



الأمم المتحدة

لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية

تقرير عن الدورة الثامنة

(١٥-١٩ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٢)

المجلس الاقتصادي والاجتماعي

الوثائق الرسمية، ٢٠١٢

الملحق رقم ٢٥



المجلس الاقتصادي والاجتماعي
الوثائق الرسمية، ٢٠١٢
الملحق رقم ٢٥

لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية

تقرير عن الدورة الثامنة

(١٥-١٩ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٢)



الأمم المتحدة • نيويورك، ٢٠١٣

ملاحظة

تتألف رموز وثائق الأمم المتحدة من حروف وأرقام. ويعني إيراد أحد هذه الرموز الإحالة إلى إحدى وثائق الأمم المتحدة.

المحتويات

الصفحة	الفصل
١	الأول - مقدمة
٣	الثاني - تنظيم الدورة
٥	الثالث - مناقشة واستنتاجات بشأن المسائل الموضوعية المتعلقة بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية
٥	ألف - دليل الأمم المتحدة العملي لتسعير التحويل للبلدان النامية
	باء - استكمال اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية
٧	جيم - اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وآليات تغيير المناخ
٨	دال - المعاملة الضريبية للخدمات
١٢	هاء - تبادل المعلومات
١٧	واو - المادة ٥: معنى "مشاريع متصلة"
١٨	زاي - تسوية المنازعات: دليل مقترح بشأن إجراءات التراضي
٢١	حاء - بناء القدرات
٢٢	طاء - فرض الضرائب على المشاريع الإنمائية
٢٢	ياء - تصنيف الأنشطة المختلطة
٢٣	كاف - مسائل المنشآت الدائمة في حالات ضريبة القيمة المضافة الدولية
٢٤	لام - المادة ٨: مسائل النقل
٢٥	ميم - مسائل الاستثمار المباشر الأجنبي والضرائب المفروضة على الشركات
٢٦	نون - تنقيح دليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية
٢٧	الرابع - موعد الدورة التاسعة للجنة وجدول أعمالها المؤقت
٢٩	الخامس - اعتماد تقرير اللجنة عن دورتها الثامنة
٣٢	

الفصل الأول

مقدمة

- ١ - عملاً بمقرر المجلس الاقتصادي والاجتماعي ٢٥٥/٢٠١٢، عُقدت الدورة الثامنة للجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية في جنيف في الفترة من ١٥ إلى ١٩ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٢.
- ٢ - وحضر الدورة الثامنة للجنة ٢٤ من أعضاء اللجنة و ١٠١ من المراقبين، منهم ٣٠ مراقباً قطرياً^(١).
- ٣ - وفي ما يلي جدول الأعمال المؤقت للدورة الثامنة وبيان وثائقها (E/C.18/2012/1):
 - ١ - افتتاح رئيس اللجنة للدورة.
 - ٢ - إقرار جدول الأعمال وتنظيم الأعمال (E/C.18/2012/1 و E/C.18/2012/2).
 - ٣ - مناقشة المسائل الموضوعية المتعلقة بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية:
 - (أ) استكمال اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للضرائب (حالة الاستكمال والنشر وما إلى ذلك في عام ٢٠١١) (E/C.18/2012/3)؛
 - (ب) تسعير التحويل: الدليل العملي للبلدان النامية (E/C.18/2012/CRP.1)؛
 - (ج) المعاملة الضريبية للخدمات (E/C.18/2012/4 و E/C.18/2012/CRP.4)؛
 - (د) تنقيح دليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية (E/C.18/2012/CRP.3)؛
 - (هـ) المادة ١٣: الأرباح الرأسمالية (E/C.18/2012/CRP.10)؛
 - (و) اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وآليات تغير المناخ (E/C.18/2012/CRP.6)؛
 - (ز) تبادل المعلومات (E/C.18/2012/CRP.2)؛
 - (ح) تسوية المنازعات: الدليل المقترح لإجراءات التراضي (E/C.18/2011/CRP.8)؛
 - (ط) بناء القدرات (E/C.18/2012/CRP.12)؛

(١) يمكن الاطلاع على المزيد من المعلومات عن المشاركين على الموقع
<http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/index.htm>

- (ي) فرض الضرائب واستخدام تكنولوجيا وسائل الاتصال المحمولة
(E/C.18/2012/CRP.13)؛
- (ك) فرض الضرائب على المشاريع الإنمائية؛
- (ل) تصنيف الهيئات المختلطة (E/C.18/2012/CRP.7)؛
- (م) المادة ٥: معنى "المشاريع المتصلة" (E/C.18/2012/CRP.5)؛
- (ن) مسائل المنشآت الدائمة في حالات ضريبة القيمة المضافة الدولية
(E/C.18/2012/CRP.9)؛
- (س) المادة ٨: مسائل النقل (E/C.18/2012/5)؛
- (ع) مسائل الاستثمار المباشر الأجنبي والضرائب المفروضة على الشركات
(E/C.18/2012/CRP.11).
- ٤ - مواعيد الدورة التاسعة للجنة وجدول أعمالها.
- ٥ - اعتماد تقرير اللجنة عن دورتها الثامنة.

تنظيم الدورة

افتتاح الدورة وإقرار جدول الأعمال

٦ - في ١٥ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٢، افتتح أرماندو لارا يافار، رئيس لجنة الخبراء، الدورة الثامنة. وأشار إلى أن أكثر المهام المطروحة أمام اللجنة إلحاحا هي دليل الأمم المتحدة العملي لتسريع التحويل للبلدان النامية، ومناقشة فرض الضرائب على رسوم الخدمات التقنية في إطار اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية (اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية). وأعرب الرئيس أيضا عن الأمل في أن يتم تنقيح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بصورة أكثر انتظاما في المستقبل، مسلما في الوقت ذاته بما ينطوي عليه ذلك من مسائل إيجاد الموارد.

٧ - ورحب ألكسندر ترييلكوف، مدير مكتب تمويل التنمية بإدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية التابعة للأمانة العامة، بأعضاء اللجنة والمراقبين.

٨ - وقدم السيد ترييلكوف تقريرا عن نظر المجلس الاقتصادي والاجتماعي في تقرير اللجنة عن دورتها السنوية السابعة (E/2011/45). وكان المجلس قد رحب في قراره ٣٣/٢٠١٢ أثناء الدورة الموضوعية التي عقدها في تموز/يوليه ٢٠١٢، بأعمال اللجنة في تنفيذ ولايتها وشجعها على مواصلة جهودها في هذا الصدد. وإضافة إلى ذلك، أحاط المجلس علما بالنسخة المنقحة لعام ٢٠١١ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. وفي حين لم يعتبر المجلس أنه من الضروري أن تعرض البلدان موافقها القطرية بشأن النموذج حسبما اقترحت اللجنة في تقريرها السابق، ستُنشر الأمانة العامة على موقعها الشبكي جميع المواقف التي تقدمها إليها الدول الأعضاء.

٩ - وأشار السيد ترييلكوف إلى أن المجلس الاقتصادي والاجتماعي نوه في نفس القرار بعمل مكتب تمويل التنمية، في نطاق ولايته، على وضع برنامج لتنمية القدرات في مجال التعاون الضريبي الدولي بهدف تعزيز قدرات البلدان النامية على وضع نظم ضريبية أكثر فعالية وكفاءة. وبالاعتماد على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بصيغتها المستكملة في عام ٢٠١١، سترمي تدابير بناء القدرات في المستقبل إلى تعزيز قدرات البلدان النامية على التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية وإدارتها وتفسيرها.

١٠ - وأحاط المجلس الاقتصادي والاجتماعي كذلك علما في قراره ٣٣/٢٠١٢ بتقرير الأمين العام عن دور اللجنة وأعمالها (E/2012/8). وخلص التقرير، الذي أُعدَّ بالتشاور مع أعضاء

اللجنة، فضلا عن المنظمات الدولية ذات الصلة، إلى أن اللجنة قادرة على تقديم مساهمة مميزة وعملية ودائمة لتحسين التعاون الدولي في المسائل الضريبية، مع استكشاف الفرص المتاحة لإيجاد مزيد من أوجه التآزر بين عمل الأمم المتحدة في مجالي وضع السياسات وبناء القدرات، من جهة، وعمل غيرها من المنظمات الدولية والهيئات الإقليمية، من جهة أخرى.

١١ - وفي ضوء الاتفاق الواسع النطاق بين الوفود وأعضاء اللجنة على أن هناك حاجة ماسة إلى موارد إضافية لدعم عمل اللجنة ولتعزيزها من الوفاء بولايتها، طلب المجلس في القرار نفسه إلى الأمين العام "أن يقدم تقريرا إلى المجلس عن أي تقدم يحرز لاحقا في تعزيز عمل اللجنة وتعاونها مع الهيئات المتعددة الأطراف المعنية والمنظمات الإقليمية ودون الإقليمية المختصة"، وقرر عقد اجتماع مدته يوم واحد في النصف الأول من عام ٢٠١٣ للنظر في التعاون الدولي في المسائل الضريبية، بما في ذلك الترتيبات المؤسسية للنهوض بهذا التعاون، بمشاركة السلطات الضريبية الوطنية.

١٢ - وبما أن السنوات الأربع لولاية الأعضاء الحاليين في اللجنة ستنتهي في نهاية حزيران/يونيه ٢٠١٣، اغتنم السيد تريبلكوف الفرصة، في الدورة الثامنة، لشكر أولئك الأعضاء على جهودهم في آخر دورة سنوية لهم بتلك الصفة.

١٣ - وشكر الرئيس ليزلوت كانا على قبولها أن تكون مقررة للدورة، وقدم جدول الأعمال المؤقت (E/C.18/2012/1) إلى اللجنة فاعتمده. ويعكس الموجز التالي المناقشات المتعلقة ببنود جدول الأعمال، وهو لا يورد بالضرورة تلك المناقشات وفق ترتيب إجراءاتها.

مناقشة واستنتاجات بشأن المسائل الموضوعية المتعلقة بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية

ألف - دليل الأمم المتحدة العملي لتسعير التحويل للبلدان النامية

١٤ - قام ستيف سولند، منسق اللجنة الفرعية المعنية بالمسائل العملية المتعلقة بتسعير التحويل، التي أسندت إليها مهمة إعداد دليل الأمم المتحدة العملي لتسعير التحويل للبلدان النامية، بعرض هذا البند من جدول الأعمال، وقدم ورقة غرفة اجتماع بشأنه (E/C.18/2012/CRP.1)، وكذلك مشاريع فصول من الدليل. والتمس المنسق الموافقة على اعتماد الدليل ونشره.

١٥ - وأشار السيد سولند إلى أن الهدف من الدليل، في مختلف طبعاته على مر الزمن، هو أن يكون "وثيقة قابلة للتعديل" يمكن تطويرها لكي تحقق غرضها في تقديم التوجيه والمشورة إلى البلدان النامية عند التعامل مع مسائل تسعير التحويل التي يجتمل أن تواجهها. وأشار إلى أن ولاية اللجنة الفرعية تمثلت في السعي إلى تحقيق اتساق واسع مع المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بشأن تسعير التحويل للمؤسسات المتعددة الجنسيات والإدارات الضريبية، وذلك في ضوء الاعتماد الواسع النطاق على تلك المبادئ التوجيهية من قبل البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية على السواء.

