

# جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية

(دراسة تحليلية في ضوء آراء الفقه والتشريعات الضريبية المقارنة والاتفاقيات الدولية)

الدكتور

صلاح حامد

مدرس الاقتصاد السياسي والقانون المالي  
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

العدد الثاني - الجزء الثالث

السنة السادسة والخمسون - يوليو ٢٠١٤



## بسم الله الرحمن الرحيم

### المقدمة

تعد الضرائب من أهم الأدوات التي تمتلكها الدولة في العصر الحديث لإحداث العديد من الآثار سواء إقتصادية أو مالية أو إجتماعية. فهي أداة تسهم بشكل فعال في تحقيق الاستقرار الاقتصادي وأيضاً في توزيع الموارد الإقتصادية المختلفة، كما أنها تعد من أهم وسائل تحقيق الحصيلة المالية في إيرادات الدولة الحديثة، وبالإضافة لهذا الدور الاقتصادي الهام نجد أن لها دوراً إجتماعياً يتمثل في إعادة توزيع الدخل القومي بين فئات المجتمع بما يساهم في تحقيق الإستقرار الاجتماعي. ولكن غالباً ماينشأ عن تطبيق الضرائب العديد من المشاكل أو المنازعات بين الممول والدولة ممثلة في مصلحة الضرائب أو الإدارة الضريبية.

والمنازعة الضريبية<sup>١</sup> هي تلك المنازعة التي تكون الدولة طرفاً فيها وتتعلق بربط الضريبة أو تحصيلها أو حصر الملتزمين بها وذلك وفقاً لمايقره التشريع الضريبي.

وتتدرج طرق الفصل في المنازعات الضريبية إلى عدة طرق منها الطريق الإداري الذي تكون المصلحة الطرف الفاعل فيه بغية التوصل لحل للنزاع فإن لم يجد هذا الأمر يحال النزاع للجان الطعن الإدارية للفصل فيه. وهناك الطريق القضائي والدول تختلف فيما بينها بشأن هذا الطريق فمنهم من يوكل الإختصاص للقضاء العادي ومنهم من يوكله للقضاء الإداري ومنهم من ينشئ قضاء مختص لنظر المنازعات الضريبية. ومن الدول من يأخذ بطريق ثالث لفض المنازعات وهو أسلوب الوساطة والصلح<sup>٢</sup>.

<sup>١</sup> د.رمضان صديق : "إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية - دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦ ، ص٢٢.

<sup>٢</sup> د.محمد علي عوض الحرازي: " المنازعات الضريبية ووسائل إنائها في التشريعات الضريبية المقارنة " ، رسالة دكتوراة مقدمة لكلية الحقوق جامعة حلوان ، القاهرة ، ٢٠١١م-١٤٣٢هـ ، ص٢٨٩.

ورغم تعدد هذه الطرق وإختلافها من دولة لأخرى -نظراً لإختلاف النظم القانونية- إلا أنها تسبب مشكلة عملية يعاني منها معظم الممولين وهي بطء الإجراءات وتعقدها وطول أمد النزاع ، ولذا بدأ التفكير عن وسيلة بديلة لحسم هذه المنازعات. ومن هنا نشأت فكرة إمكانية اللجوء للتحكيم لفض المنازعات الضريبية. والتحكيم من أهم وأقدم الوسائل التي لجأ إليها الإنسان منذ القدم لحسم النزاعات بينه وبين غيره من بني البشر . بل إن الشرائع السماوية- وعلى رأسها الدين الإسلامي الحنيف - بها من النصوص التي تدعو للتحكيم . فالقرآن الكريم نص على التحكيم في عدة مواقف منها مايتعلق بالصلح بين الزوجين حيث قال المولى عز وجل" فإن خفتم شقاق بينهما فابعثوا حكماً من أهله وحكماً من أهلها إن يريدوا إصلاحاً يوفق الله بينهما"<sup>١</sup> ، ومنها مايتعلق بأحكام الحج إذ قال المولى جل في علاه " ياأيها الذين آمنوا لاقتلوا الصيد وأنتم حرم ومن قتلته منكم متعمداً فجزاء مثل ماقتل من النعم يحكم به ذوا عدل منكم..."<sup>٢</sup>.

ومع تطور الحياة البشرية إزدادت المجالات التي يتم بشأنها اللجوء للتحكيم فأصبح هناك تحكيم في المنازعات التجارية الدولية وكذلك في مجالات الإستثمار وأيضاً في المسائل السياسية الدولية نجد للتحكيم دوراً وأقرب مثال لذلك مايتعلق بإسترداد طابا عن طريق التحكيم. كل هذه الأمور حدثت بالباحث إلى طرح فكرة إمكانية اللجوء للتحكيم لحسم المنازعات الضريبية.

### مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في إزدیاد عدد المنازعات الضريبية يوماً بعد يوم مع قصور وسائل فض المنازعات الضريبية المنصوص عليها في القانون الضريبي . الأمر الذي أدى إلى هروب معظم الإستثمارات وعدم كفاية رؤوس الأموال القادمة من الخارج لتمويل عمليات التنمية الإقتصادية في الدول النامية ، فضلاً عن لجوء معظم المستثمرين الأجانب للتحكيم الدولي في منازعاتهم مع الدول النامية والغالب الأعم من هذه الأحكام يصدر لصالح هؤلاء المستثمرين. ولذا كان لزاماً علينا

<sup>١</sup> سورة النساء: الآية ٣٥.

<sup>٢</sup> سورة المائدة الآية ٩٥.

البحث عن وسيلة ملائمة لفض هذه المنازعات بما يحقق مصلحة الدول النامية من ناحية ولايجور على حقوق المستثمرين من ناحية أخرى.

### أهداف البحث:

ويهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

- ١- تسليط الضوء على إمكانية اللجوء للتحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية في التشريعات الضريبية المقارنة.
- ٢- معرفة الإتجاه السائد حالياً في منظمة التعاون الإقتصادي ( OECD ) والأمم المتحدة (UN) بشأن وسائل فض المنازعات الناشئة عن إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي.
- ٣- إستجلاء موقف التشريع الضريبي المصري من فكرة التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية ، وموقف الإتفاقيات الدولية التي تبرمها مصر من هذا الأمر.

### صعوبات البحث:

تتمثل الصعوبات التي واجهها الباحث في ندرة المراجع العربية التي تناولت هذا الموضوع بالبحث والدراسة على الرغم من أهميته. فضلاً عن صعوبة الحصول على إحصائيات موثقة بشأن عدد المنازعات الضريبية التي عرضت على التحكيم.

### منهجية البحث:

اتبع الباحث المنهج الإستنباطي و المنهج الإستقرائي لأن التكامل بينهما من أهم عوامل نجاح البحث العلمي ، وأضاف لهما المنهج المقارن لمعرفة التجارب الدولية في هذا الصدد.

### خطة البحث:

وعلى هدي ماتقدم جاءت خطة البحث على النحو التالي:

الفصل الأول : ماهية التحكيم الضريبي ومدى إمكانية اللجوء إليه.

وتم تقسيمه للمباحث التالية:

المبحث الأول : ماهية التحكيم الضريبي.

المبحث الثاني : موقف الفقه من التحكيم الضريبي.

المبحث الثالث : أقسام المنازعات التي يمكن عرضها على التحكيم الضريبي.

المبحث الرابع : أنواع التحكيم الضريبي.

الفصل الثاني: تقييم التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية.

وتم تقسيمه للمباحث التالية:

المبحث الأول : مدى إلتزام الدولة بحكم التحكيم الضريبي.

المبحث الثاني : مدى إلتزام الممول بحكم التحكيم الضريبي.

المبحث الثالث : التحكيم الضريبي والدول النامية .

المبحث الرابع : الآثار الإيجابية والسلبية للتحكيم الضريبي.

## ماهية التحكيم الضريبي ومدى إمكانية اللجوء إليه

يعد التحكيم- كما أشرنا في المقدمة- من أهم وأقدم الوسائل التي عرفها الإنسان منذ فجر التاريخ لحسم المنازعات التي تثور بينه وبين غيره من بنى البشر ، وقد حدث تطور كبير على مر العصور فيما يتعلق بالتحكيم ومجالات اللجوء إليه إلى أن أضحت الآن من أكثر الوسائل شيوعاً بين الدول والأفراد لحسم المنازعات ووأد الخلافات ، مما حدا بمجموعة كبيرة من الفقه القانوني إلى المناداة بضرورة وجود مؤسسة تحكيمية متخصصة لفض منازعات بعينها وتعمل على نشر الوعي التحكيمي والتأهيل المستمر للمحكمن<sup>1</sup> .

ولاستعراض فكرة التحكيم الضريبي من حيث ماهيتها وإمكانية اللجوء إليها فقد قسمت البحث في هذا الفصل على النحو التالي :-

المبحث الأول : ماهية التحكيم الضريبي.

المبحث الثاني : موقف الفقه من التحكيم الضريبي.

المبحث الثالث : أقسام المنازعات التي يمكن عرضها على التحكيم الضريبي.

المبحث الرابع : أنواع التحكيم الضريبي.

### المبحث الأول

<sup>1</sup> محمد صالح على الهوارى : " التحكيم فى المعاملات المصرفية " ، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة عين شمس ، ١٤٣١هـ - ٢٠١٠م ، ص ٨

## ماهية التحكيم الضريبي وطبيعته القانونية

لاستعراض ماهية التحكيم الضريبي وطبيعته القانونية فإننا نقسم الحديث

عنه للمطلبين التاليين:

المطلب الأول : ماهية التحكيم الضريبي.

المطلب الثاني : الطبيعة القانونية للتحكيم الضريبي.

### المطلب الأول

#### ماهية التحكيم الضريبي

التحكيم لغة من مادة " حَكَمَ " بتشديد الكاف وفتحها تعنى جعل شخص حكماً بين شخصين متنازعين أى أجزنا حكمه بيننا ، وحكمه فى الأمر فاحتكم جاز فيه حكمه <sup>١</sup> ، و"الحكم" بفتح الحاء والكاف هو اسم من أسماء الله الحسنى ، وحكم فلان فى الشيء أى جعله حكماً <sup>٢</sup> .

#### التحكيم اصطلاحاً :

تعددت التعريفات والمفاهيم التى أعطيت للتحكيم وكل منها ينظر إلى التحكيم من وجهة نظر معينة ولعرض ذلك الأمر فإننا نعرض للتعريفات الفقهية أولاً ثم التعريفات القضائية .

#### أولاً: التعريفات الفقهية :

- ذهب بعض الفقه إلى تعريف التحكيم بأنه نظام خاص للتقاضي ينشأ بالإتفاق بين الأطراف المعنية ويعهد فيه إلى شخص أو أكثر من الغير بمهمة الفصل فى المنازعات التى تنشأ بينهم <sup>٣</sup> .
- وعرفه البعض الآخر بأنه اتفاق ذوى الشأن على عرض نزاع معين على فرد أو أفراد أو هيئة للفصل فيه دون المحكمة المختصة <sup>٤</sup> .

<sup>١</sup> لسان العرب لابن منظور ، دار صادر ، بيروت ، ج١٢ ، ص١٤٢

<sup>٢</sup> مجمع اللغة العربية : " المعجم الوجيز " ، ٢٠٠٠ ، ص ١٦٤

<sup>٣</sup> د. حفيظة حداد : " النظرية العامة للتحكيم التجارة الدولية " ، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٤ ، بيروت ، ص٤٤

<sup>٤</sup> د. أحمد ابو الوفا : " التحكيم الإختيارى والإجبارى : " ، الطبعة الخامسة ، منشأة المعارف الاسكندرية ، ١٩٨٨ ، ص١٥

بينما ذهب فريق ثالث إلى القول بأن التحكيم هو وسيلة ونظام لحل المنازعات التي تنشأ بين طرفين وذلك بموجب اتفاق خاص بينهما على إحالة هذا النزاع للتحكيم والالتزام بالقرار الذي يصدر من المحكم<sup>1</sup>.

- وتعرفه هيئة التحكيم الأمريكية بأنه إحالة النزاع إلى شخص أو عدة اشخاص محايدين ليصدروا حكماً نهائياً وملزماً في النزاع<sup>2</sup>.

- وعرفه آخرون بأنه " نظام قضائي خاص يختار فيه الأطراف قضائهم ويعهدون إليهم بمقتضى اتفاق مكتوب بمهمة تسوية النزاعات التي تنشأ بالفعل أو قد تنشأ بينهم فيما يتعلق بعلاقاتهم التعاقدية والتي يجوز حسمها بالتحكيم وذلك وفقاً لمقتضيات قانون العدالة واصدار قرار قضائي ملزم لهم<sup>3</sup>.

- وذهب فريق آخر إلى القول بأن التحكيم نظام قانوني يجيز للأفراد أو يوجب عليهم إخضاع ما يثور بينهم من نزاعات نشأت بالفعل أو قد تنشأ مستقبلاً لحكم تحكيم يصدره شخص أو أكثر ينتمي أو لا ينتمي إلى هيئة نظامية معينة وتلعب إرادة الأفراد دوراً في تسميته<sup>4</sup>.

- وقال آخرون إن التحكيم هو عملية خاصة يتم من خلالها التوصل إلى حل ملزم للنزاع من خلال فرد أو أكثر يختاروا بمعرفة أطراف المنازعة<sup>5</sup>.

ونخلص من خلال هذه التعريفات إلى أن التحكيم عبارة عن اتفاق بين طرفين على إحالة أي نزاع يثور بينهما حالاً أو مستقبلاً إلى شخص أو أكثر يعهد إليه بمهمة فض هذه المنازعات بحكم نهائي ملزم للطرفين.

### ثانياً : موقف القضاء :

لاستعراض تعريف القضاء للتحكيم فاننا نعرض لتعريفه من قبل المحكمة الدستورية العليا أولاً ثم نردف بعده بتعريف محكمة النقض له .

<sup>1</sup> Jean-François Poudret and Sébastien Besson: "Comparative Law of International Arbitration", Sweet and Maxwell Ltd, 2007, p.p 1-2.

<sup>2</sup> انظر موقع : [www.adr.org](http://www.adr.org)

<sup>3</sup> د. أحمد عبدالكريم سلامة : " قانون التحكيم التجاري الدولي والداخلي " ، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٤ دار النهضة العربية ، ص ١٩

<sup>4</sup> د. حسين المصري : " التحكيم التجاري " ، دار الكتب القانونية ، المحلة ، ٢٠٠٦ ، ص ٥

<sup>5</sup> <http://www.businessdictionary.com/definition/arbitration.html>

١- تعريف المحكمة الدستورية العليا : - ترى المحكمة الدستورية العليا أن التحكيم "عبارة عن عرض نزاع معين بين طرفين على محكم من الاغيار يعين باختيارهما أو بتفويض منهما وفقاً لشروط يحددها ليفصل في النزاع بقرار يقطع دابر الخصومة ، وبعد أن يدلى كل منهما بوجهة نظره من خلال ضمانات التقاضي الرئيسية ، وبذلك يكون التحكيم عملاً إدارياً ركيزته اتفاق خاص ، مبناه اتجاه إرادة المحكمتين إلى ولوج هذا الطريق لفض الخصومات بدلاً من القضاء العادي ، ومقتضاه حجب المحاكم عن المسائل التي يتناولها استثناءً من أصل خضوعها لولايتها"<sup>١</sup> .

٢- تعريف محكمة النقض : عرفت محكمة النقض التحكيم في العديد من أحكامها قائلة أنه "طريق استثنائي لفض الخصومات قوامه الخروج على طرق التقاضي العادية وما تكفله من ضمانات ومن ثم فهو مقصور حتمياً على ما تتصرف إدارة المحكمتين الى عرضه على هيئة التحكيم<sup>٢</sup> يستوى في ذلك ان يكون الاتفاق على التحكيم في نزاع معين بوثيقة خاصة او انصرافه الى جميع المنازعات التي تنشأ عن تغيير عقد معين ، فلا يمتد نطاق التحكيم إلى عقد لم تتصرف إرادة الطرفين إلى فض النزاع بشأنه عن طريق التحكيم أو أي اتفاق لاحق ما لم يكن بينهما رباط لا ينفصم بحيث لا يستكمل دون الجمع بينهما اتفاق ، أو يفض مع الفصل بينهما خلاف"<sup>٣</sup> .

وبعد هذا الاستعراض للتعريفات الفقهية والقضائية 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 ومصالحة الضرائب فيما يتعلق بتطبيق القانون الضرائبي ولذا

<sup>١</sup> حكم المحكمة الدستورية في الدعوى ٢٠/١٥٠ ق بتاريخ ٢٠٠٢/١/١٣ ، الجريدة الرسمية ، العدد (٤) تابع في ٢٠٠٢/١/٢٤ ، وانظر كذلك حكم المحكمة الدستورية في الدعوى رقم ١٥/١٣ ق بتاريخ ١٩٩٤/١٢/١٧ ، الجريدة الرسمية ، ديسمبر ١٩٩٤ .

<sup>٢</sup> انظر على سبيل المثال حكم النقض بالطعن رقم ٥٣٧ لسنة ٧٣ ق جلسة ٢٠١٤/٣/٢٥ ، كذلك الطعن رقم ١٩٤ لسنة ٣٧ ق ، جلسة ١٩٧٢/٢/١٥ .

<sup>٣</sup> الطعن رقم ٥٢ لسنة ٦٠ ق ، جلسة ١٩٩٤/٢/٢٧ .

يمكننا أن نعرف التحكيم الضريبي بأنه " ذلك النظام القانوني الذي يمكن من خلاله عرض النزاع الضريبي بين الممول ومصالحة الضرائب على شخص أو هيئة معينة لفض ذلك النزاع طالما يسمح القانون باللجوء لهذا الطريق لتسوية النزاع ووفقا للإجراءات التي يحددها ذلك القانون".

ومن خلال هذا التعريف يتضح لنا أنه يختلف نسبياً عن التحكيم بصفة عامة وذلك لأن اتفاق التحكيم اتفاق إرادى تتجه إليه إرادة الأفراد بعكس التحكيم الضريبي الذي لا بد ان يسبقه إجازة تشريعية في القانون الضريبي ذاته تقرر السماح باللجوء إليه لفض المنازعات الضريبية . والحكمة من ذلك الأمر أن الضرائب بصفة عامة تعد من الأمور المتعلقة بالنظام العام والتي تتكفل الدولة بتطبيقها . وبحسب الأصل لا يجوز التحكيم فى مسائل متعلقة بالنظام العام ولكن تحت وطأة الظروف الاقتصادية من ناحية وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية من ناحية أخرى بدأت الدولة تتجه فى تشريعاتها الحديثة إلى السماح باللجوء للتحكيم فى مواد ضريبية على الرغم من تعلقها بأمر متصل بسياسة الدولة الاقتصادية وذلك تحت وطأة الضغوط الخارجية من قبل المنظمات والدول الكبرى ، وكذلك لوجود حالات تقتضى قواعد العدالة السماح بشأنها باللجوء للتحكيم لحسمها ومثال ذلك الازدواج الضريبي الذى تتم تسويته عادة عن طريق الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية والتي تنص من بين نصوصها على جواز اللجوء للتحكيم لتسوية النزاعات الضريبية التى تنشأ جراء تطبيق هذه الاتفاقيات ووفقاً للإجراءات والضوابط المنصوص عليها في هذه الاتفاقيات وهو ما ستعرض له هذه الدراسة فيما بعد بالتفصيل .

ويختلف أيضا التحكيم الضريبي عن الإتفاقيات الأخرى التى قد تبرم بين الممول ومصالحة الضرائب - كالإتفاق على وعاء الضريبة أمام لجان الطعن أو الإتفاق على طريقة محاسبية معينة لنوع من أنواع أنشطة الممول - من عدة نواح هي<sup>1</sup> :

<sup>1</sup> د. رمضان صديق : " محاضرات فى التحكيم الضريبي " ، محاضرات ألقيت على طلاب دبلوم الدراسات العليا فى التحكيم ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٤ ، ص ١١ .

