

Distr.: General
12 April 2004
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي



الدورة الموضوعية لعام ٢٠٠٤

نيويورك، ٢٨ حزيران/يونيه إلى ٢٣ تموز/يوليه ٢٠٠٤

البند ١٣ (ح) من جدول الأعمال المؤقت*

المسائل الاقتصادية والبيئية: التعاون الدولي في المسائل الضريبية

الاجتماع الحادي عشر لفريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية

تقرير الأمين العام**

موجز

يقدم هذا التقرير موجزا لأعمال الاجتماع الحادي عشر لفريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية، المعقود في الفترة من ١٥ إلى ١٩ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٣ في جنيف. وقد أجرى فريق الخبراء مناقشات مستفيضة بشأن المواضيع التالية: المساعدة المتبادلة في مجال تحصيل الديون الضريبية وبرتوكول بشأن الإجراءات المتعلقة بالمساعدة المتبادلة؛ والتربح الضريبي من المعاهدات وإساءة استعمال المعاهدات؛ وتفاعل الضريبة والتجارة والاستثمار؛ والضريبة المالية وتنمية أسواق الأسهم؛ والتسعير التحويلي؛ والإيرادات الآتية من الفوائد عبر الحدود وهروب رؤوس الأموال؛ والتجارة الإلكترونية والبلدان النامية؛ وتنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي؛ ودليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية؛ والإطار المؤسسي لتعزيز التعاون الدولي في المسائل الضريبية. واستنادا إلى المناقشات، قدم الفريق توصيات بشأن مواءمة العمل في مجالات مختارة وبشأن جدول أعمال اجتماعه الثاني عشر.

* E/2004/100

** قدمت هذه الوثيقة في وقت متأخر لضمان إدراج أحدث المعلومات.



المحتويات

الصفحة	الفقرات	
٣	٩-١	أولا - مقدمة
		ثانيا - المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الضريبية وبروتوكول للإجراء المتعلق بالمساعدة المتبادلة
٦	١٥-١٠	ثالثا - التبرج الضريبي من المعاهدات، وإساءة استعمال المعاهدات
٧	٢٥-١٦	رابعا - التفاعل بين الضريبة والتجارة والاستثمار
٩	٣٠-٢٦	خامسا - الضريبة المالية وتنمية أسواق الأسهم
١٠	٣٦-٣١	سادسا - التسعير التحويلي
١٢	٤٤-٣٧	ألف - إجراءات الملاذ الآمن المبسطة
١٢	٤١-٣٧	باء - الوساطة والتحكيم: خبرة الاتحاد الأوروبي
١٣	٤٤-٤٢	سابعاً - الإيرادات الآتية من الفوائد عبر الحدود وهروب رؤوس الأموال
١٤	٤٨-٤٥	ثامناً - التجارة الإلكترونية والبلدان النامية
١٥	٥٥-٤٩	تاسعاً - تنقيح وتحديث اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، ودليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية
١٧	٦٢-٥٦	عاشراً - الإطار المؤسسي لتعزيز التعاون الضريبي الدولي
١٩	٧٢-٦٣	حادي عشر - جدول أعمال الاجتماع القادم ومكان وتاريخ انعقاده
٢٢	٧٤-٧٣	

أولا - مقدمة

- ١ - عملاً بمقرر المجلس الاقتصادي والاجتماعي ٣١٣/٢٠٠٣، عقد الاجتماع الحادي عشر لفريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية في جنيف في الفترة من ١٥ إلى ١٩ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٣.
- ٢ - وقد حدد المجلس في قراره ١٣/١٩٨٠ و ٤٥/١٩٨٢ اختصاصات فريق الخبراء بحيث تشمل جملة أمور من بينها وضع المبادئ التوجيهية للتعاون الدولي من أجل مكافحة التهرب الضريبي والغش الضريبي ودراسة إمكانيات تعزيز كفاءة الإدارات الضريبية والتقليل من التنازع المحتمل بين القوانين الضريبية في البلدان المختلفة. ونظراً للنمو المعترف في التجارة والاستثمار الدوليين، تواجه السلطات الضريبية في البلدان النامية والبلدان التي يمر اقتصادها بمرحلة انتقال تحديات متزايدة في تقدير الضرائب المستحقة لها من المعاملات المالية الدولية وفي تحصيل تلك الضرائب. ويقدم فريق الخبراء الخدمات الاستشارية لأجل تعزيز القدرات الإدارية والتقنية للإدارات الضريبية في البلدان النامية والبلدان التي يمر اقتصادها بمرحلة انتقال، وذلك بتنظيم حلقات عمل أقاليمية عن الضرائب الدولية ومن خلال التعاون التقني والمساعدة.
- ٣ - وعلى مدى ثلاثة عقود، أبدت الأمم المتحدة التزامها بالتعاون الضريبي الدولي عن طريق دعمها لفريق الخبراء. وقد أوصى في تقرير الأمين العام عن "تنفيذ ومتابعة الالتزامات والاتفاقات المعقودة في المؤتمر الدولي لتمويل التنمية"^(١) بتحويل فريق الخبراء إلى هيئة حكومية دولية، إما في شكل لجنة خبراء حكوميين أو لجنة جديدة خاصة، تكون بمثابة هيئة فرعية تابعة للمجلس الاقتصادي والاجتماعي. واتخذت الجمعية العامة فيما بعد القرار ٢٣٠/٥٨ الذي طلبت فيه إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي أن يراعي، لدى دراسته تقرير فريق الخبراء في دورته الموضوعية المقبلة، الإطار المؤسسي للتعاون الدولي في المسائل الضريبية.
- ٤ - وحضر الاجتماع الحادي عشر لفريق الخبراء ٢٣ خبيراً ضريبياً، وعدد قياسي من المراقبين بلغ ٦٨ مراقباً، واستشاريون مختلفون، وموظفون. وقد أعدت الأمانة العامة للأمم المتحدة الوثائق الأساسية للاجتماع كما نظمت في نيويورك في أيار/مايو ٢٠٠٣ اجتماعاً للجنة التوجيهية لفريق الخبراء لاستعراض أعمال فريق الخبراء بشأن التسعير التحويلي، والصكوك المالية الجديدة، وضريبة التجارة الإلكترونية، والمساعدة المتبادلة في مجال تحصيل الضرائب، واحتمال تطوير فريق الخبراء على ضوء تنفيذ توافق آراء مونتيري، وتنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية ودليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية. كما

استعرضت اللجنة الترتيبات المعدة للاجتماع الثاني عشر وأعدت توصيات بشأن المسائل المقرر مناقشتها في ذلك الاجتماع.

٥ - وحضر الاجتماع الحادي عشر أعضاء فريق الخبراء التالية أسماؤهم: السيد أنطونيو هوغو فيغويرا (الأرجنتين)، والسيد كينيث آلن (أستراليا)، والسيدة لوتشيانا مسكيتا ساينو دي فيتاس كاسي (البرازيل)، والسيد لياو تيزونغ (الصين)، والسيد عبد الله كامارا (كوت ديفوار)، والسيد محمود محمد علي (مصر)، والسيد باسكال سان - آمان (فرنسا)، والسيد فولفغانغ ك. أ. لازارز (ألمانيا)، والسيد جون إيفانز أطا ميلز (غانا)، والسيد بانا لال سينغ (الهند)، والسيد سورجوتامتومو سوديردجو (إندونيسيا)، والسيد مايير غاباي (إسرائيل)، والسيد إرول هدرسون (جامايكا)، والسيد أرماندو لارا يافار (المكسيك)، والسيد نور الدين بن سودة (المغرب)، والسيد جوزيف أ. أروغونديد (نيجيريا)، والسيد رياض أحمد مالك (باكستان)، والسيد بابو نغوم (السنغال)، والسيد كيث إنغل (جنوب أفريقيا)، والسيد خوزيه أنطونيو بصتوس (إسبانيا)، والسيد دانييل لوثي (سويسرا)، والسيد أندرو ج. دوسون (المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية)، والسيدة باتريشيا أ. براون (الولايات المتحدة الأمريكية).

