University of Zawia Journal of Legal and Sharia Sciences (UZJLSS)
Volume 13, Issue 2, (2024), pp. 349-376

Arbitration in Tax Disputes

Abdul Hakim Amer Zumit

Department of Law, College of Sharia and Law/Al-Ajailat, University of Zawia, Zawia, Libya
Email: abdalhakim.zamitt@gmail.com

Received: 30/09/2024 /Accepted: 30/10/2024 Available online: 18/12/2024 DOI:10.26629/uzjlss.2024.17.

ABSTRACT

The
Taxes, in general, are considered matters of public order that the state is responsible for enforcing. As a rule, arbitration is not permitted in matters related to public order. However, under the weight of economic conditions, the interconnectedness of international economic relations, and external pressures from major organizations and countries, coupled with the sluggishness of conventional judicial procedures in cases brought before ordinary courts, as well as the existence of situations where the principles of justice necessitate arbitration for resolution, a shift has occurred. Practical experience has shown that, in recent years, there has been a particular interest from tax administrations and various international organizations in resorting to arbitration as a means of resolving tax disputes. This is achieved through the formation of arbitration committees specialized in the subject matter of each dispute, which expedite the resolution of conflicts between tax administrations and taxpayers. Such efficiency is vital, as taxes hold a special significance for the public treasury, being the most important source of state revenue, while also representing a financial burden on taxpayers, constituting a lien on their assets in favor of the state. This growing interest was initially evident in international matters, leading to the establishment of specific and well-defined arbitration procedures under numerous international agreements. Some countries have even gone so far as to incorporate arbitration procedures for tax disputes into their domestic laws.

Keywords : Tax arbitration, Tax dispute, Double taxation, Tax laws.

How to cite this article:
Zumit A. Arbitration in tax disputes. Univ of Zawia **J**. Legal Sharia Sci ***.2024. 13: 2, 349-376 .***

"Articles published in *Univ of Zawia J. Legal Sharia Sci* are licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License."

التحكيم في المنازعات الضريبية

عبد الحكيم عامر زعميط
كلية الشريعة والقانون/ العجيلات، قسم القانون العام، جامعة الزاوية، الزاوية، ليبيا
Email: abdalhakim.zamitt@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2024/9/30م **تاريخ القبول: 2024/10/30م** **تاريخ النشر: 2024/12/18م**

ملخَّص البحث:

تعد الضرائب بصفة عامة من الأمور المتعلقة بالنظام العام التي تتكفل الدولة بتطبيقها. وبحسب الأصل فإنه لا يجوز التحكيم في المسائل المتعلقة بالنظام العام، ولكن تحت وطأة الظروف الاقتصادية، وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية وتحت وطأة الضغوط الخارجية من قبل المنظمات والدول الكبرى، إضافة إلى البطء في الإجراءات القضائية المتعارف عليها في الدعاوى المرفوعة أمام القضاء العادي، كل ذلك أدي إلى وجود حالات تقتضي قواعد العدالة السماح بشأنها باللجوء للتحكيم لحسمها. ويكاد لا يخفي على أحد الاهتمام الكبير من قبل الإدارات الضريبية والمنظمات الدولية المختلفة باللجوء للتحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية. وذلك من خلال تشكيل لجان تحكيم متخصصة بموضوع كل نزاع على حده، تقوم بفض المنازعات بين الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب على وجه السرعة لما تمثله الضريبة من أهمية خاصة للخزانة العامة باعتبارها أهم الموارد المالية للإيرادات العامة للدولة، وكذلك لما تمثله الضريبة من أهمية خاصة لدافعها باعتبارها عبء مالي يثقل ذمته وله حق امتياز على أمواله تجاه الدولة. وقد تم التعبير عن هذا الاهتمام في البداية في المسائل الدولية، مما أدى إلى إنشاء إجراءات تحكيم محددة وأصيلة بموجب العديد من الاتفاقيات الدولية. كما ذهبت بعض الدول إلى حد إدخال إجراءات التحكيم في المنازعات الضريبية في القانون الداخلي لها.

كلمات مفتاحية: التحكيم الضريبي، المنازعة الضريبية، الازدواج الضريبي، القوانين الضريبية

المقدمة:

تمارس الدولة من خلال سلطاتها وإداراتها الضريبية واحدة من أقوى امتيازاتها وصلاحياتها السيادية، ألا وهو امتياز فرض الضرائب وتحصيلها. كما تتمتّع الإدارة أيضاً بامتيازات السلطة العامة، فهي تُصدر أمر التنفيذ بنفسها ولمصلحتها، وتبدأ بمبادرة منها ومن تلقاء نفسها باتخاذ التدابير اللازمة لتحصيل الضرائب. وبطبيعة الحال، يجب على الإدارة الضريبية أن تحترم القانون الذي يحدد وسائل وشروط عملها. وفي الوقت نفسه تنعكس الطبيعة الخاصة لعملها في عدد من الإجراءات الأصيلة. لذلك لا غرابة أن يكون التحكيم –كوسيلة خاصة لتسوية المنازعات– ليس له مكان ليشغله في المنازعات الضريبية، التي تنشئ بين دافع الضرائب والسلطات الضريبية حول دفع الضريبة أو تحصيلها. وبالتالي فالتحكيم من حيث المبدأ، ليس خياراً في مثل هذه المنازعات.

صحيح إن الإجراءات الضريبية تنص، في حالات معينة، على اللجوء إلى لجان أو هيئات يمكن استدعاؤها للتعامل مع نزاع بين الإدارة الضريبية ودافع الضرائب مثل: اللجنة الاستشارية لقمع التجاوزات الضريبية، لجنة الإدارات للضرائب

المباشرة وضرائب المبيعات في القانون الفرنسي، لجان الطعون الضريبية المنشأة بقانون ضريبة الدخل في ليبيا. ومع ذلك لا ينبغي بأي حال من الأحوال الخلط بين هذه الهيئات وهيئة التحكيم، فهي تتألف جزئياً على الأقل من ممثلين عن الإدارة، وهي لا تبث في مسألة قانونية أو واقعية بل تصدر رأياً، ويصدر هذا الأخير في بعض الأحيان تنبيهاً للإدارة، كما هو الحال مع لجنة قمع إساءة استعمال القانون في القانون الفرنسي[1]، وفي حالات أخرى يُستخدم الرأي كأساس لاتخاذ قرار بإنهاء الإجراء في وقت مبكر، سواء تنازلت السلطات الضريبية عن إعادة التقييم التي أخطرت بها أو قبلها دافع الضرائب. وأخيراً، تقدم للجنة الضرائب –في بعض الأحيان– إشارة موضوعية مبدئية حول نوعية مطالبات الأطراف المعنية، وبالتالي فإن هذا الرأي، عندما يصدر يعكس عبء الإثبات إذا كان يتماشى مع موقف الإدارة.

ونظرًا لكون هذه اللجان والهيئات ليست قضائية بطبيعتها ولا تلتزم بالضرورة بالحد الأدنى من القواعد الإجرائية، كإجراءات التقاضي، وحياد الأعضاء الذين يشكلونها. بل تتدخل في مرحلة ما قبل التقاضي للإجراءات القضائية. لهذا السبب فإنه لا علاقة لهما بهيئة التحكيم. ومع ذلك، فقد لاحظنا من خلال الواقع العملي أنه في السنوات الأخيرة هناك اهتمامًا خاصًا من قبل الإدارات الضريبية والمنظمات الدولية المختلفة بالتحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية، وقد تم التعبير عن هذا الاهتمام في البداية في المسائل الدولية، مما أدى إلى إنشاء إجراءات تحكيم محددة وأصيلة بموجب العديد من الاتفاقيات الدولية، بل ذهبت بعض الدول إلى حد إدخال إجراءات التحكيم في المنازعات الضريبية في القانون الداخلي لها[2].

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في ازدياد عدد المنازعات المعروضة على القضاء، لا سيما تلك التي تتعلق بالمجال الضريبي، يوماً بعد يوم مع قصور وسائل فض المنازعات الضريبية المنصوص عليها في القانون الضريبي، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى هروب معظم الاستثمارات الأجنبية وعدم كفاية رؤوس الأموال القادمة من الخارج لتمويل مشروعات التنمية الاقتصادية خاصة في الدول النامية، فضلاً عن لجوء معظم المستثمرين الأجانب للتحكيم في منازعاتهم مع الدول. وعلى ضوء ما تقدم، يتبين أن مسألة اللجوء إلى التحكيم لفض المنازعات الضريبية تستحق المناقشة، ومن ثم تتمثل مشكلة البحث في معرفة: ما مدى إمكانية اللجوء إلى التحكيم في المنازعات الضريبية؟

أهداف البحث:

الهدف من دراسة هذا الموضوع هو استعراض الدور الذي يلعبه التحكيم كآلية لتسوية المنازعات الضريبية، وهذا من خلال بيان مدى إمكانية اللجوء إليه في هذا النوع من المنازعات، وكذلك إبراز أهم المبادئ والمعايير التي تساعد على تبنيه لفض هذه المنازعات، ومعرفه موقف القوانين المقارنة والاتفاقيات الدولية من ذلك من خلال شرح القواعد والأحكام التي تنظمه.

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية الموضوع الذي يتناوله، والمتعلق بالتحكيم في المنازعات الضريبية. حيث يشكل التحكيم موضوعاً جديداً نوعاً ما في المجال الضريبي، وتتجلى أهمية هذا الموضوع من ناحيتين، الأولى علمية والثانية عملية. فمن الناحية العلمية: نجد: إن هذا الموضوع لم يحظَ باهتمام كبير من قبل الفقه المالي من حيث الدراسة والبحث، إذ إن جل ما كتب عن هذا الموضوع يتسم بالاقتضاب، الأمر الذي يؤدى غالباً إلى الخلط بينه وبين غيره من وسائل فض المنازعات الضريبية وخصوصاً لجان الطعون الضريبية والصلح الضريبي.

أما من الناحية العملية: فيمكن لنا أن نتصور أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية نتيجة لما يتسم به من سرعة وفاعلية في فض المنازعات. بحيث تسعى الدول عند إدراج مثل هذا الإجراء في اتفاقياتها الضريبية إلى النهوض باقتصادها الوطني، وذلك من خلال تشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها إليها، بحيث لا يمكن أن يتحقق ذلك إلا من خلال توفير بيئة استثمارية مناسبة تتضمن إقرار المزيد من الضمانات الكافية للمستثمرين الأجانب والتي يعد إجراء التحكيم من أهمها.

منهج البحث: اتبع الباحث المنهج التحليلي الوصفي من خلال استقراء المقصود بالتحكيم في المنازعات الضريبية، وتقييمه وإمكانية تطبيقه في هذا المجال. إلا أن ذلك لم يمنع الباحث من الاستعانة بالمنهج المقارن من خلال استجلاء موقف بعض التشريعات الضريبية المقارنة من التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية وموقف الاتفاقيات الدولية والثنائية المبرمة.

الدراسات السابقة: من خلال البحث في المكتبات العلمية، تبين للباحث أن هناك بعض الدراسات التي ناقشت موضوع التحكيم في المنازعات الضريبية، ولكن هذه الكتابات التي تم الاطلاع عليها لم تتناول هذا الموضوع في التشريع الليبي، والدراسات التي أسهبت في الكتابة في هذا الموضوع هي كتابات عربية مصرية وجزائرية وغيرها من الكتابات العربية، وأنه من المفيد الوقوف على المنظومة القانونية في التشريعات العربية للاستفادة من كل جديد وقديم يتعلق بموضوع البحث. وسوف يتبع الباحث في ترتيب هذه الدراسات حسب الأهمية العلمية لموضوع البحث، ومن هذه الدراسات:

1. جان بيير لو غال، 1994، الضريبة والتحكيم، درس فيها التحكيم في المنازعات الضريبية الدولية والتي تنظمها الاتفاقيات الدولية الثنائية واتفاقيات الاتحاد الأوروبي، كما تطرق إلى دراسة التحكيم في المنازعات الضريبية الداخلية في ضوء القانون الفرنسي والقانون الأمريكي. ثم أوضح بعد ذلك مفهوم التحكيم المقصود في هذا المجال، وما هي خصوصيته وكيفية تكييفه مع القوانين الداخلية كوسيلة لفض المنازعات الضريبية. وعليه يرى الباحث: إن هذه الدراسة قد اعتمدت على توضيح أهمية التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية الدولية وعلى وجه الخصوص المنازعات المتعلقة بالازدواج الضريبي كما أوضحت بعض الجوانب المهمة في موضوع التحكيم في المنازعات الضريبية، كتحديد خصوصيته وفرص اللجوء إلى التحكيم في المنازعات الضريبية .
2. صلاح حامد، 2014، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية، حيث قسم البحث على فصلين، في الفصل الأول تطرق إلى ماهية التحكيم الضريبي ومدى إمكانية اللجوء إليه. أما الفصل الثاني: فقد تحدث عن تقييم التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية. حيث قامت الدراسة في أساسها على دراسة ماهية التحكيم في المنازعات الضريبية والتعريف به، وموقف الفقه منه، وأهم أقسام المنازعات التي يمكن عرضها على التحكيم الضريبي، وأنواع التحكيم الضريبي، في الفصل الأول. وفي الفصل الثاني، قامت الدراسة ببيان مدى التزام كلا من الدولة والممول بحكم التحكيم الضريبي، وعلاقة التحكيم الضريبي بالدول النامية، وأيضاً بيان أهم الآثار الإيجابية والسلبية للتحكيم الضريبي. وقد تمت هذه الدراسة في ظل قانون ضريبة المبيعات رقم 11 لسنة 1991، وقد تم تعديله بموجب القانون رقم 9 لسنة 2005 بشأن ضريبة المبيعات. والقانون رقم 66 لسنة 1963 بشأن الضريبة الجمركية، والذي تم تعديله أيضاً بالقانون رقم 160 لسنة 2000. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن التحكيم في المنازعات الضريبية تأخذ به معظم تشريعات الدول المتقدمة، ومع ذلك لا نجد له صدى في الدول النامية إلا فيما ندر كما هو

الحال في القانون الكويتي. التحكيم الضريبي له العديد من المزايا كسرعة الفصل في المنازعات، وإمكانية توفير الوقت والجهد، وتفادي بطء درجات التقاضي، فضلا عن كونه وسيلة مهمة لجذب الاستثمارات الأجنبية للدول النامية، ومع ذلك فعيوب التحكيم الضريبي متعددة لاحتمالية تعدد التفسيرات المتعلقة بالنصوص الضريبية، فضلاً عن عدم إمكانية صياغة سوابق قضائية في هذا الشأن، وصعوبة اختيار المحكم نظراً لندرة المتخصصين في هذا المجال، وارتفاع التكلفة وهو الأمر الذي يزداد في الدول النامية. وهذا الامر يشكك في جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية بالنسبة لتلك الدول. ومن ذلك لاحظ الباحث أن هذه الدراسة قد تمت في ظل القوانين القديمة، ومع ذلك فقد قدمت صورة واضحة عن جدوى التحكيم كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية خاصة في القانون المصري والدول النامية، وذلك من أجل مواكبة التطورات في مجال الاستثمارات المختلفة، وجذب رؤوس الأموال من الخارج. كما أشارت الدراسة إلى إمكانية تبنيه في القوانين الداخلية من خلال بعض التوصيات.

