التخطيط الضريبي:

(المفهوم- الأنواع– الأساليب- استراتيجية مواجهته)

د. سالي سمير فهمي عبد المسيح

مدرس الاقتصاد السياسي والتشريعات المالية

بكلية الحقوق - جامعة عين شمس

Sally_samir@law.asu.edu.eg

(ISSN: 2537 - 0758)

التخطيط الضريبي

(المفهوم- الأنواع- الأساليب- استراتيجية مواجهته)

د. سالي سمير فهمي عبد المسيح

مُلخص الدراسة

أدَّت رغبةُ الدول في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة إليها واتباع سياسة التحرير الاقتصادي وتحرير التجارة إلى أنَّ بعض الدول ومنها مصر قد أسرفت في إصدار التشريعات التي تمنح معاملة ضريبية متميزة لجذب تلك الاستثمارات، بالإضافة إلى الثغرات القانونية، وغموض الصياغة، فمهما بلغت مهارة المُشَرِّعِ في صياغة القوانين فلا مفر من وجود بعض الثغرات القانونية يمكن أن يستفاد منها الممولون في زيادة الوافر الضريبي؛ مِمَّا أسهم في زيادة الطلب على خدمات التخطيط الضريبي لتخفيف وعاء الضريبة بطرق مشروعة، قد لاتتفق مع روح القانون، وتكاد تقترب من التهرب الضريبي.

ونظرًا لما تنطوي عليه العملية الضريبية من تعارض مصالح بين مصلحة الدولة التي تهدُف إلى توسيع القاعدة الضريبية لتمويل الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية ومصلحة الممول الذي يهدف إلى تخفيض وعاء الضريبة إلى أقل حد ممكن بطرق مشروعة حتى لا يقع تحت طائلة القانون.

تَهْدُفُ هذه الدراسة إلى بحث كيفية التوفيق بين المصالح المتعارضة، وذلك بتوضيح مزايا التخطيط الضريبي ومخاطره بالنسبة لكل من الممول والدولة، وبيان المنطقة الرمادية التي تفصل بين ما هو مشروع وما هو غير مشروع.

لتحقيق أهداف الدراسة قسمتُها على مبحثين، بالإضافة إلى مبحث تمهيدي:

تناول **المبحث التمهيدي** ماهية التخطيط الضريبي وخصائصه، وذلك بتوضيح المفاهيم الخاصة بالتخطيط الضريبي، وتميزه عن تجنب الضريبة والتهرب الضريبي.

ووضحتُ في **المبحث الأول** الفرق بين التخطيط الضريبي المشروع والتخطيط الضريبي التعسفي، وأساليب كل منهما.

ثُمَّ خصصتُ **المبحث الثاني** لدراسة استراتيجية مواجهة التخطيط الضريبي التعسفي في كل من التشريع الأمريكي والتشريع البريطاني والتشريع المصري؛ لتعظيم الاستفادة

من تجارب الدول التي سبقت مصر في تنظيم التخطيط الضريبي ومواجهة التخطيط الضريبي التعسفي، ولمعرفة أوجه القصور في التشريع المصري ومعالجتها.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، التخطيط الضريبي غير المشروع، وافر ضريبي، الأسعار التحويلية، الغش الضريبي، تخفيف العبء الضريبي، حوكمة الشركات، الملاذات الضريبية، الإعفاءات الضريبية، التجنب الضريبي، التأجيل الضريبي، الوعي الضريبي، الفساد الضريبي، تأكل القاعدة الضريبية.

Tax Planning
(Concept - types - methods - strategy to confront it)

A Study Conducted by Sally Samir Fahmy Abd-Elmessih
Lecturer of Political Economy and Financial Legislation
Faculty of Law- Ain Shams University
Sally_samir@law.asu.edu.eg

Abstract:

The desire of countries to attract foreign direct investments to them and to follow the policy of economic liberalization and trade liberalization led to the profligacy of some countries, including Egypt, in issuing legislation that grants distinct tax treatment to attract those investments, in addition to legal gaps and ambiguity of drafting, no matter how skilled the legislator is in drafting laws, there is no escape from the existence of some legal loopholes that financiers can benefit from in increasing tax availability, which contributed to increasing the demand for tax planning services to reduce the tax base in legitimate ways It may not conform to the spirit of the law and almost come close to tax evasion.

In view of the conflict of interest involved in the tax process between the interest of the State, which aims to expand the tax base to finance government spending and achieve the State's economic and social goals, and the interest of the financier, who aims to reduce the tax base to the lowest possible extent by legitimate means so as not to fall under the law.

This study aims to investigate how to reconcile conflicting interests, by clarifying the advantages and risks of tax planning for

(ISSN: 2537 - 0758)

both the financier and the state, and clarifying the gray area that separates what is legitimate from what is illegal.

To achieve the objectives of the study, it is divided into two sections, in addition to an introductory topic:

In **the introductory** topic, the researcher dealt with: the nature of tax planning and its characteristics by clarifying the concepts of tax planning and its distinction from tax avoidance and tax evasion.

In the **first topic**, I explained the difference between legitimate tax planning and arbitrary tax planning, and the methods of each.

Then the second topic was devoted to studying the strategy of confronting arbitrary tax planning in both the American legislation, British legislation and Egyptian legislation to maximize the benefit from the experiences of the countries that preceded Egypt in organizing tax planning and confronting the arbitrary ones and to know the shortcomings in the Egyptian legislation and address them.

Keywords: tax evasion, illegal tax planning, tax exuberance, transfer prices, tax fraud, tax burden mitigation, corporate governance, tax havens, tax exemptions, tax avoidance, tax deferral, tax Awareness, Tax corruption, Erosion the tax base.

المقدمة

أدَّت سياسةُ التحرير الاقتصادي وتحرير التجارة إلى نمو المشروعات الاقتصادية، وتدفق الاستثمارات الأجنبية، وقد أسرفت الدول ومنها مصر في إصدار التشريعات التي تمنح معاملة ضريبية متميزة؛ لجذب تلك الاستثمارات؛ مِمَّا أسهم في زيادة الطلب على خدمات التخطيط الضريبي؛ لتخفيف وعاء الضريبة.

على الرغم من كثرة الكتابات وتنوعها في مجال الضرائب، فإنَّ موضوع التخطيط الضريبي لم يحظ باهتمام كبير رغم أهمية هذا الموضوع لشركات الأموال ومصلحة الضرائب، ويرجع ذلك في رأيي إلى قلة مَنْ يُقَدِّمُ خدمة التخطيط الضريبي، ورغبة الدولة في عدم الإفصاح عن هذا النشاط حتى لا ينتشر، وحداثة الموضوع نسبيًّا في الدول النامية، وعدم وجود نصوص قانون تعالج التخطيط الضريبي التعسفي، وتوضح أساليبه؛ للحد منه، وزيادة الحصيلة الضريبية.

ويُعَدُّ التخطيط الضريبي من الوسائل الناجحة لتخفيض وعاء الضريبة أو تجنبها بطرق مشروعة أو قانونية؛ وذلك بالاستفادة من المزايا والثغرات القانونية الموجودة في الاتفاقيات الدولية والتشريعات الضريبة وتعليمات مصلحة الضرائب؛ للوصول إلى أقل عبء ضريبي في حدود القانون.

مشكلة البحث:

توضيح تكلفة التخطيط الضريبي وعائده وكيفية استفادة جميع الأطراف من التخطيط الضريبي؛ فبالنسبة للممول: يتمثل العائد في زيادة الوافر الضريبي، وتخفيض وعاء الضريبة دون مخالفة القانون، وعلى الجانب الآخر يوجد تكلفة لخدمات التخطيط الضريبي قد تفوق الوافر الضريبي، ويوجد عقوبات في حالة مخالفة القانون أو استخدام التخطيط الضريبي التعسفي ومخاطر السمعة، وبالنسبة للدولة تؤدي خدمات التخطيط الضريبي إلى تأكل القاعدة الضريبية؛ مِمَّا يخفض الحصيلة الضريبة؛ ولذلك يمكن للمُشَرِّعُ استخدام الإعفاءات بما يحقق أهداف الدولة.

ونظرًا لما يُشَكِّلُهُ التخطيط الضريبي التعسفي من تهديد للأمن الاقتصادي والإيرادات العامة للدولة تَهْدُفُ هذه الدراسة إلى معالجة التخطيط الضريبي التعسفي الذي لا يحقق أهداف المُشَرِّعِ، فيشير الباحث إلى الكثير من الطرق التعسفية التي يستخدمها الممول أو المخطط للتأثير في وعاء الضريبة.

أهداف البحث:

تَهْدُفُ هذه الدراسة إلى ما يأتي:

١. توضيح الفارق بين التخطيط الضريبي المشروع والتخطيط الضريبي التعسفي والضار على الحصيلة الضريبية للدولة.
٢. تحليل أساليب التخطيط الضريبي التعسفي وكيفية استفادة المخطط الضريبي من قصور القانون وبيان أوجه قصور قانون ضريبة الدخل لوضع نصوص تشريعية تحول دون استفادة الممول منها.
٣. تحليل أساليب التخطيط الضريبي المشروع؛ لتعظيم استفادة كل من الدولة في توجيه الممول للأنشطة التي تخدم خطة الدولة للتنمية الاقتصادية والممول منها في زيادة الوافر الضريبي.

فروض البحث:

تتمثل فروض البحث فيما يأتي:

١- يؤدي التخطيط الضريبي إلى زيادة الوافر الضريبي، وتخفيض الالتزامات المالية.

(ISSN: 2537 - 0758)

٢- يُعَدُّ التخطيط الضريبي التعسفي تهربًا ضريبيًّا، ويؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية.
٣- لا يحقق التخطيط الضريبي التعسفي أهداف المُشَرِّعِ من الإعفاءات الضريبية.
٤- قصور التشريعي الضريبي المصري في مواجهة ظاهرة التخطيط الضريبي التعسفي.
٥- كلما زادت الإعفاءات زادت فرص التخطيط الضريبي.
٦- زيادة غموض التشريعات الضريبية وثغراتها تؤدي إلى زيادة فرص التخطيط الضريبي والطلب عليه.
٧- يؤدي التخطيط الضريبي إلى انخفاض حصيلة المتأخرات الضريبية.
٨- يستغل المخطط اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي والملذات الضريبية؛ لتخفيض وعاء الضريبة.

تساؤلات البحث:

ما الفرق بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي؟
ما خصائص التخطيط الضريبي؟
ما أنواع التخطيط الضريبي؟
ما معوقات التخطيط الضريبي؟
هل يُعَدُّ التخطيط الضريبي التعسفي تهربًا ضريبيًّا معاقبًا عليه قانونًا؟
ما أثر التخطيط الضريبي في الأداء المالي للممول؟
ما أساليب التخطيط الضريبي التعسفي؟ وما آلية مواجهتها؟
ما أوجه قصور التشريع الضريبي المصري في معالجة أساليب التخطيط الضريبي التعسفي؟

منهج البحث:

استخدم الباحث المنهج التطبيقي والمقارن والاستقرائي والاستنباطي والمنهج التحليلي الاستنتاجي.

نطاق الدراسة:

قد اختار الباحث دراسة التخطيط الضريبي المشروع والتخطيط الضريبي التعسفي الذي يقع في المنطقة الرمادي بين المشروع وغير المشروع وأساليب كل منهما واستراتيجية مواجهة التخطيط الضريبي التعسفي في التشريع الأمريكي والبريطاني والمصري.

خطة البحث:

قسم الباحث هذا البحث على مبحثين، بالإضافة إلى مبحث تمهيدي، وذلك على التفصيل الآتي:

مبحث تمهيدي: ماهية التخطيط الضريبي.

المبحث الأول: أنواع التخطيط الضريبي وأساليبه.

المبحث الثاني: استراتيجية مواجهة التخطيط الضريبي التعسفي.

مبحث تمهيدي
ماهية التخطيط الضريبي

الضريبة مبلغٌ نقديٌّ تفرضه الدولةُ جبرًا بواسطة القانون، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي؛ مساهمةً منه في تحمّل الأعباء والتكاليف العامة ودون مقابل مباشر[١]؛ لذلك يمكن القول إنَّ العملية الضريبية تنطوي على تناقض مصالح[٢]؛ إذ ينظر لها الممول على أنَّها تكاليف يصرفها دون الحصول على فائدة أو عائد مباشر[٣]، وتنظر لها الدولة على أنَّها أحد وأهم مصادر تمويل الإنفاق الحكومي وإعادة توزيع الموارد ومحاربة التضخم وتوفير فرص عمل[٤]، ووسيلة لتحقيق بعض أهداف الدولة الاقتصادية[٥] والاجتماعية[٦].

---

[١] عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة– مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام– دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦.

[2] Jonas Agell & others: Incentives and Redistribution in the Welfare State-The Swedish Tax Reform-, Macmillan press LTD, London, 1998, P24.

[٣] نذير بلوم وآخرون: التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي: دراسة حالة شركة Apple INC، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد٢٠، الجزائر، ٢٠٢٠، ص٥٩٦.

[4] Saheed Lawal: Determinants of Aggressive corporate tax planning practices of listed manufacturing companies in Nigeria, Master of Science (M.Sc) Degree in Accounting, Kwara State University, Malete, School of Post graduate Studies (SPGS), Nigeria, 2021, P1.

[٥] تتمثل أهداف الدولة الاقتصادية: من زيادة الإيرادات العامة في تمويل النفقات العامة، وتوجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات، ودعم المشاريع الاستثمارية والتنموية للدولة، تشجيع الصناعة الوطنية، وحمايتها من المنافسة الأجنبية، وتشجيع الادخار الاختياري.

(ISSN: 2537 - 0758)

وعلى الجانب الآخر تمثل الضريبة عبئًا على دخل الممول، يحرمه من هذا الجزء المقتطع، ولا يستطع استهلاكه أو استثماره أو ادخاره[٧]؛ لذلك يسعى الممول للتخلص منها أو تخفيضها سواء بطريقة مشروعة (قانونية)، أو طريقة غير مشروعة(غير قانونية)[٨]، وتتمثل الطرق المشروعة للتخلص من عبء الضريبة في التخطيط الضريبي[٩] وتجنب الضريبة ونقل عبء الضريبة.

وبِنَاءً على ما تقدم سوف نقسم الدراسة في هذا المبحث على مطلبين: نوضح في المطلب الأول ماهية التخطيط الضريبي وخصائصه، ثم نوضح في المطلب الثاني الفرق بين التخطيط الضريبي وتجنب الضريبة والتهرب الضريبي، وذلك على التفصيل الآتي:

السيد عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة– النفقات العامة– الإيرادات العامة– الموازنة العامة– دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي– دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص٥١٨.

[٦] وتتمثل الأهداف الاجتماعية في إعادة توزيع الدخل، وتقليل الفوارق بين الطبقات، والحد من استهلاك بعض السلع، وتنظيم النسل، حيث يمكن فرض ضريبة على كل طفل بعد عدد معين.

السيد عطية عبد الواحد: المرجع السابق، الإشارة السابقة.

[٧] محمد أمين سالم ثابت: أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، ٢٠١٧، ص٢.

[٨] حسناء عطية حامد محمد: تأثير التفاعل بين الآليات الداخلة لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، طنطا، ديسمبر ٢٠١٩، ص٢٦٧.

[٩] أعلن ويليام هوفمان في عام ١٩٦١ عن التخطيط الضريبي، الذي يستند إلى افتراض أنَّ الشركات الفعالة يجب عليها أن تحول النقد بشكل قانوني من السلطات الضريبية إلى خزائن الشركة.

Hoffman's Tax planning theory

Saheed Lawal: Determinants of Aggressive corporate tax planning practices of listed manufacturing companies in Nigeria, Op. Cit, P17.

المطلب الأول
مفهوم التخطيط الضريبي وخصائصه

تعددت التعريفاتُ التي صاغها الفقه لتعريف التخطيط الضريبي **Tax Planning**، ونذكر منها ما يأتي:

يقصد بالتخطيط الضريبي: تحليل منطقي لكافة القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة واللوائح التنفيذية والتعليمات التفسيرية والكتب الدورية والمنشورات ذات الصلة بالضرائب(١٠)، والمفاضلة بين البدائل المختلفة؛ للاستفادة من التوافق والتعارض الموجود بينهم(١١)، بهدف وضع خطة أو خطط مالية لتحقيق وفرات ضريبية.

ويمكن تعريف التخطيط الضريبي بأنَّه مجموعة الخطط والإجراءات التي يستخدمها الممول لتنظيم شئون نشاطه؛ بهدف تخفيض قيمة الضريبة المستحقة، أو التخلص من عبئها بطريقة مشروعة(١٢)، وتعظيم الناتج بعد سداد الضرائب.

بِنَاءً عليه، فالتخطيط الضريبي يعمل على تخفيض الوعاء الضريبي (صافي الربح الضريبي)(١٣)؛ ومن ثَمَّ تخفيض مبلغ الضرائب المستحق إلى أدنى حد ممكن خلال فترة التخطيط(١٤)، التي قد تكون عامًا أو أكثر، فعملية التخطيط الضريبية تُعَدُّ سياسة مستمرة لا تتوقف على مدة زمنية معينة.

---

(١٠) نبيل عبد الرؤوف إبراهيم: نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري– دراسة ميدانية تطبيقية– مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، سبتمبر ٢٠١٢، ص٩٢.

(١١) أسامة علي عبد الخالق احمد: الحوكمة الضريبية كأداة لمكافحة الفساد وتشجيع الاستثمار–الحوكمة الضريبية للشركات-، مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، ٢٠١٢، ص١٨

(١٢) عبد الناصر إبراهيم نور ومحمود إبراهيم: التخطيط الضريبي– دارسة ميدانية على الشركات الأردنية المساهمة العامة في قطاع الخدمات– إربد للبحوث والدراسات، مجلد ١، العدد ٢، جامعة إربد لأهلية، الأردن، ١٩٩٩، ص١٦.

(١٣) عارف محمد عبد اللطيف: العلاقة بين الضرائب المؤجلة والتخطيط الضريبي وأثر الحوكمة الضريبية عليهما، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين ـ تطور النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية ـ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد٣، القاهرة، ٢٠١٥، ص٢٦.

(14) Malgorzata Twarowska-Ratajczak :Tax Planning in Bank Tax—Analysis of the Use of Treasury, Effective Investments on Capital Markets 10th Capital

(ISSN: 2537 - 0758)

ويُعَرَّفُ التخطيطُ الضريبي أيضًا بأنَّه عملية تنظيم المعاملات المالية للممول بشكل يترتب عليه تخفيض الفاتورة الضريبية[١٥]، وتعظيم ربحية المشروع بشكل قانوني[١٦]؛ مِمَّا يسمح للممول باستخدام هذه الوفورات في مجالات أخرى تساعده على المنافسة والبقاء[١٧]، كتمويل أوجه استثمارات جديدة أو توسيع استثماراته؛ مِمَّا يعود بالنفع على الممول، وحملة الأسهم[١٨]، وزيادة قيمة الشركات، وزيادة قدرتها التنافسية بزيادة التدفقات النقدية، وانخفض وعاء الضريبة، أو بزيادة رأس المال المستثمر، ويلاحظ أنَّ التخطيط الضريبي قد يحتاج إلى قيام المخطط الضريبي بالتخطيط له، وقد يتم تقديم فرص التخطيط الضريبي بشكل صريح من قبل قانون الضرائب نفسه[١٩]، ومن التعريفات السابقة يمكن استخلاص مجموع من الخصائص في التخطيط الضريبي[٢٠]، **وهي:**

Market Effective Investments Conference (CMEI 2018), Springer Proceedings in Business and Economics, Switzerland, 2018, P70.

(15) 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, Vol.29, Issue 101692, Elsevier, Amsterdam, 2020, P1.

(١٦) هدى حسين محمد محمد الشيخ: إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص – دراسة ميدانية– مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد٢، القاهرة، يوليو ٢٠١٦، ص٩٢٦.

(١٧) نمر عبد الحميد السليحات وآخرون: التخطيط الضريبي في شركات التأمين في الأردن، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٤، العدد ٣، المنصورة، ٢٠١٠، ص١٠٢.

(١٨) أعطى القانون حملة الأسهم مجموعة من الحقوق تتمثل فيما يأتي: حق مراجعة وثائق الشركة، وحضور اجتماعات الجمعية العمومية والتصويت بقدر حصة الأسهم، وإقامة دعوى قضائية، وممارسة الرقابة من خلال مدقق الحسابات، وحق المساهم في الحصول على الأرباح، واقتسام موجودات الشركة، والحصول على نصيب من الأرباح.

Mohamad Ali Helalat: Protection of Shareholders Minority in Joint Stock Company Pursuant to Jordan Companies Law, Journal of Politics and Law, Vol. 9, No. 10, ISSN 1913-9047, Canadian Center of Science and Education, Canadian, 2016, P23.

(19) Ulrich Schreiber & Peter Müller: International Company Taxation -An Introduction to the Legal and Economic Principles-, Springer Texts in Business and Economics, Berlin, 2013, P47.

(٢٠) لقد ذكر الباحث خصائص التخطيط الضريبي بصفة عامة، ثم يعود ليوضح الخط الفاصل بين التخطيط الضريبي المشروع والتخطيط الضريبي غير المشروع في المبحث الأول من هذه الدراسة.