٦ - كما حضر الاجتماع مراقبون من: الاتحاد الروسي، وأذربيجان، وإسبانيا، وإسرائيل، وأوغندا، وأوكرانيا، وإيران (جمهورية - الإسلامية)، وأيرلندا، وإيطاليا، وبربادوس، وتايلند، وتونس، وجزر البهاما، وجزر كايمان، والجمهورية التشيكية، ورواندا، ورومانيا، وسلوفاكيا، وسنغافورة، وشيلي، وفنزويلا، وفييت نام، والكاميرون، وكوبا، والكونغو، وكينيا، وماليزيا، ومصر، والمغرب، والنرويج، ونيجيريا، ونيكاراغوا.

٧ - كما حضر الاجتماع مراقبون من الهيئات الدولية التالية والمؤسسات الأخرى التالية: أمانة الكمنولث، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وجامعة فيرلي ديكنسون، والرابطة الدولية لرؤساء الجامعات، وجامعة ولاية كاليفورنيا/ساكرامنتو، وجامعة لوفان الكاثوليكية، وجامعة لندن المتروبولية، والرابطة العالمية للمتدربين والزعماء السابقين في الأمم المتحدة، وشبكة العدالة الضريبية، ورابطة سان باولو التجارية، وشلتونز للاستشارات الضريبية الدولية، ومكتب شاشام للقانون الضريبي، وآداسي وهندرسون ومياتيك وفوجيتا، وغرفة التجارة الدولية - باريس، ومؤسسة كيه بي إم جي الدولية.

٨ - وقدمت الأمانة العامة الدعم لفريق الخبراء؛ كما ساعده عدد من التالية أسماؤهم من المستشارين وأهل الرأي الممثلين لمختلف المجالات الضريبية الدولية: البروفيسور ميكائيل ج. مكينتاي (كلية الحقوق بجامعة ولاية وين)، والبروفيسور فرانسيسكو ألفريدو غارسيا براتس

(جامعة فالنسيا)، والسيد جون إ. بيشل (محامي ضرائب)، والسيد ديفيد إ. سبنسر (محامي ضرائب). وانتخب فريق الخبراء أنطونيو هوغو فيغويرا (الأرجنتين) رئيساً له، ومايير غاباي (إسرائيل) مقرراً. وقام بأعمال الأمانة السيد عبد الحميد بواب، وساعده السيد ماسكاتسو أوهياما (أمين مساعد).

٩ - وكان جدول أعمال الاجتماع الحادي عشر على النحو التالي:

- ١ - المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون، وبروتوكول للإجراء المتعلق بالمساعدة المتبادلة.
 - ٢ - التريح الضريبي من المعاهدات، وإساءة استعمال المعاهدات.
 - ٣ - تفاعل الضريبة والتجارة والاستثمار.
 - ٤ - الضرائب المالية وتنمية سوق الأسهم.
 - ٥ - التسعير التحويلي:
 - (أ) إجراءات الملاذ الآمن المبسطة؛
 - (ب) الوساطة والتحكيم: خبرة الاتحاد الأوروبي.
 - ٦ - المعاملة الضريبية للإيرادات الآتية من الفوائد عبر الحدود وهروب رؤوس الأموال: التطورات الأخيرة.
 - ٧ - التجارة الإلكترونية والبلدان النامية.
 - ٨ - تنقيح وتحديث اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.
 - ٩ - تنقيح وتحديث دليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.
 - ١٠ - الإطار المؤسسي لتعزيز التعاون الضريبي الدولي.
- وفيما يلي موجز لمناقشة البنود الرئيسية لجدول الأعمال.

ثانياً - المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الضريبية وبرتوكول للإجراء المتعلق بالمساعدة المتبادلة

١٠ - استعرض فريق الخبراء ما لدى الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والاتحاد الأوروبي من اتفاقات وآليات للمساعدة المتبادلة في المسائل الضريبية. وتمثلت المسألة الرئيسية المطروحة فيما إذا كان من الواجب تضمين اتفاقية الأمم المتحدة الضريبية النموذجية حكماً يتعلق بالمساعدة في التحصيل يكون شبيهاً بالمادة ٢٧ من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.

١١ - ولاحظ فريق الخبراء أنه قد جرت العادة على تضمين معاهدات ضرائب الدخل مادة تتعلق بتبادل المعلومات (المادة ٢٦). والمسألة الجوهرية في أي نظام ضريبي هي تحصيل الضرائب. ولذلك، فمن الطبيعي النظر في مسألة التعاون على التحصيل.

١٢ - وكان ثمة تساؤل في أثناء المناقشة عما إذا كان من الضروري أن تقتصر المساعدة المتبادلة على الضرائب المشمولة بالاتفاقية أو أن تشمل أيضاً كافة ضرائب الدول المتعاقدة، بما فيها الضرائب المحلية والضمان الاجتماعي. ويتمثل أحد النهج في تأجيل طلبات المساعدة على التحصيل ريثما تستنفذ جميع الإجراءات العلاجية الداخلية. وعلى أية حال، لا بد أن تكون طلبات التحصيل مصحوبة بالأوراق السليمة. ويجب ألا تتعارض التدابير الاحترازية، التي من قبيل الحجوزات، مع سير العمل الطبيعي. وقد يكون من المستصوب السماح بالمساعدة في التحصيل طوعياً قبل الاستنفاد التام للإجراءات العلاجية، عندما تكون التكاليف الإدارية للمساعدة صغيرة وتكاليف استنفاد الإجراءات العلاجية كبيرة.

١٣ - واقترح أن تقتصر المساعدة في تحصيل الضرائب على الضرائب المشمولة باتفاقية ضريبية، ومن الممكن أيضاً أن يمتد نطاقها إلى ضرائب أخرى. ومدى ضرورة موافقة البلد على حكم عام متعلق بالمساعدة في التحصيل يتوقف جزئياً على قدرة ذلك البلد على تقديم المساعدة.

١٤ - وأشار إلى أنه قد توجّد في بعض البلدان مشكلات دستورية جديدة فيما يختص بتحصيل الديون الضريبية الخارجية. ولذلك، لا بد أن توضح الإضافة المقترحة للمادة ٢٧ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية نوع الديون الممكن تحصيلها. ولا بد في كثير من الحالات من تغيير القوانين المحلية للسماح بتحصيل الديون الضريبية الخارجية. واقترح أعضاء آخرون أن تتناول مفاوضات المعاهدات المسائل الدستورية.

١٥ - وأنشأ فريق الخبراء، في أثناء الاجتماع، فريق تركيز (مؤلف من بلجيكا، وشيلي، وفرنسا، والمغرب) لإعداد توصية بشأن اعتماد مادة تتعلق بالمساعدة في التحصيل. وأعد ذلك الفريق مشروع صيغة لأجل الاتفاقية النموذجية ولأجل التعليق. وتقرر أن يتبادل أعضاء فريق الخبراء الآراء بشأن ذلك المشروع، حيث كان من المتوقع بحث هذه المسألة في اجتماع فريق الخبراء المقبل.

ثالثا - التبرج الضريبي من المعاهدات، وإساءة استعمال المعاهدات

١٦ - حدثت تطورات دولية هامة عديدة منذ المرة الأخيرة التي ناقش فيها فريق الخبراء موضوع إساءة استعمال المعاهدات والتسوق الضريبي.

١٧ - وعولجت في الاجتماع ثلاث مسائل رئيسية. أولها، هو نوع التصرف الذي يعتبر إساءة استعمال للمعاهدات؟ وفي هذا الصدد، من الضروري البت في من يحدد وجود إساءة استعمال للمعاهدات. وثانيها، هو كيفية وضع المعايير التي تتناول إساءة استعمال المعاهدات؟ وفي هذا الصدد، يجوز أن تدرج في المعاهدات نفسها المعايير التي تحدد إساءة الاستعمال. وثالثها، هو مدى مقبولة معالجة إساءة استعمال المعاهدات باللجوء إلى الآليات المحلية لمكافحة إساءة الاستعمال؟ وفي هذا الصدد، قد يكون من الضروري مراعاة الطابع القانوني للمعاهدات والالتزامات المستمدة من القانون الدولي العام للمعاهدات.