3. إبراهيم عبد العزيز النجار، 2015، التحكيم في المجال الضريبي وجدواه للاستثمار، حيث قسم دراسته على فصلين: تناول الأول منهما مشروعية الاستعانة بالتحكيم في المجال الضريبي، أما الثاني فقد تناول موضوع ملاءمة التحكيم للمنازعات الضريبية.

يرى الباحث على الرغم من أهمية هذه الدراسة حول موضوع التحكيم في المجال الضريبي الا أنها تحتاج إلى دراسة الموضوع بشيء من التفصيل خاصة فيما يتعلق بالمرحلتين الإدارية والقضائية لفض المنازعة الضريبية في ظل القوانين المصرية الجديدة.

ومما سبق: فإن الإجابة على سؤال البحث السابق طرحه في الإشكالية تدعونا من ناحية إلى بيان ماهية التحكيم في المنازعات الضريبية من خلال التحليل المنهجي لمفهومه، وتقييمه، وبيان المنازعات القابلة للتحكيم، ومن ناحية أخرى، معرفة كيفية تبني التحكيم في المنازعات الضريبية وموقف القوانين الداخلية، والدولية من ذلك. وهذا يقودنا بالتالي إلى تناول الموضوع وفقا للخطة التالية:

المطلب الأول: ماهية التحكيم الضريبي.

المطلب الثاني: نطاق التحكيم في المنازعات الضريبية.

المطلب الأول: ماهية التحكيم الضريبي

التحكيم الضريبي هو مفهوم كان موجوداً لبعض الوقت، ولكن ليس الجميع على دراية به. بعبارة بسيطة، يشير التحكيم الضريبي إلى ممارسة استغلال الفرق في معدلات الضرائب بين بلدين أو أكثر، والهدف منه هو تقليل العبء الضريبي الإجمالي من خلال الاستفادة من الفجوات في قوانين ولوائح الضرائب. وقد يتم استخدام التحكيم الضريبي من قبل الأفراد والشركات على حد سواء ويمكن أن يكون وسيلةً مشروعةً لتقليل الضرائب، ولكن يمكن أن تكون أيضاً منطقة رمادية تثير أسئلة أخلاقية. ولفهم ماهية التحكيم الضريبي بشكل أفضل، سوف نقوم بدراسة مفهوم التحكيم الضريبي **(الفرع الأول)**، بعد ذلك سنتطرق إلى بيان أنواع المنازعات الضريبية التي يمكن عرضها على التحكيم **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: مفهوم التحكيم في المنازعات الضريبية:

للتعرف على المقصود بالتحكيم الضريبي، لابد من التطرق إلى تعريف المنازعة الضريبية **(أولاً)**، ثم بعد ذلك سنقوم بدراسة مفهوم التحكيم بشكل عام كوسيلة بديلة لفض المنازعات، حتى نصل إلى توضيح تعريف التحكيم الضريبي **(ثانياً)**، مع بيان أهم مزاياه وعيوبه، والمخاطر التي تنتج عن اللجوء إليه كوسيلة لفض المنازعات الضريبية **(ثالثاً)**.

أولاً: تعريف المنازعة الضريبية

تشير كلمة منازعة عموماً إلى وجود خلاف بين شخص وآخر، يدعي كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان موضوع الخلاف ضريبياً كان ذلك منازعة ضريبية. فالمنازعة الضريبية هي: تعبير عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضرائب. والمنازعة الضريبية بهذا المعنى أشمل من الدعوى الضريبية التي تعني حق المكلفين في المطالبة بحقهم أمام القضاء، إذ تبدأ المنازعة الضريبية منذ نشوء الحق الضريبي في ذمة شخص معين، حتى حل هذه المنازعة سواء في مرحلتها الإدارية أم القضائية. أما الدعوى الضريبية فتشير إلى المرحلة القضائية لحل هذا النزاع.

وكذلك تختلف المنازعة الضريبية عن الخصومة الضريبية، فالخصومة لفظ عام يتعلق بنزاع بين شخصين أو أكثر حول حق أو مركز معين، وتتحول إلى نزاع عند رفعها إلى القضاء، أي إن كل نزاع هو في أصله خصومة تكون في حالة سكون يحركه صاحب المصلحة برفع أمره إلى القضاء الذي يجب تفسيره بمعناه الواسع، أي لكل من له حق الفصل في هذا النزاع سواء كانت جهة إدارية أم قضائية، في حين أن المنازعة الضريبية هي النزاع الذي يتعلق بقانون فرض الضريبة مباشرة. ومن ثم يمكن القول: إن المنازعة الضريبية هي: "كل نزاع تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيه، إذا تعلّق بتحديد المكلفين بالضريبة، وتقدير، وتحقق الضريبة، وتحصيلها وفق قانون الضرائب الذي تختص بتطبيقه"[3]. كما عرفت المنازعة الضريبية بأنها "هي: تلك المنازعة التي تكون الدولة طرفاً فيها وتتعلق بربط الضريبة، أو تحصيلها، أو حصر الملتزمين بها وذلك وفقاً لما يقرره التشريع الضريبي"[4].

وبناء على ذلك فإن الشروط الواجب توافرها في النزاع لكي نكون أمام منازعة ضريبية هي:

1. أن يكون أحد أطرافه إدارة ضريبية: فالنزاع الذي يكون بين طرفين ليس أحدهما الإدارة الضريبية لا يعد منازعة ضريبية ولو تعلّق بضريبة، كالنزاع بين مكلفين شريكين على براءة ذمة أحدهما من الضريبة وفقاً للعقد المبرم بينهما.

2. أن يتعلق النزاع بعمل من أعمال الضريبة: أي يجب أن يكون النزاع متعلقاً بما تقوم به الإدارة الضريبية من أعمال مؤثرة في تحديد دين الضريبة، أي الأعمال المتعلقة بعلاقة المكلف بالإدارة الضريبية فقط، أما الأعمال التي تتعلق بعلاقة الإدارة الضريبية بغير المكلفين فلا تدخل في مفهوم النزاع الضريبي، كالنزاع بين الإدارة الضريبية وموظفيها.

3. أن يكون مرجع النزاع القانون الضريبي: أي الخلاف الذي يدور بين طرفي النزاع حول تفسير قانون فرض الضريبة، أو تأويله، أو تطبيقه على الوجه الصحيح. فلا يعد نزاعاً ضريبياً ذلك الذي يتعلق بتفسير قوانين أخرى، ويكون النزاع ضريبياً إذا كان القانون الضريبي هو مرجعه الرئيس ولو شاركه في ذلك قوانين أخرى، كالنزاع حول الحجر الإداري على أموال المكلفين الناتج من عدم أو التأخر في دفع الضريبة المتوجبة على المكلف[5].

ثانياً: تعريف التحكيم الضريبي:

أعطيت **للتحكيم** العديد من التعريفات الفقهية والتي تختلف بحسب وجهة نظر كل منها. ذهب بعض الفقه إلى تعريف التحكيم بأنه: "اتفاق أطراف علاقة قانونية معينة، عقدية أو غير عقدية، على أن يتم الفصل في المنازعة التي ثارت بينهم بالفعل أو التي يحتمل أن تثور عن طريق أشخاص يتم اختيارهم كمحكمين"[6].

وعرفه البعض الآخر بأنه: "الفصل في منازعة عن طريق أشخاص يتم اختيارهم بواسطة أشخاص آخرين، بموجب اتفاق بينهم"[7]. كما عُرف بأنه: "إجراء لتسوية المنازعات عن طريق اللجوء إلى شخص (أو أكثر) من الأشخاص العاديين – في عدد فردي – يسمون المحكم أو المحكمين، ناتج إما عن شرط تحكيم منصوص عليه لحل النزاعات المستقبلية، أو اتفاق تحكيم يهدف إلى تسوية نزاع نشأ بالفعل"[8].

بينما ذهب البعض الآخر إلى القول: بإن التحكيم هو: "آلية تهدف إلى الفصل في مسألة بين شخصين أو أكثر بواسطة شخص آخر أو أكثر (المحكم أو المحكمين)، والذين يستمدون سلطاتهم من اتفاق خاص يعد هو أساس سلطاتهم ويفصلون بموجبه في المنازعة دون أن يكونوا مخولين من الدولة بتلك المهمة"[9].

ونخلص من ذلك بأن التحكيم هو: "نظام قضائي خاص يختار فيه الأطراف قضاتهم، ويعهدون إليهم بمقتضى اتفاق مكتوب، بمهمة تسوية المنازعات التي قد تنشأ أو نشأت بالفعل بينهم، بخصوص علاقتهم التعاقدية أو غير التعاقدية، والتي يجوز حسمها بطريقه التحكيم، وفقا لمقتضيات القانون أو العدالة، وإصدار قرار قضائي ملزم للخصوم"[10].

وبعد استعراض هذه التعريفات للتحكيم يتضح أن مضمون كل منها واحد وإن اختلفت الصياغات، والاختلاف الوحيد الذي يمكن أن ينشأ هو ما يتعلق بأطراف العملية التحكيمية ومحل النزاع. ولذلك حينما نقول التحكيم في المنازعات الضريبية فأول ما يتبادر إلى الذهن هو المنازعات التي تنشأ بين الممول ومصلحة الضرائب فيما يتعلق بتطبيق القانون الضريبي. وعليه يمكننا تعريف **التحكيم الضريبي** بأنه: "ذلك النظام القانوني الذي يمكن من خلاله عرض النزاع الضريبي بين الممول ومصلحة الضرائب على شخص أو هيئة معينة لفض النزاع طالما يسمح القانون باللجوء لهذا الطريق لتسوية النزاع ووفقا للإجراءات التي يحددها ذلك القانون"[11]. كما عرف أيضاً بأنه: "منح المشرع كل من الإدارة الضريبية والأشخاص المخاطبين بأحكام التشريع الضريبي حق الاتفاق على عرض بعض المنازعات التي تنشأ بينهما على شخص أو مجموعة أشخاص يختارونهم بإرادتهم الحرة، بدلاً من اللجوء إلى القضاء وذلك ضمن قواعد قانونية محددة لسرعة الفصل في المنازعة"[12].

ثالثاً: تقييم التحكيم الضريبي:

التحكيم الضريبي: هو تقنية استخدمها العديد من المستثمرين والشركات للاستفادة من الاختلافات الضريبية بين البلدان أو المناطق، الفكرة الرئيسية وراء التحكيم الضريبي هي زيادة الأرباح من خلال الاستفادة من قوانين الضرائب في ولايات قضائية مختلفة. يعد التحكيم الضريبي جذاباً بشكل خاص للشركات متعددة الجنسيات التي تعمل في بلدان متعددة. تعد فوائد التحكيم الضريبي عديدة، ومع ذلك، فإن التحكيم الضريبي لا يخلو من بعض المخاطر والعيوب.

(1) **مزايا التحكيم الضريبي:** تعد فوائد التحكيم الضريبي عديدة، وتشمل معدلات ضريبية أقل، وخفض المخاطر، وزيادة الأرباح.

- انخفاض معدلات الضريبة: واحدة من الفوائد الأساسية للتحكيم الضريبي هي القدرة على الاستفادة من انخفاض معدلات الضرائب في مختلف الولايات القضائية. على سبيل المثال، إذا كانت الشركة تعمل في بلد عالي

الضرائب، فقد يكون من المفيد نقل بعض عملياتها إلى بلد منخفض الضريبة. يمكن أن يؤدي ذلك إلى وفورات ضريبية كبيرة للشركة، والتي يمكن نقلها للمساهمين في شكل أرباح أعلى، أو أسعار الأسهم.

- المخاطر المخفضة: فائدة أخرى من التحكيم الضريبي هي القدرة على تقليل المخاطر المرتبطة بالعمل في ولاية قضائية واحدة. من خلال تنويع العمليات عبر بلدان متعددة، يمكن للشركة تقليل تعرضها للمخاطر السياسية والاقتصادية، والتنظيمية. يمكن أن يساعد ذلك في حماية الشركة من أحداث غير متوقعة، مثل التغييرات في قوانين الضرائب أو التراجع الاقتصادي.
- زيادة الأرباح: يمكن أن يؤدي التحكيم الضريبي أيضاً إلى زيادة الأرباح للشركات. من خلال الاستفادة من الاختلافات الضريبية، يمكن للشركات تقليل فواتير الضرائب الخاصة بها وزيادة أرباحها. يمكن أن يؤدي ذلك إلى ارتفاع عائدات للمساهمين وزيادة الاستثمار في الشركة.

(2) عيوب التحكيم الضريبي: على الرغم من فوائد التحكيم الضريبي، هناك أيضاً عيوب في هذه الاستراتيجية. أحد العيوب الرئيسية هو: خطر التحديات القانونية من السلطات الضريبية. يمكن اعتبار التحكيم الضريبي بمثابة استراتيجية تخطيط ضريبي عدواني، وقد تتحدى السلطات الضريبية شرعية هذه الممارسات. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يؤدي التحكيم الضريبي إلى الإدراك العام السلبي وتلف سمعة الشركة[13].

