



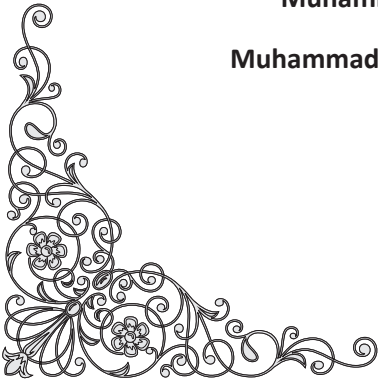
التحكيم الضريبي الدولي

International Tax Arbitration

محمد جمعة عبد الحسين

Muhammad Juma Abdul-Hussein

Muhammad.J.Abdul-Hussein@gmail.com





المقدمة

تتنازع الدول فيما بينها حول الاختصاص الضريبي عندما يكون هناك نشاط أو تصرف قانوني لشخص طبيعي أو معنوي عبر حدود أكثر من دولة، حيث تدعي كل دولة بحقوقها في فرض الضريبة على هذا الشخص بغية الحصول على أكبر إيراد ضريبي ممكن لغرض تمويل خزintها العامة، ولم تتوصل أغلب الدول (عند قيام مثل هذا التنازع) الى حلول انطلاقاً من مبدأ السيادة التي تتمتع بها كل دولة بحقوقها في فرض الضريبة وذلك من خلال قيامها بسن تشريعات ضريبية بإرادتها المنفردة ودون مراعاة للأنظمة الضريبية للدول الاخرى، وعلى اثر ذلك برزت الحاجة الى عقد اتفاقيات جبائية ثنائية أو جماعية مسترشدة بما جاء بنموذجي منظمة الامم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وتم التطرق في نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى التحكيم الضريبي الدولي كوسيلة تساعد على حل المنازعات الضريبية الناشئة بين الدول حول أحقية كل دولة بفرض اختصاصها الضريبي على الأشخاص ورؤوس الأموال والشركات الاستشارية الأجنبية، أما نموذج الامم المتحدة فقد أغفل عن هذا الجانب ولم يتطرق إلى هكذا نوع من التحكيم .

الكلمات المفتاحية: التحكيم، الضريبي .





Abstract

It is agreed that the predominant aspect of arbitration is the technical aspect the tax legislation is also technical in terms of financial jurists it is not interdiction of international tax arbitration in international tax agreements the arbitration form is not determined and my obligation is optional the necessity of adopting international tax arbitration to resolve international tax disputes .The necessity of concluding bilateral fiscal agreements especially between neighboring countries or countries linked to other countries in commercial and investment relations in order to avoid falling into international tax conflicts. We hope that international organizations such as the United Nations and the Organization for Economic Cooperation and Development in 25-5 prepare and formulate international models of tax agreements that help get rid of the triple situation in imposing the tax and give one of the three conflicting countries the right to impose the tax.

Keywords: arbitration, tax.



أهمية البحث :

تنبثق أهمية موضوع البحث حول التحكيم الضريبي الدولي باعتباره أداة أو وسيلة تساعد على حل المنازعات الضريبية الدولية، خصوصاً أن التحكيم في المجال الضريبي وعلى المستوى الدولي لم يتم الأخذ به إلا الآونة الأخيرة .

إشكالية البحث:

تدور مشكلة البحث في أن الضرائب ذات جانب فني وذلك حسب الرأي الراجح في الفقه المالي، كما أن التحكيم بصورة عامة (ولا يخفى على أحد) يمتاز بالطابع الفني أيضاً، وعليه فإن الأخذ بالتحكيم الضريبي على المستوى الدولي سوف يساهم هو الآخر في حل الكثير من المنازعات الضريبية الناشئة بين الدول .

منهجية البحث :

إن منهج البحث الذي نقوم بإعداده هو المنهج الوصفي، حيث من خلال هذا المنهج نقوم بوصف التحكيم الضريبي الدولي كوسيلة تساعد على حل المنازعات الضريبية الحاصلة بين الدول حول الاختصاص الضريبي وإخضاع الأشخاص القانونية (الطبيعية والاعتبارية) لإحدى الدول المتنازعة ليتسنى لها فرض الحق باختصاصها الضريبي .

أسباب اختيار الموضوع :

إن عدم تسليط الضوء على التحكيم في المجال الضريبي خصوصاً على المستوى الدولي وذلك من قبل المنظمات الدولية، بالإضافة إلى المعاهدات والاتفاقيات الجبائية المبرمة بين عدد غير قليل من الدول لم تتطرق إلى التحكيم الضريبي الدولي كوسيلة تساعد على حل المشكلات الضريبية على المستوى الدولي .



