الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

آلية التسعير التحويلي و التهرب الضريبي الدولي

بحث علمي قانوني أعد لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالب

علي نديم عثمان

إشراف الدكتورة

إنصاف أحمد محمد

مدرّس في قسم القانون العام

٢٠١٦م -١٤٣٧هـ

بسم الله الرحمن الرحيم

ولولا فضل الله عليك ورحمته لهمت طائفة منهم أن يضلوك

وما يضلون إلا أنفسهم وما يضرونك من شيء وأنزل الله

عليك الكتاب والحكمة وعلمك ما لم تكن تعلم وكان فضل

الله عليك عظيماً (١١٣)

صدق الله العظيم

سورة النساء

استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا ١٣/م ب د بتاريخ ٢٠١٦/١٠/٣ القاضي بتشكيل لجنة الحكم لمناقشة هذه الرسالة في قسم القانون العام من يوم الاحد الموافق ٢٠١٦/١١/٦ في قاعة الشهيد الأستاذ الدكتور محمد الفاضل في كلية الحقوق والمؤلفة من:

الدكتورة منى إدلبي

الاستاذ المساعد في القانون العام .....

الدكتور محمد خير عكام

المدرس في قسم القانون العام .....

الدكتورة إنصاف احمد محمد

المدرس في قسم القانون العام .....

الإهداء

إلى أمي و أبي ... رحمة و مودة

إلى أخوتي ... حباً و حناناً

إلى أصدقائي ... ثقة و أمل

إلى أساتذتي ... تقديراً و احتراماً

الباحث

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، و الصلاة و السلام على سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم و على آله و صحبه المنتجبين الأخيار.

أسجد لله سبحانه و تعالى شاكراً فضله عليّ، فبعظيم فضله و كريم عطائه أتممت هذا البحث، فالحمد لله في الأولى و الآخرة.

كما أتقدم بأسمى آيات الشكر و التقدير و العرفان بالجميل إلى أُستاذتي الفاضلة الدكتورة **إنصاف أحمد محمد**، على وقوفها بجانبي و مساعدتها لي عند إعداد مشروع هذا البحث، و على ما أسدته من نصائح و توجيهات و إرشادات، كان لها عظيم الأثر في إخراج هذا البحث بالصورة التي انتهى إليها، فجزاها الله عني خير الجزاء...

كما أتوجه بعظيم الشكر و الامتنان إلى أعضاء اللجنة الموقرة لقبولهم و تكرمهم بمناقشة هذه الرسالة، و تعهدهم بالتصويب...

أخيراً أتقدم بالشكر و التقدير إلى الأساتذة الأجلاء في كلية الحقوق، و أخص بالذكر أساتذتي في قسم القانون العام ، و لكل من ساهم في إخراج هذه الرسالة إلى النور...

مقدمة:

يعد التهرب الضريبي الدولي صورة من صور التهرب الضريبي بصفة عامة، إلا أن ما يميزه هو أنه ذو صفة دولية، و فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة، بل هي فكرة قديمة، غير أن انتشارها في الوقت الحاضر و بخاصة على المستوى الدولي يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي، و إلى اتساع التجارة الدولية و اندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى، فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال و الاستثمار خارج الحدود السياسية للدول.

إذا ألقينا نظرة متأنية و خاطفة إلى الوراء، نجد أنه بدءاً من القرن الماضي أخذت المشروعات الاقتصادية كبيرة الحجم في محاولة البحث عن منافذ خارجية لأعمالها، بالنظر إلى أن العمل على المستوى الدولي يحقق مزايا ضريبية كثيرة من شأنها تسهيل عملية التهرب الضريبي، و بعبارة أكثر وضوحاً فإن التهرب الضريبي غالباً ما يتم على المستوى الدولي بواسطة مجموعة شركات دولية النشاط، و التي تتميز بتوسعاتها الانتاجية و التوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول، بقصد محاولة التخفيف من أعبائها الضريبية إلى أقصى حد ممكن، و يفيدها في ذلك عدم التجانس بين التشريعات الضريبية للدول المختلفة، فتختار لنشاطها الدولة ذات التشريع الضريبي الأقل عبئاً لتحقق أكبر منفعة ممكنة و أقل عبء ضريبي ممكن، كما تلجأ هذه الشركات في تحقيق ما تسعى إليه من تعظيم أرباحها و التخفيف من أعبائها إلى وسائل عديدة منها ما يسمى بظاهرة تسوق المعاهدات و فكرة المنشأة الثابتة و الجنات الضريبية.

و لعل أهم هذه الوسائل ما يسمى بالتسعير التحويلي، بحيث تقوم بين الشركات المرتبطة – سواء كانت مجموعة دولية أو شركات دولية النشاط – علاقات

اقتصادية ينتج عنها حصول كل طرف من الآخر على إيرادات معينة، أرباحاً كانت أم فوائد أو مرتبات، أو تحمل نفقات خاصة.

لا شك أن علاقة الارتباط بين الشركات المنتشرة في الدول المختلفة و المنتمية لكيان واحد تؤثر في تحديد قيمة هذه الإيرادات أو النفقات، و ليس هناك ما يمنع من استغلال هذه العلاقة في تحديد قيم غير حقيقية لهذه الإيرادات أو النفقات بهدف تعظيم أرباحها في الدول التي يوجد فيها المركز الرئيسي أو أحد الفروع و التي يقل فيها العبء الضريبي، و تقليل الإيرادات كلما أمكن في الدولة التي يرتفع فيها معدل الضريبة.

أمام هذا النمو المتعاظم في استخدام سياسة التسعير التحويلي من قبل الشركات دولية النشاط، باعتبارها واحدة من أهم الآليات التي تمكن تلك الشركات من التحايل و التلاعب على الأنظمة الضريبية و المالية للدول المختلفة، بشكل لا يتضمن مخالفة صريحة للقوانين، إلا أنها تلحق أضراراً بالغة بالحصيلة الضريبية للدول المضيفة من جهة و التأثير في نموها الاقتصادي من جهة أخرى، بما تضيعه على تلك الدول من أرباح و رؤوس أموال هي في الأصل من حقها.

كان لزاماً على كل من الدول من خلال تشريعاتها الضريبية الوطنية أو الانخراط في المعاهدات الدولية، و المنظمات الدولية، التصدي لآليات التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

تبدو أهمية البحث في محاولة التوصل إلى تحديد مفهوم التسعير التحويلي: كآلية للتهرب الضريبي الدولي، و معرفة ما هي دوافع اللجوء إليه، و بيان خطورته على

اقتصاديات الدول سواء المتقدمة اقتصادياً أم النامية، خصوصاً و أن التسعير التحويلي كآلية للتهرب الضريبي لا يتضمن عادةً مخالفات صريحة لنصوص التشريعات الضريبة الوطنية، و إنما يرتكز على استغلال الاختلاف المنطقي بين القوانين الضريبية فيما بين الدول، بهدف تخفيض العبء الضريبي إلى أدنى مستوياته.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى :

- تسليط الضوء على مفهوم التسعير التحويلي.
- بيان استراتيجيات الشركات دولية النشاط في تأسيس تسعير الصفقات المتبادلة بينها و بين شركاتها التابعة، و بين شركاتها التابعة بعضها ببعض.
- بيان صور استغلال التسعير التحويلي في التهرب الضريبي الدولي.
- بيان مدى كفاية التشريعات الضريبية الوطنية في مكافحة التسعير التحويلي.
- بيان جهود المنظمات الدولية في إطار سعيها لمكافحة التسعير التحويلي.

إشكالية البحث:

تتمثل إشكالية البحث في وجود نوع من التعارض في المصالح ما بين الدول المضيفة للاستثمار من جهة و الشركات دولية النشاط من جهة أخرى.

من حيث المبدأ، يجب أن تصب لدى المركز الرئيسي للشركة جميع الأرباح المحققة لمجموعة فروع الشركة دولية النشاط ، إلا أن ما قد يحصل من الناحية العملية هو

استخدام تلك الشركات لآلية التسعير التحويلي بهدف تهريب أرباحها إلى فروعها الكائنة في دول ذات نظام ضريبي مخفف، مستهدفة تعظيم ربحها العالمي.

و هذا ما يتعارض مع ما تسعى إليه أيّة دولة في بلوغ مستحقاتها الضريبية كونها تشكل مصدر الإيرادات الأهم و الأبرز التي تحتاجها أية دولة في تمويل إنفاقها العام.

السؤال الذي يطرح نفسه هو ما مدى نجاح الدول و المنظمات الدولية ذات الصلة في مكافحة التسعير التحويلي؟.

منهج البحث:

سوف نعتمد في دراستنا على منهج تحليلي و مقارن، يستند إلى تحليل آلية التسعير التحويلي و بيان آثارها على اقتصاديات الدول، و محاولة استنتاج الإجراءات الواجبة الاتباع لمكافحة التهرب الضريبي الدولي الناجم عن استخدام آلية التسعير التحويلي.

من ثم نقوم بالمقابلة و الموازنة بين التشريعات الضريبية لبعض الدول في موقفها تجاه التسعير التحويلي، و مدى كفاية هذه الأنظمة في الحد من استخدام هذه الآلية.

خطة البحث:

نظراً لاتصال موضوع البحث بأكثر من فرع من فروع القانون، سواء كان القانون الدولي أو القانون المالي و الضريبي، لذلك تم تقسيم البحث إلى فصلين:

الفصل الأول: نحاول من خلاله دراسة مفهوم التهرب الضريبي الدولي و مبدأ السيادة الضريبية، و آليات التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات دولية النشاط، و ماهية التسعير التحويلي.

الفصل الثاني: سنتحدث فيه عن التهرب الضريبي الدولي بواسطة التسعير التحويلي، و بيان الجهود الدولية لمكافحته، حيث سنتطرق إلى جهود المنظمات الدولية و قوانين بعض الدول الداخلية في مجال التسعير التحويلي.

وفق الخطة الآتية:

الفصل الأول: التهرب الضريبي و آلياته.

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي.

المطلب الأول: التعريف بالتهرب الضريبي الدولي.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي من خلال الشركات دولية النشاط.

المبحث الثاني: مفهوم التسعير التحويلي.

المطلب الأول: التعريف بالتسعير التحويلي و العوامل المؤثرة في تحديده.

المطلب الثاني: استراتيجيات الشركات دولية النشاط في تحديد التسعير التحويلي.

الفصل الثاني: الجهود الدولية في معالجة التسعير التحويلي.

المبحث الأول: المبادئ التوجيهية للمنظمات الدولية.

المطلب الأول: التهرب الضريبي الدولي بواسطة التسعير التحويلي.

المطلب الثاني: المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي.

المبحث الثاني: القواعد الوطنية المتعلقة بالتسعير التحويلي.

المطلب الأول: التشريعات الوطنية الضريبية للدول.

المطلب الثاني: ضرورات تطوير القواعد الناظمة للتسعير التحويلي.

الفصل الأول

التهرب الضريبي الدولي و آلياته

لقد كانت التشريعات الوطنية سباقة إلى إدراك مدى خطورة ظاهرة التهرب الضريبي على الاقتصاديات الوطنية، و قد تبلور هذا الإدراك في صور تشريعات خاصة تهدف إلى سد المنافذ التي يحاول من خلالها المكلف الإفلات من أداء الضريبة أو التخفيف من عبئها، لكن في ظل العولمة و نظام الاقتصاد الحر لم تعد هذه الظاهرة محلية الأبعاد بل أصبح لها بعد دولي خطير تمثل باستغلال شركات تدعى بالشركات دولية النشاط لهذا البعد من أجل تحقيق أرباحها الطائلة معتمدة في ذلك على نفوذ و سلطة مالية عالمية تتيح لها تحقيق مبتغاها بدهاء اقتصادي معهود عنها.

لأجل هذه الغاية ابتدعت هذه الشركات العديد من الآليات المتطورة كالمنشأة الثابتة و استغلال الجنات الضريبية و استحداث نظام متطور للتسعير التحويلي و نحن في بحثنا هذا سنكتفي بدراسة التسعير التحويلي كآلية لها الأفضلية من قبلها في تحقيق الأرباح التي نشأت من أجلها أساساً، فما هو مفهوم التهرب الضريبي الدولي؟، و ما هو مفهوم التسعير التحويلي كآلية لتجسيد أهداف هذا التهرب؟.

هذا ما سنحاول الإجابة عليه في هذا الفصل من خلال المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي.

المبحث الثاني: مفهوم التسعير التحويلي.

المبحث الأول

مفهوم التهرب الضريبي الدولي

لم تنتقل ظاهرة التهرب الضريبي إلى المستوى الدولي إلا منذ بداية القرن الماضي، و بصورة أكثر تحديداً بعد انتشار تدويل الانتاج و التسويق و تقسيم العمل الدولي بحيث أضحى العالم كأنه وحدة انتاجية متكاملة و متجانسة.

إن كان هذا هو الحال من الناحية الاقتصادية البحتة، فإن الأمر على الخلاف من ذلك من الناحية السياسية و القانونية حيث أن لكل دولة سيادتها و نظامها القانوني المستقل و لها بمقتضى هذه السيادة أن تسن ما يتراءى لها من تشريعات وفقاً للأهداف التي تسعى إليها، و من هنا تباينت النظم الضريبية و اختلفت فيما بين دولة و أخرى، و بدأ نظر أي مستثمر أجنبي يتجه نحو الاستفادة إلى أقصى حد من ذلك التباين و هذا الاختلاف لتحقيق مصلحته الخاصة، و من هنا بدأت فكرة التهرب الضريبي في الظهور على الساحة الدولية تحت مصطلح التهرب الضريبي الدولي.

و إذا كان التهرب الضريبي الدولي هو ما يشغل بال العديد من المفكرين، فإنه يرتبط في حقيقة الأمر بالشركات دولية النشاط التي انتشرت بصورة مكثفة منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، و أصبحت هي الأصل في كافة المعاملات الدولية، و لا نبالغ في القول عندما نؤكد على سيطرتها المطلقة على أكثر من ثلثي التجارة الدولية[١].

١- السعيد محمد السيد: **الشركات متعددة الجنسيات و آثارها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية**، ط١، الهيئة العامة المصرية للكتاب، القاهرة، ١٩٧٨م، ص: ٢٣.

مما سبق يثور التساؤل حول تعريف التهرب الضريبي الدولي و مدى صلته بالشركات دولية النشاط، و هو ما سنجيب عليه في هذا المبحث من خلال المطلبيين الآتيين:

المطلب الأول: التعريف بالتهرب الضريبي الدولي.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات دولية النشاط.

المطلب الأول

التعريف بالتهرب الضريبي الدولي

قبل البدء بمحاولة تعريف فكرة التهرب الضريبي، لابد أن نشير أن هذا البحث يهدف أساساً لتناول هذه الفكرة على المستوى الدولي من وجهة قانونية، إلا أن الارتباط الوثيق بين آلية التسعير التحويلي و النماذج الرياضية و الكمية؛ اضطر الباحث لدراسة الوجهة الاقتصادية في بعض المواضع التي تخدم البحث.

و عليه سنبحث في هذا المطلب فكرة التهرب الضريبي و تميزها عن المصطلحات المشابهة لها، كما سنتعرض لمبدأ السيادة الضريبية كأساس ينطلق منه الطابع الدولي للتهرب الضريبي، و ذلك من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: فكرة التهرب الضريبي و تمييزه عما يشتبه به.

الفرع الثاني: السيادة الضريبية في الإطار الدولي.

الفرع الأول

فكرة التهرب الضريبي و تمييزه عما يشتبه به

تعتبر فكرة التهرب الضريبي قديمة قدم فرض الضريبة، إلا أن انتشارها في الوقت الحاضر، خاصة على المستوى الدولي، مرجعه الانفتاح الاقتصادي من جهة، و اتساع التجارة الدولية و اندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي و العولمة من جهة أخرى[١] ، مما أدى إلى اتساع حركة رؤوس الأموال و الاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، و هذا ما دفع بالمكلفين للقيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الملقى عليهم على الصعيدين الداخلي و الخارجي.

و إذا كانت التشريعات الداخلية قد استطاعت إلى حد ما أن تسيطر على التهرب الضريبي الداخلي و إحكام الحصار على المكلف المتهرب، نظراً لما يمثله من خطورة على إيرادات الدولة، إلا أنه على النقيض تماماً بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي؛ إذ تقل التشريعات و النصوص التي تنظم كيفية مواجهة هذه الظاهرة الخطيرة غلى الصعيد الدولي[٢].

و بنظرة سريعة، نجد أنه من مطلع القرن العشرين أخذت المشروعات الاقتصادية كبيرة الحجم تبحث عن منافذ خارجية لأعمالها، و ذلك لما يحققه العمل على المستوى الدولي من مزايا ضريبية من شأنها أن تسهل عملية التهرب الضريبي.

1- Levine Pierre: **La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales**, Thèse, Paris I,1989, p: 23.

٢- عدلي ناشد سوزي: **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية**، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٨، ص: ٧.

فغالباً ما يتم التهرب الضريبي على المستوى الدولي بواسطة مجموعة شركات دولية النشاط[١]، التي تتميز بتوسعاتها الإنتاجية و التوزيعية العابرة للحدود السياسية للدول، بقصد محاولة التخفيف من أعبائها الضريبية إلى أدنى حد ممكن، مستفيدة من:

١- عدم التجانس بين التشريعات الضريبية للدول المختلفة، فتختار لنشاطها الدولة ذات التشريع الضريبي الأقل حدة لتحقق أكبر منفعة و أقل عبء ضريبي.
٢- مبدأ السيادة الضريبية، القائم على أساس عدم امتداد القانون الضريبي خارج إقليم الدولة إلا في حالات حددها القانون على سبيل الحصر.
٣- قواعد القانون الدولي العام عن طريق ما يسمى بظاهرة تسوق المعاهدات[٢]، و التي تشكل "محاولة من قبل مقيم منتم إلى بلد ثالث للحصول على منافع من معاهدة ضريبة دخل لا يكون مؤهلاً للحصول عليها"[٣]، و لا شك بأن هذا يعد إساءة استعمال للمعاهدات الضريبية الدولية.

و لوضع تعريف محدد للتهرب الضريبي الدولي يتعين ضبط بعض الظواهر التي قد تثير اللبس و الغموض حين استعمالها في هذا المجال، و من أمثلتها: التهرب الضريبي الداخلي، الغش الضريبي، التجنب الضريبي، التهريب، و الغلط الضريبي. فكل من هذه المفاهيم قد تختلط أو تنفصل عن ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، حسب المنظور القانوني أو الاقتصادي نحوه.

١- يطلق تسميات أخرى على هذا النوع من الشركات منها "الشركات متعددة الجنسيات" و "الشركات عبر الوطنية" و "الشركات عابرة القوميات"، إلا أن الباحث آثر استخدام هذه التسمية، حيث أن المجال الطبيعي لممارسة نشاط الشركات دولية النشاط هو المجال الدولي دون التقيد بإقليم دولة معينة.

2- LEVINE Pierre, op. cit.p:2.

٣- الأونكتاد: **التسعير التحويلي**، سلسلة دراسات الأونكتاد بشأن قضايا اتفاقات الاستثمار الدولية، الأمم المتحدة، نيويورك و جينيف، ١٩٩٩.

فالمنظور القانوني للتهرب الضريبي، يستوجب حتماً التمييز بين تلك الظواهر و بين التهرب الضريبي الدولي، إذ أنها لا تنطوي جميعها على خرق لأحكام التشريع الداخلي. أما المنظور الاقتصادي للتهرب لا تعنيه مثل هذه الظواهر؛ فجميعها تندرج تحت إطار التهرب بمعناه الاقتصادي[١]، و ذلك حسب الآتي:

أولاً: التهرب الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الداخلي:

إن ما يميز التهرب الضريبي الداخلي عن نظيره الدولي، أنه ذو أثر مزدوج تشريعي و اقتصادي، بينما يقتصر أثر التهرب الدولي على الجانب الاقتصادي فحسب، و المتمثل في ضياع مورد مالي مهم من إيرادات الخزينة العامة.

مما لا شك فيه أن التهرب الضريبي الداخلي هو التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لأحكام القانون الضريبي، بصرف النظر عن جنسية المكلف و ما إذا كان من رعايا الدولة أم إذا كان أجنبياً عنها، فالعبرة هنا ليست بالجنسية إنما بما يترتب على التهرب من ضياع إيراد مهم من إيرادات الدولة. تحكمه قاعدة مفادها: "أن للمكلفين الحق في تنظيم أعمالهم و ثرواتهم و مستوى معيشتهم بحيث يدفعون أقل ضريبة أو لا يدفعون ضريبة إطلاقاً شريطة ألا يخالفوا في ذلك الأحكام القانونية المقررة."[٢]

مما سبق يمكن القول أن التهرب الضريبي الداخلي ينطوي على ممارسات غير مشروعة تخرج عن إطار القانون و حدوده، فهو تهرب قانوني في حقيقته. ولذلك

١- للاستزادة راجع: جادو محمد نجيب، **ظاهرة التسرب الضريبي و آثارها المالية و الاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر**، ط١، دار النهضة العربية، بيروت، ٢٠٠٤، ص: ٤٣ – ٥٤ بتصرف.

٢ – عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص:٩.

تعمل التشريعات الضريبية الداخلية على تنظيم عملية مكافحة التهرب الداخلي عن طريق سن عقوبات رادعة على كل من يخالف هذه التشريعات.

المشرع السوري بدوره اتبع اجراءات عقابية تجاه المكلف المتهرب من خلال النصوص الواردة في قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام /٢٠٠٣م/ بالإجراءات العقابية تجاه المكلف المتهرب؛ فحدد صوراً للعقاب المتدرج بدءاً بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها (٢٠٠ %) من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكليف أو جزء التكليف محل التهرب (حسب الحال) وتضاعف العقوبة في حال التكرار[١]، كما تضمن مجموعة النصوص التي تبين الأفعال التي يقوم بها المكلف و تمثل جريمة التهرب الضريبي[٢]، و العقوبات الواجبة التطبيق.

و قد أخذت بعض التشريعات، بمبدأ وجود قانون عقوبات خاص بالمسائل الضريبية و منها فرنسا و ألمانيا[٣]. أما بالنسبة للمشرع السوري فلم يأخذ بمثل هذا الاتجاه بل اقتصر على عد جرائم التهرب من الجرائم المخلة بالثقة العامة المعاقب عليها في قانون العقوبات العام، و حدد حق النيابة العامة في تحريك الدعوى العامة بحق المكلف المتهرب[٤]، أما بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، فهو صورة من صور التهرب الضريبي بشكل عام و أن ما يميزه أنه ذو صفة دولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة.

فالمكلف يحاول أن يخفف من عبئه الضريبي مستخدماً كافة الطرق المشروعة و غير المشروعة، فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة الكائن به ليتهرب

١- راجع نص المادة رقم /٨/ من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام /٢٠٠٣م/.

٢- راجع نص المادة رقم /٢/ من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام /٢٠٠٣م/.

٣- سرور محمد فتحي: **الجرائم الضريبية**، ط١، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩٠، ص: ٤١.

٤- راجع نص المادة رقم /٩/ من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام /٢٠٠٣م/.

من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة، أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالإجازات و الاعفاءات الضريبية التي قد يقررها القانون الضريبي في البلد المضيف، مستفيداً مما يلي:[١]

١- مبدأ السيادة الضريبية: الذي يعني تطبيق الضريبة داخل إقليم الدولة دون أن يكون لها سلطة الامتداد أو تتبع الأموال في الخارج، فقد يستثمر المكلف أمواله و أرباحه في دولة أجنبية تفرض سعر ضريبة منخفض، أو تقرر امتيازات و إعفاءات معينة لنوع من الاستثمار الذي يباشره مستغلاً عدم إمكانية تتبع استثماراته.

٢- اتفاقيات منع الازدواج الضريبي: بما فيها من جانب إيجابي يتمثل في أنها تهدف إلى تخفيف عبء الضريبة عن المكلف ذي النشاط الدولي الذي يمتد خارج حدود إقليم الدولة التي ينتمي إليها.[٢]

و بالتالي فإن ما يدفع المكلف إلى ترك دولته و الانتقال برأسماله إلى دولة أخرى هو مدى الاستفادة من الامتيازات و الحوافز الضريبية في الخارج، و غالباً ما

١- سعد زغلول حلمي، خالد، **التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة**، ورشة عمل التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، القاهرة،٩/١١/١٩٩٣م، ص:٤٢.

٢- راجع:

- عطية عبد الواحد السيد: **مبادئ و اقتصاديات المالية العامة**، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م، ص ٧٨٢ – ٧٨٨ بتصرف.
- بيومي زكريا محمد: **النظام الضريبي الدولي**، ط١، الفتح للطباعة و النشر، الاسكندرية، (د.ت)، ص: ٢٨ – ٤٠ بتصرف.

يتم ذلك بناءً على تخطيط و دراسة مسبقة عن وضع السوق و الامتيازات التي قد يحصل عليها و التي من شأنها أن تعظم أرباحه و تقلل نفقاته[١].

لا مندوحة من القول، أن ممارسة التهرب الضريبي الدولي غالباً ما يتم عن طريق الشركات الدولية النشاط، مما دفع العديد من الكتاب الاقتصاديين إلى اعتبار التهرب الضريبي الدولي مرادفاً للتهرب الضريبي لتلك الشركات[٢]، باعتبارها تمثل أفضل نموذج للتهرب الضريبي الدولي نظراً لطبيعة نشاطها من جهة و مالها من فروع في دول مختلفة من جهة أخرى. حيث يتركز الفرع الرئيسي لها في دولة ما (يطلق عليه تسمية الشركة الأم)، و تُنشئ لها عدة فروع في دول أجنبية (يطلق عليها تسمية الشركات التابعة أو الوليدة) مستفيدة من الإعفاءات الضريبية و الأيدي العاملة الرخيصة بهدف التخفيف من تكاليفها، و التهرب من الضريبة في دولة الشركة الأم بواسطة تحويل أرباحها الخاضعة للضريبة إلى هذه الفروع. و هذا ما سنتعرض له بصورة مفصلة ضمن آلية التسعير التحويلي في موضع لاحق.

أخيراً يمكن القول أن التهرب الضريبي الدولي في حقيقته ذو شقين: أحدهما داخلي و الآخر دولي، تبعاً لموطن الشركة المتهربة ضريبياً، فتهرب الشركة الأم من دفع الضريبة في دولتها يشكل تهرب داخلي بالنسبة لها، و دولي بالنسبة لشركاتها التابعة.

١- عبد الرحمن صابوني جميل: **التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات (دراسة مقارنة)**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥م، ص: ٢٧ و ما بعدها.

٢- عدلي ناشد سوزي، مرجع سابق، ص: ١٢.

ثانياً: التهرب الضريبي الدولي و الغش الضريبي:

درج الفقه على اعتبار الغش الضريبي الصورة غير المشروعة للتهرب الضريبي[١]، فقد عرفه البعض بأنه: مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش و الاحتيال للتخلص من دفع الضريبة."[٢]

العديد من الاقتصاديين ساروا بهذا التمييز لجهة أن الغش الضريبي مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، أي التهرب منظوراً إليه بمفهومه القانوني، بينما ينصرف التهرب الضريبي إلى التهرب الضريبي المشروع، أي التهرب منظوراً إليه بمفهومه الاقتصادي، فالغش الضريبي إذاً هو تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون.

و بالتالي فإن الغش الضريبي ينطوي على التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف، عن قصد، إلى التخفيف من العبء الضريبي باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء أي عنصر من العناصر المؤثرة في قيمة الضريبة المفروضة عليه، بناءً عليه فإنه يتركب من عنصرين، معنوي قوامه نية المكلف في التخفيف من العبء الضريبي أو اسقاطه كلياً، و مادي يتمثل في سلوك إرادي يتجسد في الطرق غير المشروعة و الوسائل الاحتيالية، التي قد تصل به إلى حد التدليس، مما يستوجب مساءلته قانوناً.[٣]

١- سمحان حسين محمد و آخرون: **المالية العامة من منظور إسلامي**، ط١، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، ٢٠١٠م، ص: ١١٥.

٢- العلي عادل فليح: **المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي**، ط١، دار الحامد للنشر و التوزيع، بغداد، ٢٠٠٧م، ص: ١٢٧.

٣- قحف ديمة: **ظاهرة الغش الضريبي (دراسة مقارنة)**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، دمشق، ٢٠١٤، ص:٦٠-٦٩ بتصرف.

طبعاً الغش الضريبي له العديد من الصور نورد منها على سبيل المثال لا الحصر: تعمد الكذب في مضمون هذا الإقرار، تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف، الإخفاء المادي لوعاء الضريبة كما في حالة البضائع المهربة من الخارج...إلخ.

حيث نصت الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم /٢٥/ لعام /٢٠٠٣/ في سورية على ما يلي: "يقصد بالتهرب الضريبي في معرض تطبيق هذا القانون: أ – كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو اتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره."

و باستقراء هذه المادة نلاحظ:

أ– أن المشرع السوري لم يرغب بتحديد الأفعال التي من شأنها أن تعد تهرباً ضريبياً، حيث اعتبر كل فعل غير مشروع يهدف المكلف من ورائه إلى التخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً يعد من باب التهرب الضريبي ثم أورد بعد ذلك عدداً من الأفعال على سبيل المثال التي تعد من قبيل التهرب الضريبي.

ب– أن المشرع اعتبر الغش الضريبي مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، أي التهرب منظوراً إليه بمفهومه القانوني.

بمقارنة سريعة بين كل من التهرب الضريبي الدولي – محل دراستنا – و الغش الضريبي يتضح أن التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي إلا أنه يسلك من أجل تحقيق ذلك سبل مشروعة. فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية و الاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً، أي أن التهرب الضريبي الدولي ينطوي على أحد عناصر الغش الضريبي و هو العنصر المعنوي دون المادي.

و قد اختلف الفقه الاقتصادي في تحديد معيار التفرقة بين التهرب و الغش الضريبيين، و يمكن رد هذه الاختلافات إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية[1]:

الاتجاه الأول: و يمثله M. Rosier، و مؤداه أن فكرة التهرب الضريبي فكرة أعم و أشمل من فكرة الغش الضريبي، فالتهرب هو الجنس، أما الغش هو النوع. فالغش يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي؛ و التي تنطوي على انتهاك القانون الضريبي.

الاتجاه الثاني: و يمثله M. Letouge، و فحواه أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل الدولي للغش الضريبي. فالغش هنا هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع، و بموجب هذا الاتجاه يوجد نوعين من الغش الضريبي، غش داخلي و غش دولي و هذا الذي يشكل التهرب الضريبي . و هكذا لا يمكن تصور تهرب ضريبي داخلي، و لا غش ضريبي دولي. فالتهرب في رأيه دائما ما ينطوي على عنصر دولي، أما الغش لا يتعدى الحدود الوطنية للدول و يخضع للسيادة الضريبية للدولة.

1- Michel Claverie ,**La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales**, Thèse, Bordeaux I, 1978, p : 5.

الاتجاه الثالث: يمثله M. Gaudemet، و مضمونه أن التمييز بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي يقوم على أساس فكرة المشروعية. فالتهرب يكون مشروعاً أو قانونياً، أما الغش فغير مشروع أو قانوني.

بصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخضوع للضريبة دون أن ينتهك نصوص القانون: كأن يمتنع عن التصرف الذي يجعله خاضعاً للضريبة، أو يختار التصرف الذي يمثل خضوعاً أقل للضريبة، أو إنه يلجأ إلى اتباع اجراءات قانونية لتخفيف عبء الضريبة أو إسقاطه كالاستفادة من ثغرات التشريع و هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي المشروع، في حين ينقلب إلى تهرب ضريبي غير مشروع في حال استخدام المكلف حيلاً تدليسية لتجنب الضريبة[1].

بصرف النظر عن الاتجاهات سالفة الذكر، نرى أن التهرب الضريبي الدولي ليس له إلا معنى اقتصادي، يتمثل بتحويل رأس المال و توزيع الأرباح بين مختلف الدول كوسيلة لتخفيف العبء الضريبي و تحقيق فائض اقتصادي، و هذا ما تقوم به الشركات دولية النشاط من خلال استراتيجيتها الإنتاجية و التسويقية.

ثالثاً: التهرب الضريبي و التجنب الضريبي:

يقصد بالتجنب الضريبي، أن تُفرض الضريبة على تصرف معين، مثل البيع أو الشراء إلا أن المكلف برغبة منه بعدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها، فتصرفه يكون سلبياً: إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء دون مخالفة أو انتهاك لأحكام

١- راجع في نفس المعنى :

بشور عصام: **المالية العامة و التشريع المالي**، ط٣، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، ١٩٧٥م ص:٣٢٣ و ص:٣٢٤.

القانون، أو أن يكون إيجابياً: مستفيداً بذلك من الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي بحيث لا يثبت دين الضريبة في ذمته بسببها[١] ، كأن يحوّل المكلف نشاطه أو أمواله إلى منطقة لا تخضع لنفس أحكام التشريع الضريبي، أو إلى دول أخرى تتبنى نظاماً ضريبياً أكثر اعتدالاً أو ذا معدلات ضريبية منخفضة[٢]، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً.

و من هنا تظهر أهمية التفرقة بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي، حيث أن التهرب الضريبي و فقاً للتعريفات الآنفة الذكر، يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فعلاً، إلا أن المكلف يتهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً الناتجة عن ذلك التحقق.

أخيراً يمكننا القول على الرغم من أن التجنب الضريبي بشكليه السلبي و الإيجابي لا ينطوي على مخالفة للقواعد القانونية المقررة، إلا أنه لا يخرج عن إطار التهرب الضريبي فيما لو حمل هذا الأخير على معناه الاقتصادي، لأنه سيؤدي بشكل ولو غير مباشر إلى ضياع إيراد مالي من موارد الدولة.

١- جادو محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص: ٩٧ - ١٠٢ بتصرف.

٢- إدلبي منى: **سياسة الحوافز الضريبية و أثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦، ص: ٥١٧ – ٥١٩ بتصرف.

رابعاً: التهرب الضريبي و التهريب الضريبي:

لا يمكن تصور التهريب الضريبي إلا في نطاق قانون الجمارك، إذ هو كل مخالفة لأحكام هذا القانون بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية أو التخفيف من عبئها.

وهو يُعرف، وفقاً لقانون الجمارك السوري رقم /٣٨/ لعام /٢٠٠٦م/ بما يلي: "التهريب هو إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها خلافاً لأحكام هذا القانون و النصوص النافذة من غير طريق المكاتب الجمركية"[١]. كما حدد المشرع السوري الحالات التي تعتبر تهريباً جمركياً على وجه الخصوص[٢]، أي على سبيل المثال لا الحصر.

فالتهريب الضريبي وفقاً لهذا التصور، لا يمكن أن يختلط بالتهرب الضريبي، إذ هو تهرب بالمفهوم القانوني، و ليس كالتهرب الضريبي، تهرباً بالمفهوم الاقتصادي، إذ يقتصر على التهرب من ضريبة معينة بالذات، هي الضريبة الجمركية، بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك[٣].

أما التهرب الضريبي باعتباره مفهوماً اقتصادياً ، أوسع نطاقاً، إذ ينضوي تحت لوائه كافة صور الهروب من تحمل عبء الضريبة، أياً كان نوعها، كلياً أو جزئياً، و بصرف النظر عما إذا كانت تلك الصورة مشروعة أم غير مشروعة.

بعد أن ميزنا بين التهرب الضريبي الدولي وفقاً لمفهومه الاقتصادي و بين غيره من الظواهر و المصطلحات التي قد يثير استعمالها الخلط و اللبس، نوضح أن ما يعنينا في هذا المقام ليست المسميات أو المصطلحات و إنما النتيجة

١- راجع نص المادة /٢٧٧/ من قانون الجمارك السوري رقم /٣٨/ لعام /٢٠٠٦م/.

٢- راجع نص المادة /٢٧٨/ من قانون الجمارك السوري رقم /٣٨/ لعام /٢٠٠٦م/.

٣- سرور محمد فتحي، ص: ٢٧٥ – ٢٩٨ بتصرف.

النهائية التي تؤدي لها. فالتهرب الضريبي الذي يعنينا هنا هو التهرب الضريبي الاقتصادي: المتمثل في خسارة الدولة لإيراد على قدر عالٍ من الأهمية، و المتمثل في الإيرادات الضريبية و اللازمة لتغطية نفقاتها أياً كانت صورته، ففي نظرنا يستوي أن يتخذ شكل الغش أو التجنب أو التهريب الضريبي أو، طالما أن النتيجة هي نقصان الحصيلة الضريبية، فهو يتسع ليشمل كل صور التخلص من عبء الضريبة.

و هذا ما أكده أغلب الفقهاء، حيث انتهى إلى تعريف التهرب الضريبي الدولي مأخوذاً بمفهومه الاقتصادي، و الذي يمثل جوهر بحثنا، على أنه: "كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول و من شأنه أن يُفقد الدولة إيراداً مهماً من إيراداتها، يستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقاً مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أو لا، و أياً كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيداً من تباين الأنظمة و التشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو اسقاطه تماماً."[١]

أخيراً تجدر الإشارة إلى أن أهم ما يميز التهرب الضريبي الدولي هي صفة السرية و هذه الصفة لا تعني أن التهرب يتحقق بوسائل مستترة، و لكن تعني أنه يمكن أن يتحقق بطرق مشروعة لكنها تخفي أرباحاً يتعين خضوعها للضريبة.

١- راجع في ذلك:

- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ١٨.
- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٢.

الفرع الثاني

السيادة الضريبية في الإطار الدولي

سنتحدث في هذا الفرع عن مبدأ السيادة الضريبية و معايير فرض الضريبة من جهة و مبدأ السيادة الضريبية و الشركات دولية النشاط من جهة ثانية من خلال الآتي:

أولاً: مبدأ السيادة الضريبية و معايير فرض الضريبة:

يعد القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام في الدولة، و يتحدد تطبيقه مثل باقي القوانين الأخرى بمكان و زمان معينين، و يرجع هذا التحديد إلى مبدأ سيادة الدولة و يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها. حيث تكون هذه السيادة مطلقة و غير محدودة[1]، فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة. حيث أخذت النظم الضريبية للدول النامية بأكثر من معيار في هذا الشأن. و يمكن حصرها في ثلاثة معايير حسب الآتي:

١- معيار التبعية السياسية:

يقصد بالتبعية السياسية الرابطة التي تربط الفرد بالدولة من الناحية السياسية و القانونية و تسمى هذه الرابطة بالجنسية، فالجنسية تقرر حقوقاً و تفرض واجبات على الأفراد، و أهم هذه الواجبات هي المشاركة و المساهمة في النفقات و الأعباء العامة و التي يأتي في مقدمتها أداء الضريبة، حيث أنها تعطي للدولة الحق في أن تفرض

١- راجع في ذلك:

- الحلاق محمد؛ الحردان عبد الهادي: **دراسات في التشريع الضريبي**، ط١، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٤م، ص: ٩٧.
- بيومي زكريا محمد: **النظام الضريبي الدولي**، ص: ٤٧.

الضرائب على جميع مواطنيها، و إعمالاً لمبدأ المساواة بين المواطنين أمام التكاليف العامة، بغض النظر عن موقع أموالهم أو مكان مزاولة نشاطهم. و من ثم يكون من حقها أن تتعقب أموالهم أينما تكون، و تلاحق نشاطهم حيث يزاول، حتى و لو كان على إقليم دولة أخرى أجنبية[١].

