

Distr.: General
21 August 2007
Arabic
Original: English

المجلس الاقتصادي والاجتماعي



لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية الدورة الثالثة

جنيف، ٢٩ تشرين الأول/أكتوبر -

٢ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٧

الشرح المقترح (في عام ٢٠٠٧) للمادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة
النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية
الشرح المقترح للفقرات من ٤ إلى ٧ وحصر آليات التبادل، من إعداد المنسق
المؤقت للجنة الفرعية المعنية بتبادل المعلومات*

موجز

يرد فيما يلي الشرح المقترح (في عام ٢٠٠٧) للفقرات من ٤ إلى ٧ من المادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، علاوة على حصر لآليات التبادل. ويُناقش في الشرح المقترح إزالة قيود عدة تحد من تبادل المعلومات. فالفقرة ٤ تتناول إلغاء القاعدة التي تجيز للدولة المتعاقدة الامتناع عن الوفاء بالتزامها بتقديم معلومات استناداً إلى انتفاء المصلحة المحلية في المسألة محل النظر، والفقرة ٥ تشترط أن تقوم الدولة المتعاقدة بتوفير المعلومات المطلوبة بغض النظر عن القوانين المحلية

* لم تتخذ اللجنة الفرعية بكامل هيئتها إجراءً بعد بشأن هذه المذكرة. وتتضمن الوثيقة جميع التعليقات الواردة من أعضاء اللجنة الفرعية، ووجهات النظر والآراء الواردة فيها هي للكاتب ولا تعبر بالضرورة عن وجهات نظر الأمم المتحدة وآرائها.



المتعلقة بسرية المعلومات، بما فيها القوانين ذات الصلة بالمعلومات المحفوظة لدى المصارف والمؤمنين. وتوضح الفقرة ٦ أن الدول المتعاقدة يحق لها الحصول على المعلومات المطلوبة حتى وإن لم ينطو الأمر على سلوك إجرامي. وتأذن الفقرة ٧ للسلطات المختصة بالتصرف بما يتفق مع الالتزامات التي تتعهد الدولة المتعاقدة بالوفاء بها بمقتضى الفقرة ١.

وتتضمن الوثيقة E/C.18/2007/10 الاعتبارات العامة والشرح المقترح

(في عام ٢٠٠٧) للفقرات من ١ إلى ٣ من المادة ٢٦.

المحتويات

الفقرات الصفحة

اعتبارات عامة*

شرح الفقرات ٣-١ من المادة ٢٦ (المقترح في عام ٢٠٠٧)

٤ ٢٧-٢٣

شرح الفقرات ٧-٤ من المادة ٢٦ (المقترح في عام ٢٠٠٧)

٩ ٥٠-٢٨

حصر لآليات التبادل

* انظر E/C.18/2007/10.

شرح الفقرات ٤-٧ من المادة ٢٦ (المقترح في عام ٢٠٠٧)

الفقرة ٤

إلغاء اشتراط وجود مصلحة محلية فيما يتعلق بالضرائب

٢٣ - أُضيفت الفقرة ٤ إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في عام ٢٠٠٧، وهي مقتبسة بشكل مباشر من النص المماثل الذي أُدخل في عام ٢٠٠٥ على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وبناء على ذلك، فإن شرح اتفاقية منظمة التعاون والتنمية للفقرة ٤ ينطبق تمام الانطباق عند تفسير الفقرة ٤ من المادة ٢٦. ويتضح من شرح منظمة التعاون والتنمية أنها تعتمد موقفاً مفاده أن إضافة هذه الفقرة يُقصد منه المساعدة في تفسير المادة ٢٦ ولا ينتج عنه أي تغيير جوهري في الالتزامات الواردة ضمناً في الصيغة السابقة للمادة ٢٦.

٢٣-١ ووفقاً للفقرة ٤، يجب على الدولة الموجه إليها الطلب أن تستخدم تدابيرها الخاصة بجمع المعلومات للحصول على المعلومات المطلوبة حتى وإن استعين بهذه التدابير لغرض واحد دون غيره هو توفير تلك المعلومات للدولة المتعاقدة الأخرى. ويُقصد بعبارة "تدابير جمع المعلومات" القوانين والإجراءات الإدارية أو القضائية التي تمكن الدولة المتعاقدة من الحصول على المعلومات المطلوبة وتوفيرها. أي أنه لا ينبغي بالضرورة أن تكون للدولة الموجه إليها الطلب مصلحة ضريبية محلية في الحصول على المعلومات المطلوبة لكي ينطبق عليها الالتزام بتوفير معلومات بموجب الفقرة ١.

٢٣-٢ وكما يرد في الجملة الثانية من الفقرة ٤، فإن الالتزام المفروض بموجب هذه الفقرة عموماً يخضع للقيود المتضمنة في الفقرة ٣، غير أن هناك استثناء يحول، عند انطباقه، دون امتناع الدولة الموجه إليها الطلب من الوفاء بالتزامها بتوفير معلومات بسبب وجود قوانين أو ممارسات محلية تتضمن اشتراط وجود مصلحة ضريبية محلية. وبهذا، لا يمكن للدولة الموجه إليها الطلب الامتناع من الوفاء بالتزامها بتوفير معلومات بحجة أن قوانينها أو ممارساتها المحلية لا تجيز لها ذلك إلا إذا كان لها في الأمر مصلحة تخدم أغراضها الضريبية.

٢٣-٣ وبالنسبة للعديد من البلدان، فإن الجمع بين الفقرة ٤ والقوانين المحلية يوفر أساساً كافياً لاستخدام تدابيرها الخاصة بجمع المعلومات للحصول على المعلومات المطلوبة وإن لم تكن لها مصلحة محلية ضريبية في الحصول عليها. لكن بلداناً أخرى قد تود أن تبين في الاتفاقية صراحة أن على الدول المتعاقدة أن تكفل تمتع سلطاتها المختصة بالصلاحيات اللازمة للقيام بذلك. ويجوز للدول المتعاقدة التي تود تبيان هذه النقطة أن تستعيض عن الفقرة ٤ بالنص التالي:

”٤ - لإجراء تبادل المعلومات المنصوص عليه في الفقرة ١، تتخذ كل من الدولتين المتعاقدتين التدابير اللازمة، بما في ذلك سن التشريعات ووضع القواعد أو الترتيبات الإدارية، لكفالة تمتع سلطاتها المختصة بالصلاحيات الكافية، بموجب قوانينها المحلية، للحصول على معلومات من أجل تبادلها، وذلك بغض النظر عما إذا كانت الدولة المتعاقدة في حاجة إلى هذه المعلومات لأغراضها الضريبية الخاصة بها.“

الفقرة ٥

القيود المتعلقة بسرية المعلومات

٢٤ - أُضيفت الفقرة ٤ إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية في عام ٢٠٠٧، وهي مقتبسة بشكل مباشر من النص المماثل الذي أُدخل في عام ٢٠٠٥ على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وبناء على ذلك، فإن شرح اتفاقية منظمة التعاون والتنمية للفقرة ٥ ينطبق تمام الانطباق عند تفسير الفقرة ٥ من المادة ٢٦. والمناقشة الواردة أدناه بشأن القيود المتعلقة بسرية المعلومات تستلهم قدرا كبيرا من عناصرها من شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية. ويتضح من شرح منظمة التعاون والتنمية أنها تعتمد موقفا مفاده أن إضافة هذه الفقرة يُقصد منه المساعدة في تفسير المادة ٢٦ ولا ينتج عنه أي تغيير جوهري في الالتزامات الواردة ضمنا في الصيغة السابقة للمادة ٢٦.

