ورقة عمل

تحـت عنـوان

التخطيط الضريبى وسبل مواجهته

فى القوانين الوطنية والاتفاقيات الدولية

مقدمة من الباحث

عمرو حامد حامد محمود

ماجستير فى القانون

مصلحة الضرائب المصرية

مقدمة:

التخطيط الضريبى يعتبر من أهم الأدوات التى يعتمد عليها دافع الضريبة فى تقليل الأعباء الضريبية التى يتحملها وتخفيض قيمة الضريبة المستحقة عليه وذلك من خلال الإستفادة من الثغرات الموجودة فى التشريعات الوطنية المطبقة فى الدولة أو التمتع بالمزايا التى تتضمنها اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى السارية بين الدولة التى يقيم فيها دافع الضريبة والدول الأخرى.

فالمزايا والحوافز والإعفاءات التى أوردها المشرع سواء فى التشريع الضريبى أو التشريعات الأخرى ذات الصلة إنما أوردها لأغراض ومقاصد محددة تحقق المصالح والأهداف العامة للدولة ،مثل تحفيز الاستثمار فى أنشطة معينة أو محاولة توجيه الاستثمار نحو المجتمعات العمرانية الجديدة أو غيرها من المقاصد والأهداف العامة للدولة ،ومن ثم فإن التخطيط الضريبى كأحد الوسائل التى يلجأ إليها الممول لتقليل أعبائه الضريبية سواء من خلال تجنب الضريبة أو تقليلها أو حتى تأخير موعد إستحقاقها يقع فى منتصف المسافة ما بين الالتزام بالقانون والتهرب الضريبى حيث أن الإلتزام بالقانون يعنى أن الممول قد التزم بنص القانون لتحقيق الأغراض والمقاصد التى من أجلها قد أورد المشرع هذه النصوص، بينما التهرب الضريبي يعنى أن الممول قد اتبع إحدى الوسائل الإحتيالية التى وردت فى القانون من أجل تقليل العبء الضريبى أو التنصل من الخضوع للضريبة.

فعلى عكس حالات التهرب الضريبى - المحددة فى القانون على سبيل الحصر - التى تعد مُجرَمة بنص القانون ويترتب عليها عقوبات مالية وعقوبات أخرى قد تصل إلى حد تقييد الحرية (الحبس) فإن التخطيط الضريبى ليس مُجرَماً ولا يترتب على القيام به أى عقوبات حيث أنه يتم باستغلال الثغرات الموجودة فى التشريعات الوطنية المطبقة فى الدولة.

ويترتب على التخطيط الضريبى فقدان الدولة لجزء هام من ضريبتها ،وبالتالى نقص مواردها التى تمول من خلالها الموازنة العامة ، كما يكون له تأثير سلبي على مناخ الاستثمار فى الدولة وعلى القدرة التنافسية للشركات داخل السوق المحلى والدولى، حيث أن تمكن الشركات من تخفيض أعباءها الضريبية باستخدام التخطيط الضريبى يؤدى بشكل غير مباشر إلي زيادة أرباحها ،مما قد يتيح لها الفرصة فى مرحلة ما من إتباع سياسة إحتكارية من خلال سياسة تسعيرية تعتمد على تخفيض أسعارها لطرد الشركات الأخرى العاملة فى نفس المجال من السوق إعتماداً على أن الفاقد فى الأرباح الذى سوف يتحقق من تخفيض الأسعار يمكن تعويضه من خلال الخفض فى العبء الضريبى الذى حققته باستخدام التخطيط الضريبى.

لذلك فإن الأثر المترتب على التخطيط الضريبى يكون أكبر وأكثر عمقا من ذلك المترتب على التهرب الضريبى ،فلم يعد التهرب الضريبى مفردا من مفردات الشركات دولية النشاط والتى أصبحت بشكل رئيسى تعتمد على التخطيط الضريبى لتخفيف أعباءها الضريبية.

ويتسم التخطيط الضريبى بأنه عملية ديناميكية مستمرة ومتكررة يصعب مواجهتها حيث أنه يعتمد على استغلال الثغرات والمزايا والحوافز الموجودة بالتشريعات ،وكلما قامت الدولة بسد هذه الثغرات من خلال اصدار تعديلات على القوانين الضريبية قامت الشركات بالبحث عن ثغرات أخرى يمكن من خلالها تخفيف أعباءها الضريبية.

أهداف ورقة العمل:

تهدف هذه الدراسة الى:

١- توضيح مفهوم التخطيط الضريبى.

٢- تحديد بعض صور وآليات التخطيط الضريبى.

٣- تحديد كيفية مواجهة التخطيط الضريبى على المستويين المحلى والدولى.

خطة الدراسة :

سوف يتم عرض هذه الدراسة من خلال مبحثين ، نتعرض في المبحث الأول لبيان مفهوم التخطيط الضريبى و تحديد بعض صوره وآلياته. ونتعرض في المبحث الثاني لبيان كيفية مواجهة التخطيط الضريبى على المستويين المحلى والدولى.

المبحث الأول

مفهوم التخطيط الضريبى و تحديد بعض صوره وآلياته

أولاً : تعريف التخطيط الضريبى:

يمكن تعريف التخطيط الضريبى بشكل مبسط على أنه:

"الممارسات التى يتم إتخاذها لتقليل العبء الضريبى من خلال الاستغلال الأمثل لكل المسموحات والخصومات والاعفاءات المتاحة لتخفيض الدخل أو الارباح الرأسمالية "

من هذا التعريف يتضح لنا أن التخطيط الضريبى يقوم على استغلال ما يتيحه التشريع من فرص لتخفيض الايرادات أو الارباح الرأسمالية وبالتالى تخفيض وعاء الضريبة من أجل تقليل العبء الضريبى فى نهاية الأمر.

وحيث أن التخطيط الضريبى يقوم على استغلال الفرص التى يتيحها القانون فهو لا يمثل مخالفة للقانون بالرغم من عدم اتساقه مع الهدف الذى وضع المشرع القاعدة القانونية من أجله.

ثانياً : بعض صور وآليات التخطيط الضريبى على المستويين المحلى والدولى:

هناك العديد من صور التخطيط الضريبى والتى يصعب حصرها سواء كانت على المستوى المحلى أو المستوى الدولى والتى تتدرج من بعض صور التخطيط الضريبى البسيط والتى قد يمارسها الممول الصغير غير المحترف - مثل إنشاء الشركات الصورية بين الاقارب كالشركة بين الأصل وفروعه لتوزيع الأرباح على عدد أكبر من الشركاء فى حالة الدول التى لا تنظر إلى شركات الاشخاص كوحدة واحدة خاضعة للضريبة وإنما تخضع الارباح تحت يد الشركاء بعد توزيعها – إلى صور معقدة من التخطيط الضريبى والذى قد تمارسه

الشركات الكبرى والشركات متعددة الجنسيات ويمكن إيضاح بعض من صور التخطيط الضريبى وكيفية عمله فى الامثلة التالية:

تسعير المعاملات بين الاشخاص المرتبطة:

غالبا ما يتم تسعير المعاملات البينية (intercompany transactions) بين الاشخاص المرتبطة بما يحقق تعظيم الربحية على مستوى المجموعة ككل حتى لو أدى ذلك الى تقليل الارباح المحققة فى إحدى شركات المجموعة لحساب أو مصلحة شركة أخرى من شركات المجموعة.

