

Distr.: General  
11 January 2006  
Arabic  
Original: English

## المجلس الاقتصادي والاجتماعي



### تقرير لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية عن دورتها الأولى

(٥-٩ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٥)

موجز

يتضمن هذا التقرير الاستنتاجات والتوصيات الصادرة عن الدورة الأولى للجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية المعقودة في مكتب الأمم المتحدة في جنيف من ٥ إلى ٩ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٥. وتضم اللجنة التي أنشأها المجلس الاقتصادي والاجتماعي بقراره ٦٩/٢٠٠٤ خبراء عددهم ٢٥ خبيراً، معينين بصفتهم الشخصية لمدة أربع سنوات. وتناولت اللجنة البنود الموضوعية التالية: (أ) إساءة استعمال المعاهدات والتربح الضريبي من المعاهدات؛ (ب) المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الضريبية؛ (ج) التحكيم الدولي في المسائل الضريبية؛ (د) الاتجار بالإيرادات؛ (هـ) فرض الضرائب على الإيرادات التي يحصل عليها المشتركون في مشاريع التنمية؛ (و) التعريف المعدل للمنشأة الدائمة؛ (ز) تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية؛ (ح) استعراض واعتماد المشروع المنقح لدليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

وبناء على مناقشة المواضيع السالفة الذكر، أعدت اللجنة أيضاً مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات لكي ينظر فيها المجلس الاقتصادي والاجتماعي والدول الأعضاء والأمانة العامة للأمم المتحدة.



[ ١١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٦ ]

## المحتويات

الفصل	الفقرات	الصفحة
الأول - مقدمة	٦-١	٣
الثاني - تنظيم الدورة	١٨-٧	٥
ألف - افتتاح ممثل الأمين العام للدورة	٨-٧	٥
باء - إقرار جدول الأعمال	٩	٦
جيم - انتخاب الرئيس والمقرر	١٢-١٠	٦
دال - النظر في النظام الداخلي ومسائل تنظيمية أخرى (جلسة مغلقة)	١٧-١٣	٦
هاء - تعيين/إقرار أعضاء الفريق التوجيهي للجنة	١٨	٧
الثالث - مناقشة بشأن المسائل الموضوعية المتصلة بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية	١٢٠-١٩	٨
ألف - إساءة استعمال المعاهدات والتربح الضريبي من المعاهدات	٣٧-١٩	٨
باء - المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الضريبية	٤٩-٣٨	١٢
جيم - التحكيم الدولي في المسائل الضريبية	٥٦-٥٠	١٤
دال - الاتجار بالإيرادات	٦١-٥٧	١٥
هاء - فرض الضرائب على الإيرادات التي يحصل عليها المشتركون في مشاريع التنمية	٦٩-٦٢	١٧
واو - التعريف المعدل للمنشأة الدائمة	٨٥-٧٠	١٨
زاي - تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية	١١٦-٨٦	٢٢
حاء - استعراض واعتماد المشروع المنقح لدليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية	١٢٠-١١٧	٢٨
الرابع - مواعيد وجدول أعمال الدورة الثانية للجنة	١٢٤-١٢١	٣٠
الخامس - اعتماد تقرير الدورة الأولى الذي يقدم إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي	١٢٥	٣١
السادس - استنتاجات وتوصيات في مجال السياسة العامة	١٤٠-١٢٦	٣٢

## الفصل الأول

### مقدمة

١ - عملاً بقرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي ٦٩/٢٠٠٤، عُقدت الدورة الأولى للجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية في جنيف في الفترة من ٥ إلى ٩ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٥.

٢ - وحضر الدورة الأولى للجنة الخبراء ٢٢ خبيراً في الضرائب و ٦٤ مراقباً. وفيما يلي أسماء أعضاء لجنة الخبراء الذين حضروا الدورة الأولى للجنة: مفتاح جاسم المفتاح (قطر)، و بيرنيل ل. أرينديل (باربادوس)، ونور الدين بنسوده (المغرب)، وروينا ج. بيثيل (جزر البهاما)، و باتريسيا أ. براون (الولايات المتحدة الأمريكية)، و خوسيه أنطونيو بوسطوس بوويزا (اسبانيا)، و دانييس كاواما شيسندا (زامبيا)، و أندرو داوسون (المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية)، و تالمون دي باولا فريتاس (البرازيل)، و ناهيل ل. هيرش (بيرو)، و هاري مساميري كيتيليا (جمهورية تنزانيا المتحدة)، و أرماندو لارا يافار (المكسيك)، و فرانك مولين (أيرلندا)، و كيونغ غون لي (جمهورية كوريا)، و حبيبة لواتي (تونس)، و رونالد بيتر فان دير ميروي (جنوب أفريقيا)، و ديمتري فلاديميروفيتش نيكولايف (الاتحاد الروسي)، و باسكال سانت - أمان (فرنسا)، و سيرافين أ. سلفادور، الأصغر (الفلبين)، و إروين سيليتونغا (اندونيسيا)، و ستيف سولند (النرويج)، و روبرت فالدبرجر (سويسرا).

٣ - وحضر الدورة أيضاً مراقبون من الاتحاد الروسي، أذربيجان، إسبانيا، أستراليا، إسرائيل، إكوادور، ألمانيا، جمهورية إيران الإسلامية، إيطاليا، بربادوس، بنما، البوسنة والمهرسك، بولندا، بيرو، تركيا، ترينيداد وتوباغو، توغو، سانت كيتس ونيفيس، الصين، فييت نام، كرواتيا، كمبوديا، كوستاريكا، ليختنشتاين، المغرب، موناكو، النمسا، هولندا. وبالإضافة إلى ذلك حضر مراقب من جزر كايمان، (إقليم من أقاليم أعالي البحار تابع للمملكة المتحدة).

٤ - وحضر الدورة أيضاً مراقبون من المنظمات الحكومية الدولية التالية: أمانة الاتحاد الكاريبي، والمفوضية الأوروبية، ومركز البلدان الأمريكية لإدارة الضرائب، والمكتب الدولي للوثائق الضريبية، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والجماعة الإنمائية للجنوب الأفريقي، واللجنة الاقتصادية لأوروبا.

٥ - وحضر الدورة أيضاً مراقبون من هيئات أخرى على النحو التالي: رابطة سان باولو التجارية، وغرفة التجارة الدولية، والاتحاد الدولي لضرائب القيمة العقارية والتجارة الحرة،

وشبكة العدالة الضريبية، والبرنامج الدولي لأعضاء هيئات التدريس الجامعية الزائرين. وحضر المشتركون التالية أسماؤهم الدورة بصفتهم الشخصية: فيليب بيكر، وجون أ. بيشيل، وفرانك ل. بروني، وديفيد ديفيس، وغيسلان ت. ج. جوزيف، ومايكل ج. ماكتاير، وتوشيو ميதாகي، وهانس بيجل، وفرانسيسكو ألفريدو غارسيا براتس، ودوفال سانغاي، وند شيلتون، وديفيد إ. سبنسر.

٦ - وفيما يلي جدول الأعمال المعدل للدورة الأولى:

- ١ - افتتاح ممثل الأمين العام للدورة (جلسة مغلقة).
- ٢ - إقرار جدول الأعمال (جلسة مغلقة)
- ٣ - انتخاب رئيس لجنة الخبراء ومقررها (جلسة مغلقة).
- ٤ - النظر في النظام الداخلي ومسائل تنظيمية أخرى (جلسة مغلقة).
- ٥ - تعيين/إقرار تعيين فريق توجيهي للجنة (جلسة مغلقة).
- ٦ - مناقشة بشأن المسائل الموضوعية المتعلقة بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية:
  - (أ) إساءة استعمال المعاهدات والتربح الضريبي من المعاهدات؛
  - (ب) المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الضريبية؛
  - (ج) التحكيم الدولي في المسائل الضريبية؛
  - (د) الاتجار بالإيرادات؛
  - (هـ) فرض الضرائب على الإيرادات التي يحصل عليها المشتركون في مشاريع التنمية.
  - (و) التعريف المعدل للمنشأة الدائمة.
- ٧ - تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.
- ٨ - استعراض واعتماد المشروع المنقح لدليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.
- ٩ - مواعيد وجدول أعمال الدورة الثانية للجنة.
- ١٠ - اعتماد تقرير الدورة الأولى الذي سيقدم إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي.

## الفصل الثاني

### تنظيم الدورة

#### ألف - افتتاح ممثل الأمين العام للدورة

٧ - في ٥ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٥، افتتح الجلسة الأولى من الدورة الأولى للجنة في جنيف، بالنيابة عن الأمين العام، مدير مكتب تمويل التنمية في إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية للأمم المتحدة، باعتباره أميناً للجنة. وبعد أن أشار إلى الفروق بين فريق الخبراء المخصص السابق واللجنة الحالية، أكد على وجه الخصوص على أنه رغم أن مركز اللجنة القانوني داخل الأمم المتحدة لم يتغير تغيراً أساسياً، فإن المجلس الاقتصادي والاجتماعي قد غير في قراره ٦٩/٢٠٠٤ تدرج مستويات المسؤولية والولاية والهيكل التنظيمي وطرق العمل والوضع السياسي العام للجنة.

٨ - ونظراً لأنه لم يطرأ تغير على المركز القانوني للفريق على نحو يحوله إلى هيئة حكومية دولية، فإنه لا يخضع للنظام الداخلي الرسمي المطبق في المعتاد في تلك الهيئات. وتبعاً لذلك فإن اللجنة يمكنها أنه تختار لتسيير أعمالها إما أن تستمر في استخدام الترتيبات الفعلية أو ترتيبات العمل التي كان يتبعها فريق الخبراء المخصص السابق، أو تضع ترتيبات جديدة. وعلاوة على ذلك، فالخبراء وإن كانوا مرشحين من قبل حكوماتهم، فإن الأمين العام هو الذي يعينهم، ويخدمون بصفتهم الشخصية. واللجنة الجديدة مسؤولة مباشرة أمام المجلس الاقتصادي والاجتماعي، ويمكنها أن تقدم مقترحات وتوصيات تتعلق بعمل المجلس في مجال التعاون الدولي في المسائل الضريبية. وأخيراً فإن الولاية الممنوحة إلى اللجنة بموجب القرار ٦٩/٢٠٠٤ تطلب إلى اللجنة أن تقوم بما يلي:

(أ) إبقاء اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية<sup>(١)</sup> ودليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية<sup>(٢)</sup> قيد الاستعراض واستكاملهما حسب الاقتضاء؛

(ب) توفير إطار للحوار بغرض تعزيز التعاون الدولي في المسائل الضريبية وتشجيعه فيما بين الهيئات الضريبية الوطنية؛

(ج) النظر في كيفية تأثير المسائل الجديدة الناشئة على التعاون الدولي في المسائل الضريبية وإعداد تقييمات وتعليقات وتوصيات مناسبة؛

(د) تقديم التوصيات بشأن بناء القدرات وتقديم المساعدة التقنية إلى البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية؛

(هـ) إيلاء البلدان النامية التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية اهتماما خاصا عند معالجة المسائل المذكورة أعلاه.

## باء - إقرار جدول الأعمال

٩ - أقرت لجنة الخبراء جدول أعمال منقح بتوافق الآراء، بإضافة بند عن التحكيم في المسائل الضريبية تجري مناقشته على أساس ورقة مقدمة من السيد سانت - أمان.

