

لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية*

أولا - مقدمة

- 1 - تمثل المعاهدات الضريبية جانبا هاما من القواعد الضريبية الدولية لكثير من البلدان. وهناك حاليا أكثر من 3 000 معاهدة ثنائية نافذة بشأن ضريبة الدخل، وهذا العدد في ازدياد. وتستند الأغلبية الساحقة من تلك المعاهدات في جزء كبير منها إلى اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية (اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية) وإلى اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية النموذجية بشأن الدخل و الثروة. وهاتان المعاهدتان النموذجيتان متاحتان على الموقعين الإلكترونيين لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية والأمم المتحدة ويجري بحثهما أدناه.
- 2 - وفيما يلي عرض موجز للجوانب الأساسية للمعاهدات الضريبية. وينصب تركيز هذا العرض على قضايا كأنواع المعاهدات التي تتناول المسائل الضريبية، فضلا عن الطابع القانوني لهذه المعاهدات، وأغراضها وتفسيرها بدلا من التركيز على أحكامها الموضوعية.

ثانيا - الطابع القانوني للمعاهدات الضريبية وآثارها

- 3 - المعاهدات هي اتفاقات فيما بين دول ذات سيادة. و تنص المادة 2 من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات، التي تنطبق على جميع المعاهدات، على ما يلي:
المعاهدة هي اتفاق دولي (سواء في وثيقة واحدة أو أكثر مهما كانت تسميته) معقود بين الدول وينظمه القانون الدولي.
- 4 - وتسمى المعاهدات الضريبية في معظم الأحوال إما "اتفاقات" أو "اتفاقيات". و كما تشير المادة 2 من اتفاقية فيينا فإن التسمية المستخدمة ليست مهمة.
- 5 - وتخول المعاهدات الضريبية الثنائية حقوقا للدولتين المتعاقدين وتفرض عليهما التزامات، دون الأطراف الأخرى، كدافعي الضرائب. بيد أن من الواضح أن المعاهدات الضريبية ترمي إلى منفعة دافعي الضرائب في الدول المتعاقدة. ويعتمد قيامها بذلك من عدمه على القانون الداخلي لكل دولة. وفي بعض الدول، تعتبر المعاهدات ذاتية التنفيذ: أي إنه عندما تبرم

* من إعداد بريان ج. أرنولد، مستشار رئيسي بمؤسسة الضرائب الكندية، تورنتو، كندا.

المعاهدة، فإنها تمنح حقوقاً لمقيمي الدول المتعاقدة. وفي دول أخرى، يلزم اتخاذ بعض الإجراءات الإضافية (على سبيل المثال، لا بد من سن أحكام المعاهدة في القانون الداخلي) قبل أن يكون بالإمكان إعطاء منافع بموجب المعاهدة لمقيمي الدول المتعاقدة.

6 - تعتبر المعاهدات، بموجب المادة 26 من اتفاقية فيينا، ملزمة للدول المتعاقدة و على هذه الأخيرة تنفيذها بحسن نية. وهذا هو مبدأ العقد شريعة المتعاقدين. وإذا لم يحترم بلد ما المعاهدات الضريبية التي التزم بها، فقد تجد البلدان الأخرى أنه ليس لها مصلحة في الدخول معه في معاهدات ضريبية.

7 - معظم المعاهدات الضريبية ثنائية. وهناك عدد قليل جداً من معاهدات ضرائب الدخل المتعددة الأطراف (على سبيل المثال، الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية)، لكن الباحثين في شؤون الضرائب ما فتئوا لسنوات عديدة يروجون لإمكانية إبرام معاهدة متعددة الأطراف والمسألة مدرجة حالياً على جدول أعمال مشروع تآكل القاعدة وتحويل الأرباح⁽¹⁾ لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، على الرغم من أن النطاق المحدد للمعاهدة المتعددة الأطراف ليس واضحاً حتى الآن.

8 - ويعتبر مبدأ المعاملة بالمثل مبدأً أساسياً رئيسياً في المعاهدات الضريبية، على الرغم من أن معناه غير واضح بالتحديد. وأحكام المعاهدات الضريبية الثنائية كلها تقريباً قائمة على المعاملة بالمثل. فإذا كانت المادة 10 (أرباح الأسهم) على سبيل المثال، تنص على الحد الأقصى لمعدل الضريبة التي يقتطعها بلد المصدر من أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة للمساهمين المقيمين في الدولة المتعاقدة الأخرى، فإن هذا الحد الأقصى لمعدل الضريبة ينطبق على كل من الدولتين المتعاقدين على قدم المساواة. وينطبق هذا الالتزام المتبادل على كل من الدولتين بغض النظر عن تدفقات الأرباح عبر الحدود؛ وبعبارة أخرى، فإن المادة 10 (وغيرها من أحكام المعاهدة التي تقوم بتوزيع حق التضريب) تنطبق على كل من الدولتين على قدم المساواة، حتى عندما تكون المعاهدة بين بلد متقدم وبلد نام، بحيث تدفع الشركات المقيمة في البلدان النامية أرباح الأسهم للمساهمين المقيمين في البلدان المتقدمة بقدر أكبر مما يقع في الاتجاه المعاكس. وبالمثل، فإن الأحكام الإدارية في المعاهدات الضريبية، كتبادل المعلومات والمساعدة في تحصيل الضرائب، الغرض منها أن يتم استعمالها بشكل متبادل.

(1) منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، خطة العمل بشأن تآكل القاعدة وتحويل الأرباح (باريس، 2013).

ثالثا - أنواع المعاهدات التي تتناول المسائل الضريبية

9 - فيما يلي دراسة معاهدات ضريبة الدخل. إلا أن هناك عدة أنواع أخرى من المعاهدات التي تتناول القضايا الضريبية. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الدول التي تفرض ضرائب على التركات أو الميراث، معاهدات ترمي إلى القضاء على الازدواج الضريبي فيما يتعلق بها. وبالإضافة إلى ذلك، قام العديد من البلدان بالتوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية. وتتناول هذه الاتفاقية قضايا ضريبية إدارية، كتبادل المعلومات، والمساعدة في تحصيل الضرائب وتسوية المنازعات. وبالإضافة إلى ذلك، هناك أنواع عدة من المعاهدات التي تتعامل في المقام الأول مع مسائل غير ضريبية ولكنها تشمل أحكاما تتعلق بالضرائب. وتشمل هذه المعاهدات غير الضريبية اتفاقات النقل الجوي ومعاهدات التجارة والاستثمار، كالاتفاق المنظم لمنظمة التجارة العالمية. و غالبا ما تحتوي هذه الاتفاقات على أحكام استثنائية تبين أن أي قضايا تتعلق بضريبة الدخل تعالج حصرا بموجب معاهدة ضريبة الدخل المبرمة بين البلدان.

