

## تطبيقات التحكيم الضريبي الدولي : دراسة على ضوء الاتفاقيات الدولية

### Applications of international tax arbitration: study in the light of international conventions

د. مصطفى الفوريكي (\*)

أستاذ زائر بكلية الحقوق سطات - المغرب

[Mforki22@gmail.com](mailto:Mforki22@gmail.com)

تاريخ القبول: 2020-01-07

تاريخ المراجعة: 2020-01-06

تاريخ الإيداع: 2018-12-16

#### الملخص:

نظرا للأهمية المتزايدة لنظام التحكيم على الصعيدين الدولي والداخلي، وتأكيدا لرغبة الأفراد في انتشار هذا النظام باعتباره الوسيلة المثلى لحل المنازعات بالطرق السلمية، وكذا رغبة الدول في تشجيع الاستثمار، لذلك ظهرت الحاجة لوجود عدة أنواع للتحكيم لتغطي كافة المنازعات وخيارات الأفراد، فمن ناحية قد يكون التحكيم حرا وقد يكون مؤسسيا، وقد يكون اختياريا وقد يكون إجباريا وأخيرا قد يكون التحكيم وطنيا وقد يكون دوليا، يمكن تقسيم التحكيم الضريبي الى نوعين وهما التحكيم الضريبي الداخلي والتحكيم الضريبي الدولي، فالأول يكون عبارة عن التحكيم الذي يتم داخل نفوذ الدولة وحدودها الجغرافية والقانونية وفق سيادتها وسياستها الضريبية اما الثاني فهو التحكيم الذي تلتجئ له الدول فيما بينها انطلاقا من الاتفاقيات الثنائية او الدولية لأجل تلافي منازعات الأزواج الضريبي بين هذه الدول، وكلا النوعين له خصوصياته ونطاق عمله وكذا لكل نوع احكامه التي تختلف بحسب طبيعة هذا التحكيم.

وفي معرض مقالنا هذا سنتولى دراسة التحكيم الضريبي الدولي على ضوء الاتفاقيات الدولية

الكلمات المفتاحية: التحكيم الضريبي، التحكيم الضريبي الدولي ، الاتفاقيات الدولية

#### Abstract:

In view of the increasing importance of the arbitration system at the international and internal levels, and to confirm the desire of individuals to spread this system as the best way to resolve disputes by peaceful means, as well as the desire of countries to encourage investment, therefore the need arose for the existence of several types of arbitration to cover all disputes and individual options, on the one hand, arbitration may be Free, it may be institutional, it may be optional, it may be compulsory, and finally arbitration may be national and may be international,

Tax arbitration can be divided into two types, namely, internal tax arbitration and international tax arbitration. The first would be arbitration that takes place within the influence of the state and its geographical and legal borders in accordance with its sovereignty and tax policy. As for the second, it is arbitration that states resort to among themselves on the basis of bilateral or international agreements in order to avoid disputes Double taxation

(\*) المؤلف المرسل.

between these countries, and both types have their specifics and scope of work, as well as each type of rulings, which differ according to the nature of this arbitration.

**Keywords :** Tax Arbitration. International Tax Arbitration. International conventions.

## مقدمة

قامت غرفة التجارة الدولية في برنامج عملها سنة 1999 على اعادة التأكيد على التزاماتها بتشجيع الحكومات على قبول التحكيم الاجباري في المنازعات الضريبية الدولية، ووفقا لها التحكيم بالنسبة للحكومات او المقاولات له من المميزات ما يجعله الحل الناجع لفض المنازعات الضريبية بطريقة نزيهة وفعالة وكذلك بتكلفة أقل .

وفي المقابل فانه يحفز النمو والتنمية الاقتصادية العالمية وذلك عن طريق القضاء على مظاهر الازدواج الضريبي.

ومع ذلك فقد توجد صعوبة في تحديد الوضعية التي يكون فيها النزاع الضريبي يحتوي على عنصر أجنبي لكي يكون محلا للتحكيم الدولي، وعدم الانسياق وراء الحالات النادرة جدا للتحكيم في النزاع الضريبي في إطار التحكيم التجاري، ورفع احتمال بأن يكون هناك تحكيم في النظام الدولي في نزاع بين دولة تتصرف في إطار الصلاحيات السيادية والخاضع للضريبة قد يبدو مفاجئا؟

ومع ذلك يمكننا ان نشير الى افتراضين اثنين يمكن ان يؤديا الى ادخال القضايا الضريبية في التحكيم التجاري الدولي .