١٨ - وأشار الممثلون إلى أنه على الرغم من عدم توافر تعريف محدد لمصطلح "إساءة استعمال المعاهدات" هناك اعتراف على نطاق واسع بوجود عمليات إساءة استعمال المعاهدات وبضرورة معالجتها. واستحالة التوصل إلى تعريف موحد لتلك الإساءة ترجع جزئيا إلى الآليات التي تتعامل مع إساءة استعمال المعاهدات الضريبية. فالأشخاص المشمولون بمعاهدة ضريبية ما هم المستفيدون النهائيون منها، رغم أن تلك المعاهدة أبرمتها الدول المتعاقدة وأن القصد منها هو تعزيز مصالح تلك الدول.

١٩ - ويعني وجود إساءة لاستعمال معاهدة ما انتهاكا مباشرا للقانون، بما يتناقض مع غاياته وأهدافه. ولا يمكن تحديد مثل هذا الانتهاك إلا بعد بحث الظروف المحددة لحالة معينة. والسلطات الوطنية عموما هي التي تحدد إساءة استعمال معاهدة ما بموجب قانونها المحلي، ووفقا لتقاليدھا القانونية. ولهذا السبب، يحتمل أن يختلف مفهوم إساءة استعمال المعاهدات من دولة إلى أخرى. ومسألة إساءة استعمال المعاهدات غالبا ما تتعلق بهوية المستفيدين حقا من المعاهدة.

٢٠ - ومن الطبيعي أن يستخدم مصطلح إساءة استعمال المعاهدات للإشارة إلى حالات يسعى فيها دافع الضرائب إلى التحايل على القانون. ولكن ينبغي أيضا أن يؤخذ في الاعتبار الحالات التي تستغل فيها إحدى الدول المتعاقدة حسن نية الدولة الأخرى المتعاقدة الطرف في المعاهدة، بإدخال تعديل على قوانينها مستقبلا أو بتطبيق ممارسات إدارية تفضي إلى خسائر كبيرة في موارد الدولة الأخرى المتعاقدة. والحالتان، إساءة الاستعمال من جانب دافع الضرائب وإساءة الاستعمال من قبل الدولة المتعاقدة، ينبغي التمييز بينهما عند تحديد إطار القواعد المستخدمة لتقرير وجود إساءة استعمال، وعند تحديد الهيئات التي من حقها الإعلان عن وجود إساءة استعمال، وتحديد العواقب القانونية المترتبة على تحديد حالات إساءة استعمال.

٢١ - ولا ينبغي الخلط بين إساءة استعمال المعاهدات والتربح الضريبي من المعاهدات. فالتربح من المعاهدات يتعلق بالحالات التي يستفيد فيها الشخص من المعاهدات دون أن يكون المنتفع الشرعي منها. وعلى النقيض من ذلك، فإن إساءة استعمال المعاهدات تشير إلى الحالات التي تخالف فيها نتيجة عملية معينة أحكام المعاهدات. ومضى اعتبر التربح من المعاهدات مسألة هامة، تعين أن يُعالج بصورة محددة في المعاهدات، بما في ذلك اتخاذ تدابير مقابلة لمكافحته. غير أنه في حالات معينة للتربح الضريبي من المعاهدات يمكن استخدام تدابير عامة مقابلة، حتى في حالة عدم وجود نص محدد في المعاهدة.

٢٢ - وأشار إلى أن هناك حاجة فعلية لوجود أدوات جديدة لمعالجة مسألة التربح الضريبي من المعاهدات، مع مراعاة استعداد بعض الدول لتعزيزها. وفي هذا الصدد، ينبغي أن تنظر الدول بعناية في ممارسات هذه الدول قبل الدخول معها في معاهدات.

٢٣ - وقد سعت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى معالجة حالات إساءة استخدام المعاهدات بإدخال تعديلات على التعليق على المادة ١ من الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال التي وضعتها المنظمة. وقُدّم في الاجتماع اقتراح باستكمال التعليقات على المادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية. وافترض الاقتراح أن أي استكمال للتعليق على المادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ينبغي مبدئيا أن يراعي الاستكمال الذي مضت في تبنيه منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي عام ٢٠٠٣ للتعليق على المادة ١ من اتفاقيتها النموذجية. ومع ذلك، قال البعض مشددا إنه من المستحيل أن يتم تلقائيا تبني وترجمة جميع التعديلات التي أدخلتها تلك المنظمة على اتفاقيتها النموذجية، حيث لم تكن هناك في اجتماع الأمم المتحدة مناقشة مستفيضة بشأن مسائل معينة. وقد اعتمد فريق الخبراء

الرأي القائل بضرورة مواصلة مناقشة التغييرات التي ستدخل على التعليق وضرورة بحثها في الاجتماع القادم لفريق الخبراء.

٢٤ - وكان هناك توافق آراء عام على أن تعديل التعليق على المادة ١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية يستحق مزيدا من الاهتمام على عدم وجوب اتخاذ قرار نهائي حتى الاجتماع القادم لفريق الخبراء. وتقرر استمرار عملية مناقشة مختلف النهج لتشجيع التوصل إلى توافق في الآراء بشأن التعديلات الجوهرية التي ستدخل على التعليق قبل الاجتماع القادم لفريق الخبراء.

٢٥ - واستنادا إلى تلك المناقشة، أوصى فريق الخبراء بمناقشة مسألة ما إذا كان ينبغي للأمم المتحدة أن توصي بمادة في الاتفاقية النموذجية بشأن الحد من المنافع المواتية لاحتياجات البلدان النامية. وبوجه خاص، يعاني كثير من البلدان النامية من صعوبة التفاوض على المعاهدات مع بعض البلدان المتقدمة النمو نظرا لتمكن دافعي الضرائب الرئيسيين في تلك البلدان من الحصول على مزايا معاهدة ما باستخدام المعاهدة المتفاوض عليها مع بلد آخر.

رابعا - التفاعل بين الضريبة والتجارة والاستثمار

٢٦ - يمكن أن يخلف التنافس الضريبي فيما بين البلدان النامية آثارا ضارة؛ وهو يشكل مسألة رئيسية فيما يتعلق بالتعاون الدولي في المجال الضريبي. ويمكن فهم التنافس الضريبي وكيفية معالجته جيدا بتقييم التفاعل بين الضريبة والتجارة والاستثمار على النحو المتمثل في شبكة المعاهدات الضريبية الثنائية ومنظمة التجارة العالمية.

٢٧ - ولا يمكن تحقيق هدف قيام تجارة حرة عادلة باتفاقات التعريفات الجمركية وحدها، لأن السياسات غير التعريفية التي من قبيل سياسات الحصص والمعاملة التفضيلية والإعانات يمكن أن تخلف آثارا مقيدة للتجارة. ومن دواعي القلق بوجه خاص هياكل الضريبة المباشرة وغير المباشرة التي يمكن أن تقوم بوظيفة الإعانة الضمنية للإنتاج وللتصدير. وبالمثل، لا ينبغي أن تميز الضرائب الداخلية بين السلع المنتجة محليا والسلع المستوردة، لا سيما عندما تستعمل هذه السلع في قطاع معين، لأن تأثير مثل هذا الاستعمال هو نفسه التأثير الذي يتركه تقديم الإعانات. وأخيرا، فإن فرض ضرائب على تدفقات الإيرادات الآتية من الاستثمار المباشر الأجنبي في كل من دولة المصدر ودولة الإقامة يمكن أن يشكل حاجزا ضريبيا يعوق التجارة وتدفقات رأس المال. ويمكن أن تخفف المعاهدات الضريبية الثنائية من المشاكل الناجمة عن

الازدواج الضريبي. ويجب أن تقيم هذه المعاهدات الضريبية عدالة في توزيع الإيرادات بين البلدين، وأن تفضي في نفس الوقت إلى تدفق رؤوس الأموال على البلدان النامية.

٢٨ - وقد تحول المؤسسة المتعددة الجنسيات إيراداتها إلى فروع لها مقيمة في بلد منخفض الضريبة لكي تستفيد من أسعار الضريبة الأقل المفروضة على إيرادات التصنيع في بلد المصدر أو لتجنب الولاية القضائية المترتبة على الإقامة. وبسبب الطابع الثنائي للمعاهدات الضريبية، لا يمكنها التعامل بفعالية مع التنافس الضريبي الضار. وقد يلزم وجود نهج متعدد الأطراف لحل مشكلة التنافس الضريبي، غير أن المجتمع الدولي ليس مستعداً لعقد اتفاق متعدد الأطراف بشأن ذلك التنافس.