10 - وثمة تطور مهم حدث مؤخرا يتمثل في تكاثر الاتفاقات المتعلقة بتبادل المعلومات الضريبية. وتقوم بإبرام هذه الاتفاقات عادة، البلدان ذات الضرائب المرتفعة مع البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو التي ليس لديها ضرائب و التي ليس واردا أن يكون لها معها معاهدة ضريبية. وبوجه عام، تتطلب هذه الاتفاقات من البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو التي ليس لديها ضرائب أن تبادل المعلومات على نفس النحو المنصوص عليه في المادة 26 (تبادل المعلومات) من الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

رابعا - عملية التفاوض على المعاهدات الضريبية

11 - تبدأ عملية التفاوض على المعاهدات الضريبية عادة باتصالات أولية بين البلدان. وعندما يقرر بلد ما الدخول في مفاوضات تتعلق بإبرام معاهدة ضريبية مع بلد آخر، فإنه ينظر في العديد من العوامل وأهمها مستوى التجارة والاستثمار بينهما. وعندما يقرر البلدان التفاوض، فإنهما يتبادلان معاهداتهما النموذجية (أو آخر ما أبرماه من المعاهدات الضريبية، إذا لم يكن لديهما معاهدة نموذجية) ويقومان بترتيب الجدول الزمني للمفاوضات المباشرة. ويتم التفاوض على المعاهدات عادة في جولتين، جولة في كل بلد من البلدين. خلال الجولة الأولى من المفاوضات، يتفق الفريقان المتفاوضان على نص معين - عادة الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة أو منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية - لاستخدامه كأساس للمفاوضات. وبعد

العروض التي يقدمها كل من الجانبين لنظامي الضرائب المحليين، تسير المفاوضات على النص مادة مادة. أما جوانب النص التي لا يتمكن الطرفان من الاتفاق عليها فتوضع عادة بين قوسين معقوفين، على أن ينظر فيها لاحقاً. عندما يتم الاتفاق على صيغة المعاهدة، يوقع الطرفان عليها بالأحرف الأولى. وعندما يتم التوصل إلى هذا الاتفاق، تُتخذ الترتيبات اللازمة للتوقيع على المعاهدة من جانب مسؤول مخول (عادة سفير أو مسؤول حكومي). وبعد التوقيع، يتعين على كل دولة أن تصدق على المعاهدة وفقاً لإجراءات التصديق الخاصة بها. ويتم إبرام المعاهدة بقيام البلدين بتبادل صكّي التصديق ويبدأ نفاذها وفقاً للقواعد المحددة في المعاهدة (المادة 29) (بدء النفاذ) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.

12 - وهكذا، فإن التفاوض على المعاهدات الضريبية يجري على عدة خطوات أو مراحل منفصلة: التوقيع والتصديق والإبرام وبدء النفاذ. وكل خطوة من هذه الخطوات لها معنى خاص و نتائج معينة.

13 - وعندما تُعتمد المعاهدة، فإنه يجوز إدخال تعديلات عليها قد تكون بسيطة أو مهمة بموافقة كلا الدولتين المتعاقبتين. ومن الشائع أن تقوم الدولتان بتعديل المعاهدة الضريبية عن طريق إبرام بروتوكول ملحق بالمعاهدة. وبموجب القانون الدولي، يعتبر الاتفاق الذي يطلق عليه اسم بروتوكول معاهدة تحت اسم مختلف. وهكذا، وكما هو موضح أعلاه، فإنه لا بد من التصديق عليه وفقاً للقواعد المطبقة على المعاهدات قبل أن يصبح نافذاً.

14 - ويجب تعديل قانون الضرائب الداخلي وتفسيره في كثير من الأحيان للاستجابة للظروف الجديدة. ولا تختلف المعاهدات الضريبية عن قانون الضرائب الداخلي في هذا الصدد. ومن الناحية النظرية، فإن المعالجة الصحيحة لحكم معيب من أحكام المعاهدة هو اعتماد تعديل مناسب للمعاهدة بشكل ثنائي. وفي الممارسة العملية، تكون عملية التعديل في كثير من الأحيان بطيئة وصعبة. وليس من غير المألوف أن يستغرق التفاوض على البروتوكول وقتاً طويلاً كالذي يمكن أن تستغرقه المعاهدة. وعندما يتم فتح جانب من جوانب المعاهدة لإعادة التفاوض، تصبح الجوانب الأخرى قابلة للتفاوض أيضاً.

15 - و إلى حد ما، يمكن تحديث المعاهدات الضريبية ، دون إدخال تعديل رسمي عليها، وذلك من خلال العملية التفسيرية. فإجراء الاتفاق المتبادل في معظم المعاهدات على سبيل المثال، يخول السلطات المختصة في الدولتين حل المسائل المتعلقة بالتفسير. وتناقش القواعد العامة لتفسير المعاهدات أدناه.

خامسا - الاتفاقيتان الضريبتان النموذجيتان للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

16 - توجد اتفاقيتان ضريبتان نموذجيتان بارزتان هما الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وبالإضافة إليهما، لدى بعض البلدان معاهداتها الضريبية النموذجية الخاصة بها، غير أنها لا تنشر في معظم الأحيان بل توضع رهن إشارة البلدان الأخرى بغرض التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية. وتعتمد الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة اعتمادا كبيرا على الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

17- وللمعاهدات الضريبية النموذجية تاريخ طويل بدأ بالمعاهدات الدبلوماسية الأولى في القرن التاسع عشر. وكان الهدف من تلك المعاهدات يقتصر على ضمان عدم تعرض دبلوماسيي بلد ما العاملين في بلد آخر للتمييز، ثم جرى توسيع نطاقها لتشمل ضريبة الدخل عندما أصبحت ذات أهمية في مطلع القرن العشرين. وفي أعقاب الحرب العالمية الأولى، بدأت عصبة الأمم بالعمل على وضع معاهدات ضريبية نموذجية منها ما يتعلق بالمسائل المرتبطة بضريبة الدخل و الثروة. وأسفر ذلك العمل عن وضع اتفاقيتين نموذجيتين في عامي 1943 و 1946. غير أنه لم يكن هناك إجماع على قبول هاتين الاتفاقيتين، وتولت بعدها بوضع سنين كل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والأمم المتحدة العمل على وضع اتفاقية نموذجية تكون مقبولة من الجميع.

18- ويبلغ حاليا عدد الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 34 عضوا معظمهم من البلدان الصناعية الكبرى. وقد صدرت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لأول مرة في شكل مشروع في عام 1963. ثم نقحت في عام 1977 و في عام 1992 حيث حُوت إلى نسخة غير مجلدة من أجل تيسير إجراء مزيد من التنقيحات المتكررة. ومنذ ذلك الحين، خضعت للتنقيح مرة كل بضع سنوات، و ذلك تسع مرات، كان آخرها في عام 2014. وتضطلع لجنة الشؤون الضريبية، التي تتكون من كبار موظفي الضرائب من البلدان الأعضاء، بالمسؤولية عن الاتفاقية النموذجية وعن جوانب أخرى من التعاون الدولي في المسائل الضريبية. وتعمل هذه اللجنة من خلال عدة فرق عاملة و من خلالي مركز السياسات والإدارة الضريبية الذي يحتضن أمانتها الدائمة. وتتكون الفرق العاملة من مندوبين من البلدان الأعضاء. يضطلع الفريق العامل الأول، المكلف بالاتفاقيات الضريبية والمسائل ذات الصلة، بالمسؤولية عن الاتفاقية النموذجية، يقوم باستمرار بدراسة المسائل المتصلة بها.

19- ويرفق بالاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعليق مفصل منظم حسب كل مادة على حدة. وقد أصبحت تعليقات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تتسم بأهمية متزايدة فيما يتعلق بتفسير المعاهدات الضريبية وتطبيقها، بما في ذلك بعض المعاهدات المبرمة بين بلدان غير أعضاء في المنظمة. وبغية مراعاة مواقف بعض الدول غير الأعضاء، أتاحت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تلك التعليقات في عام 1997 للعديد من تلك البلدان، بما فيها الأرجنتين والبرازيل وجنوب أفريقيا وروسيا والصين والهند.