١٦ - ووضع السيد سولند دليل الأمم المتحدة في سياق أوسع نطاقاً، مرسياً ركائزه على روح توافق آراء مونتييري، الذي التزم فيه المجتمع الدولي بدعم البلدان النامية في تعبئة مواردها المحلية. وأشار السيد سولند إلى أن اللجنة شرعت في إعداد الدليل ليس فقط لأن مناقشة المسائل الناشئة في مجال الضرائب الدولية تشكل جزءاً من ولاية اللجنة، ولكن أيضاً لأن ذلك العمل يتم استكمال النموذج لعام ٢٠١١، الذي يقدم المشورة بشأن تنفيذ "مبدأ الاستقلالية" المنصوص عليه في المادة ٩.

١٧ - وأشار السيد سولند إلى أنه في حين أن الفصول التسعة الأولى من الدليل تستند إلى توافق الآراء، يصف الفصل ١٠، المتعلق بالممارسات القطرية، ممارسات البرازيل وجنوب أفريقيا والصين والهند كما وصفها مسؤولون حكوميون من تلك البلدان. وارْتُمي أن من غير الملائم أو الممكن السعي إلى التوصل إلى توافق آراء بشأن طريقة وصف أولئك المسؤولين الممارسات الوطنية الخاصة ببلداتهم. وأعرب المنسق عن شكره لحكومات جنوب أفريقيا

والصين وماليزيا والهند واليابان لاستضافتها جلسات العمل الخمس التي عقدتها اللجنة الفرعية، وأعرب عن امتنانه لجميع المشاركين في إعداد الدليل.

١٨ - وفي أعقاب إدلاء المنسق بملاحظاته الاستهلالية، قدم أعضاء اللجنة الفرعية عروضاً عامة عن كل فصل مقترح، مع تسليط الضوء على الغرض والنهج المتبع في كل حالة: فعرض ت.ب. أوستوال الفصل التمهيدي ١ والفصل ٥ بشأن قابلية المقارنة؛ وعرض مايكل كويتسكي الفصل ٢ بشأن بيئة الأعمال التجارية والفصل ٤ بشأن بناء القدرات؛ وعرض كيجي أوياما الفصل ٣ بشأن البيئة القانونية؛ وعرضت مونيك فان هركسن الفصل ٦ بشأن الأساليب؛ وعرض كيونغ غون لي الفصل ٧ بشأن الوثائق؛ وعرض جوليوس باميديلي الفصل ٨ بشأن عمليات مراجعة الحسابات؛ وعرضت كارول دوناهو الفصل ٩ بشأن تسوية المنازعات. وأعقب تقديم العروض العامة عرضاً إضافي قدمه تيزونغ لياو عن تجربة الصين في مجال تسعير التحويل كمثال على المواد الواردة في الفصل ١٠ المتعلق بالممارسات القطرية.

١٩ - وأثناء معالجة بعض الشواغل المحددة التي أثارها مجلس الولايات المتحدة للأعمال التجارية الدولية بخصوص الدليل، أشار السيد سولند إلى أن اللجنة لا تقوم بسن القوانين، وأن القصد من الدليل هو أن يكون بمثابة دليل توضيحي. وأضاف أنه علاوة على ذلك، لا يتوفر للجنة من الناحية العملية ما يلزم من الوقت أو الموارد لإجراء مشاورات عامة. ووصف السيد سولند العملية التي استخدمتها اللجنة الفرعية في صياغة الدليل وأشار إلى أنها كانت جامعة إلى حد كبير، وأنها مكنت المؤسسات التجارية والمستشارين والبلدان المتقدمة النمو والنامية من إبداء آرائها على حد سواء، محققةً بذلك نتيجة متوازنة.

٢٠ - ودار نقاش حول الجوانب الموضوعية في الدليل، وجرى الاتفاق على أن الإشارة إلى المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ينبغي ألا تشير إلى أي طبعة معينة من طبعات تلك المبادئ التوجيهية.

٢١ - ووافق أعضاء اللجنة على الدليل واعتمده، كما طلبوا إتاحتها في شكل مطبوع في أقرب وقت ممكن، وإتاحتها مجاناً في شكل يمكن تنزيله من الموقع الشبكي لمكتب تمويل التنمية التابع للأمانة العامة، وترجمته إلى جميع اللغات الرسمية الست للأمم المتحدة.

٢٢ - وشكرت اللجنة الفرعية على جهودها المشيرة للإعجاب، وحُلت بعدما وفت بولايتها. وطلبت اللجنة إلى السيد سولند أن يعمل مع الأمانة العامة في إعداد الدليل للنشر، مع إدراج تنقيحات تحريرية لا تمس الجوهر، والحرص على اتساق المصطلحات. وجرى الاتفاق على تلقي التعليقات التي تعالج التباينات والأخطاء حتى ١٥ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١٢، على ألا يُنظر في إدراج المسائل ذات الطبيعة الموضوعية في الطبعة الأولى من الدليل.

وسيجتمع السيد سولند المسائل التي لم تمكن معالجتها في هذه المرحلة حتى ٣٠ حزيران/يونيه ٢٠١٣، تمهيدا لإدراجها في قائمة بنود تُسلّم إلى الأعضاء الجدد في اللجنة لمناقشتها في المستقبل مع إمكانية إدراجها في الطبعة اللاحقة.

٢٣ - وبخصوص مسألة منفصلة ولكنها ذات صلة بالموضوع، وجهت الأمانة العامة الانتباه إلى مذكرة بعنوان "تسعير التحويل: المساعدة التقنية وموارد بناء القدرات" (E/C.18/2012/CRP.14). والمذكرة هي أساسا ثمرة عمل جويل كوبر، وهو خبير استشاري أجرى دراسة استقصائية عن المساعدة التقنية وموارد بناء القدرات التي تتيحها المنظمات ذات الصلة للبلدان النامية، كما لخصتها المنظمات نفسها. واقترح تنقيح تلك المذكرة، التي يمكن أن تصبح في نهاية المطاف مرفقا مفيدا للطبعة المقبلة من دليل الأمم المتحدة. وطلب الإدلاء بتعليقات بحلول ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠١٢.

باء - استكمال اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

٢٤ - أبلغ منسق اللجنة الفرعية المكلفة بمناقشة مسألة استكمال اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، روبن أوليفر، عن استكمال الاتفاقية النموذجية بنجاح ونشرها بالإنكليزية. وأفاد السيد أوليفر بأن اللجنة لم تستكمل النموذج فحسب بل أوضحت أيضا الاختلافات الموجودة بين الاتفاقية النموذجية والاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية). وأشار المنسق، أيضا إلى أن مختلف النماذج غير متنافسة وإنما متكاملة، وشكر أعضاء اللجنة الفرعية والأمانة العامة على إسهامهما في عملية الاستكمال. وبغية الحفاظ على جدوى نموذج الأمم المتحدة، ذكّر اللجنة بضرورة إجراء عمليات استكمال منتظمة ومتواترة، مع وضع المسائل المتعلقة بإيجاد الموارد في الاعتبار.

٢٥ - وأبلغ مايكل لينارد، أمين اللجنة بالنيابة، بأن ترجمة النموذج قد بدأت وأن الطبعة الإنكليزية متاحة عن طريق محل الأمم المتحدة لبيع الكتب. وأوضح السيد لينارد أنه رغم إجراء التنقيح النهائي للاستكمال ونشره في عام ٢٠١٢، يشار إلى النموذج باعتباره الصيغة المستكملة لعام ٢٠١١، لأن اللجنة اتخذت القرارات الموضوعية بشأنه ووضعت صيغته النهائية في دورتها السنوية السابعة المعقودة عام ٢٠١١.

٢٦ - كما وجه السيد لينارد انتباه الأعضاء والمراقبين إلى مذكرة الأمانة العامة بشأن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، التي تتضمن موجزا للمواد ذات الصلة (E/C.18/2012/3)

وطلب تقديم تعليقات على المشروع لتستخدم على الموقع الشبكي، بحلول ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠١٢.

جيم - اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وآليات تغير المناخ

٢٧ - عرضت منسقة الفريق العامل المعني بقضايا المعاهدات الضريبية المتعلقة بآليات تغير المناخ، كلودين دوفيه، المذكرة المتعلقة بقضايا المعاهدات الضريبية الناشئة عن منح وتداول تراخيص إطلاق الانبعاثات وأرصدة الانبعاثات بموجب الاتفاقية النموذجية (E/C.18/2012/CRP.6). وأشارت السيدة دوفيه إلى أنها كانت تعرض مشروعاً أولاً أعده فريق عامل صغير، يركز بصفة خاصة على القضايا التي تتطلب توضيحات وتعليقات. ويعكس المشروع بعض الاختلاف في الآراء بين مختلف أعضاء الفريق العامل. وأعربت المنسقة عن أملها في أن تكون المناقشة بشأن الموضوع مفيدة وأن تدرج التعليقات الواردة في المشروع الذي سيتاح للجمهور على الموقع الشبكي للجنة. وقالت إن الفريق سيلتمس تعليقات خطية أيضاً من أعضاء اللجنة. وسيقدم مشروع مستكمل في الدورة السنوية التاسعة للجنة في عام ٢٠١٣.

٢٨ - وكانت القضايا الموضوعية التي نوقشت تستند إلى الآليات السوقية المنشأة بمقتضى بروتوكول كيوتو، مثل تداول تراخيص إطلاق الانبعاث وآلية التنمية النظيفة وآليات التنفيذ المشترك والأنشطة المتصلة باستخدام الأراضي وتغير استخدام الأراضي والغابات. غير أن النظم الأخرى المتعلقة بتحديد وتبادل الانبعاثات ستكون متماثلة بقدر يكفي للسماح باستخدام تحليل معاهدات الضرائب لهذه الآليات السوقية باعتباره أساساً لتلك النظم أيضاً.

٢٩ - وركزت المناقشة على قضايا المعاهدات الضريبية التي يحتمل أن تنشأ فيما يتعلق بمنح الهيئات الوطنية أو الإقليمية لترخيص الانبعاثات، وتداول هذه الخدمات عبر الحدود وإصدار وتداول شهادات إثبات خفض الانبعاثات ووحدات تخفيض الانبعاثات. وأشار إلى أنه يجوز بيع هذه التراخيص بالمزاد العلني أو بيعها بطريقة أخرى أو منحها مجاناً، وأن هناك طرقاً مختلفة يمكن من خلالها للبلدان أن تعتبر الأنشطة المتعلقة بتراخيص الانبعاثات مصدراً للدخل.

منح تراخيص وأرصدة لإطلاق الانبعاثات

٣٠ - أشارت السيدة دوفيه إلى أنه في حالة منح التراخيص مجاناً، فإن أقلية من البلدان تعتبر ذلك دخلاً خاضعاً للضريبة وقت المنح. وتعتبر غالبية البلدان تراخيص إطلاق الانبعاثات دخلاً في الوقت المحدد الذي تباع فيه أو تستخدم وتفرض عليها ضرائب اعتباراً من ذلك الوقت.