٢٩ - وقد تعين على البلدان النامية أن تتنافس على رؤوس أموال محدودة. وذلك يخلف مأزقاً للبلدان النامية، حيث يجوز أن يدفع هذا التنافس تلك البلدان إلى تقديم تسهيلات ضريبية في غاية السخاء، ومن ثم قد تعتمد على الحوافز الضريبية التي قد لا تحقق مصالحها المثلى أو قد لا يكون لها الأثر المستصوب على اجتذاب الاستثمار.

٣٠ - ويجب على البلدان النامية التي تقرر استخدام الحوافز الضريبية أن تحاول اختيار حوافز تقلل إلى أدنى حد من تكلفة إيراداتها ومن الآثار الضارة الأخرى.

خامساً - الضريبة المالية وتنمية أسواق الأسهم

٣١ - إن الآثار الناجمة عن الهيكل الضريبي لبلد ما على أسواق الأسهم ليست مؤكدة. ومن حيث المبدأ، يمكن أن يؤثر الهيكل الضريبي لبلد ما على: (أ) النمو الاقتصادي؛ (ب) تدفقات رؤوس الأموال؛ (ج) تنمية أسواق الأسهم. وبالإضافة إلى ذلك تبين الأبحاث التجريبية وجود صلة تربط بين جميع المجالات الثلاثة. وهذا البحث محدود في نطاقه، حيث يوجد عديد من العوامل غير الضريبية التي تؤثر على النمو الاقتصادي وتنمية الأسواق. وبالإضافة إلى ذلك، ليس من الواضح ما إذا كانت قد أدخلت أوجه التحيز، بالاعتصار، على سبيل المثال، على إدراج الآثار القصيرة الأجل أو بعدم التمييز بين الامتيازات الضريبية الضارة والمفيدة والمحايدة.

٣٢ - ولاحظ كثير من المشاركين في الاجتماع أن الضريبة هي مجرد عامل من جملة عوامل، تؤثر على تنمية أسواق رؤوس الأموال. ولذلك، فإن الحوافز الضريبية وحدها لن تكون فعالة في تنمية أسواق رؤوس الأموال. والعوامل الأخرى تشمل الإطار المالي، والشفافية، والبنى التحتية الجيدة، والنمو الاقتصادي المطرد، والاستقرار السياسي. كذلك، فإن المعاهدات الضريبية هامة أيضاً.

٣٣ - ولم تنص اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية على فرض ضريبة على أرباح رؤوس أموال الأشخاص غير المقيمين، رغم أنها تسمح بفرض ضريبة على إيرادات أرباح الأوراق المالية. وقد أشير إلى أن عدم فرض ضريبة على الأرباح الرأسمالية في بلد المصدر قد يسفر عن عدم الازدواج الضريبي في كثير من الحالات.

٣٤ - وتُعالج مسألة فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية وعلى أرباح الأوراق المالية بصورة مختلفة في كل من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وفي حالات هامة كثيرة، يمكن تحويل أرباح الأوراق المالية إلى أرباح رأسمالية بسهولة تامة. وتحويل أرباح الأوراق المالية إلى أرباح رأسمالية ليس مشكلة بالنسبة للاستثمار في حوافز الأوراق المالية.

٣٥ - وعملياً، لا يستطيع المرء أن يساوي ضريبة الأرباح الرأسمالية بضريبة أرباح الأوراق المالية. وإلى حد كبير، فإن ضريبة الأرباح الرأسمالية هي ضريبة "ثانوية"، مفروضة بعد عرض الأوراق المالية للاكتتاب العام للمرة الأولى. غير أن الضريبة المفروضة على أرباح الأوراق المالية هي ضريبة مباشرة مفروضة على إيرادات شركات يجري توزيعها على المساهمين. وإذا لم تدفع الشركة أرباحاً تظل إيراداتها داخل الشركة. وهذا التمييز قد يمثل أساساً صالحاً للتفريق بين معاملة الأرباح الرأسمالية ومعاملة أرباح الأوراق المالية، ولكن بشرط أن يصبح من غير الممكن تحويل أرباح الأوراق المالية إلى أرباح رأسمالية، كما يحدث في بلدان كثيرة.

٣٦ - ومجمل القول إنه على الرغم من أن للضرائب تأثيراً على أسواق الأوراق المالية لا تفيدنا هذه الملاحظة وحدها، إذ توجد عوامل أخرى لها دورها، كما أن الأسواق ليست كلها متجانسة. ففي بعض البلدان النامية، لم تنجح الحوافز الضريبية السخية الهادفة إلى تشجيع سوق الأوراق المالية، بينما نجحت هذه السياسات في بعض البلدان الأخرى. وعلاوة على ذلك، لا يمكن المقارنة بين أسواق تمر بمراحل مختلفة من مراحل النمو. والعامل الضريبي قد لا يكون في أحد الأسواق بأهميته في سوق آخر، عندما يأخذ السوق في النمو بسرعة. غير أنه قد رئي، استناداً إلى التجارب السابقة، أنه لا ينبغي الأخذ بسياسات ضريبية جديدة لأسواق رأس المال في أوقات الأزمة المالية.

سادسا - التسعير التحويلي

ألف - إجراءات الملاذ الآمن المبسطة

٣٧ - يجوز أن يعمل ملاذ آمن ما لتحديد أسعار التحويل لصالح الحكومة أو دافع الضرائب. ومن المؤسف أنه ما من أحد يبدو قادرا على وضع قواعد فعالة للملاذ الآمن ترضي كلا الطرفين. وأحد النهج هو الأخذ بصيغة من نوع ما لتقسيم الأرباح المتأثية من مؤسسة ما، مثل الإبلاغ المجمع العالمي النطاق المقترن بالتحصيل حسب صيغة محددة. وقد استخدمت ولايات كثيرة تابعة للولايات المتحدة الأمريكية مثل هذه الطريقة بنجاح، بينما يستكشف الاتحاد الأوروبي حاليا استعمال نوع من أساليب التحصيل، بسبب مشاكل تطبيق أسلوب تسعير المعاملات على الشركات التي تعمل داخله.

٣٨ - يمثل التسعير التحويلي مشكلة على نطاق العالم أجمع. وقد واجهت جميع البلدان صعوبات في العثور على معاملات قابلة للمقارنة وشركات قابلة للمقارنة وفقا لقاعدة الاستقلالية. وقد أدى الإحباط المتولد عن الجوانب العملية لنهج الاستقلالية ببعض البلدان إلى تفضيل استخدام أسلوب الملاذ الآمن. وربما تنشأ المشكلة في التوفيق بين قواعد الملاذ الآمن والمعاهدات لأن تلك القواعد قد تنحرف بعيدا عن نهج الاستقلالية. ومما يؤسف له أن الملاذ الآمن ليس وصفة شافية لجميع الأمراض. وعلى الرغم من أن نظام الاستقلالية يُحقق نجاحا بدرجة معقولة بالنسبة لمبيعات الممتلكات المنظورة، فإنه في حالة الممتلكات غير المنظورة تقل درجة نجاح نظام التسعير التحويلي، لأن الإيرادات الآتية من الملكية الفكرية يصعب تحديدها حسب المصدر ويتعذر تقريبا تسعيرها. والنتيجة هي الميل إلى استعمال أسلوب قسمة الأرباح عندما تتولد الأرباح بدرجة كبيرة من الممتلكات غير المنظورة.

٣٩ - وربما كانت أول خطوة لمعالجة المسائل المتعلقة بالتسعير التحويلي هي التوصل إلى اتفاق دولي على معايير المحاسبة وعلى أنماط وثائق المحاسبة التي قد يُطلب من دافع الضرائب أن يفصح عن بياناتها للسلطات الضريبية في بلدان بعينها. وقد قطع الاتحاد الأوروبي شوطا بعيدا في وضع معايير محاسبية موحدة على مدى السنوات العديدة الماضية. وبوضع معايير محاسبية موحدة، يمكن الحد بدرجة كبيرة من مشاكل التقدير إذا طلب من المؤسسات المتعددة الجنسيات الكشف عن المعاملات التجارية الجارية بين المجموعات التابعة لها. وقد يقتضي الأمر أن تقدم المجموعات التابعة حسابات غير موحدة. ويمكن لمديري الضرائب أن يستخدموا هذه المعلومات لتحديد أوجه الانحراف فيما يتعلق بتوزيع أرباح المؤسسات المتعددة الجنسيات بين الشركات التابعة لها.

