

Distr.: General
8 August 2017
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في
المسائل الضريبية
الدورة الخامسة عشرة
جنيف، ١٧-٢٠ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٧
البند ٥ (ج) '٧' من جدول الأعمال المؤقت*
مناقشة المسائل الموضوعية المتصلة بالتعاون
الدولي في المسائل الضريبية: مسائل أخرى:
بناء القدرات

برنامج تنمية القدرات في مجال التعاون الضريبي الدولي

مذكرة من الأمانة العامة

- ١ - نوه المجلس الاقتصادي والاجتماعي، في قراره ٢/٢٠١٧، بما أحرزه مكتب تمويل التنمية التابع لإدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، في نطاق ولايته، من تقدم في وضع برنامج لتنمية القدرات في مجال التعاون الدولي في المسائل الضريبية بهدف تعزيز قدرة وزارات المالية والسلطات الضريبية الوطنية في البلدان النامية على وضع نظم ضريبية أكثر فعالية وكفاءة تدعم تحقيق المستويات المنشودة من الاستثمار العام والخاص ومكافحة التهرب الضريبي، وطلب فيه إلى المكتب أن يواصل عمله في هذا المجال في شراكة مع أصحاب المصلحة الآخرين، وأن يمضي في توسيع نطاق أنشطته، بما في ذلك تطوير أدوات عملية مفيدة.
- ٢ - ومن مجالات تركيز البرنامج المذكور أعلاه مجال التركيز على تعزيز قدرة البلدان النامية على زيادة قدرتها على تعبئة الإيرادات المحلية من خلال تعزيز قدرتها على حماية وتوسيع الوعاء الضريبي لديها على نحو فعال. وتتمثل الأداة الرئيسية التي وُضعت في هذا المجال في دليل الأمم المتحدة بشأن مسائل مختارة في مجال حماية الوعاء الضريبي في البلدان النامية. ونُشر الدليل لأول مرة في عام ٢٠١٥، ويجري حالياً تحديثه وتوسيعه لكي يأخذ في الاعتبار المسائل الناشئة وآخر التطورات الدولية في هذا المجال.



٣ - والورقة الواردة في مرفق هذه المذكرة هي نسخة مختصرة من الفصل الأول من الطبعة المنقحة للدليل. وتقدم عرضا عاما لمجموعة مختارة من المسائل التي تتسم بأهمية خاصة للبلدان النامية فيما يتعلق بحماية وتوسيع وعائها الضريبي.

حماية الوعاء الضريبي في البلدان النامية*

أولا - مقدمة

معلومات عامة أساسية

١ - يتمثل أحد أهم التحديات السياسية التي تواجه البلدان النامية في إنشاء وصيانة مصدر مستدام للإيرادات لتمويل نفقاتها الداخلية. وفي حين أن لهذه المشكلة جوانب متعددة، فإن أحد أهم هذه الجوانب يكمن في حماية الوعاء الضريبي الداخلي. وفي السنوات الأخيرة، تزايد الاهتمام بحالات الشركات المتعددة الجنسيات التي تدفع، على ما يبدو، ضرائب أقل بكثير مما هو متوقع نظرا إلى المعدلات الضريبية الكلية المطبقة في البلدان المعنية. وأدت التغطية الواسعة التي حظيت بها حالات شركات مشهورة تدفع ضرائب منخفضة أو لا تدفعها أصلا إلى دفع مسائل تجنب الضريبة والتهرب الضريبي إلى قلب النقاش السياسي العام. وردا على تلك الحالات، اضطرت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، بناءً على طلب مجموعة العشرين، بمشروع يهدف إلى تحليل ومعالجة الأساليب التي تستخدمها الشركات لخفض معدلات الضريبة الفعلية المطبقة عليها بشكل حاد. ونتج عن هذا العمل وضع خطة العمل المتعلقة بتآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح. وقُدمت التقارير النهائية بشأن الإجراءات الخمسة عشرة الواردة في خطة العمل إلى مجموعة العشرين التي أقرتها في تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٥^(١).

وجهات نظر البلدان النامية بشأن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح

٢ - على الرغم من الجهود الكبيرة التي بُذلت من أجل أخذ وجهات نظر البلدان النامية في الاعتبار في تحليل ونواتج العمل المضطلع به في إطار المشروع المشترك بين منظمة التعاون والتنمية ومجموعة العشرين بشأن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، كان من الواضح منذ البداية أنه يلزم إجراء دراسة مستقلة لمشاكل تجنب الضريبة وما ينجم عنها من نقل الأرباح وتآكل الوعاء الضريبي من منظور البلدان النامية. فأولا، تنشغل معظم البلدان النامية، في المقام الأول، وإن لم يكن حصرا، بانخفاض الضرائب المفروضة في بلد المصدر أكثر مما تنشغل بنقل الشركات المملوكة محليا لدخلها المحلي إلى أقاليم منخفضة الضرائب أو لا توجد بها ضرائب. وثانيا، عادةً ما تمثل ضريبة الشركات المفروضة على الاستثمارات الواردة حصة أكبر في مجموع الإيرادات في البلدان ذات النظم الضريبية الأقل تقدما مقارنةً بما تمثله في البلدان ذات النظم الضريبية الأكثر تقدما. وبالإضافة إلى ذلك، تكون ردود الفعل المحتملة على تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح محدودة إلى حد ما بسبب القدرات الإدارية للبلدان النامية.

٣ - وتعد حماية الوعاء الضريبي المحلي من التآكل ومن نقل الأرباح أمرا ضروريا إذا أريد للبلدان النامية أن تحقق استدامة تدفق الإيرادات. وتُعد تنمية القدرات في هذا المجال ضرورةً لا غنى عنها للتحرك صوب

* هذه الورقة نسخة مختصرة من الفصل الأول من الطبعة الثانية لـ "دليل الأمم المتحدة بشأن مسائل مختارة في مجال حماية الوعاء الضريبي في البلدان النامية"، الأمم المتحدة، نيويورك (يصدر قريبا) الذي كتبه هيو ج. أولت، الأستاذ الفخري للقانون في كلية الحقوق بجامعة بوسطن، وبرايان ج. أرنولد، كبير مستشارين بمؤسسة الضرائب الكندية.

(١) متاحة على الموقع التالي: www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm

تحقيق هذا الهدف. وتحتوي التقارير النهائية الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية على أمور كثيرة يمكن أن تستفيد منها البلدان النامية فيما يتعلق بتحديد المسائل واقتراح الأساليب المحتملة للتعامل مع مشاكل تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، غير أنه من المهم مراعاة الاحتياجات الخاصة للبلدان النامية ووجهات نظرها بشأن هذه المسائل، ومن بينها حالة تطور النظام الضريبي والموارد الإدارية المتاحة للتعامل مع هذه المسائل في هذه البلدان، وطابع التجارة والعلاقات التجارية التي تربطها بشركائها التجاريين، والاعتبارات الإقليمية. ويتعين على كل بلد تقييم وضعه الخاص لكي يتعرف على المسائل الخاصة به ويجدّد أنسب الأساليب لضمان سلامة وعائه الضريبي.

استجابة الأمم المتحدة

٤ - على ضوء الأهمية التي تحظى بها مسألة تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح بالنسبة للبلدان النامية والحاجة إلى إجراء مزيد من الدراسة والبحث فيها، قامت لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية بإنشاء اللجنة الفرعية المعنية بقضايا تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح في البلدان النامية، التي كُلفت بإطلاع موظفي الضرائب في البلدان النامية على هذه المسائل وتيسير إدراج آرائهم وتجاربهم في عمل لجنة الخبراء وبصفة أعم في العمل المتعلق بخطة العمل الخاصة بمنظمة التعاون والتنمية.