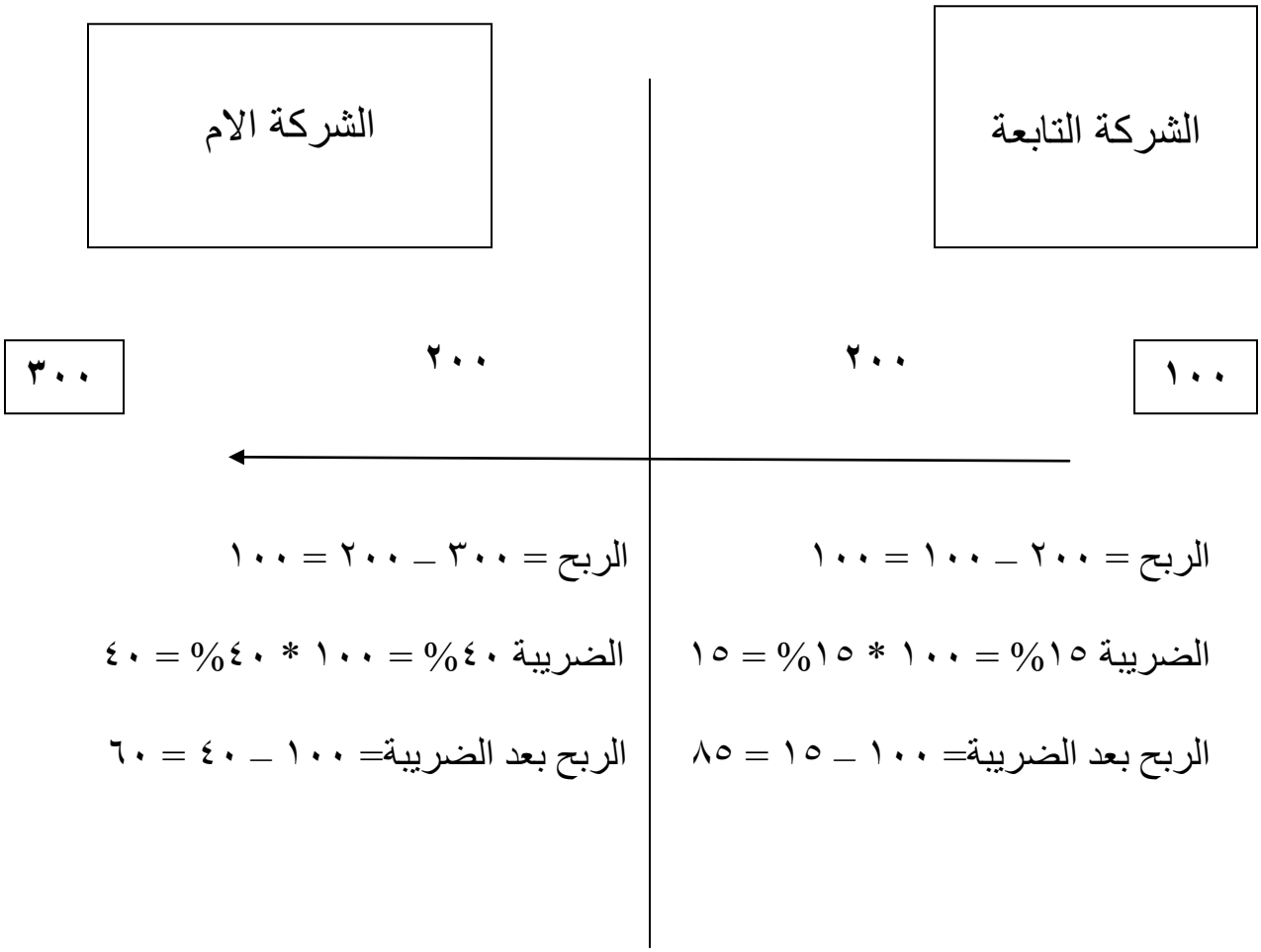
ويؤثر تسعير المعاملات بين الاشخاص المرتبطة بشكل كبير على الوعاء الضريبى لهذه الشركات حيث أن هذا التسعير لا يعكس القيمة الحقيقية لهذه المعاملات والتى يتم تسعيرها بها عند التعامل مع أشخاص مستقلين.

ولتوضيح ذلك بمثال نعرض الاتى:

بافتراض وجود شركتين إحداهما تمثل الشركة التابعة وتوجد فى الدولة (أ) والاخرى تمثل الشركة الام وتوجد فى الدولة (ب) وتقوم الشركة التابعة بشراء سلعة ما بقيمة ١٠٠ جنيه للوحدة ثم تبيعها للشركة الام فى الدولة الاخرى والتى تقوم بدورها ببيع هذه السلعة فى السوق للاشخاص المستقلين بسعر ٣٠٠ جنيه للوحدة ويمثل كل من سعر شراء الشركة التابعة للسلعة وسعر بيع الشركة الام لها سعرين مستقلين لا تتحكم فيهما الشركتين بينما يمكنهما التحكم فى السعر الذى تنتقل به السلعة من الشركة التابعة إلى الشركة الام لتعظيم الربحية على مستوى المجموعة ككل وذلك كالتالى:

الحالة الاولى:

الدولة أ **الدولة ب**



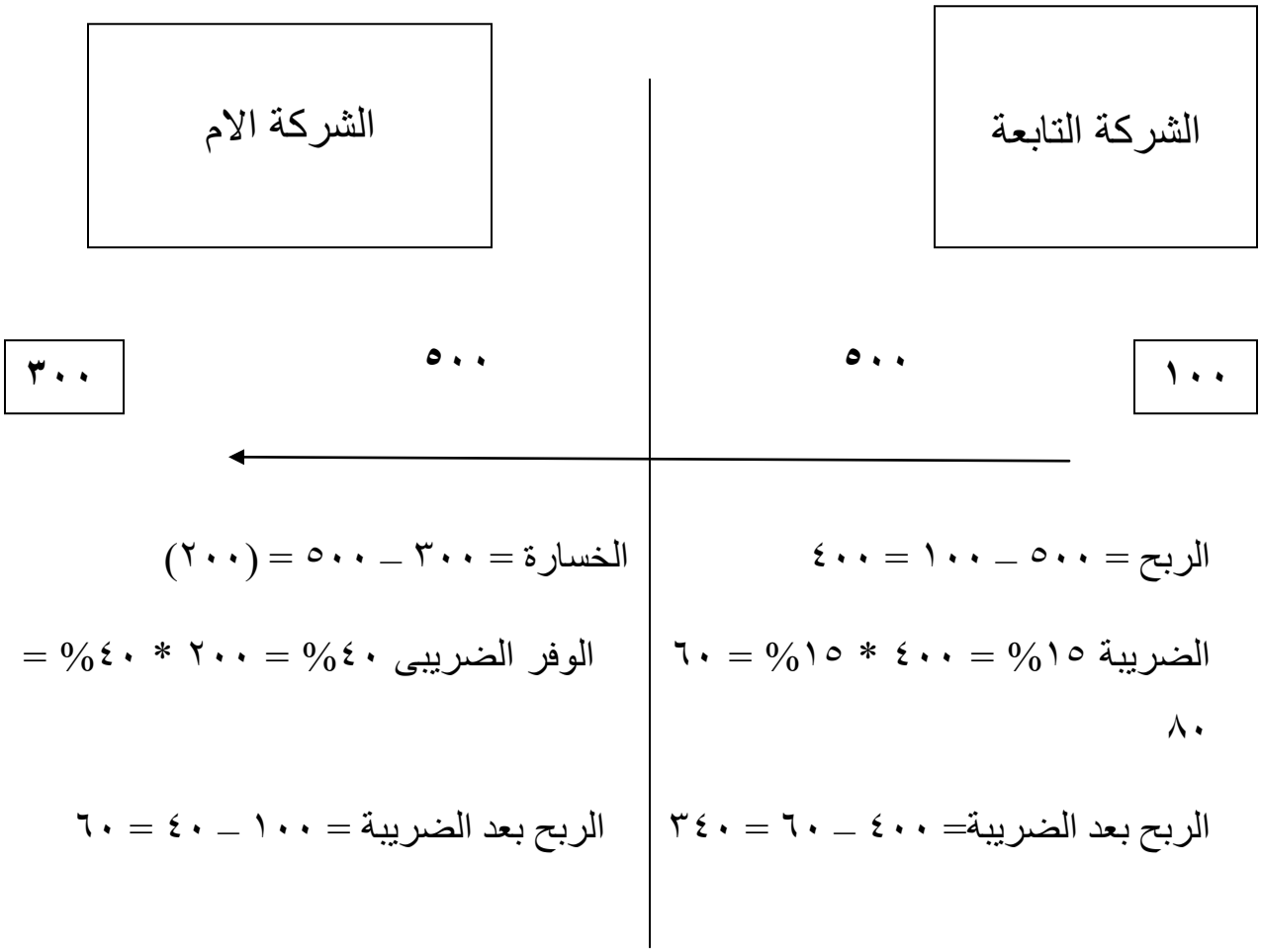
الربح على مستوى المجموعة = ١٠٠ + ١٠٠ = ٢٠٠ جنيه

