

(مستخرج)

رِصَالُ الْمَعْرِفَةِ

مجلة علمية محكمة ربع سنوية

تصدرها

لجمعية المصرية للاقتصاد والسياسي الإحصاء والنشر

آليات وممارسات التجنب الضريبي
للشركات متعددة الجنسيات

د. وفاء سالم علي السيد

مدرس الاقتصاد والتشريعات الاقتصادية بكلية الحقوق جامعة الزقازيق



أبريل ٢٠٢٥

العدد ٥٥٨

السنة المائة وستة عشر

القاهرة

L'EGYPTE

CONTEMPORAINE

Revue Scientifique arbitrée .. Quart annuel

de la

société Egyptienne d'Economie Politique de Statistique

et de Législation

Tax Avoidance Mechanisms and Practices
for Multinational Companies

Dr. Wafaa Salem Ali Al-Sayed



April 2025

No. 558

CXVI itème Année

Le caire

آليات وممارسات التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات

د / وفاء سالم علي السيد

مدرس الاقتصاد والتشريعات الاقتصادية بكلية الحقوق جامعة الزقازيق

ملخص:

هدفت الدراسة إلى تعرّف مفهوم التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات كأحد أبرز التحديات الضريبية الناشئة عن أنشطة الاقتصاد الرقمي، وأيضاً تعرّف أهم آليات الشركات متعددة الجنسيات لتجنب الضريبة وممارسات بعض هذه الشركات، وكذلك الوقوف على مختلف الجهود الدولية المتخذة من جانب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والاتحاد الأوروبي للتعامل مع التجنب الضريبي نتيجة للآثار السيئة التي يتركها التجنب الضريبي على الاقتصاد القومي وتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خارج الدولة وتقويض عدالة النظم الضريبية والوقوف عائقاً أمام تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

وتوصّلت الدراسة إلى أن تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح يرتبط باستراتيجيات التجنب الضريبي التي تستخدمها الشركات متعددة الجنسيات لاستغلال الثغرات في القواعد الضريبية لتحويل الأرباح بشكل مصطنع إلى مواقع منخفضة الضرائب أو خالية منها كوسيلة لتجنب دفع الضرائب. وأن مشروع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين يمدُّ الحكومات بالقواعد والأدوات اللازمة لمعالجة التجنب الضريبي، وضمان فرض الضرائب على الأرباح حيثما تحدث الأنشطة الاقتصادية التي تولّدها وحيثما يتم خلق القيمة.

الكلمات المفتاحية: التجنب الضريبي، الشركات متعددة الجنسيات، تآكل الوعاء الضريبي، تحويل الأرباح، الملاذات الضريبية.

Tax Avoidance Mechanisms and Practices for Multinational Companies

Dr. Wafaa Salem Ali Al-Sayed

Abstract:

The study aimed to identify the concept of tax avoidance for multinational companies as one of the most prominent tax challenges arising from digital economy activities; to identify the most important mechanisms of multinational companies to avoid taxes and the practices of some of these companies; and to identify the various international efforts taken by the Organization for Economic Cooperation and Development and the European Union to deal with tax avoidance as a result of the negative effects that tax avoidance leaves on the national economy, the erosion of the tax base, the transfer of profits outside the country, the undermining of the justice of tax systems, and the obstacle to achieving sustainable development goals.

The study concluded that the erosion of the tax base and profit shifting are linked to tax avoidance strategies used by multinational companies to exploit loopholes in tax rules to artificially shift profits to low- or no-tax locations as a means of avoiding paying taxes. The OECD and G20 BEPS project provides governments with the rules and tools necessary to address tax avoidance, and to ensure that profits are taxed wherever the economic activities that generate them occur and where value is created.

Keywords: tax avoidance, multinational companies, tax base erosion, profit shifting, tax havens.

مقدمة:

لقد كان التجنب الضريبي من جانب الشركات متعددة الجنسيات على رأس أجندة السياسة الضريبية الدولية منذ الأزمة المالية العالمية، أيضاً المستجدات التي شهدتها قطاع التكنولوجيا الحديثة للمعلومات والاتصالات خلقت تحديات أمام النظم الضريبية المحلية والدولية القائمة لم تكن موجودة من قبل، ولم تعدها في شكلها الحالي، حيث لم تعد هذه النظم قادرة على تحصيل النسبة العادلة من الضريبة؛ لأن الشركات متعددة الجنسيات الكبيرة تدفع معدلات ضريبية فعالة منخفضة للغاية. وعلاوة على ذلك، فإن الكشف عن مخططات التهرب العدوانية في لوكسمبورج ومؤخراً أوراق باراديس قد عززا من القلق العام بشأن عدم العدالة المتمثلة في انخفاض الضرائب الفعالة لبعض الشركات متعددة الجنسيات.

ولأن التجنب الضريبي يُمارس على المستوى الدولي في الغالب من قبل الشركات متعددة الجنسيات، فإن هذا أدى إلى اعتباره سلوكاً متصلاً بهذا النوع من الشركات من قبل المختصين، وتتميز شركات الاستثمار الأجنبي المباشر بقدراتها الإنتاجية والتوسعية العابرة للحدود السياسية للدول، بحيث تسعى قدر الإمكان إلى التخفيف من أعبائها الضريبية، مُستعينة في ذلك أولاً بعدم التجانس بين التشريعات الجبائية المحلية لمختلف الدول، فتقيم نشاطها في دولة ذات اقتطاع جبائي ضئيل؛ كي تتمكن من جني أقصى ربح متاح والخضوع لأقل عبء ضريبي ممكن. ثانياً بالاستفادة من مبدأ السيادة الضريبية الذي يرتبط بالحدود السياسية للدولة الواحدة فلا يمتد خارجها إلا استثناءً^(١).

ونُمارس الشركات الرقمية متعددة الجنسيات التجنب الضريبي باستخدام أساليب كثيرة منها: استغلال الثغرات الموجودة في النظم الضريبية في الدول المختلفة، حيث تستغل هذه الشركات بعض الفجوات وعدم التطابق بين الأنظمة الضريبية في مختلف الدول لتجنب دفع المستحقات الضريبية، سواء من خلال التقليل من دخلها الخاضع للضريبة أو تحويل أرباحها بطريقة غير مشروعة

(١) خالد مهدي (٢٠٢٢)، الأطر الجماعية الحديثة للتصدي للتجنب الضريبي الدولي للشركات (دراسة في ظل مجهودات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية)، مجلة دراسات جبائية، المجلد ١١، العدد ١، ص: ٢٢٤، ٢٢٥.

للدول التي تفرض ضرائب منخفضة، وهو ما يُسمَّى « بالملاذات الضريبية ». ومن العوامل الأساسية التي تُساهم في انخراط هذه الشركات في ممارسات التجنُّب الضريبي هي أنها تعمل في دول معينة وتحقق إيرادات في دول أخرى.

وقد ظهرت مشكلة التجنُّب الضريبي بشكل واضح وازداد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة من جانب الاقتصاديين والدول والمنظمات الاقتصادية على مستوى العالم؛ بسبب الاقتصاد الرقمي الذي نما بشكل سريع - خاصة بعد جائحة كوفيد ١٩ ودورها في تسريع التغير نحو عالم أكثر رقمية - نتيجة عدم قدرة النظم الضريبية على مسايرة الاقتصاد الرقمي الذي يستخدم في الأنشطة الاقتصادية المعلومات والمعرفة الرقمية كعامل رئيس للإنتاج، وشبكات المعلومات الحديثة كمساحة مهمة للنشاط، والاستخدام الفعَّال لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات كمحرك مهم لنمو الإنتاجية وتحسين الهيكل الاقتصادي.

ونتيجة للآثار السيئة التي يتركها التجنُّب الضريبي على الاقتصاد القومي وتآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خارج الدولة وتقويض عدالة النظم الضريبية والوقوف عائقاً أمام تحقيق أهداف التنمية المستدامة، بذلت الدول والمنظمات الدولية الكثير من الجهود لبحث ودراسة مشكلة التجنُّب الضريبي من جميع الجوانب؛ فقامت دول مجموعة العشرين بتكليف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بدراسة هذه المشكلة وطرق مواجهتها حتى وضعت مشروع تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح BEBS عام ٢٠١٥ والذي يشمل خمسة عشر إجراء لمعالجة التجنُّب الضريبي والتحديات الضريبية الناشئة عن رقمنة الاقتصاد. بالإضافة إلى الكثير من الجهود المبذولة من جانب الاتحاد الأوروبي.

إشكالية الدراسة:

في ظلّ التحوُّلات الاقتصادية العالمية واتساع أنشطة الاقتصاد الرقمي التي تمارسها الشركات متعدّدة الجنسيات داخل الدول وسعيها الدائم إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح وتخفيف أعبائها الضريبية من خلال استخدام وسائل حديثة غير معروفة للنظم الضريبية في الكثير من الدول خاصة في الدول النامية؛ لذلك تُشير هذه الدراسة تساؤلاً هاماً حول: ما هي الآليات والأساليب التي تستخدمها

الشركات متعددة الجنسيات لممارسة التجنب الضريبي؟ وكيف يمكن مكافحة هذه الأساليب التي تستخدمها لتجنب الضريبة؟ حيث أصبح حل هذه المشكلة الآن ذا أهمية متزايدة؛ لأن هذه الشركات تستخدم العديد من الأساليب لتجنب دفع الضريبة التي تترك العديد من الآثار السلبية على الاقتصاد القومي.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية البحث من أهمية السياسة الضريبية باعتبارها إحدى الأدوات التي تعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية وتحسين البيئة الاستثمارية للبلاد؛ لتصبح أكثر قدرة على تنشيط عجلة الاقتصاد الوطني، وضمان استمرار الموارد المالية للدولة، كما ترجع أهمية هذه الدراسة إلى أهمية مكافحة التجنب الضريبي الناشئ عن أنشطة الاقتصاد الرقمي الذي يمنح الشركات متعددة الجنسيات مزايا على الشركات المحلية التي تلتزم بدفع الضرائب، ولما يتركه التجنب الضريبي من آثار سلبية على الاقتصاد القومي خاصة فيما يتعلق بتقليل الإيرادات الضريبية.

أهداف الدراسة:

ترمي هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تعرف مفهوم التجنب الضريبي وأسبابه كأحد أبرز التحديات الضريبية الناشئة عن أنشطة الاقتصاد الرقمي.
- تعرف أهم آليات الشركات متعددة الجنسيات لتجنب الضريبة.
- التركيز على دراسة ممارسات التجنب الضريبي التي تقوم بها إحدى هذه الشركات.
- الوقوف على مختلف جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والاتحاد الأوروبي المتخذة للتعامل مع التجنب الضريبي.

منهج الدراسة :

حتى نتمكن من الإجابة عن الإشكالية وتحليلها فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة لتعرف مضمون ومحتوى مصطلحات الدراسة والتي أثرت في معطيات الموضوع وفرضياته، وهذا بغرض تحليل ومعرفة الوسائل المستخدمة من قبل الشركات متعددة الجنسيات لتجنب دفع الضريبة سواء جزئياً أو كلياً وطرق مكافحتها.

خطة الدراسة:

في ضوء ما سبق تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية التجنب الضريبي، وفيه مطلبان:

المطلب الأول: مفهوم التجنب الضريبي.

المطلب الثاني: أسباب التجنب الضريبي.

المبحث الثاني: آليات وممارسات التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات، وفيه مطلبان:

المطلب الأول: آليات التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات.

المطلب الثاني: ممارسات التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات.

المبحث الثالث: مكافحة التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات، وفيه مطلبان:

المطلب الأول: جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

المطلب الثاني: جهود الاتحاد الأوروبي.

المبحث الأول

ماهية التجنب الضريبي

يُعدُّ التجنب الضريبي مشكلة معقّدة وفريدة من نوعها؛ لأنها بطريقة قانونية ولكن غير مرغوب فيها؛ ممّا يُقلِّل من الإيرادات الضريبية، فالتجنب يُمثِّل محاولة لتخفيض المدَّخرات وتقليل الضرائب إلى الحد الأدنى الذي يُمكن القيام به قانونياً من خلال إدارة الضرائب والتخطيط الضريبي، ولكنه يبدو شيئاً سلبياً؛ لأن الشركة تحاول تقليل مبلغ الضريبة المستحقة عليها، مما يؤثر على الإيرادات العامة للدول وخصوصاً النامية منها والتي تُواجه عجزاً مالياً، وتعتمد بشكل أكبر على الاقتراض^(١)، لذلك يجب تناول مفهوم التجنب الضريبي أولاً ثم الأسباب والعوامل التي ساعدت ومكّنت الشركات متعددة الجنسيات من ممارسة التجنب الضريبي كما يلي.

المطلب الأول

مفهوم التجنب الضريبي

لقد أصبح التجنب والتخطيط الضريبي خطراً يهدّد العالم كله، ليس فقط في مجال فقدان الحصيلة الضريبية، ولكن أيضاً في الإخلال بمبادئ المنافسة العادلة بين المشروعات في مجال التجارة الدولية^(٢)؛ لذلك تتجلى أهمية دراسة مشكلة التجنب الضريبي من جميع جوانبها باعتبار أن الضريبة أهم مصدر إيرادي لتمويل الإنفاق الحكومي، وتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية للدولة، ومساعدة الدولة في المضي قدماً نحو تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

والضريبة؛ هي مبلغ نقدي تفرضه الدولة جبراً بواسطة القانون، ويتمّ تحصيلها من المكلف بشكل نهائي؛ مساهمة منه في تحمُّل الأعباء والتكاليف العامة ودون مقابل مباشر^(٣).

(١) عبد محمود أبو زيد وآخرون، أثر مخاطر وريحية الشركات على التجنب الضريبي - دراسة تطبيقية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد ٤١ آذار ٢٠٢٠م، ص: ٢٤٣.

(٢) مصطفى محمود عبد القادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟ المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة العمل رقم ١٩٥ يونيو ٢٠١٨، ص: ٣.

(٣) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة - مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام - دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦.

ويعتبر التجنب الضريبي Tax Avoidance من المفاهيم التي لا تزال جدلية ولا يوجد تعريف موحد متفق عليه، وعلى الرغم من وجود اتفاق على أن التجنب الضريبي هو مجموعة من الإجراءات أو الممارسات التي تستهدف تخفيض المدفوعات الضريبية، إلا أن نقطة الخلاف والجدل تتمحور في مدى المشروعية القانونية والأخلاقية لهذه الممارسات.^(١)

وقد اختلفت رؤى الاقتصاديين في تعريف التجنب الضريبي، ويمكن التمييز في ذلك بين اتجاهين اثنين على النحو التالي:^(٢)

الاتجاه الأول: يرى أن التجنب الضريبي حق ينبع من حرية الممول في الاختيار، متى يعمل؟ وماذا يعمل؟ ويعرف هذا الاتجاه التجنب الضريبي بأنه : امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي إلى دفع الضريبة، كأن يتجنب استيراد السلع الأجنبية الخاضعة للضريبة، ليكون بمنأى عن دفع الضريبة الجمركية المفروضة عليها. وبناء على ذلك، يكون التجنب عبارة عن عملية تخلص مشروع من دفع الضريبة تترتب على وجود ثغرة في النص القانوني، ومن ثم لا تنطوي هذه العملية على أية مخالفة للقانون ارتكازاً على أن القانون عندما يرسم خطأ يُحدد صراحة من يقف بجانبه ومن يقف على الجانب الآخر منه، فيكون من يقف في جانب القانون - وهو الجانب الآمن - ذلك الشخص الذي يُفيد نفسه في حدود ما يُصرح به القانون، بينما يقف المتهرب في الجانب الآخر الذي يدينه القانون، وهو الجانب الخطأ^(٣).

الاتجاه الثاني: يرى أنه عند تعريف التجنب الضريبي يجب التمييز بين السلوك الضريبي القانوني والسلوك الضريبي غير الأخلاقي، فعلى الرغم من أن ممارسات التجنب الضريبي غالباً ما تُعتبر ممارسات قانونية إلا أنها سلوك غير أخلاقي يتضمن استغلال ثغرات القانون والمناطق الرمادية في التشريع الضريبي

(١) أيمن يوسف محمود يوسف، أثر تركيز الملكية وحجم مكتب المراجعة على علاقة ممارسات التجنب الضريبي بعوائد الأسهم ومخاطر الشركات - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٣، العدد ٤ ديسمبر ٢٠١٩، ص: ٨.

(٢) محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، مرجع سابق، ص: ٢٢-٢٣.

(٣) رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري والمقارن، دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معها التشريعات الضريبية الوطنية والعربية مع إشارة خاصة للتشريع المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١م، ص: ١٤-١٥.

لتحقيق مكاسب للممول، ووفق الامتثال التقني للقواعد فإن مخالفة القانون علناً يُعتبر أمراً غير عادل، لكن في إطار البُعد الأخلاقي فإن الشرعية القانونية تتسع لقيم أخرى يُحرّكها الضمير.

