

## إجراء التحكيم كآلية استثنائية لفض النزاعات الجبائية الدولية الناشئة عن تطبيق أحكام اتفاقيات منع الازدواج الضريبي

The arbitration procedure as an exceptional mechanism for settling the international taxations disputes, arising from the provisions application of double taxation prevention agreements

L'arbitrage comme mécanisme exceptionnel pour résoudre les litiges fiscaux internationaux découlant de l'application des dispositions des conventions d'éviter la double imposition

بن حمدوش كريمة<sup>1</sup>\*

تاريخ النشر: 2022/03/10

تاريخ القبول: 2021/05/16

تاريخ الإرسال: 2021/03/03

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض إحدى أهم الضمانات التكميلية التي تضمن التطبيق الفعال لأحكام الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي، والمتمثلة في إجراء التحكيم الذي أنشأته المنظمات الدولية بغرض حل النزاعات التي تنور عند تطبيق أو التفسير الخاطئ لتلك الاتفاقيات. أين يستفيد المكلف بالضريبة من هذا الإجراء ضمن حالات معينة وفي ظل قواعد إجرائية مفصلة. قمنا بوصفها وتحليلها لنستنتج في الأخير أن هاذ النوع من التحكيم هو تحكيم استثنائي وبدليل إضافي لحل المنازعات الجبائية الدولية، يتطلب تطبيقه اللجوء أولاً إلى إجراء آخر هو الاتفاق المتبادل. وعلى الرغم من الدور الذي يلعبه هذا الإجراء إلا أن العديد من الدول ومن بينها الجزائر تستبعد إدراجها ضمن نصوص اتفاقياتها الجبائية، مما يستوجب عليها إعادة التفكير في موقفها هذا، ومحاوله مواكبة التطورات الدولية التي يعرفها مجال الجبائي الدولية.

الكلمات المفتاحية: اتفاقيات جبائية؛ ازدواج ضريبي؛ الاتفاق متبادل؛ تحكيم جبائي.

### Abstract :

This study aims to review one of the most important complementary guarantees, that ensure the effective implementation of the taxation agreements' provisions to prevent double taxation, which represented in the arbitration procedure established by international organizations for the purpose of resolving disputes that arise upon the application or the misinterpretation to those agreements. Where does the taxpayer benefit from this procedure within certain cases and under detailed procedura . We have described and analyzed it, to conclude finally that this type of arbitration is an exceptional arbitration and an additional alternative for resolving international taxation disputes. Its application requires first the resorting of another procedure which is mutual agreement, inspite of the role played by this procedure, many countries including Algeria, exclude its inclusion in

\*المؤلف المراسل

<sup>1</sup>Benhamdouche karima, doctoral student in the university of Oran 02 Mohamed Ben Ahmed , laboratory Investment and Sustainable Development , Algeria, (benhamdouchek@ gmail.com)

their taxation agreements texts. Which requires it to rethink about its position ،and try to keep up the international developments known in the field of taxation.

**Keywords** Tax treaty; Double taxation; amicable procedure; Tax arbitration.

**Résumé :**

Cette étude vise l'une des garanties complémentaires qui garantissent la bonne application des conventions fiscales d'éviter la double imposition; c'est la procédure d'arbitrage créer par les organisations internationales aux fins de résoudre les litiges résultent de l'application ou mal interprétation de ces accords. Où le contribuable bénéficie-t-il de cette arbitrage selon des règles procédurales. Nous l'avons décrit et analysé pour conclure à la fin que ce type d'arbitrage est exceptionnel et alternative supplémentaire à la résolution des litiges fiscaux internationaux, dont l'application nécessite en premier lieu le recours à l'accord amiable. mais Malgré le rôle que joue cette procédure, de nombreux pays, dont l'Algérie, excluent son inclusion dans les textes de leurs conventions fiscales. ce qui les oblige à repenser leur position, et à essayer de suivre les évolutions internationales connues dans la fiscalité internationale.

