

النموذج الدولي للشركات المتعددة الجنسيات: بين استغلال كيانات ذات الغرض الخاص وممارسة التجنب الضريبي -شركة آبل نموذجاً-

The international model for multinational corporations: between the exploitation of special purpose entities and the practice of tax avoidance

- Apple as a model-

فوزية العايب	خليل طيار*
جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، الجزائر f.laieb@univ-emir.dz	جامعة قسنطينة 2 -عبد الحميد مهري، الجزائر مخبر الجامعة، المؤسسة، التنمية المحلية المستدامة ورقلة (LUEDLD) Khalil.tiar@univ-constantine2.dz
تاريخ النشر: 2022/06/02	تاريخ القبول: 2022/05/28
	تاريخ الاستلام: 2022/05/07

ملخص

تهدف الدراسة الى تقديم فهم أكثر شمولاً لممارسة (MNEs) للتجنب الضريبي الدولي كأداة تتيح لها التلاعب في توطين شركاتها وانتشارها داخل الجناات الضريبية حول العالم من خلال انشاء شركات تابعة لها (كيانات ذات الغرض الخاص (SPE) أو حتى في شكل كيانات الشاشة (Shell Company). تقدم هذه الورقة العلمية فحص دقيق للاستراتيجيات الجبائية التي تقوم بها (MNEs) وأثار هذه الممارسات على نمو الأرباح الأجنبية داخل مراكز الأوفشور من خلال ممارسات Apple كدراسة حالة. أمام رغبة جزر الجناات الضريبية ومراكز الأوفشور في الاحتفاظ بنصيبها من الأرباح المفقودة ومساهمة الدول مصدر الدخل في خدمة جميع مصالح (MNEs) من منطلق الصراع نحو القاع (المنافسة الجبائية)، ومناقشة الآثار العامة وردود الأفعال الدولية أمام بشاعة التفاوض على لقمة عيش الشعوب.

كلمات المفتاحية: تجنب ضريبي، كيانات ذات غرض خاص، نموذج اعمال دولي، آبل.

تصنيف JEL: H26, G34, M29.

Abstract

This paper aims at providing an exhaustive understanding of (MNEs) tax avoidance practices to manipulate the domiciliation and the implementation of their subsidiaries in tax heavens in form of Special-Purpose Entities (SPEs) or Shell Companies. We use in this paper Apple Inc's practice of tax planning as a case study. The paper provides a careful examination of MNEs tax strategies and their contribution to capitals growth in offshore centers. Beside the desire of the tax heavens to retaining their part in the lost profits and the contribution of the countries, source of revenue, in activating a new tax competition to serve the MNEs interests, which we discuss in the general effects and the international reactions to the ugliness of negotiating the livelihood of nations.

Key words: Tax Avoidance, Special Purpose Entities, International Business Model, Apple Inc.

JEL classification : H26, G34, M29.

* المؤلف المرسل.

تحظى الشركات متعددة الجنسيات (MNEs) الأمريكية بالقدرة على تخطيط شؤونها الضريبية باستخدام العديد من استراتيجيات التجنب الضريبي والذي يُعرف باسم مصطلح "التخطيط الضريبي" الذي أصبح مؤخراً أكثر استخداماً ويقصد به أن يشمل النطاق الواسع للأنشطة التي تقوم بها الشركات التي تطبق نهجاً استراتيجياً لخفض فاتورتها الضريبية مع البقاء ضمن حدود ما هو مقبول قانونياً (Cooper & Nguyen, 2020). كما لها القدرة على تحويل الأرباح أو الدخل من الدول الضريبية الأعلى إلى الأدنى، مما يؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية للدول ذات المعدلات المرتفعة كما هو موضح في عمل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD للتآكل وتحويل الأرباح (BEPS)، وبالتالي سيؤدي إلى انخفاض العبء الضريبي الإجمالي (Johansson et al., 2016)؛ وتواجد الجنات الضريبية والمراكز المالية أوفشور (OFCs) زادت فرصها لتحويل الأرباح، وتوطن أعمالها ضمن هذه المراكز، وبالتالي تقليل مدفوعات الضرائب الإجمالية على مستوى العالم. حيث تقدر الخسائر العالمية للضرائب على أرباح الشركات (CIT) بين 100 و 240 مليار دولار (OECD, 2015b). إضافة لذلك بروز الاقتصاد الرقمي وتعدد مواقع التوطن التي تستخدمها (MNEs) يتيح المزيد من الفرص لتحويل الأرباح (Contractor, 2016).

علاوة على ذلك تسارع نمو الاستثمار الأجنبي المباشر نتيجة لتسهيلات سياسات التحرير المالي للعديد من الحكومات، تحت إشراف المنظمات الدولية مثل صندوق النقد الدولي (FMI) والبنك العالمي (BM) رغبة منها في إزالة العقبات التي تحول دون حرية حركة رؤوس الأموال؛ مكن الشركات الدولية على منافسة العديد من الدول من خلال ملفات العمالة، النظام الاجتماعي والضريبي. فتح لها المجال للتفضيل بين مختلف البيئات، وبالتالي استراتيجيات الدول تكون تبعاً لما تقتضيه مصلحة المشاريع وهذا يعني أنّ الدول المضيفة ليست لها السيطرة الكاملة على القطاعات الاقتصادية التي تُهيمن عليها الشركات دولية النشاط العاملة داخل أراضيها، بالإضافة إلى أنّ مركز قراراتها عادة موجود خارج حدود الدول المضيفة (طيار، 2017).

قدرت تحقيقات Tørsløv et al. (2018) أنّ ما يقارب 40 ٪ من أرباح (MNEs) يتم تحويلها إلى الجنات الضريبية (تقديرات سنة 2016)، ما يؤثر هذا التحويل على العائدات الضريبية للدول

ما مقداره 200 مليار دولار أي حوالي 10 ٪ من مجمل الإيرادات الضريبية العالمية. تشير دراسة Coppola et al. (2019) أنّ الأرقام الحقيقية المرتبطة بأسهم رؤوس الأموال الأمريكية بالصين تشكل 700 مليار دولار فيما يتم الإفصاح عن 160 مليار دولار فقط؛ ترتبط هذه المساهمات بشكل كبير بالكيانات ذات الغرض الخاص (SPE's)، وهي هياكل مصممة لتجنب ضوابط رأس المال في الصين التي تقيد الملكية الأجنبية في الصناعات الرئيسية.

تهدف الدراسة الى تقديم فهم أكثر شمولاً لممارسة (MNEs) للتجنب الضريبي الدولي من خلال استغلال محيط التجميع (Scope of consolidation) كأداة محاسبية تتيح لها التلاعب في توطين شركاتها وانتشارها داخل الجنات الضريبية حول العالم من خلال انشاء شركات تابعة لها (كيانات ذات الغرض الخاص SPE) أو حتى في شكل كيانات الشاشة (Shell Company).

١. الخلفية النظرية

اتهمّت الممارسة المحاسبية بعد الأزمات المالية المتكررة (أزمة انرون، الأزمة المالية 2008) بعدم مسايرتها لتدويل أعمال الشركات دولية النشاط خاصة بعد بروز تضارب مصالح الأطراف ذوي العلاقة: رغبة الدول في رفع مداخيل ضرائبها من أجل تدعيم سياستها الاقتصادية، والشركات دولية النشاط التي تمارس مختلف الاستراتيجيات الجبائية من أجل تقليل ضرائبها (طيار، 2017، ص 23).

تُظهر العديد من الدراسات أنّ تجنب الضرائب يكون بشكل كبير في الشركات ذات النفوذ، العمليات الدولية، البحث والتطوير، الأصول غير الملموسة والمشتقات المالية (Cooper & Nguyen, 2020; Donohoe, 2015; Lisowsky, 2009). فيما ركزت دراسات أخرى على الهياكل المعقدة لـ (MNEs) التي تستغل الكيانات التابعة الخاصة متعددة المستويات في تنفيذ استراتيجياتها الجبائية وتحت غطاء الاستثمار في مختلف الأنشطة والمواقع (Donohoe et al., 2013). ركزت دراسات أخرى على العلاقة بين الهيكل التنظيمي وتجنب الضرائب لـ (MNEs) فخلق الفروع والشركات التابعة الخاصة يستهدف توطين الأعمال وتحقيق أهداف ضريبية (Amberger & Kohlhasse, 2017).

1. الكيانات ذات الغرض الخاص (SPE)

نشأت الكيانات ذات الغرض الخاص في الولايات المتحدة الأمريكية في سبعينيات القرن الماضي ثم اشتهرت وتطورت بسرعة مع موجة توريق الأصول (The Wave of Asset Securitization) في التسعينات (Luo, 2020). يعرفها تفسير المعيار SIC12 بأنها "كيان تم تأسيسه لاستكمال نطاق محدود من الأنشطة لغرض واضح"، كما عرفها الملحق "أ" من المعيار الدولي للإبلاغ المالي "IFRS12" على أنها كيان صُمم بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة العامل الرئيسي في تحديد من يسيطر على (الكيان التابع) المستثمر فيها؛ مثال ذلك عندما تتعلق حقوق التصويت بالمهام الإدارية – فقط – وتُدار الأنشطة ذات الصلة عن طريق الترتيبات التعاقدية (العايب، 2017، ص 85).