خطة البحث:

تنقسم خطة البحث إلى مطلبين، نتناول في المطلب الأول تعريف التحكيم وأنواعه، أما في المطلب الثاني فقد نتناول به الطبيعة القانونية للتحكيم الضريبي الدولي وإجراءاته.

المطلب الأول تعريف التحكيم وأنواعه

سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين، خصصنا الفرع الأول لتعريف التحكيم، أما الفرع الثاني سنتطرق به إلى أنواع التحكيم .

الفرع الأول تعريف التحكيم

يضطلع التحكيم بمهام أساسية تتمثل في حل المنازعات (بالصلح والتوفيق)، إذ حظى موضوع التحكيم باهتمام بالغ وعلى جميع المستويات الدولية والإقليمية والمحلية، وأصبح أداة للتعامل التجاري ووسيلة تساعد على تسوية المنازعات الناشئة عن هذا التعامل، فقد ارتقت مكانة التحكيم بين الآليات القانونية لتسوية مختلف النزاعات وسواء كان ذلك في نطاق (القانون العام أو القانون الخاص)، حيث برزت أهمية الاستعانة بالتحكيم في كافة مجالات الحياة العملية كالتجارة والاستثمار وغير ذلك، أما في مجال المنازعات الضريبية الدولية فإن الأمر مختلفاً تماماً (على خلاف التحكيم في المجالات الأخرى) ولم يكن ذلك بالأمر الهين والبسيط بين الدول، لأن الضريبة مرتبطة أساساً بمبدأ سيادة الدولة، وقبل الخوض في مجال التحكيم الضريبي الدولي كان لابد



أن نتطرق بصورة عامة إلى تعريف التحكيم في الاتفاقيات الدولية والتشريعات الداخلية .

إذ تم تعريف التحكيم وفقاً لاتفاقية لاهاي الاولى لسنة ١٩٠٧ للتسوية السلمية للمنازعات الدولية في المادة رقم (٣٧) منها (التحكيم الدولي هو تسوية المنازعات فيما بين الدول بواسطة القضاة الذين تختارهم وعلى أساس احترام القانون الدولي) (١) .

كما عرفه أحد الكتاب القانونيين بأنه (الطريقة التي يختارها الأطراف لفض المنازعات الناشئة أو التي تنشأ عن العقد عن طريق طرح النزاع، والبت فيه أمام شخص أو أكثر يطلق عليه اسم المحكم أو المحكمون دون اللجوء إلى القضاء) (٢) .

بالإضافة إلى ذلك فقد ورد تعريف التحكيم في التشريعات الداخلية مثل قانون التحكيم المصري رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ بشأن التحكيم في المواد المدنية والتجارية الصادر بتاريخ ١٨ / ٤ / ١٩٩٤ والمنشور في الجريدة الرسمية بالعدد (١٦) وذلك في المادة رقم (١٠) منه (اتفاق الطرفين على الالتجاء إلى التحكيم لتسوية كل أو بعض المنازعات التي نشأت أو يمكن أن تنشأ بمناسبة علاقة قانونية معينة عقدية كانت أو غير عقدية، ويجوز أن يكون اتفاق التحكيم سابقاً على قيام النزاع سواء قام مستقلاً بذاته أو ورد في عقد معين بشأن كل أو بعض المنازعات التي تنشأ بين الطرفين) .

أما المشرع العراقي فقد تطرق إلى موضوع التحكيم في قانون المرافعات المدنية رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ في المواد من (٢٥١ / م) وإلى (٢٧٦ / م)، إلا أنه لم يضع تعريفاً محدداً للتحكيم، حيث نصت المادة رقم (٢٥١) منه على (يجوز الاتفاق على التحكيم في نزاع معين، كما يجوز الاتفاق على التحكيم في جميع المنازعات التي تنشأ من تنفيذ عقد معين).



الفرع الثاني أنواع التحكيم

إن التحكيم ينقسم إلى نوعين من حيث النظام القانوني الذي يخضع له، وهما (التحكيم الداخلي والتحكيم الدولي)، كما أن هذا الأخير ينقسم إلى نوعين أيضاً وهما (التحكيم الدولي العام والتحكيم الدولي الخاص).

وإن التحكيم الداخلي أو الوطني هو (التحكيم الذي يكون موضوعه حل نزاع ناشئ عن علاقة وطنية بحثة تنتمي جميع عناصرها لدولة واحدة ويخضع هذا النوع من التحكيم لقواعد القانون الوطني الداخلي)، أما التحكيم الدولي العام فهو (التحكيم الذي يكون موضوعه لغرض تسوية المنازعات الناشئة بين الدول ذات السيادة وبشأن أمور تخصها ويخضع هذا النوع من التحكيم لقواعد القانون الدولي العام)، في حين أن التحكيم الدولي الخاص هو (التحكيم الذي يخضع لقواعد القانون الدولي الخاص ويكون موضوعه لتسوية المنازعات الناشئة أو التي تنشأ بين العلاقات الدولية الخاصة، ويسمى أيضاً بالتحكيم الأجنبي أو التحكيم التجاري الدولي)، وبعد التحكيم الدولي وسيلة مناسبة وضمانة فعالة لفض منازعات الاستثمار بكفاءة وحيادية . (٣).

