



أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي

للشركات متعددة الجنسيات -إشارة لحالة شركة Google Inc-

The importance of using tax havens in tax planning strategies of

MNC

Case of Google Inc

أ د/ منصور بن اعمارة

جامعة باجي مختار عنابة

المخبر: LFIEGE

Mansour_benamara@yaho

أ/ إيمان بوقروة

جامعة باجي مختار عنابة

المخبر: LFIEGE

imeneboug@yahoo.fr

Abstract :

This study aims to identify the importance of the use of tax havens within the tax planning strategies of multinational companies. These companies, are subject to taxation in many countries, and to reduce their tax burden, they use strategies to transfer this burden to countries with low rates of taxes, and often to tax havens.

We highlighted in our study the tax planning process of Google Inc, , and we concluded that it adopted a set of strategies and benefited from the differences between the tax legislation of countries, We also concluded that tax havens are an important part of its tax planning strategies.

Key words: Multinational corporations, Tax planning, tax planning strategies, tax havens.

JEL classification: H32, F23.

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات ، فنظرا لخاصية الانتشار الجغرافي لهذه الشركات، تكون خاضعة للضريبة في العديد من الدول ، ولتخفيض عبئها الضريبي تلجأ لاعتماد استراتيجيات تهدف إلى نقل هذا العبء إلى دول ننخفض فيها معدلات الضريبة، أو تنعدم، و التي تدعى بالملاجئ الضريبية. ولقد سلطنا الضوء خلال بحثنا على احدى اهم الشركات المتعددة الجنسيات الرقمية، و المتمثلة في شركة Google Inc الامريكية للتعرف على عملية التخطيط الضريبي بها، حيث خالصنا إلى انها سعت إلى اعتماد مجموعة من الاستراتيجيات، و استفادت من الاختلافات بين التشريعات الضريبية للدول، و استخدمت مجموعة من الملاجئ الضريبية من أجل تحويل ارباحها إليها ، كما خالصنا إلى ان الملاجئ الضريبية تحتل مكانة هامة ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي لهذه الشركات.

الكلمات المفتاحية: الشركات متعددة الجنسيات ، التخطيط الضريبي، استراتيجيات التخطيط الضريبي، الملاجئ الضريبية.

مقدمة:

تتميز بيئة الأعمال اليوم باحتدام المنافسة بين الشركات ، مما دفعها للبحث بصفة مستمرة عن فرص لتخفيض التكاليف وتحسين اداءها، ورفع قيمتها، ولما كانت الضريبة من بين التكاليف التي على الشركات تحملها، والالتزام بتسديدها، اصبح من المهم بمكان البحث عن الطرق المناسبة من اجل تخفيض قيمة الضريبة إلى ادنى المستويات او إلى تفاديها بالكامل في بعض الأحيان، من خلال التخطيط الجيد للعمليات والأنشطة التي تمارسها كالتحويل عن طريق القروض للاستفادة من الوفورات الضريبية، وكذا الاستفادة من بعض الثغرات المتواجدة في التشريعات والقوانين الضريبية، من خلال ما يعرف بالتخطيط الضريبي.

اشكالية البحث: من أجل دراسة الموضوع قمنا بطرح الاشكالية التالية:

ما مدى أهمية استخدام الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات؟
وللإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:
- ما هو مفهوم التخطيط الضريبي الذي تمارسه الشركات متعددة الجنسيات وما هي استراتيجيته؟

- ما معنى مصطلح الملاجئ الضريبية؟، وما هي خصائصها؟
- فيما تتمثل إستراتيجية التخطيط الضريبي لشركة Google Inc.؟، وما مدى اعتمادها على الملاجئ الضريبية ضمن هذه الإستراتيجية؟
فرضيات البحث: من اجل دراسة وتحليل موضوع البحث، قمنا بصياغة الفرضيتين التاليتين:

- اعتماد الشركات المتعددة الجنسيات على مجموعة من استراتيجيات التخطيط الضريبي، والتي تسمح لها بتخفيض عبئها الضريبي؛
- تعتبر الملاجئ الضريبية ذات أهمية بالغة ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات؛
أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في:

- التعرف على التخطيط الضريبي ومختلف استراتيجياته والتي تعتمد على الشركات متعددة الجنسيات؛
- التعرف على أهمية الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات؛
- التعرف على واقع هذه الاستراتيجيات، ومدى استخدام الملاجئ الضريبية ضمن هذه الاستراتيجيات من خلال تسليط الضوء على شركة Google.
- أهداف البحث: يهدف بحثنا إلى تحقيق ما يلي:
- تسليط الضوء على خصائص الشركات متعددة الجنسيات، والتي يكون لها أثر على عملية التخطيط الضريبي بها؛
- التعرف على مختلف الاستراتيجيات التي تستخدمها الشركات متعددة الجنسيات لتخفيض عبئها الضريبي على المستوى الدولي؛
- تسليط الضوء على موضوع الملاجئ الضريبية، والتي تعتبر من أهم المواضيع في الجباية الدولية، والتعرف على خصائصها؛
- التعرف على الاستراتيجية الجبائية لأحدى أهم الشركات الرقمية في العالم Google Inc، ومدى اعتمادها على الملاجئ الضريبية.
- مناهج البحث: للإجابة على إشكالية البحث اعتمدنا المنهج الوصفي من أجل الإلمام بالجانب النظري للموضوع، والمنهج التحليلي من خلال تحليلنا لخصائص التخطيط الضريبي الدولي، وكذا تحليل الإستراتيجية الجبائية لشركة Google Inc الأمريكية.
- الدراسات السابقة: توجد مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع ونذكر منها:
- دراسة (نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، 2012)، ولقد هدف الباحث إلى دراسة العلاقة بين التخطيط الضريبي والاداء المالي للشركات المسجلة في السوق المالية المصرية، وذلك من خلال دراسة مجموعة من المؤشرات المالية، باعتبار أن التخطيط الضريبي الجيد يحقق وفر ضريبي و يؤدي إلى تعظيم ثروة الملاك، و لقد قام الباحث بدراسة عينة من تلك الشركات المسجلة، و توصلت نتائج

البحث إلى عدم وجود تأثير معنوي للتخطيط الضريبي على الأداء المالي لشركات الاستثمار المتداول سهمها في السوق المالي المصري.

- دراسة (صابر عباسي، 2016)، هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة دور التسيير بالقيمة بواسطة الضريبة في اتخاذ القرارات المالية، و اشكالية عدوانية الضريبة في المؤسسات الاقتصادية، و دراسة الخطر الضريبي، كما قام الباحث بدراسة لعينة من المؤسسات الأجنبية و الجزائرية ذات طابع دولي للفترة (2000-2013)، باستخدام أدوات النمذجة الاحصائية، حيث توصلت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات الأجنبية تعتبر الضريبة خطر و تحاول تسييرها من خلال مصاريف البحث و التطوير و الاهتلاكات، أما بالنسبة بالمؤسسات الجزائرية فلم تكن النتائج دالة بشأنها.

محاور البحث: لقد قسمنا بحثنا إلى المحاور التالية:

- المحور الأول: الشركات متعددة الجنسيات و استراتيجياتها للتخطيط الضريبي؛
- المحور الثاني: مفهوم الملائى الضريبية و خصائصها؛
- المحور الثالث: تحليل استراتيجية التخطيط الضريبي لشركة Google Inc الأمريكية.

المحور الأول: الشركات متعددة الجنسيات و استراتيجياتها للتخطيط الضريبي

سنتناول في هذا المحور مفهوم الشركات المتعددة الجنسيات و خصائصها و كذا مفهوم التخطيط الضريبي، و استراتيجياته على المستوى الدولي.

مفهوم الشركات متعددة الجنسيات (Multinational Corporations):

لقد تعددت التسميات التي اعطيت للشركات متعددة الجنسيات حيث نجد من يسميها الشركات عابرة للقارات، شركات عالمية، شركات عابرة القومية... الخ، لكنها تدل كلها على نفس المعنى، و تعتبر تسمية الشركة متعددة الجنسيات المصطلح الأكثر شيوعا و استخداما.

كما تعددت و اختلفت أيضا المفاهيم التي قدمها الباحثون حول الشركات المتعددة الجنسيات، فحسب "Vernon" تعتبر الشركات متعددة الجنسيات تلك

" الشركات التي يزيد رقم أعمالها أو مبيعاتها عن 100 مليون دولار أمريكي، والتي تملك تسهيلات أو فروع في ستة دول أجنبية على الأقل¹.

كما يعتبرها "Michel Ghirtman" أنها كل شركة تملك فروعاً في بلدين أو أكثر، وأن فروعها تحقق على الأقل 10% من رقم أعمال الشركة الأم².

كما يعتبرها "Michales" انها: إما أن تكون مؤسسة أو مجموعة من المؤسسات غالباً ما تكون كبيرة الحجم، و تنطلق من قاعدة وطنية، كما تقيم في الخارج عدة فروع باعتماد استراتيجية، وتنظيم عالميين³.

و من الواضح أنه يوجد اختلاف بين الباحثين حول مفهوم الشركات متعددة الجنسيات، ويرجع السبب في ذلك إلى الاختلاف حول المحددات المعتمدة من طرف كل واحد منهم، والتي يمكن ايجاز أهمها فيمايلي: ارتفاع كبير لرقم أعمالها وكبر حجمها، وجود عدة فروع في دول أجنبية وأن تمثل الفروع نسبة معينة من رقم الأعمال أو حجم الأصول للمؤسسة الأم، مركز القرار الموحد و الذي يكون في الدولة الأم، والبعد العالمي والاستراتيجي.

و من أهم الخصائص التي تتميز بها هذه الشركات نذكر: ارتفاع حجم مبيعاتها، انتشارها الجغرافي، اميزة احتكار الأسواق، استخدامها للتكنولوجيا، تنوع انشطتها ومنتجاتها.

من المهم بمكان أن نشير إلى ارتفاع درجة تركيز الشركات الأم للشركات متعددة الجنسيات في الدول المتقدمة، حيث تسيطر الولايات المتحدة الأمريكية و انجلترا وفرنسا على نحو ثلاثة أرباع هذه الشركات الموجودة في العالم .

