

الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي

- حالة الإيرلندية المزدوجة والساندويتش الهولندي لشركة غوغل -

Tax Havens and their Role in International Tax Evasion Case of the Google's Double Irish, Dutch sandwich

ريمة ضافري¹ *، محمد سعد الدين بلخيري²

¹ مخبر المحاسبة، المالية، الجباية والتأمين، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، daffri.rima@univ-oeb.dz

² مخبر الاقتصاد، المالية وإدارة الأعمال، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، belkhiri.mse@gmail.com

النشر: 2020/04/ 30

القبول: 2020/03/ 27

الاستلام: 2020/02/ 28

ملخص:

تعتمد آليات التهرب الضريبي الدولي الحديثة على استعمال الجنات الضريبية، حيث تقوم الشركات والأشخاص ذوي النفوذ بتطوير طرق جديدة لاستعمال هذه المناطق لصالحها. نحاول من خلال هذه الورقة تناول موضوع التهرب الضريبي من خلال الجنات الضريبية التي تعد إحدى الظواهر البارزة في عالمنا اليوم، والتي تتسبب في الكثير من الضرر للعديد من الدول والاقتصاديات. من أجل إبراز الجوانب الممكنة لهذه الظاهرة اعتمدنا على دراسة حالة مجمع شركة غوغل التي تستخدم أسلوبا يعرف باليرلندية المزدوجة والساندويتش الهولندي للتخفيف من العبء الضريبي والتهرب من دفع التزاماتها.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي الدولي؛ الجنات الضريبية؛ شركة غوغل.

رموز JEL: H26.

Abstract:

Modern international tax evasion mechanisms rely on using tax havens, thus companies and prominent people develop new ways to use these places to their advantage. This paper aims to address the issue of tax evasion through tax paradises which is a, important phenomenon that causes a lot of damage to many countries and economies nowadays. In order to highlight the possible aspects of this phenomenon we relied on a case study of the Google company complex that uses a method known as double Irish and Dutch sandwich to reduce the tax burden and evade payment of its obligations

Keywords: International tax Evasion; Tax havens; Google company.

(JEL) Classification : H26.

1. مقدمة

انتشرت في عصرنا الحالي ظاهرة التحايل التي يقوم بها عدد كبير من رجال الأعمال، كبريات الشركات في العالم ورؤساء دول تحت اسم شركات وهمية، وإنشاء حسابات تتمتع بسرية تامة لا تخضع لأي قوانين خاصة بالمراقبة، لإيداع أموالهم في الأماكن المعروفة بالجنات الضريبية للتهرب الضريبي، ووضع هذه الأموال

* المؤلف المراسل: ريمة ضافري، الإيميل: daffri.rima@univ-oeb.dz

في ملفات السرية. والجنات الضريبية (أو "المناطق غير المتعاونة" في التعبير القانوني الدولي) هي مناطق ترابية تتمتع باستقلالية كافية تسمح لها بسن قوانينها الخاصة فيما يتعلق بسياساتها المالية والضريبية، مما يوفر فرصة للراغبين في التهرب من دفع الضرائب في بلدانهم للجوء إليها سواء بطرق قانونية أو غير قانونية تحت غطاء جلب الاستثمارات الأجنبية، وهي تشجع بذلك على التهرب الضريبي للأفراد والشركات الفارة من المنظومات ظلمية لبلدانها الأصلية، وتسمح بتبييض الأموال المتدفقة عليها من كافة أرجاء العالم، والتي لا يُتَحَقَّق من مصادرها.

1.1. إشكالية البحث:

من خلال ورقتنا هذه سنحاول التطرق إلى دور هذه الجنات الضريبية في التهرب الضريبي الدولي وذلك بطرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما الدور الذي تقوم به الجنات الضريبية في التهرب الضريبي على المستوى الدولي؟

ومن أجل معالجة إشكالية الدراسة نصوغ الفرضيات التالية:

- تعتمد الجنات الضريبية على مجموعة من الموصفات التي تسمح لها بجذب ومساعدة الأشخاص والكيانات الراغبين في التهرب من الضرائب على المستوى الدولي؛
تتمحور آليات التهرب الضريبي الدولي في وقتنا الراهن حول استعمال الجنات الضريبية.

2.1. أهمية البحث:

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الانتشار الكبير لظاهرة التهرب الضريبي الدولي بالاعتماد على الجنات الضريبية، والحجم الكبير للأموال التي تمر سنويا عبر هذه المناطق دون خضوعها للضريبة، وقيام العديد من أشهر مجتمعات الشركات العالمية باستخدام تقنيات وأساليب معقدة تسمح لها باستغلال الجنات الضريبية لصالحها، والإخلال بالعدالة الضريبية.

3.1. أهداف الدراسة:

تهدف ورقتنا البحثية إلى ما يلي:

- توضيح المفهوم النظري والمميزات الخاصة بالجنات الضريبية؛
- عرض الطرق المختلفة التي تستعملها الشركات والأشخاص ذوي النفوذ للتهرب الضريبي الدولي؛

- دراسة حالة التقنيات التي يستعملها مجموع غوغل من أجل التهرب الضريبي باستخدام الجناات الضريبية.

وفيما يخص هيكل البحث فقد قمنا بتقسيمه إلى أربع أجزاء: يتناول الأول الأسس النظرية لكل من الجناات لظريبية والتهرب الضريبي الدولي فيما خصصنا الثاني للجناات الضريبية كآلية للتهرب ب الضريبي الدولي أما الجزء الأخير فهو يتعلق بدراسة حالة شركة غوغل التي تستعمل الجناات الضريبية في التهرب الضريبي الدولي والذي نحاول من خلاله أخذ شرح تقنية الايرلندية المزوجة والسندويتش الهولندي.

2. الأسس النظرية للجناات الضريبية والتهرب الضريبي الدولي

أصبحت الشركات متعددة الجنسيات تستطيع تخفيض ما تدفعه من ضرائب من خلال ما يعرف بالجناات الضريبية، ومن خلال هذا الجزء من البحثحاول التعرف ف على كل من الجناات الضريبية والتهرب ب الضريبي الدولي، وكيف يتم استخدام هذه الأماكن للتهرب ب من دفع الضرائب على المستوى الدولي.

