

Distr.: General  
2 November 2005  
Arabic  
Original: English

## المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية  
الاجتماع الأول

جنيف، ٥-٩ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٥

### مقترح بإدخال تعديلات على المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية\*\*

موجز

تدرس هذه الورقة المادة ٥ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية وشرحها. وتتطرق، على وجه الخصوص، إلى أسئلة ثلاثة هي:

(أ) هل ينبغي تعديل المادة ٥، وإن كان الأمر كذلك، فبأية طريقة؟

(ب) هل ينبغي تعديل شرح المادة ٥، وإن كان الأمر كذلك، فهل يتعين أن تكون التعديلات مماثلة للتعديلات التي أُدخلت مؤخرًا على شرح الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي؟

(ج) كيف يمكن تحسين حالة منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي؟

ويرد موجز للتعديلات المقترحة في الخلاصة.

\* أعد هذه الورقة هانز بييل (دلويت؛ جامعة لايدن؛ مركز الضرائب الدولي، لايدن؛ محكمة الاستئناف المعنية بالضرائب في لاهاي؛ عضو مجلس التحرير، مجلة (European Taxation) ورامونا بيسكوبو (دلويت).

\*\* تأخر تقديم هذه الوثيقة بسبب تأخير الموافقة على تعيين أعضاء جدد للجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية المنشأة حديثاً.



## المحتويات

الصفحة	الفقرات	
٣	١٠-١	..... مقدمة
٥	١٥-١١	..... مبدأ المنشأة الدائمة أو مبادئ المصدر الأخرى - أولاً
٦	١٦	..... التعديلات على الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة - ثانياً
٦	٣٧-١٧	..... التعديلات على الشرح - ثالثاً
١٠	٣٨	..... الخلاصة - رابعاً

## مقدمة

١ - كانت المرة الأخيرة التي أُدخلت فيها تعديلات على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية الحالية (الأمم المتحدة، ٢٠٠١) (وشرحها) في عام ٢٠٠١. وفي ما يبدو، فقد أخذت في الاعتبار في التعديلات التي أُدخلت في عام ٢٠٠١ التعديلات التي أُدخلت عام ٢٠٠٠ على الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وأُدخلت تعديلات أخرى في عامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٥ على الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (وشرحها)، وهي الاتفاقية المناظرة للاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة. وكان هناك شعور بالحاجة إلى تحليل الاتفاقية الضريبية النموذجية الحالية للأمم المتحدة واقترح أية تعديلات ملائمة. وفي هذا السياق، فُحصت المادة ٥ من الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة والمادة ٥ من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وعقدت مقارنة بينهما. وجرى المزيد من التقييم للتعديلات على الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وشرحها من حيث ما إذا كان يتعين أن تنعكس هذه التعديلات أيضاً على الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة وشرحها، أو يُجرى عليها المزيد من التحسين.

٢ - وتُعد مسألة حذف المادة ١٤ من الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة من عدمه (مثلما كان عليه الحال بالنسبة إلى المادة ١٤ من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي) خارج نطاق مهمة مؤلفي هذه الورقة وهي التوصية بإجراء تغييرات على المادة ٥.

٣ - ومن المفيد، بوجه عام، رصد التغييرات في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وربما تعديل شرح الأمم المتحدة بناء على ذلك، حيث أن (أ) التوضيح دائماً مفيد؛ (ب) ييسر التفاوض مع الدول المتقدمة النمو حينما تتماثل نقطة البدء بين الأطراف المتفاوضة؛ (ج) سيكون من المفيد استخدام موارد منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي من خلال وضع التعديلات المحتملة استناداً إلى تعديلات هذه المنظمة على الاتفاقية الضريبية النموذجية الخاصة بها وشرحها، حيث كان العديد من تلك التعديلات مدروساً جيداً وجرى بحثه بعناية.