٥ - وبالإضافة إلى ذلك، اضطلع مكتب تمويل التنمية التابع لإدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية بمشروع لاستكمال وإتمام العمل المنجز في إطار المشروع المشترك بين منظمة التعاون والتنمية ومجموعة العشرين نفذته لجنة الخبراء من منظور تنمية القدرات. وركز المشروع على عدد من المسائل ذات الأهمية الخاصة للبلدان النامية وشمل المسائل التي تناولتها منظمة التعاون والتنمية في تقاريرها النهائية دون أن يقتصر عليها. وكان المشروع يرمي إلى هدف ذي شقين هما: تقديم نظرة متعمقة إضافية في المسائل التي تناولها المشروع المشترك بين منظمة التعاون والتنمية ومجموعة العشرين من منظور البلدان النامية؛ والنظر في مسائل متعلقة بحماية الوعاء الضريبي لها أهمية خاصة للبلدان النامية، لكن لم يتم تناولها في المشروع المشترك بين منظمة التعاون والتنمية ومجموعة العشرين.

٦ - وكان الناتج الأول لمشروع مكتب تمويل التنمية هو الطبعة الأولى للدليل للأمم المتحدة بشأن مسائل مختارة في مجال حماية الوعاء الضريبي في البلدان النامية، التي نُشرت في عام ٢٠١٥^(٢). وستُنشر الطبعة الثانية للدليل في نهاية عام ٢٠١٧، بعد تحديثها لمراعاة النتائج النهائية التي توصل إليها المشروع المشترك بين منظمة التعاون والتنمية ومجموعة العشرين بشأن تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح. وستتضمن أيضاً فصلين جديدين عن مدفوعات الإيجارات والإتاوات التي تتسبب في تأكل الوعاء الضريبي، وعن مكافحة تجنب الضريبة من خلال القواعد العامة لمكافحة تجنب الضريبة. وأعد فصول الدليل مؤلفون معينون اطلعوا على نتائج المشروع المشترك بين منظمة التعاون والتنمية ومجموعة العشرين واستعرضوا الأدبيات الموجودة حالياً عن الموضوع. والأهم من ذلك هو أن الدليل يعكس إسهامات البلدان النامية، التي تم الحصول عليها من خلال الأنشطة التي نظمتها لجنة الخبراء وحلقات العمل التي عُقدت بالتحديد من أجل تصنيف تجاربها وشواغلها بشأن تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

(٢) متاح على الموقع التالي: www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/07/handbook-

٧ - وتستكشف هذه الورقة بإيجاز المسائل الأربع التالية التي تتسم بأهمية خاصة للبلدان النامية والتي تناولها الدليل بصورة كاملة لكن لم يتناولها المشروع المشترك بين منظمة التعاون والتنمية ومجموعة العشرين بشكل مباشر وهي:

- (أ) فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية من جانب بلدان المصدر؛
- (ب) فرض الضريبة على الخدمات من جانب بلدان المصدر؛
- (ج) فرض الضريبة على الإيجارات والإتاوات من جانب بلدان المصدر؛
- (د) استخدام القواعد القانونية العامة لمكافحة تجنب الضريبة في القانون الداخلي.

ثانياً - الأرباح الرأسمالية

لمحة عامة

٨ - يمكن أن يتخذ الاستثمار المباشر الأجنبي في البلدان النامية شكل شركات فرعية منظمة على المستوى المحلي أو شكل فروع شركة أجنبية. وفي كلتا الحالتين، قد تكون أسهم الشركة مملوكة لشركة قابضة خارجية. وإذا تم بيع الأصول التشغيلية الموجودة في البلد، سواء أكانت مملوكة لشركة أجنبية أم لشركة فرعية محلية، فيحق للبلد عادة فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية المتأتية من بيع الأصول، بموجب كل من قانونه الداخلي والمعاهدات الضريبية المنطبقة. وبالمثل، إذا وُزعت شركة محلية ما أرباح أسهم، فإن هذه الأرباح تخضع عادةً للضريبة المستقطعة من المنبع. غير أنه يمكن تجنب الضريبة في بلد المصدر، إذا قام المستثمر الأجنبي، بدلا من بيع الأصول بشكل مباشر، ببيع أسهم الشركة الفرعية المحلية أو أسهم فرع الشركة الأجنبية. وينطبق الأمر نفسه أيضا في حال بيع أسهم شركة محلية مملوكة لشركة قابضة أجنبية. وهكذا، فإن الأرباح المتراكمة التي تحققت بفضل الأصول الأساسية للشركة في بلد المصدر قد تفلتت من فرض الضريبة عليها من جانب بلد المصدر لدى نقل ملكيتها. وقد تمثل هذه الأرباح ارتفاعاً في قيمة الأصول الأساسية أو الأرباح المحتجزة التي كان المساهم سيخضع لفرض الضرائب عليها باعتبارها أرباح أسهم، لو وُزعت بالفعل على المساهمين. وستفوت عناصر الأرباح هذه من فرض الضريبة عليها من جانب بلد المصدر في حال بيع الأسهم، إلا إذا كان القانون الداخلي لبلد المصدر يتضمن أحكاماً خاصة تتناول هذه المكاسب، وحتى في حال وجود هذه الأحكام، قد تحول أحكام المعاهدات الضريبية في بعض الحالات دون فرض الضرائب عليها.

أحكام القانون المحلي

٩ - يختلف هيكل أحكام الأرباح الرأسمالية من حيث انطباقها على بيع حصص الشركات المحلية اختلافاً كبيراً من بلد إلى آخر. ففي بعض البلدان، لا تطبق الأحكام على أي عمليات بيع للحصص المحلية التي يقوم بها غير المقيمين، وفي بلدان أخرى تُفرض ضريبة على البيع إذا كانت الشركة تمتلك أصولاً معينة (على سبيل المثال، ممتلكات عقارية أو ثابتة موجودة في البلد)، وفي بلدان ثالثة، يمكن أن تتأكد المطالبة على أساس بلد المصدر إذا كان غير المقيم يمتلك نسبة من الحصص في شركة محلية بغض النظر عن تشكيلة أصولها. وبالإضافة إلى ذلك، لا تفرض بعض البلدان ضريبة على بيع الحصص إلا إذا اعتبرت الصفقة وسيلة لتجنب الضريبة: على سبيل المثال، إذا انتقلت الممتلكات التي يخضع بيعها

للضريبة إلى شركة، وتبع ذلك بوقت قريب بيع حصص الشركة. ولا يوجد نمط واضح في قواعد القانون المحلي المنطبق في هذا المجال. وينطوي اتخاذ قرار بشأن توسيع نطاق فرض الضرائب على أساس المصدر، ليشمل بيع حصص الشركات المحلية، على تحقيق توازن بين الرغبة في جذب استثمارات أجنبية وتأثير فرض ضريبة على الأرباح على الوعاء الضريبي المحلي.

١٠ - ويجب النظر في عدد من المسائل الإدارية في حالة اتخاذ قرار بفرض ضريبة على عمليات بيع الحصص في شركات محلية من جانب غير المقيمين في حالات معينة. أولاً، هناك عدة طرق لفرض الضرائب. فقد يُطلب من البائع الإبلاغ عن الأرباح ودفع الضرائب بالطريقة نفسها المتبعة لو أن الأرباح كانت ناتجة عن أصول موجودة مباشرة في البلد. وقد يكون من الصعب إنفاذ هذا النهج، خاصة إذا لم تكن هناك اشتراطات بمقتضى القانون المحلي تلزم الشركة المحلية بالإبلاغ عن بيع الحصص. وبدلاً من ذلك، يمكن أن يفرض على المشتري التزام بضريبة مخصومة من المنبع. ولكن من الصعب إنفاذ هذا الالتزام في الواقع العملي في حالة إبرام صفقة بيع بين اثنين من غير المقيمين. وتنشأ مسائل إدارية أخرى في حالة اتخاذ قرار بفرض ضريبة على بيع الحصص، يقتصر على الحالات التي تنطوي على عنصر من عناصر التجنب الضريبي.