ومن وجهة نظر الباحث فإن التحكيم الضريبي الدولي ينطوي ضمن نطاق القانون العام، وذلك لكون المنازعات الضريبية الدولية تتميز بخصائص معينة دائماً ما يثور الخلاف بين الأطراف بسببها، وهي أن أحد أطراف المنازعات الضريبية الدولية هي الدولة (والمتمثلة بالهيئة الضريبية وهي مصلحة جبائية تتمتع بالشخصية المعنوية بحكم



القانون)، صحيح أن الطرف الآخر في المنازعات الضريبية الدولية هو الشخصية الأجنبية، وسواء كانت هذه الشخصية هي شخصية طبيعية (كالفرد) أم شخصية اعتبارية معنوية (كالشركات)، إلا أن ما نقتبسه من القوانين العامة هو أن الدولة عندما تكون طرفاً في تصرف قانوني معين فإن ذلك يعد من ضمن نطاق القانون العام .

المطلب الثاني

الطبيعة القانونية للتحكيم الضريبي الدولي وإجراءاته

سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين، في الفرع الأول نتناول الطبيعة القانونية للتحكيم الضريبي الدولي، وفي الفرع الثاني سوف نتناول إجراءات التحكيم الضريبي الدولي .

الفرع الأول

الطبيعة القانونية للتحكيم الضريبي الدولي

احتل التحكيم مكانه مهمة بين الوسائل القانونية لتسوية مختلف المنازعات، وسواء كان ذلك في نطاق القانون العام أم في نطاق القانون الخاص، أما في مجال المنازعات الضريبية الدولية فقد برزت أهمية الاستعانة بالتحكيم أيضاً، ولكن على خلاف التحكيم في المجالات الأخرى، حيث لم يكن ذلك بالأمر الهين والبسيط بين الدول بالنسبة لمثل هذا النوع من المنازعات، لكون الضريبة متعلقة بمبدأ سيادة الدولة، فهي ليس من الحقوق المالية (الشخصية) التي يحق للشخص أن يتنازل عنها، ونتيجة لذلك فقد تعددت الاتجاهات في مدى إمكانية اللجوء إلى التحكيم الضريبي الدولي في مجال المنازعات الضريبية الدولية (٤) .

يتجه البعض من الكتاب في القانون الدولي إلى أن تفسير المعاهدات الدولية أو



التحكيم الضريبي الدولي

لتطبيقها يعد من المسائل القانونية، التي يعتبر الخلاف حولها خلافاً قانونياً يقبل العرض على التحكيم أو القضاء، ولما كانت الاتفاقيات الجبائية اتفاقيات دولية (بالمعنى الكامل للكلمة)، فإن التحكيم الضريبي جائز لحل الخلاف المتعلق بتفسير هذه الاتفاقيات أو بتطبيقها كقاعدة عامة (٥)، بالإضافة إلى ذلك فإن البعض من هذه الاتجاهات حاولت التغلب على مثالب الاتفاق المشترك، في حال فشل السلطات المختصة في الدول المتعاقدة في الوصول إلى حل ودي لإنهاء المنازعة الضريبية الدولية، فاقترحوا أن يكون التحكيم الضريبي (إلزامي) وليس اختياري وكان ذلك أمام المؤتمر التاسع للقانون الدولي الذي عقده المعهد الدولي في ستوكهولم للتحكيم في المنازعات الضريبية (٦)، على أن يكون هذا المعهد تابع لمنظمة الأمم المتحدة حتى يتمتع بالمركز الدولي الذي يمنحه سلطة أعلى من سلطة الدول المتعاقدة، بحيث تكون إجراءاته ملزمة وموحدة لجميع الدول المتعاقدة (٧)، (لكون التحكيم وسيلة تساعد على مكافحة الازدواج الضريبي الدولي (الاقتصادي)، بالإضافة إلى الحالات الأخرى من الازدواج الضريبي الدولي (القانوني) والتي لم تنص عليها أحكام الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الدولتين المتعاقدين) (٨).