٢٤-١ تفرض الفقرة ١ على الدولة المتعاقدة التزاما موضوعيا بتبادل المعلومات بكافة أنواعها. والمقصود من الفقرة ٥ هو كفالة عدم استغلال القيود الواردة في الفقرة ٣ للامتناع من تبادل المعلومات المحفوظة لدى المصارف وغيرها من المؤسسات المالية والأمناء والوكلاء والمؤمنين، فضلا عن المعلومات المتعلقة بالملكية.

٢٤-٢ وتنص الفقرة ٥ على أن الدولة الموجه إليها الطلب لا يجوز لها أن تمتنع من تقديم المعلومات إلى الدولة الطالبة لمجرد أن المعلومات المطلوبة محفوظة لدى مصرف أو غير ذلك من المؤسسات المالية. وهكذا، تنسخ الفقرة ٥ الفقرة ٣ حتى إن الفقرة ٣ من شأنها، في أحوال أخرى، أن تجيز للدولة المتعاقدة الموجه إليها الطلب الامتناع من توفير المعلومات بسبب القوانين المحلية المتعلقة بسرية المعلومات المصرفية. وقد يتسنى الحصول على المعلومات المحفوظة لدى المصارف أو غيرها من المؤسسات المالية إما بطريقة مباشرة، أو بطريقة غير مباشرة عبر إجراء قضائي أو إداري. ولا ينبغي أن يكون الإجراء غير المباشر للحصول على

المعلومات مرهقا أو يستغرق وقتا طويلا فيصبح عائقا يحول دون الحصول على المعلومات المصرفية.

٢٤-٣ وتنص الفقرة ٥ كذلك على أنه لا يجوز للدولة المتعاقدة أن تمتنع من توفير المعلومات لمجرد أنها محفوظة لدى أشخاص يعملون بصفقتهم وكلاء أو مؤتمنين. فإذا كان هناك، على سبيل المثال، قانون ينص في الدولة المتعاقدة على أن كل المعلومات المحفوظة لدى المؤتمنين تُعتبر "أسراراً مهنية" لمجرد كونها محفوظة لدى مؤتمن، فإنه لا يجوز لهذه الدولة أن تستند إلى هذا القانون لكي تمتنع من توفير المعلومات المحفوظة لدى المؤتمنين للدولة المتعاقدة الأخرى. ويتصرف الشخص باعتباره "مؤتمناً" حين لا يكون النشاط الذي يديره أو الأموال أو الأملاك التي يتصرف فيها ملكاً له ولا يديرها لحسابه الخاص بل تُدار لحساب شخص آخر، وحين تقوم العلاقة بين المؤتمن وهذا الشخص الآخر ضمناً، بل وتستلزم القيام، على توافر الاطمئنان والثقة من جانب أحد الطرفين وحسن النية لدى الطرف الآخر. ويعتبر الوكيل نموذجاً متعارفاً عليه للشخص الذي يتصرف بصفته مؤتمناً. ولفظ "الوكيل" لفظ فضفاض إلى حد بعيد ويشمل مقدمي خدمات الشركات بجميع أنواعهم (كوكلاء تأسيس الشركات، والشركات الاستثمارية، والوكلاء المسجلين، والمحامين).

٢٤-٤ وتنص الفقرة ٥ على أنه لا يجوز للدولة المتعاقدة الامتناع من توفير المعلومات المطلوبة لمجرد أنها ترتبط بمصالح الملكية لشخص ما، ويشمل ذلك الشركات والشركات والمؤسسات أو غيرها من الهياكل التنظيمية. فلا يجوز رفض طلبات الحصول على المعلومات لا لشيء إلا لأن القوانين أو الممارسات المحلية قد تعتبر المعلومات المتعلقة بالملكية أسراراً مهنية أو غير ذلك من الأسرار.

٢٤-٥ ورغم أن الفقرة ٥ تحد من قدرة الدولة الموجه إليها الطلب على الاستناد إلى الفقرة ٣ لرفض توفير المعلومات المحفوظة لدى المصارف أو المؤسسات المالية أو الأشخاص الذين يتصرفون بصفقتهم وكلاء أو مؤتمنين، أو لرفض توفير المعلومات المرتبطة بمصالح الملكية، فإن الفقرة لا تبطل بالكامل الحماية التي تنص عليها الفقرة ٣. فالدولة الموجه إليها الطلب يجوز لها الاستمرار في رفضها توفير هذه المعلومات إذا كان رفضها هذا مدعوماً بأسباب وجيهة لا صلة لها بمركز وديع المعلومات المطلوبة سواء كان مصرفاً أو مؤسسة مالية أو وكيلاً أو مؤتمناً أو أميناً، أو لا صلة لها بكون المعلومات مرتبطة بمصالح ملكية ما.

٢٤-٦ ولا تحول الفقرة ٥ بالضرورة دون امتناع الدولة الموجه إليها الطلب، بموجب الفقرة ٣ (ب)، من توفير معلومات تُعتبر اتصالات مشمولة بالسرية بين محام أو وكيل قضايا أو غيرهما من الممثلين القانونيين المعترف بهم وبين موكله، حتى وإن كان هذا الممثل القانوني

يتصرف بصفته وكيلًا. على أنه لكي يحق للدولة الموجه إليها الطلب أن تتمتع بالحماية التي توفرها الفقرة ٣ (ب)، فإن عليها أن تبرهن على أن الاتصالات المتبادلة بين المحامي أو وكيل القضايا أو غيرهما من الممثلين القانونيين المعترف بهم وموكله، تفي بجميع الاشتراطات المنصوص عليها في تلك الفقرة، بما فيها اشتراطات أن تكون هذه الاتصالات مشمولة بالحماية من الكشف عنها. بموجب القوانين المحلية، وألا يكون رفض الدولة توفير المعلومات ذا صلة بمركز الممثل القانوني كوكيل أو مؤتمن أو أمين، وألا يكون أي من الوثائق محل النظر قد سُلم إلى الممثل القانوني لتجنب الكشف عنها، وألا يُحبط الالتزام بعدم الكشف عنها التبادل الفعال للمعلومات.