٢- معيار التبعية الاجتماعية:

يقصد بالتبعية الاجتماعية الإقامة في الدولة بشكل عرضي أو دائم. فالإقامة تعطي الفرد مميزات تمكنه من الانتفاع بالخدمات العامة في دولة الإقامة على نحو يصبح معه مندمجاً كلياً أو جزئياً في مجتمع الدولة. و من ثم سيكون من الطبيعي أن يتحمل جزءاً من الأعباء الجماعية. مع الأخذ في الاعتبار مدة إقامته، و تناسب الأعباء مع المزايا التي حصل عليها[٢].

٣- معيار التبعية الاقتصادية[٣]:

يقصد بها العلاقة التي تنشأ بين الدولة و الفرد على أساس مشاركته و مساهمته في الحياة الاقتصادية للدولة.

١- بيومي زكريا محمد: **إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٩م، ص: ١٦.

٢- بيومي زكريا محمد: **إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية**، ص: ١٧.

٣-راجع في ذلك:

- رشدي شيحة مصطفى: **التشريع الضريبي و المالي**، ط٢، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧م، ص: ٢٢٦.
- عبد المولى السيد: **الضرائب و المعاملات الدولية**، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧م، ص: ٢٧.

حيث أن المكلف الذي يعيش في مجال مكاني معين و ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة و يمارس نشاطه الاقتصادي داخل حدودها، يكون من حق الدولة عليه أن تحمله بالضريبة على الإيرادات و الأرباح الناتجة عن نشاطه فيها و تلزمه بالمشاركة في الأعباء المالية لها، حتى و لو كان لا يحمل جنسية الدولة أو غير مقيم فيها.

بدوره أخذ المشرع الضريبي السوري بمبدأ إقليمية الضريبة على أساس التبعية الاقتصادية (الدولة مصدر الدخل)[١]، فنصت على ذلك صراحةً المادة الثالثة من قانون ضريبة الدخل رقم / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣ التي جاء فيها: "تُفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية و ذلك في محل ممارسة العمل ...إلخ"[٢].

عادةً يستخدم لفظ السيادة في المجال السياسي و التنظيم القانوني، حيث يعبر عن السلطة المطلقة التي تمارسها الدولة ذاتها. و أما في المجال الضريبي فيستخدم اصطلاح السيادة الضريبية أو إقليمية الضريبة بحسبانه يبين أن السلطة في هذا المجال لا تخضع لأي سلطة عليا و أن السيادة الضريبية مثل السيادة السياسية، لابد و أن تكون محدودة من الناحية الجغرافية، لذلك تسمى بإقليمية الضريبة.

إن تطبيق القانون الضريبي، مثله مثل كافة قوانين الدولة المختلفة يخضع لمعايير التبعية السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية السابق ذكرها، إلا أن هذا التطبيق لا يستأثر به أحد هذه المعايير بمفرده، بل تتزاحم هذه المعايير جميعها بالنسبة لهذا التطبيق و إن تفاوت أهمية بعضها بالنسبة للبعض الآخر[٣].

١- سنان محمد نذير : **قانون ضريبة الدخل بين النص و التطبيق**، ط١، (د.ن)، دمشق، ٢٠٠٥م، ص: ٢٥.

٢- نص المادة / ٣ / من القانون رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣م/.

٣- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٥.

فلا يمكن الأخذ بمعيار التبعية السياسية بمفرده أساساً لفرض الضريبة و إلا كيف نفسر فرض الضريبة على الأجانب المقيمين في الدولة و يمارسون نشاطاً اقتصادياً على إقليمها. ففي هذه الحالة يظهر معيار التبعية الاقتصادية و الاجتماعية أساساً لفرض الضريبة.

غالباً – في مجال تطبيق القوانين الضريبية – ما يتم الأخذ باعتبارات التبعية الاقتصادية و الاجتماعية بصورة تفوق اعتبارات التبعية السياسية. حيث يظهر ذلك بوضوح بالنسبة للأجانب، فيتحد المعياران الاقتصادي و الاجتماعي، بحيث يصبح الأجنبي تابعاً حقيقياً للدولة أي دولة الاستقبال أو البلد المضيف أي الدولة التي يقيم فيها من وجهة النظر الاقتصادية و الاجتماعية[١].

فالأجنبي عندما ينتج و يستهلك الموارد الأساسية في الدولة فإنه بذلك لا يشارك في الحياة السياسية، إنما في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية في الدولة التي يقيم فيها، حيث أمواله و مصالحه. و بناءً على فكرة العدالة الضريبية فإن من يساهم في النشاط الاقتصادي للمجتمع و يحصل على العديد من المزايا عند ممارسة نشاطه يصبح واجباً عليه أن يشارك في تحمل جزء من الأعباء المالية لهذا المجتمع.

إن ما يهمنا في بحثنا بالنسبة لمبدأ السيادة الضريبية هو ما يتعلق بالشركات دولية النشاط و هذا ما سندرسه تالياً.

١- الحلاق محمد؛ الحردان عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص: ٩٨.

ثانياً: مبدأ السيادة الضريبية و الشركات دولية النشاط:

تعتبر الشركات دولية النشاط شركات أموال، و على وجه التحديد شركات مساهمة، فهل يخضع موطنها الضريبي لنفس المعيار الذي يتحدد في ضوئه الموطن الضريبي لشركات الأموال في القوانين الوطنية، أم أن هناك اختلافاً في هذه الحالة؟

إن شركات الأموال في القوانين الداخلية لا تخضع لمعيار واحد في تحديد موطنها الضريبي، بل تختلف هذه المعايير و تتباين من تشريع لآخر. و يمكن حصرها في ثلاثة معايير هي[1]:

١- معيار قانون بلد تأسيس الشركة (التبعية القانونية): حيث تكون الشركة مقيمة في الدولة التي تم تأسيس الشركة تبعاً لقانونها، و التي منحت بموجبه الشخصية القانونية التي تتمتع بها.

٢- معيار مركز الإدارة الفعلي: يعرّف مركز الإدارة الفعلي بالمكان الذي تدار منه بالفعل الشركة، و يستدل عليه بجميع الأمور التي تثبت أن القرارات المهمة للشركة يتم اتخاذها في مكان معين، و لو كانت إدارة الشركة مجزأة، فالعبرة بالمكان الذي توجد فيه الإدارة العامة للشركة.

٣- معيار مركز النشاط: إذا تعددت أنشطة الشركة بين الدول المختلفة سيصعب تحديد النشاط الرئيس للشركة، أما إذا تبين أن نشاطها يتم في دولة ما فإنها تعد مقيمة من الناحية الضريبية.

أما بالنسبة للموطن الضريبي للشركات دولية النشاط فإن الوضع يختلف. فبالإضافة إلى الشركة الأم توجد شركات متفرعة منها و هي الشركات الوليدة تمارس نشاطها في دولة أو دول أجنبية متعددة. حيث لا تثور أية مشكلة في حالة ما إذا

١- الحلاق محمد؛ الحردان عبد الهادي، المرجع السابق الذكر، ص: ١٠٣ – ١٠٥ بتصرف.

كان تشريع بلد الشركة الأم و الشركات الوليدة يأخذ بمعيار واحد في تحديد الموطن الضريبي، و لكنها تثور في حالة ما إذا كان قانون دولة الشركة الأم يأخذ بمعيار مختلف عن قانون دولة الشركة الوليدة المتفرعة عنها.

و لا يكفي هنا الادعاء بأن سلطة الإشراف و التوجيه التي تمارسها الشركة الأم على الشركات الوليدة من شأنها أن تجعل الموطن الضريبي لهذه الأخيرة هو نفس الموطن الضريبي للشركة الأم، إذ أن هناك عدة عوامل أخرى لابد و أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد الموطن الضريبي للشركات الوليدة و منها مدى استقلال مجلس إدارة هذه الشركة، الإقامة الشخصية لمديريها، و مدى استقلالهم عن الشركة الأم في اتخاذا القرارات التي تهم الشركة الوليدة فيما يتعلق بالإنتاج و الاستثمار و التسويق و الإمدادات، و مدى الالتزام بالرجوع إلى الشركة الأم في اتخاذ القرارات.

أهم ما يترتب على تبني التشريعات الضريبية الوطنية المختلفة أكثر من معيار لتحديد الموطن الضريبي للشركة دولية النشاط من ازدواج ضريبي يمثل عبئاً ضريبياً إضافياً على هذه الشركة، مما يضطرها إلى محاولة التخفيف منه بكافة الطرق و الوسائل المشروعة و غير المشروعة، و بالتالي محاولة التهرب الضريبي[1].

و إذا كان الأصل أن تطبيق القانون الضريبي يقتصر على إقليم الدولة و لا يتعداه إلى أقاليم دول الأخرى، فقد تأخذ بعض الدول بترتيبات تقضي بعدم سريان القانون الضريبي، كله أو بعضه، على مناطق من إقليم الدولة كما هو الحال بالنسبة

١- راجع في ذلك :

- عبد المولى السيد: مرجع سابق الذكر، ص: ٣٤ – ٤٠ بتصرف.

- الحلاق محمد؛ الحردان عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص: ١٠٣ – ١٠٦ بتصرف.

للمناطق الحرة. أو قد تعقد الدولة اتفاقات مع دول أخرى، تقرر بمقتضاها إعفاءات ضريبية لبعض الفئات مثل الإعفاءات الممنوحة للبعثات الدبلوماسية و القنصلية[١].

أخيراً تجدر الإشارة، و إن كان الأصل هو السيادة للضريبة تعني السلطة المطلقة لفرض الضريبة على المواطنين و الأجانب المقيمين في الدولة و الذين يشاركون في الحياة الاقتصادية، فإن الدولة يجوز لها و لاعتبارات اقتصادية بحتة، أن تقرر إعفاءات أو امتيازات ضريبية للأجانب، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين. و ذلك كأداة في يد الدولة لجذب رؤوس الأموال الأجنبية و تشجيع الاستثمار في الداخل.

فالاستثمارات الأجنبية تزداد داخل الدولة المضيفة بقدر ما تقرره لها هذه الدولة من حوافز ضريبية، فالعلاقة هنا طردية، و العكس صحيح تماماً[٢].

تلك هي نقطة البدء التي تستغلها الشركات دولية النشاط لتحقيق ما تهدف إليه نحو تعظيم أرباحها و تقليل نفقاتها، أي عن طريق التهرب الضريبي الدولي، و هو موضوع بحثنا.

١- رشدي شيحة مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص: ٥٦.

٢- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٩.

المطلب الثاني

التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات دولية النشاط

لم يظهر التهرب الضريبي الدولي لدى العديد من الكتاب، إلا بعد قيام ظاهرة الشركات دولية النشاط، و يرجع ذلك إلى طبيعة نشاطها، الذي يقوم على أساس إزالة الفوارق و الحدود بين اقتصاديات الدول المختلفة. فبعد أن كان لكل دولة نظامها الاقتصادي الخاص بسلبياته و إيجابياته، تغير الوضع ليحل الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق و ليصبح العالم وحدة اقتصادية و سوقاً واسع المدى[١].

لقد أثارت هذه الظاهرة اهتمام الفقه القانوني و الاقتصادي، نظراً لما صاحبها من تأثير عميق على مجرى الحياة الاقتصادية على مستوى العالم، فبالإضافة إلى مالها من قوة اقتصادية و تأثير في الحياة السياسية و اتخاذ القرار السياسي، فهي تمثل أيضا في الوقت نفسه قوة مالية ضخمة قادرة على التأثير في إرادة الدولة. كما تقوم هذه الشركات بالاستثمارات الدولية، و التي تتمثل في التدفقات المالية سواءً في صورتها النقدية أو العينية (الخبرة التكنولوجية)[٢].

تتبلور فكرة الشركة دولية النشاط في أن شركة كبرى تسمى "الشركة الأم" و مركز إدارتها في إقليم دولة معينة تُعرف بالدولة الأم، تقوم بتأسيس "شركات وليدة" في مناطق مختلفة من أنحاء العالم تخضع في مباشرة نشاطها، رغم تمتعها بشخصية قانونية

١- السعيد محمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص: ١٧.

٢- عيسى محمد حسام : **نقل التكنولوجيا – دراسة في الآليات القانونية للتبعية الدولية**، ط١، دار المستقبل العربي، القاهرة، ١٩٨٧م، ص: ١٨٩.

مستقلة، للاستراتيجية التي ترسمها الشركة الأم. و تأسيس الشركات الوليدة و إن كان يخضع للقوانين الداخلية للدولة المضيفة لكونها جزء من الاقتصاد الوطني لتلك الدول، تحتفظ الشركة الأم في الوقت نفسه بحقها في الإشراف و الرقابة عليها، باعتبارها تابعة لها[1]، دون أن تمس سيادة الدولة المضيفة، بالتطبيق لمبدأ السيادة الضريبية السالف ذكره.

فالشركة الوليدة و إن كان لها الحق في الاستيراد و التصدير من و إلى بلد أجنبي إلا أن عملها يجب أن يتم في إطار القوانين الداخلية للدولة المضيفة الخاصة بالضرائب و الجمارك و الاستثمار.

تجدر الإشارة إلى أن الشركات دولية النشاط تبدو متشابهة أو متماثلة، إلا أن ذلك ينطوي على شك كبير، حيث إن لكل منها شخصيته و هدفه الخاص و تختلف كل منها عن الأخرى في الحجم أو طبيعة النشاط أو عدد الشركات الوليدة التي تسيطر عليها.

و لكي نحدد آلية التهرب الضريبي الدولي بواسطة التسعير التحويلي من خلال الشركات دولية النشاط، يتعين علينا أولاً أن نتعرض للشركات دولية النشاط بالقدر الذي يخدم بحثنا. وفق الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: ماهية الشركات دولية النشاط و خصائصها.

الفرع الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات دولية النشاط.

١- الغزي محمد حافظ: **النظام القانوني للشركة الخارجية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، دمشق، ٢٠١٤، ص: ٣٥.

الفرع الأول

ماهية الشركات دولية النشاط و خصائصها

أشار أغلب الباحثين إلى أن نشأة الشركات دولية النشاط ترجع في بداياتها إلى زمن الاستعمار، حيث كانت تُعرف بالشركات المستعمرة.

فقد كانت الدولة المستعِمرة تفرض سيطرتها و رقابتها ليس فقط من الناحية السياسية على الدولة المستعَمرة، بل من الناحية الاقتصادية و الثقافية أيضاً. فكانت تحاول بكافة الطرق أن تؤكد سيطرتها على الدولة المستعمَرة، و تجسد ذلك في إنشاء شركات اقتصادية و تجارية تسمى "بالمستعمرة" و يكون مركزها الرئيسي في الدولة المستعمِرة (الأم) مع إنشاء فروع لها في الدول المستعمَرة (المضيفة). حيث أعطت الدولة الأم لنفسها الحق في إنشاء تجارة و القيام بإنتاج احتكاري في مستعمراتها، فضلاً عن تدخلها باختيار رجال الحكم فيها، لتضمن تنفيذ سياستها[١]. هذا و بالإضافة إلى وضع قوانين تفرض بمقتضاها قيوداً على الانتاج و التجارة في مستعمراتها، بحيث لا يتم ذلك إلا وفقاً لمصلحتها[٢].

١- و من أهم هذه الشركات: شركة الهند الشرقية البريطانية و شركة الهند الشرقية الهولندية، حيث كانت أهم أهدافها هي استغلال المستعَمرات لمصلحتها الخاصة، و استنزاف كافة مواردها و خيراتها دون أن تهتم بتطورها أو تقدمها من الناحية الاقتصادية أو السياسية.

٢- راجع في ذلك:

- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ١٣٣.
- سعيد محمد السيد: **الشركات عابرة القومية و مستقبل ظاهرة القومية**، ط١، عالم المعرفة، الكويت، ١٩٨٦م، ص: ٣٠.

مع ذلك لا يمكن للباحث الجزم، بأن الشركات الاستعمارية هي أصل الشركات دولية النشاط، لأن تلك الشركات كانت تلعب دوراً سياسياً بالدرجة الأولى، أما الشركات دولية النشاط فدورها الرئيسي اقتصادي بحت، و ليس لها أي صفة سياسية على الإطلاق، كما أن الشركات الوليدة المتفرعة عنها و إن كانت مرتبطة بها من الناحية الاقتصادية، تتمتع باستقلال قانوني و تتبع من الناحية القانونية الدولة المضيفة التي يوجد بها مركز إدارتها الرئيسي.

فما هو تعريف الشركات دولية النشاط و ما هي خصائصها؟ هذا ما سندرسه فيما يلي:

أولاً: التعريف بالشركات دولية النشاط و خصائصها:

آثار تسمية هذه الشركات بمصطلح " Multinational " الجدل حول تحديد مضمونه و هل يتعين النظر إليه من ناحية الموضوع أم من ناحية الشكل؟

فهناك من يرى ضرورة النظر إلى موضوع هذه الشركات بحيث يطلق عليها مصطلح (دولية النشاط) باعتبار أن المجال الطبيعي لممارسته هو المجال الدولي، دون التقيد بإقليم دول معينة.

و هناك من يرى ضرورة النظر إلى ناحية الشكل لهذه الشركات بحيث يطلق عليها مصطلح (متعددة الجنسيات)، بالنظر لكونها لا تحمل جنسية دولة واحدة بل أكثر من جنسية. إلا أن هذا الرأي لم يلقَ التأييد، لأن الأخذ بوصف هذه الشركات بمتعددة الجنسية لا يتفق و الواقع، حيث أنه يعني:

أولاً: أن رأس المال الدولي قد أصبح كلاً غير قابل للانقسام، أي لا تناقض بين أجزائه و هذا يخالف الحقيقة .

كما يعني ثانياً: أنها شركات بلا دولة، أي لا يوجد خلفها دولة تحميها في اللحظات الحرجة عندما تتناقض مصالحها مع مصالح الدولة الوطنية التي تمارس فيها نشاطها[١].

فالشركات دولية النشاط شركات اقتصادية ضخمة سواء من حيث حجمها الفعلي أو مجال نشاطها أو نطاقه أو رأس مالها أو امتدادها في المكان. فهي تقوم بإنتاج و تسويق منتجاتها في عدة دول، و يستوي في ذلك أن يكون الانتاج سلعاً أو خدمات أو الاثنين معاً، و تمارس هذه الشركات نشاطها في عدة دول عن طريق شركاتها الوليدة، و تجدر الإشارة أن كلما ازدادت عدد الشركات الوليدة كلما كانت الرقابة عليها من الشركة الأم أكثر تعقيداً. و تبعية الشركات للشركة الأم لا يعني أنها تابعة لإقليم الدولة حيث مقر الشركة الأم، إذ تبعيتها اقتصادية بحتة وليست قانونية أو سياسية. و قد تعددت التسميات و المصطلحات بشأن هذه الشركات: كالشركات دولية النشاط، و الشركات متعددة الجنسيات، و الشركات عابرة القوميات، و الشركات متخطية القوميات أو متخطية الأوطان، و الشركات الكونية، والشركات متعددة القوميات، و أخيراً الشركات فوق القومية[٢].

إلا أننا نتبنى مصطلح "دولية النشاط" كوصف لهذه الشركات، على الرغم من تفضيل البعض لمصطلح الشركات متعددة الجنسيات. إذ أن هذا الوصف الأخير لا يعني أن لها أكثر من جنسية بل هي ذات جنسية واحدة، هي

١- الشحات أحمد يوسف: **الشركات دولية النشاط و نقل التكنولوجيا إلى البلدان المتخلفة مع دراسة حالة للاقتصاد المصري**، دار الشافعي للطباعة، القاهرة، ١٩٩١م، ص: ٥٣ و ما بعدها.

٢- تأسيساً على الاختلاف في استخدام مصطلح محدد لوصف هذه الشركات، فقد دفع ذلك مركز الأمم المتحدة المعني بتلك الشركات إلى التخلي عن استخدام مصطلح متعددة الجنسيات "**Multinationals**" و اعتناق مصطلح عابرة القوميات "**Transnational**" باعتبار هذه الشركات تعمل عبر الحدود الإقليمية و القومية للدول دون أن تكون مملوكة لعدد من الدول تحمل جنسية كل منها على حدا.

جنسية الشركة الأم. فتعدد الجنسية هنا ليس الجنسية بمفهومها في القانون الدولي الخاص، بل يقصد بها التشريع القانوني الواجب التطبيق سواء على الشركة الأم أو الشركة الوليدة، فكل شركة تابعة تخضع للتشريع القانوني لإقليم الدولة الكائنة بها، و ذلك وفقاً لمبدأ السيادة الضريبية.

أما عن تعريف هذه الشركات فقد انقسم الفقهاء حوله[١]: فمنهم من يضيق من نطاق هذا التعريف فيعرفها بأنها: "شركات تمارس أنشطتها في عدة دول مختلفة إلا أن سلطة اتخاذ القرار فيها تتركز في دولة واحدة، في حين أن فروعها تخضع لقوانين كل دولة كائنة بها."

تعرض هذا التعريف لعدد من الانتقادات منها أنه يركز على الإطار الخارجي لعمل و نشاط الشركات باعتبار أنها تمارس نشاطها في عدة دول مختلفة، إلا أنه أغفل عنصراً مهماً و هو سيطرة و هيمنة الشركة الأم على فروعها المتعددة في تلك الدول، كما أن هذا التعريف لم يوضح سوى سلطة اتخاذ القرار دون أن يخوض في العناصر الرئيسية لعمل و طبيعة هذه الشركات، و بذلك يكون قد أغفل السمات الرئيسية و الطبيعة القانونية و الطبيعة الدولية لها.

لذا يرجح البعض الآخر من الفقهاء تعريفاً أكثر دقة و هو: "إن الشركات دولية النشاط هي احتكارات رأسمالية دولية تنتج العديد من السلع و الخدمات على أقاليم عدة دول ذات بيئات اقتصادية و تنظيمية متباينة عن طريق فروع تملكها مباشرةً، أو عن طريق شركات منتسبة يملكها رأس المال المحلي، أو مشروعات مشتركة تخضع بصفة عامة للسيطرة المركزية للمكتب الرئيسي للشركة الأم و الذي يخطط للكيان التنظيمي للشركة و يديره على الصعيد الدولي عن طريق استراتيجيات طويلة المدى."

١- الشحات أحمد يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: ٥٥ – ٥٩ بتصرف.

و وفقاً لهذا التعريف للشركات دولية النشاط، يمكن القول بأنها تتمتع بمجموعة من الخصائص أهمها[١]:

١- الطبيعة الاحتكارية: حيث غالباً ما تميل الشركات دولية النشاط نحو العمل في ظل أسواق احتكار القلة، حيث يخضع السوق لسيطرة عدد قليل من المشروعات الكبيرة، حيث ترتفع معدلات الربح بالمقارنة بما يمكن تحقيقه في ظل أسواق المنافسة. و هذا مما لا شك فيه أنه سيزيد من قوة الشركات دولية النشاط الاقتصادية و من قدرتها على السيطرة خاصة أنها تمتلك أحدث الأساليب التكنولوجية و الفنية، حيث تسيطر على كل جديد في هذا المجال مما يدعم طابعها الاحتكاري.

و تبدو هذه الطبيعة جلياً في ضخامة حجم هذه الشركات و حصولها على تسهيلات مالية و إدارية و فنية و تكنولوجية و تسويقية ضخمة تمكنها من تنويع هياكلها الانتاجية.

حيث يمكن رد الطبيعية الاحتكارية للشركات دولية النشاط إلى ما يلي[٢]:

أ- ضخامة رؤوس الأموال التي تمتلكها هذه الشركات.

ب- قدرة هذه الشركات على الاستفادة من تغير أسعار الصرف في السوق العالمية.

ج- سيطرة هذه الشركات على السوق الدولية للتكنولوجيا، حيث تمثل التكنولوجيا العنصر الأساسي في سيطرة الشركات الدولية النشاط على السوق العالمي.

١- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص ص:٣٨ – ٤١ بتصرف.

٢- عبد الرحمن صابوني، مرجع سابق الذكر، ص: ١١٩.

٢- الانتشار الجغرافي لأنشطة هذه الشركات: حيث يشمل نشاط الشركات الدولية النشاط الدول المتقدمة و المتخلفة على حد سواء، فهو لا يقتصر على دولة بالذات دون غيره.

فالطبيعة الدولية تجعلها تستفيد من التباين بين الدول سواء في الثروات الطبيعية أو القوة العاملة أو الموارد الاقتصادية و خصوصاً من تباين الأنظمة القانونية المختلفة و ما بها من ثغرات توظفها لتحقيق مصالحها الخاصة.

٣- السيطرة المركزية للشركة الأم على جميع فروعها: حيث يقاس مدى نجاح هذه الشركات ليس بما تحققه الشركة الأم بمفردها من أرباح، أو بما تحققه الشركات الوليدة كل على حده، بل بما تحققه الشركة الأم و الشركات الوليدة مجتمعة من ربح عالمي.

حيث يكون للشركة الأم السيطرة على جميع توابعها، و لها سلطة اتخاذ القرارات الاستراتيجية الهامة، و التي تحدد الاتجاهات العامة للشركة و أهدافها و كيفية أدائها.

ثانياً: هيكل الشركات دولية النشاط:

يمكن أن نستخلص هيكل الشركات دولية النشاط من التعريف التالي لها:

" مجموعة من الشركات الوليدة أو التابعة التي تزاول كل منها نشاطاً انتاجياً في دول مختلفة، و تتمتع كل منها بجنسية مختلفة، و التي تخضع لسيطرة شركة و احدة هي الشركة الأم التي تقوم بإدارة هذه الشركات الوليدة كلها في إطار استراتيجية عالمية واحدة."[١]

١- عدلي ناشد سوزي، المرجع السبق ذكره، ص: ٤١.

يتضح من هذا التعريف أن هناك عنصرين متلازمين لا غنى لأحدهما عن الآخر حتى نكون بصدد شركة دولية النشاط هما:

أولاً: وجود إطار قانوني متمثل بأبنية متعددة و متدرجة.

ثانيا: توفر إطار اقتصادي متمثل بسيطرة الشركة الأم على شركاتها الوليدة و إخضاعها لاستراتيجياتها.

١- الإطار القانوني للشركات دولية النشاط[١]:

و يتركب هذا الإطار من عنصرين هما الشركة الأم و الشركات الوليدة:

أ- الشركة الأم:

تمارس الشركة الأم نشاطها في أكبر من دولة عن طريق شركاتها الوليدة أو التابعة، و عادة ما يكون المركز الرئيسي لها في إحدى الدول الصناعية المتقدمة نظراً لضخامة المشاريع التي تقوم بها، و ما تحتاج إليه من رؤوس أموال و أحدث أساليب التكنولوجيا و التقنية الحديثة، و كما نعلم فإن هذه العناصر كلها لا تتوافر إلا في الدول الصناعية، و لا يخفى علينا أيضاً في هذا المجال، أن هذه الشركات بدأت تغزو بنسبة ضئيلة الدول المتخلفة في الاستفادة من مواردها.

١- راجع في ذلك:

- عيسى حسام: **الشركات متعددة القوميات**، ط١، المؤسسة العربية للدراسات و النشر، بيروت، ١٩٩٠م، ص: ٣٥ – ٣٧.
- عبد الرحمن صابوني، مرجع سابق الذكر، ص: ١٤٨ – ١٥٢ بتصرف.

تهدف الشركة الأم إلى تحقيق أكبر ربح ممكن، و لا يقاس مدى نجاحها بما تحققه من أرباح بمفردها أو بما تحققه كل شركة وليدة بمفردها، و لكن يقاس بمجموع الأرباح التي تحققها الشركة دولية النشاط بأكملها.

تعد الشركة الأم من شركات الأموال و على وجه التحديد شركة مساهمة، و يتم تكوين هذه الشركة وفقاً لقانون الدولة الكائنة بها، و تجدر الإشارة إلى أن هذه الشركة تنظر إلى العالم بأسره كوحدة اقتصادية واحدة تمارس سيطرتها و رقابتها دون أن تخالف السيادة الضريبية في كل دولة، لأن سيطرتها اقتصادية بحتة و ليست قانونية.

ب- الشركات الوليدة:

تختلف قوانين الدول في تعريف هذه الشركات، فعلى سبيل المثال عرفتها المادة /٥٨/ من معاهدة روما المنشئة للسوق الأوربية المشتركة بأنها: " الشركات التي تساهم فيها شركة أخرى، و يجب أن تنشأ وفقاً للشكليات و الاجراءات المنصوص عليها في الدول الأعضاء، و يكون مركز إدارتها الرئيسي في دول السوق الأوروبية المشتركة."

و يأخذ بهذا التعريف كل من القانون الألماني و الدنماركي و قانون المملكة المتحدة، و بشكل عام يمكن القول أن عنصر السيطرة و الرقابة و اتخاذ القرار يكون من جانب الشركة الأم على الشركات الوليدة، و هو عنصر أساسي يمثل حقيقة العلاقة بين نوعي هذه الشركات.

تتمتع الشركة الوليدة بمجموعة من الخصائص يمكن إيجازها فيما يلي[1]:

- تمتلك الشركة الأم جزء من رأس مال الشركة الوليدة.

١- بيومي محمد زكريا : **النظام الضريبي الدولي**، ص: ٨٠ – ٨١.

- للشركة الأم حق التصويت في الجمعية العامة للشركة الوليدة.
- تعين أحد ممثلي الشركة الأم مديراً للشركة الوليدة.
- الشركة الأم لها سلطة اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركة الوليدة.

مما سبق يمكن القول، بأن الشركة الوليدة هي شركة ذات شخصية اعتبارية و لها ذمة مالية مستقلة عن الشركة الأم و بالتالي فهي تخضع للقوانين الوطنية للدولة المؤسسة و المشهرة فيها بغض النظر عن الدولة التي يوجد بها مقر الشركة الأم.

٢- الإطار الاقتصادي للشركات دولية النشاط[١]:

يشمل الاطار الاقتصادي فكرة السيطرة و مصادرها و أنواعها.

أ- فكرة السيطرة و مصادرها:

يتمثل هذا الإطار في فكرة سيطرة الشركة الأم على الشركات الوليدة، على الرغم من كون هذه الأخيرة تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة عن الشركة الأم، و يعود السبب في هذه السيطرة إلى حيازة الشركة الأم لأكثر من نصف رأس مال الشركة الوليدة، مع العلم بأن هذه السيطرة هي سيطرة طبيعية و ليست تعسفية.

و تتم مساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركة الوليدة بعدة صور:

فمن الجائز أن تقوم الشركة الأم بتحويل أموالها الخاصة إلى الخارج حيث الشركة الوليدة، و ذلك يمثل بطبيعة الحال فائدة كبيرة لدولة المضيفة، فقد يكون للشركة الأم

١- راجع في ذلك:

- عيسى حسام، مرجع سبق ذكره، ص: ٤٠ – ٤٥ بتصرف.
- عبد الرحمن صابوني، مرجع سابق الذكر، ص: ١٤٨ – ١٥٢ بتصرف.

أموال تستثمرها في الدولة المضيفة ثم تقوم باستخدام هذه الأموال في المشاركة برأس مال الشركة الوليدة، و لا شك بأن هذا التمويل بالنقد الأجنبي من شأنه أن يقوي اقتصاد الدولة المضيفة و قيامها بالاستثمارات المختلفة.

ب– أنواع السيطرة:

إن السيطرة من جانب الشركة الأم على الشركات الوليدة تتركز على عنصر ما، قد يكون مالي أو إداري أو تكنولوجي أو على هذه العناصر مجتمعة، و السيطرة المالية تقتضي أن تسيطر الشركة الأم مالياً على الشركة الوليدة من حيث المساهمة في رأس مالها و تمويلها بما تحتاج إليه و تحديد التسعير التحويلي، و هي التسعيرات التي يتم بناءً عليها تسوية المعاملات التجارية من سلع و خدمات بين الشركتين الأم و الوليدة.

تستطيع الشركة الأم أن تتلاعب في تسعير التحويلات، بحيث تكون التسعيرات المدونة في دفاتر الشركة مرتفعة عن الواقع الفعلي، و ذلك في حال أرادت الشركة أن تحول الأرباح من دولة ذات عبء ضريبي مرتفع إلى دولة ذات عبء ضريبي منخفض، و بالتالي تستطيع أن تتهرب من الضريبة المرتفعة، و عكس هذا الفرض صحيح تماماً.

أما السيطرة الإدارية فتتمثل في كون الشركة الأم عضو في مجلس إدارة الشركة الوليدة، و هي بمثابة المدير الفعلي لها، و من حقها اتخاذ القرارات لا سيما ذات الطابع الاستراتيجي؛ و المتعلقة بسياسات التسويق و الاستثمار و الانتاج و التمويل و التشغيل.

أخيراً السيطرة التكنولوجية التي تعد أهم و أخطر أنواع السيطرة على الإطلاق في الآونة المعاصرة، فالتكنولوجيا كما نعلم هي أهم عنصر من عناصر

الانتاج، و هي التي تحدد كفاءته و جودته، فعن طريقها استطاعت الدول الصناعية الكبرى أن تحتكر الأسواق الدولية، لذلك تعد التكنولوجية سلعة احتكارية لكونها تتصف بتركيز ملكيتها[١].

الجدير بالذكر هنا أن الشركات دولية النشاط تعد أكثر الشركات ملاءمة لامتلاك حق استغلال التكنولوجية و احتكار انتاج بعض أنواعها و تطويرها، و لما كانت التكنولوجية سلعة تحتكرها الشركات دولية النشاط، فقد أصبح أمراً حتمياً على الدول النامية اللجوء إلى هذه الشركات للحصول على هذه السلعة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذا الأمر يتم في قيود و حدود معينة بما يضمن تبعية هذه الدول للشركة الأم و التي يمكن اختصارها في ثلاث أوجه، السيطرة و التبعية عن طريق الاتفاق على نقل التكنولوجيا، السيطرة و التبعية عن طريق اتفاقات المعرفة الفنية، و أخيراً السيطرة و التبعية عن طريق اتفاقات الضم.

ثالثاً: التمييز بين الشركات دولية النشاط و الشركات المشابهة:

بالإضافة إلى الشركات دولية النشاط يوجد شركات دولية أخرى يتم إنشاؤها بموجب اتفاقات و معاهدات دولية، و لذا وجبت التفرقة بين هذه الشركات و الشركات دولية النشاط حتى لا يتم الخلط بينها.

١- عيسى محمد حسام، مرجع سبق ذكره، ص: ٦١.

١- الشركات دولية النشاط و الشركات الدولية[١]:

تعد الشركات الدولية ظاهرة حديثة نسبياً لم تنمو و تتطور و تتضح معالمها إلا منذ نهاية الحرب العالمية الثانية.

يتم إنشاء هذه الشركات بموجب اتفاقات و معاهدات دولية بين حكومات عدة دول تُبين طريقة عملها و نشاطها، و من ثم تعد مشروعات عامة تهدف أساساً إلى تحقيق المصلحة العامة متمتعةً بامتيازات و إعفاءات خاصة تمكنها من تحقيق أغراضها، و من أمثلتها: البنك الدولي للتنمية و التعمير، الشركة المالية الدولية، البنك الأوروبي للاستثمار.

مما سبق يمكن لنا أن نخلص إلى نقاط الاختلاف الآتية:

- إذا كانت النظام القانوني للشركة الدولية يتحدد بمقتضى معاهدة دولية، فإن النظام القانوني للشركة دولية النشاط يتحدد بموجب القانون الداخلي للدولة التي أنشئت فيها.
- إذا كانت الشركة دولية النشاط تعمل في ظل القانون الخاص الداخلي، فهي من باب أولى تهدف إلى تحقيق المصلحة الخاصة لمجموع الشركة، و بالتالي يتم تنظيم عملها بموجب عقود محلية بينها و بين الشركات الوليدة و ليس بموجب معاهدات و اتفاقات دولية للشركات الدولية.
- لما كانت الشركات دولية النشاط مشروعات خاصة فهي لا تتمتع بامتيازات و اعفاءات خاصة بها بل تخضع للقوانين الداخلية ككافة أشخاص القانون الخاص، على العكس مما هو الحال للشركات الدولية و التي سبق و ذكرنا

١- المرجع السابق الذكر، ص: ٩٠ – ٩٣ بتصرف.

بأنها مشروعات عامة تتمتع بامتيازات و إعفاءات خاصة بها في سبيل تحقيق المصلحة العامة و أغراض أخرى، كما تخضع لقواعد القانون العام في تلك الدول.

٢- الشركات دولية النشاط و الشركات القابضة[١]:

الشركة القابضة هي الشركة التي تملك عدة أسهم في شركات أخرى تسمى بالشركات التابعة، و ذلك بالقدر الذي يمكنها من السيطرة على إدارة هذه الشركات، و تعتبر هذه الشركات من أكثر أنواع الشركات اقتراباً من الشركات دولية النشاط، حيث إن أساس الفكرتين اللتين تقوم عليهما كلا الشركتين واحد، و هو السيطرة على الشركات الأخرى سواءً كانت شركات تابعة بالنسبة للشركة القابضة، أو شركات وليدة بالنسبة للشركة دولية النشاط.

و بالمقابل يمكن لنا التفرقة بين الشركتين في عدة أوجه، أولها: أن الشركة القابضة يقتصر نشاطها الرئيسي على توظيف أموالها في شراء أسهم الشركات التابعة و ليس لها أي نشاط اقتصادي آخر تقوم به، فهي مجرد شركة لتوظيف الأموال مهمتها تمويلية بحتة، و لذلك فإن عنصر السيطرة فيها يكون مالي و إداري، و لا يمكن أن يكون تكنولوجياً كما هو الحال في الشركات دولية النشاط، و ثانيهما: أن الشركة القابضة هي شركة محلية تعمل في دولة واحدة على عكس الشركة دولية النشاط و التي يمتد نشاطها ليشمل أكثر من دولة.

١- المرجع السابق الذكر، ص: ٩٤ – ٩٥ بتصرف.

الفرع الثاني

آليات التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات دولية النشاط

أصبحت الحدود الإقليمية للدول حدوداً سياسية بحتة لا علاقة لها بالناحية الاقتصادية، حيث أصبح ينظر إلى العالم كما لو كان سوقاً كبيراً لا تحده حدود، ففي ظل الاقتصاد المفتوح تسعى كل دولة — خاصة الدول النامية – لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة و غير المباشرة بقصد تدعيم اقتصادها القومي و من أجل ذلك فإنها تبذل أقصى جهد في سبيل تشجيع أو زيادة صادراتها، و تقليل وارداتها إلى أقل حد ممكن بحيث تقتصر على الضروريات، و لكي تحقق هذا الهدف فإنها تسلك سلوكاً مميزاً بغية الترويج لمنتجاتها في السوق الخارجية.

فعلى سبيل المثال إذا أرادت شركة أم أن تسوق منتجاتها في الخارج، أو تحتكر السوق لمنتجاتها على الرغم من وجود منتجات منافسة لها، فإنها تقوم في سبيل ذلك بالتعاقد مع شركة مالية وسيطة كائنة في دولة أخرى مهمتها تتركز في تسويق منتجاتها مقابل عمولة مالية ضخمة متفق عليها مسبقاً على أن تكون لها صفة السرية.