ومن هنا ميّز البعض بين التجنب الضريبي، والتجنب الضريبي الانتهازي، فالتجنب الضريبي هو تصرف قانوني أخلاقي يهدف لتخفيض العبء الضريبي عن طريق الاستفادة من المزايا الضريبية المقدمة من قبل الدول مع الإفصاح الكافي والصادق عن موقفها الضريبي، أما التجنب الضريبي الانتهازي فهو تصرف قانوني غير أخلاقي يهدف إلى تخفيض الضريبة من خلال الاستفادة من الثغرات القانونية والقراءات الملثوية للنصوص القانونية واختلاف القوانين الدولية (إقليمية القوانين) وعالمية الأنشطة. وبالتالي فإن مفهوم التجنب الضريبي يتفق مع مفهوم التجنب الضريبي الانتهازي من حيث الهدف، وهو تخفيض العبء الضريبي، ويختلفان من حيث أخلاقية التصرف القانوني المتخذ. ^(١)

ووفقاً لفيشر (٢٠١٤)، فإن التجنب الضريبي يعني عموماً: تخفيض مدفوعات الضرائب بشكل قانوني، حيث إن سلوك دافعي الضرائب هو تقليل الالتزام الضريبي والاستعداد للإفصاح الكامل لخدمات الإيرادات الداخلية. ويقال: إن أولئك الذين يُشاركون في التجنب الضريبي يُحاولون استغلال فرص عدم اليقين فيما يتعلق بالشكوك المتعلقة بقوانين الضرائب المعمول بها داخل البلد. ^(٢)

ويمكن تعريف التجنب الضريبي أيضاً بأنه: كل ميزة يحصل عليها الممول تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبي أو تخفيضه دون أن يُعدّ مُتهرباً من الضريبة. ^(٣)

ويُعرّف التجنب الضريبي بأنه: التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً. وقد يتحقق نتيجة الاستعانة بأهل الخبرة والتخصص في استنباط

(1) (Payne, D. M. and Raiborn, C. A. (2015). Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality. Journal of Business Ethics, Springer, vol. 147(3), pages 469-487, February.

(2) (Fisher, J. (2014). Fairer Shores: Tax Heavens, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility. Boston University Law Review, 94(337), 337-365.

(٣) د رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري والمقارن، مرجع سابق، ص: ٢١.

طرق التحايل مُستندين بذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية وعدم دقة صياغتها أو عدم تغطيتها لكافة الحالات. فالتجنب الضريبي يتم بدون الخروج على النظام الضريبي، وإنما الإفادة من قصوره وذلك على المستويين الداخلي والخارجي، فداخلياً باستطاعة أي مُمول أن يُوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرته الدولة وأعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه، ففي هذه الحالة لا يدفع المُمول أية ضريبة على ثروته. أما دولياً فيتمكن المُمولون بسبب الطابع الإقليمي للنظام الضريبي واختلاف النظم الضريبية للدول المختلفة من تجنب بعض أنواع الضرائب مثل الشركات التي تجعل مركزها في بعض الدول التي لا تفرض ضرائب مرتفعة على أرباح الشركات.^(١)

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فتعرّف التجنب الضريبي بأنه: ترتيب أمور المُمول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصور تتفق حرفياً مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المُشرع من تطبيق هذا القانون.^(٢)

ويمكن تعريف التجنب الضريبي على أنه: إعادة تخصيص الأرباح دولياً من قبل شركة متعددة الجنسيات استجابة لاختلافات الضريبة بين الدول؛ وذلك بهدف تقليل فاتورة الضرائب العالمية.^(٣)

وتأسيساً على ما سبق يمكن تعريف التجنب الضريبي بأنه: «مجموعة الإجراءات التي يتبعها المُمول لتفادي دفع الضريبة - سواء جزئياً أو كلياً - بشكل قانوني، ولكن يتنافى مع قصد المُشرع من تطبيق القانون الضريبي».

خصائص التجنب الضريبي:

من خلال التعريفات السابقة للتجنب الضريبي نستطيع استخلاص مجموعة من الخصائص التي يتسم بها التجنب الضريبي، وهي:

(١) زهراء صبحي خليل النعيمي، مدى فاعلية النصوص القانونية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة مقارنة، مجلة الشرق الأوسط للدراسات القانونية والفقهية المجلد ٢، العدد ١، ٢٠٢٣م، ص: ٥٣.

(2) OECD, (2019), International Tax Terms. http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_34897_3393385.

(3) Beer, S, Mooij, R. D, and Liu, L, (2018), International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Effect Sizes, and Blind Spots IMF Working Paper WP/18/168, p4

- 1- التجنب الضريبي هو فعل مشروع يتم عن طريق استخدام أساليب قانونية مشروعة لتفادي دفع الضريبة كلياً أو جزئياً دون التعرض لعقوبات من التشريع الضريبي.
- 2- التجنب الضريبي هو تصرف غير أخلاقي؛ لأنه يتنافى مع قصد المشرع.
- 3- تعتمد أساليب التجنب الضريبي على الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات والقوانين الضريبية.
- 4- يقوم التجنب الضريبي على تجنب الواقعة المنشئة للضريبة في غالب الأحيان.
- 5- يهدف التجنب الضريبي إلى تفادي دفع الضريبة كلياً أو تخفيض الوعاء الضريبي وزيادة معدل الأرباح بعد دفع الضريبة المستحقة.
- 6- يترك التجنب الضريبي آثار سلبية على الحصيلة الضريبية للدولة ومن ثم على الاقتصاد القومي.

الفرق بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي:

ما زال الكثير يخلط بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي واستخدامهما كمترادفين؛ لتشابههما في الشكل والأثر المترتب عليهما وعدم وضوح الخط الفاصل بينهما، فعلى سبيل المثال: إذا قامت إحدى الشركات متعددة الجنسيات ببناء فرع في دولة أخرى ذات معدلات ضريبية منخفضة عن الدولة الأم للاستفادة من انخفاض معدلات الضرائب على الشركات الأجنبية، في هذه الحالة نكون أمام تجنب ضريبي. أمّا إذا قامت هذه الشركة بوضع حساب مصرفي سري في أحد الجناح الضريبية أو المراكز المالية الخارجية التي لا تسمح بتبادل المعلومات عن الإيرادات والفوائد، فإننا نكون بصدد تهرب ضريبي.^(١)

(١) Jane G. Gravelle (٢٠٢٢)، Tax Havens, International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, R٤٠٦٢٣، P١.

- ويختلف التجنب الضريبي عن التهرب الضريبي من حيث عدة نقاط: ^(١)
- التجنب الضريبي قانوني ومسموح لا يستوجب العقوبة، في حين أن التهرب الضريبي غير قانوني ويتم معاقبة مرتكبه.
 - في التهرب الضريبي يقوم المكلف بترتيب أوضاعه أو شؤونه بشكل احتيالي أو على نحو مخالف للقوانين؛ لغرض تخفيض أو عدم دفع الضرائب نهائياً.
 - التهرب الضريبي يتمثل في إخفاء أو طمس أو تشويه طبيعة المعاملات وحقيقتها، في حين أن التجنب الضريبي تكون حقيقة المعاملة بالشكل الذي يسمح به القانون حتى وإن كانت هذه المعاملة قد أعدت بشكل يجعلها تختلف عما كان يقصده المشرع^٢ فيستفيد صاحب المعاملة من هذا الاختلاف في تحقيق مزايا وامتيازات ضريبية.
 - في التجنب الضريبي يستفيد المكلف من الوسائل المشروعة التي يسمح بها القانون، في حين يعتمد التهرب الضريبي على وسيلة مخالفة للقانون أو يحتال عليه.
 - إذا كان سلوك المكلف سلوكاً غير إجرامي ولكن غير قانوني فهذا يكون أمام التجنب؛ لأن سلوك المكلف لا يعدّه المشرع جرماً، ولكن لا يتفق مع الغاية من قانون الضريبة، أما إذا كان سلوك المكلف سلوكاً مجزماً فعندها نكون أمام التهرب الضريبي.

(١) هلال حسين حسن، وسريست أحمد إسماعيل، فلسفة التجنب الضريبي بين المنع والجواز، المؤتمر العلمي الدولي الرابع للعلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلة جامعة السعيد للعلوم الإنسانية والتطبيقية المجلد ٦، العدد ٣، يوليو ٢٠٢٣ م، ص: ١٢٢.

المطلب الثاني

أسباب التجنب الضريبي

على الرغم من وجود بعض الاعتقاد بأن التجنب الضريبي يدخل في دائرة حق الاختيار المشروع بين ما يجب أن يفعله الفرد وما لا يجب أن يفعله، فإن غالبية الدول والمنظمات الدولية تحاول السيطرة على نمو هذه الظاهرة، لدرء ما يمكن أن تنطوي عليه من عواقب وخيمة خاصة في ظل التنامي الملحوظ لأنشطة الاقتصاد الرقمي^(١)، وفي سبيل ذلك يجب معرفة ودراسة وتحليل الأسباب والعوامل التي ساعدت الشركات متعددة الجنسيات على ممارسة التجنب الضريبي حتى نستطيع السيطرة عليه ومكافحته.

أولاً: تزايد أنشطة الاقتصاد الرقمي:

يُعرف الاقتصاد الرقمي على أنه: الاقتصاد الذي يُوظف التقنيات الرقمية في تطوير الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية من خلال زيادة كفاءة إنتاج السلع وإنجاز الخدمات وتوفير فرص لخلق سلاسل قيمة جديدة.

يرتكز أساس الاقتصاد الرقمي على الأصول المعنوية والمنتجات والمستخدمين الرقميين؛ الخادم والوسائل الأخرى اللازمة لأداء النشاط الاقتصادي مثل البريد الإلكتروني وبرامج السوفت وير ومواقع الويب، وهي مكونات تتسم بالمرونة والقدرة على الانتقال، وتتيح للشركات العاملة في مجالات الاقتصاد الرقمي إمكانية فصل الملكية القانونية لهذه الأصول عن الأنشطة المرتبطة بها.^(٢)

في ظل الاقتصاد الرقمي لم تعد السوق هي المكان التقليدي المحدد للبيع والشراء بل أصبح السوق هو الفضاء الإلكتروني أو ما يُعرف بمواقع الأعمال، كما لم تعد عمليات البيع والشراء تتم فقط عبر منصات إلكترونية مباشرة بل من الممكن أن تتم عبر منصات تقديم الخدمات المجانية المخصصة للبيع من خلال نموذج

(١) محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ٢، ديسمبر ٢٠٢٠، ص: ٧.

(2) OECD/G20, (2014), Base Erosion and Profit Shifting Project: addressing the tax challenges of the digital economy, p86

الأسواق ذات الوجهين ونموذج الطلب المتباين ، كما تتم عمليات البيع أيضًا عبر منصات تقديم الخدمات ومنصات الوساطة والمنصات الاعلانية، وهو ما يلقي على عاتق الإدارة الضريبية صعوبات كبيرة أثناء عمليات تتبع الأنشطة الرقمية.^(١)

عند تطبيق القواعد والمعايير الضريبية التقليدية الموجودة حاليًا التي تقوم على اعتبار مكان الخادم أو السيرفر هو المنشأة الدائمة، في سهولة قيام الشركات العاملة في أنشطة الاقتصاد الرقمي بتخصيص هذه البرامج ونقلها بين الشركات المرتبطة بما يُحقق معاملة ضريبية تفضيلية، بما تتمتع به هذه الشركات من إمكانية فصل الملكية القانونية لهذه الأصول عن الأنشطة المرتبطة بتطوير هذه الأصول.^(٢)

ويُتيح الاقتصاد الرقمي الفرصة للشركات المتعددة الجنسيات للتجنّب الضريبي بطريقة فعّالة للغاية من خلال تقليل الوجود المادي أو استخدام الموظفين أو مركزية البنية التحتية لأنشطتهم، وتمكن هذه الميزات الشركات متعددة الجنسيات من تجنّب شرط المؤسسة العامة لفرض الضرائب على الأعمال باستخدام التكنولوجيا الرقمية.^(٣)

وتُعدّ الميزات الرقمية التي تتسم بها أنشطة الاقتصاد الرقمي من عوامل تمكين التآكل القاعدي للضريبة؛ لأنها تعمل على تسهيل تجنّب المناطق الإقليمية ممارسة الحقوق الضريبية من خلال إنشاء سلاسل القيمة للشركات متعددة الجنسيات بمساعدة الهاتف المحمول والملكية الفكرية المتنقلة والبيانات، وهذا يخلق العديد من نماذج الأعمال القائمة على الإنترنت غير الخاضعة للضريبة.^(٤)

على الرغم من أن الاقتصاد الرقمي لم يُغيّر الطبيعة الأساسية للأنشطة التجارية-أي: تحقيق الأرباح- إلا أنه كان له تأثير كبير على كيفية تنفيذ هذه

(١) محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنّب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، مرجع سابق، ص: ١٢.

(٢) مصطفى محمود عبد القادر، مكافحة التجنّب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي، مرجع سابق، ص: ٥.

(3) Olbert, M. and Spengel, C. (2017), "International taxation in the digital economy: challenge accepted". World Tax Journal, Vol. 9No. 1, pp. 3-46.

(4) Albertus, J.F., Glover, B. and Levine, O. (2019), "Heads I win, tails you lose: asymmetric taxes, risk taking, and innovation", Journal of Monetary Economics, Vol. 105, pp. 24-40.

الأنشطة وفرض الضرائب عليها في النهاية، ولذلك بدأت المفوضية الأوروبية في عام ٢٠١٥ تحقيقاً ضد العديد من شركات التكنولوجيا الكبرى بتهمة التجنب الضريبي، مثل، Google Inc, Apple Inc Amazon.com.^(١)

ويُشير الاقتصاد الرقمي التحديات أمام الإدارة الضريبية من حيث توصيف الدخل ونسبته، وتندرج هذه التحديات في ثلاثة محاور رئيسية: المحور الأول: هو إنشاء رابط خاضع للضريبة مع قدرة التقنيات الرقمية على تقليل متطلبات الوجود المادي الكبير للأنشطة الاقتصادية. أمّا المحور الثاني: فهو فرض ضرائب على الأرباح المتولدة بسبب البيانات التي تجمعها الشركات متعددة الجنسيات من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات عبر الحدود. أما المحور الثالث: فهو توصيف الدخل لمجموعات المنتجات والخدمات التي يتم إنشاؤها من خلال الوسائل الرقمية.^(٢)

ثانياً: اعتماد التشريعات الضريبية على مفهوم المنشأة الدائمة:

تستطيع الشركات متعددة الجنسيات توليد الدخل من خلال بيع المنتجات أو الخدمات ويُسمّى بالدخل النشط، أو من خلال استثمار أموالهم المتوفرة، ويُعرف باسم الدخل السلبي. وتنشأ الحقوق الضريبية لدولة ما على دخل الشركات المتعددة الجنسيات على أساس مصدر الدخل ومكان إقامة دافعي الضرائب من الشركات، ويُشير المصدر إلى المكان الذي يتم فيه الاستثمار والإنتاج، ويتم تحديده إلى حد كبير من خلال الوجود المادي للعمالة و/أو رأس المال، ويجب استيفاء حدود معينة لتحديد المنشأة الدائمة، والتي تحدد ما إذا كان بلد المصدر يمكنه فرض ضرائب على الشركة الأجنبية أم لا. وتُشير الإقامة إلى المكان الأساسي الذي توجد فيه الشركة التي تتلقى الدخل، سواء كان مكان تأسيس الشركة أو مكان إدارتها بشكل فعال وفقاً للاتفاقية الدولية، وتتمتع دول المصدر بحقوق ضريبية أولية على الدخل التجاري النشط للمؤسسات الدائمة الأجنبية، وتحتفظ دول الإقامة بالحقوق في فرض ضريبة على الدخل السلبي.^(٣)

(1) Sabina Hodži, S. (2022), tax challenges Digital economy: Eu Perspective Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis, Volume 109A, 191-211

(2) Pandey.K, S. Yadav. S and Sharma .S (2023), Drivers of tax avoidance by MNEs in the developing countries under the digital economy: a modified-TISM approach Journal of Advances in Management Research, Vol. 20 No. 5, 896:919.

(3) Beer. S, Mooij. R. D, and Liu. L, (2018), International Corporate Tax Avoidance, op.cit, p5

إن اعتماد التشريعات الضريبية في بعض الدول خاصة النامية - ومنها مصر - على مفهوم المنشأة الدائمة لتحديد الاختصاص والسيادة الضريبية من أهم العوامل التي تساعد الشركات الرقمية متعددة الجنسيات في تجنب الضريبة، حيث يمكنها ممارسة أنشطة الاقتصاد الرقمي دون حاجة إلى وجود مكان ثابت أو ممثل مقيم، بل تمارسها من خلال وكيل بالعمولة؛ لأن الوكيل لا يُعتبر منشأة دائمة، وبالتالي لا يكون للدولة الحق في فرض الضريبة على أرباح الشركة، بل يتم فرض الضريبة على عمولة الوكيل فقط إلا في حالة إذا كان للوكيل سلطة إبرام العقود بالنيابة عن الشركة .