الضريبة على مستوى المجموعة = ١٥ + ٤٠ = ٥٥ جنيه

الربح على مستوى المجموعة بعد الضريبة = ٢٠٠ _ ٥٥ = ١٤٥ جنيه

الحالة الثانية:

الدولة أ **الدولة ب**



الربح على مستوى المجموعة = ٤٠٠ + (٢٠٠) = ٢٠٠ (كما هو لم يتغير)

الضريبة على مستوى المجموعة = ٦٠ + (٨٠) = (٢٠) (وفر ضريبى)

الربح على مستوى المجموعة بعد الضريبة = ٢٠٠ _ (- ٢٠) = ٢٢٠ جنيه

الفرق = ٢٢٠ ـ ١٤٥ = ٧٥ جنيه

(وهو عبارة عن الفرق بين الضريبة التى تم دفعها فى الحالة الاولى وهى ٥٥ والوفر الضريبى الذى تم تحقيقه فى الحالة الثانية وهو ٢٠ حيث أن الشركة بدلا من دفع ٥٥ أصبح لديها الحق فى خصم ضريبة ٢٠ من ضريبتها على أرباح العمليات الاخرى)

<u>التمويل من خلال الاقراض:</u>

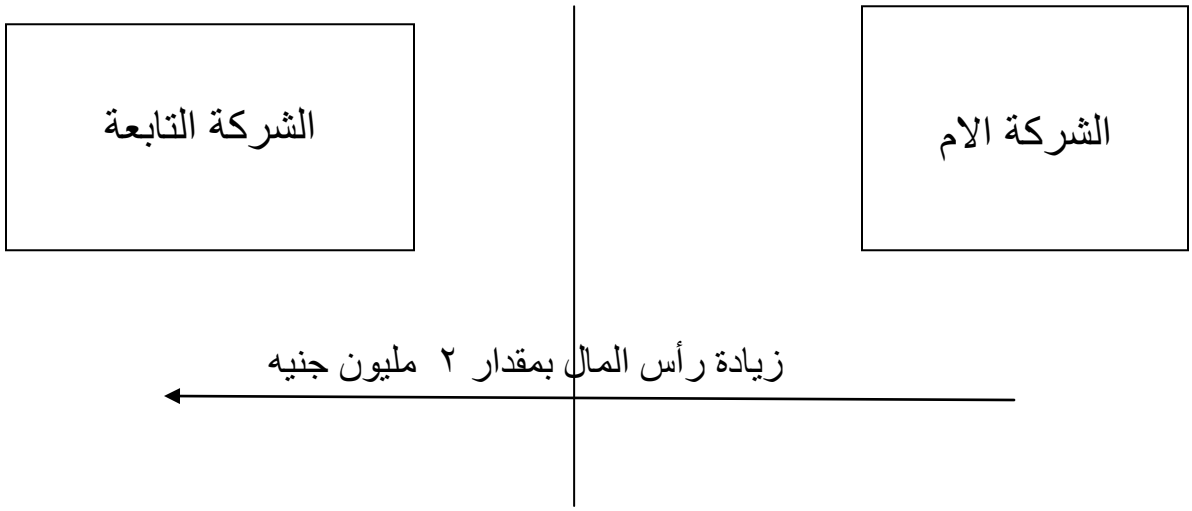
إن القرار الجوهرى الذى تتخذه أى شركة عند الرغبة فى زيادة استثماراتها فى إحدى شركاتها التابعة هو هل تقوم بتمويل هذه الزيادة من خلال زيادة رأس المال أم تقوم بها عن طريق إقراض الشركة التابعة ؟

ولهذا القرار تأثير كبير على الوعاء الضريبى للدولة التى توجد بها الشركة التابعة حيث أن التمويل من خلال زيادة رأس المال لا يترتب عليه أى عبء تكليفى على الشركة التابعة بينما التمويل عن طريق الاقتراض سوف يترتب عليه عبء تكليفى على الشركة التابعة يتمثل فى الفوائد المدينة التى تقوم بدفعها للشركة الام والتى يتم تخفيض أرباحها بقيمتها وبالتالى يتاثر الوعاء الضريبى للشركة بالسلب نتيجة ذلك وبل ويمتد هذا التأثير إلى الضريبة على توزيعات الأسهم التى سوف تحصل عليها الشركة الام والتى سوف تنخفض نتيجة انخفاض أرباح الشركة التابعة

<u>ولتوضيح ذلك بمثال نعرض الاتى:</u>

الحالة الاولى (التمويل من خلال زيادة رأس المال):

الدولة أ **الدولة ب**



الارباح المحققة فى الشركة التابعة = مليون جنيه

الضريبة على ارباح الشركات = ١٠٠٠٠٠٠ * ٢٠% = ٢٠٠٠٠٠ جنيه

الربح القابل للتوزيع = ١٠٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠٠ جنيه

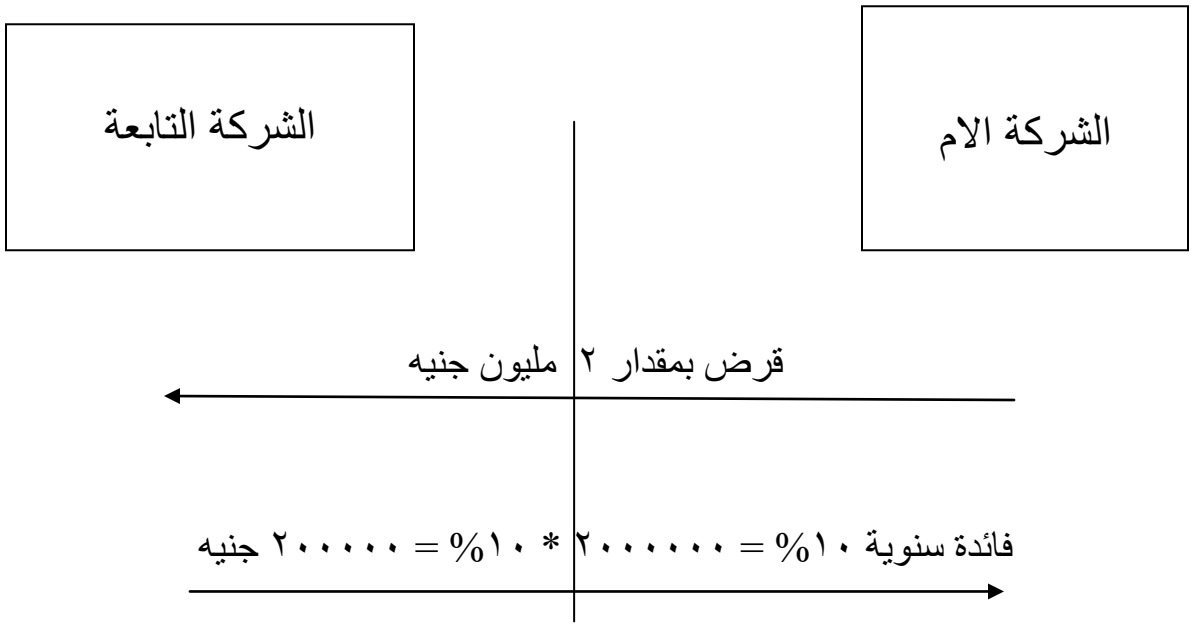
الضريبة على توزيعات الاسهم وفقا لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبى بين الدولتين بنسبة ٥% = ٨٠٠٠٠٠ * ٥% = ٤٠٠٠٠ جنيه

اجمالى الضريبة التى تحملتها المجموعة بفرض عدم فرض ضريبة مرة اخرى على نفس الدخل فى دولة الاقامة = ٢٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ = ٢٤٠٠٠٠ جنيه