استخدمت الكيانات ذات الأغراض الخاصة كأداة مالية للتخطيط الضريبي، توفير تكاليف التمويل، تنويع المخاطر أو تحويلها، في إطار أن بعض الممارسين الأذكياء يستفيدون من الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية كتحويل الأصول أو الخصوم المتعثرة من خلال إنشاء كيانات ذات أغراض خاصة لتحقيق الاحتيال في القوائم المالية هذا التوجه ناتج عن فضيحة Enron في بيئة الأعمال الأمريكية حيث سجلت تجاوزات في الدخل بمقدار 591 مليون دولار خلال 1997-2000، (طيار وبن عيشة، 2016). يرى Müller (2011) أن الدراسات الأكاديمية المتعلقة بظاهرة المجمعات أخذت الكثير من اهتمام الباحثين في إطار تطوير الممارسة والمشاكل المتعلقة بها، خصوصا في الشركات دولية النشاط، كما يوافق غالبية المُستطلعين على مقترحات مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB المتعلقة بـ SPE لممارسة التجميع المحاسبي، على عكس المُستطلعين الأمريكيين (أعضاء FASB) الذين يرفضون بشدة ادخال الكيانات ذات الغرض الخاص الى محيط التجميع (حدود المجمع) نتيجةً لاعتبارات سياسية أثرت على بيئة الاعمال الأمريكية مثل قضية مكتب التدقيق والمحاسبة المنحل Arthur Andersen، وكذا المصالح البنكية المعارضة لـ SIC12 بسبب تأثيرها بالفضيحة. وأن الممارسات المحاسبية لشركة "Enron" بخصوص الكيان الأم والكيانات ذات الغرض الخاص كانت مُضللة، حيث تمثلت هذه الممارسات في إخفاء الكيان الأم لليون مهمة في كيانات استبعدت من محيط تجميعها خارج البيئة الأمريكية، نتج عن هذه الممارسات مخاطر متعلقة بالأصول الصافية للكيانات ذات الغرض الخاص ما تسبب

في انهيار الشركة. بالإضافة إلى عدم وجود ممارسة موحدة بخصوص تجميع كيانات SPE (Benston & Hartgraves, 2002; Hartgraves & Benston, 2002; Mckee et al., 2006).

أظهرت دراسة Feng et al. (2009) أنَّ الشركات الأمريكية التي تستخدم كيانات ذات أغراض خاصة زادت بمعدل ضعفين ونصف من سنة 1997 إلى 2004. وفي الوقت نفسه، يرتبط تزايد عدد الكيانات ذات الأغراض الخاصة بتزايد الحوافز الضريبية والاقتصادية. على الرغم من أن SPEs تخدم العديد من الأغراض، إلا أنها غالبًا ما تُستخدم للحصول على تمويل خارجي. على سبيل المثال، قد تساهم الشركة الأم "بأصول عالية المخاطر"؛ مثل مشاريع البحث والتطوير، الأصول غير الملموسة (تحت غطاء الكفيل) في تمويل SPE دون إظهارها في التقارير المالية ولا في المسؤولية القانونية؛ وتستخدم (MNEs) أيضًا SPEs عندما تواجه ضغوطًا عند إعداد التقارير المالية، خاصة تلك المتعلقة بالتزامات الدين. كما يمكن ربطها بإدارة الأرباح.

يعتقد Amoruso & Duchac (2014) أن الكيانات ذات الأغراض الخاصة أصبحت جزءًا حيويًا من النظام المالي للقرن الحادي والعشرين، حيث توفر الهيكل الضروري للرهون العقارية المضمونة. على الرغم من أن هذه الكيانات يمكن أن تعزل بشكل فعال خطر إفلاس الشركات، إلا أنها خلقت أيضًا نظام الظل المصرفي الذي عرّض الاقتصاد الأمريكي لمخاطر مفرطة. في الآونة الأخيرة، أصبحت SPEs عاملاً أساسياً في الأزمة المالية العالمية وعاملاً مهماً في تجنب مبلغ كبير من الضرائب على أرباح الشركات (Kothari & Lester, 2012; McGill & Outslay, 2004).

حظيت محاسبة المجمعات باهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية وكذا مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB- IASB)، توصل إلى وضع جملة من المعايير ومراجعة معايير أخرى بهدف تبني مقارنة واضحة لتجميع الحسابات من خلال إصدار المعيار المحاسبي الدولي (IFRS 10) القوائم المالية المجمعة)، والذي يتميز بقابلية التطبيق مقارنة بالمعيار الدولي المعدل (IAS 27, 2008)، بالإضافة لإصدار معيارين (IFRS 11 الترتيبات المشتركة)، و (IFRS 12 الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى) (Maroun & van Zijl, 2014).

جاءت المعايير الجديدة نتيجةً للضرورة العالمية لـ 2008 وردا على المعطيات المستلمة من المستخدمين وغيرهم، بما في ذلك قادة G20 ومجلس الاستقرار المالي والتي ابرزت؛ الافتقار إلى

الشفافية حول المخاطر التي تتعرض لها الكيانات المِدة للقوائم المالية المجمعة من مشاركتها في الكيانات ذات الغرض الخاص (المهيكل) بما فيها تلك التي تمتلكها (Gluzová, 2015). كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB توجيهات ومبادئ تخص محاسبة المجمعات محاولة منه لإحداث التقارب مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، لكن ظل الاختلاف قائماً خاصة فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية للكيان الأم وشركاته التابعة حيث ترخص US GAAP للشركات التابعة أن تختار سياسات محاسبية مختلفة عن تلك التي يستعملها الكيان الأم، في حين تمنع معايير المحاسبة الدولية هذه الممارسات، كما يظهر الاختلاف جلياً من خلال تحديد المجلسين لمفهوم موحد للسيطرة وهذا ما يؤثر حتماً على محيط التجميع (Gornik-Tomaszewski & Larson, 2014). أكدت دراسة طيار (2017) أنّ هذه المعايير: "جاءت لتلبي رغبات ومتطلبات الصناديق الاستثمارية واحتياجات الشركات متعددة الجنسيات، كذلك كانت بصفة سريعة لاحتواء الاختلالات التي أحدثتها الإزمة المالية لـ 2008 ومحاولة مجلس المعايير المحاسبية الدولية في كل مرة تعديل واستحداث القضايا المتعلقة بممارسة التجميع المحاسبي على الصعيد الدولي في ظل ضغوط اللوبيات خاصة فيما يخص الكيانات ذات الغرض الخاص وهو ما يعتبر أهم قضية في محيط التجميع" (ص 33).

إن قراءة وتحليل التعديلات والاضافات التي جاءت بها هذه المعايير تظهر بُعد هذه التعديلات عن نموذج أعمال المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات التي تسعى إلى إخفاء آثار المخططات التمويلية لكياناتها التابعة وعمليات التحايل التي تمارسها من خلال استغلالها لمحيط التجميع كأداة محاسبية تتيح وترخص لها ممارسة الاحتيايل بطرق قانونية لا أخلاقية في مجال الضرائب على الصعيد الدولي.

تمكن هذه الهياكل التنظيمية بشكل متزايد (MNEs) من مضاعفة مدخراتها الضريبية من خلال زيادة الأنشطة المعفية من الضرائب و / أو تعزيز كفاءتها الضريبية (أي المدخرات الضريبية النسبية لنشاط معين). وتعتبر عامل مهم في تجنب الضرائب مثل تحقيق أكثر من 330 مليار دولار من المدخرات الضريبية النقدية الإضافية، بحيث استحوذت أنشطة البحث والتطوير (R&D) والأصول غير الملموسة على ما يزيد عن 61.5% إلى 87.5% من إجمالي هذه المدخرات فيما شكلت العمليات الأجنبية وتحويلات الأموال للجنات الضريبية 62.5%، ويقدر

تجنب الضريبة بـ 6٪ من إجمالي الضريبة الفدرالية على دخل الشركات الأمريكية. مما يجعل للكيانات ذات الأغراض الخاصة (SPEs) آثار ضريبية اقتصادية هامة (Deméré et al., 2019).

2. الاستراتيجيات الجبائية للشركات دولية النشاط

تناولت الصحافة الاستقصائية والمنظمات غير الحكومية والعديد من الباحثين والأكاديميين موضوع الممارسات الجبائية لـ (MNEs) التي تقوم على استغلال بعض الأدوات القانونية (الشركات القابضة، الاتحادات الاحتكارية "Trusts"، صناديق براءات الاختراع "Patent boxes"، عقود تقديم الخدمات، تنازلات حقوق الملكية الفكرية...) وكذا بعض الأساليب المحاسبية والمالية (أسعار التحويل، سياسات الاهتلاكات والمؤونات، محيط التجميع...) في تسيير وتحويل حصص أرباحها من الدول الجبائية إلى مراكز المالية أوفشور (Alstadsæter et al., 2018). معتمدة في ذلك على ثلاث فئات رئيسية في تفعيل هذه الممارسات وتتمثل أساسا في الطرف المحمي جبائيا "الشركات المتعددة الجنسيات"، الطرف الذي يوفر الحماية "المراكز المالية أوفشور" الطرف المسؤول عن تطبيق هذه الممارسات "مكاتب الاستشارات الدولية ومن بينها (Big 4)" (Bouthinon-Dumas et al., 2018). ما يصعب تتبعها في ظل إقليمية القوانين ودولية الأنشطة.