و نظراً لخاصية الانتشار الجغرافي للشركات متعددة الجنسيات، تكون بذلك خاضعة للضريبة في عدة دول، كما يمكن أن تخضع أرباحها لنفس الضريبة في أكثر من دولة، مرة في دولة مصدر الدخل، و مرة أخرى في دولة الإقامة ، أي تقع في حالة ازدواج ضريبي، و نظراً لارتفاع قيمة الضرائب التي تتحملها هذه الشركات، فإنها تسعى لاستخدام استراتيجيات من اجل تخفيض قيمة الضريبة إلى أدنى المستويات، أو إلى تفاديها في بعض الأحيان، كاستخدامها للقروض في التمويل للاستفادة من الوفورات الضريبية، أو انشاء شركات و فروع لها داخل

الجنات الضريبية وتحويل الأرباح إليها، خاصة و أنها تمتلك الإمكانيات البشرية المؤهلة للقيام بعملية التخطيط من أجل تحقيق ذلك، وهو ما يدعى بالتخطيط الضريبي (planification fiscale).

مفهوم التخطيط الضريبي:

يرى كل من "W.Scholes, M.Wolfson" أن التخطيط الضريبي يهدف إلى تعظيم الأداء من خلال البحث عن تخفيض جميع التكاليف، سواء التكاليف الجبائية، أو تكاليف الصفقات⁴.

كما يعرف التخطيط الضريبي على أنه الاجراءات المتبعة من طرف الممولين لتخفيض الالتزامات الضريبية المستحقة، و التي لا تتعارض مع الاجراءات القانونية، بينما التهرب الضريبي هو عبارة عن التلاعب الذي يتم بواسطة الممولين لتخفيف عبء الضريبة بالطرق غير القانونية⁵.

و حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، فان التخطيط الضريبي هو عبارة عن الإجراءات المتخذة من طرف المكلف في اطار شؤونه الجبائية المهنية أو الشخصية، يهدف تخفيض عبئه الضريبي⁶.

أي أن التخطيط الضريبي يتمثل في تجنب المكلف لدفع الضريبة باستخدام طرق لا تتنافى مع القوانين و المراسيم السارية المفعول، كما يمكن أن يتم أيضا من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في تلك القوانين .

وعلى المستوى الدولي، يمكن أيضا للشركات الاستفادة من الاختلافات الموجودة في التشريعات الضريبية للدول، مثل انشاء شركات داخل الدول التي تكون فيها الضرائب على الأرباح منعدمة أو منخفضة، أو انشاء فروع داخل الدول التي لا تفرض الاقتطاعات من المصدر على توزيعات الأرباح...الخ، كما يمكنها الاستفادة مزايا الملاحي الضريبية ، خاصة منها الجبائية، و كذا الانتفاع من الاجراءات التي تمنحها اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، سواء الثنائية منها او متعددة الأطراف.

استراتيجيات التخطيط الضريبي الدولي: تعتمد الشركات متعددة الجنسيات

على استراتيجيات التخطيط الضريبي الدولي التالية:

- استراتيجية تحويل الأرباح: والمتمثلة في سعي الشركة إلى تحويل الأرباح

من الدول ذات ضغط ضريبي مرتفع إلى أخرى ذات ضغط ضريبي منخفض.

- استراتيجية سعر التحويل: يتمثل سعر التحويل في القيمة النقدية لأسعار

الصفقات التي تتم بين فروع الشركات التابعة لنفس المجموعة، والتي تقع في دول مختلفة، وتخص هذه الصفقات الأصول المادية، والمعنوية (كحقوق الملكية الفكرية)، والخدمات، وعمليات التمويل، وبما أن هذه الشركات غير مستقلة وتنتهي لنفس المجموعة، تكون اسعار الصفقات مختلفة عن أسعار السوق⁷، وهذا ما يسمح لها بتخفيض العبء الضريبي. والجدير بالذكر، أن أكثر من 60% من المبادلات التجارية العالمية تتم بين فروع الشركات.

- استراتيجية التمويل من خلال القروض: وتتمثل في منح قروض الى شركة

فرع متواجدة في دولة ذات ضغط ضريبي مرتفع، وهذا من اجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة هناك، من خلال الفوائد المترتبة عن تلك القروض، مما يسمح بتحقيق وفورات ضريبية.

- استراتيجية الادوات والشركات الهجينة: وهي عبارة عن الأدوات والشركات

التي تعتبر مختلفة من وجهة نظر تشريعات الدول، مما يسمح لها بأن تتمتع بمعاملة جبائية تفضيلية، حيث يمكن من خلالها خصم نفس التكاليف في دولتين مختلفتين، مثل بعض السندات التي تعتبر كسندات مديونية في دولة معينة، وسندات مساهمة في دولة أخرى⁸.

- استراتيجية تنظيم العلاقات بين الشركات: وذلك من خلال إنشاء اشكال

معينة من الشركات مثل الشركات القابضة، من أجل امكانية تحويل توزيعات الأرباح من الفروع إليها، و من أجل تفادي الخضوع للضريبة، يتم في كثير من الحالات اختيار انشاء هذه الشركات في الدول التي تعفي توزيعات الأرباح من الضريبة⁹.