فرض ضرائب متعددة على الأرباح الاقتصادية نفسها

١١ - هناك مسألة هيكلية أخرى تتمثل في الأثر الذي قد يترتب على الوضع الضريبي للأصول الأساسية للشركة نتيجة لبيع الحصص. وإذا كان بيع الحصص خاضعاً للضريبة، ولكن دون إجراء تعديل في التكلفة الضريبية للأصول الأساسية، فستكون هناك ضريبة ثانية مستحقة على الأرباح الاقتصادية نفسها عند بيع الأصول. ومدى ملاءمة هذا النمط من الضرائب يتوقف على الهيكل العام لفرض الضرائب على المساهمين في الشركات في البلد.

حصص الشركات الأجنبية

١٢ - بافتراض أنه تم اتخاذ قرار بفرض ضريبة على بيع حصص شركات محلية في ظروف معينة، فسينشأ هنا سؤال منفصل عن كيفية التعامل مع بيع حصص شركة أجنبية لها منشأة محلية دائمة أو تمتلك حصصاً في شركة محلية. وهناك صعوبات إدارية كبيرة تواجه فرض ضريبة على عمليات النقل المذكورة، من حيث الحصول على المعلومات اللازمة لتقييم الضريبة وتنفيذ أساليب فعالة للتحصيل. وبغض النظر عن كيفية تسوية المسألة الخاصة بإمكانية خضوع هذه الصفقات للضرائب بوجه عام، فقد يكون من المستصوب أن يكون هناك حكم يفرض ضريبة عندما يمكن النظر إلى الصفقة على أنها تنطوي على تجنب الضرائب، على سبيل المثال، عندما يتبع نقل حصص الشركة المحلية إلى شركة أجنبية بيع فوري للحصص الأجنبية، أو عندما تكون الشركة الأجنبية مجرد شركة وهمية.

جوانب متعلقة بالمعاهدات

١٣ - إذا اتخذ قرار بفرض ضريبة على الأرباح الرأسمالية المتأتية من بيع حصص في شركات محلية أو أجنبية وكذلك حصص في شركات تضامن وكيانات أخرى، فمن المهم النظر إلى أي مدى ينبغي الإبقاء على هذا الحق في معاهدات الضرائب. وبموجب العديد من المعاهدات، يقتصر حق بلد المصدر في فرض ضريبة على الأرباح المتأتية من بيع الحصص، على الحصص في الشركات التي تتألف قيمة

أصولها أساساً من ممتلكات عقارية أو ثابتة موجودة في بلد المصدر. وتنص المادة ١٣ (٥) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للاندماج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية على حقوق دولة المصدر في فرض ضريبة في الحالات التي تتجاوز فيها ملكية الحصص في شركة محلية نسبة معينة من مجموع رأس مال الشركة، بغض النظر عن الأصول الأساسية. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تنطبق قواعد مكافحة إساءة الاستعمال المنصوص عليها في المعاهدات لحماية حق بلد المصدر في أن يفرض ضريبة على الأرباح المتأتية من بيع الحصص سواء في شركات محلية أو أجنبية.

ثالثاً - الخدمات

لمحة عامة

١٤ - يمثل استخدام المدفوعات مقابل الخدمات بما يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي للبلدان النامية مشكلة خطيرة تتعلق بعدة أنواع من الخدمات وأحكام كل من القانون المحلي والمعاهدات الضريبية. وتختلف أحكام القانون المحلي بشأن الدخل المتأتي من الخدمات اختلافاً كبيراً بين البلدان النامية. فبعض البلدان تفرض ضريبة على معظم خدمات الأعمال المقدمة من غير المقيمين في البلد أو المقدمة إلى المقيمين في البلد؛ وهناك بلدان أخرى لا تفرض ضريبة إلا إذا كان غير المقيم لديه منشأة دائمة أو مقر ثابت في البلد. وتفرض بعض البلدان ضريبة نهائية مخصومة من المنبع على الدخل المتأتي من الخدمات على أساس إجمالي القيمة، في حين تفرض بلدان أخرى ضريبة على الدخل المتأتي من الخدمات على أساس صافي القيمة.

١٥ - ومن السهل نسبياً على المؤسسات المتعددة الجنسيات التي تمارس نشاطها في بلد من البلدان النامية من خلال فرع مقيم، أن تحفض الضرائب المستحقة الدفع إلى ذلك البلد من خلال المدفوعات مقابل الخدمات التي تقدمها شركات غير مقيمة من المجموعة نفسها. وهذه المبالغ قابلة للخصم بوجه عام لأغراض حساب دخل الشركة المقيمة في بلد المصدر، إلا أن هذه المبالغ لا يجوز أن تخضع للضرائب بمقتضى القانون المحلي لذلك البلد بمجرد أن يتسلمها مقدم الخدمة غير المقيم. وحتى إذا كانت المدفوعات مقابل الخدمات التي تؤديها الشركة غير المقيمة خاضعة للضريبة بموجب قانون الضرائب المحلي للبلد النامي، فإن أي معاهدة ضريبية منطبقة على غرار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أو الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي المتعلقة بالدخل ورأس المال، من شأنها في ظروف عديدة أن تمنع البلد من فرض ضريبة على هذه المدفوعات إلا إذا كانت الشركة غير المقيمة لها منشأة دائمة أو مقر ثابت في البلد.

١٦ - وتتضمن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أحكاماً بشأن أنواع مختلفة من الخدمات. ولا توفر بعض أنواع الخدمات، ومنها على سبيل المثال التأمين والخدمات الحكومية والمعاشات التقاعدية وخدمات المديرين وكبار المسؤولين الإداريين، نطاقاً جاداً لتآكل الوعاء الضريبي للبلدان النامية ولا يجري التطرق إليها في هذه الورقة. وكما سيتبين من المناقشة أدناه، قررت لجنة الخبراء أن تدرج مادة جديدة تعالج الدخل المتأتي من بعض "الخدمات التقنية" في الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة.

الدخل المتأتي من العمل

١٧ - بوجه عام، وبمقتضى كل من القانون المحلي وأحكام اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، لا يخضع الدخل المتأتي من العمل الذي يحصل عليه غير المقيمين للضريبة التي يفرضها بلد ما إلا في حالة أداء خدمات العمل أو ممارستها في البلد. وبموجب المادة ١٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، يمنع بلد المصدر من فرض ضريبة على دخل غير المقيمين المتأتي من العمل الذي يؤدي في بلد المصدر إذا: (أ) كان غير المقيم يعمل لدى رب عمل غير مقيم ليس لديه منشأة دائمة أو مقر ثابت في بلد المصدر؛ أو (ب) كان رب العمل لديه منشأة دائمة أو مقر ثابت، فإن أجر الموظف يكون غير قابل للخصم في حساب الأرباح العائدة إلى تلك المنشأة الدائمة أو ذلك المقر الثابت، ولم يكن الموظف غير المقيم موجوداً في بلد المصدر لمدة ١٨٣ يوماً أو أكثر خلال أي مدة تصل إلى اثني عشر شهراً. وتنطبق الشروط نفسها بموجب المادة ١٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فيما عدا أن الإشارة إلى مفهوم المقر الثابت قد حذفت من هذه الاتفاقية.