تسعى الشركات المتعددة الجنسيات إلى تخفيض قيمة الوعاء الضريبي أو التهرب من دفع الضريبة، وفق ممارسات وسلوكات معقدة عالية التردد في إطار مبدأ غير قانوني أو قانوني/ غير أخلاقي لتجنب الضرائب بين الذي ينتهك القواعد الضريبية (التهرب الضريبي) وبين الذي يطبق كل النصوص القانونية ولكنه يتحايل في مكان وتوقيت تنفيذها (التجنب الضريبي)، يشير Likhovski (2005)، إلى أن المحامين والاقتصاديين يسارعون إلى تصنيف "التجنب" على أنه تخطيط ضريبي قانوني و"التهرب" كتخطيط ضريبي غير قانوني كما لو كان بإمكان المرء تحديد قانونية هيكل الضرائب بسهولة. مشكلة الجنات الضريبية هي أنها تمتاز بالغموض دائما ما إذا كانت المعاملة مسموح بها أم لا.

حدد Hanlon & Heitzman (2010) أن التهرب من دفع الضرائب له تعريف واسع النطاق يمثل سلسلة متصلة من استراتيجيات التخطيط الضريبي تضم العدوانية (Aggressiveness)، عدم الامتثال (Noncompliance)، التهرب (Evasion)، والإيواء (Sheltering). كما أن المعيار الأساسي

لتحديد طبيعة عمليات التخطيط الضريبي التي تقوم بها الشركات بين التجنب من دفع الضريبة والهرب منها يكمن في مدى عدوانية النشاط في تخفيض الضرائب (Slemrod & Yitzhaki, 2002).

A. **الغش الضريبي (Tax Fraud):** الغش الضريبي هو عبارة عن تجنب دفع الضريبة المفروضة قانوناً، ولقد عُرِفَ من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنه: "شكل من أشكال التهرب المتعمد من الضرائب والذي يعاقب عليه بموجب القانون الجنائي. يشمل المصطلح الحالات التي يتم فيها تقديم بيانات كاذبة عن عمد، ويتم إنتاج وثائق مزيفة (OECD, 2015a). كما عرفه الإتحاد الأوروبي ضمن اتفاقية حماية المصالح المالية للاتحاد الأوروبي على أنه؛ من جانب الأعباء هو كل استعمال أو تصريح بوثائق خاطئة أو غير دقيقة أو غير كاملة والذي يؤدي إلى الاحتفاظ غير المبرر بأموال الميزانية العامة، وأي تحويل أو سوء استخدام لأموال أو خرق للالتزام لنفس الغرض. أما من جانب الإيرادات هو استعمال أو تصريح بوثائق خاطئة أو غير دقيقة أو غير كاملة تستهدف بطريقة غير قانونية تخفيض موارد الميزانية العامة، وأي احتفاظ بمعلومات أو تحويل لميزة لنفس الغرض (Kerremans et al., 2017).

B. **التجنب الضريبي (Tax Avoidance):** عُرِفَ التجنب الضريبي من قبل (OCDE) على أنه: "مصطلح يصعب تحديده بدقة ولكنه يستخدم بشكل عام لوصف شؤون دافع الضرائب الذي يهدف إلى تقليل مسؤوليته الضريبية بطرق قانونية إلا أنه يتعارض عادةً مع الغرض من القانون الذي يزعم تطبيقه". وهو أيضاً "الاختيار" بين ما تنص عليه النظم الضريبية داخل البلاد وخارجها" الذي يسمح للشركة بتحمل أقل عبء ضريبي، اذن يمكن اعتبار أنّ التجنب الضريبي هو الفعل الذي يسمح بتحسين الوضع الضريبي (Orban, 2018).

C. **التهرب الضريبي (Tax Evasion):** يقع التهرب الضريبي بين الغش والتجنب، حيث يسعى المكلف بدفع الضريبة إلى تطبيق آليات يستهدف من خلالها التحايل على القواعد الضريبية، تم تعريفه من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD (2015) على أنه "الاجراءات غير القانونية التي من خلالها يتم إخفاء أو تجاهل الالتزامات الضريبية ودفع ضرائب أقل مما ينبغي قانوناً، عن طريق عدم الإفصاح عن الدخل أو المعلومات المرتبطة بتحديد قيمة الضريبة". تستعمل الشركات المتعددة الجنسيات مراكز مالية أفسور (الجنات الضريبية) لتنفيذ ممارساتها السالفة الذكر.

II. الطريقة والأدوات

بالاعتماد على التحليل الوثائقي لكل من بيانات تقرير Permanent Subcommittee on Investigations (PSI) 2013، حول تحويلات الأرباح للمراكز أوفشور من قبل شركة أبل (Apple)، تقرير المفوضية الأوروبية لسنة 2014 بخصوص مساعدة الدول المنظمة للاتحاد الأوروبي الذي كشف عن تجاوزات قامت بها الحكومة الأيرلندية، وكذا تقرير المفوضية الأوروبية لسنة 2016 والذي بين استفادات مجمع أبل من امتيازات جبائية غير قانونية بإيرلندا، إحصاءات الحكومة الأمريكية لما يقارب 25٪ من المجمعات الكبرى الأمريكية وعلاقتها بالجناات الضريبية، وكذا تصريحات للعديد من المسؤولين في المنظمات الدولية غير الحكومية، إضافة للاعتماد على التقارير السنوية لمجمع أبل للفترة 2009-2017، قام الباحثان بتبيان طرق استغلال انشاء الشركات ذات الغرض الخاص من قبل مجمع أبل في تحويل الثروة للمراكز المالية للـأوفشور من خلال استغلال بعض الأدوات القانونية والمحاسبية.

III. تفسير ومناقشة النتائج:

1. أدوات التجنب الضريبي العالمي لـ APPLE:

تعتبر أبل أغنى شركة رقمية تحقق كل ثانية 1444 دولار مبلغ يجعلها تحقق أرباح أكثر من (فايسبوك مايكروسوفت وقوقل) مجتمعة، بحساب مصرفي يفوق 285 مليار دولار يجعلها شركة بحجم دولة، كشف تقرير صادر عن الإتحاد الأوروبي سنة 2016 عن تجاوزات صريحة فيما عرضته إيرلندا من قانون اخضاع خاص للضريبة على شركة Apple والإعانات التي استفادت منها والتي تزيد عن 13 مليار دولار أمريكي أين أوصى التقرير بضرورة استرجاعها[†] (Jan Fichtner, 2016).

[†] سمحت لها الصفقة كذلك بالخضوع لمعدل ضريبي يساوي إلى 0.005 %

<https://www.theguardian.com/business/2016/aug/30/apple-pay-back-taxes-eu-ruling-ireland-state-aid>

2020-03-01

صرحت Margrethe Vestager عضو بالمفوضية الأوروبية المسؤولة عن سياسة المنافسة في الاتحاد الأوروبي مايلي:

"Member States cannot give tax benefits to selected companies – this is illegal under EU state aid rules. The Commission's investigation concluded that Ireland granted illegal tax benefits to Apple, which enabled it to pay substantially less tax than other businesses over many years. In fact, this selective treatment allowed Apple to pay an effective corporate tax rate of 1 per cent on its European profits in 2003 down to 0.005 per cent in 2014."

بغية ممارسة التجنب الضريبي تموقعت الشركة العالمية الرائدة في العالم الرقمي أبل (Apple) في العديد من المواقع الجغرافية، بحيث يتم تسيير السوق الأمريكي لشركة أبل من طرف (Apple Inc) بكاليفورنيا الذي يغطي (أمريكا الشمالية، أمريكا الجنوبية)، أما الأسواق الأوروبية (الدول الأوروبية، الهند، الشرق الأوسط وأفريقيا)، الأسواق الصينية (الصين، هونغ كونغ وتايوان) وباقي اسيا الاستوائية (استراليا، دول اسيوية أخرى) فهي مسيرة من قبل (Apple Sales International) (ASI).

كشف تحقيق معمق حول مساعدة الدول (ضمن التحالف الأوروبي) ان ايرلندا منحت أحكام ضريبية لشركة ابل سمحت لها بتخفيض كبير وبصورة مصطنعة لما تدفعه من ضرائب منذ 1991 (European Commission, 2014). سمحت هذه الامتيازات الضريبية لـ AOE و ASI بحساب الأرباح الخاضعة للضريبة بطريقة لا تعبر عن واقعها الاقتصادي ما يبرر اعتماد أبل (Apple) إلى انشاء فروع لها (ككيانات ذات غرض خاص) بإيرلندا.

