



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

دور أسعار التحويل في التهرب الجبائي الدولي

دراسة حالة سويسرا لوكسمبورغ بنما هونكونغ

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالبين:

- بن عياد طه عبد الكريم

- بلغماري سيد احمد

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذة: بن نافلة نصيرة أستاذة محاضرة - أ - رئيسا

الأستاذة: عبد الرحيم نادية أستاذة محاضرة - ب - مشرفا

الأستاذة: قديد ياقوت أستاذة محاضرة - أ - ممتحنا

السنة الجامعية: 2020-2021



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

دور أسعار التحويل في التهرب الجبائي الدولي

دراسة حالة سويسرا لوكسمبورغ بنما هونكونغ

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالبين :

- بن عياد طه عبد الكريم

- بلغماري سيد احمد

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذة: بن نافلة نصيرة أستاذة محاضرة - أ - رئيسا

الأستاذة: عبد الرحيم نادية أستاذة محاضرة - ب - مشرفا

الأستاذة: قديد ياقوت أستاذة محاضرة - أ -ممتحنا

السنة الجامعية: 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر

الحمد لله والصلاة والسلام على أشرف خلق الله سيدنا مُحَمَّد ﷺ

نشكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا، كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من أسهم في مساعدتنا في إنجاز هذا العمل المتواضع، ونقدم بأسمى عبارات التقدير والثناء والاحترام إلى أستاذتنا الفاضلة الدكتورة نادية عبد الرحيم على تفضلها بالإشراف على هذا البحث، والتي كانت مناارا بتوجهاتها وأرائها القيمة وعلى كل ما قدمته لنا من جهد وتوجيه وماده علمية، في سبيل إخراج هذا العمل إلى الصورة التي هو عليها.

كما نتقدم بجزيل الشكر لأعضاء اللجنة الموقرة بتفضلهم بالإطلاع وتقييم عملنا المتواضع، مما ساعد في إثراءه، كما نشكر كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل جزاهم الله خير جزاء ولكل هؤلاء أرقى معاني التقدير والاحترام .

إهداء

أولاً و قبل كل شيء احمده الله و اشكره أن وفقني لإنجاز هذا العمل و بعد،
أتوجه بالشكر الجزيل إلى و التقدير و العرفان إلى كل من مد لي العون
والمساعدة من اجل إعداد هذا العمل المتواضع، و اخص بالذكر الأستاذة
الفاضلة "عبد الرحيم" التي أشرفت على هذا البحث، و لم تبخل علي
بتوجيهاتها القيمة و نصائحها المفيدة، و معلوماتها الدقيقة في إثراء هذه المذكرة
طيلة الفترة المستغرقة في إنجازها
و أشكر كل من ساهم في هذه العمل من قريب أو من بعيد.

إهداء

اهدي عملي هذا ثمرة جهدي إلى أمي الغالية، ووالدي العزيز

إلى جميع أفراد عائلتي كبيرا و صغيرا

و إلى جميع الأحاباب و الأصدقاء

الأستاذة المشرفة نادية عبد الرحيم التي أفادتني في اختيار الموضوع، التي كانت نموذجا للمشرف المشجع

و لا يفوتني أيضا شكر جميع أساتذتي، و أيضا زملائي لجامعة بلحاج بوشعيب

كلية العلوم الاقتصادية،

و كل من مد لي يد العون في هذا العمل.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
IX	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
IX	قائمة المختصرات
-	قائمة الملاحق
IX	الملخصات
ب	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية اسعار التحويل
03	المطلب الاول: مفهوم أسعار التحويل
04	المطلب الثاني: طرق تحديد أسعار التحويل
09	المطلب الثالث: اهمية و أهداف أسعار التحويل
10	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل
11	المبحث الثاني: ماهية التهرب الجبائي الدولي
11	المطلب الأول: مفهوم التهرب الجبائي الدولي
12	المطلب الثاني: أسباب التهرب الجبائي الدولي
15	المطلب الثالث: آثار التهرب الجبائي الدولي
18	المطلب الرابع: آليات التهرب الجبائي الدولي
25	المبحث الثالث: دور أسعار التحويل في التهرب الجبائي الدولي
25	المطلب الأول: آليات التهرب باستخدام أسعار التحويل من وجهة نظر المشروع الجبائي الجزائري
27	المطلب الثاني: دور أسعار التحويل في التهرب الجبائي الدولي
28	المطلب الثالث: الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية لمحاربة ظاهرة أسعار التحويل
33	المطلب الرابع: الوسائل و الاجراءات المقترحة لمكافحة التهرب الجبائي في الجزائر
40	خلاصة
الفصل الثاني الأدبيات التطبيقية	
41	
42	تمهيد

43	المبحث الاول: الدراسات العربية و الاجنبية
43	المطلب الاول: الدراسات العربية
53	المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية
59	المبحث الثاني: دراسة حالة (سويسرا، لوكسمبورغ، بنما، هونكونغ) كملاذ ضريبي امن
59	المطلب الاول: سويسرا كملاذ ضريبي امن
61	المطلب الثاني: فضيحة لوكسمبورغ
63	المطلب الثالث: وثائق بنما
65	المطلب الرابع: هونكونغ كملاذ ضريبي امن
68	المبحث الثالث: مناقشة الدراسة
68	المطلب الاول: التعليق على الدراسات السابقة
68	المطلب الثاني: جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة
69	المطلب الثالث: الدراسة الحالية
71	خلاصة
75	خاتمة
	قائمة المراجع

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	الجنات الضريبية التي تعهدت بتطبيق معيار الشفافية و تبادل المعلومات الضريبية (القائمة الرمادية الداكنة)	01
22	الملاذات الضريبية حسب التقسيم الجغرافي عام 2015	02
35	نتائج الرقابة الجبائية في الجزائر في فترة 2009-2010	03
39	الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر و التي تم التصديق عليها و تعتبر سارية المفعول	04

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	رسم تخطيطي يمثل طرق تحديد أسعار التحويل	01
21	شكل (02) يمثل الملاذات الضريبية حول العالم حسب القارات لعام 2016	02
67	خريطة تمثل ابرز الدول التي تشكل ملاذا ضريبيا مثاليا	03

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر باللغة الأجنبية	المختصر باللغة العربية	المختصر
Organisation de Coopération et de développement économiques	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	OCDE
Internal revenue department	مصلحة الإيراد الداخلي	Sec 482 IRS
Tax compliance	الامتثال الضريبي	TMC
Bank account company	شبكة الحسابات المصرفية	PBANC

الملخصات

الملخص باللغة العربية

هدفت الدراسة إلى إبراز دور أسعار التحويل في التهرب الجبائي الدولي باعتبارها ظاهرة عالمية، تعاني منها معظم الدول، من أجل التحكم فيها و تجنباً لاستخدامها من طرف الشركات كوسيلة للتهرب الجبائي. عمدنا في هذه الدراسة إلى التعرف على الماهية القانونية والاقتصادية لأسعار التحويل، وكذا الوقوف على أهم الإيرادات المتخذة من طرف المشرع الجبائي في هذا المجال، وقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي. وأشارت الدراسة إلى أن أسعار التحويل ذات فائدة وقيمة للشركة للتحكم في الأداء والأرباح من جهة، كما أنها تعتبر وسيلة للتهرب الجبائي الدولي من جهة أخرى. وعليه ظهرت اتفاقيات الازدواج الضريبي لتفادي أو تخفيض من حدة هذه الظاهرة، لكونها تلعب دوراً محورياً فيما يخص التعاون الدولي في المجال الجبائي. توصلت الدراسة إلى أن أسعار التحويل تشجع الاستثمار الدولي، فهي تعزز التعاون بين الإدارة الجبائية خصوصاً فيما يتعلق بالغش و التهرب الجبائي الدولي، الذي يظهر جراء تنافس الدول لاستقطاب رؤوس الأموال وتقديم للامتيازات الجبائية، إلا أنها تعتبر وسيلة لتخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة ، و بالتالي التهرب الجبائي.

الكلمات المفتاحية: الملاذات، أسعار التحويل، التهرب الجبائي، الازدواج الضريبي.

الملخص باللغة الأجنبية

Abstract

The study aimed to highlight the role of transfer rates in international tax evasion as a global phenomenon, suffered by most countries, in order to avoid being used by companies as a means of tax evasion.

In this study, we identified the legal and economic significance of the conversion rates, and also the main revenues that the tax legislator makes in this field. We used the analytical meta-method.

The study indicated that conversion rates were of interest and value to the company for controlling performance and profits, on the one hand, and on the other, were a means of international tax evasion. Thus, double taxation agreements have emerged to avoid or reduce this phenomenon, as it plays a pivotal role in international cooperation in the tax field. The study found that transfer rates encourage international investment. It promotes cooperation between tax administration, especially with regard to fraud and international tax evasion, which is manifested by countries competing to attract capital and apply tax concessions. However, it is considered a means to reduce taxable profits, and thus tax evasion.

Keywords: havens, conversion rates, tax evasion, double taxation.

مقدمة

شهد العالم مند القرن الماضي انفتاحا اقتصاديا هائلا، و بروزا لاقتصاد السوق كنظام اقتصادي عالمي تقوده الدول الرأسمالية الكبرى، و تدعمه المنظمات المنظمة التجارية و المالية العالمية، فتحررت بذلك المبادلات، اتسعت و تشابكت العلاقات الاقتصادية الدولية، و انتشرت فروع الشركات في مختلف الأقاليم، في عصر اتسمت معالمه بتطور التكنولوجي سريع و ثورة للمعلومات. في خضم كل تلك التطورات لم تعرف القوانين و التشريعات الجبائية للدول تغيرا ملموسا يتماشى مع واقع علاقاتها الاقتصادية، و أدى تمسكها بسيادتها الضريبية و رغبتها في الاستفادة من تلك التطورات لزيادة مداخيلها الجبائية إلى تداخل الاختصاصات الضريبية للدول، مما افرز العديد من المشاكل ذات الطبيعة الضريبية أبرزها التهرب الجبائي الدولي و الذي يتمثل في استغلال ثغرات و النقائص والتسهيلات في التشريعات الداخلية و في الاتفاقيات الجبائية من اجل تفادي الضرائب أو الإنقاص من عبئها.

تبعا لذلك لم يعد التهرب الجبائي يقتصر على حدود دولة معينة فقط، بل أصبح يشكل ظاهرة دولية تمتد إلى جميع أنحاء العالم رغم الإجراءات المتخذة من طرف بعض الدول التي تصل إلى حد تطبيق عقوبات جنائية لمرتكبيه و لكن رغم ذلك لا زالت مظاهر التهرب الجبائي الدولي تغزو موارد جبائية للدول التي تتساهل أو تتغاضى عن هذه الممارسات غير الشرعية. و من أهم الأساليب المعتمدة في هذا النوع من التهرب الجبائي نجد أسعار التحويل، و التي تستخدم في تحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات و فروعها في الخارج أو بين فروع هذه الشركات، و بهذا يمكن لهذه الشركات أن تتلاعب بتحديد الأسعار بما يتناسب مع حاجاتها، و هذا بتخفيض نفقاتها و أعبائها خصوصا العبء الضريبي و زيادة أرباحها. يتم التلاعب بأسعار التحويل قصد تخفيض الوعاء الضريبي و تحويل الأرباح خصوصا في الدول النامية و التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن، و أن البلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح، و تمثل أسعار التحويل أهم الآليات للتهرب الجبائي الدولي بالنسبة إلى الشركات دولية النشاط.

و لقد سعت الجزائر إلى زيادة رصيدها من الاتفاقيات الجبائية نتيجة لإدراكها لأهمية جلب الاستثمارات الأجنبية و تشجيع التبادل التجاري لمراعاة تشريعات النظام الضريبي دون تجاوز القوانين المتعلقة بغرامات التهرب الدولي و يتوقف نمو هذه الاستثمارات من البلدان المتقدمة إلى لبلدان النامية لحد كبير على ما يسمى بمناخ الاستثمارات الدولية. فممنع أو إزالة الازدواج الضريبي الدولي أي جباية الضرائب المتشابهة في دولتين أو أكثر من نفس المكلف بها على نفس الوعاء الضريبي، و تجنب التهرب الجبائي الدولي الذي تضر آثاره تبادل السلع

والخدمات بحركة رؤوس الأموال والأشخاص، يشكل عنصرا مهما في هذا النماذج و يتم تجنب عن طريق الاستعانة بالاتفاقيات الجبائية الدولية.

أولا: إشكالية الدراسة

تأسيسا على ما سبق و نظرا لما يسببه التهرب الجبائي الدولي من عرقلة للاستثمارات الدولية و غياب العدالة الضريبية و للتدفق الحر للتجارة بين أقطار العالم، خاصة عن طريق أسعار التحويل كان من الضروري للدول أن تبحث في سبيل علاجه و طرق لتفاديه داخل إطار اتفاقيات جبائية دولية و منه نطرح الإشكال التالي:

✓ كيف يتم التهرب الجبائي الدولي باستخدام أسعار التحويل؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية

تدرج ضمن الإشكالية الرئيسية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو المقصود بالتهرب عن طريق أسعار التحويل؟

- ما هي آليات التهرب الجبائي الدولي؟

ثالثا: فرضيات الدراسة

حاولت الدراسة اختبار الفرضيات التالية:

- يتم استخدام أسعار التحويل كأداة لتحويل الأرباح من الدول ذات الأنظمة الضريبية العادية إلى الجنات الضريبية.

- يتم التهرب الجبائي الدولي عن طريق أسعار التحويل و الجنات الضريبية عن طريق استغلال الإعفاءات والامتيازات المقدمة من طرف الدول المضيفة.

رابعا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية البحث في مواجهة التهرب الضريبي، و التعرف على أهم الأسباب التي تدفع إلى التهرب منها و معرفة الطرق و الوسائل المتبعة لدى الأشخاص في التهرب من الضريبة و التعرف على الوسائل والطرق التي يجب إتباعها من أجل مكافحة التهرب الضريبي ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق لمكافحة هذه الظاهرة.

كما أن أسعار التحويل تعد احد المفاهيم المهمة في المحاسبة الإدارية، والتي لم تجد الاهتمام الكافي من الباحثين خاصة فيما يتعلق بتأثيرها على أداء الشركات المحلية متعددة الأقسام، ومن حيث الاهتمام على تأثيرها على أداء الشركات متعددة الجنسيات و النواحي الضريبية.

خامسا: أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق أهداف تتعلق بالتعرف على التهرب الجبائي الدولي، أسبابه و أثره على الدول، والتعرف على أهم الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الدولي الجبائي والحد من ظاهرة أسعار التحويل و تجنب آثارها السلبية التي من شأنها تدمير الاقتصاد الدولي، أيضا هدفت هذه الدراسة أساسا إلى معرفة مدى تأثير أسعار التحويل و دورها في التهرب الجبائي الدولي و الوقوف على الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية لمراقبة أسعار التحويل.

سادسا: المنهج المتبع

من خلال دراسة البحث تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي عن طريق أداتي الوصف و التحليل من خلال عرض محتوى البحث المتعلق بكيفية هروب رؤوس الأموال نحو الخارج و استقرارها في الجنات الضريبية الآمنة عن طريق أسعار التحويل ، كما قمنا باستعراض الدراسات السابقة و تتبع مسار وواقع التهرب الجبائي عن طريق أسعار التحويل.

سابعا: أسباب اختيار الموضوع

ما دفعنا لاختيار هذا الموضوع دون سواه أسباب عديدة أهمها:

- نتيجة تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي الدولي واتساع آثارها اذ أصبحت من أهم مشاغل المشرع، بحيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي و تهدد وجوده بالإضافة إلى هروب رؤوس الأموال إلى الخارج، لذلك ارتيمنا توضيح الأبعاد الحقيقية لهذه الظاهرة و تشخيص أسبابها.

- كما تطلعنا إلى إبراز إجراءات و طرق الاتفاقيات المتبعة لتفادي التهرب الجبائي خاصة في ضل نمو العلاقات الاقتصادية الدولية.

تاسعا: تقسيمات الدراسة

انطلاقا من الأهداف المرجوة من البحث و بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة، و تساؤلاتها الفرعية لاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث الى فصلين بحيث تضمن الفصل الأول الأدبيات النظرية التي شملت بدورها ماهية أسعار التحويل، طرق تحديدها،بالإضافة إلى الأهمية و الأهداف في المبحث الأول . أما المبحث الثاني تعرضنا فيه إلى ماهية التهرب الجبائي الدولي من خلال ذكر آلياته، أسبابه و آثاره.

كما تم الربط في المبحث الثالث بين أسعار التحويل و التهرب الجبائي الدولي باعتبارها اهم آلياته أيضا تم بناء على ذلك اقتراح إجراءات واجبات القيام بها للحد من هذه الظاهرة .

أما الفصل الثاني فتناول الجانب التطبيقي الذي خصصناه في بحثنا إلى استعراض الدراسات السابقة الأجنبية و العربية المتعلقة بموضوع بحثنا في المبحثين الأول و الثاني أما المبحث الثالث قمنا بتوضيح ما ميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة عن طريق مناقشة الدراسة الحالية.

الفصل الأول

تمهيد

لقد اتسعت وتشابكت العلاقات الاقتصادية بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين في مختلف دول العالم، حيث شهد هذا الأخير انفتاحا اقتصاديا و بروز اقتصاد السوق كاققتصاد عالمي، وانتشارا واسعا في الاستثمار الأجنبي بجميع أشكاله، وهذا ما يجسد العوائق والتحديات التي تواجه النظم الضريبية في العصر الحديث، ومن أهمها التهرب الجبائي الدولي، الذي أضحى يشكل تحديا كبيرا في جميع دول العالم نظرا لخطورته.

ولم يظهر التهرب الجبائي الدولي إلا بعد قيام الشركات المتعددة الجنسيات، وإن من أبرز آلياته نجد أسعار التحويل، والتي أصبحت ظاهرة عالمية تعاني منها معظم الدول من أجل ضبطها تجنباً لاستخدامها من طرف الشركات كوسيلة للتهرب الجبائي الدولي، وقد خلفت هذه الظاهرة آثار خطيرة وأبعاد سلبية على الاقتصاد العالمي والوطني، والأهداف المسطرة بحيث تعيق فعالية النظام الجبائي من خلال كبح جهود مكوناته الأساسية، والمتمثلة في التشريع الجبائي والإدارة الضريبية .

وفي هذا الإطار تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، بحيث تناولنا في المبحث الأول كلا من ظاهرة أسعار التحويل وأهم العناصر التي يمكن أن تمس هذا المتغير والتي من بينها: ماهية أسعار التحويل، طرق تحديدها الخ، أما المبحث الثاني سنسقط الضوء على أهم المشاكل الضريبية ألا وهي الجبائي الدولي من خلال التطرق إلى مفهومه، أنواعه، أسبابه، آليات وطرق مكافحته، أما المبحث الثالث فقد اشتمل على دور أسعار التحويل في وقوع ظاهرة الجبائي الدولي والإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية لمحاربة أسعار التحويل، بالإضافة إلى عنصر جهود الدولة الجزائرية في مكافحة التهرب الجبائي.

المبحث الأول : ماهية أسعار التحويل

نتيجة لكبر حجم الوحدات الاقتصادية، وتنوع أنشطتها، وظهور ذلك الكم الهائل من القرارات المتعددة إلى الحد الذي أصبح من الصعب معه التنسيق بين هذه القرارات من قبل الإدارة العليا، مما تتطلب الاتجاه في هذه الحالة إلى الوحدات الاقتصادية ذات الأقسام المتعددة، والتي تتبع نظام المراحل الإنتاجية، في هذه الحالة تحتاج المنشأة إلى متابعة أنشطة أقسامها وإحدى الأنشطة التي تتبعها الإدارة هي أسعار التحويل المحولة من قسم لآخر، بهدف تحقيق التوازن بين القسم المحول منه والحول إليه بما يحقق أهداف المنشأة ككل.

المطلب الأول : مفهوم أسعار التحويل

هناك عدة تعاريف لأسعار التحويل، فيما يلي سنستعرض بعضها منها:
تعرف (OCDE) أسعار التحويل بأنها "أسعار التحويل السلع المادية، أو الأصول المعنوية، أو أداء خدمات من مؤسسة ما إلى مؤسسة شريكة"

كما عرفت أسعار التحويل بأنها المفروضة على السلع المنتجة بواسطة أحد الأقسام والمحولة لقسم آخر، وهذه الأسعار تؤثر على إيرادات القسم المحول وتكاليف القسم المستلم، ونتيجة لذلك سوف تتأثر الربحية والعائد على الاستثمار وتقوية الأداء في كلا القسمين، وعليه نستخلص أن أسعار التحويل تستخدم لتحويل الأرباح بين الشركات وفروعها في الخارج أو الداخل، وبهذا يمكن للشركات أن تتلاعب بتحديد الأسعار بما يناسب حاجاتها.¹
ويعرف سعر التحويل بأنه السعر المحدد للسلع والخدمات المحولة عبر مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار، ويصدر هذا السعر فقط عندما تكون هناك تحويلات مقدرة من السلع والخدمات بين المراكز، وكلما كانت التحويلات المنتجة كبيرة كلما زادت أهمية أسعار التحويل كأداة لقياس الأداء .

كما يمكن تعريف أسعار التحويل على أنها الأسعار المفروضة على السلع المنتجة بواسطة أحد الأقسام والمحولة لقسم آخر، وهذه الأسعار تؤثر على إيرادات القسم المحول وتكاليف القسم المستلم . ونتيجة لذلك سوف تتأثر الربحية والعائد على الاستثمار وتقويم الأداء في كلا القسمين .²

¹قمان عمر، بن شهرة سعدي، أسعار التحويل إشكالية الجباية الدولية الجزائر نموذجاً، مجلة دراسات جبائية، المجلد9، العدد 2 ، 2020، ص.116.

²عاصم عبد الرحمن وآخرون، أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس أداء في الشركات السودانية- دراسة حالة شركة سكر كنانة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 1، 2015، ص. 3.

يمكن تعريفها أيضا على أنها على أنها عبارة عن القيمة التي يتم بناء عليها تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات التنظيم الفرعية، فهي أسعار داخلية أو بالأحرى هي تلك القيمة التي يحملها مركز مسؤولية لمركز مسئولية داخل المنشأة مقابل السلع والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول.

في حين يعرفه " هورنجرن " على أنه السعر الذي يحمله قسم أو وحدة إدارية من وحدات المنشأة على قسم آخر أو وحدة إدارية أخرى في المنشأة مقابل السلع والخدمات التي يقدمها له أو لها، و بهذا يكون سعر التحويل عبارة عن إيراد لقسم ومصروف لقسم آخر ضمن المنشأة الواحدة .

وعرفت أيضا بأنها عبارة عن القيمة التي بناء عليها يتم تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات مركز المسؤولية أو مراكز المسؤولية، وهي أسعار داخلية تساعد على اختبار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى فائدة ممكنة على مستوى المنظمة ككل، فضلا عن كونها توفر المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقوم أداء الوحدات وفي مجال العدالة بين الأقسام في توزيع الحوافز.¹

وتعتبر أسعار التحويل أداة مهمة من أدوات المحاسبة في الشركات المتعددة الجنسيات، ذلك أنها تستعمل بغية قياس أداء كل فرع على حدة، من خلال التحديد الواضح لاستهلاك أو نفقات كل فرع حتى لو كان مصدرها فرعا آخر لنفس الشركة وهذا ما ينطبق أيضا على إيراداتها .

وبالتالي يتم التعامل مع المبادلات التي تتم بين الفروع المنتمين لنفس الشركة على أنها عمليات شراء وبيع عادية، غير أن المشكل يكمن في تحديد قيمة هذه الأسعار.

بهذا يمكننا تعريف أسعار التحويل على أنها أسعار المبادلات ما بين شركات تنتمي لنفس المجموعة، ومقيمة في دول مختلفة.²

المطلب الثاني : طرق تحديد أسعار التحويل

تعتبر مشكلة تحديد طريقة رشيدة لتسعير التحويلات محل جدل لحد الآن، على الرغم من أن تاريخ بداية ظهور المشكلة يرجع إلى 1929 إلا أننا سنتطرق إلى بعض الطرق لتحديد أسعار التحويل:

¹عاصم عبد الرحمن، وآخرون، أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 2، 2015، ص. 111.

²عبد الرحيم نادية، محاضرات النظم الضريبية الدولية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمقة، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت، 2020، ص. 12 .

الفرع الأول: من الناحية الاقتصادية

أولاً: أسعار التحويل على أساس سعر السوق

يعتبر سعر السوق الأساس الأمثل لتحديد أسعار التحويل كونه يتحدد من خلال ظروف السوق من العرض والطلب، وتفترض هذه الطريقة وجود سوق يتمتع بالمنافسة الكاملة للإنتاج الوسيط المتبادل بين الأقسام، وأن لقسم البائع الحرية في البيع الخارج أو للأقسام الداخلية بسعر السوق الجاري، وأنه أكثر ميلاً للبيع الداخلي لعدم حاجته إلى رأس مال إضافي مسجل في حسابات عملاء ولكن تكون هناك تكاليف تحصيل مرتفعة، وفي المقابل يكون للقسم المشتري الحرية في الضراء من الخارج أو من الأقسام الداخلية بسعر السوق الجاري وأنه أكثر ميلاً للشراء من الداخل لتبات مصدر عرض السلعة وارتفاع نوعيتها¹.