الربح على مستوى المجموعة بعد الضريبة = ١٠٠٠٠٠٠ – ٢٤٠٠٠٠ = ٧٦٠٠٠٠ جنيه

الحالة الثانية (التمويل من خلال الاقراض):

الدولة أ **الدولة ب**



الارباح المحققة فى الشركة التابعة = مليون جنيه

يخصم من الارباح العبء التمويلى للقرض المتمثل فى الفائدة ٢٠٠٠٠٠ جنيه

صافى الربح = ١٠٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠٠ جنيه

الضريبة على ارباح الشركات = ٨٠٠٠٠٠ * ٢٠% = ١٦٠٠٠٠ جنيه

الربح القابل للتوزيع = ٨٠٠٠٠٠ – ١٦٠٠٠٠ = ٦٤٠٠٠٠ جنيه

الضريبة على الفوائد وفقا لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبى بين الدولتين بنسبة ٥% = ٢٠٠٠٠٠ * ٥% = ١٠٠٠٠ جنيه

الضريبة على توزيعات الاسهم وفقا لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبى بين الدولتين بنسبة ٥% = ٦٤٠٠٠٠ * ٥% = ٣٢٠٠٠ جنيه

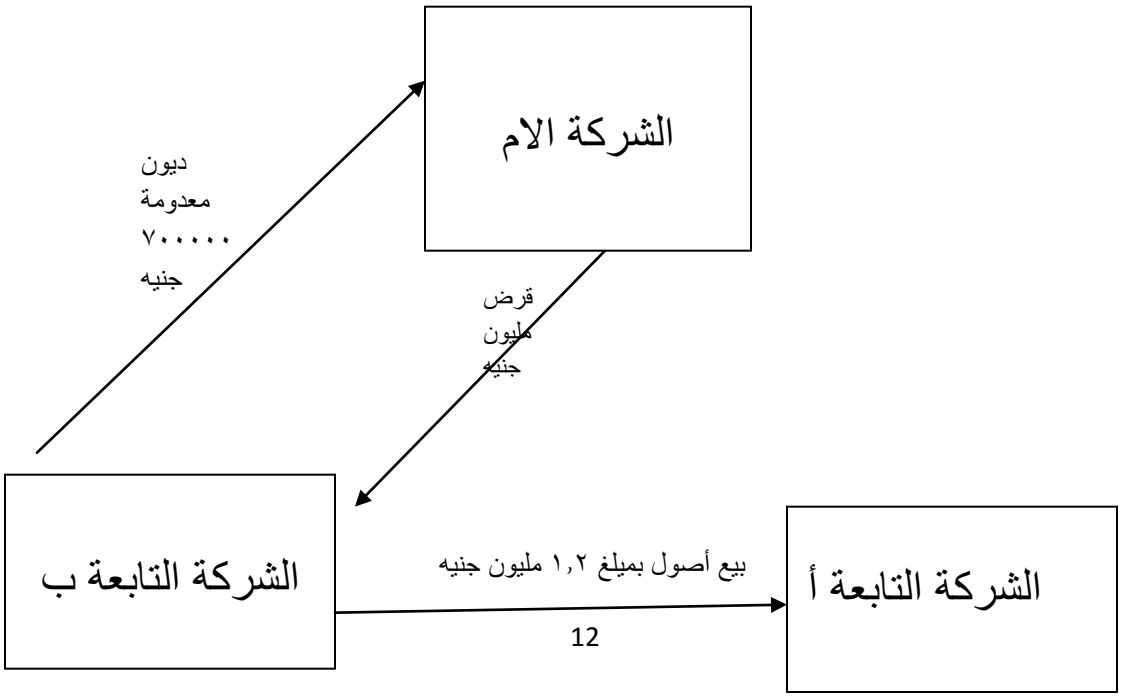
اجمالى الضريبة التى تحملتها المجموعة بفرض عدم فرض ضريبة مرة اخرى على نفس الدخل فى دولة الاقامة = ١٦٠٠٠٠ + ٣٢٠٠٠ + ١٠٠٠٠ = ٢٠٢٠٠٠ جنيه

الربح على مستوى المجموعة بعد الضريبة = ١٠٠٠٠٠٠ – ٢٠٢٠٠٠ = ٧٩٨٠٠٠ جنيه

يتضح من هذا ان الشركة قد حققت فى الحالة الثانية أرباح اكبر بعد الضريبة بمقدار ٣٨٠٠٠ جنيه من الحالة الاولى وذلك نتيجة الوفر الضريبى الذى حققته فى الدولة التى يوجد بها الشركة التابعة.

المعاملات بين الاشخاص المرتبطة:

بعيدا عن تسعير المعاملات فهناك العديد من المعاملات التى تتم بين الاشخاص المرتبطة والتى من شأنها التأثير على الاوعية الضريبية لهذه الشركات فهناك معاملات تتعلق بالاقراض وتنقل الاصول الراسمالية وإعدام الديون وغيرها ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالى:



بفرض أن الشركة الام تتبعها شركتين تابعتين وفى حالة احتياج الشركة التابعة (ب) شراء أصول (ماكينات) بمبلغ مليون جنيه قامت الشركة الام بإقراضها مبلغ مليون جنيه ويترتب على ذلك دفع فوائد بمقدار ١٠% سنويا وبعد مضى ٤ سنوات تراكمت خسائر على الشركة التابعة ب بمقدار ٧٠٠٠٠٠ جنيه وكانت القيمة الدفترية للماكينات ٦٠٠٠٠٠ والباقى من قيمة القرض كمديونية على الشركة ٧٠٠٠٠٠ فقامت الشركة التابعة (ب) ببيع الماكينات للشركة التابعة (أ) بمبلغ ١,٢ مليون جنيه محققة ارباح رأسمالية بمقدار ٦٠٠٠٠٠ جنيه وحيث أن الشركة أصبحت بلا أصول ومازال لديها خسائر بمقدار ١٠٠٠٠٠ جنيه فقد أعلنت إفلاسها وتم تصفيتها وبالتالى إعدام المديونية المتبقية من القرض لصالح الشركة الام ومقدارها ٧٠٠٠٠٠ جنيه.

بالنظر الى المثال السابق نجد أن الأثار الضريبية المترتبة على هذا كالتالى:

١- المبالغ المدفوعة من المجموعة إلى أشخاص خارجها تتمثل فى مبلغ مليون جنيه فقط وهو قيمة الماكينات (وهو المبلغ المفترض أن يتم إهلاكه ضريبيا)

٢- يمكن إلغاء الأثر الضريبى المترتب على دفع الشركة (ب) فائدة الى الشركة الام حيث أن مقدار الفائدة الذى سيضاف الى ايرادات الشركة الام ويخضع للضريبة فيها هو نفسه مقدار الفائدة التى سوف تخصم من ايرادات الشركة التابعة ب وتخفض بها ضريبتها.