١. عملية التخطيط الضريبي عملية منظمة ومستمرة[٢١]، ولا تحدد بفترة زمنية معينة، ولا تتوقف على معالجة بند معين.
٢. تتسم عملية التخطيط الضريبة بالمرونة؛ لمواجهة أي تغير في التشريعات الضريبية والاستفادة منها.
٣. تقوم على تحليل ودراسة واستغلال جميع الإعفاءات الضريبية في قوانين الضرائب والقوانين ذات الصلة (المحلية والدولية)، فلا يكتفي المخطط بقانون الضرائب فقط، كما يهتم المخطط بجميع القرارات الإدارية، واللوائح، والكتب الدورية، والتعليمات.
٤. يهتم التخطيط الضريبي بالتكاليف واجبة الخصم؛ إذ يستخدم بنود تعد تكاليف واجبة الخصم بدلًا من بنود لا تعد كذلك؛ مثل: التمويل بالاقتراض بدلًا من التمويل الذاتي[٢٢]، فمدفوعات الفائدة معفاة من الضرائب، وتقلل من ضرائب الأرباح؛ مِمَّا يزيد من صافي القيمة الحالية للاستثمار بعد الضريبة[٢٣]، والمقارنة بين شراء الأصول أو استئجارها.
٥. اختيار توقيت تسجيل التدفق النقدي لخضوعه لشرائح ضريبية مختلفة إذا كانت التشريعات الضريبية تسمح بذلك، والمفاضلة بين البيع النقدي والبيع بالتقسيط، واختيار ميعاد توزيع الأرباح أو حجزها.
٦. يهتم التخطيط الضريبي بالاتفاقيات الدولية التي تمنح إعفاء ضريبي كتجنب الازدواج الضريبي[٢٤].
٧. يهتم التخطيط الضريبي بالملذات الضريبية[٢٥].

---

(21) Saheed Lawal: Determinants of Aggressive corporate tax planning practices of listed manufacturing companies in Nigeria, Op.Cit, P10.

(٢٢) محفوظ محمد علي محفوظ خويره: التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية– دراسة ميدانية–، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا بولاية آن، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٤، ص٢٨.

(23) Ulrich Schreiber & Peter Müller: International Company Taxation -An Introduction to the Legal and Economic Principles-, Op.Cit, P32.

(٢٤) يقصد بالازدواج الضريبي: إخضاع نفس الممول أكثر من مرة، لنفس الضريبة أو لضريبة مشابهة لها بالنسبة لذات الوعاء، وعن نفس المدة.

صفوت عبد السلام عوض الله: محاضرات في مبادئ علة المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٢، ص٢٢٢.

(ISSN: 2537 - 0758)

٨. لا يستخدم المخطط أساليب احتيالية أو طرق غير مشروع للتخلص من عبء الضريبية.
٩. التخطيط الضريبي فعل مشروع[٢٦]؛ ومن ثَمَّ غير معاقب عليه قانونًا.
١٠. يَهْدُفُ التخطيط الضريبي إلى رفع الأداء المالي للممول[٢٧]؛ بتخفيض الأعباء الضريبية، أو التخلص منها بطرق مشروعة.
١١. عادة ما تكون أنشطة التخطيط الضريبي معقدة، ولا تتسم بالوضوح والشفافية؛ مِمَّا يتيح الفرصة للانتهازية الإدارية[٢٨].

وتتنوع الاستراتيجياتُ التي يتبعها المخطط الضريبي ما بين التخطيط الضريبي طويل الأجل أو الدائم، والتخطيط الضريبي المؤقت:

أ. **<u>التخطيط الضريبي طويل الأجل أو الدائم:</u>** وهو الذي يَهْدُفُ إلى تخفيف العبء الضريبي بصورة دائمة، ولمدة طويلة؛ مثل: الاستثمار في الأسهم المعفاة[٢٩] أو المشاريع المعفاة أو الاستثمار في المناطق الحرة أو الملاذات الضريبية[٣٠].

---

[٢٥] لقد ظهرت الملاذات الضريبية بدأ من عشرينيات القرن العشرين في سويسرا عندما رفعت فرنسا وألمانيا سعر الضريبة، خلال الفترة من ١٩٢٠ إلى ١٩٣٠، استمرت سويسرا الملاذ الضريبي الوحيد الذي يعمل بشكل جيد، وغالبًا ما كان يستخدم هذا الملاذ من قبل دول أوربا وانتشرت الملاذات في ثمانينيات القرن العشرين حيث ظهر عدد من الملاذات الضريبية؛ مثل: جزر كايمان وهونغ كونغ وسنغافورة وبنما وغيرها.

Kam Mei Kei: Tax Havens and Controlled Foreign Corporations in the European Union, Master Thesis, University of Minho, Portugal, 2017, P10.

[26] Jonas Agell & others: Incentives and Redistribution in the Welfare State- The Swedish Tax Reform-, Op.Cit, P24.

[٢٧] محمد أمين سالم ثابت: أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، مرجع سابق، ص٣.

[٢٨] منة الله محمد محمد مصطفى: انعكاسات ممارسة أنشطة التخطيط الضريبي على القيمة العادلة للمنشأة في ظل وجود حوكمة الشركات– دراسة تطبيقية–، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد٢٢، العدد٤، القاهرة، ديسمبر٢٠١٨، ص١٤٣.

[٢٩] أعفت الحكومة البولندية سندات الخزانة التي تشتريها البنوك من الضرائب المصرفية؛ مِمَّا أدَّى إلى زيادة الطلب عليها من قبل البنوك وانخفاض القاعدة الضريبية، وقد تشتري البنوك سندات الخزانة من أجل التهرب من دفع الضرائب بشكل عدواني، حيث يقرر البنك شراء سندات الخزانة بقيمة معينة في اليوم الأخير من الشهر؛ مِمَّا سيؤدي إلى خفض ضريبة البنك في الوقت نفسه، ثم يبيع

ب. **التخطيط الضريبي المؤقت أو استراتيجية التأجيل الضريبي:** وهو الذي يعمل على تأجيل دفع الضريبة المستحقة على الممول بالاستفادة من فرق سعر العملة المحلية، أو تأكل القوى الشرائية للنقود بفعل التضخم، فيتقدم المخطط بطلب تأجيل أو تقسيط سداد الضريبة، أو تأجيل الاعتراف بالأرباح، والإسراع في الاعتراف بالنفقات والتكاليف[٣١]، وقد يستغل المخطط اختلاف توقيت الاعتراف ببعض التكاليف[٣٢] طبقًا لمعايير المحاسبة أو التشريعات الضريبية[٣٣]، ويمتاز التأجيل الضريبي باستفادة الممول من مبلغ النقود الذي لم يتم سداده لمصلحة الضرائب باستثماره، وزيادة رأس مال الشركة، وكذلك تناقص القوة الشرائية للنقود بفعل التضخم، ولكن له مخاطر تتمثل في فرض غرامات تأخير أو ارتفاع سعر الضريبة في الفترة التالية.

البنك نفس السندات في اليوم التالي؛ ومن ثَمَّ تحرر هذه المبالغ من الضرائب فلم يشملها الالتزام الضريبي.

Malgorzata Twarowska-Ratajczak: Tax Planning in Bank Tax-Analysis of the Use of Treasury, Op. Cit, 2018, P73.

[٣٠] يمكن تعريف الملاذات الضريبية: بأنها أماكن تتسم بنظام ضريبي متساهل يعفي من تأدية الضريبة لغير المقيمين أو يفرض ضريبة بسعر منخفض، ويسمح بإنشاء مؤسسات وهمية؛ لقلة الشفافية، وعدم الالتزام بتقديم معلومات عن مصدر المال، وعدم الإفصاح عن المعلومات اللازمة للسلطات الخارجية والسرية المصرفية وحرية نقل الأموال.

جاد خليفة: الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، مجلد١٧، العدد٥٢، القاهرة، خريف٢٠١٠، ص١١٢، ١١٣.

[31] Mary Margaret Frank: An Overview of Taxation in the United States, SSRN Electronic Journal, Darden Business Publishing, University of Virginia, UVA-C-2273, USA,2009, P1

[٣٢] كتكاليف البحث العلمي يتم الاعتراف بها كتكاليف واجبة الخصم لتحديد الربح الضريبي في السنة التي تنتهي فيها الأبحاث، وفي السنة التي استحقت فيها لتحديد الربح المحاسبي.

[٣٣] ياسر عز الدين أحمد عبد الله: القياس والإفصاح عن الاستثمارات المالية في ضوء معايير المحاسبة والتشريعات الضريبية وأثر ذلك على استخدام التخطيط الضريبي، رسالة ماجستير، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، ٢٠٢٠، ص١٣٢.

(ISSN: 2537 - 0758)

المطلب الثاني
الفرق بين التخطيط الضريبي وتجنب الضريبة والتهرب الضريبي

يشترك كلٌّ من التخطيط الضريبي وتجنب الضريبة والتهرب الضريبي في محاولة التخلص من العبء الضريبي، وتخفيض قيمة الضريبة المستحقة[٣٤]، فكل منهم له آثار سلبية في الحزانة العامة؛ لأنَّه يخفض من الإيرادات المتحصلة من الضرائب، ولكن باختلاف الوسائل: فالتهرب الضريبي والتخطيط الضريبي التعسفي يستخدمان أساليب غير مشروعة، لكن تجنب الضريبة والتخطيط الضريبي المشروع يستخدمان أساليب مشروعة؛ لذلك يمكن القول بأنَّ التخطيط الضريبي المشروع يهتم بالتجنب الضريبي، وليس التهرب الضريبي، فالتخطيط الضريبي المشروع يتضمن نقل عبء الضريبة بين السنوات أو تخفيضها أو تجنبها بطريقة مشروعة[٣٥].

ويشترك كل من التخطيط الضريبي المشروع وتجنب الضريبة في الهدف، وهو تخفيض الأعباء الضريبية؛ بالاستفادة من أحكام التشريعات الضريبية دون مخالفتها[٣٦]، فكل منهما تصرف اقتصادي يَهْدُفُ إلى تحقيق وفرات بتخفيض النفقات، وزيادة الأرباح، وإعادة توجهيها إلى الاستثمار، وأغراض التمويل الذاتي أو الداخلي (المدخرات) لنشاط الممول بدلًا التمويل الخارجي كالاقتراض من البنوك بقيود كبيرة وتكلفة فوائد عالية[٣٧]؛ ومن ثَمَّ يسهم التخطيط الضريبي المشروع في زيادة رأس مال الشركة، والحفاظ على سمعتها.

ونظرًا لوحدة الهدف بين التخطيط الضريبي المشروع والتجنب الضريبي ومشروعية الوسائل خلط بعض الفقه بين المصطلحين، فذهبوا إلى أنَّه لا يوجد فرق بين التخطيط

---

[٣٤] عبد الله بدر الزغبي وآخرون: أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، جامعة آل البيت– عمادة البحث العلمي، مج ١٩، ع٤، الأردن، ٢٠١٣، ص١١.

[٣٥] محمد عباس بدوي: التخطيط الضريبي، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، نادي التجارة، ع٦٠٩، القاهرة، يوليو ٢٠٠٤، ص٢٦.

[٣٦] نذير بلوم وآخرون: التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي: دراسة حالة شركة Apple INC، مرجع سابق، ص٥٩٧.

[37] Shenglan Chen & Others: Banking liberalization and corporate tax planning: Evidence from natural experiments, Journal of Corporate Finance, Vol.76, Issue 102264, Elsevier, Amsterdam, 2022, P2.

الضريبي والتجنب الضريبي، فهذان المصطلحان وجهان لعملة واحدة[٣٨]، وكذلك المُشَرِّع المصري عند تنظيم التخطيط الضريبي لم يستخدم مصطلح "التخطيط الضريبي"، بل استخدم مصطلح التجنب الضريبي[٣٩].

لكني اختلف مع هذا الرأي؛ لأنَّ لكلٍّ من التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي أدواته ومجالاته، فالتخطيط الضريبي عملية منظمة ومستمرة تمتد لفترة زمنية معينة بعكس تجنب الضريبي الذي يقتصر على تجنب الواقعة المنشئة للضريبة؛ مثل: تجنب الممول استيراد منتج من الخارج؛ لتجنب دفع الضريبة الجمركية[٤٠]، ونرى أيضًا أنَّ عملية التخطيط الضريبية تحتاج إلى فعل إيجابي من الممول بعكس التجنب الضريبية الذي يعني الامتناع أو فعل سلبي في معظمه.

---

[٣٨] حسناء عطية حامد محمد: تأثير التفاعل بين الآليات الداخلة لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مرجع سابق، ص ٢٧١.

يصف التخطيط الضريبي بالتجنب الضريبي؛ لأنَّه يستخدم أساليب ووسائل قانونية لتخفيض العبء الضريبي.

ياسر عز الدين أحمد عبد الله: القياس والإفصاح عن الاستثمارات المالية في ضوء معايير المحاسبة والتشريعات الضريبية، وأثر ذلك على استخدام التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص١٠٤، طارق حمدي حمدان أبو سنينه: العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية– دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية–، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، ٢٠٠٨، ص٣٢.

[٣٩] م٩٢ مكرر المعدلة بالقانون ٥٤ لسنة ٢٠١٤ "...لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيس من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسة **تجنب الضريبة** بالتخلص منها أو تأجيلها، يستوي في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن تتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة.

م٥٤ من قانون٦٩ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة: لا يتعتد بأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد أغراضها الرئيسية تجنب الالتزام بالضريبة وضريبة الجدول أو تأجيلها أو تخفيض عبء الضريبة ...

[٤٠] مجدي محمود شهاب: الاقتصاد المالي– نظرية مالية الدولة– السياسات المالية للنظام الرأسمالي– دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص٢٣٦.

(ISSN: 2537 - 0758)

فكلٌّ من التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي يشتركان في مشروعية الطرق والأساليب لتخفيض العبء الضريبي أو التخلص من الضريبية، ولكن هناك فروق جوهرية بينهما تتمثل في أنَّ التخطيط الضريبي منظم وطويل المدى، ويمكن للدولة استخدامه في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، والحفاظ على البيئة[٤١]، بتوجيه المخطط إلى المشروعات التي تحقق أهداف الدولة وخطط التنمية الاقتصادية بها، بعكس التجنب الضريبي، فالممول فيه يعمل على تجنب الواقعة المنشئة للضريبة دون أي عملية منظمة، فتصرف الممول قد يكون غير متوقع، فصعب الاستفادة منه لتحقيق خطط الدولة الاجتماعية والاقتصادية، فمثلًا الممول الذي يتجنب ضريبة التركات يشتري العقار باسم الأبناء، أو يتبرع بالعقار، أو يهبه إلى أبنائه؛ فيصعب على صناع القرار توقع ذلك، وتعظيم الاستفادة منه.

كذلك يُعَدُّ التخطيط الضريبي أعم وأشمل من التجنب الضريبي؛ إذ إنَّ التخطيط الضريبي يستخدم التجنب الضريبي والتأجيل الضريبي، ويتسم بالمرونة، والقدرة على التكييف، وتغيير الخطط وفقًا لتغيير القوانين واللوائح، لكن التجنب الضريبي: **Tax avoidance** قصير المدى؛ إذ يقتصر على بعض المعاملات دون بعضها الآخر، ويتعامل مع تشريع ضريبي دون غيره، فالممولُ يستخدم أساليب مشروعة بهدف تخفيض وعاء الضريبة المستحقة دون الالتجاء لأية عمليات مخططة، فتجنب الضريبة قائمٌ على تجنب الواقعة المنشئة للضريبة فحسب، وقد أطلق بعض الفقه على التجنب الضريبي مصطلح "التخفيف أو التلطيف الضريبي" Tax Mitigation استنادًا إلى الهدف من

---

[٤١] من أجل تشجيع التنمية الاقتصادية، سنت الصين تشريعات تحتوي على معاملة ضريبية تفضيلية في الكثير من الصناعات والمناطق، فعلى سبيل المثال أعفت الصين من الخضوع لضريبة دخل الشركات، لمدة خمس سنوات، المؤسسات التي تستخدم غاز النفايات ومياه الصرف الصحي ومخلفات النفايات كمواد خام للإنتاج والتشغيل؛ لأنَّها قدمت مساهمة معينة في حماية البيئة في الصين، ولأنَّ العائد الاقتصادي الاجتماعي برفع حماية البيئة أعلى من مقدار الإعفاء الضريبي.
Lingqi Xue: Management and Research of Enterprise Tax Planning under the Background of Information Age, Journal of Physics: Conference Series, Volume 1992, Issue 042017, IOP Publishing, Bristol, UK, 2021, P2.

التجنب الضريبي؛ وهو تخفيض وعاء الضريبة، وتخفيض الالتزام الضريبي بطريقة مشروعة[٤٢].

خلاصة القول يختلف التخطيط الضريبي عن التجنب الضريبي من عدة أوجه: حيث يهتم المخطط بتخفيض وعاء الضريبية، أو عدم دفعها، وتعظيم العائد أو الأرباح بعد دفع الضريبة المستحقة[٤٣]، مستفيدًا من ثغرات القوانين، وتصنيف بعض التكاليف ضمن التكاليف التي يمكن خصمها من وعاء الضريبة[٤٤]؛ سواء بنص القانون، أو جرى العرف على خصمها، ويتأكد المخطط من أنَّ هذه التكاليف مؤيدة بمستندات، ويهتم المخطط بوجود سجلات منتظمة حتى يمكن خصم جميع التكاليف والاستفادة من ترحيل الخسائر، فعملية التخطيط الضريبي عملية منظمة، ومخططة، وتستمر لعدة سنوات[٤٥]، ويمكن أن تتم في أي وقت، وأي حالة كان عليها المشروع[٤٦]، ولكن يساعد التخطيط

---

[٤٢] سهيلة محمود كمال أحمد وآخرون: التخطيط الضريبي للشركات الدولية: المفهوم– الاستراتيجيات، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، القاهرة، ٢٠٢١، ص١٤٦.

[43] Baozhuang Niu & Others: Real-time payment in cross-border operations considering local competition and tax-planning, International Journal of Production Economics, Vol.245, Issue 108395, Elsevier, Amsterdam, 2022, P1.

[٤٤] هبة هشام محمد كامل: قياس مستوى الإفصاح في التقارير المالية في إطار تطبيق أساليب التجنب الضريبي، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد٣، السنة ٣٩، بنها، ٢٠١٩، ص٧٨٩.

يلاحظ أنَّ الباحثة خلطة بين التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي؛ إذ إنَّ تصنيف التكاليف يدخل في نطاق التخطيط الضريبي وليس التجنب الضريبي.

[٤٥] حسناء عطية حامد محمد: تأثير التفاعل بين الآليات الداخلة لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مرجع سابق، ص ٢٧٠.

[٤٦] هناك مَنْ يرى أنَّ الاستعانة بالمخطط، لعمل تخطيط للمشروع يكون قبل تكوين المشروع، وتنفيذه؛ وذلك للبحث عن الإعفاءات، فيكون المشروع من المشروع المعفاة.

محمد عباس بدوي: التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص٢٦.

(ISSN: 2537 - 0758)

الضريبي المبكر على معرفة الأثر الضريبي في عمليات تحويل الأرباح[٤٧] وعمليات الدمج، أو الاستحواذ، أو تغيير الشكل القانوني للشركة، واتخاذ الاحتياطات اللازمة.

والتخطيط الضريبي يَهْدُفُ إلى تفادي الضرائب، وليست التهرب منها، فهو يختلف عن التهرب الضريبي **Tax Evasion** أو الغش الضريبي[٤٨] الذي يقوم على إخفاء الحقائق كإخفاء كل الإيرادات أو بعضها، وعدم إقرار الممول بها في الإقرار الضريبي الخاص بضريبة الدخل[٤٩]، واستخدام طرق احتيالية[٥٠]، تحمل طابع الغش والخداع، والتزوير والتلاعب في الأرقام[٥١] من أجل تعظيم الخسائر، كاصطناع فواتير، وتقليل

في اعتقادي أنَّ التخطيط الضريبي يصلح في أي حالة كان عليها المشروع، فيمكن أن يحول المشروع نشاطه للمشروع المعفاة، ويعيد هيكلة أرباحه للاستفادة من الإعفاءات.

(47) Christine L. Dobridge & Others: IPOs and Corporate Tax Planning, Finance and Economics Discussion Series, Federal Reserve Board, Washington, D.C, 2022, P8.

(٤٨) نورة قدوري ونورية غازي: إستراتيجية عصرنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة طاهري محمد، بشار، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مجلد ٦، العدد ٢، الجزائر، ٢٠٢٠، ص٣٠٢.

(٤٩) الإقرار الضريبي: تقرير سنوي يقدمه الممول أو المكلف بدفع الضريبة الذي لديه دخل خاضع للضريبة بموجب القانون إلى مصلحة الضرائب في موعد تحدده الدولة سنويًا، على النموذج الذي تعده اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، يقر فيه بكل مصادر الدخل وتكاليفه مؤيدة بمستندات ودفاتر منتظمة، ويتم ربط الضريبة بناء على الإقرار ما دام مؤيد بمستندات ودفاتر منتظمة، ويعد الإقرار لأول مرة إخطارًا بمزاولة النشاط الخاضع للضريبة، ويعفى من تقديم الإقرار إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها أو إيرادات الثروة العقارية التي لا تتجاوز صافي دخله حد الإعفاء.