أ. مزايا وعيوب هذه الطريقة

1. المزايا:

- تمكين الشركة الأم من اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد حجم الإنتاج الذي يتم تحويله من الشركة الأم إلى شركاتها التابعة .
- تقليل القدرة البيعية والتوزيعية .
- تقييم أداء هذه الشركات وفقاً لمؤشرات مالية يتم إعدادها باستخدام البيانات المتعلقة بأحداث الأسعار للعناصر المستنفدة في العمليات الإنتاجية مع تحديد القيم الحقيقية لهذه العناصر عند تحديد أسعار التحويل بين الشركة الأم وشركاتها التابعة.
- تساعد على تحقيق اللامركزية في اتخاذ القرارات حيث تسمح لكل من الشركة الأم وشركاتها التابعة باتخاذ القرار الذي تعتقد أنه في مصلحتها.
- بالإضافة لذلك فإن هذه الطريقة تعتبر أفضل الأسس التي يمكن الاعتماد عليها عند تقييم أداء الشركة البائعة مقارنة بأداء الشركات المنافسة، وبالشكل الذي يساعد على تخفيض التكاليف المتعلقة بالمنتج الوسيط مما يؤدي إلى ارتفاع كفاءة أداء الشركة البائعة .

¹ عصام عبد الرحمن، وآخرون، مرجع سبق ذكره 2016، ص. 111.

2. العيوب :

إن أسعار السوق المتعلقة بما قد يكون من الصعب الحصول عليها خصوصا في تلك الظروف التي قد تختلف فيها مواصفات المنتج الوسيط عن تلك الخاصة بالمنتج الذي يباع في السوق، وقد لا يحقق سعر السوق العدل في هذه الحالة أهداف الإدارة.¹

ثانيا:أسعار التحويل التفاوضية

قد يكون لوحدة التنظيم الفرعية في بعض الأحيان حرية التفاوض حول سعر التحويل فيما بينها، ومن ثم تقرر ما إذا كانت تشتري وتبيع المنتج داخليا أو تتعامل مع أطراف خارجية. وتستخدم الوحدات الفرعية المعلومات عن التكاليف وأسعار السوق في هذه المفاوضات وأسعار التحويل التفاوضية غالبا ما تستعمل عندما يكون أسعار السوق متقلبة ودائمة التغيير.

أ. مزايا و عيوب هذه الطريقة

1. المزايا:

من مزايا الأسعار التفاوضية أنها تحفز على الاستقلال الذاتي في اتخاذ القرار و لها أثر كبير على التحفيز.

2. العيوب:

من عيوبها أنها تستهلك وقت المديرين المشتركين في عملية التفاوض، خاصة إذا كان حجم الصفقات كبيرا، وتؤدي إلى النزاع بين الأقسام وتجعل قياس أداء ربحية الأقسام يتأثر بمهارات التفاوض لدى المديرين .

ثالثا: سعر التحويل على أساس التكلفة الكلية

تعتبر أسعار التحويل على أساس التكلفة الكلية أو المتغيرة الأساس الأكثر شيوعا لتحديد أسعار التحويل، فعند عدم وجود مقاييس لأسعار السوق للمنتج الذي يتم تحويله من قسم إلى آخر في نفس المنشأة، فإنه عادة يتم استعمال تكلفة الإنتاج الكلية كأساس لتحديد سعر التحويل .

¹ سهام مجّد علي حسن، أسعار التحويل في الشركات المتعددة الجنسيات- دراسة مقارنة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، 1998، ص. 227 .

أ. مزايا و عيوب هذه الطريقة :

1. المزايا:

تكون تكلفة الإنتاج الكلية معلومة لدى المنشأة وبالتالي تحديدها لقسم معين في المنشأة يتم بالرجوع إلى سجلات المحاسبة الخاصة بذلك القسم، وأن هذا الإجراء يسمح للقسم البائع بتغطية كافة تكاليفه وبالتالي يعطيه دافعا لبيع البضاعة وتحويلها داخليا لقسم آخر داخل المنشأة .

2. العيوب :

أساس التكلفة قد لا يؤدي إلى تعظيم الربح للمنشأة . هذا بالإضافة إلى أن التكاليف الفعلية لقسم معين لن تتم معرفتها إلا بعد انتهاء الإنتاج في ذلك القسم، وبالتالي فإن القسم المشتري لن يستطيع التخطيط السليم بسبب اعتماده على معلومات غير موثوقة ومن عيوبها أيضا هو عدم وجود أي دافع للقسم البائع لمراقبة وضبط تكاليفه .

رابعاً: سعر التحويل على أساس التكلفة المعيارية :

إن استخدام التكلفة المعيارية في تحديد أسعار التحويل يمكن من تفادي مشكلة عدم الكفاءة إلى أقل قدر ممكن، كما ويمكن من اكتشاف أسباب عدم الكفاءة مبكراً، حيث أن التكلفة المعيارية تعتمد على مقاييس تعكس فقط كفاءة القسم البائع، وعند المقارنة بأساس التكلفة الفعلية فإن التكاليف المعيارية تعتبر أساساً عادلاً في تحديد أسعار التحويل، كما وأن استخدام التكاليف المعيارية عند تسعير التحويلات يكون من شأنه توفير نوع من الحوافز للعمل بكفاءة عالية.¹

الفرع الثاني: من الناحية الضريبية

تعد الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول في العالم التي أعطت اهتماماً كبيراً للتحاسب الضريبي لمواجهة الممارسات غير القانونية باستخدام سياسات أسعار التحويل من قبل الشركات متعددة الجنسيات . ومع ذلك فإن العديد من الدول الأخرى سنت لنفسها قوانين تلاءم أحوالها الاقتصادية وتعمل على منع مثل هذه الممارسات ومنها جنوب إفريقيا والنرويج وفرنسا وغيرها، غير أنه من الملاحظ أنه لم يستقر الوضع بعد على الحل الأمثل لمشكلة أسعار التحويل لهذه الشركات حتى من خلال الاتفاقات التي تبرم ما بين الدول وبعضها

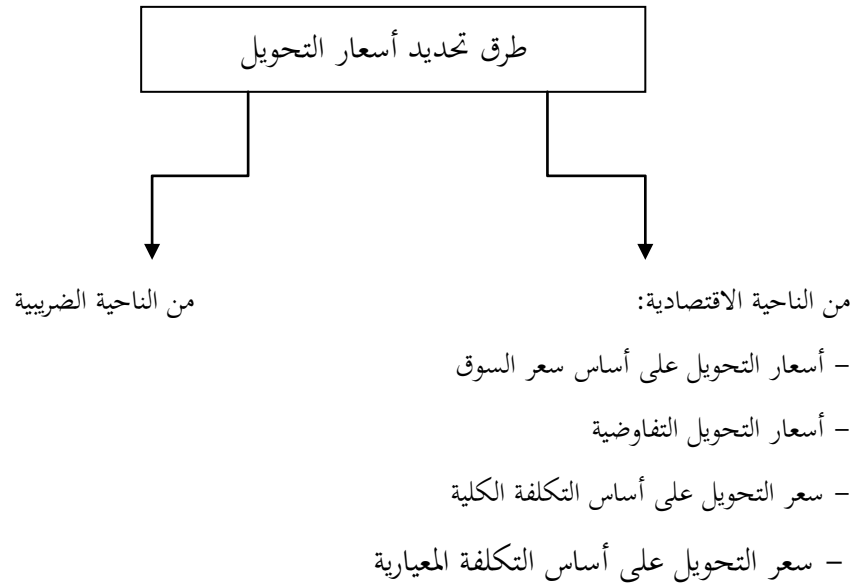
¹قمان عمر، بن شهرة سعدي ، مرجع سبق ذكره، 2020، ص ص. 112- 113 .

البعض، وحتى لا تستخدم أسعار التحويل كوسيلة للتهرب الجبائي من قبل الشركات، عمدت بعض الدول إلى استحداث وإصدار قوانين تمنع هذه الممارسات، وذلك كما في الولاية المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، فإن هناك إدارة متكاملة في النظام الجبائي الأمريكي ممثلة في مصلحة الإيراد الداخلي - Sec 482 IRS - وهي خاصة بتنظيم الأوضاع الضريبية والتحاسب الضريبي الدولي في حالة قيام مبادلات دولية يكون أحد الأطراف فيها شركة أو منشأة مسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية .

وتتحد قواعد تعديل أسعار التحويل في الولايات المتحدة الأمريكية ومعظم الدول، باستخدام قاعدة عامة هي ضرورة الوصول إلى سعر السوق، وهو يتمثل في السعر الذي كان من الممكن لمنشأة أخرى غير تابعة أو قابضة التعامل به مع الغير في ذات الظروف وفي الأحوال المماثلة، وفي الحالات التي يثار فيها الخلاف والنزاع حول كيفية تعديل أسعار التحويل لتعبر عن أسعار السوق، فإنه يتم استخدام أسعار التحويل للأصول الملموسة وأسعار التحويل للأصول غير الملموسة والتي تكون مقبولة من وجهة نظر السلطات الجبائية الأمريكية والتي تكون في نفس الوقت ملزمة للشركات متعددة الجنسية، والتي عليها إتباعها عند تحديد أسعار التحويل وتحويلاتها لشركتها التابعة العاملة بالخارج .

أما في الجزائر فقد اعتمد المشروع الجبائي اعتماد سعر السوق المتناول لنفس المنتج أو الخدمة مع شركة مستقلة.¹

الشكل رقم (01) يمثل رسم تخطيطي لطرق تحديد أسعار التحويل



المصدر: الطالبين

¹ قمان عمر، بن شهرة سعدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص. 119 .

المطلب الثالث : أهمية وأهداف أسعار التحويل

الفرع الأول: أهمية أسعار التحويل

هناك عدة أسباب تجعل أسعار التحويل مهمة وهي:

أولاً: تخصيص موارد الوحدة الاقتصادية

تؤثر أسعار التحويل في كثير من القرارات التي تتعلق بتخصيص موارد الوحدة الاقتصادية، فأسعار التحويل تحل محل السوق كوسيلة لتحقيق التوزيع الأمثل للموارد، فقد يقوم احد الأقسام بصنع منتج وسيط يتم تحويله إلى قسم آخر داخل الوحدة الاقتصادية لإكمال تشغيله .

ثانياً: اتخاذ القرارات المثلى في الأقسام و الإدارات

تستخدم أسعار التحويل في تسهيل اتخاذ القرارات المثلى في الأقسام والإدارات بما يحقق أهداف الإدارة العليا، وتقييم قدرة المدراء على استخدام البيانات على مستوى الأقسام، لاتخاذ القرارات في المستقبل مثل قرارات المفاضلة بين عملية الصنع أو الشراء والمفاضلة بين إمكانيات الإنتاج البديلة والمفاضلة بين بيع السلعة بحالتها أو بعد إجراء عمليات صناعية إضافية عليها، حيث أن أسعار التحويل تساعد كل مدير في اختيار مداخلته ومخرجاته بالتنسيق مع الأقسام الأخرى بهدف تنظيم الربح للوحدة الاقتصادية ككل .

ثالثاً: تقييم أداء الأقسام

توفر أسعار التحويل أساساً عادلاً ومنطقياً لتقييم الأداء لكل قسم من الأقسام، إذ تؤثر على ربح كل من القسم المشتري والقسم البائع عن طريق تأثيرها في تكاليف الأول، وإيرادات الثاني، ومؤشر الربح الذي يستخدم لتقييم الأداء وكذلك معدل العائد على الاستثمار .

رابعاً: التحفيز نحو تحقيق الأهداف

تساعد أسعار التحويل في التحفيز نحو تحقيق الأهداف، عندما تساهم أهداف مديري الأقسام المختلفة (مراكز المسؤولية) في تحقيق الأهداف الكلية للوحدة الاقتصادية . وترجع أهمية أسعار التحويل إلى أنها تعتبر إيرادات للأقسام البائعة وتكلفة للأقسام المشتركة، وذلك فإن هذه الأسعار تؤثر على أرباح كلا منهما، ونظراً لأن الربح يعتبر أحد الركائز الأساسية التي تتخذ لتقييم الأداء الداخلي للأقسام، فإنه من الضروري الاعتماد على أساس سليم وعادل لتسعير الإنتاج المحول بين الأقسام .

الفرع الثاني: أهداف أسعار التحويل

ركز كل من Benke & Edwards (1980) على أن نظام تسعير التحويلات الداخلية يعد جزءا من الرقابة الإدارية التي تسعى إلى التوجيه المستمر لأعضاء التنظيم نحو إثبات أفعال تحقق أهدافه، وتقييم مدى تقدم الوحدات الداخلية الفرعية المكونة له نحو تحقيق هذه الأهداف، ولم يهتما بحقيقة التطوير نظم تسعير التحويلات نشأت أساسا كنتاج لفلسفة التقسيم، حيث أن مسؤولية كل وحدة أداء تمتد لتشمل التحكم في القرارات المتعلقة بأرباح هذه الوحدات الداخلية .

هذا وقد اعتبر Hornigen (1982) نظام تسعير التحويلات الداخلية منتجا فرعيا لإنشاء مراكز الربحية داخل التنظيم، و في نفس الوقت جزءا من عملية الرقابة الإدارية، ومن ثم إضافة الهدف الثالث وهو الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الداخلية .

على هذا الأساس فان هناك العديد من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها نظام تسعير التحويلات الداخلية وهي: توافق الأهداف والذي بدوره يضمن التخصيص الأمثل للموارد التنظيم، الاستقلال الذاتي المحدود لوحدة الأداء الداخلية، وتقييم أداء وحدة الأداء الداخلية.¹

المطلب الرابع: أهم العوامل المؤثرة في تحديد أسعار التحويل

الفرع الأول: على مستوى الشركات المحلية

تتمثل أهم العوامل فيما يلي :

- تحديد أفضل الأسعار التي تعكس التكاليف والتكاليف الحدية.
- سوق يحفظ ويصون المنافسة الداخلية بحيث تبقى مصالح الشركة متوازنة مع قوى السوق الخارجية .

الفرع الثاني: على مستوى الشركات متعددة الجنسية

بالإضافة إلى العوامل السابقة فان هناك مجموعة من العوامل الخارجية التي يجب أخذها في الحسبان عند تحديد هذه الأسعار، ومنها :

- تعظيم الدخل الكلي أو الإجمالي للشركة الأم (المجموعة ككل) ؛
- الموقف التنافسي في الدول الأخرى بالنسبة لشركاتها التابعة ؛
- تقييم أداء شركاتها التابعة؛

¹عاصم عبد الرحمن، أحمد يوسف، مرجع سبق ذكره، 2015، ص. 33 .

- النظام الجبائي المتبع في الدول المضيفة للاستثمار وكذلك في الشركة الأم¹؛
- و هناك أيضا عوامل مؤثرة أخرى وهي:
- الرقابة على أسعار الصرف ؛
- الرسوم الجمركية على الواردات والصادرات ؛
- الضغوط السياسية والاجتماعية؛
- تكاليف الإنتاج وتكاليف التسويق؛
- القيود المفروضة على نظم المحاسبة وقواعد إعداد التقارير المالية؛
- أهداف الشركة الأم وخصائصها وخصائص الفروع التي تؤثر في تحديد أسعار التحويل ؛
- العوامل الخاصة بحكومة الدولة الأم والتي تؤثر في تحديد أسعار التحويل ؛
- القيود المفروضة على نظم المحاسبة وقواعد إعداد التقارير المالية؛
- معطيات السوق وخصائصه التي تؤثر في تحديد أسعار التحويل ؛
- نظم الضرائب على الدخل والقيود على تحويل الأرباح للخارج ومعدلاتها.²

المبحث الثاني : ماهية التهرب الجبائي الدولي

يعد التهرب الجبائي الدولي من بين أخطر أهم المشاكل الجبائية الدولية، حيث يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الجبائية للدول، وتحويلها لدول أخرى تتميز بمنحها مزايا جبائية للمكلفين. ولهذا المشكلة أشكال وأدوات أكثر تطوراً وتعقيداً من التهرب الجبائي الذي ينحصر في دولة واحدة فقط .

المطلب الأول : مفهوم التهرب الجبائي الدولي

إن التهرب الجنائي الدولي ما هو إلا صورة من صور التهرب الجبائي بصفة عامة وإن ما يميزه انه ذو صفة دولية، إذ يحدث عبر حدود الدولة، بين دولتين أو أكثر، فيحاول المكلف بالضريبة تخفيض عبئه الجبائي باستخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة كقيامته بتحويل أرباحه إلى خارج الدولة المقيم بها لتجنب دفع الضريبة الداخلية في حال ما كانت مرتفعة القيمة أو يقوم باستتار أمواله خارج هذه الدولة للاستفادة من الإجازات والحوافز الضريبية الممنوحة من طرف البلدان المضيفة .

¹ سهام مُجَّد حسن، مرجع سبق ذكره، 1998، ص. 226.

² عبد السلام محمود أبو قحف، فايز عبيد الله، العوامل (التنافسية، التكلفة، التشريعية) التي تؤثر في تحديد أعمار التحويل بين فروع الشركات العالمية في ظل الوضع الحالي لمصر، مع دراسة استطلاعية في بعض فروع الشركات متعددة الجنسيات، مصر، ص. 590-596

ويعتبر التهرب الجبائي الدولي تهربا اقتصاديا، أي أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع متمثل في ضياع ليراد أساسي من إيرادات الدولة، سواء كان هذا التهرب مشروعاً أو لا، إذ يستفيد المكلف بدفع الضريبة من مبدأ السيادة الضريبية فيقوم باستثمار أمواله وأرباحه في دول أجنبية تفرض أسعار ضريبة منخفضة أو تمنح امتيازات وإعفاءات معينة، إضافة إلى استفادته من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الدولي ما يخفف من عبئه الضريبي ويزيد من إمكانية قربه من دفع الضريبة .

ويتم التهرب الجبائي الدولي من خلال قيام بعض المكلفين بتجنب الخضوع للضرائب في الدولة ذات ضغط جبائي مرتفع، وتأديتها في دول أخرى تتسم بضغط جبائي منخفض .

ولا يتم هذا الإجراء بالضرورة بطرق غير مشروعة، إذ يمكن أن يكون مشروعاً خاصة في ظل وجود دول تسعى من خلال تشريعاتها إلى جذب رؤوس الأموال الجبائية المغربية التي تقدمها للمستثمرين الدوليين، والتي تشكل ما يعرف بالجنات الضريبية، إلى جانب أنه في القانون الدولي لا يوجد أي مانع لاختيار مكان الإقامة أين تكون الضرائب ملائمة أو منخفضة.¹

مما تقدم يمكن تعريف التهرب الجبائي على أنه كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الجبائي بهدف حجب الدخول ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الجبائي لأي دولة.²

المطلب الثاني : أسباب التهرب الجبائي الدولي

الدافع الرئيسي للتهرب هو تحقيق المزيد من المال ولكن بطرق غير مشروعة وهذا ينطبق على جميع المساهمين في حلقة التهرب .

ويمكن حصر أهم أسباب التهرب الجبائي الدولي فيما يلي :

أولاً: أسباب اقتصادية

إن طبيعة الظروف الاقتصادية في فترة معينة، كثيراً ما يكون لها التأثير البالغ على استفحال ظاهرة التهرب الجبائي، فنجد في فترة الرخاء وازدهار الاقتصاد، تزداد مداخيل الأفراد الشيء الذي يمكن المنتجين من نقل عبء الضريبة إلى غيره من المستهلكين، وذلك عن طريق رفع أسعار منتجاتهم .

¹ بوقرة إيمان، غربي فوزية، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة، الإتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير في المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2010، ص ص. 27-28 .

² العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي- دراسة حالة بلد المغرب العربي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2009، ص. 49.

أما في فترة الركود وما يزامنه من انخفاض في المداخل والقدرة الشرائية للأفراد، أين تزداد حساسيتهم لارتفاع الأسعار. الشيء الذي يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة. و ذلك ما يكون دافعا لهم للهرب الجبائي باستخدام إحدى الآليات .

كذلك انتشار السوق الموازية التي تعرف بالسوق السوداء مما يؤدي إلى استعمال ظاهرة الهرب الجبائي في هاته الأسواق . كما أن هذه الأرباح والمدخرات المتحصل عليها بفضل الصفقات المنجزة تبقى خفيفة وسرية ولا تخضع لأي اقتطاعات ضريبية .

ثانيا: أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي

وجود ثغرات في التشريع الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى انتشار التهرب الجبائي المشروع . مستغلين الثغرات القانونية للتشريع الضريبي .

كما نجد أيضا على مستوى المبادئ الأساسية للضريبة وخاصة مبدأ العدالة المشكل المطروح في فرض الضرائب وهذا نتيجة لاختلاف واقع فرض الضرائب على الأشخاص، سواء من الناحية النفسية أو القدرة التمويلية¹.

ثالثا: ظهور العولمة الاقتصادية

إن العولمة الاقتصادية حولت العالم إلى سوق واحدة تتبادل فيها السلع، بالإضافة إلى عوامل الإنتاج ويعود السبب في ذلك إلى ظهور الثورة التكنولوجية و المعلوماتية . وتتجسد من خلال ارتفاع حجم المبادلات التجارية الدولية وانتقال رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم، مما أدى إلى تعميق الاعتماد الاقتصادي المتبادل بينها، وتحويلها إلى سوق واحدة نتيجة لإلغاء القيود على انتقال السلع والخدمات وعوامل الإنتاج خاصة بعد إنشاء المنظمة العالمية للتجارة، والتي أكملت مسيرة سابقتها في تحرير التجارة الدولية وأصبحت تقود النظام التجاري العالمي ، بالإضافة إلى التطور التكنولوجي السريع خاصة في مجال الاتصالات.

من الملاحظ أن انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية كان بوتيرة سريعة وعلى مستوى جد واسع، في حين أن القوانين والتشريعات الضريبية للدول لم تشهد تطورا بنفس الوتيرة مما جعلها اقل فدرة على مواكبة تلك الظاهرة، خاصة في ظل تمسك الدول بسيادتها الضريبية، مما زاد حجم التهرب الجبائي الدولي².

¹ ملال محمد طارق، آليات وأسباب التهرب الجبائي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي ، المجلد 4، العدد 1، جامعة الأغواط، الجزائر، 2013، ص ص. 131-132 .

² بوقروة إيمان، غربي فوزية، 2009، مرجع سبق ذكره ، ص. 11.

رابعاً: تعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات

تعد الشركات المتعددة الجنسيات من أكثر الأنماط تعبيراً عن عولمة الاقتصاد، لما تملكه من إمكانيات مادية وبشرية هائلة تمتد إلى مختلف دول العالم، وتنوع نشاطاتها لتشمل قطاعات الإنتاج والتجارة والخدمات والمال والمصارف الدولية بغية توزيع المخاطر وتنويع مصادر الربح، وسعيها لتحويل العالم إلى ساحة اقتصادية واحدة بغية بسط نفوذها وأحكام سيطرتها على قطاعات الأعمال في العالم، مستفيدة من منجزات التقدم العلمي والتقني الأمر الذي أدى لترتفع دور الدولة أمام هذه الشركات. التي ساهمت بشكل كبير في رفع حجم التهرب الجبائي الدولي نتيجة استعمالها لتقنيات معقدة لا تستطيع الدول النامية مكافحتها نظراً لقوتها وفي المقابل هذا لا يمكن لهذه الشركات أن تستعمل هذه التقنيات إلا إذا وجدت لها أرضية ملائمة والتي تشكل سبباً من أسباب التهرب الجبائي الدولي فالدول النامية تسعى إلى تحسين معدلات النمو وزيادة الاستثمار والخروج من أزمتها الاقتصادية والشركات المتعددة الجنسيات ترى في هذه الدول فرصاً ذهبية للاستثمار تبدأ بانخفاض مستوى الأجور وتوافر البنية التحتية للتنمية، وتوافر المواد الخام في بعض الأحيان، وأحياناً أخرى توافر الأسواق الواعدة للتسويق وأحياناً لاثنين مما يجعل هذه الاستثمارات تخلف آثاراً سلبية على المستوى الضريبي¹.

خامساً: الازدواج الضريبي الدولي

يحدث الازدواج الضريبي الدولي عندما يخضع نفس المكلف وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي وخلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو الضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر بمعنى قيام سلطات مثالية تابعة لدول مختلفة بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء ومن المعروف أن كل دولة تستقل بوضع تشريعها الضريبي بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة ويحقق أهدافها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، ومن هذا يجد المكلف نفسه مخاطباً بقانون الدولة الأولى استناداً إلى مبدأ الجنسية وبقانون الدولة الثانية استناداً إلى فكرة التوطين، وبقانون الدولة الثالثة استناداً إلى موقع المال وهكذا، وبالتالي تفرض الضريبة على هذا المكلف عن نفس المادة بواسطة الدول الثلاث المتقدمة .