- ١- هذه الإتفاقات لا تمنع الأطراف من اللجوء للقضاء لحسم النزاع الثائر أو الذي قد يثور.
- ٢- هذه الإتفاقات لا تؤدي الى حسم كافة أوجه النزاع بين الممول والمصلحة.
- ٣- هذه الاتفاقات لا تمنح الممول الحق في تعيين أو التدخل في تعيين الأشخاص الذين يعهد اليهم بمهمة الفصل في المنازعة<sup>١</sup>.
- ومما تجدر الإشارة إليه أخيرا هنا أن المحكمة الدستورية العليا في مصر تحظر أن يكون التحكيم إجباريا يذعن إليه أحد الطرفين إنفاذا لقاعدة أمره لا يجوز الإتفاق على خلافها ولذا قضى بعدم دستورية التحكيم الإجباري في كل من ضريبة المبيعات والضريبة الجمركية<sup>٢</sup>.

<sup>١</sup> ومثال ذلك ماقررته المادة ١٣١ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والخاص بالضريبة على الدخل بشأن تشكيل اللجان الداخلية لنظر الطعون إذ قررت " تشكل اللجنة الداخلية المنصوص عليها في المادة (١١٩) من القانون، بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه، برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها." ، وأيضاً ماقررته المادة ١٢٠ من القانون سالف الذكر بخصوص تشكيل لجان الطعن الضريبي إذ قررت " تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدون في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة. وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة."

<sup>٢</sup> قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية المادة ١٧ ، المادة ٣٥ من قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وذلك في الدعوى رقم ٦٥ لسنة ١٨ ق دستورية ، بتاريخ ٢٠٠١/١/٦ ومنشور بالجريدة الرسمية العدد (٣) تابع في ٢٠٠١/١/١٨ . وكذلك قضت بعدم دستورية نص المادتين ٥٧ ، ٥٨ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وذلك في الدعوى رقم ١٠٤ دستورية عليا لسنة ٢٠٠٠ دستورية والمعمول به اعتبارا من ١٩٩٩/٧/١٥ .

## المطلب الثاني

## الطبيعة القانونية للتحكيم الضريبي

اختلف الفقهاء حول تكييف الطبيعة القانونية للتحكيم -بصفة عامة- إلى أربعة آراء نحاول أن نستعرضها بإيجاز أولاً ثم نستتبعها برأينا الشخصي حول الطبيعة القانونية للتحكيم الضريبي وذلك على النحو التالي<sup>1</sup>:

الرأى الأول الطبيعة التعاقدية للتحكيم : وذلك لأن الأصل فى التحكيم هو الإتفاق بين طرفي النزاع من خلال العقد المبرم بينهما على تسوية هذا النزاع عن طريق التحكيم ومن خلال ذلك العقد يتم تشكيل هيئة التحكيم وتحديد الاجراءات والقانون واجب التطبيق على موضوع النزاع ويتم الإلتزام بالحدود المتفق عليها بين أطراف النزاع من خلال عقد التحكيم .

الرأى الثانى الطبيعة القضائية للتحكيم : وذلك لأن التحكيم ينهى الخصومة بحكم ملزم للطرفين متى اتفقوا على اللجوء إليه ، وبالإضافة لذلك فإن عمل المحكم ذو طبيعة قضائية والحكم الصادر من المحكم لا يجوز الطعن عليه إلا إستثناءً وفى حالات محددة على سبيل الحصر .

الرأى الثالث التحكيم ذو طبيعة مختلطة : فالتحكيم ليس مجرد اتفاق إرادى محضاً ، ولا يعد فى ذات الوقت قضاءً محضاً فهو عند تكوينه وإنشائه يغلب عليه الطابع التعاقدى وفى مرحلته النهائية عند صدور الحكم يغلب عليه الطابع القضائى.

الرأى الرابع الطبيعة المستقلة للتحكيم : فالتحكيم وفقاً لهذا الرأى يعد أداة متميزة مستقلة لحل المنازعات ولا ينبغى أن تصب فى قالب قانونى معين أو يتم

<sup>1</sup> حول تفصيلات هذا الموضوع راجع :

د. وجدى راغب : " هل التحكيم نوع من القضاء؟! " ، مجلة الحقوق الكويتية ، العدد ١ ، ٢ ، مارس - يونيو ١٩٩٣ ، السنة ١٧ ، ص ١٣٣ وما بعدها .

د. أبوزيد رضوان : " الأسس العامة للتحكيم التجارى الدولى " ، دار الفكر العربى ، القاهرة ، ١٩٨١ ، ص ١٩ وما بعدها .

د. سيد أحمد محمود : " مفهوم التحكيم وفقاً لقانون المرافعات " ، الطبعة الثانية ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٠ ، ص ٣٩ وما بعدها .

إلباسها ثوباً قانونياً خاصاً لا يتسق مع طبيعتها ، ويتسم التحكيم بأن له طبيعة اقتصادية واجتماعية متميزة ينشأ عنها التعايش السلمى بين الاطراف مستقبلا .  
رأى الباحث :

بعد استعراض الآراء السابقة والمتعلقة بطبيعة التحكيم بصفة عامة ومدى انعكاس ذلك على الطبيعة القانونية للتحكيم الضريبي نود أن نشير إلى الآتى:

أولاً: العلاقة التي تربط بين الممول ومصلحة الضرائب علاقة تنظيمية وليست تعاقدية وهذا ما استقر عليه قضاء محكمة النقض المصرية إذ ذهبت إلى القول بأن الضريبة لا ترتكن على رباط عقدي بين مصلحة الضرائب والممول وإنما تحددها القوانين التي تفرضها<sup>١</sup> وبالتالي لا يمكن إعتبار التحكيم الضريبي ذو طبيعة تعاقدية لأنه لا يمكن اللجوء لهذا التحكيم إلا إذا أجاز القانون ذلك صراحة ووفقا للإجراءات التي ينظمها ذلك القانون ، فضلا عن أن الأطراف ( الممول ومصلحة الضرائب ) لا يمكنهم الإتفاق على ما يخالف القانون الضريبي.

ثانيا التحكيم الضريبي وان كان يتشابه مع الحكم القضائي في حجيته والزاميته لطرفي المنازعة إلا أنه يختلف عنه من حيث التشكيل ونظام العمل والتنظيم القانوني له بصفة عامة ولذا لا نؤيد اعتباره من طبيعة قضائية .

ثالثا : ذهب رأى الى القول بان التحكيم الضريبي ذو طبيعة مختلطة أو خاصة ذلك لأن المحكم الضريبي يعد قاضيا خاصاً يختاره الخصوم بإرادتهم للفصل في المنازعة فى شقيها القانوني والواقعي ويصدر قراراً يجوز الحجية ويلتزم الاطراف به<sup>٢</sup> ولكننا مع التقدير الكامل لهذا الرأى لا نؤيده لأن محاولة إيجاد حد زمنى فاصل بين كل من الطابع الإتفاقي والطابع القضائي للتحكيم خلافا للواقع أمر صعب قبوله، فضلا عن أن اعتبار المحكم " قاض خاص " هو أمر يثير الريبة والشك حول مدى نزاهة وحيدة هذا المحكم .

ولذا نحن نميل إلى اعتبار التحكيم الضريبي ذو طبيعة مستقلة لأنه وسيلة ذات طبيعة خاصة وتعد بديلا مناسباً لحل المنازعات بعيداً عن طول الإجراءات القضائية ، وبالإضافة لهذا فإن الطبيعة المستقلة للتحكيم الضريبي يدعمها أنه لا

<sup>١</sup> الطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٥٠ ق ، جلسة ١٩٨٤/٤/٣٠ .

<sup>٢</sup> د. رمضان صديق : " محاضرات فى التحكيم الضريبي " ، مرجع سابق ، ص ٢٣

يمكن اللجوء إليه إلا إذا أجاز القانون ذلك صراحة وذلك بعكس التحكيم العادى الذى مرجعه الإتفاق ويمكن اللجوء إليه فى أى وقت.

### المبحث الثانى

#### الموقف الفقهى من التحكيم الضريبي

أثارت فكرة التحكيم الضريبي جدلاً واسعاً وانقساماً بين الفقهاء ما بين معارض لهذا الأمر بشدة وما بين مرحب بهذه الفكرة على إعتبار أنها تطور حديث فى الفكر الضريبي المعاصر ، واستند كل من الرأيين إلى أسانيد عملية وقانونية لتدعيم وجهة نظره .

ونحاول من خلال هذا المبحث إلقاء الضوء على هذين الرأيين وأدلتهما ومحاولة مناقشتها وصولاً لترجيح أحدهما على الآخر .

ولذا فقد قسمت البحث على النحو التالى :

المطلب الاول : الرأى المعارض لفكرة التحكيم الضريبي .

المطلب الثانى : الرأى المؤيد لفكرة التحكيم الضريبي.

#### المطلب الأول

##### الرأى المعارض لفكرة التحكيم الضريبي

شن أنصار هذا الرأى هجوماً ضارياً على فكرة التحكيم الضريبي ، واعتبروها من المسائل التى يستحيل قبولها نظراً لأنها تؤثر - فى نظرهم - على سيادة الدولة والحصيلة الضريبية كما أنها مدعاة للتحايل والمماطلة فى تطبيق القانون الضريبي واستندوا الى عدة حجج نحاول أن نسردها فى السطور التالية:

##### أولاً فكرة سيادة الدولة :

وهذه الحجة تستند إلى أن الدولة هى التى تفرض الضريبة بما لها من سلطات على إقليمها الوطنى ابتداءً من قيامها بإعداد القانون الضريبي وتحديد وعاء الضريبة وأساليب وضمانات التحصيل مروراً بكيفية حل المنازعات الضريبية وصولاً إلى إختصاص القضاء الوطنى بالفصل فى هذه المنازعات دون تدخل من القطاع الخاص أو أحد من الغير فى هذا التنظيم المحكم لأن أى تدخل سيؤدى

الى التأثير على السيادة الإقليمية للدولة<sup>١</sup> . ومن ناحية أخرى لو ترك الأمر للتحكيم لأدى ذلك إلى اختلاف التفسيرات الفقهية المعطاة لكل نص ضريبي وفقاً لكل حالة على حدة مما يؤدي الى تعدد التفسيرات للنص الواحد ومنها ما سيكون متعارض مع مصلحة الدولة ، فضلاً عن أن الطبيعة الإلزامية لحكم التحكيم تؤثر على سيادة الدولة وإستقلاليتها<sup>٢</sup> لأنه قد يكون حكماً خاطئاً لا يمكن تداركه وتدارك آثاره .

### ثانياً صعوبة تنفيذ حكم التحكيم الأجنبي :

ويذهب أنصار هذا الرأي أيضاً إلى القول بأن التحكيم لا طائل ولا جدوى من ورائه لأنه لا يمكن إلزام الدولة بتنفيذ حكم أجنبي على أراضيها لأن ذلك من شأنه الإنقاص من سيادتها على إقليمها كما ذكرنا آنفاً ، فضلاً عن أن القضاء في الدول الأجنبية المقارنة وبعض آراء الفقه تمنع القضاء الوطني من فحص قوانين الضرائب الأجنبية والتدخل في العلاقات التي تربط بين الممولين وبين الدول الأجنبية<sup>٣</sup> .

### ثالثاً التحكيم جولة غير مأمونة العواقب :

وفقاً لهذه الحجة فإن التحكيم ينطوي على خطر عظيم لأن طرفيه أحدهما حتماً سيكون فائزاً والآخر خاسراً ، مما يعنى أن نتيجة التحكيم قد تؤدي إلى عودة أحد الأطراف بكل مبلغ الضريبة والطرف الآخر يخسر دعواه ولذا تسمى هذه الطريقة بتحكيم البيسبول "Baseball Arbitration Rule" لأنها كمباراة البيسبول التي لا تحتمل إلا نتيجة واحدة طرف فائز وآخر خاسر ، ويطلق على هذه الطريقة أيضاً مصطلح "Last Best Offer"<sup>٤</sup> ولذا فإذا خسر الممول دعواه

<sup>١</sup> Allison Christians : " sovereignty , taxation and social contract " legal studies research paper , no 1063 , august 2008 , p.8

<sup>٢</sup> انظر:

Zvi Daniel Altman:" Dispute Resolution Under Tax Treaties", IBFD, Amsterdam,2005, p.72.

<sup>٣</sup> د. رمضان صديق : " محاضرات في التحكيم الضريبي " ، مرجع سابق ، ص ٣٠

<sup>٤</sup> انظر:

Yithac Hadari : "Compulsory Arbitration In International Transfer Pricing and other Double Taxation Disputes " , Article in "Tax Law and the

أمام التحكيم فلن يكون أمامه أى طريق يسلكه للطعن على حكم التحكيم، ويصبح ملزماً بأداء كافة المبالغ المطلوبة منه ، وكذلك الإدارة الضريبية إذا خسرت دعواها فقدت الأمل فى تحصيل مبلغ الضريبة<sup>1</sup> الأمر الذى ينعكس سلباً على الإيرادات الضريبية وعجز الموازنة العامة للدولة. وهذا كله لا يحدث إذا تم اللجوء للقضاء الوطنى الذى يوجد به عدة درجات للتقاضى يمكن من خلالها تدارك أخطار الدرجة الأولى فمثلا فى مصر توجد عدة درجات للتقاضى سواء فى القضاء العادى " ابتدائى - إستئناف - نقض " أو القضاء الإدارى بمجلس الدولة ( محكمة القضاء الإدارى- المحكمة الإدارية العليا) وهو ما يوفر ضمانات حقيقية للممول ومصالح الضرائب.

#### رابعاً فكرة الاحتكار الضريبى :

أصبحت الدولة - فى واقعنا المعاصر -مسئولة عن إشباع الحاجات العامة لمجموع المواطنين ولذا يلغى على عاتقها إعداد الموازنة العامة التى تتطلب تدبير موارد مالية لتمويل عمليات الإنفاق العام .

وقد استقر الحال على أن من يقوم بفرض الضرائب - باعتبارها أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة- هى الدولة ولا يحق لأى شخص أو هيئة أو مؤسسة أيا كانت أن تتولى مهمة فرض الضريبة وتحصيلها من الأفراد . ولذا وقياساً على هذا الأمر لا يجوز أن يحتكر قضاء الفصل فى المنازعات الضريبية

Mediterranean Area" , tax paper version , Edit by Joseph Edrey and Marco Greggi,2009, p.89.

وتعد الولايات المتحدة من أشهر الدول التى تنص صراحة على الأخذ بطريقة البيسبول فى إتفاقياتها الثنائية لمنع الإزدواج الضريبى ومن أمثلة تلك الإتفاقيات: إتفاقية الولايات المتحدة وألمانيا (١٩٩٤) والمعدلة ببروتوكول ديسمبر ٢٠٠٧ ،والتي نصت صراحة على التحكيم الإلزامى(مادة٢٥) ، إتفاقية الولايات المتحدة وبلجيكا (٢٠٠٧) مادة ٢٤ الفقرة ٧،٨ ، وأيضاً إتفاقية كندا والولايات المتحدة والمعدلة ببروتوكول ٢٠٠٧ (مادة٢٥).  
انظر: المرجع السابق.

<sup>1</sup> Richard H. Weise: " Representing the Corporation: Strategies for Legal Counsel" , Aspen Publishers Online , 1995, p.24.

إلا الدولة ممثلة في القضاء الوطنى ولا يمكن قبول أن يكون الفصل فى هذه المنازعات للقطاع الخاص<sup>١</sup>.

خامسا الضمانات المكفولة للإدارة الضريبية فى القوانين المحلية والقضاء

#### الوطنى :

يكفل القانون الوطنى لمصلحة الضرائب العديد من الضمانات التى تحفظ حقها فى تحصيل الضريبة حتى لو طعن الممول على قرار التحصيل . وهو الأمر الذى يصعب تحقيقه فى ظل وجود التحكيم الذى لا بد ان تنتظر الدولة حتى صدور حكم نهائى ملزم للأطراف ينهى المنازعة<sup>٢</sup>.

فى ظل القضاء الوطنى تقوم المصلحة بتحصيل الضريبة التى قدرتها والممول إذا أراد أن يطعن على هذا القرار فلن يؤثر طعنه على فكرة التحصيل إذ ستقوم المصلحة بتحصيل المبلغ المستحق إلى أن يصدر حكم نهائى فى الطعن سواء بتأييد قرار مصلحة الضرائب أو بتخفيض مبلغ الضريبة أو إلغاء قرار المصلحة . وفى كل الأحوال الطعن فى حد ذاته لم يؤثر على إجراءات التحصيل وهى ضمانات يصعب وجودها لو تم اللجوء للتحكيم .

#### سادساً الطبيعة الخاصة للقوانين الضريبية :

القانون الضريبي ذو ذاتية خاصة ويتم إعداده لتحقيق أهداف إجتماعية وإقتصادية ومالية بل وأحيانا سياسية مما يجعله يتسم بعدم الثبات والتماسك ويجعل أمر تفسيره يختلف من شخص لآخر الأمر الذى يدعو إلى ضرورة تبني موقف موحد تجاه تفسير هذا القانون وخير من يقوم بذلك هى الدولة من خلال ما تصدره من قوانين ولوائح ومنشورات تفسر النصوص القانونية . وهذا الأمر بلا شك يصعب حدوثه فى ظل تبني نظام للتحكيم الضريبي لأنه من الصعب على خبير أجنبى أن يفسر القانون الوطنى دون أن يعى طبيعته وفلسفته وظروف إصدار هذا القانون وحتى لو كان هذا الخبير وطنى فقد تتعدد التفسيرات المتعلقة بالنصوص

<sup>١</sup> د. رمضان صديق : " محاضرات فى التحكيم الضريبي " ، مرجع سابق ، ص ٣٠

<sup>٢</sup> " Dispute Resolution Under Tax Treaties", Op.cit, Zvi Daniel Altman p.247.

الضريبية مما يصعب معه صياغة سوابق قضائية أو تحكيمية يمكن تطبيقها على الحالات المماثلة مستقبلاً<sup>١</sup>.

### المطلب الثاني

#### الرأى المؤيد للتحكيم الضريبي

بعد أن استعرضنا الحجج التي استند إليها الفقه المعارض لفكرة التحكيم الضريبي - والتي تناولناها تفصيلاً في المطلب السابق - ظهر لنا فريق آخر مؤيد لفكرة التحكيم الضريبي مدعماً رأيه بالعديد من الحجج المنطقية والقانونية والتي تقوم في معظمها على الرد على حجج الفريق المعارض لفكرة التحكيم الضريبي ولذا نحاول من خلال السطور التالية شرح ذلك الأمر وصولاً للرأى الراجح .

#### أولاً بالنسبة لفكرة سيادة الدولة :

يرى أنصار هذا الاتجاه ان فرض الضريبة يعد عنصراً من عناصر السيادة الإقليمية للدولة ولا يجوز المساس بذلك أو المنازعة فيه . ولكن ما يتعلق بأثر فرض الضريبة وكيفية تطبيقها وتحديد الأوعية وكيفية حل المنازعات الناشئة عنها لا علاقة له بفكرة السيادة وبالتالي لا مانع من اللجوء للتحكيم الضريبي لتسوية المنازعات الضريبية خاصة إذا علمنا أن من خصوصية التحكيم الضريبي أنه لا يمكن اللجوء إليه إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة وهو ما تقرره الدولة بكامل حريتها<sup>٢</sup>.