٢٤-٧ ويجوز للدول المتعاقدة التي تود الإشارة صراحة إلى الحماية الموفرة للاتصالات المشمولة بالسرية بين الموكل والمحامي أو وكيل القضايا أو غيرهما من الممثلين القانونيين المعترف بهم، أن تفعل ذلك بإضافة النص التالي في نهاية الفقرة ٥:

”ليس في الحملة السابقة ما يحول دون امتناع الدولة المتعاقدة من الحصول على معلومات تكشف عن اتصالات مشمولة بالسرية بين الموكل والمحامي أو وكيل القضايا أو غيرهما من الممثلين القانونيين المعترف بهم، أو الامتناع من توفيرها، وذلك ما دامت هذه الاتصالات محمية من الكشف عنها. بموجب الفقرة ٣ (ب) وكان الدفع بحماية تلك الاتصالات، بمقتضى هذه الفقرة، لا صلة له بمركز الممثل القانوني كوكيل أو مؤتمن أو أمين.“

٢٥ - وفيما يلي أمثلة توضح كيفية تطبيق الفقرة ٥:

(أ) تمتلك الشركة س حصة الأغلبية من أسهم الشركة ص التي هي فرع من فروعها، والشركتان مشهرتان. بموجب القوانين المعمول بها في الدولة ألف. وتقوم الدولة بآء بإجراء فحص ضريبي للعمليات التجارية التي تنفذها الشركة ص فيها أي في الدولة بآء. وفي إطار هذا الفحص، تصبح الملكية المباشرة وغير المباشرة في الشركة ص أمرا ذا صلة، وتطلب الدولة بآء إلى الدولة ألف معلومات عن الملكية ذات الصلة بأي أشخاص في تسلسل حق الملكية في الشركة ص. وينبغي للدولة ألف، في ردها على الطلب، أن تقدم للدولة بآء المعلومات المتعلقة بملكية الشركتين س و ص.

(ب) يحتفظ شخص خاضع للضريبة في الدولة ألف بحساب مصرفي في المصرف بآء الكائن في الدولة بآء. وتقوم الدولة ألف بفحص إقرار ضريبة الدخل المقدم من هذا الشخص وتطلب من الدولة بآء أن توافيها بجميع المعلومات عن إيرادات وأصول الحساب

المصرفي لدى المصرف باء حتى يتسنى لها تحديد ما إذا كانت هناك إيرادات مكتسبة مودعة غير خاضعة للضريبة. وينبغي للدولة باء أن توفر للدولة ألف المعلومات المصرفية المطلوبة.

(ج) يُشتبه في أن يكون المصرف ألف الكائن في الدولة ألف قد دخل في رسائل اتفاق سرية مع بعض المودعين فيه تقضي بأن يقوم المصرف بتسديد الفوائد المستحقة لصالح هؤلاء المودعين إلى مصرف خارجي آخر غير ذي صلة به. وتطلب الدولة باء من الدولة ألف موافقتها بنسخ من رسائل الاتفاق السرية هذه. ويؤكد المصرف ألف أن رسائل الاتفاق هذه هي وثائق قانونية محمية من الكشف عنها بموجب خصوصية العلاقة بين المحامي وموكله. وينبغي للدولة ألف أن تقدم الوثائق المطلوبة.

الفقرة ٦

ازدواجية الجرم

٢٦ - لا تشترط اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وجود نشاط إجرامي في أي من الدولتين المتعاقبتين كي ينشأ التزام بتبادل المعلومات. وقد أدرجت الفقرة ٦ في نص المادة ٢٦ أساساً لمعالجة الوضع في العدد المحدود من المعاهدات التي يُشترط فيها، بموجب أحكام المعاهدة أو القانون المحلي للدولة المتعاقدة، وجود نشاط إجرامي في الدولة الموجه إليها الطلب. وهي مدرجة أيضاً كتدبير احتياطي لكفالة عدم تدرع الدولة الموجه إليها الطلب بعدم وجود نشاط إجرامي فيها أو في الدولة الأخرى للامتناع من الوفاء بالتزامها بتبادل المعلومات بموجب المادة ٢٦. وقد تخلص بعض البلدان إلى أن إدراج الفقرة ٦ لا لزوم له وينبغي حذفه.

الفقرة ٧

٢٧ - اقتبست الجملة الأولى من الفقرة ٧، مع إدخال تغييرات طفيفة عليها، من الجملة الأخيرة الواردة في الفقرة ١ من الاتفاقية النموذجية قبل تعديلها في عام ٢٠٠٧، وأضيفت الجملتان الأخريان في العام نفسه. وتحوّل الفقرة ٧ تحديداً السلطات المختصة سلطة وضع إجراءات تكفل التبادل الفعال للمعلومات. ولا ترد الفقرة ٧ أو أحكام معادلة لها في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ويتبدى الموقف المتخذ في شرح الاتفاقية النموذجية للمنظمة في أن السلطة محلولة ضمناً بموجب الفقرة ٢٦.

٢٧-١ وتسمح القاعدة المنصوص عليها في الفقرة ٧ بتبادل المعلومات "على أساس روتيني أو بناء على طلب يشير إلى حالات بعينها، أو غير ذلك". ويشمل تعبير "غير ذلك" المعلومات المتبادلة على نحو تلقائي التي تدخل في حوزة إحدى الدول المتعاقدة وتُقدم إلى

الدولة المتعاقدة الأخرى من دون طلب منها وخارج نطاق البرنامج الموضوع للتبادل الروتيني للمعلومات.

٢٧-٢ ولكفالة التبادل الفعال للمعلومات، لا بد أن تتعاون السلطات المختصة في الدول المتعاقدة من أجل إرساء إجراءات لتبادل المعلومات، بما في ذلك التبادل الروتيني للمعلومات، بالسبل الإلكترونية أساساً. والفقرة ٧ لا تأذن للسلطات المختصة بوضع هذه الترتيبات فحسب وإنما تصدر لها تكليفاً للقيام بذلك.

٢٧-٣ وقد أعرب بعض أعضاء لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية عن قلقهم من أن تنقل طلبات المعلومات التي تقدمها البلدان المتقدمة النمو إلى البلدان النامية كاهل إدارات الضرائب في البلدان النامية بأعباء لا قبل لها بها. وقد يخفف من هذا القلق جعل الدولة الطالبة مسؤولة عن التكاليف الاستثنائية المرتبطة بطلب الحصول على معلومات. وفي هذا السياق، يتحدد ما إذا كانت تكاليف الحصول على المعلومات المطلوبة تكاليف استثنائية لا بالرجوع إلى مبلغ مطلق بل بالرجوع إلى تلك التكاليف قياساً إلى الميزانية الإجمالية لإدارة الضريبة التي يُطلب منها توفير المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تكون تكلفة مطلقة ضئيلة نسبياً تكلفة استثنائية لإدارة ضريبة ذات موارد محدودة للغاية، بينما تُعتبر تكلفة مطلقة، حتى ولو كانت باهظة، غير استثنائية بالنسبة لإدارة ضريبة تتوافر لها الموارد الكافية.

٢٧-٤ ويجوز للبلدان التي يساورها القلق من جراء فرض تكاليف باهظة على البلدان النامية أن تدرج النص التالي في نهاية الفقرة ٧:

”يتحمل الطرف المتعاقد الطالب للمعلومات أية تكاليف استثنائية تُتكدب في توفير المعلومات. وتتشاور مسبقاً السلطات المختصة في الطرفين المتعاقدين فيما بينها إذا كان من المتوقع تكبد تكاليف استثنائية لتوفير المعلومات المتعلقة بطلب معين.“

حصر لآليات التبادل

١ - إحالة المعلومات بشكل روتيني

٢٨ - ثمة طريقة لتبادل المعلومات تتمثل في تدفق المعلومات بشكل روتيني أو تلقائي من بلد إلى آخر طرف في المعاهدة. وتشير عبارة ”البلد المحيل“ إلى البلد الذي أحال المعلومات كما تشير عبارة ”البلد المتلقي“ إلى البلد الذي يتلقى المعلومات. وفيما يلي عرض لمختلف الجوانب التي ينبغي للسلطات المختصة أن تركز عليها لدى وضع هيكل للقيام بتبادل روتيني من هذا القبيل. وعند النظر في إجراءات تبادلات روتينية للمعلومات، ينبغي التسليم بأن بعض

البلدان غير الراغبة في تلقي تلك المعلومات على نحو روتيني (أو التي لا يمكن لها تلقيها بشكل روتيني بسبب عدم قيام البلدان الخيلة بجمع تلك المعلومات بشكل روتيني) قد تود الحصول على معلومات من هذا النوع بناء على طلب محدد. ولهذا فإن العناصر المذكورة في هذا الجزء ينبغي النظر إليها، في تلك الحالات، كبنود مشمولة ما أمكن في إطار الجزء ٢ الوارد أدناه والمعنون "الإحالة بناء على طلب محدد".