## جيم - انتخاب الرئيس والمقرر

١٠ - استرعى أمين اللجنة الانتباه بعد ذلك إلى المسائل التنظيمية التي تواجه اللجنة، وطلب إلى أعضاء اللجنة تقديم ترشيحاتهم لمنصب رئيس اللجنة. ورُشح السيد بنسوده. وانتُخب بالتركية.

١١ - ولضمان الاستمرارية، تقرر انتخاب مقرر ونائب للمقرر، لمدة سنة واحدة لكل منهما، تبدأ عند انتهاء كل دورة سنوية للجنة. وسيخلف نائب المقرر كل سنة، المقرر في منصبه بطريقة اتوماتية، وسيجري انتخاب نائب جديد للمقرر. وكل سنة ثالثة سيخدم نائب المقرر المعين في نهاية الدورة لمدة الدورة التالية فقط، إلا إذا أُعيد تعيينه كخبير لمدة أربع سنوات أخرى فسيُصبح في هذه الحالة المقرر للدورة التالية بشكل آلي.

١٢ - وطلب الرئيس ترشيحات لمنصب المقرر. ورُشح السيد أرينديل وانتُخب في منصب المقرر بالتركية. ورُشح السيد سانت - أمان لمنصب نائب المقرر، وانتُخب بالتركية.

## دال - النظر في النظام الداخلي ومسائل تنظيمية أخرى (جلسة مغلقة)

١٣ - بعد مناقشة شاملة، قرر الخبراء إنشاء مكتب يتألف من رئيس وثلاثة نواب للرئيس ومقرر ونائب للمقرر. وسيتولى نواب الرئيس مهام الرئيس في حالة غيابه. وانتُخب الخبراء بالتركية السيدة براون نائبة أولى للرئيس، والسيد لارا يافار نائبا ثانيا للرئيس، والسيد لي نائبا ثالثا للرئيس. وحُددت مدة ولاية الرئيس ونواب الرئيس بستتين مع إمكانية إعادة الانتخاب.

١٤ - وسيتولى المكتب مسؤولية تنسيق المعلومات المقدمة إلى اللجنة وتوزيعها عندما لا تكون مجتمعة في دورة، ومسؤولية الاتصال بالأمانة العامة بشأن برنامج عمل اللجنة. وسيكون مسؤولا أيضا عن الإشراف العام على عمل اللجان الفرعية وصياغة مشروع جدول الأعمال لكل دورة استنادا إلى عمل اللجان الفرعية وبالتشاور مع أعضاء اللجنة

بكامل هيئتها. وعلى عكس المتبع في اللجنة التوجيهية السابقة لفريق الخبراء المخصص، ستولى أعضاء اللجنة إقرار القرارات التي يتخذها المكتب.

١٥ - واتفق الخبراء على القيام، حسب الضرورة، بإنشاء لجان فرعية مخصصة تضم خبراء ومراقبين للعمل أثناء العام تحت توجيه المكتب وبدعم من الأمانة العامة من أجل إعداد بنود جدول الأعمال وتحديد الوثائق الداعمة، بما في ذلك طلب ورقات يعدها خبراء مستقلون لكي يجري النظر فيها في الدورة العادية للجنة. وستعمل اللجان الفرعية من حيث المبدأ على أساس الاتصال الإلكتروني. ولكن عندما يرى المكتب أن من الضروري تنظيم اجتماعات لإحدى اللجان الفرعية لضمان سير عمل اللجنة بكفاءة، فيمكن أن يطلب إلى الأمم المتحدة توفير تمويل إضافي حسب الضرورة وأن يلتمس كذلك مساعدة مالية وغير مالية من الدول الأعضاء.

١٦ - واتفق أيضا على أنه وإن كان من المستصوب اتخاذ قرارات على أساس توافق الآراء، فمن المهم أن يجري تقديم تقارير كاملة عن الآراء المختلفة. وكقاعدة تُتبع في العمل، تقرر أنه في حالة استحالة التوصل إلى توافق في الآراء، فستتاح الفرصة للخبراء أعضاء اللجنة الذين لا يتفقون في الرأي مع القرار المتخذ أن يسجلوا آراءهم المعارضة في التقرير عن وقائع أعمال اللجنة.

١٧ - وتناولت اللجنة بعد ذلك مسألة المراقبين. وتقرر السماح للمراقبين المعيّنين بصفة رسمية التابعين للحكومات والمنظمات غير الحكومية بحضور مناقشات اللجنة والمشاركة فيها. وبالنسبة للمراقبين الآخرين، تقرر أن في إمكانهم التقدم بطلب لحضور دورات اللجنة وأن تجري الموافقة على هذه الطلبات على أساس قاعدة "عدم الاعتراض" تحت إشراف المكتب والأمانة العامة، مع مراعاة محدودية الأماكن. وتمت الموافقة على القائمة الحالية للمراقبين على أساس أنه بالنسبة للدورة المقبلة للجنة لن تتم الموافقة على حضور المراقبين إلا تبعا للإجراءات الجديدة. ورغم أنه سيُسمح للمراقبين بالتكلم، فسُتُعطى الأفضلية لأعضاء اللجنة. وأكدت اللجنة أيضا حقها في أن تجتمع في دورة مغلقة بشأن موضوع معيّن إذا رأى الأعضاء أن ذلك مستصوبا.

## هاء - تعيين/إقرار أعضاء الفريق التوجيهي للجنة

١٨ - نظرا لأن اللجنة قررت إنشاء مكتب، فلم يُعين أي فريق توجيهي.

## الفصل الثالث

### مناقشة بشأن المسائل الموضوعية المتصلة بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية

#### ألف - إساءة استعمال المعاهدات والتريح الضريبي من المعاهدات

١٩ - حدد السيد ساسيفيل، مقدم الموضوع، مسألتين يتعين النظر فيهما هما: هل ينبغي للجنة أن تبدأ من حيث انتهى فريق الخبراء المخصص في اجتماعه الحادي عشر، أي بالنظر في الاقتراح المتعلق بتنقيح الأجزاء ذات الصلة من شرح المادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أو ينبغي أن تتناول طرق مكافحة إساءة استعمال المعاهدات؟ وعلق مقدم الموضوع قائلاً إن "التريح من المعاهدات"، عندما يمكن اعتباره إساءة، لا يمثل إلا شكلاً واحداً من أشكال إساءة استعمال المعاهدات وينبغي ألا يعامل كمسألة مستقلة.

٢٠ - وحدد مقدم الموضوع بعد ذلك الطرق المتعددة التي يمكن للبلدان أن تعالج بها إساءة استعمال المعاهدات والمسائل التي تثيرها كل طريقة منها. وتتمثل إحدى الطرق في إدراج قواعد محددة لمكافحة إساءة الاستعمال في المعاهدات الضريبية. بينما تتمثل طريقة أخرى في الاعتماد على قواعد محددة في القانون المحلي لمكافحة إساءة الاستعمال. وثمة طريقة ثالثة تتمثل في الاعتماد على قواعد عامة في التشريع المحلي لمكافحة إساءة الاستعمال. وتتمثل طريقة رابعة في الاعتماد على المفاهيم القانونية التي تبلورت في عملية تفسير قانون الضرائب المحلي للتصدي لإساءة استعمال التشريع المحلي. بينما تتمثل طريقة خامسة في الاعتماد على مبادئ تفسير المعاهدات الرامية إلى منع إساءة استعمال أحكام المعاهدات الضريبية.

٢١ - وبالنسبة لمسألة إدراج أحكام لمكافحة إساءة الاستعمال في المعاهدات، يرى الخبراء أن إساءة استعمال المعاهدات لم يتم تناولها بما فيه الكفاية في نص الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أو في نص الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة.

٢٢ - ويرى كثير من الخبراء أنه سيكون من الأفضل مكافحة إساءة الاستعمال عن طريق قواعد محددة في المعاهدات. فما يمثل إساءة استعمال معاهدة، غالباً ما يكون مسألة غير موضوعية، ومن الصعب في الغالب إيجاد معايير موضوعية تحدد إذا ما كان قد تم حدوث إساءة للاستعمال أم لا.

٢٣ - وأشار إلى أن مسألة إساءة استعمال أي معاهدة تنطوي على جوانب أكثر من مجرد المعاهدة ذاتها والقانون الداخلي؛ ويجب إيلاء اعتبار للقانون الدولي والامتثال بحسن نية من جانب الدول المتعاقدة. وعلاوة على ذلك، ينبغي معالجة احتياجات التجارة.



٢٤ - وأشار الخبراء إلى أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ليست أمره، لكنها تساعد البلدان في الدخول في معاهدات ثنائية عن طريق تقديم صيغة توضيحية تُعتمد في حالات بعينها. وكما تتضمن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي صياغات في شروحها تتناول هذه المسألة، فقد ترغب اللجنة أيضا في أن توصي بإضافة صياغات مناسبة في هذا الصدد إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. إلا أنه يلزم معالجة المسألة الصعبة المتعلقة بالتمييز بين "تحقيق أقصى استفادة ضريبية" و "إساءة استعمال معاهدة ما".

٢٥ - وقدّم مراقب، مستشهدا بخبرته كمأمور ضرائب، أمثلة لعدد من المشاكل المحتمل أن يثيرها تفسير الاتفاقية النموذجية:

(أ) استغلال تجزئة العقد للتحايل على الحد الزمني الأدنى الذي يشترط لوجود مؤسسة دائمة بموجب الفقرة ٣ من المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. وأوضح أن المحاكم الهندية صممت اختبارا فاصلا للتصدي لهذه المشكلة؛

(ب) النسبتان المحددتان كحد أدنى لاقتطاع ضرائب من أرباح الأسهم في بلد المصدر، البالغتان ١٠ في المائة أو ٢٥ في المائة من حصص رأس المال والواردتان في الفقرة ٢ من المادة ١٠ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ومن الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمن والتعاون في الميدان الاقتصادي على التوالي، قد تؤديان في الممارسة العملية إلى احتمال إساءة استعمال المعاهدة من جانب دافعي الضرائب الذين قد يزيدون النسبة المئوية لحصتهم في رأس المال قبل توزيع أرباح الأسهم لكي يصبحوا أهلا للانتفاع بالمعدل المخفض للاقتطاع الضريبي؛

(ج) الفقرة ٤ من المادة ١٣ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي تتعامل مع حد أدنى يبلغ ٥٠ في المائة يحدد على أساسه ما إذا كانت الممتلكات العقارية تعد الأصل الأساسي لكيان ما من أجل اتخاذ قرار بالإحضار لضرائب المصدر، واحتمال تقليل قيمة هذه الممتلكات قبل تحويل أي فوائد حققها الكيان من أجل تفادي فرض ضرائب في بلد المصدر؛

(د) الفقرة ٥ من المادة ١٣ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية المتعلقة بتحديد نسبة مساهمة التصرف في الأسهم؛ واللجوء إلى البيع على مراحل على فترات زمنية مجزأة لتفادي فرض ضرائب في بلد المصدر؛ وما إذا كانت "المساهمة"، تعني مساهمة مباشرة أو غير مباشرة؛

(هـ) احتمال اتباع ترتيبات وسيطة فيما يتصل بعناصر الدخل المتولدة عن نشاط سلمي. وعلق المراقب قائلًا إنه بالإضافة إلى الفقرة ٢١-٤ من شروح المادة ١ في الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمن والتعاون في الميدان الاقتصادي، فإن النموذج الذي تتبعه الولايات المتحدة فيما يتعلق بمكافحة الترتيبات الوسيطة يعد قِيمًا للغاية ويمكن إدراجه في شروح الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة. وعلاوة على ذلك، يمكن للشرح المتعلق بحدود الفائدة الوارد في شروح الاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمن والتعاون في أوروبا أن يدرج أيضا في شروح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

٢٦ - وأعرب أحد الخبراء عن رأي مفاده أنه ينبغي من أجل تفادي بعض حالات إساءة استعمال المعاهدات، أن يدرج مفهوم "المستفيد من الملكية"، الوارد في الفقرة ٢ من المواد ١٠ و ١١ و ١٢، في الفقرة ٥ من المادة ١٣ بنفس الشكل، نظرا لأن أرباح رأس المال المتحققة من التصرف في الأسهم يمكن أن تصنف على أنها من نفس نوع إيرادات الاستثمار، من قبيل أرباح الأسهم أو الفائدة أو الإتاوات.