وفي عام ١٩٨١ تم عقد المؤتمر السنوي بشأن التعامل مع إجراءات الاتفاق المشترك في الاتفاقيات الجبائية ببرلين، واقترح هذا المؤتمر أيضاً إجراء التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية الدولية وذلك عن طريق وضع نص في الاتفاقيات الجبائية التي تعقد مستقبلاً يكون كالآتي (إذا تبين لإحدى الدول المتعاقدة إن أحد المقيمين فيها وذلك بسبب وجود اختلاف في الرأي بين الدول المتعاقدة فيما يتعلق بتفسير أو تطبيق هذه الاتفاقية حول الخضوع للضريبة وفقاً لهذه الاتفاقية فإنه يجوز إذا لم يتم العثور على حل بوسائل أخرى، اللجوء إلى التحكيم لتسوية هذا النزاع) (٩)، ويرى الباحث إن هذا النص المقترح لم يجدي نفعاً بشكل تام لكونه حصر اللجوء إلى إجراءات التحكيم بمشكلة (الإقامة) فقط، وكأن



المنازعات الضريبية التي تنشأ بين الدول المتعاقدة تتعلق بموضوع الإقامة فقط، دون أن تكون هنالك مشكلات أخرى ناشئة عن تفسير الاتفاقيات الجبائية أو تطبيقها.

في حين يتجه البعض الآخر من الكتاب إلى أن التحكيم لا يختلف عن الصلح (١٠)، حيث اعتبر التحكيم والصلح هو إجراء قانوني واحد من ناحية الشكل والمضمون والهدف، ومادام الصلح لا يجوز في المسائل المالية التي لا يمتلك أصحابها حق التنازل عنها، ولكون الضريبة لا تعتبر حق مالي (شخصي) قابل للتنازل وإنما حق عام من حقوق السيادة في الدولة فلا يجوز التحكيم في المنازعات المتعلقة بها، إذ أن القوانين الضريبية من القوانين العامة وقواعدها امره وبالتالي لا يجوز الاتفاق على مخالفة أحكامها (١١)، والعلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية هي علاقة تنظيمية أساسها حكم القانون، أما التحكيم فقد يعد بمثابة اتفاق أو عقد بين الطرفين ويعتبر مصدراً لسلطان إرادتهم، وأضاف أصحاب هذا الاتجاه رأي مفاده أن الضريبة لا يجوز تغيير سعرها أو تعديله إلا بقانون، كما لا يمكن المساس بوعاء الضريبة، حيث أن هذه المسائل لا تعتبر من ضمن صلاحيات الإدارة الضريبية أو الغير، وإنما هي قواعد عامة مرتبطة بمبادئ دستورية، وبالنتيجة فإن التحكيم في المجال الضريبي يعتبر مساس حقيقي بمبدأ سيادة الدولة في فرض وتحصيل الضرائب (١٢).

الفرع الثاني

إجراءات التحكيم الضريبي الدولي

تتكون الهيئة التحكيمية من قضاة محاكم الدول المتعاقدة أو من المنظمات الدولية أو من دول عدم الانحياز، وتتبع هذه الهيئة إجراءات التحكيم المعترف بها دولياً، ويحق للأطراف المتنازعين بالإضافة إلى عرض قضيتهم أمام الهيئة بصورة شاملة، أن يعرضوا



التحكيم الضريبي الدولي

المقترحات الخاصة بهم (التي سبق وأن عرضها أحدهما على الآخر) على الهيئة (١٣)، على أن تنقيد هذه الهيئة بالمسائل التي يطلب إليها الفصل فيها، فإذا ما حدد الطرفان المتنازعان القواعد التي يتم الفصل بمقتضاها في النزاع وجب على الهيئة التقيد بها، أما إذا لم يحدد الطرفان شيئاً ففي مثل هذه الحالة تقوم الهيئة بتطبيق القواعد الثابتة المتعارف عليها في القانون الدولي، ولا يحق لها أن تفصل في هذا النزاع وفقاً لمبادئ العدل والإنصاف أو بالاستناد على المبادئ القانونية العامة إلا إذا أجاز لها الطرفان ذلك (١٤).

وفي عام ١٩٩٠ قامت الدول الأعضاء في المجموعة الأوروبية (دول الاتحاد الأوروبي) بعقد اتفاقية جماعية فيما بينها، لغرض اعتماد التحكيم كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية الدولية (١٥)، أكدت هذه الاتفاقية على الدول المتعاقدة بسلوك كافة الطرق (التقليدية وغير التقليدية) لإنهاء هذه المنازعات قبل اللجوء إلى التحكيم، حيث ألزمت هذه الاتفاقية الدول المتعاقدة بعدم إحالة أي نزاع إلى التحكيم قبل مضي ثلاثة سنوات من قيام النزاع، خصصت السنتين (الاولى والثانية) منهما بغية تسوية النزاع وفقاً لإجراءات الاتفاق المشترك، فإذا انتهت المدة المذكورة دون أن يتوصل الطرفين لإنهاء النزاع، خصصت مرة أخرى ستة أشهر للدول المتنازعة لكي تقوم بتشكيل لجنة استشارية لغرض تسوية هذا النزاع خلال الستة أشهر المكملة للسنة الثالثة لشوء النزاع، وأخيراً إذا انتهت هذه المدة دون تسوية النزاع، ففي هذه الحالة يتم إحالة النزاع إلى التحكيم، ويكون الحكم الصادر عن التحكيم ملزم في هذه الحالة، ولا يجوز للقضاء الداخلي أن يقوم بنقضه إلا بناء على دعوى بطلان إجراءات التحكيم (١٦).