(3) مخاطر التحكيم في المنازعات الضريبية: يمكن أن يكون التحكيم الضريبي استراتيجية مفيدة للشركات أو الأفراد التي تتطلع إلى خفض فواتير الضرائب وزيادة الأرباح من خلال الاستفادة من الاختلافات في قوانين الضرائب بين البلدان، أو الولايات القضائية لتقليل التزامات الضرائب الخاصة بهم، ومع ذلك، من المهم النظر بعناية في المخاطر القانونية والسمعة المرتبطة بهذه الاستراتيجية قبل الانخراط في التحكيم الضريبي. ومن أهم هذه المخاطر التي ينطوي عليها التحكيم الضريبي:

(أ) إمكانية الازدواج الضريبي: يحدث هذا عندما يتم فرض ضريبة على الشركة أو الفرد مرتين على نفس الدخل، إما في بلدين مختلفين، أو من قبل سلطتين ضريبيتين مختلفتين داخل نفس البلد. يمكن أن يؤدي الازدواج الضريبي إلى تآكل فوائد التحكيم الضريبي، ويؤدي بالتالي إلى ارتفاع التزامات الضرائب.

(ب) احتمال تغيير قوانين الضرائب: تتطور قوانين الضرائب باستمرار، وما قد يكون قانونياً اليوم قد لا يكون قانونياً غداً. قد تجد الشركات أو الأفراد الذين يشاركون في التحكيم الضريبي أنفسهم يواجهون فواتير ضريبية غير متوقعة إذا تغيرت قوانين الضرائب. بالإضافة إلى ذلك، أصبحت السلطات الضريبية أكثر عدوانية في ترتيبات التحكيم الضريبية. هذا يمكن أن يؤدي إلى معارك قانونية طويلة وتكاليف كبيرة للشركات أو الأفراد.

(ت) مخاطر السمعة: يمكن النظر إلى التحكيم الضريبي على أنه ممارسة غير أخلاقية من قبل بعض الناس. قد تواجه الشركات أو الأفراد الذين يشاركون في التحكيم الضريبي الدعاية السلبية أو الأضرار التي لحقت بسمعتها.

(ث) زيادة التدقيق من السلطات الضريبية: قد تجذب الشركات أو الأفراد الذين يشاركون في التحكيم الضريبي المزيد من الاهتمام من السلطات الضريبية، هذا يمكن أن يؤدي إلى عمليات التدقيق والتحقيقات وخطر أكبر من العقوبات أو الغرامات.

(ج) التعقيد: يمكن أن يكون التحكيم الضريبي عملية معقدة وتستغرق وقتاً طويلا، فهو يتطلب فهماً عميقاً لقوانين ولوائح الضرائب في مختلف البلدان، أو الولايات القضائية. قد تحتاج الشركات، أو الأفراد الذين يشاركون في مراجحة الضرائب إلى توظيف خبراء الضرائب أو المحامين لمساعدتهم على التنقل في العملية.

(ح) التكلفة: يمكن أن يكون التحكيم الضريبي عملية باهظة الثمن، قد تحتاج الشركات أو الأفراد الذين ينخرطون في التحكيم الضريبي إلى دفع الرسوم القانونية وخبراء الضرائب والمصروفات الأخرى. يمكن أن تفوق تكاليف التحكيم الضريبي الفوائد[14].

باختصار، يجب أن تكون الشركات، أو الأفراد الذين يشاركون في التحكيم الضريبي على دراية بالمخاطر المحتملة، والنظر بعناية ما إذا كانت الفوائد تفوق التكاليف.

الفرع الثاني: المنازعات الضريبية القابلة للتحكيم:

إن الضرائب بصفة عامة تعد من الأمور المتعلقة بالنظام العام والتي تتكفل الدولة بتطبيقها، وبحسب الأصل لا يجوز التحكيم في مسائل متعلقة بالنظام العام ولكن تحت وطأة الظروف الاقتصادية من ناحية، وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية من ناحية أخري بدأت الدولة تتجه في تشريعاتها الحديثة إلى السماح باللجوء للتحكيم في مواد ضريبية على الرغم من تعلقها بأمور تتصل بسياسة الدولة الاقتصادية، وذلك تحت وطأة الضغوط الخارجية من قبل المنظمات والدول الكبرى، وكذلك لوجود حالات تقتضي قواعد العدالة السماح بشأنها باللجوء للتحكيم لحسمها. وعليه فمن الضروري استعراض أنواع المنازعات التي يمكن أن ينظرها التحكيم الضريبي، ويمكن النظر إلى أنواع هذه المنازعات من زاويتين، من حيث طبيعة المنازعة **(أولاً)**، ومن حيث أطرافها **(ثانياً)**.

أولاً: أنواع المنازعات من حيث طبيعتها:

يمكن تقسيم المنازعات التي تعرض على التحكيم الضريبي من حيث طبيعتها على ثلاثة أقسام وهي:

1) **منازعات ذات طبيعة تجارية:** إن العلاقات التجارية بين الممولين قد تؤدي إلى نشوب نزاعات ضريبية فيما بين بعضهم البعض، أو بين هؤلاء الممولين ومصلحة الضرائب. ومن ذلك على سبيل المثال، اختيار الممول للشكل القانوني والهيكل التنظيمي للمشروع، فقد يؤدي هذا الاختيار إلى نشوب نزاع بين الممول ومصلحة الضرائب. حيث إنه قد يختار أن يزاول نشاطه في شكل مشروع فردي أو شركة، وهذه الشركة قد تكون شركة أشخاص (شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة)، أو شركة أموال (شركات المساهمة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم)، فضلاً عن أن اختيار جنسية هذا المشروع إذا اتخذ شكل الشركة قد يختلف عن جنسية الممول، وهل يتم الاعتداد في هذا الصدد بمحل الإقامة للممول أم بمركز الإدارة الرئيسي، أو العبرة بمركز ممارسة النشاط؟! فلا شك أن هذه الأمور تثير نزاعات بين الدولة والممول خاصة في ظل اختلاف الأحكام الضريبية لكل دولة[15]، فمثلاً وفقاً لأحكام القانون المصري رقم 91 لسنة 2005 في المادة الثانية منه، يمكن اعتبار الشخص الاعتباري مقيماً في مصر. إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر. وإذا كانت شركة تمتلك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من 50% من رأسمالها.
2) **منازعات الازدواج الضريبي:** تعد منازعات الازدواج الضريبي وكذلك منازعات تعدد الضرائب[16] من أبرز المنازعات التي تثور بين الممول ومصلحة الضرائب، أو بين الدولة المقام بها المشروع والدولة المقيم الممول على أراضيها أو

يحمل جنسيتها. وذلك الإمر متوقع نظراً لاختلاف النظم القانونية، والقواعد المنظمة لفرض الضرائب، والأسس التي تقوم عليها الضرائب من دولة لأخرى، وذلك من شأنه أن تنفرد كل دولة بوضع النظام الضريبي الملائم لها والمتوافق مع سياستها الاقتصادية والاجتماعية والمالية. وهذا من شأنه أن يؤدي إلى خضوع الممول للضريبة لأكثر من مرة إذا كان يمارس نشاطه عبر عدة دول.

وهذا الموضوع يعد من أكبر الإشكاليات التي تواجه المستثمرين نظراً لارتفاع العبء المالي الذي يتحمله المستثمر ومن ثم يحجر عن الاستثمار وهذا من شأنه إعاقة تدفق رؤوس الأموال بين الدول، وإعاقة مسيرات التنمية في دول أخرى خاصة من الدول النامية التي تحتاج إلى التدفقات النقدية الأجنبية لدفع عملية التنمية الاقتصادية، وهذا ما حدا بمنظمة التعاون الاقتصادي (OECD) إلى إصدار توصيات في هذا الشأن لمنع حدوث الازدواج الضريبي خاصة فيما يتعلق بمنازعات تحويل الأسعار[17].

ونتيجة لهذا الأمر: فإن معظم الدول تدخل في اتفاقيات سواء ثنائية، أو متعددة الأطراف للحد من تلك الظاهرة، وذلك على أمل تخفيف المنازعات التي تزداد يوماً بعد يوم. بل وما يزيد الأمر تعقيداً أن هذه الاتفاقيات ذاتها تكون مثار نزاع حول تفسير نصوصها وبيان مراميها، ومقاصدها، وحالات تطبيقها. ويمكن أن ندلل على ذلك فيما يثور بشأن تحديد محل إقامة الشخص سواء الطبيعي، أو الاعتباري، وكذلك تحديد محل الإدارة الفعلي للشركة والتفرقة بينه وبين مركز الإدارة الرئيسي وأيهما يغلب حين الخلاف[18]، فكرة المنشأة الدائمة للمشروع الأجنبي ومدى توافر عناصرها في الدولة التي تخضعها للضريبة.

لا شك أن هذه المنازعات تحتاج الى سرعه الفصل فضلاً عن تطلبها توافر خبرات معينه ضريبية، ومحاسبية وقانونية قد لا تتوافر لدى القاضي الوطني، الأمر الذي يرجح كفة التحكيم الضريبي لحسم تلك المنازعات. ولذا فالإتجاه السائد حالياً في معظم اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي هو تفضيل اللجوء إلى التحكيم لحل المنازعات وهو ذات الإتجاه الذي تتبناه معظم المنظمات الدولية وعلى رأسها منظمه التعاون الاقتصادي (OECD) والأمم المتحدة (UN).

3) **منازعات الاستثمار:** تنشأ المنازعات ذات الطبيعة الاستثمارية بين الممول "المستثمر الأجنبي والدولة المضيفة" إذا تمسك ذلك الممول بادعائه أن الضرائب التي تفرض عليه تخالف اتفاقية حماية وضمانات الاستثمار المبرمة مع دولته، والتي تقرر حماية تمييزية له ضد قيام الدولة بأي إجراء من شأنه الإضرار بمصالحه كالتأمين، والمصادرة أو فرض ضرائب تمييزية. والمشاهد عملاً أن الدولة نادراً ما تقبل اللجوء للتحكيم لحسم هذه المنازعات إلا إذا كانت هناك اتفاقية أبرمتها تلك الدولة ونصت على ذلك الأمر صراحة[19]. وتطبيقاً لذلك ثار نزاع بين إحدى الشركات الأمريكية (CEMSA)، والتي تعمل على الأراضي المكسيكية في مجال تصدير التبغ، وبين الإدارة الضريبية في المكسيك والتي رفضت خصم الضرائب المفروضة على الصادرات من التبغ، وحينما عرض النزاع على المركز الدولي لتسويه المنازعات بلندن (ICSD)، قررت هيئه التحكيم أن ما قامت به المكسيك يعد مخالفاً للمادة 11 الفقرة الأولى من اتفاقيه التجارة الحرة لدول أمريكا الشمالية (NAFTA) ويعد مصادرة ونزع ملكية النشاط الذي تمارسه الشركة، وإن الإجراءات الحكومية التي من شأنها إخراج الشركة نهائياً من التعامل، أو التأثير بشكل كبير على الربح الاقتصادي لها، تعد بمثابه مصادرة وعمل تمييزي غير عادل[20].

ويستند معظم المستثمرين الأجانب في منازعتهم أمام هيئات التحكيم لرفض فكرة الضرائب عليهم على أساس أنها تنطوي على معاملة تمييزية بينهم وبين مواطن الدولة حيث تعمل الدولة إلى فرضها على نحو تعسفي وبصوره جائرة

ومجاوزة للمعقول وبطريقه تتسم بعدم العدالة في المعاملة[21]. ولذا ذهبت بعض قرارات التحكيم إلى القول بإن فرض الضرائب بأسعار مرتفعة يعد من قبيل الضرائب العقابية وذلك إذا فرضت على نحو يتجاوز الحدود المعقولة لفرض الضرائب[22]. وفي إحدى الوقائع العملية التي عرضت أمام التحكيم الدولي، إبرام اتفاق بين شركه أمريكية (Occidental) وبين الشركة العامة للبترول الأكوادورية (Petroecuador) بشأن التنقيب والاستكشاف عن النفط. وبمقتضى هذا الاتفاق يحق للشركة الأمريكية استرداد ما تم دفعه من ضريبة على القيمة المضافة فيما يتعلق بالآلات والمعدات التي تستخدمها من أجل عمليات الحفر والتنقيب، ومن ثم كانت مصلحه الضرائب الأكوادورية (ETS) ملتزمة في هذا الصدد وتقوم برد المبالغ الضريبية المدفوعة. ومع دخول عام 2001 اكتشفت مصلحة الضرائب إن الآلات التي تستخدمها تلك الشركة لم تخصص للغرض الذي أعفيت من أجله، ومن ثم طالبت الشركة برد كافة المبالغ التي استردتها من قبل. فقامت الشركة برفع دعوى أمام محكمه الضرائب الأكوادورية ودفعت أمام المحكمة بعد ذلك بعدم الاختصاص؛ لأن تلك المنازعة تعد من منازعات الاستثمار والتي تخضع للاتفاقية الأمريكية الأكوادورية بشأن ضمانات الاستثمار (BIT)[23]، فأوقفت المحكمة الدعوى لحين الفصل في دعوى التحكيم ... وخلصت محكمه التحكيم إلى قاعدة مؤداها أن الاختصاص إذا كان ينعقد بحسب الأصل للتحكيم فإن لجوء الممول للقضاء داخل الدولة وفقاً لقواعد الاختصاص الداخلي يعد تنازلاً منه عن اللجوء للتحكيم ولا يجوز له التذرع بالاتفاقية المبرمة بين دولته والدولة المضيفة[24].

ثانياً: أنواع المنازعات من حيث أطرافها:

تنقسم المنازعات التي تعرض على التحكيم الضريبي من حيث أطرافها على ثلاثة أنواع وهي:

1) **منازعات بين الأفراد:** وهذه المنازعات تنشأ بين الممولين وبعضهم البعض، إذا ما كانت العقود المبرمة فيما بينهم تؤدي إلى إحداث آثار ضريبية معينة. كأن تنص هذه العقود على تحمل أحد الأطراف للعبء الضريبي دون الطرف الآخر، أو ألا تؤدي تغير الأحكام الضريبية إلى انتفاع طرف دون الطرف الآخر أو ألَّا تؤدي هذه التغيرات إلى تأثر الأرباح المتوقعة من هذا العقد.