٢٧ - وتضمنت شروح أخرى لمراقبين الإعراب عن القلق من أن اتساع نطاق أحكام مكافحة الإفلات من تطبيق المعاهدات قد يترتب عليها أثر ضار على التجارة وعلى الاستثمارات إلى الداخل. واقترحوا اتباع نهج أضيق.

٢٨ - وأشاروا إلى أن أحد أشكال الإساءة تحدث عندما يقسم دافع الضرائب المهام تفاديا لإنشاء مؤسسة دائمة. إلا أنه يمكن التصدي لذلك عن طريق تبني تعريف أفضل "للمؤسسة الدائمة" لأن الحكم بصيغته الحالية يمكن دافع الضرائب، عندما يقرن الحكم بالقانون المحلي، أن يحصل على إعفاء مزدوج من الضرائب أو فائدة مزدوجة في بعض الحالات.

٢٩ - وأعرب الخبراء والمراقبون عن قلقهم من أنه على عكس الحالة في كثير من بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فإن تشريعات مكافحة إساءة الاستعمال إما أنها ليس لها وجود إلى حد كبير في البلدان النامية، أو إنها لا تُنفذ إذا وجدت. ويلزم لذلك اتباع مزيد من الدقة في صياغة عبارات المعاهدات.

٣٠ - وأشار إلى أن الغرض من المعاهدات هو تفادي ازدواج الضريبي والتهرب الضريبي وليس تيسير إساءة استعمال المعاهدات. فعلى سبيل المثال لو قُسمت المعاملة، فسيتعرق تحقيق الهدف من المعاهدة. وقواعد المعاهدات التي تستخدم أرقاما أو نسبا مئوية محددة تصعب على الإدارات الضريبية إنفاذها. وينبغي للجنة أن تنظر في اعتماد قاعدة عامة لمكافحة إساءة الاستعمال بدلا من قاعدة محددة، وأشار في هذا السياق إلى النهج الذي تتبعه الولايات المتحدة الذي يتمثل في البت فيما إذا كانت نتيجة المعاملة متسقة مع القانون.

٣١ - ويرى كثير من الخبراء أن المعاهدات ينبغي أن تستجيب لما يلي: (أ) العوامل الاقتصادية؛ (ب) والشركاء في المعاهدة؛ (ج) والمحاكم المحلية. وينبغي لصياغات المعاهدة والشروح أن تتصدى لكل شاغل من هذه الشواغل.

٣٢ - وأشار أيضا بعض الخبراء إلى أن وجهة نظر كل بلد لها أهميتها. فأى معاهدة هي عقد بين دولتين متعاقدتين؛ وإذا كان هناك غموض في معاهدة ما، فإن الغرض منها ينبغي. وفي هذا الصدد، يُعد استخدام أحكام محددة لمكافحة إساءة الاستعمال المسار المفضل.

٣٣ - وقال حبير، مستشهدا بخبرته كمأمور ضرائب، أن الكثير من المستثمرين المحليين يسجلون أنفسهم في بلد طرف في إحدى المعاهدات لكي يتمكنوا من الاستفادة من الحوافز الضريبية في بلدهم الأصلي. وينبغي لذلك إضافة أحكام محددة إلى المعاهدة لمنع المستثمرين الداخليين الذين سجلوا أنفسهم في بلد طرف في المعاهدة من الحصول على الحوافز التي تكفلها المعاهدة وأيضا على الحوافز المحلية للاستثمار الأجنبي.

٣٤ - وقال مقدم الموضوع إن الاعتماد على وجه الحصر على قواعد محددة في المعاهدة لمكافحة الإفلات يُعد خطيرا للغاية لأن تلك القواعد لا يمكنها التعامل إلا مع التجاوزات الضريبية التي اكتشفت، وأن إضافة قواعد محددة كثيرة يثير توقعات بأنه لا يمكن التصدي لتلك التجاوزات إلا من خلال قواعد من هذا القبيل. وأشار أيضا إلى أنه من المهم عند النظر في مسألة إساءة استعمال المعاهدات الموازنة بين ضرورة إشاعة الثقة من أجل اجتذاب الاستثمار وضرورة قيام الإدارات الضريبية بمنع إساءة الاستعمال. وأشار أيضا إلى أنه من المهم أن تتمكن إدارات الضرائب من التصدي لإساءة استعمال المعاهدات حتى لو لم تكن هناك أحكام محددة مدرجة في المعاهدة يمكن تطبيقها تطبيقا مباشرا لمكافحة إساءة الاستعمال.

٣٥ - ورأي كثير من الخبراء أنه ينبغي إدراج أحكام لمكافحة إساءة الاستعمال في الشروح التي ينبغي أن تتضمن أيضا أمثلة توضح حالات قد تحدث فيها إساءة لاستعمال المعاهدة، لأن ذلك قد يكون مفيدا بالنسبة للمفاوضين في المستقبل.

٣٦ - وخلص الرئيس إلى أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وشروحها هي مجرد أداة للتفاوض بشأن المعاهدات؛ ولذلك فإن أفضل موضع لمناقشة حالات معينة لمكافحة الإفلات هو شروح الاتفاقية النموذجية.

٣٧ - وقد تقرر ما يلي:

(أ) يلزم تناول مسألة إساءة استعمال المعاهدات في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، ويجوز تناول ذلك في الشروح وكذلك في الاتفاقية ذاتها. وشروح المادة ١ في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، التي تتصدى لطرق مكافحة إساءة استعمال المعاهدات ستكون مفيدة في هذا الصدد. غير أنه من المهم أن يتم عند النظر في مسألة إساءة استعمال المعاهدات ضمان وجود توازن بين ضرورة إشاعة الثقة بين المستثمرين وضرورة مكافحة الإدارات الضريبية لهذه الإساءة؛

(ب) يلزم إيلاء مزيد من النظر لطرق التصدي التي يمكن استخدامها لمكافحة مسائل محددة تتعلق بإساءة استعمال المعاهدات. وقد عينت لجنة فرعية لهذا الغرض يتولى تنسيق عملها السيد لي، وتضم السيد سيليتونغا والسيد لارا يافار والسيد زانغ والسيد جارسيا براتس والسيد ساسيفيل.

#### باء - المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الضريبية

٣٨ - كانت مسألة المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الضريبية موضوع مناقشة في الاجتماع الأخير (الحادي عشر) لفريق الخبراء المخصص المعني بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية. وشكل فريق مختص بالموضوع في ذلك الاجتماع وصاغ توصية متعلقة بمادة تتناول المساعدة في التحصيل تدرج باعتبارها المادة ٢٧ من الاتفاقية النموذجية وكذلك شرح مقترح للمادة. وأعاد السيد ساسيفيل تقديم مشروع المادة هذا إلى لجنة الخبراء الجديدة مثيرا تساؤلا عما إذا كانت اللجنة ترغب في مناقشة المادة على النحو الذي صيغت به أو ما إذا كان ينبغي بدلا من ذلك اعتماد الصياغة الواردة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وأشار مقدم الموضوع إلى أن الفرق الوحيد بين مشروع المادة ومادة الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي هو أن مشروع المادة ينص على أن "الضرائب المشمولة بهذه المعاهدة" هي التي تخضع فقط لأحكام المساعدة في التحصيل، في حين أن الاتفاقية النموذجية للمنظمة تشمل "الضرائب من كل نوع ووصف". وأعرب عن اعتقاده بأنه سيكون من المفيد للبلدان النامية أن تعتمد صياغة أوسع نطاقا لأنها تعتمد بقدر أكبر على الضرائب الأخرى غير المشمولة بأحكام معاهدات الضرائب، من قبيل الضريبة على القيمة المضافة.

٣٩ - وبينما وافق خبراء ومراقبون على ضرورة إدراج مادة لها هذا الطابع في المعاهدة النموذجية، فقد أشار كثيرون إلى أن مادة من هذا القبيل قد لا تتسق مع الدساتير الوطنية أو القوانين المحلية. وأشار إلى أنه يمكن التغلب على هذا عن طريق الإشارة في شرح المادة إلى أنه

ليست كل البلدان في وضع يمكنها من إدراج المادة في المعاهدات التي تتفاوض بشأنها للأسباب المذكورة.

٤٠ - وعلاوة على ذلك، أعرب كثير من الخبراء والمراقبين من البلدان النامية عن قلقهم إزاء التكلفة التي تتحملها الدولة المتعاقدة لتقديم المساعدة في تحصيل الضرائب، وكذلك إزاء القدرة على تقديم هذه المساعدة في حالة بعض البلدان النامية. بينما أشار أحد الخبراء من واقع تجربته إلى أن مشكلة مغادرة دافعي الضرائب لاختصاص ما دون دفع الضرائب المستحقة قد قلت مُنذ أن بدأ بلده في إدراج أحكام تتعلق بالمساعدة في التحصيل في المعاهدات التي يبرمها.

٤١ - وأشار كثير من الخبراء والمراقبين الآخرين إلى أن المسائل المتعلقة بالتكلفة وإن كانت حقيقية فينبغي ألا تعوق تحصيل الضرائب. ويجب تحقيق توازن بين التكلفة وضرورة مكافحة التهرب الضريبي. ويمكن تناول هاتين المسألتين في مفاوضات ثنائية بين البلدان.

٤٢ - وأشار كثير من الخبراء إلى أن الحكم المتعلق بالمساعدة في التحصيل يمكن أن يكون في الواقع بمثابة شارع له اتجاه واحد ويفرض أعباء غير متناسبة على أحد الأطراف المتعاقدة. فعلى سبيل المثال، تتلقى الولايات المتحدة استفسارات كثيرة تتعلق بفرض البلدان لضريبة على القيمة المضافة، إلا أن الولايات المتحدة لا تفرض ضريبة من هذا القبيل. ومن ناحية أخرى، يرى بعض الخبراء أن هذا النوع من الأحكام أفاد بلدانهم، وخاصة البلدان النامية. ولوحظ مع ذلك أيضا أنه يلزم تحقيق توازن في عبء تحصيل الضرائب بين البلدان الشريكة في المعاهدة، وخاصة بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

٤٣ - وسارت المناقشة بشأن الضرائب التي ينبغي أن تشملها أي معاهدة في خطين. الخط الأول أوصى بجعل نطاق الشمول على أوسع ما يمكن وأوصى بالتالي باعتماد نص منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي مع إضافة حاشية تُشير إلى أن قد يتعذر على جميع البلدان أن تحقق النطاق الكامل للشمول. وأوصى رأي بديل دعمته كثير من البلدان النامية باعتماد مشروع المادة ٢٧ القائم، مع إضافة حاشية تفسيرية أو شرح يُشير إلى أنه بإمكان البلدان الراغبة، والقادرة، أن توسع نطاق التغطية بحيث يشمل ضرائب أخرى غير تلك المشمولة بالمعاهدة. وأشار إلى أن هذه المرونة مرغوبة لأن توسيع نطاق الفقرة ٢ من المادة ٢٧ المقترحة يمكن أن يكون عسيرا على وجه خاص بالنسبة للدول النامية الصغيرة.