إن الهدف من التعاقد في هذه الحال هو تجنب كافة المشكلات الضريبية و الجمركية التي من الجائز أن تتعرض لها الشركات دولية النشاط فيما لو تم التعاقد مع شخص طبيعي، على اعتبار أن تحويل العمولات من دولة لأخرى أو من شركة لأخرى، لا يثير أي مشكلة ضريبية على خلاف الأمر فيما لو كان الوسيط شخصاً طبيعياً يقوم

بنفسه بنقل هذه العمولات ما قد يعرضه لصعوبات عديدة يأتي في مقدمتها مشكلة تهريب رؤوس الأموال أو العملة من بلد إلى آخر[١].

لمنع تفاقم هذه الممارسات التي بمقتضاها يسود قانون أن من دفع أكثر يسيطر و يربح أكثر على المستوى الدولي، حاولت الولايات المتحدة الأمريكية أن تحصل على تقنين من هيئة الأمم المتحدة لتنظيم سلوك الشركات دولية النشاط بشأن استخدام تلك الممارسات، و التي أطلق عليها من قبل كل من الولايات المتحدة الأمريكية و منظمة التعاون الاقتصادي (OECD)[٢] مسمى الفساد الاقتصادي.

و تحقيقاً لما سبق قامت منظمة التعاون الاقتصادي عام /١٩٧٦م/ بوضع نصوص متعلقة بتلك المسألة تبين فيها المبادئ التوجيهية التي ينبغي على الشركة دولية النشاط اتباعها، و أشارت فيها إلى أنه يجب على الشركات سالفة الذكر ألا تمنح أو تطلب من أي موظف أو صاحب تكليف عام أي مدفوعات غير مشروعة أو ميزات غير مستحقة لها سواء بطريق مباشر أو غير مباشر.

إن السؤال الذي يفرض نفسه في إطار ما سبق ذكره هو مدى إلزامية تلك المبادئ التوجيهية للشركات دولية النشاط من عدمه؟.

من البديهي أنه من غير المقبول دولياً أن تقف المنظمات الدولية مكتوفة الأيدي إزاء ما يحدث من ممارسات على المستوى الدولي بما تستبعه تلك الممارسات من انتشار للفساد الاقتصادي، و مع ذلك فإن النصوص الصادرة عن المنظمات سالفة الذكر ليس لها أي صفة إلزامية، و لا تعدو أن تكون مجرد توصيات و

١- سعيد محمد السيد، مرجع سابق الذكر، ص: ٤٠ – ٤٩ بتصرف.

٢- اختصار:

"Organisation for Economic Co-operation and Development"

توجيهات للشركات دولية النشاط، و من ثم فإن لهذ الأخيرة مطلق الحرية في أن تأخذ بها أو تلتفت عنها وفقاً لظروف كل عملية مما يعني أن هذا الالتزام له الصفة الأدبية البحتة فقط.

تهدف الشركات دولية النشاط إلى تحقيق أقصى ربح ممكن بأقل تكاليف و عبء ضريبي، و في سبيل ذلك تحاول أن تتحلل من كافة القيود و تزيل كافة العوائق التي قد تقف في وجهها مستفيدةً من تباين الأنظمة الضريبية و ما تقرره من حوافز ضريبية، فعندما تختار الشركة الأم دولة معينة لإنشاء شركة وليدة لها، فإنها تقوم باتخاذ هذه الخطوة بشكل مدروس آخذة بعين الاعتبار كل جوانب النظام الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للدولة[1]، و يهمها في المقام الأول النظام الضريبي لتلك الدول لتحدد مدى ملائمة هذه الدولة لإنشاء شركة وليدة فيها، و تلجأ الشركات المعنية لتحقيق ذلك الغرض إلى العديد من الآليات التي يمكن ردها إلى ثلاث صور رئيسية، وهي: المنشأة الثابتة، الجنات الضريبية، و التسعير التحويلي.

أولاً: المنشأة الثابتة:

١- مفهوم المنشأة الثابتة:

إن فكرة المنشأة الثابتة هي بدعة ابتدعتها الشركات دولية النشاط لتستطيع بمقتضاها تحقيق أعلى ربح ممكن بأقل عبء ضريبي، و هذه الفكرة غير محددة على نحو دقيق في الفقه الاقتصادي و لم يرد لها تعريف محدد في التشريعات الداخلية أو المعاهدات الضريبية الدولية، و لكن الواقع العملي و الممارسات التي تقوم بها هذه المنشأة هي خير معين على تحديد مفهومها، و إن كان غياب التعريف من شأنه أن يساعد و

١- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ٦٠.

بقدر كبير على التهرب الضريبي باعتبار المنشأة الثابتة تعد ضابط (إسناد ضريبي) للشركات التي تمارس نشاطها في دولة أجنبية.

حيث أن اعتبار المنشأة الثابتة بمثابة ضابط إسناد ضريبي يعني أن وجود المنشأة بالمفهوم المحدد لها يستوجب خضوعها حتماً للضريبة، و هذه الفكرة هي نتاج محاولة التوفيق بين مبدأ السيادة الضريبية و مبدأ البلد مصدر الدخل (المعيار الاقتصادي) باعتباره معياراً لتحديد الموطن الضريبي طبقاً لمبدأ إقليمية الضريبة.

من التعاريف التي ظهرت في هذا المجال تعريف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية في إطار الاتفاق النموذجي الذي أعدته لمنع الازدواج الضريبي، فنصت في الفقرة الأولى من المادة الخامسة على أن مفهوم المنشأة الثابتة يشمل التنظيمات الثابت للأعمال التي تزاولها المنشأة من خلال كل أو بعض نشاطها. و تتمة لما سبق خلص الفقه إلى تحديد عناصر المنشأة الثابتة على النحو الآتي[1]:

١- المنشأة الثابتة تنظيم مادي للأعمال.
٢- يتمتع هذا التنظيم بقدر من الاستقلال عن الشركة الأم.
٣- يزاول هذا التنظيم نشاطه بصورة تحقق الربح أو تساهم في تحقيقه.

٢- التهرب الضريبي بواسطة المنشأة الثابتة:

تستخدم الشركة دولية النشاط المنشأة الثابتة لتخفيف عبئها الضريبي أو للتهرب كليةً من الضريبة و لا يخرج سلوكها في هذا المجال عن الفرضيتين الآتيتين[2]:

١-راجع في ذلك:
- بيومي محمد زكريا، مرجع سبق ذكره، ص: ١١٩ و ما بعدها.
- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٩٣.

٢- راجع في ذلك:

الفرضية الأولى: أن تقوم الشركة الأم بإنشاء منشأة ثابتة لها في دولة تعفي نشاط هذه المنشأة من الضريبة، و عادةً ما تختار الشركة الأم من الأنشطة النشاط المعفي من الضريبة سواء تعلق ذلك بطبيعة النشاط نفسه، أو بممارسته لمدة معينة و بالتالي لا تثور أي مشكلة في هذه الفرضية.

الفرضية الثانية: و بموجبها تقوم الشركة الأم بإنشاء منشأة ثابتة لها في دولة لا تقرر أي حوافز ضريبية للنشاط الذي تمارسه هذه المنشأة، في هذه الحالة فإن الشركة ستحاول إضفاء صفة غير حقيقية على منشأتها بحيث لا تعد منشأة ثابتة طبقاً للمعايير المعتمدة و بالتالي لا تخضع للضريبة باعتبارها ضابط إسناد ضريبي، كما سبق إيضاحه، فتقوم الشركة الأم بإنشاء وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بأنشطة متعددة تخدم بها الشركة الأم بحيث أن كلاً منها لو أخذ منفرداً لا يمثل منشأةً ثابتة بينما لو نظر إليها لاعتبرت منشأة ثابتة و هذا النوع من التحايل هدفه البديهي هو التهرب الضريبي.

ثانياً: الجنّات الضريبية:

١- مفهوم الجنة الضريبية:

تعد "دول الجنات الضريبية"[١] مراكز مالية أو تمويلية بالنسبة للشركات دولية النشاط بصورة خاصة، و شركات المجموعات الدولية بصورة عامة، فهي تمثل - بما تقرره من

- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ٨٠- ٨١.
- عبد الرحمن صابوني جميل، المرجع السابق، ص:٣٢١ – ٣٢٢.

١- تعرف دول الجنات الضريبية أيضاً بمصطلح الملاذات الضريبية الآمنة أو ما يعرف بمصطلح الأوف شور (Off shore)، و هي أماكن آمنة لإيداع أموال السياسيين الكبار و أموال الجريمة و أرباح الشركات دولية النشاط، حيث تضمن هذه الأماكن سرية المودعين و لا تكاد تخضع أموالهم لضرائب تذكر، و من أشهر هذه الأماكن سويسرا و بعض الجزر القريبة من الداخل الأوروبي مثل: جزر الباهاما،

امتيازات ضريبية تصل في كثير من الأحيان إلى حد الاعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول و الأنشطة – مناخاً مناسباً و أكثر ملاءمة للاستثمارات، و لهذا فالشركات دولية النشاط تحاول أن تخلق في هذه الدول مراكز للشركات الوليدة لتحقيق غرضها الرئيسي نحو تعظيم أرباحها و تخفيف أعبائها الضريبية.

إن الشركات دولية النشاط باستخدامها للجنات الضريبية تكون قد استفادت مرتين: فمن جهة استطاعت أن تخفف من عبئها الضريبي في الدولة الأم، و من جهة أخرى استفادت من الاستثمارات في دول الجنات الضريبية حيث المعاملة الضريبية مخففة، و بذلك تكون قد حصلت على أرباحها كاملة دون أي اقتطاعات ضريبية تذكر، و من الجدير بالذكر أن من أشهر دول الجنات الضريبية على المستوى الدولي هي سويسرا.

توصل الفقه بعد عدة محاولات إلى وضع تعريف جامع للجنات الضريبية على النحو التالي: "هي دول ذات سيادة تقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا و الإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر سلبياً في الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة بالدول الأخرى.[1]"

جزر جرسي، جزر الكايمن، و هي تتمتع بغالبيتها باستقلال ظاهري عن البلد الأم، و قد قدر صندوق النقد الدولي الميزانيات العمومية لهذه المراكز المالية وحدها بحوالي/ ١٨ / تريليون دولار أميركي، أي ما- يعادل ثلث حجم الناتج المحلي للعالم أجمع، انظر في ذلك: سليمان علي شهاب: مرجع سبق ذكره، ص: ٥٩- ٦٠.

1- LEVINE Pierre, op. cit. p: 69.

من هذا التعريف يمكن أن نخلص إلى خصائص الجنة الضريبية على النحو الآتي[١]:

١- السعر الضريبي منخفض.
٢- استقرار سياسي و اقتصادي و قانوني و اجتماعي.
٣- سرية معاملات البنوك و المعاملات التجارية.
٤- استقرار العملة الوطنية و قوتها.
٥- اتصالات و مواصلات حديثة متطورة.

٢- التهرب الضريبي بواسطة الجنات الضريبية:

تنظم الشركات دولية النشاط على أساس تقسيم العمل الدولي لأنشطتها، فتختص الشركة الأم التي عادةً ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مرتفع، بالقيام بأنشطة لا تولد ربحاً مباشراً، كأنشطة البحث العلمي و التكنولوجيا و المعرفة العلمية، لضمان تخفيض العبء الضريبي في البلد الأم، باعتبار أن هذه الأنشطة عادةً ما تكون معفاة من الضرائب، أو مقرر عليها ضرائب بسيطة للغاية[٢].

أما الشركات الوليدة التابعة للشركة الأم، فإنها عادة ما تكون في دولة ذات نظام ضريبي مخفف أو من دول الجنات الضريبية، و هي تختص بالأنشطة الإنتاجية و التسويقية و التوزيعية التي تخلق أرباحاً و دخولاً لهذه الشركات، إلا أن هذه الدخول تتمتع بامتيازات و إعفاءات ضريبية، و بذلك تكون الشركات دولية النشاط تكون قد تهربت من الضريبة في الدولة الأم و الدولة المضيفة على حدٍ سواء.

1- Gouthière Bruno: **Les impôts dans les affaires international**, Trente eutectiques, Francis Lefebvre, 1er aout 1991, p: 646-647.

2- Michel Claverie, op. cit, p :41.

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجنة الضريبية إما قبل توزيع الأرباح أو بعد توزيعها[١]:

أ- قبل توزيع الأرباح، يتم التهرب الضريبي عن زيادة أو نقصان النفقات و التكاليف بطريقة صورية، بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى أقل حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع و تزيد منه في دول الجنات الضريبية.
ب- أما بعد توزيع الأرباح، فإن الشركات الوليدة الكائنة في الجنة الضريبية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى الشركة الأم لكيلا تُفرض عليها ضريبة مرتفعة بل تقوم إما بإعادة استثمار هذه الأرباح في الجنة الضريبية، وإما بتحويلها إلى دولة أخرى تقرر نظاماً ضريبياً مخففاً بالنسبة للاستثمارات الأجنبية، أو تحولها إلى الشركة الأم تحت مسميات غير حقيقية كنفقات معفاة من الضريبة، و بالتالي فإن التهرب الضريبي باستخدام الجنة الضريبية يتم على أساس الاستفادة من اختلاف العبء أو الضغط الضريبي.

و من أهم الآليات التي تستخدم في التهرب الضريبي الدولي عن طريق الجنات الضريبية هي تسعير التحويلات، حيث أن هناك ارتباطاً وثيقاً بين التهرب الضريبي باستخدام الجنة الضريبية و بين التسعير التحويلي، و سنعرض في البحث الثاني لماهية هذا التسعير و آليات الشركات دولية النشاط في استخدامه في التهرب الضريبي الدولي.

حيث أخذت آلية التسعير التحويلي موقعاً مهماً كنتيجة لعولمة النشاط الاقتصادي و اتساع حركة التجارة الدولية، تجلّت هذه الأهمية في كيفية تحديد تسعير

١- راجع في ذلك:
- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكرة، ص: ٩١ – ٩٢.
- عبد الرحمن الصابوني، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٥٥ – ٣٥٦.

السلع و الخدمات و الدراية العلمية و الفكرية المنقولة عبر حدود الدول بين الشركات الوليدة و الفروع الأجنبية فيما بينها، أو بينها و بين الشركة الأم. حيث تسعى في صفقاتها إلى تحقيق الربح الكلي للشركة ككل، لا تحقيق ربح خاص لإحدى الشركات التابعة للشركة الأم.

و بغية تحقيق ذلك يمكن أن تسعر الشركة الأم صفقاتها بأسعار مصطنعة مع شركاتها التابعة، بهدف نقل أرباحها من دولة ذات معدل ضريبي مرتفع إلى دولة أخرى ذات معدل ضريبي منخفض. فما هو المقصود بالتسعير التحويلي، و ما هي دوافع اللجوء إليه، و ما هي استراتيجيات الشركات الدولية النشاط في تحديد التسعير التحويلي،

هذا ما سنقوم بدراسته مفصلاً في المبحث الآتي.

المبحث الثاني

مفهوم التسعير التحويلي

إن التسعير التحويلي لا يعتبر فقط مجرد آلية للتهرب الضريبي الدولي في نطاق عمل الشركات دولية النشاط بل يشكل في الوقت عينه آلية أخرى لقياس مدى أداء الشركات الوليدة و تحقيقها للأرباح التي أنشأت من أجل تحقيقها من قبل الشركة دولية النشاط.

ومن جهة أخرى، إن التسعير التحويلي أيضاً ليس آلية مجردة من أي تأثيرات أخرى، بل على العكس من ذلك توجد العديد من العوامل المؤثرة في تحديده بما ينعكس إيجاباً أو سلباً على أداء الشركات الوليدة في إطار سعيها لتحقيق الأرباح المنشودة.

و عليه سنعرض في هذا المبحث لماهية التسعير التحويلي، من خلال المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: التعريف بالتسعير التحويلي و العوامل المؤثرة في تحديده.

المطلب الثاني: استراتيجيات الشركات دولية النشاط في تحديد التسعير التحويلي.

المطلب الأول

التعريف بالتسعير التحويلي و العوامل المؤثر في تحديده

في الواقع يعتبر التسعير التحويلي أسهل و أفضل آليات التهرب الضريبي الدولي التي قد تتبناها الشركات دولية النشاط، و استناداً إلى ذلك ارتأى الباحث التعرض إلى تعريف التسعير التحويلي من ناحية و توضيح العوامل المؤثرة في تحديده من ناحية أخرى و ذلك من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: التعريف بآلية التسعير التحويلي وآثاره.

الفرع الثاني: دوافع استخدام التسعير التحويلي و العوامل المؤثرة في تحديده.

الفرع الأول

التعريف بآلية التسعير التحويلي و آثاره

أولاً: تعريف التسعير التحويلي:

بعد الاطلاع على إسهامات الكتّاب و الباحثين في تعريف التسعير التحويلي، يمكن ملاحظة وجود شبه اتفاق أو تشابه في الآراء حول تعريف التسعير التحويلي.

حيث عرفه بعض الفقه[١] بأنه: "ثمن **السلعة** المباعة من قسم إلى قسم أو فرع من فروع شركة عالمية".

كما عرفه آخرون[٢] بأنه: "السعر المحدد لتحويل أو بيع **السلع** بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين المركز الرئيسي – الشركة الأم – و فروعها في الأسواق الدولية، أو هو عبارة عن الثمن المحدد لبيع السلع بين أعضاء عائلة الشركة الواحدة"

بدراسة التعريفين السابقين يُلاحظ أن شمولها قد اقتصر على عنصر السلع فقط دون الخدمات.

وقد ذهب جانب من الفقه، إلى التمييز بين نوعين من التسعير التحويلي[٣]:

1- V.Tpstra & R. Ssarathy, **International Marketing**, 7th ed, fort worth: The Dryden Press, 1997, p: 741.

2- Czinkota, et al, **International business**, 2th ed, fort worth: The Dryden Press, 1992, p: 426.

3- J.C. Gray, **Internal Reporting and Flexible Budgeting for Multinational Operation**, in J.A. Schweikar, p: 364 -365.

١- التسعير التحويلي داخل الدولة الواحدة:

و هو السعر الذي يستخدم في تحويل السلع المصنعة في إحدى الدول لكي تباع من خلال فرع آخر في نفس البلد، حيث إن الفرع الذي يقوم بالتصنيع لا يقوم بعملية البيع في هذه الدولة، و في هذه الحالة يكون السعر عبارة عن إجمالي تكاليف التصنيع زائد /١٠%/ مقابل هامش ربح التشغيل و تغطية المصروفات الإدارية.

٢- التسعير التحويلي من دولة لأخرى:

و هو ثمن البيع للسلع المصنعة في إحدى الدول و التي يتم بيعها في دولة أخرى. و يكون الثمن في هذه الحالة زائد /١٠%/ عن الحالة الأولى، و ذلك لقاء النفقات الإدارية الناتجة عن جهود البيع خارج حدود الدولة و تحقيق هامش ربح بدرجة ما.

إلا أن هذه التفرقة في حقيقتها تبدو غير ذات معنى في إطار بحثنا، كون أن المشاكل التي يثيرها التسعير التحويلي لا تظهر إلا على الصعيد الدولي، حيث التباين في التشريعات الضريبية.[١]

أما التعاريف الأكثر دقة، و التي تتدارك النقص في التعاريف السابقة، و تحدد نطاق التسعير التحويلي يمكن إجمالها كالتالي:

١- "ثمن المعاملات المنظورة و غير المنظورة التي تتم بين الوحدات الإنتاجية المختلفة التابعة لوحدة أو مجموعة مترابطة من الشركات دولية النشاط"[٢]

١- انظر في نفس الرأي:

- عبد الرحمن صابوني، جميل، مرجع سابق، ص ٣٦٢.

- J.C. Gray, **Internal Reporting and Flexible Budgeting for Multinational Operation**, p: 492.

٢- عدلي ناشد، سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ٩٦.

٢- "أسعار السلع و الخدمات (المباعة أو المشتراة) المحولة أو المتبادلة، بين أعضاء الشركة الواحدة (وحدات الأعمال التي تنتمي إلى ملكية واحدة)، أي بين المركز الرئيسي و أحد الفروع أو بين الفروع بعضهم البعض أو بين أحد الفروع و المركز الرئيسي...إلخ."[١]

مما تقدم يمكن القول بأن التسعير التحويلي، و إن كان ينصب أساساً على الصادرات و الواردات السلعية سواء كانت تامة الصنع أو نصف مصنعة أم مواد خام (الأصول الملموسة)؛ إلا أنه يمتد ليشمل أيضاً تسعير الخدمات التكنولوجية و مقابل استخدام العلامات التجارية و براءات الاختراع، و نتائج البحوث و التطوير... إلخ (الأصول غير الملموسة).

استناداً لما سبق يمكن أن نخلص لتعريف التسعير التحويلي بأنه: " **أسعار الصفقات الداخلية لمجموع كيانات الشركة دولية النشاط، و التي تمارس نشاطها الإنتاجي عبر الدول.**"

استناداً إلى ما سبق يمكننا القول، إن الفكرة الأساسية في سعر التحويل، هي أن سعر الخدمة أو السلعة المتبادلة بين شركتين وليدتين مثلاً، و الذي يكون مدوناً في دفاتر الشركة، يختلف عادةً عن السعر المماثل لذات السلعة أو الخدمة

١- راجع في ذلك:

- K. R. Bindon, **International Taxation**, in J.A. Schweikar, et al editors, International Accounting: a Case approach, New York, McGraw-Hill, 1994, p: 493.

- L. H. Radebaugh & S.J. Arpan, **International Accounting and Multinational Enterprises**, 2th ed, New York, John Wiley & Sons inc, 1993, p: 492.

الذي يتحدد بموجب قوى السوق، و لا يشترط أن يكون سعر التحويل دائماً أعلى من السعر السائد في السوق الدولي، لأنه قد يحصل العكس تماماً، حيث يكون سعر التحويل أدنى من السعر السوقي للسلعة أو الخدمة موضوع الصفقة[1].

ثانياً: آثار استخدام التسعير التحويلي:

من الطبيعي أن قرار اللجوء إلى آلية التسعير التحويلي يرتب آثاراً متعددة، غالباً ما تكون آثاراً إيجابية للشركة دولية النشاط، و سلبية بالنسبة للدولة المضيفة:

١- آثار استخدام التسعير التحويلي على الشركة دولية النشاط:

أهم ما يترتب على استخدام آلية التسعير التحويلي، هو تمكين الشركات دولية النشاط من نقل رؤوس أموالها و أرباحها من دولة إلى أخرى، كما من شأن التسعير التحويلي تخفيض الأعباء الضريبية المترتبة على عاتق تلك الشركات، و هذا ما يؤدي بالنهاية إلى تعظيم ربحها العالمي.

إلا أن كل دافع من دوافع اللجوء لآلية التسعير التحويلي يشكل أثر مختلف على هذه الشركات، و ذلك حسب مقتضيات أهدافها و استراتيجياتها العالمية، كما سنرى في موضعه.

١- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٦٢.

٢- آثار استخدام التسعير التحويلي على الدول المضيفة[١]:

أ- إن استخدام التسعير التحويلي من شأنه أن يُفقد تلك الدول حصيلة مالية كبيرة ضخمة، و هذا يمثل أخطر الآثار المترتبة عن استخدامها من قبل الشركات دولية النشاط[٢].

ب- يترتب على استخدام التسعير التحويلي حدوث تدهور واضح في ميزان مدفوعات الدولة المضيفة، سواء كانت الشركة الوليدة المنشأة على أراضيها تسعر صادراتها إلى الشركة الأم أو إلى شركة وليدة في دولة أخرى بأقل من سعرها السوقي أو عندما تقوم الشركة الأم أو الشركة الوليدة الأخرى بتسعير صادراتها إلى تلك الشركة الوليدة بأعلى من سعرها، و في الحالتين يشكل هذا عبئاً على الميزان التجاري، و بالتالي على ميزان المدفوعات للدولة المضيفة.

ج- إن استخدام التسعير التحويلي غير الحقيقي من شأنه أن يؤثر سلباً في المناخ الاستثماري، و يُضعف من العوائد المرجوة منه، مما يؤدي في النتيجة إلى إضعاف حوافز الاستثمار لدى الدولة المضيفة.

د- إن التلاعب في التسعير التحويلي يؤدي إلى استنزاف الموارد الاقتصادية للدولة.

١- المرجع السابق الذكر، ص: ٣٦٥.

٢- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ١٠٠.

الفرع الثاني

دوافع استخدام التسعير التحويلي و العوامل المؤثرة في تحديده

يمكن القول بأن كل دافع لاستخدام التسعير التحويلي إنما يجسد في الوقت نفسه عاملاً من العوامل المؤثرة في تحديده، و عليه سنبحث في هذا الفرع دوافع استخدام التسعير التحويلي من قبل الشركات دولية النشاط و العوامل المؤثرة في تحديده و ذلك من خلال الآتي:

أولاً: تخفيض الأعباء الضريبية و زيادة الربح[١]:

نظراً لصعوبة فهم و تباين نظم و قوانين الضرائب في دول كثيرة، و سعياً من قبل فروع الشركات دولية النشاط لتحقيق مزيداً من الربح و تعظيم الربح، تُستخدم آلية التسعير التحويلي ضمن منظومة خاصة بتصميم شبكة التدفقات المالية على مستوى الفروع و بين الفروع و المراكز الرئيسية بالدولة الأم.

١- فلو فرضنا أن شركة دولية النشاط أمريكية الأصل تمتلك فرعين خارج الولايات المتحدة الأمريكية، الأول: يعمل في دولة ترتفع فيها معدلات الضريبة، و الثاني: يعمل في دولة تتميز بانخفاض هذه المعدلات. و بافتراض أن الفرعين يخططان للاحتفاظ

١- راجع في ذلك:

- عبد الرازق عزيزة: **المحاسبة و المراجعة الدولية**، ط٨، القاهرة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٩٨م، ص: ١٢٣.
- محمد علي حسن سهام: **أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية و النظام الضريبي "دراسة مقارنة"**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد و الإدارة، ١٩٩٨م، ص: ٢٣٣.
- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٦٧.

بالأرباح لتمويل مشروعات توسعية في المستقبل، وعليه و بموجب هذا الافتراض فإننا نخلص إلى القول بأن السلطات الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية لا تستطيع فرض أي ضريبة على أي من الفرعين طالما لم يتم تحويل الأرباح إلى الشركة الأم، أما بالنسبة للفروع فيتحمل كل فرع مقدار الضريبة التي تفرضها السلطات الضريبية في الدول المضيفة.

من الجدير بالذكر أن الشركة الأم سوف تستفيد بدرجة أكبر من الفرع الذي يحقق أعلى رقم من الأرباح قبل الضريبة في الدولة التي تنخفض فيها معدلات الضريبة على الأرباح.

٢- و بالمقابل لو فرضنا أن الفرعين المشار إليهما قاما بإنشاء علاقات تجارية بينهما فإن الشركة الأم هي من تضع استراتيجية التسعير التحويلي بينهما و مقتضاها:
أ- في حالة تصدير الفرع العامل بالدولة ذات المعدل الضريبي المنخفض يقوم برفع تسعير التحويل إلى أقصى حد ممكن لنظيره في الدولة التي ترتفع فيها معدلات الضريبة.
ب- و العكس في حالة قيام الفرع الثاني بالتصدير للفرع الأول، حيث يكون تسعير التحويل منخفض[١].

من الحالتين السابقتين نجد أن الأرباح الخاضعة للضريبة في دولة الفرع ذات المعدل الضريبي المنخفض سوف تزداد، بينما تقل الأرباح الخاضعة للضريبة في الفرع الثاني العامل في الدولة ذات المعدل الضريبي المرتفع. و هذا مما لا

١- أبو قحف عبد السلام: **إدارة الأعمال الدولية**،ط١، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠١م، ص: ٢٢٨.

شك فيه سيؤدي إلى ارتفاع حجم الأرباح المحققة لمجموعة الشركة دولية النشاط، ويصب في مصلحة الشركة الأم بالدرجة الأولى.

و يمكن لمزيد من التوضيح استخدام مثال بالأرقام الافتراضية حسب الآتي[1]:

1- S. Paliwoda: **International Marketing**, 2th. ed, Oxford: Butterworth: Heinemann, 1993, p: 279.

تأثير الضريبة على صافي الدخل في حالة ارتفاع و انخفاض تسعير التحويل			
بفرض أن إحدى الشركات دولية النشاط مركزها نيويورك تمتلك فرعين خارج الولايات المتحدة الأمريكية، الأول يعمل في انتاج الصناعات الغذائية بإحدى الدول ذات المعدل الضريبي المنخفض على الدخل و قدره /٢٥%/، و الثاني يقوم بتوزيع منتجات الفرع الأول في دولة أخرى يرتفع فيها معدل تلك الضريبة و يبلغ /٥٠%/.			
الحالات	الفرع الأول(المنتج)	الفرع الثاني(الموزع)	الشركة الأم(مجمع)
١) انخفاض سعر التحويل:			
المبيعات بالدولار الأمريكي	١٤٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠٠٠	١٤٠٠	١٠٠٠
مجمل الدخل (الربح)	٤٠٠	٦٠٠	١٠٠٠
مصروفات لعمليات التحويل	١٠٠	١٠٠	٢٠٠
الدخل قبل الضريبة	٣٠٠	٥٠٠	٨٠٠
الضرائب على الدخل	٧٥ = (٢٥%)	٢٥٠= (٥٠%)	٣٢٥=٢٥٠+٧٥
الدخل الصافي	٢٢٥	٢٥٠	**٤٧٥**
٢) ارتفاع سعر التحويل:			
المبيعات بالدولار الأمريكي	١٧٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠٠٠	١٧٠٠	١٠٠٠
مجمل الدخل (الربح)	٧٠٠	٣٠٠	١٠٠٠
مصروفات لعمليات التحويل	١٠٠	١٠٠	٢٠٠
الدخل قبل الضريبة	٦٠٠	٢٠٠	٨٠٠
الضرائب على الدخل	١٥٠ = (٢٥%)	١٠٠ = (٥٠%)	٢٥٠=١٠٠+١٥٠
الدخل الصافي	٤٥٠	١٠٠	**٥٥٠**

بناءً على المثال السابق سنلاحظ أن استغلال الشركات الدولية النشاط لآلية التسعير التحويلي ستؤدي لأثرين عليها:

– أحدهما إيجابي: يتمثل في تخفيض العبء الضريبي و ارتفاع نسبة الأرباح، على مستوى الشركة ككل، و نقل الأموال و الأرباح من البلاد التي ترتفع فيها معدلات الضرائب إلى تلك التي تنخفض فيها هذه المعدلات.
– و الآخر سلبي: حيث أن استخدام التسعير التحويلي سيؤدي إلى تضليل نظام الرقابة الداخلية في الشركة دولية النشاط، فعندما يتم قياس أداء الشركات الفرعية على أنها مراكز ربح، سينتج تعارض بين أهداف الشركة التابعة و الشركة الأم. و بعبارة أوضح و بالرجوع إلى المثال السابق: نلاحظ انخفاض دخل الشركة الموزعة مقارنة بالشركة المنتجة، على الرغم من أن الإدارة في الشركة الموزعة قد تكون أكثر كفاءة و انتاجية.

ثانياً: تخفيض الرسوم الجمركية و التغلب على قيود التجارة:

١– التسعير التحويلي و قيود التجارة[١]:

يوجد شبه اتفاق بين الكتاب و الباحثين و حتى مدراء الشركات دولية النشاط، على أن الاستثمار الأجنبي المباشر يعتبر أحد الآليات الفعالة لكسر قيود التجارة في الدول التي تقوم برفع معدلات الرسوم الجمركية على الواردات بهدف حماية صناعاتها الوطنية، و نظراً لجاذبية أسواق هذه الدولة (مقاسة بحجم السوق و وفرة عوامل الانتاج و انخفاض تكلفتها) تقوم الشركات دولية النشاط بإنشاء فروع فيها. و في دول أخرى

١– أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٤.

مضيفة تلجأ إلى رفع الرسوم الجمركية على الصادرات و الواردات كوسيلة لزيادة حصيلتها من النقد الأجنبي.

في المقابل تسعى معظم الدول، بل و تتنافس فيما بينها، لجذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية من خلال منح أنواع مختلفة من الحوافز (الإعفاء من الضرائب و الرسوم الجمركية على الصادرات و الواردات من المواد و السلع نصف المصنعة لفترة معينة، و تخفيض تكلفة خدمات البنية الأساسية و حرية تحويل الأرباح...إلخ). و ذلك سعياً منها لتعظيم الدور الذي يلعبه الاستثمار من خلال الشركات دولية النشاط في دعم التنمية الاقتصادية.

و بالنتيجة فإنه من خلال استغلال فروع الشركات دولية النشاط بالدول المضيفة للحوافز الضريبية و التجارية الممنوحة من قبل حكومات هذه الدول، و استخدام التسعير التحويلي بين فروع تلك الشركات بدرجة كبيرة لتخفيض الأثر السلبي لمعوقات التصدير و الاستيراد و تجنب الرقابة على أسعار الصرف و تقلباتها، فضلاً عن تخفيض أعباء الرسوم الجمركية، يمكن أن تتعاظم أرباح هذه الفروع.

٢- التسعير التحويلي و الرسوم الجمركية[١]:

تعتبر الرسوم الجمركية المفروضة على واردات الشركات دولية النشاط أحد أهم العوامل التي تؤثر في تحديد تسعير تحويلاتها، و كما هو معلوم أن الرسوم الجمركية تختلف معدلاتها باختلاف الدول و الاتفاقيات و التكتلات الاقتصادية، و باختلاف طبيعة السلعة ذاتها من كونها ضرورية أو كمالية. كما تكون ذات معدلات أقل على

١- راجع في ذلك:

- عبد الرازق عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: ١٣٧.
- أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٥.
- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٧٠.

المنتجات نصف المصنعة بعكس المنتجات تامة الصنع، فنجد أن معظم اتجاهات الشركات دولية النشاط هو الحصول على المعلومات الكافية و اللازمة عن الدول التي تستطيع أن تنتج فيها منتجاتها.

و نظراً لما للرسوم الجمركية من تأثير على ربح الشركة دولية النشاط، فمن الطبيعي أن تلجأ الشركة التي تصدر جزء من انتاجها إلى شركة أخرى تابعة في دولة تفرض رسوم جمركية عالية على الواردات إليها، إلى تخفيض ما تدفعه من رسوم بواسطة تخفيض أسعار المنتجات التي ترسل إلى هذه الدولة. و بالعكس، فقد تقوم الشركة المصدرة بتسعير منتجاتها بأسعار مرتفعة في حال كانت دولة الشركة المستوردة تفرض رسوماً جمركية منخفضة.

في الواقع أن الأمر في حقيقته ليس بالسهولة التي يبدو عليها، إذ ينبغي على الشركة الدولية النشاط أن تقوم بمقارنة الأعباء و المنافع التي ستترتب على تفاعل كل من الضرائب على الدخل مع الرسوم الجمركية، إذ ستواجه السلطات الجمركية في دولة الشركة المستوردة بالإضافة لسلطات فرض ضرائب الدخل في دول كل من الشركة المصدرة و الشركة المستوردة.

فلا شك بأن دفع رسوم جمركية مرتفعة، و من ثم زيادة التكاليف في الشركة التابعة المستوردة، سوف يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع لضريبة الدخل و بالتالي لنقص حصيلة الأخيرة في دولة الشركة المستوردة و ارتفاعها في دولة الشركة المصدرة. و من هنا تبدو أهمية قيام المركز الرئيسي للشركة بالمقارنة بين الوفر الناجم من تسديد مبلغ قليل كضريبة على الدخل و ما يقابله

من تسديد مبلغ كبير كرسم جمركي في دولة الشركة المستوردة بالإضافة لمبلغ ضريبة الدخل في الدولة المصدرة، و العكس صحيح[١].

أخيراً تجدر الاشارة إلى دراسة توصلت إلى أن العديد من الشركات دولية النشاط لا تنظر إلى الرسوم الجمركية كعنصر هام في تحديد التسعير التحويلي الخاص بها، و حتى عندما يتم استخدام هذه الآلية لتخفيض عبء الضريبة فإن هذا الإجراء مرتبط و مقيد بتدخل الحكومة[٢]، و ذلك لأن أغلب الدول المضيفة للاستثمار تكون واعية لميول تلك الشركات نحو تحديد تسعير تحويلاتها بالشكل الذي يعظم الربح للشركة المستثمرة فيها و الشركات التابعة الأخرى بالإضافة إلى الشركة الأم و التي تمكنها من تحقيق رقم الأعمال المستهدف من جانبها.

كما أن هناك بعض الدول الأخرى التي تقوم بفرض الرسوم الجمركية على تحويلات السلع المستوردة أو المصدرة بعد إعادة تقدير أسعارها بأسعار مساوية لأسعار السوق؛ بصرف النظر عن قيم تسعيراتها التحويلية (الفعلية أو المتلاعب فيها)، الأمر الذي يجعل التلاعب بتسعيراتها التحويلية غير ذي قيمة.

ثالثاً: مواجهة العوامل الاقتصادية:

١- خطر التضخم[٣]:

يعتبر التضخم المالي الناتج عن انخفاض القوة الشرائية للنقود له تأثير و كبير على تسعير التحويلات. حيث أن التضخم يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للأصول

١- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ١٠٠.

٢- محمد علي حسن سهام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٢.

٣- راجع في ذلك:

- محمد علي حسن سهام، المرجع السابق الذكر، ص: ٢٤٤.
- عبد الرازق عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: ١٢٩.

النقدية التي تمتلكها الشركة، و بالتالي يتم اللجوء إلى رفع أسعار تحويلات السلع و الخدمات المحولة إلى أي شركة تابعة تقع في دولة ذات اقتصاد يعاني التضخم، بحيث يمكن سحب أكبر مبلغ من النقود من هذه الشركة و تخفيض الأصول النقدية المعرضة لانخفاض القيمة، إلا أن ذلك سيؤدي إلى عدة آثار سلبية على الدولة المضيفة و الشركة بآن واحد.

عدا عن تفاقم مساوئ التضخم، و عن أن الدخل الخاضع للضريبة لا يمثل الدخل الحقيقي للشركة و ما ينتجه من مشاكل مع السلطات الضريبية، و بالتالي سيؤثر استخدام التسـعير التحويلي – خاصة إذا كان التسعير في تغير مستمر من فترة إلى أخرى – بدوره على التقارير المالية و مدى منفعتها للشركة في دولة التضخم، و ذلك بسبب أن نتائج الأنشطة التجارية لها ستكون وهمية و مبنية على أسس و مقاييس غير حقيقية بالنسبة لمركزها المالي الحقيقي، مما يصعب معه إجراء المقارنات بين التقارير الختامية من سنة لأخرى لنفس الشركة، أو بينها و بين الشركات التابعة في دول أخرى نظراً لاختلاف معدلات التضخم المالي فيها و مدى أثره على انخفاض القوة الشرائية للنقود.

٢- قيود تحويل الأرباح[١]:

في كثير من الأحيان قد تقوم بعض الدول بفرض قيود على تحويل أرباح الشركات دولية النشاط إلى خارج حدودها لسبب أو لآخر.

لذا لجأت تلك الشركات إلى استخدام آلية التسعير التحويلي لتقويض مثل هذه القيود، إذ تقوم الشركة (أم – وليدة، حسب الحال) برفع تسعير تحويلاتها من

١- راجع في ذلك:

- أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٨.
- محمد علي حسن سهام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٤.
- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٧٤.

سلع أو خدمات إلى الشركة (أم – وليدة، حسب الحال) العاملة في دولة مقيدة لانتقال الأرباح، بحيث تنقل أرباحها خارج الدولة و تخفض من حجمها الخاضع للضريبة، إلا أن ذلك في الحقيقة سيؤدي لأثرين سلبيين على الشركة المحول لها:

– صعوبة موقف تلك الشركة في مواجهة المنافسة مع الشركات الأخرى العاملة في نفس الدولة.