١٨ - ويشير النطاق الواسع من الأحكام الخاصة بفرض ضريبة في بلد المصدر على الدخل المتأتي من العمل الذي يحصل عليه الموظفون غير المقيمين إلى أن فرص تجنب الضرائب في بلد المصدر محدودة. وعندما يكون أجر الموظف غير المقيم عن خدمات العمل التي يؤديها في بلد المصدر قابلاً للخصم من جانب رب العمل عند حساب الدخل الخاضع للضريبة من جانب بلد المصدر، فإن الموظف غير المقيم يخضع عادة لضريبة على ذلك الأجر يفرضها بلد المصدر. ويكون أجر الموظف قابلاً للخصم عادة إذا كان رب العمل من المقيمين أو من غير المقيمين ممن يؤديون أعمالاً في بلد المصدر من خلال منشأة دائمة أو مقر ثابت موجود في بلد المصدر. وفي ظل هذه الظروف، يلتزم رب العمل عادة بخصم الضريبة من المنبع، نيابة عن الموظف، من الأجر.

١٩ - ومع ذلك، يمكن للوعاء الضريبي في بلد نامي أن يتآكل إذا كان رب العمل غير المقيم يتجنب أن يكون له منشأة دائمة أو مقر ثابت في بلد المصدر، أو إذا كان الشخص غير المقيم بمقدوره أن يغير وضعه القانوني من عامل إلى متعهد مستقل. ولا يخضع الموظف غير المقيم التابع لرب عمل غير مقيم ليس لديه منشأة دائمة أو مقر ثابت للضريبة إلا عندما يكون الموظف غير المقيم موجوداً في بلد المصدر لمدة تزيد عن ١٨٣ يوماً في أي مدة تصل إلى اثني عشر شهراً. وإذا كان غير المقيم متعهداً مستقلاً، بموجب المادتين ٧ و ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (المادة ٧ فقط من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي)، فإن حق بلد المصدر في فرض ضريبة يقتصر على الحالات التي يكون فيها غير المقيم لديه منشأة دائمة أو مقر ثابت في بلد المصدر وكان الدخل يعود إلى المنشأة الدائمة أو المقر الثابت، أو عندما يبقى الشخص غير المقيم في بلد المصدر لمدة ١٨٣ يوماً أو أكثر خلال أي مدة تصل إلى اثني عشر شهراً. وفي المقابل، يخضع الموظف غير المقيم التابع لرب عمل مقيم أو رب عمل غير مقيم له منشأة دائمة أو مقر ثابت في بلد المصدر، للضرائب على أي دخل يتأتى من عمل يمارسه في بلد المصدر.

الترفيه والرياضة

٢٠ - يستطيع بعض الفنانين والرياضيين تحقيق مبالغ مالية ضخمة خلال فترة زمنية قصيرة. ويجب على البلدان النامية التي ترغب في فرض ضريبة على الدخل الذي يحققه الفنانون أو الرياضيون غير المقيمين أن تضمن أن أحكام قوانينها المحلية والمعاهدات الضريبية تسمح لها بفرض ضريبة على هذا الدخل بغض النظر عن الهيكل القانوني للترتيبات. وبموجب المادة ١٧ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، يمكن للبلد الذي تنظم فيه الأنشطة الترفيهية أو الرياضية أن يفرض ضريبة على الدخل المتأتي من تلك الأنشطة.

الخدمات التجارية

٢١ - بموجب أحكام المادتين ٧ و ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (المادة ٧ فقط من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي)، لا يخضع المقيمون في دولة معينة للضريبة من جانب الدولة الأخرى على دخلهم من الخدمات إلا إذا كانوا يمارسون أعمالهم من خلال منشأة دائمة أو مقر ثابت في الدولة الأخرى. وتنص المادة ٥ (٣) (ب) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على أن المؤسسة غير المقيمة تعتبر أنها تملك منشأة دائمة إذا قدمت خدماتها في الدولة الأخرى لمدة ١٨٣ يوماً أو أكثر خلال أي فترة ١٢ شهراً. وبالإضافة إلى ذلك، يخضع الفرد غير المقيم للضريبة على الدخل من الخدمات المهنية أو المستقلة بموجب المادة ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية إذا قضى في الدولة الأخرى أكثر من ١٨٣ يوماً خلال أي فترة ١٢ شهراً. ولا تنطبق القواعد المنصوص عليها في المادتين ٧ و ١٤ على أنواع الدخل الخاصة من الخدمات المتصلة بالأنشطة الدولية للنقل البحري والنقل الجوي والأنشطة الترفيهية والرياضية والعمالة.

٢٢ - ويمكن أن يتآكل الوعاء الضريبي للبلدان النامية من خلال أداء خدمات مقدمة من أفراد غير مقيمين بطريقتين رئيسيتين. أولاً، إذا لم يكن مقدم الخدمة غير المقيم يملك منشأة دائمة أو مقراً ثابتاً في البلد النامي، فإن أي دخل من الخدمات قد لا يكون خاضعاً للضريبة بموجب القانون المحلي للبلد النامي أو أحكام معاهدة ضريبية واجبة التطبيق. وعلاوة على ذلك، وحتى إذا كان مقدم الخدمة غير المقيم يملك منشأة دائمة أو مقراً ثابتاً في البلد النامي، فلا يمكن لهذا البلد أن يفرض ضرائب على الدخل من الخدمات التي لا تعزى إلى المنشأة الدائمة أو المقر الثابت. وثانياً، إذا كانت الخدمات تقدم خارج البلد النامي ولكنها قابلة للخصم في حساب دخل الجهة التي تدفع مقابل الخدمات لأغراض ضريبية في البلد النامي، فقد لا يكون البلد قادراً على فرض ضريبة على الدخل بموجب قانونه المحلي أو أحكام معاهدة ضريبية واجبة التطبيق. وإذا كان مقدم الخدمة غير المقيم يملك منشأة دائمة أو مقراً ثابتاً في البلد النامي، فإن الدخل الذي يعزى إلى المنشأة الدائمة أو المقر الثابت بموجب أحكام المادتين ٧ و ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية قد يشمل الدخل المتأتي من مصدر أجنبي، إذا كانت، على سبيل المثال، أجور الموظفين الذين يؤدون الخدمات قابلة للخصم في حساب أرباح المنشأة الدائمة أو المقر الثابت. ومع ذلك، فإنه ما لم يكن بالإمكان فرض ضرائب على الدخل المتأتي من المصدر الأجنبي لغير المقيم بموجب القانون المحلي، فإن أحكام المعاهدة الضريبية الواجبة التطبيق التي تسمح للبلد بفرض ضرائب على هذا الدخل لن يكون لها أي تأثير.

٢٣ - وهناك العديد من الطرق التي يمكن من خلالها لدافعي الضرائب هيكله شؤونهم بطريقة تجنبهم امتلاك مؤسسة دائمة أو مقر ثابت في بلد ما. فعلى سبيل المثال، يمكن لمقدمي الخدمات غير المقيمين أن يقدموا خدمات في مواقع مختلفة في بلد نام دون أن يكونوا مقيمين في مكان واحد لأكثر من ستة أشهر أو يمكنهم أيضا استخدام مكان العمل الثابت لعميل أو لمؤسسة ذات صلة. وعلى الرغم من أن شرح المادة ٥ من الاتفاقيتين النموذجيتين لكل من الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي يشير إلى أن المنشأة الدائمة قد يكون لها وجود في مثل هذه الحالات^(٣)، فإن الإدارة الضريبية في البلد النامي قد لا تملك الموارد اللازمة لجمع المعلومات التي تمكنها من اكتشاف الحقائق المطلوبة لإثبات وجود منشأة دائمة أو مقر ثابت. وفي حالات أخرى، يمكن لغير المقيمين أن يتجنبوا إقامة منشأة دائمة أو مقر ثابت عن طريق تجزئة أنشطتهم فيما بين مؤسسات ذات صلة أو باستخدام مؤسسات غير مقيمة ذات صلة لتنفيذ مشاريع مرتبطة. وبموجب المادة ٥ (٣) (ب) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، تُجمع كل الخدمات التي تؤدي لفائدة المشروع نفسه أو مشروع آخر مرتبط به، وذلك لأغراض حساب عدد الأيام التي تُقدم فيها الخدمات في بلد المصدر. غير أنه لا وجود لأي قاعدة تأخذ في الاعتبار الخدمات التي تقدمها المؤسسات ذات الصلة فيما يتعلق بالمشاريع نفسها أو المشاريع المرتبطة بها. وينطبق نفس الأمر على مشاريع البناء بموجب المادة ٥ (٣) (أ) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. وقد يكون من المفيد في هذا الصدد وضع قواعد محددة لمكافحة التهرب في القانون المحلي أو المعاهدات الضريبية، على الرغم من أن تطبيق هذه القواعد يتطلب جمع المعلومات بصورة فعالة من جانب السلطات الضريبية في البلدان النامية.