1.2 مفاهيم أساسية حول الجناات الضريبية

يوجد العديد من التعريفات لمصطلح الجناات أو الملاذات الضريبية Tax Havens ويرجع هذا إلى تنوع مستوياتدراسة ومناقشة هذه الظاهرة بين الأكاديميين والاقتصاديين والسياسيين وممثلي المنظمات الدولية، حيث اصطلح على تسميتها بمصطلحات عديدة مثل الملاجئ الضريبية tax shelters، مقاطعات سرية secrecy jurisdictions، المراكز المالية الخارجية offshore financial centers، المراكز المالية الدولية international financial centers أو دول الإعفاء الضريبي States Without Taxation.

وهناك عدة أسباب تجعل البلد يعتبر جنة ضريبية، فقد تجد بعض الدول أنها لا تحتاج إلى فرض نفس معدلات الضرائب مثل البلدان الصناعية الكبرى لكي تحصل على دخل كاف لميزانياتها السنوية. وقد يقدم بعضها معدلا ضريبيا أقل للشركات الكبرى مقابل أن تقوم هذه الشركات بفتح فرع لها في البلد المضيف وتوظيف بعض السكان المحليين. وتجد مناطق أخرى تعتبرها طريقة لتشجيع كبرى الشركات من الدول الصناعية على نقل المهارات اللازمة للسكان المحليين. بالإضافة إلى ذلك، فإن بعض البلدان تجد ببساطة أنه من المكلف التنافس في العديد من القطاعات مع الدول الصناعية الكبرى لذا فإن معدل الضريبة المنخفض يمكن أن يساعدها على جلب الاستثمار الأجنبي.

ومن أهم تعريفات الجنات الضريبية يمكن إدراج ما يلي:

- هي مكان يسعى إلى جذب النقود من خلال عرضه مرافق وتسهيلات مستقرة سياسيا لمساعدة الأشخاص أو الكيانات على تجاوز القواعد والقوانين والأحكام التنظيمية للسلطات القضائية في الأماكن الأخرى (Shaxon, 2011, p. 19).

- الجنة الضريبية هي مقاطعة قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جداً أو معدومة وتعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه المقاطعات القضائية ميزة أخرى وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال (دياب، 2015، ص 5).

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الجنة الضريبية بأنها "البلدان التي لديها القدرة على تمويل خدماتها العامة بدون ضرائب على الدخل الأسمى أو بمعدل منخفض مما يجعلها مكان يتم استخدامه من قبل غير المقيمين للهروب من طرائب في بلد موطنهم" (خليفة، 2010، ص 13).

وتتفق هذه التعاريف على السمات الأساسية التي يمكن من خلالها تمييز الجنات الضريبية وأهمها ما يلي (Shaxon, 2011, pp. 19-20):

كل- الجنات الضريبية تقدم سرية وبأشكال مختلفة؛

- انخفاض معدلات الضرائب أو انعدامها؛

- تمتلك الجنات الضريبية خدمات مالية متطورة مقارنة بحجم اقتصادياتها الوطنية.

- تقوم هذه الأماكن بحماية اقتصادياتها الداخلية من التسهيلات التي تقدمها لتجنب الوقوع في خدع التهرب الضريبي التي تقدمها للغير، فعلى سبيل المثال قد تقدم إحدى الجنات الضريبية معدل ضريبة منعدم للغير المقيمين الذين يودعون أموالهم هناك في حين تفرض ضرائب كاملة على المقيمين؛

- يتم التحكم في السياسة الداخلية لهذه الدويلات من طرف أشخاص ذوي مصالح مالية من الخارج (وأحيانا تكون هذه المصالح المالية مخالفة للقانون).

تمثل هذه الخصائص ما تتمتع به أغلب الجنات الضريبية، إلا أن كل جنة ضريبية لها خصوصيتها واستعمالاتها، فمثلا في سويسرا -وهي من أشهر دول الجنات الضريبية على المستوى العالمي- نجد أن القانون المصرفي محاط بسرية مطلقة وخرق هذه السرية في هذا البلد مخالفة جزائية تستحق العقاب، مع ذلك هناك

إمكانية رفع هذه الحماية والسرية للمصارف في حالات نادرة ومحدودة جدا كالتحقيقات في الجرائم المتعلقة بغسيل الأموال (حبو، 2011، ص 425).

وجدير بالذكر هنا أن بعض الدراسات الحديثة ق بين مفهوم الجناات الضريبية والمراكز المالية الخارجية، وبالرغم من ذلك يوجد بعض اللبس عند استخدام كل منهما، لذلك بعد التعرف على الجناات الضريبية من المفيد التعرف على مفهوم المراكز المالية الخارجية لإزالة هذا اللبس، حيث تعرف المراكز المالية الخارجية بأنها "مجتمع تجاري أنشأ في ملاذ ضريبي، ويتألف من المحاسبين والمصرفيين والمحامين الذين يستغلون التشريع الضريبي في صالح غير المقيمين" (حامد، 2015، ص 8).

2.2. أنواع الجناات الضريبية

من أهم تصنيفات الجناات الضريبية التصنيف الذي جاء به لي هادنوم Lee Hadnum في كتابه "أفضل الجناات الضريبية في العالم الذي قسّم الجناات الضريبية وفقا لمعيار العبء المالي إلى ثلاث أنواع رئيسية هي (Hadnum, 2011, p.6): الجناات عديمة العبء الضريبي Nil-Tax havens؛ جناات تعفي الموارد الأجنبية Foreign source exempt havens؛ جناات منخفضة العبء الضريبي Low tax havens، وذلك كالتالي:

أ. الجناات عديمة العبء الضريبي Nil-Tax havens

هي الدول التي لا تفرض أي ضريبة من الضرائب المباشرة الرئيسية مثل ضرائب الدخل أو الضرائب على أرباح الشركات أو ضريبة أرباح رأس المال أو ضريبة الميراث، كما أنها تفتقر إلى معاهدات الازدواج الضريبي مع الغالبية العظمى من الدول المتقدمة، ومن أمثلة هذه الدول أنجويلا Anguilla، موناكو Monaco، برمودا Bermuda، فانواتو Vanuatu، جزر تركسوكايكوس The Turks & Caicos Islands (حامد، 2015، ص 9). وعلى الرغم من عدم وجود ضرائب في هذه المناطق، فإن حكوماتها لا تزال بحاجة إلى توليد بعض الإيرادات لتوفير الخدمات العامة، ولذلك قد تفرض رسوما صغيرة على وثائق تأسيس الشركة أو رسوم التسجيل السنوية للشركات، ومع ذلك فهذه النفقات عادة صغيرة (Hadnum, 2011, p.7).