محمد إبراهيم الشافعي: محاضرات في التشريع الضريبي المصري- شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقًا لأحدث التعديلات التشريعية- كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٢١، ص٢٧٧.

(٥٠) مجدي محمود شهاب: الاقتصاد المالي- نظرية مالية الدولة- السياسات المالية للنظام الرأسمالي- مرجع سابق، ص٢٣٧.

(51) Carla Vijian: Tax Planning and Related Services– Preliminary report-, IESBA Meeting, June 2021, P5.

الأرباح، وتعظيم النفقات، أو المبيعات دون فاتورة؛ بهدف التهرب من ضريبة القيمة المضافة[٥٢]، وإخفاء جزء من نشاط المشروع أو نشاط بأكمله، وتوزيع الأرباح على شريك أو شركاء وهميين[٥٣]؛ بهدف تخفيض وعاء الضريبية، وعدم تسجيل الممول في مصلحة الضرائب، وفتح ملف ضريبي، وزيادة التكاليف واجبة الخصم؛ مثل: مقابل الاستهلاك[٥٤]، والاقتصاد السري أو الخفي، كإنشاء مصانع صغيرة في الريف أو القرى[٥٥]، وشراء العقارات بعقود عرفية دون تسجيلها، أو رفع دعوى صحة توقيع بشأنها[٥٦]، أو تقديم إقرار ضريبي بأقل من قيمة العقارات الحقيقية، ولا يعد من قبيل التهرب الضريبي الأخطاء الحسابية غير العمدية عند إعداد الإقرار الضريبي[٥٧].

---

[٥٢] نورة قدوري ونورية غازي: إستراتيجية عصرنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص٣٠١، ٣٠٥.

[٥٣] نظم المشرع المصري أحكام التهرب الضريبي بالنسبة للممول في مادة (١٣٣) من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وحدد عقوبة التهرب حبس مدة لا تقل عن ٦ أشهر، ولا تزيد عن ٥ سنوات، وغرامة تعادل مثل الضريبة، أو إحدى هاتين العقوبتين، ويعاقب الممول المتهرب بالعقوبتين معًا في حالة العودة، واعتبر المشرع أن جريمة التهرب الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة، وأورد المشرع أمثلة لحالات التهرب الضريبة: اصطناع الدفاتر والمستندات الفواتير المقدمة مع الإقرار الضريبي أو تضمن الإقرار الضريبي لبيانات تخالف الواقع، أو ما هو ثابت بالسجلات أو اتلاف السجلات عمدًا قبل مضي ٥ سنوات، أو إخفاء جزء من النشاط الخاضع للضريبة.
وتقابل هذه المادة، م ٦٨ من قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة المضافة.

[٥٤] فيمكن للمخطط زيادة مقابل الاستهلاك مع زيادة معدلات التضخم واختلاف القيمة السوقية عن القيمة الدفترية لأصول الشركات، فيظهر هنا دور المخطط الضريبي في القيام بمراجعة دورية لأسعار الأصول الموجودة بالمنشأة، ويرفع قيمتها الدفترية ومقابل الاستهلاك المحتسب عليها.

[٥٥] عبد الله بدر الزغبي وآخرون: أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص٢٨: ٣٠.

[٥٦] للتهرب من حكم المادة ٤٢ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمعدلة بموجب القانون١٠١ لسنة ٢٠١٢ والقانون ١١ لسنة ٢٠١٣، وأخيرًا بالقانون ١٥٨ لسنة ٢٠١٨، التي تلزم الممول بدفع ٢.٥% ضريبة تصرفات عقارية عند التصرف في العقار أو جزء منه بأي نوع من أنواع التصرفات الناقلة للملكية؛ سواء بعوض أو بغير عوض، سواء تم شهر التصرف أو لم يتم شهره.

(ISSN: 2537 - 0758)

فكلٌّ من التخطيط الضريبي والتهرب الضريبي يهدفان إلى تخفيض وعاء الضريبة؛ لكن التخطيط الضريبي مشروعٌ، وغير معاقب عليه، أمَّا التهرب الضريبي فهو مخالف لنصوص القانون، ومعاقبٌ عليه؛ إذ إنَّ المكلف بدفع الضريبة يحاول عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليًّا أو جزئيًّا[٥٨]، وليس تأجيل سدادها، على المستوى المحلي أو الدولي، مستخدمًا أساليب وطرق تنطوي على الغش والتدليس، وإخفاء الواقعة المنشئة للضريبة بما يخالف أحكام التشريع الضريبي؛ سواء عند الإقرار بوعاء الضريبة، أو ربط الضريبة، أو عند تحصيلها، ويعرض الممول إلى عقوبات مالية وأحيانًا جنائية[٥٩]؛ لأنَّه ينقص حق الدولة في حصيلة الضريبة المستحقة[٦٠]، وقد تتضاعف العقوبات في حالة العود أو الاعتياد، وتحرم الخزينة العامة من الإيرادات المستحقة.

فيعاقب الممول المتهرب من أداء ضريبة الدخل رغم تحقق الواقعة المنشئة لها، بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، ولا تزيد عن خمس سنوات، وبغرامة تعادل مبلغ الضريبة التي تهرب منها، أو إحدى هاتين العقوبتين[٦١]، وحسننا فعل المُشَرِّعُ المصريُّ

ويلاحظ لمحاربة التهرب الضريبي صدور تعليمات إدارية إلى المحاكم الجزئية بضرورة إبلاغ مصلحة الضريبة العقارية بالتصرفات العقارية الواردة إليها عند رفع المشتري دعوى صحة توقيع تخص نقل أو إثبات ملكية العقارات؛ وذلك بهدف حصر جميع التصرفات العقارية، ومطالبة أصحابها بالضرائب المستحقة عنها وغرامة التأخير.

سالي سمير فهمي عبد المسيح: التحليل الاقتصادي والضريبة العقارية، التعليم المدمج- جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٢٢، ص١٨٧.

[٥٧] ياسر عز الدين أحمد عبد الله: القياس والإفصاح عن الاستثمارات المالية في ضوء معايير المحاسبة والتشريعات الضريبية، وأثر ذلك على استخدام التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص١٠٦.

[٥٨] عاطف صدقي ومحمد أحمد الرزاز: المالية العامة، دون دار نشر، القاهرة، ٢٠٠٠، ص٢٦٤.

[٥٩] عزوز سليمة: الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، الجزائر، ٢٠١٩، ص٥٨.

[٦٠] عاطف صدقي ومحمد أحمد الرزاز: المالية العامة، مرجع سابق، ص٢٦٤.

[٦١] المادة ١٣٣ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

في قانون ضريبة الدخل بأنْ نصَّ على مقابل تأخير سداد الضريبة[٦٢] حتى يحفز الممولين على سداد الضريبية دون التفكير في تأخير السداد خوفًا من دفع مقابل التأخير، وشعور الممول الملتزم بسداد الضريبة بالعدالة.

وبِنَاءً عليه نرى أنَّ المُشَرِّعَ لم يكن موفقًا في عقوبة الممول المتهرب، وكذلك في النص على التجاوز عن نسبة ٦٥% من مقابل التأخير والضريبة الإضافية في الكثير من القوانين؛ منها: قانون الجمارك، وقانون ضريبة الدخل والضريبة على القيمة المضافة والدمغة ...[٦٣]، ربما قصد المُشَرِّعُ تشجيع الممول على أداء دين الضريبة، ونسبة ٣٥% من الضريبة الإضافية، ومقابل التأخير، في موعد غايته ٢٠٢٣/٣/١، فكان من الأفضل تشديد العقوبة بمضاعفة مبلغ الضريبة؛ إذ إنَّ الممول يقارن بين الغرامة الناتجة عن عدم دفع الضريبة في حال اكتشاف الواقعة المنشئة للضريبة وبين مبلغ الضريبة، فكلما زاد الغرامة قل إمكانية التهرب الضريبي، وكلما تساهل المُشَرِّعُ مع الممولين المتهربين والمتأخرين في سداد الضريبة؛ ضاعت موارد مالية على الدولة.

كذلك نرى أنَّ المُشَرِّعَ المصريَّ غير موفق في نص المادة ١٣١، التي تنصُّ على "عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينصُّ عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر"، ثمَّ

---

[٦٢] المادة ١١٠ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نصت على استحقاق مقابل التأخير على الضريبة المستحقة إذا زادت عن ٢٠٠ جنيه حتى لو صدر قرار بتقسيطها، ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في ١يناير من العام محل الضريبة مضافًا إليه ٢%، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه. ولتشجيع المُشَرِّع الممولين على سداد الضرائب المؤجلة أعفى الممول من أداء (٣٠%) من مقابل التأخير عن الضريبة غير المسددة التي تستحق بناء على الاتفاق الذي يجرى مع المصلحة قبل صدور قرار لجنة الطعن، بشرط أداء الممول الضريبة المستحقة عليه، وذلك بموجب تعديل القانون بالقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٢٠.

مادة ٢٦/ب من قرار وزير المالية رقم ٤٣٠ لسنة ٢٠٢١، بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠، التي نصت على قبول تقسيط الضريبة بشرط إيداع خطاب ضمان بقيمة الضريبة الجمركية المستحقة والرسوم كافة، ودفع ١.٥% عن كل شهر أو جزء من الشهر من قيمة الضريبة غير المسددة من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد.

[٦٣] م١ من قانون ١٥٣ لسنة ٢٠٢٢ بالتجاوز عن مقابل التأخير والضريبة الإضافية وبتجديد العمل بالقانون رقم ٧٩ لسنة ٢٠١٦ في شأن إنهاء المنازعات الضريبية، منشور في الجريدة الرسمية العدد٣٠ تابع (أ) في ٢٨ يوليه سنة ٢٠٢٢.

(ISSN: 2537 - 0758)

عرض المُشَرِّعُ للعقوبات المقررة بقانون الضريبة على الدخل في المواد من ١٣٢ إلى ١٣٨؛ فكان أفضل أن يجمع المُشَرِّعُ جميع العقوبات في قانون واحد، كما أنَّ هذه المادة يشوبها عدم الدستورية؛ لمخالفتها للقاعدة الأصولية "لا يجوز العقاب على الفعل الواحد مرتين"؛ وذلك لأنَّها تنصُّ على عقاب الممول المتهرب بأكثر من عقوبة عن ذات الفعل، فنقترح حذف هذه المادة، وتجميع كل ما يخص مخالف أحكام قانون ضريبة الدخل في الكتاب السابع وعدم الإحلال إلى قانون آخر.

وبعد أن عرفنا التخطيط الضريبي ووضحنا خصائصه وميزنا بين التخطيط الضريبي وتجنب الضريبة والتهرب الضريبي نرى من الأفضل توضيح أنواع التخطيط الضريبي وأساليب كل نوع، **وذلك على التفصيل الآتي:**

المبحث الأول
أنواع التخطيط الضريبي وأساليبه

قد نتج عن كثرة التعديلات التشريعية في قوانين الضرائب، وغموض بعض نصوصها[٦٤]، فتح باب الخلاف حول تفسيرها، وظهور فكرة التخطيط الضريبي للتخلص من الضرائب المستحقة أو تخفيفها بشكل مشروع[٦٥]، ونظرًا لعدم وجود خط واضح يفرق بين التخطيط الضريبي المشروع والتخطيط الضريبي غير المشروع أو التعسفي؛ فسوف نتناول في هذا المبحث التفرقة بين نوعي التخطيط الضريبي، هما: التخطيط الضريبي المشروع (المطلب الأول)، والتخطيط الضريبي التعسفي (المطلب الثاني)، ونوضح مفهوم كل منهما وأساليب المخطط في كل من نوعي التخطيط الضريبي، ومدى مشروعية كل منهما.

---

[٦٤] يؤدي غموض النصوص القانونية إلى فتح المجال لاجتهاد الإدارة والمخطط الضريبي في تحديد الإعفاءات والتخفيضات.

عزوز سليمة: الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص٦٩.

[٦٥] سمير سعد مرقس: التخطيط الضريبي، المبادئ والأسس والتطبيقات المحلية والدولية، الجزء الأول، نادي التجارة، العدد ٥٧٧، القاهرة، مايو ٢٠١٧، ص٤: ٧.

المطلب الأول
التخطيط الضريبي المشروع وأساليبه

التخطيط الضريبي المشروع Non-Aggressive Tax Planning تدعمه التشريعات الضريبية، ويحقق أغراض التنمية الاقتصادية؛ مثل: استفادة المكلف بالإعفاءات التشجيعية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل في الغرض المقصود منها من قبل المُشَرِّع[٦٦]، أو الاستفادة من المزايا التي تمنحها الدولة في قانون الاستثمار وقانون التجارة مثل الاستثمار في مجالات معفاة.

فالتخطيطُ الضريبي ينظم أوضاع الممول على المدى الطويل، ويساعد التخطيط الضريبي الشركات والمنشآت في زيادة قدرتها على استغلال أصولها، ويوفر فرصًا لتخفيض عبء الضريبة، بالاستفادة من التشريعات الضريبية، ومتابعة تطورها، واستغلال المزايا الضريبية، وثغرات التشريعات الضريبية[٦٧]، ونرى أنَّ التخطيط الضريبي المشروع لا يستغل غموض النصوص التشريعية؛ بهدف تفادي الضريبة دون مخالفة القانون.

ويتسم التخطيط الضريبي بالمرونة، وتشكيل الخطة حسب احتياجات الممول، والقدرة على التنبؤ بتأثير الأحداث المستقبلة، والقوة الشرائية للعملة، ويمتاز المخطط بالقدرة على اكتشاف المشاكل مبكرًا، والقدرة على التعامل معها[٦٨]، ويقوم التخطيط الضريبي على وضع خطة لاختيار الوقت المناسب لشراء المعدات، وتوقيت الاعتراف بالإيراد[٦٩]،

---

(66) Carla Vijian: Tax Planning and Related Services– Preliminary report-, Op.Cit, P5.

[٦٧] نمر عبد الحميد السليحات وآخرون: التخطيط الضريبي في شركات التأمين في الأردن، مرجع سابق، ص١٠١.

[٦٨] سمير سعد مرقس: التخطيط الضريبي، المبادئ والأسس والتطبيقات المحلية والدولية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ٩، ١٠.

[٦٩] م٣٣ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تحدد وعاء الضريبة للمهن الحرة بصافي الإيراد المقبوض فعلًا خلال السنة الضريبية محل المحاسبة.

وفي رأيي ما يعد تخطيط ضريبي تعسفي تأجيل الاعتراف بالإيراد إلى السنة التالية للحصول عليه؛ بهدف استفادة الممول بتطبيق شريحة ضريبية أقل عليه؛ لأن الممول يتحايل على نصوص القانون ويدفع مبلغًا ضريبيًّا أقل من الواجب أداؤه.

(ISSN: 2537 - 0758)

وتوقيت اتخاذ القرار بتوزيع الأرباح على حملة الأسهم[٧٠]، ويجنب التخطيط الضريبي الشركة دفع غرامات تأخير[٧١]، ولتجنب دفع ضريبة التصرفات العقارية يقترح المخطط تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة[٧٢] مقابل أسهم اسمية، وعدم التصرف فيها لمدة خمس سنوات[٧٣]، ويساعد الشركة في الاستفادة من الخصم التشجيعي الممنوح لها بموجب قوانين الضرائب والاستثمار.

---

[٧٠] محمد عباس بدوي: التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص٢٧.

[٧١] مادة (١١٠) من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥: يستحق مقابل تأخير على:

١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء، حتى لو صدر قرار بتقسيطها، وذلك اعتبارًا من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار.

٢- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينصُّ القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتبارًا من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقًا لأحكام هذا القانون.

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافًا إليه ٢%، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه. ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.

مادة (١١١): يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلق بها.

[٧٢] شركة المساهمة النموذج المثالي لشركات الأموال وتعد أهم أنواع الشركات في الحياة الاقتصادية لما لها من قدرات مالية ضخمة تمكنها من القيام باستثمارات كبيرة، وقادرة على جمع الأموال عن طريق إصدار الأسهم وتداولها في سوق رأس المال؛ لذلك تستطيع تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية.

Mohamad Ali Helalat: Protection of Shareholders Minority in Joint Stock Company Pursuant to Jordan Companies Law, Op. Cit, P22.

لذلك قد ميَّز المُشَرِّعُ المصري شركات المساهمة عن سائر الشركات التجارية الأخرى.

[٧٣] المادة ٤٢ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بموجب القانون١٠١ لسنة ٢٠١٢ والقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ وأخيرا بالقانون ١٥٨ لسنة ٢٠١٨.

نرى أنَّ المُشَرِّعَ اشترط عدم التصرف في الأسهم الاسمية لمدة خمس سنوات؛ لضمان جدية المساهم، وحتى تستفيد شركة المساهمة من إضافة هذه العقارات إليها، وزيادة رأس مالها، ويستفيد المجتمع بتشجيع الأفراد على ذلك؛ وما يترتب عليه من زيادة حجم الاستثمار، والانخراط في النشاط الاقتصادي.

سالي سمير فهمي عبد المسيح: التحليل الاقتصادي والضريبة العقارية، مرجع سابق، ص١٨٩.

فيقوم المخطط بدراسة جميع الخيارات الضريبية والمسموحات والإعفاءات والخصومات الموجودة بالتشريعات الضريبية[٧٤] والقوانين المرتبطة بها[٧٥] واللوائح وتعليمات تنفيذية وكتب دورية وقرارات وإرشادات[٧٦]، واستغلال ما تتيحه القوانين والتعليمات الضريبية من امتيازات للتخفيض قيمة الضريبة المستحقة[٧٧]، أو التخلص

---

(74) Carla Vijian: Tax Planning and Related Services– Preliminary report-, IESBA Meeting, June 2021, P8.

(٧٥) فيستغل المخطط القوانين ذات الصلة كقانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧، والمعدل بأحكام القانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠١٩، حيث نص في المادة ١٠ بفقراتها على عدة إعفاءات هي:

م ١٠/١ تعفى من ضريبة الدمغة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود التسهيلات الائتمانية والرهن المرتبطة بأعمالها، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ قيدها في السجل التجاري.

م١٠/٢ كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقود تسجيل الأراضي اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت.

م١٠/٣ وتسري على الشركات والمنشآت الخاضعة لأحكام هذا القانون أحكام المادة (٤) من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادرة بالقانون رقم ١٨٦لسنة ١٩٨٦الخاصة بتحصيل ضريبة جمركية بفئة موحدة مقدارها (٢%) اثنان بالمائة من القيمة، وذلك على جميع ما تستورده من آلات ومعدات وأجهزة لازمة لإنشائها.

م١٠/٤ كما تسري هذه الفئة الموحدة على جميع ما تستورده الشركات والمنشآت التي تعمل في مشروعات المرافق العامة، من آلات ومعدات وأجهزة لازمة لإنشائها أو استكمالها.

م١٠/٥ مع عدم الإخلال بأحكام الإفراج المؤقت المنصوص عليها في قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، يكون للمشروعات الاستثمارية ذات الطبيعة الصناعية الخاضعة لأحكام هذا القانون استيراد القوالب والأسطمبات وغيرها من مستلزمات الإنتاج ذات الطبيعة المماثلة دون رسوم جمركية، وذلك لاستخدامها فترة مؤقتة في تصنيع منتجاتها، وإعادة تصديرها إلى الخارج، ويكون الإفراج والإعادة إلى الخارج بموجب مستندات الوصول على أن تسجل مستندات الدخول، وإعادة الشحن في سجلات تعد لهذا الغرض بالهيئة، وذلك بالتنسيق مع وزارة المالية.

(٧٦) سهيلة محمود كمال أحمد وآخرون: التخطيط الضريبي للشركات الدولية: المفهوم– الاستراتيجيات، مرجع سابق، ص١٤٣، ١٤٤.

(77) Saheed Lawal: Determinants of Aggressive corporate tax planning practices of listed manufacturing companies in Nigeria, Op.Cit, P3.

(ISSN: 2537 - 0758)

منها نهائيًا[٧٨]، حيث يستغل المخطط اختلاف أسعار الضرائب حسب الأنشطة الاقتصادية، ويوجه نشاط الممول إلى الأنشطة منخفضة الضرائب أو معفاة.

وتتعدد أساليب التخطيط الضريبي المشروع، ونذكر منها:

١. قد يتجه المخطط إلى اتباع الشركة لبرنامج صيانة لجميع الآلات والماكينات والأثاث في السنة الضريبية التي تحقق فيها الشركة أرباح كبيرة بحيث تستغل الأرباح في الصيانة بما يزيد من رأس مال الشركة، ولا يؤثر في نشاطها.

٢. المفاضلة بين امتلاك الأصول الرأسمالية واستئجارها، فإذا كانت الشركة تحتاج الأصل لفترة قصيرة تقوم باستئجاره؛ لأن الإيجار يعد بالكامل تكاليف واجبة الخصم، أمَّا شراء الأصل فلا يعد مصاريف واجبة الخصم سوى مقابل الإهلاك.