ASI : تقوم ASI بشراء منتجات أبل من المنتجين الموزعين حول العالم وتقوم ببيعها في أوروبا (بما في ذلك الشرق الأوسط وأفريقيا والهند)، نظمت ASI أنشطة البيع بحيث توجه كل المبيعات والأرباح لإيرلندا بدل أن تظل في البلد الأوروبي الذي نشأت فيه المعاملة التجارية وبذلك تجمع المزيد من الأرباح وترسلها لـ ASI في شكل اتاوات؛ حيث استفادت ASI من حقوق ملكية شركة أبل لإنتاج وبيع منتجات أبل خارج الـ ASI في المقابل أبرمت معها اتفاق تقاسم التكاليف الذي ينص على تسديدات سنوية في شكل اتاوات مقابل استغلال حقوق الملكية، التكاليف التي تتحملها وترسلها ASI مكنت أبل Apple INC من تمويل نصف برامجها العالمية للبحث والتطوير

(تكاليف مخفضة غير خاضعة للضريبة ناشئة عن الأرباح في كامل أوروبا ترسل في شكل اتاوات لتمويل حقوق الملكية برامج غير خاضعة للضريبة بدورها) (European Commission, 2016).

تحول ASI بقية أرباح الفرع الإيرلندي للمقر (siège) مصرح به على أنه خارج إيرلندا ولا يوجد في أي دولة ولا يوظف أي عامل وليس له أي مقر (shell company)، وأما ما تبقى من أرباح فإن ASI تدفع الضريبة في إيرلندا على النحو التالي: في 2011 حققت ASI 22 مليار دولار أي حوالي (16 مليار أورو) ولكن وفق الحكم الضريبي فإن 50 مليون أورو فقط يخضع للضريبة أي ما مقداره 0.0031 % من مجمل الربح، وبذلك دفعت ASI 10 مليون أورو كضريبة على أرباح الشركات بمعدل ضريبة فعلي يقدر بـ 2 %، بمعنى أن معدل الضريبة الفعلي لمجمل الربح 22 مليار دولار هو 0.05 % هذا المعدل الذي انخفض في 2014 إلى 0.005 % (European Commission, 2016).

AOI : شركة (Apple Operations International (AOI)، تظهر أن شركة آبل هي المالك الوحيد لها. تمتلك AOI بدورها بشكل مباشر أو غير مباشر معظم الكيانات ذات الغرض الخاص الأخرى لشركة Apple، حيث بموجب القانون الأيرلندي تعتبر الشركات التي تتم إدارتها والتحكم فيها فقط في إيرلندا مقيمة في إيرلندا لأغراض ضريبية. نجد أن شركة Apple على الرغم من تأسيس AOI في إيرلندا، إلا أن الشركة لا تتم إدارتها والتحكم فيها في إيرلندا وبالتالي فهي ليست مقيمة ضريبيا في إيرلندا. من ناحية أخرى، يتم تشغيل قانون الضرائب الأمريكي بشكل عام من حيث تأسيس الشركة وليس في مكان إدارتها والتحكم فيها أي أنها غير مدرجة في الولايات المتحدة، وهي أيضًا غير موجودة في إيرلندا لأغراض الضريبة. ليست هنا ولا هناك (Permanent Subcommittee on Investigations (PSI), 2013, p. 3).

AOE : تخضع لنفس الأحكام الضريبية لـ 1991 و 2007، AOE مخصصة لإنتاج بعض لواحق أجهزة الاعلام الالي لمجمع آبل تمارس الشركة التجنب الضريبي بطريقة مماثلة لـ ASI وتستعمل المقر (siège) لإخفاء الجزء المتبقي من الأرباح بعد القيام بتحويلات في شكل اتاوات ضمن اتفاق تقاسم التكاليف المبرم مع Apple INC.

تستغل آبل ومختلف فروعها المتواجدة خارج الولايات المتحدة الأمريكية وبالتحديد في إيرلندا جملة من الإعفاءات والامتيازات الضريبة:

المزايا الضريبية: معدل ضريبي منخفض 12,5٪، إعفاءات ضريبية مباشرة قدمتها الحكومة الإيرلندية للشركات المتعددة الجنسيات، يستفيد آبل من هذه الإعفاءات منذ 1990 ما يجعله يدفع ضريبة مخفضة جدا يتكون معدلها من رقم واحد. حسب التصريح المقدم للجنة التحقيق الأمريكية وُجد أنّ آبل تستفيد من معدل ضريبي فعلي أقل من 2٪ منذ 2003، وكشف نفس التحقيق أنّ شركة (ASI) دفعت بين سنتي 2009-2011 معدل ضريبة فعلي اقل من 1٪.

الإقامة الجبائية: تتحدد الإقامة الجبائية حسب القانون الإيرلندي بالمكان الفعلي للتسيير والمراقبة الذي هو بكاليفورنيا، بينما في الو م أ نجد الإقامة الجبائية تتحدد بمكان انشاء المؤسسة وتحقيق الدخل التي هي ايرلندا. بهذا استطاعت Apple Operations International (AOI) أن تهرب من دفع الضريبة طيلة أكثر من 35 سنة عن طريق استغلال اختلافات الإقامة الجبائية بين البلدين. تلعب AOI دور الشركة القابضة (Holding) وتمتلك كل فروع Apple Inc بالإضافة لذلك تمتلك اسهم العديد من الشركات: Apple Operation Europe (AOE)، وكذا الشركة Apple Distribution International (ADI)، Apple South Asia Pte Ltd، و Apple Retail Holdings.

لدى الشركة (AOI) دور مهم في تجميع الأموال لمجمل الشركات التابعة، استقبال توزيعات الأرباح وكذا توزيع الأموال للفروع التي هي بحاجة اليها. تم انشاء الشركة (AOI) في ايرلندا سنة 1980، نجد أنّ لها نفس عنوان فروع آبل بإيرلندا، كما الغريب في الامر (AOI) لا توظف سوى 3 موظفين؛ مديرين ومسير واحد، اثنان منهم موظفين أيضا في Apple Inc و يقيمون في الو م أ، أما الشخص الثالث فهو موظف في شركة (ADI) يقيم في ايرلندا.

أظهر تحقيق البرلمان الأمريكي أنه لا يوجد أي نشاط لشركة (AOI) بإيرلندا؛ تمّ عقد 33 اجتماع لمجلس الإدارة في الفترة الممتدة من 2006-2012؛ 32 منها تم عقدها في Apple Inc بكاليفورنيا. الملاحظ في التقرير أنّ الأصول التي تمتلكها (AOI) تُسيّر من قبل فرع (Braeburn Capital) Apple Inc لـ بنيفادا الأمريكية، كما أن محاسبة الشركة يمسكها مركز الخدمات (Austin) Apple في تكساس. بالرغم تواجد (AOI) بإيرلندا منذ فإنها لا تصرح بأي توطين جبائي ولم تدفع ضرائب على أرباحها لعدة سنوات، واستقبلت الشركة ما قيمته 29,9 مليار دولار كتوزيعات من

الفروع خلال الفترة 2009 - 2012 دون أن تدفع أي ضرائب (الاستفادة من مزايا الإقامة الجبائية) (Permanent Subcommittee on Investigations (PSI), 2013).

أنشأت شركة Apple Sales International (ASI) كفرع لشركة Apple Operation Europe (AOE) التي هي فرع من شركة (AOI) بإيرلندا، تستعمل نفس استراتيجية الإقامة الجبائية المستعملة من قبل شركتها الأم الثانية AOI، تعتبر ASI غير موطنة جبائياً بالو م أ، ولا تتوفر فيها شروط الإقامة الجبائية بإيرلندا. يعمل بالمؤسسة حوالي 250 شخص منذ 2012 لكن يتم تسييرها ومراقبتها خارج إيرلندا، فيما تدفع ضريبة مقابل نشاطها الاستغلالي بإيرلندا 12,5٪ (Jim, 2018).

اتفاق تقاسم التكاليف: استراتيجية أخرى تمارسها آبل لتخفيض قيمة ما تدفعه من ضرائب وهي تقنية توزيع الأعباء وأسعار التحويل، تستعملها كل من AOE، ASI، ADI، موطنة في كل من سنغافورة أو إيرلندا. تكمن الهندسة الجبائية المستعملة في حصول ASI و AOE على اتفاقية تقاسم التكاليف من Apple Inc، في المقابل تقدم لهما حقوق استخدام مشترك للملكية الفكرية لها من أجل تقديم بعض الشرعية لاتفاقية تقاسم التكاليف، من جهة أخرى تتبادل شركة ASI العقود والطلبات مع شريك آبل في الصين وبذلك تشتري ASI المنتجات النهائية التي يعاد بيعها لـ ADI من أجل بيعها في أوروبا، الشرق الأوسط، إفريقيا، الهند، أو بيعها لـ Apple (pte ltd) المعنية بمنطقة آسيا والمنطقة الاستوائية. نجد أنّ ASI دفعت حوالي 5 مليارات دولار لشركة Apple Inc كحصة من تكاليف البحث والتطوير بينما تلقت ASI أرباحاً بلغت 74 مليار دولار خلال الفترة (2009-2012) (Permanent Subcommittee on Investigations (PSI), 2013, p. 195).