خصائص التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات: تتمثل أهمها

فيما يلي:

- استخدام هذه الشركات للاختلافات الموجودة بين التشريعات الجبائية للدول التي تتواجد فيها حيث تركز ارباحها في الدول ذات ضرائب منخفضة أو منعدمة، وتخفف قيمة الأرباح في الدول ذات ضغط ضريبي مرتفع؛

- يتسم التخطيط الضريبي في هذه الشركات بنوع من التعقد، فغالبا ما تكون الارتباطات بين الفروع معقدة، كما أنها تستخدم عدة صيغ قانونية عند تواجدها في الدول المختلفة، ويرجع السبب في ذلك في معظم الأحيان إلى هدف تخفيض الضريبة؛

- اعتماد معظم هذه الشركات عند قيامها بالتخطيط الضريبي على انشاء فروع داخل الملاجئ الضريبية، كما يمكن أن تتواجد داخلها بأشكال اخرى، حيث توضح دراسة اجريت على اهم 100 شركة امريكية¹⁰، أن 82 شركة منها تمتلك فروعاً داخل الملاجئ الضريبية المعروفة مثل جزر كايمان، الهاماس، برمودا... الخ، الا انه يختلف عدد الفروع من شركة إلى اخرى

فهناك من يمتلك فرعاً واحداً مثل شركة BOING، و اخرى تمتلك أكثر من 300 فرع مثل BANK OF AMERICA.

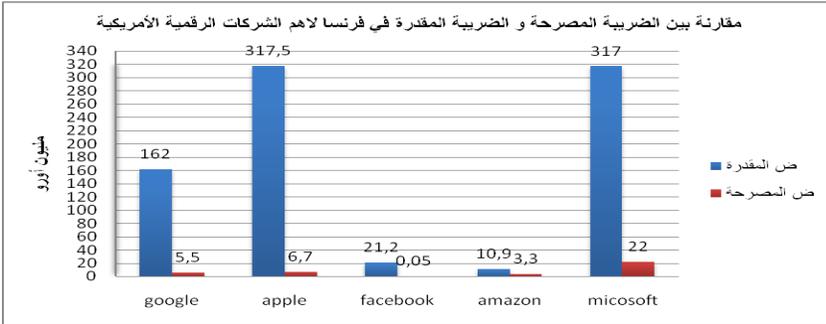
- استفادة هذه الشركات من المزايا التي تمنحها اتفاقيات الازدواج الضريبي، الثنائية منها ، او متعددة الأطراف، فإبرام هذه الاتفاقيات يكون لصالح الشركات التي تعمل على المستوى الدولي، من اجل خضوع الدخل للضريبة مرة واحدة فقط إما في الدولة مصدر الدخل، وإما في الدول الام للشركة ، غير انه اصبح هناك استخدام لهذه الاتفاقيات من طرف بعض الشركات الدولية، إلى جانب اجراءات و ترتيبات اخرى من أجل "ازدواج عدم الخضوع للضريبة" اي لتفادي الخضوع للضريبة في أية دولة.

- استخدام هذه الشركات بكثرة للارتباطات ما بين الفروع ، أو للارتباطات بين الفروع و الشركة الأم ضمن استراتيجياتها الجبائية، مثل الاقراضات، و الأتاوى المتعلقة بحقوق الملكية الفكرية، و مصاريف البحث و التطوير قصد تخفيض العبء الضريبي الاجمالي لهذه الشركات.

- قيمة الضريبة التي يتم تفاديها من خلال تطبيق هذه الشركات لاستراتيجياتها الجبائية تكون كبيرة جدا، ولتوضيح ذلك نتناول مقارنة بين قيمة الضريبة على الشركات (IS) المصرحة و الضريبة المقدرة لاهم خمس شركات رقمية امريكية تنشط في فرنسا لسنة 2011، من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم 01: يمثل مقارنة بين الضريبة المصرحة و الضريبة المقدرة في فرنسا

لاهم الشركات الرقمية



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على: Greenwich consulting, Etude comparative internationale sur la fiscalité des operateur telecomet les shemas d'optimisation fiscales des acteurs « over the-top », Avril 2013,p 5.

ويتضح من الشكل أن حجم الضريبة على الشركات المصرحة في فرنسا لاهم الشركات الرقمية هي اقل بكثير من الضريبة المقدرة و التي من المفترض دفعها للمصالح الضريبية الفرنسية فبالنسبة لشركة APPLE Inc تصرح ب ضريبة أقل ب 47 مرة من الضريبة المفترض دفعها (الحقيقية)، اما شركة Microsoft فتصرح ب ضريبة أقل ب 14 مرة من الضريبة المفترض دفعها، وهذا ما يوضح حجم الضرائب الكبير جدا التي تتفادى دفعها هذه الشركات باستخدامها لمختلف استراتيجيات التخطيط الضريبي.