ب. جناات تعفي الموارد الأجنبية Foreign source exempt havens

هي الدول التي لا تفرض ائب على الدخول التي تم الحصول عليها من مصادر أجنبية إذا كانت هذه المصادر لا تنطوي على أي نشاط محلي، ومن هذه الدول كوستاريكا Costa Rica و هونغ كونغ Hong Kong وسيشيل Seychelles وسنغافورة Singapore وبنما Panama.

هذا النوع من الجنات الضريبية يعني من الضرائب أي دخل مكتسب من مصادر أجنبية، بشرط مصدر الدخل الأجنبي لا ينطوي على أي نشاط تجاري محلي، كما أن بعض الملاذات الضريبية الأخرى لا تسمح حتى للشركة بإجراء الأعمال التجارية داخليا في حالة المطالبة بالمزايا الضريبية. وتطالب الجنات الضريبية مثل بنما وجبل طارق من الشركة أن تقرر وقت التأسيس ما إذا كان مسموحا لها بالقيام بأعمال تجارية محلية (وبالتالي تفرض ضرائب على أرباحها في جميع أنحاء العالم)، أو على الأعمال الأجنبية وحدها، وبالتالي خالية من الضرائب.

ج. جنات منخفضة العبء الضريبي Low tax havens

هي الدول التي تفرض ضرائب على دخل السكان في جميع أنحاء العالم، وتقدم نوايا ضريبية، وفرص لاستخدام معاهدات الازدواج الضريبي من أجل تخفيف العبء المالي، ومن هذه الدول النمسا Austria، وبربادوس Barbados وسويسرا Switzerland وهولندا The Netherlands (حامد، 2015، ص 9).

3.2. الدول المصنفة كجنات ضريبية

يتفق معظم الاقتصاديين على أن أول ملاذ ضريبي "حقيقي" هو سويسرا، حيث كانت البنوك السويسرية منذ فترة طويلة ملاذا لرأس المال للأشخاص الفارين من الاضطرابات الاجتماعية في روسيا وألمانيا وأمريكا الجنوبية وأماكن أخرى. وفي الجزء الأول من القرن العشرين في السنوات التالية مباشرة للحرب العالمية الأولى، أطلقت حكومات أوروبية كثيرة ضرائب بشكل مكثف للمساعدة في دفع تكاليف جهود إعادة الإعمار في أعقاب الدمار الذي خلفته الحرب العالمية الأولى. وبصورة عامة، ظلت سويسرا محايدة خلال فترة الحرب وتجنبت إعادة بناء بنيتها التحتية، وبالتالي كانت قادرة على الحفاظ على مستوى منخفض من الضرائب، ونتيجة لذلك كان هناك تدفق كبير لرؤوس الأموال إلى البلد لأسباب تتعلق بالضرائب.

وقد قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE سنة 2000 بوضع قائمة ابتدائية للدول المصنفة كجنات ضريبية، وهي القائمة التي دخلت عليها تعديلات عديدة مع مرور الوقت، حيث أن 9 بلدان موجودة في القائمة الحالية لم تكن موجودة في القائمة الابتدائية (Gravelle, 2015, p. 731).

يوضح الجدول رقم (01) دول الجنات الضريبية طبقاً للموقع الجغرافي كما تصنفها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE، ويشمل هذا الجدول على 50 دولة ضمن القوائم المختلفة للجنات الضريبية مرتبة حسب الموقع الجغرافي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن بعض المنظمات غير الحكومية مثل منظمة "شبكة العدالة الضريبية" تعتمد معايير أكثر صرامة في تصنيفها مقارنة بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (حامد، 2015، ص 11). وبالرغم من هذا التصنيف فالجنات الضريبية فهي تتفاوت فيما بينها طبقاً لاتفاقيات تبادل المعلومات التي تعقدها هذه الدول، فطبقاً لتصنيف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD يمكن التفريق بين ثلاث مجموعات من الجنات الضريبية: "قائمة بيضاء" وهي البلدان التي تنفذ معايير الجودة المتفق عليها عالمياً، و"قائمة رمادية" وهي الدول التي التزمت بهذا المعيار ولم تتفاد التغييرات اللازمة لتنفيذ هذه المعايير، و"قائمة سوداء" وهي الدول التي لم تنفذ هذه المعايير ولم تلتزم بها (حامد، 2015، ص 12).

الجدول رقم (01): الجنات الضريبية طبقاً للموقع الجغرافي

الدول	الإقليم
أنجويلا، أنتيغا وباربودا، أروبا، البهاما، بربادوس، جزر فيرجن البريطانية، جزر كايمان، دومينيكا، غرينادا، مونتسيرات، جزر الأنتيل الهولندية، سانت كيتسونيفيس، سانتلوسيا، سانت فنسنت وجزر غرينادين، جزر تركسوكايكوس، جزر فيرجن الأمريكية.	الكاريبى وجزر الهند الغربية
بميزو كوستاريكا وبنما	أمريكا الوسطى
هونغ كونغ وماكاو وسنغافورة	سواحل شرق آسيا
ندور او جزر القناة الانجليزية (غيرنيسوجيرسي)، قبرص، جبل طارق، جزيرة مان، إيرلندا، ليختنشتاين، لوكسمبورغ، مالطا، موناكو، سانمارينو، سويسرا.	أوروبا والبحر الأبيض المتوسط
جزر المالديف وموريشيو سوشييل	المحيط الهندي
البحرين والأردن ولبنان.	الشرق الأوسط
برمودا	شمال الأطلسي
جزر كوك، جزر مارشال، وساموا، وناورو، ونيوي، وتونغا، فانواتو.	المحيط الهادي

وجنوب المحيط الهادي	
غرب إفريقيا	ليبيريا

المصدر: Jane G.Gravelle, Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion,

Congressional Research Service, R40623, January 15th 2015, P 728.

3. مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي الدولي

1.3. تعريف التهرب الضريبي الدولي

إنّ التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته، لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرائق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعه أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة (حبو، 2011، ص 420).

فالتهرب الضريبي الدولي ممارسة تهدف إلى الاستفادة من امتيازات أو التملص من نظام ضريبي لدولة معينة، وذلك دون الخرق الواضح للنصوص القانونية، وباللجوء إلى تشويه واقع التحويلات المالية (Burger, 2011, p. 23).

وعرّف Neuer التهرب الضريبي الدولي بأنه "كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول، ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشروع دولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفر لديه إرادة التهرب أو لا، وأيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيض عبئه الضريبي أو التخلص منه تماما (مهداوي، 2015، ص 4).

ومن خلال هذه التعاريف يمكن ذكر الاختلافات التالية بين التهرب الضريبي الدولي والمحلي (حبو،

2011، ص 427):

- التهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، في حين التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب من الضريبة في البلد التي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة. وفي هذه الحالة التهرب الدولي يلحق خسارة نهائية بالخبزينة العامة للدولة، لأن الوعاء الضريبي في هذه الحالة يخرج من إقليم تلك الدولة ويعد نقصاً في ثروتها القومية.

- من حيث طرق المكافحة حيث تكون الوقاية والمعالجة من التهرب الضريبي الداخلي عن طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه، فهي تلجأ في بعض الحالات إلى إجراءات ردعية صارمة كالسجن وغرامات... في حين التهرب الضريبي الدولي يتم التنسيق لمواجهة باللاجوء إلى الاتفاقيات الثنائية ومتعددة الأطراف. فدولة نامية مثلاً لا تستطيع الحصول على معلومات تخص رعاياها في الخارج إلا بالتبادل الدولي للمعلومات الذي يساعد في مواجهة التهرب الضريبي الدولي باعتبار أن الدول النامية هي الأكثر تضرراً مقارنة بالدول المتقدمة خصوصاً في الدور الذي تمثله الضريبة فيها.

2.3. أسباب التهرب الضريبي الدولي

يلجأ المكلفون بالضريبة في دولة ما إلى التهرب الضريبي لأسباب عديدة يمكن تصنيفها في ثلاث فئات هي (مهداوي، 2015، ص 4):

الفئة الأولى: عيوب التشريع الضريبي: تتمثل هذه العيوب في ارتفاع معدلات الضريبة أو إحجاف في حق بعض الفئات أو المناطق، سوء الصياغة أو وجود ثغرات في التشريع الضريبي.

الفئة الثانية: عيوب الإدارة الضريبية: تعني أساساً تعقيد الجهاز الإداري المكلف بتحصيل الضرائب، وانعدام المرونة وسوء تقدير الضريبة من قبل بعض الإدارات الضريبية.

الفئة الثالثة: غياب الوعي الضريبي: غياب وعي المكلف وإيمانه بأن هدف الضريبة هو تحقيق النفع العام.

وعلى المستوى الدولي يمكن إرجاع أسباب التهرب الضريبي أساساً إلى عدم تجانس النظم الضريبية العالمية، فالاتفاقيات التي تهدف إلى معالجة ظاهرة التهرب الضريبي بين الدول النامية أو بينها وبين الدول المتقدمة لم تساعد في حل هذا المشكل، ويرجع هذا إلى اختلاف الأسعار الجبائية وتقنيات إخضاع رؤوس الأموال الأجنبية للضريبة. بالإضافة إلى وحدة الأصول الاقتصادية للتهرب الضريبي في الدول النامية، والمقصود

بوحدة الأصول الاقتصادية للتهرب الضريبي أن التهرب بظاهرة طبيعية في كل دولة متخلفة على المستوى الاقتصادي، فالتهرب الضريبي لا يختلف حجماً وكيفاً ولو اختلفت درجة النمو الاقتصادي في هذه البلدان.

3.3. آليات التهرب الضريبي الدولي

إضافة إلى استعمال الجنات الضريبية والذي سنتطرق له بالتفصيل من خلال الجزء الموالي من هذا العنصر، يستعمل المتهربون من الضرائب على المستوى الدولي الآليات التالية:

أ. آلية الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل Les Prix de Transfert

سعر التحويل هو السعر المحدد لتحويل السلع أو بيعها بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض، أو بين المركز الرئيسي (الشركة الأم) وفروعها في الأسواق الدولية، أو هو عبارة عن الثمن المحدد لبيع السلع بين أعضاء عائلة الشركة الواحدة. يتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل كما يلي (حبو، 2014، ص 427):

- إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة متعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار.
- التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تخفض من النفقات، ومن ثم تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الضرائب المنخفضة، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد.

- عند توزيع الأرباح ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم، وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.

ب. آلية المنشأة الثابتة

ظهر مصطلح المنشأة الثابتة حديثاً وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تلجأ إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي، فمشكلة وجوب خضوع الشركات متعددة الجنسيات للضريبة وتلافياً لظاهرة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان لزاماً وجود حل على هذا المستوى، لهذا فقد استقر الفقه

الضريبي الدولي على مبدأ مهم هو "ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الثابتة"، ومصطلح المنشأة الثابتة يشير إلى منشأة ثابتة للأعمال يمارس المشروع الأم بواسطتها كل أو جزء من نشاطه. يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات متعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الثابتة بإحدى الطرائق الآتية (حبو، 2014، ص 427):

- إما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الثابتة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب.
- أما إذا قامت بإنشاء هذه المنشأة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التنسيق، التوزيع، ...) بحيث إنأخطوَدتَ كلاً منه منفرداً لا تمثل منشأة ثابتة، ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع للضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.