العناصر المشمولة

٢٩ - المصادر العادية للدخل. العناصر المشمولة بإحالة روتينية أو تبادل روتيني للمعلومات قد يدخل في نطاقها المصادر العادية للدخل المتدفق بين البلدين من قبيل أرباح الأسهم والفوائد والتعويضات (بما فيها الأجرور والمرتبات والرسوم والعمولات) والإتاوات والإيجارات وغيرها من العناصر الممكنة التي يعتبر حجم تدفقها العادي بين البلدين كبيرا. وينبغي الاعتراف أن بضعة بلدان ليست حاليا في موقف يمكنها من تقديم معلومات روتينية من هذا النوع لأن إجراءات تحصيل الضرائب لديها لا توفر البيانات اللازمة.

٣٠ - المعاملات المالية المشتملة على نشاط للمكلف. قد يشمل أي تبادل روتيني للمعلومات معاملات هامة معينة مشتملة على نشاط للمكلف:

(أ) معاملات ذات صلة بالمعاهدة نفسها:

'١' مطالبات بتسديد ضرائب دفعها مقيمون في بلد متلقٍ للبلد الخيل؛

'٢' طلبات الإعفاء أو التخفيف من الضريبة النافذة في البلد الخيل المقدمة من مقيمين في البلد المتلقي؛

(ب) معاملات ذات صلة بجوانب خاصة من تشريع البلد الخيل: عناصر الدخل الذي يكسبه المقيمون في البلد المتلقي الحاصلون على إعفاء أو تخفيف جزئي من الضريبة بموجب أحكام خاصة من القانون الوطني للبلد الخيل؛

(ج) معاملات ذات صلة بالأنشطة التي يضطلع بها مقيمون في البلد المتلقي في البلد الخيل:

'١' قيام مقيمين في البلد المتلقي بفتح أو إغلاق فرع أو مكتب وما شابه ذلك في البلد الخيل؛

'٢' قيام مقيمين في البلد المتلقي بإنشاء أو إنهاء شركة في البلد الخيل؛

'٣' قيام مقيمين في البلد المتلقي بإنشاء أو إنهاء حساب ائتماني في البلد الخيل؛

- ٤' قيام مقيمين في البلد المتلقي بفتح أو إغلاق حسابات مصرفية في البلد المحيل؛
- ٥' حيازة مقيمين في البلد المتلقي، على سبيل الإرث أو التركة أو الهبة، لممتلكات في البلد المحيل؛
- ٦' إجراءات تبعية لتحديد أنصبة ورثة مقيمين في البلد المتلقي في تركة في البلد المحيل؛
- (د) معلومات عامة:
- ١' القوانين الضريبية والإجراءات الإدارية السارية وما شابهها في البلد المحيل؛
- ٢' التغييرات في المصادر العادية للدخل المتدفق بين البلدين، ولا سيما ما يؤثر منها على المعاهدة، بما في ذلك التفسيرات الإدارية لأحكام المعاهدة أو قرارات المحاكم المتعلقة بالمعاهدة، والممارسات أو التطورات الإدارية التي تؤثر على تطبيق المعاهدة؛
- ٣' الأنشطة التي تؤثر أو تحرف تطبيق المعاهدة، بما في ذلك الأنماط أو الأساليب الجديدة للتهرب من الضريبة أو تلافيتها التي يستخدمها مقيمون في البلد المحيل أو البلد المتلقي؛
- ٤' الأنشطة التي تترتب عليها مضاغفات في النظام الضريبي الساري في البلد المتلقي، بما في ذلك الأنماط والأساليب الجديدة للتهرب من الضرائب أو تلافيتها التي يستخدمها مقيمون في أي من البلدين والتي تؤثر بصورة ملحوظة على النظام الضريبي الساري في البلد المتلقي.

الجوانب التنفيذية العامة التي ينبغي النظر فيها

- ٣١ - ينبغي للسلطات المختصة أن تنظر في مختلف العوامل التي لها أثر على الطابع التنفيذي لتبادل المعلومات الروتيني، بما في ذلك فعاليته، ومنها على سبيل المثال ما يلي:
- (أ) ينبغي للبلدان التي يهملها تلقي معلومات على أساس طلب محدد، أكثر من اهتمامها بالحصول على المعلومات على أساس روتيني، أن تضع في اعتبارها لدى نظرها في مجال الطلب المحدد، العناصر المذكورة في هذه القائمة تحت عنوان المعلومات الروتينية؛
- (ب) يمكن تحديد مبلغ أساسي أدنى، للحد من البيانات غير الهامة؛

(ج) يمكن تسجيل المصدر الروتيني لعناصر الدخل بالتناوب بين سنة وأخرى، مثل تسجيل أرباح الأسهم فقط في سنة ما، وتسجيل الفوائد في سنة أخرى، وهكذا دواليك؛

(د) ليس هناك ما يدعو لأن تكون المعلومات التي يتعين تبادلها بشكل روتيني متماثلة تماما بالنسبة إلى جميع العناصر. فالبلد ألف يمكن أن يكون مهتما بالحصول على معلومات بشأن بعض العناصر دون عناصر أخرى؛ وقد يتسع تفضيل البلد بآء ليشمل عناصر مختلفة؛ وليس من الضروري لأي من البلدين أن يتلقى عناصر لا يهمله الحصول على معلومات بشأنها، كما لا ينبغي لأي من البلدين أن يرفض إحالة معلومات بشأن عناصر معينة لمجرد أنه غير مهتم في الحصول على معلومات بشأن تلك العناصر؛

(هـ) على الرغم من أن المعلومات التي يتعين تبادلها بشأن عناصر الدخل قد لا تكون دائما هامة بحد ذاتها بالنسبة لتدفقات الدخل المتهربة من الضرائب، فإن تبادل المعلومات الروتيني قد يوفر مؤشرات بخصوص الدرجة التي يتهرب فيها رأس المال أو غيره من الأصول المولدة لتدفقات الدخل من الضرائب؛

(و) ثمة نقطة أخرى ينبغي أخذها في الحسبان، وهي مسألة ما إذا كانت المعلومات المتعلقة بعناصر الدخل ينبغي أن تشمل المدين فقط أم المدين والمستفيد أيضا؛

(ز) وهناك عامل آخر يتعين النظر فيه وهو ما إذا كان ينبغي أن تشمل المعلومات المقيمين في البلد المتلقي فقط أو أن تشمل أيضا الأشخاص المتخذين منه موطناً لهم أو مواطني ذلك البلد أو أن تقتصر على فئة واحدة من تلك الفئات؛

(ح) قد تدعو الحاجة إلى مراعاة درجة التفاصيل المشمولة في الإبلاغ، مثل اسم المكلف أو المستفيد أو المهنة أو العنوان وما إلى ذلك؛

(ط) وثمة نقطة أخرى يتعين النظر فيها وهي الشكل أو اللغة اللذين ينبغي تقديم المعلومات فيهما.