٣. يمكن اعتبار فروق العملة خسائر واجبة الخصم من الربح الصافي، فالشركة تقيم ديونها بالعملة الأجنبية والوطنية، وتنزل فرق العملة في حالة انخفاض ثمن العملة المحلية من الربح السنوي[٧٩].

٤. قد يتجه المخطط إلى تأجيل سداد الضرائب إلى سنة لاحقة في حدود القانون[٨٠]، أو تقسيطها على أقساط متساوية خلال الأعوام القادمة أخذًا في الاعتبار معدل تناقص القوة الشرائية للنقود نتيجة زيادة معدلات التضخم، وما يترتب على ذلك من تخفيض القيمة الحقيقية لهذه الضرائب؛ ومن ثَمَّ يخفف عبء الضريبة، ولا تجهد الضريبة الممول في السداد.

٥. يهتمُّ المخطط بزيادة معدل التكاليف واجبة الخصم التي تكبدها الممول، وتأجيل الاعتراف بالإيرادات إلى فترة تالية للوصول إلى أقل رقم ربح خاضع للضريبة، أو تخفيض الدخل أو الربح المعلن[٨١].

---

[٧٨] هدى حسين محمد محمد الشيخ: إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص . دراسة ميدانية . مرجع سابق، ص٩١٣.

[٧٩] محفوظ محمد علي محفوظ خويره: التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية–دراسة ميدانية-، مرجع سابق، ص٩٦، ٩٧.

[80] Saheed Lawal: Determinants of Aggressive corporate tax planning practices of listed manufacturing companies in Nigeria, Op.Cit, P11.

[٨١] حسناء عطية حامد محمد: تأثير التفاعل بين الآليات الداخلة لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مرجع سابق، ص ٢٦٧.

٦. استرداد جزء أو كل مبلغ الضريبة المدفوع نتيجة تطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الدولي[٨٢]؛ إذ يختار الممول الموطن الضريبي الأفضل في المعاملة الضريبية حال تعدد الجنسيات[٨٣].

٧. ويهتم المخطط أيضًا باختيار الشكل القانوني للشركة ومن وجهة النظر الضريبية[٨٤].

٨. الاستفادة من مقابل الاستهلاك حيث تنصُّ المادة ٢٧ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بخصم ٣٠% من تكاليف الآلات والمعدات (جديدة/ مستعملة) المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الآلات والمعدات، ثم يتم خصم ٥% من تكلفة شراء، أو تطوير أو تجديد أو إنشاء أي من المباني والتجهيزات في كل فترة ضريبية[٨٥]، وخصم ١٠% من تكلفة شراء أو تجديد الأصول المعنوية أو حقوق الملكية الفكرية[٨٦]، ويتم خصم ٥٠% من أساس الإهلاك[٨٧] لكل سنة ضريبية على أجهزة الحاسب الآلي والبرامج وأجهزة تخزين

---

[٨٢] سهيلة محمود كمال أحمد وآخرون: التخطيط الضريبي للشركات الدولية: المفهوم– الاستراتيجيات، مرجع سابق، ص١٤٤.

[٨٣] ياسر عز الدين أحمد عبد الله: القياس والإفصاح عن الاستثمارات المالية في ضوء معايير المحاسبة والتشريعات الضريبية، وأثر ذلك على استخدام التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص١٢٦.

[٨٤] فالمخطط يدرس مزايا قانون الاستثمار وقانون التجارة وقانون شركات المساهمة وقانون الجمارك، ويختار شكل الشركة وفقًا للقانون الذي يمنح مزايا وإعفاءات ضريبية أكثر، ويتفق مع نشاط الشركة.

[٨٥] م٢٥/١ من قانون٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٨٦] م٢٥/٢ من قانون٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٨٧] مادة (٢٦) من قانون٩١ لسنة ٢٠٠٥: يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة ٢٥ من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء، وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقل الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.

(ISSN: 2537 - 0758)

البيانات، ويتم خصم ٢٥% من أساسي الإهلاك لكل سنة ضريبية على جميع الأصول المادية للنشاط[٨٨].

٩. وقد يتجه المخطط إلى الاستثمار في الأنشطة المعفاة، فمثلًا دولة بنما تبلغ سعر الضريبة على أرباح الشركات ٢٥%، بينما تعفى الشركات التي تمارس نشاطها الملاحي في بنما وترفع علم بنما من الضرائب؛ فيستغل المخطط هدف المُشَرِّع في تطوير نشاط معين[٨٩].

١٠. ويستغل المخطط الديون المعدومة بوصفها تكاليف واجبة الخصم من الإيراد[٩٠]، وتعد الديون معدومة إذا لم يستدل على المدين لمدة خمس سنوات[٩١]، أو إشهار المدين إفلاسه، أو توفي دون تركة تكفي لسداد الديون.

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب، تُضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يُعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

[٨٨] م٣/٢٥ الفقرتين أ، ب من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٨٩] إيمان بوقروة: أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجية التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات– إشارة لحالة INC GOOGLE، مجلد ٥، العدد٨، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة ٢٠ اوت ١٩٥٥ سكيكدة، الجزائر، ديسمبر ٢٠١٧، ص١٢٢، ١٢٣.

[٩٠] مادة (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥: يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

١– أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.

٢– أن يكون الدين مرتبطًا بنشاط المنشأة.

٣– أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.

٤– أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين، ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهرًا من تاريخ استحقاقه.

ويعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يأتي:

(أ) الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.

(ب) صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.

(ج) المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحًا واقيًا من الإفلاس.

١١. شراء الأصول مقابل أسهم اسمية في شركة مساهم للاستفادة من الإعفاء الضريبي[٩٢]، الاستفادة من تخفيض وعاء الضريبة بترحيل الخسائر لمدة خمس سنوات، ووصفها تكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة[٩٣]، فترحيل الخسائر تولد حقًّا للممول في خصم قيمة الخسائر من الأرباح في السنوات التالية لمدة خمس سنوات؛ مِمَّا يحقق وافرًا ضريبيًّا.

١٢. استغلال الشركات دولية النشاط والأفراد للإعفاءات الضريبية في أية قانون ضريبي كقانون الجمارك؛ مثل: رخصة الإعفاء المؤقت من الضرائب والرسوم التي تفرض على السلع الواردة من الخارج برسم الوارد النهائي[٩٤] للموارد الأولية والسلع الوسيطة والمكونات المستوردة بقصد تصنيعها ومستلزمات الإنتاج لأجل تكملة صنعها ثم إعادة تصديرها إلى الخارج أو منطقة حرة أو منطقة اقتصادية ذات طبيعة خاصة أو بيعها لجهات تتمتع بالإعفاء الكلي أو الجزئي من الضريبة الجمركية وكل الرسوم خلال سنة ونصف من تاريخ الإفراج؛ هنا يستغل المخطط هذه الرخصة في بيع مستلزمات الإنتاج والسلع الوسيطة في المناطق الحرة إذا فشل في إعادة تصديرها.

١٣. كما يوجه المخطط الممول بدفع تبرعات إلى دور العبادة والجمعيات الخيرية[٩٥] ومؤسسات البحث العلمي لتخفيض وعاء الضريبة[٩٦] والدخول في شريحة ضريبية أقل.

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

[٩١] مدة تقادم دين الضريبة وفقًا للمادة ٩١ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٩٢] م٤٢ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٩٣] م٢٩ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٩٤] نظمت اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٤٣٠ لسنة ٢٠٢١ لقانون الجمارك رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠ في المادة ١٥٥ السماح المؤقت.

[٩٥] لقد حثت جميع الأديان على دفع الصدقات فقال تعالى: "الَّذِينَ لا يُؤْتُونَ الزَّكَاةَ وَهُم بِالآخِرَةِ هُمْ كَافِرُونَ"(سورة فصلت ٤١:٧)، وقال رسول الله ρ "داووا مرضاكم بالصدقة"، وحثت المسيحية على

(ISSN: 2537 - 0758)

١٤. إعداد الإقرار الضريبي وجمع وتنظيم السجلات والمستندات المؤيدة للإقرار[٩٧] حتى يتم محاسبة الممول على المبلغ المذكور في الإقرار الضريبي[٩٨] والاحتفاظ بها المدة القانونية حتى لا يعرض الممول إلى غرامة إهدار السجلات[٩٩].

ويلزم التخطيط الضريبي الإدارة بالاستغلال الأمثل للموارد المالية والوفرات الضريبية، ويجبر الإدارة على تقديم تحليل للانحرافات الناتجة عن تطبيق استراتيجية التخطيط الضريبي إنْ وجدت لمعالجتها[١٠٠].

ويحقق التخطيط الضريبي المشروع للممول الكثير من المزايا؛ منها: خفض الفاتورة الضريبة، والحفاظ على سمعة الممول، ويحقق أهداف المُشرِّع، ويوجه الممول إلى الأنشطة التي تنفذ خطط التنمية الاقتصادية للدولة، إلَّا أنَّه يواجه الكثير من العيوب والمعوقات بالنسبة للممول والدولة تتمثل فيما يأتي:

الصدقة "هَاتُوا جَمِيعَ الْعُشُورِ إِلَى الْخَزْنَةِ لِيَكُونَ فِي بَيْتِي طَعَامٌ، وَجَرِّبُونِي بِهذَا، قَالَ رَبُّ الْجُنُودِ، إِنْ كُنْتُ لاَ أَفْتَحُ لَكُمْ كُوَى السَّمَاوَاتِ، وَأُفِيضُ عَلَيْكُمْ بَرَكَةً حَتَّى لاَ تُوسَعَ." (ملا ٣: ١٠).

[٩٦] م٢٣ /٨ وم٣٤ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسمح بخصم ١٠% من صافي الإيراد السنوي الموجه إلى التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقًا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية.

[٩٧] المادة ٧٨، ٨٤، ٨٨ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[٩٨] يلاحظ أنَّ المُشَرِّعَ أعطى اهتمامًا كبيرًا للإقرار الضريبي؛ إذ جعله وسيلة لدعم الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب ورتب عقابًا على عدم تقديم الإقرار الضريبي لمدة تتجاوز ستين يومًا من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بنص المادة ٧٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، ويتمثل العقاب في غرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه، ولا تزيد عن مائتي ألف جنيه، وتضاعف العقوبة في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات.

[٩٩] م ٧١ من قانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد تنصُّ على معاقبة الممول الذي لم يحتفظ بالدفاتر والسجلات الورقية والإلكترونية لمدة خمس سنوات بغرامة لا تزيد عن ٥٠ ألف جنيه.

[١٠٠] محفوظ محمد علي محفوظ خويره: التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية–دراسة ميدانية-، مرجع سابق، ص٣٠.

يُعَابُ على التخطيط الضريبي بالنسبة للممول: أنَّه يحمل الكثير من المخاطر للممول تتمثل في ثلاثة أنواع من المخاطر أو التكاليف، هي: تكاليف التشغيل، وتكاليف الوكالة، وتكاليف النتائج، وتتمثل تكاليف التشغيل في البحث عن الملاذات الضريبة والإعفاءات الضريبية، وتتمثل تكاليف الوكالة في مقابل خدمات التخطيط الضريبي، واختلال الحوافز بين المدير (المساهمين) والوكيل (المديرين التنفيذيين) على سبيل المثال، وتتمثل تكاليف النتائج في أنَّه قد تكون بعض استراتيجيات التخطيط الضريبي مشكوكًا فيها في نظر السلطات الضريبية؛ مِمَّا يضرُّ بسمعة الممول(١٠١).

وأحيانًا يوجه التخطيط الضريبي الممولين إلى الاستثمار في مجالات منخفضة العائد، أو مرتفعة المخاطر، لمجرد تمتع هذه المجالات بالإعفاءات الضريبية؛ مثل: استصلاح الأراضي الزراعية(١٠٢)، والاستثمارات في المناطق الجديدة أو النائية؛ إذ يقل عدد السكان، وتنخفض المبيعات(١٠٣)، فيختار المخطط مكان إقامة المشروع المجتمعات العمرانية الجديدة؛ للاستفادة من الإعفاء المقرر لمدة خمس سنوات من بدأ الإنتاج أو مزاولة النشاط، كما يسري الإعفاء بذات المدة على عائد الأرباح التي يعاد استثمارها المشروع، وقد تصل المدة إلى ٨ سنوات إذا كان المشروع مهمًا لأغراض التنمية الاقتصادية، وله مساهمة في استغلال الموارد الطبيعية، وزيادة الصادرات(١٠٤).

قد تكلف خدمات التخطيط الضريبي أو الاستعانة بالمستشار أو المخطط مبالغ تفوق الوفورات الضريبية التي يحققها(١٠٥)؛ مما يمثل عبئًا على الممول.

---

(101) Shenglan Chen & Others: Banking liberalization and corporate tax planning: Evidence from natural experiments, Op.Cit, P5.

(١٠٢) المادة ١١/٥٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نصت على "إعفاء أرباح شركات استصلاح واستزراع الأراضي لمدة ١٠ سنوات".

(١٠٣) رمضان صديق: التخطيط الضريبي الضار، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، العدد٦٩، مايو/ يونيو ٢٠١١، ص٣٦: ٣٨.

(١٠٤) المادة ١٦ من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ الصادر بتاريخ ١٩٧٤/٦/٢٧، المادة ١١ من القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩.

(١٠٥) حسناء عطية حامد محمد: تأثير التفاعل بين الآليات الداخلة لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مرجع سابق، ص ٢٨٢.

(ISSN: 2537 - 0758)

يُعاب على التخطيط الضريبي بالنسبة للدولة: أنَّه يؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة للدولة من الضرائب؛ بسبب استغلال المخطط لثغرات القانون؛ لتخفيف عبء الضريبة على الممول، كما يزيد التخطيط الضريبي من التكاليف الإدارية لإجراء التدقيق الضريبي من قبل مصلحة الضرائب؛ لمكافحة عدم الامتثال الضريبي Tax Compliance[١٠٦]، ووجود شبهة تهرب ضريبي، أو تخطيط ضريبي تعسفي.

وتتمثل معوقات التخطيط الضريبي في: أنَّه يحتاج إلى خبراء يقدمون الخدمات[١٠٧] واستشارات ضريبية، ويستطيعون تحديد المشكلات الضريبية التي يتعرض لها عملائهم، ووسائل علاجها؛ بما يتفق مع التشريعات الضريبية، ويبعد الممول عن شبهة التهرب الضريبي، حيث يستعين الممول بالمخطط الضريبي أو المستشار أو خبير الضرائب[١٠٨]، بدأ من النصح والمشورة في اتخاذ قرارات لها انعكاسات ضريبية على وعاء الضريبة، ومراقبة حساباتهم، وتقديم الإقرارات الضريبية، وانتهاءً بأخذ مشورة المخطط في الدعاوى الضريبية المنظورة أمام القضاء[١٠٩]، وقد يستعين الممول بشركات محاسبية متخصصة أو خبراء لعقد محاضرات التخطيط الضريبي والمعرفة الضريبية والمحاسبة المالية والتدريب العملي المتعلق بالتخطيط الضريبي، حتى يتمكن الموظفون الماليون من تعلم المعرفة النظرية بشكل أسرع وأفضل، وتطبيقها على العمل[١١٠].

---

(106) Matthias Kaspe & Matthew D. Rablen: Tax compliance after an audit: Higher or lower?, Journal of Economic Behavior and Organization, No.207,, Elsevier, Amsterdam, 2023, P158.

(١٠٧) تتمثل الخدمات الضريبية في إعداد الإقرار الضريبي السنوي وتقديمه، وإعداد وتقديم مذكرات الطعن على ما تقوم به مأمورية الضرائب من اعتراض على وعاء الضريبة والتمثيل أمام الجهات القضائية ومصلحة الضرائب، تقديم المشورة في الدعاوى الضريبية.

ياسر عز الدين أحمد عبد الله: القياس والإفصاح عن الاستثمارات المالية في ضوء معايير المحاسبة والتشريعات الضريبية، وأثر ذلك على استخدام التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص١٠٢.

(١٠٨) محمد عباس بدوي: التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص٢٦.

(١٠٩) سمير سعد مرقس: التخطيط الضريبي، المبادئ والأسس والتطبيقات المحلية والدولية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص٤.

(110) Lingqi Xue: Management and Research of Enterprise Tax Planning under the Background of Information Age, Op.Cit, P6.

ولا بُدَّ أنْ يدرس المخطط الوضع الحالي للشركة ويتنبأ بأرباحها المستقبلية حتى يستطيع تحديد أنسب المواعيد للاعتراف بالإيراد؛ لذا لا بُدَّ أن يكون لدى مخططي الضرائب المعرفة الضريبية والمالية والقانونية وغيرها من المعارف المهنية، ويكون على علم ودرايا وفهم شامل لخطط تمويل الشركات والاستثمار وأنشطة الأعمال، والتي يمكن أن تكون أكثر ملاءمة في تخفيض وعاء الضريبة، ويلاحظ نقص حاليًا لهؤلاء المهنيين في معظم الشركات(١١١).

ويتعرض التخطيط الضريبي للمخاطر في حالة تغيير القوانين واعتماد المخطط على مجموعة إعفاءات قد يتم إلغاؤها؛ لذا يحتاج التخطيط الضريبي إلى متابعة المخطط للقوانين واللوائح والتعليمات الضريبية بصفة دورية حتى يستطيع الاستفادة من أي إعفاء يطرأ(١١٢).

ويمكن لمصلحة الضرائب المعنية أن ترفض الإقرار الضريبي(١١٣)، وتعترض على استراتيجية التخطيط الضريبة المستخدمة؛ مِمَّا يعرض الممول لضرائب إضافية وغرامات وعقوبات ومخاطر السمعة.

في هذا الصدد ذهب بعض الفقه إلى أنَّ التعديلات التي أدخلها المُشَرِّعُ على قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالمادة ٩٢ مكرر سوف تؤدي إلى غل يد الشركات

---

(111) JingJing Shan: Optimization Strategy of Tax Planning System in the Context of Artificial Intelligence and Big Data, Journal of Physics: Conference Series, Volume 1345, Issue 5, IOP Publishing, Bristol, UK,2019, P2&3.

(١١٢) محمد أمين سالم ثابت: أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، مرجع سابق، ص٤٧.

(١١٣) م٩٢ مكرر المعدلة بالقانون ٥٤ لسنة ٢٠١٤ التي أعطت الحق لمصلحة الضرائب عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها.

م٥٤ من قانون٦٩ لسنة ٢٠١٦ بشأن الضريبة على القيمة المضافة: لا يتعتد بأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد أغراضها الرئيسية تجنب الالتزام بالضريبة وضريبة الجدول أو تأجيلها أو تخفيض عبء الضريبة ...

(ISSN: 2537 - 0758)

والممولين في استخدام التخطيط الضريبي[١١٤]، ولكني اختلف مع هذا الرأي؛ إذ إنَّه بإمكان الشركات والممولين استخدام التخطيط الضريبي المشروع، والاستفادة من المزايا الضريبية، وتحقيق وافر وربح ضريبي، فهذه المادة في رأيي وضعت لمواجهة التخطيط الضريبي التعسفي الذي يكاد يقترب من التهرب الضريبي.

وبِنَاءً على ما سبق نرى أنَّ للتخطيط الضريبي المشروع فوائد بزيادة الوافر الضريبي وتكاليف تتمثل في تكاليف المخطط الضريبي ومخاطر رفض مصلحة الضرائب للإقرار الضريبي ومخاطر السمعة التي تؤثر في الاسم التجاري والسمعة الطيبة للممول؛ مِمَّا يؤثر في حصة الممول السوقية، فلكي يحقق التخطيط الضريبي الهدف المرجو منه لا بُدَّ من حساب الممول للتكلفة والعائد قبل الإقدام على طلب خدمات التخطيط الضريبي.

ونظرًا لما تتسم به أنشطة التخطيط الضريبي من عدم الوضوح والتعقيد والبعد عن الشفافية وعدم اليقين في مبلغ الضريبة؛ مما يتيح الفرصة للانتهازية الإدارية، وعمل المديرين بما يصب في مصلحتهم الخاصة، وينعكس بالسلب على الوافر الضريبي واستراتيجية التخطيط الضريبي الفعالة[١١٥]؛ فنرى من الضروري اهتمام الممول خاصة الشركات التي تتجه إلى الاستفادة من التخطيط الضريبي تطبيق قواعد الحوكمة Corporate governance (CG)[١١٦]؛ وذلك لقياس مدى استفادة الممول من التخطيط الضريبي؛ إذ إنَّ الحوكمة تساعد الممول في قياس تكلفة التخطيط الضريبي وعائده، وكذلك تحد الحوكمة من الآثار السلبية للوكالة، وعدم تماثل المعلومات بين المساهمين والمديرين الذين ينفذون أنشطة التخطيط الضريبي؛ ومن ثَمَّ تساعد الحوكمة

---

[١١٤] عارف محمد عبد اللطيف: العلاقة بين الضرائب المؤجلة والتخطيط الضريبي وأثر الحوكمة الضريبية عليهما، مرجع سابق، ص٢٨.