المحور الثاني: مفهوم الملاجئ الضريبية ، خصائصها وأنواعها

مفهوم الملاجئ الضريبية: يعود مصطلح الملاجئ الضريبي أو الجنة الضريبية إلى المصطلح الانجليزي Tax Hven و الذي يقصد به اصطلاحا ذلك الاقليم أو

الدولة التي تنعدم فيها معدلات الضريبة أو تنخفض إلى معدلات أقل من تلك المعمول بها في باقي الدول الأخرى.

والشأن هو استخدام مصطلح الملاجئ أو الجنات الضريبية من طرف المتخصصين في المجال، اما الدول فتستخدم في نصوصها القانونية مصطلح النظام الجبائي التفضيلي (Regime fiscale favorable) ، كما هو الحال بالنسبة للقانون العام الضرائب الفرنسي، حيث اعتبرت المادة 238-أ منه انه " يعتبر شخص خاضع لنظام ضريبي تفضيلي في دولة أو اقليم معين، إذا كان الشخص لا يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة، أو أن يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة بمبلغ أقل من نصف المبلغ الواجب دفعه في فرنسا لو كان مقيما بها"¹¹.

خصائص الملاجئ الضريبية: حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، تعتبر الدولة أو الإقليم ملجأ ضريبيا إذا توفرت فيه الخصائص الأربعة التالية¹²:

- غياب الضريبة أو انخفاض معدلاتها؛
 - عدم وجود جهاز فعلي لتبادل المعلومات مع الدول الأخرى؛
 - غياب الشفافية حول سير الاجراءات التشريعية و الادارية، و الحفاظ على سرية المعلومات التجارية و البنكية؛
 - عدم الزامية ممارسة المتعاملين لنشاط فعلي داخلها، أي أنها لا تفرض على المتعاملين ضرورة التواجد الفعلي و المادي داخل اقليمها؛
 - بالاضافة إلى الخصائص العامة التالية:
 - الاستقرار الاقتصادي و السياسي؛
 - تطور القطاع المالي مقارنة بحجم البلد و اقتصاده؛
 - توفر البنية التحتية للاتصالات و النقل؛
 - انخفاض القيود على عمليات صرف العملة؛
 - تفادي ابرام أية اتفاقيات جبائية مع دول أخرى.
- و كل تلك الخصائص جعلت الملاجئ الضريبية مراكز استثمارية هامة تستقطب عددا هائلا من المستثمرين خاصة الشركات الدولية، حيث يمكنها الاستفادة من

المزايا الجبائية الممنوحة لهم (انعدام أو انخفاض معدلات الضريبة ،) و المزايا غير الجبائية كالحفاظ على سرية المعلومات حول حساباتهم البنكية. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الملاجئ قد تكون عبارة عن دولة، أو اقليم تابع لدولة، و التي قد يكون لديها ضغط جبائي مرتفع، و في كثير من الأحيان تكون هذه الملاجئ عبارة عن جزر.

أنواع الملاجئ الضريبية: يمكن تقسيم الملاجئ الضريبية إلى ثلاث مجموعات حسب المزايا الضريبية التي تمنحها للشركات و المتعاملين الاقتصاديين¹³:
-المجموعة الأولى/ دول أو أقاليم تنعدم فيها الضرائب: و يطلق عليها باللغة الانجليزية "Zero Havens" و هي عبارة عن تلك الأقاليم التي لا تفرض أي ضريبة على أرباح الشركات، و بالتالي تبقى هذه الأرباح خاضعة للضريبة في الدولة مصدر الدخل، أي الذي تحققت فيه فقط، غير أن هذا النوع من الملاجئ قليل جدا بالمقارنة بالنوعين الآخرين.

-المجموعة الثانية/ الدول أو الأقاليم التي تفرض ضرائب منخفضة، أو تفرض ضرائب على أوعية ضريبة محدودة: و التي تنقسم بدورها إلى:

أ-الدول أو الأقاليم التي تكون معدل الضريبة فيها على أرباح الشركات منخفض مثل مونتينيقر و التي تفرض معدل ضريبة على ارباح الشركات قدره 9%؛
 ب-الدول التي تفرض ضريبة بديلة للضريبة على أرباح الشركات و التي تكون منخفضة ايضا، مثل جزر الهاماس التي لا تفرض ضرائب على ارباح الشركات، ولكنها تفرض حقوق سنوية منخفضة للتراخيص؛
 ج-دول أخرى تخفض عمدا وعاء الضريبة على الأرباح، و ذلك من خلال منح اعفاءات لانواع معينة من الشركات هي شركات Offshore، أي التي لا تمارس نشاطا داخل الملجأ الضريبي، مثل الجزر العذراء البريطانية التي تعفى من الضرائب تلك الشركات التي لا تمارس اعمالها داخل اقليمها ؛

-المجموعة الثالثة/الدول التي تمنح مزايا لأنشطة معينة فقط: و ذلك بهدف تطوير و دعم تلك الأنشطة، و كمثال على ذلك نذكر "بنما" و التي تبلغ معدل الضريبة على ارباح الشركات فيها 25%، بينما تعفى من الضريبة، الأنشطة

البحرية و التي تدار من إقليمها و تحمل علمها، حيث تملك بنما ما يمثل 22% من الأسطول العالمي.

