التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي دراسة حالة شركة -APPLE INC-

Aggressive Tax Planning for Digital Economy Companies Case Study -APPLE INC-

نذير بلوم[1]، فوزية العايب[2]، خليل طيار[3] *

[1] جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2 (الجزائر)، مخبر الدراسات والبحوث التسويقية جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2

[2] جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية (الجزائر)

[3] جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2 (الجزائر)، مخبر LUEDLD جامعة قاصدي مرباح ورقلة

تاريخ الاستلام: 2020/07/15؛ **تاريخ المراجعة**: 2020/08/02؛ **تاريخ القبول**: 2020/08/28

ملخص: تهدف الدراسة لكشف السلوكات الاحتيالية الممارسة على نطاق دولي واسع من قبل الشركات المتعددة الجنسيات (MNE) الناشطة في الاقتصاد الرقمي، بتشخيص سلوك التخطيط الضريبي العدواني لـ (MNE) الذي تسعى من خلاله إلى تقوية مناعتها الجبائية مستعملة في ذلك مجموعة من الأدوات المحاسبية المالية (أسعار التحويل، سعر الفائدة) في ظل تزايد المنافسة الدولية على خلق المراكز المالية للأوفشور والجنات الضريبية واستقطاب صانعي الثروة (الشركات العملاقة).

اعتمدنا في انجاز هذه الدراسة على مجموعة من التقارير السنوية الصادرة من المنظمات الدولية والتقارير المالية لشركة Apple INC في تحليل وتبيان ممارسات الهندسة المالية لشركة Apple INC لتخفيض الأساس الضريبي والتملص من أداء واجبها الاجتماعي أمام استمرار وتزايد اغراءات مراكز الاوفشور والجنات الضريبية.

أظهرت نتائج الدراسة ضعف ومحدودية الأحكام والقواعد الضريبية الدولية أمام التحديات والمشاكل التي طرحها الاقتصاد الرقمي داخل بيئة ضريبية غير متناسقة، تتيح مزيد من فرص التهرب والتجنب الضريبيين للشركات دولية النشاط، حيث قدر مقدار التجنب الضريبي بـ 2.6 تريليون دولار سنة 2017 للشركات الدولية الأمريكية، استطاعت Apple INC تجنب أكبر فاتورة ضريبية قدرت بـ 78.5 مليار دولار وهذا لحماية أرباح مقدرة بـ 252.3 مليار دولار من الخضوع الضريبي في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وإيرلندا بفضل خطة ضريبية محكمة.

الكلمات المفتاحية: تخطيط ضريبي عدواني؛ اقتصاد رقمي؛ جنات ضريبية؛ مناعة جبائية؛ شركات دولية نشاط.

تصنيف JEL: H221؛ H226؛ H887.

Abstract: This study aims to detect fraudulent behaviours practiced internationally by multinational enterprise (MNE) That operate in the digital economy, by diagnosing MNE's aggressive tax planning behavior that seeks to strengthen their tax immunity using a range of financial accounting instruments (transfer rates, interest rate) under an international competition for the creation of financial centers for offshores and tax havens and the polarization of wealth-makers (Giant companies).

In completing this study, we relied on a series of annual reports from international organizations and Apple Inc.'s financial reports to analyze and demonstrate Apple Inc.'s financial engineering practices to reduce the tax base and evade the performance of its social duty to the persistence and increasing temptations of offshores centres and tax havens.

The study results showes the weakness and limitation of international tax rules against challenges and problems posed by the digital economy within an non harmonised tax environment, which offers more opportunities for tax evasion and avoidance for multinational companies, with an amount of tax avoidance estimated at $2.6 trillion in 2017 for US international companies. Apple Inc. has avoided the largest $78.5 billion tax bill to protect an estimated $252.3 billion in tax revenue from both the US and Ireland through a tight tax plan.

Keywords: tax immunity; aggressive tax planning; digital economy; multinational enterprise (MNE); tax havens.

Jel Classification Codes : H221 ،H226 ،H887

* Corresponding author, e-mail: tiarkhalil@gmail.com

I- تمهيد:

طرح الاقتصاد الرقمي (Digital Economy) مجموعة من القضايا والتحديات التي أصبحت تشكل تهديدا للبيئة الضريبية الدولية (International Tax Environment)، لعدم ملائمة القواعد الضريبية الحالية لقياس وفرض الضرائب لنموذج الاعمال الافتراضي؛ ما أعطى إمكانية للشركات متعددة الجنسيات (MNE) الناشطة في الاقتصاد الرقمي من خلق القيمة وتحقيق أرباح بعيدا عن السلطات الضريبية التي عجزت عن تتبع المعاملات الرقمية التي تولدها الشركات دولية النشاط ضمن شبكة اعمال معقدة.[1]

أشار تقرير الأمم المتحدة للتجارة والتنمية أنّ الضرائب الدولية لعبت دورا كبيرا في دفع (MNE) إلى زيادة عدد فروعها وشركاتها التابعة من خلال عمليات الاندماج والاستحواذ العابرة للحدود (Transnationale)؛ حيث قدرت قيمة عمليات الاندماج لسنتي 2014-2015 بما يقارب 432-721 مليار دولار، في شكل عمليات إعادة هيكلة للشركات الدولية، حيث قدرت نسبة الزيادة في التدفقات العالمية للاستثمار في حدود 15% وهي جد منخفضة مقارنة بنسبة الزيادة في عمليات الاندماج والاستحواذ.[2]

شهدت المنافسة الجبائية بين الدول انخفاض الإيرادات الضريبية الدولية بغرض جذب الاستثمار الأجنبي المباشر (FDI)، حيث قدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) أنّ مقدار الضرائب المفقودة يتراوح بين 100-240 مليار دولار من العائدات الضريبية السنوية على أرباح الشركات بفضل تطبيقها لأليات التخطيط الضريبي.[3]

تشير دراسة Janský [4] أن مقدار الأرباح المفقودة للولايات المتحدة الامريكية بالمراكز المالية الأوفشور (Financing centers offshore) في دول ومناطق لا يتواجد فيها أي نشاط اقتصادي قدر بـ 478 مليار دولار أمريكي حتى سنة 2014، في سبعة جنات ضريبية رئيسية[5]، كما نجد أنّ عدوانية التخطيط الضريبي تزداد من قبل شركات الاقتصاد الرقمي (GAFAM) بفضل استمرار توافر نقل الأرباح إلى هذه الجنات، بتقديمها امتيازات محفزة كإعفاء التدفقات الداخلة من الضرائب، تعدد المعاهدات الضريبية الثنائية، تعقد أنظمتها المصرفية، استقرارها السياسي والاقتصادي.[6]

صُنفت الشركات الرقمية الأمريكية (GAFAM) من بين الشركات الأولى في ترتيب Fortune 500؛ مساهمة بـ 801,499 مليار دولار في الناتج المحلي للولايات المتحدة الأمريكية والمقدر بـ 13.7 تريليون دولار، حققت أرباح إجمالية بقيمة 139,023 مليار دولار سنة 2019، تحتل شركة Apple INC المرتبة 3 بحجم إيرادات 265,595 مليار دولار وأرباح بقيمة 59,531 مليار دولار.[7]

تحتفظ هذه الشركات الأمريكية بجزء كبير من أرباحها خارج الولايات المتحدة الامريكية في أكبر الجنات الضريبية الخارجية[8]، قدَرت الأرباح المحتفظ بها سنة 2017 بـ 454,37 مليار دولار من أصل 2.6 تريليون دولار [9]، تسببت هذه المبالغ المفقودة والمحولة إلى خارج الولايات المتحدة الأمريكية بعجز في الميزانية العامة مقدر بـ 503 مليار دولار سنة 2017.[10]

قرر ترامب سنة 2017 فرض ضريبة واحدة 10% على الأرباح المحتفظ بها خارج الولايات المتحدة الأمريكية وذلك في حالة موافقة (MNE) إدخال أرباحها إلى الولايات المتحدة الامريكية، اجتمع الرئيس الأمريكي ترامب في نهاية سنة 2016 مع المدير التنفيذي تيم كوك لشركة Apple INC واقترح عليه استرجاع الأرباح المقدرة بـ 216 مليار دولار والمحتفظ بها في إيرلندا بشرط إخضاعها لضريبة واحدة، يعني هذا أن الشركة ستدفع مقدار 19.2 مليار دولار بدلا من 67.3 مليار دولار في حالة الموافقة.[11]

اقترح الرئيس الأمريكي ترامب خفض معدل الضريبة القانوني لنسبة 21% بدلا من 35% وهذا لتحفيز الشركات الأمريكية على الرجوع، دخل المعدل الجديد حيز التنفيذ بعد 31 ديسمبر 2017.[12]

سعت البيئة الضريبية الأوروبية مثل نظيرتها الأمريكية تحت إشراف بعض المنظمات الدولية كمنظمة (OECD) لإصلاح النظام الضريبي الأوروبي المستغل من (MNE) الأمريكية، بغرض إنشاء نظام ضريبي منسق ومنخفض التكلفة يقضي على المنافسة الجبائية ونشاط الجنات الضريبية بشكل رئيسي.[13]

تركز الدراسة على أليات التخطيط الضريبي المتمثلة في الأمثلية الجبائية للشركات الدولية الناشطة في الاقتصاد الرقمي شركة أبل كدراسة حالة مستغلة في ذلك خصوصيات أنشطتها الرقمية التي تعتمد بشكل كبير على استخدام الأصول غير الملموسة ومن ثم صناديق براءات الاختراع (Patent Boxes) بما يخدم مصالحها داخل الدول والمراكز المالية للأوفشور (Offshore Financial Centers)، كما مكنتها ميزة صعوبة تحديد مكان تحقيق الايراد وخلق القيمة في القيام بتحويلات للأرباح والإيرادات من وإلى الفروع المنتشرة في مختلف دول العالم وخاصة تلك المتواجدة في الجنات الضريبية عن طريق التلاعب في أسعار التحويل بين فروع كيانات المجمع بهدف الانتقال الى ازدواجية عدم دفع الضرائب.