**Mots clés :** convention fiscale ; double imposition ; procédure amiable ; arbitrage fiscal.

المقدمة

تعتبر الجباية من بين المجالات التي تعرف اهتماما واسعا من طرف الدول، ذلك أنها من بين أهم مصادر التمويل التي تعتمد عليها. حيث توليها السلطات المختصة عناية فائقة من خلال حرصها على تحديث تشريعاتها التي تتناولها ومراجعتها بشكل دوري. وعلى الرغم من هذا الاهتمام إلا أن هذا المجال يعرف عدة مشاكل على المستوى الدولي، من بينها مشكلة الازدواج الضريبي التي تنشأ عند دفع الضريبة نفسها مرتين من طرف نفس الشخص وفي نفس المدة وعلى نفس الوعاء ضريبي. حيث هذه المشكلة تثقل عاتق المكلفين بالضريبة كونها تزيد عليهم الأعباء الجبائية وهو ما يؤثر سلبا على سير حركة الأموال بين الحدود ونجاح الاستثمارات الدولية. هذا ما دفع المنظمات الدولية لمحاولة البحث عن حلول لهذه الظاهرة، أين تجسد ذلك في طرح اتفاقيات نموذجية على رأسها نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وكذا نموذج هيئة الأمم المتحدة، واللذان يتضمنان تقنيات وأساليب تنفادي بها الدول ظاهرة الازدواج الضريبي قبل حدوثها. وقد اعتمدت اغلب الاتفاقيات الجبائية المبرمة بين الدول على أحكام الاتفاقيات النموذجية بشكل كبير نظرا للحلول الفعالة التي توفرها تلك الأحكام. من بين هذه الحلول نجد قيامها بتوحيد بعض المفاهيم الجبائية من أجل تفادي اللبس واختلاف تفسير المصطلحات، إضافة إلى تبني معايير دولية للإخضاع الضريبي تتمثل أساسا في معيار الإقامة، معيار المنشأة الدائمة، ومعيار القاعدة الثابتة. وكذا الاعتماد على قواعد تقسيم الحق في فرض الضريبة بين دولة المصدر ودولة الإقامة، وتكاملتها بتقنيتي الإعفاء والخصم الضريبي.

غير أن تطبيق هذه القواعد على ارض الواقع قد ينشأ عنه نزاعات كثيرة. يتم إثارتها إما من طرف الإدارة الجبائية نتيجة لعدم التزام المكلف بالضريبة بالأحكام القانونية، أو من طرف المكلف بالضريبة الذي يرفض نوعاً من القرارات أو الممارسات التي تقوم بها الإدارة الجبائية أثناء أداء وظيفتها تجاهه. فزيادة على ما سبق من القواعد تضمنت هذه الاتفاقيات أحكاماً تكميلية تعتبر بمثابة ضمانات للإدارة الجبائية من ناحية، وللمكلف بالضريبة من ناحية أخرى. ومن بين هذه الضمانات نجد طرق حل النزاعات الناشئة عن تطبيق أو تفسير نصوص هذه الاتفاقيات. أين اقترحت المنظمات الدولية في الاتفاقيات النموذجية أن يتم حل تلك النزاعات عن طريق اللجوء إلى إجراء الاتفاق المتبادل (procédure amiable)، ليليه فيما بعد إجراء التحكيم والذي نظمته مجموعة من الأحكام والقواعد.

حيث تدور إشكالية هذا الموضوع حول طبيعة هذا التحكيم الذي تضمنته الاتفاقيات الجبائية؟ وكيف يمكن تكييفه؟ وما هي أهم مجالات تطبيقه؟

### فرضيات الدراسة

تدفعنا التساؤلات المطروحة سابقاً إلى طرح بعض الفرضيات التي قد تجيب عنها، والتي يمكن تلخيصها كالآتي:

- هناك آليات خاصة لفض النزاعات الجبائية على المستوى الدولي أبرزها إجراء الاتفاق المتبادل والتحكيم
- يرتبط إجراء الاتفاق المتبادل بإجراء التحكيم ارتباطاً وثيقاً
- يشكل التحكيم ضماناً تكميلياً لتطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي.
- إجراء التحكيم في الاتفاقيات الجبائية هو إجراء إضافي

### أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تناوله، والمتعلق بالتحكيم كآلية لتسوية النزاعات الجبائية الدولية. حيث يشكل هذا الأخير موضوعاً جديداً نوعاً ما كما أنه حديث الساعة بالنسبة للمتمرسين في ميدان الجبائية الدولية، وعلى رأسهم المنظمات الدولية، وبالأخص منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، مجموعة العشرين، وكذا هيئة الأمم المتحدة. حيث تسعى الدول عند إدراج مثل هذا الإجراء في اتفاقياتها الجبائية إلى النهوض باقتصادها الوطني، وذلك من خلال تشجيع الاستثمارات الأجنبية وجذبها إليها، بحيث لا يمكن أن يتحقق ذلك إلا من خلال توفير بيئة استثمارية مناسبة تتضمن إقرار المزيد من الضمانات الكافية للمستثمرين الأجانب والتي يعتبر إجراء التحكيم من أهمها.