20- وتعطي الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الأفضلية للبلدان المصدرة لرأس المال على حساب البلدان المستوردة لرأس المال؛ فهي تقوم في كثير من الأحيان بإلغاء الازدواج الضريبي أو تخفيفه بالاشتراط على بلد المصدر التنازل عن بعض أو كامل حقها الضريبي على بعض أنواع الدخل التي يكتسبها المقيمون في البلد الآخر. وهذه الميزة في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تعتبر مناسبة إذا كان تدفق التجارة والاستثمار بين البلدين متساويا بدرجة معقولة وكان بلد الإقامة يفرض ضرائب على أي نوع من الدخل معفى من الضرائب في بلد المصدر. غير أن الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية قد لا تكون مناسبة بالنسبة للمعاهدات التي انضمت إليها البلدان المستوردة لرأس المال الصافي. ونتيجة لذلك، تقوم البلدان النامية بوضع معاهداتها النموذجية بإشراف الأمم المتحدة.

21- وبدأت الأمم المتحدة العمل على وضع معاهدة نموذجية في عام 1968 مع قيام المجلس الاقتصادي والاجتماعي بإنشاء فريق خبراء الأمم المتحدة المخصص للمعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية عملاً بقراره 1273 (د-43). وقد قام فريق الخبراء بوضع كُتَيْب عن التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، مما أفضى إلى نشر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية في عام 1980. ونُقحت الاتفاقية النموذجية في عام 2001، ثم في عام 2011. وفي عام 2004، تحوّل فريق الخبراء إلى لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية. وتحتفظ اللجنة بتعليقات تفصيلية على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية؛ وهي مسؤولة أيضاً عن نشر العديد من الكُتَيْبَات المفيدة في المسائل الضريبية ذات الأهمية بالنسبة للبلدان النامية، من قبيل أسعار التحويل و تطبيق المعاهدات الضريبية بين البلدان المتقدمة و البلدان النامية. وأعضاء اللجنة هم من موظفي الضرائب الذين ترشحهم حكوماتهم ويعينهم الأمين العام للأمم المتحدة، ويعملون بصفتهم الشخصية. وتنتمي أغلبية بسيطة من أعضاء هذه اللجنة إلى البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة

انتقالية. وتسير اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية وفق النمط الذي حددته الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وتحتوي على العديد من الأحكام التي تطابق، أو تكاد، مثيلاتها في تلك الاتفاقية النموذجية. وبالتالي، فإن من المنطقي بوجه عام، ألا تعتبر اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية اتفاقية مستقلة كلياً، بل على أنها وسيلة لإدخال تعديلات هامة، ولكن بصورة محدودة، على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

22- ويمكن الاختلاف الرئيسي بين الاتفاقيتين النموذجيتين في أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تفرض قيوداً أقل على حقوق بلد المصدر في فرض الضرائب؛ وبالتالي فإن بلدان المصدر تتمتع بموجبها بقدر أكبر من حقوق فرض الضرائب بالمقارنة مع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. على سبيل المثال، و خلافاً للمادة 12 (الإتاوات) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فإن المادة 12 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لا تمنع بلد المصدر من فرض ضريبة على الإتاوات التي يدفعها المقيم في بلد المصدر إلى المقيم في بلد آخر. كما تمنح اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية بلد المصدر حقوقاً في فرض الضرائب على دخل العمل الذي يمارسه غير المقيمين تزيد على ما تمنحه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وعلى سبيل المثال، فإن الأجل ليشكل موقع بناء منشأة دائمة بموجب اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية هي 6 أشهر فقط، بالمقارنة مع 12 شهراً بموجب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وبالإضافة إلى ذلك، تنص اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على أن قيام مؤسسة بتقديم خدماتها في بلد ما لمدة 183 يوماً أو أكثر يجعل منها منشأة دائمة، في حين لا تضيف الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية صفة المنشأة الدائمة إلا على المؤسسة التي تقدم خدماتها من خلال مكان ثابت لنشاطها التجاري الذي يجب أن يكون، وفقاً لتعليق المنظمة على ذلك، مستمراً عموماً لأكثر من ستة أشهر.

23- وكان النجاح الذي أحرزته الاتفاقيتان النموذجيتان للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية نجاحاً باهراً. فجميع المعاهدات الضريبية الثنائية تقريباً تستند إليهما. وكان قبولهما على نطاق واسع، وما نجم عنه من توحيد للكثير من القواعد الضريبية الدولية، من العوامل الهامة في الحد من الازدواج الضريبي الدولي.

24- ويعتبر تغيير الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لتدارك أوجه النقص فيهما والاستجابة لما يستجد من تطورات أمراً بالغ الصعوبة. ويتمثل أحد مصادر الصعوبة في أن البلدان لا تتمكن من ملاءمة المعاهدات الضريبية القائمة لديها مع التنقيح الذي طال الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة أو الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون

والتنمية الاقتصادية، إلا من خلال إعادة التفاوض على هذه المعاهدات. وبالمقابل، فإن تغيير شرح الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة أو الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أسهل بكثير من تغيير هاتين الاتفاقيتين في حد ذاتهما. وبالتالي، إذا ما تم تنقيح شرح ما، فإن بإمكان السلطات الضريبية في البلدان تفسير المعاهدات القائمة في ضوءه دونما حاجة إلى إعادة التفاوض على المعاهدات القائمة.

25- وبخلاف الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، تجسد الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مواقف البلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية. ويمكن للبلدان الأعضاء التي لا توافق على أحد جوانب الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن تسجل تحفظاً على الحكم موضوع الخلاف. وترد هذه التحفظات في شرح الاتفاقية النموذجية، وتفيد بأن البلد يعتزم ألا يعتمد في معاهداته الضريبية ذلك الحكم بعينه الوارد في الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وقد سجّل معظم البلدان تحفظات على بعض جوانب هذه الاتفاقية. فعلى سبيل المثال، سجّل العديد من البلدان تحفظات على المادة 12، التي تتناول الإتاوات، وذلك بتأكيد عزمها فرض ضرائب في المنبع على تلك الإتاوات.

26- كما يتضمن شرح الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ملاحظات تقدمها بلدان معينة بشأن جوانب محددة من تلك التعليقات. وتسجل البلدان تلك الملاحظات للإشارة إلى عدم موافقتها على تفسير المعاهدة على نحو ما ورد في التعليق. وإذا ما أدلى بلد ما بملاحظة فهذا لا يعني أنه يرفض ذلك الحكم من أحكام الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بالتحديد (أي أنه لا يكون قد سجل تحفظاً على ذلك الحكم). بل الغرض من الملاحظة هو الإشارة إلى أن البلد قد يدرج ذلك الحكم في معاهداته ولكن مع تفسيره وتطبيقه بصورة تختلف عن التفسير المكرس في التعليق.

سادساً - مضمون المعاهدة الضريبية النموذجية

27 - يرد فيما يلي وصف موجز للبنية والأحكام الرئيسية لأي معاهدة ضريبية نموذجية ثنائية تستند إلى الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية.

28 - ويتألف الفصل الأول من المادة 1، التي تحدد الأشخاص الذين تؤثر المعاهدة على التزاماتهم الضريبية، وهم عموماً المقيمون في الدول المتعاقدة، والمادة 2، التي تبين الضرائب المشمولة بالمعاهدة، وهي عموماً ضرائب الدخل والضرائب على الثروة التي تفرضها الدول المتعاقدة وتقسيماتها السياسية.

29 - ويقدم الفصل الثاني تعاريف المصطلحات الهامة المستخدمة في المعاهدة، بما في ذلك تعاريف عامة في المادة 3، وتعريف لمصطلح "المقيم" في المادة 4، وتعريف لمصطلح "المنشأة الدائمة" في المادة 5.