– حدوث مشاكل على المستوى الإداري للشركة، حيث سيؤدي التسعير المرتفع، إلى صعوبة تقييم أداء الشركة المحوّل لها على أساس الأرباح المحققة، فمدراء الشركة المحولة سوف يفخرون بارتفاع معدلات أرباحهم، في حين أن مدراء الشركة المحول لها سينصرفون عن أداء أعمالهم بصورة مناسبة، نتيجة انخفاض أرباحهم بشكل غير حقيقي في القوائم المالية بسبب استخدام التسعير التحويلي لتهريب الأرباح المحققة للخارج و التي يمنع تحويلها.

٣– مواجهة تقلبات أسعار الصرف[١]:

إن أي عجز في ميزان المدفوعات في الدولة المضيفة للشركة التابعة قد يدفع الحكومة فيها إلى تخفيض قيمة العملة المحلية بالنسبة للعملات الأخرى، و بلا شك سيؤدي ذلك إلى خسارة تلك الشركة فيما إذا كانت تمتلك أصولاً مقومة بعملة أجنبية. و بالعكس فإذا حدث وفر في ميزان الدفوعات سيؤدي إلى ارتفاع قيمة العملة المحلية، و كنتيجة لذلك ستزداد قيم أصول تلك الشركة.

و الشركات الدولية النشاط من جانبها و سعياً منها للتغلب على تلك المشكلة، فقد لجأت هذه الأخيرة إلى استخدام آلية التسعير التحويلي، حيث تقوم

١– راجع في ذلك:

- محمد علي حسن سهام، المرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٩ – ٢٤٠.

- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٧٢.

برفع تسعير تحويلاتها من السلع و الخدمات التي تحول للشركة التابعة في دولة الانخفاض بشكل يسمح بانتقال تلك الأصول قبل انخفاض قيمتها.

يذهب بعض الفقه للقول بأن ذلك سيكون دون جدوى، ما لم يستتبع بتغيير في توقيت صفقات الشركة التابعة في بلد انخفاض العملة، و ذلك من خلال تأجيل موعد استحقاق المدفوعات الواجبة على تلك الشركة أو من خلال تعجيل موعد استحقاقها.

مما سبق يمكن القول أن أي تغير في أسعار الصرف ارتفاعاً و انخفاضاً سيؤدي إلى تغير في تسعير التحويلات، مما يؤثر و لا شك على أرباح الشركات التابعة و عدم ظهورها بقيمتها الحقيقية الذي سيؤدي بدوره إلى حدوث العديد من المشاكل عند تحديد وعاء الضريبة.

٤- مخاطر التأميم[١]:

يمكن استخدام التسعير التحويلي المرتفع، لتقليل درجة تعرض الفرع الأجنبي لمخاطر التأميم و المصادرة بواسطة حكومة الدولة المضيفة. حيث يؤدي رفع التسعير التحويلي على واردات الشركة (من الشركة الأم أو إحدى الشركات التابعة الأخرى)، إلى ابعاد جزء من الأصول عن خطر المصادرة. و بالعكس فإن التسعير المنخفض لصادرات الشركة التابعة سوف يؤدي إلى تحويل الأصول المعرضة للمصادرة إلى الخارج.

لا شك بأن التسعير المرتفع لواردات الشركة المعرضة للمصادرة سوف يؤدي إلى زيادة الأرباح الخاضعة للضريبة في الشركة المصدرة، و يبقى على الشركة دولية النشاط أمر الموازنة بين النفع العائد نتيجة التلاعب بسعر التحويل، و المبالغ التي ستتحملها في صورة ضرائب.

١- عبد الرازق عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: ١٢٩.

٥- عوامل المنافسة[١]:

من المثير للاهتمام أن التسعير التحويلي بين فروع الشركات دولية النشاط تستخدم من المنظور الاستراتيجي للتنمية و المحافظة على المركز التنافسي للفروع أو للمراكز الرئيسية في آن واحد، فالتسعير التحويلي ميدان للمناورة و تتداخل فيه دوافع المدراء، و أهداف الربح، و أهداف الحكومات...إلخ. فقد يستخدم التسعير التحويلي بين فروع الشركات دولية النشاط في عدة أوجه:

- إعاقة الشركات المنافسة للدخول إلى نفس السوق بهدف المحافظة على المركز التنافسي للفرع، بحيث تسعر الشركة مصدرة السلع و الخدمات الموردة لشركتها التابعة بسعر أعلى من سعرها الحقيقي، بهدف تخفيض الربح النهائي لتلك الشركة مما يبعد الرغبة لدى الغير في الدخول في عملية انتاج نفس المنتج.
- قد تعمد الشركة الأم إلى توفير عناصر الانتاج للشركة التابعة عند بداية تأسيسها بتسعير منخفض، و ذلك حتى تستطيع المنافسة في سوق الدولة الأجنبية.
- مساعدة الشركة التابعة في الحصول على التمويل المحلي، فيتم تسعير السلع و المنتجات المحولة إليها بسعر منخفض و تحديد أسعار مرتفعة لما تنتجه من منتجات مما يؤدي إلى زيادة رقم الربح الظاهر في قائمة دخلها.

و بالتأكيد فإن استخدام هذه الاستراتيجيات على المدى الطويل سترتب عدة آثاراً سلبية على الشركة دولية النشاط، كاعتماد مدراء الشركة التابعة على الشركة المركزية في تدعيم المركز التنافسي بدلاً من الاعتماد على أنفسهم في اتخاذ الاجراءات

١- راجع في ذلك:
- عبد الرازق عزيزة، مرجع السابق الذكر، ص: ١٢٨.
- أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٥.

و اتباع الاستراتيجيات التي تقوي مركز الشركة التابعة في السوق المحلي. عدا عن السياسات التسعيرية للشركات المنافسة في السوق المحلية بغرض الانتقام.

٦- التلاعب في حجم المخزون[١]:

يعتبر حجم المخزون من البضاعة الجاهزة لدى الفروع التي تتخصص بالتسويق دليل في التسعير التحويلي، إذ يترتب على انخفاض حجم المخزون انخفاض تكلفة التخزين مما يؤدي إلى ارتفاع الأرباح المحققة و بالتالي ارتفاع مقدار الضريبة المفروضة.

بالمقابل سيؤدي ارتفاع حجم المخزون إلى ارتفاع تكلفة التخزين و بالتالي انخفاض الأرباح المحققة، إذ يمكن للشركة التسويقية التابعة في الدولة المضيفة ذات المعدل الضريبي المرتفع أن تسعر تحويلاتها بأسعار مرتفعة، مما سيؤدي بدوره إلى انخفاض الطلب على المنتجات التي تقوم بتسويقها، الأمر الذي سيترتب عليه ارتفاع حجم المخزون و انخفاض الأرباح المحققة.

رابعاً: إدارة مستوى التغلغل في السوق العالمية[٢]:

تختلف درجة التدويل من شركة دولية النشاط لأخرى، فالشركة التي تمتلك فروعاً مملوكة لها ملكية مطلقة أو مشتركة قد تتمتع بدرجة عالية من التدويل أو مستوى عال من التغلغل في الأسواق الدولية إذا ما قورنت بأخرى تعتمد على منح عقود التراخيص أو الانتاج الدولي من الباطن.

١- محمد علي حسن سهام، المرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٢ – ٢٤٣.

٢- راجع في ذلك:

- أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٦.
- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٧٧.

فالشركات دولية النشاط عادة ما تستخدم التسعير التحويلي كأساس للتمييز بين الفروع المملوكة لها ملكية مطلقة، و تلك التي تعمل على أساس الاستثمار المشترك، و الأخرى التي تعمل بعقود الامتياز (التراخيص) أو بعقود التوزيع. فبينما يتم تخفيض مستوى التسعير التحويلي بين الفروع (أو للفروع) المملوكة ملكية كاملة للشركة الأم قد يتم بالمقابل رفع مستوى التسعير لتلك التي تعمل على أساس الملكية المشتركة أو الموزعين أو المرخص لهم و ذلك طبقاً للظروف.

و قد أشارت الدراسات الميدانية إلى عدة أمثلة في هذا المجال، نورد منها المثال التالي:

تتقاضى إحدى الشركات دولية النشاط الأمريكية الأصل و تعمل في مجال الصناعات الالكترونية من الموزعين الأجانب التابعين لها نسبة /١٠%/ زيادة عن تسعير التحويل أو البيع لفروعها العاملة في الخارج، لعدة أسباب:

١- الفروع تدفع مقابل التدريب على المنتج (الحاسب الالكتروني)، بينما الموزع لا يتحمل أو يشارك في تكلفة التدريب، حيث يتم التدريب على نفقة الشركة.
٢- التعاون بين الشركة و الموزعين في مجال الإعلان بنسبة مناصفةً، بينما الفروع تتحمل تكلفة الإعلان بالكامل.
٣- الفروع و الموزعون لا يعملون في نفس السوق (الدولة).

خامساً: تشجيع و تحفيز مدراء الفروع:

بالرغم من أن الممارسات الخاصة باستخدام التسعير التحويلي بين الفروع تؤدي إلى خلق مشكلات ترتبط بتقييم الأداء و الرقابة و التأثير السلبي على معنويات مدراء الفروع، إلا أن نتائج بعض الدراسات الميدانية و الحالات الواقعية أشارت إلى أن آلية التسعير التحويلي تستخدم في تحفيز مدراء الفروع.

فقد أشـار تقرير بزنـس انترناشـيونال Business International الصـادر بعدديها المؤرخين في /١١ حزيران/ و /١٢تشـرين الثاني/ سـنة /١٩٩٠م/ إلى أن أهم أسـباب اسـتخدام شـركة هيولت – باكرد Hew let-Packard للتسعير التحويلي هو تشجيع المديرين على تحقيق الأرباح بمستوى مرتفع، و تقليل فرص المراجعة الضريبية، و تحويل الأرباح، و إخضاعها لمعدلات ضريبة أقل[١].

أخيراً في إطار العلاقة بين كل تلك الدوافع و مستويات التسعير التحويلي، يرى الباحث ضرورة عرض نتائج الدراسة التي قام بها الأستاذ (Plasschaert) بلاشايرت في و ذلك من خلال الجدول الآتي[٢]:

١- أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٨.

2- R. F. Plasschaert : **The Multiple Motivation for Transfer pricing Modulations in Multinational Enterprises and Governmental Counter-Measures**, Management International Review, Vol: 34, No: 2, Special issue, 1994, p: 36 – 50.

لخص الأستاذ بلاشايرت العلاقة بين مستويات التسعير التحويلي التي تحددها الشركة الدولية النشاط (الأم) و الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، على افتراض أن ما تمارسه الشركة الأم من المحتمل جداً أن يتبناه الفرع أيضاً.	
الدافع	**تصرفات الشركة (مستوى التسعير)**
تخفيض أعباء الرسوم الجمركية على الاستيراد و التصدير	تخفيض تسعير التحويل
تجنب أخطار انخفاض أسعار الصرف: -انخفاض قيمة العملة -ديون مطلوبة في دول نامية	-رفع تسعير التحويل
-مطالبات ديون في دول متقدمة (حيث ارتفاع قيمة العملة)	مغالاة في رفع تسعير التحويل
تحويل الأرباح و رأس المال	رفع تسعير التحويل
الرسملة على الآلات	رفع تسعير التحويل
تبرير ارتفاع أسعار السلع من خلال المبالغة في التكلفة	رفع تسعير التحويل
تجنب العقوبات المفروضة عن كسر قوانين منع الاحتكار	تخفيض تسعير التحويل
تجنب أعباء حالات الاغراق الناجمة عن كسر قوانين منع الاغراق.	رفع تسعير التحويل
تجنب المطالبة بزيادة الأجور من خلال تخفيض رقم الربح	رفع تسعير التحويل
دعم الصناعات الناشئة	تخفيض تسعير التحويل
تعظيم الحصة من السوق للإضرار بالمنافسين	تخفيض تسعير التحويل

مما سبق يمكن القول أن قرار تحديد التسعير التحويلي بين فروع الشركات دولية النشاط تحكمه شروط أو عوامل متعددة، بعضها يرتبط بمعطيات السوق في الدولة المضيفة و خصائصه، و البعض الآخر يتعلق بخصائص و توجهات المركز الرئيسي (الشركة الأم) أو أهدافها، و كذلك الفرع (الشركة التابعة)، فضلاً عن بعض العوامل الخاصة بحكومة الدولة الأم.

أما بالنسبة لعلاقة الفروع و الشركة الأم (المركز الرئيسي) فقد أشارت نتائج دراسة الأستاذ أربان التي أجريت على / ٦٠ / فرع من فروع الشركات العالمية إلى وجود ظروف أو شروط معينة تفرض ضرورة:

أ- رفع التسعير التحويلي على المعاملات (البيع / الشراء) أو التدفقات من الفروع إلى الشركة الأم.
ب- تخفيض أسعار التحويل من الشركة الأم إلى الفروع.
ج- تخفيض التسعير التحويلي من الفروع إلى الشركة الأم.
د- رفع التسعير التحويلي من الشركة الأم إلى الفروع.

و يمكن توضيح هذه الظروف باختصار في الجدول الآتي[1]:

---

1 - J. S. Arpan : **Intracorporate Pricing :Non American Systems and views**, in L. Radebaugh and S.J. Gray, op. cit., p:494.

حالة رقم (١) تخفيض التسعير من الشركة الأم إلى الفروع أو ارتفاع التسعير من الفروع إلى الشركة الأم	حالة رقم (٢) ارتفاع التسعير من الشركة الأم إلى الفروع و تخفيض هذا التسعير من الفروع إلى الشركة الأم
١-ارتفاع الرسوم الجمركية	١-شركاء محليون (الشراكة الوطنية)
٢-انخفاض معدل الضريبة على الدخل في الدولة المضيفة مقارنة بالدولة الأم.	٢-ضغوط العاملين للحصول على حصة كبيرة من أرباح الشركة.
٣-ارتفاع درجة المنافسة.	٣-الضغوط السياسية لتأميم أو مصادرة الشركات الأجنبية التي تحقق أرباحاً مرتفعة.
٤-الاعتماد على المركز المالي في منح القروض المحلية.	٤-القيود المفروضة على تحويل الأرباح (أو التوزيعات على الأسهم للخارج).
٥-دعم الصادرات أو تخفيض الضرائب على قيمة الصادرات (امتيازات ضريبية).	٥-عدم الاستقرار السياسي.
٦-انخفاض معدل التضخم عن نظيره	٦-اتفاقيات الربط البيعي (حجم

في الدول الأخرى.	مبيعات معين).
٧-القيود المفروضة على قيمة واردات الفرع من السلع في الدولة المضيفة.	٧-الرغبة في التغطية على أرباح عمليات الفروع لمنع دخول المنافسين.
	٨-رقابة الحكومة على أسعار السلع النهائية و اعتماد التسعير على تكلفة الإنتاج.

أخيراً تجدر الإشارة إلى أن الشركات الدولية النشاط عادةً ما تقوم بالمفاضلة بين سياسة المركزية و اللامركزية في اتخاذ قرار التسعير التحويلي على المستوى الدولي، نظراً لاعتبار التسعير التحويلي بين فروعها وسيلة فعالة لتحويل الأرباح للمركز الرئيسي خاصة في حالة الدول التي تفرض قيوداً على تحويل الأرباح إلى الخارج، بالإضافة إلى أهمية التسعير التحويلي في تخفيف الأعباء الضريبية فإن قرار تحديد التسعير يظل **متمركز في يد المدير المالي بالمركز الرئيسي**، أو على الأقل يتم تحديده في ضوء توجيهاته.

أما في حالة اللامركزية فإن المركز الرئيسي يضع بعض العوامل الحاكمة لقيام الفرع باتخاذ القرار و من بين هذه العوامل: حصة الفرع من السوق و خصائص المستهلك الأخير، التوقيت، مدى استغلال الطاقة، الظروف الاقتصادية و المالية للسوق، تكاليف النقل، و التكاليف الأخرى.

إن الحرية التي تتمتع بها الفروع في تحديد الأسعار بشكل عام يتم ممارستها من خلال شروط البيع، و نظام الخصم و التسعير التحويلي، أي أن التسعير التحويلي في سياق سياسة التسعير في الفروع أحد العوامل الحاكمة لهذه السياسة[1].

المطلب الثاني

استراتيجيات الشركات دولية النشاط في تحديد التسعير التحويلي

لما كان التسعير التحويلي هو الآلية الأكثر أهمية لدى الشركات دولية النشاط في تحقيق أهدافها في تحقيق أكبر ربح ممكن، فقد كان حرياً بتلك الشركات أن تسعى إلى ابتداع أفضل الاستراتيجيات في تحديد تسعيراتها التحويلية بما يحقق غايتها المنشودة.

و عليه سنبحث في هذا المطلب في تلك الاستراتيجيات من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: طرق تحديد التسعير التحويلي.

الفرع الثاني: علاقة الأبعاد الاستراتيجية لتسعير التحويلات باختيار طرق تحديد التسعير التحويلي.

١- راجع في ذلك:

- أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٥.

- عبد الرازق عزيزة، مرجع السابق الذكر، ص: ١٣٠.

الفرع الأول

استراتيجيات تحديد التسعير التحويلي

تستند الشركات دولية النشاط في تسعير المنتجات المتبادلة بين فروعها المرتبطة إلى عدة استراتيجيات، إلا أن تلك الاستراتيجيات يمكن أن تنحصر في أسلوبين رئيسيين هما: إجمالي التكلفة و سعر السوق مع بعض التعديلات في كل منهما، و يخضع اختيار أي من هذه الطرق لأهداف الشركة دولية النشاط و مدى توافر بيانات السوق و التكلفة.

و عليه سيحاول الباحث عرض طرق التسعير التحويلي للصفقات المتبادلة بين فروع الشركة دولية النشاط وفق الآتي:

أولاً: استراتيجية سعر السوق (MPS)[1]:

يعد سعر السوق من أمثل الأسس لتحديد التسعير التحويلي خاصة في حال توافر سوق خارجي للسلعة محل التبادل، و يرجع السبب في هذا إلى أن السعر يحدد

١-

Market Price :**MPS** -

- كما يطلق تسمية على هذه الاستراتيجية طريقة "التسعير للأغيار أو الأباعد".

- عبد الرازق عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص:١٣١.

- إمام حاج عمر عبد اللطيف؛ عالم مصطفى أحمد زين العابدين: **المحاسبة الإدارية**، ط١، صنعاء، جامعة العلوم و التكنولوجيا بالتعاون مع جامعة السودان المفتوحة، ٢٠٠٩م، ص: ٢٣٠.

- محمد علي حسن سهام، المرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٨.

بواسطة أطراف خارجية عن الشركة دولية النشاط، و بناءً على قوى السوق من عرض و طلب.

حيث يمثل التسعير التحويلي بالقيمة السوقية للمنتج أو الخدمة، و من هنا فإن أسعار السوق تعد مقياساً موضوعياً لتقييم ما يتم من تحويلات داخلية، فضلاً عن أن سعر السوق يعد الأساس الوحيد في تحديد التسعير التحويلي بالنسبة لمراكز الربح، خاصة إذا ما عوملت هذه المراكز على أساس كونها منشآت منفصلة، فهي الأسعار التي يمكن للشركة البائعة أن تتلقاها أو تحصلها فيما لو باعت انتاجها لعميل خارجي، كما أنها هي الأسعار التي تلتزم الشركة المشترية بدفعها فيما لو اشترت احتياجاتها من مورد خارجي.

و مع هذا فإن المشكلة الأساسية التي يمكن أن تواجه الشركة دولية النشاط عند استخدامها لأسعار السوق أساساً لتحديد أسعار التحويل، هي أن بعض السلع أو الخدمات محل التحويل و التبادل الداخلي لا يكون لها سعر بالسوق؛ ذلك لأن هذه السلع أو الخدمات قد يكون لها من الصفات و الخصائص الخاصة، التي تجعل من أي سعر خارجي مجرد تقدير تقريبي بقيمة السوق لهذه السلع و الخدمات المتميزة و الخاصة.

إن استخدام أسعار السوق في تحديد أسعار السلع و الخدمات المتبادلة بين الشركات التابعة لشركة واحدة، يوفر المزايا التالية:[1]

١- تساعد على تحقيق اللامركزية في اتخاذ القرارات حيث تسمح لكل من الشركة الأم و شركاتها التابعة باتخاذ القرار الذي تعتقد أنه في مصلحتها.

١- راجع في ذلك:

- محمد علي حسن سهام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٨.
- عبد الرازق عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: ١٣٢.

٢- إن ربحية كل شركة من الشركات التابعة تعتمد على قدرتها على التعامل مع السوق الخارجي و ليس للنظام العام للشركة الأم أي دخل فيها، و من ثم يتحقق الاستغلال الأفضل للموارد و الإمكانيات الاقتصادية للشركة التابعة، حيث تتجه هذه الموارد إلى مواقع الاستثمار التي تحقق أعلى ربح.

٣- إن استخدام سعر السوق أساساً للتسعير يعتبر أساس موضوعي لا يتأثر بالأهواء الشخصية للأفراد الذين لهم مصلحة خاصة في حساب الربح، أي أن سعر السوق:

أ- يمد الإدارة بمقاييس موضوعية لتقويم أداء الشركات التابعة.

ب- يكون مقبولاً من قبل السلطات الضريبية و الجمركية في كل من دولة الشركة الأم و الدولة المضيفة للشركة التابعة باعتبارها أسعار ناتجة عن تضافر عوامل خارج نطاق تحكم إدارة الشركة.

٤- إن أسعار السوق تمثل حافز لزيادة الكفاية الإنتاجية، و هذا يرجع إلى أن الشركة المشترية لا تتحمل الأعباء الناتجة عن الإشراف و عدم الكفاية في الشركة المنتجة.

على الرغم من هذه المزايا لسعر السوق كأساس لتسعير الصفقات المتبادلة بين الشركات التابعة لإدارة واحدة فإنه يوجد عدد من المشاكل و الصعوبات في سبيل استخدام سعر السوق كأساس لتسعير هذه التحويلات، أهمها[1]:

١- نادراً ما يوجد سوق حقيقي للمنتجات الوسيطة التي يتم تبادلها بين الوحدات التابعة لإدارة واحدة، و خاصة إذا كانت هذه المنتجات بضاعة غير تامة الصنع أو براءة اختراع أو بضائع تامة الصنع تحتكر الشركة انتاجها و توزيعها.

٢- حتى في حالة وجود سوق حقيقي فإنه نادراً ما يتمتع بصفة المنافسة الكاملة فقد يكون للمنتج محل التبادل مواصفات خاصة تميزه عن المنتجات الأخرى المماثلة.

١- عبد الرازق عزيزة، المرجع السابق الذكر، ص: ١٣٣.

٣- قد توجد بعض العوامل التي تحد من صلاحية سعر السوق لأغراض التسعير مثل الخصم الذي يمنح لبعض العملاء في ظروف معينة. و من ناحية أخرى فإن السعر النهائي يختلف طبقاً لشروط البيع (نقداً أو بالأجل) و التسليم و خدمة ما بعد البيع و هي عوامل رئيسية في إتمام الصفقة.

٤- إن استخدام سعر السوق كأساس للتسعير بين الشركات التابعة يحد من قدرة الشركة دولية النشاط على المناورة بواسطة الأسعار لتحقيق أهداف معينة أو للتغلب على بعض العوامل الخاصة.

١- استراتيجية سعر السوق المعدل (MMPS)[١]:

و بمقتضى هذه الطريقة، أنه في حالة توافر سعر السوق للسلع و الخدمات محل التبادل و التحويل بين فروع الشركة دولية النشاط، يجب تعديل هذا السعر قبل الاعتماد عليه، كأسعار تحويل داخلية، ليعكس الظروف و الأوضاع الداخلية التي تصاحب تحويل هذه السلع و الخدمات فيما بين فروع الشركة.

فعلى سبيل المثال، ضرورة تخفيض أسعار السوق عند استخدامها كأسعار تحويل داخلية بمقدار ما يحدث من انخفاض في تكاليف تسويق السلع و الخدمات موضع التحويل (عدا عن المتغيرات الأخرى كاحتياجات المنتجات الخاصة و تكاليف التخزين...إلخ)، في الشركة البائعة للسلعة أو الخدمة لا يتحمل تكاليف التسويق، و تصريف هذه السلعة أو الخدمة داخلياً بالقدر نفسه الذي يمكن أن تتحمله فيما لو قامت بتصريفها خارجياً. و بالتالي فإذا كانت الشركة البائعة قد تحملت تكاليف أقل

١-

- **MMPS**: Modified Market Price.

- إمام حاج عمر عبد اللطيف؛ عالم مصطفى أحمد زين العابدين، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣١.

في تصريف سلعها و خدماتها إلى الشركة المشترية، أليس من العدل إذاً أن تستفيد الشركة المشترية بجزء من هذا التخفيض في تكاليف التسويق؛ بمعنى تخفيض (تعديل) سعر السوق بمقدار هذا التخفيض في تكاليف التسويق و الذي بناءً عليه سيتحدد تسعير التحويل بين توابع و فروع الشركة دولية النشاط.

أما في حالة غياب سعر السوق للسلعة أو الخدمة محل التبادل بسبب تفردها و تمييزها، فإنه عادة ما يتم اختيار سعر السوق و تحديده لأقرب سلعة بديلة معروضة فعلاً في السوق، ثم يعدل هذا السعر بعد ذلك ليعكس أي اختلاف في خصائص السلعة موضع التبادل الداخلي عن تلك السلعة البديلة المختارة، و هكذا يكون قد اتخذ سعر السوق للسلعة البديلة أساساً لتقدير قيمة السلعة موضع التبادل الداخلي التي ليس لها أصلاً سعر في السوق لتفردها و تمييزها.

و هنا تجدر الإشارة إلى أن فقه إدارة الأعمال يرى في هذه الطريقة وسيلة لتحقق مستوى مرضي من العدالة في التعامل بين الفرع المنتج البائع و الفرع المشتري.[١]

٢- استراتيجية السعر التعاقدي (CPS)[٢]:

طبقاً لهذه الاستراتيجية يتم تحديد السعر في الوقت الذي يتم فيه اعتماد خطة الشركة أو الفرع. و تتميز هذه الطريقة بأنها تجنب الفروع المشاكل الناتجة عن مركزية قرار تحديد سعر التحويل، و في نفس الوقت فإنها تحرم الفرع من الحوافز الممكن

١- أبو قحف، عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٩.

٢-

- Contractual Price :CPS.

- أبو قحف، عبد السلام، المرجع السابق الذكر، ص: ٢٥٠.

تحقيقها من خلال النشاط التسويقي لتغطية أي تغيرات تحدث في أسعار الصرف الناتجة عن التعامل مع طرف ثالث، بمعنى آخر أنها تقتل حماس الفرع و محاولاته في مواجهة التغيرات التي قد تحدث في أسعار الصرف عند القيام بالبيع لفروع أخرى لا تنتمي إلى الشركة الأم.

٣- استراتيجية السعر التفاوضي (NPS)[١]:

حيث يتحدد السعر من خلال التفاوض بين طرفي العملية (الشركة البائعة و الشركة المشترية)[٢]، و من ثم فإن الأخذ بهذا السعر التفاوضي في تحديد أسعار التحويل الداخلية معناه إعطاء كل قسم كامل حريته في التفاوض و تقرير سعر منتجه سواء كانت سلعة أو خدمة، و يتم ذلك في حالة وجود سوق مفتوحة.

بالمقابل فإنه في حال لم يتم الاتفاق على السعر، فإن لكل شركة (سواء كانت بائعة أو مشترية) كامل الحرية في دخول الأسواق الخارجية إما لتسويق انتاجها أو لتلبية احتياجاتها، و من هنا فإنه ما لم تتوافر هذه الحرية فإن اسلوب التفاوض يفقد الكثير من قيمته و فائدته.[٣]

أخيراً تجدر الإشارة إلى أن في حال استخدام هذا السعر فإنه يجب مراعاة الآتي:

١-

- **NPS**: Negotiated Price.

- **كما يطلق** على هذه الاستراتيجية تسمية (Arm's - Length prices) طريقة مدى الذراع للتسعير.

- محمد علي حسن سهام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٨ – ٢٤٩.

٢- حاج عمر عبد اللطيف إمام؛ مصطفى أحمد زين العابدين عالم، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٥.

٣- أبو قحف، عبد السلام، مرجع سابق، ص: ٢٤٩.

– أن يكون للمنتج سوق خارجية و للمتفاوض الحرية الكاملة للتعامل الخارجي.
– أن يتم أخذ موافقة الإدارة العليا على إجراء التفاوض و المساومة.
– أن يتوافر للمتفاوضين القدر الملائم من المعلومات و البيانات المتاحة عن السوق، إلا أنه يلاحظ أن السعر المحدد وفقاً لهذه الطريقة يتم تحديده بدرجة كبيرة وفقاً للقدرة التفاوضية للمدراء.

ثانياً: طرق التسعير التي تعتمد على التكلفة (CTP)[١]:

إن طرق التكلفة تعد الأساس الأكثر شيوعاً و استخداماً في تحديد التسعير التحويلي خاصة في حال عدم وجود أسعار سوق للسلع أو الخدمات المتبادلة ذلك أن التكلفة تتميز بأنه يمكن تحديدها بدقة و بسهولة نسبية.

حيث أن هذا الأساس يتسم بالبساطة و أنه غير مكلف لأن النظام المحاسبي يوفر بيانات التكاليف بشكل روتيني (التقارير الداخلية)، و بسهولة الفهم من جانب إدارة الشركة الأم و شركاتها التابعة، و انسجامها مع سياسات تسعير الأسواق[٢].

و يتفرع من أساس التكلفة عدة طرق أهمها:

١– طريقة إجمالي التكلفة (التكلفة الفعلية) (ACP)[٣] :

تعتمد هذه الطريقة على أن سعر البضاعة المحولة من شركة تابعة إلى شركة تابعة أخرى تخضع لنفس التنظيم الإداري يجب أن يتحدد بناءً على إجمالي تكلفة هذه البضاعة،

١- **CTP**: Cost transfer Pricing.

٢– حاج عمر، عبد اللطيف إمام؛ مصطفى أحمد، زين العابدين عالم، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٢.

٣-

- **ACP**: Actual Cost price.

– عبد الرزاق عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: ١٣٣ – ١٣٤.

و إجمالي التكلفة هنا يشتمل على كل من التكاليف المباشرة و غير المباشرة (المتغيرة و الثابتة) ، سواء كانت تكاليف صناعية أو غير صناعية مثل مصروفات التسويق و أعباء البحوث و التنمية و المصروفات الإدارية العامة[١].

كما أن إجمالي التكلفة قد يكون التكلفة الفعلية للإنتاج أو التكلفة المعيارية لنفس الكمية من المنتج ، و إن كان من المفضل استخدام التكاليف المعيارية حتى لا تتحمل الشركة المشترية أي أعباء ناتجة عن سوء الإدارة و عدم الكفاءة في إدارة العملية الإنتاجية في الشركة البائعة.

إن استخدام إجمالي التكلفة أساساً لتسعير السلع و الخدمات التي تنتقل من شركة إلى أخرى داخل الشركة دولية النشاط يؤدي إلى عدم تحقيق الشركة البائعة أي ربح حيث أن سعر البيع يغطي التكلفة الكلية للإنتاج فقط، هذا بالإضافة للاعتراضات التالية:

أ- إن السلطات الضريبية في بلد الشركة المصدرة لن توافق على استخدام إجمالي التكلفة لتسعير المبيعات (و خصوصاً إذا كانت هذه المبيعات الوحيدة التي تقوم الشركة بإنتاجها) لأنه لا يؤدي إلى تحقيق أي أرباح يمكن أن تخضع للضريبة على الدخل، و العكس في الشركة المستوردة حيث يؤدي إلى زيادة الأرباح الخاضعة للضريبية على الدخل.

ب- تؤدي طريقة إجمالي التكلفة إلى عدم تحقيق الشركة المصدرة لأي أرباح، من ثم لا يمكن أن تعامل كمركز ربح مستقل لجهة تقييم الأداء.

ج- لا يوجد اتفاق على الطريقة المثلى لتوزيع و تحميل المنتج بنصيبه من التكاليف الثابتة (غير المباشرة) الصناعية و التسويقية و الإدارية.

١- حاج عمر عبد اللطيف إمام؛ مصطفى أحمد زين العابدين عالم، المرجع السابق الذكر، ص: ٢٣٢.

٢- استراتيجية إجمالي التكلفة زائد نسبة معينة كهامش للربح (cps)[١]:

لتجاوز مشكلة عدم تحقيق الشركة المصدرة لأي أرباح نتيجة لعمليات التصدير إلى الشركات التابعة، تبين أنه من الملائم إضافة نسبة مئوية معينة من التكلفة كهامش ربح يضاف إلى إجمالي التكلفة (فعلية أو معيارية) لتحديد سعر المنتج الذي يتم تصديره.

هذا الأسلوب يفيد كثيراً في حالات السلع نصف المصنعة و الجدير بالذكر أن قانون الضرائب الأمريكي في القسم (٤٨٢)، يقترح استخدام هذه الطريقة إذا كانت السلعة موضوع التبادل لا يوجد لها سوق خارجي يمكن على أساسه تحديد السعر العادل للسلعة[٢]، كما سنرى في موضع لاحق من البحث.

و لكن بالرغم من أن هذه الطريقة تتغلب على العيب الرئيسي في الطريقة السابقة إلا أنه لها عيوبها الخاصة بها، و من أهم هذه العيوب:

أ- لا تقدم الحافز لإدارة الشركة المصدرة على رفع الكفاية الإنتاجية طالما كل عوامل الإسراف و الضياع يتم حسابها ضمن التكلفة الإجمالية و تحمّل على الشركة المستوردة كأحد مكونات سعر السلعة موضوع التبادل.
ب- لا يوجد اتفاق على مقدار النسبة المئوية التي تمثل عائد مناسب للشركة البائعة.

١-

- **cps**: Cost plus Price.
- يطلق عليها أيضاً تسمية التكلفة المعدلة.
- حاج عمر عبد اللطيف إمام؛ مصطفى أحمد زين العابدين عالم، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٣٣.
- محمد علي حسن سهام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٧.

٢- عبد الرزاق عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: ١٣٥ – ١٣٧ بتصرف.

ج- إن أسلوب توزيع التكاليف غير المباشرة يفتقد إلى الموضوعية، و من ثم فإن احتساب هامش الربح كنسبة من التكلفة الكلية يمثل مكافأة لعدم الكفاءة و الموضوعية. و ذلك على الرغم من إمكانية الاعتماد عليها لرفع مستوى حماية مخرجات الشركة، و ذلك بتضخيم التكلفة من خلال المغالاة في أسعار تحويل الواردات إلى الشركات التابعة مما يساعد إدارة الشركة على تحويل و تهريب الأرباح و عدم الخضوع للضريبة.

أخيراً لابد من الإشارة إلى أن طريقة التسعير التي تعتمد على التكلفة تشكل سلاحاً قوياً في أيدي الشركات دولية النشاط للضغط به عند المساومة على حقوق الامتياز و إبرام الاتفاقيات مع الدول المضيفة للاستثمار و التي قد تكون ملمة بها.

ثالثاً: استراتيجية السعر الثنائي[١]:

وفقاً لهذه الطريقة يتم استخدام سعرين لتحديد قيمة المنتج موضع التبادل بين الشركات التابعة، أحد السعرين يمثل سعر البيع بالنسبة للشركة البائعة و السعر الأخر يمثل سعر الشراء للسلعة المشتراة.

و يمكن تحديد هذين السعرين بطريقة مختلفة، فمثلاً يمكن تحديد سعر البيع بما يعادل سعر السوق أو إجمالي التكلفة أيهما أكبر، بينما يتحدد سعر الشراء بما يعادل إجمالي التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، أو يمكن استخدام أي طريقة أخرى لتحديد كل من سعر البيع و سعر الشراء.

و لطريقة التسعير الثنائي عدة مزايا منها[٢]:

١- عبد الرازق عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: ١٣٩.

٢- محمد علي حسن سهام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٩.

١- توفر هذه الطريقة أساساً سليماً لتقويم أداء مديري الوحدات التابعة، حيث يضمن تقييم أداء كل من البائع و المشتري بطريقة عادلة.

٢- التسعير الثنائي يحافظ على استقلال الوحدات الفرعية كما يؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة على مستوى الشركة ككل.

٣-تؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة، حيث معظم هذه القرارات يعتمد على التكلفة المتغيرة.

أما عن عيوب هذه الطريقة فيمكن إجمالها في أن كل من الشركات الفرعية التابعة قد تحقق ربحاً، بينما يمكن للشركة الأم أن تحقق خسائر.

أخيراً و بعد استعراض استراتيجيات التسعير التحويلي المتبعة من قبل الشركات الدولية النشاط، يمكن للباحث عرض دراسة (**Al-Eryani, et al**)، (الأيرياني و رفاقه) و التي تعد أبرز الدراسات الميدانية التي أجريت في العقد الأخير من القرن العشرين حول تحديد استراتيجيات التسعير التحويلي من قبل الشركات دولية النشاط، حيث شملت الدراسة / ١٦٤ / شركة عالمية: أمريكية، فرنسية، كندية، ألمانية، بريطانية، و اسكندنافية. وقد أظهرت النتائج الآتية[1]:

١- إن / ٦٥% / من عدد الشركات تستخدم طريقة التكلفة أساساً لتحديد التسعير التحويلي.

٢- إن / ٣٥% / من عدد الشركات محل الدراسة تستخدم السوق كأساس لتحديد التسعير التحويلي.

٣- إن / ١٥% / من عدد الشركات محل الدراسة تستخدم السعر التفاوضي لتحديد التسعير التحويلي.

1- M. F. Al-Eryani, et al., **Transfer pricing Determinants of U.S Multinationals**, Journal of international business studies, vol.21, no.3, 1990, pp. 409-425.

و قد أشار الأيرياني أن زيادة مجموع النسب عن / ١٠٠% / جاء نتيجة استخدام بعض الشركات لأكثر من استراتيجية واحدة لتحديد تسعير تحويلاتها، و من بين النتائج المثيرة للاهتمام و التي أظهرتها دراسة الأيرياني، إنه كلما ارتفعت أهمية تأثير العوامل القانونية، مثل قوانين الضرائب و قوانين منع الاحتكار و غيرها، على الشركات دولية النشاط، كلما ارتفعت درجة اعتماد هذه الشركات على السوق كأساس لتحديد تسعير تحويلاتها، كما أنه من المحتمل جداً استخدام نفس القاعدة كلما كبر حجم و نشاط الشركة الدولية.

و في نفس الوقت وجَدَ الأستاذ الأيرياني أن استخدام هذه الاستراتيجية لا يرتبط أو يعتمد بالضرورة على كبر عدد الفروع التي تمتلكها الشركة الدولية في الدول النامية، أو الاستقرار السياسي ، أو البيئة الاجتماعية، أو الحصة من السوق، أو المركز التنافسي أو متطلبات تقييم الأداء.

و قد أشار الباحثون[1] تعليقاً على النتائج السابقة إلى أن استخدام السعر التفاوضي و سعر السوق أساساً لتحديد تسعير التحويلات قد يمكن معه القول بأنها أسعار مبنية على أساس سعر السوق، كما أن الفرصة قائمة لعدد / ١٠٦ / شركة أي /٦٥%/ من عدد الشركات، لتغيير تسعير التحويلات خاصة في ظل التسعير على أساس التكلفة.