العوامل التي يتعين على البلد المحيل النظر فيها

٣٢ - قد يرغب البلد المحيل في إيلاء اعتبار للعوامل التي تمس قدرته على الوفاء بشروط تبادل المعلومات الروتيني. ويفترض أن يؤدي هذا الاعتبار إلى اختيار أدق للمعلومات التي يتعين تبادلها بشكل روتيني، عوضاً عن اتخاذ قرار بعدم تبادل المعلومات التي يمكن أن يكون لها استعمال عملي.

٣٣ - وفي جملة العوامل التي يتعين النظر فيها، القدرة الإدارية للبلد المحيل على الحصول على المعلومات المعنية. وهذا بدوره خاضع للفعالية العامة لإجراءاته الإدارية، واستخدامه للاقتطاع الضريبي، واستخدامه لتقارير المعلومات المقدمة من المكلفين أو من غيرهم، والتكاليف الإجمالية للحصول على المعلومات المعنية.

العوامل التي يتعين على البلد المتلقي النظر فيها

٣٤ - قد يرغب البلد المتلقي في إيلاء اعتبار للعوامل التي تمس قدرته على استخدام المعلومات التي بإمكانه الحصول عليها في إطار تبادل المعلومات الروتيني، من قبيل القدرة الإدارية للبلد المتلقي على استخدام المعلومات على أساس آني معقول وأن يربط تلك المعلومات بفعالية بالمكلفين الخاضعين له، إما بشكل روتيني أو على أساس حجم كاف يبرر الحصول على المعلومات بشكل روتيني.

٢ - الإحالة بناء على طلب محدد

٣٥ - من بين طرق تبادل المعلومات المستخدمة حالياً طلب معلومات محددة يقدمه بلد متعاهد إلى بلد متعاهد آخر. ويجوز أن تتعلق تلك المعلومات المحددة بمكلف معين وجوانب معينة تتصل بوضعه أو بأنواع معينة من المعاملات أو الأنشطة أو بمعلومات ذات طابع أعم. وفيما يلي الجوانب المختلفة من المسألة التي يتعين على السلطات المختصة التركيز عليها في وضع هيكل لتبادل تلك المعلومات بناء على طلبات محددة.

العناصر المشمولة

٣٦ - فئة معينة من المكلفين. إن المعلومات التي يجوز طلبها من بلد مُحيل ما فيما يتعلق بمكلف في البلد المتلقي غير محددة من حيث الجوهر وتتوقف على العوامل المتعلقة بوضع المكلف بموجب نظام الضرائب في البلد المتلقي وعلى علاقة المكلف وأنشطته بالبلد المُحيل. ولا يبدو أنه من المفيد أو اللازم القيام بتعداد محدد لنوع المعلومات التي يجوز تبادلها بناء على طلب محدد. وبالتالي، فإن اتفاق تقديم المعلومات يجوز أن يكون مفتوحاً فيما يتعلق بنطاق المعلومات ومداهم ونوعها رهناً بالقيود العامة التي ستجري مناقشتها في هذا المقام.

٣٧ - وقد يتخذ طلب معلومات محددة أشكالاً مختلفة. ومنها على سبيل المثال ما يلي:

(أ) المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي للمكلف في البلد المتلقي حين يتوقف ذلك الوعاء على دخل المكلف ذاك وموجوداته على الصعيد العالمي؛ وطبيعة ملكية

الأسهم في البلد المُحيل لشركة موجودة في البلد المتلقي؛ ومبلغ أو نوع النفقات المتكبدة في البلد المُحيل؛ والمقر الضريبي لفرد أو شركة؛

(ب) المعلومات اللازمة للتحقق من دقة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي للمكلف المودع لدى إدارة الضرائب في البلد المتلقي أو دقة الطلبات أو الأدلة التي يدلي بها المكلف إثباتاً للإقرار الضريبي عندما يكون ذلك الإقرار محط شبهة أو موضوع تحقيق فعلي؛

(ج) المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي الحقيقية للمكلف في البلد المتلقي حين يُشتبه في أن الوعاء الذي أعلن عنه غير صحيح.

٣٨ - أنواع محددة من المعاملات أو الأنشطة. ليس من الضروري أن ينحصر تبادل المعلومات بناء على طلب محدد في الطلبات المتعلقة بمكلفين معينين بل يجوز أن يشمل طلب المعلومات عن أنواع محددة من المعاملات أو الأنشطة. ومنها على سبيل المثال:

(أ) المعلومات المتعلقة بالسعر أو التكلفة أو العمولة أو ما شابه ذلك من الأمور المعتادة في البلد المُحيل اللازمة لتمكين إدارة الضرائب في البلد المتلقي إما من تحديد الوعاء الضريبي في حالة معينة أو وضع معايير للتحقيق بشأن مكلفيها في حالات تنطوي على تقليل أو تضخيم لكلفة البضائع المصدرة أو المستوردة والعملات المدفوعة في معاملات دولية وما شابه ذلك؛

(ب) المعلومات المتعلقة بالطرائق المعتادة التي تجري بها عادةً معاملات أو أنشطة معينة في البلد المُحيل؛

(ج) معلومات عما إذا كان لنوع معين من النشاط الممارس في البلد المُحيل؛ آثار على المكلفين أو الأوعية الضريبية في البلد المتلقي.

٣٩ - العلاقات الاقتصادية بين البلدان. يجوز أن يشمل طلب المعلومات المحددة معلومات عن أنماط معينة من العلاقات الاقتصادية القائمة بين البلدان والتي قد تكون مفيدة لبلد ما كوسيلة للتحقق من فعالية أنشطة إدارته المكلفة بتحصيل الضرائب وتشمل، على سبيل المثال:

(أ) حجم الصادرات من البلد المُحيل إلى البلد المتلقي؛

(ب) حجم الواردات المحلوبة من البلد المتلقي إلى البلد المُحيل؛

(ج) أسماء المصارف المتعاملة في البلد المُحيل مع المصارف وفروعها وغيرها التابعة لمقيمين في البلد المتلقي.

وينبغي الإشارة إلى أن العناصر المدرجة في هذه الفئة من قبيل حجم الصادرات بين البلدان يفترض أنها عناصر لا تعتبر سرية بالنسبة للسلطات الضريبية في البلد المُحيل، ويجوز الكشف عنها عموماً في البلد المتلقي، على نحو ما تنص عليه الفقرة ٢٦.