تهدف الدراسة إلى تشخيص سلوك التخطيط الضريبي لشركة Apple INC وذلك من خلال تحديد الفرص المتاحة لها داخل الفضاء الرقمي، ما يسمح لها باستخدام بعض الأدوات المحاسبية المالية (أسعار التحويل، سعر الفائدة..) والأصول غير ملموسة (براءات الاختراع، العلامات

التجارية..) في توليد معاملات داخلية هادفة إلى تحويل الأرباح بين الشركة الأم والشركات التابعة لها بعيدا عن السلطات الضريبية، مستغلة ضعف الاحكام والقواعد المحاسبية والضريبية بالدرجة الأولى، تلحق هذه الممارسات خسائر ضريبية كبيرة وعجز في ميزانيات العديد من الدول.

توجه هذه الورقة للأكاديميين والمهنيين في مجال النموذج الدولي للأعمال، وكذا المهتمين بالمحاسبة والجباية الدولية وإلى كل من المنظمات والسياسيين العاملين على وضع الاحكام والقواعد التي تضبط وتحكم الضرائب والمحاسبة الدولية، بغرض حماية الموارد الضريبية للدول وتحقيق شرط العدالة الضريبية الذي انعدم بممارسات الشركات دولية النشاط، حيث أصبحت هذه الأخيرة تنافس الشركات المحلية بطريقة غير أخلاقية تجاوزت فيها شرط المنافسة العادلة، كما تسعى الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر تجنب الضرائب من قبل (MNE) على مفهوم العدالة الاجتماعية داخل الدول بين المكلفين بدفع الضريبة (الشركات المحلية والافراد (العمال)) اللذين يخضعون لانتزاع الضريبة من المصدر وغير قادرين على تجنب الضرائب.

سنحاول من خلال هذه الدراسة تبيان الأدوات المستخدمة من قبل Apple INC في تطبيق التخطيط الضريبي العدواني وتحقيق ما يسمى بالأمثلية الجبائية من خلال تحويل الأرباح بعيدا عن الدول ذات المعدلات الضريبية وفق شبكة معقدة يصعب تتبعها.

إشكالية الدراسة: سعت اغلب المنظمات والحكومات إلى محاولة إصلاح الأنظمة الضريبية بغرض مكافحة والحد من ظاهرة التخطيط الضريبي العدواني للشركات الدولية في بيئة غلبت عليها المنافسة الجبائية بحجة جذب الاستثمار الأجنبي المباشر (FDI)، ما جعلها فضاء واسع لتبني إستراتيجيات جبائية تهدف إلى الحد من الفواتير الضريبية وذلك من خلال استغلال الكيانات التابعة الأجنبية، لذلك تسعى هذه الدارسة إلى البحث في **سلوك التخطيط الضريبي بالكشف عن السلوكات الاحتيالية الممارسة على نطاق دولي واسع من قبل الشركات دولية النشاط ذات الطابع الرقمي وانتقالها من ممارسات الأمثلية الجبائية للمناعة الجبائية (Fiscal Immunity)**.

II – الدراسات السابقة:

سنحاول من خلال هذه الدراسة التركيز على ممارسة التخطيط الضريبي للشركات الرقمية معتمدين على مجموعة من الدراسات السابقة، قمنا بجمع هذه الدراسات من مجموعة من قواعد البيانات الرقمية (ScienceDirect, Springer, JSTOR, SSRN, OECD iLibrary,..) ومحرك البحث العلمي Google Scholar.

استعملنا مجموعة من الكلمات المفتاحية (Tax Avoidance, Tax Evasion, Tax planning, Transfer Pricing, Transfer Profits, Digital Economy, Platform Economy)، كما قمنا بربط هذه الكلمات المفتاحية بكلمة Apple INC لتصبح عندنا كلمة مفتاحية على هذا الشكل (AND Apple INC)، حيث ساعدتنا في الحصول على بعض الدراسات التي كانت مواضيعها مرتبطة بالاقتصاد الرقمي، التخطيط الضريبي، وإستراتيجية Apple INC.

لاحظنا أن دراسة (Barrera & Bustamante, 2018; Choi, 2018; Jim, 2018; Kerremans et al., 2017; Orban, 2015; Ortiz, 2020; Ting & Gray, 2019) تطرقت إلى إستراتيجية شركة Apple INC، وتوصلت هذه الدراسات إلى أن الشركة تعتمد على أسعار التحويل وملكية براءات الاختراع في تخفيض الفاتورة الضريبية للمجمع بفضل أحد الفروع التابعة لها في دولة إيرلندا، لكن اختلفت في تحديد مقدار الأرباح والضرائب التي هربت خارج الولايات المتحدة الأمريكية.

تضاربت الدراسات (Buettner, Thiess and Wamser, 2007; Cooper & Nguyen, 2019; J. Heckemeyer et al., 2018; J. H. Heckemeyer & Overesch, 2013; Vicard, 2015) في تحديد أهم الأدوات المعتمد عليها في وضع الإستراتيجية الجبائية للشركات دولية النشاط.

تطور شكل التخطيط الضريبي إلى أن أصبح يستغل من قبل الشركات دولية النشاط العابرة للحدود بفضل الكيانات التابعة (شركات قابضة، شركات أجنبية تابعة) ومجموعة من الأدوات (أسعار التحويل، الملكية الفكرية، السلع الافتراضية) المساعدة في وضع خطة محكمة تهدف إلى خفض الفاتورة الضريبية للمجمع.[14]

يتاح للشركات الدولية الرقمية مجموعة من الفرص التي تدفعها إلى تجنب الضرائب بشكل عدواني خاصة إذا تعلق الأمر بملكية براءات الاختراع ومكان تواجدها الفعلي غير ظاهر[15]، ما جعلها تخلق جملة من التحديات للسلطات الضريبية الدولية، كصعوبة تحديد موقع المنشأة الدائمة داخل الاقتصاد الرقمي إلى جانب التعقيد وعدم الوضوح في قياس وتحديد مقدار الأرباح المحققة داخل إقليم الدول ذات المعدلات الضريبية.[16]

II.1- الدراسات المتعلقة بالاقتصاد الرقمي :

يعبر الاقتصاد الرقمي عن التحول التكنولوجي الذي عرفته عمليات الإنتاج، التوزيع، والاستهلاك في مطلع القرن العشرين في عالم الشمال، يمتد النشاط الاقتصادي فيه خارج الموقع الثابت الفعلي إلى الموقع الافتراضي بفضل الشبكة المعقدة التي تدير مختلف الأنشطة الرقمية.[17]

يطلق مصطلح الاقتصاد الرقمي أو اقتصاد الإنترنت على جميع الأنشطة الاقتصادية، الاجتماعية التي تدار عن طريق الإنترنت وغيرها من تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، هذا الاقتصاد ليس جديد كليا وإنما ترجع حداثته إلى طبيعة ادارة الأنشطة الاقتصادية، الاجتماعية فيه[18]، يولد عوائد مرتفعة بجذبه لعدد هائل من العملاء وذلك بفضل الشبكة الرقمية، حيث تقدر بعشرة أضعاف العوائد التي يجنيها الاقتصاد التقليدي.[19]

تشير دراسة Orban[20] إلى الاقتصاد الرقمي بأنه فضاء يكثر فيه استخدام الأصول غير ملموسة على نطاق واسع، كما يعرف تبني واندماج لعديد من نماذج الأعمال متعددة الأوجه التي تعمل على خلق القيمة من العوامل الخارجية الناتجة أساسا عن المنتجات المجانية أو تلك المنخفضة في القيمة، كما يوفر فرصًا جديدة لرواد الأعمال لإنشاء شركات ناشئة (Start-Ups) تتيح لهم بيع منتجاتهم وخدماتهم في جميع أنحاء العالم كشركات نقل، متاجر، مصارف (UBER، Amazon، INGDirect)، وهذا لما توفره البنية الافتراضية من تسهيلات لهذه الشركات كانخفاض التكاليف وسهولة الدخول إلى هذا الاقتصاد.[21]

إضافة إلى هذا يتيح الاقتصاد الرقمي إمكانية تخفيض الأعباء الضريبية بفضل التحفيزات المقدمة من بعض الحكومات جراء الاستثمار في مجال التقنيات الرقمية الذي يدفع معدل النمو الاقتصادي ويزيد من معدل التوظيف، نجد دولة إيرلندا توفر للشركات حوافز جبائية تصل إلى 13 مليار يورو مقابل استثماراتها الرقمية.[22]

قدرت صادرات الخدمات الرقمية لدولة إيرلندا سنة 2017 بقيمة 79.15 مليار دولار من إجمالي صادرات الخدمات الرقمية العالمية 536.02 مليار دولار أي بنسبة 14,8% ما يجعلها الأولى في تصدير هذه الخدمات، تليها الهند بـ 78.52 مليار دولار وبنسبة 14.65% من إجمالي الصادرات العالمية[23]، كما تتراوح التقديرات المتعلقة بحجم الاقتصاد الرقمي الإجمالي بين 4.5%-15.5% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي، تستحوذ كل من الولايات المتحدة الأمريكية والصين على نسبة 40% من المجموع العالمي، بلغت صادرات الخدمات الرقمية سنة 2018 مقدار 2.9 تريليون دولار أي بنسبة 50% من إجمالي الصادرات العالمية ما يعكس هذا تزايد رقمنة الاقتصاد العالمي.[24]