وهذه النصوص تعد ملزمة لأطرافها تطبيقاً لمبدأ العقد شريعة المتعاقدين ولا يحتج هنا بأن مثل تلك الاتفاقيات لا تسري في مواجهة مصلحة الضرائب؛ لأنها مخالفة للقانون الضريبي. فهنا وفي مثل تلك الحالات إذا تضمن العقد نصاً باللجوء للتحكيم لفض أي منازعة تنشأ بين الأطراف، فهنا التحكيم صحيح ولا يجوز للدولة الاعتراض عليه لأنها تعد في هذه الحالة من الغير. وكل ما يمكن للدولة ـ أي مصلحة الضرائب ـ فعله هو أن تحصل الضريبة المستحقة من الشخص الملتزم قانوناً بأدائها، ثم يتولى هؤلاء الأطراف تسوية منازعاتهم حسب آلية التسوية المتفق عليها فيما بينهم.

2) **منازعات بين الأفراد والدولة ممثلة في مصلحة الضرائب:** أحياناً قد تنشأ بين الدولة والأفراد منازعات ضريبية تتعلق بكيفية تطبيق القانون وتفسيره وتحديد نطاق سريانه، وهنا يمكن التفرقة بين نوعين من المنازعات:

(أ) منازعات بين الدولة وعموم الممولين: وهؤلاء هم من يخاطبهم القانون الضريبي ويمنحهم حقوقاً ويحملهم التزامات. وتنشأ عادة هذه المنازعات، إما بسبب تفسيرات النصوص القانونية أو تحديد نطاق سريانها. ولذلك يحدد المشرع في كل دولة الطريق القانوني المتبع لحل هذه المنازعات سوى بالطرق الإدارية عن طريق لجان

الطعن أو لجان الصلح، أو بالطرق القضائية كتحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية سواء أكان القضاء العادي أم القضاء الإداري.

ومما تجدر الإشارة إليه هنا: إن القانون الضريبي إذا نص على إمكانية اللجوء للتحكيم لفض المنازعة، فلا مناص حينها من قبول هذا الطريق إذا كان التحكيم إجبارياً أو أن تقبل المصلحة اللجوء للتحكيم إذا أجاز القانون ذلك، ولكن مكمن الصعوبة ينشأ حينما لا ينص القانون على اللجوء للتحكيم كوسيلة لفض المنازعة الضريبية باعتباره الشريعة العامة المنظمة للتحكيم في العلاقات التعاقدية بين الأفراد وبعضهم البعض، أو بينهم وبين الدولة، بينما يرد الفريق الآخر بحجه أقوى وهي أن الفقه والقضاء مستقر على أن العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب ـ أي الدولة ـ علاقة تنظيميه تحكمها القوانين وليست علاقة تعاقدية[25].

(ب) منازعات بين الدولة وممولين تحكمهم علاقات قانونيه خاصة: ويأتي على رأس هؤلاء الممولين المستثمرين الذين يبرمون مع الدولة اتفاقيات خاصة، أو تحكمهم الاتفاقيات العامة لضمانات الاستثمار المبرمة مع دولهم. وهؤلاء المستثمرون تربطهم بالدولة علاقات قانونية خاصة تختلف عن القواعد الأخرى التي تطبق على باقي الممولين لأن الإتفاق المبرم مع الدولة هو المرجع الأساسي حين نشوء أي خلاف وليس القانون الوطني. ولذلك إذا نص في ذلك الاتفاق على إمكانيه اللجوء للتحكيم يصبح ذلك النص واجب التطبيق حتى لو لم ينص القانون الوطني على ذلك.

فمثلاً قد تبرم الدولة اتفاقية لمنح الامتياز البترولي، وتنص فيها على منح المستثمرين في هذا القطاع معاملة ضريبية خاصة سواء من حيث السعر أو الإعفاءات فهنا تطبق أحكام هذه الاتفاقية دون الأحكام الواردة في القانون الضريبي الداخلي.

وأحياناً تلزم الدولة نفسها بشرط الاستقرار التشريعي وبمقتضاه تتعهد الدولة ألا تجري تعديلات على التشريعات الضريبية السارية خلال مدة سريان عقد الامتياز. ولذا إذا أخلت الدولة بهذا الشرط وأجرت تعديلات على تشريعاتها الضريبية بما لها من سيادة على إقليمها جاز حينها للمستثمر اللجوء للتحكيم لطلب التعويض وحل كافة المنازعات الضريبية الناجمة عن ذلك.

ويمكن ان نضرب مثالاً عملياً لذلك بما حدث في قضيه بترول هيلاس (Petrola Hellas) التي عرضت على التحكيم التجاري الدولي والتي تتلخص وقائعها في أن اليونان أبرمت اتفاقاً مع أحد المستثمرين وقرر هذا الإتفاق في أحدى بنوده أن اليونان لن تطبق على هذا المستثمر أي ضرائب جديدة أو جمارك ما لم يكن أفضل له، وبعد ذلك أصدرت اليونان قانوناً ضريبياً أخضعت هذا المستثمر لأحكامه، ولذا لجأ المستثمر للتحكيم التجاري الدولي الذي قررت هيئته أن اليونان وإن تذرعت بسيادتها الضريبية وجب عليها أن تقوم بتعويض المستثمر تعويضاً عادلاً وفقاً لمبدأ حسن النية[26].

3) **منازعات بين الدول:** وهذه المنازعات تنشأ عادة بسبب المنازعة في فكرة السيادة الضريبية ومن له الحق في فرض الضريبة على الممول وتحصيلها منه خاصة إذا كان المشروع يزاول نشاطه في أكثر من دولة. ولا شك أن خير وسيلة لحسم ذلك النزاع هي الاتفاقيات الثنائية أو المتعددة الأطراف التي تبرمها الدول لمنع الازدواج الضريبي ويتم تسوية النزاع وفقاً للآلية التي تقررها هذه الاتفاقيات[27].

المطلب الثاني: نطاق التحكيم في المنازعات الضريبية

إن الاهتمام المتزايد من قبل السلطات الضريبية، والمنظمات الدولية باللجوء إلى التحكيم كوسيلة بديلة لحل المنازعات الضريبية أدى إلى اتساع نطاقه. حيث إنه بعد أن تم إنشاء إجراءات تحكيم محددة فيما يتعلق بالمسائل الدولية، فقد ذهبت بعض الدول إلى تكييف هذه الوسيلة البديلة وإدخال إجراءاتها في القانون الداخلي لها. وعليه سوف نقوم أولاً، بدراسة أنواع التحكيم في المنازعات الضريبية **(الفرع الأول)**، ثم بعد ذلك سوف ندرس تكييف أو تبني التحكيم في المنازعات الضريبية **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: الموقف الداخلي والدولي من التحكيم في المنازعات الضريبية:

ظهر التحكيم مؤخرًا كوسيلة لحل المنازعات المتعلقة بالازدواج الضريبي، حيث تعود أولى الاتفاقيات الضريبية الدولية التي تربط بين مفهوم الضرائب ومفهوم التحكيم إلى نهاية الثمانينيات، ولا سيما تلك الاتفاقيات التي أبرمتها ألمانيا مع كلاً من: السويد، والنمسا، والولايات المتحدة. وفي عام 1990، تم اعتماد اتفاقية تحكيم الاتحاد الأوروبي بشأن أسعار التحويل، من أجل حل المنازعات المتعلقة بالازدواج الضريبي الذي يؤثر على الشركات الموجودة في الدول الأعضاء المختلفة. وقد لعبت المنظمات الدولية دوراً مهماً في تطوير آليات التحكيم. حيث أنشأت منظمة التجارة العالمية (OMC) في عام 1995 آلية تحكيم محددة تنطبق على المسائل الضريبية. وكان لا بد من الانتظار فترة طويلة من الزمن حتى تقوم كل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومنظمة الأمم المتحدة بوضع إجراءات تحكيم ودية[28].

وعليه سنقسم التحكيم في المنازعات الضريبية على نوعين وهما:/ التحكيم في المنازعات الضريبية الداخلية **(أولاً)**، والتحكيم في المنازعات الضريبية الدولية **(ثانياً)**.

أولاً: موقف القوانين الداخلية من التحكيم في المنازعات الضريبية

لا يزال التحكيم، في العديد من الدول، كوسيلة لحل المنازعات الضريبية في مرحلة مبكرة من تطوره، فالعديد من الاتفاقيات الضريبية الثنائية ما زالت لا تنص على اللجوء إلى التحكيم. كما أن معظم الدول لم تتعرف بعد على نظام التحكيم وطرقه ومبادئه الإجرائية، بعكس البعض منها، ولا سيما الولايات المتحدة والدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي، التي قد اكتسبت بالفعل بعض الخبرة في هذا الشأن، لذلك سنحاول في هذا المقام توضيح موقف بعض التشريعات المقارنة من التحكيم الضريبي الداخلي.

(1) الولايات المتحدة الأمريكية .U.S.A

جعل المشرع الأمريكي التحكيم هو الخيار الأول والأوحد لفض المنازعات الضريبية. ويبدو أن الولايات المتحدة الأمريكية هي الدولة الوحيدة التي استحدثت إجراء تحكيم داخلي في المسائل الضريبية، وذلك لم يحدث إلا في وقت قريب. وتعود اللائحة المعنية المعروفة باسم "قاعدة محكمة الضرائب رقم 124"، أي القاعدة 124 من قواعد الممارسة والإجراءات في محكمة الضرائب بالولايات المتحدة الأمريكية، إلى يوليه 1990[29]. ويجوز لمحكمة الضرائب تعيين محكّم أو أكثر للبث في المسائل المتعلقة بالوقائع "المسألة الواقعية" بناءً على طلب مشترك من إدارة الضرائب ودافع الضرائب. وتكون استنتاجات المحكمين ملزمة للقضاة، وتكون سرية. وقد أعلن رئيس قضاة محكمة الضرائب الأمريكية آنا ذاك (آرثر نيمس)، على الفور أنه يعتزم تشجيع دافعي الضرائب على البدء في استخدام هذا الإجراء في نزاعات تسعير التحويل التي تنطوي على تحقيقات واقعية مفصلة[30]. وفي الواقع، تمت الإحالة الأولى خلال نزاع من هذا النوع، بموجب المادة 482 من قانون الإيرادات الداخلية. وقد وقّعت دائرة الإيرادات الداخلية (سلطة الضرائب الأمريكية) وشركة Apple Computer Inc

(بالإضافة إلى الشركات التابعة لها) على طلب مشترك للتحكيم الطوعي الملزم في 4 مارس 1993، وقد قبلت السلطة القضائية الضريبية (محكمة الضرائب) التي كانت القضية معروضة أمامها بموجب اشتراط يحدد شروط وإجراءات التحكيم.

في هذه الحالة، يتعلق الأمر بتحديد مبلغ الدخل الذي يُزعم أن شركة آبل سنغافورة (Singapore Apple) قد كسبته على أساس الاستقلالية فيما يتعلق بالمعاملات التجارية التي تم تنفيذها مع شركة آبل (Apple Inc) بشأن منتج معين (لوحة الدوائر المطبوعة) خلال السنوات من 1984 إلى 1986. ويجب على هيئة التحكيم أن تثبت الوقائع، أي مبلغ الدخل المعني، لكل سنة من هذه السنوات. ويشكل التحكيم الذي اشترطه الطرفان هو "تحكيم البيسبول". وهذا يعني: أن يقدم كل طرف مبلغ الدخل السنوي الذي يراه مناسبًا، وسيكون الأمر متروكًا للمحكمة للاختيار بين المبلغين، دون أن يكون بإمكانها الاحتفاظ برقم وسط.

وينص الاشتراط على أنه بصرف النظر عن القواعد التي يضعها، سيتم تطبيق قواعد الممارسة والإجراءات الخاصة بالسلطات الضريبية. وفي الواقع، ينص الاشتراط على عدة قواعد، مفصلة للغاية، تتعلق بالأدلة المكتوبة والشهادات، والاطلاع على الوثائق، وعدد المحكمين ومؤهلاتهم، وطريقة اختيارهم، واستبدالهم في حالة وجود مانع أو عائق، وقواعد تكاليفهم ورسومهم، والشهود ــ خبراء أو غير خبراء ــ والجدول الزمني للتحكيم ومكانه، وسير جلسات الاستماع، وطريقة اتخاذ القرار من قبل هيئة التحكيم، وتقديم استنتاجات هيئة التحكيم إلى محكمة الضرائب، والسرية[31]. وأُعطيت هيئة التحكيم مهلة 3 أشهر لإصدار قرارها، وتم تشكيل هيئة التحكيم من ثلاثة محكمين، وأحيلت استنتاجاتهم إلى محكمة الضرائب، وهذه المحكمة أصدرت قرارها في 3 سبتمبر 1993، ولم يتم الإعلان عنه[32]. وببساطة فإن كل ما نعرفه هو أن المحكمين ومحكمة الضرائب احتفظوا بالرقم الذي قدمته مصلحة الضرائب الأمريكية[33].

(2) فرنسا

فرنسا التي هي الآن طرف في أربع اتفاقيات ضريبية ثنائية تنص على: شرط التحكيم الإلزامي والملزم، على التوالي مع ألمانيا، والمملكة المتحدة، وسويسرا، والولايات المتحدة الامريكية، بالإضافة إلى اتفاقية التحكيم الأوروبية[34].

(3) الكويت

تعد الكويت من أولي الدول العربية التي ينص تشريعها صراحة على إمكانية اللجوء إلى التحكيم. حيث كان المشرع الكويتي هو السباق عربياً في هذا المجال. إذ قررت المادة 13 من المرسوم الملكي رقم 3 لسنة 1955، على أنه: "إن أي نزاع بين المدير ودافع الضريبة ينشأ فيما يتعلق بإدارة هذا المرسوم، أو بمقدار ضريبة الدخل المستحقة بموجبه يجوز إحالته من قبل أي الفريقين إلى المحاكم للحكم به، إلا إذا اتفق كلا الفريقين على عرض النزاع للتحكيم"[35]. ولم يحدد القانون طرق، أو إجراءات، أو آثار هذا التحكيم.