٤٠ - ويتمثل أحد النهج الممكن تحقيقها لمعالجة مشاكل التسعير التحويلي، التي يتعاضم انتشارها في البلدان المتقدمة النمو، في اعتماد ما تطلق عليه منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ترتيبات التسعير المسبق. والمؤسسات المتعددة الجنسيات مدعوة بموجب ذلك النظام إلى التوصل إلى اتفاق مع مكتب الضرائب بشأن منهجيات تسعيرها المتعلقة بالمعاملات المقبلة. وغالبا ما يتم التفاوض على تلك الترتيبات مع الشركاء في المعاهدات ومن خلال الإجراء الخاص بالاتفاق المتبادل. وللتوصل إلى ترتيبات للتسعير المسبق يتعين على المؤسسات المتعددة الجنسيات أن تقدم دليلا على استقلالية التسعير. وعادة ما تُفضي عملية ترتيبات التسعير المسبق إلى استحداث مجموعة قوانين سرية، لا تخضع للتدقيق العلني المعتاد. وكثير من البلدان النامية قد لا يكون في مقدورها إدارة برنامج لترتيبات التسعير المسبق لأنها لا تملك القدرة الفنية التي تُمكنها من ذلك. وقد تشعر بعض البلدان النامية أيضا بالقلق إزاء إمكانية وجود فساد في إدارة مثل هذا البرنامج.

٤١ - وعلى الرغم أن من المفترض أن يؤدي نهج الاستقلالية إلى أسعار واقعية، فإنه يقصر في غالب الأحيان عن تحقيق المطلوب، فبدلا من التركيز على القواعد البالغة العمومية، قد يكون من الأفيد معالجة بعض دواعي الانشغال المحددة. فعلى سبيل المثال، قد يستحدث بلد ما قواعد مختلفة للتسعير التحويلي لمجالات من قبيل السلع الأساسية، والممتلكات غير المنظورة، ومنتجات القيمة المضافة. وقد يكون التقدم ممكنا في بعض هذه المجالات على الأقل. وفي كثير من الحالات، يكون المطلوب توافر الخبرة. وقد عقدت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي اجتماعات لمفتشي التسعير التحويلي من أجل بلورة المسائل التي عمل مديرو الضرائب في أفرقة الخبراء على تطويرها بدرجة أكبر.

باء - الوساطة والتحكيم: خبرة الاتحاد الأوروبي

٤٢ - تشجع مختلف الجماعات التجارية، بما فيها غرفة التجارة الدولية، على إدراج بند يتعلق بالتحكيم في المعاهدات الضريبية. وهي ترى أن مثل هذا البند من شأنه أن يوفر الثقة في تسوية المنازعات الضريبية في الوقت المناسب. وقد يكون البند المتعلق بالتحكيم ملزما أو استنسابيا. وتميل الأوساط التجارية إلى تفضيل التحكيم الملزم، بينما لا تُبدي حكومات كثيرة استعدادها للتنازل لسلطة خارجية عن صلاحياتها بشأن وضع القواعد الضريبية. وتفيد الخبرة المكتسبة في الاتحاد الأوروبي أن بند التحكيم المنصوص عليه في المعاهدات الضريبية لم يلتجأ إليه بالمرّة تقريبا. ومع ذلك، يُدعى أن وجود بند متعلق بالتحكيم يُشجع غالبا على التوصل إلى تسويات سريعة ولا توجد بيانات تظهر ما إذا كانت

التسويات تتم بشكل أسرع نتيجة لوجود بند تحكيم أو ما إذا كانت القرارات المتخذة في ظل التهديد باللجوء للتحكيم كانت مناسبة.

٤٣ - وكثير من البلدان النامية والمتقدمة النمو يساورها الشك بشأن مزايا إدراج بند تحكيم في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. وقد أشير إلى أن فريق الخبراء لديه موضوعات للنقاش أكثر إلحاحاً من ذلك. كما أعرب عن القلق خشية أن يتعرض بلد نام خلال إجراءات التحكيم لموقف صعب نظراً لأن موارده وخبراته قد تقل كثيراً عما لدى البلد المتقدم النمو على الجانب الآخر من عملية التحكيم. ويُقدر أن عملية التحكيم يمكن أن تكلف ٥٠.٠٠٠ يورو، وهذا مبلغ كبير جداً بالنسبة لإدارات الضرائب في كثير من البلدان.

٤٤ - وقد يكون التحكيم خياراً مغرياً إذا أمكن إنجازه بتكلفة منخفضة وأدى إلى قرارات منصفة وسريعة. وسيكون خياراً غير مستصوب إذا مثل تكلفة باهظة أو إذا أدى التهديد باللجوء على التحكيم على تسويات متعجلة غير مدروسة جيداً. ويفترض المناصرون للتحكيم أن يكون المحكمون محايدين وأكفاء وأن يتيسر توفيرهم عندما لا تتوفر للبلد الموارد اللازمة للاستعانة بمحكم. ومن غير الواضح تماماً ما إذا كانت هذه الافتراضات مبررة.

سابعاً - الإيرادات الآتية من الفوائد عبر الحدود وهروب رؤوس الأموال

٤٥ - أصبح هروب رؤوس الأموال مشكلة متعاظمة بالنسبة لكثير من البلدان النامية. وقد يهرب رأس المال إلى بلدان نامية أخرى أو إلى بلدان متقدمة النمو وإلى مراكز مالية داخلية وخارجية على السواء. وعلى الرغم من عدم توافر الأرقام الدقيقة للمبلغ الإجمالي لرؤوس الأموال الهاربة من البلدان النامية والمتقدمة النمو، فإن المبالغ ضخمة للغاية، وربما تبلغ عدة تريليونات من الدولارات. وحجم رأس المال الهارب من البلدان النامية وحدها غير معروف. وبعض من رؤوس الأموال الهاربة، وليس كلها بأي حال من الأحوال، يمثل محاولة للتهرب من الضرائب.

٤٦ - وفي السنوات الأخيرة، تركزت الجهود الرامية إلى مكافحة هروب رؤوس الأموال على التعاون الدولي في مجال الضرائب وتبادل المعلومات الضريبية. وما يشجع هروب رؤوس الأموال هو نظم السرية بالمصارف وإعفاء فوائد الودائع المصرفية من الضرائب بالمراكز المالية الكبرى. وتتعلل الحكومات في تلك المراكز، الداخلية والخارجية معاً، بأنها لا تستطيع أن تقلص هروب رؤوس الأموال باعتماد تدابير متشددة لأن رأس المال القادم حالياً إلى بلادها يمكن أن يذهب إلى بلاد تقدم شروطاً أيسر. ولذلك، فمن المعتقد على نطاق واسع أن

الجهود المتعددة الأطراف لازمة لمواجهة مشكلة هروب رؤوس الأموال وأي شكل ناتج عنها من أشكال التهرب الضريبي.

٤٧ - وقد خطا الاتحاد الأوروبي خطوات هامة لمواجهة هروب رؤوس الأموال، منها سن التوجيه 2003/48/EC المتعلق بضرائب المدخرات. وقد أرسى هذا التوجيه المبدأ القائل بأن مدفوعات الفوائد الآتية عبر الحدود داخل نطاق الاتحاد الأوروبي للأفراد المقيمين فيه ينبغي أن تخضع للضريبة. وتمثل آلية هذه الضرائب في: (أ) التبادل التلقائي للمعلومات بين بلدان الاتحاد الأوروبي؛ أو (ب) باحتباس الضريبة عند المنبع في البلد الذي يوجد فيه دافع الفائدة. بيد أن التوجيه المشار إليه أعلاه لا ينطبق على الفوائد التي تدفع بلدان الاتحاد الأوروبي إلى المقيمين في بلدان ثالثة. ومن ثم، لن يكون لهذا التوجيه أثر مباشر على هروب رؤوس الأموال من المقيمين في دول ثالثة إلى الاتحاد الأوروبي، ولا سيما هروب رؤوس الأموال إلى المراكز المالية بالاتحاد.