الفرق بين تكاليف وأرباح ASI 70 مليار دولار تقريباً الذي يمثل مقدار الدخل الخاضع للضريبة في غياب اتفاقية تقاسم التكاليف مع شركة Apple Inc والشركات التابعة لها واستخدام الثغرات الضريبية الأخرى، وكانت هذه الأرباح تدفقت إلى الولايات المتحدة على مدى 4 سنوات.

الهدف من هذه الطريقة هو تضخيم سعر بيع بين ASI وفروعها وبذلك حجم كبير من الأموال يذهب للشركة ASI وجزء من هذه الإيرادات يوزع لـ AOE والتي تحولها لـ AOI في شكل توزيعات أرباح وهذا ما يسمى بتقنية أسعار التحويل (Kerremans et al., 2017). في عام 2012 وحده ، وبسبب اتفاقية تقاسم التكاليف التي تحول بشكل أساسي الأرباح من جميع مبيعات Apple خارج

الأمريكتين إلى أيرلندا، تلقت 36 مليار دولار من المداخل في دولة لا تدفع فيها أي ضريبة دخل تقريبًا (5, p. 2013, PSI), Permanent Subcommittee on Investigations). هذه الحقائق تجعل الأمور أكثر وضوحًا لطريقة عمل اتفاقية مشاركة التكاليف كقناة لتحويل أرباح Apple إلى الخارج لتجنب الضرائب الأمريكية. حقيقة الشركات التابعة الأيرلندية تبين أن حصة تكاليف البحث والتطوير لا علاقة لها بالهدف الرئيسي للنشاط وتركيز الأرباح في الخارج، حتى في حالة لو دفعت الشركات التابعة الأيرلندية مئة في المائة من تكاليف البحث والتطوير، فإن هذا الترتيب لا يزال يؤدي إلى تركيز كبير للأرباح في الجناح الضريبي وبالتالي تجنب الضرائب بشكل كبير. تقوم شركة آبل بممارسات تجنب الضريبة وتستغل إنشاء الكيانات ذات الغرض الخاص بغية تحقيق المزايا سائلة الذكر (المزايا الضريبية، الإقامة الجبائية، اتفاقية تقاسم التكاليف وأسعار التحويل بين الفروع والشركة الأم).

2. الأطراف المستفيدة من صناعة التجنب الضريبي

A. جزر الجناح الضريبية ومراكز الاوفشور

تدار ثروة هائلة في الخفاء، وتمارس السياسات الحكومية حماية لمجمل هذه المعاملات، كونها أحد المشاركين الفاعلين فيه فحسب تصريح (James S. Henry) عند سؤاله للمدير السابق لصندوق النقد الدولي (FMI) حول عدم وجود مواضيع تعالج موضوع السرية المصرفية والأفشور وكذا الجناح الضريبية من طرف (FMI) بالرغم من أن لديها أكثر من 3000 اقتصادي في البنك الدولي كان جوابه "أن أكبر مراكز الجناح الضريبية هي عضو في FMI" (Harold Crooks, 2014). في المقابل ينادي دعاة وحلفاء شبكة العدالة الضريبية (TJN) من الحكومات والجمهور خاصة من "دول المصدر" وكذا المنظمات غير الحكومية بضرورة أن تضغط السلطات وتمارس الرقابة على كل ما له صلة بهذه المعاملات.

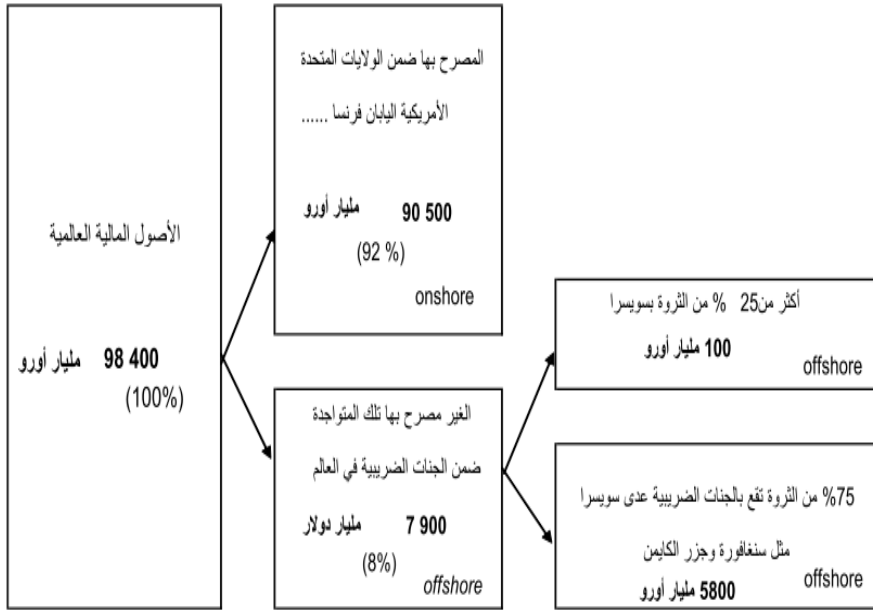
قدر سنة 2010 حجم الثروة العالمية في الجناح الضريبية والمراكز المالية أوفشور بـ 21 إلى 32 تريليون دولار، كما أن 139 دولة في العالم (مصدر الثروة) تدار ثروتها في الأوفشور بما يقارب 7.3 إلى 9.3 تريليون دولار (2010)، بالمقابل نجد أن هذه

الدول لديها دين إجمالي خارجي خام يقدر بـ 4.08 تريليون دولار، ودينها الخارجي الصافي بعد طرح الاحتياطات الأجنبية يقدر بـ 2.8 تريليون دولار (2010). هذه الصورة الدرامية تتزايد منذ سنوات التسعينات؛ أين كان مجمل الدين الخارجي الصافي لهذه الدول يقدر بـ 1.43 تريليون دولار. وبذلك نجد أنّ هذه الدول المصدر (المنبع) والتي تبدو مثقلة بالديون تضم أهم الدول النامية ليست بدول مدينة وانما هي دول مقرضة بامتياز بما يقارب 10.1 إلى 13.1 تريليون دولار في نهاية 2010. تكمن المشكلة في كون الديون تتحملها الحكومات (عبي على الشعوب) في حين أن حجم هذه الثروة الهائلة هو في يد 1٪ من الأثرياء (Harold Crooks, 2014).

تضاعف حجم الثروة العالمية سنة 2016 ليصل إلى 98.400 مليار أورو منها حوالي 8% ثروة غير مصرح بها (Offshore) مقدرة بـ 7.900 مليار أورو، أي تلك التي تكون في الخفاء من خلال ممارسات الاستراتيجيات الجبائية وضمن الجنات الضريبية، حيث تستحوذ سويسرا على أكثر من 25٪ من مجمل هذه الثروة، فيما توزع 75٪ المتبقية بين الجنات الضريبية حول العالم مثل سنغافورة، جزر الكايمان، برمودا، بنما، ... وهذا ما يوضح حجم الممارسات التي تقوم بها الشركات المتعددة الجنسيات من خلال استغلالها للقواعد والأدوات المحاسبية وإن تطورت تبقى بعيدة كل البعد ولا تشكل عائقا امام تطوير الجبائين (مكاتب الاستشارات الدولية) لاستراتيجياتهم الجبائية من أجل إرضاء عملائهم من الدول والشركات المتعددة الجنسيات موضحة في الشكل 1.

الشكل 1: حجم الثروة ضمن الجنات الضريبية 2016

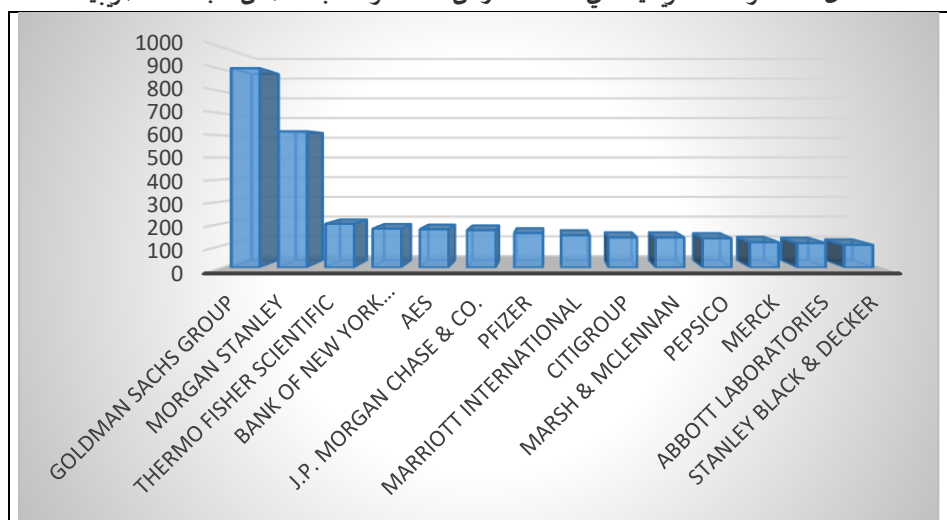
قدر في 2016 بأن الأسر (العائلات) تمتلك قرابة 8% من أصولها المالية ضمن الجنات الضريبية وتحوز سويسرا على ربع هذه الثروة العالمية



Source: Gabriel Zucman (2019), The Missing Profits of Nations, Online appendix.