30 - ويتضمن الفصل الثالث ما يشار إليه كثيراً بالقواعد التوزيعية في المعاهدة. وتتناول المواد من 6 إلى 21 مختلف أنواع الدخل الذي يكتسبه المقيم في إحدى الدولتين أو في كليتهما معاً. وتحدد هذه الأحكام بوجه عام، ما إذا كان بإمكان إحدى الدولتين المتعاقدين فقط أو كليتهما معاً - الدولة التي يقيم فيها دافع الضرائب (بلد الإقامة) والدولة التي ينشأ فيها الدخل أو يكون فيها مصدر الدخل (بلد المصدر) - أن تفرض ضرائب على الدخل وما إذا كان معدل الضريبة المفروضة محدوداً. وفيما يلي سرد بالمواد وأنواع الدخل:

المادة 6 - الدخل المتأتي من الممتلكات العقارية؛

المادة 7 - أرباح المؤسسات؛

المادة 8 - الدخل المتأتي من تشغيل السفن أو الطائرات في النقل الدولي ومن تشغيل المراكب في النقل عبر المجاري المائية الداخلية؛

المادة 9 - الأرباح المتأتية من المؤسسات الشريكة و أسعار التحويل؛

المادة 10 - أرباح الأسهم؛

المادة 11 - الفائدة؛

المادة 12 - الإتاوات؛

المادة 13 - أرباح رأس المال؛

المادة 14 - الدخل المتأتي من الخدمات المهنية والمستقلة؛

المادة 15 - الدخل المتأتي من المهن التابعة؛

المادة 16 - مكافآت المديرين و أجور كبار المسؤولين الإداريين؛

المادة 17 - الدخل الذي يكتسبه الفنانون (الترفيهيون) والرياضيون؛

المادة 18 - المعاشات التقاعدية و مدفوعات الضمان الاجتماعي؛

المادة 19 - الدخل الذي يكتسبه الموظفون الحكوميون؛

المادة 20 - الدخل الذي يكتسبه الطلاب والمتدربون و المتمرنون؛

المادة 21 - عناصر الدخل الأخرى؛ أي الدخل الذي لا تتناوله المواد من 6 إلى 20.

31- و يتناول الفصل الرابع الضرائب المفروضة على رأس المال (وليس على الدخل المتأتي من الثروة).

32 - ويعرض الفصل الخامس طريقتين بديلتين لإلغاء الازدواج الضريبي: المادة 23 ألف (طريقة الإعفاء) والمادة 23 باء (طريقة الخصم). وبشكل عام، إذا كان يحق للدولة المتعاقدة التي ينشأ فيها الدخل فرض ضرائب على الدخل بموجب القواعد الواردة في المواد من 6 إلى 21، فإن الدولة المتعاقدة التي يقيم فيها دافع الضريبة ملزمة بإزالة الازدواج الضريبي. وبموجب طريقة الإعفاء، يستثنى بلد الإقامة أو يعفي الدخل من الضريبة في بلد الإقامة. أما طريقة الخصم، فيفرض بلد الإقامة بموجبها ضريبة على الدخل لكنه يخصم من هذه الضريبة مقدار ضريبة الدخل المدفوعة في بلد المصدر.

33- ويحمل الفصل السادس عنوان "أحكام خاصة". وتنص المادة 24 على الحماية من مختلف أشكال التضريب التمييزي من قبل بلد المصدر وبلد الإقامة. وتنص المواد 25 و 26 و 27 على أنواع هامة للتعاون الإداري بين الدول المتعاقدة. وتنص المادة 25 على إجراءات للتراضي بغية تسوية النزاعات المتعلقة بتطبيق المعاهدة؛ وتتناول المادة 26 تبادل المعلومات بين الدولتين؛ وتوفر المادة 27 قواعد للدولتين المتعاقدتين للمساعدة المتبادلة على تحصيل ضرائب كل منهما. أما المادة 28 فهي تنص فقط على أن ليس في الاتفاقية ما يخل "بلامتيازات الضريبة" التي يتمتع بها أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون القنصليون بموجب القانون الدولي أو الاتفاقات الدولية الأخرى.

34- ينص الفصل السابع على القواعد التي تحكم نفاذ المعاهدة، و إنهاءها.

سابعاً - العلاقة بين المعاهدات الضريبية والقانون الداخلي

35 - تتسم العلاقة بين المعاهدات الضريبية والتشريعات الضريبية الداخلية بالتعقيد في كثير من البلدان. و المبدأ الأساسي هو أن أحكام المعاهدة هي التي ينبغي أن تسود إذا ما تعارضت مع أحكام القانون الداخلي. وفي بعض البلدان - كفرنسا مثلاً - يحظى هذا المبدأ بطابع دستوري. وفي بلدان أخرى كثيرة، يخول القانون الداخلي الحكومة صراحةً تجاوز أحكام المعاهدة الضريبية. فالتفوق التشريعي على سبيل المثال، قاعدة أساسية من قواعد القانون في كثير من

الديمقراطيات البرلمانية. ويتضح بالتالي أنه يجوز للتشريعات الضريبية المحلية في هذه البلدان تجاوز المعاهدات الضريبية. غير أن المحاكم في هذه البلدان قد تطلب من السلطة التشريعية الإشارة صراحة إلى عزمها على تجاوز المعاهدة قبل إنفاذ القانون الداخلي الذي يتعارض معها. و يجوز للمحكمة أيضا أن تجتهد لإيجاد أرضية للتوفيق في حال أي تعارض ظاهر بين المعاهدة والتشريع الداخلي.

36 - تنطبق المعاهدات الضريبية بوجه عام على جميع ضرائب الدخل والضرائب على الثروة التي تفرضها الدول المتعاقدة، بما في ذلك الضرائب التي تفرضها حكومات المقاطعات (الولايات)، والحكومات المحلية والحكومات دون الوطنية الأخرى. غير أن الولاية الدستورية أو التقاليد الراسخة في بعض الدول الاتحادية تقيّد صلاحية الحكومة المركزية في الدخول في معاهدات ضريبية تحد من صلاحيات الحكومات دون الوطنية في هذه الدول في فرض الضرائب. وعليه، فإن المعاهدات الضريبية لتلك الدول الاتحادية لا تنطبق إلا على الضرائب الوطنية. وهذه هي الحال فيما يتعلق بكل من كندا والولايات المتحدة الأمريكية. وفي ظل هذه الظروف، يجوز للحكومة دون الوطنية فرض الضرائب بطريقة غير متاحة للحكومة المركزية.

37 - و بصورة عامة، لا تنص أحكام المعاهدات الضريبية على فرض ضرائب. فالضرائب يفرضها القانون الداخلي؛ ولذا فإن المعاهدات الضريبية تحد من الضرائب التي تفرضها الدولة لولا وجود تلك المعاهدات. وفي الواقع، فإن المعاهدات الضريبية هي معاهدات ذات طابع يهدف في المقام الأول إلى التخفيف من العبء الضريبي. وبالمثل، فإن تلك المعاهدات لا تمنح حقوقا في فرض الضرائب، رغم كثرة ما يُزعم بأنها تفعل ذلك. وفي ضوء هذا المبدأ الأساسي، يكون من الواجب في العادة قبل تطبيق أحكام معاهدة ضريبية، تحديد ما إذا كان المبلغ المعني خاضعا للضريبة المحلية أم لا. وإذا كان هذا المبلغ غير خاضع للضريبة بموجب القانون الداخلي، فلا حاجة للنظر في المعاهدة. ولنفتراض على سبيل المثال، أن الفائدة التي يدفعها مقيم في إحدى الدولتين إلى مقيم في الدولة الأخرى تخضع، بموجب أحكام معاهدة بين البلد ألف والبلد باء، للحد الأقصى من معدل الاقتطاع الضريبي البالغ 15 في المائة. فإذا كانت الفائدة المدفوعة من شركة مقيمة في البلد ألف إلى جهة مقرضة مستقلة تقيم في البلد باء معفاة من الضريبة بموجب قانون البلد ألف، فإن المعاهدة لا تمنح البلد ألف الحق في فرض ذلك المعدل من الاقتطاع الضريبي البالغ 15 في المائة على تلك الفائدة.