[115] Ftouhi Khaoula & Dabboussi Moez: The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning: Evidence from European listed firms, Borsa _Istanbul Review, Vol.19, Issue 4, 2019, P331&332.

[١١٦] يقصد بحوكمة الشركات: هي آلية لإدارة الشركة والرقابة عليها بما يضمن تعظيم قيمة الأسهم الاسمية للشركة، والحصول على التمويل اللازم للاستثمار، وحماية حقوق مساهمي الأقلية، وحماية البيئة، وتتسم الحوكمة بالخصائص الأتية: الانضباط والشفافية والاستقلالية والعدالة والمسئولية المجتمعية والاستراتيجيات المناهضة للفساد.

سلامة عبد الصانع أمين علم الدين: دور الرقابة في حوكمة الشركة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦، ص١٥: ١٨.

على تدعيم المسئولية المجتمعية للشركات؛ مِمَّا يخفض من التخطيط الضريبي التعسفي والتهرب الضريبي، اللذين ينطويان على مخاطر تتعلق بالسمعة(١١٧)، وفي اعتقادي تتمثل عناصر الحوكمة التي يجب توافرها في أنَّه يجب أن يكون لمجلس الإدارة خبرة ضريبية أو الرجوع إلى مراجع حسابات خارجي؛ لمراقبة أنشطة التخطيط الضريبي؛ لتوفير المعلومات، وتحقيق الشفافية.

المطلب الثاني
التخطيط الضريبي التعسفي وأساليبه

التخطيط الضريبي الضار أو التعسفي أو العدواني Aggressive Tax Planning وهو تخطيط غير مشروع قانونًا؛ لإضراره بالحصيلة الضريبية، وعدم تحقيق الأهداف المرجو منه؛ لذلك يجب اتخاذ الإجراءات للحد منه، والتغلب عليه؛ وذلك لأنَّه يَهْدُفُ إلى تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها(١١٨)، بما يتفق ظاهريًّا مع نصوص القانون ومتطلباته، ولكنه يختلف واقعيًّا مع الغرض من نصوص القانون، وروحه(١١٩)؛ إذ يهدُف التخطيط الضريبي التعسفي إلى الحصول على مزايا ضريبية لا يقصدها المُشَرِّع، فهو يكاد يقترب من التهرب الضريبي، ومن أمثلته: إنشاء كيانات كالعمل بأسماء مستعارة أو شركات وهمية ليس لها عناوين في الواقع(١٢٠)، أو استخدام

(117) 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, PP 2 &3.

(١١٨) هدى حسين محمد محمد الشيخ: إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص– دراسة ميدانية– مرجع سابق، ص٩١٤.

(119) Carla Vijian: Tax Planning and Related Services– Preliminary report-, Op.Cit, P5.

(١٢٠) قد ينشأ الأشخاص البارزون والأثرياء شركات في الملاذات الضريبية بشكل قانوني؛ بهدف شراء العقارات سرًّا، أو استخدام هذه الشركات في غسيل 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 أوهورو كينياتا وعائلته ثروة تكاد تقترب من ٥٠٠ مليون دولار بواسطة هذه الشركات.

المركز العربي للبحوث والدراسات، وحدة الدراسات الإقليمية، وثائق باندورا ... مسارات التهرب الضريبي، آفاق سياسية، العدد٧٧، قطر، اكتوبر ٢٠٢١، ص٥٤، ٥٥.

(ISSN: 2537 - 0758)

الملاذات الضريبية؛ للتخلص من عبء الضريبة بتحويل الأرباح إليها[١٢١]، أو تدبير المكلف بدفع الضريبة لإعساره، والقيام بتسجيل العقارات باسم شخص آخر مستفيدًا من مبدأ استقلال الذمة المالية[١٢٢]، وما يترتب عليها من إعفاء النشاط الأول من الضرائب، أو إجراء معاملات بهدف التخلص من الضريبة أو تجنبها، وتأجيل سداد الضريبة مستفيدًا من التقادم المسقط لدين الضريبة، فالممول يستخدم القانون الضريبي في تخفيف عبء الضريبة، وقد تتم المعاملة على مرحلة واحدة، أو عدة مراحل.

وبِنَاءً عليه تشجع الأنظمة الضريبية التخطيط الضريبي المشروع؛ لأنَّه يتفق مع روح القانون، ويحقق أهداف المُشَرِّع من المزايا الضريبية، وترفض الأنظمة الضريبية التخطيط الضريبي التعسفي؛ لأنَّه يعد تهربًا ضريبيًّا مخططًا.

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 لأساليب للتخطيط الضريبي الضار أو التعسفي أو العدواني:

١. فقد تتجه الشركة إلى الإقراض الدائم بدلًا من زيادة رأس مال الشركة بالتمويل الذاتي[١٢٣]، ففوائد القرض تعد من التكاليف واجبة الخصم بنص القانون[١٢٤] بحيث تمنح الشركة الأم[١٢٥] للشركة التابعة في دولة ذات سعر ضريبي مرتفع قرضًا بفوائد

---

(121) Kam Mei Kei: Tax Havens and Controlled Foreign Corporations in the European Union, Master Thesis, L.L.M. in European and Transglobal Business Law, University of Minho, Braga, 2017, P19.

[١٢٢] نورة قدوري ونورية غازي: إستراتيجية عصرنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص٣٠٥.

[١٢٣] محمد عباس بدوي: التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص٢٦، ٢٧ .

[١٢٤] المادة ١/٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[١٢٥] الشركة الأم هي شركة مساهمة تملك نصف رأس مال شركة مساهمة أخرى يطلق عليها اسم الشركة التابعة أو كامل اسهم الشركات التابعة، وللشركة الأم حق السيطرة والرقابة على الشركة أو الشركات التابعة.

فوزي محمد سامي: شرح القانون التجاري، المجلد الرابع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، ١٩٩٧، ص٣٩٢.

مرتفعة؛ مِمَّا يؤدي إلى انخفاض الربح الصافي الخاضع للضريبة[١٢٦]، 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[١٢٧].

حسننا فَعَلَ المُشَرِّعُ المصريُّ في وضع ضوابط لكي تعد فوائد القروض تكاليف واجبة الخصم؛ لكي يفوت على المخطط قصده، فيجب ألا تزيد فوائد القروض عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية[١٢٨]، وإذا زادت عن هذا الحد لا تعد تكاليف واجبة الخصم.

٢. 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**).

٣. قد تتبنى فروع الشركات الدولية الثغرات الموجودة في الاتفاقيات الدولية لمكافحة الازدواج الضريبي الدولي، والإعفاءات الضريبية، والتي تعفي الإيرادات المحققة في إحدى الدولتين المتعاقدتين من الخضوع للضريبة مرتين[١٢٩]، 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 [١٣٠]، أم استغلال الممول لاتفاقيات الازدواج الضريبي من أجل الخصم المزدوج للإعفاءات

---

(126) 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, 2006, P82.

[١٢٧] نذير بلوم وآخرون: التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي: دراسة حالة شركة Apple INC، مرجع سابق، ص٥٩٤: ٥٩٩.

[١٢٨] المادة ١/٥٢ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

[١٢٩] نذير بلوم وآخرون: التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي: دراسة حالة شركة Apple INC، مرجع سابق، ص٥٩٧.

[١٣٠] سمير سعد مرقس: التخطيط الضريبي، المبادئ والأسس والتطبيقات المحلية والدولية، الجزء الأخير، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، العدد ٥٨٢، القاهرة، أكتوبر ٢٠١٧، ص٥.

(ISSN: 2537 - 0758)

من وعاء الضريبة، أم زيادة المبالغ واجبة الخصم دون وجود إيرادات أو دخل مرتبط بها[١٣١].

ويرى بعض الفقه للقضاء على الازدواج الضريبي يجب الأخذ بالمعيار الاجتماعي؛ أي موطن الممول أو محل الإقامة؛ لفرض ضريبة الدخل على كل ما يحققه الممول من دخل أو أرباح سواء أكانت الأجنبية أم المحلية[١٣٢]، ونحن لا نتفق مع هذا الرأي، ونرى أنَّه حسننا فَعَلَ المُشَرِّعُ المصريُّ بالأخذ بالتبعية الاقتصادية[١٣٣]، ونقترح تعديل جميع الاتفاقيات الدولية الموقعة عليها مصر؛ لتنص على توحيد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، وتأخذ بالتبعية الاقتصادية فقط؛ لفرض ضريبة الدخل، وعدم تخفيض سعر الضريبة المدفوع بالخارج من وعاء الضريبة وفقًا لأي معيار آخر، فمكان تحقق الإيراد يعد أكثر عدالة لفرض الضريبة، ويجنب الدول محاولة الوصول إلى مصادر الدخل في الخارج، ولمحاربة التخطيط الضريبي التعسفي الذي يعطي الممول حق اختيار مكان دفع الضريبة، بما يحقق له تخفيض وعاء الضريبة، ونقترح[١٣٤] أيضًا إلزام الممول بدفع الفرق بين الضريبتين الأجنبية والوطنية حتى يعامل بنقيض قصده، فإذا اختار الممول دولة التبعية الاقتصادية، وكانت الضريبة أقل يدفع الفرق لدولة التبعية السياسية أو الاجتماعية، خاصة إذا كانت الدولة الأخرى دولة نامية، ففي هذه الحالة يتم تجنب الازدواج الضريبي بخصم الضريبة الأجنبية، ونفوت على المخطط أو الممول قصده بتجنب دفع الضريبة الأعلى.

---

[١٣١] عبد الله محمد العادلي: مقترحات مواجهة التخطيط الضريبي، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين– تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية–، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد٢، القاهرة، يونية ٢٠١٥، ص١٠.

[132] Ulrich Schreiber & Peter Müller: International Company Taxation -An Introduction to the Legal and Economic Principles-, Op.Cit, P37.

[١٣٣] م٥٤ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركات مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة عليها ...

[١٣٤] هذا الاقتراح بالنسبة للدول التي تعطي الممول حق اختيار مكان دفع الضريبة، ولكن حسننا فَعَلَ المُشَرِّعُ المصريُّ بالنص في المادة ٤٦ مكرر ٦ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ بخصم مقدار الضريبة على إيرادات الشخص الطبيعي المقيم من الخارج، والتي يؤديها إلى الخارج، ويدفع الفرق في سعر الضريبة إلى مصلحة الضرائب المصرية.

٤. استغلال المخطط للتقادم أو إخفاء النشاط حتى يتقادم دين الضريبة[١٣٥]، أو يقدم الممول على تعديل الفترة الضريبية، واختيار توقيت الاعتراف بالأرباح[١٣٦]، وتغيير الشكل القانوني للشركة، وإنشاء شركات ومكاتب وهمية، وخلق الخسائر، ويهدف المخطط من كل هذه الأساليب في تخفيض وعاء الضريبة دون المخالفة الصريحة لأحكام القانون.

٥. تأسيس شركة ذات مسئولية محدودة[١٣٧]، وتأجيل دين 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 أنَّ دين الضرائب دين ممتاز يتقدم على سائر الديون، ولكن قد لا تفي أموال التصفية بدين الضريبة، ونرى أنَّ المخطط في هذه الحالة يقترب من التهرب الضريبي، خاصة إذا قام الشركاء أنفسهم بإنشاء شركة جديدة.

٦. استغلال المخطط الضريبي للإعفاءات الضريبية بما يتفق من نصوص القانون، ويختلف مع روح القانون؛ إذ تتنافس الدول المقدمة والنامية على جذب الاستثمار

---

[١٣٥] يتقدم دين الضريبة بمرور خمس سنوات طبقًا لنص المادة ٩١ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة (٤٤) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، وجاء نص المادتين كالآتي:"في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلَّا خلال خمس سنوات، تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونًا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهربًا من أداء الضريبة.

وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة، أو بالتنبيه على الممول بأدائها، أو بالإحالة إلى لجان الطعن. وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد".

[136] Asa Johansson & others: Tax planning by multinational Firms: Firm-level Evidence from a cross country database, ECO/WKP, No.79, Paris, 2016, P11.

[١٣٧] فمسئولية الشريك في الشركة ذات المسئولية المحدودة بقدر حصته، ولا يجوز الحجز على أمواله الخاصة تسديدًا لدين الضرائب، أو أي دين آخر على الشركة.

سميحة القليوبي: الشركات التجارية، الطبعة٧، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧، ص١٨.

(ISSN: 2537 - 0758)

الأجنبي المباشر، وذلك بمنح إعفاءات ضريبية، وترتب على ذلك زيادة أنشطة التخطيط الضريبي كلما زادت الشركات الأجنبية[١٣٨]، وقد قدرت منظمة **OECD** مقدار الضرائب المفقودة تتراوح ما بين ١٠٠ إلى ٢٤٠ مليار دولار على أرباح الشركات.

٧. تستخدم الشركات دولية النشاط بعض أدوات المحاسبة المالية؛ مثل: سعر الفائدة، وأسعار التحويل[١٣٩] **transfer prices** للشركة الأم، حيث يتم تحميل المنتجات بتكاليف البحث العلمي والتسويق والإتاوات[١٤٠]، وتشمل الصفقات أصول مادية ومعنوية وخدمات وعمليات التمويل[١٤١]، بحيث تستخدم الأصول غير الملموسة، خاصة أنَّ هذه الأصول تتسم بالغموض لعدم وجود أسواق خارجية تحدد أسعار منضبطة لها؛ مثل : الخبرة الفنية[١٤٢]، والخدمات الرقمية، وحقوق الملكية الفكرية كبراءات الاختراع، والعلامات التجارية[١٤٣] في تخفيض الفاتورة الضريبية أو العبء

---

(138) Christine L. Dobridge & Others: IPOs and Corporate Tax Planning, Op.Cit, P10.

[١٣٩] يقصد بالأسعار التحويلية أن يكون للسلعة أو الخدمة الواحدة التي يتم مبادلتها بين الشركة الأم والشركات التابعة سعران، يستخدم السعر الأعلى في الدول ذات سعر الضريبة المرتفع؛ بهدف زيادة التكاليف. ويستخدم السعر الأقل في الدولة ذات سعر الضريبة المنخفض، أو المعدومة كالملذات الضريبية؛ ويهدف منه خفض الفاتورة الضريبة في المعاملات الخارجية، وقد تبيع الشركة الأم التي تقع في دولة ذات سعر ضريبة منخفض مستلزمات الإنتاج إلى الشركة التابعة التي تقع في دولة ذات سعر ضريبة مرتفع بسعر أعلى من سعر السوق، وتشتري منها المنتج النهائي بسعر أقل من سعر السوق؛ لتخفيض وعاء الضريبة.

سهيلة محمود كمال أحمد وآخرون: التخطيط الضريبي للشركات الدولية: المفهوم– الاستراتيجيات، مرجع سابق، ص١٥٢.

(140) 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, P4.

[١٤١] إيمان بوقروة: أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجية التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات– إشارة لحالة INC GOOGLE، مرجع سابق، ص١١٨.

(142) Asa Johansson & others: Tax planning by multinational Firms: Firm-level Evidence from a cross country database, Op.Cit, P14.

[١٤٣] فيمكن للشركة الأم أن تبيع حق استغلال براءات الاختراع والعلامات التجارية للشركات التابعة بسعر مرتفع؛ بهدف زيادة التكاليف في الدولة ذات سعر الضريبة المرتفع.

الضريبي tax burden[١٤٤]، أثناء تحويل الأرباح بين الشركة الأم والشركات التابعة[١٤٥] بعيدًا عن السلطات الضريبية[١٤٦].

٨. قد تسعى الشركات دولية النشاط 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 نهائيًّا[١٤٧]؛ ومن ثَمَّ عدم خضوع العائد الذي تحقق في دولة ذات سعر ضريبة مرتفع للضريبة العالية، وقد تبرم الشركات دولية النشاط 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 لشركة دولية النشاط تحويل مقرها من دولة إلى أخرى، فشركة أمازون حولة مقرها من إنجلترا إلى لوكسمبورج سنة ٢٠٠٦؛ لتستفيد من انخفاض سعر الضريبة بالدولة الأخيرة.

ونرى أنَّه إذا استخدمت الشركات دولية النشاط طرق احتيالية لزيادة نفقاتها، فهي بهذا تقترب من التهرب الضريبي، وليس التخطيط الضريبي، ولكن يبدو أنَّ الشركات دولية النشاط تزيد من تكاليف استخدام براءات الاختراع، والعلامات التجارية؛ لتزيد من نفقاتها، ولقد ساعد التخطيط الضريبي الشركات دولية النشاط في تخفيض العبء

---

(144) Saskia Kohlhase & Jacco L. Wielhouwer: Tax and tariff planning through transfer prices: The role of the head office and business unit, Op.Cit, P2.

(١٤٥) المادة ١٠/٥٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نصت على إعفاء توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة الأم والشركات القابضة من الشركات التابعة المقيمة، وغير المقيمة بعد إضافة ١٠% من قيمة هذه التوزيعات إلى وعاء الضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم.

(١٤٦) أدَّى تحرير القطاع المصرفي إلى القضاء على القيود المالية التي توجه الشركات سواء التي تتمثل في الحصول على قرض أو تحويل الأرباح.

Shenglan Chen & Others: Banking liberalization and corporate tax planning: Evidence from natural experiments, Op. Cit, P2.

(147) Maggie Cooper & Quyen T.K. Nguyen :Multinational enterprises and corporate tax planning- A review of literature and suggestions for a future research agenda-, Op.Cit, P6.

(ISSN: 2537 - 0758)

الضريبي؛ ومن ثَمَّ تخفيض نفقاتها، وتعظيم أرباحها؛ مِمَّا جعلها أقدر على منافسة الشركات المحلية بطريقة غير أخلاقية، تجاوزت فيها شرط المنافسة العادلة، لذلك نرى أنه من الضروري وجود تعاون دولي بين مختلف الدول، والاتفاق بينهم على بناء نظام ضريبي دولي موحد يقضي على الفروق الضريبية المستغلة من الشركات دولية النشاط، ويتم توحيد شرط الإقامة الضريبية بين الدول، وإخضاع أسعار التحويل، وسعر الفائدة، وتوزيعات الأرباح بين الشركة الأم والشركات التابعة؛ للمراقبة من قبل الدولتين؛ لمنع التحايل، وتجنب الضريبة، واستغلال ثغرات القانون.

٩. إعادة هيكلة المعاملات المالية والاستثمارات بهدف تخفيض وعاء الضريبة؛ مثل: تصنيف العوائد على أنَّها أرباح رأس مالية طويلة الأجل؛ لتجنب دفع الضريبة، والاستفادة من سعر الضريبة المنخفض على الأرباح الرأسمالية من الخضوع للضريبة، توزيع الأرباح على الأقارب؛ وذلك لزيادة التكاليف، وتخفيض الأرباح، ويهدف المخطط من ذلك الخضوع إلى سعر أقل للضريبة؛ إذ إنَّ توزيعات الأرباح تخضع لضريبة بسعر ١٠%[١٤٨]، بينما الضريبة على أرباح الشركات الاعتبارية بسعر٢٢.٥% من صافي الأرباح السنوية[١٤٩]، وقد يلجأ المخطط إلى تكييف الأرباح على أنَّها أرباح رأسمالية ناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية؛ للاستفادة من سعر الضريبة المنخفض، وهو ١٠%[١٥٠].

١٠. الاستفادة من الإعفاء المقرر لشركات الإنتاج الداجني، وتربية النحل، والمواشي، ومصايد الأسماك، لمدة ١٠ سنوات من تاريخ مزاولة النشاط[١٥١]، فيمكن للمخطط بعد انتهاء مدة الإعفاء أن يتجه إلى إغلاق الشركات، وإعادة فتحها باسم جديد؛

---

[١٤٨] تنص المادة ٤٦ مكرر من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " تسري الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال، أو شركات الأشخاص ..." وتنص المادة ٤٦مكرر ٢ معدلة بالقانون ١٩٩ لسنة ٢٠٢٠ "... يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح ١٠%، وذلك دون خصم أي تكاليف، وينخفض هذا السعر إلى ٥%، إذا كانت الأوراق المالية مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية".

[١٤٩] المادة ٤٩ من القانون٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥.

[١٥٠] المادة ٤٩ مكرر من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[١٥١] المادة ١٢/٥٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

لتجديد الإعفاء، ونرى أنَّ المُشَرِّعَ لم يكن موفقًا في هذا الإعفاء، فهذه المشروعات مربحة؛ ولذلك نقترح تدخل المُشَرِّع بتعديل النص، فإما إلغاء الإعفاء؛ نظرًا لما تحقق مشروعات تربية الدواجن، والمناحل، ومصايد الأسماك من أرباح، أو الإبقاء عليه، مع إضافة شرط؛ للاستفادة من الإعفاء "وفي حالة عدم استمرار الإنتاج لمدة ٢٠ سنة لم تستفد الشركة من الإعفاء".

١١. يفضل المخطط شراء الآلات والمعدات باسم ولصالح شركة تمارس نشاطها في المجتمعات العمرانية الجديدة، أو المناطق الحرة، للاستفادة من الإعفاء من ضريبة المبيعات، والضريبة الجمركية، ويلاحظ أنَّ المخطط يستخدم رخصة قانونية، ولكن يظهر التعسف في التخطيط الضريبي إذا أعاد المخطط بيع هذه الآلات المعفاة إلى شركة أخرى أو استخدمها خارج المناطق المعفاة؛ لأنه بذلك لم يحقق هدف المُشَرِّع من الإعفاء.