٣١ - ولاحظت أن المادة ٧ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (الأرباح التجارية) تنطبق عندما يمنح الترخيص لأغراض الأنشطة التجارية. وتكون الأرباح المحققة وقت منح الترخيص خاضعة للضريبة على أساس الإقامة إلا إذا أمكن إسنادها إلى منشأة دائمة تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى. ونتيجة لذلك، في حالة ممارسة الشركة أنشطة تولد انبعاثات ملوثة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن ممارسة تلك الأنشطة تجري عموماً من خلال منشأة دائمة وتسند الأرباح المتأتية من منح تراخيص إطلاق الانبعاثات إلى تلك المنشأة وتخضع للضريبة في الدولة التي تقع فيها.

٣٢ - وأوضحت السيدة دوفيه أن منح تراخيص إطلاق الانبعاثات للشركات مجاناً من جانب الحكومات، يؤخذ في الاعتبار عند التحليل لأنه خلال الفترة التجريبية الأولية لنظام الاتحاد الأوروبي لتحديد وتبادل الانبعاثات، وهو نظام الاتحاد الأوروبي لتداول انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، مُنحت تراخيص إطلاق الانبعاثات مجاناً. ومنحت هذه التراخيص بغية إنشاء عدد كاف من التراخيص وإتاحة الوقت للشركات الأوروبية للتكيف مع نظام سوقي لتداول تراخيص إطلاق الانبعاثات.

٣٣ - وأشارت السيدة دوفيه إلى أن نظام التداول يشمل، منذ بداية عام ٢٠١٢، جميع الرحلات الجوية الداخلية والدولية التي تصل إلى المطارات داخل الاتحاد الأوروبي أو تغادرها^(٢). ووفقاً للمادة ٨ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، لا تُفرض ضريبة على شركة أجنبية تضطلع بأنشطة النقل المذكورة عن أي أرباح يمكن الاعتراف بأنها تحققت نتيجة لمنح تراخيص إطلاق الانبعاثات مجاناً من جانب حكومة ما، إلا في الدولة التي يقع فيها مقر إدارتها الفعلية، بغض النظر عما إذا أمكن أن تنسب تلك الأرباح إلى منشأة دائمة تقع في دولة أخرى أم لا.

٣٤ - ومن الناحية النظرية، يمكن منح تراخيص إطلاق الانبعاثات لأصحاب الأموال الثابتة، ولكن ليس بسبب أنشطة تجارية يضطلع بها. ولذا، فإن الأرباح المحققة وقت منح الترخيص مجاناً تدخل في نطاق المادة ٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية باعتبارها دخلاً متأتياً من أملاك غير منقولة. وأُتفق على وجوب تقديم مثال لتوضيح هذه القضية.

٣٥ - وتنطبق المادة ٦ أيضاً على الإيرادات المتأتية من منح ترخيص فيما يتعلق بالأنشطة الزراعية أو الحرجية المشمولة صراحة بالفقرة ١ من المادة ٦. وهناك من لا يوافق على الاقتراح الوارد في المذكرة بالتعامل بطريقة مختلفة مع الإيرادات المتأتية من أنشطة الزراعة أو

(٢) أُرجى تطبيق النظام على الرحلات الجوية داخل الاتحاد الأوروبي وخارجه منذ ذلك الوقت: انظر http://ec.europa.eu/clima/news/articles/news_2012111202_en.htm.

الحرجة الواردة في المادة ٦. ووافقت السيدة دوفيه على التحقيق في هذه القضية واقترح صياغة مناسبة لهذه المسألة.

٣٦ - وأشارت إلى الرأي المعرب عنه في الورقة بأن المادتين ١٢ و ١٤ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية اللتين تشيران إلى الأتاوات والمهن المستقلة لا تنطبقان على منح تراخيص إطلاق الانبعاثات.

٣٧ - وتكون الإيرادات المتحققة وقت منح التراخيص مجانا مشمولة عموما بإحدى المواد ٦ أو ٧ أو ٨ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. غير أن المادة ٢١ تنطبق في الحالات التي لا تكون فيها انبعاثات غازات الدفيئة التي مُنحت التراخيص بشأنها ناجمة عن ممارسة نشاط تجاري. ووافقت السيدة دوفيه على إجراء بحث لمعرفة ما إذا كانت هذه القضية متصلة بالنموذج لا سيما فيما يسمى الحالات الثلاثية.

٣٨ - ولم تناقش مسألة منح أرصدة إطلاق الانبعاثات بشكل منفصل عن مسألة تراخيص إطلاق الانبعاثات نظرا لأوجه الشبه بينها فيما يتعلق بقضايا المعاهدات الضريبية المحتملة.

تداول تراخيص وأرصدة إطلاق الانبعاثات

٣٩ - لا توجد تعاريف مسلّم بها دوليا لتراخيص وأرصدة إطلاق الانبعاثات. وبصفة عامة، يجب الرجوع إلى قوانين المحاسبة والضرائب المحلية للتأكد مما إذا كان ينبغي التعامل مع هذه التراخيص والأرصدة باعتبارها سلعا أساسية أم أصولا غير مادية. وجرى التوصل إلى اتفاق على إدراج العمل فيما يتعلق بتعاريف وخصائص تراخيص وأرصدة إطلاق الانبعاثات في المداولات المقبلة للفريق العامل. وإضافة إلى ذلك، أُتفق على استخدام عبارة "نقل الملكية" بدلا من كلمة "بيع" في سياق التداول لمراعاة أنه قد تكون هناك ظروف يتعين فيها تسليم التراخيص والأرصدة إلى السلطات.

٤٠ - وتشمل المواد ٦ و ٧ و ٨ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تداول تراخيص وأرصدة إطلاق الانبعاثات وفرض الضرائب على الدخل، اللذين يتوقفان على كيفية التعامل معهما بموجب القانون المحلي. وفي بعض الظروف، يجوز أيضا اعتبار الإيرادات المتأتية من نقل ملكية تراخيص وأرصدة إطلاق الانبعاثات أرباحا رأسمالية متأتية من ممتلكات غير ملموسة، تنطبق عليها المادة ١٣.

٤١ - والإيرادات التي تحققها شركة تابعة لدولة متعاقدة من جراء نقل ملكية تراخيص أو رصيد لإطلاق الانبعاثات مُنح للشركة مباشرة بشأن أنشطة ملوثة تضطلع بها عن طريق منشأة دائمة واقعة في دولة متعاقدة أخرى، تُسند عموما إلى تلك المنشأة، كلياً أو جزئياً.

٤٢ - والإيرادات التي تحققها شركة من جراء نقل ملكية ترخيص مُنح للشركة مباشرة بشأن أنشطة ملوثة تضطلع بها الشركة عن طريق منشأة دائمة تُسند عموماً إلى تلك المنشأة حتى وإن لم تكن معنية بنقل الملكية. أما فيما يتعلق بالتراخيص المكتسبة في الأسواق الثانوية فما من قواعد معينة تحكمها. وبالتالي تُفرض الضرائب عليها حسب الظروف.

٤٣ - وفي الحالات التي تمنح فيها تراخيص إطلاق الانبعاثات لشركة تابعة لدولة متعاقدة فيما يتعلق بانبعاثات ناجمة عن منشأة دائمة واقعة في دولة متعاقدة أخرى تنقل تلك التراخيص إلى جزء آخر من الشركة، يمكن أن تؤخذ في الاعتبار القيمة السوقية العادلة للترخيص عند نقله بغية تحديد الأرباح التي تُسند إلى تلك المنشأة الدائمة.

٤٤ - ويجوز فرض ضريبة على الإيرادات التي تحققها شركة أجنبية من نقل ملكية أرصدة إطلاق الانبعاثات التي مُنحت لها بشأن مشروع تملكه (كلياً أو جزئياً) في البلد المضيف الذي يشكل فيه المشروع منشأة دائمة. ويجوز أيضاً فرض ضريبة على هذه الإيرادات في البلد المضيف الذي أدت فيها الشركة الأجنبية خدمات بموجب اتفاق لتنفيذ المشاريع عن طريق مكان ثابت للنشاط التجاري وتُسند الأرباح المتأتية من نقل الملكية إلى تلك المنشأة الدائمة.

٤٥ - ولا تُسند الأرباح المرتبطة بنقل ملكية أرصدة إطلاق انبعاثات اكتسبتها الشركة في السوق الثانوية إلى منشأة دائمة تشكل جزءاً من مشروع ينفذ وفق آلية التنمية النظيفة. وفي هذه الحالة، لا توجد في الواقع أي صلة مباشرة بين الأرصدة ومشروع آلية التنمية النظيفة الذي أنتجها. ورأى أغلبية أعضاء الفريق العامل أن أرصدة إطلاق الانبعاثات تشكل صكوكاً قابلة للاستبدال.

٤٦ - ويمكن أن تتضمن اتفاقية ثنائية تعقب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية قاعدة بشأن "قوة الجاذبية المحدودة". ومن ثم، فقد يُطرح السؤال عما إذا كان يجوز فرض ضرائب على الأرباح المتأتية من نقل ملكية التراخيص والأرصدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، غير المسندة إلى منشأة دائمة، على أساس هذه القاعدة في تلك الدولة. وأُتفق على إضافة مسألة "قوة الجاذبية" إلى قائمة المسائل.

٤٧ - وتنطبق المادة ٦ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على الإيرادات المتأتية من الأملاك غير المنقولة، مع الإشارة بصفة خاصة إلى الإيرادات المتأتية من الأنشطة الزراعية أو الحرجية، وهي تنطبق بالتالي عندما تتداول الشركات لتراخيص وأرصدة الانبعاثات المرتبطة بإيراداتها المتأتية من الأملاك غير المنقولة والأنشطة الزراعية أو الحرجية. وخلصت المذكرة إلى أن هذه المادة لا تنطبق على الأرباح المتأتية من إعادة بيع هذه التراخيص والأرصدة فيما بعد

على يد أشخاص لا تشكل تلك الأرباح بالنسبة إليهم إيرادات متأتية من الأنشطة الزراعية أو الحرجية. ووافقت السيدة دوفيه على تقديم توضيح أو بيان أن مختلف أعضاء اللجنة يرون أن الإيرادات المتأتية من أنشطة التعدين مشمولة كذلك بالمادة ٦.

٤٨ - ونظرا لأن الانبعاثات الناجمة عن أنشطة الشحن ليست مشمولة بآليات تحديد وتبادل الانبعاثات، فإن المادة ٨ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لا تنطبق حاليا على تداول تراخيص وأرصدة إطلاق الانبعاثات. وأُتفق على أن ينظر الفريق العامل في تطبيق المادة ٨ فيما يتعلق بالنقل المائي بعد البت في مسألة استكمال التعليق على تلك المادة.

٤٩ - وفيما يتعلق بتعريف الأملاك غير المنقولة، أُتفق على إضافة مذكرة إخطار تفيد بأن على الأطراف المتعاقدة أن توضح خلال المفاوضات بشأن المعاهدة الحالات التي تعتبر فيها تراخيص/أرصدة إطلاق الانبعاثات أملاكاً غير منقولة مشمولة بالمادة ٦ أو بالفقرة ١ من المادة ١٣.

٥٠ - وفي حالة قيام المنشآت غير الربحية بنقل ملكية تراخيص أو أرصدة إطلاق الانبعاثات، تنطبق الفقرة ٦ من المادة ١٣، إلا في حال انطباق الفقرة ١ منها.