٢٤ - ويقترح التقرير النهائي لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بشأن الإجراء ٧ من خطة العمل^(٤)، إمكانية معالجة تجزئة أنشطة البناء فيما بين مؤسسات ذات صلة باستخدام القاعدة العامة الجديدة لمكافحة التهرب التي من المزمع إضافتها إلى الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. غير أن التقرير النهائي يوفر أيضا في الشرح قاعدة محددة لمكافحة التهرب بالنسبة للبلدان التي تفضل معالجة المشكلة من خلال قاعدة محددة. وبالمثل، فإن التعديلات التي أُدخلت على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، التي اعتمدت في عام ٢٠١٧، تتضمن قاعدة عامة لمكافحة التهرب وقاعدة اختيارية محددة لمكافحة التهرب في الشرح من أجل معالجة تجزئة أنشطة البناء. وعلاوة على ذلك، تُفحّت المادة ٥ (٣) (ب) لحذف الشرط الذي يفرض أن تكون الأنشطة "خاصة بنفس المشروع أو مشروع مرتبط". ونتيجة لذلك، إذا كان فرد غير مقيم قد قدم خدمات في بلد ما لمدة ١٨٣ يوما أو أكثر، فيعتبر أنه يملك منشأة دائمة في البلد بغض النظر عما إذا كانت الخدمات تقدم لنفس المشاريع أو لمشاريع مرتبطة.

٢٥ - ويجوز لمؤسسة متعددة الجنسيات تضطلع بأعمال تجارية في بلد نام أن تستخدم شركة أخرى في نفس المجموعة مقيمة في بلد منخفض الضرائب لتقديم خدمات مختلفة للشركة في البلد النامي. وقد

(٣) انظر الفقرة ٣ من شرح المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، التي تستشهد بالفقرة ٤ من شرح المادة ٥ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.

(٤) منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، منع التجنب المصطنع لصفة المنشأة الدائمة، التقرير النهائي لعام ٢٠١٥ بشأن الإجراء ٧ (باريس، ٢٠١٥)، متاح على الرابط التالي www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en.

لا تتطلب هذه الخدمات، التي كثيرا ما تشمل الخدمات القانونية والحاسبية والإدارية والتقنية (انظر القسم أدناه المتعلق بالخدمات التقنية)، وجود موظفي مقدم الخدمات غير المقيم لفترات طويلة من الوقت في البلد النامي. ومن الصعب على البلدان النامية التصدي لهذا النوع من التخطيط الضريبي حتى مع وضع قواعد فعالة لمكافحة التهرب. وقد أصرت بعض البلدان على فترة أقصر من ١٨٣ يوما من أجل التقليل إلى أدنى حد من هذا القيد على قدرتها على فرض الضرائب.

الخدمات التقنية

٢٦ - وأدرجت بعض البلدان النامية قواعد خاصة في قوانينها الداخلية وفي معاهداتها الضريبية بشأن الإيرادات المتأتية من الخدمات التقنية. وبموجب هذه القواعد، تخضع هذه الخدمات لضريبة نهائية مخصومة من المبع على أساس إجمالي بمعدل ثابت، ويتعين على المقيم الذي يدفع مقابل الخدمات خصم الضريبة من المدفوعات إلى مقدم الخدمات غير المقيم. وتشمل أنواع الخدمات التي تنطبق عليها هذه القواعد في كثير من الأحيان الخدمات الإدارية والتقنية والاستشارية، غير أنها ليست محددة بدقة.

٢٧ - ولا تتضمن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لعام ٢٠١١ ولا الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أي أحكام محددة تتناول الإيرادات المتأتية من الخدمات التقنية. وكما هو مشار إليه أعلاه، فإن الإيرادات المتأتية من الخدمات التجارية، بصفة عامة، مشمولة بالمادتين ٧ و ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، ولا تخضع للضريبة إلا إذا كان المقيم يملك منشأة دائمة أو مقرا ثابتا أو يقضي قدرا كبيرا من الوقت في بلد المصدر. وتعني العبء المرتفعة لفرض ضريبة بلد المصدر على الإيرادات المتأتية من الخدمات التجارية أنه من السهل نسبيا على غير المقيمين توفير خدمات تقنية لعملاء في بلد المصدر دون أن يخضعوا لضريبة هذا بلد. وبالنظر إلى أن مدفوعات الخدمات عادة ما تكون قابلة للخصم من قبل الجهات التي تدفعها (سواء المقيمة في بلد المصدر أو غير المقيمة والتي تملك فيه منشأة دائمة أو مقرا ثابتا)، فإن رسوم الخدمات التقنية يمكن أن تؤدي إلى تآكل خطير للوعاء الضريبي في بلدان المصدر.

٢٨ - وقد دفع تآكل الوعاء الضريبي لبلد المصدر بسبب المدفوعات مقابل الخدمات التقنية، وعدم قدرة بلد المصدر فرض ضرائب على هذه المدفوعات، بعض البلدان إلى إضافة أحكام محددة إلى قوانينها المحلية ومعاهداتها الضريبية تسمح لها بفرض ضرائب على الخدمات التقنية على أساس إجمالي^(٥). وقد تبين من دراسة أجراها المكتب الدولي للوثائق الضريبية في عام ٢٠١١ أن ١٣٤ من المعاهدات الضريبية التي أبرمت بين عامي ١٩٩٧ و ٢٠١١، وعددها ٥٨٦، تتضمن مادة منفصلة تتناول رسوم الخدمات التقنية^(٦). وبموجب المواد المنفصلة، تعامل الإيرادات المتأتية من الخدمات التقنية بنفس طريقة الإتاوات: إذ يسمح بفرض ضريبة بلد المصدر على أساس إجمالي بمعدل ثابت، ولكنها تقتصر على رسوم الخدمات التقنية "الناشئة" في بلد المصدر، وهو ما يعني عادة وجوب تنفيذ الخدمات في هذا بلد. وكما ذكر أعلاه، تشير تلك المواد المنفصلة التي تتناول رسوم الخدمات التقنية عادة إلى

(٥) انظر S. B. Law, "Technical Services Fees in Recent Treaties", (2010) Vol. 64, No. 5, *Bulletin for International Taxation*.

(٦) انظر: W. Wijnen, J. de Goede and A. Alessi, "The Treatment of Services in Tax Treaties", (2012) Vol. 66, No. 1, *Bulletin for International Taxation*.

الخدمات الإدارية أو التقنية أو الاستشارية دون تحديد هذه الخدمات. وبموجب معاهدات أخرى، تم توسيع نطاق أحكام المادة ١٢ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي تتناول الإتاوات لتشمل المدفوعات مقابل بعض الخدمات التقنية.