يفضي حصول الازدواج الضريبي الدولي إلى بعض الآثار السلبية من الناحية المالية والاقتصادية، إذ يؤدي من الناحية الاقتصادية إلى تهريب رؤوس الأموال والحد من انتقالها وكذا الإحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية

¹ فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الجبائي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، 2020، ص.73.

جديدة، أمام ماليا فيؤدي إلى التهرب من الضريبة إذ يمكن أن يقوم المكلفون بالضريبة عن تحملهم لعبء ضريبي كبير ناتج عن ازدواج ضريبي بمحاولة التخلص من كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم، باستخدام العديد من الأساليب المشروعة وغير المشروعة، مما يؤدي إلى تخفيض حصيلة الضريبة ويؤدي لا محالة إلى انتشار ظاهرة التهرب الجبائي الدولي فالعلاقة بينهما طردية¹.

سادسا: عدم كفاءة الإدارة الضريبية

لقد أصبح موضوع الإدارة الضريبية من الموضوعات الإدارية المهمة في العصر الحالي نظرا لأهمية الجانب الإداري في كفاءة تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق الأنظمة الضريبية لأهدافها، ولكن هناك من العوائق التي تحد من قدرة مصلحة الضرائب على تحقيق أهدافها نجد الثغرات القانونية التي تعتري التشريعات الضريبية إذ تعد عاملا أساسيا في التهرب الجبائي الذي أهمل الصياغة الدقيقة للنصوص الضريبية مما يترتب على ذلك من فراغ تشريعي يستغله الأشخاص والشركات للزيادة في أرباحهم. واستنادا على ذلك تقوم بعض الشركات المتعددة الجنسية بالتحايل على الأنظمة الضريبية للدول المختلفة مستغلة بذلك العيوب التقنية التي تعتري النصوص الضريبية، وكذلك يتم الاستفادة من القواعد المحاسبية عن طريق حالة الغلط أو تقديم إقرارات إلى الإدارة الضريبية مزيفة ووهمية، لا تعبر عن حقيقة العمليات المبرمة من طرف الشركة الأجنبية أو الشخص الأجنبي، كما أن بعضه يقومون بتوزيع الأرباح على أشخاص وهميين من اجل تفادي الضريبة المطبقة على الأرباح أو رقم الأعمال²

المطلب الثالث : آثار التهرب الجبائي الدولي

تمتلك شركات متعددة الجنسيات رؤوس أموال ضخمة في العادة، وتستمر تلك الشركات رؤوس أموالها في مشاريع عملاقة مستهدفة تحقيق أقصى الأرباح، ومحاولة الحفاظ على تلك الأموال عن طريق التهرب الضريبي الدولي، لذلك عادة ما يكون حجم التهرب الضريبي الدولي أضخم من حجم التهرب الضريبي الداخلي، وهذا ما ينعكس واضح من خلال آثاره³.

¹ فاتح أحمية، المرجع نفسه، ص.73.

² فاتح أحمية، المرجع نفسه، ص. 73-74.

³ مهى حاجي شاهين ، آليات مكافحة التهرب الجبائي، مجلة مسار العلوم التربوية والاجتماعية، المجلد 6، العدد3، العراق ، 2019 ، ص. 534.

الفرع الأول: آثار التهرب الضريبي الدولي على التنمية

تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية إحدى الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول النامية، مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، بحيث أصبح من الممكن التعميم بالقول أنها تعد إحدى الأهداف الأساسية للسياسة الاقتصادية لتلك المجتمعات. ولا جدال في أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العامة لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، ذلك لما للضريبة من دور رئيسي في التنمية، والذي يتمثل في النقطتين التاليتين¹:

- أن الضريبة هي إحدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية، فضلا عن كونها تساعد على عدم إحداث أية ضغوط تضخمية.
- بالإضافة إلى النتيجة السابقة للتهرب فيما يحدثه في الدور التمويلي للضريبة، فإن التهرب من الضريبة يتعداه إلى إضعاف فاعلية الضريبة في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية، ويحقق العدالة، ويحسن توزيع المدخول، ويقلل الفوارق بين الطبقات، مع ضمان مساهمة عادلة للأعباء الضريبية كما يساهم في تقييد الاستهلاك و محاربة التضخم الذي يصاحب التنمية.

ويوجد اتجاه مفاده أن نصيب الفرد الواحد من الإيرادات الضريبية للبلدان النامية اصغر بكثير من مثيله لدى البلدان المتقدمة، ووفقا لحسابات مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية تبلغ الفجوة الضريبية للبلدان النامية ما بين 66 مليار دولار و 84 مليار دولار في العالم، أي نحو ثلثي مجموع المساعدة الإنمائية الرسمية. مما يتضح حجم الضرر الذي يمكن أن يلحقه التهرب الضريبي الدولي قد يؤدي إلى إفشال جميع خطط التنمية التي تضعها الحكومات لكون يضعف دور الضرائب و يجعلها أداة لتحقيق عدم العدالة في توزيع الأعباء المالية ويوجه اقتصاد الدولة الوجهة التي تريدها الشركات المتعددة الجنسيات².

الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي الدولي على الاقتصاد

من مساوئ ظاهرة التهرب الضريبي الدولي أنها تسبب في إنقاص السيولة المالية اللازمة للاقتصاد مما يمنع قيام اقتصاد نقدي جيد في هذه الدول. وخلق مشكل اقتصادي سيتبعه بالضرورة إعاقاة للتنمية. الآثار السلبية

¹ مهى حاجي شاهين ، نفس المرجع، ص ص. 534-535.

² مهى حاجي شاهين ، نفس المرجع، ص. 535.

هذه تقابلها آثار إيجابية تستفيد منها الشركات متعددة الجنسية، مما يساهم في عدم تكافؤ العلاقة الاقتصادية بين الدول النامية والشركة التي تمارس التهرب الضريبي. أما بالنسبة للآثار والمشكلات الجبائية فإنها تظهر على مستويين: الأول يتمثل في النقص الكبير الذي يمكن أن يحصل في الموارد الجبائية المعول عليها من طرف الدولة. وتزداد حدة هذا المشكل بالنسبة للدول النامية التي تعتمد في تسديد نفقاتها العامة على الموارد الجبائية مما يعمق من اختلال توازن الاقتصاد الجبائي. أما المستوى الثاني فيتمثل في الحد من دور السياسة الجبائية المشجعة للاستثمارات، إذا ما الفائدة من مثل هذه التشجيعات إذا كان بإمكان هذه الشركات التهرب من أداء الضرائب؟، كما تظهر تجليات آثار التهرب الضريبي الدولي على اقتصاد الدول النامية حيث انه يسعى إلى خلق نوع من التعرية المنصبة على المادة الخاضعة للضريبة أي تضائل حجم الموارد الضريبية، هذه الأخيرة التي تعتمد عليه الدول النامية بشكل كبير لتمويل التنمية، و أي نقص في تحصيل الضرائب ينعكس على المسار التنموي لهذه الدول، و بالرغم من نسبة الضرائب الهزيلة وغير الكافية لتغطية حجم النفقات مما سبب عجز على مستوى الميزانية العامة للدول النامية. و لما كانت هذه النفقات تعتمد في تمويلها على الجبايات إلى جانب مصادر أخرى فإن التهرب الضريبي يؤثر بشكل سلبي على النفقات العمومية، وهكذا قد أصبحت ميزانية الدولة تعاني عن عجز هيكلية¹.

الفرع الثالث: آثار التهرب الضريبي الدولي على حقوق الإنسان

يترتب على التدفقات المالية غير المشروعة ومنها الأموال الناتجة عن التهرب الضريبي، تهديد استقرار المجتمعات وأمنها وتفويض قيم الديمقراطية والأخلاق والعدالة الضريبية، وتعرض التنمية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للخطر، خصوصا عندما تتيح التدابير القاصرة المتخذة على الصعيدين الوطني والدولي إلى الإفلات من العقاب. فالفساد وتحويل الأموال غير المشروعة، والحوافز القانونية، وغيرها من الحوافز التي تحول دون إعادة هذه الأموال لا تتسبب فقط في حجب الموارد عن الأنظمة اللازمة للقضاء على الفقر ومكافحة الجوع وتعزيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، بل تفوض أيضا التمتع بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والمدينة والسياسة والحق في التنمية. وتؤدي التجاوزات الضريبية من جانب الشركات غير الوطنية والأفراد ذوي الأرصدة المالية الضخمة إلى إجبار الحكومات على تدبير إيرادات من مصادر أخرى، بما في ذلك تديورها عن طريق الضرائب التنالزية التي تقع وطأته، أشد ما تقع على الفقراء وينطوي ذلك على آثار هامة على حقوق الإنسان

¹ مهى حاجي شاهين، نفس المرجع، ص ص. 536-535

لأن هياكل الضرائب التنافسية تحد من تأثير البرامج الاجتماعية المتعلقة بإعادة توزيع الثروة لأن الأمر ينتهي فعلا إلى أن تمول هذه البرامج من الفقراء أنفسهم الذين يفترض فيها أن يستفيدوا منها.¹

المطلب الرابع : آليات التهرب الجبائي الدولي

يعتبر التهرب الجبائي الدولي شكلا من أشكال التهرب الجبائي بصفة عامة، وما يميزه هو الخاصية الدولية فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة. بين دولتين أجنبيتين أو أكثر فيحاول المكلف بالضريبة التخفيف من عبئه الجبائي مستخدما في ذلك كافة الطرق المشروعة وغير المشروعة، فقد يقوم بتحويل أرباحها إلى خارج إقليم الدولة المتواجد بها، للتهرب من الضريبة الداخلية إذا كانت مرتفعة القيمة، أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات الجبائية المرصودة في ذلك القانون في البلد المضيف.

وقد شهدت نهاية القرن العشرين أيضا ميلاد تكنولوجيا المعلومات الرقمية التي تختزل المسافة والزمن وبذلك تحول العالم إلى قرية صغيرة في ظل ما يسمى العولمة التي يقصد بها إزالة الحدود الاقتصادية والعلمية والمعرفية بين الدول بما يسمح بالانتقال السريع و غالبا غير الملموس للأشخاص والخدمات ورؤوس الأموال وكذا المعلومات والأفكار و القيم².

ولما كان التهرب الجبائي الدولي ذا تأثير سلبي على الاقتصاد الوطني لأي دولة من الدول. بات ضروريا أن نعرض أهم الآليات التي يلجأ إليها المكلفين للتهرب الجبائي والتي يمكن حصرها في ما يلي³:

- أسعار التحويل
- الجنات الضريبية
- التجارة الالكترونية
- المنشأة الثابتة

¹ مهى حاجي شاهين ، نفس المرجع، ص. 537.

² ملال مُجّد طارق، 2013 مرجع سبق ذكره، ص. 126.

³ ملال مُجّد طارق، 2013، مرجع سبق ذكره، ص. 127.

أولاً: أسعار التحويل

تؤثر أسعار التحويل على الأرباح السابقة للضريبة التي يكسبها كل طرف من معاملة غير المحدود ومقدار ضريبة الشركات المستحقة في كلا البلدين وتقوم آلية السعر التحويلي وقفاً لما يلي : إذا كانت الضرائب على أرباح الشركات مرتفعة في الدولة الأم عنه في الدولة المضيفة ، وكانت الشركة الأم تصدر إلى الشركة التابعة لها فإنها في هذه الحالة تسعر صادراتها إلى فرعها في الدولة المضيفة بسعر أقل مع السعر الفعلي ناقلة بذلك الأرباح من الشركة الأم إلى الشركة التابعة لها ، بهذا تقلل العبء الضريبي الكلي للشرك، وترفع السعر في حالة العكسية، أي إذا كانت الضرائب على أرباح الشركات مرتفعة في الدولة المضيفة . ويستخدم السعر التحويلي للتهرب من الضرائب الجمركية على الواردات فكلما كانت بمستويات هذه الضرائب مرتفعة في الدولة المستوردة كلما لجأت الشركات لتسعير السلعة بسعر أدنى من الواقع لتجنب دفع الضريبة كما قد يتخذ السعر التحويلي كأداة للتهرب من القيود التي تفرضها الدولة المضيفة على مقدار الأرباح التي تحولها الفروع إلى الشركة الأم، فعندما ترغب هذه الشركات في أن تعيد أرباحها من الشركة التابعة إلى الشركة الأم، فعندما ترغب هذه الشركات في أن تعيد أرباحها من الشركة التابعة إلى الشركة الأم تلجأ لتسعير الصادرات الشركة التابعة إلى الأم بسعر أدنى من الواقع أو العكس أي بسعر أعلى من الواقع، وتكون الأرباح بذلك قد تحولت فعلاً من الشركة التابعة إلى الشركة الأم . ويتم التهرب الجبائي باستخدام أسعار التحويل¹ :

- إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها و في بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة متعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينها في الدفاتر الحسابية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار .

- التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الجبائية في الدول المختلفة، بحيث تخفض من النفقات، ومن ثم تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام جبائي متشدد .

¹ مهى حاجي شاهين ، مرجع سبق ذكره، 2019 ، ص ص. 532-534 .

- عند توزيع الأرباح ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة من طرف الشركة الأم وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، لم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم، وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن تم تنهرب من عدل الضريبة المرتفع في البلد الأم و في ختام هذا البحث لا بد لنا أن نؤكد على أن الشركات المتعددة الجنسيات إنما تستهدف بنشاطها دول معينة وخصوصا النامية التي توفر فيها الظروف التي تراها تلك الشركات ملائمة لاستثمارها، من حيث حجم التنازلات والتسهيلات الضريبية .

- دفع عجلة التنمية فيها متناسبة أو غير عاملة بأن تلك الشركات إنما تستثمر فيها ليس لغرض تنشيط اقتصادها و إنما لغرض تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح عن طريق التهرب الجبائي، و تسبب تلك الدول بأضرار كبيرة باقتصادها نظرا لحجم الموارد المالية الكبيرة التي تحرم منها تلك الدول، وكذلك إن أغلب تلك الشركات لا تقوم بنقل رأس المال التكنولوجي و الذي في الغالب تكون الدول النامية في حاجة ماسة إليه لتطوير اقتصادها .

ثانيا: الجنات الضريبية

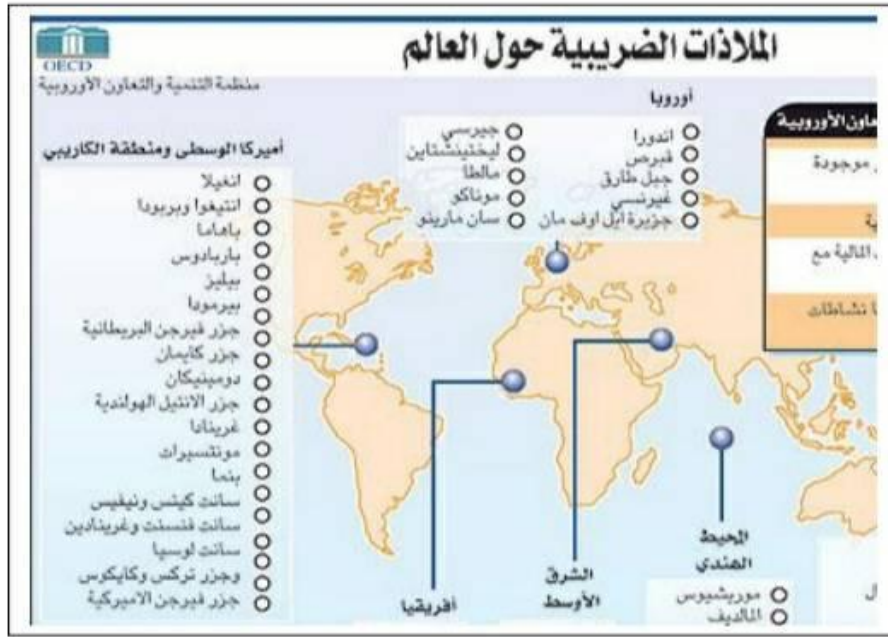
تعد دول الجنات الضريبية بما تقرره من الامتيازات ومميزات جبائية تصل في كثير من الأحيان إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة، مناخا مناسباً وأكثر ملائمة للاستثمارات، وبهذا فان الشركات دولية النشاط تحاول أن تخلق في هذه الدول لشركات الوليدة أو شركات وسيطة لتحقيق غرضها الرسمي نحو تعظيم أرباحها وتخفيف أعبائها الجبائية .

تعرف الجنات الضريبية بأنها إقليم وطني تكون فيه اقتطاعات الضريبة في مجموعها اقل من غيرها في مكان آخر حيث يصل الأمر من الناحية إلى عدم وجود ضرائب على الإطلاق .
مما سبق يمكن استخلاص ما يلي¹:

- هي عبارة عن أقاليم أو بلدان.
- تكون الاقتطاعات الضريبية متعمدة أو ضعيفة .
- نظام جبائي محفز بالدول الأخرى .
- نظام جبائي محفز أكثر من بلدانهم الأصلية (البلدان الأصلية للشركات دولية النشاط).

¹ ملال محمد طارق، 2013، مرجع سبق ذكره، ص. 127.

الشكل رقم (2): الملاذات الضريبية في العالم حسب القارات 2016



المصدر: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) التقرير الاقتصادي 2016.

الجدول رقم (01) يمثل الجنات الضريبية التي تعهدت بتطبيق معيار الشفافية و تبادل المعلومات

الضريبية (القائمة الرمادية الداكنة)

عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة	سنة التعهد	السلطة المعنية	عدد الاتفاقيات الجبائية المبرمة	سنة التعهد	السلطة المعنية
(01)	2007	جزر مارشال	(0)	2009	اندورا
(01)	2009	موناكو	(0)	2002	انجويلا
(0)	2002	مونتسرات	(07)	2002	انتيجوا و بربودا
(0)	2003	ناورو	(04)	2002	اروبا
(07)	2000	جزر الانتيل	(01)	2002	الباهاما
(0)		الهولندية	(06)	2001	البحرين
(0)	2002	نيوي	(0)	2002	بليز
(0)	2002	بنما	(03)	2000	برمودا
(0)	2002	سانت كيتس	(03)	2002	جزر فيرجن

الفصل الأول: الأدبيات النظرية

البريطانية	2000	(08)	وينيفيس	2002	(0)
جزر كايمان	2002	(0)	سانت لوسيا	2002	(0)
جزر كوك	2002	(01)	سانت فنسنت	2002	(0)
دومينيكا	2002	(01)	وغرينادين	2000	(0)
جبل طارق	2002	(01)	ساموا	2002	(0)
جرينادا	2002	(01)	سان مارينو	2002	(0)
ليبيريا	007	(0)	جزر تركس	2002	(0)
ليشتنشتاين	2009	(01)	وكايكوس	2003	(0)
			فانواتو		
المراكز المالية (قائمة الرمادية الفاتحة)					
النمسا	2009	(0)	جواتيمالا	2009	(0)
بلجيكا	2009	(01)	لوكسمبورغ	2009	(0)
بروناي	2009	(05)	سنغافورة	2009	(0)
شيلي	2009	(0)	سويسرا	2009	(0)

المصدر: بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20/ اوت/1955، سكيكدة، الجزائر، 2009.

الجدول رقم(02) يمثل الملاذات الضريبية حسب التقسيم الجغرافي في عام 2015

الدول	المنطقة
انجويلا، انتيغا وباربودا، ارويا، البيما، بربادوس، جزر فيرجن البريطانية، جزر كايمان، دومينيكا، وغرينادا، مونتسيارت، جزر الانتيلاليلولندية، وسانتكيتسونيفيس، سانتلوسيا، سانتفنسنت، جزر غرينادين جزر تركسكايكوس، جزر فيرجم الامريكية.	الكاربي و جزر الهند الغربية
بميزو كوستاريكا وبنما	امريكا الوسطى
هونغك و نغوماكا و وسنغافورة	سواحل شرق اسيا
اندوراو، جزر القنال الانجليزية، غيرنسيوجيرسي، قبرص، جبل طارق،	اروبا و بحر الابيض المتوسط

جزيرة مان، ايرلندا، ليختنشتاين، لوكسمبورغ، موناكو، سانمارينو، سويسرا، المحيط الهندي، جزر المالديف، وموريسوس وسيشيل.	
البحرين و الاردن و لبنان.	الشرق الاوسط شمال الاطلسي
برمودا	شمال الاطلسي
جزر كوك، جزر مارشال، وساموا، وناورو، نيوي، تونغغا، فانواتو، غرب افريقيا ليبيريا.	المحيط الهادي و جنوب المحيط الهادي
ليبيريا	غرب افريقيا

المصدر: اسراء كاطع فياض و آخرون الملادات الضريبية الآمنة توزيع الجغرافي و الاثار الاقتصادية-، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة واسط، العدد 09، 2020/08/125.

أ. خصائص اللجنة الضريبية

تتمثل خصائص الجئات الضريبية في¹ :

- **سعر ضريبة منخفض** : إن أهم ما يميز الجئات الضريبية هي الامتيازات التي يقرها التشريع الجبائي خاصة بالنسبة للاستثمارات والدخول الأجنبية بغرض جذبها لتنمية اقتصادها، فهي بذلك تضحى بإيراداتها الضريبية في سبيل تنمية إيراداتها من الاستثمارات والعملات الأجنبية .
- **الاستقرار السياسي ، الاقتصادي ، القانوني والاجتماعي** : نقصد بالاستقرار السياسي أن تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى من أي انقلابات أما الاستقرار الاقتصادي فيتجسد في عدم تدخل الدولة في أعمال هذه المشروعات و يكمن الاستقرار القانوني في عدم حدوث تغيرات مفاجئة و غير متوقعة في تشريعات ، ويتمثل الاستقرار الاجتماعي في توفر مختلف الخدمات والبنى التحتية التي تحتاجها المشروعات .
- **سرية معاملات البنوك و المعاملات التجارية** : تسعى الشركات الدولية إلى التعامل مع البنوك على مستوى من الكفاءة والسرية و يتم إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية .

¹ ملال محمد طارق، 2013، مرجع سبق ذكره، ص ص. 128-129

● **الاتصالات والمواصلات الحديثة المتطورة** : إن أهم خصائص الجنات الضريبية أن تكون ذات موقع متميز و معروف على المستوى الدولي بحيث يمثل عنصر جذب هام للاستثمارات كما يجب أن تمتلك شبكة متقدمة من وسائل الاتصال تجعل من السهل التفاعل بين الدولة الأم و فروعها .

ويتخذ التهرب الجبائي قبل توزيع الأرباح عن طريق زيادة أو نقصان للنفقات و التكاليف بطريقة صورية بحيث تقلل من العبء الضريبي إلى اقل حد ممكن من الدول ذات النظام الجبائي المرتفع وتوزيع للأرباح في دول الجنات الضريبية ، أما بعد توزيع الأرباح فإن الشركات الوليدة الكائنة في الجنة الضريبية لا تقوم بتحويل تلك الأرباح إلى شركة الأم لكي لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة بل تقوم بإعادة استثمار هذه الأرباح في الجنة الضريبية

ثانيا: التجارة الالكترونية

تعد التجارة الالكترونية وسيلة مستحدثة لتبادل السلع و الخدمات عن طريق وسائل الاتصالات الحديثة و أهمها الانترنت و تتميز عن التجارة التقليدية بأنها تحرق حاجز الزمان و المكان و من شأن هذه الخصائص أن تجعل تطبيق الأحكام التقليدية لفرض الضريبة على دخل التجارة الالكترونية أمرا صعبا أن لم يكن مستحيلا وخصوصا فيما يتعلق بتحديد السيادة الضريبية التي تمنح الدولة الحق في فرض الضريبة تعيين مصدر الدخل ونوعه. وقد بدأت السلطات الحكومية في كثير من الدول المتقدمة في دراسة فروع التجارة الالكترونية و مجالاتها للوقوف على مدى إمكانية تطبيق القواعد الجبائية المعمول بها حاليا و بالرغم من وجود آراء تؤكد إمكانية إخضاع التعاملات التجارية الالكترونية للقواعد الضريبية الحالية إلا أن الواقع العملي اظهر أهمية صياغة التشريعات الجديدة لهذا العال الجديد .

أما بخصوص الكلام عن الجباية الإلكترونية في الجزائر فمازال بعيد المنال : حيث لا وجود لثقافة جبائية وإلكترونية لدى المكلفين في الجائر الذين تعودوا على المبادلات المالية¹ .

ثالثا: المنشأة الثابتة

ابتدعتها الشركات دولية النشاط حيث تستطيع بمقتضاه تحقيق أعلى ربح ممكن بأقل عبء ضريبي ممكن، فنجد في نموذج منظمة التعاون و التنمية في المجال الاقتصادي OCDE الذي أخذ بفكرة المنشأة الثابتة على أن

¹ ملال محمد طارق، 2013، مرجع سبق، ذكره، ص. 129.