٤٤ - وأشار مقدم الموضوع إلى أنه في حال عدم وجود فروق في الجوهر فينبغي للجنة أن تعتمد صيغة مماثلة أو مطابقة لما ورد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان

الاقتصادي بحيث تقضي على أي التباس محتمل في التفسير، وأشار إلى ضرورة وجود اتساق بين أحكام الاتفاقية التي تتناول المساعدة في التحصيل والأحكام التي تتناول تبادل المعلومات.

٤٥ - وأشار كثير من الخبراء إلى أن اللجنة ينبغي ألا تتقيد بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وأن أحد أهداف اللجنة هو مراعاة احتياجات البلدان النامية التي قد لا تتجسد بالضرورة بالكامل في الاتفاقية النموذجية للمنظمة.

٤٦ - وأبدت عدة ملاحظات بشأن ضرورة الفقرة ٦ المقترحة في المادة ٢٧. وتمثل أحد الشواغل في استحالة قيام إحدى الدول المتعاقدة بالظعن في الطلب المقدم من دولة متعاقدة أخرى من أساسه أو في صحته. وأشار أحد الخبراء إلى أن البلد الطالب ما أن يتحقق من وجود ضرائب يتعين تحصيلها فلن يكون هناك أساس للظعن في صحة هذا الطلب من الناحية القانونية أو ضرورة التحصيل من جانب الدولة المتعاقدة الأخرى.

٤٧ - واتفق على ضرورة اعتماد مشروع المادة ٢٧ المقترحة بشكلها الحالي وأن يتضمن شرح المادة أمثلة واضحة للحالات التي يمكن فيها للبلدان أن توسع نطاق تطبيقها.

٤٨ - وينبغي أن يعكس الشرح الشواغل التي أبدتها البلدان النامية فيما يتعلق بمسائل من قبيل القدرة والصعوبات الدستورية والقانونية فيما يتصل بالمادة المقترحة.

٤٩ - ووافقت اللجنة على تعيين لجنة فرعية لوضع مقترحات لاستكمال المادة ٢٧ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. وستقوم هذه اللجنة الفرعية، التي تضم السيد سانت أمان منسقا، والسيدة هيرش والسيد كيتيليا والسيد سلفادور والسيد خربوتش والسيد روكاتاغليناتا، بوضع مقترحات تقدم إلى الدورة المقبلة.

## جيم - التحكيم الدولي في المسائل الضريبية

٥٠ - أشار السيد سانت - أمان، مقدم الموضوع، إلى أن معاهدة الاتحاد الأوروبي بشأن التحكيم المتعدد الأطراف دخلت الآن حيز النفاذ، ملزمة بذلك الدول الأعضاء بقانون المعاهدات المتعددة الأطراف. وتستكمل المعاهدة الأحكام المتعلقة بالإجراءات غير القانونية وتنص على أنه إذا لم يتم التوصل إلى اتفاق بشأن إلغاء الازدواج الضريبي فيتم اللجوء بعد سنتين بصورة آلية إلى التحكيم. وتتاح للمفوضية مدة ستة أشهر لتقديم رأيها. ويمكن للدولتين المتعاقبتين أن تقررا اللجوء إلى حل بديل في غضون ستة أشهر، يُصبح بعدها قرار التحكيم ملزما إلا إذا تم التوصل إلى حل آخر.

٥١ - واقترح مقدم الموضوع أن تتخذ اللجنة قرارا بتناول هذه المسألة عن طريق إنشاء فريق عامل لإعداد تقرير عن الحالة يجري النظر فيه في الدورة المقبلة. وأشار إلى الشاغل المتعلق باحتمال افتقار البلدان النامية إلى الموارد والخبرة المتاحة للبلدان المتقدمة النمو، مما يؤدي إلى اختلال التوازن في عملية التحكيم. ويلزم إجراء مناقشة متعمقة بشأن المسألة داخل الأمم المتحدة. وأشار مقدم الموضوع إلى أن هناك بالفعل تأييد لإدراج أحكام التحكيم في المعاهدات الضريبية وأنها يمكن أن توفر بديلا جذابا عن اللجوء إلى القانون طالما تنفذ بتكلفة منخفضة وتتيح حلا عادلا وعاجلا للمنازعات.

٥٢ - وأشار بعض الخبراء والمراقبين إلى أن التحكيم لا يمثل إلا عنصرا واحدا في عملية حل المنازعات وينبغي أن يُنظر إليه باعتباره الملاذ الأخير. وثمة طرق بديلة لحل المنازعات مثل الوساطة، واقترح إجراء تحليل لهذه الطرق.

٥٣ - وأبدى بعض الخبراء تأييدا للاقتراح المتعلق بتشكيل فريق عامل بينما أشار آخرون إلى أن الوقت متاح لاستيعاب البيان الذي أدلى به مقدم الموضوع لم يكن كافيا، وإن من الأنسب جمع معلومات جديدة واتخاذ قرار في السنة المقبلة بتشكيل فريق عامل يقدم تقريرا إلى اللجنة في عام ٢٠٠٦.

٥٤ - وأشار أحد المراقبين إلى أنه جرى تناول المسألة في الاجتماع العاشر لفريق الخبراء المخصص وأنها أُحيلت لإجراء مزيد من النظر.

٥٥ - وأشار عدد من المعلقين إلى ضرورة النظر في المسألة في سياق أسعار التحويل واتفاقات الأسعار المحددة مقدما.

٥٦ - وتقرر أن يقوم السيد فالديبيرجر، بمساعدة السيد دانغ مين والسيد سانت أمان، بجمع جميع البيانات المتاحة عن الطرق البديلة لتفادي المنازعات أو حلها وأن يقدموا أيضا موجزا للنتائج المستخلصة في الدورة الثانية للجنة.

## دال - الاتجار بالإيرادات

٥٧ - أشارت السيدة براون، مقدمة البيان، إلى أن مبالغ الفائدة وغيرها من المبالغ المدفوعة تعتبر مقبولة طالما أنها محددة وفق مبدأ الاستقلالية وتتسق مع المادة ٩ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. ومنذ ورقاتها الأولى بشأن هذه المسألة، والمنظمة تتساءل عما إذا كان ينبغي تطبيق المادة ٩ على مسائل الرسملة الخفية. وحيث أن المنظمة لم تتوصل إلى نتيجة بشأن الاتجار بالإيرادات، فقد قدمت مقدمة الموضوع تحليلا لمسألة ذات صلة هي: معاملة صكوك التغطية التحوطية التقليدية مثل العقود الآجلة وعمليات

المقايضة في اتفاقات الازدواج الضريبي. وأشارت مقدمة الموضوع إلى أنه إذا ما نُفذ ذلك فيما يتصل بنشاط له صلة بالعمل التجاري، فينبغي أن يعامل المبلغ المدفوع الناتج باعتباره ربحاً للعمل (بافتراض عدم وجود مؤسسة دائمة) وينبغي أن يخضع للضريبة في دولة الإقامة. وأشارت أيضاً إلى أن أي دخل تتلقاه مؤسسة مالية تعمل بوصفها سمساراً أو وسيطاً في المعاملات، ينبغي أن يعامل بطريقة مماثلة.

٥٨ - وأشارت مقدمة الموضوع إلى الأمثلة الأربعة الأولى في ورقتها باعتبارها أمثلة موضحة لهذه المبادئ. ثم عرضت تحليلاً لعمليات مقايضة العائد الكلي لرأس المال السهمي في المثال ٥ باعتبارها استثناء على هذا المبدأ. ونظراً لأن هذا الاستثمار لا يتصل اتصالاً مباشراً بأي نشاط من أنشطة العمل التجاري لمالك العقد، فينبغي ألا يعامل الدخل باعتباره دخلاً للأعمال. والمبالغ السنوية المدفوعة لا تتفق مع تعريف الدخل الناتج عن الأسهم المستخدم في هذه المادة، ولذلك فإن البديل يتمثل في معاملة هذه المبالغ، هي والتسوية النهائية للعقد الناتجة عن أرباح أو خسائر رأس المال المتصل بالأسهم باعتبارها عناصر دخل أخرى في إطار المادة ٢١ من الاتفاقية النموذجية.

٥٩ - ووافق السيد فالديبرجر على المبدأ القائل بأن الدخل المتولد عن استخدام مشتقات للصكوك الرامية إلى التغطية التحوطية لدخل العمل التجاري ينبغي أن يصنف باعتباره دخلاً للعمل التجاري على النحو الذي تدعمه الأمثلة الأربعة الأولى في الورقة. إلا أنه أعرب عن عدم اقتناعه بأن المثال رقم ٥ يقدم استثناء لهذا المبدأ لأنه ينطبق على دخل الخدمات المالية الذي تلقاه الوسيط. ووافق على أن مقايضات العائدات الكلية لحصص رأس المال السهمي تسبب أكبر صعوبات. وإنما تعتمد على الطريقة التي صيغ بها العقد وتتوقف على ما إذا كانت المؤسسة المالية قد اشترت بالفعل الأسهم واحتجزت فوائد المستفيد في الأسهم المشتراة بالنيابة عن المستثمر. فمن الممكن أن تكون قد قدمت ببساطة مبلغاً مساوياً في قيمته لأرباح الأسهم المدفوعة للمستثمر. وبموجب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية يمكن لبلد المصدر أن يقتطع ضرائب على الدخل في حين أنه إذا عُومل على أنه من عناصر الدخل الأخرى بموجب المادة ٢١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي فلن تفرض عليه ضرائب في بلد المصدر. وبالتالي فإن دخل الوسيط ينبغي أن يُعترف به باعتباره دخلاً للعمل التجاري، وإلا فإن المسألة ستصبح معقدة للغاية. وأعرب عن تفضيله الاعتماد على القانون المحلي أو على قواعد تُحدد بصراحة في المعاهدة.

٦٠ - وأشار الخبراء إلى أن من الصعب صياغة قواعد عامة تلائم جميع الحالات. وأشاروا أيضاً إلى أنه ليس ثمة تجانس في تعريف الفائدة في التشريعات المحلية. وسيكون من المفيد



لو تمكن خبراء اللجنة من تقديم أمثلة ومناقشة تأثير هذه التنبؤات في الشرح. وينبغي أيضا إدراج المشاكل الناشئة عن التعاريف الوطنية للرسوم والفوائد المضمونة في إطار القانون الإسلامي. وأشار إلى أن اللجنة ستستفيد من تقديم ورقة تناول التعاريف العامة للفائدة ودور الفائدة في الشريعة الإسلامية.

٦١ - وأشارت مقدمة الموضوع إلى وجود طرق كثيرة للنظر في المسائل المثارة في المثال ٥ من الورقة لكن لم يتم التوصل إلى نتيجة. واستنادا إلى المناقشة، طلب الرئيس إلى مقدمة الموضوع استكمال ورقتها لتقديمها إلى الخبراء. ودعت اللجنة أيضا السيد المفتاح إلى إعداد ورقة عن دور الفائدة في الشريعة الإسلامية.

## هاء - فرض الضرائب على الإيرادات التي يحصل عليها المشتركون في مشاريع التنمية

٦٢ - أشار السيد ثوروني، مقدم الموضوع، إلى الاختلاف الواسع النطاق في فرض الضرائب على مشاريع التنمية. فعالبا ما تنطوي هذه المشاريع على إعفاء من عدد متنوع من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على المعاملات المنفذة لتنفيذ المشروع وإن كان مدى الإعفاء يختلف اختلافا كبيرا حسب البلد المستفيد وشروط الجهة المانحة. وفي حين تتجسد الإعفاءات في بعض البلدان إلى حد كبير في قوانين تطبق تطبيقا عاما، فإنها محكومة في بلدان أخرى باتفاقات ربما لم تقرأها حتى وزارة المالية في البلد، وفي بعض الحالات يكون وضعها القانوني مشكوكا فيه. وأكد على أهمية وجود أساس قانوني سليم لمنح أي إعفاءات.