و سنعرض فيما يلي أهم الملاجئ الضريبية في العالم، مرتبة حسب مجموعة من المعايير منها: حجم الأرباح التي يتم تحويلها إلى هذه الملاجئ، درجة انخفاض معدل الضريبة على الأرباح، مؤشرات لسياسة ضريبية عدوانية، غياب الاقتطاع من المصدر... الخ¹⁴:

جدول رقم 01: يمثل أهم الملاجئ الضريبية في العالم

الترتيب	اسم الملجأ الضريبي	الترتيب	اسم الملجأ الضريبي
1	برمودا	9	هونغ كونغ
2	جزر كايمان	10	قبرص
3	هولندا	11	باهاماس
4	سويسرا	12	جيرزي
5	سنغفورة	13	باربادا
6	ايرلندا	14	جزر موريس
7	لوكسمبورغ	15	الجزر العذراء البريطانية
8	كوراساو (الكاربي) البحر	/	/

Source: www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp-race-to-bottom-corporate-tax-summ-fr.pdf

و نلاحظ من خلال الجدول رقم 01 أنه من بين أهم 15 ملجأ ضريبيا في العالم، توجد خمس دول اوروبية، اربع منها هي دول أعضاء في الاتحاد الأوروبي (هولندا، ايرلندا، لوكسمبورغ وقبرص)، و اقليم كوراساو الذي يعتبر اقليم مستقل ذاتيا داخل مملكة هولندا، بالاضافة إلى مجموعة من الجزر و اقاليم ما وراء البحار التابعة للملكة المتحدة البريطانية (جزر كايمان، الجزر العذراء

البريطانية، برمودا، باهاماس، بربادا)، أو أنها تتمتع بالحكم الذاتي ، لكنها تابعة للتاج الملكي البريطاني (كما هو الحال بالنسبة لاقليم جيرزي)، مما يدل على أن جزء كبير من اهم الملاجئ الضريبية في العالم، إما عبارة عن دول أوروبية، أو أنها ترتبط بهذه الدول، بشكل أو بآخر، وأغلب هذه الدول تنتمي للمنظمة العالمية للتنمية الاقتصادية، ومجموعة G20 (ما عدا سويسرا)، وهي نفسها التي لطالما نددت بممارسات الملاجئ الضريبية، خاصة فيما يتعلق بالشفافية حول المعلومات الضريبية و البنكية للشركات الدولية.

المحور الثالث: تحليل استراتيجية التخطيط الضريبي لشركة Google Inc

التعريف بشركة Google Inc: تعتبر شركة Google Inc شركة أمريكية للخدمات التكنولوجية. ، أنشأت سنة 1998 في كاليفورنيا بالولايات المتحدة الأمريكية، و التي أصبحت فرع لشركة Alphabet خلال أوت 2015، عرفت بمحرك بحثها الأكثر استخداما في العالم، كما أنها تملك العديد من المواقع و التطبيقات المشهورة مثل Google play Youtube, Android... الخ إلى جانب العديد من النشاطات في مجالات أخرى و التي تمارسها من خلال فروع أخرى، و تعتبر هذه الشركة أكبر شركة في العالم من حيث الرسمة البورصية و التي قدرت سنة 2016 ب 550 مليار دولار أمريكي، و تعتبر واحدة من بين الأربع شركات الرقمية العالمية، المعروفة ب GAFa و التي هي عبارة عن الأحرف الأولى لأسماء الشركات التالية:¹⁵ Google, Apple, Facebook, Amazon.com.

شرح استراتيجية التخطيط الضريبي لشركة Google Inc¹⁶:

شركة Google Inc خاضعة للنظام الضريبي للولايات المتحدة الأمريكية، و من أجل تخفيض قيمة الضريبة الاجمالية على أرباحها و التي تتحملها عبر العالم، تستخدم ضمن استراتيجيتها مجموعة من الفروع، حيث أنشأت شركة Google Inc الأمريكية شركة قابضة تعتبر فرعا لها يحمل اسم Google Ireland Holding و الذي تملكه بنسبة 100%، غير ان هذه الشركة ليس ايرلندية، على

عكس اسمها، ولكنها خاضعة للنظام الضريبي "في برمودا" والتي تعتبر ملجأ ضريبياً، ولقد تنازلت Google Inc لهذه الشركة عن حقوق ملكيتها الفكرية المتعلقة بمجمل انشطتها.

كما تملك شركة **Google Ireland Holding** بدورها، فرعاً في هولندا ويحمل اسم **Google Netherland BV**، وفرعاً آخر في أيرلندا يسمى **Google Ireland Limited**، حيث تنازل هذه الشركة لفرعها الأول (أي الفرع الهولندي) عن حقوق ملكيتها الفكرية، ثم يقوم هذا الفرع بدوره بالتنازل عن نفس الحقوق للفرع الأيرلندي أي **Google Ireland limited**.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الفرع الأخير هو من يمارس نشاطاً فعلياً، حيث يملك 3000 عامل ، و يحقق نسبة كبيرة جداً من الأرباح العالمية لشركة **Google Inc** خارج الولايات المتحدة الأمريكية، وتتمثل هذه الأرباح أساساً في المداخيل الشهرية ، كما يملك هذا الفرع بدوره فروع في مختلف دول العالم.