القواعد السارية على الطلبات المحددة

٤٠ - يتعين على السلطات المختصة وضع قواعد تسري على توجيه البلد المتلقي للطلبات المحددة ورد البلد المُحيل عليها. وينبغي أن تهدف هذه القواعد إلى تيسير إجراء منتظم وعملي لتبادل المعلومات يتسم بالفعالية والتنظيم. ورغم أن هذه القواعد يجوز أن تكون ذات طابع عام بمعنى أنها تضع المعايير أو المبادئ التوجيهية التي تحكم إجراءات تقديم الطلبات المحددة، فإنه ينبغي أيضاً أن تتيح هذه القواعد إجراء مناقشة بين السلطات المختصة للحالات الخاصة التي يعتقد كلا البلدين أنها تقتضي معالجة خاصة. وينبغي أن تتعلق تلك القواعد بما يلي:

(أ) دقة التفاصيل المطلوبة من البلد المتلقي في الطلب وشكل ذلك الطلب ولغته والرد عليه؛

(ب) المدى الذي يتعين على البلد المتلقي أن يبلغه في توظيف أو استنفاد الإجراءات الإدارية والإمكانات المتاحة له قبل تقديم طلب محدد؛ فمن المفترض أن يبذل البلد المتلقي جهداً مُحسناً للحصول على المعلومات لنفسه قبل اللجوء إلى إجراءات تقديم طلب محدد؛

(ج) الظروف المؤثرة في طبيعة ونطاق رد البلد المُحيل. وينبغي أن يغطي هذا الجانب قدرة البلد المُحيل على توفير المستندات حين يحتاج البلد المتلقي إلى مستندات بذلك الشكل لاستعمالها في الإجراءات القضائية وغيرها من الإجراءات؛ بما في ذلك التصديق الملائم على صحة الوثائق.

٣ - إحالة المعلومات بمبادرة تقديرية من البلد المُحيل (التبادل التلقائي)

٤١ - ينبغي أن تقرر السلطات المختصة ما إذا كانت ترغب في نقل المعلومات بمبادرة تقديرية للبلد المُحيل نفسه، بالإضافة إلى الطرائق الاعتيادية والطلبات المحددة لتبادل المعلومات التي يقوم في إطارها البلد المتلقي بتقديم معلومات بشكل تلقائي أو بالرد بشكل منتظم على الطلبات المحددة الواردة منه. ويمكن أن يتم تقديم المعلومات على هذا النحو حين تحصل إدارة الضرائب في البلد المُحيل، في إطار ممارستها لأنشطتها، على معلومات تعتقد أنها تكتسي أهمية بالنسبة للبلد المتلقي. وقد تتعلق تلك المعلومات بجوانب متصلة بوضع

المكلف وعلاقة ذلك الوضع بوعائه الضريبي في البلد المتلقي أو الوعاء الضريبي لمكلفين آخرين في البلد المتلقي. وقد تتعلق بنمط من المعاملات أو السلوك يمارسه مختلف المكلفين أو مجموعات من المكلفين في كلا البلدين قد يكون له أثر على الوعاء الضريبي أو على إدارة الضرائب في البلد المتلقي فيما يتعلق بقوانينه الوطنية أو بأحكام المعاهدة.

٤٢ - وسيتعين على السلطات المختصة أن تحدد، بموجب المعايير التي تضبط تبادل المعلومات والتي تم وضعها عملاً بالمعاهدة، ما إذا كان يتوجب قطعاً على بلد مُحيل وضع إجراء ومبادئ توجيهية تضبط الحالات التي يجب فيها تقديم تلك المعلومات أو ما إذا كان ينبغي أن ينظر البلد المُحيل في تلك الإحالة على أن تظل خاضعة لسلطته التقديرية، أو ما إذا كان البلد المُحيل لا يلزمه أصلاً أن ينظر في أمر الإحالة. وحتى لو تم الاتفاق على أن من واجب البلد المُحيل وضع نظام للإحالة، فإن من المفترض أن يظل البت في ما إذا كانت الشروط مستوفاة بموجب ذلك النظام خاضعاً للسلطة التقديرية للبلد الأخير.

٤ - استعمال المعلومات الواردة

٤٣ - سيتحتم على السلطات المختصة أن تتخذ قراراً بشأن الاستعمال المسموح به للمعلومات الواردة. وتستند القرارات المتعلقة بهذه المسألة أساساً إلى مقتضيات القانونية المنصوص عليها في المادة ٢٦ نفسها. ويتوقف نطاق استعمال المعلومات بالدرجة الأولى على مقتضيات القانون الوطني المتعلقة بالكشف عن المعلومات الضريبية أو على "الشروط الوقائية" الأخرى المتعلقة بتلك المعلومات. وبناء عليه، فمن الممكن أن يكون هناك اختلاف بين البلدين في نطاق الكشف عن المعلومات أو القيود الواردة على الكشف عنها. غير أن ذلك الاختلاف المحتمل ينبغي ألا يُعتبر عائقاً أو نافياً لعمليات تبادل المعلومات التي ستم لو رضي البلدان عن النتائج المترتبة على المادة ٢٦ بصيغتها المدرجة في الاتفاقية المبرمة بينهما.

الجهات المتلقية للمعلومات التي يتم الحصول عليها عن طريق التبادل

٤٤ - سيتعين على السلطات المختصة أن تحدد الجهات المؤهلة لتلقي المعلومات في البلد المتلقي، إما بشكل تفصيلي أو بالإشارة إلى القواعد المماثلة القائمة في البلد المتلقي، ويجوز، بموجب المادة ٢٦، الكشف عنها، للجهات التالية على سبيل المثال:

(أ) مديرو الضرائب المشمولة بالاتفاقية؛

(ب) المسؤولون عن إنفاذ القوانين المتعلقة بتلك الضرائب والمدعون العامون في

ذلك المجال؛

(ج) المحاكم الإدارية الخاصة بتلك الضرائب؛

(د) الهيئات القضائية الخاصة بتلك الضرائب؛

(هـ) في الجلسات العلنية للمحاكم أو في القرارات القضائية التي قد تصبح متاحة للعموم إذا اعتُبر ذلك ملائماً؛

(و) السلطة المختصة في بلد آخر (انظر الجزء ٥ الوارد أدناه والمعنون "التشاور بين عدة سلطات مختصة").

الشكل الذي تُقدم به المعلومات

٤٥ - قد يكون لنطاق الكشف عن المعلومات المسموح به أثر على الشكل الذي ينبغي أن تُقدم به إذا أُريد لها أن تكون ذات فائدة للبلد المتلقي. وبالتالي، سيتعين على السلطات المختصة، إذا كان من الجائز استعمال المعلومات في الهيئات القضائية وإذا كان من اللازم في تلك الحالة أن تكون ذات طابع أو شكل معين، أن تنظر في كيفية تقديمها بشكل يلي هذه الحاجة (انظر أيضاً التعليق على الوثائق الوارد في الفقرة ٤٠ (ج) أعلاه).