4.3. الجناات الضريبية كآلية للتهرب الضريبي الدولي

يتم التهرب الضريبي باستخدام الجناات الضريبية عن طريق (مهداوي، 2015، ص 2):

- 1- إنشاء الشركات الوسيطة أو الساترة: *écrans, relais, trusts* في الجنة الضريبية، وهو المبدأ الذي يرتكز عليه النظام والتركيب الدولي، هذه المنشآت -في الواقع- لها دور في الوساطة وفي تمركز مداخيل منظمي هذه التعاملات والذين يتمنون أن لا يتم ضبطهم من قبل الإدارة الضريبية في بلد إقامتهم، إذ ينهض كيان الشركة الساترة على مجموعة عناصر معينة، وهذه العناصر هي:

- أنها شركة يتم تأسيسها في بلد ذي معدل ضريبة منخفض أو لا تفرض ضرائب فيها نهائياً.

- - يتم تأسيس هذه الشركة والسيطرة عليها من قبل أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد ذي معدل ضريبة مرتفع.

- استخدام مناورة التهرب الضريبي الدولي من خلال هذه الشركة يقوم على أساس إدارة الإيرادات وتوجيهها من الشركة الأم إلى الشركة الساترة، لأجل تمكين الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل.

والصعب في هذه الطريقة تحديد هوية المالكين الحقيقيين لهذه الشركات ومكانهم، فالمقر في الجنة الضريبية وهمي، في حين أن المقر الحقيقي في البلد الأم، ومن هناك تقوم هذه الأخيرة بالإدارة والتوجيه.

2- تخفيض التكاليف في الجنات الضريبية، ومنه التقليل من العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في الدول ذات الجنات الضريبية، وهذا قبل توزيع الأرباح.

3- أما بعد توزيع الأرباح فإن الشركات الوليدة الموجودة في الجنات الضريبية لا تقوم بتحويل أرباحها إلى الشركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، وإنما تعيد استثماره في الجنات الضريبية نفسها أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعاً للضريبة.

إضافة إلى ذلك، للجنات الضريبية استخدامات أخرى، فعلى مستوى الشركات، تلجأ الكثير من الكيانات إلى تملك فرع من شركتها في جنة ضريبية بهدف التلاعب في حساباتها بحيث تظهر أغلبية أرباحها في الشركة المسجلة في الملاذ الضريبي وتختفي من "الفرع" المسجل في الدولة التي تشتغل به فعلياً، وينتهي بنا الأمر إلى أن الشركات العملاقة لا تدفع الضريبة في المكان أو الدولة التي تحقق فيها الأرباح. ولعملية تحويل الأرباح وسائل عدة وأهمها أن الأجزاء المختلفة من نفس الشركة تدفع الأموال لنفسها بشكل اصطناعي في مقابل "بضائع وخدمات" ضمن خطتها لتوزيع الربح بين الأجزاء المختلفة للشركة وتحديد كمية الضرائب التي ستدفعها الشركة متعددة الجنسيات (دياب، 2015، ص 6).

4. تقنيات التهرب الضريبي الدولي لشركة غوغل Google عبر الجنات الضريبية

1.4. تقديم شركة غوغل Google

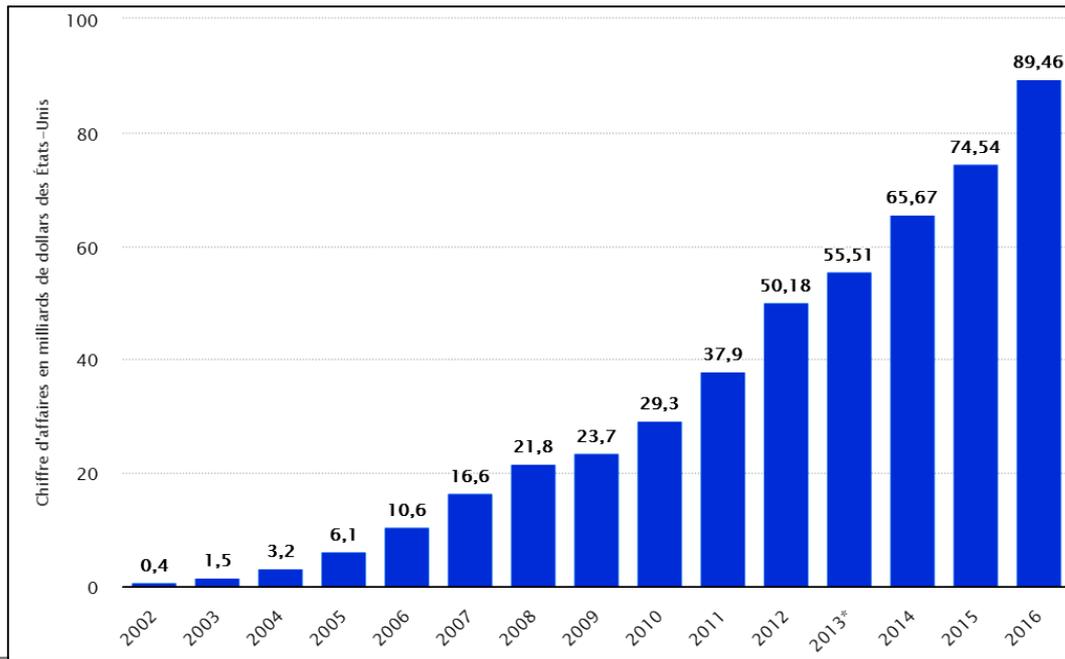
عملاق التكنولوجيا غوغل Google شركة أمريكية عالمية تأسست في عام 1998، وهي شركة دولية مختصة في خدمات الإنترنت ومقرها في ولاية كاليفورنيا، الولايات المتحدة الأمريكية، وفي أوت 2015 تمت إعادة تنظيم وتشكيل جميع خدماتها ومشاريعها بما فيها محرك البحث وهيكلتها تحت مظلة شركة جديدة تدعى Alphabet Inc، وقد تم تصميم غوغل في الأصل كمحرك بحث يستند إلى خوارزمية ترتيب الصفحات PageRank وهي تقدم الآن العديد من المنتجات للكمبيوتر المكتبي والجوال والإنترنت. ويبقى محرك بحث غوغل المنتج المركزي للشركة مع الخدمات الإعلانية وأدوات الاتصال والنشر وأدوات التطوير والأدوات الإحصائية والخرائط.