استحدث الاقتصاد الرقمي أفكار وخبرات جديدة غيرت كيفية تفاعل الأشخاص وطريقة تبادل الخبرات شملت مجالات اجتماعية، مالية، سياحية فلقد ظهرت داخل الاقتصاد الرقمي مجموعة من المنصات التي في شكل منصات تواصل اجتماعي مثل Twiter،Facebook ، منصات مالية إلكترونية منافسة للبنوك المالية التقليدية PayPal، Apple Pay، Square، منصات أخرى تدير أغراض شخصية كالتنقل واستئجار الفنادق Airbnb،UBER ، أدت هذه المنصات إلى إنشاء اقتصاد جديد يطلق عليه باقتصاد المشاركة.[25]

تغير شكل الصحف، وسائل التمويل، ووكلاء السفر بشكل تجاوز توقعات الفرد وهذا لما توفره المنصات الرقمية من خدمات مميزة عن الخدمات التقليدية، كسهولة التصفح المجاني للأخبار، تسوية المدفوعات المالية في أي وقت وفي أي مكان في العالم، قدر عدد الأجهزة المتصلة بالإنترنت خلال سنة 2020 بين 20-50 مليار جهاز متصل بالإنترنت مستغل الخدمات الرقمية التي توفرها مختلف المنصات (اجتماعية، تسويقية، مالية...).[26]

نجد أن الشركات الرقمية الأمريكية (GAFAM) من أكبر الشركات الرائدة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وصلت قيمتهم حوالي 4,22 تريليون دولار تقدير مايو من سنة 2019، ما يجعلها من أقوى الشركات وأكثرها ثراء، متقدمة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، تعرف انتشار واسع وتسيطر على أكبر حصة سوقية عالمية، تمتلك منصات رقمية تسوق وتقدم من خلالها منتجاتها وخدماتها إلى الأفراد في أي مكان في العالم[27]، تنافس أكبر الشركات الصينية المالكة لمنصات رقمية تسوق وتقدم نفس الخدمات مثل Alibaba، Tencent، Baidu، Xiaomi، والعديد من الشركات الرقمية الأمريكية مثل Netflix، eBay، UBER، Airbnb، تبقى هذه المنصات حديثة مقارنة بـ Apple، Microsoft التي نمت بسرعة كبيرة ويرجع ذلك للخدمات الرقمية المميزة التي تقدمها.[28]

II.2- الدراسات المتعلقة بالتخطيط الضريبي :

تعد الضريبة من بين الفواتير التي تدفعها الشركات دون الحصول على مقابل بمعنى تكلفة تصرفها الشركات دون الحصول على فائدة أو عائد، يدفع هذا الاعتبار الشركات وخاصة الدولية منها إلى تبني ممارسات تهدف إلى تخفيض هذه الفاتورة في حدود ما هو قانوني غير أخلاقي، أو غير قانوني، تتجلى هذه الممارسات في كل من التخطيط الضريبي، التجنب الضريبي، التهرب الضريبي.[29]

وجب علينا قبل الخوض في التخطيط الضريبي توضيح الفرق بين كل من التجنب والتهرب الضريبي لإزالة الغموض عن المصطلح الجديد (التخطيط الضريبي)، حيث يستخدم التجنب الضريبي في تخفيض العبء الضريبي في حدود ما هو قانوني في حين التهرب الضريبي يتعدى الحدود

القانونية خاصة من الشركات دولية النشاط بتحويل دخولها إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو حتى المعدومة (الجنات الضريبية)[30]، أي أن التهرب الضريبي هو ممارسة للتحايل على الضريبة أو تخفيضها من خلال الاستفادة من الإمكانيات التي توفرها القواعد الضريبية وذلك بتجاوز نية المشرع أو اكتساب جنسية أخرى بالنسبة للشركات الدولية في سلطة ضريبية مميزة.[31]

يشير مصطلح التخطيط الضريبي إلى قدرة الشركات دولية النشاط على تنظيم خطة تهدف من خلالها إلى التجنب وتحقيق الوفر الضريبي في دولة (أ) في حين يتم تعويضه عن طريق فرض الضرائب في دولة (ب)، تتعدى هذه الممارسة القانون بمحاولة الاستفادة من الاختلافات الموجودة في الأنظمة الضريبية بغية عدم الخضوع للضريبة بشكل مزدوج في أكثر من نظام ضريبي واحد.[32]

يسمح التخطيط الضريبي للشركات الدولية بتخفيض العبء الضريبي عن طريق تحويل الأرباح إلى الدول التي معدلاتها الضريبية منخفضة أو تلك التي لا تفرض ضرائب نهائيا فالعائد الذي تحقق في الدولة ذات الضرائب المرتفعة لا يخضع للضريبة على الإطلاق.[33]

عَرّفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التخطيط الضريبي على انه ممارسة تعتمد عليها الشركات دولية النشاط في تنظيم وبناء الإستراتيجية العامة التي تهدف من خلالها إلى تخفيض الفاتورة الضريبية وذلك بتبني بعض الأليات المختلطة والهجينة واستغلال الضعف الموجود في كل من الأنظمة المحاسبية والقواعد الضريبية المحلية لتحويل الأرباح من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى تلك المنخفضة من خلال بعض الكيانات التابعة للمجموعة (شركات قابضة، شركات أجنبية تابعة).[34]

تحدد الشركات دولية النشاط فرص تحويل الأرباح المثلى من خلال دراسة تفاصيل قانون الضرائب والقواعد المضادة لأليات التخطيط الضريبي في كل من البلد المضيف وبلد الشركة الأم بهدف تحديد الفروق الموجودة في النظامين وتحقيق عدم الخضوع المزدوج للضريبة، حيث تقدم بعض الدول إعفاءات للدخول الأجنبية (بريطانيا) تحت نظام الاعفاء، في هذه الحالة تستفيد من هذه المناطق مادام لا تفرض ضرائب على الأرباح الأجنبية الداخلة، في حين هناك دول (الولايات المتحدة الأمريكية) تخضع فيها الدخول الأجنبية للضريبة تحت نظام الائتمان ما يدفع بالشركات دولية النشاط الأمريكية إلى الاحتفاظ بأرباحها خارج الولايات المتحدة الأمريكية.[35]

يختلف سلوك الشركات دولية النشاط في التخطيط الضريبي من شركة إلى أخرى حيث أظهرت دراسة Cooper & Nguyen [36] أن سلوك التخطيط الضريبي للشركات الأمريكية المستثمرة في المملكة المتحدة غير متجانس ويرجع ذلك للفرص المتاحة (الموقع، شركات الاستشارة، الأصول غير ملموسة، أسعار التحويل، الدين الداخلي..)، والدوافع (السمعة، المسؤولية الاجتماعية، عوائد المساهمين..)، صنفها إلى شركات عدوانية وهي التي يكون لديها دوافع أكبر بتوفر العديد من الفرص وتكمن في الشركات الرقمية، شركات أقل عدوانية وهي التي يكون دافعها أكبر لكن تتاح لها فرص أقل من الشركات الرقمية، شركات تتوفر لها فرص لكنها تختار عدم القيام بذلك لأسباب أخلاقية (الشركات الحساسة في الدولة)، شركات تنعدم فيها الفرص والدوافع هي تلك التي تمارس نشاط محلي لا دولي.

تشير دراسة Dyreng et al. [37] إلى أن الشركات دولية النشاط تتحمل ضرائب فعلية أقل من الشركات المحلية وهذا يرجع بالأساس إلى الفرص المتاحة للشركات دولية النشاط للوصول إلى المناطق المميزة ضريبيا والتي لا تتوفر للشركات المحلية، كما أكد أن التخطيط الضريبي الذي ينطوي على الأصول غير ملموسة (براءات الاختراع، علامات تجارية..) يكون أكثر غموضا من الأشكال الأخرى ما يتيح فرص كبيرة للشركات دولية النشاط المالكة لعدد كبير من هذه الأصول.

تستغل الشركات دولية النشاط عدم التناسق الموجود في البيئة الضريبية الدولية لتحويل الأرباح من خلال فرض أسعار منخفضة أو مرتفعة (أسعار التحويل) على المبيعات الداخلية أو المبادلات الداخلية بين فروعها مستغلة بالدرجة الأولى المناطق المحفزة ضريبيا (إيرلندا، لوكسمبورج، هولندا) وهذا لانخفاض معدلات الضريبة القانونية وتقديمها لبعض الحوافز للشركات النشطة في مجال البحث والتطوير[38]، كما يمكنها أن تستغل عمليات التمويل الداخلية من خلال التلاعب في معدلات الفائدة على المبالغ التي مولت بها الفروع المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة ما يخفض المسؤولية الضريبية في هذه الدول الضريبية ويتاح لها أيضا إعفاء الدخول المترتبة على هذه العملية من التمويل باختيارها المناطق التي لا تفرض ضرائب على الدخول الأجنبية (بريطانيا).[39]

III- إستراتيجيات التخطيط الضريبي :

تستند الشركات دولية النشاط على مجموعة من الإستراتيجيات الجبائية لتخفيض الفاتورة الضريبية للمجمع، من خلال التلاعب بأسعار التحويل الداخلية بين فروع المجموعة نفسها، واستغلال معدل الفائدة في عمليات التمويل الداخلي لتحويل الأرباح خارج الدول ذات المعدلات الضريبية إلى مراكز التمويل الخارجية أوفشور أو الجنات الضريبية، مع طبيعة الأصول غير الملموسة تزداد شدة وعدوانية التخطيط الضريبي للشركات دولية النشاط وهذا لعدم توفر أسواق خارجية تحدد أسعار مضبوطة لهذه الأصول المتداولة بين فروع المجمع.[40]