٤٨ - ويتمثل التطور الهام الثاني في جهد منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ولجنتها الضريبية المبذول للحد من استخدام الملاذات الضريبية وللحد من هروب رؤوس الأموال من البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى تلك الملاذات الضريبية. وقد نشرت اللجنة المعنية بالمسائل الضريبية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي تقريراً في عام ١٩٩٨ عن "المنافسة الضريبية الضارة بوصفها مشكلة عالمية آخذة في الظهور". وقد أتبع منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي تقرير عام ١٩٩٨ بتقارير إضافية في هذا الموضوع، كما أصدرت اتفاقها النموذجي لتبادل المعلومات عن المسائل الضريبية. وكان الأثر المباشر لاقتراحات تلك المنظمة هو الحد من هروب رؤوس الأموال من البلدان الأعضاء فيها إلى البلدان ذات الضرائب المنخفضة والحد من التهرب الضريبي في المنظمة. إلا أن تلك الاقتراحات لا تستهدف الحد من هروب رؤوس الأموال من بلدان ثالثة إلى البلدان الأعضاء بالمنظمة وإلى المراكز المالية فيها.

ثامناً - التجارة الإلكترونية والبلدان النامية

٤٩ - قد لا تكون المعايير القائمة لتوزيع الإيرادات المتأتية من مصادر مشتركة بين الولايات الوطنية صالحة في هذه الحقبة الرقمية. ولتشجيع الحياض الضريبي، يمكن أن تنظر الأمم المتحدة في تنقيح اتفاقيتها النموذجية لكي تتيح فرض ضرائب أوفى في بلد المصدر على الإيرادات الآتية من التجارة الإلكترونية.

٥٠ - وتميز القواعد الضريبية الدولية القائمة تمييزاً دقيقاً بين المعاملة الضريبية للإيرادات المتأتية من رأس المال، ومن العمل، ومن الممتلكات، ومن الخدمات. وفي الحقبة الرقمية أخذ هذا التمييز يفقد صلاحيته تدريجياً. فقد أدى مجيء التجارة الإلكترونية إلى انهيار المفهوم التقليدي للمنشأة الدائمة. فالممتلكات المنظورة يمكن أن تُباع عبر الإنترنت مثلما تُباع في متجر مشيد بالطوب والملاط. وعلاوة على ذلك، فإن فرض الضرائب على الخدمات أصبح أكثر صعوبة لأن الخدمات الهامة القيمة يمكن تقديمها على نطاق العالم دون الاتصال المادي بالمكان الذي تستعمل فيه الخدمة. وعلى سبيل المثال، يمكن تقديم الدعم التقني لمعدات الحاسوب على الإنترنت.

٥١ - ولكي يتسنى فرض الضرائب بشكل فعال على الإيرادات المتحصلة من التجارة الإلكترونية في دولة المصدر، قد يتعين تعديل المادة ٧ (أرباح المؤسسات) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لكي تُمكن دولة المصدر من أن تحتبس الضرائب بوجه عام على جميع المبالغ المدفوعة لمورد إلكتروني غير مقيم، أو حسب اختيار دافع الضريبة، على المبالغ المدفوعة لمورد إلكتروني غير مقيم من مؤسسة محلية يمكنها خصم المدفوعات. كما يمكن أن تعدل المادة ٧ (٤) بحيث تتيح لبلد المصدر اعتماد أسلوب التقسيم حسب صيغ محددة إذا كانت للمورد الإلكتروني منشأة دائمة في ذلك البلد أو إذا كانت مبيعات المورد الإلكتروني في ذلك البلد تتجاوز مقدارا عتبيا محددًا.

٥٢ - وثمة نهج آخر تجاه المشاكل الجديدة التي خلقتها التجارة الإلكترونية، هو تعديل مفهوم المنشأة الدائمة فيما يختص بأنشطة التجارة الإلكترونية وحدها. وتنص إحدى المواد المقترحة على أن تخضع الإيرادات المتأتية من التجارة الإلكترونية للضريبة في دولة السوق إذا تجاوز إجمالي الإيرادات من التجارة الإلكترونية في بلد ما حداً أدنى. والمادة المقترحة الثانية تعامل الإتاوات، والإيرادات الآتية من الخدمات، وإيرادات المبيعات مثلما تُعامل إيرادات الأعمال التجارية الجارية، التي تخضع للضريبة بمقتضى أحكام المادة ٧، مع تحذير من أن الإيرادات المتحصلة من التجارة الإلكترونية يمكن أن تخضع للضريبة إذا تجاوزت الحد الأدنى المشار إليه في المادة المقترحة الأولى. والمادة الثالثة المقترحة هي استخدام صيغة لقسمة الأرباح الشاملة من أجل تحديد مقدار الإيرادات الآتية من التجارة الإلكترونية التي قد يُسمح لكل بلد بإخضاعها للضرائب.

٥٣ - وهناك مسائل مختلفة بحاجة لطرقها بصدد فرض ضريبة فعالة على إيرادات التجارة الإلكترونية. والقائمة التي تشمل هذه المسائل تتضمن: (أ) تحديد المشتركين في المعاملة التجارية الإلكترونية (أو مجموعة المعاملات التجارية الإلكترونية)؛ (ب) تحديد مكان

المؤسسة التجارية؛ (ج) تأمين الوثائق والبراهين الدالة على المعاملة؛ (د) تحديد الخصائص الاقتصادية المعينة للمؤسسات التجارية الإلكترونية؛ (هـ) تحصيل الضرائب المستحقة.

٥٤ - ومعظم التجارة الإلكترونية يتم حالياً في ما بين المؤسسات التجارية، وليس بين المؤسسات التجارية وعملائها وإخضاع الإيرادات الآتية من التجارة في ما بين المؤسسات التجارية للضريبة أيسر بكثير من إخضاع الإيرادات الآتية من التجارة بين المؤسسات التجارية والعملاء للضريبة. فمن الصعب مثلاً أن تُخضع للضريبة الإيرادات الآتية من الخدمات الرقمية، التي من قبيل توفير الوصول إلى قواعد البيانات المعلوماتية، والإيرادات الآتية من بيع المنتجات غير المنظورة، التي من قبيل الموسيقى الرقمية والألعاب الرقمية. وحتى الآن كانت التوقعات المتعلقة بانتشار التجارة الإلكترونية مبالغاً فيها، ولا سيما فيما يتعلق بالتجارة الإلكترونية بين المؤسسات التجارية والعملاء. كذلك بولغ في سهولة إنشاء عمليات التجارة الإلكترونية في مواقع خارجية. إلا أنه لا شك في أن التجارة الإلكترونية ستواصل النمو وأن إخضاع الدخل المتأتي منها للضرائب سيصبح لاحقاً مسألة هامة في البلدان النامية.

٥٥ - وثبت أن التعريف الحالي للمنشأة الدائمة أمر صعب بالنسبة لكثير من البلدان النامية، ولا سيما اشتراط وجود "الموقع الثابت" عند استخدام منشآت دائمة متعددة لأجل ما يتصل بذلك من أنشطة تجارية. وقد أوصى فريق الخبراء، بناء على المناقشات الجارية، بأن تبحث الأمم المتحدة مدى ضرورة تعديل اتفاقيتها النموذجية بطرق مختلفة لمعالجة المشاكل العملية التي نشأت عن التعريف الحالي.

تاسعا - تنقيح وتحديث اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، ودليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

٥٦ - قرر فريق الخبراء، في اجتماعه العاشر، أن دليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، الذي نُشر عام ١٩٧٩، يمثل أداة قيمة بالنسبة للبلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقال وأنه يتعين تحديثه. وقد عرض على اجتماع فريق الخبراء في اجتماعه الحادي عشر مشروع منقح لم يغير الهيكل التنظيمي الأساسي للدليل الأصلي. ومع ذلك، ظهر توافق عام في الآراء مفاده أن الهيكل الأصلي للدليل قد عفا عليه الزمن الآن ويحتاج على تعديلات رئيسية.