38 - ومع ذلك، فإن مسألة إعطاء المعاهدات الضريبية الحق في فرض الضرائب بشكل مستقل عن القانون الداخلي هي مسألة تعود إلى القانون الداخلي. ينص القانون الداخلي

لبعض البلدان - كفرنسا مثلاً - على أن لها الحق في فرض ضريبة على أي مبلغ ليس محظوراً عليها فرضها بموجب شروط المعاهدة.

39 - ولا تؤدي أحكام المعاهدات الضريبية إلى إزاحة أحكام القانون الداخلي بشكل كامل. انظر مثلاً في حالة يُعتبر فيها شخص ما مقيماً في البلد ألف بموجب قانونه الداخلي ويُعتبر أيضاً مقيماً في البلد باء بموجب قانونه الداخلي. وإذا ما اعتُبر الشخص مقيماً في البلد ألف بموجب قاعدة الترحيح في المعاهدة بين البلدين ألف وباء (توفر المادة 4 (2) (المقيم) من كلٍ من الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سلسلة من القواعد تجعل الشخص المقيم في كلا البلدين مقيماً في بلد واحد فقط لأغراض المعاهدة)، فإن الشخص يصبح مقيماً في البلد ألف لأغراض المعاهدة لكنه يظل مقيماً في البلد باء لأغراض قانونه الداخلي فيما يتعلق بكافة الأغراض التي لا تتأثر بالمعاهدة. ولذا، فإذا قام الشخص، على سبيل المثال، بتسديد أرباح على الأسهم أو الفوائد أو الإتاوات إلى أشخاص غير مقيمين في البلد باء، فإن الشخص يخضع لأي التزامات اقتطاع يفرضها البلد باء على مثل هذه المدفوعات لأن الشخص يظل مقيماً في البلد باء.

40 - و ما فتئت بعض البلدان تقوم أحياناً بسن تشريعات لتعديل أو قلب تفسير أعطته محكمة محلية للمعاهدة الضريبية. وقد لا يتسبب مثل هذا التشريع، الذي تم سنه بحسن نية، في انتهاك التزامات البلد التي تفرضها عليه معاهداته الضريبية. وغالباً ما يتشاور البلد الذي يتجاوز معاهداته الضريبية على هذا النحو مع شركائه في المعاهدة ليبرهن على حسن النية ويدراً أوجه سوء الفهم.

41 - و قد تسعى بعض البلدان إلى منع الطعن أمام المحاكم في بعض التشريعات الضريبية الداخلية على أساس المعاهدات الضريبية للبلد، من خلال النص على أن التشريع الجديد يهيمن على أحكام أي معاهدة ضريبية تتعارض معه. والأرجح أن أشهر حالات تجاوز المعاهدات وأكثرها إثارة للجدل هي تلك التي اعتمدتها الولايات المتحدة؛ بيد أن بلداناً أخرى فعلت ذلك أيضاً في بعض الأحيان. وتُمثل المعاهدات التزامات رسمية ينبغي عدم تجاهلها إلا في ظروف استثنائية. وفي الوقت نفسه، يجب أن تكون الدول قادرة على تعديل أحكام تشريعاتها الضريبية الداخلية للحفاظ على مواكبتها للتطورات وتوضيح الصعوبات المتعلقة بالتفسير.

42 - و لا يعمل الكثير من أحكام المعاهدات الضريبية بشكل مستقل عن القانون الداخلي، لأن هذه الأحكام تتضمن إشارات صريحة إلى معنى المصطلحات بموجب القانون الداخلي. على سبيل المثال، و حسب المادة 6 "دخل الممتلكات العقارية" فإن الدخل الناتج عن الممتلكات العقارية المتواجدة في بلد ما يمكن أن يخضع للضريبة في هذا البلد. ولهذا الغرض،

يكون لمصطلح "الممتلكات العقارية" المعنى الذي يعطيه له قانون البلد الذي توجد فيه تلك الممتلكات. وإضافة إلى ذلك، تنص المادة 3 (2) (تعريف عامة)، التي تُناقش أدناه، على أن يكون لأي مصطلح لم يرد تعريفه في المعاهدة المعنى الذي يفيد بمقتضى قانون البلد الذي تنطبق عليه المعاهدة. وفي مقابل ذلك، ففي بعض البلدان التي يستخدم قانونها الداخلي مصطلحات مستخدمة أيضا في المعاهدة، يجوز تفسير معنى تلك المصطلحات لأغراض القانون الداخلي وفقا لمعنى المصطلحات لأغراض المعاهدة.

ثامنا - أهداف المعاهدات الضريبية

43 - ترمي المعاهدة الضريبية، بوجه عام، إلى تيسير التجارة والاستثمار عبر الحدود عن طريق إزالة العقبات الضريبية أمام تلك التدفقات عبر الحدود. و ينضاف إلى هذا الهدف الواسع العديد من الأهداف التنفيذية الأكثر تحديدا.

44 - ويمكن القول بأن الهدف التنفيذي الأهم للمعاهدات الضريبية الثنائية هو إزالة الازدواج الضريبي. فإذا ما فُرضت ضرائب على الدخل المكتسب من التجارة و الاستثمار عبر الحدود من قِبل بلدين أو أكثر بدون أي تخفيف، فمن البديهي أن مثل هذا الازدواج الضريبي سيكون من شأنه تثبيط التجارة و الاستثمار. و يرمي الكثير من الأحكام الموضوعية للمعاهدة الضريبية الثنائية النموذجية إلى تحقيق هذا الهدف. و على سبيل المثال، تحتوي المادة 4 (2) (المقيم) من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على قواعد للترجيح لجعل دافع الضرائب الذي يُعتبر لولا هذه القواعد مقيما في كلا البلدين، مقيما في أحد البلدين فقط لأغراض المعاهدة. كما تحد هذه القواعد من الضريبة التي يفرضها بلد المصدر على أنواع معينة من الدخل أو تزيلها، و تُلزم بلدان الإقامة بتخفيف ضرائب بلد المصدر سواء عن طريق خصم الضرائب التي تُجبي في الخارج أو الإعفاء من الضريبة على الدخل المتأتي من مصدر أجنبي.

45 - و كان تركيز المعاهدات الضريبية أصلا منصبا بشكل شبه حصري على حل مشكلة الازدواج الضريبي. و كانت الشركات المتعددة الجنسيات تواجه مخاطر الازدواج الضريبي الكبير، ولم يكن يمنح التخفيف من الازدواج الضريبي سوى عدد قليل من البلدان من جانب أحادي، و كانت شبكات المعاهدات حديثة الإنشاء. بيد أن حلول معظم مشكلات الازدواج الضريبي الكبرى عن طريق المعاهدات قد صيغت في منتصف القرن العشرين، وهي الآن مقبولة بشكل روتيني من قِبل الدول حينما تبرم معاهدات ضريبية. ويتمثل الاستثناء الكبير الوحيد في مشكلة الازدواج الضريبي الناجم عن قيام البلدان بالتطبيق غير المتسق لأسلوب التسعير التنافسي لتحديد أسعار التحويل للمعاملات بين الأشخاص ذوي الصلة.