III.1- أسعار التحويل :

تستعمل أسعار التحويل في قياس مراكز المسؤولية وأداء المديرين داخل الشركات التي تولّد معاملات داخلية هادفة إلى تخفيض التكاليف، يستغل هذا السعر بالدرجة الأولى لخفض الفاتورة الضريبية إذا تعلق الأمر بالمعاملات العابرة للحدود.[41]

زادت المبادلات التجارية داخل الشركات دولية النشاط حيث أصبحت تشكل أكثر من 60% من حجم التجارة العالمية، تستغل هذه المبادلات الداخلية في إدارة الضرائب وتوزيع الأرباح بين مختلف الفروع التابعة للكيان الأم وذلك بتسعير السلع والخدمات بسعرين (المنخفض، المرتفع)[42]، يدفع السعر المنخفض إلى الكيان أو الفرع المقيم داخل سلطة ضريبية مرتفعة والذي بدوره يقدم خدمة أو يبيع سلعة لأحد الفروع التابعة له في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، وسعر ثاني مرتفع يدفع للفروع والكيانات المقيمة داخل الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو المعدومة كمقابل للسلع أو الخدمات المتنازل عليها للفروع المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة.[43]

أظهرت دراسة Vicard [44] أن الشركات دولية النشاط الفرنسية تعتمد على أسعار التحويل لتخفيض القاعدة الضريبية حيث قدرت قيمة المبالغ المفقودة في سنة 2008 بـ 8 مليار دولار، تخفض أسعار التحويل الضريبة على أرباح الشركات دولية النشاط الفرنسية بنسبة 10% في المتوسط جراء المعاملات الداخلية بين الأطراف ذات الصلة المقيمة في الخارج.

كما قدرت الأرباح التي تفقدها الولايات المتحدة الأمريكية سنويا بـ 886 مليار دولار إلى ان الشركات دولية النشاط الأمريكية خلال فترة 2006-2012 لم تدفع ثلث الضرائب المفروضة على الدخل وهذا لاستغلالها أسعار التحويل والشركات التابعة لها لتحويل قيمة هذه الأرباح خارج الولايات المتحدة.[45]

تشير دراسة J. H. Heckemeyer & Overesch [46] إلى أن الشركات دولية النشاط الأمريكية المدرجة في مؤشر S&P500 تستغل أسعار التحويل بنسبة 72% لتحويل أرباحها خارج الولايات المتحدة الأمريكية مقارنة بألية الدين الداخلي، كما توصل إلى أن نسبة تحويل الأرباح لهذه الشركات تزداد بنسبة 4.1% وذلك إذا ارتفعت نسبة الحوافز الضريبية بنسبة مئوية واحدة.

تزداد عدوانية هذه الأداة (أسعار التحويل) إذا تعلق الأمر بالأصول أو السلع غير المتوفرة في السوق والتي يغلب عليها الطابع غير الملموس، كحقوق ملكية براءات الاختراع، تراخيص العلامات التجارية، السلع الرقمية، حيث تتيح هذه الأصول والسلع للشركات المالكة لها فرصة تحويل جزء كبير من الأرباح خارج الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة، ويرجع ذلك لعجز هذه الأخيرة في تقييمها بشكل دقيق.[47]

III.2- العلاوات وتراخيص الأصول غير ملموسة :

تركز الشركات دولية النشاط على مجموعة من الأصول غير الملموسة في بناء وتنفيذ إستراتيجيتها الجبائية من بينها العلامات التجارية، براءات الاختراع، وذلك من خلال تخصيص ملكيتها إلى الفروع التابعة لها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو المعدومة ما يلزم الفروع الأخرى التابعة المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبة المرتفعة والمستغلة لملكية هذه الأصول من دفع رسوم وعلاوات جراء الاستفادة منها، ومع توفر أداة أسعار التحويل تستغل هذه الأصول في تحويل الأرباح خارج الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة لتخفيضها للقاعدة الضريبية بالرسوم والعلاوات المسعرة بأسعار مرتفعة.[48]

نجد ان شركة Starbucks الشهيرة في صناعة البن استغلت تراخيص العلامات التجارية وملكية وصفات البن لتخفيض معدل الضريبة الفعلي للشركة، قدرت الضرائب الفعلية لأحد الفروع التابعة لها في بريطانيا سنة 2017 بـ 5.9 مليون دولار على أرباح بقيمة 213 مليار دولار أي بمعدل ضريبة فعلي 2.8%؛ يرجع انخفاض معدل الضريبة الفعلي لهذا الفرع إلى قيمة الرسوم والعلاوات المسعرة بـ 27 مليون جنيه إسترليني والتي دفعت كمقابل لأحد الفروع المالكة لحقوق الوصفات والعلامة التجارية.[49]

تبرم الشركات دولية النشاط النشطة في مجال يكثر فيه البحث والتطوير (الرقمية، الأدوية..) اتفاقية تقاسم التكاليف مع أحد الفروع التابعة لها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة والمحفزة لهذه الأبحاث، على سبيل المثال دولة لوكسمبورج توفر إعفاء يصل إلى 80% على نفقات البحث والتطوير، تمنح الشركات دولية النشاط المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة (الولايات المتحدة الامريكية) تراخيص للفروع التابعة لها في دولة لوكسمبورج للمشاركة في هذه الأبحاث، تتنازل هذه الفروع عن حقوق ملكية براءات الأبحاث إلى الفروع المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة لتخفيض مسؤولياتها الضريبية وذلك بتسعيرها بأسعار مرتفعة بفضل أسعار التحويل، في حين انها لا تخضع في دولة لوكسمبورج إلا بنسبة 20% (ازدواجية عدم الخضوع).[50]

تشير دراسة Griffiths [51] أن شركة Amazon حولت مقرها من خارج المملكة المتحدة إلى دولة لوكسمبورج سنة 2006 لأغراض ضريبية، قدرت قيمة المبيعات المحققة من قبل الشركة داخل المملكة المتحدة بـ 3.3 مليار جنيه إسترليني سنة 2012 في حين أنها لم تخضع للضرائب لعدم تواجدها الفعلي داخل المملكة المتحدة، استغلت Amazon أسعار التحويل وبراءات البحث والتطوير لأنظمتها الرقمية في خفض فاتورتها

الضريبية، كما صرحت الشركة أن معدل ضرائبها الفعلية الإجمالية خلال السنوات 2009، 2010، 2011 أقل من معدل الضريبة القانوني الأمريكي المقدر بـ 35% وهذا بفضل معاملاتها الخاضعة لمعدل الضريبة المنخفض في لوكسمبورج.

استطاعت الزميلة Google تجنب مقدار ضرائب فعلية كبيرة بفضل أسعار التحويل وبراءات الاختراع مستغلة أحد الفروع التابعة لها في إيرلندا، حقق الفرع Google Ireland Ltd دخل مقدر بـ 24.6 مليار دولار سنة 2015 أي بنسبة 32.8% من إجمالي إيرادات الشركة، دفع هذا الفرع ضريبة مقدرة بـ 371 مليون دولار فقط أي بمعدل ضريبة فعلي 1.9%؛ يرجع ذلك لتحمل هذا الفرع مصروفات إدارية بقيمة 18.4 مليار يورو دفعت لأحد الفروع Google Ireland Holdings الذي يعد بمثابة شركة قابضة في إيرلندا ويدار من الجنة الضريبية برمودا.[52]

III.3- الدين الداخلي :

تعمل الشركات دولية النشاط على إنشاء أسواق تمويل داخلية لمواجهة العيوب الموجودة في الأسواق المالية الخارجية كارتفاع التكلفة على رأس المال، ما يجعل معدل الفائدة على التمويل أداة للشركات دولية النشاط لخفض التكاليف على رأس المال وللتلاعب وتحويل الأرباح من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى تلك المنخفضة.[53]

تظهر دراسة Buettner, Thiess and Wamser [54] أن الشركات دولية النشاط الألمانية تستغل التمويل الداخلي لغرضين الأول تخفيض التكلفة على رأس المال والثاني هو تحويل الأرباح إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، كما أشار إلى أن الانخفاض في معدل الضريبة الإسمي بـ 10% يؤدي إلى زيادة الدين الداخلي بنحو 8.7% وهذا ما يدل على أن عمليات التمويل الداخلية تستغل بالأساس لخفض الضريبة قبل التحكم في تكاليف التمويل العالية.

تستغل هذه الأداة الثانية (سعر الفائدة) في خفض الالتزام الضريبي للفروع المقيمة داخل الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة وذلك بفرض فائدة على مقدار المبالغ التي حولتها الفروع المقيمة في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة كقروض لهذه الفروع، تكون هذه المصاريف على عمليات التمويل الداخلية قابلة للخصم داخل الدول ذات المعدلات الضريبية العالية في حين يمكن إعفاء الدخول المترتبة عن عملية التمويل إذا كان الفرع الممول مقيم في سلطة ضريبية لا تخضع فيها الدخول الأجنبية إلى الاقتطاع الضريبي (بريطانيا).[55]

استطاعت شركة Amazon تجنب دفع الضرائب على الأرباح المحققة داخل دولة لوكسمبورج؛ ويرجع ذلك لتحملها مصاريف على عمليات التمويل الداخلية بقيمة 55 مليون يورو سنة 2014 إلى جانب رسوم براءات الاختراع، أدت هذه المصاريف إلى إظهار خسائر مالية في تقارير سنتي 2013-2014.[56]

تشير دراسة J. H. Heckemeyer & Overesch [57] إلى أن تحويل الأرباح من قبل الشركات دولية النشاط الأمريكية يزداد بنسبة 0.8% وذلك إذا ارتفع الفرق في معدل الضريبة الإسمي بنسبة مئوية واحدة، مستغلة أداتي أسعار التحويل، سعر الفائدة في عمليات تحويل الأرباح خارج الولايات المتحدة الأمريكية وهذا لضعف أو غياب الأحكام والقواعد التي تضبط أسعار التحويل والفائدة الداخلية بين فروع المجموعة الواحدة.