<sup>١</sup> بل إن البعض يتخوف من التحكيم ويبيد ذلك الأمر في عبارات طريفة وموجزة تعبر عن ذلك مثل:

"We love arbitration, but we never use it"

"The best arbitration is no arbitration"

Look : Hans van Egdome : " International dispute resolution and avoidance of double taxation " , Ministerie Van Financien , Netherlands ,p13.

<sup>٢</sup> pascal Ancel : " Arbitrage et ordre public fiscal " , 2001 , Revue de L' Arbitrage , pp 227 – 278

مشار إليه لدى أ. د. / رمضان صديق : " محاضرات التحكيم الضريبي " ، مرجع سابق ، ص

ولا شك أيضاً أن التذرع بفكرة السيادة يضمن ولا يجد له سنداً إذا ما تم النص عليه كوسيلة لتسوية المنازعات في إتفاقية ثنائية أو متعددة الأطراف إذ في هذه الحالة تنص الدولة وتقرر السماح باللجوء للتحكيم كوسيلة لفض المنازعات . ومن ذلك ما نصت عليه معاهدة تحسين الفصل في المنازعات الضريبية والتي أعدتها لجنة الشؤون المالية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية " OECD " من جواز اللجوء إلى التحكيم الضريبي لإنهاء النزاع بين الدولتين طرفي المنازعة (Arbitration to be an option in cross-border Tax Disputes) وذلك باعتبار التحكيم من أهم الوسائل وأسرعها لحسم المنازعات<sup>1</sup>

#### ثانياً بالنسبة لصعوبة تنفيذ الحكم الاجنبي :

وتعد هذه الحجة من الحجج الرئيسية التي استند إليها أنصار المذهب المعارض لفكرة التحكيم الضريبي ، وتم الرد عليها من قبل انصار المذهب المؤيد لفكرة التحكيم الضريبي بأن هذه الحجة تتجاهل التطور الذي لحق مجال العلاقات الدولية ويزوغ مبدأ هام وهو " المعاملة بالمثل " والذي بمقتضاه أصبحت الدول تقبل تنفيذ الأحكام الأجنبية على أراضيها طالما الدولة الأخرى أيضاً تفعل ذات الأمر<sup>2</sup> ، ولذا انتشرت العديد من الاتفاقات الدولية الضريبية سواء الثنائية أو الجماعية التي تعمل على التعاون في مجال مكافحة التهرب الضريبي وحل كافة المنازعات الضريبية<sup>3</sup> .

#### ثالثاً : بالنسبة للقول بأن التحكيم جولة غير مأمونة العواقب :

هذا القول أيضاً يصدق على اللجوء للقضاء العادي لأن هناك العديد من القضايا التي يتم خسارتها أمام أول درجة ولا يجدى معها اللجوء إلى أى طريق من طرق الطعن . ولذا يضاف هنا خسارة أخرى وهي خسارة الوقت والمجهود

<sup>1</sup> OECD : " improving the resolution of tax treaty disputes " report adopted by the committee of fiscal Affairs on 30 January 2001

<sup>2</sup> راجع مثلاً :

Paul Hopkins : "International Enforcement of Foreign Judgments" , International Business Law Consortium , York hill Law Publishing.

<sup>3</sup> انظر مثلاً :

OECD: "Model Tax convention on income and on capital" , 10 August , 2012 .

والمتمثل في طول إجراءات التقاضي والطعن وما يترتب على ذلك من خسائر مالية أيضاً<sup>1</sup>.

رابعاً : بالنسبة لفكرة الاحتكار الضريبي :

هذه الحجة غير دقيقة لأن الواقع العملي يؤكد عكسها ، فضلاً عن أن هذه الحجة تتم عن تشكك عميق من قبل أنصار الرأي المعارض للحكم تجاه المحكمين ويعتقد أنهم يميلون دائماً لصالح القطاع الخاص على حساب الدولة ، بينما الملاحظ أن التحكيم الضريبي واللجوء إليه تزداد حالاته يوماً بعد يوم ولذا يفضل المستثمرون اللجوء للتحكيم في منازعات الضرائب المتعلقة بعقود التجارة أو الإستثمار الأجنبي<sup>2</sup> .

خامساً : بالنسبة للضمانات المكفولة للإدارة الضريبية :

يرد على هذه الحجة بأن التحكيم يحقق مصلحة كلا الطرفين سواء الإدارة الضريبية(مصلحة الضرائب) أم الممول . فمصلحة الضرائب تضمن سرعة إنهاء النزاع وضمان حق الخزنة العامة وإستقرار المراكز القانونية للممولين فضلاً عن توفير الوقت والجهد والتكاليف ، بل إن التحكيم الضريبي يساعد على تحسين مناخ الإستثمار داخل الدولة حيث أن ما يهيم المستثمر الأجنبي هو سرعة الفصل وإنهاء كافة المنازعات داخل الدولة<sup>3</sup> مما يبعده عن فكرة الروتين الحكومي والإجراءات القضائية المعقدة وكثرة الجدل في ساحات القضاء مع تعدد درجاته .

سادساً : الطبيعة الخاصة للقوانين الضريبية :

هذه الحجة لا تقف حائلاً أمام عرض النزاع على التحكيم الضريبي وذلك لأن نظر المنازعة سواء أمام القضاء أم التحكيم لن يغير من طبيعة القانون في شيء. فيظل قانون الضريبة كما هو محتفظ بذاتيته وخصوصيته ، ويرجع الفصل

<sup>1</sup> Adrian F. Rodriguez:" International arbitration claims against domestic tax measures deemed expropriatory or unfair and the inequitable " , BID-INTAL, 2006 , p 26.

<sup>2</sup> William W. Park:" Arbitrability and Tax" , kluwer law International, 2009 , p 182.

<sup>3</sup> Chloe Burnett : "International Tax Arbitration" , Australian Tax Review, Vol. 36, No. 3, 2007, p. 180.

في المنازعة للسلطة التقديرية للقاضي أو المحكم ومدى فهمه للوقائع والواقع والخبرة المكتسبة في هذا النوع من القضايا<sup>١</sup>.

#### سابعاً تطور الأحداث وتغير الواقع:

نتيجة لازدياد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ولوجها مجالات كان محظور عليها ولوجها من قبل أدى ذلك إلى ازدياد إحتياج الدولة لتمويل إنفاقها على هذه المجالات مما أدى إلى ازدياد اعتمادها على فرض الضرائب كمصدر هام لتمويل الموازنة العامة. ولذا أصبحت مصلحة الضرائب أو الإدارة الضريبية في كل دولة معنية بفحص أنشطة الممولين وإقراراتهم وتتولى مهمة تحصيل الضريبة المستحقة و الحد من ظاهرتي التهرب والتجنب الضريبي<sup>٢</sup> وهذا كله أدى إلى كثرة وتعدد المنازعات الضريبية وتشعب أركانها. ولم تعد الطرق التقليدية صالحة للفصل فيها لما تتسم به من بطء وتعقيد وطول في إجراءات التقاضي فضلاً عن صدور أحكام متعارضة أو متناقضة تؤدي إلى ضياع حق الخزنة العامة وحق الممول ولذا أصبح البحث عن وسيلة بديلة وأكثر فعالية ضرورة ملحة أملتھا الظروف وتطور الأحداث<sup>٣</sup>.

#### رأى الباحث :

وأمام منطقية الحجج والرد المقنع الذي تزعمه الفريق المؤيد لفكرة التحكيم الضريبي لا يسعنا إلا قبوله وتأييده خاصة في ظل تنامي ظاهرة التحكيم الضريبي وأنها أصبحت واقعاً فعلياً في العالم وتؤيده معظم الاتفاقيات والمنظمات والجمعيات الدولية وندلل على ذلك بما يلي<sup>٤</sup> :

١- قامت غرفة التجارة الدولية ICC \* بتبنى مبادرة تشجيع التحكيم الضريبي عام ١٩٩٥ وأصدرت في عام ٢٠٠٢ مشروع مادة تضاف إلى إتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تتيح اللجوء للتحكيم لحل المنازعات الضريبية .

<sup>١</sup> د. رمضان صديق : "محاضرات في التحكيم الضريبي" ، مرجع سابق ، ص ٢٣.

<sup>٢</sup> حول تأصيل فكرة التجنب الضريبي د. رمضان صديق : " التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري - دراسة تحليلية مقارنة " ، القاهرة ٢٠١١ .

<sup>٣</sup> Chloe Burnett : "International Tax Arbitration" , Op.cit, pp.180- 181.

<sup>٤</sup> انظر د. رمضان صديق : " محاضرات التحكيم الضريبي " ، مرجع سابق ، ص ٣٧ \* ICC : International Commerce Center.

- ٢- قامت جمعية الضرائب الدولية \*IFA بتبني هذا الإتجاه أيضاً .
- ٣- أيدت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية \*OECD اللجوء للتحكيم كوسيلة بديلة لحسم المنازعات الضريبية وتم النص عليه في معظم نماذج إتفاقيات التجنب الضريبي وإتفاقيات ضرائب الدخل ورأس المال .
- ٤- أيدت منظمة الأمم المتحدة \*UN في نموذج إتفاقيتها الضريبية والمعدلة عام ٢٠١١ اللجوء للتحكيم الضريبي بين الدول الراغبة في ذلك لحل المنازعات الضريبية .

ومما تجدر الإشارة إليه أخيراً أن التحكيم الضريبي أصبح من أكثر الوسائل شيوعاً في الواقع العملي وتلجأ إليه معظم الشركات الدولية بل والدول المتقدمة أيضاً وذلك لما يتسم به من عدالة وإنصاف وسرعة في إنهاء المنازعات<sup>١</sup>. والدول في لجوئها للتحكيم الضريبي تسعى إلى تحديد نطاقه وسلطات المحكمين على نحو يجعله مختلفاً جذرياً عن التحكيم التجاري الذي يكون بين الدولة والقطاع الخاص ، وكذلك إتفاقيات حماية وضمانات الإستثمار والتي يتمتع المحكم فيهما بسلطات واسعة ويكون نطاقه أوسع من التحكيم الضريبي ، ويضاف إلى ماسبق أن مركز الشخص الطبيعي أو الإعتباري في التحكيم الضريبي يختلف عن غيره من أنواع التحكيم الأخرى حيث لا يحق له إختيار المحكم بل إن سلطة إختيار المحكمين تكون للسلطة المختصة في الدولتين المتعاقدين حيث تختار كل سلطة محكم ويتم إختيار المحكم المرجح من قبل هذين المحكمين .

### المبحث الثالث

#### أقسام المنازعات التي يمكن عرضها على التحكيم الضريبي

\* IFA : International Tax Association.

\* OECD : Organization for Economic Co-operation Development.

\* UN : United Nation.

<sup>1</sup> William W. Park : "Finality and Fairness in Tax Arbitration", 1994 , Journal of International Arbitration, Issue 2, pp. 19-25.

بعد أن انتهينا في المبحث السابق من استعراض الآراء الفقهية المتعلقة بالتحكيم الضريبي ما بين مؤيد ومعارض وانتهينا إلى ترجيح الرأي المؤيد لفكرة التحكيم الضريبي أصبح من الضروري استعراض أنواع المنازعات التي يمكن أن ينظرها التحكيم الضريبي . ويمكن النظر إلى أنواع هذه المنازعات من زاويتين من حيث طبيعة المنازعة ومن حيث أطرافها ولتوضيح ذلك الأمر فقد قسمت البحث على النحو الآتي :

المطلب الأول: أنواع المنازعات من حيث طبيعتها.

المطلب الثاني: أنواع المنازعات من حيث أطرافها .

### المطلب الأول

#### أنواع المنازعات من حيث طبيعتها

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

أولاً منازعات ذات طبيعة تجارية .

ثانياً منازعات الإزدواج الضريبي .

ثالثاً منازعات الإستثمار .

ونحاول إلقاء الضوء على كل نوع من هذه المنازعات وذلك على النحو

التالي :

#### أولاً منازعات ذات طبيعة تجارية :

أحيانا قد تؤدي العلاقات التجارية بين الممولين وبعضهم البعض إلى نشوب نزاعات ضريبية بين هؤلاء الممولين ومصحة الضرائب ويمكن أن تضرب أمثلة على ذلك :

١- الشكل القانوني للمشروع :

قد يؤثر إختيار الممول للشكل القانوني والهيكل التنظيمي للمشروع نزاعاً بينه وبين مصحة الضرائب . حيث أنه قد يختار أن يزاول نشاطه في شكل مشروع فردي أو شركة ، وهذه الشركة قد تكون شركة اشخاص (كشركات التضامن ، التوصية بسيطة) أو شركة أموال (كشركات المساهمة ، الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، شركات التوصية بالأسهم) ، فضلاً عن أن إختيار جنسية هذا المشروع إذا اتخذ شكل شركة قد يختلف عن جنسية الممول وهل يتم الإعتداد

في هذا الصدد بمحل الإقامة للممول أم بمركز الادارة الرئيسي أم العبرة بمركز ممارسة النشاط؟! لا شك أن هذه الأمور تثير نزاعات بين الدولة والممول خاصة في ظل إختلاف الأحكام الضريبية لكل دولة ، فمثلاً يشترط لإعتبار الشخصى الاعتبارى مقيماً في مصر وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ذكرت المادة (٢) من هذا القانون الحالات التي يعد فيها الشخص الاعتبارى مقيماً في مصر وهى:

- ١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصرى.
- ٢- إذا كان مركز إدارته الرئيسى أوالفعلى فى مصر .
- ٣- إذا كان شركة تمتلك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الإعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها.

والدول فيما بينها قد تختلف فى الإعتراف بإستقلال شخصية شركات الأشخاص عن شخصية مؤسسيتها فمثلاً فى مصر كان القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يعامل شركات الأشخاص معاملة الشخص الطبيعى ولم يعتبرها شخصاً معنوياً مستقلاً عن مؤسسيه ولذا لم يكن يعترف سوى بشركات الأموال ولكن بعد إلغاء هذا القانون وصدور القانون الحالى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أصبح يعترف بالشخصية القانونية لشركات الأشخاص ومن ثم أضحت من ضمن الأشخاص الإعتبارية ( مادة ٤٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ) وهذا أدى إلى زيادة العبء الضريبي على الشركاء في تلك الشركات إذ سيتم محاسبتهم مرتين مرة على أرباح الشركة ككل بإعتبارها شخصاً قانونياً مستقلاً ومرة أخرى على نصيب كل منهم في الأرباح.

٢- قرارات الإندماج والإستحواذ وتغيير الشكل القانونى للمنشأة: هذه القرارات قد تثير نزاعات بين المصلحة والممول. حيث أن إندماج شركة فى أخرى أو تقسيمها إلى عدة شركات أو خروج بعض الشركاء منها أو تحويلها إلى منشأة فردية أو العكس أو أى طريقة أخرى لإعادة تقييم أصول الشركة.... وهكذا... كل هذه الأمور من شأنها إثارة النزاع . إذ يحاول الممول بشتى السبل إثبات أن إعادة التقييم تمت لغرض يتوافق مع حالات الإعفاء الضريبي بينما تتمسك المصلحة بأن إعادة الهيكلة تمت لأغراض أخرى تخضع للضريبة. ويمكن أن ندلل على ذلك بنصوص من التشريع الضريبي المصرى . فوفقاً لأحكام المادة (٢٠) من قانون

الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإن الأرباح المتحققة عن إعادة تقييم أصول المنشأة لا تخضع للضريبة إذا توافرت الشروط الآتية:

- ١- أن تتم إعادة التقييم لأصول منشأة فردية وبالتالي لا يمتد هذا الأمر إلى شركات الأشخاص كما كان الوضع في القانون السابق.
- ٢- أن يكون الهدف من إعادة تقييم الأصول هو تقديمها كحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة.
- ٣- أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية أسهم اسمية.
- ٤- ألا يتم التصرف في الأسهم الاسمية المقابلة للحصص العينية لمدة خمس سنوات.

٣- المشروعات المشتركة تثير عادة نزاعات بين مصلحة الضرائب والممولين . حيث أن فكرة هذه المشروعات هي تجمع عدد من الشركات لإتمام مشروع معين ثم الإنهاء بعد ذلك . حيث يسعى هؤلاء الممولين إلى اعتبار كل تسوية مالية تتم ذات ذمة مالية مستقلة عن المشروع ككل ومن ثم يقل نصيبها من الأرباح وهو ما سينعكس على انخفاض حجم الدين الضريبي، بينما مصلحة الضرائب تسعى نحو اعتبار هذا المشروع ذو ذمة مالية مستقلة عن الشركاء فيه ويعامل كوحدة ضريبية واحدة ومن ثم تغلب فكرة التحصيل وتعظيم الحصيلة الضريبية .

#### ثانياً منازعات الإزدواج الضريبي :

تعد منازعات الإزدواج الضريبي وكذلك منازعات تعدد الضرائب<sup>١</sup> من أبرز المنازعات التي تثور بين الممول والمصلحة أو بين الدولة المقام بها المشروع والدولة المقيم الممول على أراضيها أو يحمل جنسيتها . وذلك الأمر متوقع نظراً لإختلاف النظم القانونية والقواعد المنظمة لفرض الضرائب والأسس التي تقوم عليها الضرائب من دولة لأخرى . وذلك من شأنه أن تنفرد كل دولة بوضع النظام

<sup>١</sup> هناك فرق بين الإزدواج الضريبي وتعدد الضرائب يتمثل في أن الإزدواج الضريبي يتحقق حين يخضع ذات الممول لذات الضريبة عن ذات المدة الزمنية أكثر من مرة ، بينما تعدد الضرائب يتحقق حينما يخضع الممول لأكثر من ضريبة حين ممارسته لنشاطه فمثلاً يخضع لضريبة المبيعات عن بيع منتجاته ثم ضريبة الدخل عن أرباحه الحقيقية ثم ضريبة الدمغة على الصفقات التي يبرمها وهكذا . . . . . ويزداد هذا الأمر تعقيداً مع اختلاف النظم الضريبية والحسابية بين الدول .

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 يحجم عن الإستثمار وهذا من شأنه إعاقة تدفق رؤوس الاموال بين الدول ، وإعاقة مسيرات التنمية في دول أخرى خاصة الدول النامية التي تحتاج إلى التدفقات النقدية الأجنبية لدفع عملية التنمية الاقتصادية ، وهذا ما حدا بمنظمة التعاون الإقتصادي (OECD) إلى إصدار توصيات في هذا الشأن لمنع حدوث الإزدواج الضريبي خاصة فيما يتعلق بمنازعات تحويل الأسعار<sup>1</sup>.

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 الفعلية للشركة والتفرقة بينه وبين مركز الادارة الرئيسي وأيهما يغلب حين الخلاف<sup>2</sup> ، فكرة المنشأة الدائمة للمشروع الأجنبي ومدى توافر عناصرها في الدولة التي تخضعها للضريبة ... وهكذا ..

<sup>1</sup> "White paper on Transfer Pricing Documentation" , Working party No.6 of the Committee on Fiscal Affairs , OECD, 13 September, 2013.

<sup>2</sup> حددت المادة ٣ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ متى تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلية للشخص الاعتباري ، وذلك إذا تحققت في شأنه حالتان على الأقل من الحالات الآتية :

- ١- إذا كانت مصر هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة الفعلية.
- ٢- إذا كانت مصر هي المقر الذي تعقد به إجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.
- ٣- إذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين.
- ٤- إذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت.

ولا شك أن هذه المنازعات تحتاج إلى سرعة الفصل فضلاً عن تطلبها توافر خبرات معينة ضريبية ومحاسبية وقانونية قد لا تتوفر لدى القاضى الوطنى الأمر الذى يرجح كفة التحكيم الضريبي لحسم تلك المنازعات . ولذا فالإتجاه السائد حالياً في معظم إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي هو تفضيل اللجوء للتحكيم لحل المنازعات وهو ذات الإتجاه الذى تتبناه معظم المنظمات الدولية وعلى رأسها منظمة التعاون الإقتصادي (OECD) والأمم المتحدة (UN).