(4) مصر

التشريعات الضريبية في الغالب تسمح بالتحكيم في الضرائب الجمركية، وفقاً للقانون رقم 66 لسنة 1963 والخاص بالضريبة الجمركية نجد أنه نص في المادتين 57 و58 منه على إتباع أسلوب التحكيم الاجباري لفض المنازعات الناشئة عن الضريبية الجمركية. ولكن بعد ذلك صدر التعديل بموجب القانون رقم 160 لسنه 2000[36] وقد صدر قرار وزاره المالية رقم 987 لسنه 2000[37] لتنظيم موضوع نص المادتين 57 و58 ، حيث جاء نص المادة 57 على أنه: "إذا قام نزاع بين مصلحه الجمارك وصاحب الشأن حول نوع البضاعة، أو منشأها، أو قيمتها وطلب صاحب الشأن أو من يمثله إحالة النزاع إلى التحكيم ووافقت مصلحة الجمارك، يحال النزاع إلى لجنة تحكيم تشكل برئاسة أحد أعضاء الهيئات

القضائية بدرجة رئيس محكمة أو ما يعادلها، تختاره الهيئة، ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم من مصلحة الجمارك يختاره رئيسها، أو من يفوضه، ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله". وجاء نص المادة 58 على "يشترط لإجراء التحكيم وفقاً للمادة السابقة أن تكون البضاعة ما زالت تحت رقابة مصلحة الجمارك إلا في أحوال طبقاً للشروط والأوضاع التي يصدر بها قرار وزير المالية".

كما مر التحكيم في قانون ضريبة المبيعات المصري رقم 1991/11 بعدة تطورات حول هذا الموضوع، إذ إنه نص في المادتين 17 و35 منه على اللجوء إلى التحكيم الإجباري كوسيلة لفض المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق هذا القانون. استمر هذا الوضع إلى أن صدر القانون رقم 9 لسنة 2005 والمعدل للقانون رقم 11 لسنة 1991، والذي قرر تشكيل لجان توفيق تختص دون غيرها بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بضريبة المبيعات[38].

(5) ليبيا

بالرغم من ازدياد عدد المنازعات المعروضة على القضاء، وخاصة المتعلقة منها بالمجال الضريبي، وخصوصاً أمام غياب المحاكم الإدارية المستقلة في ليبيا، الأمر الذي يؤدي إلى بطء الإجراءات، وإصدار الاحكام في القضايا المعروضة أمام دوائر القضاء الإداري بمحاكم الاستئناف في النزاع الضريبي، وبعدها تأتي مرحلة الطعن على هذا الحكم والتي تأخذ وقت طويل يصعب تقديره. وبالتالي نلاحظ أنه: من أجل الحصول على حكم قضائي بشأن المنازعة الضريبية، فإنه يجب الانتظار مدة طويلة قد تصل الي سنوات. مما أدى الى هروب معظم الاستثمارات القادمة من الخارج من أجل تمويل المشروعات الاستثمارية وعمليات التنمية الاقتصادية في بعض الدول، فضلاً عن لجوء معظم المستثمرين الأجانب للتحكيم الدولي في منازعاتهم مع الدول، كما أن غالبية الأحكام تصدر لصالح هؤلاء المستثمرين. ولذلك كان لزاماً علينا البحث عن وسيلة ملائمة لفض هذه المنازعات بما يحقق مصلحة الدولة من جهة، ولا يجور على حقوق المستثمرين من جهة أخرى. وهي التحكيم حيث أنه يسمح بحل النزاع من قبل هيئة متخصصة في موضوع النزاع المعروض عليها ويختار أعضائها الأطراف في أجل لا يتعدى بضعة أشهر. فالتحكيم يوفر لنا السرعة والفعالية لحسم النزاع وتلافي الحقد والضغينة بين دافع الضريبة والإدارة الضريبية. وعلى الرغم من كل ذلك لم يسن المشرع الليبي أي نص قانوني يشير إلى هذه الوسيلة سواء في قانون الإجراءات الجنائية والمدنية أو قانون التحكيم الليبي الجديد، لذلك نناشد المشرع الليبي بضرورة سن قوانين تنص على جواز التحكيم في المنازعات الضريبية. فذلك الأمر لن يقلل من هيمنة الدولة أو من سلطتها بل على العكس تماماً، حيث إننا نضع هذه المنازعة في أيادي الخبراء المتخصصين في المجال الضريبي، والمجال القانوني، والمجال الفني.

ثانياً: الموقف الدولي من التحكيم في المنازعات الضريبية:

منذ فترة طويلة، تم إنشاء تحكيم مخصص بين الدول لتسوية المشاكل المتعلقة بالنظام الضريبي. ففي عام 1922 قامت هيئة تحكيم بين فرنسا وإسبانيا بتسوية نزاع حول الضريبة الخاصة على أرباح الحرب، التي تم إنشاؤها في عام 1916. ولكن بعد الحرب العالمية الأولى، أثار توقيع الاتفاقيات الضريبية التي تهدف إلى القضاء على الازدواج الضريبي مسألة كيفية حل المنازعات الناشئة عن تفسير أو تطبيق هذه الاتفاقيات[39]. كما نلاحظ أنه: في وقتنا الحالي، هناك العديد من الاتفاقات الثنائية المختلفة التي تتضمن شرط التحكيم **(1)**. وعلى نحو أكثر طموحاً، قد قامت الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي بإبرام اتفاقية متعددة الأطراف بشأن إلغاء الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالتسعير التحويلي، والتي تقوم على أساس اللجوء إلى التحكيم **(2)**.

(1) التحكيم في إطار الاتفاقيات الثنائية:

تبنت العديد من الاتفاقيات الثنائية فكرة اللجوء الي التحكيم في المنازعات الضريبية، فكان من ضمن الاتفاقيات الأولى الموجهة نحو إجراءات التحكيم، هي اتفاقية 14 أبريل 1926 المبرمة بين المملكة المتحدة وأيرلندا، والتي تنص في المادة السابعة منها على أنه يجوز عرض النزاع على هيئة تحكيم يتم الاتفاق عليها بين الأطراف، والتي لن يكون قرارها قابلاً للاستئناف. وكذلك الاتفاقية المبرمة في 20 يونيه 1934 بين تشيكوسلوفاكيا ورومانيا التي أشارت في المادة السادسة منها إلى هيئة تحكيم أنشأتها اللجنة المالية لعصبة الأمم.

وفي الوقت نفسه، نجد: أن بعض الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام 1963 بشأن الازدواج الضريبي التي توصي باللجوء إلى ما يسمى بالسلطات المختصة للتوصل إلى اتفاق ودي. ومع ذلك، ثبت أن هذا الإجراء غير كامل إلى حد كبير، فأولاً، وقبل كل شيء، لا توجد عموماً قواعد إجرائية تحكم تكوين أو عمل اللجنة التي سيتم إنشاؤها بين السلطات المختصة، أو طرق تدخل دافعي الضرائب أو مشاركتهم. ثانياً، والأهم من ذلك، لا يوجد في معظم الحالات أي التزام على السلطات المختصة بالتوصل إلى اتفاق. وهذا هو السبب في استكمال المادة 25 من الاتفاقية النموذجية في عام 1977 في محاولة لتحسين إجراءات التسوية الودية للمنازعات[40].

بالإضافة إلى ذلك هناك العديد من الاتفاقيات الثنائية الأخرى التي تشير إلى التحكيم، على سبيل المثال، الإتفاقية اليابانية الهولندية لمنع الازدواج الضريبي، المعدلة في عام 2011، قررت صراحة اللجوء الى التحكيم لحسم المنازعات المتعلقة بتفسير أو تطبيق الاتفاقية[41]. البروتوكول المبرم بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان، المؤرخ في 24 يناير 2013، والذي قرر صراحة تعديل الإتفاقية الأمريكية اليابانية، وذلك بإضافة التحكيم الإجباري كوسيلة لحسم المنازعات الضريبية المتعلقة[42]. الإتفاقية بين اليابان ونيوزيلندا المؤرخة في عام 2012، أجازت في المادة 5/26 منها اللجوء الي التحكيم في القضايا محل النزاع بشرط أن يطلب الممول ذلك صراحة، وألا يكون النزاع سبق عرضه والفصل فيه أمام جهة قضائية أم إدارية ولكنها أقرت بإلزامية حكم التحكيم للدولتين بمجرد صدوره دون أن تعطيهما مهلة[43]. الاتفاقية اليابانية الهولندية لمنع الازدواج الضريبي، المعدلة في عام 2011، قررت صراحة اللجوء الى التحكيم لحسم المنازعات المتعلقة بتفسير أو تطبيق الاتفاقية[44].

وعلى الرغم من اختلاف صياغة هذه الاتفاقيات، إلا أنها تتضمن عدداً من الأحكام المشتركة. فجميعها تنص على أن اللجوء إلى التحكيم هو إجراء ثانوي، عندما لا تكون الإجراءات الأخرى المنصوص عليها – وهي أساساً الإجراء الودي – ناجحة. وتنص جميعها على تعيين ثلاثة محكمين (مثل فرنسا) أو ثلاثة على الأقل (مثل الولايات المتحدة الامريكية). وتتطلب جميعها إشراك دافع الضرائب في الإجراء (عن طريق الحضور أو الملاحظات المكتوبة). وتحدد جميعها القواعد الواجب تطبيقها لحل النزاع، بالإضافة إلى أحكام الاتفاقية المعنية، يوجد قانون الضرائب الدولي، وفي حالة الولايات المتحدة الامريكية القانون الداخلي. وأخيراً، تنص جميعها على أن قرار المحكمين سيكون ملزماً للأطراف والإدارات الضريبية، ولن يكون قابلاً للطعن فيه.

والاتفاقيات التي وقعتها الولايات المتحدة الامريكية أكثر شمولاً. فهي تتطلب في أغلب الأحيان موافقة دافع الضرائب، بالإضافة إلى موافقة الدولتين المتعاقدتين، حتى يتسنى البدء في إجراءات التحكيم. وهي تستبعد مسبقاً اللجوء إلى التحكيم إذا كان النزاع حول مسائل تتعلق بالسياسة الضريبية أو القانون الداخلي لإحدى الدول. وتنص على أن القواعد الإجرائية سيتم فرضها على هيئة التحكيم من قبل السلطات المختصة، وفي حال عدم قيامها بذلك، فإن هيئة التحكيم هي

التي ستقرر الإجراءات التي ستتبعها. كما تطلب تلك الاتفاقيات من المحكمين شرح قرارهم للسلطات المختصة، والذي من المفترض أن يشكل سابقة في قضايا مماثلة إلى حد كبير (دون أن يكون له قوة الأمر المقضي به). وأخيراً، يتم النص على القواعد التي تحدد تكاليف التحكيم[45].

(2) التحكيم في إطار الاتفاقيات المتعددة الأطراف:

لم يتم إدخال اللجوء إلي التحكيم في الاتفاقيات إلا مؤخرًا، عندما دعت العديد من المنظمات الدولية إلى الأخذ بالتحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية الدولية، مثل الرابطة الضريبية الدولية، في مؤتمر زيورخ عام 1951، وفي مؤتمري فيينا وبازل في عامي 1957 و1960[46]، ورابطة المحامين الدولية، في مؤتمر أوسلو عام 1956، وغرفة التجارة الدولية، في قرار اعتمد في دورة ستوكهولم في 16 يونيو 1984، وبشكل منهجي اللجنة الاستشارية الاقتصادية الصناعية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وقد تمت الاستجابة لهذه الدعوات، بالإضافة إلى العديد من المقترحات التي طرحت في ذلك الوقت، عن طريق إبرام اتفاقية الاتحاد الأوروبي للتحكيم الضريبي الدولي **(أ)**، وإنشاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **(ب)**.

(أ) اتفاقية الإتحاد الأوروبي للتحكيم الضريبي الدولي:

لقد تم الاتفاق بين دول الاتحاد الأوربي على عقد اتفاقية جماعية فيما بينها (EUCAITD)، المؤرخة 23 يوليه 1990[47]، والتي تعتمد التحكيم كآلية أساسية لتسوية المنازعات الضريبية بكافة صورها، مع إلزام الدول المتعاقدة – في نفس الوقت – باتخاذ كافة الطرق التقليدية، وغير التقليدية، لإنهاء المنازعة الضريبية قبل اللجوء إلى التحكيم. حيث إنها أوجبت عدم إحالة النزاع إلى التحكيم قبل مضي ثلاث سنوات من نشوء النزاع، يتم تخصيص السنتين الأولي والثانية منهما لمحاولة تسويته طبقاً لإجراءات الاتفاق المشترك، بحيث ينتهي النزاع بالتوصل إلى اتفاق بشأنه خلال هذه المدة، وإلا فإنه يتم تخصيص ستة أشهر أخري للدولة المتعاقدة المعنية تقوم بتشكيل لجنة استشارية خلالها لتسوية النزاع خلال الأشهر الستة التالية المكملة للسنة الثالثة التالية لنشوء النزاع. فإذا انتهت هذه المدة هي الأخرى دون تسوية النزاع، يحال النزاع إلى التحكيم، ويكون الحكم التحكيمي ملزم في هذه الحالة، ولا يستطيع القضاء الوطني أن يتعرض له، إلا بموجب دعوى بطلان إجراءات التحكيم بطبيعة الحال[48].

وخلافاً للاتفاقيات الثنائية التي تمنح التحكيم مجال تطبيق واسع النطاق بقدر اتساع نطاقها الذي تشمله، فإن الاتفاقية المتعددة الأطراف لا تتعلق إلا بالفرضية الوحيدة التي يفترض فيها أن تقوم الشركات ذات الصلة، التي تأسست في دول مختلفة في الاتحاد الأوروبي، بإبرام معاملات مع بعضها البعض بأسعار ليست على أساس أسعار السوق، أو أسعار المنافسة الكاملة، وحيثما تعتزم دولة ما تعديل نتائج الشركة الموجودة على أراضيها وفقًا لذلك، مما يتسبب في الازدواج الضريبي على نفس الأرباح[49].