٥١ - ونوقشت أيضا مسألة معرفة ما إذا كان إيجار تراخيص أو أرصدة إطلاق الانبعاثات يندرج في إطار المادة ١٢. بيد أن إيجار التراخيص أو الأرصدة لا يفيد شيئا في ظل نظام تحديد وتبادل الانبعاثات المنصوص عليه في بروتوكول كيوتو، ووافقت السيدة دوفيه على توضيح هذه المسألة في المذكرة المنقحة. وفيما يخص تسعير التحويل، طلب الفريق العامل توجيهات من الخبراء في هذا المجال لاستكمال المذكرة بشأن هذه المسألة.

٥٢ - وأعرب عن الشكر للسيدة دوفيه والأعضاء الآخرين الذين عملوا على إعداد الورقة على نظرهم في هذه القضايا بالتفصيل.

دال - المعاملة الضريبية للخدمات

٥٣ - ذكرت ليزيلوت كانا، منسقة اللجنة الفرعية المعنية بالمعاملة الضريبية للخدمات، أن العمل المتصل بمسألة الخدمات مستمر منذ عام ٢٠٠٩. وأشارت إلى أنه خلال الدورة السنوية السابعة، قررت اللجنة بدء العمل المتصل برسوم الخدمات التقنية، بهدف تحقيق نتائج ملموسة لعرضها على الدورة التالية، مع وضع هدف على المدى الطويل يتمثل في إجراء استعراض شامل لقضايا الخدمات فيما يتعلق بالاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة. ثم دعت الأستاذ بريان ج. أرنولد إلى تقديم استنتاجاته المستندة إلى الأوراق التي أعدها للأمانة العامة،

باسم اللجنة الفرعية المعنية بفرض الضرائب على الخدمات (E/C.18/2012/4) و E/C.18/2012/CRP.4 و (Add.1).

٥٤ - وأشار الأستاذ أرنولد أن النتائج العامة التي توصل إليها بشأن معاملة الخدمات، كما هو مبين في أوراقه السابقة المقدمة إلى الدورات السنوية السابقة (E/C.18/2010/CRP.7 و E/C.18/2011/CRP.7)، تُبين أنه ليس هناك اتساق أو ثبات بشأن هذا الموضوع سواء في الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة أو الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وقبل بيان كيفية التعامل مع الخدمات التقنية من خلال مختلف المواد في نموذج الأمم المتحدة، أشار إلى الصعوبة المتأصلة في السعي إلى تعريف مصطلح "الخدمات التقنية"، وهو مصطلح يستخدم أحيانا للخدمات التنظيمية أو الاستشارية أو الإدارية.

٥٥ - وأردف قائلاً إنه لا توجد في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية أي مادة محددة تتناول على نحو شامل فرض الضرائب على الدخل من الخدمات التقنية. ويجري تناول هذا الموضوع حالياً في عدة مواد، لا سيما المادة ٧ والمادة ١٤، باستثناء الخدمات المتخصصة، التي تشمل على سبيل المثال البناء والتأمين. وقال إنه بموجب المادة ٧ لا يمكن لبلد المصدر أن يخضع الإيرادات أو الأرباح التجارية المتأتية من الخدمات التقنية إلا إذا كان لدافع الضرائب غير المقيم مكان عمل ثابت في بلد المصدر وإذا كانت الإيرادات تُنسب إلى منشأة دائمة. ووفقاً للمادة ٥ (٣) (ب) تعتبر المنشأة دائمة إذا كان الشخص غير المقيم يقدم خدمات في بلد المصدر لفترة تزيد عن ١٨٣ يوماً في أي فترة ١٢ شهراً فيما يتعلق بالمشروع نفسه أو بمشروع مرتبط به. وهذا من شأنه أن يؤدي إلى أن يكون بلد المصدر قادراً على فرض ضرائب على الإيرادات التي تولدها تلك الخدمات. وفيما يتعلق بالمادة ١٤، إذا كان لغير المقيم مقر ثابت متوافر بانتظام في بلد المصدر، فإن الإيرادات المتأتية من أي مهنة وخدمة مستقلة تُنسب إلى ذلك المقر الثابت يخضع للضريبة من قبل بلد المصدر. وبالإضافة إلى ذلك، إذا بقي غير المقيم في بلد المصدر لمدة لا تقل عن ١٨٣ يوماً وقدم خدمات هناك، فإن الإيرادات المتأتية من تلك الخدمات تخضع للضريبة من قبل بلد المصدر.

٥٦ - وأشار الأستاذ أرنولد إلى مدى سهولة أن تكسب مؤسسة غير مقيمة إيرادات كبيرة في بلد المصدر دون الخضوع للضريبة في ذلك البلد. وتظهر هذه المشكلة على نحو أكثر وضوحاً عندما يدفع المقيم لغير المقيم مقابل هذه الخدمات، حيث أن تلك المدفوعات تكون في كثير من الأحيان معفاة من الضرائب في بلد المصدر. وقال إن ذلك التآكل في القاعدة الضريبية يصبح في كثير من الأحيان أكثر بروزاً في حالة التعامل داخل مجموعة تشمل

شركات متعددة الجنسيات، حيث يمكن استخدام مثل هذه الممارسات التجارية للحد من الدخل الخاضع للضريبة من قبل بلد المصدر.

٥٧ - ثم ذكر الأستاذ أنولد عددا من الخيارات لمعالجة فرض الضرائب على الخدمات بطريقة أكثر اتساقا. ولكن اختيار الخيار الأنسب تُرك للجنة بعدما امتنع المتحدث عن تحديد ما يفضله. وتمثل الخيارات التي عرضها فيما يلي:

(أ) تنقيح التعليق الوارد في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية. بما يوفر مناقشة محايدة، دون تقديم توصيات، للحجج المؤيدة أو المعارضة لأي حكم خاص بالخدمات التقنية؛

(ب) إضافة عدد من الحالات إلى الخيار الأول، التي أضيفت فيها أحكام محددة تتناول الخدمات التقنية إلى المعاهدات الثنائية الفعلية، ولكن دون تقديم أي توصية؛

(ج) تنقيح التعليق لإضافة إجراء مناقشة محايدة وتوفير حكم بديل أو أحكام بديلة، يجري تشجيع البلدان على اعتمادها إذا قررت أن تُدرج المعاملة الخاصة للخدمات التقنية في معاهداتها؛

(د) تخفيض الفترات الزمنية الدنيا في المادة ٥ (٣) (ب) والمادة ١٤ (١) (ب) إلى أقل من الفترة الحالية الممتدة ١٨٣ يوما. وتطبق الفترة الزمنية الدنيا الجديدة إما على جميع الخدمات أو على الخدمات التقنية فقط؛

(هـ) تنقيح المادة ١٢ لتشمل الخدمات التقنية المتعلقة أو المتصلة بنقل الملكية الفكرية. ويمكن أيضا أن يدرج التغيير في التعليق على المادة ١٢ فقط باعتباره حكما بديلا؛

(و) تنقيح المادة ١٤ لتشمل ظروف تآكل القاعدة الواردة في المادة ١٥ (٢). ويحق لبلد المصدر فرض الضرائب على الخدمات المهنية والمستقلة إذا كانت المدفوعات مسددة من مقيم في بلد المصدر أو تتحملها منشأة دائمة أو مقر ثابت لشخص غير مقيم في بلد المصدر. ويمكن أن يقتصر هذا على الخدمات التقنية وغيرها من الخدمات المماثلة؛

(ز) تنقيح المادة ٢١ (٣) بحيث يمكن تعريف إيرادات الخدمات التقنية باعتبارها "إيرادات أخرى" ليتناسب مع الغرض من المادة ٢١ (٣). ولا توجد حاليا أي قيود على ضرائب بلد المصدر بموجب المادة ٢١ (٣)، ولكن يمكن إضافة ذلك؛

(ح) إضافة مادة جديدة وتعليق جديد يتناولان إيرادات الخدمات التقنية. ومع الإشارة إلى أن بعض المعاهدات الثنائية تتضمن حكما من هذا القبيل، أثار الأستاذ أنولد عددا من الأسئلة التي قد تحتاج إلى إجابات قبل المضي في هذا الخيار: ما هي شروط ضريبة

بلد المصدر؛ وكيف سيفرض بلد المصدر الضرائب (على أساس إجمالي أو صافي)؛ وكيف سيجري تعريف الخدمات التقنية. وثمة بديل آخر يتمثل في إدراج تلك الأحكام في التعليق كبديل، وهو ما تقوم به منظمة التعاون والتنمية لتوفير الخدمات التقنية المتصلة بالمنشأة الدائمة؛

(ط) اعتبار إحدى الشركات التابعة منشأة دائمة تخص الشركة الأم غير المقيمة، ولذلك فأي إيرادات تحققها الشركة الأم من الخدمات المقدمة إلى الشركة التابعة ستُنسب إلى المنشأة الدائمة وتخضع لضريبة بلد المصدر. ومن شأن اعتماد هذا النهج أن يعالج الخدمات المقدمة داخل المجموعات، ويمكن توسيع نطاقه ليشمل أنواعا مختلفة من الخدمات، وليس فقط الخدمات التقنية، على ألا يطبَّق على الخدمات "التي تقدمها كيانات غير مرتبطة بالشركة الأم". وفي هذه الحالة بالذات، سيكون من الضروري أيضا اتخاذ قرار بشأن الخدمات التي تقدمها الكيانات المتصلة.

٥٨ - وخلص الأستاذ أرنولد من هذه القائمة من الخيارات للتعامل مع رسوم الخدمات التقنية إلى الإشارة إلى تفضيل أغلبية أعضاء اللجنة الفرعية لمادة مختلفة ومحددة في الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة للتعامل مع الخدمات التقنية. وأشار أيضا إلى أن هناك حاجة إلى وضع تعريف واضح للخدمات التقنية إذا قررت اللجنة صياغة مادة جديدة.

٥٩ - وبعد هذا العرض، تكلم عدد من المشاركين للإعراب عن وجهات نظرهم حول كيفية المضي قدما، سواء من خلال صياغة مادة جديدة أو إعادة النظر في المواد القائمة. أما الذين لا يؤيدون فكرة وضع مادة جديدة فرأوا أن هناك طرقا أخرى لمعالجة أوجه القصور التي أثارها الأستاذ أرنولد دون اللجوء، في وقت سابق لأوانه، إلى صياغة مادة جديدة. وأشاروا إلى أن مسألة تآكل القاعدة الضريبية لا تقتصر على الخدمات التقنية ولا على الخدمات بشكل عام. أما بالنسبة لمسألة المبالغ الكبيرة من الإيرادات التي يمكن أن تكون قد اكتسبت في فترة قصيرة جدا من الزمن في التعامل مع الخدمات، فاقترحوا أن يتم تناول هذه القضية من خلال إعادة النظر في المادة ٥. ورأوا أن المشكلة لا تقتصر على الخدمات التقنية وأن أفضل طريقة لحل المشكلة هو خفض الشروط المتصلة بوجود المنشأة الدائمة. وفيما يخص فرض الضرائب على إجمالي الإيرادات بدلا من صافي الإيرادات، أشاروا إلى أن الخدمات التقنية عموما هي خدمات تنطوي على درجة عالية من المهارة وتشمل مبالغ كبيرة من الأجور المدفوعة للموظفين أو المتعاقدين من الباطن، وأن فرض الضرائب على أساس إجمالي يمكن أن يؤدي إلى ازدواج ضريبي. واعتبروا أنه ينبغي تجنبه أو إبقاء معدله منخفضا إلى حد معقول.