تمثل لوكسمبورغ، أيرلندا ثم سنغافورة الوجهة الضريبية للشركات المتعددة الجنسيات ضمن الجنات الضريبية؛ حيث تمثل لوكسمبورغ أول اختيار لهذه الشركات وتستقبل أكثر من 147% من الأرباح؛ 117% منها تمثل الأرباح المحولة من قبل الشركات الأمريكية وتمثل 30% المتبقية الأرباح المحولة من قبل الشركات المتعددة الجنسيات الأخرى غير الأمريكية، تلتها أيرلندا بمجملة أرباح محولة تقدر بـ 79%. ونجد معظم الشركات الأمريكية تمتلك فروع لها ضمن الجنات الضريبية، حيث تمتلك أكثر من 15 شركة أمريكية ما يزيد عن 100 شركة تابعة ضمن الجنات الضريبية وتتجاوز بعض الشركات هذه القيمة لتصل إلى أكثر من 900 شركة تابعة على غرار بنك Goldman Sachs Group وبنك Morgan Stanley بـ 600 شركة تابعة وهي أرقام تبين حجم تورط البنوك الأمريكية ضمن الجنات الضريبية واعتبارها كأحد أهم اللاعبين في تحويل وحماية أموال الشركات متعددة الجنسيات موضحة في (الشكل 2).

الشكل 2: الشركات الأمريكية التي تمتلك أكثر من 100 شركة تابعة ضمن الجنات الضريبية



أحصت الحكومة الأمريكية ما يقارب 25٪ من المجمعات الكبرى الأمريكية تُوطّن شركاتها التابعة في الجنات الضريبية (Plihon, 2016). كما بينت تحقيقات أخرى أن 25 مؤسسة من بين أغنى 500 مؤسسة أمريكية تخفي ما يقارب 91٪ من شركاتها التابعة مقارنة مع ما يتم تقديمه للاحتياطي الفدرالي، وبذلك يبلغ عدد الشركات التابعة ضمن الجنات الضريبية ما يقارب 95.000 شركة تابعة (Phillips et al., 2017). احتلت Apple المركز الأول ضمن أكبر ثلاثين شركة أمريكية تخفي أموالها بالخارج بما مقداره 246.000 مليون دولار يليها العملاق في المواد الصيدلانية Pfizer بمقدار 198.944 مليون دولار ثم Microsoft بـ 142 000 مليون دولار، تستحوذ هذه الشركات على 1.765.484 مليون دولار كثروة وأكثر من 2.000 شركة تابعة ضمن الجنات الضريبية وهذا ما يوضحه الجدول 1.

الجدول 1: أكبر ثلاثين شركة أمريكية تخفي أموالها في الاوفشور.

Company	Amount Held Offshore (\$ (millions)	Number of Tax Haven Subsidiaries	Company	Amount Held Offshore (\$ (millions)	Number of Tax Haven Subsidiaries
Apple	246 000	3	PepsiCo	44 900	133
Pfizer	198 944	157	J.P. Morgan Chase & Co.	38 400	170
Microsoft	142 000	5	Gilead Sciences	37 600	13
General Electric	82 000	22	Amgen	36 600	9
International Business Machines	71 400	18	Coca-Cola	35 500	14
Johnson & Johnson	66 200	60	Qualcomm	32 500	4
Cisco Systems	65 600	54	Goldman Sachs Group	31 240	905
Merck	63 100	115	United Technologies	31 000	30
Google	60 700	1	AbbVie Inc	29 000	40
Exxon Mobil	54 000	38	Eli Lilly	28 000	35
Procter & Gamble	49 000	32	Wal-Mart Stores	26 600	
Oracle	47 500	5	Hewlett Packard Enterprise	26 200	22
Citigroup	47 000	137	Bristol-Myers Squibb	25 700	29
Chevron	46 400	8	Abbott Laboratories	24 000	1211
Intel	46 400	14	Danaher	23 000	29
			TOTAL	1.765.484	2213

المصدر: (U.S. PIRG Education Fund and 2017)

قدرت تحقيقات باحثين من جامعة كاليفورنيا وبيركلي وكوبنهاغن أن ما يقارب 40٪ من أرباح الشركات المتعددة الجنسيات⁴ يتم تحويلها إلى الجناات الضريبية ما يعادل أكثر من 741 مليار دولار سنة 2017، يؤثر هذا التحويل على العائدات الضريبية للدول بما مقداره 200 مليار دولار أي حوالي 10٪ من مجمل الإيرادات الضريبية العالمية، تخسر الدول الجبائية المتقدمة إيرادات ضريبية ضخمة يؤثر على نفقاتها اتجاه شعوبها ألمانيا 29٪، فرنسا 24٪، المملكة المتحدة 21٪، إيطاليا 19٪ و 17٪ للولايات المتحدة الأمريكية من مجمل إيراداتها الضريبية.

يتزايد هذا السلوك غير الأخلاقي وفق TNJ اين اثبتت أنّ تسريب او هروب الأموال من افريقيا اكبر بكثير من المشاريع الإنمائية، حيث تمثل هذه التسريبات ما يقارب ثلاث أضعاف الديون الخارجية خلال 1970-2004 (شاوش، 2017). فيما تستقبل الجناات الضريبية إيرادات ضريبية تصل نسبتها 100٪ من اجمالي مداخيلها منها برمودا، جزر البهاماس، جزر الكايمان بمعدل ضريبة يصل إلى 0٪.

تستفيد الجزر الصغيرة من صغر حجمها وانخفاض نسبة سكانها، وتواصل ايرلندا وباقي الجزر الصغيرة سياسة تخفيض الضرائب. استراتيجية تمكّنهم من جمع الكثير من العائدات الضريبية مقارنة بقطاع عملهم المحلي، ما يدفعها للحفاظ على قوانينها الضريبية، في المقابل تسعى الدول التي تفقد العائدات الضريبية وفي طليعتها الدول الأوروبية، أمريكا والدول النامية بمقدار 35٪، 25٪، 25٪ على التوالي و 15٪ لباقي دول OECD لإيجاد نظام ضريبي بتنسيق دولي.

3. ردود الأفعال الدولية:

أدت هذه الأحداث والحقائق إلى تفاعل العديد من الدول والحكومات واستصدار قوانين ومشاريع تستهدف محاربة تآكل الوعاء الضريبي، تحويل الأرباح، التطوير من شفافية المعلومات في المجال الجبائي ووضع نظام ضريبي عادل وفعال، في عام 2016، أنشأت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين إطار عمل BEPS الشامل لتمكين الدول والسلطات

⁴ ان تتبع مصدر الأرباح الأجنبية المحولة للجناات الضريبية يظهر الشركات الامريكية المتعددة الجنسيات تساهم بأكثر من نصف الارباح العالمية المحولة للجناات الضريبية وبذلك تظهر الشركات الامريكية أكثر عدوانية من بقية الشركات المتعددة الجنسيات الأخرى.

القضائية المهتمة من العمل مع الدول الأعضاء في (OCDE) لتطوير معايير لقضايا BEPS من خلال ضمان تنفيذ حزمة BEPS بطريقة متسقة. انضمت أكثر من 100 دولة وسلطة قضائية إلى الإطار الشامل. يعد هذا التقرير المؤقت الذي تم إعداده تحت رعاية إطار العمل الشامل بشأن BEPS استمرار للعمل الذي أدى إلى تقرير 2015 حول الإجراء رقم واحد من مشروع BEPS المخصص للتحديات المالية التي يفرضها الاقتصاد الرقمي، ويقدم نظرة عامة على الاتجاه المتفق عليه لعمل الإطار الشامل بشأن رقمنة الاقتصاد والقواعد الضريبية الدولية بحلول عام 2020. ويصف التقرير أيضًا تأثير التحول الرقمي على جوانب أخرى من النظام الضريبي من خلال إتاحة أدوات جديدة للسلطات الضريبية تؤدي إلى تحسين الخدمات المقدمة لدافعي الضرائب، وكفاءة تحصيل الضرائب، وكشف التجنب والتهرب الضريبي الدولي.

وفقًا للتفويض الممنوح لها من قبل وزراء مالية مجموعة العشرين في مارس 2017، قدم الإطار الشامل حول BEPS بشأن الاقتصاد الرقمي تقريرًا بعنوان التحديات المالية لرقمنة الاقتصاد - التقرير المؤقت 2018. أحد الاستنتاجات الرئيسية لهذا التقرير هو أن الأعضاء وافقوا على دراسة آثار رقمنة الاقتصاد على قواعد الربط وتوزيع الأرباح. كما تعهدوا أيضًا بمواصلة عملهم معًا بهدف إصدار تقرير نهائي في عام 2020 والتوصل إلى حل طويل الأجل قائم على التوافق (OECD, 2018).