٥ - التشاور بين عدة سلطات مختصة

٤٦ - قد تود البلدان النظر في الإجراءات التي تضعها السلطات المختصة لإجراء مشاورات يشارك فيها أكثر من سلطتين مختصتين. بموجب معاهدة معينة. وهكذا، يجوز للسلطات المختصة في البلدان ألف وباء وجيم عقد مشاورات مشتركة إذا كانت تلك البلدان مرتبطة فيما بينها بشبكة من المعاهدات. وقد يكون من المستحسن عقد اجتماع مشترك سواء كانت البلدان الثلاثة جميعها مرتبطة فيما بينها ارتباطاً مباشراً بشبكة من المعاهدات أم لا. ويكون هذا الأمر مستصوباً، على سبيل المثال، حيثما كانت هناك معاهدات بين البلدين ألف وباء والبلدين ألف وجيم والبلدين باء وجيم أو معاهدات بين البلدين ألف وباء وبين البلدين باء وجيم في غياب معاهدة بين البلدين ألف وجيم. ويتعين على البلدان التي تود أن تشارك سلطاتها المختصة في مشاورات من ذلك النوع أن توفر الأساس القانوني للتشاور وذلك بإدراج السلطة اللازمة في المعاهدات المبرمة بينها. وقد ترى بعض البلدان أن المادة ٢٦ تسمح بعقد مشاورات مشتركة في الحالة التي ترتبط فيها البلدان الثلاثة جميعها بشكل مباشر فيما بينها بمعاهدات ثنائية. إلا أن المبدأ التوجيهي لا يغطي مسألة المشاورات المشتركة في الحالة التي لا توجد فيها حلقة وصل بين جميع البلدان كما هو الحال في الحالة الثانية المبينة أعلاه. وفي مثل هذه الحالة، سيتعين تضمين المعاهدة حكماً يسمح للسلطة المختصة في البلد باء بتقديم المعلومات التي تلقتها من البلد ألف إلى السلطة المختصة في البلد جيم. ويمكن أن

يتضمن ذلك الحكم ما ينص على وجوب أن توافق السلطة المختصة في البلد ألف على إجراءات السلطة المختصة في البلد باء. ولن توافق على ذلك، على ما يُفترض، إلا إذا اقتنعت بالأحكام المتعلقة بحماية السرية المنصوص عليها في المعاهدة المبرمة بين البلدين باء وجيم.

٦ - العوامل العامة

٤٧ - ثمة مجموعة من العوامل العامة تمس عمليات تبادل المعلومات ويتعين على السلطات المختصة النظر فيها واتخاذ قرار بشأنها إما في ما يتعلق بمعالجتها العملية المحددة في مجال تنفيذ عملية تبادل المعلومات أو في ما يتعلق بأثرها على عملية التبادل برمتها. ومن بين تلك العوامل العامة ما يرد أدناه.

العوامل التي تمس تنفيذ عملية تبادل المعلومات

٤٨ - تشمل هذه العوامل ما يلي:

(أ) ينبغي للسلطات المختصة أن تتخذ قرارا بشأن قنوات الاتصال الخاصة بمختلف أنواع تبادل المعلومات. ومن بين طرائق الاتصال التي يمكن توفيرها الإذن لمسؤول في أحد البلدين بالذهاب شخصيا إلى البلد الآخر لتلقي المعلومات من السلطة المختصة ومناقشة تلك المعلومات بغية التعجيل بعملية التبادل؛

(ب) من الممكن أن تكون بعض البلدان قد قررت أن من المفيد والملائم لبلد ما أن يكون ممثلون لإدارة الضرائب التابعة له موجودين في البلد الآخر الذي يرتبط معه بمعاهدة. ومن المفترض أن يستند مثل ذلك الترتيب إلى هيئات ومعاهدات واتفاقات عدا تلك المنصوص عليها في المادة المتعلقة بتبادل المعلومات في المعاهدة المتوخاة والمتعلقة بالازدواج الضريبي (رغم أن هذه المادة سيتم التعامل معها على أنها تغطي هذا الموضوع إذا كانت القوانين الوطنية في البلدين تسمح بذلك) وسيحدد الترتيب الشروط التي تحكم وجود هؤلاء الممثلين وواجباتهم. وفي هذا الصدد، ينبغي الإشارة إلى أنه لن يكون من اللازم، على ما يبدو، أن تكون هذه العملية متبادلة بحيث سيكون من الملائم أن يكون للبلد ألف ممثلون في البلد باء دون أن يحدث العكس إذا كان البلد ألف يعتبر العملية مفيدة والبلد باء لا يعتبرها كذلك. وإذا كانت الترتيبات المتعلقة هؤلاء الممثلين قائمة، قد تود السلطات المختصة التنسيق مع هؤلاء الممثلين إذا كان من شأن ذلك التنسيق أن يجعل عملية تبادل المعلومات أكثر فعالية وإذا كان ذلك التنسيق ملائما؛

(ج) قد تقرر بعض البلدان أنه من الملائم إيفاد مسؤول عن الضرائب في أحد البلدين للمشاركة بشكل مباشر مع المسؤولين عن الضرائب في البلد الآخر في إجراء تحقيق

مشترك أو في فريق للتحقيق بشأن مكلف معين أو نشاط معين. ومن المفترض أن يستند ذلك الترتيب في معظم البلدان إلى سلطة صلاحية أو معاهدة أو اتفاقات عدا تلك المتوخاة في المادة المتعلقة بتبادل المعلومات في المعاهدة رغم أن البلدين يمكنهما أن يعتبراً أن هذه المادة تخول للسلطات المختصة الموافقة على هذا الترتيب إذا كانت القوانين الوطنية في البلدين تسمح بذلك. وفي كلتا الحالتين، إذا كان هذا الترتيب قائماً سيكون من الملائم أن يكون ذلك التحقيق مشمولاً بضمانات وإجراءات توضع بموجب المادة المتعلقة بتبادل المعلومات في المعاهدة المتوخاة؛

(د) ينبغي إعداد عملية تبادل المعلومات بشكل يجعلها تحتوي على ما يلزم للتنفيذ الفعال للأحكام الموضوعية في المعاهدة. وهكذا، فإن أحكام المعاهدة ذات الصلة بالتسعير فيما بين الشركات وتوزيع الدخل والنفقات تفرض شروطها الخاصة بتبادل المعلومات بغرض تطبيقها تطبيقاً فعلياً. فينبغي أن تستجيب عملية تبادل المعلومات لهذه الشروط؛

(هـ) ينبغي أن تراعى الأحكام الموضوعية في المعاهدة عملية تبادل المعلومات وأن تستجيب لها. وبالتالي، إذا كان ثمة قاعدة إعلامية ملائمة لعملية تبادل المعلومات تتيح لبلد خصم النفقات المتكبدة في البلد الآخر، فإن المعاهدة ينبغي صوغها استناداً إلى مدى ملاءمة عملية الخصم تلك؛

(و) سيتعين على السلطات المختصة أن تحدد نطاق تقاسم التكاليف أو استردادها في ما يتعلق بعملية تبادل المعلومات.