٣- قيمة الماكينات التى تم إهلاكها تتمثل فى ٤٠٠٠٠٠ جنيه تم اهلاكها فى دفاتر الشركة التابعة ب بالاضافة الى ١,٢ مليون جنيه يتم اهلاكها فى دفاتر الشركة التابعة(أ) وبالتالى

الاهلاكات التى تم خصمها = ٤٠٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠٠٠ = ١٦٠٠٠٠٠ جنيه

٤- تم اعدام المديونية المتبقية على الشركة التابعة ب لصالح الشركة الام ومقدارها ٧٠٠٠٠٠ جنيه وبالتالى خصمها من ايراداتها الخاضعة للضريبة

يتضح مما سبق أنه على الرغم من أن المجموعة لم تدفع بالفعل سوى مليون جنيه وهى قيمة الماكينات ومن المفترض أنه هو نفس المبلغ الذى يتم خصمه لأغراض الضريبة إلا أن المجموعة قد قامت بخصم المبالغ التالية من دفاترها ضريبيا

= الاهلاكات فى الشركة التابعة ب + الاهلاكات فى الشركة التابعة أ + الديون المعدومة

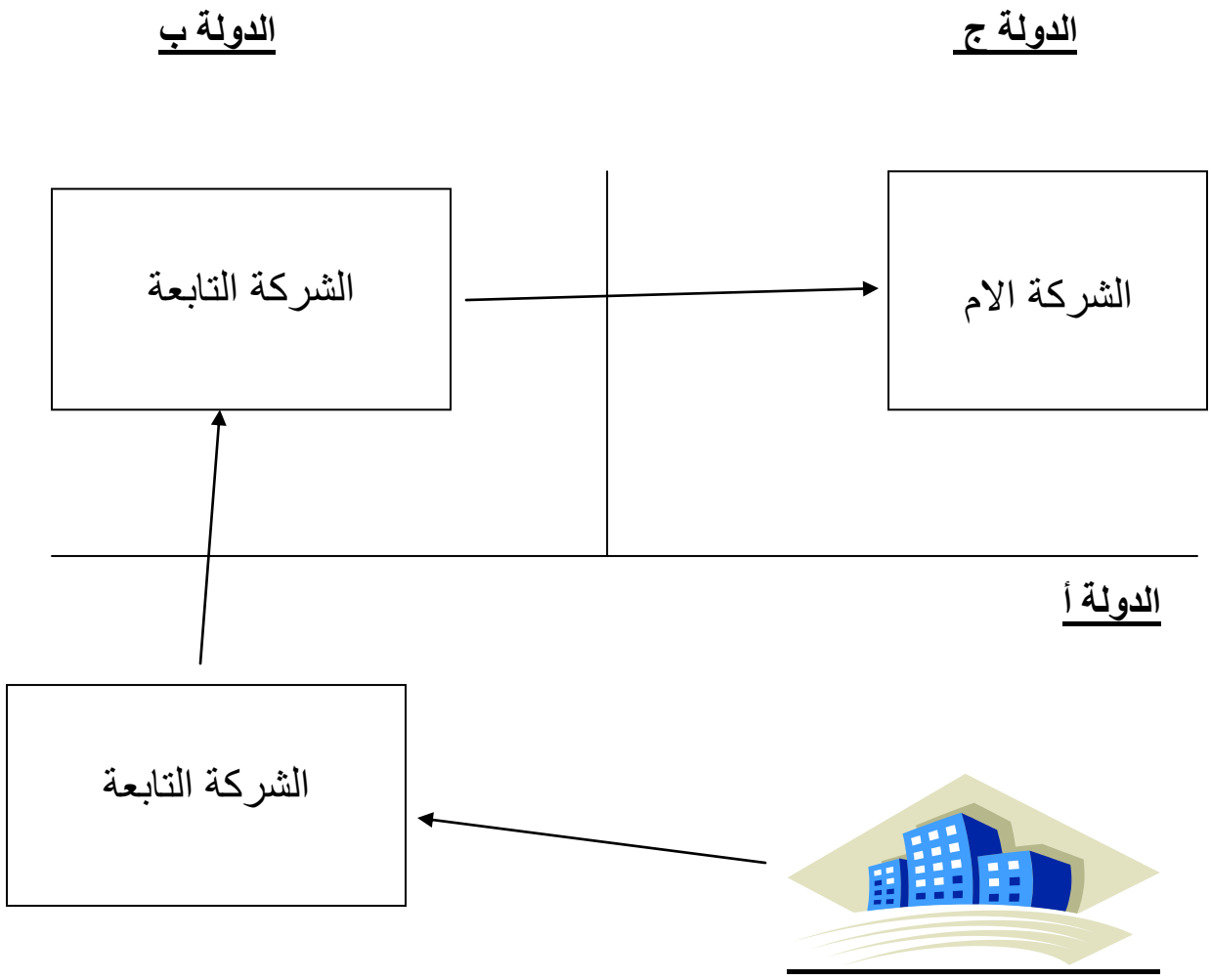
= ٤٠٠٠٠٠ +١٢٠٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠٠ = ٢٣٠٠٠٠٠ جنيه

<u>تجنب دفع الضريبة على الارباح الرأسمالية فى الدولة الموجود بها العقارات:</u>

حيث تقوم الشركات بتجنب الخضوع للضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع العقارات فى الدولة التى يوجد بها هذه العقارات من خلال تكوين سلسلة من الشركات التى تمتلك بعضها البعض وأحداهم تمتلك تلك العقارات وعند الرغبة فى بيع العقارات يتم بيع إحدى هذه الشركات التى تمتلك الشركة التى تمتلك تلك العقارات ويمكن توضيح هذا بالمثال التالى:

بفرض وجود مجموعة من المنتجعات السياحية فى الدولة (أ) فعند رغبة المستثمر فى شراء هذه المنتجعات لن يقوم بشراءها مباشرة بل سيقوم بتكوين شركة فى الدولة (ج) وهذه الشركة تقوم بتكوين شركة فى الدولة (ب) والتى بدورها ستقوم بتكوين الشركة الموجودة بالدولة (أ) والتى تشترى هذه المنتجعات وبالتالى عند الرغبة فى بيع هذه المنتجات دون الخضوع للضريبة على الارباح الرأسمالية فى الدولة (أ) فان المستثمر بكل بساطة سوف يقوم ببيع الشركة الموجودة فى الدولة (ج) وهو ما يعنى بيع هذه المنتجعات وحيث أن عملية

البيع قد تمت فى الخارج وملكية الشركة الموجودة فى الدولة (أ) لم تتغير فهى مازالت مملوكة للشركة الموجودة فى الدولة (ب) والتى بدورها ملكيتها لم تتغير فهى مازالت مملوكة للشركة الموجودة فى الدولة (ج) فإن السلطات الضريبية فى الدولة (أ) لن يتوافر لها العلم بذلك وإذا توافر لها العلم فهل لديها السند التشريعى لإخضاع هذه الارباح للضريبة ؟!!



الاتجار بالاتفاقية (treaty shopping):

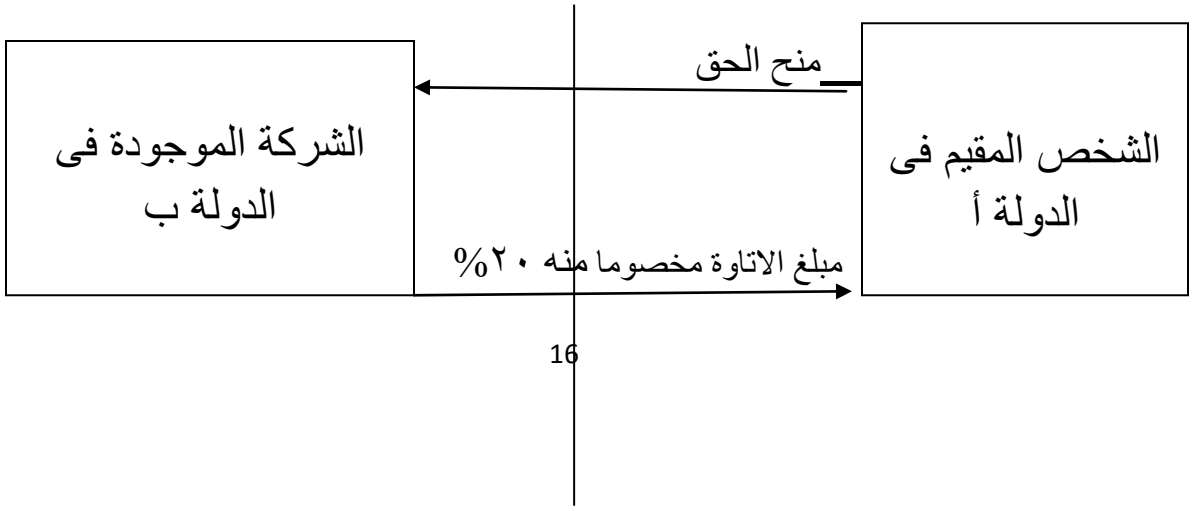
هى إحدى صور التخطيط الضريبى التى يقوم فيها الممول بالاستفادة من المزايا الموجودة فى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبى بين الدولة التى تمثل مصدر للايراد الذى يحصل عليه ودولة أخرى لا تمثل فى حقيقة الامر دولة إقامته الحقيقية