### ثالثاً منازعات الاستثمار :

تنشأ المنازعات ذات الطبيعة الاستثمارية بين الممول " المستثمر الأجنبى " والدولة " المضيفة " إذا تمسك ذلك الممول بادعائه أن الضرائب التى تفرض عليه تخالف إتفاقية حماية وضمانات الإستثمار المبرمة مع دولته ، والتي تقرر حماية تمييزية له ضد قيام الدولة بأى إجراء من شأنه الإضرار بمصالحه كالتأميم والمصادرة أو فرض ضرائب تمييزية. والمشاهد عملاً أن الدولة نادراً ما تقبل اللجوء للتحكيم لحسم هذه المنازعات إلا إذا كانت هناك إتفاقية أبرمتها تلك الدولة ونصت على ذلك الأمر صراحة<sup>1</sup>. 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 لتسوية المنازعات بلندن (ICSID)<sup>2</sup> قررت هيئة التحكيم أن ما قامت به المكسيك يعد مخالفاً للمادة 11 الفقرة الأولى من إتفاقية التجارة الحرة لدول أمريكا الشمالية (NAFTA)<sup>3</sup> ويعتبر مصادرة ونزع لمكية النشاط الذي تمارسه الشركة ، وأن الإجراءات الحكومية التي من شأنها إخراج الشركة نهائياً من التعامل أو التأثير

وقد نصت الفقرة الأخيرة من تلك المادة- بعد تعديلها بالقرار الوزاري رقم 193 لسنة 2006- أنه وفي جميع الأحوال لا يعد الشخص الإعتباري مقيماً في مصر استناداً لوجود مركز إدارة فعلي إذا تبين لمصلحة الضرائب أن الشخص الإعتباري اتخذ هذا المركز لتجنب الإلتزامات الضريبية.

<sup>1</sup> Emmanuel Gaillard : " Tax Disputes between states and foreign Investor , NYLS ,1997 , p.3.

<sup>2</sup> International Center For Settlement Disputes.

<sup>3</sup> North American Free Trade Area.

بشكل كبير على الربح الإقتصادي لها تعتبر بمثابة مصادرة وعمل تمييزي غير عادل<sup>1</sup>.

ويستند معظم المستثمرون الأجانب في منازعاتهم أمام هيئات التحكيم لرفض فكرة الضرائب عليهم على أساس أنها تتطوى على معاملة تمييزية بينهم وبين مواطن الدولة حيث تعتمد الدولة إلى فرضها على نحو تعسفي وبصورة جائرة ومجازة للمعقول وبطريقة تتسم بعدم العدالة في المعاملة<sup>2</sup>. ولذا ذهبت بعض قرارات التحكيم إلى القول بأن فرض الضرائب بأسعار مرتفعة يعد من قبيل الضرائب العقابية وذلك إذا فرضت على نحو يتجاوز الحدود المعقولة لفرض الضرائب<sup>3</sup>. وفي إحدى الوقائع العملية التي عرضت أمام التحكيم الدولي، أبرم إتفاق بين شركة أمريكية (Occidental) وبين الشركة العامة للبترول الإكوادورية (Petroecuador) بشأن التنقيب والإستكشاف عن النفط. وبمقتضى هذا الإتفاق يحق للشركة الأمريكية إسترداد ماتم دفعه من ضريبة على القيمة المضافة فيما يتعلق بالآلات والمعدات التي تستخدمها من أجل عمليات الحفر والتنقيب ومن ثم كانت مصلحة الضرائب الإكوادورية (ETS) ملتزمة في هذا الصدد وتقوم برد المبالغ الضريبية المدفوعة. ومع دخول عام ٢٠٠١ اكتشفت مصلحة الضرائب أن 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 محكمة الضرائب الإكوادورية ودفعت أمام المحكمة بعد ذلك بعدم الإختصاص لأن تلك المنازعة تعد من منازعات الإستثمار والتي تخضع للإتفاقية الأمريكية الإكوادورية بشأن ضمانات الإستثمار (BIT)<sup>4</sup> فأوقفت المحكمة الدعوى لحين الفصل في دعوى التحكيم.... وخلصت محكمة

<sup>1</sup> Case N.ARB (AF) 9911, December 16, 2002.

<sup>2</sup> Emmanuel Gaillard : " Tax Disputes between states and foreign Investor", Op.Cit, p12.

<sup>3</sup> مشار إليه لدى أ.د/ رمضان صديق : " محاضرات في التحكيم الضريبي " ، مرجع سابق ، ص ٥٠

<sup>4</sup> The U.S–Ecuador Bilateral Investment Treaty, Signed August 27, 1993; Entered into Force May 11, 1997.

التحكيم إلى قاعدة مؤداها أن الإختصاص إذا كان ينعقد بحسب الأصل للتحكيم فإن لجوء الممول للقضاء داخل الدولة وفقاً لقواعد الإختصاص الداخلي يعد تنازلاً منه عن اللجوء للتحكيم ولايجوز له التذرع بالإتفاقية المبرمة بين دولته والدولة المضيفة<sup>1</sup>.

وفي النهاية نخلص من هذا المطلب إلى أن أقسام المنازعات الضريبية بحسب طبيعة المنازعة تنقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي :

- ١- منازعات ذات طبيعة تجارية.
- ٢- منازعات الازدواج الضريبي.
- ٣- منازعات الاستثمار.

### المطلب الثاني

#### أنواع المنازعات من حيث أطرافها

تنقسم المنازعات الضريبية من حيث أطرافها الى ثلاثة أنواع رئيسية هي :

- ١- منازعات بين الأفراد .
- ٢- منازعات بين الافراد والدولة ممثلة في "مصلحة الضرائب" .
- ٣- منازعات بين الدول .

ونحاول ان تلقى مزيدا من الضوء على كل نوع منها .

أولا منازعات بين الافراد :

وهذه المنازعات تنشأ بين الممولين وبعضهم البعض إذا ما كانت العقود المبرمة فيما بينهم تؤدي الى إحداث آثار ضريبية معينة . كأن تنص هذه العقود على تحمل أحد الأطراف للعبء الضريبي دون الطرف الآخر أو ألا تؤدي تغيير الأحكام الضريبية إلى انتفاع طرف دون الطرف الآخر أو ألا تؤدي هذه التغيرات إلى تأثير الأرباح المتوقعة من هذا العقد ... وهكذا .

وهذه النصوص تعد ملزمة لأطرافها تطبيقاً لمبدأ العقد شريعة المتعاقدين *pacta sunt servanda* ولا يحتج هنا بأن مثل تلك الإتفاقيات لا تسرى في مواجهة مصلحة الضرائب لأنها مخالفة للقانون الضريبي . فهنا وفي مثل تلك

<sup>1</sup> Adrián F. Rodríguez: " International arbitration claims against domestic tax measures deemed expropriatory or unfair and the inequitable" , INTAL- ITD, Occasional Paper ,SITI-11 , January , 2006 , p.13.

الحالات إذا تضمن العقد نصاً باللجوء للتحكيم لفض أى منازعة تنشأ بين الأطراف فهنا التحكيم صحيح ولا يجوز للدولة الإعتراض عليه لأنها تعد في هذه الحالة من الغير . وكل مايمكن للدولة (مصلحة الضرائب) فعله هو أن تحصل الضريبة المستحقة من الشخص الملتزم قانوناً بأدائها ثم يتولى هؤلاء الأطراف تسوية منازعاتهم حسب آلية التسوية المتفق عليها فيما بينهم.

### ثانياً منازعات بين الافراد والدولة

أحيانا قد تنشأ بين الدولة والأفراد عدة منازعات ضريبية تتعلق بكيفية تطبيق القانون وتفسيره وتحديد نطاق سريانه وهكذا ... ويمكن التفرقة بين نوعين من المنازعات:

١- منازعات بين الدولة وعموم الممولين : وهؤلاء هم من يخاطبهم القانون الضريبي ويمنحهم حقوقاً ويحملهم بالتزامات. وتنشأ عادة هذه المنازعات - كما قلت آنفاً - إما بسبب تفسيرات النصوص القانونية أو تحديد نطاق سريانها . ولذا يحدد المشرع فى كل دولة الطريق القانونى المتبع لحل هذه المنازعات سواء بالطرق الإدارية عن طريق لجان الطعن أو لجان الصلح أو بالطرق القضائية كتحديد القضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية سواء أكان القضاء العادى أم القضاء الإدارى.

ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن القانون الضريبي إذا نص على إمكانية اللجوء للتحكيم لفض المنازعة فلا مناص حينها من قبول هذا الطريق إذا كان التحكيم اجبارياً أو أن تقبل المصلحة اللجوء للتحكيم إذا أجاز القانون ذلك . ولكن ممكن الصعوبة ينشأ حينما لا ينص القانون على اللجوء للتحكيم كوسيلة لفض المنازعة الضريبية حيث يرى الفريق المؤيد للتحكيم جواز ذلك استناداً إلى القانون العام للتحكيم باعتباره الشريعة العامة المنظمة للتحكيم فى العلاقات التعاقدية بين الافراد وبعضهم البعض أو بينهم وبين الدولة بينما يرد الفريق الآخر بحجة أقوى وهى أن الفقه والقضاء مستقر على أن العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب " الدولة " علاقة تنظيمية تحكمها القوانين وليست علاقة تعاقدية <sup>١</sup> .

<sup>١</sup> الطعن رقم ٢٨٨ لسنة ٥٠ ق ، جلسة ١٩٨٤/٤/٣٠ سبق الإشارة اليه .

٢- منازعات بين الدولة وممولين تحكمهم علاقات قانونية خاصة :  
ويأتى على رأس هؤلاء الممولين المستثمرون الذين يبرمون مع الدولة إتفاقيات خاصة أو تحكمهم الإتفاقية العامة لضمانات الإستثمار المبرمة مع دولتهم . وهؤلاء المستثمرون تربطهم بالدولة علاقات قانونية خاصة تختلف عن القواعد الأخرى التى تطبق على باقى الممولين لأن الاتفاق المبرم مع الدولة هو المرجع الأساسى حين نشوء أى خلاف وليس القانون الوطنى . ولذا إذا نص فى ذلك الإتفاق على إمكانية اللجوء للتحكيم يصبح ذلك النص واجب التطبيق حتى لو لم ينص القانون الوطنى على ذلك .

فمثلاً قد تبرم الدولة إتفاقية لمنح الإمتياز البترولى وتنص فيها على منح المستثمرين فى هذا القطاع معاملة ضريبية خاصة سواء من حيث السعر أو الإعفاءات فهنا تطبق أحكام هذه الاتفاقية دون الأحكام الواردة فى القانون الضريبى الداخلى .

وأحيانا تلزم الدولة نفسها بشرط الإستقرار التشريعى ويمقتضاه تتعهد الدولة ألا تجرى تعديلات على التشريعات الضريبية السارية خلال مدة سريان عقد الإمتياز. 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 أن نضرب مثلاً عملياً لذلك بما حدث فى قضية " petrola Hellas" التى عرضت على التحكيم التجارى الدولى والتى تتلخص وقائعها فى أن اليونان أبرمت إتفاقاً مع احد المستثمرين وقرر هذا الإتفاق فى إحدى بنوده أن اليونان لن تطبق على هذا المستثمر أى ضرائب جديدة أو جمارك ما لم يكن أفضل له ، وبعد ذلك أصدرت اليونان قانوناً ضريبياً أخضعت هذا المستثمر لأحكامه ، ولذا لجأ المستثمر للتحكيم التجارى الدولى الذى قررت هيئته أن اليونان وإن تذرعت بسيادتها الضريبية وجب عليها أن تقوم بتعويض المستثمر تعويضاً عادلاً وفقاً لمبدأ حسن النية<sup>١</sup>.

ثالثاً منازعات بين الدول :

<sup>١</sup> Petrola Hellas v. The greek State, April 1978.

وهذه المنازعات تنشأ عادة بسبب المنازعة في فكرة السيادة الضريبية ومن له الحق في فرض الضريبة على الممول وتحصيلها منه خاصة إذا كان المشروع يزول نشاطه في أكثر من دولة . ولا شك أن خير وسيلة لحسم ذلك النزاع هو الإتفاقيات الثنائية أو متعددة الاطراف التي تبرمها الدولة لمنع الإزدواج الضريبي ويتم تسوية النزاع وفقاً للآلية التي تقرها هذه الإتفاقيات .

### المبحث الرابع

#### أنواع التحكيم الضريبي

ينقسم التحكيم الضريبي إلى نوعين وهما التحكيم الضريبي الداخلي و التحكيم الضريبي الدولي ، وكلاً منهما له نطاق سريانه وأحكامه التي تختلف بحسب طبيعة هذا التحكيم .

ولإلقاء مزيداً من الضوء على هذا الموضوع آثرنا أن نقسم البحث على النحو التالي :

المطلب الاول : التحكيم الضريبي الداخلي.

المطلب الاول : التحكيم الضريبي الدولي .

#### المطلب الاول

##### التحكيم الضريبي الداخلي

التحكيم الضريبي الداخلي هو ذلك التحكيم الذي يتم داخل حدود الدولة ووفق سيادتها وسياستها الضريبية . إذ أنه يتم تنظيمه وفقاً للقانون الضريبي الداخلي وهو الذي يحدد آلياته وطرقه ومواعيده وكيفية الطعن على قراراته وكافة الاجراءات الأخرى المتعلقة به . وما يميز هذا النوع من التحكيم أنه لا يمكن اللجوء اليه إذا لم يكن التحكيم من ضمن الوسائل التي أقرها التشريع الوطني لفض المنازعات الضريبية .

وتختلف الدول فيما بينها حول اعتماد هذه الوسيلة كآلية داخلية لفض المنازعات الضريبية ونحاول في السطور التالية استعراض بعض التجارب الدولية في هذا الشأن ونشير في النهاية الى موقف التشريع المصري من هذه القضية وذلك على النحو الآتي :

أولاً الولايات المتحدة الأمريكية U.S.A :

تعد مصلحة الضرائب الامريكية I.R.S من أعرق المصالح الضريبية في العالم ، وهي المنوط بها تطبيق القانون الضريبي في الولايات المتحدة الامريكية ، فضلا عن دورها البارز في فض العديد من المنازعات الضريبية والتي أثرت ايجابياً على الحصيلة الضريبية في الولايات المتحدة .

وما تجدر الاشارة اليه هنا هو أنه قد صدر في عام ١٩٩٦ قانون فض المنازعات الإدارية والذي نص من بين نصوصه على اعتماد أسلوب الوساطة mediation و التحكيم arbitration كوسائل بديلة لحسم المنازعات بدلاً من اللجوء للقضاء . وخاطب هذا القانون العديد من المصالح الحكومية والتي من بينها مصلحة الضرائب الامريكية I.R.S والتي وضعت على إثر هذا القانون طريقين لحسم وفض المنازعات الضريبية بخلاف الطريق القضائي المفروض ونستعرض ذلك على النحو التالي<sup>1</sup> :

١- الوساطة : ووفقا لهذه الطريقة تختار مصلحة الضرائب والممول وسيطاً يتسم بالحياد وذلك لتقريب وجهات النظر وتقليل الخلاف تمهيداً للوصول إلى حل للمشكلة . و تشرف محكمة الضرائب على عمل هذا الوسيط وذلك لتقديم كافة المعونات الفنية أو القانونية أو غيرها حتى ينجح في إتمام مهمته.

واللجوء للوساطة متاح للطرفين (المصلحة - الممول) وذلك طالما لم يدل القضاء بدلوه في هذه المنازعة ويصدر حكماً فيها أو فاتت مواعيد الطعن أمام القضاء . وكذلك لا يجوز اللجوء للوساطة لأكثر من مرة حتى لا يكون ذلك الأمر مضيعة للوقت.

ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن أسلوب الوساطة لجأت إليه مصلحة الضرائب الأمريكية في البداية لحسم المنازعات بينها وبين كبار الممولين وبعد أن أثبت هذا الأسلوب جدارة في فض المنازعات تم تعميمه على كافة أنواع المنازعات والممولين .

ولو فشلت مهمة الوساطة فلا مناص من اللجوء للقضاء لحسم المنازعات الضريبية .

<sup>1</sup> William H . Hoffman and others : " West Federal Taxation : Individual Income Taxes , " Thomson south western , 2007 , U.S.A , pp. 1:14

## ٢- التحكيم الاجبارى :

ويتم هذا الأسلوب بطلب يقدمه الممول لمصلحة الضرائب يبدى رغبته فى اللجوء إلى التحكيم لحسم النزاع بحكم ملزم للطرفين . ووفقا لهذه الطريقة يختار الممول حكما ضمن هيئة التحكيم وتختار المصلحة الحكم الآخر ويقوم هذان الحكمان باختيار العضو الثالث لهيئة التحكيم .

وقد وضع التشريع الأمريكى ضوابط لعمل هذه الهيئة التحكيمية إذ أنها تختص فقط بنظر الخلاف حول تحديد الوعاء وقيمة الضريبة المستحقة . ولكنها لا تتطرق للمسائل ذات الطبيعة التجارية أو الإقتصادية ولا بمسائل سبق النظر فيها أو مسائل تنظر أمام جهات اخرى .

وتتميز هذه الطريقة بسرعة الفصل فى النزاعات حيث أن الحكم الصادر منها ملزم للطرفين ولا يجوز التنصل منه .

ولكن هذه الطريقة بها عيب خطير وهو أن أى من طرفى المنازعة (المصلحة - الممول) له الحق فى طلب وقف إجراءات نظر المنازعة أمام التحكيم وإحالتها لمحكمة الضرائب إذا ما كان التحكيم ووفق مجريات الامور يسير على نحو لا يرضى هذا الطرف . وتلتزم هيئة التحكيم بوقف نظر المنازعة وإحالتها فورا الى محكمة الضرائب التى تنظر فى صحة وسلامة الاجراءات المتبعة وبعد ذلك تعيدها مرة اخرى لتلك الهيئة لتصدر قرارها وهذا القرار لا ينفذ ولا ينطلي بطابع الإلزام إلا إذا أيدته المحكمة واعتمده .

## ٣- الطريق القضائى :

يتبنى التشريع الأمريكى نظام القضاء المختص لفض المنازعات الضريبية وبمقتضاه تختص محكمة الضرائب الإبتدائية نظر المنازعات الضريبية. ويمكن الطعن على احكام تلك أمام محكمة الاستئناف ثم لاحقا أمام المحكمة العليا الفيدرالية. وما تجدر الإشارة إليه هنا أن المتنازعين أمام المحكمة لهم أن يطلبوا اثناء نظر النزاع إحالة النزاع للتحكيم الاختيارى الملزم ووفقا لهذا الطلب تستجيب المحكمة وتحيل النزاع للمحكم أو هيئة التحكيم المختارة لتصدر حكما فيه ثم تصدق عليه المحكمة وتصدره فى صورة حكم قضائى.

ومن أشهر قضايا التحكيم الضريبي التى تمت فى الولايات المتحدة تلك المنازعة التى كانت مع شركة أبل (Apple) والحكومة الأمريكية فى تسعينيات

القرن الماضي وانتهى التحكيم فيها بتحميل الشركة نحو ٧٦ مليون دولار ضريبة دخل. وقد رحب بعض الفقه بهذا الحكم واعتبره توفيراً للوقت والجهد إذ أنه وفر للشركة ما يقرب من ٤ مليون دولار كان يمكن أن تتكبدها كنفقات إدارية إذا ما لجأت لأروقة المحاكم ، فضلاً عن السرية التي كفلها التحكيم ومنع تسريب معلومات خاصة بالشركة لمنافسيها<sup>١</sup>.