٥٧ - كما كرر فريق الخبراء التأكيد على ضرورة الشروع في إجراء تنقيح وتحديث دوريين لاتفاقية الأمم المتحدة للازدواج الضريبي. كما شدد على الحاجة إلى مثل هذه العملية الهامة، لا سيما في ضوء الطابع الدينامي للضريبة والحاجة إلى أن تواصل الأمم المتحدة القيام بدور رائد في هذه الساحة. ومن ثم، اتفق فريق الخبراء على أن تُجرى هذه التنقيحات، سواء في مواد الاتفاقية أو في التعليق على المواد، مرة واحدة على الأقل كل سنتين.

٥٨ - وقد نُشر الدليل الأصلي قبل نشر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي والتعليق عليها. ولذلك، تضمن ذلك الدليل مواد ضُمنت فيما بعد في التعليق. كما تضمن الدليل الأصلي مناقشة مستفيضة لتاريخ المعاهدات الضريبية والدور الذي قامت به عصبة الأمم ثم الأمم المتحدة في تعزيز الاتفاقيات النموذجية. وهذه المادة قد لا تكون مناسبة الآن لإدراجها في الدليل.

٥٩ - اقترح إدخال تغييرات رئيسية على الدليل. وقيل إنه ينبغي أن يهدف الدليل المنقح إلى تزويد مفوضي المعاهدات بالإرشادات العملية المتعلقة بالتفاوض على المعاهدات الضريبية التي تخدم المصالح الوطنية. ولزيادة فائدة الدليل للمفاوضين، اقترح إدخال التغييرات التالية: (أ) إضافة مسرد بالمصطلحات الضريبية الدولية؛ (ب) توضيح تاريخ التنقيح الجاري؛ (ج) استخدام أمثلة أكثر لتوضيح بعض النقاط المحددة، مع عرض الأمثلة بترك فراغ في بداية السطر للفت انتباه القارئ ولفصلها عن مادة النص؛ (د) تبسيط الفرع الاستهلاكي القائم.

٦٠ - واقترح نشر الدليل على شبكة الإنترنت وتضمينه وصلات مُبينة لمادة المعلومات الأساسية والمعاهدات الضريبية ومراجع أخرى. كما اقترح إضافة دراسات حالات إفرادية فعلية؛ وإضافة مناقشة بعض المواضيع الإضافية على الدليل، بما في ذلك مناقشة هروب رؤوس الأموال والقوانين المختلفة لمكافحة التهرب الضريبي.

٦١ - وكان هناك إجماع على ضرورة إصدار الدليل في صيغة عملية أكثر ومفيدة أكثر.

٦٢ - استناداً إلى مناقشات، أوصى فريق الخبراء بتنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، بحيث يشمل تنقيح المواد: المادة ١ (الأشخاص المسمولون)، المادة ٥ (المنشأة الدائمة)، المادة ٢٦ (تبادل المعلومات) وإدراج مادة جديدة ٢٧ (المساعدة في تحصيل الضرائب). كما أوصى فريق الخبراء بالتركيز عند إعادة صياغة دليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية على إصدار وثيقة تستعمل كمسرد للرجوع إليها في فرض الضرائب الدولية، واتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، والمعاهدات الضريبية، والمفاوضات، والتدريب.

عاشرا - الإطار المؤسسي لتعزيز التعاون الضريبي الدولي

٦٣ - على النحو المشار إليه سابقا، كانت إحدى المسائل الرئيسية الواردة على جدول أعمال فريق الخبراء هي التوصية الواردة في تقرير الأمين العام عن تنفيذ ومتابعة الالتزامات والاتفاقات المعقودة في المؤتمر الدولي لتمويل التنمية^(١) بتعزيز الإطار المؤسسي للتعاون الدولي بشأن المسائل الضريبية، وذلك بتحويل فريق الخبراء إلى هيئة حكومية دولية ضمن الجهاز الفرعي التابع للمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة. واتخذت هذه التوصية في سياق تنفيذ الدعوة التي أطلقت في توافق آراء مونتريري لتعزيز التعاون الضريبي الدولي دعما للتنمية، بتعزيز الحوار بين السلطات الضريبية الوطنية وزيادة تنسيق أعمال الهيئات المتعددة الأطراف والكيانات الإقليمية ذات الصلة. لذلك، طلبت الجمعية العامة إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي في قرارها ٢٣٠/٥٨ بشأن تنفيذ ومتابعة نتائج المؤتمر الدولي لتمويل التنمية، أن يراعي لدى دراسته تقرير فريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية في دورته الموضوعية لعام ٢٠٠٤، الإطار المؤسسي للتعاون الدولي في المسائل الضريبية.

٦٤ - ونظر فريق الخبراء في المسائل المتعلقة بتطوير فريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية إلى هيئة حكومية دولية، سواء في شكل لجنة خبراء حكومية أو في شكل لجنة جديدة خاصة، تكون هيئة فرعية تابعة للمجلس الاقتصادي والاجتماعي. ورأى فريق الخبراء أن يختار أعضاء هذه الهيئة من البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية، على غرار ما يحدث للفريق ذاته.

٦٥ - واقترح أن تضم الهيئة المطورة هيئة موظفين فنيين صغيرة كافية لدعم أنشطتها وتُنشأ بنقل موظفين حاليين بالأمم المتحدة. وقد تضم تلك الهيئة من الموظفين فنيين مختصين بالضرائب في مجال السياسات الضريبية، والإدارة الضريبية، والمسائل الضريبية الدولية، والمحاسبة، والقانون، والاقتصاد. ومع أن الأمانة الفنية قد تكون بمثابة مركز لتبادل المعلومات المتعلقة بالمواد الضريبية التي تهم الدول الأعضاء بوسعها أيضا تنظيم حلقات عمل لتقديم المساعدة الفنية بشأن المسائل الضريبية الدولية، يجب ألا تمثل إزدواجية في المهام التي تؤديها حاليا هيئات دولية أخرى.

٦٦ - وقد تستمد الهيئة شيئا من الإلهام من اللجنة الضريبية التابعة لعصبة الأمم، التي عملت بفعالية في صياغة بعض الاتفاقيات الضريبية النموذجية الأولى. ويتمثل الهدف في منح الدول الأعضاء فرصة أفضل للتعاون في وضع معايير ضريبية دولية مقبولة عالميا تستند إلى أعمال فريق الخبراء وإلى خبرته.

٦٧ - وأبدى كثير من الأعضاء والمراقبين تعليقاتهم، وأعرب العديد منهم عن مساندته القوية للاقتراح، وأثار بعضهم مسائل تلزم معالجتها أو توضيحها باستفاضة، وأبدى آخرون تحفظات مختلفة، وأشار قليل منهم إلى أنهم يفضلون الإبقاء على الوضع الراهن. وكان التأييد على أشده من ممثلي البلدان النامية، والمجتمع المدني، والمنظمات المهنية، والمنظمات المرتبطة بجامعات، فيما أعرب عن التحفظات أو المخاوف بشكل رئيسي، لكن ليس كلياً، من ممثلي مختلف البلدان المتقدمة النمو. وتفاوتت آراء ممثلي المنظمات الإقليمية والدولية. إلا أنه كان هناك تأييد شبه كامل لهدف تعزيز قدرة الأمم المتحدة على توفير القيادة والمساعدة في مجال التعاون الدولي في المسائل الضريبية.

٦٨ - وكان ثمة إجماع حول النقاط التالية: (أ) ضرورة تعزيز عمل فريق الخبراء؛ (ب) ضرورة وجود منتدى فعال للبلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية تعرب فيه عن وجهات نظرها بشأن المسائل الضريبية الدولية؛ (ج) ضرورة استناد أي ترتيب مؤسسي جديد أو منقح إلى عمل فريق الخبراء الحالي، والتعاون مع الأنشطة الدولية الأخرى الرامية إلى تعزيز التعاون الضريبي؛ (د) ضرورة عقد اجتماعات المنتدى المطور بمعدل يزيد عن المعدل الحالي، وهو اجتماع واحد كل سنتين؛ (هـ) أن يضم أي ترتيب مؤسسي جديد عدداً محدوداً من الأعضاء ولكنه كاف لكي يعمل بفعالية؛ (و) ينبغي أن يكون بين الأعضاء ممثلون من البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية؛ (ز) ينبغي للحكومات أن تختار كممثلين عنها موظفين مختصين بالضرائب من ذوي المؤهلات العالية.