يجب على الشركات المعنية أن تحيل المسألة أولاً إلى السلطات الضريبية المختصة في الدولة التي تقع فيها الشركة، في غضون ثلاث سنوات من تاريخ إخطارها لأول مرة بالإجراء الذي يؤدي أو من المحتمل أن يؤدي إلى الازدواج الضريبي، إذا لم تتمكن السلطات المختصة في الدولتين من التوصل إلى اتفاق فيما بينها بشأن إلغاء الازدواج الضريبي في غضون سنتين من الطلب الأول، تطبيقاً "للإجراء الودي"، فيجب عليها الشروع في "إجراء تحكيم" من خلال تشكيل لجنة تسمى باللجنة الاستشارية لإبداء رأيها بشأن إلغاء الازدواج الضريبي. ويجوز للشركات المعنية الاستمرار في أي إجراء محلي قد تكون قد شرعت فيه، ما لم يكن قانون الدولة المعنية لا يسمح بالخروج عن حكم المحكمة النهائي.

والسلطة المختصة غير ملزمة بالشروع في إجراءات التحكيم إذا كان من المحتمل أن تتعرض الشركة المعنية لعقوبة جسيمة – على النحو المحدد في الإعلانات الختامية للاتفاقية (أي عقوبة بالإضافة إلى فائدة التأخير في السداد).

وتتألف اللجنة الاستشارية من: ممثل، أو اثنين من ممثلي السلطات المختصة، بالإضافة إلى عدد متساوٍ من السلطات المستقلة يتم اختيارهم بالاتفاق المتبادل من قائمة موضوعة مسبقاً، أو عن طريق القرعة (والتفويض في حالة إذا لم يتمكنوا من الحضور). يقوم النواب والأشخاص المستقلون بتعيين رئيس من القائمة المعدة مسبقاً، مع حق كل سلطة مختصة في الاعتراض بشروط معينة. ويلتزم أعضاء اللجنة بالسرية المهنية.

يجوز للشركات المعنية أن تزود اللجنة الاستشارية بأي معلومات، أو أدلة، وأي مستندات ترى أنها مفيدة، ويجب عليها تقديمها بناء على طلب اللجنة. ويجوز لكل شركة المثول أو التمثيل أمام اللجنة.

وتصدر اللجنة الاستشارية رأيها بأغلبية الأصوات في غضون ستة أشهر من إحالة المسألة إليها، ويتم تقاسم تكاليف الإجراء بالتساوي بين الدولتين المتعاقدتين المعنيتين. وفي غضون ستة أشهر من صدور رأي اللجنة، تكون السلطات ملزمة باتخاذ قرار مشترك، سواء كان متفقاً مع رأي اللجنة أم لا، والذي يجب أن يقوم بإلغاء الازدواج الضريبي[50].

(ب) التحكيم في إطار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

وفي سنة 1984م، أوصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالاستفادة من نظام التحكيم في المجال الضريبي، وعندما حل عام 2000 م أثير النقاش حول دور هذه المنظمة في تبني التحكيم كوسيلة ملائمة لتسوية المنازعات الضريبية الدولية باعتبارها المنتدى الملائم لذلك، ويسع الآراء المختلفة للدول المتنازعة، خاصة وأن الآليات القانونية التقليدية لتسوية المنازعات – مثل القضاء – قد تكون إجراءاتها طويلة، كما قد تنتهي إلى تسويات غير محايدة لهذه المنازعات.[51]

وفي سنة 2007 م، وافقت الدول الموقعة على هذه الاتفاقية بالفعل على اختيار طريق التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية بينها، في حال عدم نجاح الآليات القانونية الأخرى من أجل تحقيق مصالح شركات الاستثمار العاملة في الدول الأخرى، في الحالات التي تتمسك فيها أكثر من دولة بفرض الضريبة على هذه الشركات، مما يؤدي إلى نشوء الازدواج الضريبي الدولي. وفي ضوء إمكانية تكرار مثل هذا الازدواج – وهو مذموم بطبيعة الحال، ومعوق للاستثمار – في ظل تنامي التجارة الدولية، تم تعديل هذه الاتفاقية في ذلك العام (2007 م) بموافقة أعضاء هذه المنظمة، بتضمينها نصاً يسمح باللجوء إلى التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية التي تظل عالقة دون حسمها لمدة سنتين[52].

وفي سبيل تفعيلها لهذا الإتجاه، نشرت المنظمة على موقعها على شبكة الانترنت خمسة وعشرين إنموذجاً استرشادياً، يمكن مساعدة الأطراف المتنازعة من خلالها في التغلب على ظاهرة الازدواج الضريبي[53].

الفرع الثاني: الأسس العامة لتطبيق التحكيم في المنازعات الضريبية:

إن النقطة المشتركة بين مختلف الإجراءات المذكورة أعلاه، وسبب تجميعها معاً، هو أنها توصف بأنها تحكيم. ولكن هل هذا التكييف له ما يبرره؟ وماهي معايير التحكيم في مجال المنازعات الضريبية؟ وما هي خصوصيته في كل حالة؟ وما مدى ملاءمته للمنازعات الضريبية؟

أولاً: معايير التحكيم في مجال المنازعات الضريبية:

يعد التحكيم نوعاً من القضاء الخاص يقوم على مبدأ: سلطان الإرادة، بحيث إن أطراف العلاقة يتفقون فيما بينهم على اللجوء إلى التحكيم لأجل حل خلافاتهم ومنازعاتهم التي قد تحصل او حصلت بالفعل، بمعنى آخر تخلي المتخاصمون لحقهم في اللجوء إلى القضاء واعتمادهم التحكيم كسبيل لحل الخلاف بينهم، وبمعنى أدق فالتحكيم هو: تولية الخصمين لحَكَم بينهما، له من الكفاءة والخبرة ما يمكنه من عرض النزاع أمامه لأجل الحكم فيه بحكم قاطع.

نذكر بعض المعايير التي تمكننا من التأكد من أننا أمام تحكيم.

أولاً، يشكل وجود نزاع يراد تسويته عنصراً أساسياً في التحكيم. ومع ذلك، يبدو أنه لا يوجد شك في أن كل إجراء من الإجراءات التي تم فحصها يهدف إلى حل نزاع حول تطبيق قاعدة ضريبية محلية أو اتفاقاً دولياً أو متعدد الاتفاقيات. وفي كل الأحوال، ولتبسيط الأمور، فإن الأمر يتعلق دائماً بتقرير ما إذا كانت الدولة تفرض ضريبة بشكل مشروع أم لا، أي من قبل سلطاتها الضريبية. وفي كل فرضية، صحيح أن النزاع يدور في سياق الازدواج الضريبي، هذا الظرف لا يؤثر على وجود النزاع، وإنما ببساطة يعقد تعريف الأطراف المعنية.

وصحيح أيضًا: إنه في كل فرضية، ما يسمى بهيئة التحكيم تحكم بشكل أساسي في مسألة تتعلق بالوقائع. وهذا هو الحال بالضرورة عندما يكون اختصاصها مقصورًا صراحةً، أو ضمنياً على النظر في مسائل من هذا النوع. ومن المؤكد أن للتحكيم بموجب الاتفاقيات الثنائية نطاقاً أوسع، لأنه مدعو إلى تسوية أي خلاف حول تفسير أو تطبيق أحكامها. غير إنه في الممارسة العملية، من المحتمل أن يُستخدم شكل رئيس لمراقبة مدى التحكيم في أسعار التحويل داخل مجموعات الشركات. ولا شك أن هذا الظرف يقلل من حجم النزاع، ولكنه لا يلغي وجوده. ففي حالة التحكيم بشأن سعر التحويل، على سبيل المثال، فإن الخلاف حول هذا السعر بين السلطة الضريبية ودافع الضرائب هو بالتحديد ما يؤدي إلى نشوء النزاع أو خلقه. ومن حيث المبدأ، فإن تحديد سعر مقبول من الطرفين سوف يضع حداً للنزاع.

ومن العناصر الأخرى المكوِّنة للتحكيم تطابق الإجراءات المتبعة مع القواعد التي تحكم النظام القانون القضائي، ولا سيما مع هذه الخصائص الأساسية الثلاث: مناقشة الخصومة، والمبدأ التشغيلي للنظام، وبيان أسباب القرار. في الواقع، كل إجراء تم فحصه مسبقًا يوفر نقاشاً متناقضاً أو على الأقل إتاحة الفرصة لدافع الضرائب لإعلان موقفه. ويظهر المبدأ التشغيلي للنظام بوضوح في إجراءات الاتفاقيات الثنائية وفي الإجراء الداخلي في الولايات المتحدة الامريكية، حيث إن هيئة التحكيم تفصل بين المطالبات المتعارضة. وعلاوة على ذلك، يجب أن يكون القرار مدفوعاً بالتزام صريح في الاتفاقات الثنائية المبرمة مع الولايات المتحدة الأمريكية (أو، بشكل أكثر دقة، في تبادل المذكرات المنصوص عليها في تلك الاتفاقات).

ومن المعايير الأساسية للتحكيم أيضاً، حتى وإن كانت أثراً أكثر من كونها معياراً، وهي قوة الأمر المقضي به في قرار التحكيم، ومع ذلك، فإن قرارات التحكيم لها قوة ملزمة في نطاق الاتفاقات الثنائية، والإجراءات الداخلية الأمريكية.

وبالتالي، فإن التحليل الأولي يقودنا إلى الاعتقاد بأن هذه الإجراءات الأخيرة تشكل إجراءات تحكيم حقيقية، مع الخصائص الأساسية لهذه الإجراءات. ومع ذلك، فإن بعض خصوصيات اتفاقية الاتحاد الأوروبي المتعددة الأطراف للتسعير التحويلي لا تزال موضع تساؤل. إن الشروع في إجراء التحكيم الذي تنص عليه الاتفاقية يفترض مسبقاً وجود نزاع ضريبي يتعين تسويته. ومع ذلك، يبدو أن وظيفة هيئة التحكيم غامضة إلى حد ما، على الرغم من التوصيف الصريح لإجراء التحكيم الذي تحتفظ به الاتفاقية – أو على الأقل من خلال عنوان القسم الثالث من الفصل الثاني. نلاحظ: أولاً، إنه

يطلق عليها اسم الهيئة الاستشارية، وثانياً، أنها تصدر الآراء. وذلك لأن السلطات الضريبية، وهي وحدها، هي التي تتخذ القرار الذي سيؤدي إلى إلغاء الازدواج الضريبي في أصل النزاع. ولكن رأي اللجنة ملزم لهم، ما لم يخرجوا عن ذلك باتفاق الطرفين[54].

إذاً الإجراءات المتعددة الأطراف تقف على حدود إجراء التحكيم، وينضم إلى الإجراءات العديدة ذات الطبيعة غير المؤكدة التي تتزاحم هناك، ولا سيما الإجراءات التي لها طبيعة التوفيق أو الوساطة[55]. وهذه الإجراءات، عند القيام بها، "تحكمها قواعد تكاد تكون مطابقة لتلك التي تحكم إجراءات التحكيم" والتي تمتلك هيئاتها "وسائل فعالة للغاية لإجبار الأطراف على تنفيذ الرأي أو التوصية". ومن المهم في هذا الصدد إجراءات غرفة التحكيم المهنية التي أنشأها المجلس الوطني للمنازعات (CNPF) في عام 1982. ولن يفوتنا أن نلاحظ أن اللجنة المنصوص عليها في الاتفاقية المتعددة الأطراف تتمتع بسلطات أكثر تقييداً. إذا كان صحيحا أن رأيه لا يتمتع بحكم إلزامي، فإنه يكتسبه، في حالة عدم وجود قرار مخالف متخذ بالاتفاق من قبل السلطات الضريبية المعنية.

ولذلك لن يكون من المبالغة الاعتراف بالطبيعة التحكيمية لجميع إجراءات المنازعات الضريبية الموصوفة، دون استبعاد ما يسمى بإجراء التحكيم الخاص في الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن تسعير التحويل. كما أن خصوصية هذا الإجراء الأخير ليست بأي حال من الأحوال هي الإجراء الوحيد ولا الأكثر أهمية[56].

ثانيا: خصوصية التحكيم في المنازعات الضريبية:

في هذا المقام سوف نستثني من دراستنا التحكيم الضريبي الداخلي، وسنشير ببساطة إلى أنه وفقاً لقضية الشركة الامريكية آبل، التي تم الإشارة إليها سابقاً، كان دافع الضرائب في الواقع طرفاً في التحكيم، بموجب نوع من التسوية تسمى "اشتراط"، وأن هذا الاشتراط يحدد الحالات المحدودة التي يجوز فيها الطعن في قرار التحكيم أمام محكمة الضرائب.

أما بالنسبة للتحكيم الضريبي الدولي، فقد تم النص عليه في القانون الأمريكي. وكذلك هو الشكل الوحيد للتحكيم المعروف في القانون الفرنسي، فهو في الواقع يعد تحكيم بموجب القانون الدولي العام، وقد تم تبرير ذلك بعدة أسباب. **السبب الأول:** يتمثل في الوضع القانوني للأطراف. فالدول، وهي وحدها أطراف في الإجراء، الذي لا يتعين على دافع الضرائب (باستثناء الاتفاقيات التي أبرمتها الولايات المتحدة الأمريكية) أن يعطي موافقته الصريحة عليه. **السبب الثاني:** هو أن التحكيم أيضاً قانون عام بسبب طبيعة القواعد المطبقة – قواعد قانون الضرائب، وموضوع الدعوى – سحب أو تعديل تدابير السلطة العامة. وأخيرًا، فإن الأساس القانوني للدعوى، وهو تطبيق معاهدة دولية، يجعل التحكيم تحكيماً بموجب القانون العام والقانون الدولي. وبما أن التحكيم هو تحكيم بموجب القانون العام، تطبيقًا لاتفاقية دولية، وعليه يبدو أن قرار المحكمين يمكن اعتباره محدثاً لأثر مباشر والذي يمكن لدافع الضرائب الاحتجاج به حتى لو لم يكن طرفاً في الإجراءات نفسها. في الواقع، ينشئ القرار التزاماً واضحاً ودقيقاً وغير مشروط من جانب الدولة، التي تكون ولايتها القضائية ملزمة.