الأرباح التي يحققها مشروع في إحدى الدولتين تخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم يكن المشروع يزاوّل نشاطه في الدولة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة فيها .

و قد أجمعت كافة الاتفاقيات والتنظيمات الدولية على اعتبار المنشأة الثابتة معيار أو ضابط جبائي إسناد جبائي يمكن اللجوء إليه لإخضاع أرباح الشركات الدولية النشاط لضريبة في الدولة التي تمارس فيها هذه الشركات نشاطا عن طريق المنشأة الثابتة .¹

المبحث الثالث: دور اسعار التحويل في التهرب الجبائي الدولي

إن توسع الشركات من خلال فتح أقسام وفروع داخل أو خارج الإقليم أو الدولة المجودة بها، غالبا ما يتم بهدف الاستفادة من الاختلافات البيئية كإخفاص تكاليف اليد العاملة أو القرب من أسواق تصريف المنتجات أو القرب من مصادر المواد الأولية.

و ساهمت المحاسبة الدولية بشكل فعال في مساعدة الشركات متعددة الجنسيات في وضع الاستراتيجيات الخاصة بأسعار التحويل للسلع و الخدمات (المواد الأولية ،منتجات نصف مصنعة، المنتجات التامة)بين مجموعة من الشركات التابعة و الفروع فيما بينها و الشركة الأم كما أن الاختلافات الضريبية بين الدول دفع تلك الشركات إلى تركيز معظم أرباحها في الدول المضيفة ذات المعدلات الضريبية المنخفضة بهدف تخفيض حجم الأعباء الضريبية على نشاطها .إلا أن أسعار التحويل تعتبر من أهم أساليب التهرب الجبائي الدولي بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، فان قيمة الأرباح تتحدد مسبقا وفقا لأسعار التحويل التي يتم بناء عليها عمليات البيع والشراء بين الشركة الأم و الفروع التابعة لها .

المطلب الأول: آليات التهرب باستخدام أسعار التحويل من وجهة نظر المشروع الجبائي الجزائري

بالنسبة للنظام الجبائي الجزائري، فان المشرع لم يحدد طرقا يتم تعيينها في تحديد أسعار التحويل، فقد تركت للشركات حرية الاختيار شريطة أن تعلن وتبرر هذه الشركات السياسة المنتهجة في تحديد أسعار كالتحويل كما حدد طرق تحويل الأرباح التي يمكن من خلال تحويل الأرباح بطريقة غير قانونية، فقد أتمت المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، بغرض

¹ ملال محمد طارق، 2013، مرجع سبق ذكره، 2013، ص. 130.

النص صراحة على نمط العمليات التي يترتب عنها تحويلات غير عادية للمداخل الأرباح خارج الجزائر، وتوجب إعادة النظر فيها واندماجها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة وهي¹ :

- زيادة أسعار الشراء أو البيع أو تخفيضه: حيث تقوم المنشأة الجزائرية بإنجاز عمليات الشراء لدى المنشأة الأجنبية بأسعار زائدة، أو تقوم بالبيع للمؤسسة الأجنبية بأسعار مرتفعة، و هذا بخلاف سعر البيع المطبق من طرف المنشأة لنفس المنتج عند تعاملها مع شركات مستقلة .
- تسديد الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل: يمكن للشركات المقيمة بالجزائر والتابعة لشركة أجنبية أن تسدد أتاوى منصوص عليها بموجب عقد ، موجهة لدفع ثمن بعض الخدمات المقدمة، كحق التنازل عن رخصة استغلال ، براءة اختراع ، طرق التصنيع و صيغة ، أو المساعدة المباشرة في الميادين التقنية أو العلمية أو التجارية أو الإدارية الخ، وذلك بمبالغ لا تتوافق مع تقنية المبلغ المدفوع عادة لقاء الخدمات المقدمة بصفة فعلية من طرف الشركة الأجنبية.
- منح قروض بدون فائدة أو بمعدلات منخفضة: حيث تقوم الشركات المقيمة بالجزائر باقتطاع مبالغ من أموالها الخاصة أو من الأموال المفترضة، من اجل منح امتياز على شكل قرض أو تسبيقات بدون فائدة أو بمعدل فائدة منخفض جدا لشركة أجنبية يجمعها بها رابطة تبعية .
- كما يمكن أن تطلب قروضا أو تسبيقات لدى مؤسسات مقيمة بالخارج، حيث يطبق على هذه القروض أو التسبيقات معدل فائدة مرتفع .
- التخلي عن الفوائد المنصوص عليها بموجب عقود القروض: حيث تقوم الشركات المقيمة بالجزائر إلى تقديم مساعدات مختلفة، عن طريق التخلي عن القروض، المساعدات أو الإعانات المالية، وكذا التخلي عن الفوائد المنصوص عليها بموجب عقود القروض.
- منح امتيازات غير مكافئ للخدمة المحصل عليها: حيث يتم تحويل أرباح عن طريق الفاتورة غير العادية للخدمات لأي شخص دون فاتورة مبلغها و / أو بدون مقابل يشكل تصرفا غير عاديا في التسيير.

¹ قمان عمر، بن شهرة سعدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص ص. 120-121.

- وسائل أخرى: يمكن لوسائل أخرى أن تشكل تحويلات غير عادية، فيتعلق الأمر على سبيل المثال بعمليات التنازل عن عناصر معنوية، خدمات دون مقابل، توظيف عمال دون مقابل، توظيف عمال مجاناً وعليه يمكن اعتبارها تحويلات الأرباح، وخاصة إذا تبين أنها من المفروض أن تكون مقابل عوض وفقاً لمبدأ المنافسة الزهيدة.

المطلب الثاني : دور أسعار التحويل في التهرب الجبائي الدولي

إن التحويل غير المباشر للأرباح باستعمال أسعار التحويل، بهدف حجبها عن الضريبة في الدول ذات النظام الجبائي المرتفع، يقوم على التزييف أو التلاعب في أسعار السلع والخدمات داخل الشركات دولية النشاط . لذا فإن ما يشغل الشركة الأم عند تحديدها لأسعار التحويل في المعاملات مع الشركات الوليدة أو فيما بين الشركات الوليدة ببعضها البعض هو النظام الجبائي للدول المختلفة الكائنة لهذه الشركات ومستوى أسعار الضريبة على أرباح فيها. فهي تحدد مسبقاً الربح الذي تحققه حيث يرتفع معدل الربح في الدول ذات النظام الجبائي المخفف، و يقل معدله لو قد يصل إلى درجة الخسارة في الدول ذات النظام الجبائي المشدد¹ .

لا يتم التعامل بأسعار التحويل بين الشركة دولية النشاط و أي شركة أجنبية أخرى إذا فهي الحالة تطبيق الأسعار العادية أو الثمن المحايد وهو السعر الذي يمكن أن يكون ثمناً للسلع والخدمات فيما لو تم التعلل فيها مع طرف ثالث لا يرتبط مع هذه الشركات بعلاقة قانونية.

وتمثل أسعار التحويل من آليات الهرب الجبائي الدولي بالنسبة للشركات دولية النشاط فقيمة الأرباح تتحدد مقدماً وفقاً لأسعار التحويل التي يتم بناءاً عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقاً لهذه الآلية².

تمثل إذن أسعار التحويل الوسيلة الأكثر سهولة للتهرب الجبائي لدى مجتمعات الشركات و عليه يمكن القول على الأقل أن الاستعمال المفرط لها يمكن أن يطرح مشكل خاص بالنسبة للدول السائرة في طريق النمو، والتي غالباً ما تتنامى فيها الشركات الدولية و توظفها لفائدتها، لأجل ذلك فإن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تمنح اهتماماً وتكفلاً تقنياً لهذه الدول من أجل مساعدتها في تنفيذ القواعد المتعلقة بأسعار التحويل ، أخذاً بعين الاعتبار الوضعية الخاصة للدول.

¹ ملال مجد طارق، 2013، مرجع سبق ذكره، ص. 130.

² ملال مجد طارق، 2013، مرجع سبق ذكره، ص. 131.

المطلب الثالث: الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية لمحاربة ظاهر أسعار التحويل

إجراءات التحقيق الممارسة على أسعار التحويل

يتم إعادة النظر في أسعار التحويل المطبقة من طرف المؤسسات وفقا للإجراءات المتبعة بمناسبة إجراء تحقيق مصوب أو تحقيق في المحاسبة، وذلك طبقا لأحكام المواد 20، 20 مكرر، 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية. وتكون كالتالي¹:

- طلب المعلومات

تطبيقا لأحكام المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية بحق لعون التحقيق سواء كان تابعا لاختصاص مديرية كبرياء المؤسسات أو الهبات الأخرى للمديرية الولائية للضرائب أثناء التحقيقات في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة ويتوافر عناصر تفترض وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح أن يطلب من المنشأة محل التحقيق امتداد بالوثائق التي تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المطبقة في مجال إعادة النظر في الصفقات التي تبرمها المؤسسات، يقع عبئ الإثبات على عائق الإدارة الجبائية وهذا من أجل تفادي كل تعسف وضمان حقوق المكلفين بالضريبة .

وعليه يتعين على مصالح التحقيق قبل إرسال الطلب جمع المعلومات والمعطيات الضرورية التي تؤكد فرضية وجود تحويل غير مباشر للأرباح و من هذه المؤشرات :

- ✓ وجود روابط التبعية القانونية أو الفعلية (هياكل تنظيمية ، معطيات عمومية، عناصر تصريحية، عقود شركات، أو كل معلومات أخرى من هذا النوع) أو النظام الجبائي للمؤسسة المقيمة في الخارج .
- ✓ ضبط الصفقات (الفرق في الثمن أو التعديلات معتبرة في الثمن ، في معدل الأتاوى، تسبيقات بدون مقابل زهيد، شروط الدفع مختلفة عن المعايير المعمول بها عادة، تخفيضات، مساعدات مالي، تكلفة مبالغ فيها، إعانات تخلي غير مبرر، تكاليف محتملة بدون حق .

- دراسة وضعية طلب المعلومات

طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية يملك المكلفون بالضريبة المعنيون الذين وجهت إليهم المعلومات أجل ثلاثون يوما لتقديم عناصر رده على طلب الإدارة الجبائية. ويجب أن تسلم المنشأة محل التحقيق كل الوثائق بلغة تفهمها الإدارة، إذا يمكن للإدارة طلب من المنشأة ترجمتها لتسهيل فهمه .

¹قمان عمر، بن شهرة سعدي، 2020، مرجع سبق ذكره، ص ص. 121-123 .

- التحليل الوظيفي

يسمح التحليل الوظيفي بتوضيح الدور الاقتصادي للشركة المحقق معها في المجمع الذي تنتمي إليه، كما تسمح بتحديد المقابل الذي تستحقه فعلا، إذ أن مستوى الخطر المحتمل في المجمع يستوجب مستوى المقابل المالي الذي تتقاضاه الشركة التي تتحمل الخطر وتضمن الوظيفة، ويشكل التحليل الوظيفي شرطا مسبقا لا يمكن الاستغناء عنه من أجل القيام بأي تحليل لأسعار التحويل .

و تم هذا التحليل من طرف المحقق وفق الإجراءات التالية :

أ. جمع المعلومات

انطلاقا من التدخل الأول بعين المكان، على المحقق جمع أقصى قدر من الوثائق والمعلومات، حيث يجب عليه طلب عقود المبرمة ما بين المجمع على وجه الخصوص.

ب. تحليل المعلومات

بعد جمع الوثائق يساهم تحليل الوثائق القانونية (عقود الخدمات المبرمة بين المجمع، محاضر الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات) في فهم الوظائف والأخطار كما أنه ومن اجل الحصول على نظرة شاملة على المجمع، يجب إعادة تشكيل مخطط قانوني ومخطط وظيفي وتصفح المواقع الالكترونية للمؤسسات المحقق معها سابقا.

ج. تقرير مردودية قطاع النشاط

يقوم المحقق بتصفح الدراسات الاقتصادية المتضمنة لتحليل مختلف مجالات مختلفة مجالات نشاط الصناعة ن الخدمات، التوزيع و المالية وكذا قراءة الصحافة الاقتصادية لتكوين نظرة شاملة حول المردودية العامة للقطاع .

د. المقارنة مع المعطيات المحاسبية

يتم مقارنة معطيات التحليل الوظيفي مع المعطيات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بعض الحسابات المنتظمة في جدول حسابات النتائج وخصوصا مصاريف الإشهار، العمولات والأتاوى، اللجوء إلى التعامل من الباطن، احتياجات التمويل.

ذ. إعادة جدول التحليل الوظيفي

من أجل الحصول على نظرة عامة حول المنشأة المحقق معها بخصوص إبرام صفقة ما، يجب كتابة المعلومات المجمعة على جدول يتضمن قائمة الوظائف الممارسة والأخطار المحتملة، و يجب أن يتضمن هنا الجدول

عددا كافيا من الأعمدة يعادل عند الشركات المعنية بالصفقة وكذلك عددا كافيا من الأسطر يوافق عدد الوظائف الممارسة والأخطار المحتملة من اجل إبرام الصفقة المذكورة .

و يتم التركيز عند التحليل الوظيفي على النقاط التالية¹ :

- نشاط بسيط كالشراء والبيع يفترض مبدئيا وجود أخطار ووظائف محدودة وبالتالي يمكن أن يكون مقابلها المالي ضعيفا، غير انه يتم قبول مقابل مالي أكثر ارتفاعا إذا اتسعت مجموعة الوظائف الممارسة .
- نشاط البحث والتطوير يفترض في نفس الوقت وجود وظيفة ذات قيمة مضاعفة عالية وكذلك مخاطرة كبيرة، نظرا للطابع المتقلب وغير المضمون للنتائج، هذان ستلزمان تخصيص قابل مالي مرتفع نسبيا.

التشريعات والتدابير المتخذة من طرف الإدارة الجبائية الجزائرية

إعادة إدماج الأرباح المحول بطريقة غير مباشرة:

أنشأت المادة 08 من قانون المالية السنة 2007 في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 141 مكرر بغرض وضع إطار قانوني يمكن الإدارة الجبائية من إعادة اندماج في النتائج الخاضعة للضريبة الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة و غير عادية خارج الجزائر والمتأتية من الأسعار المطبقة على الصعيد الدولي بين المؤسسات المرتبطة.

وقد أتمت المادة 09 من قانون المالية 2008 المادة 141 مكرر المذكورة أعلاه بغرض تمديد الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة وغير عادية خارج الجزائر بين المؤسسات المرتبطة لتشمل الأرباح المحولة للمؤسسات الحلية المرتبطة المستغلة في الجزائر والتي ترتبط فيما بينهما بروابط التبعية تحت أي شكل من الأشكال، وتكون هي الأخرى أيضا موضوع رقابة على أسعار التحويل .

قد شددت الإدارة الجبائية الرقابة على أسعار التحويل من خلال تتبع مختلف التدفقات بين المؤسسات في حالة عجز إذا يمكن للمؤسسات المرتبطة مع المؤسسات المؤهلة للاستفادة من هذه الأنظمة أن تلجأ إلى التحويل غير المباشر لأرباحها للمؤسسات المستفيدة من الامتيازات الجبائية قصد تقليص الأساس الخاضع للضريبة وتجنب دفع الضريبة ، لكون هذه المؤسسات معفية من الضريبة² .

¹قمان عمر، بن شهرة سعدي ، مرجع سبق ذكره، 2020، ص. 123.

²قمان عمر، بن شهرة سعدي ، مرجع سبق ذكره، 2020، ص . 123-124.

إلزامية مسك المحاسبة التحليلية:

أدرجت المادتان 8 و 44 من القانون المالية 2017 إلزامية تقديم عناصر المحاسبة التحليلية للإدارة الجبائية إذا طلبت هذه الأخيرة ذلك .

إذ تعتبر المحاسبة التحليلية وسيلة تسيير توضح الرؤية للمؤسسة لاتخاذ القرارات عن طريق حساب التكاليف وتحليلها والمعلومات حول تحديد أسعار البيع ومردودية بعض الأنشطة وكذا حصة كل منتج أو نشاط في النتيجة الإجمالية، ولهذا يمكن للمؤسسة استعمال عدة طرق لحساب تكاليف المحاسبة التحليلية .

حيث أدرجت المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017 على مستوى المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة إلزامية مسك محاسبة التحليلية، تخص هذه الإلزامية المؤسسات التي يتوجب عليها تقديم الوثائق المبررة لسياسة أسعار التحويل المطبقة والتي تتمثل في ذلك المذكورة في المادة 196 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية¹ .

المؤسسات التي تمسك المحاسبة التحليلية بصفة إجبارية:

و يتعلق الأمر بالمؤسسات التالية²:

- الأشخاص المعنويون أو تجمعات الأشخاص المعنويون المشكلة بقوة القانون أو فعليا، العاملة في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها كما ينص عليه التشريع المتعلق بالمحروقات وكذا الأنشطة الملحقمة بها .
- شركات رؤوس الأموال وكذا شركت الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو مشار إليه بموجب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يفوق رقم أعمالها عند تاريخ إقفال السنة المالية أو يساوي مبلغا يحدد بموجب قرار صادر عن وزير المالية :
- تجمع الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، عندما يفوق رقم الأعمال السنوي لأحدى الشركات العضوة أو يساوي مبلغا محدد بموجب قرار صادر عن وزير المالية :
- الشركات المقيمة بالجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا تلك التي ليس لها منشأة مهنية بالجزائر، كما هو مشار إليه في المادة 1-156 ن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

¹قمان عمر، بن شهرة سعدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص . 124.

²قمان عمر، بن شهرة سعدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص . 124.

المؤسسات التي تمسك المحاسبة التحليلية بصفة اختيارية:

وهي كل المؤسسات غير المذكورة في المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وفي إطار عمليات فرض الرقابة التي تنص عليها المادتان 20 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وبوجود عناصر يفترض من خلالها إجراء تحويلات غير مباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تنص المادة 44 من قانون المالية 2017 والمادة 8 و 44 من قانون الآلية 2017 يجب على المؤسسات سواء الملزمة أو المخيرة بمسك المحاسبة التحليلية من وضعها تحت تصرف المحقق بطلب منه¹.

تمديد الأجل المحدد للتحقيق في عين المكان :

إذ تنص المادة 20 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية تمديد مدة التحقق بأجل ثلاثين يوماً، وهذا في حال الاشتباه في وجود عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح نحو الخارج كما نصت المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017 على إمكانية تمديد مهلة التحقق في عين المكان سنة 06 أشهر، عندما توجه الإدارة الجبائية طلباً للمعلومات إلى إدارات جبائية أخرى، وهذا في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات².

رفع مبلغ الغرامة المنصوص عليها في حال عدم تقديم الوثائق المبررة لأسعار التحويل المطبقة:

إذ بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2017 والتي عدلت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تفرض غرامة مالية تقدر ب 2.000.000 دج، ويجدر التذكير أن الأمر يتعلق بالغرامة المفروضة في حال عدم تقديم الوثائق المبررة لأسعار التحويل المطبقة من طرف المؤسسات المرتبطة. وتحدد طبيعة الوثائق بموجب القرار المؤرخ في 12 أبريل 2012 والمتعلق بالوثائق التي تبرر أسعار التحويل المطبقة من قبل الشركات المتصلة.

وتم توسيع مجال تطبيق هذا الالتزام بموجب المادة 57 من قانون المالية 2018، ليشمل جميع الشركات المتحالفة والشركات الأجنبية والشركات الأعضاء في المجمع التي لا تتدرج ضمن اختصاص مديرية كبرياء المؤسسات³.

¹ قمان عمر، بن شهرة سعدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص. 124-125.

² قمان عمر، بن شهرة سعدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص. 125.

³ قمان عمر، بن شهرة سعدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص. 125.

فرض عقوبة على الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة :

إذا تأكدت فرضية وجود تحويل للأرباح نحو الخارج بمفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عند تحقيق من طرف أعوان التحقيق التابعين لمديرية كبريات المؤسسات فلا بد من تطبيق زيادة تقدر ب 25% على الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة إلى الخارج وهذا طبقاً لأحكامها المادة 192-3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و تجدر الإشارة أن هذه الزيادة لا تطبق على المؤسسات المحقق معها من طرف الهيئات الأخرى الإدارية الجبائية¹.

إلزامية تقديم وثائق تكميلية تبرر أسعار التحويل المطبقة

استحدثت المادة 17 من قانون المالية 2019 التزاماً آخر للشركات الأعضاء في الجمع والمتمثلة في وضع تحت تصرف المحققين زيادة على الوثائق الأصلية، ووثائق تكميلية تبرر سياسة الأسعار التحويل المطبقة بين شركات الأعضاء، و هذا بناء على طلب هؤلاء أو بطلب من الإدارة الجبائية . كما تجدر الإشارة انه يترتب عن خرق هذا الالتزام تطبيق العقوبات السابقة الذكر والمنصوص عليها في أحكام مادة 192-3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة².

إلزام الشركات التي تمسك محاسبة موحدة من تقديمها :

أدرجت المادة 45 من قانون المالية لسنة 2018 تعديلاً على المادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية، من أجل إلزام الشركات التي تمسك محاسبة موحدة لأن تضع تحت تصرف أعوان التحقيق الحسابات الموجودة، و هذا لتمكين الإدارة الجبائية من الوصول بسهولة إلى المعلومات المتعلقة بنتائج كل مؤسسة تدخل ضمن نطاق التوحيد، سواء كانت في الخارج أو في الجزائر، مما سيمكن أعوان التحقيق من تجميع واستغلال بسهولة المعلومات الواردة في الميزانية الموحدة مثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة أو جدول تدفقات الخزينة وكذا تقرير تسيير المجمع³.

المطلب الرابع : الوسائل و الإجراءات المقترحة لمكافحة التهرب الجبائي في الجزائر

عملت الجزائر منذ الانفتاح الاقتصادي في بداية التسعينات على وضع وخلق مجموعة من الآليات والوسائل لكبح ظاهرة التهرب الجبائي بتوعية المشروع وغير المشروع من خلال استحداث مجموعة من الهيئات ممثلة

¹ قمان عمر، بن شهرة سعدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص. 125.

² قمان عمر، بن شهرة سعدي، مرجع سبق ذكره، 2020، ص. 125.

³ - قمان عمرو، بن شهرة سعدي، 2020، مرجع سبق ذكره، ص. 123-125.

في المديرية العامة للضرائب والتعاون مع بعض الوزارات كالتجارة إلا أن هذه الوسائل بقيت مقصورة على تدخل الإدارة الجبائية والتي وجدت نفسها وحيدة في مواجهة ظاهرة معقدة متداخلة ومؤثرة على بعض الظواهر الأخرى كتهريب الأموال وتهريب رؤوس الأموال¹، وتكمن الإجراءات والتدابير الوقائية من التهريب الجبائي في:

1. نظام تحليل المخاطر:

من أجل برمجة جدية للمكلفين الرقابة الجبائية وجب استخدام وسائل تحليل الخطر (risque management) والذي يسمح بتصنيف المكلفين بالضريبة حسب درجة الشفافية الضريبية، ويأخذ بعين الاعتبار هذا النظام المكلفين الذين يمثلون القانون حيث يعالجوا معالجة تفاضلية، فدرجة الشفافية تقاس على أساسا للامتثال الضريبي TMC بدلا نتائج الرقابة .

هذه العملية تستدعي لجميع واستغلال المعلومات الجبائية، كما يجب على الدولة إنشاء هياكل التحقيق وجمع المعلومات على المستوى الجهوي مدعومة بهياكل مركزية لتحليل وجمع المعلومات بنظام المعلومات، من جهة أخرى تعزيز التعاون والتبادل الإلكتروني للمعلومات مع الشركاء المحليين والدوليين .

علاوة على ذلك يجب على الإدارة الجبائية الانفتاح على شركائها المحليين والدوليين من اجل البحث و تبادل المعلومات لمكافحة الاقتصاد غير الرسمي والغش الجبائي كما هو معمول به في منظمة التعاون و التنمية OCDE والذي يعتمد على تبادل المعلومات من خلال² :

- طلب المعلومات تحت الطلب .
- التبادل الطوعي للمعلومات .
- التبادل الأوتوماتيكي للمعلومات .
- تبادل المعلومات حسب السلم الاقتصادي .
- الرقابة الجبائية المتزامنة .
- الرقابة الجبائية الدولية .

من خلال هذه الإجراءات يمكن للإدارة الجبائية في الجزائر أن تتحصل على المعلومات عن جميع العمليات التجارية و المالية و المصرفية التي حققت في الخارج من طرف المقيمين وكذلك الشركات العابرة للقارات

¹ بوزيد سفيان، 2016، مرجع سبق ذكره ص. 155.

² بوزيد سفيان، 2016، مرجع سبق ذكره، ص. 156.