٤ - وسيتناول هذا المقترح، على وجه الخصوص، ثلاثة أسئلة، هي: (أ) هل ينبغي تعديل المادة ٥، وإن كان الأمر كذلك، فبأية طريقة؟ (ب) هل ينبغي تعديل شرح المادة ٥، وإن كان الأمر كذلك، فهل يتعين أن تكون التعديلات ماثلة للتعديلات التي أُدخلت مؤخراً على

شرح الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي؟ (ج) كيف يمكن تحسين حالة منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي؟

٥ - وفي صياغة هذا المقترح، جرى الاسترشاد بعنصرين هما: توخي الطابع العملي، وتوخي الفعالية. فلا يكفي فقط أن تكون التعديلات على الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة و/أو شرحها مفيدة لجميع الدول الأعضاء في الأمم المتحدة، بما فيها البلدان النامية، بل يتعين أيضاً أن تيسر هذه التعديلات توصل الأطراف المتفاوضة إلى اتفاق.

٦ - وبوجه عام، أسفرت معظم التغييرات التي أجرتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على الشرح عن توسيع مفهوم المنشأة الدائمة (بيبل، ٢٠٠٢)، من قبيل الاستنتاج القائل بأن تشكيل منشأة دائمة لا يتطلب تواجداً بشرياً. إلا أن بعض التعديلات على الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ينطوي على تقليص للشروط التي تتشكل بموجبها أي منشأة دائمة. ويتعارض هذا مع الهدف المفهوم للاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة والتي تعطي وزناً أكبر لمبدأ المصدر، مما يسفر عن تعريف أوسع نطاقاً للمنشآت الدائمة.

٧ - ويرى المؤلفان أن مفهوم المنشأة الدائمة يصبح أضيق في الحالات التي لا يكون فيها، في معاملات التجارة الإلكترونية، حاسوب خدمة الشبكة في بلد المصدر تحت تصرف المؤسسة عند إبرام عقد خدمات مع مقدم خدمات الإنترنت. ووفقاً لشرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فإنه لا توجد منشأة دائمة في هذه الحالة. ويرى المؤلفان أنه يتعين قبول هذا الموقف، إلا أن الشرح ينبغي أن ينطوي في هذه الحالة على إمكانية بطلان الجوهر للشكل.

٨ - ويقترح المؤلفان أن تأخذ الأمم المتحدة بشرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلا فيما يتعلق بالمسائل المذكورة أدناه.

٩ - وفي حال عدم رغبة الأمم المتحدة في الأخذ بهذا النهج، يمكن أن يُنظر في خيار عدم إدراج تعديلات معينة تكون قد أُضيفت عملاً بالتفسيرات الأخيرة لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وترك الأمر للمحاكم الداخلية للبت في التفسير المطلوب.

١٠ - وفي بعض الأحيان، تكون أمثلة منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الواردة في الشرح قديمة بعض الشيء ويمكن إعطاء أمثلة أحدث عهداً. ومن جهة أخرى، كلما زاد التماثل بين الاتفاقيتين الضريبتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، قلّ خطر عرقلة محادثات التفاوض بين الأطراف التي تتبع الاتفاقية

الضريبة النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وتلك التي تتبع الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة. لذا يوصي المؤلفان بالإبقاء على الأمثلة كما هي.

## أولاً - مبدأ المنشأة الدائمة أو مبادئ المصدر الأخرى

١١ - يربط مبدأ المصدر الحق الأساسي لفرض الضريبة بإقليم البلد الذي ينشئ عنه أو يُشتق منه الدخل. ووفقاً للسياسة الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، يعتبر الإقرار بنطاق أوسع لمبدأ المصدر في حالة البلدان النامية، مناصرة "للمعونة الاقتصادية" للبلدان الأقل نمواً المستوردة لرأس المال، أكثر من كونه شكلاً من أشكال التوزيع العادل لقاعدة الضريبة على الدخل (Messere and Owens, 1988).