ولتوضيح ذلك بمثال نعرض الاتى:

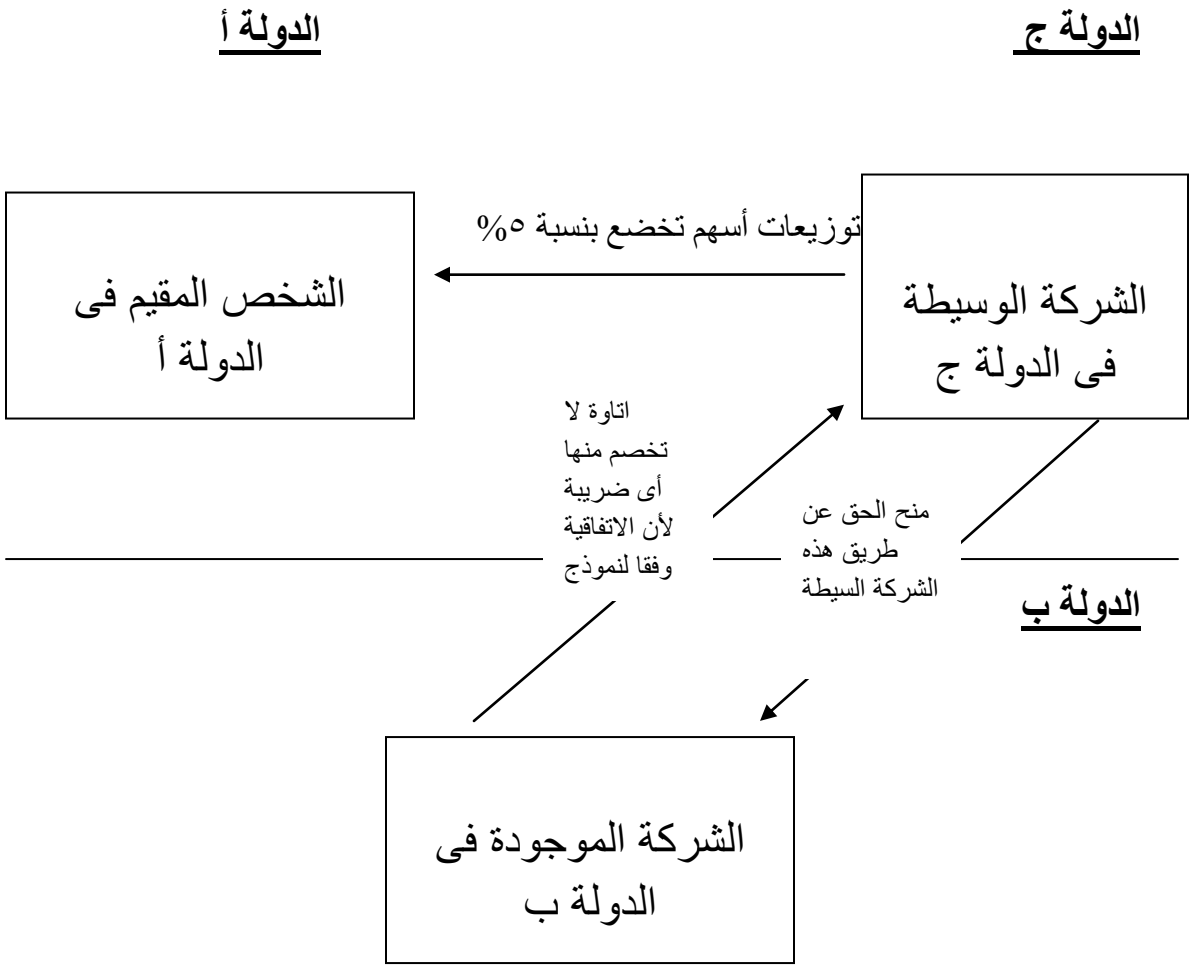
شخص مقيم فى الدولة أ يرغب فى منح إحدى حقوق المعرفة (hgn av;m(know how فى الدولة ب وحيث أنه لا توجد اتفاقية تجب إزدواج ضريبى بين الدولتين أ و ب فأن المبالغ التى سوف تدفع لهذا الشخص تخضع لضريبة قطعية بمقدار ٢٠% طبقا لقانون الدولة ب لذلك فأن هذا الشخص سوف يبحث عن دولة ترتبط باتفاقية تجنب إزدواج ضريبى بينها وبين الدولة ب تكون فيها نسبة الضريبة القطعية على الاتاوات أقل ما يمكن وفى نفس الوقت توجد اتفاقية تجنب إزدواج ضريبى بين هذه الدول والدولة أ تكون فيها الضريبة القطعية على توزيعات الاسهم أقل ما يمكن

الحالة الاولى (منح الاتاوة مباشرة):

الدولة أ **الدولة ب**



الحالة الثانية (منح الاتاوة عن طريق شركة فى الدولة ج):



وبالتالى يمثل إجمالى ما خضع له هذا الشخص نسبة ٥% فقط

المبحث الثاني

كيفية مواجهة التخطيط الضريبى على المستويين المحلى والدولى.

كون التخطيط الضريبى عملية ديناميكية مستمرة ومتكررة فأن هذا يصعب من مواجهته حيث أنه كلما قامت الدول بوضع التشريعات اللازمة لمواجهته قام الممول بالبحث واكتشاف الثغرات الجديدة فى التشريعات للاستفادة منها أو استنباط الممارسات الجديدة لتخفيف العبء الضريبى عن كاهله.

وبالرغم من هذا فإن الاثر السلبى البالغ للتخطيط الضريبى على الحصيلة الضريبية للدول فى ظل احتياج الدول لهذه الموارد من أجل تمويل عمليات التنمية بها وسد العجز فى موازنتها يجعل من مواجهة التخطيط الضريبى أولوية ليس للدول التغاضى عنها.

ويتم مواجهة التخطيط الضريبى على المستويين المحلى والدولى حيث تقوم الدول بإتخاذ العديد من الخطوات على المستوى المحلى لمواجهة التخطيط الضريبى سواء تشريعيا أو إداريا كما تقوم بالعمل على مواحهته على المستوى الدولى من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى وما تتضمنه من أحكام لمساعدة الدول فى ذلك وفى الوقت نفسه الذى يقوم المجتمع الدولى متمثلا فى العديد من المنظمات الدولية ببذل جهود كبيرة من أجل مساعدة الدول فى مواجهة التخطيط الضريبى.

ويمكن إلقاء الضوء على كيفية مواجهة التخطيط الضريبى على المستويين المحلى والدولى وكذلك جهود المنظمات الدولية فى هذا الشأن فى النقاط التالية:

أولاً : كيفية مواجهة التخطيط الضريبى على المستوى المحلى:

إن مواجهة التخطيط الضريبى على المستوى المحلى يتطلب قيام الدولة بمجهود كبير على محورين أساسين هما المحور التشريعى والمحور الادارى حيث أن كلا منهما يجب أن يتم العمل عليه بالتوازى مع المحور الأخر لتحقيق التكامل بينهما بما يحقق العائد المرجو منهما بتوسيع القاعدة الضريبية وتحصيل أكبر قدر ممكن من حق الدولة فى ضريبتها ويمكن تناول هذين المحورين بشكل مبسط على النحو التالى:

❖ المحور التشريعى:

يجب على الدول بشكل دائم ومستمر مراجعة تشريعاتها الضريبية والعمل على سد الثغرات والمزايا التى قد يستخدمها الممول لتخفيف العبئ الضريبى الواقع على كاهله دون تحقيق الهدف المرجو منها والذى وضعها المشرع من أجله.