بالإضافة إلى أن الأنشطة التحضيرية أو المساعدة ومنها أنشطة التخزين أو العرض أو التسليم وتجميع المعلومات لا تُعتبر من قبيل المنشأة الدائمة حتى إذا كانت هذه الأنشطة يتم مزاومتها من خلال مكان ثابت للنشاط ، وهذا يمنع الدولة من فرض الضريبة على أرباح هذه الشركات على الرغم من أن هذه الأنشطة أصبحت محورا مركزيا في الاقتصاد الرقمي.^(١)

ثالثاً: استغلال الثغرات القانونية:

يُعدُّ قصور التشريعات الضريبية عن الاستجابة لحاجات المجتمع وتطوره من أهم الأسباب التي تساعد الشركات متعددة الجنسيات على التجنب الضريبي، فقد يشتمل القانون على تعقيدات كثيرة أو فجوات كبيرة تسمح باختراقه؛ مما يؤدي إلى ضعف تطبيق القانون وظهور فجوات فيه.^(٢)

بالإضافة إلى أن التناقضات والثغرات التشريعية في قوانين الضرائب، وكذلك الضرائب المختلفة من دولة لأخرى تحفز إبداع دافع الضرائب مما يدفعه إلى البحث عن أساليب وإجراءات مختلفة وتطبيقها للتحايل على القانون وتحسين أعماله، بحيث يدفع أقل عدد ممكن من الضرائب والرسوم.^(٣)

(١) مصطفى محمود عبد القادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي في ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي، مرجع سابق، ص: ١٩.

(٢) طارق حمدي حمدان، العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة الملك عبد الله الصناعية) مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، ٢٠٠٩، ص: ٣٨.

(3) Guías.E.G and Haineala.C.M (2021), Tax Avoidance and Tax Evasion in EU: Trends and Effects, Economic Sciences Tom XXX, 2nd Issue, pp 229:238

تقوم الشركات متعددة الجنسيات باستغلال الثغرات القانونية في الدول التي تمارس فيها أعمالها من خلال ما يلي:

ثغرة الأنشطة التحضيرية والمساعدة:

يكون للشركة تواجد مادي فعلي في دولة ما، وهذا التواجد يكون في شكل مخازن أو مكاتب تسويق أو لتجميع البيانات والمعلومات، وهي أنشطة لا تخضع للضرائب؛ لأنها تعد من الأنشطة التحضيرية والمساعدة، وهو ما لا يُعطي للدولة الحق في فرض الضرائب عليها، حيث يعتبر القانون نشاط التخزين والتسليم وتجميع المعلومات من الأنشطة الثانوية.

ثغرة الوكلاء:

أحياناً تمارس الشركات الرقمية متعددة الجنسيات أنشطتها في دولة ما من خلال وكيل تابع لها، كما تفعل شركة أوبر الآن في مصر، فهذه الشركة ليس لها مقر ثابت في مصر، ولكنها تدير أعمالها من خلال وكيل تابع لها، ومن ثم لا يحق للدولة فرض الضريبة على أرباح هذا الوكيل، وإنما تفرض ضريبة على العمولة التي تحصل عليها الشركة أو الوكيل مقابل خدماته التي يقدمها للشركة الأم. (١)

(١) آمال علي إبراهيم (٢٠٢١ م)، دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية (مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري)، مجلة البحوث المالية، المجلد ٢٢، العدد ١، ص: ٢٧٦.

المبحث الثاني

آليات وممارسات التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات

يتكوّن النظام الضريبي الدولي من عددٍ لا يُحصى من التشريعات الضريبية المحلية وشبكة واسعة من المعاهدات الضريبية الثنائية ومتعددة الأطراف، ويكون لكل دولة تعمل داخل إقليمها شركة متعددة الجنسيات الحق في فرض ضريبة على الدخل الناتج بناءً على قانونها المحلي والتزاماتها بموجب معاهداتها الضريبية، وقد ظهرت ممارسات للعديد من هذه الشركات مستخدمة الكثير من الوسائل لتجنب دفع الضريبة كما سنرى.

المطلب الأول

آليات التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات

تلجأ الشركات متعددة الجنسيات إلى تبني إستراتيجيات وتقنيات وآليات تتجنب من خلالها دفع الضريبة لتحقيق أحد الأسباب الثلاثة: دفع ضرائب أقل ممّا يتطلبه التفسير المعقول لقوانين البلد، أو دفع ضريبة على الأرباح في بلد واحد بدلاً من البلد الذي تم اكتساب هذه الأرباح فيه، أو سداد دفعة متأخرة من الضرائب أكثر من هذه المكتسبة.^(١)

تُمارس الشركات متعددة الجنسيات التجنب الضريبي من خلال استغلال بعض الأدوات القانونية (الشركات القابضة، الاتحادات الاحتكارية، صناديق براءات الاختراع، عقود تقديم الخدمات، تنازلات حقوق الملكية الفكرية،...) وكذا بعض الأساليب المحاسبية والمالية (أسعار التحويل، سياسات الاهتلاكات والمؤنات، محيط التجميع،...) في تسيير وتحويل حصص أرباحها من الدول الجبائية إلى مراكز الملاذات الضريبية بمساعدة مكاتب الاستشارات الدولية ومن بينها Big ٤.^(٢)

(1) Perera. U, (2021) Tax Avoidance Strategies of Multinational Companies A Case Study of Apple Inc. SLJER Volume 09 Number 01, pp. 71-87.

(٢) خليل طيار وفوزية العايب، النموذج الدولي للشركات متعددة الجنسيات: بين استغلال كيانات ذات الغرض الخاص وممارسة التجنب الضريبي - شركة آبل نموذجاً، مجلة دراسات اقتصادية المجلد ٩/ العدد: ١ (جوان / ٢٠٢٢)، ص: ١٤٦.

أولاً: آلية التسعير التحويلي:

هي عبارة عن آلية تُستخدم لتحويل الأرباح بين المنشآت وفروعها في الخارج أو بين فروع الشركة الواحدة؛ حيث يُمكنها التلاعب بتحديد الأسعار بما يُناسب حاجتها^(١) وذلك من خلال تخفيض نفقاتها وأعبائها، خاصة العبء الضريبي، وبالتالي زيادة أرباحها.^(٢)

يفترض السعر التحويلي وجود معاملات عبر الحدود بين مجموعة شركات مُرتبطة، وعندما تقوم مجموعة الشركات المُرتبطة بتحديد سعر التحويل الداخلي بين أطرافها، فإنها تمسُّ بشكل مباشر الوعاء الضريبي للدول المعنية بالمعاملات، ويتربُّب على ذلك تسرُّب جزء من الدخل من الوعاء الضريبي للدول المختلفة.^(٣)

وتتضمَّن إستراتيجية التلاعب بالتسعير التحويلي تسعير السلع والأصول والخدمات والإيرادات والنفقات بين الشركات التابعة للمجموعة، والتسويق بموجب المعاهدات من خلال توجيه الأصول غير الملموسة والدخل والنفقات والاستثمار، وبالتالي تتجنَّب الشركات المُتعدِّدة الجنسيات استخدام الاتصال التجاري أو حالة المنشأة الدائمة، الوسائل القانونية أو الرقمية. وفي ظلِّ الاقتصاد الرقمي تستحوذ هذه الشركات على مركز القوة من خلال السيادة الوظيفية من الحكومة، مما يُضعف قدرتها على إدارة إعادة التوزيع أو ممارسة الرقابة التنظيمية.^(٤)

وغالباً ما يتمُّ استخدام آلية التسعير التحويلي لتجنُّب الضريبة بالعمل على زيادة أو نقص المادة الخاضعة للضريبة من خلال زيادة أو تخفيض نفقات الشركة الأم، وقد يتمُّ استخدام آلية التسعير التحويلي لأغراض تفادي الضريبة عند توزيع الأرباح.^(٥)

(١) عبيد محمود أبو زيد وآخرون، أثر مخاطر وربحية الشركات على التجنب الضريبي - دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: ٢٤٩.

(٢) سهام محمد علي حسن، أسعار التحويل في الشركات مُتعدِّدة الجنسيات والنظام الضريبي: دراسة مقارنة، مجلة الاقتصاد والإدارة، مجلد ١٢ العدد ١، ١٩٩٨، ص: ٢٢١.

(3) Olbert, M. and Spengel, C. (2017), "International taxation in the digital economy, op.cit, pp. 3-46. & Pandey, K. S. Yadav. S and Sharma. S (2023), Drivers of tax avoidance by MNEs in the developing countries under the digital economy, op.cit, 896:919.

(٤) سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، رسالة دكتوراة في الحقوق، كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨، ص: ١٠٢.

إن إحدى الطرق لتحويل الأرباح من منطقة ذات ضرائب مرتفعة إلى منطقة ذات ضرائب منخفضة هي الاقتراض بنسبة أكبر في المنطقة ذات الضرائب المرتفعة وبنسبة أقل في المنطقة ذات الضرائب المنخفضة. ويمكن تحقيق هذا التحويل للديون دون تغيير التعرض الإجمالي لديون الشركة، وهناك ممارسة أكثر تحديداً تسمى تجريد الأرباح، حيث يرتبط الدَّيْن بشركات ذات صلة أو لا يخضع الدَّيْن غير المرتبط للضريبة من قبل المستفيد. وكمثال على طريقة تجريد الأرباح السابقة، قد تقوم شركة أم أجنبية بإقراض شركتها التابعة في الولايات المتحدة، وبدلاً من ذلك قد يقوم مقترض أجنبي غير مرتبط غير خاضع للضريبة على دخل الفائدة في الولايات المتحدة بإقراض شركة أمريكية.^(١)

والطريقة الرئيسية الثانية التي تستطيع الشركات من خلالها تحويل الأرباح من الولايات القضائية ذات الضرائب المرتفعة إلى الولايات القضائية ذات الضرائب المنخفضة، والتي تبدو الأكثر أهمية، هي من خلال تسعير الأصول والسلع والخدمات المباعة بين الشركات التابعة. ولكي تعكس الدخل بشكل صحيح، ينبغي أن تكون أسعار الأصول والسلع والخدمات التي تبيعها الشركات ذات الصلة هي نفس الأسعار التي تدفعها الأطراف غير ذات الصلة. ومن خلال خفض سعر الأصول والسلع والخدمات التي تبيعها الشركات الأم والشركات التابعة في الولايات القضائية ذات الضرائب المرتفعة ورفع سعر المشتريات يمكن تحويل الدخل، وقد قدّرت دراسة أجريت حول تحويل الأرباح على مستوى العالم أن ٢٨٪ من تحويل الأرباح كان بسبب تخصيص الديون في البلدان ذات الضرائب المرتفعة، وأن ٧٢٪ كان بسبب تسعير التحويل.^(٢)

ويتم استخدام أسعار الأرباح لتحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج أو بين فروع هذه الشركات، حيث يمكنها التلاعب بتحديد الأسعار بما يناسب حاجتها، ويتم تحويل الأرباح خصوصاً في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن أو من بلد المضيف الذي يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح.^(٣)

(١) Tax Havens, International Tax Avoidance and Evasion, op.cit, P١٢, (٢٠٢٢) Jane G. Gravelle

(2) Jane G. Gravelle (2022), op.cit. p13.

(٣) سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، رسالة دكتوراة في الحقوق، كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨، ص: ١٠١.

وقد تقوم الشركة ببيع السلع والبضائع بين الشركات التابعة بسعر مرتفع جداً لجعل بعض الشركات التابعة أكثر ثراءً أو فقراً بشكل مصطنع، ويجوز لها بيع الخدمات (أي الإدارة أو الاستشارات) للشركات التابعة لها حتى الخدمات الوهمية.

بالإضافة إلى أنه في ظل الاقتصاد الرقمي، يتم توليد جزء كبير من الأرباح من الأصول غير الملموسة الفريدة مثل قواعد البيانات والبرمجيات والخوارزميات والأنشطة التسويقية التي تستخدم العلامات التجارية والعلامات التجارية الخاصة والقيمة فقط لكيان تجاري معين، وعلى هذا النحو غالباً ما يكون من الصعب تحديد سعر السوق الحرة المقارن مما يعوق تطبيق مبدأ الاستقلالية. ونتيجة لذلك يمكن للشركات الرقمية (بسبب طبيعة أنشطتها) والشركات متعددة الجنسيات (بسبب نشاطها العالمي) استخدام قواعد التسعير التحويلي بشكل فعال لتعظيم التكاليف والتي تنسب إلى الشركات التابعة لها في الدول التي تفرض ضرائب أعلى، وبالتالي تقليل الدخل الخاضع للضريبة، وبالتوازي مع ذلك يمكنهم زيادة الدخل الخاضع للضريبة الذي يحققه الكيان الموجود في الدول ذات الضرائب المنخفضة. وبالإضافة إلى ذلك قد ينشأ عدم اليقين القانوني بسبب ظواهر أخرى أوسع نطاقاً مثل دمج الخدمات التي تعتمد بشكل متزايد على الأصول غير الملموسة في التصنيع.^(١)

ثانياً: الملاذات الضريبية:

لقد أصبحت الملاذات الضريبية من أهم أساليب التجنب الضريبي حيث يتم نقل الأرباح إلى المناطق ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو غير الخاضعة للضريبة أو بها قصور من جهة عملية تبادل المعلومات وعدم الوضوح، ويلاحظ أن الملاذات الضريبية ليست جميعها دولاً ذات سيادة سياسية، بل إن بعضها أقاليم ومناطق تتبع سياسياً دولاً أخرى، ولكنها تمثل ملاذات ضريبية (إمارة أندورا الفرنسية وإقليم الكامبيون الإيطالي).^(٢)

(1) Szczepaski, M. (2021), Taxing the digital economy New developments and the way forward, European Parliamentary Research Service, PE 698.761, p2

(٢) عيد محمود أبو زيد وآخرون، أثر مخاطر وربحية الشركات على التجنب الضريبي - دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: ٢٤٨.

ويُوجد العديد من التعريفات لمصطلح الجنات أو الملاذات الضريبية Tax Haven، ويرجع هذا التعدد إلى تنوع مستويات دراسة ومناقشة هذه الظاهرة بين الأكاديميين والاقتصاديين والسياسيين وممثلي المنظمات الدولية، حيث اصطلح على تسميتها بمصطلحات عديدة مثلًا الملاجئ الضريبية tax shelters، تشريعات السرية secrecy jurisdictions المراكز المالية الخارجية offshore financial centers المراكز المالية الدولية international financial centers، أو دول الإغفاء الضريبي States Without Taxation^(١).

وبالنظر إلى بعض الدراسات التي تتناول إستراتيجيات تجنّب الضرائب التي تتبعها الشركات متعددة الجنسيات نجد تسمية مختلفة تمامًا، فقد اصطلح مسمى الانقلاب الضريبي واعتبر إستراتيجية رئيسية، وهذه الإستراتيجية تتضمن نقل المقر الرئيسي للشركة من دولة ذات ضرائب مرتفعة (الولايات المتحدة لديها ضريبة هامشية على الشركات تبلغ ٢٥ في المائة) إلى دولة ذات ضرائب منخفضة (مثل أيرلندا الذي يبلغ معدل الضريبة فيه ١٠-١٢,٥ بالمائة)^(٢).

ويمكن تعريف الملاذات الضريبية بأنها: ولايات قضائية قد تكون دولة أو منطقة داخل دولة لديها معدلات ضريبية منخفضة أو منعدمة، تمنح المستثمرين -أفرادًا كانوا أم شركات- مزايا للاستثمار فيها. وغالبًا ما تُوفّر هذه الملاذات السرية التامة للبيانات والمعاملات المالية، لأن مستويات الشفافية المرتفعة من شأنها أن تحدّ من حركة الأموال إليها.^(٣)

تقوم الشركات متعددة الجنسيات بتحويل أرباحها من الشركات التابعة ذات الضرائب المرتفعة إلى الشركات ذات الضرائب المنخفضة باستخدام ثلاث أدوات رئيسية: التلاعب بأسعار تحويلها في تجارة السلع، وتحويل الديون، والموقع من الأصول غير الملموسة في الملاذات الضريبية وتصدير الخدمات المرتبطة بها. ولا تتطلب هذه الأداة أشكالًا محدّدة للملكية، ويمكن أن تحدث بين أي شركتين

(١) هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنّب الضريبي على المستوى الدولي، ٢٠١٥، ص: ٢، متاح على الموقع: <https://ssrn.com/abstract=٣٦٨٤٨١>

(2) Contractor, F. (2016). Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics. AIB Insights, 1(1), 27-43.

(٣) سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهزّب الضريبي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص: ٨٤.

تابعيتين للشركات متعددة الجنسيات مرتبطين بشكل مباشر أو غير مباشر، ومع ذلك فإن تنظيم هيكل ملكية الشبكة الفرعية أو التابعة يُمكن أن يدعم بشكل أكبر تجنب الضرائب بمجرد تحقيق الأرباح ثم تحويلها إلى الشركات التابعة منخفضة الضرائب، وتعمل الهياكل الأكثر تعقيداً على تسهيل التسوق في المعاهدات الضريبية من خلال استخدام الوسيط في الدول الناقلة^(١) أو استخدام الأدوات المالية المختلطة لتقليل الالتزامات الضريبية مما يسمح بتوجيه أرباح الأسهم من الشركات التابعة إلى المالك النهائي لتقليل الضرائب^(٢).