٦٩ - وأثيرت النقاط الرئيسية التالية على سبيل المساندة: (أ) الأمم المتحدة هي المنظمة الدولية الرئيسية التي يمكن في إطارها وضع معايير عالمية تتعلق بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية، وتطوير المنتدى من شأنه أن يزيد من شرعية الاقتراحات الصادرة عنه؛ (ب) إن تطوير المنتدى في إطار الأمم المتحدة سيتيح له فرصة أكثر للاستجابة الفورية للبيئة الضريبية الدولية المتغيرة باستمرار؛ (ج) سيوفر المنتدى مجالاً للتشجيع على زيادة الإفصاح عن سجلات "المطابقة" الضريبية، الذي تظهر التحويلات في ما بين الشركات، وذلك لأن الكشف عن هذه السجلات سييسر كثيراً من مراجعة الحسابات وسيشجع على معاملة دافعي الضرائب على نحو متسق وعادل عبر الحدود الوطنية؛ (د) إن تعزيز الترتيبات وموظفي الدعم في الأمانة سيمنح الأمم المتحدة من المساهمة على نحو فعال في المبادرات والأنشطة الضريبية الدولية والإقليمية؛ (هـ) إن الحاجة إلى هيئة مدعومة تضم ممثلين من شتى المجالات لمعالجة قضايا التعاون الدولي في المسائل الضريبية مسألة واضحة وجوهرية في عالم أخذ في

العولة التي سيتم إن عاجلا أو آجلا. ولذلك، فإن الخيار الحقيقي هو هل يصبح فريق الخبراء المخصص جزءا من هذا التطور الحتمي ومساعد له أم لا.

٧٠ - وأبدت التحفظات أو الاعتراضات الرئيسية التالية على اقتراح تطوير فريق الخبراء: (أ) إن الترتيب المؤسسي المنقح الذي يضم أعضاء يخدمون بصفقتهم ممثلين لحكوماتهم قد لا يعمل بسلاسة أو بفعالية مثل الترتيب الحالي، إذا أدى التغيير إلى إكساب المنتدى طابعا "سياسيا" أشد؛ (ب) سيصبح المنتدى كيانا مثقلا إذا تضمن ممثلين من الدول الأعضاء في المنظمة الـ ١٩١ جميعها؛ ولكن إذا صار عدد أعضائه محدودا قد لا ترغب البلدان غير الممثلة في أن "تبت" بلدان أخرى نيابة عنها في الأمور المؤثرة على سياساتها الضريبية؛ (ج) قد يصبح الفريق أكثر فعالية ضمن ترتيبه المؤسسي الحالي إذا ركز جدول أعماله على المشاكل التي تخص البلدان النامية؛ (د) لن تكون أي "بيروقراطية" جديدة مرغوبة، وينبغي للفريق أن يستفيد من موارده الحالية وأن يسعى لأن يكمل عمله بمبادرات تعاون ضريبي دولية أخرى.

٧١ - واقترح عدد من الخطوات التي يمكن اتخاذها لبناء منتدى محسن وفعال يعنى بالتعاون الضريبي الدولي لمعالجة التحفظات والاعتراضات الآتية الذكر. فكفالة العمل بشكل سلس وفعال مثلا، يستطيع المنتدى أن يضع إجراءات داخلية تقلل من الشكليات وتتيح فرصا كبيرة للتعبير الحر، كما تظهر التجربة أن الهيئات الدولية العديدة التي تضم أعضاء فنيين تعمل بروح المشاركة في معظم أنشطتها، ولا يصبح من الضروري أن يعمل الأعضاء بصفة "ممثلين حكوميين" إلا في بعض القضايا البالغة الحساسية. وفيما يتعلق بـ "تمثيل" المنتدى كما هو شأن أجهزة الأمم المتحدة الفرعية الأخرى، فإن أي سياسة يوصي بها المنتدى يجب أن تصادق عليها الهيئات الأعلى في الأمم المتحدة، وفي هذه الحالة يصادق عليها المجلس الاقتصادي والاجتماعي والجمعية العامة. ولذلك ينبغي أن يكون هناك منتدى قانوني وممثل على نحو عادل، وأن يكون صغيرا بما يكفي لكي يعمل على نحو فعال واقتصادي. وعلاوة على ذلك، يستطيع المنتدى في الفترة الانتقالية أن يحتفظ بأعضائه الحاليين. ولوحظ أيضا أن فريق الخبراء يدعو بانتظام مراقبين لحضور اجتماعاته والاشتراك في أعماله وأن المراقبين قدموا مساهمات ثمينة وقد يواصلون عمل ذلك في المنتدى المقترح.

٧٢ - في ضوء ما سبق، وعملا بقرار الجمعية العامة ٢٣٠/٥٨، قد يأخذ المجلس الاقتصادي والاجتماعي في حسابه النهج التالي لإمكانية إنشاء منتدى حكومي دولي معزز أثناء نظره في الإطار المؤسسي للتعاون الدولي في المسائل الضريبية:

(أ) الحجم والتكوين: من الممكن أن يكون حجم وتكوين المنتدى المعزز هو بشكل عام، ودون أي تغيير، حجم وتكوين فريق الخبراء الحالي. وكتدبير انتقالي، يمكن

تثبيت أعضاء فريق الخبراء الحاليين ليحضرُوا اجتماع عام ٢٠٠٥، مع اتخاذ ترتيبات لاحقة لانتخاب الأعضاء أو لتناوب العضوية وفق الممارسات التي حددها المجلس الاقتصادي والاجتماعي للهيئات الحكومية الدولية الفرعية المماثلة الأخرى؛

(ب) المهام والعمليات: يتوقع أن يقدم المنتدى توصيات إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بشأن المسائل الضريبية الدولية، بما في ذلك صياغة المعايير وتعزيز السياسات والممارسات التعاونية، بالإضافة إلى توفير الخدمات الاستشارية والمساعدة الفنية، في هذا المجال. وسيواصل المنتدى القيام بدور الوديع لاتفاقية الأمم المتحدة الضريبية النموذجية والتعليق عليها، مع تقديم تنقيحات على الاتفاقية النموذجية والتعليق عليها حسب الاقتضاء والتعاون مع المنظمات الدولي والإقليمية الأخرى بشأن المسائل الضريبية الدولية. ويجب أن يعقد المنتدى اجتماعاً مرة كل سنة على الأقل وأن يسعى لعقد اجتماعات فنية مركزة في فترات متقاربة؛

(ج) الدعم الفني: يتطلب المنتدى عدداً قليلاً من موظفي الأمانة المقتردين الفعالين. ويمكن الحصول على الموارد للأمانة بإعادة توزيع الموارد القائمة بالأمم المتحدة، وستبقى تلك الموارد جزءاً من إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية. ومن واجبات الموظفين المساعدة في تنظيم مشاريع للمساعدة الفنية بصدد المسائل الضريبية الدولية، وجمع المعلومات المتعلقة بالسياسات والممارسات الضريبية والمساعدة على نشر تلك المعلومات، بالتعاون مع الكيانات الدولية الأخرى ذات الصلة.

حادي عشر - جدول أعمال الاجتماع القادم ومكان وتاريخ انعقاده

٧٣ - فيما يلي جدول الأعمال المقترح للاجتماع الثاني عشر لفريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية (أو للاجتماع الأول للهيئة المطورة):

- (أ) إساءة استعمال المعاهدات والترجيح الضريبي من المعاهدات؛
- (ب) المساعدة المتبادلة في تحصيل الديون الضريبية؛
- (ج) الاتجار بالإيرادات؛
- (د) تعريف المنشأة الدائمة المعدل؛
- (هـ) فرض ضرائب على الدخل الذي يحصل عليه المشتركون في مشاريع التنمية؛
- (و) تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

(ز) استعراض واعتماد المشروع المنقح لدليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية.

٧٤ - يجب أن يعقد الاجتماع الثاني عشر لفريق الخبراء المخصص للتعاون الدولي في المسائل الضريبية (أو الاجتماع الأول للهيئة المطورة) في الربع الأخير من عام ٢٠٠٥، في جنيف.

الحواشي

(١) A/58/216، الفقرة ١٦٧.