هذه الافتراضات تتعلق بشأن توسيع نطاق شرط التحكيم وتغيرات في التشريعات الضريبية في العقود المبرمة بين المستثمرين في القطاع الخاص والعام .

فالفرضية الأولى هي على سبيل المثال احد الاطراف يلقي باللوم على موقف الدولة من خلال ادارة الضرائب وصفت بالمضايقة والتي لا تجعل الارضية ملائمة لاجل القيام بالمجهودات لاجل استكمال ما تم التعاقد عليه بين الدولة والمتعاقدين معها .

اما فيما يتعلق بفرضية تغيير التشريعات الضريبية في العقود المبرمة بين المستثمرين في القطاع الخاص والدول فنرى بأن الاحكام التحكيمية الصادرة في مثل هذه الانواع من القضايا لهو أمر نادر.

فهناك مجموعة من التفسيرات منها انخفاض في عدد شروط التحكيم في عقود الاستثمار والاعمال التي تؤدي الى اصدار قرارات التحكيم. فاذا ما قمنا باحصاء الاحكام التحكيمية المتعلقة بالتحكيم في المنازعات الضريبية لوجدنا اغلبها تنطوي تحت التحكيم الدولي .

ومن جهة اخرى قد تبنت معظم المنظمات الدولية كمنظمة التعاون والاقتصاد والتنمية وكذا منظمة الامم المتحدة فكرة التحكيم الضريبي كوسيلة رئيسية وفعالة لاجل فض النزاعات الضريبية الدولية .

ومن ناحية اخرى قد أعدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD نموذجاً لاتفاقيات الضرائب على الدخل والرأسمال في المنظمة سنة 2010<sup>1</sup> كما تم تعديل المادة 25 من نموذج الاتفاقيات الضريبية والخاصة باجراءات الاتفاق المتبادل والتي نصت على جواز لجوء الدول الأعضاء للتحكيم الضريبي كوسيلة لفض المنازعات الضريبية وذلك لاتاحة الفرصة للدول المتعاقدة حول أوجه الخلاف تمهيدا لحلها.<sup>2</sup>

ومن أهم الموضوعات التي تكون مثارا للنزاع الضريبي وتحتاج الى الاتفاق المتبادل مايلي:

- تعريف وتحديد المنشأة الدائمة.
- تقسيم الايرادات الضريبية بين الدولتين اذا ما ارادت احدى الشركات اعادة الهيكلة للاستفادة من المزايا الضريبية.
- تحديد الاجراءات اللازمة لانهاء النزاع<sup>3</sup>

ومع ذلك فان اجراءات الاتفاق المتبادل تكون محل انتقاد نظرا لنقصها في مجموعة من النقاط منها مايلي :

- أن هذه الاتفاقيات لاتمنع الازدواج الضريبي بل تسعى فقط الى تشجيع الدول المتعاقدة على العمل على هذا الازدواج.
- في هذه الاتفاقيات لا يوجد ما يفرض على الدولة المتعاقدة على منح الخاضع للضريبة الموجود على ترابها والذي ينتمي الى دولة اخرى أي ضمانات بشأن مسألة الازدواج الضريبي.
- طول مدة النزاع دون جدوى نظرا لان هذه الاتفاقيات لا تتضمن اجراءات محددة او مدد معينة للتوصل الى اتفاق ملزم.
- هذا الاسلوب غير مجدي مع تعدد الانظمة الضريبية واختلافها دوليا الأمر الذي يدعو الى تبني وسيلة محددة واضحة الاليات في هذا الشأن<sup>4</sup>

ومن هنا ونتيجة لمجموع هذه الصعوبات فقد تبنت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD مبدأ التحكيم لفض المنازعات الضريبية. وان كان نطاق هذا التحكيم ونوعه يختلف حسب السياسة التي تتبعها كل دولة

<sup>1</sup> -OECD : Model tax convention on income and on capital 2010. 10 august. 2012

<sup>2</sup> - صلاح حامد : جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية. م. س. ص 62

<sup>3</sup> - William Steng : income tax treaty. p 23

<sup>4</sup> - Mario zuger : arbitration under tax treaties : improving legal protection in international tax law. ibfd publication BV, the netherlands 2001 P 11-16