١٢. 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[١٥٢]، وعدم تطبيق هذه المناطق لاتفاقيات مكافحة التهرب الضريبي، أو تبادل المعلومات عن أرباح الشركات، وسرية المعلومات المصرفية، وعدم تطبيق معايير حوكمة الشركات[١٥٣]، وعدم اشتراط الوجود المادي أو الفعلي داخل إقليم الدولة لمنح معاملة ضريبية تفضيلية بمعنى عدم اشتراط المتعاملين لممارسة نشاط فعلي داخل إقليم الدولة فجزر العذراء البريطانية تعفي من الضريبة على الدخل الشركات التي

---

[١٥٢] في الولايات المتحدة الأمريكية يتعين على الشركة التابعة دفع ضرائب الدخل الفيدرالية والولائية الأمريكية على دخلها الخاضع للضريبة، حيث تخضع أرباح الأسهم التي تدفعها الشركة التابعة المملوكة بالكامل للأجانب لضريبة الاستقطاع التي يتم تخفيضها بموجب المعاهدة من المعدل القانوني البالغ ٣٠٪ إلى ١٠٪، ولكن في بعض الحالات إلى صفر أو ٥٪.

Len Schneidman: Coming to America - U.S. Tax Planning for Foreign-Owned U.S. Operations-, Andersen Tax LLC, U.S.A, June 2017, P4.

[١٥٣] هبة هشام محمد كامل: قياس مستوى الإفصاح في التقارير المالية في إطار تطبيق أساليب التجنب الضريبي، مرجع سابق، ص٧٩٢.

(ISSN: 2537 - 0758)

لا تمارس نشاط فعلي داخلها[١٥٤]، وقد تلجأ الشركات دولية النشاط إلى فتح فروع لها في إحدى الملاذات الضريبية لاستخدام هذا الفرع في التلاعب في حسابات الشركة وأرباحها أو تحويل الأرباح إليه[١٥٥]، فقد أنشأت الشركات دولية النشاط في الملاذات الضريبية الشركات القابضة العقارية، أو شركات الاستثمار السلبي (PICs) [١٥٦].

١٣. استراتيجية السندويتش الهولندي الأيرلندي المزدوج: تلجأ إليها الشركات دولية النشاط؛ بهدف زيادة التكاليف، وتخفيض الأرباح؛ لتخفيض وعاء الضريبة، فتنشأ الشركات دولية النشاط الشركة الأم في دولة ذات سعر ضريبة منخفض أو منعدم، وتنشأ شركة تابعة في دولة ذات سعر الضريبة المرتفع[١٥٧]، وتفرض الشركة الأم على الشركة التابعة إتاوات royalties عالية مقابل استخدام حقوق الملكية الفكرية[١٥٨]؛ ومن ثَمَّ ترتفع التكاليف الشركة التابعة، ويقل وعاء الضريبة بخصم الإتاوات بوصفها تكاليف واجبة الخصم، ولا تدفع الشركة الأم مبلغًا للضريبة كبيرًا على الإتاوات[١٥٩].

---

[١٥٤] إيمان بوقروة: أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجية التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات– إشارة لحالة INC GOOGLE، مرجع سابق، ص١٢١

[١٥٥] مدحت نافع: الملاذات الضريبية الآمنة وتركز الثروات– مدخل لاستعادة الأموال المهربة.، مجلة الديمقراطية، مؤسسة الأهرام، مجلد١٦، العدد٦٣، القاهرة، يوليو٢٠١٦، ص٦٨.

اكتشفت هيئة الخدمات المالية عام ٢٠١٣ بجزر "فيرجين" البريطانية أنَّ مالك شركة Pan World Investmentعلاء مبارك، والشركة عبارة عن صندوق استثمار عائلي تقدر أصوله حوالي مليار دولار، وقدرت شبكة العدالة الضريبية تكلفة ممارسات التهرب الضريبي باستخدام الملاذات الضريبية بحوالي ٦٨ مليار جنيه مصري سنويًا. نفسه، ص٧٢، ٧٣.

[156] Joann Martens-Weiner: Company Tax Reform in the European Union-Guidance From the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU-, Op.Cit, P82.

[١٥٧] سهيلة محمود كمال أحمد وآخرون: التخطيط الضريبي للشركات الدولية: المفهوم– الاستراتيجيات، مرجع سابق، ص١٥٢، ١٥٣.

[158] Shafik Hebous & Niels Johannesen: At your service! The role of tax havens in international trade with services, European Economic Review, Vol.135, Issue 103737, Elsevier, Amsterdam, 2021, P1.

[159] Joann Martens-Weiner: Company Tax Reform in the European Union-Guidance From the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU-, Op.Cit, P82.

ويوثر التخطيط الضريبي التعسفي أيًّا كانت الوسيلة أو الأسلوب الذي يستخدمه بالسلب في قيمة المنشأة، أو المشروع؛ بسبب غياب الشفافية، ووجود اختلاف بين الربح المحاسبي، والربح الضريبي(١٦٠)، وكذلك بسبب النظرة غير الأخلاقية للشركات التي يتأكد تهربها الضريبي؛ مِمَّا يضر بسمعة الشركة، ويهرب منها العمالة الجيدة(١٦١)، وفرض ضرائب بمبالغ عالية من مصلحة الضرائب، وإجراءات التقاضي، والتعويضات، والغرامات التي تدفعها الشركة(١٦٢)، فالتخطيط الضريبي التعسفي نظام محاط بالمخاطر(١٦٣)، ويفرض على الممول تكاليف، تتمثل في: ثمن أو تكلفة خدمات التخطيط الضريبي، وتكاليف خدمات المحامين، وتعويضات لمصلحة الضرائب بالإضافة إلى مخاطر السمعة.

المبحث الثاني
استراتيجية مواجهة التخطيط الضريبي التعسفي

يرتبط التخطيط الضريبي بالقوانين الضريبية، والقوانين ذات الصلة، لاستغلال الإعفاءات، والامتيازات الممنوحة بها، وزاد نشاط التخطيط الضريبي في مصر مع زيادة الشركات دولية النشاط، وقد تنشأ إدارة متخصصة لأعمال الضرائب، تضم كوادر بشرية مدربة تعمل على تطوير استراتيجية التخطيط الضريبي، وتخفيف المخاطر المرتبطة بها(١٦٤)، وقد يكون نشاط التخطيط الضريبي جزءًا مهمًا من أنشطة الإدارة المالية

(160) Saheed Lawal: Determinants of Aggressive corporate tax planning practices of listed manufacturing companies in Nigeria, Op.Cit, P4&5.

(161) Justin Hung Nguyen: How do labor adjustment costs affect corporate tax planning? Evidence from labor skills, International Review of Financial Analysis, Vol.83, Issue 102293, Elsevier, Amsterdam, 2022, P1.

(١٦٢) حسناء عطية حامد محمد: تأثير التفاعل بين الآليات الداخلة لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مرجع سابق، ص٢٨٢: ٢٨٤.

(163) Ftouhi Khaoula & Dabboussi Moez: The moderating effect of the board of directors on firm value and tax planning: Evidence from European listed firms, Borsa _Istanbul Review, Op.Cit, P335.

(164) John Li: The effect of employee satisfaction on effective corporate tax planning: Evidence from Glassdoor, Advances in Accounting, Vol.57, Issue 100597, Elsevier, Amsterdam, 2022, P1.

لقد انتهى الباحث في الدراسية إلى أنَّ رضا الموظفين هو المحدد الرئيسي لإنتاجية رأس المال البشري، وكلما كانت ظروف العمل مواتية (الرواتب– المميزات العينية– إمكانية التوازن بين العمل والحياة–

(ISSN: 2537 - 0758)

للشركات، واستراتيجيات تطوير الأعمال بها[١٦٥]، وقد تستعين الشركات بخبراء أو مكاتب محاسبة متخصصة في الاستشارات الضريبية، لا سيما في حالة عدم وجود نصوص ترشد الممول لآليات التخطيط الضريبي، كما هو معمول به في بعض القوانين الأجنبية كالقانون الأمريكي والقانون البريطاني[١٦٦].

ويمكن أن يضر التخطيط الضريبي الحصيلة الضريبية عندما يكون عمديًا، ومنظمًا، ومستمرًا في الزيادة، ولا يحقق أهداف المُشَرِّع من الإعفاءات، ونظرًا للخلاف القائم بين الإدارة الضريبية والممول حول ماهية التخطيط الضريبي، وهل هو ضار بالحصيلة أم لا؛ يتم الرجوع إلى القضاء للفصل في هذه المسألة، واتجه الكثير من الدول للعمل على مكافحة انتشار ظاهرة التخطيط الضريبي الضار أو التعسفي، بإصدار القوانين، وبناء على ما تقدم سوف نعرض في المطلب الأول: آلية مواجهة المُشَرِّع الأمريكي للتخطيط الضريبي التعسفي، وفي المطلب الثاني: آلية مواجهة المُشَرِّع البريطاني للتخطيط الضريبي التعسفي، ونتناول أخيرًا في المطلب الثالث: آلية مواجهة المُشَرِّع المصري للتخطيط الضريبي التعسفي، **وذلك على التفصيل الآتي:**

المطلب الأول

آلية مواجهة المُشَرِّع الأمريكي للتخطيط الضريبي التعسفي

قد استقر القضاء الأمريكي على حق دافعي الضرائب في ترتيب شئون نشاطهم لدفع أقل قدر ممكن في إطار القانون[١٦٧]، ولكن لاحظت الولايات المتحدة الأمريكية منذ وقت مبكرة ضيق القاعدة الضريبية، وانخفاض المبلغ الضريبي السنوي[١٦٨]،

الفرص الوظيفية– التعويضات– الحوافز) زادت كفاءة التخطيط الضريبي الفعَّال، وقلَّ التخطيط الضريبي التعسفي، وزادت الوفرات الضريبية، وقلت المخاطر المرتبطة بها.

Ibid, P11.

(165) JingJing Shan: Optimization Strategy of Tax Planning System in the Context of Artificial Intelligence and Big Data, Op.Cit, P2.

(١٦٦) عبد الله محمد العادلي: توصيات مواجهة التخطيط الضريبي، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين– دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠–، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد٢، القاهرة، مايو ٢٠١٦، ص٢.

(167) Mary Margaret Frank: An Overview of Taxation in the United States, Op.Cit, P2.

(168) Joann Martens-Weiner: Company Tax Reform in the European Union-Guidance From the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU-, Op.Cit, P78.

فتلاحظ أنَّ شركات التكنولوجيا العالية في الولايات المتحدة الأمريكية؛ مثل: Google وApple وFacebook تدفع باستمرار مبلغًا منخفضًا نسبيًّا من الضرائب؛ نظرًا لاتباعها استراتيجية التخطيط الضريبي التي تزيد من نفقاتها على البحث العلمي، وحقوق الملكية الفكرية[١٦٩]، والاستفادة من الملاذات الضريبية.

لذلك بدأت الولايات المتحدة الأمريكية في محاربة التخطيط الضريبي التعسفي منذ عام ١٩٨٤ بإضافة نص في قانون الضريبة على الدخل، يحدد طبيعة المعاملات التي يتعين على الممولين الإفصاح عنها في إقراراتهم الضريبية، حيث أعدت الإدارة الضريبية عدة قوائم، وألزمت الممول القائم بمعاملات مماثلة، أو متشابها، إخطار الإدارة بتفصيلات المعاملة، ومن هذه المعاملات: المعاملات ذات الحماية التعاقدية، وهذه المعاملات تعلق سداد الأتعاب على تحقيق منافع ضريبية، أو تنص على استرداد كامل الأتعاب، أو جزء منها، إذا لم تتحقق النتيجة المرجوة، والمعاملات الخاسرة **Loss transactions**، والتي تعطي للشركات الحق في خصم الخسائر التي تقل عن ١٠ مليون دولار في السنة، أو ٢٠ مليون دولار لأكثر من سنة، و٢ مليون دولار للأفراد، والترست في السنة، و٤ مليون دولار لأكثر من سنة، والمعاملات التي تنطوي على تجنب الضريبة.

ونظرًا لما يؤديه مستشارو الضرائب من دور مهم في الإقرارات الضريبية للشركة[١٧٠]؛ ألزم القانون جميع الشركات الكشف في تقاريرها السنوية عن إذا كان هناك خبير مالي واحد على الأقل في لجنتها[١٧١]، ويلزم القانون المستشار أو الخبير المالي (الشخص الذي يقدم استشارات للممول) أن يقر بجميع المعلومات حول هذه المعاملات في فترة زمنية لا تتجاوز ٣ أشهر، ويوضح المنافع الضريبية المتوقعة من هذه المعاملة، وتحدد الإدارة الضريبية رقمًا لهذه المعاملة، ويلتزم المستشار بإبلاغ الممول بهذا الرقم خلال ٦٠ يومًا من تاريخ علمه به، وعلى الممول ذكر هذا الرقم، وتفصيلات المعاملة في ملحق الإقرار الضريبي الخاص به حتى لا يتعرض للعقوبة.

---

(169) Justin Hung Nguyen: How do labor adjustment costs affect corporate tax planning? Evidence from labor skills, Op. Cit, P2.

(170) Christine L. Dobridge & Others: IPOs and Corporate Tax Planning, Op.Cit, P6.

(171) SOX, section 407.

(ISSN: 2537 - 0758)

وعندما يقدم المستشار إقرارًا بدخله الخاضع للضريبة؛ لا بُدَّ أنْ يدرك بيانات كافية عن جميع المعاملات التي قام بها خلال سنة، وإلا تعرض للعقاب[١٧٢]؛ وذلك بهدف إحكام مراقبة مصلحة الضرائب عليه[١٧٣]، وبمقارنة ذلك بالتشريع المصري يلاحظ أنَّ المُشَرِّعَ المصري أوجب توقيع المحاسب إذا أعد الإقرار الضريبي، ورتب على عدم توقيع المحاسب على الإقرار بجوار توقيع الممول أو من يمثله بطلان الإقرار، بل جعل توقيع محاسب مقيدًا بجدول المحاسبين والمراجعين وجوبيًّا بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا زادت قيمة مبيعات أي منهم مليوني جنيه سنويًّا[١٧٤]، ورتَّب المُشَرِّع المصري عقوبة إذا أخل المستشار بواجبات وظيفته، وساعد الممول على التهرب الضريبي تصل إلى الحبس وبغرامة التي لا تقل عن عشرة آلاف جنيه، ولا تزيد عن مائة ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد ووقع إقرارًا ضريبيًّا أو أي مستند مؤيد له في حالة ارتكاب أحد الأفعال الآتية:

١- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته، ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرًا ضروريًا؛ لكي تُعَبِّرُ هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر، أو الحسابات، أو السجلات، أو المستندات، وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معًا[١٧٥].

وأصدر الكونجرس الأمريكي عام ٢٠٠٢ قانون Sarbanes-Oxley والمعروف بقانون الشركات العامة للمحاسبة والإصلاح، أو قانون حماية المستثمر، وهذا القانون

---

[١٧٢] رمضان صديق: التخطيط الضريبي الضار، مرجع سابق، ص٤١، ٤٢.

[١٧٣] ألزم قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ٨ لسنة ٢٠١١ في المادة ٢٠ شركات المساهمة بإرفاق نسخة من الحساب الختامي للسنة الضريبية وشهادة المدقق القانوني المرخص.

محمد أمين سالم ثابت: أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، مرجع سابق، ص٥٨.

[١٧٤] المادة ٨٣/ ب من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

[١٧٥] المادة ١٣٢ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أحد القوانين الاتحادية، ويهدُف إلى التوفيق بين مصلحة المستثمرين، ومصلحة الدولة، وإصلاح الممارسات المحاسبية، والمهنية، وأعمال الرقابة على الشركات، وترتب على صدور هذا القانون إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة العامة PCAOB لرقابة شركات المحاسبة التي تعد الإقرارات الضريبية للشركات، وشركات المراجعة، ونشر تقرير التفتيش، والرقابة كل ٣ سنوات على الجمهور(١٧٦)؛ وذلك للحد من الآثار السلبية على الحصيلة الضريبية؛ إذ قد يؤدي استقلال الخدمات الضريبية عن خدمات المراجعة إلى تأثير سلبي في الحصيلة الضريبية، فقد يستخدم المراجع التخطيط الضريبي التعسفي لإرضاء الشركات، وتحقيق وفر ضريبي، ونرى أنَّه حسنًا فعل المُشَرِّع الأمريكي بإنشاء إدارة مستقلة PCAOB عن شركات الخدمات الضريبية، وشركات خدمات المراجعة، وتتبع الدولة، وتقدم تقرير كل ٣ سنوات حتى تستطيع الشركات أن تحسن اختيار مكاتب المراجعة، والخدمات الضريبة التي لا تستخدم التخطيط الضريبي التعسفي، فالشركات التي تستخدم التخطيط الضريبي التعسفي، سوف يكون نتيجة تقرير التفتيش في غير صالحها، أو تحتوي على انتقادات، فتحجم الشركات عن التعامل معها، ونرى أنَّ في إعلان التقرير تطبيق للشفافية، ومعالجة التخطيط الضريبي التعسفي والحد منه، لما يحققه الإعلان من الردع العام والخاص.

ويتضمن هذا القانون ١١ قسمًا، وإضافة عقوبات جنائية لمجلس إدارة الشركات(١٧٧)، إذا ثبت وجود تخطيط ضريبي تعسفي(١٧٨)، ونص القانون على استقلال المراجع الضريبي الخارجي عن إدارة الشركة، ومكاتب المحاسبة؛ للحد من تضارب

---

(١٧٦) الباب الأول من قانون SOX، الذي جاء بعنوان "مجلس الرقابة على المحاسبين" TITLE I—PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD نص في المادة ١٠٤ على إنشاء PCAOB بهدف رقابة شركات المراجعة ونشر تقرير التفتيش كل ٣ سنوات للجمهور على موقع PCAOB.

(١٧٧) الباب العاشر من قانون SOX، الذي جاء بعنوان العائدات الضريبية للشركات TITLE X—CORPORATE TAX RETURNS ينص في القسم ١٠٠١ على ضرورة توقيع الرئيس التنفيذي للشركة على الإقرار الضريبي للشركة.

(١٧٨) الباب الثامن من قانون SOX جاء بعنوان "الشركات والمساءلة الجنائية والاحتيال" TITLE VIII—CORPORATE AND CRIMINAL FRAUD ACCOUNTABILITY ويتكون من ٧ أقسام، فهو يضيف عقوبات جائية متنوعة ومحددة للتلاعب وتعديل السجلات المالية والتدخل في التحقيقات مع توفير حماية للمبلغين.

(ISSN: 2537 - 0758)

المصالح، وحدد القانون المتطلبات اللازمة لإعداد التقارير المالية[١٧٩]، والإفصاح عن المعاملات المالية للشركة، سواء أكانت داخل الميزانية العمومية للشركة أم خارجها[١٨٠].

وأعلنت مصلحة الضرائب في سبتمبر ٢٠٠٣ عن "شراكة جديدة" مع ضريبة الدولة المسئولة عن مكافحة التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي التعسفي بحيث يتم تبادل المعلومات بين مصلحة الضرائب والمدن والولايات حول المعاملات المالية الخاضعة للضريبة، وقد شكلت MTC وFTA كفرقة عمل مشتركة للعمل على تحسين مقدار تبادل المعلومات الإلكترونية بين الولايات، وأنتجت نموذج حفظ السجلات، ولتنظيم الاحتفاظ بالبيانات، وتقوم بالإجراءات البديلة لتسوية المنازعات الضريبية [١٨١]، وأقدمت الولايات المتحدة الأمريكية إلى تخفيض معدل ضريبة الشركات إلى ٢١% من ٣٥%؛ لجذب الاستثمارات، والحد من التخطيط الضريبي التعسفي[١٨٢].

المطلب الثاني

آلية مواجهة المُشَرِّع البريطاني للتخطيط الضريبي التعسفي

قد تَنَبَّهَتْ بريطانية لخطر التخطيط الضريبي التعسفي منذ عام ٢٠٠٤؛ إذ تَبَنَّتْ نظام "الاكتشاف المبكر"، الذي يلزم الممول بموجب القانون الإفصاح عن المعاملات التي تنطوي على مزايا ومنافع ضريبية، وخاصة إذا كان الحصول على تلك المنافع، هو الغرض الوحيد من إجراء هذه المعاملات، فلا بُدَّ أن يقدم الممول إقرارًا إلى الإدارة الضريبية عن هذه المعاملات خلال الخمسة أيام التالية لبدء المعاملة، وإلا تعرض

---

[١٧٩] القسم ٣٠٢ من الباب الثالث من قانون SOX جاء بعنوان "مسئولية الشركات" TITLE III—CORPORATE RESPONSIBILITY نصت على مسئولية المسئولين الرئيسيين عن إصدار التقرير المالية والإقرارات الضريبية لشركتهم.