أما بالنسبة للسعر التفاوضي فقد أشارت بعض الدراسات الميدانية إلى أن: تكلفة الإنتاج، و الربح المستهدف و تكلفة عملية التفاوض، و قناعات المفاوضين و سلوكهم، و عدم كفاية المعلومات من العوامل التي تؤثر في تحديد تسعير

1- J. L. Luft & R. Libby, **Profit Comparisons**, **market prices and managers**, **judgments about negotiated transfer prices**, the Accounting review, vol. 72, no. 2, April, 1997, p: 217-229.

التحويلات سواء تمت عملية البيع أو الشراء في الداخل أو الخارج أو حتى داخل الشركة أي بين الفروع.

كما أن اللجوء إلى استخدام الحكم الشخصي لتحديد سعر التحويل قد يؤدي إلى خلق مشاكل ترتبط بتقييم أداء الفروع.

أما من حيث تفضيلات فروع الشركات العالمية لاستراتيجيات أو طرق و مداخل تحديد تسعير التحويلات فقد أشارت نتائج دراسة الأستاذ (**Arpan**) أربان أن فروع الشركات الدولية الفرنسية و الأمريكية و البريطانية و اليابانية تفضل الأسعار الموجهة بالتكلفة. أما الفروع الكندية و الإيطالية و الاسكندنافية فتفضل استخدام أسعار السوق، و فيما خلا الشركات المذكورة فلم تظهر الدراسة تفضيلاً أو توجهاً معيناً نحو استراتيجية أو طريقة تسعير ما[1].

١- أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٨.

الفرع الثاني

علاقة الاستراتيجيات المتبعة في تسعير التحويلات

باختيار طرق تحديد التسعير التحويلي

غالباً ما تقوم الشركات دولية النشاط باختيار طريقة أو أكثر من الطرق المذكورة آنفاً؛ و ذلك بما يتوافق مع أهدافها الاستراتيجية، حيث أن البعد الاستراتيجي لسعر التحويل سيؤثر في اختيار الطريقة الخاصة بتحديده.

و لبيان هذا التأثير سيكون من المفيد عرض نتائج دراسة الأستاذين أدلر (Adler) و تانج (Tang) و ذلك على النحو الموضح في الجدول الذي تم إعداده بناءً على أربع أبعاد استراتيجية للشركات دولية النشاط هي[1] :

البعد الأول: دورة حياة السلعة: في مرحلة تقديم السلعة قد يؤدي ارتفاع التسعير التحويلي إلى إغراء المنافسين للدخول إلى هذه الصناعة، لذلك يفضل استخدام السعر المبني على أساس التكلفة من قبل الشركات، أما في مرحلة النضوج أو التدهور تقوم الشركات باستخدام سعر السوق مع تخفيض التكاليف لتحقيق هامش ربح.

البعد الثاني: مستوى تكنولوجيا العمليات و مدى ما يحققه من ميزة تنافسية لفروع الشركة دولية النشاط، فالاعتماد فقط على التميز التكنولوجي دون الاهتمام بعنصر التكاليف قد يؤدي إلى صعوبة التنافس في المستقبل.

1- R. W. Adler: **Transfer Pricing for World – Class Manufacturing**, Long Rang Planning, Vol. 29, No. 1, 1996, p:70– 37.

البعد الثالث: استراتيجية التنويع على مستوى الفروع و الأقسام، و درجة التكامل أو الاستقلال في النشاط، و طبيعة العلاقة بين الفروع أو الأقسام هل هي تجميعية أم تكاملية أو تعاونية أو مشاركة، فمثلاً في حالة العلاقة التعاونية فإن السعر التفاوضي يكون الأنسب.

البعد الرابع: طبيعة السلعة هل هي نمطية أم غير نمطية، فإذا كانت السلعة نمطية يُستخدم السوق لتحديد التسعير التحويلي، أي يستخدم سعر السوق، أما إذا كانت غير نمطية فإن استخدام التكلفة كأساس للتسعير تعتبر الطريقة الأفضل لتحديد التسعير التحويلي. و يمكن إضافة عوامل أخرى مثل درجة استقرار البيئة، ففي هذه الحالة يفضل استخدام السعر التفاوضي.

طرق مقترحة لتحديد تسعير التحويلات في ظل أبعادها الاستراتيجية			
دورة حياة السلعة	مستوى تكنولوجيا العمليات (كميزة تنافسية)	استراتيجية التنويع	طرق التسعير
جديدة (أسواق محدودة)	عالي	تنافسية	١- التكلفة.
		تعاونية	٢- التكلفة زائد هامش ربح.
		مشتركة	٣- تفاوضي.
	منخفض	تنافسية	٤- التكلفة.

		تعاونية	٥- التكلفة زائد هامش ربح.
		مشتركة	٦- تفاوضي.
(أسواق متاحة) استقرار	عالي	تنافسية	٧- تسعير ثنائي.
		تعاونية	٨- تسعير ذو مرحلتين.
		مشتركة	٩- تفاوضي.
	منخفض	تنافسية	١٠- سعر السوق.
		تعاونية	١١- سعر السوق.
		مشتركة	١٢- تفاوضي.

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

١- التكلفة: تستخدم لتحديد التسعير التحويلي إذا كانت السلعة جديدة، و تكنولوجيا العمليات ذات مستوى مرتفع، و الفرع يعمل على أساس تنافسي.

٢- التكلفة زائد هامش من الربح: إذا كان الفرع يعمل على أساس تعاوني، و السلعة جديدة و المستوى التكنولوجي مرتفع.

٣- التسعير التفاوضي: وجود علاقة عمل مشتركة بين الفروع و مستوى التكنولوجيا عالي و يحقق ميزة تنافسية و السلعة جديدة.

٤- رغم انخفاض المستوى التكنولوجي فإن حداثة السلعة تتطلب تحديد التسعير على أساس التكلفة.

٥- تشبه الحالة السابقة و طالما أن العلاقة بين الفروع أو الأقسام تعاونية فيجب أن يحصل الفرع البائع على حصة ربح.

٦- في حال كانت الفروع تتمتع بحيز من الاستقلال، تعمل على أساس قاعدة التسعير للأغيار أو الأباعد، حيث يحصل الفرع البائع على التكلفة التي تحملها مضافاً إليها الفرق بين التكلفة و سعر السوق.

٧- استخدام التكلفة كأساس لتحديد التسعير في حالة ارتفاع مستوى التكنولوجيا و وجود علاقة تعاون أساساً بين الفروع تشجع عملية تنمية المصادر الداخلية للمستلزمات أو المواد، فإن استخدام سعر السوق كأساس لتحديد التسعير التحويلي غير مفضل في هذه الحالة.

٨- سعر السوق في حال التنافس بين الفروع و انخفاض مستوى التكنولوجيا و كانت السلعة في مرحلة النضوج، حيث يُفضل سعر السوق لتحديد مدى مساهمة كل فرع، و تشير إلى حقيقة الفرع الذي يجب أن يتوقف بدون خسارة الميزة التنافسية.

٩- سعر السوق: يستخدم في حالة عدم أهمية مستوى التكنولوجيا في تحديد الميزة التنافسية و استقرار السلعة أو نضوجها.

أما في حالة ارتباط الفروع أو الأقسام بعلاقة تعاونية، و ترشيد التكاليف يُمثل استخدام سعر السوق ضرورة، و إلا تواجه الفروع خطر الخروج من السوق.

فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة فإن براءات الاختراع، و المعرفة الفنية و غيرها مثل عقود التراخيص قد يصعب استخدام سعر السوق أو تحديد حجم الربح الخاص بمنح الترخيص أو استخدام براءة الاختراع و ذلك بسبب عدم وجود سوق التكنولوجيا حيث لا يتحدد السعر بناءً على العرض و الطلب و لكن يبقى أمر تحديده متوقفاً على القدرة التفاوضية للمرخص و المرخَص له.

الفصل الثاني

الجهود الدولية في مكافحة التسعير التحويلي

استعرضنا في الفصل الأول مفهوم التهرب الضريبي الدولي و ماهية التسعير التحويلي، و استطعنا من خلاله أن نصل إلى تحديد فكرة واضحة عن الطابع الدولي للتهرب الضريبي كما خلصنا إلى معرفة التسعير التحويلي من حيث التعريف به و طرق تحديده و العوامل المؤثرة فيه و استكمالاً للأفكار التي سبق ذكرها لا بد لنا من استعراض الجهود الدولية في مكافحة هذه الآلية، حيث سننطلق بداية من التعرف على المبادئ التوجيهية للمنظمات الدولية و تحديداً المبادئ التي أتت بها منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، لننتهي عند دراسة القواعد القانونية الوطنية المتعلقة بالتسعير التحويلي. و سيتم ذلك منهجياً من خلال المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: المبادئ التوجيهية للمنظمات الدولية.

المبحث الثاني: القواعد الوطنية المتعلقة بالتسعير التحويلي.

المبحث الأول

المبادئ التوجيهية للمنظمات الدولية

منذ أن اكتسب التهرب الضريبي الطابع الدولي تشكلت الدوافع لدى المنظمات الدولية لمكافحة هذا التهرب و آلياته المعتمدة و أهمها التسعير التحويلي، حيث ظهرت عدة محاولات على الصعيد الدولي في هذا الإطار، و نذكر منها الجهود التي قامت بها المجموعة الأوروبية في هذا المجال و كذلك الجهود التي بذلتها الأمم المتحدة عن طريق منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، و التي توجت بصدور المبادئ التوجيهية في مجال التسعير التحويلي، و سنقتصر في بحثنا هذا على دراسة هذه المبادئ لكونها تعكس بشكل واضح و كبير الدور الأممي في مجال مكافحة التسعير التحويلي كأداة للتهرب الضريبي الدولي، و قبل البدء باستعراض هذه المبادئ لابد لنا من استكمال ما بدأناه في الفصل الأول في حديثنا عن التسعير التحويلي لنتطرق في هذا الفصل إلى آلية حدوث التهرب الضريبي من خلاله، كمدخل نعبر من خلاله الى استعراض المبادئ التوجيهية بعد أن نكون قد أحطنا بشكل كامل بجوهر التسعير التحويلي.

و عليه سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: التهرب الضريبي الدولي بواسطة التسعير التحويلي.

المطلب الثاني: المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي.

المطلب الأول

التهرب الضريبي الدولي بواسطة التسعير التحويلي

يمثل التسعير التحويلي أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة للشركات دولية النشاط، فقيمة الأرباح تتحدد مقدماً وفقاً لتسعير التحويلات التي يتم بناءً عليها عمليات البيع و الشراء للسلع و الخدمات داخل مجموعة الشركات، و هذا و لا شك يسهل تخفيف العبء الضريبي.

فالأصل هو أن الأرباح التي تحققها مجموعة الشركات دولية النشاط من عمليات محددة يجب أن تصب جميعها لدى الشركة الأم، باعتبارها مقر المركز الرئيسي للشركة و صاحبة سلطة اتخاذ القرار و لها الحق الرقابة و السيطرة على مجموع الشركة، إلا أن ما قد يحدث من الناحية العملية هو ألا يتم تحويل الأرباح استناداً إلى ارتفاع معدل الضريبة في دولة الشركة الأم، و بصورة أوضح فإن الدولة التي يكون فيها معدل الضريبة مرتفعاً ستخسر جزءً هاماً من إيراداتها الضريبية، بينما الدولة التي يكون فيها سعر الضريبة منخفضاً فإنها ستكسب جزءً هاماً من إيراداتها الضريبية.

و عليه سنبين أشكال تحويل الأرباح و صور التهرب الضريبي باستخدام آلية التسعير التحويلي في الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: أشكال تحويل الأرباح.

الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي بواسطة التسعير التحويلي.

الفرع الأول

أشكال تحويل الأرباح

إن أهم ما يثور في هذا الصدد، مشكلة تحويل الإيرادات (رأس المال أو الأرباح) من الدولة المضيفة إلى الدولة الأم و بالعكس، و التي تأخذ في حقيقة الأمر شكلين: شكل قانوني منظم و هو ما يسمى بالتحويل المباشر للأرباح، و شكل غير قانوني ليس له تنظيم محدد و هو ما يُعرف بالتحويل غير المباشر للأرباح.

أولاً: الشكل القانوني المنظم (التحويل المباشر للأرباح)[1]:

وفقاً لهذا الشكل فإن أي دخل للشركة يتم توزيعه على الشركات المساهمة في تحقيقه. و هذه هي الوسيلة المعتادة حيث يتم توزيع الدخول بنسبة امتلاك الأسهم في الشركة المحققة للدخل و يتم ذلك التحويل وفقاً لإجراءات قانونية محددة و منظمة، فيتم التوزيع بواسطة الجمعية العامة للشركة و يقيد في حسابات المشروع و تُعلَم به الإدارة الضريبية، و إذا كان المستفيد من التوزيع شركة مقيمة في الخارج فلابد من اتباع اجراءات قانونية محددة فيما يخص تسجيل الأرباح المحولة و طريقة تحويلها و بعد التأكد من استقطاع الضريبة المستحقة عليها.

إلا أنه لا يحدث في حقيقة الأمر تهرب ضريبي من الناحية القانونية في هذا الشكل من التحويل إلا في نطاق ضيق، لأنه يتم عبر أصول و اجراءات قانونية و ضريبية محددة تخضع للرقابة و السيطرة من جانب السلطات الضريبية.

١- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ٩٣.

الجدير بالذكر هنا هو أن الدول المتقدمة قد أحكمت تنظيم عملية التحويل المباشر خاصة إذا كانت الدولة المعنية هي التي يخرج منها رأس المال في صورة أرباح، حيث حرصت هذه الدول على وضع تشريعات تنظم خروج أرباح و رؤوس أموال الشركات الأجنبية العاملة فيها من أراضيها و تعالج في ذات الوقت أي خروج غير مباشر لها.

و على العكس من ذلك فلا يوجد في الدول النامية تنظيم لهذه العملية، لعدم قدرتها على تطبيق هذه التنظيمات بكفاءة عالية، مما يمثل إغراء للاستثمار الأجنبي العامل في أراضيها باللجوء إلى التحويل غير المباشر بغرض تحقيق أكبر ربح ممكن، كما سنرى في موضع لاحق

ثانياً: الشكل غير المنظم (التحويل غير المباشر للأرباح)[1]:

هذا الشكل من التحويل يمثل عملية غير قانونية، تقوم على أساس التزييف أو التلاعب في أسعار البيع أو الإيجار داخل الشركات دولية النشاط، و من ثم فإن هذا الشكل من التحويل هو الذي يهمنا، حيث أنه يمثل الطريق الذي تسلكه الشركات دولية النشاط لتخفيف عبئها الضريبي إلى أقل حد ممكن، أي التهرب الضريبي على المستوى الدولي و يعد أكثر الأشكال انتشاراً و أقلها سيطرة و تحكماً من جانب السلطات الضريبية.

حيث استغلت الشركات دولية النشاط آلية التسعير التحويلي المتعلقة بالمعاملات المالية و التجارية، التي تتم بين وحداتها، لنقل الأرباح إلى البلد الذي تريده و الذي عادةً ما يكون بلد ذا سعر ضريبي منخفض، أو جنة ضريبية، و ما قد يترتب على ذلك من نقص للحصيلة الضريبية للبلد المضيف.

١- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ٩٤ - ٩٥.

إن تسعير التحويلات تقتصر على المعاملات الداخلية للشركات دولية النشاط سواء بين الشركة الأم و الشركات الوليدة أو في داخل الشركات الوليدة بعضها البعض، و من ثم فلا توجد أسس و قواعد منظمة يتم عن طريقها تحديد هذه الأسعار.

في الحقيقة أن الشركة الأم تستأثر بتحديد تسعير التحويلات، و تبعاً لذلك تحدده وفقاً لمصلحتها الخاصة على نحو يؤدي إلى تحقيق اقتصاد في الضريبة من جهة و تعظيم للأرباح من جهة أخرى مستفيدة من التباين في الأنظمة الضريبية للدول الكائنة بها شركاتها الوليدة.

تتلاعب الشركات دولية النشاط في تسعير التحويل بالارتفاع أو الانخفاض وفقاً لما يحقق مصلحتها و يعظم من أرباحها، فهي تحدد مسبقاً الربح الذي تحققه حيث يرتفع معدل الربح في الدول ذات المعدل الضريبي المنخفض، و يقل معدله أو قد يصل إلى درجة الخسارة في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع، حيث تتخلص بذلك من عبء ضريبي يؤثر في الأرباح الإجمالية لمجموعة هذه الشركات، و مما لاشك فيه أن ذلك سيؤثر على إجمالي الإيرادات الضريبية للدولة المضيفة.

أخيراً تجدر الإشارة إلى أن التهرب من الضريبة في الدولة المضيفة عن طريق استخدام آلية التسعير التحويلي لا يعني ضرورة التهرب منها في البلد الأم، بل على العكس فإن الإعفاء من الضريبية في البلد المضيف يكون أحياناً لصالح الدولة الأم التي ستقوم بإخضاع الربح المحول للضريبة، و هو ما كان ليحدث إذا ما تم دفع الضريبة عنه في الدولة المضيفة، و ذلك وفقاً لنظام الدين الضريبي (Tax Credit) و يترتب على ذلك حدوث إثراء للدولة الأم و افتقار للدولة المضيفة[1].

---

1 -L. H. Radebaugh & S.J. Gray, op. cit., p: 203 - 204.

بناءً على ذلك يمكن أن يتم التهرب الضريبي باستخدام التسعير التحويلي في صورتين قبل توزيع الأرباح أو عند توزيع الأرباح، و هذا ما سنتعرض له فيما يأتي:

الفرع الثاني

صور التهرب الضريبي بواسطة التسعير التحويلي

بناءً على ما سبق يمكن أن يتم التهرب الضريبي باستخدام آلية التسعير التحويلي في صورتين: قبل توزيع الأرباح، و عند توزيع الأرباح، سنعرض لهاتين الصورتين فيما يأتي:

أولاً: التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح[١]:

يتم هذا التهرب أساساً عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، و الاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملاءمة لها و لتحقيق مصالحها.

فالشركة الأم يمكن لها أن تحقق ما تسعى إليه وفقاً للفرضيتين الآتيين:

١- أن تكون الشركة الوليدة موجودة في دولة من دول الجنات الضريبية و من ثم ستحاول أن تزيد من أرباحها الخاضعة للضريبة و على وجه الخصوص إذا كانت

١- راجع في ذلك:

- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٩٧.
- عدلي ناشد سوزي، مرجع سبق ذكره، ص: ١٠٢.

الشركة الأم موجودة في دولة ذات معدلات ضريبية مرتفعة، و يتم ذلك عن طريق إنقاص نفقاتها و زيادة إيراداتها و بالتالي تصبح الضريبة المفروضة على إجمالي الربح في الدولة الأم و المضيفة أقل، و هذا ما تسعى إليه الشركات دولية النشاط.

٢- إذا كانت الشركة الوليدة موجودة في دولة ذات معدلات ضريبية مرتفعة بالنسبة للشركة الأم، فهنا ستحاول الشركة الوليدة أن تقلل من أرباحها المتحققة في الدولة المضيفة و ذلك عن طريقة زيادة النفقات و نقص الإيرادات.

و في كلتا الحالتين فإنه يحدث اقتصاد للضريبة عن طريق الزيادة أو النقصان الصوري للنفقات، و يدخل في إطار النفقات كل من رقم الأعمال، فوائد القروض، الإتاوات و أجور الخدمات. سنوضح كل منها فيما يأتي[1]:

أ- رقم الأعمال:

هو الفرق بين تكاليف انتاج سلعة ما و سعر البيع أو القيمة التي تضاف إليها و من ثم تباع بسعر أعلى. و بالتالي فإذا كانت الشركة الوليدة كائنة في إقليم دولة ذات معاملة ضريبية مخففة، فإنها ستحاول أن تزيد من أرباحها، و تبيع بتسعير مرتفع إلى الشركة الأم، مما يترتب عليه زيادة الربح بالنسبة للشركة الوليدة و نقصان الربح للشركة الأم، و من ثم يصبح الربح الخاضع للضريبة قليل في الدولة ذات المعاملة الضريبية الشديدة.

بناءً على ذلك فإنه يمكن التلاعب بتسعير التحويلات من خلال فواتير بأسعار غير حقيقية حتى يكون رقم الأعمال مرتفعاً أو منخفضاً وفقاً للنظام الضريبي الذي تتبعه الشركة دولية النشاط، مستفيدة من تباين الأنظمة الضريبية في المعاملة.

١- راجع في ذلك:

- عبد الرحمن صابوني جميل، المرجع السابق الذكر، ص: ٣٩٨.
- عدلي ناشد سوزي، المرجع السابق الذكر، ص: ١٠٣.

ب– الفوائد:

قد تستفيد الشركات دولية النشاط من اعتبار أن سعر الفائدة يعد من قبيل النفقات التي لا تخضع للضريبة، و ذلك بأن تضع سعر فائدة مرتفع على القروض بخلاف الحقيقة، و بذلك ينطوي سعر الفائدة على أمرين: سعر الفائدة الحقيقي مضافاً إليه الأرباح المحولة بين الشركتين.

إلا أنه في واقع الأمر، أن هذا الفرض جائز فقط من الناحية النظرية دون العملية حيث يصعب تنفيذه خاصة أن سعر الفائدة لابد و أن يتناسب مع قيمة المبلغ المقترض، و إلا اعتبر قرينة على التلاعب في هذا السعر.

ج– الإتاوات:

وفقاً لتعريف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية، يقصد بالإتاوات:

" كل المدفوعات التي يتم دفعها مقابل استغلال أو امتياز أو استعمال حق المؤلف على مؤلفاته الأدبية، الفنية، العلمية... إلخ. و مقابل استغلال براءة الاختراع، العلامة التجارية، الصناعية، الرسوم أو النماذج، الخطط و طرق الصنع السرية و كذلك مقابل استعمال تجهيزات صناعية أو تجارية أو علمية...إلخ[١]"

يتبين لنا من خلال هذا التعريف أن مدلول مصطلح الإتاوات يشمل كل الأصول غير الملموسة من الأموال المعنوية و التكنولوجية، و التي يكون من السهل على الشركة دولية النشاط أن تدرج تحت هذا البند أي نفقات تقوم بها و لو كانت غير حقيقية، باعتبارها معفية من الضرائب و بالتالي يتحقق لها اقتصاد في الضريبة، و

١- راجع في ذلك:

– عبد الرحمن صابوني جميل، المرجع السابق الذكر، ص: ٣٩٨.

– عدلي ناشد سوزي، المرجع السابق الذكر، ص: ١٠٣.

عليه تقوم الشركة المذكورة بتحويل الأرباح قبل توزيعها تحت بند الإتاوات فيتحقق لها بالتالي تخفيف عبئها الضريبي.

د- مكافأة الخدمات:

يقصد بها كل المدفوعات أو النفقات المتعلقة بالخدمات و تشمل إيجار الأموال المنقولة و العقارية، نفقات الدراسات و البحث العلمي، مكافأة أو أجور الوسطاء، النقل ، و كل ما يتعلق بالشؤون الإدارية للمجموعة بواسطة الشركة الأم. و ينطبق عليها نفس الأمر بالنسبة لأسعار الفائدة و الإتاوات نظراً لكونها من النفقات التي لا تخضع لضريبة[١].

ثانياً: التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح[٢]:

يتم التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح ليس عن طريق التلاعب في المطرح الضريبي، إنما عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة دولية النشاط و تسمى تلك الشركات الوسيطة بالشركات الساترة أو شركة الأساس.

تعرف شركة الأساس بأنها: " شخص قانوني، مقيم و يخضع للضريبة في دولة ذات نظام ضريبي مخفف (جنة ضريبية)، يتم إدارته بواسطة شخص آخر يخضع للضريبة في إقليم دولة أخرى" و يقصد بالشخص الذي يقوم بإدارته الشركة الأم.

حيث يكون لشركة الأساس شخصية قانونية مستقلة و تخضع للضريبة وفقاً لقوانين البلد التي بها مقر إقامتها، و عليها أن تحترم كافة القوانين المعمول بها و ذلك احتراماً لمبدأ السيادة الضريبية.

١- عدلي ناشد سوزي، المرجع السابق الذكر، ص: ١٠٣.

٢- عبد الرحمن صابوني جميل، المرجع السابق الذكر، ص: ٣٩٩.

تعد هذه الشركات الوسيطة، شركات مالية يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المتحققة بالفعل من شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظل ظروف أفضل أو وفقاً لحاجة مجموعة الشركة دولية النشاط. و بذلك تكون الشركة دولية النشاط قد استطاعت أن تتهرب من الضريبة ذات السعر المرتفع في البلد الأم عن طريق تحويل هذه الأرباح إلى الشركة الوسيطة ليعاد استثمارها في الخارج في ظل ظروف ضريبية أفضل.

أهم ما يميز الشركة الأساس عن غيرها من الشركات التابعة الأخرى مصدر دخلها، فهو من الخارج حيث يتم تحويل الأرباح إليها من الشركات الوليدة بقصد تخفيف عبئها الضريبي. و تتمثل الأنشطة التي تقوم بها هذه الشركات في الآتي[١]:

أ- الأنشطة المالية:

حيث تمثل تلك الأنشطة جوهر عمل هذه الشركات لأنها ذات نشاط مالي في المقام الأول، و تنحصر مهمتها الأساسية في توظيف أموالها عن طريق شراء أسهم شركات أخرى، أو تيسير تمويل المجموعة عن طريق القروض أو السلف أو الكفالات.

تعد الشركات القابضة الشكل القانوني لهذا النوع من الشركات، حيث أنها لا تقوم بأي نشاط اقتصادي خالق للدخول و لكن نشاطها مالي بحت. فهي تساهم في هذه الشركات مقابل السيطرة الإدارية، و مصدر دخل هذه الشركات ينتج عن تقسيم الأرباح و أرقام الأعمال و الفوائد و المرتبات التي تكون معفاة من كافة الضرائب المباشرة.

١- عدلي ناشد سوزي، المرجع السابق الذكر، ص: ١٠٥.

ب- الأنشطة الخدمية:

يقصد بها كافة الحقوق المعنوية مثل شراء و استغلال و بيع براءات الاختراع، منح الإجازات، العلامات التجارية، سر الصنعة، حقوق النسخ للمؤلف و الائتمان الإيجاري.

يعد أفضل نموذج لهذا النوع من الشركات هي شركات التوطن حيث تقتصر مهمتها على تقديم خدمات البحث العلمي و الإشراف و الإدارة و دراسات النشر و الإحصائيات.

ج- الأنشطة الاقتصادية:

تتمثل في بيع الأموال المصنعة أو المنتجات و التي يكون مصدرها الخارج، أي أنها لا تشارك في القيام بالعملية الانتاجية، فهي لا تقوم بأي نشاط مباشر مثل التصنيع أو أي إضافة أو تغيير في السلع من شأنه أن يزيد من قيمتها.

و لكن هذا لا يمنع أن تقوم ببعض الأنشطة الصناعية البسيطة كالتعليب، التركيب، و التغليف.

يتم التهرب الضريبي بواسطة هذه الشركات باعتبارها تقع في دول ذات نظام ضريبي متميز، جنات ضريبية، و بالتالي فإن الشركة الأم تتهرب من الضريبة بواسطتها عن طريق الاستفادة من التشريعات الضريبية لتلك الدول التي تقرر العديد من الحوافز الضريبية، حيث تقوم الشركة الأم بتحويل أرباحها إليها لاستثمارها تحت ستار مسميات غير حقيقية مع ضمان عدم خضوعها للضريبة.

المطلب الثاني

المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي و المعاهدات الدولية ذات الصلة

بدأت منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي بإجراء تقييم أساسي لممارسات التسعير التحويلي في منشورها المعنون بعنوان "التسعير التحويلي و الشركات المتعددة الجنسيات" في عام /١٩٧٩م/، و استكمل هذا المنشور بتوجيهات إضافية في المنشور المعنون بعنوان "التسعير التحويلي و الشركات متعددة الجنسيات : ثلاث مسائل ضريبية"، ثم استكمل مرة أخرى في المنشور المعنون بعنوان " الرسملة المحدودة"[١].

و نتيجة للأهمية المستمرة لهذه المسألة، فقد استجابت منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي لاحتياجات الدول الأعضاء لتوجيهات مستوفاة في مجال التسعير التحويلي تتصل بعملية العولمة الآخذة في الاتساع لنشاط الشركات دولية النشاط.

كما تتضمن معظم المعاهدات الضريبية مواد تتصل بمسائل التسعير التحويلي. و في معظم الحالات، لا تنشأ مشاكل التسعير التحويلي عن هذه المواد في حد ذاتها، و إنما عن كونها تندرج ضمن خليط من المعاهدات الثنائية و المتعددة الأطراف أو المعاهدات الإقليمية التي قد يعالج كل منها واحدة من هذه المسائل أو جميعها.

١- الأونكتاد: **التسعير التحويلي**، سلسلة دراسات الأونكتاد، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٢.

و لعرض الأفكار المتعلقة بهذا الخصوص تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، الأول: يتناول المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية، و الثاني: محاور المواد القانونية للمعاهدات الدولية ذات الصلة.

الفرع الأول

المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية

حيث تهدف المبادئ التوجيهية المنقحة لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي إلى مساعدة السلطات الضريبية و الشركات دولية النشاط، من خلال تحديد الطرق لإيجاد حلول مرضية للطرفين فيما يتصل بحالات التسعير التحويلي، و من ثم تقليل التنازع بين الشركات و السلطات الضريبية في الدول المضيفة إلى أدنى حد، و بالتالي التقليل من حالات التقاضي.

و الغرض من المبادئ التوجيهية هو ذو شقين: فالمقصود منها أن تكون بمثابة أساس لنظم التسعير التحويلي للبلد، و توفير توجيهات للشركات دولية النشاط في اختيار طريقة للتسعير التحويلي وفقاً لمبدأ " التسعير للأغيار و الأباعد"، التي تتسم بالمرونة و اعتدال متطلبات التوثيق و تجنب الازدواج الضريبي و تقلل من الخصومات بين السلطات الضريبية و الشركات.

تستمد معظم البلدان المتقدمة أنظمتها الخاصة من المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، و من نظم الولايات المتحدة الواردة في المادة / ٤٨٢ / من مدونة الإيرادات الداخلية و التي سيشار إليها لاحقاً بالتفصيل.

تستند طرق التسعير التحويلي المقبولة حالياً لدى أغلب السلطات الضريبية إلى مبدأ " التسعير للأغيار أو الأباعد" – المشار إليه في الفصل الأول من هذا

البحث[١] – بما يحمله من إيجابيات و سلبيات خاصة في مجال نقل التكنولوجيا. إلا أن السلطات الضريبية الوطنية و منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي تفضل نهج هذا المبدأ، لأسباب منها أنه يتناسب على نحو أفضل تستند فيه الولايات الضريبية الوطنية إلى أساس إقليمي.

إلا أنه من الناحية العملية، اضطرت السلطات الضريبية إلى الاعتراف بواقع أنشطة التسعير التحويلي للشركات دولية النشاط باستخدام طرق التخصيص القائمة على الربح.

مما أدى بدوره إلى مناقشات فيما يتعلق بطبيعة و مستقبل مبدأ "التسعير للأغيار أو الأباعد"، لا سيما بين الولايات المتحدة الأمريكية التي تعتبر رائدة في تطوير طرق التخصيص القائمة على الربح، و منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي و هي المؤيد الرئيسي لمبدأ التسعير للأغيار أو الأباعد.

حيث يمكن تسعير التحويلات عبر الحدود باستخدام أي طريقة من بين العديد من الطرق التقليدية لتسعير الصفقات أو النهج القائمة على أساس أرباح الصفقات، و جميعها يتبع مبدأ "التسعير للأغيار أو الأباعد"، و يمكن تطبيق هذه الطرق على الأصول الملموسة و الأصول غير الملموسة على السواء.

تُستمد تعاريف طرق التسعير التحويلي المستخدمة في هذا الفرع من المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، و من أنظمة القسم /٤٨٢/ من مدونة الضرائب الأمريكية للتسعير التحويلي:

١- راجع في ذلك: الصفحة ٧٩ و ما بعدها من هذا البحث.

أولاً: طرق تسعير الصفقات[١]:

تتمثل طريقة السعر الحر القابل للمقارنة (طريقة سعر السوق) في مقارنة أسعار السلع المادية المحولة في إطار صفقة محددة السعر بالسعر المفروض على الأصول أو الخدمات المحولة في إطار صفقة حرة قابلة للمقارنة في ظروف متشابهة، أي بسعر السوق، و بسبب الصعوبات في تحديد منتج مشابه تماماً يحدد على أساسه سعر السوق، و لهذا السبب يستخدم على نحو أكثر شيوعاً سعر السوق المقارن المعدل.

و انطلاقاً من الممارسات المحاسبية للشركات دولية النشاط ، تستخدم طريقة سعر إعادة البيع (السعر الذي يعاد على أساسه بيع منتج)، يكون قد تم شراؤه من شركة منتسبة (كيان تابع لشركة دولية النشاط) إلى شركة مستقلة (عميل مستقل).

و يخفض سعر إعادة البيع بما يعادل الهامش الإجمالي لإعادة البيع، و ما يتبقى بعد طرح هامش سعر إعادة البيع يمكن أن يعتبر بعد إجراء تعديل لمراعاة التكاليف الأخرى المقترنة بشراء المنتج (الرسوم الجمركية) سعراً محدداً للأغيار أو الأباعد.

تستخدم طريقة (التكلفة زائد) التكاليف التي يتكبدها مورّد منتج مادي في صفقة محددة السعر بين كيانات الشركة دولية النشاط، و تضاف تكلفة ملائمة إلى هذه التكلفة لإتاحة تحقيق ربح ملائم على ضوء الوظائف المؤداة و ظروف السوق، و نصل بذلك أيضاً إلى سعر يتدرج ضمن التسعير للأغيار أو الأباعد.

١- الأونكتاد: **التسعير التحويلي**، سلسلة دراسات الأونكتاد، مرجع سبق ذكره، ص: ١٤ – ١٥.

ثانياً: طرق توزيع أرباح الصفقات[١]:

إن طريقة تقسيم الأرباح تحدد الربح المشترك الذي ينبغي تقسيمه على الأطراف المشتركة في صفقة محددة السعر (أي بين كيانات الشركة دولية النشاط) ثم يجري تقسيم هذه الأرباح أو توزيعها فيما بين كيانات الشركة دولية النشاط على أساس سليم اقتصادياً، و يتيح إجراء تقدير تقريبي لتقسيم الأرباح التي يمكن توقع تحقيقها في إطار اتفاق يبرم مع عميل مستقل على أساس مبدأ "التسعير للأغيار أو الأباعد".

تحدد طريقة الأرباح القابلة للمقارنة نتيجة يتوصل إليها على أساس المبدأ السالف الذكر، باستخدام مبلغ الربح التشغيلي الذي كان يمكن أن يحقق الطرف المعني (أي كيان تابع للشركة دولية النشاط) في صفقات مع كيانات أخرى تابعة للشركة دولية النشاط إذا كان مؤشر مستوى الربح الخاص به مساوياً لمؤشر مستوى الربح لصفقة حرة مشابهة، أي للربح التشغيلي المعادل الذي كان يمكن أن يحققه الكيان التابع للشركة دولية النشاط في صفقة مع عميل مستقل.

أما طريقة تحديد الهامش الصافي لأرباح الصفقة فتتمثل في تقدير الهامش الصافي للربح بالنسبة لأساس مناسب (كالتكاليف و المبيعات و الأصول) الذي تحققه الشركة دولية النشاط الدافعة للضرائب صفقة محددة السعر مع شركة أو شركات تنتسب إليها، و تنفذ هذه الطرقة على نحو مشابه لطريقة "التكلفة – زائد" و طريقة سعر "إعادة البيع"، و بالتالي فإن طريقة الهامش الصافي لأرباح الصفقة ينبغي أن تطبق على نحو يتسق مع أسلوب تطبيق طريقة سعر إعادة البيع أو طريقة التكلفة – زائد.

١- الأونكتاد: **التسعير التحويلي**، سلسلة دراسات الأونكتاد، المرجع السابق الذكر، ص: ١٦.

ثالثاً: طرق التوزيع على أساس صيغة محددة سلفاً[١]:

اقترحت بعض السلطات الضريبية تحديد التسعير التحويلي باستخدام طريقة التوزيع العالمي، على أساس صيغة محددة سلفاً.

و أساس هذه الطريقة هو أن توزع الأرباح العالمية لمجموعة الشركات دولية النشاط على أساس موحد فيما بين الشركات المنتسبة (كيانات الشركة دولية النشاط) في مختلف البلدان على أساس صيغة محددة سلفاً.

أما عن التطبيق العملي لهذه الطريقة فهو ينطوي على سلطات ضريبية متعددة و مبادئ توجيهية و لوائح و معدلات ضريبية و قواعد ضريبية للتوصل إلى الإيرادات الضريبية التي ينبغي توزيعها على كل دولة، و ذاك من الصعوبة لجهة التوصل لتوافق عالمي بشأن ما يسمى "الصيغة المحددة سلفاً" اللازمة لتوزيع مجموع أرباح الشركة دولية النشاط على البلدان المعنية.

لا شك أن هذه الطريقة تتصل على نحو أفضل بواقع التكامل التجاري الدولي للشركات دولية النشاط. إلا أنها لم تحظ بتأييد كبير من قبل الشركات حتى الآن، لأنها تراعي مبدأ "التسعير للأغيار أو الأباعد".

رابعاً: طرق تقاسم التكاليف:

ترتيب تقاسم التكاليف هو اتفاق بين شخصين أو أكثر على تقاسم التكاليف و المخاطر المتعلقة بالبحث و التطوير بصدد أي أصول غير ملموسة جديدة، ذلك لأن تكبد هذه التكاليف مقابل تحقيق فوائد محددة من هذه الأصول التي يتم تطويرها.

١- المرجع السابق الذكر، ص: ١٧.

حيث يمكن استخدام هذه الترتيبات كأداة لإعادة توزيع التكاليف و المخاطر على أكفأ وجه من الناحية الضريبية. و بناءً عليه و حيثما تدخل الشركات المنتسبة في مثل هذه الترتيبات تقوم السلطات الضريبية بمراقبتها لضمان ألا تستخدم هذه الترتيبات كوسيلة للتهرب الضريبي. و من ثم فإن عمليات التوزيع الحقيقية للتكاليف و المخاطر هي وحدها التي تكون مقبولة.

في المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي يجري التأكيد مرة أخرى على مبدأ "التسعير للأغيار أو الأباعد" الذي تتسم به أية عمليات توزيع لتقاسم التكاليف و على اشتراط أن تكون فوائد محددة محتملة من أجل الاشتراك في ترتيب لتقاسم التكاليف[١].

خامساً: اتفاقات التسعير المسبق:

تُبرم اتفاقات التسعير المسبق بين دافعي الضرائب، بما في ذلك الشركات دولية النشاط و السلطات الضريبية في البلد المضيف أو بلد المنشأ؛ و يمكن أن تكون هذه الاتفاقات أحادية الجانب أو ثنائية أو متعددة الأطراف، و يكون الغرض منها هو الحد من عدم التيقن و التنازع بين دافعي الضرائب و السلطات الضريبية.