٦٠ - ومن الأسباب التي قدمت من أجل التوصية بمادة جديدة: (أ) التغييرات الأخيرة في الاقتصاد العالمي، حيث تمثل الخدمات الآن حصة أكبر في الناتج المحلي الإجمالي لمعظم البلدان - مما يتطلب بالتالي إدراج مادة جديدة للتعامل مع هذا الواقع، ليس فقط بالنسبة للخدمات التقنية ولكن للخدمات بشكل عام؛ (ب) البلدان النامية هي من بين أكثر البلدان حرمانا بسبب الوضع الحالي، إذ أن العديد من الشركات المتعددة الجنسيات قد استعانت بالخدمات التي تتم داخل المجموعات لتحويل الأرباح مما نجم عنه إعلان خسائر من قبل الشركات التابعة في بلدان المصدر. وقد أدت تلك الحالات إلى تآكل خطير للقواعد الضريبية في البلدان النامية في وقت هي أحوج ما تكون فيه إلى الإيرادات لمواجهة تحديات التنمية؛ (ج) اتخذت الجماعة الإنمائية للجنوب الأفريقي زمام المبادرة، واستحدثت مادة تتناول الخدمات التقنية في المعاهدات الثنائية، ومارست فرض الضرائب على إجمالي الإيرادات بمعدل أقل نسبيا، وهو أمر من الأسهل إدارته نظرا لندرة الموارد البشرية، دون أن يؤدي ذلك في الوقت نفسه إلى زيادة العبء الضريبي على النشاط الاقتصادي.

٦١ - وأشارت مجموعة أخرى من أعضاء اللجنة والمراقبين إلى أنه سيكون من الخطر الاستناد في اتخاذ أي قرار إلى قلة المعاهدات التي تتضمن بالفعل مادة جديدة بشأن الخدمات التقنية، حيث أن هذا لا يعني بالضرورة أن الطرفين الموقعين على تلك المعاهدة الثنائية يؤيدان المادة الجديدة - إذ يمكن أن يكون ذلك ببساطة حلا وسطا للحصول على تنازلات أخرى. وأشاروا أيضا إلى أنه ينبغي مواصلة تقصي كامل التأثير الاقتصادي الناجم عن نقل عبء الضريبة، وتحديد المعنى الدقيق للخدمات التقنية وأهميتها الاقتصادية للبلدان. وفي الختام، أوصى المشاركون بضرورة إجراء مزيد من الدراسة للإجابة على هذه الأسئلة قبل اتخاذ قرار بشأن وضع مادة جديدة تتعلق بالخدمات التقنية، أو تناول المسألة على نحو آخر.

٦٢ - وبعد مناقشات مستفيضة اتفق أغلبية الأعضاء والمراقبين على عدم وضع مادة جديدة تتناول الخدمات التقنية. ومن المسائل التي ينبغي معالجتها في ذلك الحكم ما يلي:

(أ) وضع تعريف أو إطار لما يمكن وصفه بـ "الخدمات التقنية"؛

(ب) النظر في طريقة تقديم الخدمة، بما في ذلك ما إذا كانت هناك حاجة إلى وجود مادي في بلد المصدر. وفي هذه الحال يجب تحديد الحد الأدنى للفترة الزمنية لهذا الوجود؛

(ج) النظر في ما إذا كان الدفع مقابل الخدمات الذي يتحمله ببساطة شخص مقيم في بلد المصدر أو منشأة دائمة موجودة فيه، يستدعي تخصيص حقوق فرض ضرائب لبلد المصدر.

كما أُتفق على ضرورة إجراء دراسة أكثر شمولاً فيما يتعلق بالخدمات وبفرض الضرائب عليها. ووافق جاك ساسيفيل، رئيس وحدة المعاهدات الضريبية بمنظمة التعاون والتنمية، وتزانغ لياو، وهو عضو في اللجنة، على التواصل من أجل القيام بهذا العمل المكثف.

٦٣ - وأعرب أعضاء اللجنة عن تقديرهم للجنة الفرعية المعنية بفرض الضرائب على الخدمات على مساهمتها المفيدة. وسوف تواصل اللجنة الفرعية عملها حتى نهاية حزيران/يونيه ٢٠١٣ من أجل العمل على المسائل المذكورة أعلاه، والتوصل إلى نص يُنشر على الموقع الشبكي للأمم المتحدة. وستُعرض أي مسائل أخرى للنظر فيها، إذا لزم الأمر، على الدورة السنوية اللاحقة. وأعرب عن الشكر أيضاً للأستاذ أرنولد لأبحاثه المفيدة للغاية ولحضوره الدورة السنوية.

هاء - تبادل المعلومات

٦٤ - قدم عضو اللجنة روبن أوليفر معلومات عرضاً عن آخر المستجدات المتعلقة بتبادل المعلومات. وبعد الإشارة إلى أن اللجنة كانت قد ركزت عملها في هذا المجال على تحديث المادة ٢٦ من الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، أفاد عن بعض التطورات ذات الصلة داخل منظمة التعاون والتنمية. وسلطت اللجنة الضوء على القضايا الرئيسية الثلاث التالية فيما يخص تبادل المعلومات، وناقشتها:

(أ) معنى "ذات الصلة على المدى المنظور"، في الفقرة ١ من المادة؛

(ب) طلبات الحصول على معلومات عن مجموعات من دافعي الضرائب؛

(ج) التبادل التلقائي للمعلومات، مقارنةً بتبادل المعلومات عند الطلب.

٦٥ - وإذ تسلم اللجنة بأن هذه المسائل تتطلب مزيداً من التحليل، وبالنظر إلى أن ولاية الأعضاء الحاليين في اللجنة سوف تنتهي في ٣٠ حزيران/يونيه ٢٠١٣، وافقت على أن تدرج تلك المسائل في قائمة القضايا التي توصي بقيام الأعضاء الجدد بمواصلة النظر فيها. وأشار أحد أعضاء اللجنة، في سياق القضية (ب) أعلاه، إلى أهمية تنفيذ تسجيل دافعي الضرائب من أجل الاستفادة الكاملة من التبادل التلقائي للمعلومات. واقترح عضو آخر في اللجنة النظر في مسألة استخدام المعلومات لأغراض أخرى غير أعمال الضرائب، وأضيف ذلك إلى قائمة القضايا التي سينظر فيها الأعضاء الجدد.

واو - المادة ٥: معنى "مشاريع متصلة"

المشاريع المتصلة

٦٦ - يسرت مناقشة موضوع المشاريع مذكرة أعدتها كلودين دوفيه (E/C.18/2012/CRP.5) تناولت الحكم الوارد في الفقرة الفرعية ٣ (ب) من المادة ٥ الذي جاء فيه ما يلي:

"٣ - مصطلح 'المنشأة الدائمة' يشمل أيضا:

...

"(ب) قيام مؤسسة بتقديم خدمات، عن طريق موظفين أو أفراد آخرين تستخدمهم المؤسسة لذلك الغرض، شريطة استمرار ذلك النوع من الأنشطة (للمشروع نفسه أو لمشروع مرتبط به) في دولة متعاقدة لفترة أو فترات يتجاوز مجموعها ١٨٣ يوما في أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية".

٦٧ - وعند عرضها لمذكرتها، ذكرت السيدة دوفيه بالتكليف الصادر عن اللجنة في دورتها السابقة بإعداد مذكرة لتوضيح معنى "المشاريع المتصلة" ضمن المادة ٥ (٣) (ب). وذكرت أن النتيجة الرئيسية التي توصلت إليها اللجنة الفرعية المعنية بفرض الضرائب على الخدمات هي أن المصطلح يُستخدم كمعيار لتحديد ما إذا كانت توجد منشأة دائمة حينما يؤدي الخدمات في بلد المصدر موظفون أو أفراد آخرون تابعون لهيئة غير مقيمة لفترة تحددها العتبة، وهي في هذه الحالة عتبة التواجد لأكثر من ١٨٣ يوما. وفي هذا الصدد، تنسم مسألة ما إذا كان يمكن الجمع بين مشاريع مختلفة بأهمية حيوية لأغراض "اختبار التواجد".

٦٨ - بيد أن السيدة دوفيه أشارت إلى أن عضوة أخرى في اللجنة وفي اللجنة الفرعية، هي أنيتا كابور، كان لها فهم مختلف بشأن التواجد المادي للموظفين من مقدمي الخدمات في بلد المصدر، ودعت السيدة كابور إلى عرض موقفها. وأشارت السيدة كابور إلى موافقتها على ضرورة تقديم الخدمة إلى هيئة في دولة المصدر، لكنها تختلف مع القول بضرورة أداء الخدمة في دولة المصدر. واعتبرت السيدة كابور أن نص المادة لا يقضي بالتواجد المادي للأفراد أو الموظفين، فهو يتطرق إلى مكان تقديم الخدمة لا إلى مكان أدائها. وما تقضي به المادة بشأن "استمرار ذلك النوع من الأنشطة في دولة متعاقدة" لا يعني، من وجهة نظرها، "أداء" الخدمة في تلك الدولة - ويجري الوفاء بهذا الاختبار إذا جرى تقديم الخدمة للدولة المتعاقدة. وجرت بعض المناقشات لهذين التفسيرين دون التوصل إلى نتيجة.

٦٩ - وذكرت أيضا السيدة دوفيه أن المادة ٧ (١) (ج) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية التي تتعامل مع "قوة الجاذبية" قد تكون في نهاية المطاف هي المكان الملائم لاستئناف النظر في شواغل السيدة كابور. وأشارت السيدة دوفيه كذلك إلى أن الغرض من الورقة هو شرح معنى المشاريع المتصلة في سياق المادة ٥ (٣) (ب).

٧٠ - وتغيرت طبيعة وأشكال تقديم الخدمات على مر السنوات. وفي هذا السياق، ليس من غير الشائع أن يجري تقديم الخدمات في بلد ما من قِبَل هيئة من خارج ذلك البلد عقب تواجد مادي لها خلال فترة زمنية قصيرة، وذلك أحيانا لمجرد ضمان تركيب المعدات. وفي حالات كثيرة، رأى بعض المتحدثين أن صياغة النص النموذجي قد تفيده وجود منشأة دائمة إذا ما جرت تلبية شروط ضرورية أخرى، ولكن مشاركين آخرين أعربوا عن رأي مفاده أن هذا التفسير لا يمكن أن يستند إلى نص المادة ٥ (٣) (ب) والتفسير السليم للمعاهدات. وشرح بعض المتحدثين أيضا أنهم وافقوا، كمفاوضين على المعاهدة، على صياغة المادة ٥ (٣) (ب) على أن يكون مفهوما أن الخدمات تقتضي تواجدا ماديا في الدولة المصدر لكي تكون هناك منشأة دائمة خدمية.