### ثانياً الصين: China

تعد الصين من الدول التي تحبذ اللجوء للوسائل الحديثة لتسوية المنازعات والإبتعاد قدر الإمكان عن الطرق المعقدة وطويلة الإجراءات ، ولذا فهي تنص عادة على اللجوء للتحكيم لتسوية المنازعات لاسيما المنازعات الضريبية سواء مع الممولين المحليين أو المستثمرين الأجانب<sup>٢</sup>.

ووفقاً للقواعد الجديدة التي وضعتها اللجنة الصينية للتحكيم الإقتصادي والتجاري الدولي International Economic and Trade Arbitration

Commission (CIETAC) - والتي دخلت حيز التنفيذ مع بداية عام ٢٠١٢-

تم الإعتراف بشكل واسع بالتحكيم كوسيلة هامة لفض المنازعات ومنها:

١- منازعات العقود سواء بين أطراف القطاع الخاص أو بينهم وبين الدولة.

٢- منازعات الملكية وحقوق التصويت في الشركات.

٣- المنازعات بين الأشخاص الإعتبارية سواء العامة أو الخاصة.

وتم إسناد الإختصاص بنظر هذه المنازعات إلى محكمة التحكيم الصينية التي لها في سبيل الفصل في المنازعات اللجوء للتوفيق ثم التحكيم لفض تلك المنازعات<sup>٣</sup>.

### ثالثاً إستراليا: Australia

<sup>١</sup> انظر:

Richard Sansing: "Voluntry Binding Arbitration as an Alternative to Tax Court Litigation" , National Tax Journal, Vol50.No2, June 1997 , p.279.

<sup>٢</sup> "Tax Planning for Expatriates in China", first Edition , Kluwer Law International, 2005 , p.32.

<sup>٣</sup> Jingzhou Tao : " Arbitration Law and Practice in China" , 3<sup>RD</sup> EDITION , kluwer law International , 2012, pp221-235.

مرت السياسة الضريبية في إستراليا بعدة مراحل تعكس التطور الذي لحق بالمجتمع الإسترالي . وكان مكتب الضرائب الأسترالي (ATO) <sup>1</sup> يعارض في بداية الأمر اللجوء للتحكيم كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية بإعتبار أن ذلك الأمر فيه تهديد للسيادة الإقليمية وضياع لحق الخزانة العامة للدولة . ولكن مالبتت هذه النظرة أن تغيرت تحت وطأة الظروف وتبني إستراليا لفكرة التحكيم الضريبي في معاهدات منع الإزدواج الضريبي الأمر الذي أدى إلى إنعكاس ذلك على المنازعات الضريبية الداخلية ، وبدأ مكتب الضرائب الإسترالي يسعى بنفسه لتسوية المنازعات الضريبية مع المستثمرين نظراً لما يوفره التحكيم من سرعة في حسم المنازعات والبعد عن البطء والروتين والتعقيدات الإدارية. ونتيجة لذلك نجح مكتب الضرائب الفيدرالي في تسوية منازعات ضريبية تقدر بنحو ١٥٠ مليون دولار بعد أن فشلت إجراءات الإتفاق المتبادل (MAP) في حل معظم منازعات الإزدواج الضريبي. حيث بلغ حجم المنازعات المعروضة نحو ٨٣ حالة لم تتمكن إجراءات الإتفاق المتبادل من حسم إلا أربع قضايا فقط من تلك الحالات <sup>2</sup>.

#### رابعاً البرتغال : Portugal

قرر التشريع البرتغالي السماح باللجوء للتحكيم كوسيلة بديلة لحسم المنازعات الضريبية في وقت وجيز وذلك باتباع إجراءات ميسرة تفضي لإنهاء المنازعة الضريبية في مدة لا تتجاوز ٦ اشهر . وتتكون هيئة التحكيم من ثلاثة أعضاء للممول أن يختار واحداً منهم ، وإذا لم يقم بذلك تقوم الإدارة المختصة بالمنازعات الإدارية بتعيين المحكمين الثلاثة.

وتختص هيئة التحكيم بنظر المنازعات المتعلقة بمشروعية فرض الضريبة وكيفية تحصيلها وذلك إذا لم تتجاوز قيمة المنازعة عشرة ملايين دولار برتغالي ، وكانت المنازعة متعلقة بضريبة مركزية وهذا يعني ان قيمة المنازعة إذا زادت عن ١٠ ملايين دولار أو كانت متعلقة بضريبة محلية لا تختص هيئة التحكيم بنظرها .

<sup>1</sup> Australin Tax Office.

<sup>2</sup> Chloe Burnett : "International Tax Arbitration" , Australian Tax Review, Op.Cit, p.p. 173-176.

والقرار الصادر من الهيئة نهائى ملزم ولا يجوز الطعن فيه إلا فى حالات إستثنائية ويتم ذلك امام المحكمة الادارية و المحكمة الدستورية<sup>١</sup> .

#### خامساً الكويت :

تعد الكويت من أولى الدول العربية التى ينص تشريعها صراحة على إمكانية اللجوء للتحكيم . إذ قررت المادة ١٣ من المرسوم الملكى رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ على أن " أى نزاع بين المدير ودافع الضريبة ينشأ فيما يتعلق بتطبيق هذا القانون أو بمقدار الضريبة المستحقة يجوز إحالته من قبل أى من الطرفين إلى المحاكم للفصل فيه إلا إذا اتفق الطرفان على عرض النزاع للتحكيم " . ولم يحدد هذا القانون طرق أو إجراءات أو آثار هذا التحكيم.

#### التحكيم فى التشريع الضريبى المصرى :

نحاول فى السطور التالية تتبع هذا الأمر فى كل من ضريبة المبيعات والضريبة الجمركية باعتبارهما من القوانين الضريبية التى وردت ضمن نصوصها إمكانية اللجوء للتحكيم لفض النزاع .

#### أولاً الوضع فى قانون ضريبة المبيعات :

مر التحكيم فى قانون المبيعات بعدة تطورات جذرية إذ أن المادة ١٧ والمادة ٣٥ من القانون رقم ١١ سنة ١٩٩١ والخاص بضريبة المبيعات كانتا تتصان على اللجوء للتحكيم الإجبارى كوسيلة لفض المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق هذا القانون . وكان تشكيل لجان التحكيم موكولاً إلى الممول ومصصلحة الضرائب على المبيعات . وإذا لم يتم التوصل لحل مرض يتم عرض النزاع على لجنة تحكيم عليا يشكلها وزير المالية من مفوض دائم يعينه الوزير ، وممثلاً عن المصلحة وعن الممول ومندوباً عن هيئة الرقابة الصناعية ومندوباً عن التنظيم المهنى أو الحرفى أو الغرفة التى ينتمى إليها الممول. ويصدر قرار هذه اللجنة بالأغلبية ويعلن للأطراف ويكون واجب النفاذ دون أن يكون لصاحب الشأن اللجوء للقضاء ليقول كلمته. ولذا قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نص

<sup>١</sup> انظر:

PLMJ: "tax arbitration in Portugal", July 2011 , available at:  
[http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2011/Junho/TAX\\_ARBITRATION\\_IN\\_PORTUGAL.pdf](http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2011/Junho/TAX_ARBITRATION_IN_PORTUGAL.pdf)

هاتين المادتين من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ لأنهما إنطوتا على إخلال بحق التقاضي وحرمان المتداعين من اللجوء إلى قاضيهم الطبيعي بالمخالفة للمادة ٦٨ من الدستور<sup>١</sup>.

وبعد صدور هذا الحكم أضحى التحكيم الإجباري غير دستوري . ومن ثم أصبحت لجان التوفيق- المنشأة طبقاً للقانون ١١ لسنة ٢٠٠٠- هي المختصة بإجراءات التوفيق بين الممول والمصلحة قبل اللجوء إلى القضاء الإداري . واستمر هذا الوضع إلى أن صدر القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ والذي قرر تشكيل لجان توفيق تختص دون غيرها بنظر المنازعات الضريبية المتعلقة بضريبة المبيعات .

وتنص المادة ١٧ المعدلة بالقانون ٩ لسنة ٢٠٠٥ على " للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة. وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليم الإخطار ، فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال ستين يوماً يجوز لصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق المنصوص عليها في هذا القانون خلال الستين يوماً التالية لإخطاره برفض تظلمه وذلك بخطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول يفيد رفض تظلمه أو لإنهاء المدة المحددة للبت في التظلم . ويعتبر تقدير المصلحة نهائياً إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق خلال المواعيد المشار إليها. وللمسجل الطعن في تقدير المصلحة أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صيرورته نهائياً" ويتسم هذا النظام بما يأتي :

١- أنه نظام اختياري : بمعنى أنه لا يجبر الممول على اللجوء لهذا الطريق فقد يلجأ مباشرة إلى القضاء

<sup>١</sup> القضية رقم ٦٥ دستورية لسنة ١٨ق ، جاسة ٢٠٠١/١/٦ ، سبق الإشارة إليه

<sup>٢</sup> الجريدة الرسمية ، العدد ١٣ تابع ، ١٣ مارس ٢٠٠٥ .

- ٢- يتسم بالسرعة وتوفير الضمانات الكافية: حيث يمكن للمجل طلب إعادة نظر النزاع مرة أخرى أمام لجان التوفيق ، وتقديم مالدیه من مستندات ، فضلاً عن كونه حاضراً في تلك المرحلة سواء بنفسه أو عن طريق وكيله .
- ٣- تحديد الحالات التي يجوز نظرها أمام لجان الطعن: حيث أوردت المادة ٣٥ بعد تعديلها تعداداً لهذه الحالات على سبيل الحصر وذلك إذا ما تعلق النزاع بقيمة السلعة أو الخدمة أو كميتها أو نوعها أو مقدار الضريبة المستحقة أو مدى خضوع تلك السلعة أو الخدمة للضريبة.
- ٤- غير ملزم للأطراف : حيث يمكن لأى من الطرفين المتنازعين اللجوء للقضاء إذا لم يرتضي بقرار لجان التوفيق أو التظلمات العليا .
- ثانياً الوضع في قانون الجمارك :

وفقاً للقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والخاص بالضريبة الجمركية نجد انه نص في المادة ٥٧ والمادة ٥٨ على اتباع أسلوب التحكيم الاجبارى لفض المنازعات الناشئة عن الضريبة الجمركية . ولكن قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نصوص هاتين المادتين لأنها اعتمدت نظام التحكيم الإجبارى الذى قوض أهم خصائص التحكيم ممثلة فى إتفاق ذوى الشأن بإرادتهما الحرة فى الأنزعة التى يحددانها ووفق القواعد التى يرتضيانها... مما يعد مخالفاً لأحكام الدستور الذى كفل حق كل مواطن اللجوء لقاضيه الطبيعى<sup>١</sup>.

ونتيجة لصدور هذا الحكم تم تعديل نصوص قانون الجمارك لكى تاخذ بنظام التحكيم الإختيارى . و صدر ذلك فى التعديل بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠<sup>٢</sup> وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٩٨٧ لسنة ٢٠٠٠<sup>٣</sup> لتنظيم موضوع نصوص المادة ٥٧،٥٨ من القانون المذكور .

وقد جرى نص المادة ٥٧ على النحو التالى: "إذا قام نزاع بين مصلحة الجمارك وصاحب الشأن حول نوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها وطلب صاحب الشأن أو من يمثله إحالة النزاع إلى التحكيم ووافقت مصلحة الجمارك ، يحال النزاع الي لجنة تحكيم تشكل برئاسة احد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة رئيس

<sup>١</sup> القضية رقم ١٠٤ اسنة ٢٠٠٠ ق سبق الاشارة إليها.

<sup>٢</sup> الجريدة الرسمية ، العدد ٢٤ مكرر ، ١٨/٦/٢٠٠٠

<sup>٣</sup> الوقائع المصرية ، العدد ١٦٣ ، ٢٠/٧/٢٠٠٠

محكمة أو ما يعادلها ، تختاره الهيئة ، ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم من مص لحة الجمارك يختاره رئيسها أو من يفوضه ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله

وتصدر اللجنة قرارها مسبباً بأغلبية الآراء ، فإذا صدر بالإجماع كان نهائياً ملزماً للطرفين غير قابل للطعن فيه إلا في الأحوال المنصوص عليها في قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ ويجوز الطعن في قرار اللجنة غير النهائي أمام لجنة تحكيم عليا تشكل برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية من درجة مستشار أو ما يعادلها علي الأقل تختاره الهيئة ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم عن مصلحة الجمارك يختاره رئيسها أو من يفوضه ، ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله. وتفصل لجنة التحكيم العليا في النزاع بقرار مسبب بأغلبية الآراء ويجب أن يشتمل القرار علي بيان من يتحمل نفقات التحكيم. ويكون قرار لجنة التحكيم العليا نهائياً ملزماً لطرفي النزاع غير قابل للطعن فيه إلا في الأحوال المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه.

فإذا لم يتم الطعن في قرار اللجنة غير النهائي جاز لصاحب الشأن الطعن في هذا القرار ، وفقاً للحق المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه

وتسري علي التحكيم فيما لم يرد به نص في الفقرات السابقة القواعد والإجراءات المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه."

وجرى نص المادة ٥٨ على النحو التالي:

"يشترط لإجراء التحكيم وفقاً للمادة السابقة أن تكون البضاعة ما زالت تحت رقابة مصلحة الجمارك الا في الأحوال وطبقاً للشروط والأوضاع التي يصدر بها قرار من وزير المالية".

ويحمد لهذا التعديل أنه أدخل نظام التحكيم الإختياري للمنازعات الجمركية وقرر إلزامية قرارات لجان التحكيم ونهائيتها وعدم جواز الطعن فيها إلا في الأحوال المنصوص عليها في قانون التحكيم رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤.

وخلاصة القول ومن خلال إستطلاع النصوص الضريبية المصرية يتضح أن المشرع المصري لم ينص على التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية إلا

على إستحياء وفي مجالات محددة ، ويغلب عليه الطابع الإدارى وليس التحكيم بالمعنى الفنى . وأحكامه غير ملزمة للأطراف حيث يمكن اللجوء للقضاء إذا لم يرتضى أحد الأطراف بنتيجة الحكم. ولم يستثن من ذلك سوى الأحكام الواردة بالمواد ٥٧، ٥٨ من قانون الجمارك المعدل في عام ٢٠٠٠. ولانجد أي صدى للتحكيم فيما يتعلق بفض المنازعات المتعلقة بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. حيث حدد المشرع طرقاً للطعن في التقدير الضريبي بدءاً بالتظلم أمام اللجان الداخلية بمصلحة الضرائب ، مروراً بلجان الطعن الضريبي ، وانتهاءً بالطعن القضائي أمام دوائر المحاكم الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية. وتم تنظيم هذه الأحكام في الباب السادس من القانون سالف الذكر من المادة ١١٦ وحتى المادة ١٣٠.

### المطلب الثاني

#### التحكيم الضريبي الدولي

أخذت معظم المنظمات الدولية - وعلى رأسها - منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ( OECD ) ، ومنظمة الأمم المتحدة (UN) على عاتقها تبني فكرة التحكيم الضريبي كوسيلة هامة لفض المنازعات الضريبية الدولية . ودعت هذه المنظمات الدول الأعضاء للجوء للإتفاقيات الثنائية لفض المنازعات ومنع الازدواج الضريبي وتبني التحكيم كوسيلة لحسم هذه المنازعات . وقد مهدت هذه المنظمات قبل النص صراحة على التحكيم باتباع إجراءات الإتفاق المتبادل Mutual Agreement Procedure بين الدول الأعضاء كوسيلة للتوصل لحل المنازعات الناشئة عن تطبيق الإتفاقيات الضريبية .

وقد أعدت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD نموذجاً لإتفاقيات الضرائب على الدخل ورأس المال في المنظمة عام ٢٠١٠<sup>١</sup> وتبعها تعديل المادة ٢٥ من نموذج الاتفاقات الضريبية والخاصة بإجراءات الإتفاق المتبادل والتي نصت على جواز لجوء الدول الأعضاء للتحكيم الضريبي كوسيلة لفض المنازعات

<sup>1</sup> OECD : model Tax convention on income and on capital 2010 , 10 August , 2012 .

الضريبية وذلك لإتاحة الفرصة للدول المتعاقدة للنقاش حول أوجه الخلاف تمهيدا لحلها<sup>1</sup>.

ومن أهم الموضوعات التي تكون مثارا للنزاع الضريبي وتحتاج إلى الاتفاق المتبادل ما يأتي<sup>2</sup>:

1- تعريف وتحديد المنشأة الدائمة

2- تقسيم الإيرادات الضريبية بين الدولتين إذا ما أرادت إحدى الشركات إعادة الهيكلة للاستفادة من المزايا الضريبية

3- تحديد الإجراءات اللازمة لانتهاء المنازعة .

ومع ذلك فإن إجراءات الإتفاق المتبادل (MAP) يعاب عليها وجود العديد من أوجه القصور (shortcomings) والتي يمكن أن نوجزها في النقاط التالية<sup>3</sup>:

1- هذه الاتفاقيات لا تمنع حدوث الازدواج الضريبي بل هي فقط تشجع الدول المتعاقدة على العمل على هذا الازدواج .

2- لا يوجد في هذه الاتفاقيات ما يلزم الدولة المتعاقدة على منح الممول الموجود على أراضيها - والتابع للدولة الأخرى - أى ضمانات بشأن مسألة الازدواج الضريبي .

3- هذه الإتفاقيات لا تتضمن إجراءات محددة أو مدد معينة للتوصل إلى اتفاق ملزم وبالتالي قد يطول أمد النزاع دون جدوى.

<sup>1</sup> ومما تجدر الإشارة إليه هنا انه في ٧ فبراير ٢٠٠٧ وافق الاعضاء المجتمعون في منظمة OECD على اعتبار التحكيم وسيلة هامة لفض المنازعات الضريبية انظر

OECD: "Improving the resolution of tax treaty disputes" op. cit.

<sup>2</sup> William p .streng , Brace well and Patterson " Income tax treaty " , p.23

<sup>3</sup> See for example:

- Mario Zuger : "Arbitration Under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law" , IBFD Publications BV, The Netherlands, 2001, P.11-16.

-Marcus Desax : " Tax Treaty Agreement" , International Taxation, VOL.6 ,March ,2012, p.p 44-45.

٤- هذا الأسلوب لا يجدى مع تعدد الأنظمة الضريبية وإختلافها دولياً الأمر الذى يدعو إلى تبني وسيلة محددة واضحة الآليات فى هذا الشأن. ونتيجة لهذه الصعوبات تبنت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD فكرة التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية . وإن كان نطاق هذا التحكيم ونوعه يختلف حسب السياسة التى تتبعها كل دولة فقد يكون التحكيم إجبارياً - وهذا هو ماتفضله المنظمة- وقد يكون إختيارياً إذا ما كان التحكيم الإجبارى يتعارض مع نصوص دستورية داخل الدولة المتعاقدة<sup>١</sup> .

وصدر أيضاً نموذج الأمم المتحدة عام ٢٠١١ متضمناً صيغتين للإتفاق المتبادل لحل منازعات الإتفاقيات الضريبية إحداهما تتضمن التحكيم الإجباري والأخرى لا تنص عليه حتى يكون الأمر ملائماً ومناسباً لظروف كل دولة . والغرض من النص على التحكيم هنا هو حث الدول الأعضاء على سرعة الفصل الجدى فى المنازعات وليس مجرد المفاوضات التى لا طائل من ورائها<sup>٢</sup> .