١٢ - وإلى جانب مبدأ المصدر التقليدي - وهو الخاص بالمنشأة الدائمة - اقترحت مؤخراً مبادئ مصدر أخرى. فكيميرين (٢٠٠١)، على سبيل المثال، يقترح رابطة اختصاصية جديدة هي: مبدأ المنشأ. ووفقاً لهذا المؤلف، يتعين وجود أربعة مبادئ نوعية: (أ) مبدأ المنشأ، (ب) ومبدأ المصدر، (ج) ومبدأ الإقامة، (د) ومبدأ الجنسية. ويفرق كيميرين بين المنشأ والمصدر. فهو ممن يرون أن جوهر ولاية تخصيص الضرائب لا يكمن في المكان "المادي" حيث يتولد الدخل رسمياً، وإنما في مكان منشأ الدخل، أي القول بمكان وجود العنصر الفكري أو مكان ممارسة نشاط ذي بال مولد للدخل، ومكان تكوين الثروة. وهذا المقترح مبتكر جداً، ونوقش باستفاضة في المؤتمر الأخير للرابطة الدولية للضريبة المعقود في بوينس آيرس (كراسات القانون الضريبي الدولي، ٢٠٠٥).

١٣ - إلا أننا من أنصار الرأي القائل بأنه يتعين التغاضي عن النظر في هذه المقترحات في هذا الوقت، بسبب صعوبة تنفيذ هذه الأفكار المبتكرة عملياً.

١٤ - ويجب إيلاء الاهتمام لتأثير الصياغة الفعلية للشرح: فإذا كانت الصياغة متشددة، ربما تتجاهل المحاكم المحلية التغييرات. وفي مثال حديث العهد<sup>(١)</sup>، قضت المحكمة العليا النرويجية (٨ حزيران/يونيه ٢٠٠٤) برفض أحكام الفقرة ٦ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بالصيغة التي جرى تغييرها بها في عام ٢٠٠٣. وبموجب الفقرة ٦ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، يمكن لأنشطة تتواحد لفترة قصيرة جداً من الزمن أن تُفضي إلى منشأة دائمة، عندما يبرر ذلك طابع العمل التجاري. وعلى الرغم من أن ذلك يمكن أن يعتبر محاولة مؤيدة لتوسيع نطاق مفهوم المنشأة الدائمة، يمكن أن يؤخذ

(١) PGS Geophysical AS.v. Sentralskatte kontoret

أيضا على أن هذه المواقف المرفوضة تؤثر سلباً على مركز الشرح ككل بوصفه مصدراً للتفسير.

١٥ - ويرى المؤلفان أنه من الأفضل تجنب هذه البيانات بعيدة الأثر، إلا إذا كان لها أساس متين في السوابق القضائية العرفية<sup>(٢)</sup>.

## ثانياً - التعديلات على الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة

١٦ - يرى مؤلفا هذا المقترح أنه لا ينبغي تعديل أو تغيير نص المادة ٥ من الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة بأي شكل كان.

## ثالثاً - التعديلات على الشرح

١٧ - كما أُشير أعلاه، أُدخلت تعديلات على شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في عامي ٢٠٠٣ و ٢٠٠٥، في حين عدّل شرح الأمم المتحدة آخر مرة في عام ٢٠٠١. وسيتناول هذا المقترح شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وسيلق على ما إذا كان ينبغي لشرح الأمم المتحدة أن يماثل شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أو أن يختلف عنه. وينصح المؤلفان، كقاعدة عامة، بأنه يتعين أن يستند شرح الأمم المتحدة إلى شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، باستثناء المسائل المشار إليها أدناه.

١٨ - الموقف المُعرب عنه في الفقرتين ٤-٥ و ٤-٦ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (فالدهان الذي يعيد طلاء مبنى يكون ذلك المبنى تحت تصرفه، والمؤسسة التي تقوم بتعبيد أحد الطرق يكون موقع الطريق الذي تعبده تحت تصرفها، هو أمر تقبله منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، باستثناء ألمانيا التي أبدت ملاحظة في عام ٢٠٠٥ بما مؤداه أنها لا تقبل أن يكون مكان العمل تحت تصرف المؤسسة في هذه الحالة).