٧١ - وخلال النقاش، اعتبرت أغلبية من بين المتحدثين أن المادة ٥ (٣) (ب) تقتضي التواجد المادي. غير أن متحدثين آخرين اعتبروا أن نص المادة ٥ (٣) (ب) ليس واضحا جدا، ورأى آخرون أن البلدان التي تريد التأكد من اشتراط التواجد المادي ينبغي لها استخدام نص يطرح بوضوح هذا الشرط، مثل النص البديل في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. واعتبر متحدثون آخرون أن التواجد المادي ليس ضروريا لتطبيق هذا الحكم.

٧٢ - واقترح عضو في اللجنة ألا تقتصر الدورة على محاولة تجنب الصعوبات أو إهمال الشواغل التي أثارها عدد من البلدان، إذ أن تلك الآراء المخالفة بشأن التفسير قد تنتهي إلى نزاعات، أو في المحاكم، بما يترتب على ذلك من تكاليف مالية باهظة يقع عبئها على دافعي الضرائب والإدارات الوطنية. وينبغي أن يركز عمل اللجنة على مساعدة البلدان عن طريق الإشارة إلى تلك الآراء المتباينة بحيث يتسنى نقاش وتسوية تلك المسائل حينما تدخل البلدان في مفاوضات بشأن معاهدات ضريبية ثنائية. وجرت التوصية بإعداد ورقة تناقش تلك الخيارات.

٧٣ - وبعد تلك التوصية، شرحت السيدة دوفيه لماذا ينبغي النظر في استخدام حكم "المشروع نفسه أو المشاريع المتصلة" من وجهة نظر المؤسسة المقدمة للخدمات وليس من منظور المستهلك، وهو رأي متسق مع تعليق منظمة التعاون والتنمية. واعتبرت أنه إذا قدمت

مؤسسة خدمات لمستهلك بشأن مشروعات مختلفين من خلال إدارتين مختلفتين باستخدام أفراد مختلفين، فإن المشروعات يصححان غير متصلين ولذا لا يمكن تطبيق الحكم بشأن "المشروع نفسه أو المشاريع المتصلة". وأشارت مع ذلك إلى أن اثنين من أعضاء اللجنة اختلفا مع هذا الفهم.

٧٤ - واتصل التعليق الذي قدمته ليزيلوت كانا بأن تعليق منظمة التعاون والتنمية يقضي بعدم بحث وجهة نظر المنشأة المقدمة للخدمة سوى في حالة المشروع "نفسه"، ولذا لا يمكن أن يُفترض آليا أن وجهة النظر سليمة في حالة "المشاريع المتصلة". والتعليق الثاني المقدم من السيدة كابور كان مفاده أنه ينبغي بحث وجهتي نظر المنشأة المقدمة للخدمة والمستهلك بغية تحديد ما إذا كان "المشروع نفسه أو المشروع المتصل به" موجودا أم لا.

٧٥ - وفي حين شاطر بعض أعضاء اللجنة وغيرهم من المشاركين السيدة دوفيه رأيها، رأى آخرون أن الغرض من الحكم بشأن "المشروع نفسه أو المشاريع المتصلة" يتمثل في تجنب وضع تقوم فيه مؤسسة لا تريد أن يكون لها منشأة دائمة في بلد تقدم فيه الخدمات بتقسيم المشروع إلى أجزاء مختلفة والسعي إلى تجنب عتبة الـ ١٨٣ يوما في أي فترة مدتها اثنا عشر شهرا. وإذ يؤخذ ذلك في الحسبان، يبدو منطقيا النظر في هذا الحكم من وجهة نظر المستهلك لا من وجهة نظر مؤسسة تحاول تجنب الحكم. ورأى أعضاء آخرون أن الصعوبات والقيود الناجمة عن استخدام عبارة "المشروع نفسه أو المشاريع المتصلة" يمكن تجنبها بمجرد عدم إدراج هذه العبارة في نص المعاهدة، وبأنه ينبغي إدراج رأيهم أيضا في الورقة.

٧٦ - وأوضحت السيدة كابور موقفها شارحة أنه حينما يكون بديها أن ليس ثمة ارتباط بين مشروعين من وجهة نظر المؤسسة والمستهلك على السواء، فإنه لا توجد مشكلة. ولكنها مضت تقول إنه في الحالة الافتراضية لشركة من بلد مصدر تشتري آلات من شركة غير مقيمة وتحفظ أيضا بخدمات من نفس الشركة لتوفير برمجيات لتشغيل الآلات، فإننا نكون بوضوح إزاء المشروع نفسه، أو على الأقل يكون المشروعان مرتبطين من وجهة نظر المستهلك. بيد أن الآلات والبرمجيات قد توفرهما إدارتان مختلفتان لدى المورد. واحتتمت كلامها قائلة إنه ينبغي في هذه الحالة تطبيق الحكم للبت في وجود منشأة دائمة متى كانت المعايير الأخرى مستوفاة.

٧٧ - وفي النهاية، جرت التوصية بأن تعيد السيدة دوفيه صياغة الورقة، بما يتضمن نوع الحالة التي وصفتها السيدة كابور ومع مراعاة سائر التعليقات المقدمة. ووافقت السيدة كانا

على تقديم إسهامها في صياغة الورقة ضمن اللجنة الفرعية، بحيث يجري التعامل مع تعليقاتها بشأن الفصل بين حالي "المشروع نفسه" و "المشاريع المتصلة".

زاي - تسوية المنازعات: دليل مقترح بشأن إجراءات التراضي

٧٨ - عرضت منسقة اللجنة، السيدة دوفيه، دليلاً لإجراءات التراضي (E/C.18/2011/CRP.4) أعدته اللجنة الفرعية المعنية بتسوية المنازعات، للموافقة عليه. وطلب العديد من أعضاء اللجنة تعديل الدليل بحيث يعكس رأيهم القائل بأنه ينبغي، في حالة التسويات المتعلقة بمراجعة الحسابات، منع دافعي الضرائب من إعادة فتح ملفاتهم من خلال إجراءات التراضي. ونتيجة لذلك، أعادت السيدة دوفيه صياغة الفقرات الخلافية بغية مواءمتها مع تلك التوصية.

٧٩ - وكانت الفقرات الخلافية وتسويتها على النحو التالي:

(أ) في الفقرة ٢٥ من الدليل، كان هناك اتفاق على استخدام نص الفقرة ٣ من شرح الأمم المتحدة للمادة ٢٥؛

(ب) بشأن التسويات المتعلقة بمراجعة الحسابات، في الفقرة ٨١، وبغية الإقرار بموقف بعض السلطات الضريبية، وبعد إجراء مناقشات، جرى الاتفاق على نص جديد. وأُتفق على تجنب التنازل عن الحق في اللجوء إلى إجراءات التراضي في التسويات المتعلقة بمراجعة الحسابات، وبخاصة في الحالات التي تتضمن نشاطاً أو معاملة قد تكون لها آثار ضريبية في أكثر من ولاية قضائية. إلا أنه إذا اعتبرت السلطات الضريبية أن التسوية المتعلقة بمراجعة الحسابات قد تتضمن في شروطها تقييداً للجوء مستقبلاً إلى إجراءات التراضي من قِبَل دافع الضرائب، فإنه ينبغي لتلك السلطات الضريبية أن تعلن عن تلك السياسة؛

(ج) في الفقرة ١٤١، كان هناك توافق على توضيح انطباق المادة ٢٥ في الحالات التي تنطبق فيها الفقرة ٣ من المادة ٩ من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية؛

(د) في الفقرة ١٤٢، حُذفت الجملة التالية: "الفقرة ٣ من المادة ٩ لا تحول من الناحية التقنية دون اللجوء إلى إجراءات التراضي، لكنها فقط تزيل شرط أن تجري الدولة ألف تسوية ملازمة ملائمة حينما تكون شروط الفقرة مستوفاة".

٨٠ - وجرى توجيه شكر إلى السيدة دوفيه وإلى اللجنة الفرعية تقديراً لعملهما الجيد في النهوض بتسوية المنازعات الدولية.

حاء - بناء القدرات

٨١ - عرضت منسقة اللجنة الفرعية المعنية ببناء القدرات إيفيكو أوميوغي أوكاورو آخر المستجندات بشأن عمل اللجنة (E/C.18/2012/CRP.12)، بما في ذلك المستجندات المتعلقة بالموقع الشبكي لمشروع تبادل الممارسات الضريبية الناجحة في ما بين بلدان الجنوب، والمشاركة في مناسبة جانبية نظّمها معهد التنمية الأفريقي ومصرف التنمية الأفريقي بشأن دور التعاون فيما بين بلدان الجنوب في تعبئة الموارد على الصعيد المحلي. وأشارت أيضا إلى خطة لتوسيع شبكة المراسلين القطريين للموقع الشبكي.

٨٢ - وعرضت إيريك سيو من مشروع تبادل الممارسات الضريبية الناجحة في ما بين بلدان الجنوب نطاق المشروع وأهدافه، وتناولت تفصيليا التحسينات الجارية على موقعه الشبكي. وفي أعقاب ذلك، ومتابعة لطلب تقدمت به اللجنة إلى اللجنة الفرعية المعنية ببناء القدرات خلال الدورة الماضية، قدم ريتشارد غراي وكريس ويليامز عرضا عن استخدام تكنولوجيا وسائل الاتصال المحمولة في فرض الضرائب والمدفوعات الحكومية، وأبرزتا التهديدات والفرص ذات الصلة.

٨٣ - وأخيرا، عرضت الأمانة آخر المستجندات بشأن التطورات ذات الصلة ببرامجها الجديد لتنمية القدرات في مجال التعاون الضريبي الدولي بهدف تعزيز قدرات وزارات المال والسلطات الضريبية الوطنية في البلدان النامية على وضع نظم ضريبية أكثر فعالية وكفاءة لدعم تحقيق المستويات المنشودة من الاستثمار ومكافحة التهرب من دفع الضرائب. وشملت تلك المستجندات ما يلي: الولاية الجديدة الواردة في قرار المجلس الاقتصادي والاجتماعي ٣٣/٢٠١٢، والتقدم المحرز في العمل المتعلق بإعداد "دورة الأمم المتحدة المتعلقة بمعاهدات الازدواج الضريبي" استنادا إلى التحديث الجاري في عام ٢٠١١ لاتفاقية الأمم المتحدة النموذجية، وغير ذلك من مبادرات تنمية القدرات.

٨٤ - وجرى توجيه شكر إلى اللجنة الفرعية والأمانة على جهودهما في هذا المجال الهام لتنمية القدرات. وبالنظر إلى عملها الجاري، سوف تظل اللجنة الفرعية تضطلع بعملها حتى نهاية حزيران/يونيه ٢٠١٣.

طاء - فرض الضرائب على المشاريع الإنمائية

٨٥ - عرض السيد ساسيفيل، رئيس وحدة المعاهدات الضريبية في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، موضوع فرض الضرائب على مشاريع التنمية، وهو موضوع سبق له ولفيكتور ثوروني من صندوق النقد الدولي أن قدما تقارير منتظمة بشأنه إلى اللجنة خلال

الدورات السنوية السابقة. ولاحظ أنه في عام ٢٠٠٦، في ورقة نقاش معنونة "المعاملة الضريبية للمشاريع الممولة من المانحين"، جرى التشكيك في الفرضية القائلة بأنه ينبغي للمانحين السعي إلى الحصول على إعفاء ضريبي كامل للمشاريع التي يمولونها في البلدان النامية. وفي أعقاب مناقشة تلك الورقة، كُتب مشروع مبادئ توجيهية عن كيفية تنظيم المعاملة الضريبية للمشاريع الممولة من المانحين.