#### نطاق التحكيم الضريبى الدولى :

<sup>1</sup> "OECD may add Arbitration provision to model treaty's MAP commentary " , BNA Tax Report , march , 2004 , p.5 .

وقد جرى نص المادة ٢٥ الفقرة الأخيرة من نموذج منظمة التعاون الإقتصادي على النحو التالي:

" any 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 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 States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph"

<sup>2</sup> UN : Report by the subcommittee on Dispute Resolution Arbitration as an additional Mechanism to improve the mutual agreement procedure , 2010

ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن نماذج إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي الصادرة من منظمة التعاون الإقتصادي OECD ، ومنظمة الأمم المتحدة UN<sup>1</sup> قد حددت نطاق التحكيم بكافة الأفعال التي تقوم بها الدولة المتعاقدة وتتعارض مع أحكام الاتفاقية التي أبرمتها مع الدولة الأخرى . ولذا لا يجوز اللجوء للتحكيم الضريبي في الحالتين الآتيتين :

١- المسائل التي سبق الفصل فيها من قبل قضاء الدولة المختصة.

٢- الضرائب التي تشرع الدولة في إصدارها طالما لم تصدر ولم تطبق فعلا ونشأ عن تطبيقها مشكلات تتعارض مع نص الإتفاقية التي أبرمتها الدولة. وإن كان يجوز للدول أن تنص صراحة في إتفاقياتها الثنائية على جواز إعادة عرض المسائل التي سبق الفصل فيها إدارياً أو قضائياً (مادة ٢٥ فقرة ٧٣).

وإن كنا نرى أن هذه الفقرة تخالف مبدأ قانوني وقضائي راسخ ومستقر وهو حجية الأحكام القضائية باعتبارها عنوان للحقيقة. ولذا استقرت أحكام القضاء المصري على أن مبدأ حجية الأحكام القضائية هو أحد المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القضائي وقد حرص المشرع على الإلتزام بهذا المبدأ الذي قوامه قرينه الصحة في الأحكام القضائية ، وهي ليست قرينه حتمية فما أعوز القضاة للعصمة بيد أن المشرع أطلقها رعاية لحسن سير العدالة وإتقاء لتأبيد الخصومات وتجنباً لتضارب الأحكام القضائية بما يخل بالثقة العامة في أحكام القضاء<sup>٢</sup>. فلا يجوز التعرض لمسألة سبق أن أدلى فيها القضاء بدلوه وقال كلمته وذلك حفاظاً على الحقوق والمراكز القانونية المستقرة.

وجملة القول هنا أن هذه النماذج الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي OECD ، الامم المتحدة UN ما هي إلا نماذج إسترشادية يمكن للدول الأخذ بما جاء بها من أحكام ويمكن ألا تأخذ . بل ويمكن للدول أن تضيف أحكاماً أخرى لم ينص عليها . فالأمر إذاً متروك لكل دولة متعاقدة وحسب ظروفها ونظامها القانوني المطبق . وبالرجوع للواقع العملي للاتفاقيات الثنائية نجد أن هذه

<sup>1</sup> "United Nations Model Double Taxation Convention" , Department of Economic and Social Affairs, New York, 2011.

<sup>2</sup> نقض مدني ، الطعن ٩١٠٦ لسنة ٨١ ق ، جلسة ٢٠١٣/٤/٧

الإتفاقيات عادة ما تحرص على تحديد نطاق التحكيم على نحو محكم حتى لا يؤثر الأمر اللبس أو الغموض ويمكن ان ندلل على ذلك بما يلي :

١- الإتفاقية والامريكية الكندية ١٩٨٠ لتجنب الازدواج الضريبي نصت صراحة على قائمة بالمسائل التي يجوز عرضها على التحكيم وهي<sup>١</sup> :

أ- تحديد المنشأة الدائمة .

ب- إقامة الأشخاص الطبيعيين دون الإعتباريين .

ج - أرباح الأعمال والإتاوات الخاصة بالأشخاص المرتبطين.

٢- الإتفاقية المبرمة بين هولندا- برباروسا ٢٠٠٦ ولتي قررت اعتماد التحكيم كآلية لتسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق الإتفاقية ( مادة ٥/٢٧ )<sup>٢</sup> .

٣- الإتفاقية الهولندية الإنجليزية ٢٠٠٨- والتي دخلت حيز التنفيذ في ديسمبر ٢٠١٠- نصت أيضا صراحة على أن التحكيم لا يختص بالفصل في منازعات إقامة الأشخاص الاعترافية<sup>٣</sup>.

٤- الإتفاقية الأوروبية الإيطالية نصت صراحة على أنه لا يجوز اللجوء للتحكيم الضريبي إلا بموافقة الطرفين على ذلك وأن يلتزموا بقرار هيئة التحكيم التي تشكل وفق كل نزاع على حدة . وتتكون هذه الهيئة من ثلاثة أعضاء تعين كل سلطة مختصة في الدولتين واحداً ثم يختار العضو الثالث من قبل هذين الحكامين سواء من داخل الدولتين أو من خارجهما وتطبق أحكام الإتفاقية وأحكام القانون الدولي وتراعى القوانين السارية في الدولتين عند نظر كل نزاع وعلى الهيئة إصدار رأيها خلال ستة أشهر من تاريخ عرض النزاع<sup>٤</sup> .

٥- الإتفاقية المصرية الهولندية ٢٠٠٠ التي أجازت عرض المنازعات المتعلقة بتفسير الإتفاقية أو تطبيقها على التحكيم إذا فشلت مساعي إجراءات

<sup>1</sup> Canada- us treaty 1980, Protocol Amending the Convention Between Canada and the United States of America, September 21, 2007 .

<sup>٢</sup> Supplement to Official Gazette No.3 dated 8th January, 2007.

<sup>3</sup> Uk-Netherlands Double Taxation convention and Protocol, signed 26 sept 2008 , Entered into force 25 December 2010.

<sup>٤</sup> د. رمضان صديق : " المرجع السابق ، ص

الإتفاق المتبادل في حسم النزاع خلال خمس سنوات وذلك بعد توافر الشروط الآتية<sup>١</sup> :

- إتفاق الدولتين صراحة على اللجوء التحكيم .
- الموافقة المسبقة للممولين المعنيين على تنفيذ قرار هيئة التحكيم وكونه تجاه فيما فصل فيه .

٦- البروتوكول المبرم بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في ٢٤ يناير ٢٠١٣ والذي قرر صراحة تعديل الإتفاقية الأمريكية اليابانية (المادة ٢٥)<sup>٢</sup> وذلك بإضافة التحكيم الإجباري كوسيلة لحسم المنازعات الضريبية المتعلقة بالتحويل التسعيري وتحديد المنشأة الدائمة<sup>٣</sup>.

٧- جرت الاتفاقية المبرمة بين استراليا والسويد في المادة ٢٤ /٥<sup>٤</sup> على جواز اللجوء للتحكيم في القضايا محل النزاع إذا ما توافرت الشروط التالية:

<sup>١</sup> الجريدة الرسمية ، العدد رقم ٤١ ، الصادر بتاريخ ١٠/١٣/٢٠٠٠

<sup>٢</sup> وأصبح نص المادة بعد إضافة بند جديد يجري على النحو التالي (مادة ٢٥/٥):

"any 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 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 States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph".

<sup>٣</sup> "New US – Japan tax treaty protocol to introduce mandatory arbitration" , 30 January ,2013. **available at:**

[http://www.pwc.com/en\\_GX/gx/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-us-japan-treaty.pdf](http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-us-japan-treaty.pdf)

<sup>٤</sup> وقد جرى نص المادة ٢٤ /٥ من تلك الإتفاقية على النحو التالي:

"any 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 State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision or the competent authorities and the persons directly affected by the case agree on a different solution within six months after the decision has been communicated to

- ١- أن يطلب الممول ذلك صراحة . وبالتالي لايجوز للدولة من تلقاء نفسها أن تقرر اللجوء للتحكيم.
- ٢- ألا يكون النزاع المعروض للتحكيم سبق عرضه على هيئة قضائية أو صدر فيه حكم مسبق.
- ٣- ينفذ حكم التحكيم الصادر إذا لم تقرر الدولتين المتعاقدتين اللجوء لوسيلة أخرى خلال ستة أشهر من تاريخ صدور الحكم.
- ٨- الإتفاقية بين اليابان ونيوزيلاندا ٢٠١٢ أجازت المادة ٢٦/٥ منها اللجوء للتحكيم في القضايا محل النزاع بشرط أن يطلب الممول ذلك صراحة ، وألا يكون النزاع سبق عرضه والفصل فيه أمام جهة قضائية أو إدارية ولكنها أقرت بالزامية حكم التحكيم للدولتين بمجرد صدوره دون أن تعطيهما مهلة كما فعلت إتفاقيات أخرى مثل إتفاقية أستراليا والسويد السابق الإشارة إليها.

them, the arbitration decision shall be binding on both States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph."

**available at: <http://www.treasury.gov.au>**

ويعجري نص المادة ٥/٢٦ من تلك الإتفاقية على النحو التالي:

"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"

**available at** : <https://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/tax-treaties/2012-dta-nz-japan.pdf>

٩- قررت الإتفاقية المبرمة بين روسيا وقبرص -والمعدلة وفقاً لبروتوكول ٢٠١٠ - جواز نظر دعاوى المنازعات الضريبية المتعلقة بأرباح أسهم الشركات الموزعة على الشركاء أمام محاكم التحكيم الروسية . وذلك وفقاً للإجراءات والضوابط المقررة في المادة ٢/١٠ المعدلة(والتي قررت ألا تتجاوز قيمة التخفيضات الضريبية على غير المقيمين ٥% من قيمة أرباح الأسهم وبشرط ألا يقل إستثمار هذا الشخص غير المقيم عن ١٠٠ ألف يورو في رأس مال الشركة). وفي تطبيق عملي لهذا الأمر قامت إحدى الشركات القبرصية (YENDEN) بشراء كافة أسهم شركة (SAYANSKHIMPLAST LLC الروسية- وتم ذلك وفق نظام تبادل الأسهم بين الشركتين - وأصبحت الشركة القبرصية هي المالكة الوحيدة للشركة الروسية ، وتم توزيع الأسهم على الشركات التابعة لشركة (YENDEN) . ووفقاً لهذه العملية فإن الشركة القبرصية تستحق الحصول على تخفيض ضريبي قدره ٥% وفقاً لأحكام الإتفاقية . ولكن السلطات الضريبية الروسية إعتزضت على ذلك الأمر متعلقة بعدم توافر الشروط الخاصة بالتخفيض الضريبي والتي تتمثل في ضرورة أن تستثمر الشركة القبرصية (YENDEN) مبلغ لا يقل عن ١٠٠ ألف يورو في شركة SAYANSKHIMPLAST LLC الروسية وهو مالم يحدث لأن ماتم بالفعل هو تبادل الأسهم وليس إستثمار بالمعنى الفعلي ولكن محكمة التحكيم الفيدرالية الروسية رفضت هذا الإدعاء من قبل مصلحة الضرائب الروسية واستندت في ذلك إلى أن نصوص القوانين أو الإتفاقيات الضريبية إذا كان بها لبس أو غموض فإنه يفسر لمصلحة الممول وبالتالي لايمكن قبول القول بأن تبادل الأسهم لايعد نوعاً من الإستثمار -لأنه يعد إستثماراً غير مباشر- ولذا انتهت المحكمة في حكمها إلى أحقية الشركة القبرصية في الحصول على التخفيض الضريبي بنسبة ٥%<sup>١</sup>.

<sup>١</sup> هذا الحكم متاح على الرابط التالي:

<http://www.euofast.eu/global/country-selector/russia/143-news-all/news-russia/513-double-tax-treaty-between-russia-and-cyprus-russian-federal-arbitration-court-adjudicates-on-the-treatment-of-dividends-received-in-case-the-shares-were-acquired-through-an-exchange-of-shares-deal>

١٠- وقد أخذت الإتفاقية الحديثة للإزدواج الضريبي بين فرنسا والمملكة المتحدة ٢٠٠٨ بألية التحكيم كوسيلة لحسم المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق الاتفاقية وذلك استناداً على نموذج منظمة التعاون الاقتصادي OECD للإتفاقيات الضريبية والصادر عام ٢٠٠٨.

١١- وتعد الإتفاقية المبرمة بين الهند وفنلندا (٢٠٠٢) <sup>١</sup> من أهم الإتفاقيات التي نصت صراحة على اللجوء للتحكيم كوسيلة لحسم المنازعات الضريبية والإستثمارية بين مستثمرى هاتين الدولتين . وقد ثار نزاع بين الحكومة الهندية وبين شركة نوكيا Nokia بشأن تطبيق الضريبة على أرباح شركة نوكيا لأنها تستخدم أساليب ملتوية لتجنب الخضوع للضريبة. وبعد أن عرض النزاع على المحكمة العليا في الهند قضت بإلزام الشركة بسداد ما يقرب من ٣٤ مليار روبية ، واستجابة المحكمة لطلب مصلحة الضرائب الهندية بتعيين مراقب حسابات خارجي للشركة حتى يضمن جديتها وعدم تهريبها من الإلتزامات الضريبية مما حدى بالشركة إلى مخاطبة الحكومة الهندية بشأن تلك الأمور وأنها تخالف صراحة إتفاقية ضمانت الإستثمار المبرمة مع دولتها وذلك تمهيداً لعرض النزاع على التحكيم الدولي <sup>٢</sup>.

١٢- الإتفاقية اليابانية الهولندية لمنع الإزدواج الضريبي - المعدلة في عام ٢٠١١- قررت صراحة اللجوء للتحكيم لحسم المنازعات المتعلقة بتفسير أو تطبيق الإتفاقية <sup>٣</sup>.

### طريقة إختيار المحكم :

<sup>1</sup> Bilateral Investment Promotion and Protection Agreement (BIPA) , Date of Agreement 7th November 2002, Date of Enforcement 9th April 2003.

<sup>2</sup> R. JAI KRISHNA:" Nokia Seeks International Arbitration in India Tax Dispute" , The wall street journal , May 14, 2014.

<sup>3</sup> 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.

وعن الطريقة التي يتم بها إختيار المحكمين نجد أن نموذج منظمة التعاون الإقتصادي OECD لم ينص صراحة على كيفية إختيار المحكمين أو عن مدى نزاهتهم ، وذلك بعكس نموذج اتفاقية الأمم المتحدة الذي قرر صراحة ضرورة كون المحكم محايداً وإعطاء الحق للدولة الأخرى الإعتراض على المحكم الذي يثار حوله الشكوك .

وإن كنا نرى أن طريقة إختيار المحكمين لا بد وأن تتفق مع الطبيعة الخاصة للتحكيم الضريبي. وذلك يعنى أن يكون لدى المحكم خبرة في شأن المنازعات الضريبية وألا يكون سبق له التعرض بالفعل أو إبداء الرأي في المنازعة موضوع التحكيم وذلك لضمان حيده .

وتأييداً لرأينا السابق نجد أن معظم الإتفاقيات الضريبية المبرمة بين الدول تنص صراحة على التخصص الدقيق والكفاء للمحكم الذي يعهد إليه بمهمة الفصل في المنازعات الضريبية. ومن أمثلة ذلك:

أ- الإتفاقية الألمانية السويدية المبرمة ١٩٩٢ نصت على تشكيل هيئة التحكيم من قضاة متخصصين سواء من الدولتين المتعاقبتين أو من خارجهما أو من المنظمات الدولية .

ب- قررت الإتفاقية الأمريكية البلجيكية المبرمة عام ٢٠٠٥ أن يكون تشكيل هيئة التحكيم من ممثلين عن موظفي مصلحة الضرائب في البلدين وأن يكون الرئيس من غير مواطني الدولتين .

ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن المحكم أو هيئة التحكيم عليها أن تحاول تقريب وجهات النظر بين المتنازعين أولاً . فإن لم تفلح تحاول التوصل لحل عادل للمسألة وفقاً لقواعد العدل والإنصاف . وإن كانت بعض الدول تخشى من التذرع بمبادئ العدالة والإنصاف كوسيلة لعدم تطبيق احكام الإتفاقية لصالح أحد الأطراف . ولذا حظرت إتفاقية ألمانيا والسويد اللجوء لقواعد العدل والإنصاف لإنهاء المنازعة بل العبرة بما نصت عليها الإتفاقية من أحكام<sup>١</sup> .

وبقي أن نشير في النهاية إلى أنه وعلى الرغم من الإتجاه المعاصر نحو تبني التحكيم الضريبي كوسيلة لحسم المنازعات الضريبية الدولية إلا أن بعض

<sup>١</sup> د / رمضان صديق : المرجع السابق ، ص ١١١

الدول لايزال منتشبتاً بموقفه الراض للجوء للتحكيم ، وتفضيل إجراءات الإتفاق المتبادل لحسم الخلافات والمنازعات الناشئة عن تطبيق إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي. ومثال ذلك الإتفاقية الروسية الإنجليزية المبرمة عام ١٩٩٤ والتي تنص على اللجوء لإجراءات الإتفاق المتبادل لحسم المنازعات (مادة ٢٥)<sup>١</sup> ، وكذلك الإتفاقية بين جنوب أفريقيا وإنجلترا ٢٠٠٢ نصت على ذات الأمر (مادة ٢٦)<sup>٢</sup>.

وبالنسبة لموقف مصر من ذلك الأمر نجد أن معظم الإتفاقيات الثنائية التي تبرمها مصر مع الدول الأخرى لمنع الإزدواج الضريبي تفضل اللجوء لإجراءات الإتفاق المتبادل لحسم أي خلافات أو نزاعات . ومن أمثلة تلك الإتفاقيات:

- ١- إتفاقية مصر - الولايات المتحدة ١٩٨١ (مادة ٢٧).
- ٢- إتفاقية مصر - الصين ١٩٩٧ والتي دخلت حيز التنفيذ في ٢٠٠١ (مادة ٢٥)<sup>٣</sup>.
- ٣- إتفاقية مصر - الدنمارك ١٩٨٩ (مادة ٢٥)<sup>٤</sup>.

<sup>١</sup> UK/RUSSIA DOUBLE TAXATION CONVENTION, SIGNED 15 FEBRUARY 1994, Entered into force 18 April 1997(art 25)

<sup>٢</sup> UK/SOUTH AFRICA DOUBLE TAXATION CONVENTION SIGNED 4 JULY 2002(art 26).

<sup>٣</sup> الجريدة الرسمية ، العدد الخامس ، الأول من فبراير ٢٠٠١.

<sup>٤</sup> الجريدة الرسمية ، العدد ٢٤ ، ١٤ يونيو ١٩٩٠.

## الفصل الثاني

### تقييم التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية

بعد أن استعرضنا في الفصل السابق مدلول التحكيم الضريبي وماهيته وإخلافه عن التحكيم العادي ، وتطرقنا لأنواع المنازعات وأقسامها التي يمكن أن تعرض على التحكيم الضريبي ، وتوصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن التحكيم الضريبي ينقسم إلى تحكيم ضريبي داخلي وتحكيم ضريبي دولي ، بقي لنا أن نشير إلى جدوى هذا التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الضريبية. خاصة في ظل تخوف معظم الدول النامية منه باعتبار أن معظم المنازعات الضريبية تثور بين مستثمرين أجانب وحكومات دول نامية والتي تعاني من مشاكل فنية وإدارية في كيفية التوصل لحلول عادلة ، فضلاً عن الآثار السلبية التي يمكن أن تترتب على هذه الأحكام إذا ما صدرت غير صالحها. وعلى هدى هذه التوطئة فقد قسمت البحث في هذا الفصل على النحو التالي: المبحث الأول : مدى إلتزام الدولة بحكم التحكيم الضريبي.

المبحث الثاني : مدى إلتزام الممول بحكم التحكيم الضريبي.