بالإضافة إلى ذلك، فإن غوغل هي منتج نظام التشغيل أندرويد للهواتف النقالة ونظام التشغيل كروم OS وغوغل TV بالإضافة إلى تطبيقات الكمبيوتر مثل متصفح غوغل كروم وتطبيقات الإنترنت المستندة إلى منتجات غوغل السابقة. وفي الآونة الأخيرة، طورت غوغل بعض الأجهزة كسلسلة جهاز الهاتف المحمول نيكزس Nexus وجهاز الكمبيوتر الزجاجي المحمول Google Glass والسيارات بدون سائق.

وعلى الرغم من تعدد منتجاتها، إلا أن شركة غوغل لا تزال تحصل على معظم إيراداتها من إعلانات الإنترنت على موقع غوغل ومواقع شبكة غوغل. في عام 2012، جاء أكثر من ثلثي إيرادات غوغل من الإعلانات على موقع غوغل. وتتحقق إيرادات أخرى من تراخيص المنتجات ومؤخرا بواسطة المحتوى الرقمي وتطبيقات الهواتف المحمولة. وعلى الرغم من أن متجر غوغل بلاي لديه حجم تحميل أعلى من تطبيق من أبل أب ستور، إلا أنه لا يزال متخلفا من حيث إجمالي حصة أرباح التطبيقات.

وقد بلغت إيرادات غوغل السنوية في عام 2016 ما يقارب 89.46 مليار دولار أمريكي تتأتى بشكل أساسي من عائدات الإعلانات البالغة 79.38 مليار دولار أمريكي في عام 2016. وفي ماي 2015، اعتبرت غوغل أكبر شركة إنترنت في العالم، حيث بلغت قيمتها السوقية في البورصة 373 مليار دولار أمريكي (Statista, 2017). ويمثل الشكل رقم (01) تطور رقم أعمال مجمع غوغل منذ سنة 2002 إلى غاية 2016.

الشكل رقم (01): تطور رقم أعمال مجمع غوغل منذ سنة 2002 إلى غاية 2016.



المصدر: [/https://fr.statista.com/statistiques/565392/chiffre-d-affaires-annuel-de-google](https://fr.statista.com/statistiques/565392/chiffre-d-affaires-annuel-de-google)

Date d'accès le 16/11/2019 à 19h00.

وبالنسبة لفرع شركة غوغل فيعمل في شركة الرئيسة في الولايات المتحدة الأمريكية وفروعها العالمية أكثر من 20,000 ألف موظف يشغلون وظائف مختلفة، وفيما يلي قائمة بأغلب الفروع الأمريكية والعالمية لمكاتب شركة جوجل:

الجدول رقم (02): فروع شركة غوغل

الدولة	فرع شركة غوغل	الدولة	فرع شركة غوغل
فرنسا	مكتب باريس	الولايات المتحدة الأمريكية	مكتب شيكاغو
ألمانيا	مكتب هامبورغ	الولايات المتحدة الأمريكية	مكتب تكساس
المجر	مكتب بودابست	الولايات المتحدة الأمريكية	مكتب ديترويت
إيطاليا	مكتب إيطاليا	الولايات المتحدة الأمريكية	مكتب نيويورك
هولندا	مكتب أمستردام	الولايات المتحدة الأمريكية	مكتب سان فرانسيسكو
النرويج	مكتب أوسلو	الولايات المتحدة الأمريكية	مكتب سياتل
روسيا	مكتب موسكو	الولايات المتحدة الأمريكية	مكتب واشنطن
إسبانيا	مكتب مدريد	أستراليا	مكتب ملبورن
السويد	مكتب ستوكهولم	الصين	مكتب بكين
المملكة المتحدة	مكتب لندن	الصين	مكتب هونغ كونغ
كندا	مكتب مونتريال	الهند	مكتب بنغالور
كندا	مكتب تورونتو	الهند	مكتب بومباي
البرازيل	مكتب سان باولو	اليابان	مكتب طوكيو
المكسيك	مكتب المكسيك	كوريا الجنوبية	مكتب سيول
مصر	مكتب القاهرة	سنغافورة	مكتب سنغافورة
الأرجنتين	مكتب بوينس آيريس	تايوان	مكتب تايبيه

الإمارات العربية المتحدة	مكتب دبي	الدنمارك	مكتب كوبنهاغن
تركيا	مكتب إسطنبول	فنلندا	مكتب هلسنكي

المصدر: Barbara Farfan, "Google World Headquarters and other locations", the balance, Edited on: August 18th 2017, available on <https://www.thebalance.com/google-headquarters-offices-2892790>, 2017./date of access 10/11

2.4. التهرب الضريبي الدولي لشركة غوغل

تداول وسائل الإعلام المختلفة أخبارا تشير إلى أن جوجل قامت بتوفير 3.6 مليار دولار من الضرائب العالمية في عام 2015 عن طريق نقل 14.9 مليار يورو (15.5 مليار دولار) إلى شركة صورية في جزيرة برمودا، وفقا لما كشفته سجلات قانونية في هولندا، وهذا المبلغ، الذي حولته الشركة من خلال فرعها الهولندي، "جوجل هولندا هولدينج بي في Google Netherland BV" وبعدها إلى برمودا، أكبر بنسبة 40% من عام 2014، وفقا لملفات قدمتها الشركة إلى الغرفة الهولندية للتجارة يوم 12 ديسمبر 2016، وعن طريق نقل معظم الأرباح الدولية إلى برمودا، نجحت الشركة في تخفيض معدل الضريبة الفعلي خارج الولايات المتحدة إلى 6.4% في عام 2015، وفقا لكشوف "ألفا بيت" المالية لدى لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (Statistica, 2017).