١٩ - غير أن المؤلفين يريان أن الدهان الذي يعيد طلاء مبنى يكون هذا المبنى بالفعل تحت تصرفه، كما أن مؤسسة تعبيد الطرق يكون تحت تصرفها الموقع الذي تعبده فيه الطريق. ولا تشمل الفقرة ٥ (١) فقط مكان العمل الذي يوفر المرافق (المتعهد يعمل في مكتبه)، بل أيضاً مكان العمل التي يمكن أن يخضع لأنشطة المؤسسة (الدهان يعمل في المبنى).

(٢) يناقش المؤلف الأول، في عدد مقبل من مجلة European Taxation، الأثر السلبي لرأي مختلف للمحكمة على مركز الشرح.

٢٠ - وعلاوة على ذلك، يوضح مثال مؤسسة تعبيد الطرق العلاقة القائمة بين المادة ٥ (١) والمادة ٥ (٣)، أي أن المادة ٥ (٣) تمثل قاعدة خاصة تندرج ضمن القاعدة العامة المتضمنة في المادة ٥ (١) (Pijl, 2005).

٢١ - ويمكن أن تنظر الأمم المتحدة في زيادة توضيح هذه المسألة.

٢٢ - وفي حين توسع الفقرة ٦ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي نطاق المنشأة الدائمة، يجب الحرص على عدم إدراج تدابير تكون على درجة من الصرامة بحيث يمكن أن يترتب عليها رفض التعديلات من قبل المحاكم المحلية. ونتيجة لذلك، يخلص المؤلفان إلى أن الفقرة ٦ لا ينبغي أن تضاف إلى شرح الأمم المتحدة. وينبغي أن يترك للمحاكم أمر تفسير معيار الدوام في هذه المرحلة. ورغم أن زيادة الإيضاح قد تساهم في وضع نظام دولي متسق، فليس من الحكمة في هذه المرحلة محاولة القيام بذلك في سياق النطاق الزمني لمعيار الدوام.

٢٣ - ويوجه المؤلفان الانتباه إلى الجملة الثامنة من الفقرة ١٩ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ونصها ما يلي: "إذا قامت مؤسسة (متعاقد عام) سبق لها أن تعهدت بإنجاز مشاريع شاملة، بالتعاقد من الباطن مع مؤسسات أخرى (المتعاقد من الباطن) بشأن أجزاء من مشروع معين، فيجب أن تعتبر المدة التي يقضيها المتعاقد من الباطن وهو يعمل بموقع البناء فترة قضاها المتعاقد العام في مشروع البناء" (التأكيد مضاف). وقد وردت هذه الصياغة الدقيقة في الفقرة ١١ من شرح الأمم المتحدة، الفقرة الفرعية ٢ المزاحة عن الهامش. ويدل مصطلح "أجزاء" من ذلك المشروع على أن قيام مؤسسة بالتعاقد من الباطن بشأن جميع أجزاء المشروع لا يعتبر بمثابة منشأة دائمة لتلك المؤسسة في دولة التعاقد من الباطن.

٢٤ - وهذا يضيق نطاق تعريف "المنشأة الدائمة"، ونقترح استعمال صياغة "المشاريع كلها أو أجزاء منها".

٢٥ - وتم تعديل الفقرة ١٧ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في عام ٢٠٠٣. وهذه التعديلات توسع إلى حد كبير نطاق تعريف "موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التركيب". ويمكن أن تعتبر أعمال التجديد والتركيب والتخطيط والإشراف بعد عام ٢٠٠٣ بمثابة منشأة دائمة. ونص الجملة الثالثة تحديداً من هذه الفقرة هو كما يلي: "تشمل الفقرة ٣ أعمال التخطيط والإشراف في الموقع على إقامة مبنى". وتستتبع هذه الصياغة أن التعديلات وسعت نطاق تعريف المنشأة الدائمة في حين حصرت "التخطيط والإشراف" في إقامة المباني، كما أنها لا تشمل الصياغة الكاملة للمادة ٥ (٣) من الاتفاقية الضريبية

النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، التي تشمل التخطيط والإشراف على مشاريع الإنشاء أو التركيب. وربما يعتبر ذلك من قبيل السهول. ويقترح المؤلفان أن يصاغ نص الجملة الثالثة كما يلي: "تشمل الفقرة ٣ أعمال التخطيط والإشراف في الموقع على مشروع إقامة مبنى، أو مشروع إنشاء أو تجميع أو تركيب". (ويدرك المؤلفان أن المادة ٥ (٣) (أ) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية الضريبية تتضمن إشارة إلى "أنشطة إشراف". غير أنهما يلاحظان عدم إدراج التخطيط).

٢٦ - وتشير الفقرة ٣٣، الجملة الرابعة، من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى التفاوض على "جميع العناصر والتفاصيل". والسؤال المطروح هو ما إذا كان يمكن اعتبار قيام الوكيل بالتفاوض بشأن العناصر الأساسية (وليس جميع العناصر). بمثابة وجود منشأة دائمة للوكالة. وبعبارة أخرى، إذا اتخذ القرار بشأن بعض التفاصيل الصغيرة من جانب المؤسسة العامة وليس من جانب الوكيل، أفلا يترتب على ذلك قيام منشأة دائمة للوكالة؟ إذا كان هذا هو التفسير المقدم، فقد يؤدي بسهولة إلى الشطط. وقد اتخذ بلدان غير عضوين في هذا الصدد موقفاً مخالفاً للموقف الذي أعرب عنه في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (الفقرة ٢١: مواقف بشأن شرح المادة ٥ من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي).

٢٧ - وتجنباً للصعوبات في التفسير، ينبغي تعديل الصياغة التالية "المخول صلاحية التفاوض بشأن جميع عناصر العقد وتفصيله بطريقة ملزمة للمؤسسة" (الفقرة ٣٣ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي) بحيث يصبح نصها كما يلي: (المخول صلاحية التفاوض بشأن جميع عناصر العقد الأساسية وتفصيله بطريقة ملزمة للمؤسسة).

٢٨ - ومن المهم أن تتضمن تعديلات الأمم المتحدة الجديدة العناصر الجوهرية المدرجة في الإضافات التي أدخلت في عام ٢٠٠٣ على تعديلات منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بشأن التجارة الإلكترونية (الفقرات من ٤٢-١ إلى ٤٢-١٠).

٢٩ - وتتسم الفقرة ٤٢-٦ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بأهمية بالغة، وهي الفقرة التي توسع نطاق تعريف "المنشأة الدائمة" بتبيان أن الوجود المادي غير ضروري لإقامة منشأة دائمة. وهذا التعديل يتماشى مع اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية الضريبية وشرحها، وسيكون من المفيد إدراجه في التعديلات المقبلة لشرح هذه الاتفاقية.

٣٠ - غير أن أحكام هذه الفقرة، رغم عنوان الفصل الفرعي (التجارة الإلكترونية)، تسري أيضاً على حالات أخرى غير التجارة الإلكترونية، كما يستنتج من صياغتها. ويقترح

المؤلفان تبيان ذلك في عنوان الفصل الفرعي الذي يمكن أن يصاغ كما يلي "التجارة الإلكترونية وغيرها من الأنشطة التي تنجز بمعدات آلية".

٣١ - وهناك أيضا تعارض بين مضمون الفقرة ١٠ الحالية ومضمون الفقرة ٤٢-٦ الحالية من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وفي ضوء الإشارات الضافية الواردة في الفقرة ٤٢-٦، يبرز سؤال حول الحدود التي تقف عندها الفقرة ١٠ بالضبط. ويرى المؤلفان أن هناك حاجة إلى مزيد من الإيضاح. ويقترحان أن تحذف من الفقرة ١٠ أوجه التمييز المحددة على أساس الموظفين، بعد أن أصبحت الفقرة ٤٢-٦ الآن حكما جامعا.