وقد بيّنت بعض الدراسات أن الأخذ بمعيار عالمية الإيراد worldwide taxation ، الذي يُتيح للدولة أن تَمُدَّ سيادتها الضريبية إلى خارج حدودها، فتفرض الضريبة على الأرباح أو الإيرادات التي تُحقّقها الشركات المُقيمة بها في الخارج، قد أدّى إلى تشجيع الشركات المُقيمة في هذه الدول إلى نقل إقامتها أو أرباحها إلى الخارج. وتُعتبر الولايات المتحدة من أهمّ ثماني دول في العالم تأخذ بهذا المبدأ، ولذا فإن الشركات الأمريكية هي الأكثر ممارسةً لعمليات نقل الأرباح. وذلك بخلاف الدول التي تأخذ بمبدأ الإقليمية territorial principle ، التي تفرض الضريبة على الدخل المتحقق من داخلها فقط، مما لا تحتاج الشركات التي تعمل فيها إلى نقل أرباحها في الخارج، إلا عندما تكون ضرائب هذه الدول الأعلى سعراً^(٣).

كما أظهرت الدراسات الاقتصادية بشكل مقنع أن التجنب الضريبي من قِبَل الشركات متعددة الجنسيات أمر مهمّ على مستوى العالم لا يُمكن إهماله دون وجود حلول، حيث وجد أن ٣٦٪ من أرباح الشركات متعددة الجنسيات تم تحويلها إلى الملاذات الضريبية في عام ٢٠١٥، ممّا أدّى إلى انخفاض الإيرادات الضريبية في الدول ذات الضرائب المرتفعة، كما أن الشركات متعددة الجنسيات الأمريكية حوّلَت أرباحاً أكبر نسبياً، حيث حوّلَت أكثر من نصف أرباحها مقابل الربع

(1) Van't Riet, M. and Lejour, A. (2018). Optimal tax routing: network analysis of FDI diversion. In: International Tax and Public Finance, 25(5):1321–1371. & Hong, S. (2021). Tax treaties and foreign equity holding companies of multinational corporations. Review of Managerial Science, pages 1–38.

(2) Hardeck, I. and Wittenstein, P. U. (2018). Assessing the Tax Benefits of Hybrid Arrangements - Evidence from the Luxembourg Leaks. National Tax Journal, 71(2):295–334.

(٣) رمضان صديق، المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي وأثرها في السيادة الضريبية للدول النامية، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٤٨، العدد ٤٨، ٢٠٢٣، ص: ٤.

للشركات متعددة الجنسيات الأخرى. ويبدو أن الدول التي تفرض ضرائب مرتفعة هي الخاسر الرئيس من تحوّل الأرباح العالمية، أمّا حكومات الملاذات الضريبية فهي المستفيد الأكبر حيث تجني فوائد كبيرة من هذه الظاهرة من خلال فرض الضرائب على الكميات الكبيرة من الأرباح التي تجتذبها بمعدلات منخفضة، فإنها تولّد المزيد من الإيرادات الضريبية كجزء من دخلها القومي مقارنة بالدول التي لديها معدلات ضرائب أعلى.^(١)

وتتسم الملاذات الضريبية بمجموعة من الخصائص والتي تجعلها بيئة جاذبة للاستثمار من أهمها:^(٢)

- 1- معدلات الضريبة المنخفضة: حيث إن غالبية هذه الملاذات تفرض ضرائب معقولة على الدخل المحلية، إلا أنها تفرض ضرائب بمعدلات منخفضة جداً أو لا تفرضها نهائياً على الدخل والأرباح ذات المصدر الأجنبي.
- 2- الاستقرار السياسي: حيث يُعدّ من أهم العوامل المهمة المؤثرة في قرارات الاستثمار؛ ممّا يسمح بتحقيق الاستقرار القانوني والتشريعي.
- 3- السرية في العمل المصرفي والمعاملات التجارية: تتمتع هذه الملاذات بامتلاك قدر كبير من السرية، خاصة في القطاع المصرفي واحترامها لخصوصيات المستثمرين والمشروعات القائمة بها.
- 4- الموقع الجغرافي المتميز: من خلال مجاورتها للدول المتقدمة فإن هذا الموقع الجغرافي يؤدّي دوراً مهماً في قدرتها على جذب الشركات والمشروعات الأجنبية؛ لكونها تستخدم قنوات الانتشار في جني الدخل التي تحاول الشركات الدولية إبعادها عن السلطات الضريبية في دولها الأم.
- 5- وجود وسائل اتصالات ومواصلات متطورة: حيث تمتلك هذه الملاذات شبكة متطورة وواسعة من المواصلات والاتصالات السلكية واللاسلكية؛ مما يُسهل من الاتصال والتواصل بين الملاذ الضريبي والدول الأخرى.

(1) Tørslov, T., Wier, L., and Zucman, G. (2022). The missing profits of nations. The Review of Economic Studies. 0, 1-36.

(٢) عيد محمود أبو زيد وآخرون، أثر مخاطر وربحية الشركات على التجنّب الضريبي - دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص: ٢٤٥.

6- العمل باستمرار على تطوير بنيتها الإدارية والقانونية؛ وذلك بما يُسهل عليها تأسيس الشركات بأنواعها داخل أقاليمها.

7- استقرار العملة الوطنية وضعف الرقابة على سوق الصرف؛ إن أهم ما يُميز الملاذات الضريبية هو استقرار عملتها الوطنية، إضافة إلى قوة هذه العملة تجاه العملات الأخرى، حيث تُعدُّ قابلية العملة للتحويل إلى العملات الرئيسية في العالم من أهم عناصر هذه الخاصية، والسبب في ذلك أن الملاذات الضريبية تعتمد بصورة رئيسة على الاستثمار الأجنبي، مما يتطلب أن تتوافر لديها إمكانية انتقال الأموال منها وإليها من قبل أولئك المستثمرين الأجانب، وهذا يستلزم حتماً أن تكون عملة دولة الملاذ الضريبي المعنية قابلة للتحويل إلى أهم وأقوى وأشهر العملات على الصعيد العالمي.

لقد تضاعف حجم الثروة العالمية سنة ٢٠١٦ ليصل إلى ٩٨,٤٠٠ مليار يورو، منها حوالي ٨٪ ثروة غير مصرَّح بها مقدَّرة بـ ٧,٩٠٠ مليار يورو؛ أي: تلك التي تكون في الخفاء من خلال ممارسات الإستراتيجيات الجبائية وضمن الملاذات الضريبية، حيث تستحوذ سويسرا على أكثر من ٢٥٪ من مجمل هذه الثروة، فيما توزع ٧٥٪ المتبقية بين الملاذات الضريبية حول العالم مثل سنغافورة، جزر الكايمان، برمودا، بنما،... حيث تستقبل إيرادات ضريبية تصل نسبتها ١٠٠٪ من إجمالي مداخيلها بمعدل ضريبية يصل إلى ٠٪. وهذا ما يوضِّح حجم الممارسات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات من خلال استغلالها للقواعد والأدوات المحاسبية وإن تطوَّرت تبقى بعيدة كل البعد ولا تُشكل عائقاً أمام تطوير مكاتب الاستشارات الدولية لإستراتيجياتهم الجبائية؛ من أجل إرضاء عملائهم من الدول والشركات متعددة الجنسيات.^(١)

ونُمثِّل لوكسمبورغ وأيرلندا ثم سنغافورة الوجهة الضريبية للشركات المتعددة الجنسيات ضمن الملاذات الضريبية؛ حيث تُمثِّل لوكسمبورغ أوَّل اختيار لهذه الشركات، وتستقبل أكثر من ١٤٧٪ من الأرباح، ١١٧٪ منها تُمثِّل الأرباح المحوَّلة من قبل الشركات الأمريكية، وتمثِّل ٣٠٪ المتبقية الأرباح المحوَّلة من قبل الشركات متعددة الجنسيات الأخرى غير الأمريكية، تليها أيرلندا بمجمل أرباح محوَّلة

(١) خليل طيار وفوزية العايب، النموذج الدولي للشركات متعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: ١٥٤.

تقدر بـ ٧٩٪. ونجد معظم الشركات الأمريكية تمتلك فروعا لها ضمن الملاذات الضريبية، حيث تمتلك أكثر من ١٥ شركة أمريكية ما يزيد عن ١٠٠ شركة تابعة ضمن الملاذات الضريبية، وتتجاوز بعض الشركات هذه القيمة لتصل إلى أكثر من ٩٠٠ شركة تابعة على غرار بنك Goldman Sachs Group وبنك Morgan Stanley بـ ٦٠٠ شركة تابعة، وهي أرقام تبين حجم تورط البنوك الأمريكية ضمن الجناات الضريبية واعتبارها كأحد أهم اللاعبين في تحويل وحماية أموال الشركات متعددة الجنسيات.^(١)

جدول رقم (١)

دول الجناات الضريبية طبقاً للموقع الجغرافي

الدول	الإقليم
أنجويلا، أنتيغا وباربودا، أوروبا، البهاما، بربادوس، جزر فيرجن البريطانية، وجزر كايمان، دومينيكا، وغرينادا، ومونتسيرات، وجزر الأنتيل البونديية، وسانت كيتس ونيفيس، سانت لوسيا، سانت فنسنت وجزر غرينادين، جزر تركس وكايكوس، جزر فيرجن الأمريكية.	الكاربي وجزر الهند الغربية
بليز وكوستاريكا وبنما.	أمريكا الوسطى
هونغ كونغ واماكاو وسنغافورة.	سواحل شرق آسيا
أندوار، وجزر القنال الإنجليزية غيرنسي وجيرسي، قبرص، جبل طارق، جزيرة مان، أيرلندا، ليختنشتاين، لوكسمبورغ، مالطا، موناكو، سان مارينو، سويسرا.	أوروبا والبحر الأبيض المتوسط
جزر المالديف وموريشيوس وسيشيل.	المحيط الهندي
البحرين والأردن ولبنان.	الشرق الأوسط
برمودا.	شمال الأطلسي.
جزر كوك، جزر مارشال، وساموا، وناورو، ونيوي، وتونغا، فانواتو.	المحيط الهادي وجنوب المحيط الهادي
ليبيريا.	غرب إفريقيا

Source: Jane G. Gravelle (2022), "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", Congressional Research Service, R40623, p4.

ويحدث التجنب الضريبي من قبل الشركات متعددة الجنسيات التي تستغل خبرات كبار رجال القانون والاقتصاد والمال في التخلص من الضرائب جزئياً أو

(١) خليل طيار وفوزية العايب، النموذج الدولي للشركات متعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: ١٥٥.

كلياً عن طريق الملاذات الضريبية، حيث يمكن لتلك الشركات استغلال الملاذات الضريبية في تحقيق التجنب الضريبي من خلال اتباع أحد أسلوبين:

الأول: إما أن تلجأ الشركة متعددة الجنسيات إلى نقل مقرها الرئيسي - اسمياً فقط - إلى ملاذ ضريبي مع الإبقاء على إدارتها الفعلية وأنشطتها الرئيسية في الدولة الأم.

الثاني: أن تقوم الشركة الأم بإنشاء شركات وليدة تابعة لها في ملاذ ضريبي؛ بهدف الاستفادة من أكبر قدر من المزايا والإعفاءات الضريبية، فعلى سبيل المثال: تقوم الشركات الكبرى وعلى نحو ملحوظ بجعل نفقاتها الإنتاجية تبلغ أعلى مستوياتها في دولها الأم ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، في حين يحصل العكس لشركاتها الوليدة وفروعها المؤسسة في الملاذات الضريبية، حيث تكون نفقات الإنتاج هنا في أدنى مستوياتها، ومن ثم فإن الأرباح التي تتحقق في هذه الملاذات تكون ضخمة أكثر من الواقع.

ووفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لتحديد ما إذا كانت الدولة تُعتبر ملاذاً ضريبياً، ينبغي النظر في أربعة عوامل رئيسية:

أولاً: أن تكون الدولة التي تقدم لغير المقيمين أو الكيانات القانونية الخاضعة لسيطرة أجنبية ضرائب بمستوى منخفض جداً أو حتى غير موجودة ملاذاً ضريبياً.

ومع ذلك، فإن هذا المعيار لا يكفي في حد ذاته لاستنتاج أن الولاية القضائية هي ملاذ ضريبي. والأكثر من ذلك، فإن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعترف بحق كل دولة في تحديد ما إذا كانت ستفرض ضرائب مباشرة، فإن الأمر كذلك، في تحديد المستوى الضريبي المناسب. ولذلك لا بُدَّ من الاعتراف ببعض العوامل الأخرى.

ثانياً: الترتيبات الإدارية أو القانونية المحلية التي تمنع تبادل المعلومات للأغراض الضريبية مع الدول الأخرى فيما يتعلق بدافعي الضرائب الذين يستفيدون من الضرائب بأقل معدل.

ثالثاً: وجود ممارسات قانونية أو تشريعية أو إدارية غير شفافة.

رابعاً: عدم وجود شرط واضح بأن يكون النشاط كبيراً، حيث إن عدم وجود مثل هذه الأنشطة قد يُوحي بمحاولة جهة ما لجذب الاستثمارات والمعاملات التي تكون مدفوعة بالضرائب بحته، كما هو الحال في كثير من الأحيان حيث يقتصر الوجود التشغيلي للشركة في الملاذ الضريبي على صندوق بريد.

ثالثاً: سلاسل الملكية:

هناك طريقتان رئيسيتان يُمكن من خلالهما تجنُّب الضرائب من خلال سلاسل الملكية، إحدى هذه الطرق هي إعادة استثمار أرباح الشركات التابعة الأجنبية في أسهم شركة تابعة أجنبية أخرى قائمة والتي ستحل محل أو تُضيف إلى الأسهم الأصلية من الشركة الأم، بدلاً من إعادتها إلى الشركة الأم _ وهذا ما يُسمَّى «الإستراتيجية الثلاثية» _ حيث يتم توجيه أرباح الشركة التابعة الأجنبية إلى الشركة الأم وشركة تابعة أجنبية أخرى، وتتمثل الإستراتيجية الثانية في استخدام الأرباح المحتجزة لشركة تابعة أجنبية للاستفادة من الاستثمار الأولي لشركة تابعة أجنبية أخرى.^(١)

رابعاً: هياكل التمويل والرسلة الضعيفة:

أيضاً تستطيع الشركات مُتعددة الجنسيات أن تتجنَّب الضريبة بواسطة استخدام مجموعة واسعة من التقنيات لتحويل الأرباح بين الكيانات في المجموعة لتقليل التزاماتها الضريبية الإجمالية، ويُمكن أن تختلف قنوات التجنُّب الضريبي اعتماداً على السمات المحددة للنظم الضريبية الوطنية وشبكات المعاهدات، فقد تقوم الشركة بتجنُّب الضريبة اعتماداً على هيكل وطريقة تمويل الأصول، فكلما زادت نسبة التمويل بالديون في مقابل التمويل بالملكية كلما زادت قدرة الشركة على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم المدفوعات الضريبية نتيجة ارتفاع مصاريف التمويل، وتُوصف الشركات التي تنتهج ذلك التوجُّه بأنها شركات

(1) Anggraeni, S. (2015). Money Moves: Tax Planning in Multinational Companies: A Case of Microsoft, Masters' thesis, Norwegian School of Economics.

ذات تمويل محدود بالملكية وقد تصل نسبة الديون في هيكل ملكية هذه الشركات إلى ٧٥٪ من إجمالي الديون وحقوق الملكية.^(١)

ومن الملاحظ أن الشركات المتعددة الجنسيات تتمتع بوضع أفضل للحصول على ديون من شركة تابعة أخرى لنفس الشركة في بلد آخر، وتتسم هذه العملية بالقدرة على تقليل الالتزام الضريبي الإجمالي من خلال تحويل الدين من نظام ضريبي أقل إلى نظام ضريبي أعلى. وهذا ما يُسمى بالرسملة الرفيعة، وقد توصلت بعض الدراسات إلى أن نسب الدين إلى الأصول في العديد من الشركات متعددة الجنسيات أعلى في بعض البلدان،^(٢) حيث إن تحويل الديون أكثر انتشاراً في البلدان النامية وتأثير الضرائب ضعف ما هو عليه في الاقتصادات المتقدمة.^(٣)

(١) أيمن يوسف محمود يوسف، أثر تركيز الملكية وحجم مكتب المراجعة على علاقة ممارسات التجنب الضريبي بعوائد الأسهم ومخاطر الشركات، مرجع سابق، ص: ٩.

(2) Perera, U. (2021) Tax Avoidance Strategies of Multinational Companies A Case Study of Apple Inc. op.cit, p 76

(3) Beer, S, Mooij, R. D, and Liu, L, (2018), International Corporate Tax Avoidance, op.cit, p9

المطلب الثاني

ممارسات التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات

يتناول هذا المطلب ممارسات التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات من جانب شركة آبل باعتبارها واحدة من أهم الشركات متعددة الجنسيات على النحو التالي.