٨٦ - وتلت ذلك عملية تشاور حول هذا الموضوع، وجرى الاتصال بالوكالات المانحة والإدارات الضريبية في البلدان النامية، وأبلغ الطرفان بالمناقشة. ومن جهة المانحين، لم يكن هناك للأسف سوى اهتمام ضئيل بالموضوع. وأظهر المنتدى الأفريقي لإدارة الضرائب اهتماما، لكن جدول أعماله كان مزدحما للغاية، ولم يجر حتى الآن أي تشاور أو نقاش رسمي حول المسألة.

٨٧ - وجرى توجيه شكر إلى السيد ساسيفيل والسيد ثوروني على عملهما بشأن هذا الموضوع. وأبدي بعض التأييد داخل اللجنة لإبقاء البند على جدول أعمالها، وتعهده بعض الأعضاء بمحاولة التوعية بمشروع المبادئ التوجيهية. وأتفق على إجراء مناقشة قصيرة خلال الاجتماع المقبل للجنة بشأن كيفية توعية البلدان بالموضوع بغية المضي بهذا العمل.

يباء - تصنيف الأنشطة المختلطة

٨٨ - في أعقاب طلب مقدم من اللجنة في دورتها السابعة، أعد السيد ثوروني مذكرة بشأن قواعد التنسيق كحل للمراجعة الضريبي (E/C.18/2012/CRP.7). ونظرا لعدم تمكن السيد ثوروني من حضور الدورة الثامنة قامت الأمانة العامة بعرض ورقته.

٨٩ - وكانت النتيجة الرئيسية التي خلصت إليها الورقة أن اللجوء إلى المراجعة على الصعيد الدولي، القائمة على حالات تعالج فيها معاملة ما بطريقة مختلفة لأغراض ضريبية من قبل البلدان التي لها مصلحة في المعاملة، سيصبح أكثر تواترا مع سعي دافعي الضرائب إلى الاستفادة من عدم اتساق التعامل الضريبي عبر مناطق الاختصاص الضريبي المختلفة. واقترح السيد ثوروني في ورقته أنه حتى في حالة اختلاف السياسات الضريبية، يمكن للبلدان الحد من هذه المراجعة عن طريق وضع بعض قواعد المواءمة أو التنسيق. وستعمل هذه القواعد، على وجه الخصوص، على إلغاء المسائل المتعلقة بازدواجية الإقامة.

٩٠ - وتناول المشاركون مسألة المراجعة من حيث ارتباطها بالكيانات المختلطة باعتبارها مسألة مهمة تحتاج إلى المزيد من الدراسة. وكان هناك حذر داخل اللجنة من التصدي للمسألة بشكل على درجة كبيرة من العمومية. وبعد إجراء بعض المناقشات، اتفق على أن

السبيل السريع لإحراز تقدم يتمثل في التصدي للمشكلة أولاً في إطار تطبيق معاهدة والاستفادة من التجارب القطرية، بما في ذلك تجارب البلدان النامية. وعرض هنري لوي، أحد نواب رئيس اللجنة إعداد ورقة تبين كيفية تطبيق أحكام المعاهدات في هذا السياق داخل الولايات المتحدة الأمريكية مع إيراد أمثلة توضح حالات التي تمنح فيها المزايا أو تُحجب، مع ذكر الأسباب في الحالتين. وقبل اقتراح السيد لوي. وتقرر أن تعرض الورقة المقدمة من السيد ثورونبي أيضاً في الدورة التاسعة بوصفها توضيحاً مفيداً لبعض المسائل - ووجه له شكر لإسهامه.

كاف - مسائل المنشآت الدائمة في حالات ضريبة القيمة المضافة الدولية

٩١ - بناء على قرار اللجنة في دورتها السابعة، عرض السيد يورغ غيرودي ورقة حول موضوع مسائل المنشآت الدائمة في حالات ضريبة القيمة المضافة الدولية (E/2011/45، الفقرة ١١٨). وذكر السيد غيرودي اللجنة بولاياتها الأشمل التي تتجاوز نطاق المعاهدات الضريبية. وهناك أكثر من ١٥٠ بلداً تطبق ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة السلع والخدمات. وتعتبر كل من ضريبة القيمة المضافة/ضريبة السلع والخدمات مصدراً هاماً للإيرادات بالنسبة لإدارات الضرائب حيث تقل آثارهما المحلّة بالنمو الاقتصادي عن تلك المترتبة على ضرائب الدخل. وحتى الآن، لا يوجد سوى تنسيق محدود في مجال الضرائب غير المباشرة: وناهيك عن شروط إطار أوتاوا لفرض الضرائب (١٩٩٨)، التي تركز على المسائل الضريبية الناجمة عن التجارة الإلكترونية، ذكر السيد غيرودي المبادئ التوجيهية الدولية الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بشأن ضريبة القيمة المضافة/ضريبة السلع والخدمات (٢٠١١) والاجتماع الأول للمنتدى العالمي لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي المعني بضريبة القيمة المضافة المعقود في تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١٢. وأعرب عن رأي مفاده أنه لا يوجد توافق دولي في الآراء حول بعض المسائل المتعلقة بضريبة القيمة المضافة وما زال هناك مجال للمزيد من العمل، محذراً بأنه يتعين عدم الاستهانة بما أنجزته المنظمات الأخرى من أعمال، من قبيل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. بيد أن تركيز عمل المنظمة على ضريبة القيمة المضافة كان منصفاً على الخدمات والموارد غير المنظورة وليس على ضريبة القيمة المضافة المفروضة على توريد البضائع.

٩٢ - وقدم السيد غيرودي ضريبة القيمة المضافة بوصفها ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، فالمستهلك النهائي هو من يتحمل العبء المالي وفقاً لمبدأ جهة الوصول. وتخضع الواردات من السلع لضريبة القيمة المضافة على الواردات، وتشكل ضريبة القيمة المضافة على

الإمدادات المحلية أساس نظم ضريبة القيمة المضافة على الصعيد المحلي بينما تخضع الصادرات لنسبة الصفر.

٩٣ - وبعد ذلك، عرض السيد غيرودي بعض الأمثلة التي تظهر مشاكل قد تنشأ من ضريبة القيمة المضافة عندما تقوم الشركات بمزاولة التجارة عبر الحدود. وطرح بعض التساؤلات بشأن ضريبة القيمة المضافة مثل ما إذا كان تسجيل أحد البائعين غير المقيمين في نظام ضريبة القيمة المضافة يمكن أن يؤدي إلى قيام منشأة دائمة، وبالتالي تترتب عليه ضرائب إيرادات. وعلاوة على ذلك، تساءل ما هي العواقب التي تنشأ، فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة عن تسويات تسعير التحويل. وختاماً، اقترح السيد غيرودي إنشاء فريق مخصص لدراسة الآثار المترتبة على ضريبة القيمة المضافة عبر الحدود، بما في ذلك الممارسات المختلفة وأن يقدم الفريق في نهاية المطاف توصيات لاعتماد أفضل الممارسات.

٩٤ - وأظهر أعضاء اللجنة الدعم للمزيد من العمل بشأن القضايا التي طرحها السيد غيرودي. بيد أنه اتفق على أن العمل في هذا المجال في المستقبل لا ينبغي أن يركز على السلع فحسب، بل على الخدمات أيضاً. وساد اتفاق على أن يعمل السيد غيرودي والسيد ماركوس بيريرا فالاداوا معاً بوصفهما عضوين في اللجنة على إعداد مذكرة بشأن المسائل المتعلقة بضريبة القيمة المضافة العابرة للحدود بحيث تعرض خلال الدورة التاسعة للجنة، وأن يستعينا في ذلك بخبرات أخرى حسب الاقتضاء. ووجه الشكر للسيد غيرودي على عمله وأشارت الأمانة العامة إلى أن اللجنة تنظر الآن في ضريبة القيمة المضافة وضريبة السلع والخدمات للمرة الأولى منذ إنشائها، وهو ما قد يعد تطوراً هاماً في تاريخ اللجنة.

لام - المادة ٨: مسائل النقل

٩٥ - قدم رون فان دير ميرفي بناء على طلب اللجنة، مع مايكل لينارد، من الأمانة العامة، مذكرة بشأن "الأنشطة الإضافية في إطار المادة ٨" (E/C.18/2012/5). وأشار إلى أنه في الدورة السابعة للجنة أعرب عن القلق بشأن استكمال الشرح المتعلق بالمادة ٨ (النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي) بشأن "الأنشطة الإضافية" الوثيقة الصلة بالتشغيل المباشر للسفن والطائرات بما يكفي لإدراجها ضمن نطاق هذه المادة. ورأى بعض الأعضاء أن استكمال الشرح بشكل مماثل للاستكمالات التي أدخلت على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية يمكن في الواقع أن يؤدي إلى توسيع نطاق هذه المادة ويضفي على التعاطي مع هذه القضايا بموجب المادتين ٥ و ٧ صبغة استثنائية تفوق المبررات المقدمة.

٩٦ - وفي العرض الذي قدمه السيد لينارد قارن الصياغة الحالية المستخدمة في شروح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للضرائب واتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الضريبية النموذجية، وسلط الضوء على أن المنظمة تشير إلى الأنشطة "المكتملة" بدلا من الأنشطة "التابعة"، ربما من أجل تمييز هذه الأنشطة عن الأنشطة "التحصيرية" أو التابعة" المنصوص عليها في المادة ٥ (٤) من اتفاقيتها النموذجية. وأشار إلى أنه من الواضح أن بعض الاستخدامات الواردة في التعليق تحتاج إلى تحديث كإشارة إلى الإعلانات على أنها "دعائية" وفنادق أحادية الغرض، وإلى النقل بالحاويات باعتباره ظاهرة حديثة.

٩٧ - وخلال النقاش، أعرب بعض أعضاء اللجنة عن رأي مفاده أن مصطلحي "المكتملة" و "تابعة" لا يمكن أن يجل أحدهما محل الآخر وأن الإشارة إلى الأخير من شأنها أن تؤدي إلى توسيع نطاق تطبيق الحكم السابق ذكره، مما سيترتب عليه تقليص الحقوق الضريبية لدولة المصدر. وإضافة إلى ذلك ذكر أن تفسير كلمة "تابعة" كونها أكثر دقة، هو أسهل من تفسير كلمة "مكتملة". وأعرب آخرون عن تأييدهم لتحديث المصطلحات الواردة في شرح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بما يتماشى مع اللغة الحالية المعتمدة في شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية، وبالتالي الإشارة إلى الأنشطة "المكتملة" بدلا من "التابعة". ونتيجة لذلك اتفقت اللجنة على أن تطلب إلى الأمانة العامة تنقيح المذكرة السالف ذكرها بحيث تعكس تلك الآراء ودعت إلى إبداء تعليقات عليها قبل حلول نهاية عام ٢٠١٢ تحقيقا لتلك الغاية. وإضافة إلى ذلك، ونظرا لقرب انتهاء العضوية الحالية للجنة في ٣٠ حزيران/يونيه ٢٠١٣، أئفق على إدراج مسألة تنقيح الشرح المتعلق بـ "الأنشطة التابعة"، المذكورة آنفا في قائمة المسائل التي سيواصل أعضاء اللجنة النظر فيها في الدورة السنوية القادمة. ووجهت اللجنة الشكر للسيد فان دير ميرفي والأمانة العامة على جهودهما بشأن هذه المسألة.