[١٨٠] الباب الرابع من قانون SOX، الذي جاء بعنوان "الإفصاح المالي المعزز" TITLE IV—ENHANCED FINANCIAL DISCLOSURES ويهدف هذا الباب إلى ضمان دقة التقرير المالية، ويتكون من تسعة أقسام، ويوضح تفاصيل متطلبات الإبلاغ عن المعاملات المالية، وأي تغيير جوهري في الوضع المالي للشركة،

[181] Joann Martens-Weiner: Company Tax Reform in the European Union-Guidance From the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU-, Op.Cit, P78 &79.

[182] Maggie Cooper & Quyen T.K. Nguyen :Multinational enterprises and corporate tax planning- A review of literature and suggestions for a future research agenda-, Op.Cit, P8.

للعقاب، وإذا تحسست الإدارة الضريبية من ظاهر الأوراق أنَّ السبب وراء المعاملة، هو الحصول على المزايا الضريبية؛ يحق للإدارة الضريبية أنْ تطلب من الممول توضيح سبب إجراء المعاملة(١٨٣)، وتطبيقًا لذلك قد تم استدعاء شركة ستاربكس وأمازون وجوجل؛ لتقديم الأدلة والمستندات أنهم تكبدوا خسائر أمام لجنة الحسابات العامة ومجلس العموم Public Accounts Committee& House of Commons عام ٢٠١٢(١٨٤)، ونرى أنه حسنًا فَعَلَ المُشَرِّعُ البريطانيُّ بالنصِّ على حقِّ الأداة الضريبية بمطالبة الممول بتوضيح سبب إجراء المعاملة، فقد لا يعلم الممول أنَّ المعاملة تنطوي على منافع ضريبية؛ ولمنع الخلاف بين الممول والإدارة الضريبية في هذا الشأن.

ورغبةً من إنجلترا في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، والحد من التخطيط الضريبي التعسفي؛ أقدمت على فرض ضريبة الشركات فقط على الدخل المكتسب داخل المملكة المتحدة. لم تعد تفرض ضريبة الشركات على الدخل المكتسب خارج المملكة المتحدة. هذا يعني أنَّه لا يتم فرض ضرائب على الإتاوات المستلمة في المملكة المتحدة من بقية المنطقة. هذا يجعل المملكة المتحدة موقعًا أكثر كفاءة للأغراض الضريبية، وبناءً عليه أعلنت ستاربكس في عام ٢٠١٤ أنَّها ستنقل مقرها الإقليمي من أمستردام إلى المملكة المتحدة (١٨٥).

وللقضاء على التخطيط الضريبي التعسفي الذي تتبعه الشركات دولية النشاط؛ سَنَّتْ إنجلترا في عام ٢٠١٥ قانونًا باسم DPT(١٨٦) يفرض ضريبة على الأرباح التي تحققت على الأراضي البريطانية والمحولة إلى الخارج بهدف تخفيض وعاء الضريبة، وقد عُرِفَ هذا القانون باسم ضريبة جوجل Google Tax، ويهدُف إلى القضاء على الترتيبات المفتعلة؛ لتخفيض وعاء الضريبة، وتأكل القاعدة الضريبية، والتأكد من فرض ضرائب على جميع الأرباح المحققة داخل إنجلترا، والتي تعكس النشاط الاقتصادي بها(١٨٧).

---

(١٨٣) رمضان صديق: التخطيط الضريبي الضار، مرجع سابق، ص٤٢، ٤٣.

(184) Maggie Cooper & Quyen T.K. Nguyen :Multinational enterprises and corporate tax planning- A review of literature and suggestions for a future research agenda-, Op.Cit, P13.

(185) Ibid, P13

(186) INTM489500 - Diverted Profits Tax: contents - HMRC internal manual - GOV.UK (www.gov.uk).
In 7/2/2023, On 07:22 PM.

(187) Carla Vijian: Tax Planning and Related Services– Preliminary report-, IESBA Meeting, June 2021, P6.

(ISSN: 2537 - 0758)

المطلب الثالث
آلية مواجهة المُشَرِّع المصري للتخطيط الضريبي التعسفي

نرى أنَّ نظرة المُشَرِّع المصريّ للتخطيط الضريبي نظرة سلبية، فنظم المُشَرِّعُ التخطيط الضريبي التعسفي باستخدام مصطلح التجنب الضريبي، ولم يستخدم مصطلح التخطيط الضريبي؛ مثل: المُشَرِّع الأمريكي والمُشَرِّع البريطاني.

وقد تدخل المُشَرِّعُ الضريبي المصري للحد من التخطط الضريبي التعسفي[١٨٨] بالنصِّ على أنَّه "عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها، أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها، أو تأجيل سدادها[١٨٩]، ويستوي في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة، أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن تتم على مرحلة واحدة، أو عدة مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبية بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة.

ويكون الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة، بصفة خاصة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيلًا بالمقارنة مع المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة.

(ب) أدَّت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة للمعاملة.

(جـ) إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض أو يؤدي إلى إلغاء بعضها بعض.

وفي جميع الأحوال يقع على المصلحة عبء إثبات أنَّ الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية –هو تجنب الضريبية، وللممول أن يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو إتمامه للمعاملة.

وتشكل لجنة بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة أو من ينيبه للنظر في حالات التجنب الضريبي، ولا يجوز إخطار الممول بتوافر إحدى حالات تجنب الضريبة في شأنه إلَّا بعد موافقة اللجنة".

---

[١٨٨] المادة ٩٢ مكرر بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤.

[١٨٩] محمد عباس بدوي: التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص٢٦.

بقراءة المادة السابقة، يتضح أنَّ المُشَرِّعَ المصري وَسَّعَ من نطاق مصلحة الضرائب؛ إذ لا تعتد المصلحة بالمعاملات التي يكون الهدف منها، التخلص من عبء الضريبة كليًّا أو جزئيًّا، وقد ذكر المُشَرِّعُ بعض أمثله لذلك؛ وذلك للحد من التخطيط الضريبي التعسفي، ولكن يُعاب على المُشَرِّع استخدامه مصطلح "تجنب الضريبة"، فكان من الأفضل استخدام مصطلح "التخطيط الضريبي التعسفي" خاصة أنَّ الحالات التي ذكرها المُشَرِّعُ تندرج تحت مفهوم التخطيط الضريبي التعسفي، وربما استخدم مصطلح تجنب الضريبية للإشارة إلى أنَّ أي معاملة حتى لو تمت لمرة واحدة، فنرى أنَّه لابُدَّ من تعديل نص المادة بحذف مصطلح تجنب الضريبة، واستبداله بالتخطيط الضريبي خاصة أنَّ التخطيط الضريبة عملية متصلة، قد تشمل المعاملة لمرة واحدة، أو على مراحل، أما تجنب الضريبة فهو تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وليست عملية منظمة، كما أنَّ تجنب الضريبة مشروعٌ، والمُشَرِّع– بنص المادة السابقة– جعل منه عملًا غير مشروع، وهذا يخالف ما اعتاد الفقه والقضاء عليه؛ إذ يفرقون بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي على أساس قانونية الحدث.

ولمحاربة التخطيط الضريبي التعسفي؛ أري أنَّه لا بُدَّ أن يتدخل المُشَرِّع المصري للنص على أنَّه في حالة إثبات التخطيط الضريبي التعسفي يدفع الممول مثلي الضريبة التي تهرب منها، بالإضافة إلى فوائد المبلغ المتهرب منه وغرامات التأخير.

ويجب الاستفادة من إنشاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات في مصر[١٩٠]؛ للتحقق من الالتزام بمعايير الجودة المهنية، ويؤدون مهامهم وفقًا لمعايير المراجعة، والقواعد الأخلاقية، ونرى أنَّ طبيعة عمل هذه الوحدة تقترب مما تقوم به PCAOB، ولكنها تقتصر على مراقبة مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية فقط، كما أنَّها لا تنشر تقارير بنتائج المراقبة، فلا بُدَّ من توسيع نطاق عمل الوحدة؛ لتشمل مراقبة جميع مكاتب المحاسبة، وتنشر تقارير سنوية بنتائج التفتيش والمراقبة، وإدخال تعديل يخول للوحدة رفض التخطيط الضريبي التعسفي[١٩١]، وفي هذا

---

[١٩٠] بموجب القرار الصادر عن مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ والمعدل بالقرار رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٩ والصادر من الهيئة العامة للرقابة المالية.

[١٩١] نرى إدخال تعديل تشريعي بتعديل نص المادة ٩٢ المعدلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ والمعدل بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بإعطاء الحق لهذه الوحدة بمراجعة الإقرارات الضريبية، ورفض الإقرارات الضريبية التي تحتوي على تخطيط ضريبي تعسفي، وتشكل لجنة بقرار وزير المالية برئاسة رئيس

(ISSN: 2537 - 0758)

الصدد نرى وجود هذه الوحدة بمنزلة مراقبة على أنشطة التخطيط الضريبي؛ مِمَّا يضمن الشفافية، ويخفض من التخطيط الضريبي التعسفي.

لذا نرى ضرورة توسيع اختصاصها ليشمل مراقبة جميع المخططين الضريبين، وليست فقط مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية لتكون خبيرًا في قضايا الضرائب عند وجود منازعة ضريبية بين الممول ومصلحة الضرائب خاصة في حالة عدم وجود حدود واضحة توضح الفرق بين التخطيط الضريبي المشروع والتخطيط الضريبي غير المشروع؛ لتجنب ضياع موارد مالية على الدولة، أو ظلم الممولين، وتحميلهم أعباء مالية إضافية، لا سيما في ظل غياب الخبرة والكوادر البشرية المؤهلة.

وهنا تجدر الإشارة إلى ما ذهب إليه البعض بأن المادة ٩٢ مكرر تزيد من صلاحيات مصلحة الضرائب، وتسمح لها بالتقدير الجزافي في حالة رفض استراتيجية التخطيط الضريبي؛ مِمَّا يزيد من الخلافات بين مصلحة الضرائب والممولين[١٩٢]، فقد ألقى المُشَرِّعُ المصريُّ على مصلحة الضرائب عبء إثبات توافر حالات م٩٢؛ ومن ثَمَّ رفض الإقرار الضريبي، وإعادة تقييم وعاء الضريبة؛ مِمَّا يجعل هذه المادة طاردة للاستثمار؛ وذلك لأنَّ هذه المادة تطالب الممول بتجاهل فرصة قانونية أمامه؛ لتخفيض وعاء الضريبة[١٩٣]، وتحد من الطلب على خدمات التخطيط الضريبي؛ لذا نرى أنَّ وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات تكون بمنزلة طرف محايد وخبير لحسم النزاع.

ولمواجهة التخطيط الضريبي التعسفي يجب الحد من كثرة تعديلات قانون الضرائب، والبعد عن الغموض[١٩٤]، وربط الإعفاءات الضريبية في قوانين الاستثمار وقانون التجارة

المصلحة أو مَنْ يُنيبه للنظر في هذه الحالات، ولا يجوز إخطار الممول بتوافر إحدى حالات تجنب الضريبة في شأنه إلَّا بعد موافقة اللجنة.

[١٩٢] عارف محمد عبد اللطيف: العلاقة بين الضرائب المؤجلة والتخطيط الضريبي وأثر الحوكمة الضريبية عليهما، مرجع سابق، ص٣٣.

[١٩٣] ياسر عز الدين أحمد عبد الله: القياس والإفصاح عن الاستثمارات المالية في ضوء معايير المحاسبة والتشريعات الضريبية، وأثر ذلك على استخدام التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص١٠٩.

[١٩٤] محمد عباس بدوي: التخطيط الضريبي، مرجع سابق، ص٢٦.

بخطط التنمية الاقتصادية؛ إذ تستفيد الدولة في فترة الإعفاء من إقامة المشروعات التنموية التي تحقق خطط التنمية الاقتصادية، وبعد انتهاء فترة الإعفاء تستفيد الدولة من هذه المشاريع؛ إذ تعمل على زيادة الحصيلة الضريبية، وتحقق أهداف التنمية الاقتصادية؛ لذا لا بُدَّ من توجيه الإعفاءات الضريبية للأنشطة المفيدة للمجتمع، وألا تكون إعفاءات عامة، وبذلك يمكن أن يساعد التخطيط الضريبي في تحقيق أهداف الدولة، ويسهم في تحقيق خطط التنمية الاقتصادية، فإذا أقدم المخطط على الاستثمار في الأنشطة المعفاة؛ فإنَّه يحقق أهداف المُشَرِّع من الإعفاء، وهذا هو المطلوب من تحقيقه.

لذلك يقع على المُشَرِّع عبء مراجعة النصوص القانونية الخاصة بالإعفاءات وبدائل الوفورات الضريبية– التي يمكن أن يستغلها المخطط الضريبي– للتأكد من أنها تحقق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وتفعيل آليات حوكمة الشركات، فكلما طبقت الشركات نظام حوكمة الشركات (مجلس إدارة ولجنة مراجعة)، وكان للجنة المراجعة خبرة مالية ومحاسبية؛ قل التخطيط الضريبي التعسفي[١٩٥].

ولمواجهة التخطيط الضريبي التعسفي نرى أنه يقع على الإدارة الضريبية عبء مراقبة سلوك الممول؛ وذلك للتأكد من عدم استخدامه للطرق احتيالية أو ممارسات مخالفة للقانون؛ للتخلص من كل أو جزء من الضريبة.

ونرى أنَّه لا يكفي تشديد الرقابة على عمل المحاسبين والمستشارين، بل لا بُدَّ من اشتراط حصولهم على دورات توعوية وتأهيلية تنظم عملهم، وتزيد الوعي الضريبي Tax Awareness لديهم.

وفي هذا الصدد لتشديد الرقابة يرى الباحث ضرورة تركيز مصلحة الضرائب على إمساك الممول دفاتر منتظمة توضح حقيقية نشاط الشركة ومصروفاتها وأرباحها؛ للوقوف على أنشطة الشركة التي يغلب عليها التخطيط الضريبي التعسفي لمواجهته، وحتى تستطيع مصلحة الضرائب تقييم الالتزام الضريبي للممول، وفي هذا الصدد ننصح مصلحة الضرائب بإعداد نماذج لهذه الدفاتر، والإعلان عنها على موقعها الإلكتروني

---

[١٩٥] حسناء عطية حامد محمد: تأثير التفاعل بين الآليات الداخلة لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مرجع سابق، ص٢٩٤.

(ISSN: 2537 - 0758)

في بداية السنة الضريبية وبنودها، ويلتزم الممول بتقديم الإقرار الضريبي مصحوبًا بنماذج الدفاتر التي أعدتها مصلحة الضرائب.

ونظرًا لضعف إمكانيات مصلحة الضرائب البشرية والمادية؛ مِمَّا يؤدي إلى عدم فحص جميع الملفات بدقة ومراجعتها، وكذلك ضعف التنسيق بين مصلحة الضرائب والمؤسسات الحكومية وغير الحكومية؛ للتأكد من صحة البيانات المدرجة بالإقرار الضريبي؛ لذا نرى أنَّه يمكن الاعتماد على الذكاء الاصطناعي[١٩٦] لمراجعة الإقرارات الضريبية وتدقيقها؛ إذ يساعد الذكاء الاصطناعي في فحص عدد كبير من الملفات بدقة وسرعة مع إمكانية استرجاع الملفات لتحزينها على وسائط إلكترونية، هذا مع تدريب العنصر البشري؛ مِمَّا يخفض من ظاهرة التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي التعسفي؛ لذا نرى حتمية استكمال بناء البنية التحتية للمنظومة الضرائب الإلكترونية، وضرورة التحول الرقمي للخدمات الضريبية، وذلك بميكنة جميع مراحل العمل الضريبي من تقديم الإقرار الضريبي والمستندات المؤيدة له، وفحص وربط وتحصيل الضريبة؛ لتخفيض تكاليف التحصيل، والقضاء على التهرب الضريبي، والتخطيط الضريبي التعسفي، ويزيد الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب، ويخفض المنازعات القضائية، ويزيد الحصيلة، ونرى أنَّه حسننا فعل صناع القرار بالسماح بتقديم الإقرار الضريبي إلكترونيًّا، وابتكار الفاتورة الإلكترونية[١٩٧].

---

[١٩٦] الذكاء الاصطناعي فرع من فروع علوم الكمبيوتر، ويعني تصميم برامج تحاكي أسلوب الذكاء الإنساني، وتجعل الآلة قادرة على تحقيق هدف معين بسرعة ودقة، وبطريقة تتعدى قدرة البشر أحيانًا في معالجة البيانات والمعلومات، والوصول إلى النتائج المرجوة.

خالد حسن أحمد: الذكاء الاصطناعي وحمايته من الناحية المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٢١، ص١٤، ١٥.

يتمتع الروبوت المالي بسرعة ودقة في العمليات المحاسبية؛ مِمَّا يؤدي إلى تحسين كفاءة العمل المحاسبي، ويقلل حدوث الأخطاء بشكل فعَّال، ويجنب إلى حد كبير الاحتيال المحاسبي المصطنع، ويقتصر دور الموظفين الماليين على إدخال البيانات وفقًا لنماذج يستطيع الروبوت تحليلها.

Chaoyi Li & Others: Research on the Impact of Artificial Intelligence Technology on Accounting, Journal of Physics: Conference Series, Volume 1486, Issue 032042, IOP Publishing, Bristol, UK, 2020, P2.

[١٩٧] التسجيل علي منظومة الفاتورة الإلكترونية | مصلحة الضرائب المصرية (eta.gov.eg)
On17/12/2022, At07:11PM

الخاتمة

أهم النتائج:

١. يقوم المخطط بدراسة جميع الخيارات الضريبية والمسموحات الموجودة بالتشريعات الضريبية من القوانين واللوائح وقرارات، واستغلال ثغرات القانون، وما تتيحه القوانين والتعليمات الضريبية من امتيازات؛ لتخفيض قيمة الضريبة المستحقة، أو التخلص منها نهائيًّا بطريقة مشروعة.

٢. يختلف التخطيط الضريبي عن التجنب الضريبي عن التهرب الضريبي من حيث المفهوم والأساليب والآثار.

٣. يُعَدُّ التخطيط الضريبي أعم وأشمل من التجنب الضريبي؛ إذ إنَّ التخطيط الضريبي يستخدم التجنب الضريبي والتأجيل الضريبي، ويتسم بالمرونة، والقدرة على التكييف، وتغيير الخطط، وفقًا لتغيير القوانين واللوائح.

٤. ينقسم التخطيط الضريبي على تخطيط ضريبي مشروع، يتفق مع روح القانون ومتطلباته، ويحقق قصد المُشَرِّعِ، وتخطيط ضريبي تعسفي يكاد يقترب من التهرب الضريبي، يتفق مع نصوص القانون، ولكنه يختلف مع روح القانون وقصد المُشَرِّعِ.

٥. وَسَّعَ المُشَرِّعُ من اختصاصات مصلحة الضرائب المصرية؛ إذ أعطى لها الحق في قبول الإقرار الضريبي أو رفضه إذا كان الهدف من المعاملة التخلص من عبء الضريبة كليًّا أو جزئيًّا بتعديل المادة ٩٢ مكرر بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤.

٦. يؤدي ممارسة التخطيط الضريبي إلى تحقيق وفرات ضريبية يمكن إعادة استخدمها في الاستثمار وزيادة رأس مال الشركة.

٧. أنَّ للتخطيط الضريبي المشروع فوائد بزيادة الوافر الضريبي وتكاليف تتمثل في تكاليف المخطط الضريبي، ومخاطر تعديل القوانين واللوائح، التي يعتمد عليها المخطط في استراتيجيته، ومخاطر رفض مصلحة الضرائب للإقرار الضريبي، ومخاطر السمعة.

٨. لا بُدَّ أنْ يكون لدى مخططي الضرائب المعرفة الضريبية والمالية والقانونية وغيرها من المعارف المهنية، ويكون على علم ودرايا وفهم شامل لخطط تمويل الشركات

(ISSN: 2537 - 0758)

والاستثمار وأنشطة الأعمال، والتي يمكن أن تكون أكثر ملاءمة في تخفيض وعاء الضريبة.

٩. كلما زادت التعديلات التشريعية، وزادت غموض النصوص القانونية؛ زاد الطلب على خدمات التخطيط الضريبي.

١٠. وتستغل الشركات دولية النشاط العمليات الداخلية بين الفروع التابعة للتلاعب بأسعار التحويل في تسعير السلع والخدمات الرقمية والأصول غير ملموسة؛ مثل: براءات الاختراع، وتراخيص العلامات التجارية، وتستغل سعر الفائدة في عمليات التمويل الداخلية، وتحول الأرباح إلى الملاجئ الضريبية.

١١. إنشاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات في مصر عام ٢٠٠٨؛ للتحقق من الالتزام بمعايير الجودة المهنية، ويؤدون مهامهم وفقًا لمعايير المراجعة والقواعد الأخلاقية، ونرى أنَّ طبيعة عمل هذه الوحدة تقترب مما تقوم به PCAOB التي أنشئت في أمريكا عام ٢٠٠٢.

١٢. كلما طبقت الشركات نظام حوكمة الشركات (مجلس إدارة ولجنة مراجعة)، وكان للجنة المراجعة خبرة مالية ومحاسبية؛ قلَّ التخطيط الضريبي التعسفي.