٣٢ - وتميز الفقرة ٤٢-٣ بين عقد أبرم مع مقدم خدمات إنترنت ومكان عمل وضع تحت تصرف المؤسسة. ويذهب المؤلفان إلى أن ذلك قد يؤدي إلى تفادي وجود منشأة دائمة بإدارة الشروط التعاقدية في الحالات التي قد تبرر فيها الظروف قيام منشأة دائمة. ولأجل هذا يقترحان بدلا من ذلك إدراج جملة تفيد أرجحية الجوهر في هذه الحالة على الشكل.

٣٣ - وتتناول المادة ٥ (٤) (و) حالات "التجزئ"، وهي الحالات التي تنشأ فيها المؤسسة بطريقة تقسم معها أي أنشطة مذكورة في المادة ٥ (٤) (أ) إلى ٥ (٤) (هـ) بحيث لا تخضع للمادة ٥ (٤) (و). وفي سياق تجنب الشطط، أضيفت المادة ٢٧-١ في عام ٢٠٠٣ لتوضيح أن أماكن العمل لا تعد "مستقلة من الناحية التنظيمية" عندما تؤدي كل منها في دولة متعاقدة وظائف تكميلية. ولا يمكن لمؤسسة أن تجزئ عملا متماسكا إلى عدة عمليات صغيرة لكي تحتج بأن كل عملية إنما تقوم بنشاط ذي طابع تحضيرى أو تبعية. ومن الصعوبة بمكان إثبات أن التجزئ يتم لأغراض ضريبية وليس لسبب وجيه آخر. ووردت الإشارة إلى التجزئ أيضا في الفقرة ٥ (٣)، الجملة الثالثة من الفقرة ٢٠. ومن هنا يمكن القول إن التجزئ يعتبر خطرا على الإيرادات الضريبية وينبغي النظر فيه بتأن.

٣٤ - غير أن هناك شكلا من التجزئ عولج في قضايا فيليب موريس في إيطاليا وتمت الموافقة عليه في الفقرة ٤١-١ من الصيغة المستكملة لشرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لعام ٢٠٠٥. والتركز الواضح على مؤسسة من المؤسسات فقط دون النظر في وجود شركات أخرى تابعة للمجموعة في دولة المنشأ، يمكن أن يؤدي إلى ضروب من الشطط في حال قيام مجموعة بتقسيم أنشطتها بصورة اصطناعية على كيانات مستقلة تابعة لها، وفي حال بقاء كل شركة دون الحد الأدنى اللازم لقيام منشأة دائمة بموجب المادة ٥.

٣٥ - ولهذا السبب، يرى المؤلفان أن من الضروري إدخال إضافة على الشرح تفيد أن حالات الشطط الواضحة تخضع للتقييم الدقيق وأن الجوهر يُقدّم على الشكل.

٣٦ - وتنظر منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي حاليا في مسألة ما إذا كان يمكن تفسير عبارة "باسم" الواردة في المادة ٥ (٥) من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وفق مفهوم اقتصادي أيضا. ورغم أن محاولة إعادة التفسير هذه مسألة معقولة في ضوء الجهود الرامية إلى الاعتراض على الهياكل المتعسفة، فإن صياغة البند المتعلق بالوكالة وتاريخه لا يمكن أن تحمل هذا التفسير.

٣٧ - ويحسُن تفادي اقتراح تفسيرات من هذا النوع في نهاية المطاف في الشرح كي لا يكون هناك تأثير سلبي من حيث الانحراف عن أحكام المحكمة. وينبغي أن يترك أمر اتخاذ القرارات كليةً للمحاكم المحلية، دون اعتماد موقف صريح في الشرح من جانب الأمم المتحدة.