٦٣ - وأكد السيد سولند ضرورة قيام البلدان المستفيدة بوضع نُظم ضريبية تتسم بالكفاءة استنادا إلى سياسات ضريبية سليمة ومعتمدة على مبادئ. وأكد على أنه يتعين على المانحين تشجيع ودعم وضع أنظمة ضريبية سليمة ومواصلتها في البلدان المستفيدة بدلا من تقويض هذه الأنظمة بالمطالبة بإعفاءات ضريبية.

٦٤ - وأقر الخبراء بأن الإعفاء الضريبي يعد مناسبا في بعض الحالات. ومن الأمثلة المقدمة المثال المتعلق بالضرائب غير المباشرة المفروضة على استيراد سلع تستخدم في تقديم مساعدة إنسانية لضحايا الكوارث. أما في حالات أخرى، منها مشاريع التشييد على سبيل المثال، فمن غير الواضح إن كان ذلك الإعفاء سيكون مناسبا بالضرورة. فهذه المشاريع مماثلة لتسيير الأعمال العادية داخل البلد، وقيل إن المفترض هو أنه ينبغي تطبيق قواعد الضرائب العادية.

٦٥ - وساد اتفاق عام بأن الأمر متروك للجهة المانحة لكي تحدد ما إذا كان يلزم إعفاء كشرط لمنح المعونة قيد النظر. وأعرب الخبراء مع ذلك عن اعتقادهم عن أنه قد يمكن في

بعض الحالات إقناع الجهات المانحة بألا تطلب إعفاء وذلك إذا تم اطلاعها على الآثار السلبية للإعفاءات، وإذا عُرضت بدائل للإعفاء الكامل.

٦٦ - ونوقش البديل المتعلق بإدراج أموال في الميزانية الوطنية لسداد تكاليف الضرائب. واعتبر هذا نهجا أكثر استصوابا في الحالات التي تأتي فيها الجهات المانحة الموافقة على الخضوع للضرائب بشكل كامل دون تعويضها.

٦٧ - وأشار الخبراء إلى التغيير الذي طرأ في سياسة البنك الدولي في عام ٢٠٠٤ بشأن تمويل الضرائب كجزء من القروض التي يقدمها. وأشاروا أيضا إلى مناقشة الموضوع المتعلق بإعفاءات الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للمشاريع الممولة من جهات مانحة وذلك في مؤتمر الحوار الدولي بشأن المسائل الضريبية المعقود في آذار/مارس ٢٠٠٥. وتشير هذه التطورات إلى أنه قد يكون من المثمر مواصلة بحث هذا الموضوع، من أجل تقديم توصيات محددة بشكل أكبر إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي للنظر فيها.

٦٨ - وأشار إلى أن أي توصيات من هذا القبيل من المرجح أن تضم مجموعة من الخيارات بالنسبة للجهات المانحة ولكن ينبغي أن يتمثل المبدأ الهادي في تقليل الأثر السلبي الذي تفرضه متطلبات الجهات المانحة على أنظمة الضرائب في البلدان المستفيدة. وأشار الخبراء إلى أن ذلك يتطلب ما يلي: (أ) وجود أحكام مصاغة صياغة واضحة ومبنية على أساس قانوني سليم؛ (ب) تقليل إمكانية إساءة الاستعمال إلى أدنى حد؛ (ج) تقليل الأعباء الإدارية على جميع الأطراف المعنية إلى أقصى حد (على المسؤولين في الجهات المانحة والقائمين بتنفيذ مشاريع المعونة والمسؤولين في البلدان المستفيدة)؛ (د) تقليل التشوهات الاقتصادية إلى أقصى حد. ويمكن لأعمال فنية أخرى أن تبلور بشكل مفيد مبادئ توجيهية تتعلق بالظروف التي قد يكون فيها المانحون أكثر استعدادا لتقييد طلباتهم بالحصول على إعفاءات، وتتعلق بالشروط التي قد تصاغ الإعفاءات في ضوءها، وبالآليات البديلة للإعفاء (من قبيل نظام الشهادات).

٦٩ - وتقرر إيلاء مزيد من النظر إلى نظام الضرائب المطبق على مشاريع التنمية التي تكفلها جهات مانحة من أجل تقديم توصيات إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي. وطلب إلى ممثل صندوق النقد الدولي أن يقدم تقريرا إلى اللجنة بعد إجراء مشاورات في إطار الحوار الدولي بشأن المسائل الضريبية.

## واو - التعريف المعدل للمنشأة الدائمة

٧٠ - تناول السيد بيغل مقدم الموضوع، المسألة العامة المتعلقة بالوضع القانوني للشرح المرفق بالمعاهدة مع إشارة خاصة إلى شرح المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

وأشار إلى أن الشرح وتفسيرات متعددة قد تُصبح جزءاً من سياق المعاهدة. ولكن الشرح ليس جزءاً من أي معاهدة ويقتصر غرضه على المعاونة في التفسير. إلا أن القضاة ينظرون في تفسيرات الشروح وإذا ما رُفضت بموجب حكم محكمة فستفقد مصداقيتها. ولكي تصبح الشروح مفيدة بقدر أكبر، يجب أن يؤخذ في الحسبان دور القضاة.

٧١ - وأشار مقدم البند إلى أن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي قامت، بعد عمل كثير، بتحديث شرح المادة ٥ في عام ٢٠٠٣ وضمنته أمثلة توسع نطاق مفهوم المنشأة الدائمة. واقترح أن تحرص اللجنة على عدم إدراج بيانات في تنقيحها لشرح المادة ٥ تكون صارمة للغاية لدرجة تجعل المحاكم المحلية ترفضها بسهولة.

٧٢ - واسترعى أيضاً مقدم البند الانتباه إلى شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي للفقرة ٣ من المادة ٥ الذي جاء فيه في الفقرة ١٩ أنه إذا قام متعاقد عام بالتعاقد من الباطن بشأن أجزاء من مشروع ما، فيجب أن يراعى الوقت الذي قضاه المتعاقدون من الباطن عند تحديد الوقت الذي استغرقه المتعاقد العام في تشييد الموقع. وخلص من المثال إلى أنه إذا تم التعاقد من الباطن بشأن المشروع بأكمله، فلن يُعتبر المتعاقد العام مالكا المؤسسة دائمة. وهذه النتيجة تبدو غير منطقية من وجهة نظره. ورأى أحد المراقبين أن الصيغة الحالية التي أعدتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، على النحو الذي فسره مقدم الموضوع، تُعتبر منطقية في الواقع. وأشار آخرون إلى أن تفسير مقدم الموضوع غير صحيح. وفي ضوء ما سبق، لم يتم التوصل إلى أي استنتاج أثناء المناقشة.

٧٣ - وتشير الجملة الرابعة من الفقرة ٣٣ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى قيام الوكيل بالتفاوض بشأن "جميع عناصر وتفاصيل" الاتفاقات. ويثير هذا سؤالاً عما إذا كان قيام الوكيل بالتفاوض بشأن العناصر الأساسية فقط سيؤدي أيضاً إلى إنشاء منظمة دائمة. وحيث أن هذا التفسير يمكن أن يؤدي إلى إساءة استعمال، فقد أبدى بلدان غير عضوين في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي رأياً في ملاحظتهما على شرح المنظمة يشير إلى أن المؤسسة تعتبر مؤسسة دائمة لو تفاوض الوكيل بشأن الأجزاء الأساسية فقط من أي عقد.

٧٤ - وفيما يتعلق "بالتجزؤ"، قال مقدم البند أن دافع الضريبة قد يقسم أنشطته بطريقة تستبعد ما من التعريف الوارد في الفقرة ٤ (و) من المادة ٥ المتعلق بالمنشأة الدائمة.

٧٥ - وبينما لم يقترح السيد بيجل أو السيد نيكولايف تنقيح الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، فقد أشار مقدم الموضوع إلى أنه إذا قررت اللجنة أنه يلزم شرح إضافي للمادة ٥،

فإنه سوف يؤيد استخدام شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي باعتباره نقطة انطلاق.

٧٦ - وأيد السيد نيكولايف موقف مقدم الموضوع ملاحظاً أنه نظراً لأن تجربته تشير إلى أن القضاة يميلون إلى أن يكونوا محافظين، فإن توصية اتباع الحرص عند تعديل الاتفاقية النموذجية تعد مناسبة. ووافق على أن شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي يعد نقطة انطلاق جيدة. وبالنسبة لمعالجة مسألة الوكالة التي أثارها مقدم الموضوع، فأشار إلى أنه يلزم القيام بعمل في المستقبل بشأن تلك المسألة. وأشار أيضاً إلى أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لها نطاق تغطية أوسع، بما في ذلك الفقرة ٦ من المادة ٥ بشأن أقساط التأمين والفقرة ٧ من المادة ٥ بشأن الوكلاء المستقلين. وأثيرت أيضاً ضرورة النظر في المادة ٧ المتعلقة بأرباح المؤسسات فيما يتصل بأي تعديل للمنشأة الدائمة.

٧٧ - وعارض أحد المراقبين هذا الرأي قائلاً إن المادة ٥ تعاني من أوجه قصور بشكل كبير وينبغي إعادة كتابتها لأن "التصويبات" التي أدخلت على الشرح حدت من تأثيرها القانوني. ونظراً لأن إجراء تنقيح لمادة المنشأة الدائمة أمر مستبعد، فقد قُدم اقتراح بقرن المعاهدات الضريبية مع التشريع المحلي والعمل على اعتماد أحكام الشرح في إطار القانون المحلي، لأن المشرع يمكنه دائماً أن "يفسّر" معاهدة ما. ولو ساد توقع بأن المحاكم المحلية ستفسر المادة ٥ وفقاً للشرح، فينبغي للبلد أن يكفل تلك النتيجة عن طريق إدراج التفسير في القانون المحلي. وثمة مثال يوضح أن المادة ٥ بما قصور يتمثل في عدم القدرة على فرض ضرائب على أنشطة الصيد داخل المياه الإقليمية وفي بعض الحالات على أنشطة التنقيب نتيجة لسوء تطبيق مفهوم المنشأة الدائمة.

٧٨ - وأعرب عدة خبراء ومراقبين عن عدم اتفاقهم مع الرأي القائل بأن المادة ٥ تعاني أساساً من أوجه قصور وأشاروا إلى أن تاريخها يرجع إلى ما يزيد على ٧٥ سنة مضت، الأمر الذي يوحي بوجود قدر من التأييد القانوني والعملي لها. واستناداً إلى وجهة النظر تلك فإن المادة لا تعاني من أوجه قصور؛ ولكن هناك مجالاً للتحسين. وقد خلصت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي عند تنقيح اتفاقيتها النموذجية إلى أنه رغم أن التعريف الحالي ليس مثالياً، فإنه أفضل من الاقتراحات البديلة التي أوصى باتباعها.

٧٩ - وثمة اعتراض آخر على موقف مقدم الموضوع يرى أن استخدام عبارة "ملزمة" فيما يتعلق بالتعريف الذي يصف الشروح يعتبر أمراً غير صحيح. فعندما يكون الشرح واضحاً سيكون أقوى. وعلى أي حال، فإن الشروح لا يمكن أن تكتسب أكثر من وضع

إقناعي. وعندما تختلف البلدان بشأن تفسير شرح ما فإن المحاكم وحدها هي التي يمكنها أن تبت في الأمر. وفي بعض البلدان يلتزم القضاة بنص القانون فقط.