دور الملاجئ الضريبية ضمن استراتيجية التخطيط الضريبي لشركة

google Inc

سنتناول فيما يلي شرحاً للضرائب التي يتم تحملها في كل دولة¹⁷ : في **أيرلندا**: لقاء استخدامه لحقوق الملكية الفكرية، يدفع الفرع الأيرلندي **Google Ireland Limited**، أتاوى والتي تمثل 72% من رقم أعماله (المحصل من المداخيل الشهرية)، إلى الفرع الهولندي **Google Netherland BV**، وبما أن هذه الأتاوى تحول إلى دولة داخل الاتحاد الأوربي فإنها لا تخضع لاقتطاع من المصدر(حسب القانون الأيرلندي) ، ويخضع الباقي للضريبة على أرباح الشركات في أيرلندا بمعدل يعتبر جد محفز و المتمثل في 12.5%.

في هولندا: و بعد تحصيل الفرع الهولندي **Google Netherland BV** لتلك الأتاوى، يقوم بتحويل ما مقداره 99.8% منها إلى الشركة الأم له وهي **Google Ireland Holding** في برمودا، مقابل حصوله على حقوق الملكية الفكرية، و بالتالي فإن هذا الفرع يخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 25% لكن على وعاء قدره 0.2% من تلك الأتاوى ، أي أن الضريبة التي يتحملها هذا الفرع

تكون منخفضة جدا، ضف إلى ذلك أن هولندا لا تفرض أيضا اقتطاعا من المصدر للأتاوى التي تحول إلى خارج اقليمها مهما كانت وجهتها، وبالتالي فان الأتاوى (الممتثلة في 99.8 % من الأتاوى المحصلة من الفرع الايرلندي)، لا تخضع للضريبة في هولندا.

و حسب التقارير المالية الصادرة عن الفرع الهولندي لسنة 2014، فإنه تم تحويل معظم أرباحه والمقدرة ب 10.7 مليار أورو و 7 مليار أورو إلى برمودا.

في برمودا: يحول الفرع الهولندي الأتاوى إلى شركة **Google Ireland Holding** ، الخاضعة للنظام الضريبي في برمودا، لكونها تتم ادارتها من برمودا، و لكون مجلس الإدارة مقيم، و يجتمع هناك ، على الرغم من عدم ممارسة الشركة لنشاط داخل اقليمها. ونظرا لكون القانون الضريبي في برمودا يعفي الأرباح التي تحققها الشركات المسجلة من طرف غير المقيمين، و التي تمارس نشاطها خارج اقليمها، و هو ما ينطبق على **Google Ireland Holding**، و بالتالي تعتبر هذه الشركة معفية من الضريبة على الأرباح .

و يبقى على هذه الشركة تحويل الأرباح إلى الشركة الأم المتواجدة في الولايات المتحدة الأمريكية أي **Google Inc**، غير أن عملية التحويل تجعل هذه الأرباح خاضعة للضريبة بمعدل 35% ، و هذا بموجب القانون الأمريكي، الذي ينص على ألا تخضع أرباح الشركات الأمريكية و المحققة في الخارج للضريبة إلا إذا تم تحويلها و دخولها فعليا إلى اقليمها، و لهذا السبب فإن **Google Inc** تبقي أرباحها مخزنة في البنوك في برمودا.

و تجدر الإشارة إلى أن السلطات الأمريكية سمحت سنة 2005 بتخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 35% إلى 5% (أي تخفيضا بمقدار 30%) للشركات الأمريكية التي تحقق أرباحا في الخارج، و هو ما يسمى ب **Tax Holiday**، مقابل تحويلها لتلك الأرباح إلى الولايات المتحدة الأمريكية، و هو ما استفادت منه شركة **Google Inc** آنذاك. و لا تزال أرباح هذه الأخيرة مودعة في الخارج في انتظار الحصول على تخفيض مماثل مرة أخرى، اي منح السلطات لما يسمى ب **Tax Holiday** جديد.

من الواضح أن المزايا الجبائية التي تمنحها الملاجئ الضريبية و المتمثلة في إيرلندا، هولندا ، و برمودا ، هي التي مكنت شركة Google Inc من بناء و تطبيق هذه الاستراتيجية التي تعتبر ذات درجة من التعقيد، و تتطلب المعرفة التامة للقوانين الضريبية لهذه الدول و استخدامها بالشكل الذي يخدم مصالحها ، و يحقق الهدف الرئيسي من وراء هذا البناء و المتمثل في تخفيض العبء الضريبي.