#### رابعاً - الخلاصة

٣٨ - وختاماً، يمكن إيجاز التعديلات المقترحة على النحو التالي:

(أ) لا ينبغي تعديل صياغة المادة ٥ من نص الاتفاقية الضريبية النموذجية للأمم المتحدة؛

(ب) ينبغي استعمال شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي كأساس تصاغ على ضوءه تعديلات الأمم المتحدة؛

(ج) ينبغي تفادي صياغة صارمة وبيانات بعيدة الأثر؛

(د) ينبغي زيادة توضيح الإضافة للفقرة ٤-٥ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لإبراز أن المادة ٥ (٣) من نص الاتفاقية الضريبية النموذجية لهذه المنظمة تشكل قاعدة خاصة تدرج ضمن القاعدة العامة المبينة في المادة ٥ (١)؛

(هـ) لا ينبغي ضم التعديلات والإضافات الواردة في الفقرة ٦ من الشرح الجديد لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي إلى تعديلات الأمم المتحدة؛

(و) ينبغي إضافة عبارة "المشاريع كلها أو أجزاء منها" إلى الفقرة ١٩ (الجملة الثامنة) من الشرح الجديد لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي؛

(ز) ينبغي أن يصاغ نص الفقرة ١٧ (الجملة الثالثة) من الشرح الجديد لاتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي كما يلي: "تشمل الفقرة ٣ أعمال التخطيط والإشراف في الموقع على مشروع إقامة مبنى، أو إنشاء أو تجميع أو تركيب؛"

(ح) ينبغي أن يكون نص الفقرة ٣٣ (الجملة الرابعة) من الشرح الجديد لاتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي كما يلي: "المحول صلاحية التفاوض بشأن جميع عناصر العقد الأساسية وتفاصيله بطريقة ملزمة للمؤسسة"؛

(ط) ينبغي أن يكون عنوان الفصل المتعلق بالتجارة الإلكترونية الوارد في شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي كما يلي: "التجارة الإلكترونية وغيرها من الأنشطة التي تنجز بمعدات آلية"؛

(ي) ينبغي إدراج تعديلات منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي على الفقرات من ٤٢-١ إلى ٤٢-١٠ المعلقة بالتجارة الإلكترونية، في تعديلات الأمم المتحدة؛

(ك) ينبغي أن يعكس شرح الأمم المتحدة الموقف الذي مؤداه أرجحية الجوهر على الشكل في الحالات التي يميز فيها شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بين الخدمات التي يوفرها مقدم خدمات إنترنت وبين وجود مقدم خدمات تحت التصرف؛

(ل) ينبغي توضيح وحل مسألة العلاقة والتعارض في المضمون بين الفقرة ١٠ والفقرة ٤٢-٦ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي؛

(م) ينبغي أن يوضح في الفقرة ٤١-١ من شرح منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أن حالات الشطط الجلية تخضع للتقييم وأن الجوهر مُقدّم على الشكل؛

(ن) ينبغي محاولة تأويل عبارة "باسم..." الواردة في المادة ٥ (٥) من الاتفاقية النموذجية الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والاتفاقية النموذجية الضريبية للأمم المتحدة وفق مفهوم اقتصادي.

## المراجع

- Cahiers de droit fiscal international* (2005). Volume 90a: Source and residence: new configuration of their principles. Buenos Aires, pp. 34 and 84-87.
- Kemmeren, Eric C.C.M. (2001). *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*. Dongen, Netherlands: Pijnenburg.
- Messere, K. and J. Owens (1988). The impact of different income tax systems on international flows of capital, services and technology. Paper presented at the 44th Congress of the International Institute of Public Finance, Istanbul, p. 87.
- Pijl, H. (2002). The concept of permanent establishment and the proposed Changes to the OECD commentary with special reference to Dutch case law. *Bulletin* (International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, pp. 554-562. November.
- (2005). The relationship between article 5, paragraphs 1 and 3, of the OECD Model Commentary. *Intertax*, No. 4 (April), p. 189.
- الأمم المتحدة، (٢٠٠١) اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، رقم المبيع A.01.XVI.2.