الهدف من هذه السياسات هو إنشاء نظام للإصلاح الضريبي العالمي مصمم ليكون له تأثير كبير على الاستراتيجية الجبائية (MNEs) (Jones et al., 2018) قَدَم الاتحاد الأوروبي إصلاحات في مجال مكافحة التهرب الضريبي، التعاون في المجال الإداري، كما نصت التوجيهية الرابعة على محاربة تبيض الأموال ومشروع الوعاء الجبائي المشترك المجمع في مجال ضرائب الشركات (CCCTB)[§]، إضافة لمجهودات دولية أخرى منها: قانون الامتثال الضريبي الأمريكي FACTA^{**} والذي يسمح بتبادل المعلومات بين الولايات المتحدة الأمريكية والمؤسسات المالية الأجنبية. ظلت هذه المبادرات محدودة النتائج والتأثير على سلوك الشركات دولية النشاط بالرغم من تصدر مسألة الجنات الضريبية لجدول الساسة لعدة عقود من الزمن.

§ common consolidated corporate tax base

** Fair and Accurate Credit Transactions Act

تدفع شركات التكنولوجيا متعددة الجنسيات ضرائب قليلة في اغلب دول العالم في إطار التجنب الضريبي الدولي، ترغب بعض الحكومات (فرنسا نموذجاً) في فرض ضرائب تصل إلى 3٪ من رقم أعمال شركات الإنترنت. تم تقديم هذه الخطة إلى بروكسل من قبل Pierre Moscovici، ومع ذلك فإن هذه الضريبة حتى لو كانت تؤتي ثمارها (ما هي الا محاولة هزيلة). تعترف المفوضية الأوروبية بأنه مجرد إجراء مؤقت ريثما يتم إجراء إصلاح كبير.

من جهة أخرى نجد الكثير من النفاق في ممارسات محاربة التجنب الجبائي في الوم أ من خلال الولايات القضائية (Delawar نموذجاً) التي تكاد تكون واحدة من أكبر الجناات الضريبية في العالم، مع انخفاض في معدل ضريبة أرباح الشركات من 35% الى 21% ما يزيد الضبابية في سياسات الرئيس دونالد ترامب اتجاه الإصلاحات الجبائية وكأن اليد الخفية للاقتصاد لأدم سميث أصبحت ذات اضافر خلقت فجوة عميقة ما بين عالمية أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وإقليمية القوانين في ظل العولمة الاقتصادية العالمية.

خاتمة:

تقدم هذه الورقة دليلاً مفصلاً على استخدام استراتيجيات الحد من الضرائب من قبل الشركات متعددة الجنسيات التي لها قدرات هائلة في تخطي إقليمية القوانين المحلية. تُظهر الورقة أن معدلات الضرائب الفعلية لمجمع آبل باستخدام الإقامة الجبائية، اتفاقية تقاسم التكاليف وأسعار التحويل بين الفروع والشركة الام أقل بكثير لمعظم السنوات من تلك المنشورة. وبالتالي، القراءة المتأنية لممارسات التجميع المحاسبي تُظهر بُعد هذه التعديلات عن نموذج الأعمال المجمعات الدولية والشركات متعددة الجنسيات القائم على إخفاء أثار المخططات التمويلية لكياناتها التابعة وكذا لممارسات وسلوكات انتهجتها المجمعات بتواطؤ مع مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية وضغط اللوبيات لأجل ضمان التغطية على سياسات التمويل المشبوهة وعلى عمليات التحايل في الخضوع للضرائب على الصعيد الدولي. فسلوك الشركات دولية النشاط لا يزال يأخذ منحى آخر من الاحتيال الى يومنا هذا والمتمثل في (التوجه نحو Offshores) في إطار التجنب الجبائي الدولي عن طريق استغلال الثغرات القانونية بين مختلف البيئات الدولية وكذلك سعي المجمعات لإخفاء أثار المخططات التمويلية لكياناتها التابعة نتيجة

لإعتماد سياسات تمويلية تحايلية بفضل انتشار نموذج الاعمال القائم على الفضاء الافتراضي والتجارة الالكترونية (GAFAM).

أظهرت نتائج الدراسة محدودية استجابة الاصلاحات المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي لاحتياجات الشركات المتعددة الجنسيات مع صون مصالح مختلف الأطراف ذوي العلاقة، خاصة مع تبني استراتيجيات التخطيط الجبائي الدولي من قبل الشركات المتعددة الجنسيات وانتشارها ضمن الجنات الضريبية، معتمدة في ذلك على فروعها التابعة والكيانات ذات الغرض الخاص عن طريق تحويلات أرباح ونقل لحقوق الملكية وبراءات الاختراع. اتخذت هذه الشركات من المحاسبة كأداة لممارسة سياسات الاحتيال باستعمال الهندسة المالية والغش، التهرب والتجنب الجبائي على نطاق دولي واسع، كما أنّ تزايد انتشار الجنات الضريبية حول العالم وظهور منافسة جبائية جديدة تسعى من خلالها الدول إلى إعادة ادخال أموال الأوفشور عن طريق اصدار قوانين تسمح للشركات المتعددة الجنسيات بإدخال أموالها غير الشرعية بطرق شرعية كما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية التي استطاعت سنة 2014 استرجاع 312 مليار دولار من خلال فرضها لمعدل ضريبة يقدر بـ 5.25٪ على الأرباح الأجنبية المحققة من قبل الشركات الأمريكية، لكن في نفس الوقت قد يجعل هذه الدول تنتقل من محاولة اعادة الأموال ومحاربة المراكز المالية افشور الى دول لها امتيازات وتخفيضات تتساوى فيها مع هذه الجنات، وكأن الإصلاح الضريبي الدولي أصبح محاكاة للجنات الضريبية وليس محاربتها.

يؤثر هذا التوجه على المداخل الجبائية للدول مصدر الدخل وهذا ما دفع بالعديد من الحكومات والمنظمات غير الحكومية إلى وضع قواعد وقوانين كقانون الامتثال الضريبي الأمريكي FACTA والذي ينص على التبادل المعلوماتي بين الولايات المتحدة الأمريكية والمؤسسات المالية الأجنبية، مساعي مجموعة العشرين وقادة (G8) للتطوير من شفافية المعلومات في المجال الجبائي، مشروع الوعاء الجبائي المشترك المجمع المقدم من قبل الاتحاد الاوروبي في مجال ضرائب الشركات (CCCTB)، بالإضافة لمشروع (BEPS) المقدم من طرف مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) والذي يهدف لمنع تآكل الوعاء الضريبي. حلول تركز على ضرورة وجود جهود حقيقية بتنسيق دولي.

بالرغم من سعي الإصلاحات الى تشجيع الشركات المتعددة الجنسيات على دفع الضرائب الا أننا نجد أن الإصلاح الضريبي الذي قدمه الرئيس الأمريكي دونالد ترامب في 22 ديسمبر 2017 تحت مسمى "Trumps Tax Cuts" عزز من نصيب الشركات دولية النشاط واثاح لها الحصول على تخفيضات جديدة تحت بند العمالة والاستثمار، حيث أظهرت تحقيقات معهد الضرائب الأمريكي سنة 2019 ان المجمع الرقمي Amazon حقق سنة 2018 أرباح مقدرة بـ 11,3 مليار دولار دون دفع أي ضريبة عليها وأن معدل الضريبة الفدرالي الفعلي لـ Amazon منذ 2009 الى غاية 2018 يقدر بـ 3% وهو اقل بكثير من المعدل الرسمي المصرح به في أمريكا 35% أو حتى النسبة الجديدة 21% (ITEP, 2019).

وإذا ما بحث في موضوع تجنب دفع الضرائب من منظور الاستثمار، يتضح دور المراكز المالية أوفشور (جنات ضريبية وكيانات ذات أغراض خاصة) كجهات فاعلة رئيسية في الاستثمار العالمي. فحوالي 30 في المائة من مجموع استثمارات الشركات عبر الحدود تمر عن طريق هذه المراكز قبل أن تصل إلى مقصدها كأصول إنتاجية، منها 19% عبارة عن استثمارات الشركات من الكيانات ذات الغرض الخاص (UNCTAD, 2015).

التحدي الذي يواجه الباحثين وصانعي السياسات هو تطوير وتنفيذ تدابير لا تعتمد على الحوافز الضريبية واستراتيجيات تقليل الضرائب. والتحدي الأصعب هو خلق اليات تقضي بها الدول على لجوء الشركات المتعددة الجنسيات نحو الجنات الضريبية لتحويل أرباحها بمختلف الاستراتيجيات عن طريق تنظيم وحظر الاستراتيجيات الضريبية "العدوانية" وتجريمها لأن قوة الشركات الدولية وخاصة الرقمية منها تزداد يوماً بعد يوم وتصبح أكثر شراسة في التخطيط الضريبي والتملص من أداء مسؤوليتها الاجتماعية، كذلك الآثار المترتبة على موقع الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول النامية كوسيلة مهمة للبحث في المستقبل.