شركة آبل Apple Inc هي شركة تقنية أمريكية متعددة الجنسيات متخصصة في الإلكترونيات الاستهلاكية والبرامج والخدمات عبر الإنترنت، ومقرها في كوبرتينو كاليفورنيا الولايات المتحدة الأمريكية، وتتسم بأن معدل الضريبة الفعلي فيها أقل بكثير من معدل الضريبة القانوني، وتعد آبل أكبر شركة لتكنولوجيا المعلومات من حيث الإيرادات (بإجمالي ٣٣,٣٩٤ مليار دولار أمريكي في عام ٢٠٢٢) اعتباراً من مايو ٢٠٢٢، وأصبحت ثاني أكبر شركة في العالم من حيث القيمة السوقية حيث بلغت ٢,٤٢١ تريليون دولار، وهي رابع أكبر بائع لأجهزة الكمبيوتر الشخصية من حيث مبيعات الوحدات، وثاني أكبر شركة من الشركات المصنعة للهواتف المحمول، بالإضافة إلى أنها واحدة من أكبر خمس شركات لتكنولوجيا المعلومات الأمريكية إلى جانب ألفابت، أمازون، ميتا، ومايكروسوفت.^(١)

وتتم إدارة أصولها من قبل شركة فرعية أخرى وهي برايبورن كابييتال في رينو في ولاية نيفادا، وتبلغ نسبة الضرائب على الشركات ٠٪، ويتم الاحتفاظ بالأصول في الحسابات المصرفية في نيويورك.^(٢)

ونستطيع تحديد الممارسات التي قامت بها شركة آبل ومختلف فروعها المتواجدة خارج الولايات المتحدة الأمريكية وبالتحديد في أيرلندا من خلال استخدامها لبعض الآليات والإعفاءات والامتيازات الضريبية أهمها:

(1) <https://www.statista.com/statistics/265125/total-net-sales-of-apple-since-2004/>.

(2) Fernandez, R and Hendrikse, R. (2015). Rich Corporations, Poor Societies: The Financialisation of Apple. Good Electronics & SOMO.

أولاً: الملاذات الضريبية:

لجأت شركة آبل إلى أيرلندا باعتبارها من أهم دول الملاذات الضريبية على مستوى العالم؛ للحصول على المزايا التفضيلية الضريبية، حيث تستفيد شركة آبل من معدل ضريبي منخفض في أيرلندا يُقدَّر بنحو ١٢,٥٪، كما تستفيد من إعفاءات ضريبية مباشرة قدّمتها الحكومة الأيرلندية للشركات متعددة الجنسيات، حيث تستفيد آبل من هذه الإعفاءات منذ عام ١٩٩٠م مما يجعلها تدفع ضريبة منخفضة جداً يتكوّن معدلها من رقم واحد، وحسب التصريح المقدم للجنة التحقيق الأمريكية وُجد أن آبل تستفيد من معدل ضريبي فعلي أقل من ٢٪ منذ عام ٢٠٠٣م، وكشف نفس التحقيق أن شركة (ASI) دفعت بين سنتي ٢٠٠٩-٢٠١١م معدل ضريبة فعلي أقل من ١٪.

وقد كشفت نتائج المفوضية الأوروبية أن أيرلندا عرضت مزايا ضريبية غير مشروعة لصالح شركة آبل سمحت لها بتسوية معدل ضريبة الشركات الفعلي عند مستوى ١٪ فقط على أرباحها الأوروبية في عام ٢٠٠٣، ثم انخفض إلى ٠,٠٥٪ في عام ٢٠١٤. كما أكدت أنه بموجب قواعد المساعدات الحكومية في الاتحاد الأوروبي، لا يحق للدول الأعضاء منح مزايا ضريبية لشركات مختارة، وإذا حدث هذا، فيجب استرداد المساعدات الحكومية من أجل إزالة تشويه المنافسة الناتج عن المساعدات وتعزيز المعاملة المماثلة مع الشركات الأخرى، ومع ذلك لا توجد غرامات متوقعة بموجب قواعد المساعدات الحكومية في الاتحاد الأوروبي، وبالتالي فإن الاسترداد لا يعاقب الشركة المعنية، ويحق للمفوضية الأوروبية طلب استرداد المساعدات الحكومية غير المشروعة فقط لمدة عشر سنوات قبل اللحظة التي بدأت فيها طلب المعلومات حول هذا الموضوع، والتي كانت عام ٢٠١٣. لذلك ذكرت المفوضية الأوروبية أن أيرلندا يحق لها استرداد الضريبة غير المدفوعة من شركة آبل بدءاً من عام ٢٠٠٣، والتي تصل إلى ١٣ مليار يورو وإضافة الفائدة إليها.^(١)

أيضاً استغلّت شركة Apple اختلاف مفهوم الإقامة الجبائية بين الولايات المتحدة الأمريكية وأيرلندا حيث تتحدّد الإقامة الجبائية في الولايات المتحدة

(1) Maria.N, O. (2018). How Apple Group Succeeded to Avoid Billions of Euros in Taxes by Shifting Profits into Subsidiaries from Ireland, Economic Sciences Series Volume XVIII, Issue 1, p208

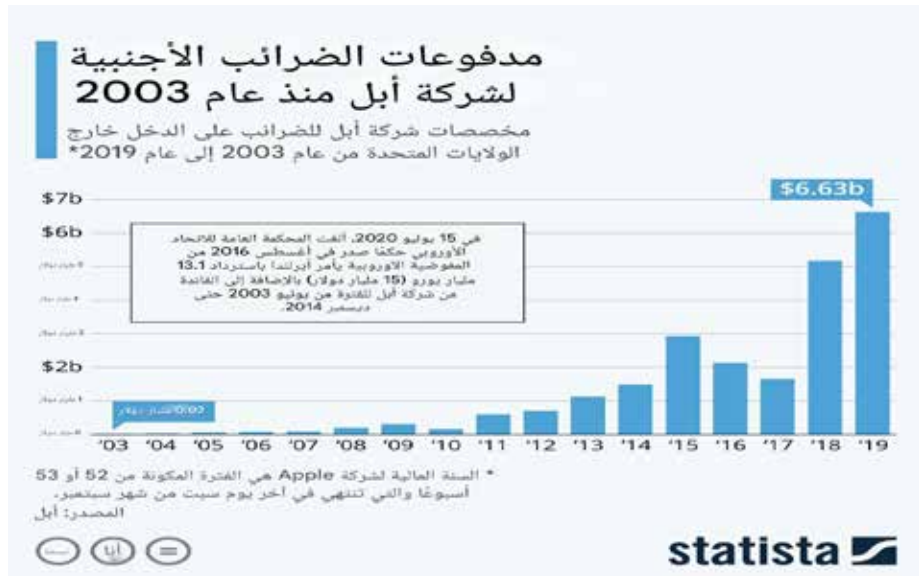
الأمريكية بمكان إنشاء المؤسسة وتحقيق الدخل، أما في أيرلندا فتتحدد بمكان التسيير والمراقبة، لذلك أنشأت Apple شركتها التابعة Apple Operations International (AOI) لتحقيق هذا الغرض فجعلت منها مسيرا في كاليفورنيا لتتجنب دفع الضرائب في أيرلندا، وجعلتها منشأ في أيرلندا لتتجنب دفع الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية، وبذلك استطاعت (AOI) أن تتجنب دفع الضريبة طيلة أكثر من ٣٥ سنة عن طريق استغلال اختلافات الإقامة الجبائية بين البلدين، بالإضافة إلى تقنية الإعفاءات المباشرة التي تحصلت عليها Apple وكذا استغلالها لاختلافات الإقامة الجبائية عمدت Apple لاستغلال أصولها المعنوية عن طريق ما يُعرف باتفاق تقاسم التكاليف عن طريق هذه التقنية تقدم Apple Inc حقوق استخدام لأصولها المعنوية لضرعها في أيرلندا وسنغافورة مقابل أن تحول لها هذه الضرع جزءاً كبيراً من أرباحها كمقابل إتاوات عن استغلال حقوق الملكية، وبهذا تُجنب Apple أرباحها خارج أيرلندا فلا تخضع للضريبة بها^(١).

وكما يوضح الرسم البياني التالي مدفوعات الضرائب الأجنبية لشركة آبل منذ عام ٢٠٠٣م حتى عام ٢٠١٩م في الشكل رقم (١)، حيث كانت شركة آبل تدفع القليل جداً من الضرائب الأجنبية حتى وقت قريب، ومع ذلك في العامين الماليين ٢٠١٨ و ٢٠١٩ دفعت الشركة ضرائب خارج الولايات المتحدة أكثر مما دفعته في الأعوام الخمسة عشر السابقة مجتمعة.

(١) فوزية العايب، خليل طيار ومريم قش (٢٠٢١): ممارسات التجنب الضريبي الدولي: دراسة حالة شركات الاقتصاد الرقمي GAFAM مجلة الاقتصاد الصناعي (خزارتك)، المجلد ١١، العدد ٢٠، ص: ٢٩٢ - ٣١٤.

الشكل رقم (١)

مدفوعات الضرائب الأجنبية لشركة آبل منذ عام ٢٠٠٣م حتى عام ٢٠١٩م

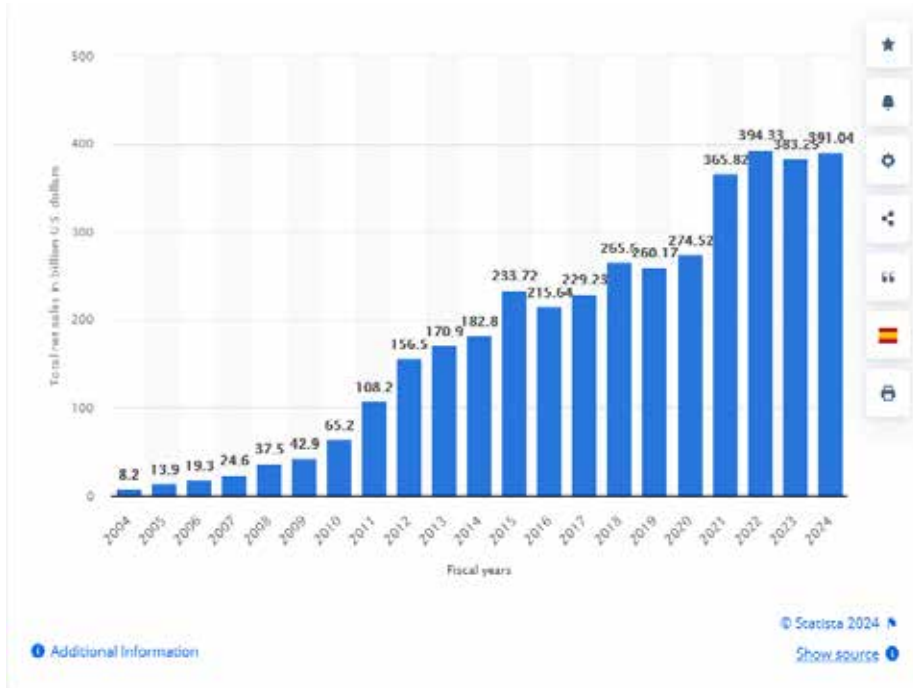
Source: <https://www.statista.com/chart/5652/apples-foreign-tax-payments/>

وكما يتبين من الشكل رقم (٢) فقد بلغ إجمالي إيرادات شركة آبل حوالي ٣٩١ مليار دولار أمريكي في سنتها المالية ٢٠٢٤ بانخفاض عن الرقم القياسي التاريخي البالغ ٣٩٤,٣٣ مليار دولار أمريكي في السنة المالية ٢٠٢٢، وقد تضاعفت إيرادات آبل السنوية أربع مرات في السنوات العشر الماضية. في عام ٢٠٢٤، بلغت قيمة العلامة التجارية لشركة آبل ما يقرب من ١,٠٢ تريليون دولار أمريكي. ويمثل هذا زيادة بنحو ١٥ في المائة عن ٨٨٠ مليار دولار في عام ٢٠٢٣. واحتفظت شركة التكنولوجيا الأمريكية بتاجها باعتبارها العلامة التجارية الأكثر قيمة في جميع أنحاء العالم، وهي أول علامة تجارية في تاريخ التصنيف تسجل قيمة علامة تجارية تزيد عن تريليون دولار.^(١)

(1) <https://www.statista.com/statistics/326052/apple-brand-value/>

الشكل رقم (٢)

الإيرادات العالمية لشركة آبل من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٢٤م



Source: <https://www.statista.com/statistics/265125/total-net-sales-of-apple-since-2004>

ثانياً: اتفاقيات تقاسم التكاليف:

وفقاً لشركة Apple Inc. ، يتم الاستعانة بمصادر خارجية لتصنيع المكونات للشركات في جميع أنحاء العالم خاصة بالنسبة للقواعد منخفضة التكلفة، ويتم الاستعانة بمصادر خارجية لتجميع المنتجات النهائية لمجموعة صغيرة من المتخصصين في التجميع، وعندما يتم تحويل التكاليف إلى قواعد منخفضة التكلفة، فإن الأرباح الإجمالية للشركة سوف تزيد^(١).

(1) (Fernandez, R and Hendrikse, R. (2015). Rich Corporations, Poor Societies: The Financialisation of Apple. Good Electronics & SOMO.

ثالثاً: الملكية الفكرية والديون:

وفقاً لشركة Apple كان هناك تدفق كبير لرأس المال من الشركات التابعة الأيرلندية إلى الشركات التابعة في جيرسي في شكل إنفاق على الملكية الفكرية والديون، حيث بلغت خصومات الفائدة ١٠٠٪ على هذه الديون داخل الشركات، كما أن عدم وجود قواعد دقيقة للرسملة في قانون الضرائب الأيرلندي، يُساعد على خفض فاتورة الضرائب الإجمالية بشكل أكبر من خلال ترتيب هيكل الديون مع استخدام أيرلندا كنقطة مركزية^(١).

رابعاً: البحث والتطوير:

وفقاً لشركة Apple، على الرغم من أن جزءاً كبيراً من نفقات البحث والتطوير يتم تكبدها في مقرها الرئيس في الولايات المتحدة، فإن الشركة تعلن عن جزء كبير من نفقات البحث والتطوير في أيرلندا، بحيث يمكن توجيه نسبة أعلى من الإيرادات من خلال مدفوعات حقوق ملكية أعلى^(٢)، ويتم تطبيق ضريبة بنسبة ٣٪ فقط على أنشطة البحث والتطوير في أيرلندا. علاوة على ذلك، هناك حد أقصى بنسبة ١٠٠٪ لبديل رأس المال الذي يمكن المطالبة به مقابل نفقات الملكية الفكرية. وعلى الرغم من تخفيض هذه النسبة إلى ٨٠٪ في عام ٢٠١٧، فإن اللائحة لن تنطبق على حقوق الملكية الفكرية التي تم جلبها من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٧. وعليه حصلت حقوق الملكية الفكرية لشركة Apple Inc التي تم جلبها خلال الفترة ٢٠١٥-٢٠١٧ على بدل رأس المال بنسبة ١٠٠٪^(٣).

خامساً: تحويل الأرباح باستخدام الترتيب الأيرلندي المزدوج:

تمكنت شركة آبل من العثور على ثغرة في قانون الضرائب من خلال استخدام نوع محدد للغاية من أدوات تحويل الأرباح يُعرف باسم الترتيب الأيرلندي المزدوج والذي تم تنفيذه لاحقاً باسم الترتيب الأيرلندي الموحد، وهذا النوع عبارة عن إستراتيجيات تخطيط ضريبي تستخدمها الشركات المتعددة الجنسيات لتحويل

(1) Christensen, M & Clancy, E. (2018). Exposed: Apples's Golden Delicious Tax Deals, European United Left • Nordic Green Left European Parliamentary Group, p5.

(2) Perera, U. (2021) Tax Avoidance Strategies of Multinational Companies A Case Study of Apple Inc. op.cit, p p. 71-87.

(3) Christensen, M & Clancy, E. (2018). Exposed: Apples's Golden Delicious Tax Deals, op.cit, p5.