فقد يكون التحكيم اجباريا وهذا ما تدعو اليه المنظمة كما انه قد يكون اختياريًا في الحالة التي يكون فيها التحكيم الاجباري يتعارض مع نصوص دستورية داخل الدولة المتعاقدة<sup>1</sup>

كما صدر نموذج الأمم المتحدة سنة 2011 متضمنا هو الاخر صيتين للاتفاق المتبادل لحل المنازعات الاتفاقيات الضريبية احداها تتضمن التحكيم الاجباري والاخرى لاتنص عليه حتى يكون الأمر ملائما ومناسبا لظروف كل دولة .

والهدف من التنصيص على التحكيم هو حث الدول الاعضاء على سرعة الفصل الجدي في المنازعات وليس مجرد المفاوضات التي لا طائل من ورائها<sup>2</sup>

ومن جهة اخرى اقترحت غرفة التجارة الدولية ان يصبح التحكيم اجباريا وملزما في المعاهدات الضريبية الثنائية او المتعددة.

#### المحور الأول : تطبيقات التحكيم الضريبي الدولي

هناك مجموعة من نماذج اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي OECD وكذا منظمة الامم المتحدة UN<sup>3</sup> التي تحدد نطاق التحكيم بكافة الافعال التي تقوم بها الدولة المتعاقدة والتي تتعارض مع احكام الاتفاقية التي ابرمتها سلفا مع دولة اخرى، ولذا لا يجوز التحكيم الضريبي في الحالتين الاتيتين :

- المسائل التي سبق الفصل فيها من قبل قضاء الدولة المتخصصة

- الضرائب التي تشرع الدولة في اصدارها طالما لم تصدر ولم تطبق فعلا ونشأ عن تطبيقها مشكلات تتعارض مع نص الاتفاقية التي ابرمتها الدولة .

وان كان يجوز للدولة ان تنص صراحة في اتفاقياتها الثنائية على جواز اعادة عرض المسائل التي سبق الفصل فيها اداريا او قضائيا<sup>4</sup>

والملاحظ ان هذه الفقرة تخالف مبدأ قانونيا وقضائيا وهو حجية الاحكام القضائية باعتبارها عنوانا للحقيقة. ومن هنا نرى بان احكام القضاء المصري استقر على مبدأ حجية الاحكام القضائية هو احد المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القضائي وقد حرص المشرع المصري على الالتزام بهذا المبدأ الذي نلخصه في ان قرينة الصحة في

<sup>1</sup> - صلاح حامد : جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية. م.س. ص 64

<sup>2</sup> - UN : Report by the subcommittee on dispute resolution arbitration as an additional mechanism to improve the mutual agreement procedure. 2010. - اورده صلاح حامد، م.س. ص 65

<sup>3</sup> - United nation model double taxation convention department of economic and social affairs. New York 2011

<sup>4</sup> - المادة : 25 الفقرة 73

الاحكام القضائية، وهي ليست قرينة حتمية فما اعوز القضاة للعصمة بيد ان المشرع اطلقها رعاية لحسن سير العدالة واتفاء لتأبيد الخصومات وتجنباً لتضارب الأحكام القضائية بما يخل بالثقة العامة في احكام القضاء<sup>1</sup>.

فلا يجوز التعرض لمسألة سبق أن ادلى فيها القضاء بدلوه وقال كلمته وذلك حفاظاً على الحقوق والمراكز القانونية المستقرة.

خلاصة القول ان هذه النماذج الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي وكذلك الامم المتحدة ما هي الى على سبيل الاستشارة وليس الالزام بحيث يمكن للدول الاخذ بما جاء فيها من احكام كما انها يمكن الا تأخذ بها. كما يحق للدول كذلك ان تضيف عليها احكاماً اخرى لم تكن قد نصت عليها .