كما لعبت غرفة التجارة الدولية عام ١٩٥٩ دور مهم من خلال دعمها للتحكيم باعتباره طريقة فعالة ومناسبة لتسوية المنازعات الضريبية، وفي عام ١٩٨٤ بلغت

ذروتها في نشر (ورقة موقف) تنتقد فيها التقصير في إجراءات الاتفاق المشترك وتدعو إلى اعتماد التحكيم، إلا أن (المحكمة الجنائية الدولية) التابعة إلى غرفة التجارة الدولية تفضل اعتماد الاتفاق المشترك كوسيلة للدفاع عن حقوق المكلفين بالضرائب، حيث أكدت هذه المحكمة على الشروع في إجراءات الاتفاق المشترك خلال سنة واحدة من نشوء النزاع، وفي حال عدم توصل السلطات المختصة في الدول المتعاقدة إلى حل مرض، ففي هذه الحالة يتم إحالة النزاع إلى لجنة التحكيم، وتتكون هذه اللجنة من عضوين تختارهما الدول المتعاقدة، ليقوما بدورهما باختيار رئيساً مستقلاً، ويجب أن يستند قرار التحكيم إلى قواعد الاتفاقية وليس على حل وسط توصل إليه الأطراف، وفي عام ١٩٩٩ واصلت غرفة التجارة برنامج عملها ووجهت الدول على ضرورة الالتزام بالتحكيم الإلزامي في المنازعات الضريبية الدولية مع الإشارة إليه في نصوص الاتفاقيات الجبائية (الثنائية والجماعية)، وجاء ذلك بالاستناد إلى خبرتها الواسعة في التحكيم التجاري، ولتمتع هذه الغرفة بالسمعة الحسنة والإنصاف أثناء تسوية المنازعات، ولدورها في تعزيز التنمية الاقتصادية والقضاء على الازدواج الضريبي الدولي (١٧).

أما بالنسبة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فلا تزال هي الأخرى التي أوعزت إلى الدول بالاعتماد على التحكيم كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية الدولية، وأثير الجدل والنقاش حول اعتناق المنظمة للتحكيم منذ عام ١٩٨٤ وحتى عام ٢٠٠٠، وفي عام ٢٠٠٧ تم تعديل نموذج الاتفاقية ووافقت الدول الأعضاء في هذه المنظمة على اعتماد التحكيم كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية في المادة رقم (٢٥) الفقرة (الخامسة) منها حيث نصت على ((١) - عندما يتبين للشخص إن إجراءات إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما تؤدي أو سوف تؤدي بالنسبة له إلى فرض ضرائب عليه لا تتفق مع أحكام



التحكيم الضريبي الدولي

هذه الاتفاقية يمكنه بصرف النظر عن تدابير المعالجة المنصوص عليها في الأنظمة المحلية لتلك الدولتين أن يعرض قضيته على السلطة المختصة التابعة للدولة المتعاقدة التي يقيم فيها أو على السلطة المختصة التابعة للدولة المتعاقدة التي هو من مواطنيها إذا كانت قضيته تندرج تحت الفقرة (١) من المادة رقم (٢٤) يجب عرض القضية خلال ثلاثة سنوات من أول إشعار بالإجراء الذي أدى إلى فرض الضرائب تخالف أحكام هذه الاتفاقية .

٢- يتعين على السلطة المختصة إذا بدى لها إن الاعتراض مبرراً أو أنها غير قادرة بنفسها على التواصل إلى حل مرض أن تسعى لتسوية القضية عن طريق الاتفاق المتبادل مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى بهدف تجنب فرض ضريبة لا تتماشى مع هذه الاتفاقية وينفذ أي اتفاق يتم التوصل إليه بالرغم أي حدود زمنية واردة في الأنظمة المحلية للدولتين المتعاقدين . ٣- يتعين على السلطتين المختصتين في الدولتين المتعاقدين أن تسعيا عن طريق الاتفاق المتبادل فيما بينهما إلى تذييل أي صعوبة أو معالجة أي شك ينشأ متعلقاً بتفسير هذه الاتفاقية أو تطبيقها كما يجوز لها أن تشاور معاً للقضاء على الازدواج الضريبي في الحالات التي لم ترد في هذه الاتفاقية . ٤- يجوز للسلطتين المختصتين في الدولتين المتعاقدين التواصل مع بعضهما بصورة مباشرة لما في ذلك التواصل عن طريق هيئة مشتركة تتألف منهما أو من تمثليهما لغرض التوصل إلى اتفاق الفقرات السابقة .