الأرباح عمداً من ولايات قضائية ذات ضرائب أعلى إلى ولايات قضائية ذات ضرائب أقل، وبالتالي يحدث تآكل القاعدة الضريبية أو إجمالي الدخل الخاضع للضريبة للولايات القضائية ذات الضرائب الأعلى.^(١)

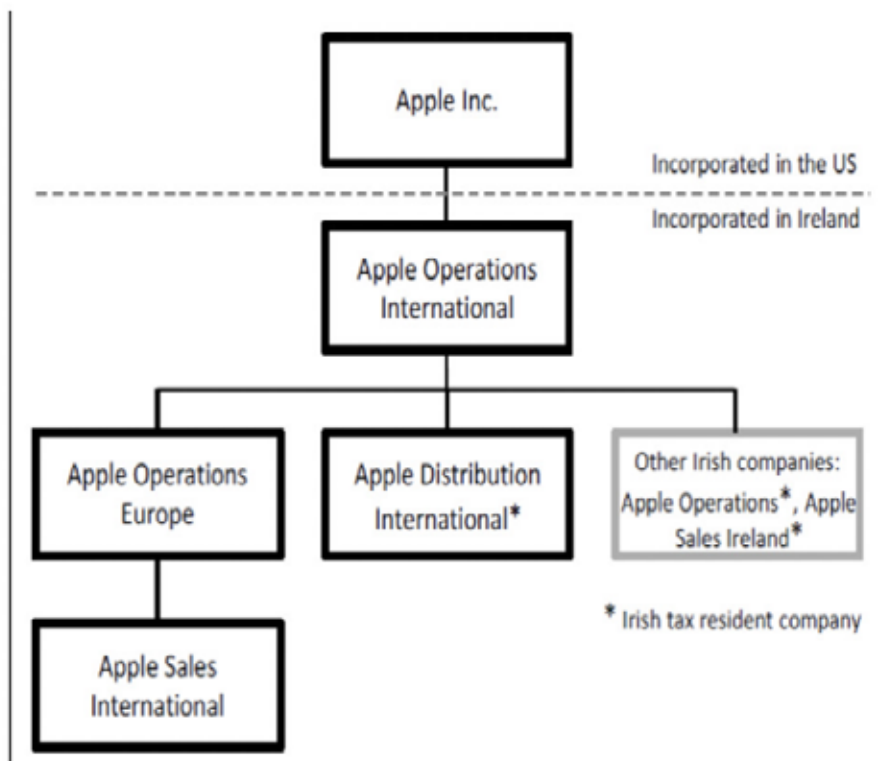
وقد استغلت شركة آبل هذه الاستراتيجية من خلال إنشاء هيكل جديد للشركة، حيث كانت شركة قابضة تدعى Apple Operations International (AOI) مملوكة بالكامل لشركة Apple Inc، وكانت بدورها تمتلك معظم الكيانات الخارجية. تأسست AOI في أيرلندا ولكنها لم تكن مقيمة ضريبياً هناك. وكانت الشركة الثانية (ASI) Apple Sales International تمتلك حقوق الملكية الفكرية لبيع منتجات Apple في أوروبا والشرق الأوسط وآسيا من خلال ترتيب تقاسم التكاليف على البحث والتطوير بين Apple Inc وASI. من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٢ دفعت ASI ٥ مليارات دولار لشركة Apple Inc، بينما دفعت Apple Inc مليارات دولار بموجب اتفاقية تقاسم التكاليف خلال نفس الفترة، كانت هذه الرسوم من Apple Inc هي التي تم فرض ضرائب عليها في أيرلندا، وقامت ASI بإعادة تصنيع منتجاتها من شركتها التابعة الأيرلندية إلى الصين ثم جمعت أرباح المبيعات من هذه المنتجات في فرعها غير المقيم، بينما أعلنت شركة Apple Inc عن أرباح بلغت ٣٨ مليار دولار (خاضعة لمعدل ضريبة الشركات الأمريكي آنذاك البالغ ٢٥ في المائة)، وأعلنت شركة ASI عن أرباح بلغت ٧٤ مليار دولار، ودفعت أقل من واحد في المائة كضرائب إلى أيرلندا. كما تم تسجيل الشركة الفرعية الثالثة Apple Operations Europe (AOE) في أيرلندا ولكنها ليست مقيمة ضريبياً هناك وبلغ دخل المبيعات لشركة ASI من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٢ ٧٤ مليار دولار، وفي عام ٢٠١١ دفعت ASI ضريبة بنسبة ٠,٠٥٪ - ١٠ ملايين دولار من دخل بقيمة ٢٢ مليار دولار إلى أيرلندا.^(٢) كما يظهر من الشكلين رقم (٣) ورقم (٤)

(1) Ortiz, C., (2020), Systems of Preferential Tax Treatment in the EU: A Case Study of Apple, Inc. Apple, Inc Hastings International and Comparative Law Review vol 43, iss2/8, p364-385.

(2) Christensen, M & Clancy, E. (2018). Exposed: Apples's Golden Delicious Tax Deals, op.cit, p27.

الشكل رقم (٣)

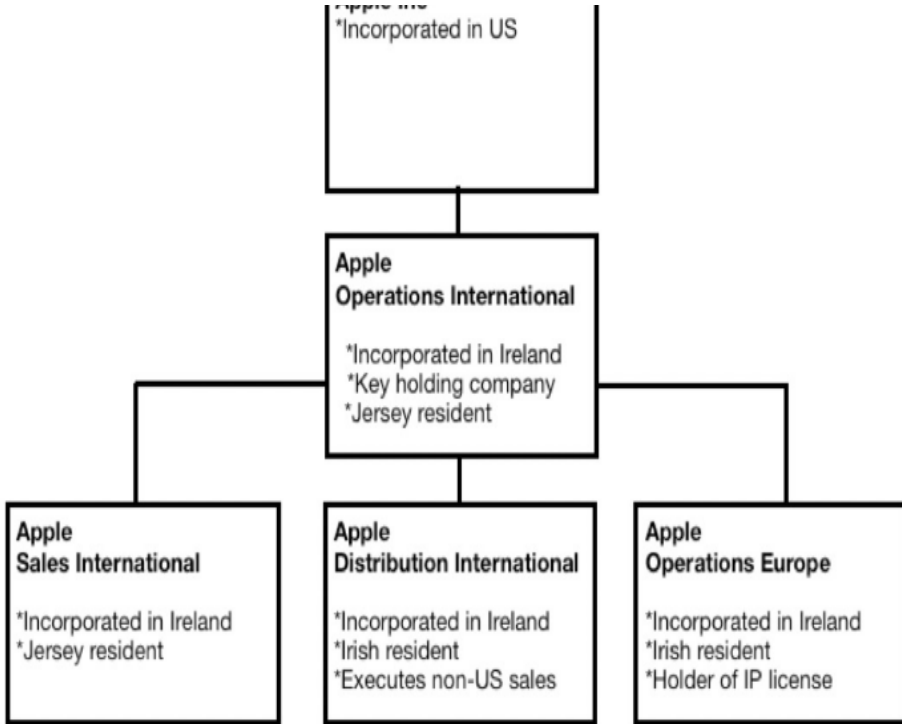
الهيكل التنظيمي لشركة آبل قبل عام ٢٠١٤م



Source: Christensen, M & Clancy, E. (2018). Exposed: Apple's Golden Delicious Tax Deals, European United Left • Nordic Green Left European Parliamentary Group, P29.

الشكل رقم (٤)

الهيكل التنظيمي لشركة آبل بعد عام ٢٠١٤م



Source: Christensen, M & Clancy, E. (2018). Exposed: Apples's Golden Delicious Tax Deals, European United Left • Nordic Green Left European Parliamentary Group, p34.

المبحث الثالث

مكافحة التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات

بمرور السنين أصبحت مكافحة التجنب الضريبي من قبل الشركات متعددة الجنسيات أولوية قصوى على أجندة السياسة الضريبية الدولية وبصفة خاصة في الدول النامية؛ نظراً لأنها تعتمد على الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وللتأكد من أن هذه الاستثمارات تعود بالنفع على الدولة المتلقية وتخضع لضرائب عادلة، فهذا أمر بالغ الأهمية لحصد ثمار هذه الاستثمارات وإدارة المخاطر الضريبية وتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة، وتلعب قوانين الضرائب والإدارة الضريبية دوراً حاسماً في هذه العملية لمنع أو تجنب مشكلة التجنب الضريبي، وسوف تتناول الدراسة مكافحة التجنب الضريبي من خلال جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وجهود الاتحاد الأوروبي.

المطلب الأول

جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

تشير تقديرات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن ممارسات نقل الأرباح وتآكل القواعد الضريبية الوطنية يكلف الدول فقداً في الإيرادات الضريبية يتراوح ما بين ١٠٠ إلى ٢٤٠ مليار دولار أمريكي سنوياً، وهذا يُعادل ما بين ٤٪ إلى ١٠٪ من إيرادات ضريبة دخل الشركات العالمية، وتعتبر الدول الناشئة والنامية الأكثر تضرراً من هذه الممارسات؛ نظراً لاعتمادها الكبير على ضرائب دخل الشركات، وقد شكّلت هذه الممارسات ضغطاً على القواعد الضريبية الدولية التي لم تعد تواكب هذه التطورات، حيث أصبحت الفجوات وعدم التطابق بين الأنظمة الضريبية تمثل ثغرة تنفذ منها الشركات الرقمية بحثاً عن ملاذات ضريبية تفضيلية وتخلق من خلالها فرصاً للتجنب الضريبي، مما يتطلب اتخاذ خطوات جريئة على المستويين المحلي والدولي لاستعادة الثقة في النظام الضريبي الدولي بشكل يضمن السيادة الضريبية وفرض ضرائب على الأرباح في أماكن حدوث الأنشطة الاقتصادية وخلق القيمة.^(١)

(١) طالم صالح، التحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي والجهود المبذولة لمعالجتها مع الإشارة إلى حالة الدول العربية، مجلة دراسات جيائية، المجلد ١١ / العدد: ١ (٢٠٢٢)، ص: ٧٥.

وتخسر الحكومات عائدات كبيرة، فما يتراوح بين ٨,٧ و٣٦ تريليون من الثروات الخاصة مخبأة في ملاذات ضريبية، و١٠ في المائة من الناتج المحلي الإجمالي العالمي محتجز في شكل أصول خارجية غير خاضعة للضريبة. ويجري تحويل ١,٣ تريليون دولار - قيمة الأرباح السنوية للشركات - من البلدان التي يحدث فيها النشاط الاقتصادي إلى عدد صغير من الملاذات الضريبية، ويتسبب ذلك بخسائر في إيرادات الضرائب المفروضة على الشركات تتراوح قيمتها بين ٥٠٠ و٦٠٠ مليار، وتتراوح حصة البلدان المنخفضة الدخل منها بين ٢٠٠ و٢٤٠ مليار دولار سنوياً في شكل إيرادات مالية؛ أي: ما يقارب من ربع الفجوة التمويلية السنوية المقدرة اللازم سدها لتحقيق أهداف التنمية المستدامة في البلدان النامية، ويفقد منها ٨,٨ تريليون دولار بفعل التلاعب بقيم الفواتير التجارية، وتبلغ حصة المنطقة العربية منها ٧٧,٥ مليار دولار سنوياً.^(١)

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في يوليو ٢٠١٣ خطة العمل التي أقرتها دول مجموعة العشرين لمواجهة ما يُعرف بمشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح BEPS متضمنة خمسة عشر إجراء تغطي العناصر المستخدمة في ممارسات تجنب الضرائب على الشركات وخطط التخطيط الضريبي العدوانية، وشكلت المنظمة لهذه الإجراءات لجاناً فرعية، ثم اعتمدت في عام ٢٠١٥ حزمة تدابير لمنع تآكل الوعاء.

ويتلخص مشروع تآكل الوعاء أو تحويل الأرباح BEPS في أن الشركات دولية النشاط تستغل الفجوات الناشئة عن اختلاف أو عدم تطابق القواعد الضريبية التي تطبقها الدول المختلفة، في تجنب أداء الضرائب المستحقة عليها. وحسب بعض الأبحاث تتراوح الخسائر الضريبية الناتجة عن هذا التخطيط ما بين ٢٢ مليار إلى ٦٦٢ مليار دولار سنوياً، وأن معظم هذه الخسائر تعود إلى الأنشطة التي تعتمد على الملكية الفكرية IP وخاصة شركات التكنولوجيا، مثل آبل Apple وجوجل Google ومايكروسوفت Microsoft وأوراكل Oracle، والشركات التي تعمل في المجالات العلمية والطبية، مثل فايزر وميرك Pfizer and Merck وCO.^(٢)

(١) الأمم المتحدة، المجلس الاقتصادي والاجتماعي، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا) النظم الضريبية في البلدان العربية: تسرب الإيرادات الضريبية والتحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي، الدورة الثانية، القاهرة، ٢٠٢١، ص: ٥.

(٢) رمضان صديق، المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي وأثرها في السيادة الضريبية للدول النامية، مرجع سابق، ص: ٥.

وقدم الإطار الجامع المتعلق بتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الصادر عن مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خطة من ركيزتين لإصلاح النظم الضريبية العالمية. ويمكن أن تكون لهذا الإطار في حال تنفيذه آثار بعيدة الأمد على الاقتصادات العربية. في إطار «الركيزة الأولى»، يقترح إنشاء حقوق ضريبية جديدة لإعادة تخصيص حد أدنى محدد من الأرباح المتبقية من الأرباح العالمية التي تجنيها الشركات متعددة الجنسيات، وذلك على أساس قاعدة توزيع الأرباح وليس على أساس تجاري صرف. وبموجب هذا النهج تخضع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة على أساس موحد بموجب توزيع متفق عليه يُخصّص أرباحاً تجارية للشركات العاملة بين البلدان حسب نشاطها الاقتصادي الحقيقي مقاساً بعوامل مثل المبيعات، والعمل، والموارد، والمستخدمين الرقميين. وتوزيع الأرباح على هذا النحو يفرض على الشركة التزامات ضريبية لا علاقة لها بمكان مقرّها القانوني ولا بهويتها. ويمكن أن يتأثر كل بلد عربي باعتماد هذا النهج في توزيع إيرادات الشركات، حسب العوامل التالية:

②- حد أدنى من المعايير المستخدمة لتحديد الشركات متعددة الجنسيات التي ستخضع لقواعد الركيزة الأولى.

②- حد أدنى من المعايير المستخدمة لتحديد ما إذا كانت الولايات القضائية التي تخضع لها الأسواق ستحصل على جزء من مخصصات أرباح الشركات متعددة الجنسيات.

②- مستوى الأرباح العادية التي سيعاد تخصيصها، والترجيحات المعطاة لصيغة التوزيع المتفق عليها: الأصول والمبيعات والعمل.

وفي إطار الركيزة الثانية تُطبّق ضريبة شاملة لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي. وفي حين تهدف الركيزة الأولى إلى جعل عملية نقل الأرباح أكثر صعوبة، تجعل الركيزة الثانية هذه العملية أقل جاذبية من خلال وضع حد أدنى لضريبة الدخل. فإذا قامت شركة ما بتسجيل أرباحها في ولاية قضائية يكون فيها معدل الضريبة منخفضاً أو معدوماً، فإن هيئة الضرائب في البلدان التي تعمل فيها الشركة سيكون لها الحق في تحصيل ضرائب تبلغ قيمتها الفرق بين معدلات

الضريبة الفعلية المدفوعة في بلد السوق والحد الأدنى العالمي، مما يُزيل الحافز وراء تحويل الأرباح. وتعتبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن البلدان النامية لديها الكثير لتكسبه من تطبيق الضريبة الشاملة لمكافحة تآكل الوعاء الضريبي. غير أن هذا التقييم منحرف إلى حد ما؛ لأن تقييم الأثر الاقتصادي الذي أجرته المنظمة يستند إلى معدلات ضريبة شركات تتراوح بين ٧,٥ و ١٧,٥ في المائة؛ أي: أقل من المعدلات المفروضة على أنشطة الصناعات الاستخراجية في المنطقة العربية، وذلك لمنع ممارسة الضغوط لخفض المعدلات القانونية المفروضة على الصناعات الهيدروكربونية والاستخراجية.^(١)

إجراءات مشروع مواجهة تآكل الوعاء وتحويل الأرباح BEPS:

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خطة لمواجهة مشروع تآكل الوعاء وتحويل الأرباح تتألف من خمسة عشر إجراء، هذه الإجراءات بشكل مجمل هي:^(٢)

الإجراء الأول: معالجة التحديات الضريبية للاقتصاد الرقمي؛

يُقيم كيف يمكن للتحوّل الرقمي أن يؤدي إلى تفاقم قضايا تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح، كما يؤثر تحديات ضريبية أوسع نطاقاً، وتتقاطع القضايا مع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتتعلق بحقوق فرض الضرائب على الدخل الناتج عن الأنشطة عبر الحدود وتخصيصها بين السلطات الضريبية. ولا ينبغي إنشاء نظام ضريبي خاص للاقتصاد الرقمي (لا ينبغي وضع سياج ضريبي).

الإجراء الثاني: تحييد آثار ترتيبات عدم تطابق المعاملات المهيمنة؛

يهدف الإجراء إلى القضاء على الفائدة الضريبية المستمدة، مع تأثير تحييد عدم التطابق؛ مما يؤدي إلى عدم فرض ضرائب مزدوجة؛ لعلاج المعاملة المختلفة للنشاط الخاضع للضريبة للشركات من قبل الدول.

(١) الأمم المتحدة المجلس الاقتصادي والاجتماعي اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا)، النظم الضريبية في البلدان العربية: تسرب الإيرادات الضريبية والتحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي، مرجع سابق، ص ٧

(2) OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

الإجراء الثالث: قواعد الشركات الأجنبية الخاضعة للرقابة:

تصميم قواعد فعّالة بشأن قواعد الشركات الأجنبية الخاضعة للرقابة (CFC) لمعالجة المخاطر المتمثلة في أن دافعي الضرائب الذين لديهم حصة مُسيطرَة في شركة تابعة أجنبية منخفضة الضرائب يُمكنهم تحويل الدخل إليها وتجنّب الضرائب.