٢٩- وقد ظلت لجنة الخبراء تعمل، منذ عام ٢٠٠٨، على أحكام اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي تتناول فرض الضرائب على الإيرادات المتأتية من الخدمات. وفي عام ٢٠١٧، وافقت اللجنة على إضافة مادة جديدة، تكون تحت الرقم ١٢ ألف، إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، والتي ستتيح للبلدان المصدر فرض رسوم ضريبية على الخدمات التقنية على أساس مماثل لضرائب الإتاوات، أي على أساس إجمالي بمعدلات محدودة دون أي شرط أدنى، حتى وإن كانت الخدمات مقدمة خارج بلد المصدر. وإذا نجحت البلدان النامية في التفاوض على إدراج هذه المادة الجديدة في معاهداتها الضريبية، فإنها ستكون قادرة على حماية الوعاء الضريبي المحلي من التآكل بسبب المدفوعات المقدمة لغير المقيمين مقابل الخدمات التقنية.

رابعاً - الإيجارات والإتاوات

لمحة عامة

٣٠- بينما تتناول التقارير النهائية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بعض المسائل التي تتعلق بالأصول غير الملموسة والمدفوعات مقابل الأصول غير الملموسة، فإنها تعالج مشاكل تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح التي قد تنشأ فيما يتعلق بالإيجارات والإتاوات من منظور التسعير التحويلي فحسب. ومن منظور البلدان النامية، يمكن أن تثير مدفوعات الإيجار والإتاوات مشاكل كبيرة فيما يتعلق بحماية الوعاء الضريبي. وكما هو الحال بالنسبة للفوائد والخدمات، يمكن أن يكون الدفع قابلاً للخصم بالنسبة للجهة التي تدفع المقابل، وهو ما يقلص الوعاء الضريبي المحلي، في حين لا يخضع هذا الدفع لأي ضريبة أو يخضع لضريبة محدودة بالنسبة للجهة التي تستقبل المدفوعات. وبالإضافة إلى ذلك، قد يؤدي اختلاف تعامل القانون المحلي مع الإيجارات ومدفوعات الإتاوات إلى هيكلة المعاملات "الهجينة" للاستفادة من هذه الفروق.

المسائل المتصلة بالتعاريف

٣١- بينما تتباين تعاريف القانون المحلي تبايناً كبيراً، فإن المفهوم الأساسي وراء مفهوم الإيجار أو الإتاوات هو مبلغ مدفوع مقابل الحق في استخدام ملكية ملموسة (الإيجارات) أو ملكية غير ملموسة (الإتاوات). وهناك عدد من المسائل الصعبة المتصلة بالتعاريف الناشئة عن هذا المفهوم الأساسي. أولاً، أنه في حين أن المدفوعات قد تكون موجهة اسمياً للاستخدام المؤقت للملكية ما، فإنها قد تشكل في الواقع مدفوعات جزئية من أجل النقل الفعلي للملكية، إلى جانب رسوم فائدة ضمنية للمدفوعات على مدى الوقت. وفي الحالات التي تختلف فيها المعاملة الضريبية لمسألة التصرف في الملكية ودفع الفوائد واستلامها عن المعاملة المخصصة للإتاوات، سيكون لدفع الضرائب حافز على هيكلة المعاملات بشكل يمكن من الحصول على أفضل النتائج الضريبية. وبالمثل، فإن العائد من ملكية غير ملموسة يمكن أن يكون جزءاً لا يتجزأ من سعر بيع سلعة منتجة، في حين أن دافع الضرائب يمكنه أن يحقق نتيجة ضريبية مختلفة من خلال الترتيب لترخيص الملكية غير الملموسة لطرف ذي صلة مكلف بتصنيع السلعة. وبالإضافة إلى

ذلك، قد يكون من الصعب رسم خط فاصل بين استخدام الملكية وتقديم الخدمات التقنية. ومن ثم، فإن تصميم أحكام القانون المحلي التي تتناول الإيجارات والإتاوات يجب أن يأخذ في الحسبان إمكانية الاستعاضة عن مدفوعات الإيجار أو الإتاوات بمدفوعات أخرى تتلقى معاملة مختلفة.

أساس الولاية القضائية لفرض الضرائب على الإيجارات والإتاوات

٣٢ - تطالب البلدان عادة بالحق في خصم الضريبة على الإيجارات أو الإتاوات التي لها مصدر في الولاية القضائية. ويجوز تحديد المصدر حسب مكان استخدام الملكية أو الوضع الضريبي لدافع الإيجارات أو الإتاوات. وعادة، إذا كان دافع الضرائب المقيم، أو دافع الضرائب غير المقيم الذي يملك منشأة دائمة في البلد، يطبق خصما مقابل الإيجار أو الإتاوة، فسيعتبر أن مصدر الدفع يوجد في ذلك البلد، مما يسمح للبلد باستعادة بعض العائدات الضريبية المفقودة بحكم الخصم. وفي هذا السياق، من المهم للبلدان أن تضمن بيان حقها في فرض الضرائب بموجب المعاهدات الدولية في أحكام قوانينها الداخلية المتعلقة بفرض ضرائب على المبالغ المدفوعة للإيجار أو الإتاوات.

هيكل الضريبة المفروضة على الإيجارات والإتاوات

٣٣ - عادة ما تخضع مدفوعات الإيجارات والإتاوات إلى غير المقيمين، غير المرتبطين بمنشأة دائمة، لالتزام ضريبي على دافع الضريبة يُحتجَز من المنبع، ويُفرض على أساس إجمالي بمعدل منخفض نسبياً بدون عتبة معينة. وبموجب المعاهدات الضريبية، كثيراً ما يكون المعدل المفروض منخفضاً أو تُلغى الضريبة تماماً. وحيثما يخضع دافع الضريبة المقيم أو المنشأة الدائمة لدافع الضريبة غير المقيم مدفوعات الإتاوات، بينما تُفرض على الملتقي ضرائب بمعدل منخفض، فهناك خطر كبير لتآكل الوعاء الضريبي. وينطوي مستوى مدفوعات الإتاوات أيضاً على مسائل متعلقة بالتسعير التحويلي.

العقود المختلطة

٣٤ - تنطوي العديد من الترتيبات التعاقدية على مزيج من العناصر المختلفة، على النحو التالي: البيع المقترن باستخدام الأصول الملموسة أو غير الملموسة، والخدمات المقترنة باستخدام المعدات، وإيجارات الممتلكات غير المنقولة (مثل الأراضي أو المزارع أو البيوت أو الفنادق) المقترنة بإيجارات الممتلكات المنقولة (مثل المعدات أو الأثاث أو الحيوانات). وإذا خضعت العناصر المختلفة لعقد مختلط لمعاملة مختلفة بموجب القانون المحلي والمعاهدات الضريبية، فسيتمتع على السلطات الضريبية أن تحدد مبلغ المدفوعات بموجب العقد الذي يعزى إلى كل من عناصره. وعلاوة على ذلك، فإن الأطراف في العقد، بصرف النظر عما إذا كانت بينها صلة، قد تميل إلى تقسيم العقد إلى عدة عناصر أو تسعير بعض العناصر من أجل تفادي الضرائب أو تخفيضها. ولذلك، فمن المهم أن تحدد السلطات الضريبية العناصر المختلفة للعقد المختلط، وأن تتأكد من صحة سعر كل عنصر.

ترتيبات التباين والشركات الوسيطة

٣٥ - كثيراً ما يُستخدم التباين في توصيف إحدى المعاملات في إطار القوانين الداخلية لبلدين للاستفادة من المعاملة المختلفة لمدفوعات الإتاوات والمدفوعات الأخرى. فعلى سبيل المثال، إذا حدد أحد البلدان الملكية على أساس قانوني بحت، ونظر البلد الآخر إلى المضمون الاقتصادي للمعاملة، فيجوز خصم

مدفوعات الإتاوات في إحدى الولايات القضائية بينما تُعامل على أنها معاملات تمويلية تنطوي على مدفوعات فائدة وإهلاك في ولاية قضائية أخرى. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن تحويل ملكية الأصول غير الملموسة بسهولة إلى كيانات ذات الصلة، مما يمكن أن يفضي إلى مشاكل تأكل الوعاء الضريبي عندما ينطوي الأمر على مشاركة شركات وسيطة يوجد مقرها في ولايات قضائية منخفضة الضرائب.