التي تعل في الجزائر بصورة مباشرة أو عن طريق فروع لها، و تبادل هذه المعلومات يجب أن يكون تلقائيا وبدون طلب من طرف الإدارات الجبائية المتعاقدة .

تحسين و تنظيم مصلحة الرقابة الجبائية :

من أجل تحسين و تحقيق أهدافها، يجب على الإدارة الجبائية لاعتماد على مجموعة من المحققين أكفاء و ذوي مصداقية و يجب أن يكون هؤلاء المحققين مديرين على جميع التحقيقات المالية و القانونية و هذه التخصصات ذات صلة بالقضايا الحساسة، و من الضروري على الإدارة الجبائية رفع من عدد المحققين الجبائين وتزوير الإدارات الجهوية يفرق البحث والتحري، ووجود هذه الفرق من شأنه أن يكون عاملا أساسيا في ردع وكبح هذه الظاهرة¹.

وفيما يلي جدول يمثل نتائج الرقابة الجبائية في الجزائر في الفترة 2009-2010 :

الجدول رقم (03): نتائج الرقابة الجبائية في الجزائر في الفترة 2009-2010

2010		2009		البيان
المبلغ	عدد الملفات	المبلغ	عدد الملفات	
415033221587	1989	74595800023	2483	مراقبة المحاسبة
5896155780	396	1288454304	381	التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية
32993992830	30029	28246714392	30365	التحقيق المصوب
3859279350	30568	3443525005	31962	التحقيق في التقرير

المصدر: بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة مراجعة الاقتصاد والمناجنت، العدد 15، جوان 2016، ص 157.

جباية الاقتصاد غير الرسمي

يعتبر الاقتصاد غي الرسمي أو ما يعرف بالاقتصاد تحت الأرضي أو الاقتصاد الأسود، من بين أهم الشغالات الحكومات وخاصة من الجانب السياسي والجانب الضريبي، لأن انتشار هذه الظاهرة يفوت على

¹ بوزيد سفيان، 2016، مرجع سبق ذكره، ص. 157.

الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية إيرادات هامة ويعمل كذلك الاقتصاد غير الرسمي على الإبقاء الضريبة عالية على الوحدات الرئيسية .

فحسب الإدارة بصفة عامة فإن الاقتصاد غير الرسمي يشمل النشاطات المشروعة وغير المشروعة والنشاطات غير المصرح بها للإدارة الجبائية والضمان الاجتماعي ولا تحوز على سجلات تجارية وحسب أرباب العمل فان الاقتصاد غير الرسمي يعني أيضا المؤسسات المسجلة لدى سجل التجاري وإدارة الضرائب وتعمل على تخفيض في رقم أعمالها¹ .

لقد أثبتت الدراسات كما سبقت الإشارة إلى أن التهرب الجبائي يلعب دورا أساسيا في نمو الاقتصاد غير رسمي، غير أن التهرب الجبائي يرتبط بمعدل الضريبة فإذا هذا المعدل إلى ارتفاع فإن معدل التهرب الجبائي يرتفع و يرفع

معه حجم الاقتصاد غير الرسمي . أن معالجة الاقتصاد غير الرسمي الناجم عن ارتفاع مستوى التهرب الجبائي لا بد وأن يرتبط بالاتي :

- إعادة إصلاح النظام الجبائي .
- مراجعة أساس حساب الضريبة ومعدل الضريبة والتصاعد الضريبي.
- مراجعة أشكال الكشف عن مصادر الدخل وأساليب التحصيل .
- مراجعة مدى جودة العقوبات على التهرب الجبائي .
- مراجعة مدى ملائمة النظام الجبائي ككل .

خلق علاقة ثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين

إن تعزيز الحس الجبائي هو مبدأ أساسي يكمن في دفع المكلفين بدفع الضرائب تلقائي، اليوم وفي بلدان كثيرة يوجد مفهوم حديد وهو طوعية الامتثال Voluntary Compliance على سبيل المثال في ألمانيا يوجد قانون يهدف إلى تعزيز النزاهة الضريبية ويتجسد هذا الحس الجبائي في :

- تبسيط الإجراءات الجبائية للمكلفين لخلق قانون جبائي موحدة .
- توفير الحماية القانونية للمكلفين في حالة تغيير القوانين والتي عادة ما تتغير مرتين كل سنة مرة في قانون المالية ومرة أخرى في قانون المالية التكميلي.

¹ بوزيد سفيان، 2016، مرجع سبق ذكره، ص. 157.

- خلق وسيط من المكلفين لمناقشة قاعدة الضريبة الناتجة عن نظام التقدير الجزائي وكذلك حالة التسويات الجبائية .

الإجراءات و التدابير العلاجية

عملت الإدارة الجبائية في الجزائر على تبني مجموعة من الإجراءات القانونية قصد معالجة ومكافحته ظاهرة التهرب الجبائي من خلال تبني مجموعة من النصوص في القوانين المالية، وأن هذه الإجراءات تبعا لنوع التهرب الجبائي :

أ. التهرب الجبائي المحلي

اعتمد في القانون المالية سنة 2009 ولأجل تدعيم التعامل بالشيكات بين المتعاملين قانون إقصاء المكلفين من الاستفادة من تخفيض الرسم على النشاط المهني قدره 30% أو 50 أو 25 % على كل العمليات التي تتم نقدا.

جاء في قانون المالية لسنة 2009 وفي مادته 24 رفض الحق في حسم الرسم على القيمة المضافة إذا كان المبلغ يفوق 100000 دج، هذا الأجر يهدف كذلك لدعم التعامل بالشيكات والقضاء على سوق الفواتير . قانون المالية 2007 تم إخضاع بعض المنتجات والسلع المصدرة إلى دفتر الشروط بهدف القضاء عل التهريب وإحراج وإعادة تصدير بعض السلع .

قانون المالية 2006 انشأ بوجبة غرامة مالية نسبتها 50 % على الفواتير المزورة من الجانبين البائع والمشتري هذا الإجراء يهدف إلى مكافحة الجريمة المتعلقة بالفوترة¹.

ب. التهرب الجبائي الدولي

تعمل الإدارة الجبائية في الجزائر على الحد من الممارسات غير القانونية التي تمارسها المؤسسات الأجنبية، والتي تمارس التهرب الجبائي بأشكاله المتعددة والتي لها أثر سلبي على الخزينة العمومية، وقد صنف هذا التعريب في خانة التهرب الاقتصاد لأنه يحرم الخزينة العمومية من إيرادات جبائية كبيرة والتي يدورها تؤثر على ميزان المدفوعات،

¹ بوزيد سفيان، 2016، مرجع سبق ذكره، ص.159.

باعتبار أن هذه الإيرادات تحول نحو الخارج بطرق غير مشروعة وللمحد من هذه الظاهرة عمل المشرع الجبائي الجزائري على سن مجموعة من التشريعات للمحد من أهمها¹:

■ وضع نظام جبائي خاص بالشركات الأجنبية التي تنشط في المجال العقاري والتي لا تملك إقامة دائمة في الجزائر، وهذا عن طريق إخضاعها للنظام العام بدلا من الاقتطاع من المصدر وهذا حسب قانون المالية لسنة 1997 كبقية المؤسسات الجزائرية، وكذلك المؤسسات المداولة الأجنبية فهي خاضعة لنفس الالتزامات المحاسبية أما في حالة تدخل هذه المؤسسات في إطار الخدمات فتبقى خاضعة للاتفاقيات الجبائية واقتطاع من مصدر قدره 24 % .

■ تحديد سقف أعباء المركز عند 1 % من رقم الأعمال، لقد نصت المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على إمكانية خصم المصاريف العامة من أية طبيعة كانت مع مراعاة أحكام المادة 169 من نفس القانون أما فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالافتراضات المبرمة خارج الجزائر أو كذلك الأتاوى المستحقة عن البراءة ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية فان خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة .

■ إخضاع الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، إجراء حديد أدخل بموجب المادة التاسعة من قانون المالية لسنة 2008 والذي عدل المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص عندما مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر.

و تعد النواتج التي يتم إدراجها في الوعاء الضريبي هي تلك المحولة بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، عن طريق²:

- زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع.
- دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل.
- منح قروض دون فوائد أو بمعدل مخفض.
- التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض.
- تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة.

¹ بوزيد سفيان، 2016، مرجع سبق ذكره، ص. 160-161.

² بوزيد سفيان، 2016، مرجع سبق ذكره، ص. 161.

الجدول (04): الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر و التي تم التصديق عليها و تعتبر سارية المفعول

الدولة	تاريخ التوقيع	رقم المرسوم الرئاسي و تاريخ التصديق	رقم الجريدة الرسمية
جنوب افريقيا	2008/04/28	رقم الرئاسي رقم 95-2000 في 2000/05/04	رقم 26-2000
النمسا	2003/06/17	رقم 194-2005 في 2005/05/28	2005-38
بلجيكا	1991/12/15	رقم 432-2002 في 2002/12/09	2002-82
بلغاريا	1998/10/25	رقم 435-2004 في 2004/12/29	2005-01
البحرين	2000/06/11	رقم 276-2003 في 2003/08/14	2003-50
كندا	1999/02/22	رقم 464-2000 في 2000/11/16	2000-68
كورية الجنوبية	2001/11/24	رقم 228-2006 في 2006/06/24	2006-44
اسبانيا	2002/10/07	رقم 234-2005 في 2005/06/23	2005-45
مصر	2001/02/17	رقم 142-2003 في 2003/03/25	2003-23
الإمارات العربية المتحدة	2001/04/25	رقم 164-2003 في 2003/04/07	2003-26
فرنسا	1999/10/17	رقم 121-2002 في 2002/04/07	2002-24
ايطاليا	1991/02/03	رقم 231-1991 في 1991/07/20	1991-35
لبنان	2002/03/26	رقم 171-2006 في 2006/05/22	2006-35
البرتغال	2003/12/02	رقم 105-2005 في 2005/03/31	2005-24
رومانيا	1994/06/28	رقم 186-1995 في 1995/07/15	1995-37
تركيا	1994/08/02	رقم 305-1994 في 1994/11/02	1994-65
اتحاد المغرب العربي	1990/07/23	رقم 424-1990 في 1990/12/22	1990-06

المصدر: بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة 20/ أوت/1955، سكيكدة، الجزائر، 2009.

خلاصة الفصل:

تعرضنا في هذا الفصل المتضمن ثلاث مباحث، إلى ماهية أسعار التحويل وذلك نظرا لكونها من أهم وأسهل آليات التهرب الجبائي الدولي، وتطرقنا إلى مفهوم أسعار التحويل، أهميتها وطرق تحديدها إضافة إلى العوامل المؤثرة فيها، كما تناولنا أيضا ظاهرة التهرب الجبائي الدولي باعتبارها ظاهرة عالمية تهدد اقتصاد الدول النامية والمتطورة .

بعد ذلك تعرضنا للمفاهيم العامة حول أسعار التحويل، ودورها في التهرب الجبائي الدولي، ومدى تأثيرها في سلوك المكلف داخل الشركات المتعددة الجنسيات، سعيها لتخفيف العبء الضريبي، ويمكن استخلاص عدد من النقاط أهمها :

- تعتبر أسعار التحويل أداة فعالة بالنسبة للشركة للتحكم وقياس الأداء بين الأقسام والشركات المرتبطة.
- كما تعتبر أسعار التحويل وسيلة للتخفيف من الأرباح الخاضعة للضريبة وبالتالي التهرب الجبائي.
- تشكل أسعار التحويل إشكالية الشركات والنظم الضريبية على حد سواء ، الشركات لديها هاجس التعرض للعقوبات والغرامات المفروضة عليها في حالة مخالفة القوانين التي تؤطر أسعار التحويل .
- التهرب الجبائي الدولي شكل من أشكال التهرب الجبائي بصفة عامة ولكن ما يميزه هو الخاصية الدولية ، يسعى من خلاله المكلف لتخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة و غير المشروعة .
- يرتكب التهرب الجبائي الدولي عن طريق مجموعة من الأساليب من أهمها أسعار التحويل بالإضافة إلى أساليب أخرى كالجنات الضريبية و المنشآت الثابتة .

إن التهرب الجبائي الدولي عن طريق أسعار التحويل يعرقل التنمية الاقتصادية على مستوى العالم ويتسبب بأضرار للاقتصاد وبالتالي يتسبب في فقدان العدالة الاجتماعية وحقوق الإنسان ما ينجر عنه المنافسة الضريبية الضارة .

- قامت الجزائر بسن عدة إجراءات وتشريعات للتحكم في ظاهرة أسعار التحويل إلا أنه وجب تسطير قوانين أكثر دقة ووضوح وتحديد أسعار تحويل مقبولة جبائيا

الفصل الثاني

تمهيد

تسعى كل الدول متقدمة كانت أو متخلفة لرسم سياستها الجبائية وفقا لتقلبات النظام الضريبي المتبع، بعيدا عن كل أشكال التهرب و التلاعب في مجال دفع الضرائب أو تحصيلها. إذ أدت ظاهرة التهرب الجبائي إلى تبني العديد من الاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف، وعملت الدول من خلالها على تنسيق التعاون في المجال الجبائي، باعتماد وسائل وقائية و ردعية ترمي إلى حماية مصالح الدول والنظام الجبائي وتشجيع الاستثمارات الدولية، بحيث تزايدت خلال الفترة الأخيرة اهتمامات الباحثين بدراسة مشكلات سعر التحويل بالشركات متعددة الجنسيات بصفة عامة والدول النامية بصفة خاصة والتطرق إلى الأساليب و القواعد المنظمة لهذه الأساليب، وسنحاول من خلال هذا الفصل عرض أهم الدراسات المتناولة لموضوع البحث، وعرض بعض النماذج لدول تشكل ملاذات ضريبية بامتياز وتشجع على التهرب الجبائي.

المبحث الأول: الدراسات العربية و الأجنبية

تمهيد

بعد استعراضنا في الجانب النظري لأهم الآثار التي يمكن أن تحدثها أسعار التحويل في التهرب الدولي سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي الذي سيضم الدراسات السابقة (العربية و الأجنبية) كما سيضم الدراسة الحالية و ما ميزها عن الدراسات الأخرى التي تحدثت عن المتغيرات المشابهة .

المطلب الأول: الدراسات العربية

1. دراسة سهام مُجَّد حسن ، (1998)¹ بعنوان: أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية و النظام

الضريبي:دراسة مقارنة

في هذه الدراسة قامت الباحثة بدراسة محاسبة مقارنة أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات مع دراسة مدى تأثيرها بالنظم الضريبية في كل من جمهورية مصر العربية والولايات المتحدة الأمريكية.وتوصلت الباحثة في بحثها إلى النتائج التالية:

قرارات الشركات متعددة الجنسية وخاصة بأسعار التحويلات بينها و بين توابعها العامة بالخارج تتأثر بمجموعة من الضغوط الخارجية، و التي ربما لا تزيد عن احتمال إجراءات تعديلات في هذه الأسعار خلال عملية المراجعة والفحص من قبل مصلحة الضرائب و ذلك عند قيامها بإجراءات الفحص و التحليل الضريبي لهذه الشركات و كما تناولت لدراسة أهم القيود التي تواجه الشركات المتعددة الجنسيات عند استخدامها أسعار التحويلات في الشركات المتعددة الجنسيات.

كما أشارت الباحثة إلى ضرورة وضع لوائح أو تشريعات للغرامات التي تطبق على هذه الشركات في حالة مخالفتها بعنصر التي تدعم الإقرار الضريبي الذي تقوم بتقديمه لمصلحة الضرائب، و يتم تطبيق هذه الغرامات في حالة عدم التزام الشركات بلوائح أسعار التحويل.

¹ سهام مُجَّد على حسن، مرجع سبق ذكره.

2. دراسة علي أجي قلمة (2006)¹ بعنوان: أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع على تقويم أداء

منشآت الصناعة الليبية

تناولت الدراسة اثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع على تقويم أداء المنشأة الصناعية وتكمن أهمية الدراسة في تنوير مؤسسات صناعية بأثر أسعار التحويل في تقويم الأداء و العمل على استغلال مراكز المسؤولية وتشجيع العاملين بها لبدل الجهد و العطاء. وهدفت الدراسة إلى دراسة و تحليل اثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع في عملية تقويم الأداء في المنشآت الصناعية الليبية و العمل على إيجاد حلول التي تساعد في الرفع من مستوى الأداء.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي ومنهج دراسة الحالة، وأظهرت الدراسة أن أسعار التحويل ليس لها أهمية كبيرة في عملية تقويم الأداء في واقع المؤسسات الصناعية الليبية، و ذلك لان النظام الذي تتبعه مؤسسات الليبية في تحديد أسعار التحويل يعتمد على تدخل الإدارة العلمية في تحديد أسعار التحويل بين الأقسام و الفروع. وأوصت الدراسة بضرورة إعطاء مراكز المسؤولية للوحدات الصناعية الليبية صلاحيات أكبر وتفويض السلطات لها فيما يتعلق بتحديد أسعار التحويل لتحقيق استقلال الواقعة في المحاسبة

3. دراسة عبد المجيد محمود الصالحين (2011)² بعنوان: التهرب الضريبي و أحكامه الفقهية.

- توصلت هذه الدراسة إلى إقرار سبق شريعة الإسلام في التصدي لهذه الظاهرة و تمييزها في ذلك، بالإضافة إلى كفاءة و فعالية النظام الضريبي في الإسلام لاعتماده على جوانب مختلفة لتطويق هذه الظاهرة و الحد منها.

و توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- إن الشريعة قد ركزت في تشريعاتها على الجوانب الوقائية في وسائل منع و مكافحة التهرب الضريبي دون إغفال للجوانب العلاجية التي أولتها الشريعة اهتمام يليق بها.

¹ علي أجي قلمة، أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع على تقويم أداء منشآت الصناعة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم، جامعة النيلين 2006.

² عبد المجيد محمود الصالحين، التهرب الضريبي و أحكامه الفقهية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعة والقانونية، عمان، المجلد9، 2012.

- إن الشريعة الإسلامية قد تفوقت في منظوراتها التشريعية على كل قوانين الرقابة المالية و الإدارية المرعية في مجال التهرب الضريبي.
- إن الآثار المترتبة على التهرب الضريبي هي آثار غير محدودة على الصعيد الاقتصادية و الاجتماعية، لما تؤدي إليه من تعريف الأداء الحكومي الناتج عن نقص التمويل و الافتقار إلى السيولة النقدية.
- إن الشريعة قد أولت عنايتها الفائقة لتحقيق مبدأ العدالة الضريبي وصولاً إلى إحداث التوازن المنشود بين النفقات العامة و مصادر تمويلها.
- إن فقه المالية العامة في الإسلام، فقه عملي واقعي قادر على إيجاد الحلول و الآليات المناسبة لتعظيم عوائد الخزينة العامة من خلال كفاءة الجهاز الضريبي.
- جواز قيام لأمر بفرض الضرائب بشروط و ضوابط شرعية أودعتها في هذه الدراسة.
- و قد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة الى جملة من النتائج و التوصيات تمثلت فيما يلي :
- نشر الشفافية والنزاهة حول نفقات الدولة وشرحها للناس شرح وافيا ليكونوا على وعي بتلك النفقات، وما تحتاجه من موارد.
- مكافحة الفساد المالي و الإداري، و ايلائه العناية التي يستحقها من اجل سحب الذريعة التي يتذرع بها المتهربون، و المتمثلة في أن ما يدفعونه من ضرائب لا تصل إلى مستحقيها، و لا تستخدم في الأغراض التي جبيت من اجلها، و إنما تجد طريقها إلى جيوب أرصدة الفاسدين و المفسدين.
- رفع كفاءة جهاز الجباية الضريبي و عبر توظيف الكفاءات الاقتصادية و المحاسبية اللازمة.
- سن القوانين التي تشتمل على عقوبات رادعة في حق المتهربين من الضرائب في الوقت الذي يجب أن تشتمل عليه هذه القوانين من حوافز تشجيعية تشجع المكلفين على دفع الضرائب، و بهذا تتم تفضيه الجوانب العلاجية مع الوقاية في منع التهرب.
- استخدام وسائل الإعلام المختلفة من اجل تكريس وعي ضريبي لدى شرائح المستهدفة، قائم على أن دفع الضريبة ليس مصلحة للجهات المستحقة، إنما فيه مصلحة دينية ووطنية عامة.
- بث الوعي الديني بضرورة دفع الأموال باعتبارها حقوقاً للدولة ترجع عوائدها إلى مختلف الشرائح الاجتماعية في تلك الدولة.

- تعميق الانتماء الديني لدى المكلفين، و تنمية الوعي الجماعي لديهم مما يجعلهم اقل رغبة و اندفاعا نحو التهرب الضريبي.

4. دراسة ملال مُجَّد طارق (2013)¹ بعنوان آليات و أسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها

أشارت هذه دراسة التهرب الضريبي الدولي و إمكانية تجنبها. تشهد السياسة الضريبية عدة تحولات، إذا يمثل ذلك نتائج منطقية لعوامل العولمة الاقتصادية، مما نتج عنها عدة انعكاسات سلبية على الأنظمة الضريبية، ومنها نذكر انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي التي ظهرت أولاً على مستوى الوطني، إذ كانت التشريعات الداخلية سبابة إلى إدراك مدى خطورتها على اقتصاديات الوطنية، و قد تمكن من وضع إجراءات لرصد و تتبع هذه الظاهرة، أما على المستوى الدولي فتقل الأحكام و الإجراءات لمكافحة هذه الظاهرة رغم خطورتها.

و توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- انه تعددت المشاكل الضريبية التي تواجه الدول النامية، تحت تأثير الحجم الكبير للمبادلات التجارية بين مختلف البلدان في العالم و ارتفاع مستوى تنقل عوامل الإنتاج للاستثمار في المناطق التي تمنح أفضل الظروف من اجل جني اكبر الإيرادات هذا ما أدى إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.
- إن التهرب الضريبي الدولي عامل يهدد مستقبل التجارة الدولية بصفة عامة، ومستوى الإيرادات الضريبية لدى الدول المعرضة لتأثيراتها بصفة خاصة.
- إن عملية إخضاع الضرائب على آليات التهرب الضريبي الدولي كالتجارة الالكترونية والمنشأة الثابتة والجنات الضريبية تعترضها صعوبات كغياب الآليات المعتمدة لفرض و تحميل الضريبة، و إشكالية إقليمية الضريبة، و صعوبة الرقابة.
- إن تفعيل الموارد الضريبية في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، يقتضي تضافر جميع القوى المحلية والدولية الفاعلة في تحديد و تجنب هذه الظاهرة، بوضع اتفاقيات جبائية تسهل تبادل المعلومات بين الإيرادات الجبائية وهذا ما سيسمح بمراقبة التهرب الضريبي ووعاء الضرائب، وبالتالي تفادي ومحاربة الغش و التهرب الجبائين.

¹ ملال، مُجَّد طارق، مرجع سبق ذكره.

و على ما سبق فان فعالية النظام الضريبي في تجنب التهرب الضريبي الدولي ترتبط بزيادة تحديث إدارة الضرائب ماديا و بشريا و معرفيا لمواكبة التطورات الاقتصادية المحلية و الدولية و العالمية و مواجهة تحدياتها.

5. دراسة ناصر مراد، (2014)¹ بعنوان: التهرب الضريبي و أثره على الاقتصاد الوطني.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز عوامل ظهور التهرب الضريبي و مختلف آثارها على الاقتصاد الوطني. وتوصل البحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني، و لا تسمح الدول تنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية، و نظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عن التهرب فان مختلف الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة بشتى الوسائل المتاحة.
- يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذا فان أحسن الطرق لمكافحة التهرب تكمن في البحث عن فعالية النظام الضريبي و ذلك من خلال:
- تخفيض العبء الضريبي من خلال استعمال معدلات و أسس ضريبية معتدلة بالإضافة إلى تجنب الازدواج الضريبي.
- توفر إدارة ضريبية كفاً تعمل على تسهيل الإجراءات الضريبية من اجل كسب ثقة المكلفين بالضريبة.
- السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية و تدعيم التكافل الاجتماعي.
- استقرار النظام الضريبي حيث أن كثرة التغيرات في التشريعات الضريبية يؤدي إلى محيط غير مشجع لمبادرة الاستثمار.
- تدعيم الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي بإرادة سياسية قوية.
- التنفيذ الصارم لمختلف العقوبات الجبائية و الجنائية المسلطة على المتهرب ثم من دفع الضريبية.
- إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي.
- إعداد برنامج وطني لمكافحة الرشوة داخل مختلف الإدارات العمومية.
- تعميم التعامل بالشيكات و ذلك لضبط مختلف المعاملات التجارية.