في اتفاقات التسعير المسبق تحدد سلفاً و قبل تنفيذ الصفقات محددة السعر؛ مجموعة ملائمة من المعايير مثل (الطريقة المتبعة، و المقارنات و التعديلات الملائمة، و الافتراضات الأساسية فيما يتعلق بأحداث مرتقبة) لتحديد التسعير التحويلي لهذه الصفقات على مدى فترة محددة من الزمن.

١- المرجع السابق الذكر، ص: ١٨.

يؤخذ على اتفاقات التسعير المسبق المتعددة الأطراف، انخفاض كبير في مستوى العمليات المتعلقة بعمليات مراقبة التسعير التحويلي، و تقييم الجزاءات و الازدواج الضريبي عندما تختلف السياسات الضريبية لبلدين فيما يتعلق بالتعديلات المقابلة و طرق التسعير التحويلي المقبولة، و من جوانب القصور في اتفاقات التسعير المسبق الأحادية الجانب أنها غير فعالة في حل قضايا الازدواج الضريبي[١].

الفرع الثاني

محاور المواد القانونية للمعاهدات الدولية ذات الصلة

تعتبر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بشأن الازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية التي اعتمدت في عام /١٩٧٩م/ و التي تم تنقيحها عام /١٩٩٩م/ مشابهة إلى حد بعيد لاتفاقية الضرائب النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، و أي اختلافات بينهما إنما ترجع إلى كون الاتفاقية الأولى تأخذ في الاعتبار الاحتياجات الخاصة للبلدان النامية و ظروفها و تعالجها في المواد ذات الصلة، و يركز نموذج الأمم المتحدة على فرض الضرائب على أساس مصدر الربح (المعيار الاقتصادي) و من ثم فإنه يفضل لدى البلدان المستوردة لرأس المال بينما تفضل البلدان المصدرة لرأس المال نموذج منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي لأنه يركز على فرض الضرائب على أساس محل الإقامة.

١- المرجع السابق الذكر، ص: ١٩.

و قد خضعت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي بشأن الضرائب على الدخل و رأس المال التي وضعت في عام /١٩٦٣م/ لتنقيحات دورية خلال السنوات الأربعين الماضية، و هي تشكل الأساس لمعظم المعاهدات الضريبية القائمة و منشأ العديد من المواد ذات الصلة بمسائل التسعير التحويلي[١].

في نفس السياق أصدرت وزارة خزانة الولايات المتحدة اتفاقيتها النموذجية بشأن ضريبة الدخل في عام / ١٩٩٦م / و التي تستند إلى عدة نماذج، منها الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، و المعاهدة النموذجية للولايات المتحدة الصادرة قبل عام / ١٩٨١م /، و المعاهدات الضريبية الحالية للولايات المتحدة.

بدراسة مضمون كلا النموذجين الآنفي الذكر فإننا نخلص إلى وجود مواد و آليات قانونية مشتركة حول التسعير التحويلي و يمكن لنا أن نجملها حسب الآتي:

أولاً: تطبيق مبدأ التسعير للأغيار أو الأباعد:

تشكل المادة التاسعة من اتفاقية الضرائب النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي لعام / ١٩٦٣م /؛ مصدر التعريف المقبول على نطاق واسع لمبدأ التسعير للأغيار أو الأباعد الذي تستند إليه جميع طرق التسعير التحويلي المقبولة و هي مادة نصها متشابه مع نموذج الولايات المتحدة.

كما نصت هذه المادة أيضاً على استخدام التعديلات الموازية من قبل السلطات المختصة لإزالة أو تخفيف حالات الازدواج الضريبي التي يمكن أن تنشأ عند

١- المرجع السابق الذكر، ص: ٢٧ – ٢٨.

حدوث عمليات التحويل عبر الحدود، و تنشأ هذه المشكلة عندما تقوم السلطات الضريبية في بلد الشركة دولية النشاط لدى ممارستها لسلطاتها فيما يتعلق بإعادة التخصيص في إطار استراتيجيات التسعير التحويلي، بزيادة الالتزام الضريبي للشركة دافعة الضريبة تجاه بلد المنشأ، و ما لم توافق السلطة الضريبية المعنية في البلد المضيف على تعديل مبلغ الضريبة التي تكون فرضتها على الشركة التابعة المحلية بتخفيضه، فسيكون هناك عنصر ازدواج ضريبي.

لتدارك هذا الاحتمال، توصي المادة التاسعة من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي بأن تجري السلطة الضريبية في البلد المضيف التعديل اللازم على الضريبة المفروضة على أرباح الفرع المحلي، إلا أن هذا الاجراء ليس إلزامياً، و من ثم لا ينشأ عن ذلك أي واجب بتعديل الضريبة من جانب البلد المضيف.

لمعالجة مثل هذه الحالات، فقد تضمن كلاً من المعاهدتين النموذجيتين أحكاماً بشأن الاعفاء من الازدواج الضريبي، لمعالجة الحالات التي يمكن أن تنشأ بسبب الاختلافات في نظم و شروط التسعير التحويلي في كل من البلد المضيف و بلد المنشأ.

كما يتيح نموذج منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي "إجراء الاتفاق المتبادل" اللجوء إلى سلطة مختصة لمحاولة إيجاد حل للمنازعات الضريبية و حالات الازدواج الضريبي بين الشركة دولية النشاط و السلطة الضريبية للبلد المضيف. و يحدد نموذج منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي حداً زمنياً قدره ثلاث سنوات بدءاً من توجيه أول اخطار بشأن النزاع. إلا أن نموذج الولايات المتحدة الأمريكية لا يحدد مهلة زمنية في إحالة النزاع حول التسعير التحويلي إلى السلطة المختصة.

أخيراً تجدر الإشارة إلى أن هذا النموذج الأخير يتيح استخدام اتفاقات التسعير المسبق كأداة لتسوية المنازعات المتعلقة بالتسعير التحويلي.

ثانياً: منع تسوق المعاهدات[١]:

تتضمن المعاهدة النموذجية للولايات المتحدة الأمريكية أحكاماً قوية في المادة / ٢٢ / "حدود المنافع"، و تهدف هذه المادة إلى منع تسوق المعاهدات الذي يشكل محاولة من قبل مقيم منتمي إلى بلد ثالث للحصول على منافع من معاهدة ضريبة دخل لا يكون مؤهلاً للحصول عليها. و لا يتضمن نموذج منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي هذه المسألة على وجه التحديد، ولكنه يتضمن صيغة تتيح للسلطة الضريبية انكار الأهلية للحصول على المنافع عندما تستخدم معاهدة بلد ثالث لتحويل الأرباح من بلد إلى آخر. و تمنع هذه المادة الشركة دولية النشاط من استخدام فرع لها في بلد ثالث – غير مشترك في صفقة التسعير التحويلي – للعمل كقناة لتحويل الأرباح بين الكيانات المعنية للشركة دولية النشاط في البلد المضيف و بلد المنشأ.

ثالثاً: تبادل المعلومات[٢]:

لئن كانت المعاهدة النموذجية للولايات المتحدة الأمريكية مماثلة لنموذج منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، فإنها تتضمن في المادة / ٢٦ / منها "تبادل المعلومات" أحكاماً تتيح للسلطة الضريبية الوصول إلى معلومات مصرفية أو مالية لا يكون الوصول إليها عادةً.

كما أن نموذج الولايات المتحدة هو نموذج صريح أيضاً فيما يتعلق بالتزام الدولة المتعاقدة بالامتثال لطلبات المعلومات، في حين أن هذا الالتزام يرد ضمنا في

١- الأونكتاد: **التسعير التحويلي**، سلسلة دراسات الأونكتاد، مرجع سابق الذكر، ص: ٣٠.

٢- المرجع السابق الذكر، ص: ٣١ – ٣٢.

نموذج منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي. و يعكس نموذج الولايات المتحدة الاتجاه نحو زيادة التعاون الدولي بين الحكومات في تقاسم المعلومات الضريبية و غير ذلك من المعلومات لمنع تحويل الأرباح و التهرب من الضريبة.

بالإضافة إلى أحكام التبادل الروتيني للمعلومات الواردة في كثير من المعاهدات الضريبية، تقترح منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي استكشاف إمكانيات القيام بتبادلات أخرى غير روتينية، بما في ذلك اتفاقات الفحص المتزامن بين سلطتين ضريبيتين.

يتيح برنامج الإنفاذ المنسق هذا لكل من السلطتين الضريبيتين في البلد المضيف و بلد المنشأ أن تفحصا على نحو متزامن عمليات الشركة عبر الوطنية التي تكون لهما مصلحة متبادلة فيها، فضلاً عن تقاسم المعلومات. و بالإضافة إلى ذلك، فإن بعض البلدان لا سيما كندا تدعو إلى زيادة استخدام عمليات الفحص المتزامن.

تدرج اتفاقات الفحص المتزامن في كثير من المعاهدات الضريبية التي تستند إلى المادة / ٢٦ / من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، و في الاتفاقات الثنائية للتسعير المسبق، و المساعدة الإدارية المتبادلة في الشؤون الضريبية.

تجدر الإشارة أخيراً، إلى أنه يمكن إقامة تبادلات عامة للمعلومات على نطاق الصناعات بين السلطة الضريبية للولايات المتحدة و غيرها من السلطات الضريبية في إطار برنامج التخصص الصناعي، و تكون البيانات مقتصرة على صناعة معينة لا على شركات دولية النشاط محددة.

– حالة سبل التحكيم:

كانت السلطة المختصة على النحو المحدد في معاهدات الضرائب الحالية تمثل حتى عهد قريب عنصراً رئيسياً في أية تسوية للمنازعات المتعلقة بالازدواج الضريبي و غيرها من المنازعات المتصلة بالتسعير التحويلي.

غير أن هذا النهج يستهلك وقتاً طويلاً جداً، و قد يحتاج إلى عدة سنوات للتوصل إلى تسوية إذا ما تم بالفعل التوصل إلى تسوية، و في بعض الحالات يستحيل التوصل إلى أية تسويات لأن نموذجي منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي و الولايات المتحدة، كما لاحظنا آنفاً، لا يتطلبان اتخاذ قرار ملزم، و يكتفيان بمجرد بذل محاولة للتوصل إلى تسوية.

نجد من ناحية أخرى أن اتفاقية التحكيم بشأن القضاء على الازدواج الضريبي مع تسوية أرباح الشركات المرتبطة، التي وافقت عليها بلدان المجموعة الأوروبية و التي دخلت حيز النفاذ في / ١ / كانون الثاني/ ١٩٩٥م/، تكفل القضاء على الازدواج الضريبي بإحالة أية منازعات تنشأ إلى التحكيم إذا لم تتوصل السلطات المختصة إلى تسوية بشأنها في غضون عامين. حيث يكون أمام لجنة التحكيم فترة تبلغ / ٦ / أشهر لاتخاذ قرار ملزم، يتعين بعده على السلطات المختصة إما التوصل إلى اتفاق بديل أو أن تقبل التسوية التي أقرتها تلك اللجنة في غضون فترة الستة أشهر التالية.

– المنازعات المحتملة حول المسائل الإجرائية[١]:

في الوقت الذي يوجد فيه قدر كبير من الاتفاق على أن مبدأ المنافسة الحرة يكون مناسباً عند تسعير السلع المادية والممتلكات غير المادية، فإنه بالمقابل توجد اختلافات

١- المرجع السابق الذكر، ص: ٣٣ – ٣٦ بتصرف.

في الرأي حول المسائل الأخرى من قبيل اشتراطات وثائق البيانات، والعقوبات وعبء الإثبات والأفضليات فيما يتعلق بطريقة تحديد هامش ربح صافي للصفقات مقابل طريقة تحديد أرباح قابلة للمقارنة.

تشترط بعض السلطات الضريبية حالياً تقديم وثائق تفصيلية عن الكيفية التي تختار الشركات دولية النشاط بمقتضاها طريقة التسعير التحويلي والكيفية التي يتم بها احتساب تقدير الأسعار بغية تحديد مدى امتثالها لمبدأ المنافسة المطلقة، وتشير المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى نهج مرن يوصي بالإبقاء على وثائق ذات مستوى وتفاصيل تتيح إمكانية التحقق من الامتثال مع عدم إرهاق الشركات بطلبات مفرطة من حيث الزمن والتكلفة.

هنالك نهج أكثر صرامة في هذا المجال، تنص عليه المادة /٦٠٣٨/ من مجموعة الضرائب الأمريكية، والتي أشارت إلى الاشتراطات اللازمة للوثائق والتقارير التي تقدمها الشركات عبر الوطنية، حيث تلتزم هذه الأخيرة بأن تكون الوثائق معاصرة وشاملة لجميع المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك المعلومات التي تكتشف بعد إتمام المعاملات، وكثيراً ما تعتبر الشركات دولية النشاط مستوى التفاصيل و أنواع الوثائق أمراً مرهقاً من ناحية التفاصيل والكمية المطلوبة، ومع الافتراض بأن الالتزام سيتم بحسن نية، فإنه من اللازم تقديم هذه الوثائق إلى السلطات الضريبية حتى تتفادى الشركات دولية النشاط التعرض لعقوبات في حالة وجود نقص كبير في الضرائب المستحقة والمذكورة في إقراراتها الضريبية نتيجة التعديلات التي تتم في مجال التسعير.

وعلى غرار ما يحصل بالنسبة للاشتراطات الخاصة بالوثائق، فإن التقديرات الضريبية ودرجة التشدد في العقوبات تتفاوت حسب السلطة الضريبية ذات الصلة، ولا تطرح المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أي عقوبات

محددة يتوجب تطبيقها عند حدود معينة للالتزام الضريبي كرد فعل للإقرارات غير الصحيحة التي تقدمها الشركات دولية النشاط عن التزاماتها الضريبية، وهناك توصية بأن يقوم كل بلد بتحديد العقوبات الواجبة، سواء كانت جنائية أ مدنية، على نحو يجعل السداد الناقص للضرائب وغير ذلك من أنواع الامتثال أكثر كلفة من الامتثال.

هنالك وجهة نظر أخرى جاءت بها المادة /٦٦٦٢/ من مجموعة الضرائب الأمريكية، والتي تفرض عقوبات على الصفقات وصافي حسابات التسوية بالنسبة للإقرارات غير الصحيحة، حتى وإن كانت ناجمة عن أخطاء وقعت بحسن نية، وتطبق العقوبات المتصلة بانعدام الدقة المحددة عند حدود معينة للأرباح المقدم عنها إقرارات تقلل من حجمها.

يؤدي التباين القائم بين نهجي منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والولايات المتحدة إزاء الوثائق والعقوبات، إلى إبراز الفروق المتعلقة بعبء الاثبات، وقد تتضاءل هذه الفروق نتيجة للدعوات الأخيرة من كونغرس الولايات المتحدة لإصلاح مصلحة الضرائب الأمريكية، وتشمل هذه الإصلاحات نقل عبء الاثبات من الشركات دولية النشاط إلى مصلحة الضرائب الأمريكية.

استنادا إلى المبادئ التوجيهية لمنهجية التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، تعلن بعض السلطات الضريبية، عن تحفظاتها و/ أو معارضتها الشديدة لطريقة تحديد الأرباح كطريقة مقبولة للتسعير التحويلي، أما في البلدان الأخرى مثل اليابان فمن الواضح أن الطرق المتبعة في الصفقات هي المفضلة، وإن كانت طريقتا تجزئة الأرباح وتحديد هامش ربح صافي للصفقات يمكن قبولها في بعض الظروف المعينة، وقد نسب أخيراً إلى أن المسؤولين اليابانيين حذروا من أنه لو أصرت الولايات المتحدة على المغالاة في استخدام طريقة تحديد أرباح قابلة للمقارنة، فإن ذلك يمكن أن يثير حرباً ضريبية مع اليابان، وتنبثق المعارضة لهذا الاتجاه من الرأي القائل بأن التسعير التحويلي

هو قضية تسعير وليس قضية دخل، وإن طريقة تحديد هامش الربح الصافي للصفقات تتناول مسألة تحديد الأسعار.

من الجدير بالذكر أن نصت الفقرة الأولى من المادة الثامنة من نموذج منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي على ما يلي:

"أ- إذا ساهم مشروع تابع لإحدى الدولتين المتعاقدتين بطريق مباشر أو غير مباشر في إدارة أو رقابة أو رأس مال مشروع تابع للإقليم الآخر.

ب- أو إذا ساهم نفس الأشخاص بطريق مباشر أو غير في إدارة أو رقابة أو رأس مال مشروع تابع إحدى الدولتين المتعاقدين، و مشروع تابع للدولة الأخرى المتعاقدة، أو إذا وضعت أو فرضت في أي من الحالتين المذكورتين شروط بين المشروعين فيما يتعلق بعلاقتهما التجارية أو المالية تخالف الشروط التي يمكن أن تقوم بين مشروعين مستقلين، فإن أية أرباح كان يمكن أن يحققها أحد المشروعين لو لم تكن هذه الشروط قائمة يجوز ضمنها إلى أرباح هذا المشروع و إخضاعها للضريبة تبعاً لذلك."
في سياق التعليق على مضمون المادة سالفة الذكر، وردت عدة أراء قانونية يمكن أن نجملها بالآتي:

حيث ورد تعليق يتضمن مثالاً للحالات التي يلزم تعديلها و منها قيام المركز الرئيسي بإرسال بضائع إلى المنشأة الدائمة بتسعيرات تختلف عما هو مألوف بين المشروعات المستقلة و من ثم فإنه في مثل هذه الحالة يكون من المناسب استبدال التسعيرات المستخدمة بينهما بالتسعيرات السائدة في السوق لنفس البضائع أو لبضائع مماثلة بنفس الشروط أو بشروط مماثلة، **"مع ملاحظة أن التسعير الذي يمكن على أساسه شراء البضائع بشروط السوق المفتوح إنما يختلف حسب الكمية المطلوبة و المدة التي تورد فيها، و مثل هذه العوامل يجب أن تراعى عند تقرير استخدام سعر السوق المفتوح"**، على أنه قد يوجد أحياناً أسباب تجارية

صحيحة تحمل مشروعاً ما إلى بيع بضائعه بأسعار تقل عن تلك التي تسود في السوق العادي و من هذه الأسباب إنشاء مركز منافس جديد و عندئذ يجب ألا يؤخذ ذلك على أنه دليل على محاولة تحويل الأرباح من إقليم دولة إلى آخر.

بالمقابل يمكن أن تثور صعوبات أخرى في حالة البضائع المملوكة لمشروع انتجها و يتم بيعها عن طريق منشآته الدائمة، فلو أن في مثل هذه الظروف لا يوجد سوق مفتوح يتبين أن الأرقام الواردة في الحسابات غير مقنعة فإنه من الضروري عندئذ حساب أرباح المنشأة الدائمة بوسائل أخرى.

من الواضح أن عديداً من المشاكل الخاصة من هذا النوع يمكن أن تثور في حالات فردية، و لكن يجب دائماً تطبيق القاعدة العامة بحيث أن الأرباح التي تخص المنشأة الدائمة تؤسس على حسابات هذه الأخيرة بالقدر الذي تشمل فيه تلك الحسابات الوقائع الثابتة لمركز المنشأة و بالتالي إذا كانت الحسابات الموجودة لا تمثل الوقائع الثابتة، عندئذ تنشأ حسابات جديدة أو يعاد تقييد الحسابات الأصلية، و لهذا الغرض يجب أن تكون الأرقام المستخدمة هي تلك التي تسود في السوق المفتوح[١].

من خلال دراسة النصين السابقين و من التعليق الذي ورد عليهما يمكن أن نخلص إلى ما يلي:

١- تمسك المنشأة الدائمة في الغالبية العظمى من الحالات دفاتر حسابات مستقلة، و عندئذ يجب على السلطات الضريبية المختصة أن تعتمد عليها لتحديد الربح الذي يخص المنشأة المذكورة، مع اعتبار هذه الحسابات نقطة بدء، و دون أن يخل ذلك بحق السلطات الضريبية في إجراء التعديلات الضرورية بحيث تمثل هذه الحسابات المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

١- بيومي زكريا محمد: **النظام الضريبي الدولي**، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٧٢ – ٢٧٣.

٢- يمكن تجميع المعايير التي يتم على أساسها تقسيم الأرباح المشروع الكلية على أجزائه المختلفة وفقاً لما ورد في التعليق السابق في ثلاث معايير أساسية هي معيار العمولة، أو رقم الأعمال، معيار الأجور، معيار رأس المال المستغل.

المبحث الثاني

القواعد الوطنية المتعلقة بالتسعير التحويلي

إن مكافحة التهرب الضريبي الدولي من قبل المنظمات الدولية المعنية لن تجدي نفعاً لوحدها ما لم تقترن بتشريعات و قواعد وطنية مواكبة لها و تجسد نهجها القانوني في الإحاطة بآلية التسعير التحويلي من كافة جوانبها لكبح جماح هذه الآلية المستغلة من قبل الشركات الدولية النشاط في تحقيق الأرباح الطائلة من خلال استخدامها في التهرب الضريبي الدولي.

و عليه سنعرض في هذا المبحث القواعد الوطنية المتبعة في الولايات المتحدة الأمريكية كدولة رائدة في هذا المجال كما سنتطرق لتجارب بعض الدول النامية في هذا المجال و نختم بحثنا بالحديث عن ضرورات تطوير القواعد الناظمة للتسعير التحويلي كرؤية مستقبلية.

المطلب الأول

التشريعات الوطنية الضريبية للدول

إن المقارنة بين الدول التي لديها تشريعات متطورة للتسعير التحويلي تُبين تأثير المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، أو السياسة الضريبية للولايات المتحدة الأمريكية على نظم هذه البلدان، و فضلاً عن ذلك، فإن معظم التشريعات الأخرى للتسعير التحويلي تستند إلى مبادئ مستمدة من أحد هذين المصدرين أو كليهما، و من ثم فإن مناقشة كلا النهجين تعتبر ضرورية لفهم أوجه التشابه و الاختلاف، أو لتحليل أوجه التنازع بين النهجين و آثارها على سياسات التسعير التحويلي العالمية الحالية. سنعرض في هذا المطلب تشريعات بعض الدول و المتعلقة بالتسعير التحويلي، حسب الآتي:

الفرع الأول: تشريعات الدول المتقدمة في مجال ضبط التسعير التحويلي.

الفرع الثاني: تشريعات الدول النامية في مجال ضبط التسعير التحويلي.

الفرع الأول

تشريعات بعض الدول المتقدمة في مجال ضبط التسعير التحويلي

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول في العالم التي أعطت اهتماماً كبيراً للمعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط، و ذلك لمواجهة استراتيجيات التسعير التحويلي غير القانونية المتبعة من قبل تلك الشركات[١].

كما قامت العديد من الدول الأخرى بسن قوانين تلائم ظروفها الاقتصادية و تعمل على منع مثل هذه الممارسات، و منها جنوب أفريقيا و النروج و فرنسا و غيرها، إلا أنه على الرغم من ذلك لم يستقر الوضع بعد على الحل الأمثل لمشكلة التسعير التحويلي لهذه الشركات حتى من خلال الاتفاقيات الدولية.

و حتى لا يستخدم التسعير التحويلي كوسيلة للتخفيف من العبء الضريبي من قبل تلك الشركات، عمدت بعض الدول إلى استحداث و إصدار قوانين تمنع هذه الممارسات، كما في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، حيث توجد هناك إدارة كاملة في النظام الضريبي الأمريكي ممثلة في (**IRS sec 482**) مصلحة الإيراد الداخلي، و هي خاصة بتنظيم الأوضاع الضريبية و التحاسب الضريبي الدولي في حالة قيام مبادلات دولية يكون أحد الأطراف فيها شركة أو منشأة مسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية.

حيث جاء في الباب / ٤٨٢ / من قانون الضرائب الأمريكي أنه: " في حالة وجود شركتين أو أكثر تمتلكهما أو تتحكم فيهما – بطريقة مباشرة أو غير مباشرة –

١- محمد علي حسن سهام، المرجع السابق الذكر، ص: ٢٥١.

شركة أو منشأة واحدة، فإن الوزير المختص أو من ينوب عنه من حقه إعادة توزيع أو تقسيم إجمالي الدخل و المصروفات و ما يرتبط بهما من إعفاءات أو مسموحات بين هذه الشركات، و ذلك إذا كان هذا التوزيع أو التقسيم يعتبر ضرورياً لمنع مجالات تجنب دفع الضرائب المستحقة أو يؤدي إلى بيان الربح الحقيقي لمجموعة الوحدات المشتركة."[١]

كما تبنت بعض الدول المتقدمة قوانين ضريبية مماثلة ترتكز في معظمها على استخدام التسعير التحويلي، لتعديل التسعير بما يسمح بفرض الضرائب على الدخول الحقيقية الناتجة عن التحويلات و المبادلات مع الشركات الأخرى التابعة و حتى غير التابعة مع الشركة الأم[٢].

في حال قامت بعض هذه الشركات بمخالفة قوانين الضرائب فإن ذلك حتماً سيؤدي إلى خلاف مع السلطات الضريبية. و في حالات كثيرة يكون النزاع حول الممارسات غير القانونية لهذه الشركات باستخدامها لآلية التسعير التحويلي. و كان فيصل النزاع هو الاتفاق على وسيلة تعديل تسعير التحويلات الصورية لتصبح قريبة قدر المستطاع من أسعار السوق.

تتحدد قواعد تعديل تسعير التحويل في الولايات المتحدة الأمريكية باستخدام قاعدة عامة هي ضرورة الوصول إلى سعر السوق، و هو يتمثل في السعر الذي كان من الممكن – لمنشأة أخرى غير تابعة أو شركة أم أخرى – التعامل به مع الغير في ذات الظروف و في الأحوال المماثلة.

١- عبد الرازق عزيزة، مرجع سبق ذكره، ص: ١٢٦.

٢- الأونكتاد: **التسعير التحويلي**، سلسلة دراسات الأونكتاد، مرجع سابق الذكر، ص: ١٢.

في الحالات التي يثار فيها النزاع و الخلاف حول كيفية تعديل تسعير التحويلات لتعبر عن أسعار السوق فإنه يتم استخدام تسعير تحويلي للأصول الملموسة و تسعير تحويلي للأصول غير الملموسة و التي تكون مقبولة من وجهة نظر السلطات الضريبية الأمريكية، و التي تكون في نفس الوقت ملزمة للشركات الدولية النشاط و التي يجب عليها اتباعها عند تحديد تسعير تحويلاتها لشركاتها التابعة العاملة في الخارج.

أولاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي:

١- طرق التسعير التحويلي المُلزمة من قبل السلطات الضريبية الأمريكية:[١]

أ- طرق التسعير التحويلي للأصول الملموسة:

- طريقة التسعير القابل للمقارنة و غير الخاضع لتحكم أطراف المتعاملين: هذا التسعير يستخدم في صفقات المبيعات القابلة للمقارنة مع صفقات أخرى. و يمكن أن يُستشف هذا التسعير من معاملات الشركات مع شركات أخرى غير تابعة لها، خاصة إذا كان هذا التسعير المقارن عن كمية موردة من الخامات ذات المواصفات المتقاربة بقدر الإمكان مع غيرها محل النزاع، و يمكن إجراء بعض التعديلات على هذه التسعيرات المقارنة قبل الاسترشاد بها. و تعتبر هذه الطريقة مفضلة الاستخدام من قبل بعض الجهات مثل: السلطات الضريبية، إدارة التسويق في الشركة، الإدارة العامة للشركة في إطار سعيها لتحقيق الاستراتيجيات الموضوعة.

١- راجع في ذلك:

- محمد علي حسن سهام، المرجع السابق الذكر، ص: ٢٥٢.

- أبو قحف عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٥٠ – ٢٥١.

- L. H. Radebaugh & S.J. Arpan, op. cit., p: 212 - 215.

– طريقة تسعير إعادة البيع أو التجزئة: و هو يعتبر الأفضل للتوزيع، أو هو أساس التسويق للشركات دولية النشاط، حيث يضاف هامش ربح قليل لسعر الشراء أو لا يضاف أي هامش لسعر التجزئة. و يتم تحديد السعر إذا على أساس افتراض وجود منتج من ناحية و موزع من ناحية أخرى، و يفترض أن سعر السوق هو سعر البيع إلى الموزع بعد انزال هامش ربح الموزع في الأحوال التي يمكن فيها تقدير هامش ربح، و يتم هذا في حالات أخرى بين شركات غير مسيطرة أو متحكمة في بعضها البعض.

– طريقة تسعير بيع محدد على أساس التكلفة مضافاً إليه هامش ربح معقول يُتفق عليه: و هذه الطريقة تعتبر مفضلة لدى الشركات الصناعية حيث إنه وفقاً لهذه الطريقة تقوم الشركة بإضافة نسبة معقولة إلى تكاليف الإنتاج و ذلك للحصول على نسبة ربح مناسبة لها.

– طريقة الأرباح القابلة للمقارنة: و هذه الطريقة تَستخدم النسبة المضافة التي يتم تعينها و ذلك بالرجوع إلى مستوى متوسطات الصناعة و معدل الربح أو نسبته، و الذي يجب أن يعتمد على مؤشرات الربح الداخلي مثل نسبة الربح. و في حالة ما إذا كان المنتج يتميز بالندرة في الأسواق فإن فرص استخدام هذه الطريقة لتحديد أسعار التحويل تكون ضئيلة.

– طريقة تحديد التسعير على أساس تجزئة افتراضية لصافي ربح الشركة الأم و الشركات التابعة لها، و ذلك بالرجوع من صافي الربح المجزأ بطريقة عكسية إلى طريقة يتم بها تقدير الإيرادات لكل شركة تابعة، و من ثم تقدير الأسعار التي يتم بها التحاسب الضريبي.

– طرق أخرى: يمكن لمكلفي ضرائب الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية استخدام طرق أخرى في تحديد تسعيرات تحويلاتهم من و إلى الولايات المتحدة الأمريكية و

ذلك بخلاف الطرق المذكورة السابقة، و التي تكون من وجهة نظرهم معقولة و تتناسب مع ظروفهم.

ب – طرق التسعير التحويلي للأصول غير الملموسة:

بالنسبة لتحديد تسعير التحويلات في الشركات دولية النشاط للأصول غير الملموسة من وجهة نظر السلطات الضريبية، فإنه يمكن القول بأن طرق التسعير التحويلي المستخدمة في تقييم أداء الإدارة أو الرقابة أو إعداد التقارير المالية هي نفس الطرق المستخدمة تقريباً في تحديد تسعير تحويلات الأصول الملموسة. و لكن هذه الطرق تختلف من حيث الأغراض الضريبية. و تتمثل في الآتي[١]:

– طريقة الصفقات القابلة للمقارنة و غير الخاضعة لتحكم الأطراف المتعاملين بها: و تعتبر هذه الطريقة مفضلة لتسعير تحويلات الأصول غير الملموسة من الناحية الضريبية، و تستخدم هذه الطريقة في حالة الصفقات التي يمكن إجراء المقارنة بين المنتجات المنفصلة، و كذلك في حالة المنتجات المتشابهة أو الصناعة المتشابهة و ذلك في إطار الصفقات التي تشملها، و هي هنا تختلف عن الطريقة المستخدمة في تحديد تسعير تحويل الأصول الملموسة، حيث إنها تركز على إمكانية المقارنة بين الصفقة ككل و ليس بين المنتج المباع فقط.

– طريقة الأرباح القابلة للمقارنة: و هذه الطريقة تعتبر شبيهة بطريقة السعر القابل للمقارنة عند تحديد تسعير تحويل الأصول الملموسة لأن المسموح به لشركات التي تعمل في ظل ظروف متشابهة أن تحقق أرباحاً متقاربة، و في حالة تحديد تسعير تحويل للأصول غير الملموسة فإن قوانين الضرائب الجديدة تقتضي بأن تكون الشركات التي تعمل في نفس النشاط تمتلك ذات الأصول غير الملموسة التي تمتلكها الشركات

١- محمد علي حسن سهام، المرجع سبق ذكره، ص: ٢٥٣ – ٢٥٤.

الأخرى التابعة لنفس النشاط. و التشابه في هذه الحالة يعتمد على تشابه المنتج و الطرق التي تستخدم بها الممتلكات (الأصول) غير الملموسة و قيود التعاقدات و الأسواق الجغرافية بالإضافة إلى التشابه في الصناعة التي تنتمي إليها هذه الشركات.

– طريقة تحديد التسعير على أساس تجزئة افتراضية لصافي ربح الشركة الأم أو شركاتها التابعة: و هي طريقة مقبولة بالنسبة لتسعير تحويل الأصول الملموسة و غير الملموسة و ذلك على الرغم من وجود اختلاف بينهما.

– طرق أخرى: من الممكن استخدام طرق أخرى تكون معقولة و مقبولة و تتناسب مع الظروف السائدة، و ذلك كما هو الحال بالنسبة للأصول الملموسة حيث إنه لا يوجد خطوط أو قواعد مرشدة.

إلا أن الباحث يرى أنه قد تحدث معارضة من جانب مصلحة الإيراد الداخلي و التي قد تؤدي إلى ارتفاع في التكاليف و الأعباء لهذه الشركات نتيجة لعدم موافقة مصلحة الإيراد الداخلي على الطرق المستخدمة في تحديد تسعير تحويلات هذه الشركات، و هذا و لا شك يعرّض هذه الشركات لعنصر المخاطرة، و محاولة سعيها للتهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها.

و مما زاد من حدة هذه المشكلة تحصيل الضريبة بطريقة التعبئة الآلية و هي أن يقوم المكلف بتعبئة نموذج التحصيل عن طريق الحاسب الآلي ثم إرساله عن طريق الفاكس.

هناك طريقة أخرى هي أن يتم تعبئة النموذج الضريبي ثم ارساله بالبريد الموصى عليه إلى مصلحة الإيراد الداخلي، و الهدف من طريقة التعبئة الآلية هي تقليل الاعتماد على الأيدي العاملة و بالتالي تقليل نسبة الأخطاء و قد لاقت هذه الطريقة استحساناً و قبولاً من جانب المجتمع الضريبي الأمريكي حيث بلغ عدد الذين قاموا

باستخدامها في بداية تطبيقها حوالي / ٤,٢ / مليون و ارتفع عددهم خلال العامين التاليين إلى / ١٠,٩ / مليون مكلف.

و في هذه النقطة يرى الباحث أن ما سبق قد يؤدي إلى ظهور مشكلة حادة عند تقييم هذه الطريقة و هي مشكلة التهرب الضريبي عند استخدامها، حيث بلغ عدد الشركات و الأفراد المتهربون من أداء الضريبة في بداية تطبيق طريقة التعبئة الآلية / ٤١١ / حالة، ارتفعت خلال العامين التاليين لبداية تطبيقها إلى / ١١٠٨٢ / حالة تقريباً.

و بناءً على قرار من رئيس مجلس الشيوخ للشؤون المالية فإنه طلب به من (General Accounting Office) مكتب المحاسبة العام للولايات المتحدة الأمريكية، أن يقوم بعملية مراجعة و تقييم للطرق المستخدمة من جانب (IRS) و المقبولة من وجهة نظرها بصفة عامة و ذلك عند تحديد تسعير التحويلات سواءً للأصول الملموسة أو غير الملموسة بصفة خاصة و ذلك عند إجراء التحاسب الضريبي مع هذه الشركات التي تمارس هذا النشاط سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي حتى تمنع و تكشف في نفس الوقت عن عمليات الاحتيال أو التهرب أو التجنب من الخضوع لهذه الضرائب من جانب هذه الشركات. و للحد من عملية التلاعب و الاحتيال و التهرب من أداء الضريبة المستحقة على هذه الشركات فقد أوصى مكتب المحاسبة العامة (GAO) بالآتي[1]:

- قبل تعبئة النموذج الآلي لابد من قيام مكتب مكافحة التهرب الضريبي (المكتب الجنائي) بفحص الموقف الضريبي السابق لكل مكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً يريد استخدام أو تعبئة ذلك النموذج و تحديد موقفه السابق: هل هو مخالف

1- L. H. Radebaugh & S.J. Arpan, op. cit., p: 216 - 220.

للقانون؟ و هل سبق له القيام بالتحايل على القانون أو التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه؟

– تحديد المكلفين الذين رُفضت إقراراتهم الضريبية من قبل نتيجة قيامهم بالتحايل أو التلاعب فيها حتى يتهربوا من أداء الضريبة المستحقة عليهم أو سداد مبالغ أقل من المستحقة عليهم، و ذلك عند استخدامهم نموذج التعبئة الآلية، و يتم ذلك عن طريق وضع مجموعة من الأسئلة في النموذج توضح ذلك، منها على سبيل المثال:

- هل رفض إقرارك في العام السابق؟
- في حالة الرد بالإيجاب أرجو توضيح الأسباب و المبررات من جانبك.
- استحداث نموذج لهؤلاء الممولين الذين يقومون بعملية التحايل و التلاعب في إقراراتهم، و كذلك الممولين الذين لم يقوموا بتعبئة النموذج و إرساله في الوقت المحدد.
- استحداث خطوات لمراجعة هذه النماذج المعبئة آلياً و محاولة تقييمها و كتابة تقرير عنها يوضح الجوانب الإيجابية و السلبية فيها.

مما سبق يمكن للباحث القول بأن طرق تسعير التحويل تؤثر و تتأثر بالعديد من العوامل سواء الداخلية أو الخارجية و من ضمنها النظام الضريبي سواء المحلي أو في الدولة المضيفة للاستثمار.

٢– معالجة النظام الضريبي الأمريكي للتسعير التحويلي في الشركات دولية النشاط:

بإلقاء نظرة سريعة على التطور التاريخي للضريبة على دخل الشركات الأمريكية في النظام الضريبي الأمريكي، نلاحظ أن النظام الصادر بموجب قانون عام /١٩٧٦م/

قد أصابه تعديلات عدة في أوقات لاحقة، خصوصاً في الأعوام /١٩٧٦م/ و /١٩٨٦م/ ثم وضِعَت اللوائح النهائية للتسعير التحويلي في شهر تموز من عام /١٩٩٤م/.

حيث أن محتويات هذا النظام تقدم أشكال متنوعة للتخفيف من العبء الضريبي على المواطنين الأمريكيين المستثمرين خارج الولايات المتحدة الأمريكية و بصورة خاصة في بعض البلدان النامية و التي تتمثل في الآتي وفقاً لقانون عام /١٩٧٦م/[1]:

أ- يتمتع المواطن الأمريكي المقيم بالخارج لمدة محددة (عام ضريبي أو ١٧ شهراً)، بخصم مبلغ محدد يمثل دخله الخارجي من إجمالي دخله.

ب- يتمتع المستثمر الأمريكي في البلدان النامية بنظام خصم الضريبة، و يعفى من القيود الواردة أصلاً على تطبيق هذا النظام.

ج- في بعض الحالات يعفى المستثمر الأمريكي من الضريبة كلها إذا تم الاستثمار في مناطق محددة.

د- يحتوي على نظام يتم بمقتضاه تخفيض الضرائب على الأرباح المحققة في مناطق محددة بالخارج؛ حتى ولو وزعت تلك الأرباح داخل الولايات المتحدة الأمريكية، إذ يظهر أثر التخفيض إذا ما قورن معدل الضريبة عليها بالضرائب على أرباح شركات أمريكية تعمل في دول متقدمة، كما يتيح هذا النظام تخفيض سعر الضريبة على الدخل الناتج من بيع أو تصفية الاستثمار.

١- محمد علي حسن سهام، المرجع السابق الذكر، ص: ٢٦٨ – ٢٦٩.