المبحث الثالث : التحكيم الضريبي والدول النامية .

المبحث الرابع : الآثار الإيجابية والسلبية للتحكيم الضريبي.

#### المبحث الأول

مدى التزام الدولة بحكم التحكيم الضريبي

بعد أن تلجأ الدولة للتحكيم لحسم النزاع الضريبي ويصدر قرار من هيئة التحكيم في هذا الشأن يثور التساؤل عن مدى التزام الدولة لهذا القرار؟! وبعبارة أخرى هل يحوز قرار التحكيم حجية الأمر المقضى وتلتزم الدولة بتطبيق ما انتهى إليه؟!.

نقول إن الإجابة عن هذا التساؤل تقتضى التفرقة بين فرضين : -  
الفرض الأول إذا كان التحكيم داخلياً :

في هذا الفرض ينص القانون الضريبي صراحة على جواز اللجوء للتحكيم كوسيلة لفض المنازعة الضريبية. فهنا العبرة بما تقرره نصوص هذا القانون:  
 أ- فقد يقرر القانون صراحة أن هذا القرار بمثابة حكم منه للخصومة ويحوز حجية الأمر المقضى ولا يجوز الطعن عليه ، ومن ثم يضحى هذا القرار ملزم للدولة ممثلة في مصلحة الضرائب ولايجوز لها التصل منه.  
 ب- وإما أن يقرر هذا القانون أن هذا القرار الصادر من التحكيم قرار عادي يجوز الطعن عليه مباشرة أمام القضاء. مما يجعل من التحكيم وسيلة لا جدوى من ورائها سوى إضاعة الوقت . وفي هذه الحالة يجوز للدولة ممثلة في مصلحة الضرائب التصل من قرار التحكيم واللجوء للقضاء المختص.

الفرض الثاني إذا كان التحكيم دولياً :

إذا كان التحكيم نص عليه صراحة في إتفاقية دولية أبرمتها الدولة مع دولة اخرى ، وتم إعتباره وسيلة لفض النزاع الضريبي فهنا نجد أن نموذج منظمة التعاون الإقتصادي OECD ، وكذلك نموذج الأمم المتحدة UN قد تبني قاعدة مكملة مؤداها إلزامية حكم التحكيم للأطراف وحيازته قوة الأمر المقضى ما لم يتفق الأطراف على خلاف ذلك (م ٥/٢٥). ولذا فالأصل هو إلزامية حكم التحكيم . ولكن يجوز للدول المتعاقدة ألا تلتزم نفسها بهذا الحكم إذا توافرت الشروط التالية :

- ١- أن يكون هذا الأمر بإتفاق كلا الدولتين.
- ٢- أن يكون سبب ذلك هو الإتفاق على حل آخر غير الذى إنتهى إليه قرار التحكيم .
- ٣- أن يتم هذا الإتفاق خلال ستة أشهر من صدور الحكم وإلا أصبح حكماً نهائياً ملزماً للأطراف .

وهذا الإستثناء الذى أوردته الإتفاقية يجعل من التحكيم مجرد وسيلة لإطالة أمد النزاع لا لإنهائه ، لأنه سيكون خلال الستة أشهر الأولى من صدوره معلق بين كونه ملزم أم غير ملزم للدولتين مما يعنى أنه مجرد محاولة للتوفيق بين الأطراف وليس قضاءً خاصاً للفصل فى النزاع<sup>1</sup> .

ومما تجدر الإشارة إليه هنا أن حجية حكم التحكيم حجية نسبية . أى أنها قاصرة فقط على النزاع الذى عرض على هيئة التحكيم ولا تمتد إلى غيره من النزاعات الأخرى أو الأطراف الأخرى التى لم تكن طرفاً فى المنازعة . ولا يمكن الإعتداد به كسابقة قضائية عند نظر منازعات أخرى م ٣٩/٣٨/٢٥ . وإن كان بعض الفقه يرى إمكانية الإسترشاد بحكم التحكيم الصادر فى منازعة معينة للفصل فى المنازعات الأخرى وذلك من باب سرعة إنهاء النزاع ودون الحاجة إلى مزيد من الإجراءات والوقت والجهد مما يدعم اواصر الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية<sup>٢</sup> .

ونحن نرى إمكانية الإسترشاد بحكم التحكيم كسابقة إذا ما كانت الوقائع المعروضة فى المنازعات التالية تشبه إلى حد كبير الوقائع التى سبق الفصل فيها بقرار من هيئة التحكيم ، وأنها تثير ذات الإشكاليات والقواعد القانونية واجبة التطبيق على النزاع المعروض .

## المبحث الثانى

### مدى التزام الممول بحكم التحكيم الضريبي

وفق ما انتهينا إلى دراسته فى الفصل الأول من هذا البحث أن التحكيم الضريبي ينقسم إلى تحكيم ضريبي داخلى وتحكيم ضريبي دولى .  
وبالنسبة للتحكيم الضريبي الداخلى نجد أن القانون الضريبي هو الذى يحدد تشكيل هيئة التحكيم ، وما إذا كان للممول دور فى إختيار محكم فى هذه الهيئة أم لا . وأيضاً القانون هو الذى يحدد الحجية التى يجوزها القرار الصادر من هيئة التحكيم .

<sup>1</sup> Christians : " putting Arbitration on the MAP thoughts on the new (UN model convention" , 2012 , tax notes international , p.p 351-352

<sup>٢</sup> د. رمضان صديق : " محاضرات التحكيم الضريبي " ، مرجع سابق ، ص ١١٦

وقد سبق أن عرضنا أن المحكمة الدستورية العليا في مصر إنتهت إلى الحكم بعدم دستورية نصوص المادتين ١٧ ، ٣٥ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ والخاص بضريبة المبيعات ، والمادتين ٥٧ ، ٥٨ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ لأن هذه النصوص اعتمدت على فكرة التحكيم الإجبارى فضلاً عن إنطوائها على حرمان المتداعيين من اللجوء إلى قاضيهم الطبيعي مما يعد اخلاقاً جسيماً بحق الدفاع المكفول بالدستور .

ولذا فالقانون الضريبي الداخلى هو الذى يحدد أبعاد التحكيم ونطاقه وحجيته في مواجهة الممول .

وبالنسبة للتحكيم الضريبي الدولي فمعظم الإتفاقيات التى سبق أن تعرضنا لها ، وكذلك النموذج الذى أعدته منظمة التعاون الإقتصادى OECD والأمم المتحدة UN لم يقررا صراحة حق الممول فى إختيار من يمثله فى هيئة التحكيم ، وأن هذا الأمر عادة ما تختص به الدولتان المتعاقدتان . وإن كان النموذج قد سمح وأجاز للممول أن يطلب من هيئة التحكيم المشاركة ولو بصورة غير مباشرة سواء عن طريق مدافع عنه أمام الهيئة أو طلب سماع شهادته . ولذا نصت بعض الإتفاقيات على حق المشاركة غير المباشرة للممول مثل اتفاقية النمسا والبوسنة ٢٠١٠ واتفاقية المانيا والسويد ١٩٩٢ ، وكذلك مذكرة التفاهم المبرمة بين الولايات المتحدة وهولندا ٢٠٠٤ ، مذكرة التفاهم بين الولايات المتحدة وفرنسا ٢٠٠٩ .

وبالرجوع للقواعد القانونية التقليدية فإن الشخص إذا كان خارج نطاق الإلتزام المبرم بين شخصين أو أشخاص آخرين فإن التصرف الذى يبرم بينهم لا ينفذ فى مواجهته لأنه يعد من الغير . ولذا لما كان الممول لا يتدخل ولا يحق له التدخل فى إجراءات الإتفاق المتبادل بين الدولتين فى إطار تسوية المنازعات الضريبية فمن المنطقى أن نستنتج أن حكم التحكيم الصادر غير ملزم له لأنه لم يكن طرفاً فيه بل كان من الغير .

وهذا الأمر يعنى ببساطة أن الممول له أن يهدم كل جهد بذل من أجل التوصل لحل النزاع وذلك بالأى يعر إهتماماً بحكم التحكيم الذى صدر ، ويلجأ للقضاء المختص فى الدولة للفصل فى منازعته دون الإحتجاج عليه بصور حكم التحكيم .

ولذا ونتيجة لهذه الخطورة التي قد تترتب على هذا الأمر فإن معظم الاتفاقيات الثنائية تشترط ضرورة موافقة الممول صراحة على اللجوء للتحكيم والتزامه بما ينتهي إليه قرار هيئة التحكيم ومن ذلك الاتفاقية المصرية الهولندية ٢٠٠٠ والتي اشترطت لعرض النزاع على التحكيم ضرورة موافقة الممولين المسبقة على تنفيذ قرار هيئة التحكيم وكونه حجة فيما فصل فيه<sup>١</sup> ، وقد درجت إتفاقيات الولايات المتحدة المعاصرة على إدراج شرط ضرورة موافقة الممول على اللجوء للتحكيم والتزامه بتقديم المعلومات اللازمة للمحكمن فضلاً عن التزامه بحكم التحكيم الصادر (المادة ٢٥ (٥) (ج) و ٢٥ (٦) (د) من المعاهدة بين الولايات المتحدة وألمانيا)<sup>٢</sup> . ورغم ذلك فإنه تظل هناك عقبة في الواقع العملي تتعلق بما إذا كان هذا النزاع يتعلق بعدة ممولين فكيف يتسنى الحصول على موافقتهم جميعاً؟! وما هو الحل القانوني إذا ما ارتضى البعض ورفض واعترض آخرون؟! وما هو الوضع القانوني للتحكيم الإلجباري الذي تنص عليه بعض الدول صراحة في إتفاقياتها<sup>٣</sup> رغم كونه غير ملزم للممول!!!؟.

### المبحث الثالث

#### التحكيم الضريبي والدول النامية

أثارت فكرة النص صراحة على التحكيم الضريبي في نماذج إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي OECD ، الأمم المتحدة un العديد من الإنتقادات من داخل الدول النامية ، خاصة في ظل ميل هذه المنظمات إلى تبني فكرة اللجوء للتحكيم الإلجباري كبديل عن إجراءات الإتفاق المتبادل (MAP) فيما يتعلق بالقضايا محل النزاع والتي تواجه صعوبات في حلها

<sup>١</sup> الجريدة الرسمية ، العدد ٤١ ، ٣١/١٠/٢٠٠٠

<sup>٢</sup> *Frank Strobel: "International Tax Arbitrage" , Tax Evasion and Interest Parity Conditions*, Department of Economics, University of Birmingham , 2001, p.p 15-27.

<sup>٣</sup> من الإتفاقيات التي تنص صراحة على التحكيم الالزامي " الاتفاقية الأوروبية لتحكيم المنازعات الضريبية الدولية " والمبرمة عام ١٩٩٠ بين دول الاتحاد الأوروبي.

لاسيما قضايا التسعير التحويلي<sup>1</sup> وهو ما يعد عقبة دستورية في معظم الدول النامية ، فضلا عن المشاكل الهيكلية التي تعانيها هذه الدول والتي قد يؤدي اللجوء للتحكيم بشأنها إلى خسارة حتمية لها . ولذا عدلت هذه المنظمات عن تبني فكرة التحكيم الإلجباري وقررت صراحة حرية الأطراف التعاقد في اللجوء للتحكيم وتحديد طبيعته سواء إجبارياً أم إختيارياً .

وعادة ما تنظر الدول النامية للتحكيم بنظرة الشك والريبة وذلك للأسباب الآتية :

١- نقص الخبرة في مجالات التحكيم الضريبي والمحكمين الفنيين في هذا المجال<sup>٢</sup> وهو ما سيؤدي إلى خسارة معظم قضايا التحكيم الدولية ، ولا يمكن التذرع بإمكانية إستعانة هذه الدول بخبراء أجانب لأن هذا معناه تكبدها نفقات باهظة لهذه الفئة من الخبراء ، وهذا الأمر لا يتناسب مع ظروفها المالية الصعبة حيث أن معظم هذه الدول تعاني من عجز حاد ومزمن في ميزانيتها العامة ونقص حاد في الإحتياجات من النقد الاجنبي .

٢- صعوبة تطبيق معظم أحكام التحكيم الضريبي لأن هذه الأحكام تأتي وفقاً لنصوص الاتفاقية دون النظر لاعتبارات الواقع العملي الامر الذي يؤدي الى اثاره نزاع اخر متعلقا بكيفية تطبيق هذا الحكم بعد صدوره .

٣- تشكك معظم الدول النامية في حيده ونزاهة المحكمين خاصة في ظل كون معظم المحكمين الفنيين في مجال الضرائب من الدول المتقدمة وهو ما قد يؤدي بهم للميل نحو تغليب مصالح بلادهم على مصلحة الدول النامية .

٤- كم المنازعات الضريبية التي تسوى أمام القضاء الوطني أو بالطرق الودية الأخرى كبير للغاية ولا يبرر اللجوء للتحكيم الضريبي لحسم هذه المنازعات ، فضلاً عن توافر الآليات المناسبة لدى القضاء الوطني لتنفيذ أحكامه وذلك لا يتوافر في التحكيم الضريبي. وبالإضافة لهذا فإن اللجوء للقضاء الوطني مظهر من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها ، ولا يمكن الإستناد في كل مرة للتحكيم لحسم

<sup>1</sup> Michael Lennard : "Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries", *International Tax Journal* , VOL42, Issue 3, 2014, p. 179.

<sup>2</sup> Martin Hearson : "Is tax treaty arbitration really a bad thing for developing countries?" ,United Nations, October 22, 2013.

المنازعات لأن هناك أمور متعلقة بالنظام العام لا يمكن للدولة أن تسمح بشأنها بالجوء للتحكيم<sup>١</sup>.

ولذا ينادي بعض الفقه<sup>٢</sup> -بحق- بضرورة تبني وسائل أخرى بجوار التحكيم لحسم النزاعات التي تقوم بين المستثمرين والدول النامية كأسلوب الشراكة والتفاوض وإنشاء إدارات للمخاطر داخل الدول النامية بدعم من الدول المتقدمة فضلاً عن الدور الهام الذي يمكن أن تلعبه المنظمات الإقليمية والدولية في دعم الدول النامية.

### المبحث الرابع

#### الآثار الإيجابية والسلبية للتحكيم الضريبي

اللجوء للتحكيم الضريبي من شأنه إحداث العديد من الآثار سواء الإيجابية أم السلبية . وللتعرض لهذا الموضوع فإننا نتعرض أولاً للآثار الإيجابية ثم الآثار السلبية وذلك على النحو التالي :

#### أولاً الآثار الإيجابية للتحكيم الضريبي :

التحكيم الضريبي يحقق العديد من المزايا التي تعود على الدولة والممول ، فضلاً عن المجتمع وذلك على النحو الآتي<sup>٣</sup> :

- ١- قبول الدولة لفكرة التحكيم من شأنه تشجيع عمليات الإستثمار الأجنبي خاصة في ظل إحتياج الدول النامية للأموال لتمويل عمليات التنمية الإقتصادية على أراضيها . وذلك لأن قبول التحكيم يعطى إشارة للخارج بأن الدولة تحترم القانون والإتفاقيات الدولية ، ولا تخشى من اللجوء للتحكيم حال إثارة أى نزاع<sup>٤</sup> .
- ٢- التحكيم الضريبي يجعل الإدارة الضريبية تسعى جاهدة لتطبيق القانون الضريبي أو الإتفاقية الدولية على نحو صحيح وتتجنب الدخول في منازعات مع

<sup>١</sup> Natalia Quinones Cruz: "International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective" Tax notes International , Vol 51 , N.6, August 11, 2008, p.p533-536.

<sup>٢</sup> Michael Lennard : "Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries" , Op.Cit, pp. 185-188.

<sup>٣</sup> ZVi Daniel Altman : " Dispute Resolution under Tax Treaties " , Op.Cit, p.p314-318.

<sup>٤</sup> د. رمضان صديق : " محاضرات في التحكيم الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٢٥

الممول "المستثمر" حتى لا تجبر على اللجوء للتحكيم الذي قد يصدر حكماً في غير صالحها .

٣- التحكيم الضريبي يوفر للدولة الوقت والجهد والمال حيث يتم هذا الأمر عن طريق لجنة أو هيئة تحكيم وتصدر حكم ملزم للأطراف. ولا يقبل الطعن عليه إلا في حالات محددة على سبيل الحصر .

٤- الهيئة التي تشكل لنظر المنازعة الضريبية عادة ما تتسم بالتخصص الفنى والمهني الدقيق . وبالتالي تتمكن من إصدار حكم ملائم لطبيعة المنازعة ومرضى للأطراف ، وهو ما يمكنها من وضع سابقة قضائية لهذا النوع من المنازعات . الأمر الذى يقلل من إمكانية حدوث نزاعات مستقبلية حول ذات الموضوع وهو ما يؤدي إلى إستقرار المراكز القانونية وتحقيق مصلحة الدولة من توفير موارد مالية " الحصيللة الضريبية " .

#### ثانياً الآثار السلبية للتحكيم الضريبي :

على الرغم من المزايا التي يمكن أن يحققها التحكيم الضريبي إلا أنه مع ذلك له العديد من المثالب التي تؤخذ عليه ونوضحها في النقاط التالية :

١- احتمالية تعدد التفسيرات المتعلقة بالنصوص الضريبية : وذلك لأن التحكيم عادة ما يعرض على هيئة يغلب عليها الطابع الفنى وليس الطابع القانونى وهو ما يؤدي إلى غلبة العنصر الواقعى على التفسير الحرفى للنصوص . مما يجعلها تتعدد بتعدد رؤى المفسرون وهو ما قد يختلف مع التفسير القضائى لذات النصوص مما يجعل النص الضريبي يتصف بالغموض والتعقيد ومجافاة العدالة .

٢- لا يمكن صياغة سوابق قضائية من أحكام التحكيم الضريبي وذلك لأن هذا الحكم عادة ما يكون قاصر على أطرافه ولا يتم نشره فى جريدة رسمية أو حفظه فى أماكن تتيح للغير الإطلاع عليه -كما هو الحال فى الأحكام القضائية - مما يؤدي إلى إثارة ذات النزاع بين ممول آخر وذات الإدارة الضريبية وإحتمالية صدور حكم مغاير للحالة الأولى .

٣- فكرة إختيار المحكم الضريبي الدولى المتخصص مرهفة لكل من الدولة أو الممول أو الدولتين المتعاقدين فى إتفاق لمنع الازدواج الضريبي وذلك نظراً لندرة هذا الاختصاص ، فضلاً عن التكاليف الباهظة لهذه العملية وهو ما تعانى منه الدول النامية كما سبق أن أوضحنا .