الخاتمة: إن التخطيط الضريبي الذي تقوم به الشركات متعددة الجنسيات، و المتمثل في استخدام الطرق المشروعة لتخفيض الضريبة، يتطلب دراسة و دقة في اختيار الأدوات و الاستراتيجيات المناسبة، و معرفة تامة بالقوانين و التشريعات الضريبية لمختلف الدول، من أجل استخدامها بما يتلائم مع أهدافها و غالبا ما يكون ما يكون التخطيط الضريبي الدولي أكثر تعقيدا، مما لو تم على المستوى المحلي. و فيما يلي النتائج المتوصل إليها و الاقتراحات التي يمكن تقديمها في هذا الصدد:

نتائج الدراسة: من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن الشركات متعددة الجنسيات تولي أهمية بالغة لعملية التخطيط الضريبي من أجل تخفيض عبئها الضريبي الذي تتحمله في مختلف الدول و هذا ما اتضح من خلال دراسة حالة شركة Google Inc؛

- أن الشركات متعددة الجنسيات تستخدم مجموعة من استراتيجيات للتخطيط الضريبي الدولي في آن واحد، وتعمل على المزج بينها من أجل تحقيق أمثلية الضريبة، مثل الشركة محل الدراسة Google Inc التي تعتمد على استراتيجية تنظيم العلاقات بين الشركات (عند انشائها للشركة القابضة في برمودا)، و استراتيجيات تحويل الأرباح إلى الملاجئ الضريبية، وكذا سعر التحويل؛

- نظرا لخاصية ممارسة الشركات متعددة الجنسيات لنشاطها في عدة دول، تكون أمام إمكانية الاستفادة من الاختلافات بين التشريعات الضريبة للدول، و استخدامها لصالحها، مثل دول الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى قدرتها على استخدامها لبنود اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الدولي؛

- أن الملاجئ الضريبية تلعب دورا هاما ضمن استراتيجيات التخطيط الضريبي للشركات متعددة الجنسيات نظرا لمختلف المزايا الضريبية، و غير الضريبية التي تتميز بها هذه الملاجئ، وهذا ما تؤكد من خلال الشركة محل الدراسة، التي اعتمدت على ثلاث ملاجئ ضريبة في عملية تخطيطها الضريبي و سعت إلى الاستفادة من القوانين التحفيزية التي يمنحها كل ملجأ ضريبي من أجل تحقيق هدفها في تخفيض التزاماتها الضريبة.

الاقتراحات: من خلال دراستنا يمكننا تقديم الاقتراحات التالية:

- أنه على الشركات متعددة الجنسيات، عند قيامها بعملية التخطيط الضريبي، الانتباه إلى أن في كثير من الأحيان تمارس التخطيط الضريبي العدواني، أي التخطيط لتخفيض الضريبة بشكل قد يكون فيه تعدي على روح القانون، و ليس القانون بحد ذاته، و الذي من الممكن أن يعتبره البعض تهريا ضريبيا؛

- أنه على الدول و المنظمات الدولية الاجتهاد من أجل منع الاستخدام المفرط لبعض الاختلافات بين التشريعات الضريبية مثل الأدوات الهجينة، أو بعض بنود الاتفاقيات الجبائية، التي تسمح بازدواجية عدم الخضوع للضريبة.

قائمة الهوامش:

- ¹ عبد السلام ابو قحف، **اقتصاديات الأعمال**، بدون دار نشر، القاهرة، 1993، ص 245.
- ² Michel Ghirtman, **Les firmes multinationales**, édition Bouchene, Paris, 1988, p 04
- ³ Agnés Bénassy-Quéré and others, **Institutional determinants of foreign direct investment**, April CEPII, no 05/2005, p 45.
- ⁴ Soulef Dammak, **Impact de la fiscalite sur les decisions et modalités de financement des investissements ainsi que la valeur de la firme:analyse comapative**, These en vue de l'obtention de Doctorat en science de gestion, Université de Sfax, 2006, p 19.
- ⁵ نبيل عبد الرؤوف اراهيم، نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري (دراسة ميدانية تطبيقية)، مؤتمر بعنوان المنظومة الضريبية المستقبلية و أثرها على الاقتصاد و الاستثمار، مصر، سبتمبر، 2012، ص 06.
- ⁶ Assemble nationale de la republique française, la commission des finances et de l'économie générale et du controle budgetaire, rapport d'information de, n 1243 sur **l'optimisation fiscale des entreprises dans un context international**, juillet 2012, p 23.
- ⁷ Bernard Castagnède, **Precit de fiscalité internationale**, puf, 2ème edition, Paris, 2006, p 80.
- ⁸ Assemble nationale de la republique française, op.cit, p 49.
- ⁹ ibid, p 55.
- ¹⁰ Dan Smith, **Offshore shell games :the use of offshore tax havens**, u.s. parg, 2013, p 16.
- ¹¹ Bernard Castagnède, op.cit, p 112.
- ¹² OCDE, **Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial**, 1998, p 25.
- ¹³ Rapport de l'union européenne, op.cit, pp 40-41.
- ¹⁴ Oxfam, **La bataille des paradis fiscaux**, du site:www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp-race-to-bottom-corporate-tax-summ-fr.pdf, consulté le 17/09/2017.
- ¹⁵ fr.wikipedia.org/wiki/Google, consulté le :05/09/2017.
- ¹⁶ Assemblé nationale de la république française, op.cit, p 73.

Clemens Fuest and others, **Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform**, zew centre for european economic research, October 2013, pp 4-6.
Assemblée nationale de la république française, op.cit,p 76¹⁸