فالحرية لكل دولة متعاقدة في الاخذ بها او تركها على حسب ظروفها ونظامها القانوني المطبق، اما من حيث الواقع العملي للاتفاقيات الثنائية نجد ان هذه الاتفاقيات في الغالب تحرص على تحديد نطاق التحكيم على نحو محكم حتى لا يثير الأمر اللبس او الغموض ويمكن ان نستدل على ذلك بما يلي:

الاتفاقية اليابانية الهولندية لمنع الازدواج الضريبي المدلة في سنة 2011 قررت صراحة اللجوء الى التحكيم لحسم المنازعات المتعلقة بتفسير او تطبيق الاتفاقية<sup>2</sup>

تعد الاتفاقية المبرمة بين الهند وفرنندا سنة 2002 من أهم الاتفاقيات التي نصت صراحة على اللجوء الى التحكيم كوسيلة لحسم المنازعات الضريبية والاستثمارية بين مستثمري هاتين الدولتين، وقد ثار نزاع بين الحكومة الهندية وبين شركة نوكيا بشأن تطبيق الضريبة على ارباح شركة نوكيا لانها تستخدم اساليب ملتوية لتجنب الخضوع للضريبة .

بعد ان عرض النزاع على المحكمة العليا في الهند قضت بالزام الشركة بسداد ما يقارب من 34 مليار روبية، واستجابة المحكمة لطلب مصلحة الضرائب الهندية بتعيين مراقب حسابات خارجي حتى يضمن جديتها وعدم تهريبها من الالتزامات الضريبية مما حدى بالشركة الى مخاطبة الحكومة الهندية بشأن تلك الامور وانها تخالف صراحة اتفاقية ضمانات الاستثمار المبرمة مع دولتها وذلك تمهيدا لعرض النزاع على التحكيم الدولي<sup>3</sup>

الاتفاقية الامريكية الكندية سنة 1980<sup>4</sup> لتجنب الازدواج الضريبي نصت صراحة على قائمة بالمسائل التي يجوز عرضها على التحكيم وهي :

- تحديد المنشأة الدائمة

<sup>1</sup> - قرار محكمة النقض المصري : نقض مدني، الطعن 9106 لسنة 1981 جلسة 2013/04/07

<sup>2</sup> - Koteraakira : the significance and problems of tax treaty arbitration : an analysis of the new japan-netherlands tax treaty. research institute of economy. tokyo japan 2011 p 33

<sup>3</sup> - Jai Krishna : Nokia seeks international arbitration in india tax dispute. the wall street journal. 14 May 2014

<sup>4</sup> - Canada Us treaty 1980. Protocol amending the convention between Canada and the united states of America 21 September 2007

- اقامة الاشخاص الطبيعيين دون الاعتباريين

- ارباح الاعمال والاتاوات الخاصة بالاشخاص المرتبطين.

الاتفاقية الهولندية وبرباروسا سنة 2006 والتي قررت اعتماد التحكيم كالية لتسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق الاتفاقية ( المادة 24 الفقرة الخامسة )<sup>1</sup>

الاتفاقية الاوروبية الايطالية نصت صراحة على انه لايجوز اللجوء الى التحكيم الضريبي الا بموافقة الطرفين على ذلك وان يلتزموا بقرارا هيئة التحكيم التي تشكل وفق كل نزاع على حدة .

وتتكون هذه الهيئة من ثلاثة اعضاء تعين كل سلطة مختصة في الدولتين واحدا ثم يختار العضو الثالث من قبل المحكمين سواء من داخل الدولتين او من خارجها وتطبق احكام هذه الاتفاقية واحكام القانون الدولي وتراعى القوانين السارية في الدولتين عند نظر كل نزاع وعلى الهيئة اصدار رأيها خلال ستة اشهر من تاريخ عرض النزاع<sup>2</sup>

البرتكول المبرم بين الولايات المتحدة واليابان في 24 يناير 2013 والذي قرر صراحة تعديل الاتفاقية الامريكية اليابانية في مادتها رقم 25 وذلك باضافة التحكيم الاجباري كوسيلة لحسم المنازعات الضريبية المتعلقة بالتحويل التسعيري وتحديد المنشأة الدائمة

الاتفاقية المصرية الهولندية لسنة 2000<sup>3</sup> التي اجازت عرض المنازعات المتعلقة بتفسير الاتفاقية او تطبيقها على التحكيم اذا فشلت مساعي اجراءات الاتفاق المتبادل في حسم النزاع خلال خمس سنوات وذلك بعد توافر الشروط الاتية :

- اتفاق الدولتين صراحة على اللجوء الى التحكيم

- الموافقة المسبقة للخاضعين للضريبة المعنيين على تنفيذ قرار هيئة التحكيم

الاتفاقية المبرمة بين استراليا والسويد في المادة 24 الفقرة الخامسة نصت على جواز التحكيم في القضايا محل النزاع اذا ما توفرت الشروط التالية :

- أن يطلب الملزم ذلك صراحة، وبالتالي لايجوز للدولة من تلقاء نفسها ان تقرر اللجوء الى التحكيم

- الا يكون النزاع المعروض على التحكيم سبق عرضه على هيئة قضائية او صدر فيه حكم مسبق .