ميم - مسائل الاستثمار المباشر الأجنبي والضرائب المفروضة على الشركات

٩٨ - عملا بطلب اللجنة في الدورة السنوية السابعة، (E/٤٥/٢٠١١، الفقرة ١١٨) قدم روبن أوليفر عرضا عن كيفية تأثير الضرائب المفروضة على رأس المال الأجنبي سلبا على حجم الاستثمارات مما يؤدي إلى انخفاض الأرباح و/أو ارتفاع معدلات البطالة. (انظر EC.18/2012/CRP.11) وتمت أيضا مناقشة قضايا العوائد الاقتصادية حسب المكان وصلتها بالمادتين ٥ و ٧ بشأن المنشأة الدائمة والأرباح التجارية والمادة ٦ بشأن إيرادات الأملاك غير المنقولة والمادة ٩ بشأن المؤسسات الشريكة والمادة ١٠ بشأن العوائد والمادة ١٠ بشأن الفائدة والمادة ١٢ بشأن الإتاوات.

٩٩ - وقوبل هذ العرض باستحسان شديد واستتبعته تعليقات بشأن مسائل من قبيل الإيرادات المحددة بالمواقع المرتبطة بالموارد الطبيعية والحاجة إلى سياسات ضريبية ملائمة لاستغلال الموارد في العديد من البلدان النامية، التي هي، وفقا لعدد من المشاركين، في طور فقدان هذه الإيرادات. ورأوا أن من يستغلون الموارد يُمنحون في كثير من الأحيان إعفاءات ضريبية لا يمكن تبريرها من الناحية الاقتصادية، في حين تسببت أنشطتهم بآثار خارجية. فعلى سبيل المثال أثرت الأضرار البيئية سلبا على المجتمعات المحلية التي لم تقدّم لها تعويضات مناسبة في كثير من الأحيان. وأعربت اللجنة عن شكرها للسيد أوليفر على عرضه الشيق، واتفقت على أن هذه المسائل ذات صلة وثيقة بولاية اللجنة. واتفق أعضاء اللجنة على أن القضايا المتعلقة بالاستثمار المباشر الأجنبي والضرائب المفروضة على الشركات، بما في ذلك المسائل المتعلقة بالضرائب المفروضة على الموارد بالنسبة للبلدان النامية، ينبغي أن تظل مدرجة في جدول أعمال اللجنة، وأنه سيتم تشكيل فريق عامل يعكف على المسائل المحددة الخاصة بالبلدان النامية، بما فيها الموارد الطبيعية والإيرادات الضريبية، وأن الرئيس سيتشاور مع السيد أوليفر بشأن كيفية الدفع قدما بالبند العام وتشكيل الفريق العامل.

نون - تنقيح دليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية

١٠٠ - عرض الموضوع كل من بيرنيل وأرينديل إلى جانب توماس بالكو، وستيفن كرو وجون بيسشيل. وأعيد عرض الوثائق المقدمة في الدورة السنوية السابعة واستند العرض بصفة رئيسية إلى التعليقات الواردة منذ تلك الدورة (انظر E/C.18/2011/CRP.11 و Add.1-7). وأكد السيد أرينديل على ضرورة إيراء أكبر قدر من التعليقات حتى يكون المشروع النهائي مفيدا لقطاع عريض من الجمهور.

١٠١ - وتشمل المواضيع الرئيسية التي تناقش في الدليل، تحديد الحاجة إلى إبرام معاهدة بين الشركاء المحتملين، وتفسير أحكام المعاهدة في سياق القانون القطري، وتفسير تجنب الضرائب والاحتياال الضريبي، والمساعدة الإدارية المتبادلة، وتبادل المعلومات.

١٠٢ - وبالإضافة إلى التعليقات الخطية التي سبق أن تلقتها اللجنة الفرعية المعنية بتنقيح الدليل اقترح المشاركون أيضا أن يتناول الدليل: (أ) المواد ذات الصلة في اتفاقية فيينا لخلافة الدول في المعاهدات؛ (ب) ضرورة إبرام معاهدة مع مراعاة المصالح الاقتصادية للشريكين؛ (ج) إرساء بعض المبادئ التوجيهية للتقييم الأولي لتحديد ما إذا كانت هنالك حاجة فعلية لإبرام معاهدة مع بلد معين؛ و (د) أهمية اتفاقات حماية الاستثمار والاتفاقات الأخرى التي، إلى جانب الاتفاقات الرامية لتجنب الازدواج الضريبي، كثيرا ما تعتبر جزءا من مجموعة

اتفاقات تهدف إلى جذب التجارة والاستثمار. ولوحظ أيضا أن مشاريع الفصول بحاجة لاستكمالها بحيث تعكس استكمال اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لعام ٢٠١١.

١٠٣ - وفي الختام، قال السيد أرينديل إن التعليقات ستؤخذ في الاعتبار، ودعا أعضاء اللجنة وغيرهم إلى تقديم تعليقاتهم بحلول نهاية شباط/فبراير ٢٠١٣ بحيث يتوفر للجنة الفرعية ما يكفي من الوقت لإعداد مشروع نهائي يفترض أن يكون جاهزا بحلول نهاية حزيران/يونيه ٢٠١٣.

١٠٤ - واتفقت اللجنة على أن المشروع النهائي الذي تعده اللجنة الفرعية قبل حلها في نهاية حزيران/يونيه ٢٠١٣ سيعرض على اللجنة في دورتها التاسعة حتى يتسنى لها أن تقرر كيف ترغب في المضي قدما. وطلبت اللجنة إلى الأمانة العامة أن تسعى إلى الحصول على مزيد من الموارد للدفع قدما بجهودها الرامية إلى تعزيز قدرة البلدان النامية على التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية. ووجه شكر للجنة الفرعية على عملها، مع الإشادة بوجه خاص بعمل السيد بيسشيل على مدى أكثر من ٤٠ عاما في مسائل التعاون الضريبي في الأمم المتحدة.

الفصل الرابع

موعد الدورة التاسعة للجنة وجدول أعمالها المؤقت

١٠٥ - قررت اللجنة أن تعقد دورتها التاسعة في جنيف في الفترة من ٢١ إلى ٢٥ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٣.

١٠٦ - واستقرت اللجنة على جدول الأعمال المؤقت التالي لدورتها التاسعة. وبعكس ترتيب المسائل الموضوعية ترتيب تناوُل المواد في المناقشات، على أن تتبع ذلك مناقشات أكثر عمومية. وستحدد اللجنة ترتيب الجلسات بشكل مؤقت قبل انعقاد الدورة التاسعة:

- ١ - افتتاح ممثل الأمين العام للدورة.
 - ٢ - انتخاب الرئيس وأعضاء المكتب الآخرين (جلسة مغلقة).
 - ٣ - النظر في النظام الداخلي ومسائل تنظيمية أخرى (جلسة مغلقة).
 - ٤ - ملاحظات استهلاكية يدلي بها رئيس اللجنة.
 - ٥ - إقرار جدول الأعمال وتنظيم الأعمال.
 - ٦ - مناقشة المسائل الموضوعية المتعلقة بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية:
 - (أ) المسائل المتصلة باستكمال اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للضرائب
- ١' المادة ٤ (المقيم): تطبيق القواعد التعاهدية على الهيئات المختلطة؛
- ٢' المادة ٥ (المنشأة الدائمة):
- (أ) معنى "المشاريع المتصلة"؛
- (ب) ما إذا كان أحد السوائل في المدار الثابت بالنسبة للأرض يمكن أن يشكل منشأة دائمة؛
- (ج) مسائل المنشآت الدائمة في حالات ضريبة القيمة المضافة؛
- ٣' المادة ٧ (أرباح المؤسسات): قاعدة "قوة الجاذبية" - النظر في نفاذها وشرحه؛
- ٤' المادة ٨: (النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي): معنى مصطلح "الأنشطة التابعة" وما يندرج تحته؛

- ٥' المادة ٩ (المؤسسات الشريكة): استكمال شرحها؛
- ٦' المادة ١٢ (الإتاوات): نظر عام، بما في ذلك النظر في المسائل المتعلقة بالمعدات؛
- ٧' المادة ١٣: (أرباح رأس المال) : الآثار العملية المترتبة على الفقرة ٤؛
- ٨' المادة ٢٣ (طرق إزالة الازدواج الضريبي): التضارب في الوصف والتضارب في التفسير ٢٠١٢ كجزء من مناقشة تغير المناخ؛
- ٩' المادة ٢٦ (تبادل المعلومات)؛
- ١٠' مواد متنوعة: الضرائب المفروضة على الخدمات - بند متعلق بالضرائب المفروضة على رسوم الخدمات التقنية؛
- ١١' مواد متنوعة: اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وآليات تغير المناخ؛
- (ب) مسائل أخرى:
- ١' المسائل المتعلقة بالتحديث المقبل للدليل العملي لأسعار التحويلات للبلدان النامية؛
- ٢' دليل التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية؛
- ٣' مسائل الاستثمار المباشر الأجنبي والضرائب المفروضة على الشركات، بما في ذلك مسائل الضرائب المفروضة على الموارد بالنسبة للبلدان النامية؛
- ٤' فرض الضرائب على المشاريع الإنمائية؛
- ٥' بناء القدرات.

٧ - مواعيد انعقاد الدورة العاشرة للجنة وجدول أعمالها المؤقت.

٨ - اعتماد تقرير اللجنة عن دورتها التاسعة.

١٠٧ - وأقرت اللجنة بأنه لن يكون من الممكن للأعضاء الجدد في اللجنة التصدي لجميع هذه المسائل في الدورة التاسعة، وسيكون من الضروري تحديد بعض الأولويات، وإن كان من الأفضل أن يقوم الأعضاء الجدد بذلك. ولوحظ أثناء المناقشات حضور عدد كبير من

الأعضاء الجدد بصفتهم خبراء قبل التغيير الأخير في العضوية في عام ٢٠٠٩ وأن ذلك كان مفيدا في ضمان إلمام الأعضاء الجدد بالمسائل المدرجة في بنود جدول الأعمال المؤقت وكذلك بجوانب أخرى تنطوي عليها عضويتهم في الدورة السنوية للمرة الأولى، من قبيل الشروط الإجرائية لاختيار شاغلي المناصب. وأعرب عن رأي مفاده أن تكرار عملية من هذا القبيل سيكون أمرا مفيدا إذا أمكن الحصول على تمويل خارجي، إذ أنه سيساعد على كفاءة إمكانية مشاركة كافة الأعضاء الجدد بفعالية في الدورة السنوية التاسعة محافظين بذلك على زخم عمل اللجنة.

الفصل الخامس

اعتماد تقرير اللجنة عن دورتها الثامنة

١٠٨ - وافقت اللجنة على التقرير واعتمده لتقدمه إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي، على أن يجرى الاتفاق على النص النهائي بعد الدورة السنوية.