١٣. لقد سَبَقَ المُشَرِّعُ الأمريكي والمُشَرِّعُ البريطاني المُشَرِّعَ المصري في تنظيم التعامل مع التخطيط الضريبي، ونصَّ على نماذج للمعاملات التي تحقق منافع ضريبية، وإلزم الممول والمخطط الضريبي بتقديم بيانات كافية عنها في الإقرار الضريبي لإحكام رقابة مصلحة الضرائب عليها وفحصها بدقة.

الاقتراحات والتوصيات

١. نرى أنَّ المُشَرِّعَ المصري غير موفق في نصِّ المادة ١٣١، التي تنصُّ على "عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات، أو أي قانون آخر"، ويشوبها عدم الدستورية؛ فنقترح حذف هذه المادة، وتجميع كل ما يخص مخالف أحكام قانون ضريبة الدخل في الكتاب السابع، وعدم الإحلال إلى قانون آخر.

٢. تعديل نص المادة ٩٢ مكرر بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤؛ إذ يُعاب على المُشَرِّع استخدامه مصطلح "تجنب الضريبة"، فكان من الأفضل استخدام مصطلح

"التخطيط الضريبي التعسفي"، خاصة أنَّ الحالات التي ذكرها المُشَرِّعُ تندرج تحت مفهوم التخطيط الضريبي التعسفي، كما أنَّ تجنب الضريبة مشروعٌ، والمُشَرِّع بنصِّ المادة السابقة جعل منه عملًا غير مشروع؛ مِمَّا يثير الخلط بين الفقه والقضاء.

٣. نقترح توسيع اختصاصات وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات في مصر لتشبه إدارة PCAOB لتشمل مراقبة جميع مكاتب المحاسبة، وتنشر تقارير سنوية بنتائج التفتيش والمراقبة حتى تتحقق الشفافية، وتستطيع الشركات أنْ تحسن اختيار مكاتب المراجعة والخدمات الضريبة، وتكون بمنزلة خبير في قضايا الضرائب عند وجود منازعة ضريبية بين الممول ومصلحة الضرائب، ويتوفر لها الاستقلال التام عن شركات الخدمات الضريبية وشركات خدمات المراجعة وتتبع الدولة.

٤. نقترح تشديد العقوبة في حالة التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي التعسفي، وذلك بتعديل المادة ١٣٣ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، ولا تجاوز خمس سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون، أو بإحدى هاتين العقوبتين"، وذلك بالنص على أنَّ الغرامة تعادل مثلي الضريبية بالإضافة إلى فوائد المبلغ المتهرب منه وغرامات التأخير، فلا بُدَّ من تشديد العقوبة؛ لتحقيق الردع العام والخاص، فكلما زاد الغرامة؛ قل إمكانية التهرب الضريبي.

٥. نقترح تعديل جميع الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي الموقعة عليها مصر لتنص على الأخذ بالتبعية الاقتصادية وعدم تخفيض سعر الضريبة المدفوع بالخارج من وعاء الضريبة وفقًا لأي معيار آخر.

٦. لا بُدَّ من وجود تعاون دولي بين مختلف الدول والاتفاق بينهم على بناء نظام ضريبي دولي موحد يقضي على الفروق الضريبية المستغلة من الشركات دولية النشاط، ويتم توحيد شرط الإقامة الضريبية بين الدول، إخضاع أسعار التحويل وسعر الفائدة للمراقبة من قبل الدولتين؛ لمنع التحايل وتجنب الضريبة واستغلال ثغرات القانون.

(ISSN: 2537 - 0758)

٧. نوصي باهتمام الممول خاصة الشركات الذي يتجه إلى الاستفادة من التخطيط الضريبي بتطبيق قواعد الحوكمة Corporate governance (CG)؛ وذلك لقياس مدى استفادة الممول من التخطيط الضريبي.
٨. نوصي بتعديل نص المادة ١٢/٥٠، إما إلغاء الإعفاء؛ نظرًا لما تحقق مشروعات تربية الدواجن والمناحل ومصايد الأسماك من أرباح أو الإبقاء عليه مع إضافة شرط للاستفادة من الإعفاء، "وفي حالة عدم استمرار الإنتاج لمدة ٢٠ سنة لم تستفد الشركة من الإعفاء".
٩. ربط الإعفاءات الضريبية في قوانين الاستثمار بخطط التنمية الاقتصادية حيث تستفيد الدولة في فترة الإعفاء من إقامة المشروعات التنموية التي تحقق خطط التنمية الاقتصادية، وبعد انتهاء فترة الإعفاء تستفيد الدولة من هذه المشاريع؛ إذ تعمل على زيادة الحصيلة الضريبية، وتحقق أهداف التنمية الاقتصادية.
١٠. نوصي الشركات بضرورة تدشين إدارة للتخطيط الضريبي لمتابعة جميع المستجدات من القوانين ذات الصلة بالإعفاءات الضريبية، وتهتم الشركة بتثقيف العاملين بهذه الإدارة وتدريبهم بحضور الدورات والمؤتمرات وورش العمل ذات الصلة بالقوانين الضريبية.
١١. يرى الباحث ضرورة تركيز مصلحة الضرائب على إمساك الممول دفاتر منتظمة توضح حقيقية نشاط الشركة، ومصروفاتها وأرباحها وننصح مصلحة الضرائب بإعداد نماذج لهذه الدفاتر، والإعلان عنها على موقعها الإلكتروني في بداية السنة الضريبية وبنودها، ويلتزم الممول بتقديم الإقرار الضريبي مصحوبًا بنماذج الدفاتر التي أعدتها مصلحة الضرائب.
١٢. اشتراط حصول المحاسبين والمستشارين على دورات توعوية وتأهيلية تنظم عملهم، وتزيد الوعي الضريبي لديهم.
١٣. يجب العمل على استقرار التشريعات الضريبية وتجميعها خاصة ذات الصلة بالاستثمار، والعمل على وضوح الصياغة وتبسيط الإجراءات؛ إذ إنَّ كثرة التعديل وغموض الصياغة وتعقيد الإجراءات؛ يفتح الباب للصراع بين مصلحة الضرائب والممولين، ويهدد أنشطة التخطيط الضريبي.

١٤. الاستفادة من التجربة الأمريكية والبريطانية في مواجهة التخطيط الضريبي التعسفي بإدخال تعديل تشريعي ينص على تحديد طبيعة المعاملة التي تحوي على منافع ضريبية وإدراج بيانات كافية عنها عند تقديم الإقرار الضريبي من كل من الممول والمخطط الضريبي؛ بهدف أحكام رقابة مصلحة الضرائب على هذه المعاملات، وفحصها جيدًا.

١٥. الاستفادة من الذكاء الاصطناعي في مراجعة الإقرارات الضريبية وتدقيقها؛ إذ يساعد الذكاء الاصطناعي في فحص عدد كبير من الملفات بدقة وسرعة مع إمكانية استرجاع الملفات لتحزينها على وسائط إلكترونية.

آفاق للبحث:

١. كيفية استخدام التخطيط الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية، وتوجيهه إلى المشروعات التي تخدم رؤية مصر ٢٠٣٠.

٢. أثر التخطيط الضريبي في زيادة الوفورات الضريبية وكيفية استغلالها[١٩٨] دراسة تطبيقية على ضريبة القيمة المضافة، والضريبة الجمركية.

٣. دور الذكاء الاصطناعي في الحد من التخطيط الضريبي التعسفي وبحث الإقرارات الضريبية (دراسة تطبيقية مقارنة).

[١٩٨] لقد تناول الباحث بالدراسة أثر التخطيط الضريبي في تحقيق وافر ضريبي بالتطبيق على ضريبة الدخل.

(ISSN: 2537 - 0758)

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- القوانين والتشريعات:

١. القانون المصري:

- **قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥** بشأن قانون الضريبة على الدخل.
- قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال **رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨**، والمعدل **بالقرار رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٩**، والصادر من الهيئة العامة للرقابة المالية.
- **القانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢**، المعدل لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- **القانون ١١ لسنة ٢٠١٣**، المعدل لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- **القانون ٥٤ لسنة ٢٠١٤**، المعدل لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- **القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥**، بفرض ضريبة إضافية مؤقتة على الدخل والمعدل لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- **من قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦** بشأن الضريبة المضافة.
- **قانون ٧٢ لسنة ٢٠١٧** بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار، والمعدل بأحكام القانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠١٩.
- **القانون ١٥٨ لسنة ٢٠١٨**، المعدل لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- **قانون ١٦ لسنة ٢٠٢٠** بتجديد العمل بالقانون ٧٩ لسنة ٢٠١٦ في شأن إنهاء المنازعات الضريبية، وتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- **القانون ١٩٩ لسنة ٢٠٢٠** بتعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة.
- **القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠** بشأن الإجراءات الضريبية الموحد.
- **قرار وزير المالية رقم ٤٣٠ لسنة ٢٠٢١**، بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠.
- **قانون ١٥٣ لسنة ٢٠٢٢** بالتجاوز عن مقابل التأخير والضريبة الإضافية، وبتجديد العمل بالقانون رقم ٧٩ لسنة ٢٠١٦ في شأن إنهاء المنازعات الضريبية.

٢. القوانين الأجنبية:

- **قانون Sarbanes-Oxley** لعام ٢٠٠٢، والمعروف بقانون الشركات العامة للمحاسبة والإصلاح، أو قانون حماية المستثمر أو قانون SOX في الولايات المتحدة الأمريكية.
- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني **رقم ٨ لسنة ٢٠١١**.
- **قانون DPT** لسنة ٢٠١٥ في إنجلترا.

ثانياً- المراجع العربية:

- **السيد عطية عبد الواحد:** مبادئ واقتصاديات المالية العامة– النفقات العامة– الإيرادات العامة– الموازنة العامة– دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي– دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- **خالد حسن أحمد:** الذكاء الاصطناعي وحمايته من الناحية المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٢١.
- **سالي سمير فهمي عبد المسيح:** التحليل الاقتصادي والضريبة العقارية، التعليم المدمج– جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٢٢.
- **سلامة عبد الصانع أمين علم الدين:** دور الرقابة في حوكمة الشركة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦.
- **سميحة القليوبي:** الشركات التجارية، الطبعة٧، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧.
- **صفوت عبد السلام عوض الله:** محاضرات في مبادئ علة المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٢٢.
- **عادل أحمد حشيش:** أساسيات المالية العامة– مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام– دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦.
- **عاطف صدقي ومحمد أحمد الرزاز:** المالية العامة، دون دار نشر، القاهرة، ٢٠٠٠.
- **فوزي محمد سامي:** شرح القانون التجاري، المجلد الرابع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، ١٩٩٧.
- **مجدي محمود شهاب:** الاقتصاد المالي– نظرية مالية الدولة– السياسات المالية للنظام الرأسمالي– دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٩.
- **محمد إبراهيم الشافعي:** محاضرات في التشريع الضريبي المصري– شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقًا لأحدث التعديلات التشريعية– كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠٢١.

ثالثاً- الدوريات العربية والمؤتمرات:

- **أسامة علي عبد الخالق أحمد:** الحوكمة الضريبية كأداة لمكافحة الفساد وتشجيع الاستثمار–الحوكمة الضريبية للشركات-، مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، ٢٠١٢.
- **المركز العربي للبحوث والدراسات،** وحدة الدراسات الإقليمية، وثائق باندورا ... مسارات التهرب الضريبي، آفاق سياسية، العدد٧٧، قطر، اكتوبر ٢٠٢١.
- **إيمان بوقروة:** أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجية التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات– إشارة لحالة INC GOOGLE، مجلد ٥، العدد٨، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة ٢٠ اوت ١٩٥٥ سكيكدة، الجزائر، ديسمبر٢٠١٧.

(ISSN: 2537 - 0758)

- **جاد خليفة:** الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، مجلد١٧، العدد٥٢، القاهرة، خريف٢٠١٠.
- **حسناء عطية حامد محمد:** تأثير التفاعل بين الآليات الداخلة لحوكمة الشركات ومستوى التخطيط الضريبي على قيمة المنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، طنطا، ديسمبر٢٠١٩.
- **رمضان صديق:** التخطيط الضريبي الضار، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، العدد٦٩، مايو/ يونيو٢٠١١.
- **سمير سعد مرقس:** التخطيط الضريبي، المبادئ والأسس والتطبيقات المحلية والدولية، الجزء الأول، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، العدد ٥٧٧، القاهرة، مايو ٢٠١٧.
- **سمير سعد مرقس:** التخطيط الضريبي، المبادئ والأسس والتطبيقات المحلية والدولية، الجزء الأخير، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، العدد ٥٨٢، القاهرة، أكتوبر٢٠١٧.
- **سهيلة محمود كمال أحمد وآخرون:** التخطيط الضريبي للشركات الدولية: المفهوم- الاستراتيجيات، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، القاهرة، ٢٠٢١.
- **عارف محمد عبد اللطيف:** العلاقة بين الضرائب المؤجلة والتخطيط الضريبي وأثر الحوكمة الضريبية عليهما، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين- تطور النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية-، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد٣، القاهرة، ٢٠١٥.
- **عبد الله بدر الزغبي وآخرون:** أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، جامعة آل البيت . عمادة البحث العلمي، مج ١٩، ع٤، الأردن، ٢٠١٣.
- **عبد الله محمد العادلي:** مقترحات مواجهة التخطيط الضريبي، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين- تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية-، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد٢، القاهرة، يونية ٢٠١٥.
- **عبد الله محمد العادلي:** توصيات مواجهة التخطيط الضريبي، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين- دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠-، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد٢، القاهرة، مايو ٢٠١٦
- **عبد الناصر إبراهيم نور ومحمود إبراهيم:** التخطيط الضريبي- دارسة ميدانية على الشركات الأردنية المساهمة العامة في قطاع الخدمات- إربد للبحوث والدراسات، مجلد ١، العدد ٢، جامعة إربد لأهلية، الأردن، ١٩٩٩.

❖ **محمد عباس بدوي:** التخطيط الضريبي، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، نادي التجارة، ع٦٠٩، القاهرة، يوليو ٢٠٠٤.
❖ **مدحت نافع:** الملاذات الضريبية الآمنة وتركز الثروات– مدخل لاستعادة الأموال المهربة-، مجلة الديمقراطية، مؤسسة الأهرام، مجلد١٦، العدد٦٣، القاهرة، يوليو٢٠١٦
❖ **منة الله محمد محمد مصطفى:** انعكاسات ممارسة أنشطة التخطيط الضريبي على القيمة العادلة للمنشأة في ظل وجود حوكمة الشركات– دراسة تطبيقية–، الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد٢٢، العدد٤، القاهرة، ديسمبر٢٠١٨.
❖ **نبيل عبد الرؤوف إبراهيم:** نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري– دراسة ميدانية تطبيقية– مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، سبتمبر٢٠١٢.
❖ **نذير بلوم وآخرون:** التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي: دراسة حالة شركة Apple INC، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد٢٠، الجزائر، ٢٠٢٠.
❖ **نمر عبد الحميد السليحات وآخرون:** التخطيط الضريبي في شركات التأمين في الأردن، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٤، العدد ٣، المنصورة، ٢٠١٠.
❖ **نورة قدوري ونورية غازي:** إستراتيجية عصرنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة طاهري محمد، بشار، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مجلد ٦، العدد ٢، الجزائر، ٢٠٢٠.
❖ **هبة هشام محمد كامل:** قياس مستوى الإفصاح في التقارير المالية في إطار تطبيق أساليب التجنب الضريبي، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد٣، السنة ٣٩، بنها، ٢٠١٩.
❖ **هدى حسين محمد محمد الشيخ:** إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص . دراسة ميدانية . مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد٢، القاهرة، يوليو ٢٠١٦.

رابعاً- رسائل الماجستير والدكتوراه:

❖ **طارق حمدي حمدان أبو سنينة:** العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية– دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية–، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، ٢٠٠٨.

(ISSN: 2537 - 0758)

- **عزوز سليمة:** الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف– المسيلة، الجزائر، ٢٠١٩.
- **محفوظ محمد علي محفوظ خويره:** التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية–دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا بولاية آن، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٤.
- **محمد أمين سالم ثابت:** أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، ٢٠١٧.
- **ياسر عز الدين أحمد عبد الله:** القياس والإفصاح عن الاستثمارات المالية في ضوء معايير المحاسبة والتشريعات الضريبية وأثر ذلك على استخدام التخطيط الضريبي، رسالة ماجستير، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، ٢٠٢٠.

خامساً- المراجع والدوريات والرسائل الأجنبية:

A. English References:

- **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, 2006.
- **Jonas Agell & others**: Incentives and Redistribution in the Welfare State-The Swedish Tax Reform-, Macmillan press LTD, London, 1998.
- **Kam Mei Kei**: Tax Havens and Controlled Foreign Corporations in the European Union, Master Thesis, L.L.M. in European and Transglobal Business Law, University of Minho, Braga, 2017.
- **Ulrich Schreiber & Peter Müller**: International Company Taxation -An Introduction to the Legal and Economic Principles-, Springer Texts in Business and Economics, Berlin, 2013.

B. English periodicals, researches and conferences:

- **Asa Johansson & others**: Tax planning by multinational Firms: Firm-level Evidence from a cross country database, ECO/WKP, No.79, Paris, 2016.
- **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.
- **Baozhuang Niu & Others**: Real-time payment in cross-border operations considering local competition and tax-planning,

International Journal of Production Economics, Vol.245, Issue 108395, Elsevier, Amsterdam, 2022.

- **Carla Vijian**: Tax Planning and Related Services– Preliminary report-, IESBA Meeting, June 2021.
- **Chaoyi Li & Others**: Research on the Impact of Artificial Intelligence Technology on Accounting, Journal of Physics: Conference Series, Volume 1486, Issue 032042, IOP Publishing, Bristol, UK, 2020.
- **Christine L. Dobridge & Others**: IPOs and Corporate Tax Planning, Finance and Economics Discussion Series, Federal Reserve Board, Washington, D.C, 2022.
- **Ftouhi Khaoula & Dabboussi Moez**: The moderating **effect** of the board of directors on firm value and tax planning: Evidence from European listed firms, Borsa _Istanbul Review, Vol.19, Issue 4, 2019
- **JingJing Shan:** Optimization Strategy of Tax Planning System in the Context of Artificial Intelligence and Big Data, Journal of Physics: Conference Series, Volume 1345, Issue 5, IOP Publishing, Bristol, UK,2019.
- **John Li**: The effect of employee satisfaction on effective corporate tax planning: Evidence from Glassdoor, Advances in Accounting, Vol.57, Issue 100597, Elsevier, Amsterdam, 2022.
- **Justin Hung Nguyen**: How do labor adjustment costs **affect** corporate tax planning? Evidence from labor skills, International Review of Financial Analysis, Vol.83, Issue 102293, Elsevier, Amsterdam, 2022.
- **Lingqi Xue**: Management and Research of Enterprise Tax Planning under the Background of Information Age, Journal of Physics: Conference Series, Volume 1992, Issue 042017, IOP Publishing, Bristol, UK, 2021.
- **Len Schneidman**: Coming to America - U.S. Tax Planning for Foreign-Owned U.S. Operations-, Andersen Tax LLC, U.S.A, June 2017.
- **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, Vol.29, Issue 101692, Elsevier, Amsterdam, 2020.
- **Malgorzata Twarowska-Ratajczak**: Tax Planning in Bank Tax—Analysis of the Use of Treasury, Effective Investments on Capital Markets 10th Capital Market Effective Investments Conference

(ISSN: 2537 - 0758)

(CMEI 2018), Springer Proceedings in Business and Economics, Switzerland, 2018.

- **Mary Margaret Frank**: An Overview of Taxation in the United States, SSRN Electronic Journal, Darden Business Publishing, University of Virginia, UVA-C-2273, USA,2009.
- **Matthias Kaspe & Matthew D. Rablen**: Tax compliance after an audit: Higher or lower? Journal of Economic Behavior and Organization, No.207,, Elsevier, Amsterdam, 2023.
- **Mohamad Ali Helalat: Protection of Shareholders** Minority in Joint Stock Company Pursuant to Jordan Companies Law, Journal of Politics and Law, Vol. 9, No. 10, ISSN 1913-9047, Canadian Center of Science and Education, Canadian, 2016.
- **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.
- **Shafik Hebous & Niels Johannesen**: At your service! The role of tax havens in international trade with services, European Economic Review, Vol.135, Issue 103737, Elsevier, Amsterdam, 2021.
- **Shenglan Chen & Others**: Banking liberalization and corporate tax planning: Evidence from natural experiments, Journal of Corporate Finance, Vol.76, Issue 102264, Elsevier, Amsterdam, 2022.

C. Foreign Master's and PhD Theses

- **Kam Mei Kei**: Tax Havens and Controlled Foreign Corporations in the European Union, Master Thesis, University of Minho, Portugal, 2017.
- **Saheed Lawal:** Determinants of Aggressive corporate tax planning practices of listed manufacturing companies in Nigeria, Master of Science (M.Sc) Degree in Accounting, Kwara State University, Malete, School of Post graduate Studies (SPGS), Nigeria, 2021.