٨٠ - وفيما يتصل بتنقيح الاتفاقية، أشار الخبراء إلى أن المعاهدات تستمر في المعتاد لفترات تتراوح بين ٣٠ و ٤٠ سنة وتتيح بالتالي استقرارا وإمكانية على التنبؤ. ولكن يجوز مع تغير الزمن إعادة التفاوض بشأنها، والمشكلة التي تواجه اللجنة تتمثل في إيجاد توازن. ويمكن للجنة أن تستكمل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وأن تعدّل الشرح.

٨١ - وأشار كثير من الخبراء والمراقبين، استنادا إلى تجاربهم الوطنية، إلى أن إعادة صياغة الشروح ينبغي أن تتضمن أمثلة تتيح تحسين فهم تعريف المنشأة الدائمة. ووافق كثيرون على أن شروح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الحالية يمكن أن تكون نقطة انطلاق جيدة، وهي الشروح التي تغيرت مؤخرا لتصبح من وجهة نظرهم موجهة أكثر نحو المصدر. وقد لا يقتصر الأمر على إعطاء أمثلة، بل يمكن أيضا توضيح مسائل من قبيل معالجة المدة الزمنية، مثل شهور مقابل أيام. ويمكن إذا أمكن توضيح عبارات من قبيل "عادة" و "النشاط التجاري". وأشار أيضا إلى أهمية مبدأ مصدر المبالغ المدفوعة. وأشار في هذا الصدد إلى أن دليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية قد تضمن في السابق أمثلة من هذا القبيل<sup>(٢)</sup>.

٨٢ - وأشار أحد الخبراء إلى أن حذف المادة ١٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي يمكن يؤدي إلى تشويش، وأنه ينبغي لاتفاقية الأمم المتحدة أن تحتفظ بالفروق بينها وبين اتفاقية المنظمة لكي تعكس اهتمامات البلدان النامية.

٨٣ - وردا على ذلك، أشار إلى أن حذف المادة ١٤ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي قد قدّم في الواقع إيضاحا للمسألة. وأشار أيضا إلى أن العمل الذي قامت به المنظمة في تنقيح شرحها ينبغي الانتفاع به عند الضرورة، مع إيلاء الانتباه الواجب للفروق الرئيسية بين الاتفاقيتين النموذجيتين.

٨٤ - وأشار أيضا إلى أن إدراج تفاصيل كثيرة للغاية لوصف المنشأة الدائمة قد لا يكون مستصوبا لأنه كلما زادت دقة تعاريف المصطلح سيكون من الأيسر على دافعي الضرائب التحايل عليه. وبالمثل فإن إدراج أمثلة في الشرح له عيوبه لأن دافعي الضرائب قد يجادلون بأن منشأهم ليست منشأة دائمة لو وجدت خلافات طفيفة بين واقع حالتهم وتلك الواردة في المثال. وعلّق كثير من الخبراء والمراقبين على الأمثلة التي طرحها مقدم الموضوع. واقترح إجراء مقارنة لجميع التغييرات التي تخرج عن الاتفاقية النموذجية الواردة في المعاهدات الثنائية القائمة.

٨٥ - وتقرر ما يلي:

(أ) يلزم إيلاء مزيد من النظر لهذه المسألة الهامة. وعينت لجنة فرعية يتولى تنسيق عملها السيد سولند وتضم السيد دواسون والسيدة لواتي والسيد فان دير ميروي والسيد بيجل والسيد ليفي والسيد لاسار؛

(ب) ستقترح اللجنة الفرعية إجراء تحسينات في شرح المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية مع مراعاة شروح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والتركيز على الأمثلة المفيدة والاحتياجات الخاصة للبلدان النامية.

زاي - تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

١ - التنقيح المقترح للمادة ٢٦، تبادل المعلومات

٨٦ - بناء على تحليل السيد سينسر، مقدم الموضوع، لتنقيح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي للمادة ٢٦، اقترح مقدم الموضوع إجراء تعديل في المادة ٢٦ من المعاهدة النموذجية للأمم المتحدة بحيث تشمل "ضرائب أخرى" إلى جانب تلك الخاضعة لاتفاق الازدواج الضريبي. وأشار إلى أن هذا سيجتنب تغطية الضرائب على القيمة المضافة التي تعد مصدرا متزايدا الأهمية للإيرادات بالنسبة للبلدان النامية.

٨٧ - وأشار أيضا مقدم الموضوع إلى أن عبارة "ذي صلة على المدى المنظور" قد حلت محل عبارة "اللازمة" في الفقرة ١ من المادة ٢٦ من تنقيح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في عام ٢٠٠٥. ويشير شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بشأن هذا التغيير إلى أن معيار الصلة على المدى المنظور يهدف إلى إتاحة تبادل المعلومات في المسائل الضريبية على أوسع مدى ممكن ويوضح في الوقت نفسه أن الشركاء في المعاهدة لا يحق لهم طلب معلومات غير معقولة أو لا يحتمل أن تكون ذات صلة بالشؤون الضريبية لدافع الضريبة المعني. وعلاوة على ذلك، أضيفت عبارة "إدارة أو إنفاذ" في الفقرة ١ من المادة ٢٦ قبل عبارة "القوانين المحلية". واقترح إجراء نفس التغيير في الفقرة ١ من المادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية من أجل توسيع نطاق تلك المادة.

٨٨ - وتناول مقدم الموضوع الشاغل المتعلق بأنه نتيجة لهذا التعديل ستتاح المعلومات لهيئات الرقابة التي تشرف على سلطات إدارة وإنفاذ الضرائب، مثل الهيئات التشريعية. واقترح إدراج فقرة في المادة ٢٦ تعامل تبادل المعلومات على أنه سري وتقييد استخدام المعلومات في الدولة المتلقية على إنفاذ وجمع وتحصيل الضرائب. وأشار كذلك مقدم

الموضوع إلى أنه حتى تصبح عملية تبادل المعلومات واسعة النطاق، فينبغي ألا يحد شرط أخذ فوائد على الضرائب المحلية من الالتزام بتبادل المعلومات، واقترح إضافة صيغة مناسبة في المادة ٢٦ لبلوغ هذه النتيجة. وأخيرا تناول مقدم الموضوع إلغاء السرية المصرفية وقوانين السرية الأخرى في الدولة المرسلّة وشرط ازدواجية الجرم ونوع المعلومات، مما ييسر الإبلاغ على نحو روتيني.

٨٩ - وأشار مقدم البند إلى أهمية تبادل المعلومات "على نحو فعال" عند إدخال تعديلات في الاتفاقية النموذجية المتبعة. وحظي المفهوم بمناقشة كاملة عند اتخاذ منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي قرار تعديل المادة ٢٦ واقترح الإشارة إلى ذلك بوضوح في الشروح.

٩٠ - وأشار أيضا إلى أن تبادل المعلومات "على نحو فعال" يمكن تحليله بالإشارة إلى الأنواع الثلاثة لتبادل المعلومات وهي: بناء على الطلب، وبشكل روتيني، وعلى نحو عرضي. واسترعى الانتباه أيضا إلى ما وصفه بالسرية المصرفية "الفعالية" في حالتين عندما لا تجمع الدولة المرسلّة المعلومات المطلوبة أو عندما لا يمكنها القيام بذلك إلا بتأخيرات كبيرة. وللوفاء بشرط جمع المعلومات "على نحو فعال" يتعين على البلدان أن تتبع نظاما داخليا لجمع المعلومات. بشكل روتيني، وسيتمكّن هذا من تنفيذ التبادل الروتيني.

٩١ - وأشار السيد سيليتونغا إلى أن أهداف اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية هي مكافحة الإفلات والتهرب من الضرائب وتقليل فرصة اتباع أي ممارسة ضارة. وأشار إلى أن المناقشة قد يتسع نطاقها ليشمل إساءة استعمال المعاهدات، لأن التهرب من المعاهدات قد يعتبر إفلاتا أو تهربا من الضرائب. ووافق على أن تبادل المعلومات على نحو فعال يعد أمرا أساسيا للتعامل مع التهرب الضريبي وهروب رأس المال واقترح نقل الوسائل الفنية لتبادل المعلومات من الشرح إلى المادة ذاتها.

٩٢ - وأشار السيد بوسطوس برويزا إلى أنه ينبغي تناول المبادئ المحددة في المادة ٢٦ المعدلة من اتفاقية منظمة الأمن والتعاون في الميدان الاقتصادي في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. وأشار أيضا إلى أن استحداث حكم ازدواجية الجرم على النحو الذي اقترحه مقدم الموضوع قد يثير بعض المشاكل. وأشار أيضا إلى أهمية الاعتراف بالصلة القائمة بين التعديلات للمادة ٢٦ واتفاق منظمة الأمن والتعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي النموذجي بشأن تبادل المعلومات في المسائل الضريبية. وأشار أيضا إلى أنه نظرا لاتفاق الخبراء بصفة عامة على مبدأ تبادل المعلومات، فإنهم ينبغي أن يركزوا انتباههم على المشاكل العملية المتعلقة بالتنفيذ. ومن المهم الاعتراف بوجود فجوة فعلية في المعلومات. والمعلومات المتعلقة بالإجراءات المتبعة في مختلف البلدان ستكون مفيدة في تحقيق مزيد من المواءمة. ويمكن استنباط الصعوبات التي

ستجري مواجعتها من العمل الذي اضطلع به الاتحاد الأوروبي مؤخرا بشأن التوجيهات المتعلقة بالمدخرات.

٩٣ - وساد اتفاق عام بين الخبراء على أنه تلزم حلول لتعزيز تبادل المعلومات. ونُظر إلى تبادل المعلومات على نحو روتيني على أنه عامل هام. كما أن تحقيق الموازنة بين إجراءات تبادل المعلومات يعد أمراً أساسياً هو الآخر.

٩٤ - وأثنى عدد من الخبراء والمراقبين على عمل المنتدى العالمي المعني بالمسائل المتعلقة بتطبيق قواعد عامة التابع لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (وما في ذلك الممارسة المتعلقة بوضع نموذج يحدد الأطر القانونية لتبادل المعلومات الضريبية) كمصدر مرجعي يُرجع إليه عند النظر في المسائل العامة المتعلقة بتبادل المعلومات. وأشار إلى أن تقريراً يوجز المعلومات التي تم الحصول عليها في الممارسة المتعلقة بوضع النموذج سوف ينشر في آذار/مارس ٢٠٠٦.

٩٥ - وأشار خبير إلى أن مركز البلدان الأمريكية لإدارة الضرائب قد وضع اتفاقاً نموذجياً بشأن تبادل المعلومات الضريبية من أجل مساعدة البلدان الأعضاء في مكافحة تحاشي الضرائب والتهرب منها والغش فيها. ويمثل الاتفاق النموذجي مصدراً هاماً للمعلومات يمكن أن يستخدم كمرجع في استكمال المادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

٩٦ - ورحب أحد المراقبين بهذا الاهتمام الذي أبدته اللجنة بتبادل المعلومات على نحو فعال مشيراً إلى أهميته في مكافحة التهرب الضريبي وأي إساءة للاستعمال. وحدد أربعة شروط لتبادل المعلومات على نحو فعال هي:

(أ) الوصول على نحو جيد إلى المعلومات المحلية؛

(ب) صكوك قانونية مناسبة من بينها اتفاقيات مشتركة بشأن المساعدة المتبادلة، وتنقيح المادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وسائر الوثائق القانونية؛

(ج) الاعتراف بوجود عوائق عملية من قبيل الفروق اللغوية واختلاف النطاقات الزمنية واختلاف الإجراءات؛

(د) القدرة على استعمال المعلومات المطلوبة لدى توفرها، مثلاً القدرة على الربط بين رقم الهوية الضريبية ودافع الضرائب.