¹مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، مجلة بحوث اقتصادية، المجلد 2، العدد 1، 2014

تحسين المحيط الاقتصادي و ذلك بالقضاء على جميع النشاطات التي تغدي ظاهرة التهرب مثل الاقتصاد الموازي و عملية المضاربة

6. دراسة عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف و أحمد هاشم (2015)¹ بعنوان: أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من أن أسعار التحويل توفر أداة لقياس الأداء و تجمع بين الجوانب المالية وغير المالية للأداء في الشركات متعددة الأقسام. تتمثل بمشكلة الدراسة في كيفية تأثير أسعار التحويل على الأداء المالي و غير المالي في الشركات متعددة الأقسام، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي لاستعراض بعض الجوانب المتعلقة بأسباب التحويل وقياس الأداء، والمنهج التاريخي لاستعراض بعض الدراسات السابقة وأسلوب الاستقصاء عن طريق استبيان وزع على عينة الدراسة. توصلت الدراسة إلى أن أسعار التحويل تؤثر على الأداء المالي و غير المالي للأقسام والشركة ككل. أوصت الدراسة بضرورة استخدام أسعار التحويل كأداة لقياس أداء الأقسام تجمع بين الجوانب المالية والجوانب غير المالية للأداء.

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

إلى أن تطبيق أسعار التحويل يؤثر على أرباح الأقسام و أرباح الشرك ككل إضافة إلى ان تطبيق أسعار التحويل و منح الأقسام حرية التعامل خارجيا ستمكن الأقسام من زيادة مبيعاتها بالبيع خارجيا إضافة إلى تحويلاتها الداخلية، و ستمكن من التحكم في تكاليف مدخلاتها. مما يؤثر على العائد على الاستثمار في الأقسام و الشركة ككل.

اعتبار أسعار التحويل انه يمكن المديرين من اتخاذ القرارات المتعلقة في العمليات التشغيلية اليومية، مما يحقق استغلال الأمثل لموارد الشركة.

كما أن تطبيق أسعار التحويل و حرية التعامل مع الأطراف الخارجية يمكن الأقسام من تقديم منتج جيد و في وقت مناسب، يرضي الزبائن و يحقق ميزة تنافسية للشركة

¹عاصم عبد الرحمن، وآخرون، 2015، مرجع سبق ذكره.

7. دراسة هيثم مُجَّد نصر الدين حامد (2015)¹، بعنوان: دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على المستوى الدولي.

- تشير هذه الدراسة إلى أن الضرائب تعتبر مصدر الرئيسي للإيرادات العامة في أي دولة و في ظل انتشار الشكايات المتعددة الجنسيات أصبحت هذه الشركات تستطيع تخفيض ما تدفعه من ضرائب من خلال ما يعرف بالجنات الضريبية، كما أن هذه الظاهرة توجد في الدول النامية و المتقدمة، و من أهم طرق التجنب الضريبي المنتشرة تحويل التسعير و بالرغم من انتشار هذه الظاهرة و محاولة العديد من الدراسات تقدير إجمالي التجنب الضريبي إلا أنها كانت تركز على احد طرقه فقط أو تقسيمه في دولة واحدة و من ثم لا يوجد تقدير إجمالي لحجم التجنب الضريبي بجميع طرقه على مستوى العالم.

و توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- هذه الدراسة تناولت دور الجنات الضريبية في تجنب التهرب الضريبي على المستوى الدولي، حيث انقسمت إلى ستة أجزاء تناولت في الجزء الأول مفهوم الجنات و خصائصها و أنواعها و أهم الدول التي تم تصنيفها كجنات ضريبية، و توصلنا إلى انه بالرغم من تعدد التعريفات لهذه الظاهرة إلا أنها جميعا تركز على تخفيض معدل الضرائب و سرية المعلومات المالية، كما أن هذه الظاهرة توجد في الدول النامية و المتقدمة.

- أما عن الفرق بين التجنب الضريبي و التهرب الضريبي فكان موضع اهتمام جزء من هذه الدراسة كما تم التعرض لطرق التجنب الضريبي إلا أنها كانت تركز على احد طرقه فقط او تقيسه في دولة واحدة.

- بعد التعرف على بعض التقديرات للتجنب الضريبي في بعض الدول حاولت الدراسة التعرف إلى الآثار الاقتصادية للجنات الضريبية سواء على مستوى الدول المصدرة. و بالرغم من أن الحججة الرئيسية لدول الجنات الضريبية هي جذب الاستثمار الأجنبي المباشر إلا أن نتائج الدراسات تشكك في هذا الهدف و لاسيما في ظل انخفاض مستوى البنية التحتية و المؤسسية. أخيرا تعرضت هذه الدراسات إلى وسائل الحد من هذه الظاهرة لما لها من آثار سلبية على الاقتصاد، و ذلك من خلال تصنيف هذه الوسائل إلى تدابير من جانب واحد و تدابير متعددة الأطراف و بعد الانتهاء من هذا العرض يمكن أن نلخص إلى انه يجب على الدول التكتاف لمواجهة هذه

¹ هيثم مُجَّد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في تجنب الضريبي على مستوى الدولي، 2015، Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2684810>

الظاهرة لما لها من آثار سلبية على الفقر و عدم المساواة و نقص التكافؤ، كما يجب على الدول المتقدمة تشجيع الاستثمار في الدول النامية التي تنخرط معها في مكافحة هذه الظاهرة، و أخيرا يجب على الدول النامية التركيز أكثر على توفير بنية تحتية و مؤسسية جيدة لجذب مزيد من الاستثمارات بدلا من تخفيض الضرائب و إهدار المزيد مزيد من الاستثمار العام

8. دراسة أ.م.د علي عباس سميران الحلبوسي (2019)¹ بعنوان: ظاهرة التهرب الضريبي في العراق وآثارها

الاقتصادية و الاجتماعية ووسائل معالجتها (دراسة تحليلية).

- تكمن أهمية الدراسة في مواجهة مشكلة التهرب من الضريبة و التعرف على أهم الأسباب التي تدفع إلى التهرب منها و معرفة الطرق و الوسائل المتبعة لدى الأشخاص في التهرب من الضريبة و أيضا التعرف على الوسائل و الطرق التي يجب إتباعها من اجل مكافحة التهرب الضريبي ووضع حدود و قوانين رادعة و صارمة موضع التطبيق لمكافحة هذه الظاهرة.

- و توصل من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- ازداد معدل تهرب المكلفين من الضريبة بسبب ظروف البلاد بعد أحداث (2003) و عدم استقرار الوضع الاقتصادي مما أدى إلى عدم التزام المكلفين بدفع الضريبة المفروضة عليهم، فضلا عن هجرة رؤوس الأموال إلى خارج العراق، و هذا أن دل على شيئا نما يدل على وجود خلل في النظام الضريبي، و لهذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي و الاقتصادي و الاجتماعي للضرائب.

- إن احد أسباب التهرب الضريبي يرتبط بسياسة الإنفاق الحكومي و أوجهه التي لا تخاف القناعة الكافية لدى المكلف لتسديد ما عليه من ضريبة سنوية.

- ظاهرة التهرب الضريبي من شأنها عدم تحقيق العدالة الضريبية في توزيع الدخل بين المكلف و الدولة، مما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية، و يعد عائق مهما و أساسيا إمام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة و

¹ علي عباس سميران الحلبوسي، ظاهرة التهرب الضريبي في العراق و آثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها ، قسم العلوم المالية المصرفية، 2019.

التي ترجع أسباب هذه الظاهرة إلى أسباب مباشرة أخلاقية و تتمثل بضعف الوعي الضريبي للمجتمع تجاه دفع الضريبة.

و قد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة جملة من التوصيات تمثلت في مايلي :

- العمل على وضع القوانين و التشريعات الضريبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- تشديد الرقابة و المتابعة على مكاتب مراقبي الحسابات، و ذلك عن طريق جهاز التحري و التدقيق، بفرض متابعة محاسبية و تدقيقية متقدمة على تقارير محاسبي المجازيين و الاستعانة بأجهزة الحاسوب و الإبلاغ عن مخالفات مراقبي الحسابات لتنظيم و إعداد الحسابات الوهمية للمكلفين، لإظهار الحسابات على غير حقيقتها بهدف التهرب من دفع الضريبة.

- على الإدارة الضريبية بناء نظام رقابي فعال يؤخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف و السلطة المالية.

- العمل على رفع الكفاءة و فعالية الإدارة الضريبية و مواكبة التطورات الحديثة في الدول الأخرى.

- تسهيل إجراءات فرض الضريبة على المكلفين لتحفيزهم على مراجعة دوائر الضريبة لغرض تقديم التقارير عن نشاطهم خلال مدة التحاسب.

9. دراسة قمان عمر وبن شهرة سعيدي (2020)¹، بعنوان: أسعار التحويل إشكالية الجباية الدولية-

الجزائر نموذجاً

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية أسعار التحويل، وإبراز الإشكالية الجبائية المطروحة على أسعار التحويل، وتبسيط الضوء على أهم الإجراءات المتخذة من طرف المشرع الجبائي في هذا المجال، وبنيت الدراسة على فرضية أن الإدارة الجبائية الجزائرية تفرض رقابة صارمة على أسعار التحويل، وخلصت إلى أن النظام الجبائي الجزائري لم يغفل عن هذه الظاهرة و سن مجموعة من التشريعات والإجراءات للتحكم الجيد في أسعار التحويل وهو ما يؤكد صحة الفرضية التي تم طرحها.

¹ قمان عمر، بن شهرة سعيدي، 2020، مرجع سبق ذكره.

وتوصل الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعتبر أسعار التحويل أداة فعالة بالنسبة للشركات للتحكم وقياس الأداء بين الأقسام والشركات المرتبطة؛
- كما تعتبر أسعار التحويل وسيلة لتخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وبالتالي التهرب الجبائي.
- تشكل أسعار التحويل إشكالية للشركات والنظم الضريبية على حد سواء، فالشركات لديها هاجس التعرض للعقوبات والغرامات المفروضة عليها في حالة مخالفتها للقوانين التي تؤطر أسعار التحويل، والنظم الضريبية لديها إشكالية الرقابة والتحكم في أسعار التحويل.
- قامت الجزائر بعدة إجراءات وتشريعات للتحكم في ظاهرة أسعار التحويل، إلا أنه وجب تسطير قوانين أكثر دقة ووضوح وتكون في متناول الشركات حول طرق تحديد أسعار التحويل المقبولة جبائيا.

وقدم الباحثان من خلال هذه الدراسة جملة من التوصيات تمثلت في ما يلي:

- ضرورة تحديد المشرع الجزائري اللوائح الخاصة بأسعار التحويل، التي تشمل العديد من التعليمات والتوجيهات للشركات المستخدمة لطرق تحديد أسعار التحويل، وذلك من أجل الحد من التلاعب في دخل الشركات الخاضع للضريبة.
- ضرورة التنسيق ما بين الدول من خلال التكامل الجبائي، وتبادل المعلومات وعقد الاتفاقيات لمحاضرة هذه الظاهرة.
- ضرورة سد الثغرات في كافة القوانين الخاصة بالشركات، بحيث لا تعطي فرصة للتهرب الضريبي عند تطبيق سياسة أسعار التحويل.
- الحرص على اختيار مجموعة من الكوادر الوطنية الواعية المدربة بحيث يمكنها التعامل مع القائمين على الشركات وإمكانية تطبيقهم للقوانين والتعليمات الضريبية الخاصة بأسعار التحويل، والغرامات الخاصة بها وذلك بموضوعية تامة.

الدراسات الأجنبية

1. دراسة **Tim-Badenis, stefan Reihelstei (2004)**¹ بعنوان: transfer pricing in Multinational corporations An integrated management- and tax perspective.

تناولت هذه الدراسة سعر التحويل على أساس سعر السوق عندما تحتكر الأقسام العليا للشركة عملية البيع للأقسام الدنيا في نفس الشركة أو لعملاء خارج الشركة، أظهرت الدراسة أن أسعار التحويل تلعب دورا مركزيا في كل من

المحاسبة الإدارية، وأغراض إعداد التقارير الضريبية في الشركات المتكاملة متعددة الأقسام، وتم التوصل إلى أن أسعار التحويل تحدد في النهاية توزيع الدخل المبلغ عنه عبر قطاعات (أقسام) مختلفة من الشركة، وأن اختلافات التكلفة ليست ضرورية وليست كافية للخصومات داخل الشركة لتحسين الأرباح الكلية داخل الشركة. كما أشارت الدراسة أيضا إلى اتسام أدبيات المحاسبة الإدارية بأسعار التحويل كأداة لاتخاذ قرارات الإنتاج والمبيعات لقطاعات الأعمال المختلفة.

وأظهرت الدراسة اهتمام الأدبيات الموجهة للضرائب بالسعر التحويلي في المعاملات بين قطاعات الأعمال في الشركة بمنظور مغاير، كان التركيز الرئيسي فيه على كيفية قيام الشركة بتقليل مسؤوليتها الضريبية في جميع أنحاء العالم، ضمن حدود معيار المقايضة، فقد اتخذت إلى حد كبير وجهة نظر متجانسة للشركات متعددة الجنسيات وفقا لذلك لعبت وظيفة تخصيص الموارد الداخلية لأسعار التحويل دورا ثانويا.

كما أظهرت الدراسة بأن كتب المحاسبة الإدارية تقر بالبعد الضريبي الحاسم لأسعار التحويل، وفي الوقت نفسه تتجاهل المنافسة طرق تسعير التحويل الأكثر شيوعا في الممارسة العملية، كما اهتمت الدراسة بدور محاسبة التكاليف المعيارية في الرقابة في القطاع الصناعي.

¹- **Tim-Badenis, stefan Reihelstei**, excrenal and internal pricing in multinational firms, Stanford, graduate School of busincss, Research Paper Series, Research aper No 1825 ®

2. دراسة Jianli (2005)¹: بعنوان International Transfer pricing Anew Zealand prespective

تناولت هذه الدراسة طرق أسعار التحويل العالمية والعوامل البيئية المهمة التي تؤثر على اختيار هذه الطرق بواسطة الشركات متعددة الأجنبية العاملة بنيوزلندا، وأشارت الدراسة إلى أن سعر التحويل هو السعر المستخدم للمبيعات الداخلية للسلع والخدمات بين مراكز الربح، واعتبار أسعار التحويل مصدر قلق إداري متكرر للشركات متعدد الجنسيات، كما تؤدي البيئة الدولية المتغيرة باستمرار إلى مجموعة من الأساليب لممارسات تسعير التحويل متعددة الجنسيات، وتم التطرق أيضا إلى العوامل التي تدخل في عملية اتخاذ القرارات لأسعار التحويل العالمية في الشركات العاملة بنيوزلندا.

وأظهرت نتائج الدراسة توفر دراسة معينة بممارسات IIP في نيوزلندا فرصة لفهم الروابط بين بيانات الأعمال وممارسات خيارات أسعار التحويل والعوامل للبيئة المرتبطة باختيار الأساليب، بالإضافة لوجود اختلافات مختلفة بين النظرية والتطبيق بخصوص استخدام أسعار التحويل العالمية، وأن هناك 30% من الشركات تستخدم الأنواع المختلفة لطرق التكلفة الكلية، وأشارت الدراسة أن الشركات التابعة لنيوزلندا تستخدم حاليا أسعار التحويل على أساس السوق لأسعار التحويل العالمية مما كانت عليه سابقا في 1995، أما في سنة 2003 كانت أكثر طرق أسعار التحويل استعمال من طرف الشركات النيوزلندية تتضمن التكلفة الكلية زائدا نسبة ربح ثابت.

وتم التوصل في هذه الدراسة إلى أن الاعتبارات القانونية تمثل المتغير المهم الذي تضعه الشركات في الاعتبار بالإضافة إلى اعتبارات أخرى، ربح الشركة التابعة، الموثق التنافسي للشركة التابعة، والربح الإجمالي للمجموعة المتعددة الجنسيات، واهتمت الدراسة عموما بطرق أسعار التحويل العالمي في الشركات متعددة الجنسيات العاملة بنيوزلندا، والعوامل البيئية المهمة المؤثرة في اختيار هذه الطرق.

¹- Jian Li, "International Transfer pricing Anew Zealand prespective", Center of Acciunting Education And Research, (January2005), pp,1-23.

3. دراسة Abu-Serdaneh, Jamal Abdel Rahman, Saleh Khalil Al-Okdeh & Karima Ali

Gauher (2008)¹ ، بعنوان: Transfer Pricing in Jordanian Manufacturing Companies

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم أسعار التحويل وأهدافها في الشركات الصناعية الأردنية، واختبار بعض العوامل التي يمكن أن تؤثر على أسعار التحويل، تمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، وتم الحصول على عينة تشمل 26 استبيان صالحة للتحليل استخدم أصحابها عمليات تبادلية وأسعار تحويل بين وحداتها.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى عدم وجود أية عوامل تؤثر على تحديد أسعار التحويل، وأظهرت أن الشركات الأردنية تستخدم سعر التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل أكثر من الطرق الأخرى، فقد بلغت نسبة الشركات التي تستخدم هذا النوع 46%، في حين بلغت نسبة الشركات التي تستخدم سعر السوق كأساس لتحديد أسعار التحويل 35%.

كما أظهرت الدراسة وجود تناقض بين أهداف التحويل، فالشركات تواجه أهدافا متعددة ومتضاربة، وعلى الرغم من عدم اهتمام الشركات الأردنية بالأهداف المتعلقة بأسعار التحويل، إلى أن أكثر الأهداف أهمية كانت ربحية الوحدة واستقلاليتها، بينما الأهداف المتعلقة بالضريبة والتشريعات كانت أقل أهمية، وأوصت الدراسة على ضرورة إجراء دراسات أخرى وأبحاث مماثلة على قطاعات أخرى كالبنوك.

4. دراسة رومان بيبال (2009) بعنوان: مكافحة الاحتيال والتهرب الضريبي الدولي اطروحة دكتوراه في

القانون تحت اشراف فنسنة دوسارت ، تم دعمه في عام في تولوز.

تهدف الدراسة إلى الكفاح ضد الاحتيال و التهرب الضريبيين الدوليين في وقت تتصاعد فيه أزمة اقتصادية عالمية خطيرة يبدو أكثر من أي وقت مضى انه قضية رئيسية بالنظر إلى حجم هذا " البلاء الاجتماعي و الميزاني " الحقيقي بعد أن أدرك المشروع الصعوبات الكامنة في التحقيق الضريبي للعمليات الدولية، فقد أتاح تدريجيا

¹- Abu-Serdaneh, Jamal Abdel Rahman, Saleh Khalil Al-Okdeh & Karima Ali Gauher Transfer Pricing in Jordanian Manufacturing Companies (2008).

لإدارة الضرائب بالتوازي مع الترتيبات العامة لمكافحة التهرب تم تكييفها خصيصا لهذه الرقابة و مع ذلك في السنوات الأخيرة أدى إلى الاحترام الضروري للمعايير الوطنية سواء التقليدية أو المجتمعية.

- إضعاف فعالية هذا النظام الوطني إلى حد كبير كمصدر لإضعاف النظم الضريبية الوطنية، يوفر قانون الضرائب الدولي مع ذلك الأدوات اللازمة لتنفيذ التعاون الضريبي و الذي يبدو انه شرط لا غنى عنه لفعالية مكافحة الاحتيال و التهرب الضريبي الدولي، و مع ذلك و بغض النظر عن أوجه القصور الجوهرية فان التعاون الضريبي الدولي يصطدم حتما بالسياسات غير التعاونية لعدد معين من الدول و الأقاليم في حين أن نتائج المبادرات السابقة لا يمكن أن تترك يبدو أن هناك اليوم إجماع سياسي واسع النطاق أدى إلى وضع حد قانوني و مالي للملاذات الضريبية.

5. دراسة kemeth klassen (2014)¹: بعنوان: transfer pricing strategies and tax minimization

تناولت هذه الدراسة المدى الذي يمكن فيه لأسعار التحويل في أن تكون أداة لتحقيق على الشركات المتعددة الجنسيات. وتم التوصل في هذه الدراسة باستخدام دراسة استقصائية شملت 219 من مديري الضرائب في .

الشركات متعددة الجنسيات لاكتشاف أساليبهم بين تعاملاتهم في الجانب الضريبي في مختلف الدول، وقامت هذه الدراسة بإبراز ممارسات واستراتيجيات أسعار التحويل باعتبار هذه الممارسات ليست موحدة عبر الشركات المتعددة الجنسيات على وجه الخصوص، فتقوم الشركات بتقديم كفاءة ممارسات أسعار التحويل، كما أظهرت الدراسة أن موظفي الضريبة الأكثر خبرة، والالتزامات بالتخطيط الضريبي المحيط بأسعار التحويل يرتبط بانخفاض معدلات الضريبة، مما يشير إلى أن الموارد والمهارات في هذا المجال الضريبي لها بالفعل تأثيرات كبيرة على نتائج الضرائب إجمالاً.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليل جديد على دور أسعار التحويل في التقليل من الضرائب، من خلال البحث في المحاسبة والاقتصاد عن الرقابة بين التحويل وتحقيق الأسعار والطرائق عن طريق تحديد المباشر للاستراتيجيات، وممارسات الشركات ذات الصلة وربط هذه الأسعار بمعدلات الضريبة للفعالة وفهم دور الملاذات الضريبية في هذا السياق.

¹ kemeth klassen transfer pricing strategies and tax minimization, January, www.ssrn.com, February 2013.

على الرغم من أن أدلة هذه الدراسة تشير إلى أن أسعار التحويل مادة وأداة لتقليل الضرائب، وأن الشركات المتعددة الجنسيات تقوم بتقييم أسعار التحويل الخاصة لها استناداً إلى تقليل الضريبة، إلا أن هدف هذه الشركات هو الامتثال لقوانين الضرائب الدولية.

6. دراسة ميشيل بوفير بعنوان: مكافحة التهرب الضريبي الدولي: قمع او منع¹؟

تهدف هذه الدراسة إلى دفع الأزمة المالية و الاقتصادية و عواقبها الضارة على المالية العامة للدول إلى طرح أسئلة جديدة حول طرق تحسين ضرائبها من اجل تجنب زيادة الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة، مثل هذا القلق يؤدي بسرعة إلى البحث عن وسائل للحد من التهرب الضريبي الدولي الذي أصبح أكثر انتشاراً مع عملة التجارة في الواقع إذا تجاوز القضاء الاقتصادي الحدود، فان الحيز المالي لا يزال مغلقاً إلى حد كبير داخل الفضاءات السياسية، فقد شهدنا منذ عدة عقود تطور غير مسبوق للشركات غير الوطنية أو ببساطة إنشاء شركات متوسطة أو كبيرة في الخارج.

و بينما لا تزال الإدارات الضريبية مختصة فقط داخل الحدود الوطنية، يعمل العديد من دافعي الضرائب على نطاق عالمي نتيجة ذلك يمكننا في كل مكان تقريباً بحثنا عن التحسين الضريبي عكس ذلك الذي تسعى إليه الدول و زيادة قوة الأنظمة الضريبية المعقدة بشكل متزايد و بالتالي فان الإدارات الضريبية الوطنية محبوسة دائماً داخل حدودها، تكون اقل قدرة على التعامل مع التهرب الضريبي الدولي. علاوة على ذلك أن الطريق غلى ملائمة الأنظمة الضريبية صعب، و التدابير القمعية لا يمكن استخدامها ولا يمكن للدول أن تلجأ إلى حلول اقل طموحاً و أكثر تقليدياً.

و توصل الباحث من خلال الدراسة جملة من التوصيات تمثلت فيما يلي:

يعتمد تطوير الاقتصاد العالمي مفتوح على التعاون الدولي، بما في ذلك المسائل الضريبية، يعتبر الاحتيايل عقبة أمام حسن تسيير السوق الاقتصادي، فهو مصدر تشويه للمنافسة لكنها أيضاً مصدر للظلم المالي و عدم شرعية النظام الضريبي لان العبء الضريبي ينتمي به المطاف على عاتق أولئك الذين لا يملكون الوسائل لتطوير إستراتيجية التهرب.

¹ - <http://www.fondafip.org/>

في الواقع تحتاج إدارة الضرائب إلى المعلومات و للقيان بذلك يجب عليها توسيع حقها في الاتصال إلى الخارج، وهذا هو السبب وراء دفع الدول إلى السعي لإنشاء أو تحسين تعاونها و إنشاء إطار إداري و قانوني لتبادل البيانات الدولية يكون فعالا مع احترام حقوق دافعي الضرائب و ضمان عدم قيامهم بالفرار إلى المناطق ذات الضغط المالي المنخفض كما فهمن فان هذا المسار محفوف بالمصاعب بشكل خاص لأنه يتحدد من خلال شاغلين متناقضين: حماية دافعي الضرائب الوطنيين و الحاجة الأساسية للتعاون.

إذا كانت " الاتفاقيات الضريبية الوقائية " جزءا من عملية إطفاء الشرعية الضريبية، فإنها تجد أيضا شرعيتها الخاصة من الناحية في الضمان القانوني المقدم لدافعي الضرائب و كذلك الإدارة من ناحية أخرى في تحسين ربحية الضريبة للإدارة و تخفيض تكاليف الإدارة لكل من الإدارة و دافعي الضرائب.