46 - و ينبغي ألا يؤدي التركيز التاريخي على إزالة الازدواج الضريبي إلى حجب واقع أن لمعظم المعاهدات الضريبية هدفا تنفيذيا يتسم بالقدر نفسه من الأهمية - منع التهرب من الضرائب وتجنب ازدواج الإعفاء الضريبي. وبعبارة أخرى، فإن المبدأ الأساسي يتمثل في أنه ينبغي تطبيق المعاهدات لضمان فرض الضرائب على الدخل مرة واحدة فحسب. ويقابل هذا الهدف إزالة الازدواج الضريبي. فمثلما أن الازدواج الضريبي يضع عقبة غير ملائمة أمام التجارة الدولية، فإن التسامح مع التهرب و الغش الضريبيين يوفر حافزا غير ملائم لمثل تلك التجارة. وبالرغم من أن منع التهرب و الغش الضريبيين يمثل هدفا لأغلب المعاهدات الضريبية التي يعترف بها كل من الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فإن المعاهدات الضريبية النموذجية لا تضم سوى القليل من الأحكام الرامية إلى تحقيق ذلك الهدف.

47 - علاوة على المهدفين التنفيذيين الرئيسيين للمعاهدات الضريبية، توجد عدة أهداف إضافية. وثمة هدف إضافي يتمثل في إزالة التمييز ضد الرعايا الأجانب وغير المقيمين. فأبي بلد يدخل في معاهدة يحرص على ضمان معاملة المقيمين فيه الذين يقومون بأعمال تجارية في دولة متعاقدة أخرى على قدم المساواة مع المقيمين في تلك الدولة الأخرى ممن يقومون بالأنشطة ذاتها. ويتمثل هدف إضافي ثان في تيسير التعاون الإداري بين الدول المتعاقدة. ولهذا التعاون الإداري ثلاثة أبعاد رئيسية: تبادل المعلومات، والمساعدة في جباية/تحصيل الضرائب، وتسوية المنازعات.

48 - ويمكن أن يكون تبادل المعلومات في المعاهدة الضريبية النموذجية أداة هامة في مكافحة التهرب و الغش الضريبيين و في ضمان حصول دافعي الضرائب على المنافع التي توفرها المعاهدة. وتنص الاتفاقيتان النموذجيتان لكل من الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أن تقوم كل دولة متعاقدة بجباية/تحصيل الضرائب التي تفرضها الدولة الأخرى كما لو كانت ضرائبها. و أخيرا، يوفر معظم المعاهدات آلية - إجراءات التراضي - لتسوية المنازعات المتعلقة بتطبيق المعاهدة. وغالبا ما تُستخدم هذه الإجراءات في حل المنازعات المتعلقة بأسعار التحويل.

49 - ويتمثل أحد أهم آثار المعاهدات الضريبية في توفير اليقين لدافعي الضرائب. ويمثل اليقين بشأن الآثار الضريبية للاستثمار عبر الحدود عاملا هاما في تيسير مثل هذا الاستثمار. ويبلغ العمر المتوسط للمعاهدات الضريبية حوالي 15 عاما. ونتيجة لذلك، فإن المستثمرين غير المقيمين يعلمون أن القيود الأساسية المفروضة في المعاهدة على حق بلد المصدر في فرض الضرائب تظل نافذة، بالرغم من أي تغييرات في القوانين الضريبية لبلد المصدر. فإذا قامت الشركة ألف، المقيمة في البلد ألف، على سبيل المثال، بالترخيص لمقيمين في البلد باء باستخدام

الممتلكات غير المادية التي توفرها الشركة ألف، فإن الشركة ألف ستعرف (مثلا) أن معدل الضريبة المقتطعة على عائدات الملكية المنصوص عليه في المعاهدة بينها وبين البلد باء سيظل ساريا حتى لو زاد البلد باء ذلك المعدل بموجب قانونه المحلي.

50 - و بالرغم من أن ذلك قد لا يكون هدفا للمعاهدة الضريبية، فإن توزيع إيرادات الضرائب الناجمة عن النشاط عبر الحدود بين الدولتين المتعاقدين يُشكّل بالتأكيد أحد آثار المعاهدة. و نتيجة لذلك، ينبغي للمفاوضين على المعاهدة أن يكونوا واعين تماما بأن أحكام المعاهدات التي يدخلون فيها ستحدد مقدار الدخل الضريبي الذي سيكون خاضعا للضرائب المحلية. وإذا وافق بلد ما على سبيل المثال، على معدل للضرائب على الفوائد يبلغ 5 في المائة بموجب المادة 11 (الفائدة)، فإن الضريبة التي سيحصل عليها على الفوائد التي يدفعها المقيمون في البلد للمقرضين المقيمين في البلد الآخر ستقتصر على 5 في المائة من مجموع الفوائد المدفوعة، وستمثل الإيرادات الضريبية للبلد الآخر في المعدل الضريبي الذي يفرضه البلد الآخر على المقيمين فيه مخصصا منه الضريبة البالغة 5 في المائة المدفوعة لبلد المصدر.

تاسعا - تفسير المعاهدات الضريبية

51 - يُشكّل تفسير المعاهدة الضريبية مهمة يجب أن يضطلع بها دافعو الضرائب والسلطات الضريبية والمحاكم المحلية. ومن منظور تبسيطي، يمكن تفسير المعاهدات الضريبية تفسيراً واسعاً على نحو يؤدي إلى أعمال أغراضها المتوخاة، أو تفسيراً ضيقاً للالتزام الصارم بصياغتها الحرفية.

52 - و ثمة بعض التشابه بين تفسير المعاهدات الضريبية وتفسير التشريعات الضريبية الداخلية. وعلى سبيل المثال، ثمة أهمية بوجه عام لمعنى الكلمات وللسياق الذي تُستخدم فيه وللغرض من الحكم في تفسير المعاهدات والتشريعات الضريبية الداخلية على السواء. وقد تميل السلطات الضريبية والمحاكم إلى تفسير المعاهدات الضريبية بنفس الطريقة التي تفسر بها التشريعات الضريبية الداخلية. ولكن توجد مع ذلك عدة اختلافات هامة بين المعاهدات الضريبية والتشريعات الضريبية الداخلية، تتمثل فيما يلي:

(أ) حيث إن كل معاهدة تربط دولتين متعاقدين، فإنه ينبغي حل المسائل المتعلقة بالتفسير عن طريق الرجوع إلى نوايا الدولتين وتوقعاتهما معا؛

(ب) المعاهدات الضريبية موجهة إلى جمهور أوسع من التشريعات الداخلية، و يتمثل في الحكومة ودافعي الضرائب في كل بلد؛

(ج) لا تصاغ المعاهدات الضريبية في معظم الأحيان بنفس المصطلحات المستخدمة في التشريع الداخلي. فعلى سبيل المثال، تستخدم اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية ، مصطلح ”المؤسسة“، الذي لا يستخدم في التشريعات الداخلية للعديد من البلدان؛

(د) تتسم المعاهدات الضريبية بالطابع التخفيفي أساسا، على النحو الوارد أعلاه؛ فهي لا تفرض ضرائب؛

(هـ) لا يوجد نظير للاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وللشروح الخاصة بهما في سياق التشريعات الضريبية الداخلية.

53 - في ضوء هذه الاختلافات، فإن المسألة الجديرة بالنظر هي ما إذا كان من الملائم اعتماد نهج تفسيري آخر للمعاهدات الضريبية.

54 - و لما كانت المعاهدات الضريبية معاهدات، فإن تفسيرها تحكمه اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات (اتفاقية فيينا)، التي تنطبق على جميع المعاهدات وليس فقط على المعاهدات الضريبية. وقد وقعت على اتفاقية فيينا بلدان كثيرة وهي تلتزم بشروطها. ولكن حتى البلدان التي لم تفعل ذلك قد تكون ملزمة بأحكامها لأنها تمثل تدوينا للقانون الدولي العربي، الملزم لجميع الدول.