العوامل التي تمس هيكل عملية تبادل المعلومات

٤٩ - تشمل هذه العوامل ما يلي:

(أ) ينبغي الإقرار بأن الترتيبات المتعلقة بتبادل المعلومات التي أبرمها البلد ألف مع البلد باء لا يلزم بالضرورة أن تكون موازية للترتيبات القائمة بين البلد ألف والبلد جيم أو بين البلد باء والبلد جيم. وينبغي أن تستجيب الترتيبات بالدرجة الأولى لاحتياجات البلدين المعنيين مباشرة وليس من الضروري أن تكون متوازية بشكل تام في جميع الحالات بخرد التوحيد الشكلي لا غير. إلا أنه يجدر بالملاحظة أن منع التهرب الضريبي وتفادي دفع الضرائب على الصعيد الدولي سيتطلب في غالب الأحيان إقامة تعاون دولي بين السلطات الضريبية في عدد من البلدان. وبالتالي، قد ترى بعض البلدان أنه من الملائم وضع إجراءات

وأحكام في المعاهدات تتسم بما يكفي من المرونة لتمكينها من توسيع نطاق تعاونها ليشمل ترتيبات للتشاور وتبادل المعلومات بين عدة بلدان؛

(ب) سيتعين على السلطات المختصة قياس أثر القيود القانونية المحلية على عملية الحصول على المعلومات في بلد يطلب المعلومات من بلد آخر لا يخضع لقيود قانوني مماثل. لنفرض أن البلد ألف يطلب المعلومات من البلد باء وأن السلطات الضريبية في البلد باء يمكنها اللجوء إلى مؤسساتها المالية للحصول على تلك المعلومات، في حين أن السلطات الضريبية في البلد ألف لا يمكنها عموماً اللجوء إلى مؤسساتها المالية للحصول على المعلومات لأغراض الضرائب. فكيف ينبغي النظر إلى المسألة في البلد باء؟ ينبغي الإشارة إلى أن المادة ٢٦ تسمح للبلد باء بالحصول على المعلومات من مؤسساتها المالية وتقديمها إلى البلد ألف. وبالتالي، فإن البلد باء لا تمنعه قوانينه المحلية المتعلقة بالسرية الضريبية إذا قرر الحصول على المعلومات وإحالتها. وبذلك، يصبح أمر الاستجابة خاضعاً للسلطة التقديرية للبلد باء، وربما يصبح أمراً قابلاً للتفاوض بين السلطات المختصة. وينبغي الإشارة إلى أن بلدانا كثيرة تستجيب في هذه الحالة عملياً وأن هذا المسار مفيد بالفعل في إقامة تبادل فعال للمعلومات لمنع التهرب الضريبي. غير أنه ينبغي الإشارة كذلك إلى أن على البلد ألف، أثناء سعيه للحصول على المعلومات في تلك الحالات من بلدان أخرى، أن يدرك أيضاً مسؤوليته عن السعي إلى تعديل قوانينه المحلية بغية تعزيز السلطة الممنوحة لإدارة الضرائب التابعة له وتمكينها من الاستجابة للطلبات الواردة من بلدان أخرى؛ والجدير بالملاحظة أن على البلدان التي انضمت إلى معاهدة تتعلق بالضرائب وتتضمن الفقرة ٥ من المادة ٢٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، أن تقدم المعلومات إلى الطرف الشريك في المعاهدة بغض النظر عن قوانينها المحلية المتعلقة بسرية المعلومات المصرفية؛

(ج) بالإضافة إلى الحالات التي تنطوي على الاحتلال القانوني الذي وردت مناقشته أعلاه، سيتحتم على السلطات المختصة تقدير الآثار الناجمة عن الاختلالات الممكنة التي يتسبب فيها وجود تباين في الجوانب الأخرى المتصلة بإدارة الضرائب. وبالتالي، إذا تعذرت على البلد ألف الاستجابة لطلب بشكل مماثل تماماً استجابة البلد باء بسبب مشكلات عملية تتصل بإدارة الضرائب في البلد ألف، هل يجوز تكييف مستوى تبادل المعلومات مع وضع البلد ألف؟ وهل يتعين بصفة عامة أو في جوانب خاصة أن يكون البلد باء مستعداً للاستجابة لطلبات البلد ألف حتى لو لم يكن بإمكان البلد ألف الاستجابة لطلبات البلد باء؟ هذه المسألة مشابهة لتلك التي جرت مناقشتها في الفقرة السابقة وينبغي أن يكون الرد مشابهاً للرد الوارد بشأنها؛

(د) ينبغي الإشارة إلى أن المادة ٢٦ تخول للبلد المُحيل استخدام إجراءاته الإدارية لغرض وحيد هو تقديم المعلومات للبلد الذي طلبها، حتى في الحالات التي لا يكون فيها الشخص الذي تُطلب المعلومات بشأنه له علاقة بإجراءات ضريبية في البلد المُحيل. وبالإضافة إلى ذلك، ولأغراض تبادل المعلومات، يجب على البلد المُحيل أن يستخدم السلطة الإدارية المخولة له كما لو أن الأمر يتعلق بضرائبه؛

(هـ) سيتعين على السلطات المختصة قياس الأثر الذي يخلفه على عملية تبادل المعلومات اعتقاد أحد البلدين بأن النظام الضريبي أو إدارة الضرائب في البلد الآخر تمارس التمييز أو المصادرة بصفة عامة أو في حالات خاصة. وقد يفرض مزيد من البحث في هذه المسألة إلى إدخال أحكام موضوعية على المعاهدة أو على القانون الوطني من شأنها استبعاد المشكلات التي يلاحظها ذلك البلد وبالتالي تيسير عملية تبادل المعلومات. ومن بين الأمثلة الممكنة على هذه المسألة التعامل مع المقيمين غير الدائمين؛

(و) سيتعين على السلطات المختصة قياس الآثار التي قد تخلفها عملية تبادل المعلومات على وضع المكلفين في البلدين المعنيين. وبالتالي، إذا كان للبلد ألف معاهدة مع البلد باء تنص على تبادل المعلومات، فإنه سيتعين على البلد ألف قياس الأثر الذي يخلفه على هيكل أو عملية التبادل كون البلد جيم لا تربطه بالبلد باء معاهدة تجعل شركات البلد جيم التي لها أعمال تجارية في البلد باء تتمتع في البلد باء بوضع ضريبي مختلف عن شركات البلد ألف. وعلى نفس المنوال، وحتى في حالة وجود معاهدة بين البلدين جيم وباء تضم مادة تتعلق بتبادل المعلومات، قد يكون ثمة اختلاف في الوضع الضريبي إذا كانت إدارة الضرائب في البلد ألف تتمتع بسلطة في الحصول على المعلومات (المزمع تبادلها مع البلد باء) تفوق السلطة المخولة لإدارة الضرائب في البلد جيم، أو إذا كانت أكثر فعالية في إدارتها ولديها بالتالي قدر أكبر من المعلومات. ونتيجة لذلك، يبدو من الواضح أن التنفيذ الملائم للأحكام المتعلقة بتبادل المعلومات يتطلب من إدارات الضرائب أن تبذل جهداً على الصعيد العالمي للحصول على المعلومات والقيام بموجب القوانين الوطنية بوضع قدرة لتأمين المعلومات وضمان الكفاءة في استخدامها مما يليق بإدارة ضريبية على قدر كبير من الكفاءة والإنصاف.

المشاركة والاستعراض الدوريان

٥٠ - بما أنه من المتوقع أن تنشأ اختلافات في التأويل والتطبيق وصعوبات محددة ومشكلات وحالات غير متوقعة، فإنه لا بد من وضع ترتيبات للتشاور الفعال والسريع بين السلطات المختصة. وينبغي أن تشمل عملية التشاور تلك الحالات والمشكلات الخاصة والقيام باستعراض دوري للعمليات بموجب الحكم المتعلق بتبادل المعلومات. ويجب أن يكفل

الاستعراض الدوري اتسام عملية تبادل المعلومات بالسرعة والكفاءة المطلوبتين واستيفائها
للمتطلبات الأساسية اللازمة لتنفيذ المعاهدة وتعزيز الامتثال المناسب لأحكام المعاهدة
والقوانين الوطنية للبلدين.