وقامت شركة "ألفا بيت" بنقل التحويل المالي من أرباحها غير الأمريكية عبر الشركة الهولندية التابعة لها التي لا يوجد بها موظفون، وقد استخدمت هذه الشركة منذ عام 2004 تقنيتين من التغطية: المزدوج الأيرلندي أو Double Irish والساندويتش الهولندي sandwich hollandais.

المزدوج الأيرلندي والساندويتش الهولندي

يستغل هيكل «الأيرلندي المزدوج» التعاريف المختلفة لمقرات الشركات وما يترتب عليها من ضرائب في أيرلندا، والولايات المتحدة، حيث تفرض «دبلن» ضرائب على الشركات التي تتم إدارتها في أيرلندا، أما الولايات المتحدة تفرض ضرائب على الشركات المسجلة فيها. وتقوم الشركات التي تستغل هذا الهيكل الضريبي بتسجيل الملكية الفكرية في شركة أيرلندية تتم إدارتها من ملاذ ضريبي مثل برمودا. يطلق على هذه التقنية "الأيرلندية المزدوجة" لأنها تتطلب اثنين من الشركات الأيرلندية لاستكمال عملها (Baker, 2017):

- الشركة الأيرلندية الأولى هي غوغل أيرلندا ل.ت.د Google Ireland Ltd التي تدير مبيعات غوغل في أوروبا والشرق الأوسط وأفريقيا حيث تجمع الإيرادات المحققة خارج الولايات المتحدة الأمريكية (عائدات الإعلانات).

- الشركة الأيرلندية الأخرى هي شركة غوغل إيرلاند هولدينغز Google Ireland Holdings التي تمتلك حقوق الملكية الفكرية للمجموعة خارج الولايات المتحدة وتتميز بأن مقرها في أيرلندا ولكنها تحكمها قوانين برمودا الجنة الضريبية التي يقع فيها بها مجلس إدارتها ونظام الضرائب في برمودا لا يفرض ضريبة على دخول الشركات، وبالتالي تعتبر الدولة الأيرلندية المقر الرئيسي للشركة في برمودا وهي تفرض ضريبة على الشركات التي تتم إدارتها في أيرلندا فقط.

- في الحالة العادية، إذا قامت الشركة بتحويل الإيرادات من LTD إلى Holdings تقتطع مصالح الضرائب الأيرلندية الضريبة من المصدر، لأن هذه الأخيرة ليست شركة أوروبية، ولكنها تقع قضائياً في جنة ضريبية بعيدة.

- وهنا يأتي دور "le sandwich hollandais" "الساندويتش الهولندي" الذي يسمح بتفادي هذه الثغرة.
- هولندا دولة أوروبية، ويسمح النظام الضريبي الأيرلندي بتحويل الأموال بين فروع الشركات الأوروبية المسجلة دون قيود أو أن تخضع لضريبة، خلافاً لتحويل الأموال من أيرلندا إلى خارج المجموعة.
- فنقوم شركة غوغل أيرلندا ل.ت.د Google Ireland Ltd بتحويل الأموال إلى شركة تغطية هولندية، وهي شركة غوغل هولندا ب.ف Google Netherland BV (لا يوجد اقتطاع من المصدر لأنها تبقى بين الأوروبيين) وبهذا فهي لا تخضع لضرائب في أيرلندا.

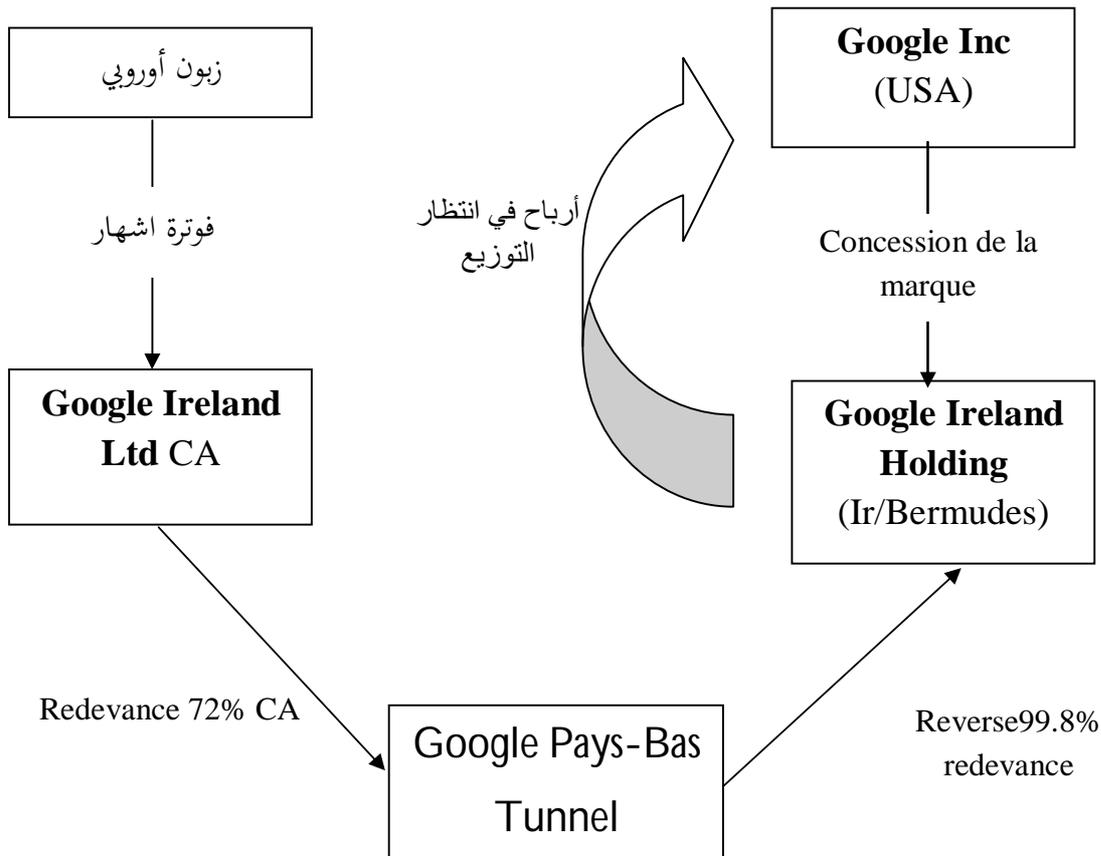
- بدورها تقوم الشركة الهولندية بنقل هذه الأموال إلى شركة غوغل إيرلاند هولدينغز Google Ireland Holdings (لا يوجد اقتطاع من المصدر لأن هولندا لا تفرضه على عوائد حقوق الملكية الفكرية) هذه الشركة التي يقع مقرها الرئيسي في برمودا حيث لا توجد أي ضريبة على أرباح الشركات هناك وبالتالي تتمكن غوغل من بإيداع هذه الأموال في حساباتها في برمودا دون الخضوع لأي ضريبة.