خامسا - القواعد القانونية العامة لمكافحة التهرب في القانون المحلي

لمحة عامة

٣٦ - تؤدي الترتيبات التحايلية والجريئة لتجنب الضرائب إلى تآكل القاعدة الضريبية للبلد، وتقويض ثقة الناس في نزاهة النظام الضريبي. وتفرض هذه الترتيبات مشاكل خطيرة بالنسبة لنظم ضريبة الدخل لجميع البلدان، وتستخدم مجموعة متنوعة من الأساليب للسيطرة عليها، منها قواعد محددة لمكافحة التهرب الضريبي ومذاهب قضائية لمكافحة التهرب الضريبي، والتفسير القائم على القصد من التشريعات الضريبية، وجهود الإنفاذ القوية. بيد أنه ثبت أن هذه الأساليب، حتى وهي مجتمعة، كثيرا ما تكون غير كافية للتعامل بفعالية مع تجنب الضرائب التحايلي. ونتيجة لذلك، اعتمد عديد من البلدان قواعد عامة لمكافحة التهرب الضريبي يمكن أن تنطبق على جميع أنواع المدفوعات والمتحصلات ودافعي الضرائب والمعاملات، بما في ذلك المعاملات العابرة للحدود. والغرض من وجود قاعدة عامة لمكافحة التهرب هو منع دافعي الضرائب من استخدام ترتيبات تحايلية للتهرب الضريبي تخفض القاعدة الضريبية في بلد ما، مع عدم تثبيط المعاملات التجارية المشروعة. وبالتالي، يجب أن تميز هذه القواعد بطريقة ما بين المعاملات التحايلية للتهرب من الضرائب والمعاملات التجارية المشروعة.

٣٧ - وعادة ما يكون اعتماد قاعدة عامة لمكافحة التهرب مثيراً للجدل. وعادة ما يسوق دافعو الضرائب ومستشاروهم حججا متعددة ضد اعتماد هذه القواعد، منها على وجه الخصوص أنها غير ضرورية لأن السلطات الضريبية لديها أدوات أخرى متاحة للتعامل بشكل كاف مع التحايل في التهرب من الضرائب، وأن عدم اليقين الذي تسببه لدافعي الضرائب يثبط المعاملات التجارية المشروعة. ومع ذلك، خلص العديد من البلدان إلى أنها تلزمها قاعدة عامة لمكافحة التهرب، وأن من الممكن الحد من عدم التيقن المحتوم الذي تولده من خلال تقديم توجيهات إدارية بشأن تطبيقها.

السمات الرئيسية لقاعدة قانونية عامة لمكافحة التهرب

٣٨ - تنطبق في المعتاد قاعدة عامة لمكافحة التهرب إذا ما نفذت معاملة تسفر عن مزايا ضريبية بغرض وحيد أو رئيسي هو الحصول على تلك المزايا، وإذا كانت تلك المزايا تتعارض مع هدف التشريع الضريبي والغرض منه. وعادة ما تتسم القواعد العامة لمكافحة التهرب بالمعالم الرئيسية الأربعة التالية:

(أ) تعريف المعاملة أو الخطة أو الترتيب؛

(ب) تعريف المزايا الضريبية؛

(ج) اختبار الغرض الذي يستلزم تحديد القصد الرئيسي أو أحد المقاصد الرئيسية من

المعاملة أو الترتيب؛

(د) استثناء أو شرط إضافي أو حكم استثنائي يكفل عدم سريان القاعدة العامة لمكافحة التهرب على المعاملات أو الترتيبات التي لا تسيء استخدام أو تحبط أو تنتهك أو تتعارض مع الغرض الأساسي أو السياسة العامة لأحكام التشريع الضريبي ذات الصلة.

٣٩ - وفي المعتاد، تستخدم البلدان مصطلحات مثل "معاملة" أو "ترتيب" أو "خطة" بوصفها لبنات أساسية من أجل تحديد هدف قواعدها العامة لمكافحة التهرب. وتحدد بعض البلدان المصطلحات ذات الصلة بصورة شاملة وبشكل واضح، وتتركها بلدان أخرى غير محددة إلى حد كبير، معتمدة على الإدارة الضريبية والمحاكم لتفسيرها بوجه عام. والأهم من ذلك، يجب أن تنطبق هذه القاعدة على سلسلة من المعاملات حيث إن معظم الترتيبات الأشد إصراراً على التهرب من الضرائب تتضمن معاملات متعددة مرتبطة. وينبغي أن تحدد سلسلة المعاملات لهذا الغرض بشكل واسع النطاق لتشمل أي معاملة متعلقة أو مرتبطة بمعاملة أو معاملات أخرى أو تنفذ وفقاً لها.

٤٠ - ولا تنطبق قاعدة عامة متعلقة بمكافحة التهرب إلا على المعاملات أو الترتيبات أو الخطط التي من شأنها أن تؤدي إلى التهرب من الضرائب أو تخفيضها إذا لم تُطبق هذه القاعدة. ولهذا الغرض، يستخدم العديد من البلدان مصطلح "ميزة ضريبية"، ويقصد به عامة أي تهرب من الضريبة المستحقة الدفع أو تخفيضها أو تأجيلها. وتدمج بعض البلدان أيضاً في تعريفها للميزة الضريبية تجنب أو تخفيض أو تأجيل المبالغ المتصلة بالضرائب المستحقة الدفع، مثل فوائد وأقساط الضرائب. وليس المقصود بشرط الميزة الضريبية تحديد عتبة عالية أو شرط صعب لتطبيق القاعدة.

٤١ - وتتضمن معظم القواعد العامة لمكافحة التهرب اختباراً للغرض: ففي الواقع، إذا لم يكن أحد الأغراض الأساسية لمعاملة أو ترتيب هو الحصول على ميزة ضريبية، فينبغي ألا تنطبق القاعدة. ومع ذلك، إذا كان الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية هو الحصول على ميزة ضريبية، فتطبق القاعدة ما لم، كما هو الحال في معظم هذه القواعد، تتسق المعاملة أو الترتيب مع السياسة الأساسية للتشريعات الضريبية. وتستخدم معظم البلدان اختبار غرض وحيد أو رئيسي، مما يقتضي من السلطات الضريبية والمحاكم الموازنة بين أغراض المعاملة من أجل تحديد الغرض الرئيسي منها. ويمكن أن يكون عبء الإثبات عاملاً هاماً في هذا التحديد. فبعض البلدان يضع العبء على عاتق دافعي الضرائب بالنص صراحة في القاعدة العامة لمكافحة التهرب على تطبيق اختبار الغرض ما لم يثبت دافع الضرائب أن الغرض الرئيسي من المعاملة هو شيء آخر غير الحصول على الميزة الضريبية. ويستخدم عدد قليل من البلدان الاختبار المتعلق "بأحد الأغراض الرئيسية"، وهو ينعكس في الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية. ومن السهل نسبياً تنفيذ هذا الاختبار. فإذا أسفرت معاملة ما عن ميزة ضريبية كبيرة، فمن الواضح أن من غير المرجح ألا يكون أي من الأغراض الرئيسية للمعاملة هو الحصول على هذه الميزة. ولذلك، من المهم بصفة خاصة، إذا أدرج اختبار "أحد الأغراض الرئيسية" في قاعدة عامة من قواعد مكافحة التهرب، أن يدرج استثناء بالنسبة للمعاملات التي تنطوي على خفض في الضرائب كأحد أغراضها الرئيسية، ولكنها تتسق مع هدف التشريع الضريبي ومقصده.