الإجراء الرابع: خصم الفائدة:

يُحدّد نهجاً مُشتركاً لإنهاء تآكل القاعدة الضريبية من خلال قواعد خصم الفائدة والمدفوعات المالية الأخرى للشركات مُتعدّدة الجنسيات المؤهّلة، ويقترح قواعد تأخذ في الاعتبار مستوى ديون الشركة وخصم الفائدة، ممّا يخلق معياراً للنسبة يمنع الشركات مُتعدّدة الجنسيات من الحصول على خصومات ضريبية مواتية.

الإجراء الخامس: الممارسات الضريبية الضارة (المعيار الأدنى):

مكافحة الممارسات الضريبية الضارة بشكل أكثر فعالية، مع مراعاة الشفافية. ويرتبط ذلك بالتبادل التلقائي الإلزامي للمعلومات بشأن الأحكام والممارسات الضريبية، ومراجعة ومراقبة أنظمة الملكية الفكرية التفضيلية وفقاً لنهج «الترايط» مع وضع معيار أدنى.

الإجراء السادس: إساءة استخدام المعاهدات:

ينشئ عدة أحكام لمعيار أدنى لمكافحة التسوّق في المعاهدات الذي وافقت جميع البلدان المشاركة على تنفيذه؛ لتجنّب الازدواج الضريبي، وينصّ الإجراء على معيار أدنى وادخال قواعد لمكافحة إساءة الاستخدام (قاعدة محددة، «القيود على الفوائد (LOB)»، وقاعدة عامة، «اختبار الغرض الأساسي (PPT)» في المعاهدات الضريبية. ويقترح تضمين قواعد محددة لمكافحة الاستغلال في التشريعات المحلية.

الإجراء السابع: وضع المنشأة الدائمة:

يتناول هذا المعيار التقنيات المستخدمة لتجنب التأسيس الدائم - والضرائب ذات الصلة - بغض النظر عن المكان الذي يتم فيه تنفيذ الأنشطة التجارية الأساسية للمؤسسة في بلد ما. ويُوسّع بشكل كبير تعريف المنشأة الدائمة لمواجهة تخطيط الشركات متعددة الجنسيات المستخدمة لتجنب وجود خاضع للضريبة في بلد ما.

الإجراءات من الثامن إلى العاشر: تسعير التحويل:

تهدف إلى ضمان أن تكون نتائج تسعير التحويل متوافقة مع خلق القيمة، وهي تغطي على التوالي الأصول غير الملموسة، والمخاطر، ورأس المال والمعاملات الأخرى عالية المخاطر، وتوفر الإجراءات إرشادات مُعززة.

الإجراء الحادي عشر: تحليل بيانات BEPS:

إنشاء مزامنة لجمع البيانات، والمؤشرات التي يجب البحث عنها، ومنهجيات تحليل البيانات.

الإجراء الثاني عشر: الكشف عن التخطيط الضريبي العدواني:

إلزام دافعي الضرائب بالكشف عن ترتيبات التخطيط الضريبي العدوانية (الإفصاح الإلزامي) لتمكين البلدان من الحصول على المعلومات اللازمة لمواجهة مثل هذه المخططات.

الإجراء الثالث عشر: توثيق تسعير التحويل:

وضع حد أدنى للمعايير يتألف من توفير المعلومات لإدارات الضرائب فيما يتعلق بوثائق تسعير التحويل، بما في ذلك التقارير حسب البلد (CBCR) للعمليات التجارية العالمية للشركات المتعددة الجنسيات (MNEs) التي يبلغ إجمالي مبيعاتها الموحدة ٧٥٠ مليون يورو على الأقل.

الإجراء الرابع عشر: حل النزاعات:

يهدف إلى جعل آليات حل النزاعات أكثر فعالية مع ضمان الحد الأدنى من المعايير، وأن تعمل العمليات الإدارية على تعزيز منع النزاعات وحلها في الوقت المناسب، مع التنفيذ بحسن نية في غضون إطار زمني متوسط يبلغ ٢٤ شهرًا.

الإجراء الخامس عشر: الصك المتعدد الأطراف:

وهذا الإجراء يُحدّد أداة متعددة الأطراف لتعديل المعاهدات الضريبية الثنائية بحيث يتم تنفيذ تدابير المعاهدات الضريبية التي تم تطويرها في إطار عمل تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح بسرعة.

المطلب الثاني

جهود الاتحاد الأوروبي

لقد دعم الاتحاد الأوروبي البنود الخمسة عشر لمكافحة تآكل الوعاء وتحويل الأرباح، فمن الضروري لحسن سير السوق الداخلية أن تُنفذ الدول الأعضاء- كحد أدنى- التزاماتها بموجب تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح، وعلى نطاق أوسع، أن تتخذ إجراءات لتثبيط ممارسات التجنب الضريبي، وضمان فرض ضرائب عادلة وفعالة في الاتحاد بطريقة متماسكة ومنسقة بدرجة كافية. أيضاً هناك حاجة إلى نهج إستراتيجي مشترك وتنسيق العمل في سوق الاقتصادات المتكاملة للغاية لتحسين أداء السوق الداخلية وتعزيز التأثيرات الإيجابية للمبادرة ضد تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح، وعلاوة على ذلك فإن الإطار المشترك وحده قادر على منع تجزئة السوق ووضع حد لعدم التوافق والتشوهات السوقية الحالية.^(١)

لقد اتخذ الاتحاد الأوروبي عدة إجراءات ضد التجنب الضريبي من جانب الشركات، حيث إنه في يوليو ٢٠١٦ وبعد عملية تفاوض صعبة اعتمد مجلس الشؤون الاقتصادية والمالية (ECOFIN) التابع لمجلس الاتحاد الأوروبي (EU) التوجيه الخاص بمكافحة التهرب الضريبي (ATAD١) ويمثل اعتماد هذا التوجيه علامة فارقة في الجهود الرامية إلى معالجة تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح (BEPS) داخل الاتحاد الأوروبي.

قدّم التوجيه الأول خمس مجموعات من قواعد المعايير الدنيا، أربع منها (قاعدة الحد من الفائدة، وقواعد GAAR ، وقواعد الشركات الأجنبية الخاضعة للرقابة CFC وعدم التوافق الهجين) تتوافق إلى حد كبير مع توصيات تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في خطط عمل تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح ٢ و ٣ و ٤ و ٦، والخامسة (ضريبة الخروج) التي تتجاوز نطاق مشروع تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وفي مايو ٢٠١٧ اعتمد مجلس الشؤون

(1) Official Journal of the European Union(2016), Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

الاقتصادية والمالية الأوروبي ATAD 2 الذي يعدل ATAD 1 ولكن فقط فيما يتعلق بعدم التوافق الهجين^(١)، بالإضافة إلى توجيهات مكافحة التجنب الضريبي (ATAD 3) للحد من عدد الشركات الوهمية المستخدمة لأغراض ضريبية في الاتحاد الأوروبي، والتوجيهات الخاصة بالتعاون الإداري (DACs) التي أدخلت الإبلاغ على أساس كل دولة على حدة بين السلطات الضريبية بشأن المعلومات المتعلقة بالضرائب على الشركات متعددة الجنسيات وغيرها.

من المهم ملاحظة أن ATAD يُحدد مستوى أدنى من الحماية، وبالتالي يمكن للدول الأعضاء اعتماد قواعد أكثر صرامة عند نقل قواعد ATAD إلى قوانينها الوطنية. وفي الوقت نفسه إذا كانت الدول الأعضاء تُطبق بالفعل قواعد أكثر صرامة في المجالات الخمسة التي يغطيها ATAD، فلن تضطر إلى تعديل تشريعاتها. فقط الدول الأعضاء التي لا تُطبق قواعد في المجالات التي يغطيها ATAD، أو الدول التي تُطبق قواعد أكثر تساهلاً في المجالات التي يغطيها ATAD، يجب عليها تنفيذ قواعد ATAD أو تعديل قوانينها الحالية. (٢) وتتلخص قواعد الاتحاد الأوروبي ضد ممارسات التجنب الضريبي حسب ١، ٢ ATAD فيما يلي:

1- قاعدة تحديد الفائدة؛

يقتصر خصم تكاليف الاقتراض التي تتجاوز الحد الأقصى على ما يصل إلى ٣٠٪ من الدخل الخاضع للضريبة قبل الفوائد والضرائب والإهلاك والاستهلاك، ويجوز للدول الأعضاء السماح لدافعي الضرائب بخصم تكاليف الاقتراض التي تتجاوز الحد الأقصى بالكامل حتى ٣ مليون يورو، ويُسمح للدول الأعضاء بتطبيق حد أدنى أقل أو حتى عدم تطبيق أي حد.

2- قواعد ضريبة الخروج؛

يجب أن تخضع عمليات نقل الأصول من المقر الرئيسي لدافعي الضرائب من الشركات إلى المؤسسة الدائمة في دولة عضو أخرى أو في دولة ثالثة والعكس صحيح (أي: من المؤسسة الدائمة إلى المقر الرئيسي وكذلك بين المؤسسات

(1) PwC NL Tax Knowledge Centre (2021). ATAD I and II implementation overview, p3 <https://www.pwc.nl/nl/dienstverlening/tax/documents/ataad-1-and-2-overview-july-2021.pdf>

(2) PwC NL Tax Knowledge Centre (2021). ATAD I and II implementation overview, op.cit. p3

الدائمة في دول مختلفة) لضريبة الخروج، بشرط ألا يكون للدولة العضو التي يقع بها المقر الرئيس / المؤسسة الدائمة (دولة المغادرة) الحق في فرض ضريبة على الأصول المنقولة، أيضاً تصبح ضريبة الخروج مُستحقة عندما ينقل دافع الضرائب من الشركات محل إقامته الضريبية أو أعماله بالكامل من دولة عضو إلى دولة عضو أخرى أو دولة ثالثة.

3- القاعدة العامة لمكافحة إساءة الاستخدام:

لأغراض حساب التزام ضريبة الشركات، تتجاهل الدولة العضو أي ترتيب أو سلسلة من الترتيبات التي تم وضعها للغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية المتمثلة في الحصول على ميزة ضريبية تتعارض مع غرض أو هدف قانون الضرائب المعمول به ليست حقيقية مع مراعاة جميع الحقائق والظروف ذات الصلة، ويجوز أن يشمل الترتيب على أكثر من خطوة أو جزء.

4- قاعدة الشركة الأجنبية الخاضعة للرقابة (CFC) :

تنطبق قواعد الشركة الأجنبية الخاضعة للرقابة (CFC) في ATAD على:

أ- المؤسسات العامة التي لا تخضع للضريبة أو المعفاة من الضريبة في الدولة العضو التي يُقيم فيها دافع الضرائب (دولة المقر الرئيسي).

ب- الكيانات التي يمتلك فيها دافع الضرائب نفسه أو بالاشتراك مع مؤسساته المرتبطة مشاركة مباشرة أو غير مباشرة لأكثر من ٥٠٪ من حقوق التصويت، أو يمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر أكثر من ٥٠٪ من رأس المال أو يحق له الحصول على أكثر من ٥٠٪ من أرباح ذلك الكيان.

ويجب أن يكون الكيان / المؤسسة العامة الأجنبية خاضعاً لمبلغ من ضريبة الدخل على الشركات (CIT) أقل من ٥٠٪ من ضريبة الدخل على الشركات التي كان من الممكن أن يتم دفعها في الدولة العضو التي ينتمي إليها دافع الضرائب.

5- عدم التطابق الهجين:

يُحدّد ATAD II (١) القواعد بشأن عدم التطابق الهجين التالي : الأدوات المالية الهجينة - الكيانات الهجينة - عدم التطابق الهجين الذي يشمل المؤسسات الخاصة - عدم التطابق المستورد - عدم التطابق الهجين العكسي - التحويلات الهجينة - عدم التطابق في الإقامة الضريبية.

في أواخر عام ٢٠٢١، اقترحت المفوضية الأوروبية توجيه مكافحة التجنب الضريبي ٣، أو ATAD III، والمعروف أيضاً باسم «توجيه» Unshell، لمنع ممارسات التجنب الضريبي عبر الحدود باستخدام كيانات وهمية في الاتحاد الأوروبي، وقد كان من المقرر في البداية أن يدخل التوجيه حيز التنفيذ في ١ يناير ٢٠٢٤ بعد التصديق المطلوب من جميع أعضاء الاتحاد الأوروبي إلا أنه تم تأجيل تنفيذ ATAD III إلى ١ يناير ٢٠٢٥.

والهدف الرئيس من ATAD III هو القضاء على إساءة استخدام الكيانات الوهمية لمنع ممارسات التجنب الضريبي عبر الحدود من خلال مؤشرات «الحد الأدنى من الجوهر» التي يجب على الكيانات القانونية في الاتحاد الأوروبي تبنيها، والتي يجب أن تكون متوافقة معها؛ من أجل الحصول على الحق في الحصول على فوائد معاهدة الضرائب والفوائد الضريبية بناءً على توجيهات الاتحاد الأوروبي ومؤشرات البوابة التي تُساعد في تحديد ما إذا كانت أي مؤسسة تجارية مُعرّضة لخطر اعتبارها شركة وهمية، وينطبق التوجيه على الكيانات المقيمة في الاتحاد الأوروبي والتي قد تشمل الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم، والصناديق الاستثمارية ومشاريع الشراكة، فضلاً عن الكيانات ذات الترتيبات القانونية الإضافية التي قد تُطالب بفوائد معاهدات الضريبة المزدوجة وغيرها من توجيهات الاتحاد الأوروبي.^(٢)

وقد اتهم البرلمان الأوروبي دولاً مثل بلجيكا وقبرص والمجر وأيرلندا ولوكسمبورج ومالطا وهولندا بامتلاكها خصائص الملاذ الضريبي وتسهيل التخطيط الضريبي

(1) Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries.

(2) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU, 2021/565 final.

العدواني، وقد ورد ذلك في تقرير أصدره البرلمان الأوروبي في النصف الأول من عام ٢٠١٩ حيث تم اعتماد التقرير من قبل الجمعية العامة للبرلمان الأوروبي، وتم إعداده بشكل أساسي من قبل لجنة الجرائم المالية والتهرب الضريبي في البرلمان الأوروبي - ويُعطي اعتماد البرلمان الأوروبي للتقرير وزناً سياسياً - ويستند تقرير لجنة الجرائم المالية والتهرب الضريبي في البرلمان الأوروبي إلى بيانات نشرتها شركات المحاسبة والمحاماة، والتي كشفت عن عمليات تحسين الضرائب التي تم تنفيذها في بعض دول الاتحاد الأوروبي، وقد سمحت عمليات تحسين الضرائب لشركات كبيرة مثل أليرجان وأبل وديزني وجلاكسو سميث كلاين وإيكيا وكوتش إندستريز ونايكي وسكايب بخلق فرص التجنب الضريبي. وتضم البلدان السبعة التي حددها التقرير بعضاً من أصغر الدول في أوروبا، وتمثل مجتمعة أقل من ٩% من إجمالي سكان الاتحاد الأوروبي.^(١)

وتنصح تدابير مكافحة التهرب الضريبي في تقرير الاتحاد الأوروبي الشركات الراغبة في تحسين معدلات الضرائب بتنفيذ عمليات في البلدان التي لم يتهمها البرلمان الأوروبي بأنها ملاذات ضريبية مثل دولة بلغاريا باعتبارها الدولة العضو في الاتحاد الأوروبي التي لديها أدنى معدلات ضريبة الدخل على الشركات والأفراد (كلا المعدلين ١٠%) وأدنى تكاليف العمالة في الاتحاد الأوروبي (٥,٣٠ يورو في الساعة)، تُعد بلغاريا موقعاً ممتازاً لتحسين الضرائب دون الحاجة إلى التجنب الضريبي؛ لأنها تتمتع بمعدلات ضريبية منخفضة.^(٢)

بالإضافة إلى أن البرلمان الأوروبي دعم بشكل عام فرض ضرائب عادلة على الاقتصاد الرقمي، وأيد اقتراح المفوضية بشأن القاعدة الضريبية الموحدة المشتركة للشركات (CCCTB)، والتي تم تصميمها لتوزيع القاعدة الضريبية بين الدول الأعضاء. وفي مارس ٢٠١٨ صوت البرلمان على إدخال مفهوم المؤسسة الرقمية الدائم، وبالتالي أيد البرلمان الاقتراح القائل: بأن الشركات التي تولّد إيرادات في إحدى الدول الأعضاء دون أن يكون لها وجود مادي ولكن لديها مؤسسة

(1) Guías.E.G and Haineala.C.M (2021), Tax Avoidance and Tax Evasion in EU: Trends and Effects, op.cit, pp 229:238

(2) Guías.E.G and Haineala.C.M (2021), Tax Avoidance and Tax Evasion in EU: Trends and Effects, op.cit, pp 229:238

دائمة رقمية تحصل على نفس المعاملة الضريبية التي تحصل عليها الشركات التي لديها مؤسسة دائمة مادية، إلا أن هذا الاقتراح تم تأجيله.^(١)

أيضاً اقترحت المفوضية الأوروبية في عام ٢٠٢٠ ضريبة الرسوم الرقمية الجديدة^(٢)، وهناك ثلاثة خيارات رئيسية أمام دول الاتحاد الأوروبي هي:

1- زيادة ضريبة دخل الشركات على جميع الشركات التي لها أنشطة رقمية في الاتحاد الأوروبي.