وهناك فئتين من الاحكام والقواعد القانونية التى تستخدمها الدول من أجل مواجهة التخطيط الضريبى وهما قواعد مواجهة إساءة الاستخدام الخاصة (SAAR) " SPECIAL ANTI-ABUSE RULES" وقواعد مواجهة اساءة الاستخدام العامة (GAAR) "GENERAL ANTI-ABUSE RULES" ويمكن إلقاء الضوء على بعض من هذه القواعد على النحو التالى:

١- قواعد مواجهة أساءة الاستخدام الخاصة

:"SPECIAL ANTI-ABUSE RULES" (SAAR)

هناك العديد من القواعد التى تستخدم فى مواجهة التخطيط الضريبى والتى تختص كل منها بمواجهة صورة محددة من صور التخطيط الضريبى دون غيرها ومن هذه القواعد:

أ- قاعدة تسعير المعاملات (TRANSFER PRICING):

هى قاعدة تشريعية توجد فى القوانين الضريبية للعديد من الدول وتعطى الحق للادارة الضريبية فى إعادة تسعير المعاملات البينية (intercompany transactions) بين الاشخاص المرتبطة إذا ما تبين للادارة الضريبية أن تقييم هذه المعاملات لا يتفق مع قيمتها التى تقيم بها فى التعاملات بين الاشخاص المستقلة.

ويتم استخدام العديد من الطرق للوصول إلى السعر المحايد وهو السعر الذى كان سيتم تحديده للمعاملة إذا كانت تمت بين الاشخاص المستقلة ومن هذه الطرق طريقة السعر الحر المقارن (comparable uncontrolled price "CUP") طريقة التكلفة بالاضافة إلى هامش (COST PLUS) وطريقة اقتسام الارباح (PROFIT SPLIT) وغيرها من الطرق الاخرى التى أوردتها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (O.E.C.D).

ب- قاعدة الشركات الاجنبية المسيطر عليها

(CONTROLLED FORIGN COMPANIS CFC):

من القواعد التشريعية التى تطبقها العديد من الدول وتتبنى أشتمال التشريعات الضريبية الخاصة بها على هذه القاعدة.

وعلى الرغم من وجود العديد من الاختلافات فى تطبيق هذه القاعدة بين الدول إلا أن الجوهر الرئيسى لهذه القاعدة هو مواجهة ومنع تآكل الوعاء الضريبى للدولة ومنع الممولين المقيمين فى الدولة من نقل الأرباح إلى دول أخرى تتمتع بأسعار ضريبية أقل من الاسعار الموجودة فى الدولة.

وتقوم هذه القاعدة فى مضمونها على إخضاع الشخص المقيم للضريبة عن أرباحها المحققة فى الشركات الاجنبية التى يسيطر عليها حتى لو لم توزع تلك الارباح وذلك من خلال عملية تنسيب هذه الارباح وفقا لنصيبه فى رأس المال أو حقوق الملكية لتلك الشركات.

ج- قاعدة رسملة الديون (THIN CAPITALISATION):

تقوم هذه القاعدة التشريعية على الحد من استخدام الشركة للديون فى تمويل عملياتها الاستثمارية بدلا من زيادة رأسمالها مما يؤدى الى زعزعة الثقة فى هذه الشركات بل وفى المناخ الاقتصادى ككل نظرا لما يترتب على زيادة ديون الشركة من أعباء تكليفية نتيجة التزامها فى سداد فوائد على هذه الديون وكذلك مخاطر عدم قدرة أصول الشركة على الوفاء بديونها فى حالة تصفية الشركة.

وتقوم هذه القاعدة على عدم السماح للشركة بخصم الفوائد المدينة المتعلقة بالقروض التى تتجاوز نسبة معينة من رأس مال الشركة قد تكون ٣ : أو ٤ : ١ وفقا لما ترتأيه الدولة.

وقد تبنت العديد من الدول أن تتضمن تشريعاتها الضريبية على هذه القاعدة.

٢- قواعد مواجهة إساءة الاستخدام العامة

"GENERAL ANTI-ABUSE RULES" (GAAR):

تقوم هذه القواعد على عدم مواجهة صورة محددة من صور التخطيط الضريبى بل تقوم على وضع أسس عامة لمواجهة التخطيط الضريبى بشكل عام دون تحديد.

وقد اتجهت العديد من الدول فى الفترة الأخيرة إلى وضع قواعد عامة فى قوانينها لمواجهة التخطيط الضريبى نظرا لأنه – كما ذكرنا سابقا – يصعب إن لم يكن من المستحيل حصر جميع صور التخطيط الضريبى والتى تتغير من وقت لأخر.

وعلى الرغم من وجود العديد من الاختلافات فيما بين تلك القواعد العامة التى تنتهجها مختلف الدول سواء فى شروط تطبيقها أو نطاقها وكيفية تطبيقها إلا أنها تتفق فى أنها تستبعد الأثر الضريبى المترتب على أى معاملة إذا كان الغرض الرئيسى منها أو أحد أغراضها الرئيسية هو الحصول على مزايا ضريبية دون أن يكون لهذه المعاملة ما يبررها تجاريا أو اقتصاديا.

هل يجوز الجمع فى القانون الوطنى بين كل من القواعد العامة والقواعد الخاصة لمكافحة إساءة الاستخدام ؟

بالتأكيد يجوز هذا بل أنه يمثل ضرورة فى الوقت الراهن يجب على الدول مراعاتها حيث أن التخطيط الضريبى كما ذكرنا لا يمكن حصر صوره وآلياته التى تتغير باستمرار للتكيف مع التعديلات والتغيرات التشريعية التى تتم فى القوانين والتشريعات الضريبية للدول لذا فأن وجود القواعد العامة الى جانب القواعد الخاصة يمثل سلاح فى يد الادارة الضريبية لمواجهة هذا التخطيط الضريبى.

❖ المحور الادارى:

لا يقل هذا المحور أهمية عن المحور التشريعى حيث أنه إذا كان المحور التشريعى يمثل السند القانونى لمواجهة التخطيط الضريبى إلا أنه بدون وجود الجهاز الاداري القادر على تطبيق تلك القواعد لمواجهة التخطيط الضريبى تصبح بلا معنى ولن تحقق أى فائدة.

ويجب على الدولة أن تقوم بتأهيل الجهاز الادارى حتى يستطيع مواجهة محاولات التخطيط الضريبى المستمرة من الممولين وذلك من خلال عاملين هامين وهما:

١- تأهيل العنصر البشرى:

يجب على الدول أن تقوم بتأهيل العنصر البشرى لديها ليكون لديه القدرة على اكتشاف حالات التخطيط الضريبى ومواجهته وتحديد الارباح التى يحق للدولة أن تضمنها فى أرباح الممول وإخضاعها للضريبة حيث أن مجرد اكتشاف حالة التخطيط الضريبى لا

يكفى بل يجب على الادارة الضريبية أن تكون لديها القدرة على مواجهته وتبرير موقفها ودعمه من خلال الاسانيد القانونية والاقتصادية.

ويجب على الدولة أن تقوم بتأهيل عدة مجموعات متخصصة فى قطاعات محددة من التخطيط الضريبى مثل تسعير المعاملات وتطبيق قواعد مكافحة التخطيط الضريبى العامة لما لكل مجال من مجالات التخطيط الضريبى لمتطلبات ومهارات تختلف من مجال إلى أخر، ويكون هذا التأهيل من خلال الاختيار السليم لهذه المجموعات والتدريب المستمر لهم للوصول الى أعلى مستوى أداء ممكن وبالفعل قامت العديد من الدول المتقدمة في الفترة الاخيرة بتأهيل مجموعات متخصصة لموجهته التخطيط الضريبي، بل ورصدت لهذه المجموعات ميزانية ضخمة لتأهيلهم وعلى رأس تلك الدول كندا.

قواعد البيانات:

لا يمكن لأى ادارة ضريبية مواجهة الآليات المعقدة للتخطيط الضريبى دون وجود قاعدة بيانات متكاملة تمكنها من الحصول على المعلومات والبيانات التى تحتاجها من أجل اكتشاف حالات التخطيط الضريبى والوصول – بقدر الامكان - إلى الربح الحقيقى الذى من المفروض أن يخضع للضريبة فى الدولة.