٩٧ - وأشار المراقب أنه وإن كان من المهم تقليل الفروق بين الاتفاقيتين النموذجيتين، فينبغي أن يسعى التنقيح الذي تجريه الأمم المتحدة إلى أن يعكس الاحتياجات الخاصة



بالبلدان النامية. وفي هذا الصدد، يعتبر تنقيح الشرح أمرا هاما للغاية وينبغي أن يُعترف أيضا بضرورة تحقيق الاتساق مع جهود المواءمة الأخرى من قبيل تدابير مكافحة غسل الأموال.

٩٨ - وأشار خبير إلى أن تشريعات السرية الصارمة المطبقة في بلده تجعل تبادل المعلومات صعبا إلا أنه أوضح أن بلده لديه تشريع صارم وشامل للغاية للاقتطاع يتيح مصدرا ثريا للمعلومات التي يمكن تبادلها.

٩٩ - وأشار خبير آخر إلى أن كثيرا من نظم الضرائب يعتمد على التقييم الذاتي أو الامتثال الطوعي وسيكون من المهم تقييم أثر التعديل الذي يجري على المادة ٢٦ على سلوك دافع الضرائب. وقد لا يكون التبادل الروتيني مفيدا في تحقيق أقصى قدر من الامتثال الطوعي.

١٠٠ - وأعرب أحد المراقبين عن قلقه إزاء حقوق دافعي الضرائب وعلاقة المادة ٢٦ بالتشريعات الوطنية بشأن السرية وتبادل المعلومات، وأشار إلى أنه سيكون من المناسب إخطار دافع الضريبة عند ورود طلب للحصول على معلومات يتعلق بشؤونه الضريبية.

١٠١ - وأشار عدد من الخبراء إلى ضرورة وجود اتفاقات بشأن تبادل المعلومات غير منضوية تحت المعاهدات، فعلى سبيل المثال لو أن البلد الطالب للمعلومات ليس طرفا في معاهدة ثنائية بشأن المسائل الضريبية فلن تقدم إليه المعلومات بطريقة أخرى.

١٠٢ - وأشار خبير من بلد لا يجبي ضرائب على الدخل إلى أن مسألة تبادل المعلومات هي مسألة أشمل بكثير من المعلومات الضريبية وينبغي معالجتها بطريقة أخرى غير تلك التي تتم من خلال اتفاقات الازدواج الضريبي. ووجود صك مختلف من قبيل اتفاق متعدد الأطراف قد يكون أنسب لأن جميع البلدان ستطبقه بغض النظر عن الممارسات المتبعة في كل بلد على حده في المسائل الضريبية. ورغم أن هذا الموقف حظي بتأييد من بعض الخبراء والمراقبين، فقد أشار آخرون إلى أن النطاق الكامل للتغطية بالمعاهدات الثنائية سيكون مساويا لأي معاهدة متعددة الأطراف وقد يكون أيسر في التحقيق نظرا للصعوبات الجمّة التي تصادف التفاوض بشأن الاتفاقات المتعددة الأطراف وتنفيذها.

١٠٣ - وأشار عدد من الخبراء إلى أنه بغض النظر عن أهمية وجود اتفاق متعدد الأطراف، فسيكون من الصعب التفاوض دون القيام أولا بتعديل الاتفاقية النموذجية. ولذلك فإن من المهم تحديد الأولويات. وقد يتعين القيام أولا بتعديل الاتفاقية النموذجية ثم الشروع في اتفاق متعدد الأطراف. وسيكون من الضروري أيضا تنفيذ خطوات عملية توضح كيفية ضمان فعالية كلا العملين. ومن المحتمل ألا تكون هذه النقطة الأخيرة من مهام هذه اللجنة، ولكنها قد تكون مهمة من مهام من لهم خبرة فعلية في تحصيل الضرائب.

- ١٠٤ - وأشار أحد المراقبين إلى أن هذه الترتيبات ليست دواء لكل داء وأن من المهم النظر في قدرة البلدان على استخدام المعلومات.
- ١٠٥ - وأوجز الرئيس المجالات التي ينبغي توجيه الاهتمام إليها في ما يلي:
- (أ) التبادل على نحو فعال للمعلومات فيما يتصل بالمعلومات الضرورية والمفيدة؛
- (ب) أهمية توافر قدرة داخلية لاستيعاب المعلومات المتبادلة ومقدرة على تلبية مصالح جميع المعنيين؛
- (ج) حشد المعلومات والتأثير على الجمهور - وينبغي تجنب اتباع نهج استجوابي؛
- (د) الاعتراف بالتقدم المحرز في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وخبرتها التي قد ترغب اللجنة في محاكاتها على الجانب العملي؛
- (هـ) اتباع نهج متوازن ومتناسق لتبادل المعلومات والاعتراف بوجود مشاكل عملية من قبيل التوحيد.

## ٢ - تقرير فريق الخبراء المخصص المعني بتبادل المعلومات

- ١٠٦ - في بيان استهلاكي لتابعة المناقشة بشأن تبادل المعلومات، أدلى السيد ماكنتاير مقدم الموضوع بتعليقين عامين هما: (أ) أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية قد تدهورت عن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في بعض الجوانب الهامة وينبغي تعديلها لكي تلحق بها؛ (ب) وبالإضافة إلى تعديل المادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، ينبغي للجنة أن تنظر في اعتماد مدونة لقواعد السلوك للأمم المتحدة لوضع مبادئ عامة تراعيها جميع الحكومات. وأشار إلى أن اللجنة تتمتع حالياً بسلطة تقديم النصح إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بشأن هذا الموضوع.
- ١٠٧ - وإلى جانب النقطتين العامين، تناول مقدم الموضوع كل تغيير من التغييرات التي أدخلتها المنظمة على المادة ٢٦ من اتفاقيتها النموذجية وأقر معظم المقترحات. وأشار إلى أن فريق خبراء مخصص نظمت الأمانة العامة اجتماعاً له في نيويورك في أواخر تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٥ طرح نقطتين فئيتين مهمتين. فأولاً، اقترح الفريق تغيير صيغة الفقرة ١ من المادة ٢٦ بحيث تبين بوضوح أنه سيجري تبادل أي معلومات ترى الدولة الطالبة أنها ذات صلة. وثانياً، أشار إلى أن مد نطاق تبادل المعلومات ليشمل جميع أنواع الضرائب قد يسبب مشاكل لبعض البلدان النامية. والمسألة الحقيقية تكمن فيما إذا كان ينبغي تبادل المعلومات لمنع الإفلات من الضرائب والتهرب منها فيما يتصل بالضريبة على القيمة المضافة. وأشار

مقدم الموضوع إلى أنه سيكون من المستصوب الإشارة إلى الضريبة على القيمة المضافة في المادتين ٢٦ و ٢٧ على وجه التحديد أو تقديم نُصح بشأن المسألة في شرح المادة.

١٠٨ - ورحب عدد من الخبراء والمراقبين بالبيان، بينما أكد آخرون أنه يجب مراعاة أن الاختصاصات الضريبية ليست معنية جميعها بنفس الاهتمامات. وتناولت المناقشة نوعين من المسائل: مسائل تقنية من قبيل صياغة المادة في الاتفاقية النموذجية، ومسائل عامة من قبيل الصعوبات العملية في تبادل المعلومات وأهمية إعداد مدونة لقواعد السلوك.

١٠٩ - وفيما يتعلق بالصياغة، أعرب عن آراء مختلفة عما إذا كانت عبارة "ذي صلة على المدى المنظور" أجدى من عبارة "قد تكون ذات صلة". وأشار إلى أن أحد البلدان فضل عبارة "قد تكون ذات صلة" في حين قرر آخر، بعد تردد، الالتزام بالصياغة المستكملة التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. ويبدو أنه يلزم إيلاء مزيد من النظر لتوضيح الصياغة قبل اتخاذ قرار باستكمال صياغة المادة ٢٦.

١١٠ - ونوقشت أيضا بشكل شامل مسألة توسيع نطاق المادة ٢٦ بحيث تشمل ضرائب غير مذكورة صراحة في المادة ٢ من الاتفاقية النموذجية. وشدد كثير من الخبراء والمراقبين على ضرورة هذا التوسيع للنطاق. فقد أصبحت الضريبة على القيمة المضافة مصدرا من المصادر الهامة للدخل بالنسبة للدول. ولذلك فإن الشبكة القائمة لمعاهدات ضريبة الدخل ينبغي أن تستخدم في مد نطاق تبادل المعلومات ليشمل تلك الضرائب. واعتراض بعض الخبراء والمراقبين على هذا النهج وتساءل بعضهم عما إذا كان من الأفضل إعداد قائمة بالضرائب التي يمكن أن تكون مشمولة (على النحو الذي اقترحه مقدم الموضوع)، أو إيراد الإشارة في المادة ٢ إلى المادة ٢٦، أو استخدام صياغة منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.

١١١ - وفيما يتعلق بازدواجية الجُرم، أشار أحد الخبراء إلى أنه ليس ثمة حاجة لأي صياغة من هذا القبيل في المعاهدات الضريبية إلا إذا كان تبادل المعلومات قاصرا على حالات الغش. وأشار أيضا إلى أن تبادل المعلومات يمكن أن يتم الاتفاق عليه بصفة ثنائية دون إبرام معاهدة ضريبية عامة (وقُدمت أمثلة).

١١٢ - وشملت المسائل العملية التي أثارها الخبراء والمراقبون مشكلة التكليف، وخاصة بالنسبة للبلدان النامية، ومشكلة الصيغة الفعلية لتبادل المعلومات ووضع المدد القانونية المحددة للتقادم.

١١٣ - وأخيرا، جرت مناقشة عامة للأهداف والعمل الذي يمكن أن تقوم به اللجنة في هذا الميدان. وتعقبا على البيان، أعرب بعض المراقبين عن رأيهم في أن فريق الأمم المتحدة يعد

منتدى مجد لتناول هذه المسألة. ويمكن بعد ذلك التركيز على المسائل المتصلة بوضع قواعد عامة يمكن أن تسفر عن إعداد مدونة لقواعد السلوك. وقيل أيضا أنه بالإضافة إلى العمل الذي اضطلعت به منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وكذلك مركز البلدان الأمريكية لإدارة الضرائب، فإن اللجنة في إمكانها أن تحقق أهدافا طموحة. وأشار بعض الخبراء والمراقبين إلى أن اللجنة يجب أن تنظر في جميع وجهات النظر وأن العمل ينبغي أن يجسد المصالح المختلفة المعنية.

١١٤ - وأكد بعض المراقبين ضرورة التعاون في ذلك الميدان. بينما دافع آخرون عن ضرورة وضع حقوق دافعي الضرائب في الاعتبار.

١١٥ - وساد توافق في الآراء يشير إلى أنه ينبغي للجنة أن تنشئ لجنة فرعية للتصدي لمسألتين:

(أ) اقتراح صيغة لاستكمال الاتفاقية النموذجية والشرح المتعلق بالمادة ٢٦؛  
(ب) عرض للوضع الراهن للعمل المتعلق بالمسائل العملية المتصلة بالتنفيذ الذي بذلته في هذا المجال منظمات دولية أخرى وتقديم مقترحات بشأن أعمال المتابعة.