يترتب على ذلك العديد من الملاحظات والنتائج التي يمكننا تحديدها فيما يلي:

- إذا كانت الأعمال التي تقوم بها الدولة أو التدابير التي تتخذها لبدء الإجراء وتسييره، أو حتى اتخاذ القرار النهائي في حالة الاتفاقية المتعددة الأطراف للإتحاد الأوروبي، تشكل جزءاً من تسيير العلاقات الدولية وتشكل بالتالي

أعمالاً وتصرفات حكومية، فإنها لا تخضع لأي رقابة قضائية ولا يمكن أن تنطوي على مسؤولية الدولة إلا في ظروف محددة واستثنائية للغاية.

- وبمجرد صدور القرار، هناك اجراءات وتدابير يجب أن تتخذ من قبل دولة دافع الضريبة، أو الدولة الأخرى، أو كلتاهما معاً.
- وفيما يتعلق بالإجراءات التي يتعين على الدولة المعنية اتخاذها، فيجب أن تهدف إلى تطبيق قرار التحكيم على دافعي الضرائب. وعلى العكس من ذلك، إذا اتخذت الدولة إجراءات تتجاهل هذا القرار، أو إذا امتنعت عن اتخاذ الإجراءات والتدابير التي من شأنها أن تسمح بتطبيق الحكم، فيمكن لدافع الضريبة اللجوء، حسب الأحوال، إلى دعوى الإلغاء أو دعوى في المسؤولية. كقاعدة عامة، لا تتوفر طرق الطعن هذه بموجب الإجراءات الضريبية الداخلية. ومن المعتاد أن تطلب السلطات الضريبية من دافع الضرائب الانسحاب من جميع المنازعات الضريبية المحلية قبل الشروع في إجراءات التسوية الودية ومن ثم، إذا لزم الأمر، من إجراءات التحكيم[57]. ومن المحتمل أن يكون هذا الانسحاب إلزامياً من أجل تطبيق الاتفاقية المتعددة الأطراف للجماعة الاقتصادية الأوروبية (CEE)، والتي تنص على ذلك في الدول التي لا يمكن فيها الخروج عن قرار المحكمة النهائي.
- وفيما يتعلق بالتدابير التي يتعين على الدولة الأخرى اتخاذها، لن يكون لدافع الضرائب أي حق في اتخاذ أي إجراء إذا كان دافع الضرائب في تلك الدولة الأخرى مستقلاً قانوناً (الازدواج الضريبي الاقتصادي). بخلاف ذلك، وفي حالة الفرع على سبيل المثال (الازدواج الضريبي القانوني)، فلا يجوز الاحتجاج إلا بالحماية الدبلوماسية، مع احتمال مسؤولية الدولة التي تُطلب منها الحماية، بموجب شروط هذا النظام الخاص.

هذه الملاحظات والنتائج تؤكد على أن المنازعات الضريبية لا تدخل بطبيعة الحال، أو على الأقل ليس بسهولة، ضمن نطاق التحكيم، الذي يُعتبر حلاً خاصاً للمنازعات الخاصة. فهل ينبغي بالتالي اعتبار اللجوء إلى هذا الإجراء غير مناسب للمنازعات الضريبية؟[58]

ثالثا: كيفية تحديد فرص التحكيم في المنازعات الضريبية:

فيما يتعلق بالتحكيم الداخلي، فقد تم بالفعل استخلاص عدد من الدروس المستفادة في الولايات المتحدة الأمريكية من قضية شركة آبل (Apple). فأولاً، وقبل كل شيء، ثبت أن اللجوء إلى التحكيم كان مكلفاً (حيث كانت أتعاب المحكمين 2.5 مليون دولار تقريباً)، كما أدى إلى تأخير إصدار حكم في القضية. ومع ذلك، فمن المسلم به أنه يمكن توفير الوقت في حالات أخرى. ثانياً، يبدو أنه من المفيد أن يسبق التحكيم وساطة بين الطرفين، يتولاها المحكم الثالث (المحكم الإضافي). ويزداد الأمر سوءاً نظراً لاستخدام صيغة البيسبول التحكيمية، والتي تتطلب من الأطراف التخلي عن المطالب المفرطة التي من شأنها أن تزيد من فرص خصمهم، والتي يفترض أنها أكثر منطقية. إن التقارب بين المواقف الذي تفرضه هذه الصيغة – والتي يمكن للمرء أن يحكم عليها خطأً بأنها بدائية أو تبسيطية – يشكل في حد ذاته خطوة أولى نحو الوساطة. وأخيراً، ليس من المؤكد أن التحكيم مناسب تماماً للمنازعات غير منازعات التسعير التحويلي.

ويبدو أنه لا ينبغي أن يكون هناك اعتراض من حيث المبدأ على اللجوء إلى التحكيم في المسائل الدولية. خاصة وأن بعض الدول توافق على الحد من سيادتها الضريبية بإبرام اتفاقيات ضريبية. لذلك يجب عليها وضع إجراءات لضمان حل المنازعات الناشئة عن تطبيق هذه الاتفاقيات بشكل فعال[59]. ومع ذلك، وباسم السيادة الضريبية للدول تواصل لجنة الضرائب التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) استبعاد التحكيم كوسيلة لحل مثل هذه المنازعات[60].

والأكثر من ذلك أن هناك بعض الاعتراضات التي أثيرت بشأن الأنظمة الضريبية المطبقة على التسعير التحويلي[61]. فمن ناحية تم الاعتراض على أنه ليس هناك ما يضمن أن يتم الفصل في النزاع من قبل المحكمين وفقاً للقاعدة الأساسية في هذا المجال. ويمكن توسيع نطاق هذه الملاحظة لتشمل المنازعات المتعلقة بنقاط أخرى تغطيها الإتفاقية الضريبية الثنائية الأطراف. ومن الواضح أنه لن يكون من المقبول ألا يطبق المحكمون القواعد الضريبية، بدءاً من تلك المنصوص عليها في الاتفاقيات، والتي تكون من النظام العام. ومع ذلك، فقد لوحظ: إن أحكام الإتفاقية المتعلقة بالتحكيم تحدد القواعد التي يجب على المحكمين تطبيقها. وعلى وجه التحديد، تنص المادة 11 من الاتفاقية المتعددة الأطراف للاتحاد الأوروبي بوضوح على أن "اللجنة الاستشارية يجب أن تستند في رأيها إلى أحكام المادة (4)"، أي مبدأ الاستقلالية. ومع ذلك، لا يمكن تجاهل هذا الاعتراض، خاصة وأن قرار المحكمين ملزم ولا يبدو أنه قابل للطعن عليه بالاستئناف أو بالإلغاء في حالة عدم وجود محاكم مختصة. في الواقع، يبدو أن محاكم الدول الموقّعة لا تملك اختصاصاً قضائياً لنظر قرار صادر تطبيقاً لاتفاقية دولية.

ومن ناحية أخرى: هناك الاعتراض، الذي عبرت عنه إدارة الضرائب الأمريكية على وجه الخصوص، بأن إجراءات التسوية الودية تسمح بوضع حد لمعظم الصعوبات المتعلقة بتطبيق الاتفاقيات، خاصة فيما يتعلق بالتسعير التحويلي. إن النص على اللجوء إلى إجراء التحكيم في حالة عدم وجود التسوية الودية يهدد بجعل هذا النوع من التسوية أكثر صعوبة، وبالتالي يؤدي إلى إبطاء حل المنازعات الناشئة في تطبيق الاتفاقيات الضريبية الدولية. ومن المؤكد أن أهمية هذا الاعتراض موضع شك. كما أن المعترضين جادلوا بأن إجراءات التسوية الودية كانت بطيئة، وخاصة أن السلطات المختصة اتجهت بهذه المناسبة إلى تقديم تنازلات متبادلة بشأن مختلف القضايا التي طُلب منها التعامل معها، وربما على حساب دافعي الضرائب[62].

ومع كل ذلك تبقى الحقيقة ويتفق الجميع على أن استخدام التحكيم في المنازعات الضريبية لا يزال في مرحلة تجريبية. فلم تتم تسوية أي قضية باستخدام هذا الإجراء. ولذلك فإن الولايات المتحدة الأمريكية، تحت تأثير لجنة العلاقات الخارجية بمجلس الشيوخ بشكل خاص، كانت قد رغبت في قصر تطبيقها على الاتفاقية الوحيدة التي أبرمتها مع ألمانيا في 29 أغسطس 1989. وإذا أثبتت التجربة أن اللجوء إلى التحكيم كان مُرضٍ بالنسبة لهذه الاتفاقية، أو بالنسبة لتطبيق الاتفاقية المتعددة الأطراف للاتحاد الأوروبي، فإنه سيتم "تفعيل" هذا الإجراء من أجل تطبيق الاتفاقيات الأخرى التي تنص على التحكيم[63].

وعند استخدام الدول إجراء التحكيم فعلياً، ستظل هناك أسئلة كثيرة يتعين حلها، وقد أثير معظمها في مؤتمر الرابطة المالية الدولية في فلورنسا[64]، حيث تم سؤال البعض، بشكل مباشر أو غير مباشر، وعلى سبيل المثال: عن كيفية التوفيق بين الإجراءات الضريبية المثيرة للجدل أمام المحاكم الوطنية وإجراءات التحكيم الإتفاقية؟ هل يمكننا أن نطلب من دافع الضرائب التنازل عن أي حق لجوء أمام المحاكم الوطنية أثناء بدء إجراءات التحكيم التي ليس طرفاً فيها؟ وكما رأينا، فإن بعض عناصر الحل توفرها المعاهدات الضريبية الأميركية . التي تتطلب موافقة دافعي الضرائب لبدء إجراءات التحكيم . أو الممارسة الإدارية الفرنسية التي تتطلب من دافعي الضرائب التنازل عن كافة سبل اللجوء القانوني إذا طلب منهم تسوية ودية. ومع ذلك، قد لا تكون هذه الحلول كافية، وقد بدأت تظهر بالفعل أوجه تضارب بين القواعد المحلية والدولية. فوفقاً لدائرة الإيرادات الداخلية الأمريكية، بمجرد أن تعلن محكمة أمريكية أن دافع الضرائب الأمريكي مسؤول عن ضريبة ما، فإن

المحكمين الأمريكيين المختصين لن يوافقوا بعد ذلك على تخفيض مبلغ هذا الدين الضريبي، حتى ولو كان من أجل إلغاء حالة الازدواج الضريبي.[65]

رابعاً: استراتيجيات تحديد فرص التحكيم الضريبي:

التحكيم الضريبي هو استراتيجية تستخدمها العديد من الشركات والأفراد لتقليل التزامهم الضريبي من خلال استغلال التناقضات والاستفادة من الاختلافات في قوانين الضرائب بين الدول.

التحكيم الضريبي قانوني ويستخدم على نطاق واسع، لذلك سوف نناقش في هذا المقام كيفية تحديد فرص التحكيم الضريبي والعوامل الرئيسية التي يجب مراعاتها عند تقييم هذه الفرص.

1. فهم قوانين الضرائب الخاصة بالدول المعنية: وهذا يتطلب معرفة معدلات الضرائب، والإعفاءات، والخصومات المتاحة لكل دولة. على سبيل المثال، إذا كنت تفكر في الاستثمار في بلد أجنبي، فأنت بحاجة إلى معرفة قوانين الضرائب في تلك البلد، وكذلك قوانين الضرائب في بلدك الأم.
2. تحديد التناقضات في قوانين الضرائب: يمكن القيام بذلك من خلال مقارنة قوانين الضرائب المختلفة والبحث عن الاختلافات في معدلات الضرائب، والإعفاءات، والخصومات، والائتمانات. على سبيل المثال، إذا كان معدل الضريبة على نوع معين من الدخل أقل في دولة أكثر من أخرى، فقد تتمكن من الاستفادة من هذا التناقض من خلال الاستثمار في الدولة التي تتميز بانخفاض معدل الضريبة.
3. تقييم المخاطر والفوائد: قبل الانخراط في التحكيم الضريبي، من المهم تقييم المخاطر والفوائد التي ينطوي عليها التحكيم. يمكن أن يكون التحكيم الضريبي معقداً وفيه مخاطر، وهناك دائماً احتمال أن تتحدى السلطات الضريبية اللجوء الي التحكيم، وعدم السماح بالمزايا الضريبية، ومن المهم مقارنة الفوائد الضريبية المحتملة مقابل المخاطر التي ينطوي عليها التحكيم.
4. طلب المشورة المهنية: يمكن أن تكون قوانين الضرائب معقدة، فمن الجيد دائماً تحقيق الفهم الجيد لقوانين الضرائب وذلك من خلال طلب المشورة المهنية من خبراء الضرائب، والمحامين، والمحاسبين قبل الانخراط في التحكيم الضريبي، لأنهم هم من يمكنهم مساعدتك في تحديد فرص التحكيم الضريبي، وتقييم المخاطر والفوائد، وتقديم إرشادات حول كيفية تطبيق التحكيم.[66]

إن التحكيم الضريبي يمكن أن يكون استراتيجية فعالة تؤدي إلى مزايا مالية كبيرة، تتضمن استراتيجية التحكيم الضريبية الناجحة للاستفادة من الاختلافات في قوانين الضرائب بين البلدان لتقليل المسؤولية الضريبية، خاصة عندما يتم استخدامه بشكل صحيح، وتوضح الأساليب والاستراتيجيات المختلفة التي تم استخدامها لتحقيق النجاح في هذا المجال.