كما أظهرت دراسة Buettner et al [58] أن الدول التي تطبق قواعد رسملة صارمة أو قواعد التي تحدد عتبة الفوائد المسموح بها والقابلة للخصم تؤثر على سلوك الشركات دولية النشاط وذلك بخفض قيمة استثماراتها بمعدل 2.5%، ويظهر متغير العمالة وحجم الأصول الثابتة ذلك، حيث تنخفض العمالة داخل هذه الشركات بنسبة 40% كما تنخفض حجم الاستثمارات الثابتة لها بنسبة 4.5% بمجرد تفعيل هذه القواعد.

IV- الطريقة والأدوات :

اعتمادا على أسلوب التحليل الوثائقي قمنا باستخراج البيانات الأساسية: المعدلات، الإعفاءات، الأحكام الضريبية والبيانات المالية لشركة Apple INC بقراءة متأنية للتقارير المنشورة من قبل بعض المنظمات الحكومية والدولية، كمؤتمر الأمم المتحدة UNCTAD، البنك الدولي Word Bank، معهد الضرائب والدراسات الاقتصادية الأمريكي ITEP، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED، لغرض التحقيق وكشف الملابسات ومعاملات الشركات دولية النشاط الرقمية التي لها علاقة بقضايا التهرب الضريبي، إضافة إلى هذا قمنا بجمع التقارير المالية السنوية لشركة Apple INC والتي تتعلق بالفترة الممتدة من سنة 2009-2017، المنشورة من قبل الشركة في موقع (Annualreport).

قمنا بسحب بعض البيانات الأساسية، حيث تحصلنا على كل من حجم الأرباح المحولة خارج الولايات المتحدة الأمريكية، حجم الضرائب المفقودة سنويا من أخر تقرير سنوي لمعهد الضرائب والدراسات الاقتصادية ITEP والذي نشر سنة 2017، كما جمعنا البيانات المالية

التي تتعلق بالشركة الدولية Apple INC من تقاريرها السنوية، حيث تحصلنا من هذه التقارير على كل من رقم الأعمال، الربح قبل الضريبة، الضرائب الفعلية، معدل الضرائب الفعلية[59] لكل من المجمع ككل والفروع الخارجية، وهذا لغرض مقارنتها بمعدل الضريبة القانوني[60] لكل من الولايات المتحدة الأمريكية، إيرلندا التي تعد قطب جاذب للشركة دولية النشاط (Apple INC) محل الدراسة ولبعض الشركات المماثلة.

V- إستراتيجية شركة Apple INC الدولية :

تعد شركة Apple INC من الشركات الرائدة في المجال الرقمي والتي استفادت من التباينات الموجودة في البيئة الضريبية لتطبيق آليات التخطيط الضريبي العدواني، بفضل الفروع التابعة لها داخل دولة إيرلندا وبعض الأدوات المساعدة، استطاعت Apple INC بفضل خطتها تجاوز شرط الإقامة الضريبية في كل من إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.[61]

V.1- هيكل الشركة :

يدير المقر الرئيسي Apple INC في الولايات المتحدة الأمريكية المبيعات في كل من أمريكا الشمالية والجنوبية. لدى الشركة ثلاث فروع رئيسية تستغلها في خطتها الضريبية،Apple Operations International (AOI) ، Apple Operations Europe (AOE)، Apple Sales International (ASI) مقرها الرئيسي في إيرلندا، كما يوجد لها فروع مكلفة بالتوزيع النهائي للمستهلك في مختلف دول إفريقيا، أوروبا، الشرق الأوسط، المحيط الهادي (MENA).[62]

أنشأت الفروع التابعة التالية (ASI)، (AOE)، (AOI) سنة 1980، كفروع غير مقيمة في إيرلندا (شركات الشبح حسب تصريحات مجلس الشيوخ الأمريكي)، مسجلة على الورق فقط دون أي تواجد فعلي لها في إيرلندا، أي لا يوجد لها مقر ولا موظفين باستثناء فرع ASI الذي وظف فيه 250 موظف في سنة 2012، فرع AOI هو بمثابة شركة قابضة مملوكة 100% من Apple INC.[63]

تعتمد Apple INC في انتاج وتوزيع منتجاتها النهائية في دول MENA، على أحد الفروع التابعة لها في دولة إيرلندا ASI وهو الفرع المكلف بالتسويق الدولي، يتعاقد فرع ASI مع شركة صينية لإنتاج المنتج النهائي، يشحن هذا المنتج النهائي من الصين إلى أسواق دول MENA في طريقه يدفع الفرع ASI مقابل هذه السلع ليحصل على ملكيتها النهائية، ثم يقوم ببيعها لفروع التوزيع النهائية وهذا دون الاستحواذ المادي على المنتج في إيرلندا.[64]

تعد دولة إيرلندا المقر الرئيسي للعمليات الأوروبية والدولية حيث يوجد للشركة ستة فروع، ثلاثة لديها إقامة ضريبية (ADI, Apple Operation, Asirland) وأخرى غير مقيمة ضريبيا (ASI, AOI, AOE).[65]

V.2- الخطة الضريبية للشركة :

اعتمدت Apple INC على جملة من الإجراءات مجتمعة مكنتها من تحقيق وفرات ضريبية، فبين التنازل عن حقوق الملكية وإعطاء الشرعية لاتفاق تقاسم التكاليف، وبين خلق الفروع الايرلندية والقيام بتحويل الأرباح لها في شكل حقوق بين الفروع والمؤسسة القابضة، ومن ثم استغلال التباين بين نصوص القانون المتعلق بالإقامة الجبائية بين الولايات المتحدة الأمريكية وايرلندا، وأخيرا استفادتها من مزايا الأحكام الضريبية الايرلندية لأكثر من 20 سنة، رسمت Apple INC خطة ضريبية محكمة بخوارزمية ضريبية تشبه تلك التي تسير بها منصاتها وتطبيقاتها الرقمية، حيث أبرمت Apple INC اتفاقية تقاسم تكاليف البحث والتطوير مع الفرعين AOE-ASI ما يمنحها إمكانية لاستغلال حقوق الملكية الفكرية للشركة، تتنازل Apple INC عن ملكية فكريتها لهذين الفرعين مستغلة أسعار التحويل في رفع سعر إتاوات استغلال براءات الملكية الفكرية من الفرعين AOE-ASI.[66]

تكسب Apple INC مثل معظم الشركات المصنعة لتكنولوجيا المعلومات أرباحها عن طريق بيع الملكية الفكرية وليس عن طريق بيع الأجهزة المادية للهواتف IPad، IPhone، قدرت تكاليف إنتاج بعض المنتجات (iPhone 5C Apple)، (Apple iPhone 11 Pro Max) 183 دولار و490.50 دولار على التوالي، في حين كان سعر هذه المنتجات 549 دولار و1449 دولار، هذا يدل على أن الشركة تتمتع بهامش ربح في حدود 60%-70% والفرق بين تكاليف الإنتاج وقيمة البيع بالتجزئة هو مقدار الربح المكتسب من استغلال الملكية الفكرية لشركة Apple INC.[67]

تستغل أيضا أسعار التحويل في المبيعات الداخلية بين فروع المجموعة لخفض مقدار الضرائب الفعلية وتحويل الأرباح من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى داخل السلطة الضريبية الإيرلندية، لنفترض أن أحد المتاجر للشركة في دولة أستراليا باع جهاز IPad مقابل 600 دولار أسترالي فهي ملزمة بدفع حوالي 550 دولار أسترالي إلى ASI المكلف بالتسويق الدولي، وتدفع ASI 330 دولار إلى الشركة الصينية

كتكلفة مقابل عملية الانتاج، كما تتحصل في النهاية ASI على ربح مقدر بـ 220 دولار في الجهاز الواحد، بفضل هذه المبيعات تم تخفيض المسؤولية الضريبية للفرع الأسترالي عن طريق تحويل جزء من أرباحه للفرع ASI الذي ليس له إقامة ضريبية.[68]

استغلت Apple INC التباين والاختلاف الموجود في كل من النظام الضريبي الإيرلندي والأمريكي ما سمح لها من الإعفاء التام للضريبة بشكل قانوني للفروع التابعة لها (AOI,ASI,AOE) حيث تحدد الإقامة الضريبية في النظام الإيرلندي على أساس مكان أو مركز القرار للشركة والذي كان لهذه الفروع في الولايات المتحدة الأمريكية، في حين أن النظام الضريبي الأمريكي يحدد الإقامة الضريبية على أساس مكان تواجد النشاط الفعلي للشركة والذي كان لهذه الفروع في دولة إيرلندا.[69]

إضافة إلى هذا استطاعت التفاوض مع السلطة الضريبية الإيرلندية لخفض معدل الضريبة القانوني للفروع التي لها إقامة ضريبية داخل إيرلندا (ADI, Apple Operation, Asireland) إلى معدل 2% بدلا من 12,5% ما خفض معدل الضريبة الفعلي لهذه الفروع إلى 0.05%-2%.[70]