المراجع:

- Alstadsæter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A. M., & Vezzani, A. (2018). Patent boxes design, patents location, and local R&D. *Economic Policy*, 33(93), 131–177.
<https://doi.org/10.1093/epolic/eix021>
- Amberger, H., & Kohlhasse, S. (2017). International Taxation and the Role of Organizational Form

- Choices for Group Structures Multinationals. *SSRN Electronic Journal*, 2017–02.
<https://doi.org/10.2139/ssrn.2929347>
- Amoruso, A. J., & Duchac, J. (2014). Special purpose entities and the shadow banking system: The backbone of the 2008 financial crisis. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 18(2), 107–118.
<https://search.proquest.com/docview/1541488548?accountid=63189>
- Benston, G. J., & Hartgraves, A. L. (2002). Enron: What happened and what we can learn from it. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(2), 105–127. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(02\)00042-X](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(02)00042-X)
- Bouthinon-Dumas, H., Jeny, A., & Leca, B. (2018). The adaptation of tax specialists to the new conditions of fiscal optimization an approach through dynamic capacities. In *Revue Internationale de Droit Economique* (Vol. 32, Issue 4, pp. 399–429). De Boeck Supérieur.
<https://doi.org/10.3917/ride.324.0399>
- Contractor, F. J. (2016). Tax Avoidance by Multinational Companies : Methods , Policies , and Ethics Why an Acquaintance with International Tax Issues. *Rutgers Business Review*, 1(1), 27–43. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3005385
- Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. *International Business Review*, 101692. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2020.101692>
- Coppola, A., Maggiori, M., Neiman, B., & Schreger, J. (2019). Redrawing the Map of Global Capital Flows: The Role of Cross-Border Financing and Tax Havens. *Manuscript*, 1653917.
- Deméré, P., Donohoe, M. P., & Lisowsky, P. (2019). The economic effects of special purpose entities on corporate tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, n/a(n/a).
<https://doi.org/10.1111/1911-3846.12580>
- Donohoe, M. P. (2015). The economic effects of financial derivatives on corporate tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 59(1), 1–24.
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.11.001>
- Donohoe, M. P., McGill, G. A., & Outslay, E. (2013). Back to the Drawing Board: The Structural and Accounting Consequences of a Switch to a Territorial Tax System. *National Tax Journal*, 66(3), 713–744. <https://doi.org/10.17310/ntj.2013.3.07>
- European Commission. (2014, June 11). *State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg)*.
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_14_663

- European Commission. (2016, August 30). *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion*.
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923
- Feng, M., Gramlich, J. D., & Gupta, S. (2009). Special purpose vehicles: Empirical evidence on determinants and earnings management. *Accounting Review*, 84(6), 1833–1876.
<https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.6.1833>
- Gluzová, T. (2015). The Adoption of Ifrs 10 and Its Impact on the Scope of Consolidation. *Acta Academica Karviniensia*, 15(4), 18–27. <https://doi.org/10.25142/aak.2015.039>
- Gornik-Tomaszewski, S., & Larson, R. (2014). New Consolidation Requirements under IFRS. *Review of Business*, 35(1), 47–58.
<https://search.proquest.com/docview/1665096226?accountid=63189>
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 127–178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
- Harold Crooks. (2014). *Le prix à payer - 2014 - YouTube*. Filmoption International.
<https://www.youtube.com/watch?v=rueQvPb-N0w>
- Hartgraves, A. L., & Benston, G. J. (2002). The evolving accounting standards for special purpose entities and consolidations. *Accounting Horizons*, 16(3), 245–258.
<https://doi.org/10.2308/acch.2002.16.3.245>
- ITEP. (2019). *Corporate Tax Avoidance in the First Year of the Trump Tax Law – ITEP*.
<https://itep.org/corporate-tax-avoidance-in-the-first-year-of-the-trump-tax-law/>
- Jan Fichtner. (2016). *How Apple and Other Multinationals Avoid Taxes and Accountability: Analyzing Offshore Finance as a Complex Network of Ownership Ties*. October.
<https://doi.org/10.13140/RG.2.2.25477.14565>
- Jim, S. (2018). MNE tax strategies and Ireland. *Critical Perspectives on International Business*, 14(4), 338–361. <https://doi.org/10.1108/cpoib-02-2016-0002>
- Johansson, A., Skeie, O. B., & Sorbe, S. (2016). Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning. *OECD Economic Departments Working Papers*, 80(1356), 1–16.
<https://doi.org/10.1787/18151973>
- Jones, C., Temouri, Y., & Cobham, A. (2018). Tax haven networks and the role of the Big 4 accountancy firms. *Journal of World Business*, 53(2), 177–193.
<https://doi.org/10.1016/j.jwb.2017.10.004>
- Kerremans, O., Biro, M., & De Wolf, M. (2017). *Analysis of the tax optimization strategies of MNEs: the specificities of the digital economy illustrated by the case of Apple* [Catholic

- University of Louvain, (French Language)]. <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:11243>
- Kothari, S. P., & Lester, R. (2012). The role of accounting in the financial crisis: Lessons for the future. *Accounting Horizons*, 26(2), 335–351. <https://doi.org/10.2308/acch-50134>
- Likhovski, A. (2005). The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication. *SSRN Electronic Journal*, 25, 953. <https://doi.org/10.2139/ssrn.430080>
- Lisowsky, P. (2009). Inferring U.S. tax liability from financial statement information. *Journal of the American Taxation Association*, 31(1), 29–63. <https://doi.org/10.2308/jata.2009.31.1.29>
- Luo, D. (2020). Literature Review of Structured Entities. *American Journal of Industrial and Business Management*, 10(3), 522–530. <https://doi.org/10.4236/ajibm.2020.103035>
- Maroun, W., & van Zijl, W. (2014). Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12. *British Accounting Review*, 48(2), 220–239. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2015.07.003>
- McGill, G. A., & Outslay, E. (2004). Lost in translation: Detecting tax shelter activity in financial statements. *National Tax Journal*, 57(3), 739–756. <https://doi.org/10.17310/ntj.2004.3.13>
- Mckee, T. E., Bradley, L. J., & Rouse, R. W. (2006). Accounting for special purpose entities: The control view versus the primary beneficiary view for consolidation. *Journal of Applied Accounting Research*, 8(1), 162–207. <https://doi.org/10.1108/96754260680001047>
- Müller, V. O. (2011). Academic Research on Group Accounting Over the Past Fifty Years. *International Journal of Business Research*, 11(1), 145–156.
- OECD. (2015a). *Glossary of Tax Terms - Tax Compliance*. Glossary of Tax Terms. <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- OECD. (2015b). Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. In *OECD Publishing*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264241343-en>
- OECD. (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. In *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- Orban, T. (2018). *Citizen's perspective on the ECB's monetary policy: "There is (no) alternative"?* [Catholic University of Louvain, (French Language)]. <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:2997>
- Permanent Subcommittee on Investigations (PSI). (2013). Offshore profit shifting and the US tax

- code-part 2 (Apple Inc.). In *US Senate, Washington*.
<https://www.govinfo.gov/content/pkg/CHRG-113shrg81657/pdf/CHRG-113shrg81657.pdf>
- Phillips, R., Gardner, M., Kitson, K., Robins, A., & Surka, M. (2017). Offshore Shell Games 2016- The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. In *Citizens for Tax Justice and U.S. PIRG Education Fund*. <http://uspig.org/reports/usp/offshore-shell-games>
- Plihon, D. (2016). Les multinationales ont-elles une nationalité? Le patriotisme économique au début du XXI^e siècle. *Revue Internationale et Stratégique*, 102(2), 101–109.
<https://doi.org/10.3917/ris.102.0101>
- Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2002). Chapter 22 Tax avoidance, evasion, and administration. In A. J. Auerbach & M. B. T.-H. of P. E. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics* (Vol. 3, pp. 1423–1470). Elsevier. [https://doi.org/10.1016/S1573-4420\(02\)80026-X](https://doi.org/10.1016/S1573-4420(02)80026-X)
- Tørsløv, T. R., Wier, L. S., & Zucman, G. (2018). *The Missing Profits of Nations - National Bureau Economic Research. NBER Working Paper Series 24701*. National Bureau of Economic Research. <http://www.nber.org/papers/w24701>
- UNCTAD. (2015). Reforming international investment governance. In *World Investment Report*. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- العايب, ف. (2017). أثر محددات الإفصاح المحاسبي والمالي على نوعية المعلومات الواردة في التقارير السنوية - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - [جامعة عبد الحميد مهري].
<https://doi.org/10.13140/RG.2.2.35766.86087>
- شاوش حجة الله؛ طيار خليل. (2017). دور الالتزام الأخلاقي لدى المبلغين في الكشف عن السلوك الاحتيالي دراسة حالة بنك HSBC. *الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثالثة: أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية*, 21–13.
https://www.researchgate.net/publication/321255407_dwr_alaltzam_alakhlaqy_idy_almblghyn_fy_alkshf_n_alslwk_alahyaly_drast_halt_bnk_HSBC
- طيار, خ. (2017). تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية [جامعة قاصدي مرباح].
<https://doi.org/10.13140/RG.2.2.20745.95842>
- طيار, خ., & بن عيشة, ب. (2016). تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية. *مجلة الباحث*, 16, 221–222.
<https://doi.org/10.12816/0034343232>