١١٦ - ووافقت اللجنة على إنشاء لجنة فرعية يتولى تنسيق عملها السيد بوسطوس بويزا، وتضم السيدة بيثيل والسيدة براون والسيد فالديجر والسيد المفتاح والسيد نيكولايف والسيد ماكتاير. وكما هو الحال في اللجان الفرعية الأخرى، ستُطلب مساعدة عند اللزوم من منظمات دولية. وقد طُلب من منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والاتحاد الأوروبي ومركز البلدان الأمريكية لإدارة الضرائب تقديم مساعدة وإتاحة المعارف اللازمة لدعم اللجنة الفرعية.

حاء - استعراض واعتماد المشروع المنقح لدليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

١١٧ - عرض السيد بروني، مقدم الموضوع، الأجزاء التي يضمها مشروع الدليل الحالي، وكذلك مصدره وهيكله والغرض منه. وأشار مقدم البند إلى أن الدليل وإن كان يتضمن معلومات مفيدة، فإن المقدمة معقدة للغاية وينبغي أن تختصر. كما أن الاستعراض التاريخي مفصل للغاية ويحتاج إلى تنقيح. أما الملاحظات الموجودة في الجزء الثاني من الدليل، فإنها ستحتاج إلى استكمال إذا تقرر الإبقاء عليها، وينبغي ألا تعيد تكرار ما ورد في الشرح. وتتضمن المرفقات مواد مرجعية عفى عليها الزمن وتحتاج إلى استكمال. وقدم

مقدم البيان عددا من المقترحات الأخرى من بينها إضافة مصطلحات وإدراج أرقام النسخ وتواريخها.

١١٨ - واقترح مقدم البند أن يتضمن الدليل أمثلة وإيضاحات عملية ودراسات حالة من أجل المساعدة في المفاوضات الرامية لإبرام معاهدات. واقترح النشر على الإنترنت.

١١٩ - وأشار أحد المراقبين إلى أن الدليل الحالي معقد للغاية وسيكون من الصعب جدا تبسيطه، ناهيك عن جعله دقيقا. وأعرب عن قلقه أيضا إزاء "الوضع الرسمي" للدليل.

١٢٠ - واقترح الرئيس أن يتشاور السيد برونيتي مع السيد لايارا يافار والسيدة أيالا والسيد لاو، وأن يعدوا نسخة منقحة أقصر للدليل للعرض على الدورة المقبلة. وبعد أن تتلقى اللجنة الوثيقة المنقحة ستقرر كيفية المضي قُدما.

## الفصل الرابع

### مواعيد وجدول أعمال الدورة الثانية للجنة

١٢١ - قبل الشروع في تناول جدول الأعمال، أُنقِص على مناقشة الإجراءات والقواعد المتعلقة بتحديد جدول أعمال الدورة الثانية للجنة المقرر عقدها في عام ٢٠٠٦.

١٢٢ - وفتح المكتب باب المناقشة مقترحا جدول أعمال إرشادي أعدته وعرضته السيدة براون على النحو التالي:

- ١ - إساءة استعمال المعاهدات على نحو متبادل (٤ ساعات).
  - ٢ - المساعدة في تحصيل الضرائب (ساعتان).
  - ٣ - تعريف المنشأة الدائمة (٦ ساعات).
  - ٤ - فرض ضرائب على مشاريع التنمية (ساعة واحدة).
  - ٥ - تبادل المعلومات (٦ ساعات).
  - ٦ - تنقيح دليل الأمم المتحدة للتفاوض بشأن معاهدات الضرائب الثنائية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية (نصف ساعة).
  - ٧ - حل المنازعات (ساعتان).
  - ٨ - تعريف الفائدة (ساعة واحدة).
  - ٩ - اعتماد التقرير (٤ ساعات).
- ١٢٣ - واقترح خبراء ومراقبون بعض البنود الأخرى من قبيل:
- (أ) الوضع القانوني لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في ضوء كون اللجنة أصبحت مسؤولة حاليا أمام المجلس الاقتصادي والاجتماعي؛
  - (ب) الخيارات المتاحة لاستكمال الاتفاقية النموذجية؛
  - (ج) التطورات الأخيرة؛
  - (د) القاعدة الفاصلة المتبعة للبت في مقر الشركات؛
  - (هـ) المادة المتعلقة بالمدرسين الزائرين.

١٢٤ - وسيضع المكتب اللمسات النهائية لجدول أعمال الدورة الثانية استنادا إلى المقترحات المقدمة من أعضاء اللجنة أثناء الدورة وكذلك استنادا إلى مقترحات أخرى قد تُقدم إلى الأمانة العامة بحلول نهاية شباط/فبراير ٢٠٠٦.

## الفصل الخامس

### اعتماد تقرير الدورة الأولى الذي يقدم إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي

١٢٥ - وافقت اللجنة على هذا التقرير واعتمده لتقدمه إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي.

## الفصل السادس

### استنتاجات وتوصيات في مجال السياسة العامة

#### إساءة استعمال المعاهدات

١٢٦ - يلزم تناول مسألة إساءة استعمال المعاهدات في إطار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، ويمكن تناول هذا في الشرح، وكذلك في الاتفاقية ذاتها. وشرح المادة ١ الوارد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، الذي يتناول طرق مكافحة إساءة استعمال المعاهدات، سيكون مفيدا في هذا الصدد. إلا أنه من المهم، عند النظر في مسألة إساءة استعمال المعاهدات، ضمان وجود توازن بين ضرورة إشاعة الثقة بالنسبة للمستثمرين وضرورة قيام إدارات الضرائب بمكافحة إساءة الاستعمال من هذا القبيل.

١٢٧ - ويلزم إيلاء مزيد من النظر لطرق التصدي التي يمكن استعمالها في مكافحة مسائل محددة لإساءة استعمال المعاهدات. وقد عُينت لجنة فرعية يتولى تنسيق أعمالها السيد لي وتضم السيد سيليتونغا والسيد لارا يافار والسيد زانغ والسيد غارسيا براتس والسيد ساسيفيل.

#### المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الضريبية

١٢٨ - ستقوم لجنة فرعية تضم السيد سانت أمان، منسقا والسيدة هيرش والسيد كيتيلايا والسيد سلفادور الأصغر والسيد خرابوتش والسيد روكاتاغليناتا بإعداد مقترحات لاستكمال المادة ٢٧ من الاتفاقية النموذجية، تجري مناقشتها في الدورة المقبلة.

#### حل المنازعات

١٢٩ - سيقوم السيد فالديبرجر، بمساعدة السيد دانغ مين والسيد سانت أمان، بجمع جميع البيانات المتاحة بشأن الطرق البديلة لتفادي المنازعات أو حلها. وسيقدم موجزا للنتائج في الدورة الثانية للجنة.

#### فرض ضرائب على مشاريع التنمية

١٣٠ - ينبغي إيلاء مزيد من النظر لنظام الضرائب المطبق على مشاريع التنمية التي تكفلها جهات مانحة. وطُلب إلى ممثل صندوق النقد الدولي تقديم تقرير إلى اللجنة بعد إجراء مشاورات في إطار الحوار الدولي في المسائل الضريبية.



## تعريف المنشأة الدائمة

١٣١ - يلزم إيلاء مزيد من النظر إلى هذه المسألة الهامة. وستقوم لجنة فرعية يتولى تنسيق أعمالها السيد سولند، وتضم السيد داوسون والسيدة لواتي والسيد فان دير ميروي والسيد بيغل والسيد ليفي والسيد لاسارز، باقتراح تحسينات في شرح المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية، مع أخذ شروح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في الحسبان. وسيجري التركيز على الأمثلة المفيدة وعلى الاحتياجات الخاصة للبلدان النامية.

## تبادل المعلومات

١٣٢ - ستقوم لجنة فرعية يتولى تنسيق أعمالها السيد بوسطوس بويزا، وتضم السيدة بيثيل والسيدة براون والسيد فالد بيرجر والسيد المفتاح والسيد نيكولايف والسيد ماكتتاير، بإعداد تقرير يقترح صيغة لاستكمال الاتفاقية النموذجية والشرح المتعلق بالمادة ٢٦، ويعرض تحليلاً للعمل الذي قامت به في هذا الصدد منظمات دولية أخرى مع مقترحات تتعلق بأعمال المتابعة. ومثلما هو الحال بالنسبة للجان الفرعية الأخرى، ستطلب المساعدة حسب الاحتياج من المنظمات الدولية.

## تنقيح الدليل

١٣٣ - سيقوم السيد برونيتي بالتشاور مع السيد لارا يافار والسيدة إيالا والسيد لاو بإعداد نسخة أقصر ومنقحة من الدليل تعرض على الدورة المقبلة. وبعد أن تتلقى اللجنة الوثيقة المنقحة، ستتخذ قراراً بشأن كيفية المضي قدماً في العمل.

## المساعدة والمشاورات

١٣٤ - ينبغي أن يطلب من المنظمات الدولية ذات الصلة تقديم خبرتها ومعرفتها لدعم عمل اللجنة ولجانها الفرعية.

١٣٥ - وينبغي أن ترسل اللجان الفرعية مسودات وراقها إلى الأمانة العامة بحلول نهاية أيلول/سبتمبر ٢٠٠٦. وستقوم الأمانة العامة بعد ذلك بتعميمها على أعضاء اللجنة للاطلاع عليه. وتبت اللجنة في ذلك الحين بشأن أي عملية نشر أخرى.

١٣٦ - وسيضع المكتب اللمسات النهائية لجدول أعمال الدورة المقبلة استناداً إلى المقترحات المقدمة من أعضاء اللجنة أثناء الدورة، وكذلك إلى المقترحات الأخرى التي قد يقدمها الأعضاء إلى الأمانة العامة بحلول نهاية شباط/فبراير ٢٠٠٦.

١٣٧ - وستُعقد الدورة الثانية للجنة في جنيف في الفترة من ٤ إلى ٨ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٦.

#### تمويل اللجنة واللجان الفرعية

١٣٨ - من أجل تناول المسائل المتصلة بجدول الأعمال على أساس مستمر، ينبغي للجان الفرعية أن تستخدم الاتصالات الإلكترونية حيثما أمكن. إلا أن أداء هذه اللجان الفرعية لعملها بكفاءة قد يتطلب في المستقبل بعض الاجتماعات التي تعقد وجهًا لوجه. وتطلب اللجنة أن يُدرج لذلك التمويل اللازم لهذه الاجتماعات في الميزانية المقبلة التي تتناول عمليات اللجنة.

١٣٩ - وستواصل اللجنة، بالقدر الذي تسمح به الموارد، تنظيم حلقات عمل تدريبية للبلدان النامية كجزء من عملها للوفاء بولايتها في مجال بناء القدرات وتقديم مساعدة تقنية. وقد طلبت عدة بلدان عقد حلقات عمل وعرضت فييت نام استضافة حلقة عمل في ٢٠٠٦. وقد يتطلب هذا العمل أيضا اعتمادات إضافية في ميزانية اللجنة.

١٤٠ - ومن أجل إكمال موارد الميزانية العادية، ستطلب اللجنة إلى الأمم المتحدة إنشاء صندوق استئماني يتلقى تبرعات من الدول الأعضاء والمؤسسات الأخرى المهتمة بتقديم تمويل لأنشطة اللجنة لدعم التعاون الدولي في المسائل الضريبية.

الحواشي

(١) منشورات الأمم المتحدة، رقم المبيع A.01.XVI.2.

(٢) ST/ESA/PAD/SER.E/37.