- ينفذ حكم التحكيم الصادر اذا لم تقرر الدولتين المتعاقدين اللجوء لوسيلة اخرى خلال الستة اشهر من تاريخ صدور الحكم .

<sup>1</sup> - صلاح حامد : جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية. م. س. ص 79

<sup>2</sup> - رمضان صديق : اثناء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية - دراسة مقارنة. م س ص 32

<sup>3</sup> - الجريدة الرسمية المصرية عدد 41 الصادرة بتاريخ 2000/10/13

الاتفاقية بين اليابان ونيوزيلاندا سنة 2012 اجازت في المادة 26 في فقرتها الخامسة اللجوء الى التحكيم في القضايا محل النزاع بشرط ان يطلب الملزم ذلك صراحة، والا يكون النزاع سبق عرضه والفصل فيه امام جهة قضائية او ادارية ولكنها اقرت بالزامية حكم التحكيم للدولتين بمجرد صدوره دون ان تعطيهما مهلة كما فعلت اتفاقيات اخرى مثل اتفاقية استراليا والسويد التي اشرنا اليها سلفا.<sup>1</sup>

كما قررت الاتفاقية المبرمة بين روسيا وقبرص والمعدلة وفقا لبروتوكول 2010 على جواز النظر في الدعاوى الضريبية المتعلقة بارباح اسهم الشركات الموزعة على الشركاء أمام محاكم التحكيم الروسية .

وذلك انطلاقا من اجراءات وضوابط حددتها المادة العاشرة في فقرتها الثانية المعدلة والتي تنص على الانتجاء قيمة التخفيضات الضريبية على غير المقيمين 5% من قيمة ارباح الاسهم وبشرط الا يقل استثمار هذا الشخص غير المقيم عن مئة الف يورو في رأسمال الشركة.

وفي واقعة تأكيدا على ما ذكر قامة احدى الشركات القبرصية بشراء كافة اسهم شركة روسية حيث تم ذلك وفق نظام تبادل الاسهم بين الشركتين واصبحت الشركة القبرصية هي المالكة الوحيدة للشركة الروسية، بعدها تم توزيع الاسهم على الشركات التابعة للشركة القبرصية .

وفقا لهذه العملية فان الشركة القبرصية تستحق الحصول على تخفيض ضريبي قدره 5% وفقا لاحكام الاتفاقية.

لكن السلطات الضريبية الروسية اعترضت على ذلك الامر بحجة عدم توفر الشروط الخاصة بالتخفيض الضريبي والتي تتمثل في ضرورة ان تستثمر الشركة القبرصية مبلغ لا يقل 100 ألف يورو في الشركة الروسية وهذا الامر لم يتم .

وما وقع بالفعل هو عملية تبادل الاسهم وليس استثمارا بالمعنى الفعلي لكن محكمة التحكيم الفيدرالية الروسية رفضت هذا الادعاء من قبل مصلحة الضرائب الروسية واستندت في ذلك الى ان نصوص القوانين او الاتفاقيات الضريبية اذا كان بها لبس او غموض فانه يفسر لمصلحة الملزم وبالتالي لا يمكن قبول القول بان تبادل الاسهم لا يعد نوعا من الاستثمار لانه يعد استثمارا غير مباشر ولذا انتهت المحكمة في حكمها الى احقية الشركة القبرصية في الحصول على التخفيض الضريبي بنسبة 5%.<sup>2</sup>

من جهة اخرى اخذت الاتفاقية الحديثة للزدواج الضريبي بين فرنسا والولايات المتحدة سنة 2008 بالية التحكيم كوسيلة لفض النزاعات الضريبية الناشئة عن تطبيق الاتفاقية وذلك استنادا على نموذج منظمة التعاون الاقتصادي OECD للاتفاقيات الضريبية والصادر سنة 2008.