هـ- نظام خصم الضريبة: حيث تتمتع الشركات الأمريكية بمقتضاه بخصم من حصيلة الضريبة الأمريكية، يعادل /٧%/ من قيمة الأرباح الصافية بعد دفع الضريبة الأجنبية و ذلك عند إعادة استثمارها في الدول النامية، و /٧%/ من قيمة الاستثمار المباشر.

و قد أُدخل تعديل على نظام الخصم في عام /١٩٨٦م/ استهدف به تخفيف العبء الضريبي على الشركات الأمريكية الأم و التي تقوم باستثمار أموالها في الخارج و تقوم بتأدية الضرائب المترتبة على الدخل الناتج عن هذه الاستثمارات، إذ يجري خصم المبلغ المدفوع من إجمالي المبلغ الخاضع للضريبة المستحقة عن استثماراتها الكلية (أي داخل الولايات المتحدة الأمريكية و خارجها) طبقاً للقانون الأمريكي، إلا أنه لا يوجد حد أقصى للمبلغ الذي يخصم وفقاً لهذا النظام إذ يجوز أن يزيد مقدار الخصم على مبلغ الضريبة المستحقة وفقاً للقانون الأمريكي.

٣- وعاء ضريبة دخل الشركات:

فيتحدد كالآتي[١]:

أ- إجمالي الدخل: و يتمثل في جميع الإيرادات التي تحققها الشركة من كافة المصادر، أي سواءً كانت عادية أم غير عادية أو رأسمالية.

ب- إجمالي الدخل المعدل: و يتمثل في إجمالي الدخل مخصوماً منه النفقات الجارية (كالعمل و تكاليف المدخلات الوسيطة المشتراة من مكان آخر)، و غالباً ما تكون هذه التكاليف واضحة و يسمح باستبعادها من إجمالي الدخل الكلي للشركة سواء كانت مدفوعة أم مستحقة، إلا أنه قد لا تتمكن الشركة من خصم بعض التكاليف لصعوبة تقديرها عملياً (كنفقات التدريب أثناء تأدية العمل).

١- المرجع السابق الذكر، ص: ٢٧٠.

ج- الدخل الخاضع للضريبة: و يتمثل في إجمالي الدخل المعدل مخصوماً منه بعض النفقات الرأسمالية مثل (فوائد ديون الشركة، تكاليف الأبحاث ...إلخ).

يتم حساب الضريبة المستحقة على الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لشرائح تصاعدية، أما تحصيل الضريبة فيتم على أساس التقدير الذاتي حيث تقدر كل شركة صافي أرباحها المتوقع تحقيقها و بالتالي الضريبة المتوقعة، و تلتزم الشركة بتقديم إقرار ضريبي مؤقت ربع سنوي قبل اليوم السادس عشر من كل من الشهر الرابع و السادس و التاسع و الثاني عشر من السنة الضريبية؛ على أن تقوم بسداد الضريبة من واقع الإقرار، ثم تلتزم الشركة بتقديم إقرار نهائي عن السنة الضريبية كاملة و ذلك قبل اليوم السادس عشر من الشهر الثالث من السنة الضريبية التالية.

بالإضافة إلى كل ما سبق فإن المشرع الضريبي الأمريكي قد حدد قسماً خاصاً في التشريع الضريبي الأمريكي للشركات دولية النشاط و التي تحقق أرباحها نتيجة قيامها بإجراء تحويلات للسلع و الخدمات من فروعها و توابعها – من و إلى – الشركة الأم في الولايات المتحدة الأمريكية، و بيان كيفية معاملتها ضريبياً، و ذلك في القسم (sec 482 IRS).

٤- المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في الولايات المتحدة الأمريكية[١]:

تعتبر فكرة تعامل الشركات دولية النشاط مع فروعها أو توابعها بشكل منتظم من الركائز الأساسية في القسم /٤٨٢/، حيث تعطي اللوائح فيه التعليمات بشأن تنظيم

١- راجع في ذلك:

- محمد علي حسن سهام، المرجع السابق الذكر، ص: ٢٧١ – ٢٧١.

- L. H. Radebaugh & S.J. Arpan, op. cit., p: 221 - 222.

العلاقات المتوقعة بين كل من مأموري الضرائب و مكلفي الضريبة الممثلين في هذه الشركات بحيث تكون التقديرات قائمة على أسس واضحة، إلا إذا نص القانون على حالات استثنائية أو إعفاءات من الخضوع للضريبة.

فعند قيام الشركات دولية النشاط بإجراء عمليات تحويل – من و إلى –توابعها خارج الولايات المتحدة الأمريكية، فإن مأمور الضرائب يقوم بتطبيق القسم /٤٨٢/ عليها، حيث تنص اللوائح فيه على قيام المأمور بإجراء التعديلات في دخل الشركة التابعة المحولة للشركة؛ إذا كانت الشركة الأم تسعى إلى تخفيض الأرباح عن طريق الخصومات أو الديون أو الخسائر أو أي تعديلات أخرى، حتى يصل إلى الدخل الحقيقي، و يطلق على هذا التعديل تسمية **التعديل الأول**.

كما يقوم بإجراء التعديلات اللازمة في دخل الفروع أو التوابع المنتمية للمجموعة ككل، إذا كانت هذه التوابع قد سبق خضوعها لضريبة الدولة المضيفة للاستثمار، حيث إن النظام الضريبي الأمريكي يسمح بخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة من الدخل الخاضع للضريبة الأمريكية. و يطلق على هذا التعديل تسمية **تعديل الربط**.

و في حالة وجود قيود على تحويلات الأرباح المحققة في الخارج أي في الدولة المضيفة للاستثمار، فإن القانون قد منح المكلف في الحق في تأخير سداد الضريبة حتى يتسنى له الحصول عليه و تحويله إلى داخل الولايات المتحدة الأمريكية مع السماح له بتأخير أو تأجيل أو استبعاد النفقات المرتبطة بهذا الدخل.

و كنتيجة لتأخر المكلفين بالضرائب في الحصول على دخولهم غالب الأحيان من توابعهم أو فروعهم الخارجية، فإن **التعديلات** آنفة الذكر وفقاً للقسم /٤٨٢/ – في السنوات الأولى من تطبيقه – كانت تتم بعد عدة أعوام من العام

الذي يخضع فيه الدخل للتكليف الضريبي. و انطلاقاً من هنا فإن وزارة الخزانة الأمريكية و حتى لا يتم تعرض المكلفين للجزاءات و الغرامات؛ و برغبة منها في رفع المعاناة عنهم عند إجراء التكليف الضريبي، فقد أدخلت العديد من الأحكام الاجرائية المتعلقة بعملية التحاسب الضريبي و التي يمكن تطبيقها على الدخول الخاضعة للضريبة قبل الأول من شـهر كانون الثاني لعام /١٩٦٥م/، و ذلك حسب الآتي:

أ- بالنسبة للدخول التي تقوم التوابع بتحويل نسبة /٩٠%/ أو أكثر من صافي دخلها إلى الشركة الأم، خلال/ ٦٠يوماً/ بعد انتهاء السنة الضريبية و ذلك لعدة سنوات.

ب- في الحالات التي يكون فيها قيود و معوقات في الحصول على الدخل المحقق في الدولة المضيفة للاستثمار من جانب الشركة الأم، فإن مأمور الضرائب المسؤول عن التحاسب الضريبي وفقاً لإجراءات القسم /٤٨٢/.

ج- يمكن تعويض الانخفاض في مبلغ الضريبة الناتج عن تعديلات القسم /٤٨٢/ عن طريق إضافة الضرائب الخارجية التي يمكن لهذه الشركات عدم تأديتها، في حال كانت التوابع أو الفروع التي تعمل في الخارج لا يخضع دخلها للضرائب و يتم تحويل هذا الدخل للشركة الأم، و التي بدورها تمثل أرباحاً كان يمكن أن تحتسب على التوابع و لكنها لم تحتسب، و كل ذلك وفقاً لتعديلات (IRS sec 482) المقترحة و الخاصة برفع المعاناة عن تلك الشركات الخاضعة له و التي تقوم بالتحويل.

مما سبق يمكن القول:

- بأن الشركة الأم يسمح لها بإجراء التحاسب مع توابعها بما يعادل الدخل المعدل من قبل مصلحة الإيراد الداخلي بموجب القسم /٤٨٢/ من قانون

الضرائب (IRS sec 482)، و هذا الدخل الذي يتم استلامه من الفروع أو التوابع يكون في موعد أقصاه آخر يوم من السنة التي يتم فيها التحويل.

– إن (IRS sec 482) يتطلب أن تعمل كل من الشركة الأم و الشركات التابعة أو الفرعية كوحدة منفصلة، حيث تظهر مشكلة التسعير التحويلي عندما تخضع تلك الشركات للضرائب كلاً على حده، و نتيجة لهذا يتم تعديل قوائم التسعير للشركات الأميركية الدولية النشاط و توابعها العاملة في الخارج من قبل مصلحة الإيراد الداخلي من خلال عملية المراجعة و الفحص الضريبي، بصورة أوضح و على سبيل المثال: إذا كانت هناك شركة دولية النشاط (أصولها الثابتة تتجاوز قيمتها ٥٠ مليون دولار أميركي) و لها معاملات خارجية، فإنها تخضع لعملية المراجعة و الفحص الضريبي من قبل مصلحة الإيراد الداخلي، و تعديل تسعيراتها التحويلية للسلع و الخدمات المحولة للخارج في حال كانت غير حقيقية.

و أخيراً تجدر الإشارة إلى أنه قد جرت عدة تعديلات للنصوص التي تحكم لوائح الغرامات حتى تتلاءم مع لوائح (IRS sec 482) النهائية، إلا أن هذه التعديلات بقيت محتفظة بتاريخ بدء السنة الضريبية في /٣١/ كانون أول.

٥– لوائح التسعير التحويلي في قانون الضرائب الأمريكي:

تفرض لوائح (IRS sec 482) مجموعة من التعليمات المشتركة بين الشركات الدولية النشاط عند قيامها بتحديد أسعار تحويلاتها، و ذلك بصفتها من مكلفي الضريبة الأميركية.

حيث تنص اللوائح النهائية على الآتي:

أ- تقوم مصلحة الإيراد الداخلي بتحديد الدخل الخاضع للضريبة و الذي يجب أن تنطبق عليه مجموعة من الشروط، فيما يتعلق بنطاق الدخل الخاضع للضريبة و الشروط التي يجب أن تنطبق على الشركات دولية النشاط، و منها على سبيل المثال: إذا كانت عملية مقارنة التسعير التحويلي لا يتم الوثوق بها، فإن ذلك يدخل تحت الشروط القاسية التي يجب اتباعها مع الشركات دولية النشاط و التي تقوم بإجراء عملية التحويل، وفقاً للتوجيهات و الشروط المشددة، و ذلك من قِبل مأموري الضرائب.

ب- كما نصت على وجوب استخدام الشركات دولية النشاط أفضل طريقة لتحديد تسعيراتها التحويلية، و هي الطريقة التي تحقق بها أكبر دخل يمكن الوثوق به مع الأخذ في الاعتبار ظروف التحويل التي تواجه هذه الشركات، و الطريقة الأفضل تقتضي أن تستخدم تلك الشركات إحدى الطرق الستة المستخدمة في تحديد التسعير للأصول الملموسة، و الأربع طرق المستخدمة في تحديد التسعير للأصول الغير ملموسة. كما توفر هذه اللوائح التعليمات و التوجيهات لهذه الشركات عند تطبيق قاعدة أفضل طريقة، و هذا يتطلب منها تقييم كل طريقة من طرق التسعير.

تجدر الإشارة إلى أن اللوائح النهائية تنص على إمكانية تطبيق الشروط المشددة دون اشتراط عدم ملائمة الطرق الأخرى.

بناءً عليه ستقوم هذه الشركات بالدراسات و التحليلات لتسعيراتها التحويلية وفقاً لتعليمات لوائح (IRS sec 482)، إلا أنه يلاحظ أن لوائح الغرامات (IRS sec 6662)، و المتعلقة بدرجة الدقة التي تحكم نوعية الوثائق و المستندات التي يتوجب على هذه الشركات إعدادها، يجب أن توضح الإجراءات التي يجب اتباعها حتى تتجنب الغرامات المنصوص عليها، حتى و لو قامت بعملية التسعير بدقة تامة.

بالتالي فإن هذه الشركات يتعين عليها أن تمعن النظر في لوائح الغرامات المنصوص عليها في (IRS sec 6662) أيضاً، و ذلك حتى تتمكن من تحديد الوثائق و المستندات التي تدعم تسعيراتها التحويلية.

٦- لوائح الغرامات المتعلقة بالدقة (IRS sec 6662)[١]:

وفقاً للوائح (IRS) يترتب غرامات مرتبطة بالدقة، و ذلك فيما يتعلق بعدم حساب الضرائب المستحقة على الشركة و سدادها بصورة صحيحة نتيجة استخدام تسعير تحويلي غير دقيق، و المتمثلة في الآتي:

- غرامات متعلقة بالتسعير التحويلي.
- غرامات متعلقة بالتعديلات الصافية في الدخل.

حيث لا تطبق غرامات التسعير التحويلي إذا تم تحقيق المتطلبات المتعلقة ببيان الأسباب المنطقية و حسن النية، حيث تنص اللوائح (IRS sec 6662) على هذا الاستثناء:

" لا يتم تطبيق أي غرامات في هذا الخصوص فيما يتعلق بدافعي الضرائب الأقل، إذا ثبت أن هناك أسباباً منطقية في المبلغ غير المدفوع و أن المكلف بالضريبة قد تصرف بحسن نية بالنسبة لهذا الدخل غير المدفوع"

١- ملف الكتروني بعنوان:

"**The Section 6662(e) Substantial and Gross Valuation Misstatement Penalty**"،

تاريخ الزيارة: ١٤/ ٨ /٢٠١٥، ٠٠:٠١ص:

https://www.irs.gov/pub/irs-apa/penalties6662_e.pdf.

و ما عدا ذلك فإن **التعديلات** (التعديل الأول – تعديل الربط) المنصوص عليها في (IRS sec 482) سوف يتم تطبيقها على المبالغ الخاضعة للتعديل.

أ– غرامات التسعير التحويلي:

و تطبق في حالة قيام الشركة بتقديم بيانات مالية مضللة أو خاطئة و تكون ناتجة عن تطبيق التسعير التحويلي، و التي قد تفضي إلى سداد هذه الشركات لضرائب أقل.

و في هذه الحالة:

– يتم تطبيق غرامات التسعير التحويلي عليها بنسبة /٢٠%/من الضريبة المستحقة و ذلك في حال وجود أخطاء كبيرة في البيانات المالية؛ و ذلك إذا كان التسعير التحويلي /٢٠٠% أو أكثر/ أو /٥٠% أو أقل/، من المبالغ التي قدرتها مصلحة الإيراد الداخلي؛ حيث أن هذه المبالغ هي ما تمثل السعر الصحيح من وجهة نظرها.
– أما في حال وجود أخطاء كبيرة للغاية في هذه البيانات، فإنه يتم تطبيق غرامات التسعير بمعدل /٤٠%/، و ذلك إذا كان التسعير التحويلي /٤٠٠% أو أكثر/ أو /٢٥% أو أقل/، من المبالغ التي قدرتها (IRS sec 482) حيث أن هذه المبالغ هي ما تمثل السعر الصحيح من وجهة نظرها.

ب– غرامات متعلقة بالتعديل في صافي الربح (صافي الدخل المعدل)[1]:

– آلية فرض الغرامات:

تطبق هذه الغرامات إذا كان التعديل في تسعير التحويل الصافي و الذي أجرته مصلحة الإيراد الداخلي للسنة المالية محل التكليف يزيد على حد أدنى معين، حيث يتم جمع المبالغ التي خضعت لغرامات التسعير التحويلي مع المبالغ التي لم تخضع لتلك

١– محمد علي حسن سهام، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٧٤ – ٢٦٧ بتصرف.

الغرامات و ذلك للحصول على التقدير الصافي للدخل، فإن زاد عن الحد الأدنى، تطبق غرامة التعديل في صافي الأرباح. و من الجدير بالذكر أنه تم تحديد الحد الأدنى في قانون تسوية الميزانية الشاملة (OBRA) لعام /١٩٩٣م/.

و يتم تطبيق غرامات هذا التعديل حسب الآتي:

- في حال إجراء تعديلات كبيرة تزيد قيمتها على /٥/ مليون دولار أمريكي أو /١٠%/ من الدخل الإجمالي (أيهما أقل)، تُفرض غرامة هذا التعديل بنسبة /٢٠%/ من الضريبة المستحقة.
- في حال كانت التعديلات تزيد قيمتها على /٢٠/ مليون دولار أمريكي أو /٢٠%/ من الدخل الإجمالي (أيهما أقل)، تُفرض غرامة بنسبة /٤٠%/.

و الجدير بالذكر أن هذه اللوائح نصت على ضرورة التنسيق بين الغرامات بحيث لا يزيد مجموع الغرامات القصوى عن /٤٠%/، فعلى سبيل المثال: إذا خضعت شركة لغرامات التسعير التحويلي بنسبة /٤٠%/، فإنها بالتالي لا تخضع لغرامات التعديل الصافي، و ذلك على الرغم من أنه قد يتم إدخال هذه المبالغ في حساب التعديل الصافي بهدف تحديد ما إذا كانت تعديلات التسعير تتعدى الحد الأدنى المنصوص عليه أم لا.

- تجنب غرامات التعديل الصافي:

أدى قانون تسوية الميزانية الشاملة لعام /١٩٩٣م/ إلى تخفيض الحد الأدنى لغرامات التعديل الصافي، كما غيّر من الشروط التي يمكن من خلالها تجنب هذه الغرامات.

إذ لا يكفي أن تتوفر أسباب كافية لتحديد التسعير التحويلي، و لا يمكن تجنب الغرامات التعديل الصافي في التسعير التحويلي إلا إذا اتبعت هذه الشركات أحد شرطين من شروط الأمان، و كلا الشرطين يتطلب وجود مستندات و وثائق

معاصرة، و شرط الأمان الخاص بهذه الطريقة يفرض على الشركات دولية النشاط الخاضعة للضريبة ما يلي:

– أن تستخدم الطريقة المحددة في لوائح التسعير التحويلي.
– أن تستوفي متطلبات التوثيق بحيث يكون اختيار و تطبيق طريقة التسعير منطقياً (أي مبنياً على قاعدة أفضل طريقة المنوه عنها سابقاً).

حيث عززت لوائح الغرامات قاعدة أفضل طريقة بأن نصت على: يستطيع مكلفو الضرائب أن يستنتجوا بطريقة منطقية أن الطريقة المستخدمة تعتبر أفضل طريقة يمكن الوثوق بها عند تطبيق الاجراءات و الشروط المشددة، و ذلك في حال ما تم قياسها على باقي الطرق المحددة.

و يمكن أن تتمثل هذه الطريقة المنطقية في عدة عوامل منها:

– الخبرة و المعرفة الموفرة لدى مكلفي الضرائب.
– الدرجة التي تتوافر فيها البيانات المالية الدقيقة مع دراسة ما إذا كانت هذه البيانات قد تم تحليلها بطريقة منطقية.
– ماهية الدرجة التي اتبع فيها مكلفي الضرائب لوائح التسعير التحويلي.
– الدرجة التي يتم فيها الاعتماد أو الاستعانة بخبير في الضرائب.

و بالتالي يتعين على هذه الشركات عند اتباعها للطريقة المحددة أن تقوم بإعداد الوثائق الأساسية الخاصة بالربح الذي سيكون محلاً للتكليف الضريبي، و شاملة لوصف و تحليل عمليات التسعير التحويلي الأساسية التي قامت بها.

يستنبط الباحث مما سبق، أنه في حال كانت تلك الشركات تريد أن تتجنب الخضوع لعقوبة الغرامات فإنه يمكنها عقد اتفاقيات مسبقة مع مصلحة الإيراد الداخلي و ذلك فيما يتعلق بعمليات تسعير تحويلاتها، و إن كان يرى أن ذلك

يتطلب بذل جهد و تكاليف و وقت أكبر من جانب هذه الشركات، و ذلك كنتيجة لما تتطلبه مصلحة الإيراد الداخلي من وثائق و تحليلات و شهادات حتى يتم تأمين الاتفاقية بينهما، عدا عن عنصر المخاطرة للشركة دولية النشاط – بالرغم من وجود اتفاقية مسبقة – موجود بدرجة كبيرة، فإن تكاليف الوثائق و الشهادات و غيرها قد يفوق المنفعة المتوقعة.

و أخيراً لا يمكن للباحث أن ينكر دور قانون الغرامات و كذلك اللوائح النهائية لعمليات التسعير التحويلي، في الحد من ظاهرة التجنب أو التهرب الضريبي، حيث أن هذه الغرامات تمثل بلا أدنى شك عبئاً ثقيلاً على الشركات الدولية النشاط المخالفة.

ثانياً: تشريعات الدول القائمة على المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي:

١– فرنسا[١]:

تضمن التشريع الضريبي الفرنسي نصاً صريحاً يتناول موضوع تحويل الأرباح بين الشركة الأم و الشركة الفرعية، حيث نصت المادة / ٥٧ / من مجموعة الضرائب الفرنسية على أنه: يدخل في ربح المنشأة الكائنة في فرنسا عند ربط الضريبة المستحقة عليها ما تحوله بطريق مباشر إلى منشأة أخرى في الخارج تشرف عليها أو تتبعها، سواء برفع أو تخفيض أسعار المبيعات أو بأية طريقة أخرى.

١– راجع في ذلك:

– عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٩٢.

– بيومي زكريا محمد: **النظام الضريبي الدولي**، ص: ٢٣٣ – ٢٣٤.

تسري هذه القاعدة بالنسبة للمنشآت التي توجد في فرنسا و التي تتبع إدارة واحدة، إذا كانت هذه الإدارة تراقب منشآت أخرى في الخارج، و إذا لم تتوفر عناصر محددة لإجراء هذه التعديلات، فرضت الضريبة على أساس الأرباح التي تحققها المنشآت المماثلة التي تعمل في ظروف عادية.

يستفاد من النص السابق أن الإدارة لها أن تقوم بتعديل النتائج الحسابية غير الصحيحة تحت رقابة المحاكم سواء تعلق الأمر بمشروع فرنسي تابع لمشروع أجنبي أو مشروع أجنبي يتبع مشروعاً فرنسياً، و كذلك لو تعلق الأمر بمشروع فرنسي يتبع إدارة واحدة إذا كانت هذه الإدارة تراقب منشآت أخرى في الخارج.

و يقع على عاتق الإدارة الضريبية إقامة الدليل مقدماً على أن الشركة المقيمة في فرنسا هي التي منحت مزايا للشركة الكائنة في الخارج، إلا إذا انتهت اللجنة الاستشارية الإقليمية إلى رأي بصدد ربط الضريبة، ففي هذه الحالة ينتقل عبء الإثبات إلى الشركة المكلفة التي لها أن تثبت عدم وجود مثل هذه المزايا، أو أن هذه المزايا لا تنطوي على تحويل للأرباح للشركة الكائنة خارج فرنسا، فلها مثلاً:

أن تثبت أن هذه المزايا ضرورية لإبرام الصفقة بالنظر إلى حالة السوق و ظروف المنافسة، أو إن الشركة الكائنة في فرنسا لا تستطيع في أي حالة من الأحوال أن تحقق ربحاً أعلى مما حققته، و إذا لم تنجح الشركة المكلفة في إقامة هذا الدليل أو لم يقبل منها إلا جزئياً، فللإدارة المالية في هذه الحالة إجراء التعديلات طبقاً للشروط الواردة في المادة / ٥٧ / بإحدى طريقتين:

أ- إما بأن تعدل القيود الواردة في المستندات الحسابية المحررة بصورة غير صحيحة و غير عادية.

ب- أو بتقرير ربط إضافي يحدد على أساس الأرباح التي تحققها الشركات المستقلة التي تزاول نفس نوع النشاط.

على أن الإدارة الضريبية الفرنسية لا تلجأ إلى هذا الربط إلا باعتباره إجراءً مساعداً، و ذلك في حالة عدم وجود عناصر محددة تسمح بحساب أو إعادة تقويم الربح العادي للشركة الفرنسية مباشرة، و هذه العناصر المحددة يمكن أن تُستمد مما تحققه الشركة خلال مدة سابقة غير تلك المدة محل النزاع.

٢- **كندا**[١]:

تنظم إدارة الإيرادات الكندية عمليات التسعير التحويلي بموجب المادة /٦٩/ من القانون الكندي لضريبة الدخل و تقتضي هذه القاعدة أن تفي الطريقة المستخدمة بمعيار " التسعير للأغيار أو الأباعد" وفقاً للمبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي.

بالرغم من أن تطبيق المادة / ٦٩ / يتسم بمرونة، فإن إدارة الإيرادات الكندية تعتمد تفضيل منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي للطرق القائمة على تسعير الصفقات ثم الطرق القائمة على أرباح الصفقات، مثل طريقة الهامش الصافي لأرباح الصفقة و تقسيم الأرباح، و ذلك مع استبعاد طريقة الأرباح المقارنة.

و لكن في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد السعر الحر القابل للمقارنة، ينبغي إجراء تحليل وظيفي لتحديد طريقة التسعير التحويلي الملائمة.

٣- **اليابان:** تنظم الإدارة الوطنية للضرائب في اليابان عمليات التسعير التحويلي في إطار المادة / ٦٦ — ٥ / من قانون التدابير الضريبية الخاصة و قانون الضرائب الخاصة المتعلقة بمعاهدة ضريبية، و تستند هذه القواعد إلى المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي.

حيث تطبق هذه المادة على نحو مرن بهدف للقضاء على تحويل الدخل و الازدواج الضريبي، و تخفيف عبء الاثبات عن كاهل الشركات دولية النشاط كما أن

١- الأونكتاد: **التسعير التحويلي**، سلسلة دراسات الأونكتاد، مرجع سابق الذكر، ص: ٢٣.

هذه القواعد تحمي الشركات دولية النشاط اليابانية من عمليات المراقبة و الجزاءات التي تفرضها السلطة الضريبية للولايات المتحدة نتيجة لتنفيذ المادة / ٤٨٢ /.

و نظراً لتزايد عمليات مراقبة الشركات اليابانية دولية النشاط، فقد أصبحت السلطة الضريبية في اليابان أكثر نشاطاً في عملياتها الخاصة بمراقبة عمليات الشركات دولية النشاط غير اليابانية.

٤- المملكة المتحدة:

تنظم إدارة الإيرادات الداخلية صفقات التسعير التحويلي من خلال المواد / ٧٧٠ – ٧٧٣ / من قانون ضريبة الدخل و ضريبة الشركات لعام / ١٩٨٨ /.

حيث تستند هذه القواعد إلى المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي، و هي تفسر مبدأ " التسعير للأغيار أو الأباعد " لكل من تحويلات الأصول الملموسة و غير الملموسة.

كما تم تعزيز هذه القواعد بتغييرات تشريعية أدخلت مؤخرا حيث شملت هذه التغييرات تحويل جزء من عبء إثبات الامتثال لمبدأ "التسعير للأغيار أو الأباعد" من السلطة الضريبية إلى الشركات دولية النشاط، و اعتماد متطلبات توثيق مشابهة للمبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية، و تجدر الإشارة أخيراً إلى أنه لا يوجد حالياً برنامج رسمي لاتفاقات التسعير المسبق، و إن كانت هناك اتفاقات غير رسمية يجري النظر فيها[١].

١- المرجع السابق الذكر، ص: ٢٤.

الفرع الثاني

تشريعات بعض الدول النامية في مجال ضبط التسعير التحويلي

أولاً: الجمهورية العربية السورية:

كما أشرنا في الفصل الأول فإن المشرع السوري قد أخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية بحيث أخضع جميع الأرباح الناشئة عن ممارسة الأعمال في الجمهورية العربية السورية إلى ضريبة الدخل، وفق أحكام القانون رقم / ٢٤ / لعام /٢٠٠٣م/ و تعديلاته.

و فيما يلي سنبرز أهم النقاط التي وردت في هذا القانون حول موضوع التسعير التحويلي، مستعرضين أهم النصوص القانونية المتعلقة بممارسات الشركات دولية النشاط، و بتحليل نصوص القانون رقم /٢٤/ لعام / ٢٠٠٣م/ نخلص للآتي:

١- إن الأصل في ضريبة الدخل أن تترتب على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين الناشئة عن أعمالهم في سورية بغض النظر عن جنسياتهم[١]، و لكن بعض المكلفين يقومون بأعمال تتعداها إلى خارج سورية مما يوجب التمييز بين حالتين:

أ- عدم خضوع أرباح المؤسسة السورية الناشئة عن أعمالها خارج سورية إلى الضريبة على الدخل:

إذا كانت الأعمال التي تقوم بها المؤسسة السورية في خارج الأراضي السورية منفصلة بطبيعتها أو بطريقة ممارستها عن أعمالها في سورية، فإن الأرباح و الخسائر الناشئة عنها غير خاضعة للضريبة على الدخل و لا تدخل في حساب الضريبة في سورية، و هذا ما استقر عليه اجتهاد مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري في سورية كما هو ثابت في

١- راجع نص المادة /٣/ من القانون رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣م/.

قرار محكمة القضاء الإداري رقم / ٢/٥٨١/ لعام في القضية رقم /٧٢٢/ لعام /١٩٩٧م/[١].

ب- خضوع أرباح المؤسسة السورية الناشئة عن أعمالها خارج سورية إلى ضريبة الدخل على الأرباح:

إذا كانت الأعمال التجارية التي تقوم بها المؤسسة السورية خارج الأراضي السورية لا تشكل دورة كاملة منفصلة عن أعمالها في سورية بل أعمالها في الخارج متصلة بطبيعتها أو بطريقة ممارستها، و تشكل دورة تجارية كاملة متكاملة و متصلة ببعضها البعض مع المؤسسة داخل الأراضي السورية و خارجها، فإن الأرباح الناشئة عن تلك الأعمال تخضع لضريبة دخل الأرباح و تضاف إلى أعمالها في سورية، و هذا ما ورد في قرار محكمة القضاء الإداري رقم /١/٧٥/ في القضية ذات الأساس /٢٩١٧/ لعام /٢٠٠٤م/.

تجدر الإشارة إلى أن الفقه المالي قد توصل في آرائه إلى تصنيف مماثل لما سبق ذكره منتهياً إلى نفس النتائج[٢].

٢- بالنسبة لإخضاع الأرباح لضريبة الدخل نجد أنه:

أ- يجب أن تكون هذه الأرباح ناجمة عن أعمال تمت في سورية.

ب- أن الأرباح الناجمة عن أعمال مؤسسات مركزها في سورية و رأسمالها و إدارتها في سورية أيضاً تخضع لضريبة الدخل عملاً بمبدأ التبعية الاقتصادية.

١- سنان محمد نذير، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٤٠.

٢- المرجع السابق الذكر، ص: ٢٤١.

ج- بالنسبة للأرباح الناجمة عن أعمال تمت في سورية و مركزها خارج سورية فالجزء المنجز منها في سورية هو الذي تخضع أرباحه للضريبة عملاً بمبدأ التبعية الاقتصادية أيضاً.

د- إن الأرباح الناجمة عن أعمال تمت خارج سورية لا تخضع للضريبة فيها و لو كان صاحبها سورياً أو أجنبياً مقيم أو غير مقيم، عملاً بمبدأ إقليمية الضريبة.

هـ- أما فيما يتعلق بالخسائر في كل ما سبق فتعامل معاملة الأرباح، و لا يشترط لخضوعها وجود المؤسسة بكيانها المادي في سوريا أو عدم وجودها، بل يكفي وجود النشاط الاقتصادي.

٣- العبرة لمكان ولادة الربح: حيث أن الربح الناشئ عن أعمال الأشخاص في الأراضي السورية يخضع لضريبة الأرباح مهما كان مصدر الدخل و مهما كانت شخصية و جنسية صاحبه و أياً كان موطنه، بحيث لا تثير إقليمية الربح أي صعوبة عند التطبيق إذا كان نشاط المؤسسة كله في سورية، و لا يضير في ذلك أن يمتد نشاط بعض المؤسسات إلى دول أخرى كأن يكون لها فرع خارج سورية، أو أن يكون للمؤسسات الأجنبية فروع في سورية كشركات الطيران و شركات البترول.

٤- فرض المشرع الضريبة على الدخل بحيث تتناول الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن و الحرف الصناعية و التجارية و غير التجارية، و ذلك على أساس الربح الصافي التي سبقت سنة التكليف، إلا أنه أعفى بعض الأرباح من فرض الضريبة عليها و ذلك بقصد تجنب الازدواج في الضريبة بحيث لم يجز المشرع فرض أكثر من ضريبة واحدة على ذات الدخل، فعلى سبيل المثال أخضع فروع المؤسسات الكائنة خارج سورية و التابعة لمؤسسات سورية لضريبة واحدة و هي الضريبة المفروضة على تلك التوابع في البلد العاملة فيه، بمعنى آخر يمكن القول بأن المشرع السوري قد أخذ بعدم جواز إخضاع أي دخل سبق تكليفه بإحدى الضرائب المحددة في قانون ضريبة الدخل منعاً للازدواج الضريبي.

١- موقف المشرع السوري من التسعير التحويلي:

يمكن أن نصل إلى تحديد موقف المشرع السوري من ممارسات الشركات دولية النشاط و المتعلقة بآلية التسعير التحويلي من خلال نصوص المواد / ١٠ / و / ١١/ من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤ / لعام / ٢٠٠٣م / و التي جاءت مطابقة لنصوص المواد / ١٠ / و / ١١ / من المرسوم التشريعي رقم / ٨٥ / لعام / ١٩٤٥/ و تعديلاته، حيث نصت على ما يلي:

المادة /١٠/: " لا تقبل حسابات الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين اللذين يكون مركزهم في البلاد الأجنبية و يقومون ضمن حدود الجمهورية العربية السورية بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الصافية ما لم تظهر هذه الحسابات مباشرةً الأرباح المتحققة الناشئة عن ممارسة تلك الأعمال و إلا فتحدد الأرباح المذكورة **بطريقة المقايسة** بالنسبة لنتائج أعمال المؤسسات و المهن المماثلة."

المادة / ١١ /: " إن المؤسسات التابعة لمؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية و المؤسسات التي تنتسب إليها مؤسسات تقع خارج الجمهورية العربية السورية و التي تنقل أرباحها بصورة غير مباشرة لتلك المؤسسات خارج الجمهورية العربية السورية و ذلك إما بزيادة أسعار الشراء أو البيع أو بإنقاصها أو بأية وسيلة أخرى تخضع للضريبة بعد إدخال الأرباح المذكورة على نتائج حساباتها و في حال عدم وجود عناصر صريحة تمكن من إجراء التصحيحات المنوه عنها في المادة السابقة تحقق التكاليف بطريق المقايسة مع المؤسسات المماثلة المستثمرة بصورة عادية."

باستقراء نصوص المادتين السابقتين نخلص إلى ما يلي:

١- ألزمت المادتين المذكورتين الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين الذين يكون مراكز عملهم خارج الأراضي السورية و يقومون بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية أن يمسكوا قيوداً محاسبية تظهر حقيقة أعمالهم و نتائج هذه الأعمال و إلا تحدد أرباحهم بطريقة المقايسة مع نتائج أعمال المؤسسات و المهن المماثلة، و هذا أيضاً

ينطبق على المؤسسات الأجنبية التي تعمل على نقل أرباحها إلى خارج سورية بصورة غير مباشرة عن طريق زيادة أسعار الشراء أو المبيع أو بأي وسيلة أخرى.

في ضوء ما سبق، يمكننا القول بأن المشرع السوري ربما قصد بذلك اتباع طريقة توزيع الأرباح القابلة للمقارنة على أساس مبدأ التسعير للأغيار أو الأباعد.

٢- حرص المشرع على عدم تهريب الربح السوري إلى الخارج، حيث لم يقبل التعامل بين المراكز و الفروع الكائنة داخل سورية و بين المراكز و الفروع خارج سورية التابعة لذات المؤسسة إلا بسعر الغير في البيع و الشراء و الفائدة و النفقات، حيث أن فروقات الأسعار الناشئة عن عمليات الشراء من الخارج أو البيع إلى الخارج تخضع إلى الضريبة و ذلك بإضافتها إلى أرباح المؤسسة التي تعمل في سورية، و في حال عدم وجود عناصر صريحة تمكن من معرفة الأسعار فقد أخذ المشرع بمبدأ محاسبة أولئك الأشخاص على أساس أرباح المثل التي يحققها أشخاص مماثلين لهم.

يمكننا القول أيضاً إن المشرع أخذ بطريقة المقارنة لتحديد فروقات الأسعار و إجراء التصحيح اللازم و في ذلك تحقيق للعدالة من الوجهة الضريبية لأنه يشكل رادع لعدم تهريب الربح السوري إلى الخارج، و هذا ما يؤكد وجهة نظرنا حول اعتماد المشرع مبدأ التسعير للأغيار أو الأباعد كطريقة معتمدة في مقارنة أسعار السلع المادية المحولة في إطار صفقة محددة السعر و هو ما يمثل طريقة السعر الحر القابل للمقارنة أو ما يسمى بطريقة سعر السوق.

و مما سبق كله، يمكن للباحث اعتبار أن مناقشة المواد المتعلقة بالتسعير التحويلي من قبل المشرع السوري كانت خجولة جداً، فعلى الرغم من حرصه على الأموال العامة، إلا أن النصوص القانونية كما التعليمات التنفيذية جاءت قاصرة على بيان فكرة التهرب الضريبي الدولي من خلال التلاعب بتسعير التحويلات، دون وضع ضوابط واضحة و محددة في هذا المجال، حيث و إن كان أمر مقارنة الأصول الملموسة فيه شيء من اليسر نوعاً ما إلا أن على

النقيض من ذلك بالنسبة للأصول غير الملموسة، فكان حرياً به لو حذا حذو المشرع الضريبي الأميركي في تحديد ذلك، و ما يؤكد رأينا وجود جزئيات متعلقة بموضوع التسعير التحويلي ترك المشرع أمر وضع الضوابط المتعلقة بها لبلاغات وزارة المالية.[١]

أما عن معدلات الضريبة على الشركات فقد أخذ المشرع الضريبي السوري بالمعدل النسبي حيث نص على:

تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن /٥٠%/ في القطاعين الخاص و المشترك و التي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن جميع نشاطاتها بمعدل /١٤%/ بما فيها جميع الإضافات و تستثنى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية ، كما تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة و الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية و المشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره / ٢٢%/ بما فيها جميع الاضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية[٢].

و تحدد نسبة ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المصارف عن جميع نشاطاتها بمعدل /٢٥%/ بما فيها المساهمة في المجهود الحربي[٣].

١- نورد على سبيل المثال البلاغ الصادر عن وزير المالية برقم /١١٥١٨/ تاريخ ٥/٢٤ / ١٩٨٢م.
"تمارس الشركات الأجنبية نشاطات تجارية أو صناعية في القطر العربي السوري عن طريق فروع خاصة لها تعمل في سورية و تدرج ضمن نفقات هذه الفروع مبالغ معينة باسم مساهمة الفرع في نفقات المركز الرئيسي." و قد لاحظت لجان إعادة النظر أن بعض لجان فرض الضريبة على الدخل قبلت بهذه الصفقة من حيث المبدأ بالرغم من أن فرع الشركة العامل في سورية غير مسجل رسمياً لدى دائرة الشركات الأجنبية في وزارة الاقتصاد و التجارة الخارجية، لذلك، فقد رأينا وجوب عدم قبول هذه النفقة ... إلخ.