٥- إذا أ) عرض شخص في مقتضى الفقرة (الاولى) قضية على السلطة المختصة في دولة متعاقدة بدعوى ان الاجراءات التي اتخذتها احدى الدولتين المتعاقدين او كلتاهما ادت الى اخضاع ذلك الشخص لضريبة تخالف احكام هذه الاتفاقية . ب) ولم تتمكن السلطات المختصة من التوصل الى اتفاق لحل القضية وفقاً الفقرة (الثانية) خلال سنتين من تاريخ عرض القضية على السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى، فتعرض أي مسائل من القضية لم يتم حلها للتحكيم اذا طلب شخص ذلك غير ان هذه المسائل التي لم يتم حلها لا



تعرض على التحكيم اذا كان قد صدر بشأنها قرار من المحكمة او هيئة قضائية ادارية تابعة لأي من الدولتين . وما لم يرفض الشخص المتضرر من القضية بصورة مباشرة الاتفاق المتبادل الذي ينفذ قرار التحكيم، يكون ذلك القرار ملزماً لكل الدولتين المتعاقدين وينفذ على الرغم من اي حدود زمنية منصوص عليها في الانظمة المحلية لهاتين الدولتين وعلى السلطتين المختصتين في الدولتين المتعاقدين من خلال الاتفاق المتبادل فيما بينهما التوصل الى طريقة تطبيق هذه الفقرة))، بغية تحقيق مصالح شركات الاستثمار العاملة في الدول الاخرى، وذلك في الحالات التي يتم فيها فرض الضريبة على هذه الشركات من قبل أكثر من دولة، مما يؤدي إلى وقوع هذه الشركات في حالة من الازدواج الضريبي الدولي (١٨) .

وبتقديرنا نرى أن التحكيم الضريبي الدولي هو خير وسيلة تساعد على حل المنازعات الضريبية الناشئة بين الدول والتي يعتبر الازدواج الضريبي الدولي من أهمها، كون التحكيم في الأعم الأغلب يتسم بالطابع الفني، فضلاً عن أن المسائل الضريبية هي الاخرى (من وجهة نظر الفقه المالي) ذات طابع فني أيضاً .

الخاتمة

من المتفق عليه هو أن الطابع الغالب على التحكيم هو الجانب الفني، كما أن التشريعات الضريبية تمتاز بالجانب الفني أيضاً وذلك من وجهة نظر الفقهاء الماليين، إلا أن ما نلاحظه هو عدم الأخذ بالتحكيم الضريبي الدولي وذلك في الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين أغلب الدول، كما أن نماذج الاتفاقيات الجبائية الصادرة من قبل المنظمات الدولية هي الاخرى (مثل نموذج الامم المتحدة للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية وكذلك نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن الضرائب على الدخل ورأس المال) لم تسلط الضوء على هذا النوع من التحكيم إلا في حالة



التحكيم الضريبي الدولي

واحدة فقط وهي في المادة رقم (٢٥) في الفقرة (الخامسة) من نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، إلا أن هذه المادة لم تحدد الإجراءات التي من خلالها يتم اللجوء إلى التحكيم، كما أنها لم تحدد شكل التحكيم (كأن يكون تحكيم وجوبياً أم جوازياً)، وإنما أشارت إلى التحكيم بصورة عامة، بمعنى أن تحديد شكل التحكيم يتم الاتفاق عليه بين الدول المتعاقدة، وعليه نأمل من الجهات الدولية ذات العلاقة (المنظمات الدولية المتخصصة) ضرورة الأخذ بالتحكيم الضريبي الدولي والاعتماد عليه كوسيلة تساعد على حل المنازعات الضريبية الناشئة بين الدول .