8. دراسة السكندر لومبونير بعنوان: التعاون بين الدول في مكافحة الاحتيال و التهرب الضريبيين الدوليين¹.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الجهود المبذولة في مواجهة العولمة ورقمنة الاقتصاد الدول بحدود سلطتها المالية، و التي لا تزال مرتبط ارتباطا وثيقا بولايتها الإقليمية، في الآونة الأخيرة كانت الأزمة المالية لعام 2008 هي التي لفتت انتباه الرأي العام العالمي إلى أهمية ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و تجنبها و الى الدور الأساسي الذي تلعبه الملاذات الضريبية فيها و مع ذلك فقد أظهرت الأدوات القانونية التقليدية كل حدودها سواء من حيث اكتشاف المواقع الخطرة و تبادل المعلومات و المساعدة في التعافي، و هكذا نشأت الحاجة الى إعادة إطلاق الإجراءات ذات الطبيعة التعاونية من نوع جديد على المستوى الدولي في محاولة لوقف الخسائر الهائلة في الميزانية التي لوحظت تم تنفيذ هذه الإجراءات التي تشارك في كل من القانون غير الملزم و سيادة القانون. من قبل منظمة تعاون الاقتصادي و التنمية و الاتحاد الأوروبي يركز على جانبين أساسيين هما من الناحية الشفافية الضريبية و من ناحية أخرى مكافحة ممارسات تآكل القاعدة الضريبية و تحويل الأرباح إلى الدول أو الأقاليم مع الضرائب الدولية.

أن التساؤل ليس فقط عن الطريقة المستخدمة في التهرب والاحتيال الضريبي و كذا نتائج تجاور تشريعات اللوائح الضريبية لكل إقليم ، ولكن أيضا عن الآفاق المستقبلية لمكافحة الاحتيال و التهرب الضريبي الدولي في مواجهة نواقص " القومية المالية " من الضروري النظر في أهمية عولمة الضريبة نفسها.

¹ -<https://www.lgdj.fr>

المبحث الثاني: دراسة حالة (سويسرا، لوكسمبورغ، بنما، هونغ كونغ) كملاذ ضريبي امن

يعود أصل مصطلح الملاذات الضريبية الآمنة إلى المصطلح الإنجليزي (Tax- Haven)، ويقصد بذلك الإقليم أو الدولة التي ينعدم فيها معدلات الضريبة أو تنخفض جدا على خلاف ما هو معمول به في دول أخرى، كما يمكن تعريف الملاذات الضريبية على أنها الدولة أو الإقليم أو المنظمة التي يمنح فيها المستثمرين سواء كانوا شركات أو أفراد مزايا متعددة، بالإضافة إلى إعفاءات ضريبية واسعة، كما يمكن تصنيف الملاذات الضريبية إلى صنفين هما:

أولاً: الملاذات الضريبية العامة: وهي الأكثر انتشارا وهي إقليم ما أو دولة ذات تشريعات ضريبية أو استثمارية جذابة وتطبق على الجميع بشكل عام مثلا (سويسرا).

ثانياً: الملاذات الضريبية الخاصة: وهي عبارة عن دول أو أقاليم تمنح أنظمة ضريبية خاصة لأنواع محددة من الشركات مثلا (لكسمبورغ) التي تقدم تعاملات ضريبيا خاصا للشركات القابضة.

وفي ظل ارتفاع معدلات الضريبة على الدخل والأفراد والشركات نجد العديد من الأفراد والشركات يسعون إلى تخفيض هذا العبء الضريبي، والانتقال إلى الملاذات الضريبية، اعتمادا على قوانين ولوائح الضرائب المحلية للأفراد والشركات، كانت سويسرا تصنف على أنها الدولة الأولى كملاذ ضريبي آمن في العالم، ولكن في الآونة الأخيرة أصبحت هناك العديد من البلدان الأخرى كبدايل أخرى للملاذ الضريبي، خصوصا عندما خضعت سويسرا لضغوط متزايدة لتخفيض قوانين السرية لديها، ودول المصرفية الدولية ومواقع تأسيس الشركات الأخرى تشمل بليز، سانغافورة، وجزر كايمان، وعلى ضوء ما ذكر يمكن أن نأخذ بعض نماذج الملاذات الضريبية الآمنة.

المطلب الأول: سويسرا كملاذ ضريبي آمن

هي من بلدان وسط أوروبا تحدها ألمانيا شمالا، فرنسا غربا، وإيطاليا جنوبا، النمسا و ليختنشتاين شرقا، اتبعت سويسرا خارجية محايدة يعود تاريخها لعام 1515، تقع سويسرا في جنوب أوروبا الوسطى، وتشغل أرضها قسما من جبال الألب، وجبال جورا، لموقعها أهمية فيتوسط قارة أوروبا، حيث أن ممرات جبال الألب هي التي ترتبط بين العديد من الدول الأوروبية، تحتل سويسرا المرتبة الأولى في قائمة الدول التي تصنف كدول الملاذات الضريبية الآمنة باعتبار أن أوروبا أكثر الواجهات جاذبية للشركات متعددة الجنسيات، فهي إحدى الدول التي

تضمن السرية التامة لعملائها فيما يخص الأصول المالية إذ توفر البنوك إعفاءات ضريبية جزئية أحيانا وكاملة في أحيان أخرى للعملاء، ومنذ عام 1934، تعرف البنوك السويسرية بسياسات حفظ خصوصية معلومات الزبائن، تمنع البنوك من إعطاء أي معلومات عن حسابات العميل، كما يصنفها جيمس هنري من شبكة العدالة الضريبية بأنها الأب الروحي للملاذات الضريبية السرية في العالم، كما أن البنوك في سويسرا لديها ما يعادل 6.5 تريليون دولار من الأصول الخاضعة للإدارة 51% موجهة من الخارج، وهو ما يجعل سويسرا رائدة عالمية في إدارة الأصول عبر الحدود. حيث جعلت سياسة الاستقرار الأمني والسياسي النقدي على المدى الطويل، وبذلك اعتبرت سويسرا ملاذا آمنا للمستثمرين، وسعت لخلق اقتصاد يعتمد بشكل متزايد على الاستثمار الأجنبي، سويسرا واحدة من الدول التي لديها أعلى معدلات دخل للفرد في العالم مع انخفاض معدلات البطالة وميزانية متوازنة، وقطاع الخدمات يلعب دور اقتصادي كبير في البلاد على الرغم من مساحتها المحدودة وعدم توفرها على المواد الخام، فإن للعديد من الشركات متعددة الجنسيات تتخذ من سويسرا مقرا لها. وتبقى البلد معتمدة على قطاع الخدمات السويسري المتطور وفي غاية التقدم حيث هناك البنوك وشركات التأمين وسويسرا موطن لعدة شركات ضخمة متعددة الجنسيات، فمن أكبر الشركات السويسرية من ناحية الإيرادات (

جلينكور، جونفور، نستله، نوفارتيس، هوفمان لاروش، شركة أي بي بي، مجموعة ميركوريا الطاقة واديكو، زيورخ للخدمات المالية، بنك كريدي سويس، باري كاليو، لافاج هولسيم، ومجموعة سواتش).

وفيما يتعلق بالحوافز الضريبية فهي تقتصر على صفر بالمئة من ضريبة الاقتطاع، كما أنها ترفض المشاركة في مبادرات متعددة الأطراف لمكافحة الفساد علاوة على رفضها العمل بتبادل المعلومات والشفافية، مما يشير إلى تطبيقها لعمليات تحويل الأرباح على نطاق واسع، تعمل سويسرا على تطبيق العمل بمنهج المبادلات التلقائية للمعلومات المصرفية، ضلت سويسرا على مدى عقود تدافع على مبدأ السرية المصرفية الذي يقوم عليها نظامها المصرفي القومي برتمته. ولمزيد من التحصين عملت في العام 1934 على إقرار (قدسية السرية المصرفية) في القانون الفدرالي للمصارف وصناديق الادخار، كما نصت في قانونها الجنائي وتحديدا في فصله 237 على أن انتهاك السرية المصرفية "جريمة ضد الدولة و الأمن القومي" وهناك العديد من الأساليب التي تتبعها المصارف السويسرية من أجل المحافظة على خصوصية عملائها وهي:

1. ترميم الحسابات المصرفية من أجل إخفاء أسماء أصحابها مما يجعل من الصعب على أي أحد التعرف على معلومات العملاء وهذا جزء أساسي من القانون المصرفي.
 2. تعمل المصارف ضمن إطار شبكة الحسابات المصرفية (PBAN) التي تحمي الحسابات المصرفية وتمنع دخول أي احد لهذه الحسابات.
 3. تعتمد المصارف على نظام عزل الحسابات المصرفية عن بعضها البعض فمثلا: أحد العملاء يمتلك عدة حسابات لمجموعة من المصارف أو الأفرع فلا يستطيع أحد حتى الموظفين الإطلاع على الحسابات ومعرفتها.
- تصنف سويسرا ولكسمبورغ ضمن مجموعة الملاذات الأوروبية والتي سبقت جميع الدول الأوروبية في هذا العمل منذ 1929 وتصنف ضمن أكبر الملاذات الضريبية في العالم.
- أما التصنيف الثاني فكان عام 2009 وعملت عليه OCDE، وضعت ثلاث قوائم أولها المناطق الرمادية وتضم المراكز المالية التي تعهدت بالتقيد بالنظم المالية الجديدة دون تطبيقها وتضم 38 بلد في مقدمتها سويسرا¹.

المطلب الثاني: فضيحة لوكسمبورغ

غالبا ما ترتبط الملاذات الضريبية بالجزر أو البلدان البعيدة، ولكن مع ذلك، فإن النشاط المناهضين للتهرب الجبائي يطالبون الإتحاد الأوروبي والكشف عن البنوك التي تؤدي ملاذات ضريبية لعديد من رؤوس الأموال العالمية، في حين أظهر استطلاع جديد أن الشركات المتعددة الجنسيات والمليارات يمرون عبر لوكسمبورغ لإيواء أموالهم مستفيدين من خفض ضرائبهم، وتعرف دولة لكسمبورغ باسم لوكسمبورغ الدوقية الكبرى وهي دولة تقع في أوروبا الغربية يحدها من الشمال الغربي بلجيكا ومن الشمال الشرقي ألمانيا وفرنسا جنوبا، ذات تعداد سكاني يبلغ 626.108 نسمة (سنة 2019) وتعد من أصغر بلدان أوروبا مساحة وأقلها سكانا، ويعتمد اقتصاد لكسمبورغ إلى حد كبير على البنوك والصلب والقطاعات الصناعية²، كما تصنف لوكسمبورغ ضمن الملاذات الضريبية الخاصة نظرا لتعامل الخاص مع الشركات القابضة فيما يتعلق بمنح الامتيازات والتقليل من معدل الضريبة على رؤوس الأموال، كشف تحقيق أجرته وسائل إعلام متعددة من بينها صحيفة لوموند الفرنسية على مدى سنة

¹ - اسراء عبد فرحان، الملاذات الضريبية الامنة (التوزيع الجغرافي، و الآثار الاقتصادية)، 2020، ص119.

² - <https://ar.wikipedia.org>

من تكديس مبالغ مالية ضخمة، مصدر بعضها مشكوك فيه في لوكسمبورغ، وبحسب هذا التقرير فإن 55 ألف شركة من دون مكاتب أو موظفين تدير أصول لا تقل قيمتها عن 7.8 تريليون دولار في لوكسمبورغ، في حين ان الاستثمارات المباشرة تمر عبر لوكسمبورغ 2019 أكبر 67 مرة من الناتج المحلي الإجمالي لهذه الدولة، أما بالنسبة لمنظمة أوكسفام، فهذا الرقم أعلى بكثير من المتوسط الأوروبي، وتؤكد "كيارا بوتاتورو" المسؤولة عن السياسة الضريبية غير الحكومية "يوضح هذا الكشف كيف يتم اختيار أغنى الأشخاص الاستفادة من الملاذات الضريبية في الدول الأعضاء الأخرى، ولكن أيضا خارج الاتحاد الأوروبي، لوكسمبورغ كبلد لاستثمار أموالهم وأصولهم "موضحة في هذا السياق" الهدف هو تجنب دفع الضرائب أو التهرب الجبائي وفي أسوأ الأحوال يتم الأمر عن غسل الأموال" كما تؤكد أن عدد السكان في لوكسمبورغ 650.000 نسمة وبها 140.000 شركة، 90% منها مسيطر عليها من قبل مواطنين من غير لوكسمبورغ¹.

وجدت لوكسمبورغ نفسها في قلب فضيحة كبرى بتهمة إقامة نظام واسع لتفادي الضرائب تستفيد منه الشركات متعددة الجنسيات مما يضع الرئيس العام للمفوضية الأوروبية "جان كلود بانكر" في وقف صعب فقد كان هذا الأخير طيلة 18 عام بين 1995-2013 رئيسا لحكومة لوكسمبورغ التي تعتبر من أبرز الملاذات الضريبية في العالم وخلال هذه الفترة بين 2002-2010 رفضت لوكسمبورغ اتفاقيات مالية مع 340 شركة متعددة الجنسيات من بينها

"آجل وأمازون وكيكيا زيبسي وهاينز وفيريزون وإي جي أكما من أجل دفع أقل قدر من الضرائب في العالم، استند هذا التحقيق إلى 28 ألف وثيقة حصل عليها الإتحاد الدولي للصحافيين للاستقصاء في ممارسة "التوافق الضريبي المسبق"

ومن بين الملاذات الضريبية المفضلة لمصارف دولة لوكسمبورغ فقد سجلت تلك البنوك 4.9 مليار أورو من أرباحها في لوكسمبورغ سنة 2015 وهو ما يزيد عن ما سجلته المملكة المتحدة والسويد وألمانيا معا.

كما كشف التحقيق الخاص بلوكسمبورغ عن أن 90% من هذه الشركات يملكها أجنب والأسوأ هو أنه أن هذه الشركات المسجلة تصنف على أنها شركات قابضة للاستفادة من نظام ضريبي تفضيلي وتنافسي، من جانبها رفضت حكومة لوكسمبورغ كل الاعتماد التي تضمنها التحقيق كما أكدت أنها تحترم كل القوانين الأوروبية

¹ -<https://arabic.euronews.com>

والدولية فيما يتعلق بالضرائب والشفافية وتطبق الإجراءات التي ترتبط بتبادل المعلومات من أجل مكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى أعلنت لوكسمبورغ مجانية المواصلات العامة لتصبح أول دولة في العالم تطبق هذه السياسة من خلال مجانية النقل العام لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية وجعلها الوجهة الأسهل لكل مستثمر أجنبي سواء كانوا أفراد أو شركات متعددة الجنسيات، يبرز ذلك في معانات لوكسمبورغ من أسوء ازدهام مروري في العالم كونها موطن لحوالي 110 ألف شخص فقط، لكنها تستقبل أيضا 400 ألف للعمل، في حين يشكل عدد سكان الدوقية 600 ألف نسمة منهم 200 ألف يعيشون في فرنسا وبلجيكا وألمانيا ويعبرون الحدود يوميا للعمل في لوكسمبورغ¹.

المطلب الثالث: وثائق بنما

تعتبر بنما مركز أعمال دولي هام، وذلك بسبب موقعها الجغرافي الاستراتيجي بالإضافة أن لبنما أكبر اقتصاد في منطقة أمريكا الوسطى وذلك قبل غواتيمال، كوستاريكا، والسالفادور، غير أن اقتصاد بنما هو أسرع اقتصاد من حيث النمو والأكبر من ناحية دخل الفرد في أمريكا الوسطى²، كما أنها تعدّ أحد المقاصد الاستثمارية الجاذبة للمستثمرين الأجانب نظرا لما تمنحهم من تسهيلات لهم مثل سهولة إنشاء شركات متعددة الجنسيات وعدم فرض ضريبة على الدخل الناتج عن استثمارات خارج الدول بما في ذلك عائدات المبيعات التي يتم خارجها، فضلا عن غياب أية قيود على حركة الأموال في بنما إلى الخارج، ووجود قوانين تحمي المعلومات المصرفية والخاصة بسجل الشركات الخاصة، بل والحكومات الأجنبية أيضا.

ووفقا لذلك تعتبر بنما بإحدى الملاذات الضريبية، والتي يمكن تعريفها بأنها أي دولة أو إقليم قديم للاستفادة من قوانينها للتهرب من دفع الضرائب التي تكون واجبة قانونا في دولة أخرى، وفي هذا السياق تعتبر وثائق بنما هي التسريب الأكبر حتى الآن فيما يعلق بشبكات الملاذات الضريبية السرية، والتي امتدت صلتها لتصل لتجارة المخدرات والتنظيمات الارهابية والمتهربين الضريبيين وكذلك بعض المسؤولين السياسيين البارزين وتنوع استخدامات الشركات المسجلة في الخارج التي كشفت عنها أوراق بنما من أنشطة مشروعة وغير مشروعة وهو ما يتسبب في مشكلات لعدد كبير من المسؤولين السياسيين البارزين.

¹<https://www.eliktisad.com>

²<https://ar.wikipedia.org->

وتعود وقائع تسريبات وثائق بنما في بداية شهر أبريل سنة 2016 حيث أشغلت الصحافة العالمية باعتبار ثروة وفساد سياسات من الوزن الثقيل عبر العالم كشفت عنها صحيفة suddeutsche Zeitng الألمانية بعد أن تسربت إليها 11.5 مليون وثيقة تغطي الأعمال اليومية لشركة "موساك فونسيكا" منذ تأسيسها في بنما سنة 1977، ومن الجدير بالذكر أن هذا التسريب للصحيفة الألمانية قد حصل منذ عام قبل تلك الحادثة من مصدر سمته الصحيفة بالجهول. أما تحليل المعلومات الواردة في هذا الكم الهائل من الوثائق فقد أكلته الصحيفة الألمانية للاتحاد الولي للصحفيين الاستقصائيين الذي أشرك معه 380 صحفيا حول العالم في عملية تحليل المعلومات خلال مدة سنة قبل أن تخرج وثائق بنما بصورتها المدوية.

ولقد أثارت هذه التسريبات ضجة عالمية حيث وصف المحللون وثائق بنما بأن ها أضخم تحقيق صحفي وتسريب في تاريخ البشرية، واطر بدرجات ومراحل كبيرة من تسريبات ويكسليكس الشهيرة .

شملت هذه التسريبات شخصيات سياسية يهم أمريكا إزعاجها وإضعافها وكشف فسادها ومن أبرزها:

بوتين: فقد كانت الموجة الأولى من التسريبات تركز على رجال بوتين وهذا يعتبر جزء من كل في السياسة الأمريكية التي تثير المشاكل لروسيا ولم يكن آخرها إبعاد روسيا من المشاركة في إعداد القمة الدولية الأخيرة في واشنطن وكان ردا لكرملين مباشرة حيث اتهم الناطق باسمه بيسكوف واشنطن بالوقوف وراء هذه التسريبات قائلا غن معظم العاملين في الاتحاد الأوروبي الدولي للمحققين الصحفيين ليسوا صحافيين، بل منهم العديد من الموظفين الحاليين والسابقين في وزارة الخارجية الأمريكية ووكالة الاستخبارات المركزية وهيئات للاستخبارات الأمريكية الأخرى كما شملت التسريبات رئيس الوزراء البريطاني نفسه والذي ظهر مرتبكا في التعامل مع هذه المسألة، وفعلا انخفضت شعبيته خلال أسبوع من التسريبات من كشفه أنداك بياناته للضريبة، ولم تستثنى هذه التسريبات الصين فقد كشفت الوثائق عن ثماني حالات على الأقل يتعلق بأفراد ينتمون لعائلات أعضاء المكتب السياسي ممن تعاملوا مع مكتب محاماة موساك فونسيكا، شملت أيضا الرئيس الصيني Jinping ولا شك أن هذا يساهم في إرباك الرئيس الصيني ويؤثر على حد ما في تحركات الصين السياسية حتى وان كان النظام الشيوعي في الصين لا يعبأ كثيرا بذلك.

كما أن القائمة شملت عددا من الحكام المسلمين الحاليين وسابقين وقد شملت عملاء أمريكا كأبناء مخلوف حول الأسد في سوريا، والملك سلمان في السعودية وأبناء المخلوع مبارك في مصر وغيرهم وكذلك عملاء بريطانيا

كأمراء قطر والإمارات ويلحق بهم رئيس الوزراء السابق ابو الراغب وهكذا فان تدبر البعد السياسي يدل على أن أمريكا وراء تلك التسيريات .

البعد الاقتصادي لهذه التسيريات يظهر في رغبة أمريكا في تحقيق أمرين أساسيين من وراء هذه التسيريات وهما القضاء على التنهز الضريبي وخاصة الشركات الأمريكية ذات الأموال الهائلة حيث الضرائب على أموالها تنقض الوضع المالي الأمريكي المأزوم والأمر الثاني كشف فضح الملاذات الضريبية وخاصة البريطانية لعمل هزة في الاقتصاد البريطاني وجذب رؤوس الأموال في تلك الملاذات لإنعاش الاقتصاد الأمريكي¹.

المطلب الرابع: هونغ كونغ كملاذ ضريبي آمن

تقع هونغ كونغ على الساحل الصيني الجنوبي بالقرب من مصب نهر زهورزبانغ، وتبلغ مساحتها 1104 كيلو مترات مربعة وتشكل المنطقة من شبه جزيرة تتصلب البر الصيني إضافة إلى نحو 240 جزيرة وعاصمتها فكتوريا حيث مركز الأنشطة المالية، تعتبر هونغ كونغ من أهم مراكز المال والأعمال والسياحة في العالم وخاصة في آسيا بوصفها منطقة تجارية كما تشتهر بأبراجها العملاقة وناطحات سحابها الشاهقة وبمناها الكبير، تعد هونغ كونغ من أولى المراكز المالية على مستوى العالم بوصفها ملاذاً ضريبياً آمناً ولذلك فإن اقتصادها هو اقتصاد رأسمالي ضخم يعتمد على الخدمات ويتميز بأسعار الضرائب المنخفضة والتجارة الحرة تستعمل في المدينة عملة هونغ كونغ وقد وصف ميلتون فريدمان مرة هونغ كونغ بأنها أعظم تجربة اقتصاد عدم تدخل رأسمالي إلا أن حكومة المدينة سنت منذ الحين نظاماً وقوانين عدة على الأعمال التجارية، منها الحد الأدنى للأجور، لازال اقتصاد هونغ كونغ اقتصاداً رأسمالي كبير التطور إذ يصنف حسب مؤشر الحرية الاقتصادية على أنه أكثر اقتصاديات الحرية في العالم بأسره.

مدينة هونغ كونغ هي مركز تجاري ومالي مهم يضم أحد أعلى كثافات مقر الشركات التجارية في منطقة آسيا والمحيط الهادي وهي تشتهر بكونها واحدة من النمر الآسيوية الأربعة لتطورها ونموها السريع منذ الستينات وحتى تسعينات القرن العشرين، تعد بورصة هونغ كونغ سوق الأوراق المالية السابعة في العالم حسب حجم المبادلات التجارية، إذ بلغ رأسمال سوقها 2.3 تريليون دولار أمريكي في عام 2009، تمكنت هونغ كونغ حتى قبل نقل ملكيتها إلى الصين عام 1997 من تأسيس علاقات استثمارية وتجارية نشطة مع جمهورية الصين الشعبية مما

¹ - تسيريات وثائق بنما و الدوافع من ورائها، 2016/05/05، <http://www.cnc.com>

يجعلها بوابة للاستثمارات التي تدخل إلى بر الصين الرئيسي. كان هناك في عام 2007 ما يصل إلى 3.46 مليون موظف بدوام كامل في هونغ كونغ مما يجعل معدل البطالة فيها 4.1% في السنة الرابعة على التوالي من الانخفاض المستمر يسيطر قطاع الخدمات على اقتصاد المدينة حيث يمثل نسبة 90% من الناتج المحلي الإجمالي، وأما الصناعة فتمثل 9%، بلغ معدل التضخم في عام 2007 قدر 2.5%، أهم الأسواق التي تصدر إليها هي بر الصين الرئيسي واليابان والولايات المتحدة الأمريكية.