وفي النهاية، تنهرب غوغل من ضريبة الشركات، وتراكم عاماً بعد عام أرباحاً خارج الولايات المتحدة (وصلت إلى 58.3 مليار أورو في عام 2015 حسب لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية)، هذه العملية "المزدوج الأيرلندي / الساندويتش الهولندي" "Double Irish/sandwich hollandais" مستمرة منذ عام

2004. وسمحت لغوغل بتقليل (في عام 2015) ما يصل إلى 6.4% من معدل الضريبة على الأرباح المحققة خارج الولايات المتحدة الأمريكية. وهو ما يثير غضب المفوضية الأوروبية وبعض البلدان مثل فرنسا أو إسبانيا. يوضح الشكل رقم (02) آلية عمل هتين التقنيتين.

ومن كبريات الشركات العالمية التي تستعمل هذه التقنية أيضا نجد كلا من Eli Lilly ،Apple Inc ،Pfizer Inc ،Oracle Corp ،Microsoft ،Forest Laboratories ،Facebook ،and Company ،Adobe Systems. وكانت الحكومة الإيرلندية أغلقت الثغرة الضريبية التي تسمح بترتيبات "المزدوج الإيرلندي" الضريبية في عام 2015، والشركات التي تستخدم بالفعل هذا الترتيب، مع ذلك، سمح لها بالاستمرار في توظيفها حتى نهاية عام 2020.

الشكل رقم (02): الإيرلندية المزدوجة والسندويتش الهولندي



المصدر: <https://tempsreel.nouvelobs.com/economie/20161221.OBS2983/google-a-evite-4-milliards-d-euros-d-impots-grace-a-ses-acrobaties-en-2015.html>

5. الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية إظهار الدور الذي تلعبه الجناات الضريبية في التهرب الضريبي على المستوى الدولي حيث تتميز هذه المناطق عما سواها في العالم بفرضها لمعدلات ضرائب جد منخفضة أو بعدم فرضها لأي ضرائب على الإطلاق، وبعدم شفافية نظمها المصرفية التي تحافظ على السرية الكاملة لحسابات زبائنها وترفض أي تعاون مع السلطات القضائية في الدول الأخرى، مما يجعلهم محميين من أي ملاحقات. وتعرف هذه المناطق بسهولة وسرعة الإجراءات الإدارية الضرورية من أجل تسجيل الشركات على أراضيها، وبالتكلفة المنخفضة لذلك. كما أنها تمتاز بانفتاحها المالي الواسع وبعدم فرضها لأي قيود على حركة الأموال دخولا وخروجا، وتعتمد سياسة صرف مرنة تسمح للأجانب بحيازة حساباتهم المصرفية بالعملة الدولية. تعتمد الجناات الضريبية على مواصفات تسمح لها بجذب ومساعدة الأشخاص والكيانات الراغبين في التهرب من الضرائب على المستوى الدولي حيث تضمن لهم الحماية والسرية وسرعة التنفيذ، وتتمحور آليات التهرب الضريبي الدولي في وقتنا الراهن حول استعمال الجناات الضريبية، حيث تطور الشركات والأشخاص ذوي النفوذ طرقا جديدة في كل مرة تسمح لها باستعمال الجناات الضريبية لصالحها. وفي الأخير، يبقى التعاون الدولي في مواجهة التهرب الضريبي على النطاق الدولي ضرورة لا بد منها، من خلال التنسيق الضريبي ومعاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني (المساواة في المعاملة) والشفافية الجبائية والمصرفية وتبادل المعلومات والتعاون في مجال التحصيل الضريبي.

6. المراجع والهوامش

حامد، هيثم محمد نصر الدين. (2015). دور الجناات الضريبية في التجنب الضريبي على المستوى الدولي، متوفر إلكترونيا على المرقع <http://ssrn.com/abstract=2684810>، تاريخ الدخول 2019/10/30 على الساعة 10:00.

حبو، زهرة. (2011). التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 27 (1).

خليفة، جاد. (2010). الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، بحوث اقتصادية عربية، بيروت، العدد 25.

دياب، أسامة. (2015). السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية، القاهرة.

مهداوي، عبد القادر. (2015). الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي. مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 12.

Baker, Luke. (2019). Apple, Google Tax Avoidance Looms Over Upcoming EU Summit, Business magazine, edition 365, 22/05/2019.

Burger, Jonathan. (2011). les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits Français luxembourgeois et internationaux. thèse de doctorat, université Nancy.

Gravelle, Jane G. (2015). Tax havens : International Tax Avoidance and Evasion, Congressional Research Service, R406230.

Hadnum, Lee. (2011). The world's best tax havens, Taxcafe UK Ltd, England, 1st edition.

Riché Pascal. (2016). Google a évité 4 milliards d'euros d'impôts grâce à ses acrobaties en 2015 consulté le 17/11/2019 sur <https://tempsreel.nouvelobs.com/economie/20161221.OBS2983/google-a-evite-4-milliards-d-euros-d-impots-grace-a-ses-acrobaties-en-2015.html>

Shaxon, Nicolas. (2011). Treasure Islands: tax havens and the men who stole the world. Palgrave Macmillan, New YORK.

Statista. (2017). Chiffre d'affaire annuel de Google. Consulté le 13/11/2019 sur <https://fr.statista.com/statistiques/565392/chiffre-d-affaires-annuel-de-google/>.