الهوامش

١. إن التحكيم كوسيلة لتسوية المنازعات الدولية لا يختلف عن القضاء الدولي بالمعنى الدقيق فكلاهما طريقة قانونية لتسوية المنازعات الدولية، وكلاهما يستلزم اتفاق الأطراف المتنازعة على عرض منازعاتهم على التحكيم أو القضاء الدوليين، وإن الفرق الوحيد بين التحكيم والقضاء في القانون الدولي هو في الواقع فرق شكلي يرجع إلى أن التحكيم طريق قضائي يعتمد في وجوده وفي تشكيل الهيئة التحكيمية التي تفصل في النزاع على إرادة الأطراف المتنازعة، فهم الذين يختارون المحكمين الذين يفصلون في النزاع، وذلك بمقتضى اتفاق خاص لتسوية نزاع معين دون سواه . بينما في القضاء الدولي فهو وإن اعتمد على إرادة الدول الأطراف في النزاع من حيث ولاية القاضي، إلا أن تشكيل المحكمة والإجراءات التي تقتضيها يتولى القانون الدولي العام تحديدها قبل نشوء النزاع وقبل اتفاق كلمة أطرافها على عرضها على المحكمة الدولية . عصام العطية، القانون الدولي العام، الطبعة الثانية، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٢، ص ٣١٣



٢. فوزي محمد سامي، التحكيم التجاري الدولي، دار الحكمة للطباعة والنشر، بغداد، ١٩٩٢، ص ١٧.

٣. إن التحكيم الداخلي أو الوطني هو (التحكيم الذي يكون موضوعه حل نزاع ناشئ عن علاقة وطنية بحتة تنتمي جميع عناصرها لدولة واحدة ويخضع هذا التحكيم لقواعد القانون الوطني الداخلي). سامي أحمد غنيم، خصوصية إشكاليات التحكيم في المنازعات الضريبية، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس (التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي المصري)، المنعقد في الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ورابطة مأموري الضرائب، القاهرة، ٢٠١١، ص ١٢٤.

٤. طارق الضب، الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية الحلول الوطنية، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، جامعة مصباح ورقلة، الجزائر، العدد (٢٣)، لسنة ٢٠١٨، ص ١٨.

٥. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٧٥.

٦. زكريا محمد بيومي، الموسوعة الشاملة في المنازعات الضريبية، الطبعة الاولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون ذكر سنة النشر، ص ٥٧٧.

٧. رمضان صديق، تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٦٣٢.

٨. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة سكيكدة، الجزائر، ٢٠٠٩ - ٢٠١٠، ص ٩٩.



٩. زكريا محمد بيومي، مصدر سابق، ص ٥٧٨ .

١٠. علاوةً على ذلك فقد يكمن الشبه بين التحكيم والصلح في وجود العقد بين المتنازعين في كل منهما، وكذلك يتشابهان في كونهما يتوصلان إلى إنهاء النزاع بين أطرافه . ولكن بالرغم من ذلك الشبه الحاصل بين التحكيم والصلح، إلا أنهما يختلفان في محل العقد، ففي التحكيم يكون محل العقد هو الالتزام بعدم طرح النزاع على القضاء واختيار محكم خاص للفصل فيه، أما في الصلح فقد يكون محل العقد هو تسوية مباشرة للنزاع فحواها نزول كل من المتنازعين عن بعض ما يدعيه نزولاً يكتفي به الآخرون، بالإضافة إلى ذلك فإن التحكيم لا ينهي النزاع بمجرد إبرام الاتفاق على التحكيم وإنما ينتهي بممارسة المحكم المختار لمهمته وإصداره حكماً فيها، وهذا الحكم يكون قابلاً للتنفيذ الجبري وفقاً للإجراءات المقررة في القواعد العامة بمجرد الحصول على أمر بتنفيذه . أما في الصلح فقد ينتهي النزاع بمجرد التنازل المتبادل المرضي لكل المتنازعين، وهذا الاتفاق لا يكون قابلاً للتنفيذ بذاته ما لم يتم في صورة عقد رسمي، أو يتم أمام المحكمة التي يكون النزاع قد طرح عليها قبل التوصل إلى الصلح . مصطفى محمد الجمال، عكاشة محمد عبد العال، التحكيم في العلاقات الخاصة الدولية والداخلية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ١٩٩٨، ص ٢٤ .

١١. في عام ١٩٨٧ حصل نزاع بين دولتين متعاقدين حول تنفيذ عقد استثماري وانعقد الاختصاص هيئة التحكيم في مدينة لوزان بسويسرا وذلك طبقاً للشرط التحكيمي الوارد في العقد، ودفعت الدول المتعاقدة حينها بعدم اختصاص هيئة التحكيم بنظر النزاع وذلك لكون قانون الضرائب السويسري (وكان هو القانون الموضوعي الواجب التطبيق طبقاً لقواعد الإسناد) لا يسمح بنظر منازعات الضرائب إلا أمام القضاء الإداري في سويسرا، كما أن قانون التحكيم السويسري لا ينص على