55 - وتنص القاعدة الأساسية للتفسير في المادة 31 (1) من اتفاقية فيينا على ما يلي:

تفسر المعاهدة بحسن نية ووفقاً للمعنى العادي الذي يعطى لألفاظها ضمن السياق الخاص بموضوعها والغرض منها.

56 - ويشمل السياق بموجب المادة 31 (2) نص المعاهدة و أي اتفاق يتعلق بالمعاهدة أبرم بين الأطراف بمناسبة عقدها و أي صك صدر عن أحد الأطراف وقبله الطرف الآخر. وعلى سبيل المثال، تصدر الولايات المتحدة شرحا تقنيا لكل من معاهداتها الضريبية، وأعلنت كندا علنا قبولها للشرح التقني للولايات المتحدة للمعاهدة المبرمة بين الولايات المتحدة وكندا. وإضافة إلى ذلك، فبموجب المادة 31 (3)، ينبغي مراعاة الاتفاقات اللاحقة بين الأطراف والممارسات اللاحقة بشأن تفسير المعاهدة وأي قاعدة من قواعد القانون الدولي قابلة للتطبيق بالإضافة إلى السياق. ولذلك، على سبيل المثال، إذا قامت السلطات المختصة للدولتين بإبرام اتفاق بشأن تفسير المعاهدة، فإنه يتعين أن يراعى هذا الاتفاق لأغراض تفسير المعاهدة كما لو كان مدرجا في المعاهدة ذاتها.

57 - ويعتبر النهج المتبع في التفسير في المادة 31 (1) من اتفاقية فيينا بديها. فمن الواضح أن من المعقول أن تكون الخطوة الأولى في العملية التفسيرية هي النظر في المعنى العادي

لكلمات المعاهدة، ولكن هذه الكلمات يجب أن تُقرأ في سياق المعاهدة ككل، لأن معنى الكلمات يكون دائما مرتبطا بالسياق الذي تُستخدم فيه. وأخيرا، من المعقول أيضا تفسير شروط المعاهدة في ضوء غرضها لأن من البديهي أن تحاول الدول المتعاقدة تحقيق شيء ما من خلال الدخول في المعاهدة والاتفاق على شروطها.

58 - على الرغم من أن المادة 31 (1) من اتفاقية فيينا تعتبر معقولة، فإنه لا بد من الإقرار أيضا بأنها غامضة ولا تقدم أي توجيهات واضحة ومفيدة بشأن تفسير المعاهدات. والأهم من ذلك، أنها لا تشير (وسيكون من المستحيل بالنسبة لأي قواعد تفسيرية القيام بذلك بطريقة معقولة) إلى مدى الأهمية التي يمكن إعطاؤها للمعنى العادي للكلمات وسياق الأحكام ذات الصلة من المعاهدة في أي حالة معينة والغرض منها. فإذا كان هناك على سبيل المثال، تضارب بين المعنى العادي للكلمات والغرض من الحكم ذي الصلة، فإن المادة 31 (1) لا تشير إلى الكيفية التي يتعين بها إيجاد حل للتضارب.

59 - وبموجب المادة 32 من اتفاقية فيينا، فإن العناصر الأخرى، المشار إليها على أنها وسائل تكميلية للتفسير والتي تشمل الأعمال التحضيرية للمعاهدة و ظروف عقدها، يجب النظر إليها فقط لتأكيد المعنى المترتب عن تطبيق المادة 31 أو لتحديد المعنى حين يؤدي التفسير وفقا للمادة 31 إلى نتيجة ملتبسة أو غامضة أو غريبة أو غير معقولة.

60 - وعلى الرغم من أن الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وشروحهما تشكل مصدرا هاما من أجل تفسير المعاهدات الضريبية، فمن الواضح أنهما غير ملزمتين. كما أن وضعهما القانوني بمقتضى أحكام اتفاقية فيينا غير واضح. وتبدو الاتفاقيتان والشروح للوهلة الأولى، وسائل تكميلية للتفسير بموجب المادة 32. وإذا كان الأمر كذلك، فإنه قد يُنظر إليها على أنها ذات صلة أو أهمية محدودة، لأنه لا يمكن استخدامها إلا لتأكيد المعنى المترتب، بخلاف ذلك، عن تطبيق مبادئ التفسير الواردة في المادة 31، أو، على النحو المذكور أعلاه، لتحديد المعنى إذا كان التفسير وفقا للمادة 31 ملتبسا أو غامضا أو لا معنى له أو غير معقول. ولا تريد لجنة خبراء الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن يكون للاتفاقيتين النموذجيتين والشروح مثل هذا الدور المحدود. وتنص مقدمة الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة على أنه إن كانت أحكامها والشروح المتعلقة بها غير واجبة النفاذ ولا ينبغي اعتبارها بمثابة توصيات رسمية، فهي "ترمي إلى تسهيل التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية الثنائية، وتفسيرها، وتطبيقها العملي بناء على أحكامها". وبالمثل، تشير مقدمة الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى أن الشروح يمكن أن تساعد كثيرا في تطبيق الاتفاقيات وتفسيرها، ولا سيما، في تسوية أي منازعات. غير أن من الصعب تبرير

إدراج الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وشروحهما كجزء من سياق معاهدة ما بموجب المادة 31 من اتفاقية فيينا، لا سيما إذا جرى إبرام المعاهدة قيد التفسير قبل تنقيح الجانب المحدد من الشرح ذي الصلة.

61 - وبالرغم من أن وضع الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وشروحها في إطار اتفاقية فيينا أمر مثير للجدل في أوساط الباحثين في المسائل الضريبية الدولية، فإن المسألة على ما يبدو ذات طابع نظري أساسا وليست لها أهمية عملية كبيرة. وفي القضايا المتعلقة بالمعاهدات المقدمة من جميع البلدان تقريبا، عادة ما تعطي المحاكم أهمية كبيرة للاتفاقيتين النموذجيتين والشروح المرتبطة بهما.

62 - ومن المهم تفسير المعاهدات الضريبية بنفس الطريقة في كلا البلدين (مبدأ التفسير الموحد)، وإلا فإنه من الوارد أن يخضع دخل للضريبة مرتين أو أن لا يخضع لها على الإطلاق. هب مثلا أن شخصا "س"، وهو مقيم في البلد ألف، يؤدي خدمات في البلد باء لمدة تزيد على 183 يوما لصالح الشركة "ج". وتسفر الخدمات عن ناتج عمل تستخدمه الشركة "ج". ويتقاضى الشخص أجرا من الشركة جيم يوصف في قوانين البلد باء بأنه تعويض على أداء الخدمات في البلد باء. وعلى النقيض من ذلك، يصف البلد ألف الأجر على أنه إتاوة مقابل السماح للشركة جيم باستخدام ناتج عمل الشخص "س". وبموجب المعاهدة الضريبية المبرمة بين البلدين، تكون أتعاب الخدمات الشخصية خاضعة للضرائب في الدولة المصدر وتكون الإتاوات خاضعة للضرائب فقط في دولة الإقامة (كما هو الحال بموجب المادة 12 (الإتاوات) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادية). وفي ظل هذه الظروف، سيخضع الشخص "س" للازدواج الضريبي ما لم تستطع السلطات المختصة في البلدين حل هذه المسألة.

63 - ولبعض البلدان أكثر من لغة رسمية واحدة. وعندما تبرم هذه البلدان معاهدات ضريبية، قد تكون هناك صيغ رسمية متعددة للمعاهدة بلغات مختلفة. وتنص المادة 33 من اتفاقية فيينا، في ما يخص المعاهدات الضريبية المبرمة بلغات متعددة، على أنه يكون لجميع نصوص المعاهدة نفس الحجية ما لم تنص أحكام المعاهدة على أنه عند الاختلاف يسود نص معين. وتقرر بعض البلدان التي تبرم معاهداتها الضريبية بلغات متعددة، مثل الصين، بأن الصيغة الإنكليزية للمعاهدة هي التي تكون ذات حجية عندما تتعارض النصوص.