تخضع الشركات الأمريكية إلى كل من الضرائب الفيدرالية والضرائب داخل كل مقاطعة، استطاعت Apple INC تجاوز الضرائب داخل المقاطعة، وذلك بإنشاء فرعين لها داخل مقاطعة نيفادا المعفية من الضرائب، واحد كمركز بيانات يدير Apple INC التي مقرها كاليفورنيا، والثاني Braeburn Capital يعيد استثمار الأرباح المحققة خارج مقاطعة نيفادا في شكل أصول مالية، حققت من خلاله أرباح مقدرة بـ 2 مليار دولار خلال 5 سنوات خاضعة للضرائب الفيدرالية فقط.[71]

VI- النتائج ومناقشتها :

فتحت كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبعض المنظمات الدولية الأوروبية (المفوضية الأوروبية) تحقيقات على الشركات الأمريكية المستثمرة داخل الإتحاد الأوروبي، حيث ظهر اسم دولة إيرلندا ضمن تصريحات Apple INC، Google، كما توصلت هذه التحقيقات إلى أن دولة إيرلندا من بين الدول التي ساعدت هذه الشركات بحوافز ضريبية غير قانونية.[72]

يشير تقرير معهد الضرائب والسياسة الاقتصادية ITEP أن Apple INC استطاعت الحفاظ على 252.3 مليار دولار من الأرباح في مراكز التمويل أوفشور ولم تدفع عليهم أي ضريبة، كما يشكل هذا المبلغ 10% من إجمالي الأرباح المحتفظ بها من قبل الشركات الدولية الأمريكية في الخارج والمقدرة بـ 2.6 ترليون دولار، ما جعلها تتجنب مقدار 78.5 مليار دولار من الضرائب حتى سنة 2017.[73]

نلاحظ من خلال البيانات الواردة أمامنا في الجدول رقم 01 أن Apple INC تحقق دخل معتبر في فروعها الخارجية مقارنة بالدخل الإجمالي للمجمع الذي تجاوز 50% هذا يعني أن نشاط الشركة كان خارج الولايات المتحدة الأمريكية إلا أن مقدار ضرائبها الفعلية الخارجية المصرح بها لم تتعدى 6%؛ يرجع ذلك إلى معدل الضريبة القانوني المفروض على الفروع الإيرلندية التي لها إقامة ضريبة (ADI, Apple Operation, Asireland)، والمقدر بـ 2% بدلا من 12.5%، حيث تحملت خلال سنة 2015 أعلى ضريبة فعلية خارجية بقيمة 2,938 مليار دولار على دخل خاضع مقدر بـ 41.1 مليار دولار.

إلى جانب هذه الحوافز الضريبية (معدل ضريبية 2%) استطاعت Apple INC تجاوز شرط الإقامة الضريبية لـ 3 فروع لها في دولة إيرلندا، (ASI, AOE, AOI) ما يجعلها معفية من الضريبة مع انها مستقبلة لجزء كبير من أرباح الفروع المكلفة بالتوزيع، وذلك من خلال توليد معاملات داخلية بين الفرع ASI وهذه الفروع مستغلة أسعار التحويل الداخلية.

كما استفادت من اتفاقية تقاسم التكاليف مع الفرعين AOE-ASI ما سمح لهذين الفرعين من استغلال الملكية الفكرية للشركة Apple INC والتي كانت تسعر بأسعار جد مرتفعة مستغلة أسعار التحويل لغرض إدخال الأرباح التي جمعت من قبل الفرع ASI على شكل مبالغ موجهة للبحث والتطوير ما يعفيها من الضريبة داخل الولايات المتحدة أو إبقائها داخل إيرلندا في الفرع AOI (الشركة القابضة) وعدم خضوعها لعدم توفر شرط الإقامة الضريبية، بفضل هذين الفرعين تحملت المجموعة ككل ضريبة فعلية لم تتجاوز 26% بأعلى دخل خاضع 72,515 مليار دولار وبضريبة فعلية 19,121 مليار دولار.

تظهر التقارير الخاصة بـ Apple INC على انها تحملت نفقات البحث والتطوير خلال الفترة الممتدة من 2009-2017 وكانت قيمة هذه النفقات في ارتفاع مستمر: 1.3 مليار دولار، 1.8 مليار دولار، 2.4 مليار دولار، 3.4 مليار دولار، 4.5 مليار دولار، 6 مليار دولار، 8.1 مليار دولار، 10 مليار دولار، 11.6 مليار دولار، نسبت هذه النفقات للفرعين AOE - ASI والشركة الأم Apple INC، ASI غير موجود نهائيا في دولة إيرلندا هذا يعني أن عمليات البحث والتطوير لم تخرج عن الولايات المتحدة الأمريكية إلا انها استفادت من تقسيم هذه النفقات مع فروع ليست له إقامة ضريبية، خفضت هذه المعاملات الداخلية بين الفروع حجم الإيرادات الفعلية بنسبة تجاوزت 60%.

تشير الفجوة الكبيرة بين المعدل القانوني للضرائب (STR) والمعدل الفعلي للضرائب (ETR) على أن الشركة تستغل بعض الإستراتيجيات لتجنب وتخفيض الفاتورة الضريبية الإجمالية إلى أدنى قيمة ممكنة، نلاحظ أن شركة Apple INC صرحت بضريبة إجمالية لم تتعدى 26% بالنسبة للمجمع ككل وهي أقل بكثير من معدل الضريبة القانوني للولايات المتحدة الأمريكية 35%، يرجع هذا لأن جزء نشاطها الكبير كان خارج الولايات المتحدة، إلا أنها تحملت وصرحت بمقدار ضرائب فعلية خارجية 6.17% وهي نسبة أقل بكثير من معدل الضرائب القانوني لدولة إيرلندا 12.5% التي كانت مستقبلة لعدد كبيرة من فروع المجموعة، وبفضل أسعار التحويل وطبيعة الأصول غير ملموسة استطاعت تجنب ضرائب فعلية مقدرة بـ 78.5 مليار دولار حتى سنة 2017 وهذا حسب التقارير المنشورة من قبل معهد الضرائب والسياسة الاقتصادية ITEP؛ ويرجع ذلك لحماية 252.3 مليار دولار من عدم الخضوع للضريبة بشكل مزدوج في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وإيرلندا.

VII- الخلاصة :

أظهرت نتائج الدراسة ضعف الأحكام والقواعد الضريبية أمام التحديات والمشاكل التي طرحها الاقتصاد الرقمي داخل بيئة ضريبية غير متناسقة، نجد من بين التحديات التي أصبحت تشكل قلقا كبير للسلطات الضريبية في قياس وتحصيل الضرائب، كصعوبة تحديد مفهوما للمنشأة الدائمة داخل الفضاء الافتراضي، حيث يتيح هذا الاقتصاد تسويق الخدمات والمنتجات للشركات الرقمية دون تواجد فعلي داخل مكان خلق القيمة، كما يطرح تحدي أخر يتعلق بالعمليات الرقمية التي تتم بين طرفين وراء الشاشة، حيث يصعب تحصيل قيمة الضريبة على الاستهلاك في مثل هذه المعاملات.

ومع المنافسة الجبائية بين الدول لغرض جذب الاستثمار الأجنبي، يتاح للشركات الدولية الناشطة داخل الفضاء الافتراضي مجموعة من الفرص لتخفيض الأساس الضريبي بشكل أكثر عدوانية، من خلال تحويل قيمة الدخول المحققة داخل الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى تلك المنخفضة أو حتى المعدومة، والمعروفة بمراكز التمويل الخارجية أوفشور، الجنات الضريبية. مستغلة العمليات الداخلية بين الفروع للتلاعب بأسعار التحويل في تسعير الأصول غير ملموسة (براءات الاختراع، تراخيص العلامات التجارية) والسلع الرقمية، كما تستغل سعر الفائدة في عمليات التمويل الداخلية.

نجد أن الشركات دولية النشاط الأمريكية الناشطة في المجال الرقمي (GAFAM) تحتفظ بجزء كبير من أرباحها في أكبر الجنات الضريبية ومراكز التمويل الخارجية أوفشور[74]، قدرت بـ 454.37 مليار دولار سنة 2017، تحتفظ شركة Apple INC بمقدار 252.3 مليار دولار من أرباحها في ايرلندا، ما جعلها من أكبر الشركات المتجنبة للضرائب، قدرت الضرائب التي تجنبتها بـ 78.5 مليار دولار -تقديرات سنة 2017.

طبقت الشركة خطة ضريبية محكمة مكنتها من تجاوز شرط الإقامة الضريبية في كل من ايرلندا والولايات المتحدة، مستغلة التباين والاختلاف بين النظامين في تحديد شرط الإقامة الضريبية. ما جعلها تولد عمليات داخلية بين الفروع في شكل تنازلات داخلية للسلع، وتنازلات داخلية للبراءات الاختراع مع فرعين ليست لهم إقامة ضريبية ولا تواجد فعلي داخل إيرلندا AOE-ASI.

فتحت كل من المفوضية الأوروبية ولجنة التحقيق التابعة لمجلس الشيوخ الأمريكي تحقيقات على أكبر الشركات الرقمية الأمريكية (GAFAM) بداية من سنة 2012، ومع نهاية سنة 2016 أظهرت هذه التحقيقات أن هذه الشركات استغلت بعض الحوافز الجبائية غير القانونية والمقدمة من بعض الدول الأوروبية (إيرلندا، هولندا، لوكسمبورج)، ما مكنت هذه الشركات في تجنب مقدار الضرائب الفعلية بشكل يغلب عليه الطابع العدواني لا أخلاقي، نجد أن شركة Apple INC تصرح سنويا بمعدل ضرائب إجمالية فعلية 26% وهي أقل بكثير من معدل الضريبة القانوني للولايات المتحدة الأمريكية 35%؛ يرجع ذلك لمعدل الضريبة الخاص المتفق عليه مع الدول ذات المعدلات الضريبية الايرلندية 2%.