الخاتمة

من خلال هذا البحث حول التحكيم في المنازعات الضريبية نلاحظ: إن هناك وجهات نظر مختلفة فيما يتعلق بهذا الاجراء كوسيلة لحل المنازعات الضريبية، فنجد البعض يعدهما: طريقة مشروعة لتقليل الالتزام الضريبي، بينما يراها البعض الآخر: أنها وسيلة لاستغلال الثغرات في النظام الضريبي. وبالرغم من كل ذلك فإنه يمكن أن يكون التحكيم الضريبي أداة قوية لتقليل المسؤولية الضريبية، من خلال إتباع الاستراتيجيات، الموضحة آنفاً، وغيرها من استراتيجيات التحكيم الضريبية، وتنفيذها بطريقة قانونية وفعالة، حتى يتمكن الأفراد والشركات من تقليل عبء الضرائب إلى الحد الأدنى

وزيادة فرص النمو والنجاح، ولكن من المهم فهم المخاطر والقيود التي ينطوي عليها التحكيم، مع ضرورة العمل مع المتخصصين في الضرائب المؤهلين لضمان تنفيذ هذه الاستراتيجيات وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها، وعليه سوف نوضح النتائج التي تم التوصل إليها، ثم سنذكر بعض الأفكار المهمة التي يجب وضعها في الاعتبار عند اللجوء الي التحكيم الضريبي.

أولاً: النتائج

(1) يمكن أن يكون التحكيم الضريبي وسيلة مربحة لتقليل الالتزام الضريبي من خلال الاستفادة من الاختلافات في معدلات الضرائب بين الدول، وبالتالي يمكن للشركات والأفراد تقليل عبء الضرائب بشكل قانوني.

(2) إن التحكيم الضريبي محفوف بالمخاطر، حيث إن قوانين ولوائح الضرائب تتغير باستمرار، وما قد يكون قانونياً اليوم قد لا يكون قانونياً غداً، وعليه يجب أن تظل الشركات التي تشارك في التحكيم الضريبي على اطلاع بالتغييرات في قوانين ولوائح الضرائب لضمان بقائها في الامتثال.

(3) التحكيم الضريبي يمكن أن يخلق ملعباً غير متساوٍ، فقد يكون لدى الشركات التي تشارك في التحكيم الضريبي ميزة تنافسية عن تلك التي لا تشارك فيه، لأن الأولى قادرة على تقليل عبء الضرائب وإعادة استثمار تلك المدخرات في أعمالهم.

(4) قد يؤدي التحكيم الضريبي إلى فقدان الإيرادات الضريبية للدولة المعنية، وذلك عندما تكون الشركات قادرة على تقليل المسؤولية الضريبية، وبالتالي يكون لدى الدول أموال أقل لتمويل الخدمات العامة والبنية التحتية.

(5) من المحتمل أن يظل التحكيم الضريبي ممارسة شائعة للشركات التي تعمل عبر الحدود. طالما كانت هناك اختلافات في معدلات الضرائب بين البلدان، ستكون هناك فرص للشركات لتقليل التزاماتها الضريبية بشكل قانوني.

ثانيا: التوصيات: من الممكن أن يكون التحكيم الضريبي أداة قوية لتقليل المسؤولية الضريبية، ولكن لا يخلو من المخاطر والعيوب المحتملة وبالتالي من المهم:

1. التعامل مع التحكيم في المنازعات الضريبية بحذر والبقاء على إطلاع على أحدث التطورات والتغييرات في قوانين ولوائح الضرائب من قبل الأفراد والشركات.
2. النظر بعناية في مخاطر وفوائد أي استراتيجية تحكيم للضرائب التي قد يتبعها الأفراد أو الشركات.
3. يمكن للشركات اتخاذ قرارات مستنيرة حول ما إذا كانت ترغب في اللجوء إلى التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية أو لا ترغب في ذلك.
4. نوصي المشرع الليبي بضرورة سن قوانين تنص على جواز التحكيم في المنازعات الضريبية. فذلك الأمر لن يقلل من هيمنة الدولة أو من سلطتها بل على العكس تماماً، حيث إننا نضع هذه المنازعة في أيادي الخبراء المتخصصين في المجال الضريبي والمجال القانوني والمجال الفني.

الهوامش والمراجع:

1. Patrick DIBOUT, « La procédure de répression des abus de droit, pratique et critique », Revue de droit Fiscal, 1992, n° 45.

2. Jean-Pierre le Gall, Fiscalité et arbitrage, Revue de l'Arbitrage,1994, pp. 3-38.

3. العكام، محمد خير، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، الرضاع-الضمان المصرفي، ص 500. منشور على الموقع: https://arab-ency.com.sy/law/details/25962/4

4. صديق، رمضان، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 22.

5. العكام، محمد خير، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، مرجع سابق، ص 500.

6. بربري، محمود مختار، التحكيم التجاري الدولي، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، 1999، ص 5.

7. Henri MOTULSKY, Écrits. Études et notes sur l'arbitrage, Dalloz, Paris, 2010, p. 5.

8. André MAURIN, Droit administratif, Dalloz, Paris, 11e éd., 2018, p. 62.

9. René DAVID, L'arbitrage dans le commerce international, Economica, Paris, 1982, p. 9.

10. سلامة، أحمد عبد الكريم، التحكيم في المعاملات المالية الداخلية والدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 18-19.

11. حامد، صلاح، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية (دراسة تحليلية في ضوء آراء الفقه والتشريعات الضريبية المقارنة والاتفاقيات الدولية)، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الثاني، الجزء الثالث، السنة السادسة والخمسون، يوليو 2014، ص 1088-1089.

12. دربال، عبد الباسط علي، دور لجان التحكيم والتوفيق في فض المنازعات الضريبية وإمكانية تطبيقها في التشريع الضريبي الليبي، رسالة ماجستير، جامعة المرقب، 2009-2010، ص 15.

13. Tax arbitrage, Double Taxation and Tax Arbitrage, Maximizing Opportunities, p. 11. available at: https://fastercapital.com/content/Tax-arbitrage--Double-Taxation-and-Tax-Arbitrage--Maximizing-Opportunities.html

14. Tax arbitrage, Double Taxation and Tax Arbitrage, Maximizing Opportunities, op.cit., pp. 11-13.

15. حامد، صلاح، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 1102-1103.

16. هناك فرق بين الازدواج الضريبي وتعدد الضرائب يتمثل في ان الازدواج الضريبي يتحقق حين يخضع ذات الممول لذات الضريبة عن ذات المدة الزمنية أكثر من مره بينما، تعدد الضرائب يتحقق حينما يخضع الممول لأكثر من ضريبة حين ممارسته لنشاطه فمثلا يخضع لضريبة المبيعات عن بيع منتجاته ثم ضريبة الدخل عن ارباحه الحقيقية ضريبة الدمغة على الصفقات التي يبرمها وهكذا... ويزداد هذا الامر تعقيداً مع اختلاف النظم الضريبية والحسابية بين الدول.

17. « White paper on Transfer Pricing Documentation », Working party of the Committee on Fiscal Affairs, OECD, 13 July, 2013.

18. حددت المادة 3 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 متى تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلي للشخص الاعتباري. وقد نصت الفقرة الأخيرة منها بعد تعديلها بالقرار الوزاري رقم 193 لسنه 2006 انه في جميع الاحوال لا يعد الشخص الاعتباري مقيما في مصر استنادا لوجود مركز ادارة فعلي إذا تبين لمصلحه الضرائب ان الشخص الاعتباري اتخذ هذا المركز لتجنب الالتزامات الضريبية.

19. Emmanuel GAILLARD, « Tax Disputes between states and foreign Investor», NYLS,1997, p. 3.

20. راجع في ذلك: صلاح حامد، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 1106.

21. Emmanuel GAILLARD, « Tax Disputes between states and foreign Investor », op.cit., p. 12.

22. صديق، رمضان، "محاضرات في التحكيم الضريبي"، محاضرات ألقيت على طلاب دبلوم الدراسات العليا في التحكيم، كليه الحقوق، جامعه عين شمس، 2014، ص 50.

23. The Bilateral Investment Treaties between Ecuador and United States of America (BIT), Date of signature 27/08/1993, Date of entry into force 11/05/1997.

24. Adrian F. RODRIGUEZ, « International Arbitration Claims Against Domestic Tax Measures Deemed Expropriatory or Unfair and the Inequitable », INTAL- ITD, occasional Paper-SITI-11, January 2006, p.13.

25. الطعن رقم 288 لسنة 50 ق، جلسة 1984/4/30.

26. Petrola Hellas S.A. v. The Greek State, 22 April 1978, Yearbook XI (1986), p. 105, (seat in Greece).

27. حامد، صلاح، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية، مرجع سابق، 1108-1111.

28. Jean-Pierre LE GALL, Fiscalité et arbitrage, op.cit., pp. 3-38.

29. Ahmed Sayed MAHMOUD, Présentation du dossier d'arbitrage, Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 4, 2017, p. 348.

30. كريمة، بن حمدوش، إجراء التحكيم كآلية استثنائية لفض النزاعات الجبائية الدولية الناشئة عن تطبيق أحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، -المجلد 08، العدد 01، مارس 2022، ص 606-623. ص 611.

31. Federal Tax Coordinator 2d, New York : Research Institute of America, loose-leaf, Volumes 24, 1984. Available at : Georgetown Law Library Stacks (KF6285. F4 1984)

32. IRS Documents, Highlights and Documents, 10 avril 1993, p. 490.

33. Jean-Pierre LE GALL, Fiscalité et arbitrage, op.cit., pp. 3-38.

34. Daniel GUTMANN, « Brèves réflexions sur les règles procédurales de l'arbitrage fiscal international post-BEPS », Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 4, 2017, pp. 396-401.

35. مرسوم رقم 3 لسنة 1955 بشأن ضريبة الدخل الكويتية (1955/3).

36. الجريدة الرسمية المصرية، العدد 24 مكرر، 2000/6/18.

37. الوقائع المصرية، العدد 163، 2000/7/20.

38. حامد، صلاح، جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 1117-1118.

39. Gustaf LINDENCRONA et Nils MATTSSON, Arbitration in Taxation, Deventer, Kluwer, 1981, pp. 76-82.

40. صدرت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لأول مرة في شكل مشروع في عام 1963، ثم نقحت في عام 1977 وفي عام 1992 حولت إلى نسخة غير مجلدة من أجل تيسير إجراء المتكررة مزيد من التنقيحات. ومنذ ذلك الحين، خضعت للتنقيح مرة كل بضع سنوات، وذلك 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 ومن خلال 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.

41. Kotera AKIRA, « The Significance and Problems of Tax Treaty Arbitration : An analysis of the new Japan-Netherlands tax treaty », Research Institute of Economy, Tokyo, Japan, 2011, pp.1-33.
42. Article 25, provides: «The Protocol provides for resolution through mandatory binding arbitration of certain cases that the revenue authorities of the united States and Japan have been unable to resolve after a reasonable period of time».
43. Article 26/5, provides: « unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either Contracting State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these Contracting States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph ».
44. Kotera AKIRA, « The Significance and Problems of Tax Treaty Arbitration : An analysis of the new Japan-Netherlands tax treaty », op.cit., pp.1-33.
45. Mary C. BENNETT, Commentry to the US-Netherlands Income Tax Convention V., United States, 18 decembre 1992, 1994, c1995, p. 165.
46. Jean-Pierre LE GALL, Fiscalité et arbitrage, op.cit., pp. 3 – 38.
47. EU Convention for Arbitration in International Taxation Disputes.
48. Luc Hinnekens, « Significance for the E.C. enterprises, the E.C. itself and for Belgian and international tax law », EC Tax Review, Février 1992, p. 70 et s.

49. صديق، رمضان، تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007، ص 633.

50. Jean-Pierre LE GALL, « Quelques réflexions sur "l'arm's length principle" après le 46e Congrès de l'International Fiscal Association (Cancun octobre 1992) », Droit fiscal, 1992, n° 50, p. 1941.
51. Jean-Pierre LE GALL, Fiscalité et arbitrage, op.cit., pp. 3-38.

52. النجار، إبراهيم عبد العزيز، التحكيم في المجال الضريبي وجدواه للاستثمار، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني، القانون والاستثمار، المنعقد بكلية الحقوق- جامعة طنطا، خلال الفترة 30.29 أبريل 2015 م، ص 44.

53. « Arbitration to Be an option in cross-border Tax disputes OEC » available at : http://ssolver.ovid.com/MuseSessionID=4bc187ead89b5756384e2eec2a5cc79/MuseHost=www.oecd.org/MusePath/document/4/,234,en_2649_37427_3857_111_7427,.html1

54. Jean-Pierre LE GALL, Fiscalité et arbitrage, op.cit., pp. 3-38.
55. Ce qui justifie, selon Jeannette KILLIUS, « *The E.C. Arbitration Convention* », Intertax, 1990/10, pp. 437 et s.
56. Bruno OPPETIT, « étude sur Arbitrage, médiation et conciliation », Revue d'arbitrage, 1984, pp. 307 et s.
57. Jean-Pierre LE GALL, Fiscalité et arbitrage, op.cit., pp. 3-38.
58. L'instructions du 4 mars 1986, *BODGI*, 14-F-1-86.
59. Jean-Pierre LE GALL, Fiscalité et arbitrage, op.cit., pp. 3-38.
60. Commentaire OCDE Comité des affaires fiscales sur l'article 25, n° 45 à 48, concernant la procédure amiable, de la Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2017, Éditions OCDE, Paris, 2019. available at : https://dx.doi.org/10.1787/0faf9b6c-fr.
61. Les deux objections soulevées durant la réunion qui s'est tenue à Chartres du 6 au 8 juillet 1993 sur la réglementation fiscale applicable aux prix de transfert. Les débats ont été résumés par le professeur Brian Arnold, in Tax Notes International, 13 décembre 1993, p. 1518.
62. Jean-Pierre LE GALL, Fiscalité et arbitrage, op.cit., pp. 3-38.
63. L'article XXVII du Memorandum of Understanding (ou MOU) qui accompagne la convention fiscale entre les États-Unis et les Pays-Bas du 18 décembre 1992.
64. Des questions évoquées pour la plupart au Congrès de l'International Fiscal Association de Florence, en octobre 1993.
65. Voir. Instruction du 4 mars 1986, BODGI 14-F-1-86. Voir aussi, Jean-Pierre le Gall, Fiscalité et arbitrage, op.cit., pp. 3-38.
66. Tax arbitrage : Double Taxation and Tax Arbitrage : Maximizing Opportunities, op.cit., pp. 14-15.