64 - وعلاوة على أحكام اتفاقية فيينا، تتضمن المعاهدات الضريبية المبنية على الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية قاعدة داخلية للتفسير. إذ تنص المادة 3 (2) (التعاريف العامة) من الاتفاقيتين المذكورتين على أنه يكون لأي مصطلح

يستخدم في معاهدة ما لم يرد تعريفه المعنى الذي يفيد في إطار القانون الداخلي للبلد الذي يطبق المعاهدة ما لم يقتض السياق خلاف ذلك. ومن ثم، فإن تطبيق المادة 3 (2) ينطوي على عملية تتكون من ثلاث مراحل هي:

(أ) هل تنص المعاهدة على تعريف للمصطلح؟

(ب) إذا كانت المعاهدة لا تنص على تعريف، ما هو المعنى المحلي (وليس بالضرورة التعريف في القانون الداخلي) لهذا المصطلح؟

(ج) هل يتطلب سياق المعاهدة معنى مختلفا عن المعنى المحلي؟

65 - والخطوة الأولى ليست بالبساطة التي تبدو. فبعض التعاريف الواردة في المعاهدات الضريبية شاملة. وتعرف المادة 3 (1) (أ) "الشخص" على أنه يشمل الفرد والشركة وأي مجموعة أخرى من الأشخاص. وعلى النقيض من ذلك، فإن تعريف الشركة في المادة 3 (1) (ب) حصري ("يقصد بمصطلح الشركة ..."). وبوجه عام، يعني التعريف الشامل أن المصطلح له معناه العادي مضافة إليه المعاني الأخرى المذكورة بصورة محددة. وينبغي أن تطبق المادة 3 (2) لتحديد المعنى العادي، في إطار القانون الداخلي، للمصطلحات التي تم تعريفها تعريفا حصريا، مثل مصطلح "شخص"، على الرغم من أنها ليست واضحة تماما. وعلاوة على ذلك، كثيرا ما تتضمن التعاريف الواردة في المعاهدة مصطلحات غير معروفة. وعلى سبيل المثال، لا يرد تعريف لمصطلحي "الشخص" و "مجموعة الأشخاص" في المادة 3 (1) (أ). وينبغي أيضا أن تستمد هذه المصطلحات معانيها من القانون الداخلي بموجب المادة 3 (2)، على الرغم، مرة أخرى، من أن هذه النتيجة غير واضحة تماما.

66 - وقد يكون من الصعب أيضا تحديد معنى مصطلح ما في إطار القانون الداخلي. إذ تُفرض التشريعات الضريبية المحلية عموما على الآثار القانونية للمعاملات و الوضع القانوني للأشخاص بموجب القانون العام. وتُسلّم المادة 3 (2) صراحة بأن المعنى المحلي لمصطلح مستخدم في معاهدة من المعاهدات يجوز أن يُستمد من القانون الداخلي العام بدلا من القانون الضريبي الداخلي. إلا أنه عندما ينص القانون الضريبي الداخلي على معنى لمصطلح ورد في المعاهدة دون تعريف، تنص المادة 3 (2) على أنه تعطى الأسبقية لمعنى المصطلح بمقتضى القانون الضريبي للبلد على معناه في القوانين الداخلية الأخرى. غير أن أي مصطلح لم يرد تعريفه قد يكون له أكثر من معنى لأغراض القانون الضريبي للبلد. وفي هذه الحالة، ينبغي أن يستخدم، في سياق المعاهدة، المعنى المحلي الأنسب. وجليد بالذكر أيضا أن المادة 3 (2) تشير إلى "معنى" المصطلح الذي لم يرد تعريفه، وليس إلى تعريفه، في القانون

الداخلي. و قد يكون مصطلح ما غير معرّف لأغراض القانون الضريبي لبلد ما، ولكن إذا افترض أنه يستخدم في القانون الداخلي، فينبغي أن يكون له معنى عادي.

67 - والخطوة النهائية في تطبيق المادة 3 (2) هي النظر فيما إذا كان سياق المعاهدة يستوجب استخدام معنى للمصطلح يختلف عن معناه في إطار القانون الداخلي. ولذلك، من الضروري النظر في المعاني البديلة للمصطلح لأغراض المعاهدة وما إذا كان أحدها أنسب في سياق المعاهدة من المعنى في إطار القانون الداخلي. وتشمل المسائل التي ينبغي النظر فيها في هذا التحليل ما يلي:

- المعنى العادي للمصطلح، بالمقارنة مع المعنى في إطار القانون الضريبي الداخلي
- معنى المصطلح في إطار القانون الضريبي للبلد الآخر
- الغرض من حكم المعاهدة ذي الصلة
- المواد الخارجية، مثل الشروح المتعلقة بالاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

68 - ويرى بعض الباحثين في المسائل الضريبية الدولية أنه ينبغي، عند تطبيق المادة 3 (2)، القيام، إن كان ممكناً، بإعطاء معنى للمصطلحات التي لم يرد تعريفها مستقل عن القانون الداخلي (معنى وفق المعاهدة أو معنى ضريبي دولي) وأنه ينبغي استخدام معنى مستمد من القانون الداخلي فقط كخيار أخير. ويذهب باحثون آخرون إلى أن المادة 3 (2) تتضمن تفضيلاً لمعاني القانون الداخلي لأنه لا يعوضها معنى من معاني المعاهدة إلا إذا "استوجب السياق خلاف ذلك". ويرون أن استخدام مصطلح "يقتضي" يضع حملاً ثقيلاً على عاتق من يسعون إلى تبرير معنى وارد في المعاهدة.

69 - ولا تعطي كلمات المادة 3 (2) أي تفضيل واضح لمعاني القانون الداخلي أو معاني المعاهدة في ما يتعلق بالمصطلحات التي لم يرد تعريفها. وبالتالي، فإن معنى المصطلحات التي لم يرد تعريفها في معاهدة ضريبية ينبغي أن يحدّد بالرجوع إلى جميع المعلومات ذات الصلة والسياق برمته.

70 - وثمة مسألة أخرى من المسائل الهامة والمثيرة للجدل في مجال التفسير لها صلة بالمادة 3 (2) من الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تتمثل في ما إذا كان معنى مصطلح معين هو معناه في إطار القانون الداخلي في وقت إبرام المعاهدة (النهج الجامد) أو في إطار القانون الداخلي بصيغته المعدلة من حين إلى آخر (النهج الدينامي). وأُدخل تعديل على المادة 3 (2) من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية

الاقتصادية في عام 1995 لتوضيح أن المادة 3 (2) ينبغي أن تطبق وفقا للنهج الدينامي. وأدخل تعديل مماثل على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية لعام 2001. ويسمح النهج الدينامي للمعاهدات باستيعاب التغييرات في القانون الداخلي دون الحاجة إلى إعادة التفاوض بشأن المعاهدة. ويتمثل جانب سلبي لهذا النهج في أنه يسمح فعلا لبلد ما بالقيام من جانب واحد بتعديل معاهدة ضريبية مبرمة مع بلد آخر من خلال تغيير بعض أجزاء قانونه الداخلي. وعلى سبيل المثال، يكون تعديل القانون الداخلي الذي يغير الاتفاق المبرم بين البلدين إلى حد كبير، دون أن ينظر فيه الطرفان، بمثابة تجاوز للمعاهدة ويجوز رفضه باعتباره لا يتماشى مع المادة 26 من اتفاقية فيينا ("العقد شريعة المتعاقدين").