٢- راجع نص المادة /٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام /٢٠٠٦م/.

٣- راجع نص المادة /٢٥/ من القانون رقم /٢٨/ لعام /٢٠٠١م/.

٢- أسس التكليف:

فرض المشرع السوري الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين الناجمة عن أعمالهم في الجمهورية العربية السورية و ذلك في محل ممارسة العمل بتاريخ / ١ / كانون الثاني من سنة التكليف، و إذا كان للمكلف أكثر من فرع واحد تطرح الضريبة في المركز الرئيسي على أرباح جميع الفروع سواء كانت حساباتها و أعمالها موحدة أو مستقلة و إذا كان المركز الرئيسي واقعاً خارج الأراضي السورية تطرح الضريبة على أرباح جميع الفروع القائمة في الجمهورية العربية السورية في مركز الفرع الواقع في العاصمة السورية أو في مركز الفرع الأوسع عملاً.

و تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال و تحسب السنة من /١/ كانون الثاني إلى /٣١/ كانون الأول. و تعتبر سنة الأعمال بالنسبة للتكليف بضريبة الدخل هي سنة التكليف.

و قد أوجب القانون على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة و كاملة تظهر نتائجه الحقيقية، من ربحه الصافي المتكون من مجموع الايرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء و النفقات التي تقتضيها ممارسة العمل.

أ- يترتب على الشركات المساهمة و ذات المسؤولية المحدودة و المؤسسات و الشركات و المنشآت العامة و مكلفي قسم كبار المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في أجل لغاية / ٣١/ أيار من كل سنة.[١] مرفقاً به صورة عن كل من حساب التشغيل و حساب المتاجرة و حساب الأرباح و الخسائر و صورة عن الميزانية. كما يترتب على المكلفين أن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية و قوائم الجرد و وثائق القبض و الصرف

١- راجع نص المادة /٢/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام /٢٠٠٦م/.

و فواتير الشراء و البيع و بصورة عامة جميع المستندات التي تثبت صحة بياناتهم.[١] و في حال رفض تقديم هذه الوثائق، يبلغ إنذاراً بالامتثال، فإن لم يمتثل خلال /١٥/ يوماً من تاريخ تبلغه الإنذار ، تقدر الدوائر المالية أرباحه مباشرة وفقاً لفعالياته و المعلومات المتوفرة لدى الدوائر المالية و بصورة لا تقل عن أعلى رقم سنوي للأرباح التي كلف بها خلال الخمس السنوات الأخيرة ، بالإضافة لغرامة تعادل /٥٠%/ من الضريبة المقدرة لسنة التكليف.[٢]

ب- يجب على المكلفين أن يدفعوا الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان إلى الخزينة العامة خلال ثلاثين يوماً تلي انتهاء مهلة تقديم البيان المذكور آنفاً.

ج- ينبغي على الشركات المكلفة بالضريبة و المشمولة بأحكام القانون /٢٤/ لعام /٢٠٠٣م/ أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب قانوني من غير العاملين في الدولة، مجاز أصولاً[٣]، تحت طائلة الملاحقة القضائية إذا ثبت أنهم قد اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة و لا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها و هم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي.[٤] و في حال تقديم المكلف لبيانات غير معتمدة وجب تبليغه إنذار امتثال، فإن لم يمتثل خلال /٣٠/ يوم من تاريخ تبليغه هذا الإنذار فلا يعتد بالبيان و يضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها /١٠%/[٥].

١- راجع نص المادة /١٤/ من القانون رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣م/.

٢- راجع نص الفقرة /أ/ من المادة /١٨/ من القانون رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣م/.

٣- راجع نص المادة /٩/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام /٢٠٠٦م/.

٤- راجع نص الفقرة /ب/ من المادة /١٧/ من القانون رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣م/.

٥- راجع نص الفقرة /ج/ من المادة /١٧/ من القانون رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣م/.

د- في حال لم يقدم المكلف البيان ضمن المهلة المحددة يبلغ إنذار بالامتثال لأحكام القانون فإن لم يمتثل خلال /١٥/ يوم من تاريخ تبلغه الإنذار، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها /٢٠%/[١].

هـ- أما في حال أبرز المكلف تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب الضريبي، يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية و يعاقب بالحبس لمدة شهر واحد و يحرم من إجازات التصدير و الاستيراد و تجمد عضويته في غرف التجارة و الصناعة و الزراعة لمدة سنة واحدة تلي اكتساب الحكم الدرجة القطعية. و تضاعف العقوبة في حال تكرار المخالفة.[٢]

يمكننا القول أن المشرع السوري أحسن في فرض الغرامات على المكلفين المخالفين لجهة تقديم الوثائق المحورة بغية إخفاء أرباحهم، إلا أننا نرى أن معدلاتها تمثل مبلغاً زهيداً للغاية بالنسبة للشركات دولية النشاط التي تتعامل بالملايين و المليارات.

لذلك يقترح الباحث وضع قواعد واضحة و مفصلة كما هو الحال في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية و فرنس و غيرها، لمنع استخدام آلية التسعير التحويلي كأداة للتهرب الضريبي سواء كانت الشركات السورية هي الشركة الأم أم الفرع.

١- راجع نص المادة /١٨/ من القانون رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣م/.

٢- راجع نص المادة /١٩/ من القانون رقم /٢٤/ لعام /٢٠٠٣م/.

ثانياً: تشريعات بعض الدول الأخرى[١]:

يستند معظم البلدان النامية إلى المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي و الأشكال المختلفة المستمدة منها فلدى كل من جمهورية كوريا و المكسيك، على سبيل المثال أنظمة متطورة نسبياً لعمليات التسعير التحويلي.

١- **جمهورية كوريا:** تنظم التسعير التحويلي من خلال المادة /٢٠ /من قانون ضريبة دخل الشركات و اللوائح الإدارية و المبادئ التوجيهية الصادرة عن مكتب الإدارة الوطنية للضرائب في عام / ١٩٩٠م/.و جرى تطبيق مبدأ التسعير للأغيار أو الأباعد، مع تفضيل طريقة السعر الحر القابل للمقارنة، و سعر إعادة البيع و طريقة التكلفة زائد هامش ربح.

و إذا كانت هذه الطرق غير مناسبة يمكن في هذه الحالة فقط النظر في طرق أخرى معقولة، و يمكن طلب المستندات من الشركة عبر الوطنية للتأكد من صحة طريقة التسعير التحويلي المختارة و تطبيقها.

كما يمكن للسلطة الضريبية أن تراقب حسابات الشركة دولية النشاط التي لا تقدم المستندات عندما يطلب منها ذلك؛ و هذه الشروط المتعلقة بتقديم المستندات و التي جرى تحديثها في عام /١٩٩٦م/ تشكل عبئاً على الشركات دولية النشاط يفوق ذلك العبء الذي تنطوي عليه الشروط التي اقترحتها منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي.

١- راجع في ذلك:

- الأونكتاد: التسعير التحويلي، سلسلة دراسات الأونكتاد، مرجع سبق ذكره، ص: ٢٥.
- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٣٩٣ -٣٩٤.

حيث يمكن أيضاً للسلطة الضريبية أن تعيد حساب الأرباح من خلال تطبيق الطريقة التي تختارها في إطار مبدأ " التسعير للأغيار أو الأباعد "، و هي تقوم بنشاط بملاحقة الشركات عبر الوطنية التي تحول أرباحها و تتهرب من الضرائب.

٢- **المكسيك**: تعالج قضايا التسعير التحويلي في قانون الاصلاح الضريبي لعام /١٩٩٢م/، و كذلك في مجموعة تدابير الاصلاح الضريبي لعام /١٩٩٧م/ التي تعتمد المبادئ التوجيهية المنقحة لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي.

حيث تقوم أمانة الشؤون المالية و الائتمان العام باستعراض صفقات التسعير التحويلي بين الأطراف ذات الصلة، باستخدام مبدأ " التسعير للأغيار أو الأباعد" و يمكن إدخال تعديلات على تقديرات الدخل إذا قصرت الشركة دولية النشاط في الاحتفاظ بمستندات التسعير أو في توفيرها، مع اتاحة اتفاقات التسعير المسبق المتعددة السنوات، و سيتم تدريجياً إلغاء الأحكام المتعلقة بالملاذ الآمن، و ذلك بهدف اتباع المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي.

المطلب الثاني

ضرورات تطوير القواعد الناظمة للتسعير التحويلي

تعتبر آلية التسعير التحويلي هي أيسر و أكثر آليات التهرب الضريبي الدولي للشركات دولية النشاط استخداماً، إلا أنها تعتبر الأخطر أثراً و الأبلغ ضرراً على اقتصاديات الدول المضيفة، بسبب ما ينشأ عنها من استنزاف لموارد تلك الدول، وفقد لجزء مهم من حصيلتها الضريبية، كما أنها تعتبر من أهم المشاكل الضريبية التي تواجه الشركات دولية النشاط من ناحية و الدول المضيفة و الدول الأم لتلك الشركات.

و هناك وقائع عملية تثبت تدخل الحكومات في بعض الأحيان لاتخاذ موقف صارم من بعض حالات التلاعب في تسعير الصفقات ضمن الشركات دولية النشاط، كما حصل في اليابان – و هي دولة يرتفع فيها العبء الضريبي نسبياً – عندما أجبرت وزارة المالية اليابانية في عام / ١٩٩٤م /حوالي / ٦٠/ شركة عالمية على دفع ما يساوي / ٧٠٠ ألف مليون دولار أميركي /، لكون تلك الشركات كانت قد احتسبت أسعاراً تحويلية مبالغاً فيها جداً لصفقاتها، لدرجة أن أحدى الشركات العاملة في حقل صناعة الأدوية، تم تقدير حجم المبالغة في أسعار المواد الأولية المحولة إليها من إحدى شركاتها الوليدة ما بين عامي / ١٩٩٠م/ و /١٩٩٢م/ بحوالي / ٣٥ مليون دولار أميركي/.[١]

و من منطلق خطورة التسعير التحويلي، و نتيجة لاستنتاج عدم قدرة التشريعات الضريبية الوطنية، و لا حتى القواعد الدولية المقررة على الحد من هذه

١- عبد الرحمن صابوني جميل، مرجع سبق ذكره، ص: ٤٠٠.

الآلية على الوجه الذي ينبغي أن يكون، علت الأصوات التي تقدم العديد من المقترحات التي تكفل وجود رقابة فعالة من شأنها أن تحد من خطورة هذه الآلية، و أهم هذه المقترحات:

أولاً: تطوير التشريعات التي تكافح انتهاكات التسعير التحويلي، و التي يمكن أن تلجأ إليها بعض الشركات لتعظيم أرباحها. فعلى سبيل المثال في البرازيل يعتبر أي نوع من الإساءة، عملية القيا باستعمال القدرة الاقتصادية على رفع الأسعار دون مبرر في حالة وجود احتكار طبيعي أو فعلي، إذا استهدف ذلك زيادة في الأرباح بطريقة وهمية، و دون وجود زيادة مقابلة لها في الإنتاج.

ثانياً: الرقابة على أسعار التحويل من خلال التعريفات الجمركية: فالدولة المضيفة يجب عليها وضع القواعد و الاجراءات التي تمكنها من الوصول إلى السعر الحقيقي للسلع التي تستوردها الوحدات التابعة للشركة دولية النشاط من بعضها البعض، و نذلك لمكافحة أية زيادة في أسعار تلك الواردات، يكون هدفها تخفيض الأرباح بشكل وهمي و بالتالي زيادة حجم الأرباح الحقيقية للشركة دولية النشاط، ففي الأرجنتين يمكن للسلطة المختصة فرض غرامة في حالة إعلان أسعار وهمية و غير حقيقية للواردات، مع منع دخول تلك الواردات أصلاً إذا كان من شأن السعر المعلن عنه غير الحقيقي أن يقود إلى تحويل نقد أجنبي للخارج، أو تترتب عليه مخالفة لقوانين الصرف الأجنبي و الائتمان و الضرائب.

كما أن دول ميثاق الآندين[١] كانت قد أنشـــئت أقساماً للأسعار الدولية

١- مجموعة دول الأندين (Andain Community): هي اتحاد جمركي يضم دولاً في أمريكا الجنوبية و هي إكوادور، كولومبيا، بوليفيا، بيرو .كانت الكتلة التجارية التابعة لهذا التحالف تعرف بحلف الأنديز حتى عام ١٩٩٦، وقد ظهرت إلى حيز الوجود بموجب التوقيع على "اتفاقية قرطاجة" عام

لمراقبة أسعار الواردات في كل دولة عضو في الميثاق، و ذلك بهدف إحكام الرقابة على الواردات لبعض السلع الوسيطة عالية التخصص، و التي لا يتوافر لها سعر سوق، إما نتيجة لاحتكار توريدها من مصدر وحيد، أو لكون من يوردون هذه السلع قلائل جداً و يتحكمون في سعرها العالمي.

ثالثاً: الاعتماد بشكل كبير على المعاهدات الثنائية، لأجل العمل على تحقيق التنسيق و تبادل المعلومات اللازمة لمنع سوء استخدام التسعير التحويلي، ليس فقط بين الإدارات الضريبية في الدول المختلفة، و لكن التنسيق أيضاً السلطات و الجهات المختلفة المعنية داخل البلد الواحد، فمعايير التسعير التحويلي المطبقة في مختلف المجالات و بين عدة إدارات يجب أن تكون متوافقة مع بعضها. بمعنى أن تكون معايير التسعير المعتمدة داخل الإدارة الجمركية متوافقة مع معايير التسعير التحويلي المطبقة داخل مصلحة الضرائب في ذات الدولة.

و يؤكد أحد الباحثين على أن التنسيق بين التشريعات الضريبية للدول المختلفة (كالدولة الأم و الدولة المضيف) من شأنه أن ينهي المنافسة الضريبية الضارة فيما بين الدول، كما أنه يعيق انتشار انتهاكات التسعير التحويلي، بحيث أنه لو تم الاتفاق بين دولتين على فرض ضريبة على أرباح الشركات بمعدلات متساوية أو متقاربة على الأقل، فعندئذٍ لا يترتب على استخدام أسعار التحويل أية ميزة لصالح الشركة دولية النشاط لأن تحويل أرباحها لأي من الدولتين يبقيها خاضعة للضريبة بالسعر ذاته.

رابعاً: العمل على إنشاء بنك للمعلومات تجمع فيه أسعار مستلزمات الانتاج الضرورية و الأساسية، من مواد أولية أو سلع وسيطة أو تامة الصنع، و بالتالي

١٩٦٩. يقع مقرها الرئيسي في ليما، بيرو .ملف الكتروني بعنوان: "**مجموعة دول الأنديز**"، تاريخ الزيارة: ٢/ ١١/ ٢٠١٥م/، ٣:٢٠ص: https://ar.wikipedia.org/wiki/ .

يتضمن هذا البنك بيانات عن أسعار تلك السلع التي تبيعها الشركات دولية النشاط في الأسواق الدولية، مما يتيح للسلطات الضريبية عند فحص أسعار التحويل لصفقة معينة أن تقارن بين الأسعار المعلنة للمبيعات من قبل الشركة الأم أو الوليدة في الصفقة، و بين سعرها الحقيقي الموجود في بنك المعلومات و بالتالي الكشف عن وجود سوء استخدام لأسعار التحويل من عدمه.

خامساً: يجب أن تكون قواعد التسعير التحويلين المتعلقة بسلع غير مادية (أصول غير ملموسة)، منصفة و معتمدة على صيغ واقعية مدروسة و غير جزافية، خصوصاً و أن هذه السلع بالذات المجال الأوسع للتلاعب في أسعار التحويل من قبل الشركات دولية النشاط، لأنه يتم تبادلها ضمن سوق احتكارية، و لا تتبع سوق المنافسة. و هذا يستلزم تمتع الدولة المضيفة أو الدولة المعنية عموماً بوجود عناصر ذات خبرة و دراية في الكشف عن السعر السائد أو المألوف لمثل هذه السلع المميزة.

و عليه يمكننا القول أن الشركات دولية النشاط لا تدخر وسيلةً لأجل قيامها بالتهرب الضريبي على المستوى الدولي، حيث أنها تقوم باستغلال آلية التسعير التحويلي، وذلك تخفيض أعبائها الضريبية كهدف أساسي، من خلال تحويل أرباحها و رؤوس الأموال عبر الدول ، لتصل بالنهاية إلى هدفها الرئيسي ألا و هو تعظيم ربحها العالمي.

خاتمة:

في هذه الدراسة قمنا ببيان مفهوم التسعير التحويلي كآلية مستخدمة من قبل الشركات دولية النشاط في التهرب الضريبي الدولي، حيث تمثل هذه الشركات أفضل نموذج لعمليات التسعير التحويلي، نظراً لتشعبها في أكثر من إقليم ضريبي، مستغلة التباين في النظم الضريبية للدول، بغية إخفاء أرباحها الخاضعة للضرائب، و بالتالي تحقيق هدفها الرئيسي في تعظيم ربحها العالمي. كما بينا أن التهرب الضريبي باستخدام التسعير التحويلي لا ينطوي على أي انتهاك أو خرق للقوانين الوطنية للدولة الكائنة بها هذه الشركات، و لا يعدو أن يكون تهرباً ضريبياً بمفهومه الاقتصادي، و الذي يمثل ضياع مورد هام من موارد الدولة الضريبية. و أمام خطورة أثر التسعير التحويلي أصبح تضافر الجهود المحلية و الدولية يشكل حجر الزاوية في مواجهة ممارسات التسعير التحويلي، و بناءً عليه تم بيان مدى كفاية جهود المنظمات الدولية المعنية بالموضوع، و التشريعات الوطنية الضريبية في التصدي لهذه الآلية، لننتهي أخيراً إلى مجموعة من النتائج و التوصيات:

النتائج و التوصيات:

١- إن الشركات دولية النشاط بما تملكه من إمكانيات هائلة على الصعيد المالي و الإداري تسعى بمختلف السبل لترسيخ سيطرتها الاقتصادية من خلال ابتداع آليات مختلفة تمكنها من تحقيق هدفها الأساسي في تعظيم أرباحها، عن طريق استغلال نفوذها المتعاظم على الساحة الدولية و خاصة في مجال التحايل على التشريعات الضريبية بهدف تحقيق التهرب الضريبي و لا شك بأن التسعير التحويلي هو إحدى أهم تلك الآليات المتبعة.

٢- إن الشركة دولية النشاط تعمل في إطار تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح على مستوى الشركة ككل و لو اقتضى الأمر وقوع بعض شركاتها الوليدة في خسارة تعتبر رمزية مقابل التعاظم المستمر لأرباح الشركة بمجملها.

٣- يتميز التسعير التحويلي كآلية مستخدمة من قبل الشركات دولية النشاط بمجال واسع من السرعة و المرونة التي تمكن تلك الشركات من استغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية الوطنية للدول العاملة بها و ما قد ينجم عن ذلك من ترسيخ لمفهوم التهرب الضريبي في إطار عمل تلك الشركات، الأمر الذي يقتضي تنظيم هذه الآلية بتشريعات توجه استخدامها بعيداً عن الإطار غير القانوني المستغل من قبل الشركات آنفة الذكر.

٤- إن التسعير التحويلي في ماهيته يعبر عن ذكاء لا متناهي في المجال الاقتصادي من خلال استخدام العلوم المحاسبية و الرياضية في سبيل تحقيق التهرب الضريبي.

٥- من خلال التدقيق في حيثيات آلية التسعير التحويلي نخلص إلى أنه لا ينطوي على تهرب ضريبي بالمعنى القانوني و إنما يعبر في حقيقته عن تهرب ضريبي بالمعنى الاقتصادي و ما يستتبع ذلك من ضياع مورد هام من موارد الدولة عن طريق نقص الحصيلة الضريبية الناجمة عن تحقيق هذا التهرب.

٦- إن قرارات الشركات دولية النشاط و الخاصة بتسعير التحويلات بينها و بين توابعها العاملة في الخارج تتأثر بمجموعة من الضغوط الخارجية، و التي ربما لا تزيد عن احتمال إجراء تعديلات في هذه التسعيرات خلال عملية المراجعة و الفحص من قبل الإدارة الضريبية و ذلك عند قيامها بإجراءات التكليف الضريبي لهذه الشركات.

٧- إن ضريبة الدخل يكون لها تأثير كبير على قرارات التسعير التحويلي في هذه الشركات لذلك فإن الباحث يقترح وجود مجموعة من الضوابط المشتركة لهذه الشركات المكلفة عند تحديد تسعير تحويلاتها، وفقاً لهذه الضوابط تقوم الإدارة الضريبية بتحديد الدخل الخاضع للضريبة و يتم ذلك عن طريق وضع لوائح للتسعير

التحويلي، و التي تشمل على العديد من التعليمات و التوجيهات لهذه الشركات عند استخدامها لإحدى الطرق المستخدمة في تحديد التسعير التحويلي سواء بالنسبة للأصول الملموسة و غير الملموسة، و التي تكون مقبولة من قبل الإدارة الضريبية، و هذا و لا شك سوف يؤدي إلى الحد من التلاعب في دخل هذه الشركات الخاضع للضريبة.

٨- يرى الباحث أن السياسة الضريبية التي انتهجتها الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التسعير التحويلي، هي سياسة ناجحة بكل المقاييس العالمية لكبح جماح الشركات الدولية النشاط، فالقانون (IRS sec482) أتى بنصوص واضحة لا لبس فيها في مجال تسعير صفقات تلك الشركات، و من ثم استتبعت هذه النصوص بغرامات مالية رادعة بموجب المادة (IRS sec 6662) بما يكفل الحد من ممارسات التسعير التحويلي، بالمقابل نجد التشريع الضريبي السوري قد اقتصر على بعض الغرامات التي لا تعالج آلية التسعير التحويلي في جوهرها و إنما اكتفت بحيز صغير يشمل مخالفات عدم تقديم البيان الضريبي و الوثائق المؤيدة له، و هذه الغرامات في حقيقتها لا تمس إلا الجزء اليسير من الأرباح الخيالية لتلك الشركات.

٩- إن السياسة العامة التي أقرتها منظمة التنمية و التعاون في الميدان الاقتصادي في مجال التسعير للأغيار و الأباعد، تعتبر من وجهة نظرنا غير ذات كفاءة مجدية في مجال تسعير الأصول غير الملموسة (كالخدمات) و ذلك بالرغم من دورها في مجال الحد من التهرب الضريبي الدولي بشكل عام.

١٠- ضرورة وضع لوائح أو تشريع للغرامات التي تطبق على هذه الشركات في حالة مخالفتها لعنصري الأمانة و الدقة، و التي يجب أن تتوافر في الوثائق و المستندات و الفواتير التي تدعم الإقرار الضريبي الذي تقوم بتقديمه للإدارة الضريبية، و يتم تطبيق هذه الغرامات في حالة عدم التزام هذه الشركات بلوائح التسعير التحويلي. لذلك فإن الباحث يرى ضرورة قيام المشرع السوري بإعطاء اهتمام كبير لموضوع تسعير

التحويلات للأصول الملموسة و غير الملموسة، و ذلك نتيجة اتجاه الدولة إلى تشجيع الشركات دولية النشاط على استثمار أموالها في الجمهورية العربية السورية، حيث اتضح للباحث أن المشرع الضريبي لم يعط أي اهتمام من جانبه لهذا الموضوع و ذلك على الرغم من تأثيره المباشر على الحصيلة الضريبية حتى في حالة منح هذه الشركات إعفاءات ضريبية لمدة معينة فإن بعد انتهاء هذه المدة ستخضع هذه الشركات للضريبة بشكل حتمي.

١١- بنتيجة الدراسة و البحث العلمي يرى الباحث ضرورة وضع قانون موحد لهذه الشركات يتضمن في جوانبه كافة التشريعات المتعلقة بها، و ذلك بسبب وجود العديد من القوانين التي تخضع لها هذه الشركات، الأمر الذي أدى إلى وجود تعارض و تضارب بين هذه القوانين بعضها ببعض، و بالتالي فإن ذلك يؤدي إلى إرباك هذه الشركات و عزوفها عن العمل في الدولة.

١٢- يرى الباحث ضرورة إعمال الدقة و توخي الحذر في إطار صياغة القوانين الضريبية حتى لا تشكل تلك القوانين بيئة مواتية للشركات دولية النشاط في تحقيق مآربها في التهرب الضريبي بواسطة التسعير التحويلي.

١٣- إن أي خطوة سيكتب لها النجاح في كبح جماح الشركات دولية النشاط في مجال التسعير التحويلي يتطلب من المجتمع الدولي زيادة حجم التعاون الدولي الهادف إلى مكافحة التهرب الضريبي الدولي مما يتيح المجال واسعاً أمام الدول لتبادل المعلومات عن تعاملات و نشاطات هذه الشركات بسهولة و يستر للحيلولة بينها و بين تحقيق مآربها غير القانونية.

١٤- لقد نادى بعض الخبراء الأمم المتحدة في أحد المؤتمرات التي عقدت منذ سنوات خلت، بضرورة إنشاء شبكة عالمية متكاملة للضرائب تستخدم التكنولوجيا الحديثة بما فيها شبكة الانترنت في نقل كافة المعلومات عن الشركات دولية النشاط بما فيها المعلومات الضريبية بحيث يتم جمع هذه المعلومات داخل بنك معلومات خاص

يمكن من خلاله التعامل ضريبياً بشكل عادل مع منهجية عمل هذه الشركات، و نحن من جهتنا إلى الأخذ بهذا الاقتراح لما فيه من مصلحة للإدارة الضريبية على كافة الأصعدة الداخلية و الدولية و نتمنى أن يبصر هذا الاقتراح النور في القريب العاجل.

و الله من وراء القصد.

قائمة المرجع:

المراجع العربية:

أولاً: الكتب العامة:

١- أبو قحف عبد السلام: **إدارة الأعمال الدولية**،ط١، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠١م.

٢- إمام حاج عمر عبد اللطيف؛ عالم مصطفى أحمد زين العابدين: **المحاسبة الإدارية**، ط١، صنعاء، جامعة العلوم و التكنولوجيا بالتعاون مع جامعة السودان المفتوحة، ٢٠٠٩م.

٣- بشور عصام: **المالية العامة و التشريع المالي**، ط٣، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، ١٩٧٥م.

٤- بيومي زكريا محمد: إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٩م.

٥- جادو محمد نجيب: **ظاهرة التسرب الضريبي و آثارها المالية و الاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر**، ط١، دار النهضة العربية، بيروت، ٢٠٠٤م.

٦- الحلاق محمد؛ الحردان عبد الهادي: **دراسات في التشريع الضريبي**، ط١، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ٢٠٠٤م.

٧- رشدي شيحة مصطفى: **التشريع الضريبي و المالي**، ط٢، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧م.

٨- سرور محمد فتحي: **الجرائم الضريبية**، ط١، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩٠م.

٩- سعيد محمد السيد: **الشركات عابرة القومية و مستقبل ظاهرة القومية**، ط١، عالم المعرفة، الكويت، ١٩٨٦م.

١٠- السعيد محمد السيد: **الشركات متعددة الجنسيات و آثارها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية**، ط١، الهيئة العامة المصرية للكتاب، القاهرة، ١٩٧٨م.

١١- سمحان حسين محمد و آخرون: **المالية العامة من منظور إسلامي**، ط١، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، ٢٠١٠م.

١٢- سنان محمد نذير : **قانون ضريبة الدخل بين النص و التطبيق**، ط١، (د.ن)، دمشق، ٢٠٠٥م.

١٣- السنهوري، عبد الرزاق أحمد، **الوسيط في شرح القانون المدني- نظرية الالتزام**، دار النشر للجامعات المصرية، (د.ت).

١٤- الشحات أحمد يوسف: **الشركات دولية النشاط و نقل التكنولوجيا إلى البلدان المتخلفة مع دراسة حالة للاقتصاد المصري**، دار الشافعي للطباعة، القاهرة، ١٩٩١م.

١٥- عبد الرازق عزيزة: **المحاسبة و المراجعة الدولية**، ط٨، القاهرة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٩٨م.

١٦- عبد المولى السيد: **الضرائب و المعاملات الدولية**، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧م.

١٧- عدلي ناشد سوزي: **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية**، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٨م.

١٨- عطية عبد الواحد السيد: **مبادئ و اقتصاديات المالية العامة**، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠م.

١٩- العلي عادل فليح: **المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي**، ط١، دار الحامد للنشر و التوزيع، بغداد، ٢٠٠٧م.

٢٠- عواضة، حسن: **المالية العامة (دراسة مقارنة)**، (د.ط)، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٧م.

٢١- عيسى حسام: **الشركات متعددة القوميات**، ط١، المؤسسة العربية للدراسات و النشر، بيروت، ١٩٩٠م.

٢٢- عيسى محمد حسام : **نقل التكنولوجيا – دراسة في الآليات القانونية للتبعية الدولية**، ط١، دار المستقبل العربي، القاهرة، ١٩٨٧م.

ثانياً: الرسائل و الأبحاث:

١- إدلبي منى: **سياسة الحوافز الضريبية و أثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦م.

٢- الأونكتاد: **التسعير التحويلي**، سلسلة دراسات الأونكتاد بشأن قضايا اتفاقات الاستثمار الدولية، الأمم المتحدة، نيويورك و جينيف، ١٩٩٩م.

٣- سعد زغلول حلمي خالد: **التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة**، ورشة عمل التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، القاهرة،٩/١١/١٩٩٣م.

٤- سليمان علي شهاب: **دور الدولة في مكافحة ظاهرة غسل الأموال" دراسة مقارنة"**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، دمشق، ٢٠١٤م.

٥- عبد الرحمن صابوني جميل: **التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات (دراسة مقارنة)**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥م.

٦- الغزي محمد حافظ: **النظام القانوني للشركة الخارجية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الحقوق، دمشق، ٢٠١٤م.

٧- محمد علي حسن سهام: **أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية و النظام الضريبي "دراسة مقارنة"**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد و الإدارة، ١٩٩٨م.

ثالثاً: القوانين و المراسيم:

١- قانون ضريبة الدخل السوري رقم / ٢٤ / لعام /٢٠٠٣م/.

٢- قانون ضريبة الدخل المصري رقم / ٩١ / لعام / ٢٠٠٥م/.

٣- قانون ضريبة الدخل الفيدرالي الأمريكي لعام /١٩٨٦م/.

٤- القانون رقم / ٦٠ / لعام / ٢٠٠٤م / المعدل لقانون ضريبة الدخل السوري رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣م/.

٥- قانون الشركات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم / ٢٩ / لعام /٢٠١١م/.

٦- قانون الجمارك السوري رقم /٣٨/ لعام /٢٠٠٦م/.

٧- قانون تأسيس المصارف الخاصة السوري رقم /٢٨/ لعام /٢٠٠١م/.

٨- المرسوم التشريعي رقم / ٥١ / لعام / ٢٠٠٥م/ المعدل لقانون ضريبة الدخل السوري رقم / ٢٤ / لعام / ٢٠٠٣م/.

المراجع الأجنبية:

أولاً: المراجع الفرنسية:

1- Gouthière Bruno: **Les impôts dans les affaires international**, Trente eutectiques, Francis Lefebvre, 1er aout 1991.

2- LEVINE Pierre: **La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et**

en présence de conventions internationales, Thèse, Paris I,1989.

3- Michel Claverie : **La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales**, Thèse, Bordeaux I, 1978.

ثانياً: المراجع الإنكليزية:

1- Czinkota, et al,: **International business**, 2th ed, fort worth: The Dryden Press, 1992.

2- J. L. Luft & R. Libby: **Profit Comparisons**, **market prices and managers**, **judgments about negotiated transfer prices**, the Accounting review, vol. 72, no. 2, April, 1997.

3- J.C. Gray: **Internal Reporting and Flexible Budgeting for Multinational Operation**, in J.A. Schweikar.

4- K. R. Bindon: **International Taxation**, in J.A. Schweikar, et al editors, International Accounting: a Case approach, New York, McGraw-Hill, 1994.

5- L. H. Radebaugh & S.J. Arpan: **International Accounting and Multinational Enterprises**, 2th ed, New York, John Wiley & Sons inc, 1993.

6- M. F. Al-Eryani, et al.: **Transfer pricing Determinants of U.S Multinationals**, Journal of international business studies, vol.21, no.3, 1990.

7- R. F. Plasschaert : **The Multiple Motivation for Transfer pricing Modulations in Multinational Enterprises and Governmental Counter-Measures**, **Management International Review**, Vol: 34, No: 2, Special issue, 1994.

8- R. W. Adler: **Transfer Pricing for World – Class Manufacturing**, Long Rang Planning, Vol. 29, No. 1, 1996.

9- S. Paliwoda: **International Marketing**, 2th. ed, Oxford: Butterworth: Heinemann, 1993.

10- V.Tpstra & R. Ssarathy: **International Marketing**, 7th ed, fort worth: The Dryden Press, 1997.

المواقع الإلكترونية:

1- https://ar.wikipedia.org/wiki/.

2- https://www.irs.gov/pub/irsapa/penalties6662_e.pdf.

3- https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6663.

4- http://www.oecd.org/.

5- www.**syriantax**.gov.sy/.

6- www.**syrian**finance.org.

الفهرس

مقدمة: ١
الفصل الأول : التهرب الضريبي الدولي و آلياته ٧
المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي الدولي ٨
المطلب الأول: التعريف بالتهرب الضريبي الدولي ١٠
الفرع الأول: فكرة التهرب الضريبي و تمييزه عما يشتبه به ١١
أولاً: التهرب الضريبي الدولي و التهرب الضريبي الداخلي: ١٣
ثانياً: التهرب الضريبي الدولي و الغش الضريبي: ١٧
ثالثاً: التهرب الضريبي و التجنب الضريبي: ٢٠
رابعاً: التهرب الضريبي و التهريب الضريبي ٢٢
الفرع الثاني: السيادة الضريبية في الإطار الدولي ٢٤
أولاً: مبدأ السيادة الضريبية و معايير فرض الضريبة: ٢٤
ثانياً: مبدأ السيادة الضريبية و الشركات دولية النشاط: ٢٨
المطلب الثاني: التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات دولية النشاط ٣١
الفرع الأول: ماهية الشركات دولية النشاط و خصائصها ٣٣
أولاً: التعريف بالشركات دولية النشاط و خصائصها: ٣٤
ثانياً: هيكل الشركات دولية النشاط: ٣٨
ثالثاً: التمييز بين الشركات دولية النشاط و الشركات المشابهة: ٤٣
الفرع الثاني: آليات التهرب الضريبي الدولي من خلال الشركات دولية النشاط ٤٦
أولاً: المنشأة الثابتة: ٤٨
ثانياً: الجنّات الضريبية: ٥٠
المبحث الثاني: مفهوم التسعير التحويلي ٥٥
المطلب الأول: التعريف بالتسعير التحويلي و العوامل المؤثر في تحديده ٥٦
الفرع الأول: التعريف بآلية التسعير التحويلي و آثاره ٥٧

أولاً: تعريف التسعير التحويلي: ٥٧
ثانياً: آثار استخدام التسعير التحويلي: ٦٠
الفرع الثاني: دوافع استخدام التسعير التحويلي و العوامل المؤثرة في تحديده ٦٢
أولاً: تخفيض الأعباء الضريبية و زيادة الربح^{O}: ٦٢
ثانياً: تخفيض الرسوم الجمركية و التغلب على قيود التجارة: ٦٦
ثالثاً: مواجهة العوامل الاقتصادية: ٦٩
رابعاً: إدارة مستوى التغلغل في السوق العالمية^{O}: ٧٤
خامساً: تشجيع و تحفيز مدراء الفروع: ٧٥
المطلب الثاني: استراتيجيات الشركات دولية النشاط في تحديد التسعير التحويلي ٨١
الفرع الأول: استراتيجيات تحديد التسعير التحويلي ٨٢
أولاً: استراتيجية سعر السوق (MPS)^{O}: ٨٢
١- استراتيجية سعر السوق المعدل (MMPS)^{O}: ٨٥
٢- استراتيجية السعر التعاقدي (CPS) ٨٦
٣- استراتيجية السعر التفاوضي (NPS) ٨٧
ثانياً: طرق التسعير التي تعتمد على التكلفة (CTP) ٨٨
ثالثاً: استراتيجية السعر الثنائي ٩١
الفرع الثاني: علاقة الاستراتيجيات المتبعة في تسعير التحويلات .....
باختيار طرق تحديد التسعير التحويلي ٩٥
الفصل الثاني:الجهود الدولية في مكافحة التسعير التحويلي ٩٩
المبحث الأول: المبادئ التوجيهية للمنظمات الدولية ١٠٠
المطلب الأول: التهرب الضريبي الدولي بواسطة التسعير التحويلي ١٠١
الفرع الأول: أشكال تحويل الأرباح ١٠٢
أولاً: الشكل القانوني المنظم (التحويل المباشر للأرباح) ١٠٢
ثانياً: الشكل غير المنظم (التحويل غير المباشر للأرباح) ١٠٣

الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي بواسطة التسعير التحويلي..... ١٠٥
أولاً: التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح ١٠٥
ثانياً: التهرب الضريبي عند توزيع الأرباح ١٠٨
المطلب الثاني: المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي و المعاهدات الدولية ذات الصلة ١١١
الفرع الأول: المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية ١١٢
أولاً: طرق تسعير الصفقات ١١٤
ثانياً: طرق توزيع أرباح الصفقات ١١٥
ثالثاً: طرق التوزيع على أساس صيغة محددة سلفاً..... ١١٦
رابعاً: طرق تقاسم التكاليف: ١١٦
خامساً: اتفاقات التسعير المسبق: ١١٧
الفرع الثاني: محاور المواد القانونية للمعاهدات الدولية ذات الصلة ١١٨
أولاً: تطبيق مبدأ التسعير للأغيار أو الأباعد: ١١٩
ثانياً: منع تسوق المعاهدات ١٢١
ثالثاً: تبادل المعلومات ١٢١
المبحث الثاني: القواعد الوطنية المتعلقة بالتسعير التحويلي..... ١٢٩
المطلب الأول: التشريعات الوطنية الضريبية للدول ١٣٠
الفرع الأول: تشريعات بعض الدول المتقدمة في مجال ضبط التسعير التحويلي ١٣١
أولاً: موقف المشرع الضريبي الأمريكي:..... ١٣٣
١- طرق التسعير التحويلي الملزمة من قبل السلطات الضريبية الأمريكية..... ١٣٣
٢- معالجة النظام الضريبي الأمريكي للتسعير التحويلي في الشركات دولية النشاط: ١٣٨
٣- وعاء ضريبة دخل الشركات: ١٤٠
٤- المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في الولايات المتحدة الأمريكية[٥]: ١٤١
٥- لوائح التسعير التحويلي في قانون الضرائب الأمريكي:..... ١٤٤
٦- لوائح الغرامات المتعلقة بالدقة..... ١٤٦

ثانياً: تشريعات الدول القائمة على المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي ١٥٠

الفرع الثاني: تشريعات بعض الدول النامية في مجال ضبط التسعير التحويلي ١٥٤

أولاً: الجمهورية العربية السورية: ١٥٤

ثانياً: تشريعات بعض الدول الأخرى ١٦٣

المطلب الثاني: ضرورات تطوير القواعد الناظمة للتسعير التحويلي ١٦٥

خاتمة: ١٦٩