النظر في المنازعات الضريبية أمامه، إلا أن هيئة التحكيم فرقت بين المنازعات الضريبية التي تخرج عن ولايتها والتي ترتبط بتفسير القوانين الضريبية (وهو ما تحظره قواعد القانون الموضوعي الواجب التطبيق)، وبين مخالفة شروط التثبيت الواردة في عقد الاستثمار إذ اعتبرت هذه الشروط من قبيل الشروط التعاقدية البحتة ويترتب على الإخلال بها الإخلال بأحد الالتزامات التعاقدية، وبناء على هذا الأساس تمكنت هيئة التحكيم من النظر بالمنازعات الضريبية، رغم نص التشريع الوطني صراحةً على عدم جواز التحكيم في المنازعات الضريبية. إبراهيم عبد العزيز النجار، التحكيم في المجال الضريبي وجدواه للاستثمار، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني (القانون والاستثمار)، كلية الحقوق - جامعة طنطا، ٢٠١٥، ص ٣٩.

١٢. طارق الضب، مصدر سابق، ص ١٨ وما بعدها.

١٣. زكريا محمد بيومي، مصدر سابق، ص ٥٨٠.

١٤. عصام العطية، مصدر سابق، ص ٣١٧.

١٥. دخلت هذه الاتفاقية حيز النفاذ عام ١٩٩٥ وأهم الأحكام التي تضمنتها هي (١) - إن اتفاقية التحكيم في المنازعات الضريبية الدولية هي اتفاقية متعددة الأطراف وتضم الدول الأعضاء في الاتحاد الاوربي . ٢- تعتبر هذه الاتفاقية من الاتفاقيات المكملة إذ أنها لا تمنع من تطبيق أي اتفاقية أخرى متعددة الأطراف بين الدول الأعضاء . ٣- نصت الاتفاقية على أن يكون التحكيم إجباري . ٤- تعتبر الاتفاقية أداة لتسوية المسائل المتعلقة بتفسير وتطبيق الاتفاقيات الضريبية . ٥- تطبق هذه الاتفاقية على المؤسسات الدائمة والشركة . ٦- لا يجوز إجراء مراجعة قضائية للتحكيم . ٧- دافع الضرائب له الحق في الشروع في التحكيم (...). زكريا محمد بيومي، مصدر سابق، ص ٥٧٦.

١٦. إبراهيم عبد العزيز النجار، مصدر سابق، ص ٤٣.



التحكيم الضريبي الدولي

١٧. زكريا محمد بيومي، مصدر سابق، ص ٥٧٩ وما بعدها .
١٨. إبراهيم عبد العزيز النجار، مصدر سابق، ص ٤٣ وما بعدها .

المصادر

أولاً: الكتب :

١. عصام العطية، القانون الدولي العام، الطبعة الثانية، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠١٢ .
٢. فوزي محمد سامي، التحكيم التجاري الدولي، دار الحكمة، بغداد، ١٩٩٢ .
٣. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ .
٤. رمضان صديق، تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧ .
٥. زكريا محمد بيومي، الموسوعة الشاملة في المنازعات الضريبية، الطبعة الاولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون ذكر سنة النشر .
٦. مصطفى محمد الجمل، عكاشة محمد عبد العال، التحكيم في العلاقات الخاصة الدولية والداخلية، الجزء الأول، الطبعة الاولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ١٩٩٨ .

ثانياً: الرسائل :

١. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، مذكرة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة سكيكدة، الجزائر، ٢٠٠٩ -



٢٠١٠ .

ثالثاً: البحوث :

١ . إبراهيم عبد العزيز النجار، التحكيم في المجال الضريبي وجدواه للاستثمار،

بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثاني (القانون والاستثمار) المنعقد في كلية

الحقوق - جامعة طنطا، القاهرة، خلال الفترة ٢٩ - ٣٠ نيسان ٢٠١٥ .

٢ . طارق الضب، الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال وفعالية

الحلول الوطنية، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، جامعة مصباح ورقلة،

الجزائر، العدد (٢٣)، لسنة ٢٠١٨ .

٣ . سامي أحمد غنيم، خصوصية إشكاليات التحكيم في المنازعات الضريبية،

بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس (التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية

المعاصرة على النظام الضريبي المصري)، المنعقد في الجمعية المصرية للمالية العامة

والضرائب ورابطة مأموري الضرائب، القاهرة، ٢٠١١ .

رابعاً: المعاهدات والاتفاقيات :

١ . اتفاقية لاهاي الاولى للتسوية السلمية للمنازعات الدولية لسنة ١٩٠٧

٢ . نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن الضرائب على الدخل ورأس

المال لسنة ١٩٧٧

خامساً: القوانين :

١ . قانون التحكيم المصري رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤

٢ . قانون المرافعات المدنية العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ المعدل