- ٤- عدم وجود آلية واضحة لكيفية تنفيذ حكم التحكيم خاصة التحكيم الضريبي الدولي في ظل إمكانية تتصل الممول من تنفيذ هذا الحكم إذا ما تمسك بفكرة الغير في التصرفات القانونية .
- ٥- تخوف معظم الدول النامية من اللجوء للتحكيم - للأسباب السابق ذكرها في المبحث السابق - يجعل منه وسيلة غير ناجعة لحل المنازعات الضريبية خاصة في ظل معرفة أن معظم المنازعات الضريبية تتم بين ممولين " مستثمرين أجنب" وبين حكومات دول نامية .
- ٦- إمكانية اللجوء للتحكيم - وخاصة الاجبارى منه - يجعل الدول النامية تحت رحمة المستثمرين ، والذين عادة ما يلوحوا باللجوء للتحكيم الدولي لحسم منازعاتهم مع الدول النامية . الأمر الذى يهدد سيادة هذه الدول على إقليمها وانتقاصاً من دور القضاء الوطنى<sup>1</sup> .
- ٧- إمكانية تتصل المستثمر من الحكم الصادر من التحكيم بحجة أنه من الغير وذلك اذا ما صدر فى غير صالحه وهو الأمر الذى يؤدي إلى إهدار الجهد والوقت ، فضلاً عن الأموال التى أنفقت على هيئة التحكيم لإصدار هذا الحكم .
- ٨- معظم الدول النامية فى وقتنا الراهن تمر بمرحلة تحول إقتصادى الأمر الذى يستدعى إستصدار تشريعات معينة تؤمن لها إيرادات مالية تستخدمها فى عملية التنمية الاقتصادية . ولا شك أن هذا الأمر يثير حفيظة العديد من المستثمرين مما يكون مثاراً للنزاع ، وإتاحة الفرصة فى كل مرة للجوء للتحكيم وإلزام الدولة به من شأنه تهديد عملية التنمية الاقتصادية بل وإفشالها .
- ولذا فخلاصة القول هنا أن التحكيم الضريبي من الموضوعات التى تثير جدلاً واسعاً فى أوساط الدول النامية التى تتخوف دوماً من اللجوء إليه نظراً لما تعانيه من مشاكل إقتصادية وهيكلية ، فضلاً عن ندرة الكوادر التحكيمية لديها . الأمر الذى يجعل التحكيم بالنسبة لها جولة غير مأمونة العواقب.

<sup>1</sup> Ravi Ramamurti: "The Obsolescing 'Bargaining Model'? MNC-Host Developing Country Relations Revisited" , Journal of International Business Studies , Vol. 32, No. 1, 1st Qtr., 2001, p.p23-39.

## الخاتمة

تناول البحث موضوع " جدوى التحكيم في فض المنازعات الضريبية " وحاول أن يلقى الضوء على فكرة التحكيم الضريبي من حيث كونها من الأفكار التي وجدت منذ وقت مبكر في الدول المتقدمة ومع ذلك لم تجد لها صدى في الدول النامية إلا مع بداية الألفية الثالثة ودخول القرن الحادي والعشرين. وأوضح البحث أن التحكيم الضريبي قد يكون داخلياً أو خارجياً ، وأن المنازعات التي تعرض على ذلك التحكيم يختلف نطاقها عن المنازعات الأخرى . والممول لا دخل له في اختيار هيئة التحكيم إذا ما كان دولياً وهو الأمر الذي أدى إلى امكانية اتصاله من أي حكم يصدر ودعا ذلك الأمر معظم الدول بعد ذلك أن تنص في إتفاقياتها على ضرورة مشاركة الممول في إجراءات التحكيم والحصول على موافقة مسبقة منه. وكشف البحث كذلك عن مدى تخوف الدول النامية - وبحق - من فكرة التحكيم الضريبي من حيث كونها جولة غير مأمونة العواقب بالنسبة لها نظراً لما تعانيه من مشاكل هيكلية وندرة في الكوادر المتخصصة في هذه المجالات. واختتم البحث ببيان الآثار الإيجابية المرجوة من التحكيم الضريبي وكذلك الآثار السلبية المترتبة عليه .

### النتائج :

#### هذا وقد توصل البحث لبعض النتائج نوردتها على النحو التالي :

- ١- التحكيم الضريبي نشأ منذ فترة طويلة في الدول المتقدمة كوسيلة لحسم المنازعات الضريبية ومع ذلك تلك الفكرة لم تجد لها صدى في الدول النامية إلا مؤخراً .
- ٢- التحكيم الضريبي ذو طبيعة خاصة ويختلف عن غيره من أنواع التحكيم الأخرى ، إذ يشترط أن ينص عليه المشرع صراحة في القانون الداخلي ويحدد

نطاقه وكيفية تنفيذ حكمه إذا ما كان التحكيم داخلياً أو ينص عليه صراحة في إتفاقية دولية سواء ثنائية أو جماعية كوسيلة لفض المنازعة الضريبية ذات البعد الدولي .

٣- التحكيم الضريبي الداخلي تأخذ به معظم تشريعات الدول المتقدمة كالولايات المتحدة والصين والبرتغال وأستراليا ومع ذلك لا نجد له صدى في الدول النامية إلا فيما ندر كما هو الحال في الكويت وجنوب أفريقيا .

٤- تحبذ المنظمات الدولية وعلى رأسها منظمة التعاون الاقتصادي OECD ومنظمة الأمم المتحدة "UN" النص على التحكيم صراحة في الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية ، وحرصت على النص على ذلك الأمر صراحة في نماذج اتفاقياتها (مادة ٢٥) من نموذج الاتفاقات الضريبية لأنها وسيلة أسرع في حسم المنازعات من فكرة إجراءات الإتفاق المتبادل (MAP) الذي ينص عليه عادة في إتفاقيات منع الإزدواج الضريبي .

٥- التحكيم الضريبي الدولي عادة لا يقرر دوراً للممول في إختيار هيئة التحكيم أو في الإجراءات المتبعة أمامها . الأمر الذي شكك في جدوى هذا التحكيم لأن الممول يعد من الغير بالنسبة لحكم التحكيم ويمكنه تجاهله اذا ما صدر في غير صالحه - ويلجأ للقضاء الوطني- وهو الأمر الذي حدا ببعض الدول أن تنص في إتفاقياتها على ضرورة مشاركة الممول في إجراءات التحكيم أمام الهيئة أو أن تحصل الدولة على موافقة كتابية من الممول صراحة على قبوله اللجوء للتحكيم والتزامه بحكمه كما هو الحال بالنسبة للإتفاقية المصرية الهولندية المبرمة عام ٢٠٠٠.

٦- المشرع المصري يأخذ على إستحياء بفكرة قريبة من التحكيم ولكنها ليست التحكيم المعروف بمعناه العام ونص على التوفيق في قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والمعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ . وهذا النظام يغلب عليه الطابع الإداري في التشكيل وقراراته غير ملزمة ويمكن اللجوء للقضاء وفي أي من هذه الحالات اذا لم يرتض الأطراف بالقرار . ولم يستثن من هذا الأمر إلا نظام التحكيم في قانون الجمارك والذي لايجوز الطعن في قراراته إلا في الحالات المحددة في قانون التحكيم رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ .

٧- لا نجد أى صدى لفكرة التحكيم الضريبي في قانون الضريبة على الدخل المصرى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو تعديلاته بل الأمر موكول للجان الطعن ثم القضاء لحسم هذه المنازعات . وهو الأمر الذى يثير العديد من الإشكاليات منها ببطء التقاضى ، وعدم استقرار المراكز القانونية للممولين ، بل وجعل المستثمر الوطنى فى مرتبة أقل من المستثمر الأجنبى الذى بإمكانه اللجوء للتحكيم الدولى إذا ما وجدت بين دولته ومصر إتفاقية لمنع الإزدواج الضريبي أو إتفاقية حماية وضمانات الإستثمار تنص على إمكانية اللجوء للتحكيم لفض المنازعات.

٨- تتخوف معظم الدول النامية من اللجوء للتحكيم الضريبي نظراً لما تعانیه من مشاكل هيكلية ، وندرة فى التخصصات الفنية ، وعدم وجود آلية واضحة لتنفيذ أحكام التحكيم على أراضيها ، وتشككها فى حيده ونزاهة هيئات التحكيم التى عادة ما تصدر أحكاماً لا تصب فى مصالح هذه الدول وأهدافها التتموية.

٩- التحكيم الضريبي له العديد من المزايا كسرعة الفصل فى المنازعات ، وإمكانية توفير الوقت والجهد ، وتقادى ببطء درجات التقاضى ، فضلاً عن كونه وسيلة هامة لجذب الاستثمارات الأجنبية للدول النامية ومع ذلك فعيوب التحكيم الضريبي متعددة لإحتمالية تعدد التفسيرات المتعلقة بالنصوص الضريبية ، فضلاً عن عدم إمكانية صياغة سوابق قضائية فى هذا الشأن ، وصعوبة إختيار المحكم نظراً لندرة التخصص وارتفاع التكلفة وهو الأمر الذى يزداد فى الدول النامية وهذا الامر يشكك فى جدوى التحكيم فى فض المنازعات الضريبية بالنسبة لتلك الدول.

### التوصيات :

#### يوصي الباحث بما يأتى :

١- أن تعمل الدول النامية جاهدة على إنشاء معاهد ضريبية متخصصة تتولى دراسة المشكلات الضريبة المحلية والدولية "كالإزدواج الضريبي ، التهرب الضريبي ، والتخطيط الضريبي " وكيفية مواجهة هذه المشكلات ، وإعداد الكوادر الفنية المتخصصة والتي يمكن أن تمثل هذه الدول فى هيئات التحكيم الدولية . على أن تكون هذه المعاهد الضريبية تابعة للجامعات الحكومية وتحت إشرافها ورقابتها .

٢- أن يتم تعديل نظام التوفيق الحالى الموجود فى قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والمعدل بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ لأن هذا النظام

المنصوص عليه أقرب ما يكون إلى كونه لجان إدارية وليست هيئات للتحكيم أو التوفيق ، فضلاً عن أن قراراتها غير ملزمة للأطراف التي يمكنها تجاهل قراراتها واللجوء للقضاء . وهو ما يجعل هذه الوسائل أدوات لإطالة أمد النزاع دون حل حقيقي ، ويتم الاستعاضة عنها بنظام تحكيم إختياري تتولى فيه الإدارة الضريبية إختيار محكم والممول صاحب المنازعة إختيار محكم وكلا المحكمين إختيار العضو الثالث في هيئة التحكيم . وتكون قراراتها ملزمة لكافة الأطراف . ولا يجوز الطعن على حكم التحكيم الصادر منها إلا في الحالات المنصوص عليها صراحة في قانون التحكيم رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ .

٣- أن يتم استحداث مادة جديدة في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لكى تقرر صراحة إمكانية اللجوء للتحكيم الإختياري إذا أبدى الممول رغبته في ذلك ، وعلى مصلحة الضرائب أن تجيبه لطلبه متى تجاوزت قيمة المنازعة المليون جنيه. ويتم تشكيل هذه الهيئة من ثلاثة أعضاء :عضو إختاره الممول وعضو تختاره مصلحة الضرائب ويقوم هذان العضوان بإختيار العضو الثالث في الهيئة. وتصدر قراراتها بالأغلبية ويكون حكمها نهائي وملزم ويحوز قوة الأمر المقضى ولا يجوز الطعن عليه إلا في الحالات الاستثنائية المنصوص عليها في قانون التحكيم رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ .

وذلك الاقتراح رغبة في مساواة الممول الوطنى بالممول الأجنبي ، وأيضاً من شأنه تشجيع الإستثمارات المحلية والأجنبية للقدوم إلى مصر خاصة في ظل إحتياجات الدولة التنموية للقيام بالعديد من المشروعات بما يسهم في نمو الحصيلة الضريبية وأيضاً خدمة عملية التنمية الاقتصادية.

٤- أن تحرص جمهورية مصر العربية على النص صراحة في إتفاقياتها لمنع الازدواج الضريبي -إذا ما قررت اللجوء للتحكيم- على ضرورة الحصول على موافقة الممول صراحة على اللجوء للتحكيم والإلتزام بما ينتهى إليه وذلك لتفادى المشكلات العملية التي يمكن أن تترتب على عدم موافقة الممول .

## قائمة بأهم المراجع

## أولاً المراجع العربية:

## أ. الكتب والمراجع العامة:

- د. أبوزيد رضوان : " الأسس العامة للتحكيم التجاري الدولي " ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨١ .
- د. أحمد أبو الوفا : " التحكيم الإختياري والإجباري : " ، الطبعة الخامسة ، منشأة المعارف الإسكندرية ، ١٩٨٨ .
- د. أحمد عبدالكريم سلامة : " قانون التحكيم التجاري الدولي والداخلي " ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٤ دار النهضة العربية.
- د. حسين المصري : " التحكيم التجاري " ، دار الكتب القانونية ، المحلة ، ٢٠٠٦ .
- د. حفيظة حداد : " النظرية العامة للتحكيم التجارة الدولي " ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٤ ، بيروت.

د.رمضان صديق : -"إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية - دراسة مقارنة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦ .

- "محاضرات فى التحكيم الضريبي" ، محاضرات أقيمت على طلاب دبلوم الدراسات العليا فى التحكيم ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٤ .

د. سيد أحمد محمود : " مفهوم التحكيم وفقا لقانون المرافعات " ، الطبعة الثانية ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٠ .

## ب. الرسائل والأبحاث:

د.محمد صالح على الهوارى : " التحكيم فى المعاملات المصرفية " ، رسالة دكتوراة مقدمة لكلية الحقوق جامعة عين شمس ، ١٤٣١هـ - ٢٠١٠م

د.محمد علي عوض الحرازي : " المنازعات الضريبية ووسائل إنائها في التشريعات الضريبية المقارنة " ، رسالة دكتوراة مقدمة لكلية الحقوق جامعة حلوان ، القاهرة ، ٢٠١١م - ١٤٣٢هـ .

د. وجدى راغب : " هل التحكيم نوع من القضاء؟! " ، مجلة الحقوق الكويتية ، العدد ١ ، ٢ مارس - يونيو ١٩٩٣ ، السنة ١٧ .

### ج. الأحكام القضائية:

- حكم المحكمة الدستورية فى الدعوى ٢٠/١٥٠ ق بتاريخ ٢٠٠٢/١/١٣ ، الجريدة الرسمية ، العدد (٤) تابع فى ٢٠٠٢/١/٢٤ .
  - حكم المحكمة الدستورية فى الدعوى رقم ١٥/١٣ ق بتاريخ ١٩٩٤/١٢/١٧ ، الجريدة الرسمية ، ديسمبر ١٩٩٤ .
  - حكم النقض فى الطعن رقم ٥٣٧ لسنة ٧٣ ق ، جلسة ٢٠١٤/٣/٢٥ .
  - الطعن رقم ١٩٤ لسنة ٣٧ ق ، جلسة ١٩٧٢/٢/١٥ .
  - الطعن رقم ٥٢ لسنة ٦٠ ق ، جلسة ١٩٩٤/٢/٢٧ .
- ثانياً المراجع الأجنبية:

### أ- الكتب والمراجع العامة:

- Adrian F. Rodriguez: " International arbitration claims against domestic tax measures deemed expropriatory or unfair and the inequitable " BID-INTAL, 2006 .
- Emmanuel Gaillard : " Tax Disputes between states and foreign Investor , NYLS ,1997.
- Hans van Egdome : " International dispute resolution and avoidance of double taxation" , Ministerie Van Financien , Netherlands.
- Frank Strobel: " International Tax Arbitrage Tax Evasion and Interest Parity Conditions", Department of Economics, University of Birmingham , 2001.
- Jingzhou Tao : " Arbitration Law and Practice in China" , 3<sup>RD</sup> EDITION , kluwer law International , 2012.

- 
- Jean-François Poudret and Sébastien Besson: " Comparative Law of International Arbitration" , Sweet and Maxwell Ltd , 2007.
  
  - Mario Zuger : "Arbitration Under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law" , IBFD Publications BV, Netherlands, 2001.
  
  - OECD :
    - \* " Improving the resolution of tax treaty disputes " report adopted by the committee of fiscal Affairs on 30 January 2001
    - \* "Model Tax convention on income and on capital" , 10 August , 2012.
    - \* "White paper on Transfer Pricing Documentation " , Working party No.6 of the Committee on Fiscal Affairs , 13 September, 2013.
  
  - Paul Hopkins : "International Enforcement of Foreign Judgments" , International Business Law Consortium , York Hill Law Publishing.
  
  - PLMJ: "tax arbitration in Portugal", July 2011 , available at: [http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2011/Junho/TAX\\_ARBITRATION\\_IN\\_PORTUGAL.pdf](http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2011/Junho/TAX_ARBITRATION_IN_PORTUGAL.pdf)
  
  - Richard H. Weise: " Representing the Corporation: Strategies for Legal Counsel" , Aspen Publishers Online , 1995.
  
  - "Tax Planning for Expatriates in China", first Edition , Kluwer Law International, 2000.
  
  - UN:

- 
- \* United Nations Model Double Taxation Convention , Department of Economic & Social Affairs, New York, 2011.
  - \* Report by the subcommittee on Dispute Resolution Arbitration as an additional Mechanism to improve the mutual agreement procedure , 2010 .
  - William H . Hoffman and others : " West Federal Taxation : Individual Income Taxes ," Thomson south western , 2007 , U.S.A.
  - William W. Park : " Arbitrability and Tax" , kluwer law International, 2009.
  - Yithac Hadari : "Compulsory Arbitration In International Transfer Pricing and other Double Taxation Disputes ", Article in ""Tax Law and the Mediterranean Area" , tax paper version , Edit by Joseph Edrey and Marco Gregg, 2009.
  - Zvi Daniel Altman:" Dispute Resolution Under Tax Treaties", IBFD, 2005.

ب- الأبحاث والمقالات والدوريات:

- 
- Allison Christians : " sovereignty , taxation and social contract " legal studies research paper , no 1063 , august 2008
  - Chloe Burnett : "International Arbitration" , Australian Review, Vol. 36, No. 3, 2007.
  - 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
  - Marcus Desax : " Tax Treaty Agreement" , International Taxation, VOL.6 ,March ,2012.
  - Martin Hearson : " Is tax treaty arbitration really a bad thing for developing countries?" ,United Nations, October 22, 2013.
  - Michael Lennard : "Transfer Pricing Arbitration as an Option for Developing Countries" , , 42 International Tax Journal, Issue 3, 2014.
  - Natalia Quinones Cruz:"International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective" Tax notes International , Vol 51 , N.6, August 11, 2008.

- R. JAI KRISHNA:" Nokia Seeks International Arbitration in India Tax Dispute" , The wall street journal , May 14, 2014
- "OECD may add Arbitration provision to model treaty's MAP commentary " , BNA Tax Report , march , 2004.
- Ravi Ramamurti:"The Obsolescing 'Bargaining Model'? MNC-Host Developing Country Relations Revisited" ,Journal of International Business Studies , Vol. 32, No. 1, 1st Qtr., 2001..
- Richard Sansing: "Voluntry Binding Arbitration as an Alternative to Tax Court Litigation" , National Tax Journal, Vol50.No2, June 1997.
- Supplement to Official Gazette No.3 dated 8th January, 2007.
- William W. Park : "Finality and Fairness in Tax Arbitration" , Journal of International Arbitration, Issue 2, 1994.

### ج- المعاهدات الدولية:

- canada- us treaty 1980, Protocol Amending the Convention Between Canada and the United States of America, September 21, 2007.
- The India- Finland Bilateral Investment Promotion and Protection Agreement (BIPA) , Date of

Agreement 7th November 2002, Date of Enforcement 9th April 2003 .

- Mandatory Tax Treaty Arbitration – Internal Revenue Service, IRS, US.
- UK/SOUTH AFRICA DOUBLE TAXATION CONVENTION SIGNED 4 JULY 2002.
- UK/RUSSIA DOUBLE TAXATION CONVENTION, SIGNED 15 FEBRUARY 1994, Entered into force 18 April 1997.
- "New US – Japan tax treaty protocol to introduce mandatory arbitration" , 30 January ,2013 available at: [http://www.pwc.com/en\\_GX/gx/tax/new\\_sletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-us-japan-treaty.pdf](http://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/new_sletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-us-japan-treaty.pdf)
- The U.S–Ecuador Bilateral Investment Treaty , Signed August 27, 1993; Entered into Force May 11, 1997.

د.مواقع الإنترنت:

- <http://www.irs.gov>
- <http://www.eurofast.eu>.
- <http://www.treasury.gov.au>
- <http://www.pwc.com>.
- <http://www.plmj.com>
- [www.adr.org](http://www.adr.org)
- <http://www.businessdictionary.com/definition/arbitration.html>.