٤٢ - وينبغي أن يستند أي اختبار للغرض إلى الحقائق والظروف الموضوعية بدلاً من النية الذاتية لدافع الضرائب، وهذا هو الحال بالنسبة للقواعد العامة لمكافحة التهرب في معظم البلدان، حيث يشار إلى الغرض من المعاملة بدلاً من غرض الشخص القائم بالمعاملة.

٤٣ - ومعظم القواعد القانونية العامة لمكافحة التهرب تستثني المعاملات التي تتسق ولا تتعارض مع هدف التشريعات الضريبية والغرض منها، وبالتالي لا تنطبق على جميع المعاملات أو الترتيبات التي يجري الاضطلاع بها في المقام الأول بهدف الحصول على ميزة ضريبية. وهذا الاستثناء هو صمام أمان هام بالنسبة للمعاملات التي غرضها الأساسي خفض الضرائب ولكنها رغم ذلك معاملات تجارية مشروعة. ومعظم المعاملات التجارية آثار ضريبية هامة لا يود دافعو الضرائب تجاهلها، غير أن الكثير منها، والمزايا الضريبية التي تنتج عنها، يتسق مع الغرض الأساسي من التشريع الضريبي. وفي غياب استثناء من أجل المعاملات التي تخفض الضرائب ولكن لا تتنافى مع الغرض الأساسي من التشريع الضريبي، سيتعين على سلطات الضرائب ممارسة سلطتها التقديرية، بدون أي إرشادات قانونية، بغية التأكد من أن القاعدة العامة المتعلقة بمكافحة التهرب لا تطبق على تلك المعاملات.

٤٤ - ويمكن صياغة استثناء لمعاملات التهرب من الضرائب التي لا تتعارض مع الغرض من التشريعات الضريبية بطائفة واسعة من الطرق. وتشير بعض البلدان صراحةً إلى هدف التشريعات والغرض منها؛ وتشير بلدان أخرى إلى المعاملات التي تنطوي على إساءة استخدام التشريع أو استغلاله، أو المعاملات المتعلقة بشكل ما. وبالنسبة لبعض البلدان، فإن الاستثناء مدرج ضمناً في القاعدة العامة المتعلقة بمكافحة التهرب كمسألة متعلقة بالتفسير. وأياً كان النهج المتخذ لتوفير صمام الأمان، فكثيراً ما يكون من الصعب على السلطات الضريبية والمحاكم أن تحدد بأي درجة من اليقين الغرض من أحكام القانون الضريبي ذات الصلة. ومشكلة التفسير هذه صعبة بصورة خاصة عندما يكون الغرض من أحكام التشريعات الضريبية غير مبين صراحة في التشريع أو في أي من الملاحظات التوضيحية المرفقة.

العلاقة بين القاعدة العامة لمكافحة التهرب وأحكام المعاهدات الضريبية

٤٥ - من المبادئ الأساسية لقانون المعاهدات أن تسود أحكام المعاهدة في حالة وجود تعارض بين أحكامها وأحكام القانون المحلي. ويرد هذا المبدأ في المادة ٢٦ من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات. ويبدو أن تطبيق هذا المبدأ يشير إلى أنه في حالة أسفر ترتيب تحليلي للتهرب من الضرائب عن مزايا بموجب معاهدة ضريبية، فيجب منح المزايا الواردة في هذه المعاهدة حتى عندما يخضع الترتيب لقاعدة عامة محلية لمكافحة التهرب في بلد ما. وقبل التعديلات التي أدخلت على شرح المادة ١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في عام ٢٠٠٣، يمكن القول بأن هذه النتيجة هي التي كانت تتحقق. ولهذا السبب، سنت بعض البلدان تشريعات خاصة من أجل كفالة سريان قواعدها العامة لمكافحة التهرب في حالة وجود تعارض مع أحكام معاهدة ضريبية، وهو ما يسمى "تجاوز المعاهدة"، وأصرت بلدان أخرى على إدراج قواعد محددة لمكافحة التهرب الضريبي في معاهداتها الضريبية.

٤٦ - وفي عام ٢٠٠٣، نُفّح شرح المادة ١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية تنقيحاً جوهرياً للإشارة إلى أنه لا يوجد أي تضارب، في معظم البلدان الأعضاء في المنظمة، بين القواعد المحلية لمكافحة التهرب وأحكام المعاهدات الضريبية. وبالتالي لا ينبغي تفسير أحكام المعاهدات الضريبية وتطبيقها لمنع تطبيق القواعد المحلية لمكافحة التهرب. وعلاوة على ذلك، ذُكر في الشرح صراحة أن المعاهدات الضريبية لا يقصد بها تيسير التهرب الضريبي وأنه من غير الضروري إدراج قواعد محددة لمكافحة التهرب في المعاهدات الضريبية أو لحماية تطبيق القواعد المحلية لمنع التهرب في المعاهدات

الضريبية. ونقح شرح المادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في عام ٢٠١١ لاعتماد موقف منظمة التعاون والتنمية بشأن العلاقة بين القواعد المحلية لمكافحة التهرب وأحكام المعاهدات الضريبية.

٤٧ - وفي ضوء تنقيحات عام ٢٠٠٣ على شرح المادة ١ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، وتنقيحات عام ٢٠١١ لشرح المادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، فإن السؤال المطروح هو ما إذا كان ينبغي أن تنطبق الصيغة المنقحة من الشرح على المعاهدات الضريبية التي دخلت حيز النفاذ قبل تنقيح الشرح. ولا غرابة في أن دافعي الضرائب ومستشاريهم يتخذون عموماً موقفاً مفاده أن نص الشرح الساري وقت إبرام المعاهدة ينبغي أن يكون هو النص ذي الصلة لأغراض تفسير المعاهدة. ومع ذلك، فإن موقف منظمة التعاون والتنمية هو أن النسخة الحالية من الشرح تنطبق على جميع المعاهدات الضريبية بغض النظر عما إذا كانت قد أبرمت قبل تنقيح الشرح أو بعده.

٤٨ - وفي التعديلات التي اعتمدت في عام ٢٠١٧، أضيفت قاعدة عامة لمكافحة التهرب إلى الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية (المادة ٢٩ (٩)). وتنص القاعدة على إمكانية الحرمان من مزايا المعاهدة إذا كان أحد الأغراض الرئيسية للمعاملة هو الحصول على تلك المزايا، إلا إذا كان منح هذه المزايا متسقاً مع هدف المعاهدة ومقصدها. وفي الواقع، تم نقل المبدأ التوجيهي التفسيري المضاف إلى شرح المادة ١ لكل من الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في عامي ٢٠١١ و ٢٠٠٣، على التوالي، إلى نص هاتين الاتفاقيتين. ونتيجة لذلك، فإن السؤال المطروح بالنسبة للبلدان التي لديها قواعد عامة محلية لمكافحة التهرب، هو ما إذا كانت القواعد الداخلية متسقة مع القواعد التعاهدية، وإن لم يكن الأمر كذلك، فما هي العواقب.

سادسا - الخلاصة

٤٩ - حماية الوعاء الضريبي في البلدان النامية عنصر أساسي في تحديد استدامة الإيرادات المحلية. وستتمكن البلدان النامية عند تحديد سمات نظمها الضريبية التي تسهل تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح من تقييم آثار هذه الأحكام ووضع التدابير المناسبة للرد على ذلك. ومتى حُددت المشكلة، فإن الخطوة التالية هي تنفيذ وإدارة تلك الحلول الأنسب للظروف الخاصة لكل بلد. ورغم أنه لا توجد إجابة واحدة على مسائل تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، فيمكن أن يؤدي اختبار دقيق بين النهج المحتملة إلى تحسينات كبيرة في قدرة النظم الضريبية للبلدان النامية على تحصيل الإيرادات.