<sup>1</sup> - صلاح حامد : جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية. م.س. ص 70

<sup>2</sup> - [www.eurofast.eu/global/country-selector/russia/143-news-all/news-rusia/513-double-tax-treaty-between-russia-and-cyprus](http://www.eurofast.eu/global/country-selector/russia/143-news-all/news-rusia/513-double-tax-treaty-between-russia-and-cyprus)

## المحور الثاني : تطبيقات اختيار المحكمين من خلال الاتفاقيات الدولية للتحكيم الضريبي

فرضت اتفاقية الامم المتحدة مجموعة من الشروط لاجل اختيار المحكم الذي سيقوم بحل النزاع القائم على الضريبة بين المتخاصمين ومن جملتها ضرورة ان يكون المحكم محايدا مستقلا مع اعطاء الحق للدولة الاخرى الاعتراض على المحكم الذي يثار حوله الشكوك بالاضافة الى ان يكون خبيرا في الامور المالية والضريبية والقانونية لاجل اصدار قرار تحكيمي يراعي جميع الجوانب خصوصا وعندما يكون هناك نزاع ضريبي بين مجموعة من الدول المصادقة على الاتفاقية فهذا النزاع يأخذ وجها ماليا وقانونيا لذلك استوجبت اتفاقية الولايات المتحدة الامريكية ضرورة توفر هذه الصفات في المحكم.

أما بالنسبة لنموذج منظمة التعاون OECD فلم ينص صراحة عن كيفية اختيار المحكمين او عن مدى نزاهتهم مما يفتح الباب لعدد من الانتقادات والتي نراهي صائبة خصوصا فيما يتعلق بالخبرات والتقنيات التي يجب ان يتوفر عليها المحكمين لاجل القيام بواجبهم على اكمل وجه خصوصا كما افردنا سابقا على ان هكذا منازعات تستوجب خبرة ميدانية وعملية سواء على المستوى الضريبي بالامام بقوانينه وتقنياته الضريبية وكذا على المستوى القانوني .

تماشيا مع هذا الرأي السابق نجد ان جل الاتفاقيات المبرمة بين الدول تنص صراحة على التخصص الدقيق والكفاء للمحكم الذي يعهد اليه بمهمة الفصل في المنازعات الضريبية ونأخذ على سبيل المثال :

- التنصيب على تشكيل هيئة التحكيم من قضاة متخصصين سواء من الدولتين المتعاقدين أو من خارجهما أو من المنظمات الدولية ( محور الاتفاقية الالمانية السويدية لسنة 1994 )
- تشكل الهيئة التحكيمية من ممثلين عن موظفي مصلحة الضرائب في البلدين وان يكون الرئيس من غير مواطني الدولتين ( محور اتفاقية امريكا وبلجيكا سنة 2005 )

مما يجب الاشارة اليه هو ان المحكم أو الهيئة التحكيمية تحاول ان تقوم بتقريب وجهات النظر بين المتنازعين لأجل الوصول إلى حل عادل للقضية المطروحة امامهم فان لم تفلح فانها تقوم بالحكم بناء على قواعد العدل والانصاف .

من هنا تولد نوع من التخوف لدى بعض الدول التي تخشى ان يتم اللجوء إلى التذرع بمبادئ العدالة والانصاف كوسيلة لعدم تطبيق الاتفاقية لصالح احد الاطراف من هنا قاما الاتفاقية الالمانية السويدية بحظر اللجوء الى قواعد الانصاف والعدل لانهاء المنازعة والاقتصار حصرا على ما نصت عليه الاتفاقية من احكام<sup>1</sup> وصولا الى المبدأ الذي يسود العلاقات التعاقدية العقد شريعة المتعاقدين

<sup>1</sup> - رمضان صديق : انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية – دراسة مقارنة. م. س. ص 111



كما نسجل بانه وعلى الرغم من التطور الحاصل في مجال القانون وطرق تسوية المنازعات على اختلاف اشكالها وانواعها وظهور فكر جديد يشجع التحكيم الضريبي كوسيلة لفض المنازعات الضريبية الدولية الا ان بعض الدول لاتزال متشبثة بموقفها الراض للجوء الى التحكيم، كما انها تفضل الاتفاق المتبادل لحسم الخلافات والمنازعات الناشئة عن تطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي ومن بين امثلة هذا الاتجاه :

- الاتفاقية الروسية الانجليزية لسنة 2004 والتي تنص على اللجوء الى اجراءات الاتفاق المتبادل لحسم المنازعات خصوصا المادة 26 منها<sup>1</sup>.