ويوجد الان العديد من الشبكات العالمية التى توفر المعلومات والبيانات التى قد تحتاجها الادارات الضريبية فى سعيها نحو الوصول إلي الوعاء الضريبى الفعلى والحقيقى للممول وخصوصا فى حالة تسعير المعاملات، ويجب على الادارة الضريبية إلى جانب الاشتراك فى تلك الشبكات إنشاء قواعد بيانات خاصة بها تساعدها فى القيام بمهام مكافحة ومواجهة المحاولات المستمرة للممولين للتخطيط الضريبى.

ثانياً : كيفية مواجهة التخطيط الضريبى على المستوى الدولى:

يجب مواجهة التخطيط الضريبى على المستوى الدولى وذلك عن طريق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى، ويجب علينا فى هذا المضمار التنويه الى الجهود الكبيرة التى بذلتها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (O.E.C.D) فى الفترة الاخيرة بالاشتراك مع الدول العشرين الكبرى من أجل ان يخرج مشروع الـ (BASE EROSION AND PROFIT SHIFITING"BEPS") إلى النور ومن المقرر أن يصدر فى شكله النهائى خلال شهر سبتمبر ٢٠١٥.

اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى:

لا يجب أن تكتفى تضمين الدولة فى تشريعاتها الوطنية القواعد والاحكام الخاصة بمواجهة التخطيط الضريبى بل يجب عليها أيضا وضع هذه القواعد والاحكام فى اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى التى تبرمها مع الدول الاخرى.

تحتوى النماذج الدولية لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى سواء نموذج الامم المتحدة أو نموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (O.E.C.D) على العديد من الاحكام والمواد التى تكافح التخطيط الضريبى ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

- أحتوت النماذج الدولية على مبدأ التسعير المحايد للمعاملات البينية (intercompany transactions) بين الاشخاص المرتبطة وهو ما تم إقراره فى المادة التاسعة من النماذج الدولية "المشروعات المرتبطة" وكذلك المعاملات بين المنشأة الدائمة والشركة الام لها وهو ما أحتوت عليه الفقرة الثانية من المادة السابعة من هذه النماذج "ارباح المشروعات"

- أحتوت النماذج الدولية على مصطلح المالك المستفيد فى المواد الخاصة بالدخول السلبية (توزيعات الاسهم ،العوائد والاتاوات) وذلك فى محاولة لمواجهة التخطيط الضريبى والتاكد من أن الشخص الذى يتمتع بمزايا الاتفاقية هو بالفعل الشخص الذى يستحق هذا.

- أتاحت النماذج الدولية للدول أن تضمن اتفاقياتها الثنائية أو متعددة الاطراف مواد خاصة بالحد أو تقييد التمتع بمزايا الاتفاقية سواء كان من خلال مادة بسيطة لمواجهة اساءة الاستخدام العامة (GAAR) " GENERAL ANTI-ABUSE RULES" والتى تنص على عدم تمتع الشخص بمزايا الاتفاقية إذا كان الغرض الرئيسى له أو أحد اغراضه الرئيسية هو الحصول على المزايا الضريبية المقررة بهذه الاتفاقية ، أو عن طريق مادة تفصيلية تضع شروط وحالات محددة يجب توافرها فى الشخص حتى يتمتع بالمزايا التى تتضمنها الاتفاقية.

- كما نصت تعليقات منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (O.E.C.D) وكذلك منظمة الامم المتحدة على أن تطبيق الدول لقواعد مواجهة أساءة الاستخدام الموجودة فى

قوانينها الوطنية لا تتعارض مع أهداف الاتفاقية وتتفق مع المغزى من الاتفاقية حيث أن أحد أهداف الاتفاقية هو مكافحة التهرب الضريبى.

- تضمنت النماذج الدولية مادة خاصة بتبادل المعلومات من شأنها أن تعزز من التعاون بين الدول من أجل الحصول على المعلزمات التى تساعدها فى تطبيق القوانين الضريبية وتحديد الوعاء الضريبى.

مشروع الـ ("BEPS" BASE EROSION AND PROFIT SHIFITING)

انطلقت الدعوى إلى هذا المشروع فى عام ٢٠١٢ بالاشتراك بين كل من منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (O.E.C.D) والدول العشرون الكبرى وهذا من اجل قواعد من شأنها المساعدة فى حصول الدول على نصيبها العادل من الضريبة على الشركات على المستوى الدولى وللوصول الى المزيد من الشفافية والمصداقية على المستوى الدولى.

وعلى الرغم من اصدار المشروع لعدد خمس عشرة فاعلية فى عام ٢٠١٤ اشتملت على تقريرين نهائيين خاصين بالاقتصاد الرقمى واداة أو وسيلة متعددة الاطراف لتعديل الاتفاقيات النائية وتقرير مبدئى عن الممارسات الضريبية الضارة بالاضافة الى بعض القواعد المبدئية الخاصة باساءة استخدام الاتفاقية وتسعير المعاملات للاصول المعنوية (غير الملموسة) ووثائق ومستندات تسعير المعاملات وغيرها إلا أنه من المنتظر الانتهاء من المشروع فى شكله النهائى فى شهر سبتمبر ٢٠١٥.

التوصيات

يوصي الباحث من خلال هذه الدراسة بالآتي :

- علي المستوي المحلي يجب علي الدولة أن تقوم بتأهيل العنصر البشرى لديها ليكون لديه القدرة على اكتشاف حالات التخطيط الضريبى ومواجهته ، وذلك من خلال اعداد مجموعات متخصصة فى قطاعات محددة من التخطيط الضريبى ، وكذلك إنشاء قواعد بيانات خاصة بها تساعدها فى القيام بمهام مكافحة ومواجهة المحاولات المستمرة للممولين للتخطيط الضريبى.

- يجب على الدول مراجعة تشريعاتها الوطنية والعمل على وضع الاحكام والقواعد التى تمنحها السند القانونى وتمكنها من مواجهة التخطيط الضريبى الذى أصبح تهديدا كبيرا يؤدى الى تآكل الاوعية الضريبية.

- يجب على الدول مراجعة اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى المبرمة بينها وبين الدول الاخرى والعمل على وضع الاحكام والقواعد التى تمنحها السند القانونى وتمكنها من مواجهة التخطيط الضريبى فى هذه الاتفاقيات.

- العمل على زيادة فاعلية تبادل المعلومات بين الدول وبعضها البعض بما يمكنها من الوصول الى الايرادات الحقيقية التى يحققها الممولين لإتخاذها أساسا سليما فى تحديد الاوعية الضريبية لهم.

- تكاتف المجتمع الدولى بأكمله فى وضع قواعد جديدة تمكن الدول من السيطرة على محاولات التخطيط الضريبى على المستوى الدولى وخاصة فى مجال الاقتصاد الرقمى واساءة استخدام الاتفاقيات الدولية.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

– د/ رمضان صديق "**الإدارة الضريبية الحديثة**" ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ٢٠٠٥م .

– د/ رمضان صديق "**التجنب الضريبى بين الإباحة والحظر فى التشريع المقارن والمصرى**" ، بدون دار نشر ، القاهرة، ٢٠١١م.

– د/ مصطفى محمود عبد القادر" **اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى بين النظرية والتطبيق وفقا لأحدث النماذج الدولية – دراسة مقارنة بين نموذج منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ونموذج الامم المتحدة**" – الجزء الاول والثانى – بدون دار نشر – القاهرة، ٢٠١٢م.

English List:

- Luc DE Broe – International Tax Planning and Prevention of Abuse – IBFD - 2008
- OECD organization- Model Tax Convention on Income and on Capital CONDENSED VERSION 2010
- OECD organization- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance - ACTION 5- 2014.
- OECD organization- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy- ACTION 1- 2014.

- OECD organization- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements - ACTION 2- 2014.
- OECD organization- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles- ACTION 8- 2014.
- OECD organization- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances- ACTION 6- 2014.
- - Rachel Anne Tooma – Legislating Against Tax Avoidance – IBFD – 2008.
- Roy rohatgi – "Basic International Taxation" volume one and two – second edition – BNA International Inc – 2005.
- United Nations- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2011 - New York, 2011