2- ضريبة على الإيرادات من بعض الأنشطة الرقمية في الاتحاد الأوروبي.

3- ضريبة على المعاملات الرقمية بين الشركات في الاتحاد الأوروبي.

وهذه الخيارات على المدى الطويل سوف تدعم إيرادات ميزانية الاتحاد الأوروبي واستدامة الموارد المالية العامة للدول الأعضاء، علاوة على ذلك فإن هذا سوف يؤثر بشكل إيجابي على العدالة الاجتماعية للنظام الضريبي.^(٣)

كما يجب على الإدارات الضريبية في دول العالم أن تتبع مفهوم رقمنة الإدارة الضريبية ووضع إطار تنظيمي وضريبي حديث ومستقر للتعامل بشكل مناسب مع تطورات وتحديات الاقتصاد الرقمي، ويلزم وجود إدارة ضريبية فعالة وإرادة سياسية واستراتيجية واضحة وموارد كافية، ومن الضروري إنشاء نظام مراقبة لتتبع وتيرة التحول الرقمي وتنفيذ المبادئ الرقمية.^(٤)

بالإضافة إلى أهمية تبادل المعلومات للإدارات الضريبية بين الدول لتحديد النوع الضريبي ومتابعة أنشطة المنشآت الدولية على الرغم من المخاوف التي تنتابها؛ نظراً لمحدودية المعلومات التي تملكها هذه الدول عن تلك الشركات، وما يمكن أن تقدمه للدول الأخرى في هذا الشأن، والقيود التي تفرضها التشريعات الوطنية بها والتي تحظر الإفصاح عن معلومات مالية أو بنكية للغير، فضلاً عن

(1) Szczepański, M. (2021), Taxing the digital economy New developments and the way forward, op.cit, p4

(2) European Commission.(2020). A fair and competitive digital economy – Digital levy. Retrieved from <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-Digital-Levy>.

(3) Sabina Hodži (2022), tax challenges Digital economy, op.cit, 191-211.

(4) Sabina Hodži (2022), tax challenges Digital economy, op.cit, 191-211

أن بعض الدول ليس لديها شبكة كبيرة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي؛ ممّا يُقلّل فرص تبادل المعلومات فيما بينها وباقي دول العالم، وفي هذا الشأن تقترح منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن يكون لدى المنشأة الدولية ملفاً رئيسياً تجمع فيه كافة بياناتها ومعلوماتها الضريبية عن كافة أنشطتها تقدّمه إلى الدولة التي تُقيم بها، وعلى هذه الدولة أن تُتيح للدول الأخرى الاطلاع عليه متى طلبت ذلك.^(١)

وإذا تمّت مكافحة التجنّب الضريبي من قبل الشركات متعدّدة الجنسيات بطرق صحيحة فإن الدول -سواء المتقدمة أو النامية- ستتمكّن من تحصيل عائداتها الضريبية كاملة، وبالتالي تستطيع توفير خدمات عامة عالية الجودة وبأسعار معقولة، بما في ذلك خدمات التعليم والرعاية الصحية والنقل والإسكان والأمن والقضاء ومكافحة الجرائم وزيادة بنود الضمان الاجتماعي داخل الميزانية العامة لمساعدة الفقراء وكبار السن؛ لتحفيز التنمية الاجتماعية المتوازنة والمضي قدماً نحو تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

(١) طالم صالح، التحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي والجهود المبذولة لمعالجتها مع الإشارة إلى حالة الدول العربية، مرجع سابق، ص: ٨٢.

الخاتمة والنتائج :

لقد تناولت الدراسة موضوعاً من أكثر الموضوعات جدلاً على الساحة الضريبية؛ لأنه أصبح خطراً يهدد العالم كله، فالتجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات يقلل من الحصيلة الضريبية خاصة في الدول النامية الذي يعقبها الكثير من الآثار السيئة على مستوى الاقتصاد القومي والإضرار بقطاعات الصحة والتعليم والتأمين الصحي والبنية التحتية والبحث العلمي والتراجع عن تحقيق أهداف التنمية المستدامة، بالإضافة إلى أن التجنب الضريبي يقوّض مبادئ المنافسة العادلة بين الشركات والمشروعات في مجال التجارة الدولية؛ مما يقود الدول إلى فرض المزيد من القيود على التجارة الدولية.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها:

- يمكن تعريف التجنب الضريبي بأنه: ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصور تتفق حرفياً مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون.
- إن التجنب الضريبي يتفق مع التهرب الضريبي في هدف عدم دفع الضريبة إلا أن التجنب يتم بطرق مشروعة من حيث استغلال ثغرات القوانين الضريبية في تخفيض الضريبة المستحقة، في حين أن التهرب الضريبي يتم باستخدام طرق غير قانونية وبالتالي غير مشروعة.
- يوجد العديد من الأسباب والعوامل التي ساعدت الشركات متعددة الجنسيات على ممارسة التجنب الضريبي منها: تزايد أنشطة الاقتصاد الرقمي، اعتماد التشريعات الضريبية على مفهوم المنشأة الدائمة واستغلال الثغرات القانونية.
- تلجأ الشركات متعددة الجنسيات إلى تبني إستراتيجيات وتقنيات وآليات تتجنب من خلالها دفع الضريبة أهمها: الملاذات الضريبية، التسعير التحويلي، سلاسل الملكية، هياكل التمويل والرسملة الرفيعة.

- تُمارس شركة آبل التجنُّب الضريبي باستخدام العديد من الإستراتيجيات المختلفة، أهمها الملاذات الضريبية، حيث لجأت إلى أيرلندا باعتبارها من أهم دول الملاذات الضريبية على مستوى العالم للحصول على المزايا التفضيلية الضريبية، بالإضافة إلى استخدامها لآلية تحويل الأرباح من خلال الترتيب الأيرلندي المزدوج، واتفاقية تقاسم التكاليف، والبحث والتطوير، والملكية الفكرية وتحويل الديون.

- وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فى يوليو ٢٠١٣ خطة العمل التي أقرتها دول مجموعة العشرين؛ لمواجهة ما يُعرف بمشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح BEPS متضمنة خمسة عشر إجراء تغطّي العناصر المستخدمة فى ممارسات تجنُّب الضرائب على الشركات وخطط التخطيط الضريبي العدوانية.

- قدّم الإطار الجامع المتعلق بتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح الصادر عن مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خطة من ركيزتين لإصلاح النظم الضريبية العالمية.

- اتخذ الاتحاد الأوروبي عدة إجراءات ضد التجنُّب الضريبي منها (٣، ٢، ATAD١) وتمثّل هذه التوجيهات علامة فارقة فى الجهود الرامية إلى معالجة تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح، بالإضافة إلى التوجيهات الخاصة بالتعاون الإداري (DACs).

توصيات الدراسة:

• إعادة النظر فى التشريعات الضريبية وتطويرها للحد من الثغرات القانونية وابتكار آليات للحد من ممارسات التجنُّب الضريبي من قبل الشركات متعدّدة الجنسيات خاصة فى الدول النامية.

• إعادة النظر فى مفهوم المنشأة الدائمة خاصة فى الدول النامية.

• إشراك الدول النامية مع الدول المتقدمة فى وضع الخطط والمشروعات التي تهدف لعلاج تآكل الوعاء الضريبي؛ نظراً لاختلاف الأنظمة الضريبية فى كل منهما.

- الاهتمام بالإدارة الضريبية وتدريب موظفيها على طرق الكشف عن الوسائل التي تتبعها الشركات متعددة الجنسيات لتجنب دفع الضريبة.
- الاستفادة من تجارب وخبرات الدول المتقدمة والرجوع إلى الدراسات والأبحاث في مجال مكافحة ممارسات التجنب الضريبي .
- تشجيع التعاون الضريبي الدولي من خلال تعزيز تبادل المعرفة والخبرات واستكشاف أفضل الممارسات الدولية الحالية في نطاق مكافحة التجنب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات واعتماد معايير الحد الأدنى لتآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح.
- تشجيع حكومات الدول على إبرام الاتفاقيات الدولية لتبادل المعلومات للأغراض الضريبية مع ضرورة الالتزام بمبدأ المساواة بين الدول في تطبيق أحكام هذه الاتفاقيات.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1- رمضان صديق ، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر فى التشريع المصري والمقارن دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معها التشريعات الضريبية الوطنية والعربية مع إشارة خاصة للتشريع المصري ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ٢٠١١م.

2- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة- مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام- دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦.

رسائل الماجستير والدكتوراة:

1- طارق حمدي حمدان، العوامل المؤثرة فى التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة الصناعية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية فى مدينة الملك عبد الله الصناعية) مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،الأردن، ٢٠٠٩.

2- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، رسالة دكتوراة فى الحقوق، كلية الحقوق- جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨.

الدوريات العلمية:

١- آمال علي ابراهيم (٢٠٢١ م)، دور التحول الرقمي فى دعم الإيرادات الضريبية (مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري) ، مجلة البحوث المالية، المجلد ٢٢ ، العدد ١، ص: ٢٦٠ - ٢٩١.

٢- الأمم المتحدة المجلس الاقتصادي والاجتماعي اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الاسكوا) النظم الضريبية فى البلدان العربية: تسرب الإيرادات الضريبية والتحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي، الدورة الثانية، القاهرة، ٢٠٢١.

٣- أيمن يوسف محمود يوسف، أثر تركيز الملكية وحجم مكتب المراجعة على علاقة ممارسات التجنب الضريبي بعوائد الأسهم ومخاطر الشركات- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٣، العدد ٤ ديسمبر ٢٠١٩.

٤- خالد مهدي (٢٠٢٢)، الأطر الجماعية الحديثة للتصدي للتجنب الضريبي الدولي للشركات (دراسة في ظل مجهودات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية)، مجلة دراسات جبائية، المجلد ١١، العدد ١.

٥- خليل طيار وفوزية العايب، النموذج الدولي للشركات متعددة الجنسيات: بين استغلال كيانات ذات الغرض الخاص وممارسة التجنب الضريبي- شركة آبل نموذجاً، مجلة دراسات اقتصادية المجلد ٩/ العدد: ١ (جوان ٢٠٢٢).

٦- رمضان صديق، المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي وأثرها في السيادة الضريبية للدول النامية، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٤٨، العدد ٤٨، ٢٠٢٣.

٧- زهراء صبحي خليل النعيمي، مدى فاعلية النصوص القانونية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة مقارنة، مجلة الشرق الأوسط للدراسات القانونية والفقهية المجلد ٣. العدد ١، ٢٠٢٣م.

٨- سهام محمد علي حسن، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسيات والنظام الضريبي: دراسة مقارنة، مجلة الاقتصاد والإدارة، مجلد ١٢ العدد ١، ١٩٩٨.

٩- طالم صالح، التحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي والجهود المبذولة لمعالجتها مع الإشارة إلى حالة الدول العربية، مجلة دراسات جبائية، المجلد ١١ / العدد: ١ (٢٠٢٢).

١٠- عيد محمود أبو زيد، محمد يوسف بن ناصر وحكيم محمد براضيه، أثر مخاطر وريحية الشركات على التجنب الضريبي - دراسة تطبيقية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد ٤١ آذار ٢٠٢٠.

- ١١- فوزية العايب، خليل طيار ومريم قشى (٢٠٢١): ممارسات التجنب الضريبي الدولي: دراسة حالة شركات الاقتصاد الرقمي GAFAM مجلة الاقتصاد الصناعي (خزارتك)، المجلد ١١، العدد ٢٠، ص: ٢٩٢ - ٣١٤.
- ١٢- محمود محمد الدمرداش، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي فى النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ٢، ديسمبر ٢٠٢٠.
- ١٣- مصطفى محمود عبد القادر، مكافحة التجنب الضريبي الدولي فى ضوء أنشطة الاقتصاد الرقمي: هل هو ضرورة أم رفاهية؟ المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة العمل رقم ١٩٥ يونيو ٢٠١٨.
- ١٤- هلال حسين حسن، وسريست أحمد اسماعيل، فلسفة التجنب الضريبي بين المنع والجواز، المؤتمر العلمي الدولي الرابع للعلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلة جامعة السعيد للعلوم الإنسانية والتطبيقية المجلد ٦، العدد ٣، يوليو ٢٠٢٣.
- ١٥- هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية فى التجنب الضريبي على المستوى الدولي، ٢٠١٥، متاح على الموقع:

<https://ssrn.com/abstract=2684810>

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

A-Scientific research:

- 1- Anggraeni, S. (2015). Money Moves: Tax Planning in Multinational Companies: A Case of Microsoft, Masters' thesis, Norwegian School of Economics.
- 2- Christensen, M & Clancy, E. (2018). Exposed: Apples's Golden Delicious Tax Deals, European United Left • Nordic Green Left European Parliamentary Group.
- 3- European Parliament Directorate General for Internal Policies Policy Department A: Economic and Scientific Policy. (2016). Tax challenges in the digital economy. Brussels.
- 4- Fernandez, R and Hendrikse, R. (2015). Rich Corporations, Poor Societies: The Financialisation of Apple. Good Electronics & SOMO.
- 5- Jane G. Gravelle (2022), "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", Congressional Research Service, R40623.

B-Periodicals and Journals:

- 1- Albertus, J.F., Glover, B. and Levine, O. (2019), "Heads I win, tails you lose: asymmetric taxes, risk taking, and innovation", Journal of Monetary Economics, Vol. 105.
- 2- Beer. S, Mooij. R. D, and Liu. L, (2018), International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Effect Sizes, and Blind Spots IMF Working Paper WP/18/168.
- 3- Contractor, F.(2016). Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics. AIB Insights, 1(1), 27-43.
- 4- European Commission. (2020). A fair and competitive digital economy – Digital levy. Retrieved from <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-Digital-Levy>.

- 5- Fisher, J. (2014). Fairer Shores: Tax Heavens, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility. Boston University Law Review, 94(337), 337-365.
- 6- Guias.E.G and Haineala.C.M (2021), Tax Avoidance and Tax Evasion in EU: Trends and Effects, Economic Sciences Tom XXX, 2nd Issue, pp 229:238.
- 7 Hardeck, I. and Wittenstein, P. U. (2018). Assessing the Tax Benefits of Hybrid Arrangements - Evidence from the Luxembourg Leaks. National Tax Journal, 71(2):295-334.
- 8- Hong, S. (2021). Tax treaties and foreign equity holding companies of multinational corporations. Review of Managerial Science, pages 1-38.
- 9- Szczepański, M. (2021), Taxing the digital economy New developments and the way forward, European Parliamentary Research Service, PE 698.761.
- 10- Maria.N, O. (2018). How Apple Group Succeeded to Avoid Billions of Euros in Taxes by Shifting Profits into Subsidiaries from Ireland, Economic Sciences Series Volume XVIII, Issue 1.
- 11- OECD, (2019), International Tax Terms http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_34897_3393385.
- 12- OECD. (2013). Addressing base erosion and profit shifting. Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.
- 13- Olbert, M. and Spengel, C. (2017), International taxation in the digital economy: challenge accepted. World Tax Journal, Vol. 9 No. 1.
- 14- Ortiz, C. (2020), Systems of Preferential Tax Treatment in the EU: A Case Study of Apple, Inc. Apple, Inc Hastings International and Comparative Law Review vol 43, iss2/8, p364-385.
- 15- Pandey.K, S. Yadav. S and Sharma .S (2023), Drivers of tax avoidance by MNEs in the developing countries under the digital economy: a modified-TISM approach Journal of Advances in Management Research, Vol. 20 No. 5.

16- Payne, D. M., & Raiborn, C. A. (2015). Aggressive Tax Avoidance : A Conundrum for Stakeholders , Governments , and Morality. Journal of Business Ethics, Springer, vol. 147(3), pages 469-487, February.

17- Perera, U, (2021) Tax Avoidance Strategies of Multinational Companies A Case Study of Apple Inc. SLJER Volume 09 Number 01, pp. 71-87.

18- PwC NL Tax Knowledge Centre (2021). ATAD I and II implementation over view <https://www.pwc.nl/nl/dienstverlening/tax/documents/atad-1-and-2-overview-july-2021.pdf>

19- Sabina Hodži □, S. (2022), tax challenges Digital economy: Eu Perspective Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis, Volume 109A, 191–211.

20- Tørslov, T., Wier, L., and Zucman, G. (2022). The missing profits of nations. The Review of Economic Studies. 0, 1-36.

21- Van't Riet, M. and Lejour, A. (2018). Optimal tax routing: network analysis of FDI diversion. International Tax and Public Finance, 25(5):1321–1371.

22- Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

23- Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries.

24- Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU, 2021/565 final.

C- Electronic sites:

1- <https://www.statista.com/statistics/326052/apple-brand-value/>

2- <https://www.statista.com/statistics/265125/total-net-sales-of-apple-since-2004/>

3- <https://www.statista.com/chart/5652/apples-foreign-tax-payments/>

4- http://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_34897_3393385.