- الاتفاقية الانجليزية الجنوب افريقية لسنة 2002 والتي نصت هي الاخرى على الحوار المتبادل لفض النزاع من خلال المادة 25 منها<sup>2</sup>.

بالنسبة للدول العربية فنجد المثال المصري الذي ينص من خلال معظم الاتفاقيات الثنائية التي ابرمتها مع الدول الاخرى لاجل منع الازدواج الضريبي تفضل اللجوء الى اجراءات الاتفاق المتبادل لحسم اي خلافات او نزاعات. ومن امثلة تلك الاتفاقيات :

اتفاقية مصر والولايات المتحدة الامريكية لسنة 1981 من خلال المادة 27 التي تنص صراحة على اللجوء الى الاتفاق المتبادل بين الدولتين لفض النزاع الضريبي وكذا الاتفاقية المصرية الصينية لسنة 1997 والتي دخلت حيز التنفيذ في سنة 2001<sup>3</sup> من خلال المادة 25 منها والتي تقر هي الاخرى بوجود اللجوء الى المفاوضات الثنائية لاجل الخروج بحل اتفاقي لفض المنازعات الضريبية بين الدولتين واخيرا الاتفاقية المصرية الدنماركية لسنة 1989<sup>4</sup> من خلال المادة 25 والتي هي الاخرى اقرت بعدم اللجوء الى التحكيم والاقتصاص على التفاف المتبادل لاجل فض النزاعات.

<sup>1</sup>- United Kingdom and Russia double taxation convention signed 15 february 1994 entered into force 18 april 1997 ( art 25 )

<sup>2</sup>- United Kingdom And south africa double taxation convention signed 4 july 2002 (art 26)

<sup>3</sup>- منشورة في الجريدة الرسمية المصرية العدد الخامس بتاريخ 1 فبراير 2001

<sup>4</sup>- منشورة في الجريدة الرسمية المصرية العدد 24 بتاريخ 14 يونيو 1990

## الخاتمة

يعتبر التحكيم في النزاع الضريبي في كثير من التشريعات غير متاح نظرا لمجموعة من الاعتبارات أهمها ان الضريبة هي التي تساهم في غالبية ميزانية الدولة مما لا تدع للمحكمن السلطة في فض هكذا نزاعات لأجل الحفاظ على استقرار الضريبة و عدم جعلها محلا للتحكيم خصوصا في العلاقات الداخلية و جعل القضاء الإداري هو المختص الحصري في فض المنازعات الضريبية .

هذا الطرح يختلف في اطار العلاقات الاستثمارية الدولية حيث ان الدول تسعى الى جلب الاستثمارات اليها و في مقابل ذلك تطرح مجموعة من الامتيازات والاعفاءات الضريبية لأجل استقطاب اكبر عدد من المستثمرين و جعل الدولة مرتعا خصبا لتشجيع المشاريع الكبرى و في هذا الصدد و في عقود الاستثمارات الدولية يصبح قضاء التحكيم هو القضاء الأصيل و ليس قضاء الدولة في فض المنازعات المترتبة على الاستثمار , و شرط التحكيم في هذا الصدد يكون عاما في جميع أنواع النزاعات التي قد تصدر عن تنفيذ او تفسير العقد مما نكون امام شرط التحكيم في نزاع قد يكون في شق ضريبي و هو ما يتنافى مع القوانين الوطنية التي تمنع التحكيم في النزاع الضريبي.

ومن خلال استقرائنا لمختلف القضايا المثارة في نزاعات الاستثمار نجد ان الدولة لا تعتد بمبدأ النظام العام الداخلي لان مفهوم النظام العامل الدولي اشمل و اعم من النظام العام الداخلي و معه تقبل مختلف الدول تنفيذ القرارات التحكيمية الصادرة في المنازعات الضريبية وفق اتفاقية واشنطن لسنة 1956 و خصوصا المادة 5 منه و التي تجيز التحكيم في النزاعات الضريبية رغم منعها من طرف المشرع الوطني لكن القاعدة في مختلف دساتير الدول تقضي سمو الاتفاقيات الدولية على القوانين الوطنية