أصدرت المفوضية الأوروبية حكم على شركة Apple INC بدفع مقدار 13 مليار دولار للسلطات الضريبية الإيرلندية، كما أشارت إلى أن الدولة الإيرلندية كانت من بين الدول التي ساعدت الشركات دولية النشاط الأمريكية بحوافز ضريبية خارجة عن القانون. ردت الحكومة الايرلندية على قرار المفوضية الأوروبية أن الحوافز الجبائية المقدمة تعود لقرارات الحكومة الايرلندية ولا يحق لأطراف خارجية التدخل في الشؤون المالية للدولة، وذلك تحت غطاء السيادة، كما صرح وزير المالية الايرلندي على أن شرط الإقامة الضريبي الذي يحدد على أساس مركز القرار، سيتم تغيره بداية مع نهاية سنة 2020.

تزداد عدوانية التخطيط الضريبي للشركات الدولية الرقمية مع الضغوط الموجهة لها، نجد ان شركة Apple INC تفاوضت مع أحد المكاتب المشهورة في إدارة شؤون الشركات دولية النشاط داخل الجنات الضريبية، استقرت شركة Apple INC سنة 2015 في الملاذ الضريبي جيرسي التابع للجزر الكاريبية البريطانية وهذا من خلال مساعدات وتوجيهات مكتب (Appleby).

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج يمكننا أن نقدم بعض التوصيات التي من شأنها الحد من ممارسة التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات:

- ضرورة التعاون الدولي بين مختلف الحكومات وذلك من خلال الاتفاق على بناء نظام ضريبي دولي موحد ومنسق يقضي على كل الفروق الضريبية المستغلة من الشركات متعددة الجنسيات.
- العمل على تنسيق شرط تحديد الإقامة الضريبية بين الدول وذلك بهدف توقيف الشركات متعددة الجنسيات من استغلال التباين في تحديد الإقامة الضريبية للانتقال إلى عدم الخضوع المزدوج للضريبة.
- الانتقال إلى نظام دمج القواعد الضريبية بدلا من معالجة القواعد الضريبية للشركات متعددة الجنسيات بشكل منفصل (كل فرع على حدى).
- العمل على إبرام معاهدات ضريبية متعددة الأطراف تسعى إلى تبادل المعلومات بشكل تلقائي بدلا من المعاهدات الضريبية الثنائية التي تتبادل المعلومات عند الطلب.
- التركيز على قواعد صارمة تضبط أسعار التحويل، سعر الفائدة وهذا لسد أهم قناتين مستغلة من الشركات متعددة الجنسيات في عملية التخطيط الضريبي.

استعملنا في دراستنا مؤشرين لقياس وتحديد مقدار الضرائب التي تجنبتها الشركة الدولية Apple INC، مؤشر الضرائب الفعلية (ETR)، مؤشر الضرائب القانونية (STR)، حيث يمكن للباحثين المهتمين بموضوع الضرائب الدولية أن يعتمدوا على مقاييس ومؤشرات أخرى كمؤشر الضرائب الفعلية المسددة (CASH ETR) والذي يتم الحصول عليه من قائمة التدفقات النقدية للشركة، كما يمكن أن يتم توسيع العينة بدارسة أكثر من شركة دولية ناشطة في الاقتصاد الرقمي ضمن فريق (GAFAM) وإعداد مقارنة بين مقدار التجنبات الضريبية لهذه الشركات.

إضافة على هذا يمكن إتباع طريقة أخرى لتحديد سلوك الشركات الدولية الرقمية وذلك من خلال دراسة تجريبية مبنية على معادلة انحدار فيها متغير التخطيط الضريبي مستقل تؤثر فيه مجموعة من المتغيرات التابعة (متغيرات التحكم)، كمتغير الحجم، معدل الضريبة القانوني، عدد الفروع...، كما يمكن دراسة العلاقة بين متغير التخطيط الضريبي والعديد من المتغيرات الأخرى التي ممكن أن تأثر عليه، كالمسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بالتخطيط الضريبي، دور شركات الاستشارة في عمليات التخطيط الضريبي، أخلاقيات وخبرة المديرين التنفيذين وعلاقتها بالتخطيط الضريبي، المركز المالي للشركة وتأثيره على سلوك التخطيط الضريبي، سمعة الشركة وأثرها على التخطيط الضريبي.

- ملاحق:

الجدول رقم 01: أرباح الشركة ومقدار الضرائب المصرح بها خلال الفترة 2009-2017 الوحدة: مليار دولار

السنوات	رقم الأعمال	الربح قبل الضريبة	الضرائب على الأرباح	معدل الضريبة الفعلي
2017	229,234	64,089	15,738	%24.6
دخل خارجي 2017	132,634	44.7	1,655	%3.7
2016	215,639	61,372	15,685	%25.6
دخل خارجي 2016	129,026	41.1	2,138	%5.20
2015	233,715	72,515	19,121	%26.4
دخل خارجي 2015	139,851	47.6	2,938	%6.17
2014	182,795	53,483	13,973	%26.1
دخل خارجي 2014	117,563	33.6	1,489	%4.43
2013	170,910	50,155	13,118	%25.2
دخل خارجي 2013	108,171	30.5	1,133	%3.71
2012	156,508	55.763	14,030	%25.2
دخل خارجي 2012	98,996	36.8	0,713	%1.98
2011	108.249	34.205	8,283	%24.2
دخل خارجي 2011	69,934	24	0,602	%2.5
2010	65.225	18.540	4.527	%24.4
دخل خارجي 2010	40,727	13	0,161	%1.23
2009	42.905	12,066	3.831	%31.8
دخل خارجي 2009	23,924	6.6	310	%4.7

المصدر: **Apple Inc. - AnnualReports.com ،(AnuualRaports, 2009-2017)** [75]

- الإحالات والمراجع:

[1]. Turina, A. (2020). The progressive policy shift in the debate on the international tax challenges of the digital economy: A "Pretext" for overhaul of the international tax regime? *Computer Law & Security Review*, *36*, 105382. https://doi.org/10.1016/j.clsr.2019.105382, p1.

[2]. UNCTAD. (2016). *WORLD INVESTMENT REPORT Investor Nationality: Policy Challenges 2016*. https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2016_en.pdf, p10.

[3]. Nerudova, D., Solilova, V., Litzman, M., & Janský, P. (2020). International tax planning within the structure of corporate entities owned by the shareholder-individuals through Panama Papers destinations. *Development Policy Review*, *38*(1), 124–139. https://doi.org/10.1111/dpr.12403, p124.

[4]. Janský, P. (2020). The costs of tax havens: evidence from industry-level data. *Applied Economics*, *52*(29), 3204–3218. https://doi.org/10.1080/00036846.2019.1707765, p3210.

[5] . هولندا، إيرلندا، لوكسمبورغ، سويسرا، سنغافورة، جزر المملكة المتحدة الكاريبية، برمودا.

[6]. Jim, S. (2018). MNE tax strategies and Ireland. *Critical Perspectives on International Business*, *14*(4), 338–361. https://doi.org/10.1108/cpoib-02-2016-0002, p339.

[7]. Fortune500. (2019). *Fortune 500 | Fortune*. 2019. https://fortune.com/fortune500/2019/search/ (Visited 01/06/2020)

[8] . إيرلندا، سنغافورة، لوكسمبورغ.

[9]. Phillips, R., Gardner, M., Robins, A., & Surka, M. (2017). Offshore Shell Games - The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. In *Citizens for Tax Justice and U.S. PIRG Education Fund*. https://uspirg.org/sites/pirg/files/reports/USP%20ShellGames%20Oct17%201.2.pdf, pp 12-14.

[10]. U.S.GOVERNMENT. (2017). *BUDGET OF THE U.S. GOVERNMENT*. https://www.govinfo.gov/content/pkg/BUDGET-2017-BUD/pdf/BUDGET-2017-BUD.pdf, p123.

[11]. Barrera, R., & Bustamante, J. (2018). The Rotten Apple: Tax Avoidance in Ireland. *International Trade Journal*, *32*(1), 150–161. https://doi.org/10.1080/08853908.2017.1356250, p151.

[12]. Wagner, A. F., Zeckhauser, R. J., & Ziegler, A. (2018). Unequal Rewards to Firms: Stock Market Responses to the Trump Election and the 2017 Corporate Tax Reform. *AEA Papers and Proceedings*, *108*, 590–596. https://doi.org/10.1257/pandp.20181091, p590.

[13]. Buettner, T., Overesch, M., & Wamser, G. (2018). Anti profit-shifting rules and foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*, *25*(3), 553–580. https://doi.org/10.1007/s10797-017-9457-0, p554

[14]. Orban, T. (2015). *" Attractivité de l'Union européenne face aux mesures du projet" BEPS" de l'OCDE*. Université catholique de Louvain. http:// hdl.handle.net/2078.1/thesis:2997, p10.

[15]. Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2019). Understanding the interaction of motivation and opportunity for tax planning inside US multinationals: A qualitative study. *Journal of World Business*, *54*(6), 101023. https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jwb.2019.101023, p11.

[16] . Turina, A. (2020). Former reference, p2.