لا تعتمد هونغ كونغ على نظام المصارف المركزية السائد في معظم دول العالم فعندما يتأثر الاقتصاد بعوامل تزعزع استقرار الأسواق المالية فإن السلطة النقدية تعمل بمثابة المصرف المركزي الفعلي والتي تقع على عاتقها إعادة الاقتصاد إلى مساره الصحيح في حين يتم إصدار الدولار المحلي العملة الوطنية للبلاد التي جرى تثبيت سعر صرفها للدولار الأمريكي بدءاً من عام 1982، ن خلال ثلاث مصارف تجارية كبرى وكل مصرف من مصارفها العاملة يحدد أسعار الفائدة بهدف ضمان خضوعها لقوى السوق وفقاً لمؤشر الحرية الاقتصادية

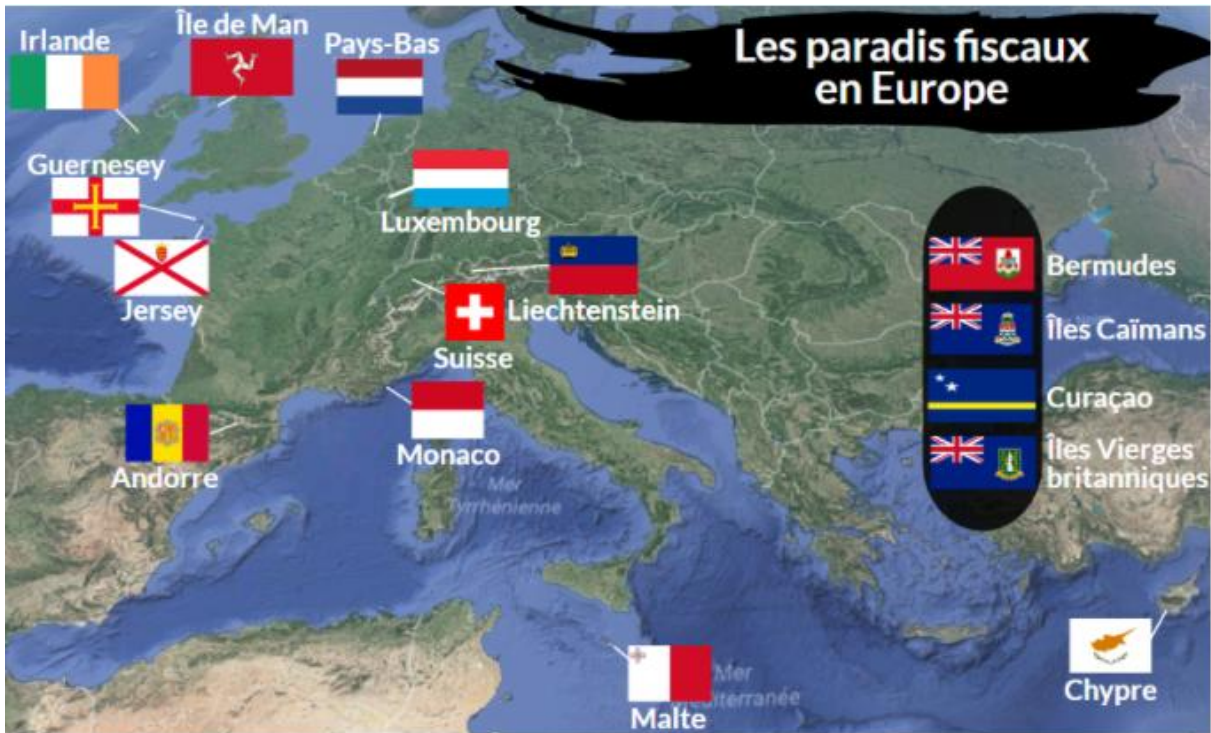
تمتلك هونغ كونغ أعلى درجة من الحرية الاقتصادية في العالم وذلك منذ إنشاء المؤتمر في عام 1995 وإلى يومنا هذا حيث لا يخضع اقتصادها لأي تدخل من الدولة ويعتمد بشكل كبير على التجارة والتمويل الدوليين، في الواقع تمتلك هونغ كونغ نقاط قوة اقتصادية عديدة منها نظام مصرفي سليم خالي تقريبا من الديون ونظام قانوني متين واحتياطات وفيرة من النقد الأجنبي وتدابير صارمة لمكافحة الفساد وعلاقات وثيقة مع جيرانها لاسيما الصين وعلى الرغم من انكماش اقتصادها خلال العامين الأخيرين إلا أن نقاط القوة هذه ساعدت الدولة في سرعة استجابتها للظروف المتغيرة فبات لديها معايير توظيف على مستوى عالي من الكفاءة والنزاهة ومستويات ضريبية على التدخل والشركات تعتبر الأدنى عالمياً فضلاً عن مالية عامة وفيرة ومستدامة وتعتبر سوق هونغ كونغ للأوراق المالية، وهي خامس أكبر سوق مالي في العالم من حيث القيمة السوقية التي تبلغ حوالي 2.8 تريليون دولار مقصداً مفضلاً للشركات والمؤسسات الدولية الساعية إلى تأسيس شركاتها وإدراج أسهمها في هذه السوق لما تتمتع به من حداثة وارتباط وثيق مع أسواق رأس المال في العالم وتطور الأنظمة التشريعية المعمول بها، إضافة إلى توفير العديد من الأدوات الاستثمارية المالية والمماثلة لنظيرتها في أسواق لندن ونيويورك.

الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية

وبحلول أواخر العقد المنصرم أصبحت هونغ كونغ تمتلك سبع أكبر ميناء في العالم والمرتبة الثانية بعد نيويورك وروتterdam من حيث إجمالي المعاملات التجارية غذ يعتبر مجموع معاملات كراي تشونغ الأكبر في آسيا في حين أن شركات الشحن في هونغ كونغ تأتي المرتبة الثانية في العالم بعد اليونان من حيث عمولة الحاويات .

ونتيجة السياسة الضريبية المنخفضة تتحصل هونغ كونغ تتحصل على أكبر عائداتها من خلال بيع وفرض الضرائب على الأراضي وجذبها رؤوس الأموال العديد من الشركات العالمية، والتي تستفيد منها في التمويل العام ساعدها في ذلك امتلاكها بيئة أعمال تعتبر الأكثر جاذبية في شرق آسيا من حيث إجمالي تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر، نتيجة لذلك أصبحت هونغ كونغ ثالث أكبر مستقبل للاستثمار الأجنبي المباشر في العالم التي من خلال إيرادات الاستثمار الضخمة تمكنت من شق الطرق والبناء المدارس والمستشفيات وغيرها من المرافق البنية التحتية العامة¹.

الشكل رقم (03) يمثل خريطة لأبرز الدول التي تشكل ملاذا ضريبيا مثاليا



المصدر: <https://www.noonpost.com> تاريخ الإطلاع - 2021/06/20

¹ - اسراء عبد فرحان، الملاذات الضريبية الامنة (التوزيع الجغرافي، و الآثار الاقتصادية)، 2020، 120.

المبحث الثالث: مناقشة الدراسة

المطلب الأول: التعليق على الدراسات السابقة

تزايدت خلال الفترة الأخيرة اهتمام الباحثين بدراسة مشكلات أسعار التحويل بالشركات متعددة الجنسيات بصفة عامة و الدول النامية بصفة خاصة .

أغلب الدراسات السابقة تطرقت لموضوع أسعار التحويل و تناولته من زوايا مختلفة، دون التطرق المفصل إلى الآثار السلبية على اقتصاديات الدول النامية على غرار الجزائر ما اشرنا إليه في جهود الدولة الجزائرية للحد من ظاهرة التهرب عن طريق أسعار التحويل ، وتنوعت هذه الدراسات السابقة بين العربية و الأجنبية التي تم الإشارة إليها في المبحث الأول و الاستفادة منها مع الوقوف على ابرز ملامحها التي كانت اقرب إلى دراستنا الحالية التي استعرضنا فيها نماذج وآراء لباحثين حول دول تشكل ملاذات ضريبية بامتياز. و تجدر الإشارة إلى أن هذه الدراسات تطرقت لظاهرة التهرب الجبائي التي جاءت في الفترة الزمنية ما بعد الأزمة المالية 1929 وذلك نظرا لقدم ظاهرة التهرب عن طريق أسعار التحويل والملاذات الضريبية التي يعود تاريخها لظهور شركات متعددة الجنسيات في العالم.

المطلب الثاني: جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة

مما لا شك فيه أن الدراسة الحالية قد استفادت كثير مما سبقته من دراسات حيث حاولت أن توظف كثيرا من الجهود السابقة للوصول إلى تشخيص دقيق للمشكلة و معالجتها بشكل شامل و من جوانب الاستفادة العلمية للدراسات السابقة:

- التطرق إلى الدراسات السابقة المتضمنة لإحصائيات معتمدة و ذلك لبلورة أفكار الباحثين حول إشكالية الدراسة.
- الصياغة الدقيقة لعنوان البحث الموسوم آثار أسعار التحويل و دورها في التهرب.
- إثراء الجانب النظري ، المعرفي و ذلك من خلال التطرق إلى إحصائيات وتواريخ ومتغيرات الدراسات بغية الإضافة في بحثنا.

- التعرف على التأثيرات التي يمكن أن تحدثها أسعار التحويل في قياس الأداء المالي وغير المالي في الشركات متعددة الجنسيات.
- التعرف على الطرق و الاستراتيجيات المتخذة لتفادي المشاكل الضريبية الدولية.
- لتعرف على واقع أسعار التحويل في الدول النامية (الجزائر).

المطلب الثالث: الدراسة الحالية

من خلال استعراض عدة متغيرات تتعلق بموضوع بحثنا في الدراسات السابقة نستنتج أن الدراسة الحالية تتفق في جوانب متعددة بالمقارنة مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيسي و هدفها العام إلا أنها تختلف عنها في جوانب أخرى تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها هذه الدراسة و تتمثل في نقاط أبرزها:

- تضمنت هذه الدراسة ربط المشكلة البحثية بمتغيرات المعاصرة فرغم أن ظاهرة التهرب عن طريق أسعار التحويل أدت إلى عدم المساواة في إعادة توزيع الدخل إلا أنها تلقى تشجيعا لعدة دول و تعتبرها واحدة من محركات الاقتصاد الحالي كما أنها تساعد على تخصيص موارد الوحدات الاقتصادية واتخاذ القرارات المثلى في الأقسام والإدارات و الذي بدوره يضمن التخصيص الأمثل لموارد التنظيم والاستقلال الذاتي للأقسام و تقويم أدائها و تعتبر الشركات التي تستخدم الملاذات الضريبية أنها تزيد الاستثمارات محليا و يمكن أن تنمو أكثر، كل ذلك يخلق ديناميكية في القطاع الاقتصادي و الخدماتي.
- لم تقتصر هذه الدراسة على عينة واحدة فقط وإنما تضمنت مجموعة من العينات و النماذج تشكل ملاذات ضريبية بامتياز أظهرنا عن طريقها طرق التهرب الجبائي والآليات المتبعة من طرف الشركات لتخفيف العبء الضريبي بأكبر قدر ممكن.
- تعددت أدوات هذه الدراسة حيث شملت دراسة الحالة لعدة نماذج حول العالم صنفت في أولى المراتب كملاذات ضريبية بحيث تباينت أنواع الملاذات الضريبية، قد تم التطرق إلى بعض النماذج من أوروبا وآسيا وأمريكا الوسطى لجمع البيانات بدقة أكبر، وذلك لإبراز اثر ظاهرة أسعار التحويل على اقتصاد الدول. ومن العرض السابق نرى أن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة في كونها تركز أساسا على دراسة دور أسعار التحويل في التهرب الدولي و يتضح من هذه الدراسة أنها عاجلت ضرورة

الاستغلال الأمثل للمواد و القضاء على هدر استخدامها عن طريق تحفيز الأقسام على حسن استغلال الموارد المحولة، واتخاذ القرارات المتلى في الفروع و الإدارات.

- الإدلال على حقائق يتم التستر عليها باستمرار فيما يتعلق بالتهرب عن طريق أسعار التحويل باعتبار هذه الظاهرة تقع في الخط الفاصل بين تناسق ضريبي كفو و المنافسة الضريبية الضارة.
- أخيرا اشرنا في دراستنا إلى مختلف المشاكل والفضائح التي شهدها العالم في هذا الجانب المتعلق بالتهرب الدولي و مختلف التسريبات التي تقحم العديد من كبار المسؤولين في العالم وذوي المناصب كانوا مصدرا أساسيا لهذه التجاوزات والتلاعبات.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه نجد أن الشركات متعددة الجنسيات تمتلك رؤوس أموال ضخمة في الغادة وتستثمر تلك الشركات رؤوس أموالها في مشاريع عملاقة مستهدفة تحقيق أقصى الأرباح ومحاولة الحفاظ عليها عن طريق التهرب الضريبي الدولي، لذلك كثيرا من يكون حجم التهرب الدولي أضخم من حجم التهرب الداخلي، وذلك من خلال أسعار التحويل، حيث أن هذا الأخير تتوقف على حجم الصفقات والعمليات موضوع تبادل والتعامل بين فروع الشركات متعددة الجنسيات.

تعتبر أسعار التحويل سلاح ذو حدين حيث أن تأثيرها على قياس الأداء يزداد أهمية كلما زاد حجم التحويلات كما تخفض الضرائب و التهرب الدولي و السعي إلى تخفيف العبء الضريبي بأكبر قدر ممكن كما أنها تتسبب في إنقاص السيولة المالية الأزمة للاقتصاد مما يسهم في عدم تكافؤ العلاقة الاقتصادية بين الدولة النامية والشركة التي تمارس التهرب الضريبي.

خاتمة

على ضوء دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى أنه ضمن منظومة اقتصادية عالمية متداخلة لا تعترف إلا بالحدود الجغرافية كعقبة وحيدة لكل التدفقات، لاسيما التدفق المالي، برزت مشكلة أسعار التحويل كإشكالية جبائية دولية تتعلق بتحديد وتحليل و ضبط الأسعار المطبقة بين هذه الشركات المتواجدة في بلدان مختلفة، وهو ما دفعنا لسن قوانين و بدل مجهود للتحكم في هذه الظاهرة من خلال الاتفاقيات الجبائية الدولية لما لها من دور هام و فعال في معالجة و تفادي مشكلة الازدواج الضريبي والتهرب الجبائي نظرا لاحتواء هذه الاتفاقيات على أحكام تتعلق بتبادل المعلومات الضريبية بين الدولتين المتعاقدتين و المساعدة في تحصيل الضرائب و هذا ما يدل على الاهتمام الذي توليه الاتفاقيات و المشاكل الضريبية الدولية، و سعيها إلى توفيق الوسائل المناسبة لحلها.

سعيًا منا من خلال الدراسة التي قمنا بها للإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في " ما هو دور أسعار التحويل في التهرب الجبائي الدولي " حيث تمت معالجة هذه الإشكالية عبر فصلين و هذا انطلاقًا من الفرضيات التي تمت صياغتها في المقدمة. حيث تم التطرق إلى الإطار المفاهيمي لكل من أسعار التحويل والتهرب الدولي نظرا للارتباط فيما بينهم و أن التهرب لا يحصل إلا بموجب الآثار السلبية التي تنجم عن أسعار التحويل.

كما قمنا بتشخيص أهم الآليات والطرق المستعملة للتهرب الدولي و قمنا أيضا بذكر أهم الإجراءات والتدابير التي تتخذها مختلف الدول عن طريق الاتفاقيات الدولية سعيًا منها لتفادي المشاكل الضريبية مثل الازدواج الضريبي و التهرب الدولي، بالإضافة إلى التطرق للمشاكل التي تهدد الدول النامية تحت تأثير الحجم الكثيف للمبادلات التجارية بين مختلف البلدان في العالم و ارتفاع مستوى تنقل عوامل الإنتاج و الاستثمار في المناطق التي تمنح أفضل الظروف ن اجل جني أكبر الإيرادات هذا ما أدى إلى تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي الدولي، يتضح ذلك أسعار التحويل للشركات متعددة الجنسيات التي تتم في ممارستها في بيئة دولية تتسم بالمنافسة تتعدى الحدود الجغرافية و سيادة الدول، وهذا ما يثبت صحة الفرضيات المذكورة سابقا.

ولقد أدركت الجزائر كغيرها من الدول مدى أهمية إبرام الاتفاقيات الجبائية في تجنب مشكلة التهرب والازدواج الضريبي و الذي من شأنه أن يدعم علاقاتها الاقتصادية مع باقي دول العالم، و يزيد من جذبها لرؤوس الأموال فسعت إلى توسيع شبكاتها الاتفاقية، مند تسعينيات القرن الماضي و من بين اتفاقياتها المبرمة في هذا المجال تلك المعاهدة التي تربطها بشريكها الاقتصادي فرنسا، والتي سعت من خلالها كلتا الدولتين إلى الحد من تداخل اختصاصاتهما الضريبية و تبني طرق لتفادي التهرب والازدواج الضريبي بالنسبة للضريبة على الدخل و الثروة والتركات .

نتائج و توصيات الدراسة:

توصلنا من خلال موضوع بحثنا إلى عدة نتائج، والتي على ضوءها اقترحنا جملة من الاقتراحات والتوصيات وهي كالتالي:

1. نتائج الدراسة:

- يعتبر التهرب الجبائي ظاهرة اجتماعية مضرّة بالاقتصاد لا تسمح للدول بتنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية، و نظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب على التهرب فان مختلف الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة بشتى الوسائل المتاحة.
- إن أحد أسباب التهرب الضريبي يرتبط بسياسة الإنفاق الحكومي وواجهه التي لا تخلق القناعة الكافية لدى المكلف لتسديد ما عليه من الضريبة السارية.
- غم خطورة ممارسات التجمع الضريبي التي تتم من خلال أسعار تحويل الأرباح عبر الملاذات الآمنة، إلا أن هاتان الآليتان يتم استخدامها لممارسة التجنب الضريبي عن طريق التخطيط الضريبي، و عندما وجدت الآليات التشريعية لمواجهة هذه الممارسات التي لم يتم تفعيلها بشكل جيد.
- تعتبر أسعار التحويل أداة فعالة بالنسبة للشركات للتحكم و قياس الأداء بين أقسام الشركات المرتبطة.
- كما تعتبر أسعار التحويل وسيلة لتخفيض أرباح الخاضعة للضريبة، و بالتالي التهرب الجبائي.
- تشكل أسعار التحويل إشكالية الشركات و النظم الضريبية على حد سواء، و الشركات لديها هاجس التعرض للعقوبات و الغرامات المفروضة عليها في حالة مخالفتها للقوانين التي تأطر أسعار التحويل، والنظم الضريبية لديها إشكالية الرقابة و التحكم في أسعار التحويل.
- قامت الجزائر بعدت إجراءات و تشريعات للتحكم في ظاهرة أسعار التحويل، إلا انه و جب تسطير قوانين أكثر دقة ووضوح و تكون في متناول الشركات حول طرق تحديد أسعار التحويل المقبولة جبائيا.

2. توصيات الدراسة:

- ضرورة تحديد و بدقة من طرف المشرع الجزائري اللوائح الخاصة بأسعار التحويل، و التي تشمل على العديد من التعليمات و التوجيهات لهذه الشركات عند استخدامها للإحدى الطرق المستخدمة في تحديد أسعار التحويل، والتي تكون مقبولة من طرف مصلحة الضرائب، وهذا لا شك سوف يؤدي إلى الحد من التلاعب داخل الشركات الخاضعة للضريبة.

- ضرورة التنسيق ما بين الدول من خلال التكامل الجبائي وتبادل المعلومات وعقد الاتفاقيات محاصرة هذه الظاهرة.
- تكثيف المراقبة في المناطق المعروف فيها إمكانيات كبيرة للتهرب و كذلك في المناطق المعزولة و لما لا المراكز الحدودية والميناء كذلك.
- ضرورة صد الثغرات في كافة القوانين الخاصة للشركات، بحيث لا تعطي فرصة للتهرب الضريبي عند تطبيق سياسة.
- الحرص على اختيار مجموعة من الكوادر الوطنية الواعية و المدربة بحيث يمكنها التعامل مع القائمين على هذه الشركات و إمكانية تطبيقهم للقوانين والتعليمات الضريبية الخاصة بأسعار التحويل والغرامات الخاصة بها وذلك بموضوعية تامة.

3. آفاق الدراسة:

يمكن القول في نهاية هذا البحث أن نتائجه تمثل قاعدة معلوماتية أساسية لإجراء العديد من البحوث الميدانية كما أن نتائج البحث تشكل اقتراحات للبحث خاصة في الجزائر ومنه نلفت النظر إلى إمكانية القيام في المستقبل بالدراسة التالية:

- دور الاتفاقيات الجنائية الدولية في تشجيع الاستثمار الأجنبي والحد من التهرب الجنائي، مع تطبيق بالنسبة لحالة الجزائر.
- دراسة تأثير المتغيرات الاقتصادية و القانونية في الدولة الأم على استخدام استراتيجيات أسعار التحويل.
- تقييم ممارسات الدول بشأن تنظيم و توجيه الممارسات الخاصة باستخدام أسعار التحويل للحد من الآثار السلبية لهذه الظاهرة.

و أخيرا يمكن القول أن قائمة المقترحات ليست محدودة و لا يمكن عرضها نظرا لاتساع و تعدد جوانب ومجالات أسعار التحويل، وما يرتبط بها من تداعيات وقضايا ، وما تم عرضه من مقترحات جاء على سبيل المثال، وأن تضافر الجهود لدى المحاسبين والمدبرين وخبراء الضرائب يمثل ضرورة بحثية تكمن في الوصول الى نتائج شمولية وتكاملا في هذا السياق.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

المذكرات والأطروحات

- أحمد عمر مُجَّد عوض، دور الهيئات المحلية في الحد من التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، مذكرة ماجستير في المناعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2017.
- بوقرة إيمان، غربي فوزية، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة، الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير في المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، الجزائر، 2010
- سراء عبد فرحان، الملاذات الضريبية الامنة (التوزيع الجغرافي، و الاتار الاقتصادية)، 2020.
- عاصم عبد الرحمن احمد يوسف، اسعار التحويل و اثرها في قياس الاداء المالي في الشركات الصناعية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2014
- العاقر جمال الدين، التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل الاقتصادي- دراسة حالة بلد المغرب العربي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة ، الجزائر، 2009.
- علي أجي قلمة، أثر أسعار التحويل بين الأقسام والفروع على تقويم أداء منشآت الصناعة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم، جامعة النيلين 2006.
- علي عباس سيمران الحلبوسي، ظاهرة التهرب الضريبي في العراق و آثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها ، قسم العلوم المالية المصرفية، 2019.

المجلات والمؤتمرات

- سهام مُجَّد على حسن، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية و النظام الضريبي: دراسة مقارنة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 12، العدد 1، جامعة الازهر، جدة، 1998.
- عاصم عبد الرحمن وآخرون، أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس أداء في الشركات السودانية- دراسة حالة شركة سكر كنانة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 1، 2016

قائمة المراجع

- عاصم عبدا لرحمن، وآخرون، أثر أسعار التحويل على مقاييس الأداء المالية وغير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 2، 2015.
- عبد السلام محمود أبو قحف، فايز عبيد الله، العوامل (التنافسية، التكلفة، التشريعية) التي تؤثر في تحديد أعار التحويل بين فروع الشركات العالمية في ظل الوضع الحالي لمصر مع دراسة استطلاعية في بعض فروع الشركات متعددة الجنسيات ، مجلة د-إ، المجلد 31، العدد 1، مصر، د-س.
- عبد المجيد محمود الصالحين، التهرب الضريبي و أحكامه الفقهية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعة والقانونية، عمان، المجلد 9، 2012.
- علي عباس سيمران الحلبوسي، ظاهرة التهرب الضريبي في العراق و اثارها الاقتصادية و الاجتماعية ووسائل معالجتها، مجلة كلية المعارف الجامعة، المجلد 29، 2019.
- فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الجبائي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، 2020.
- قمان عمر، بن شهرة سعيدي، أسعار التحويل إشكالية الجباية الدولية الجزائر نموذجاً، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، 2020.
- مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، مجلة بحوث اقتصادية، المجلد 2، العدد 1، 2014
- ملال محمد طارق، آليات وأسباب التهرب الجبائي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي ، المجلد 4، العدد 1، جامعة الأغواط، الجزائر، 2013.
- مهى حاجي شاهين ، آليات مكافحة التهرب الجبائي، مجلة مسار العلوم التربوية والاجتماعية، المجلد 6، العدد 3، العراق ، 2019.

المحاضرات

- عبد الرحيم نادية، محاضرات النظم الضريبية الدولية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمقة، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت، 2020.

المراجع باللغة الأجنبية

- Abu-Serdaneh, Jamal Abdel Rahman, Saleh Khalil Al-Okdeh & Karima Ali Gauher Transfer Pricing in Jordanian Manufacturing Companies (2008).
- Jian Li, "International Transfer pricing Anew Zealand perspective", Center of Acciunting Education And Research, (January 2005

- kemeth klassen transfer pricing strategies and tax minimization, January, www.ssrn.com, February 2013.
- **Tim-Badenis, stefan Reihelstei**, excrenal and internal pricing in multinational firms, Stanford, graduate School of business, Research Paper Series, Research aper No 1825

المواقع الالكترونية

- وثائق بنما و الدوافع من ورائها، 2016/05/05، <http://www.cnc.com>
- هيثم مُجَّد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في تجنب الضريبي على مستوى الدولي، 2015،
.Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2684810>
- <http://www.fondafip.org/>
- <https://ar.wikipedia.org>
- <https://arabic.euronews.com>
- <https://www.eliktisad.com>
- <https://www.lgdj.fr>