[17]. Richardson, L. (2020). *Digital and Platform Economies* (A. B. T.-I. E. of H. G. (Second E. Kobayashi (ed.); pp. 317–321). Elsevier. https://doi.org/https://doi.org/10.1016/B978-0-08-102295-5.10533-5, p317.

[18]. Georgiadis, C. K., Stiakakis, E., & Ravindran, A. R. (2013). Editorial for the special issue: Digital Economy and E-commerce Technology. *Operational Research*, *13*(1), 1–4. https://doi.org/10.1007/s12351-011-0122-6, p1.

[19]. Colin, N., Landier, A., Mohnen, P., & Perrot, A. (2015). Économie numérique. *Notes du conseil d'analyse économique*, *26*(7), 1–12. https://doi.org/10.3917/ncae.026.0001, p2.

[20]. Orban, T. (2015). Former reference, p6.

[21]. Ben Youssef, A., Boubaker, S., Dedaj, B., & Carabregu-Vokshi, M. (2020). Digitalization of the economy and entrepreneurship intention. *Technological Forecasting and Social Change*, *March*, 120043. https://doi.org/10.1016/j.techfore.2020.120043, p2.

[22]. Spengel, C. (2019). *Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation*. ZEW Discussion Papers, No. 19-010, ZEW - Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim, http://hdl.handle.net/10419/194870, p6.

[23]. WorldBank. (2017). *ICT service exports (BoP, current US$) - Ireland | Data*. 2017. https://data.worldbank.org/indicator/BX.GSR.CCIS.CD?locations=IE&most_recent_year_desc=false, (Visited 23/05/2020)

[24]. UNCTAD. (2019). *DIGITAL ECONOMY REPORT 2019*. https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/der2019_overview_en.pdf, pp 3-6.

[25]. Reuver, M. De, Sørensen, C., & Basole, R. C. (2018). *The digital platform : a research agenda*. 124–135. https://doi.org/10.1057/s41265-016-0033-3, p 124.

[26]. Wyckoff, A. (2020). Digital economy: Securing the future. *OECD Observer*. https://doi.org/10.1787/25be10c3-en

[27]. Eden, L., & Treidler, O. (2019). INSIGHT : Taxing the Digital Economy — Pillar One Is Not BEPS 2 (Part 1) Outline of the Proposed Approach. *Available at SSRN*. https://ssrn.com/abstract=3483909,p2.

[28]. van der Aalst, W., Hinz, O., & Weinhardt, C. (2019). Big Digital Platforms: Growth, Impact, and Challenges. *Business and Information Systems Engineering*, *61*(6), 645–648. https://doi.org/10.1007/s12599-019-00618-y, p645.

[29]. Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. In *International Business Review* (Vol. 29, Issue 3). https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2020.101692, p1.

[30]. Gravelle, J. (2010). *Tax havens: International tax avoidance and evasion* (CRS Report). DIANE Publishing. https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=qZnjSGRmYq0C&oi=fnd&pg=PA1&dq=tax+Avoidance+definition&ots=xGlWz5E-04&sig=hGM8WhrWs_Ej8DnITXmJzcmpg4o&redir_esc=y#v=onepage&q=tax Avoidance definition&f=false, p1.

[31]. Orban, T. (2015). Former reference, p11.

[32]. Kerremans, O., Biro, M., & De Wolf, M. (2017). *Analyse des stratégies d'optimisation fiscales des MNEs: les spécificités de l'économie numérique illustrées par le cas Apple* [Université catholique de Louvain]. http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:11243, p9.

[33]. Sorbe, S. et Å. Johansson (2017), *« Planification fiscale internationale et investissement des entreprises »*, Documents de travail du Département des Affaires économiques de l'OCDE, n° 1361, Éditions OCDE, Paris, https://doi.org/10.1787/83239540-en, p5.

[34]. Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2019). Former reference, p2.

[35]. Heckemeyer, J. H., & Overesch, M. (2013). Multinationals' profit response to tax differentials: Effect size and shifting channels. In *ZEW Discussion Papers, No. 13-045*. http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bsz:180-madoc-340498, p15.

[36]. Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2019). Former reference, p2.

[37]. Dyreng, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2019). When does tax avoidance result in tax uncertainty? *Accounting Review*, *94*(2), 179–203. https://doi.org/10.2308/accr-52198, pp198-200.

[38]. de Mooij, R., & Liu, L. (2020). At a Cost: The Real Effects of Transfer Pricing Regulations. *IMF*

Economic Review, *68*(1), 268–306. https://doi.org/10.1057/s41308-019-00105-0, p269.

[39]. Buettner, T., Overesch, M., & Wamser, G. (2018). Former reference, p554.

[40]. Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2020). Former reference, p2.

[41]. Plesner Rossing, C., Cools, M., & Rohde, C. (2017). International transfer pricing in multinational enterprises. *Journal of Accounting Education*, *39*, 55–67. https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2017.02.002, p55.

[42]. OECD. (2012). *Price fixing – OECD Insights Blog*. http://oecdinsights.org/2012/03/26/price-fixing/(Visited 27/05/2020)

[43]. Dyreng, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2019). Former reference, p194.

[44]. Vicard, V. (2015). Profit Shifting Through Transfer Pricing: Evidence from French Firm Level Trade Data. In *SSRN Electronic Journal* (Issue May). https://doi.org/10.2139/ssrn.2614864, p23.

[45]. Albritton, R. (2019). *The Super Rich: Billions Versus Poverty BT - Eco-Socialism For Now and the Future: Practical Utopias and Rational Action* (R. Albritton (ed.); pp. 63–76). Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-030-05183-9_5, p70.

[46]. Heckemeyer, J. H., & Overesch, M. (2013). Former reference, pp 19-25.

[47]. de Mooij, R., & Liu, L. (2020). Former reference, p271.

[48]. Heckemeyer, J., Olligs, P., & Overesch, M. (2018). "Home Sweet Home" versus International Tax Planning: Where Do Multinational Firms Hold Their U.S. Trademarks? *SSRN Electronic Journal*, *49*(0), 1–39. https://doi.org/10.2139/ssrn.2927926, p2.

[49]. Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2019). Former reference, p13.

[50]. Orban, T. (2015). Former reference, p13.

[51]. Griffiths, I. (2012). Amazon:£ 7bn sales, no UK corporation tax. *The Guardian*, *4*(04), 1–7. http://bitemebooks.com/wp-content/uploads/Amazon-Not-Paying-Taxes-in-the-UK-Copy.pdf, pp 1-4.

[52]. Jim, S. (2018). Former reference, p347.

[53]. Cooper, M., & Nguyen, Q. T. K. (2020). Former reference, p6.

[54]. Buettner, Thiess and Wamser, G. (2007). E Vidence From T Ravel D Iary D Ata. CESifo Working Paper Series No. 1959. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=981120, p24

[55]. Buettner, T., Overesch, M., & Wamser, G. (2018). Former reference, p554.

[56]. Orban, T. (2015). Former reference, p58.

[57]. Heckemeyer, J. H., & Overesch, M. (2013). Former reference, p26.

[58]. Buettner, T., Overesch, M., & Wamser, G. (2018). Former reference, p566.

[59]. معدل الضريبة الفعلي: مقدار الضرائب الفعلية / الأرباح الفعلية قبل الضريبة (Effective Tax Rate).

[60]. Statutory Tax Rate (USA :35%, Ireland :12.5%).

[61]. Kerremans, O., Biro, M., & De Wolf, M. (2017). Former reference, pp55-63.

[62]. Barrera, R., & Bustamante, J. (2018). Former reference, p153.

[63]. Ting, A., & Gray, S. J. (2019). The rise of the digital economy: Rethinking the taxation of multinational enterprises. *Journal of International Business Studies*, *50*(9), 1656–1667. https://doi.org/10.1057/s41267-019-00223-x, p1658.

[64]. Jim, S. (2018). Former reference, p345.

[65]. COMMISSION, E. (2016). *COMMISSION DECISION Of 30.8.2016 ON STATE AID SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple* (Vol. 38373). https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf, p8.

[66]. Kerremans, O., Biro, M., & De Wolf, M. (2017). Former reference, p62.

[67]. Ortiz, C. (2020). *Hastings International and Comparative Law Review Systems of Preferential Tax Treatment in the EU : A Case Study of Systems of Preferential Tax Treatment in the EU : 43*(2), 365–385.https://repository.uchastings.edu/hastings_international_comparative_law_review/vol43/iss2/8/, p372

[68]. Ting, A., & Gray, S. J. (2019). Former reference, p1658.

[69]. Choi, W. K. (2018). The sisyphus's rock of prosperity and disparity in the global economy: Giovanni arrighi and apple inc's tax avoidance strategies from Obama to Trump. *New Political Science*, *40*(2), 285–308. https://doi.org/10.1080/07393148.2018.1449572, p295.

[70]. Barrera, R., & Bustamante, J. (2018). Former reference, p153.

[71]. Kerremans, O., Biro, M., & De Wolf, M. (2017). Former reference, p53.

[72]. Ortiz, C. (2020). Former reference, p366.

[73]. ITEP. (2017). *Face Sheet: Apple and Tax Avoidance*. ITEP. https://itep.org/wp-content/uploads/applefactsheet1117.pdf, p1.

[74] . إيرلندا، هولندا، لوكسمبورج، برمودا، سنغافورة.

[75]. AnuualRaports. (n.d.). *Apple Inc. - AnnualReports.com*. Retrieved May 30, 2020, from http://www.annualreports.com/Company/apple-inc, (Visited 30/05/2020)

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

نذير بلوم، فوزية العايب وخليل طيار (2020)، **التخطيط الضريبي لشركات الاقتصاد الرقمي دراسة حالة شركة -Apple INC-**، مجلة الباحث، المجلد 20(العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 593-607.