## أهداف الدراسة

الهدف من دراسة هذا الموضوع هو استعراض الدور الذي يلعبه إجراء التحكيم كآلية لتسوية النزاعات الجبائية الدولية، وهذا من خلال شرح القواعد والأحكام التي تنظمه، وكذا إبراز أهم المبادئ التي يقوم عليها بشكل يميزه عن باقي طرق حل النزاعات.

## المنهج المتبع

سنعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي للموضوع، مع استنتاج أهم العناصر المحيطة بالموضوع. ولهذا من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية، توجب علينا تقسيم هذه الدراسة إلى قسمين رئيسيين، حيث يتناول الجزء الأول آليات فض النزاعات الجبائية على المستوى الدولي، أما الجزء الثاني فقد تناول الإطار القانوني لآلية التحكيم التي تضمنتها الاتفاقيات الجبائية الدولية.

## 1-آليات فض المنازعات الجبائية على المستوى الدولي

تتنوع طرق حل المنازعات الجبائية بحسب طبيعة النزاع ومكان تحققه، فقد ينشأ النزاع داخل إقليم الدولة بين المكلف بالضريبة الذي يعتبر مواطناً وبين الإدارة الجبائية لدولته، هنا نكون أمام نزاع داخلي يتطلب تطبيق أحكام القانون الجبائي الداخلي، وتطبق عليه طرق فض النزاعات الداخلية أهمها عرض القضية على الجهات القضائية المختصة. أما في الحالة التي تضم أكثر من إدارة جبائية تنتمي لدول مختلفة مع المكلف بالضريبة نفسه فإننا نكون أمام نزاع جبائي دولي. ويتعلق الأمر هنا على الأخص بتطبيق نصوص الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي يكون موضوعها منع حدوث مشكلة الازدواج الضريبي

وما تجدر الإشارة إليه أن معظم القوانين الجبائية للدول أصبحت أكثر انفتاحاً من أجل تبني الطرق البديلة لحل المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. وذلك سعياً منها لتخفيض عدد القضايا المطروحة أمام الجهات القضائية التي تتميز بطول الإجراءات، إضافة إلى رغبتها في تهدئة العلاقات بين أطراف النزاع واسترجاع ثقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية. وهو ما يفسر اهتمامها باللجوء أكثر إلى أسلوب الوساطة وكذا توفيق الآراء، حيث تجد هاتين الطريقتين مكانة مهمة في التشريعات الجبائية. وهو مالا ينطبق على التحكيم.

فالظاهر حالياً أن الدول لا تزال متخوفة ومترددة نوعاً ما في الاعتراف بالتحكيم وتطبيقه على نزاعاتها الجبائية. ولعل السبب وراء ذلك يستند إلى تبني مبادئ سيادية متشددة، فمن المنطق أن كل من مصطلح "التحكيم" ومصطلح "الضرائب" يميلان في طبيعتهما مفهوماً متناقضين، حيث يشكل التحكيم المؤسسة التي من خلالها يقوم طرف ثالث بتسوية النزاع بين طرفين أو أكثر من خلال ممارسة المهمة القضائية الموكلة إليه من قبلهم. في حين يستند نظام الضرائب إلى الطبيعة

السيادية لسلطة جباية الضرائب. فكيف يمكن إذا أن نتصور ربط المسائل المتعلقة بسيادة الدولة بالتحكيم؟ (Ahmed, 2017, pp. 347-348) سيما إذا تعلق الأمر بالنزاعات التي تنشأ على المستوى الدولي نتيجة تطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية على مكلف بالضريبة ينتمي إلى ولايتين قضائيتين مختلفتين. وذلك بهدف منع مشكلة الازدواج الضريبي الدولي. فالتطبيق أو التفسير الخاطئ لهذه الاتفاقيات، قد ينشأ عنه نزاع دولي بين الأطراف. وهو ما يستدعي اللجوء إلى طرق حل النزاعات الجبائية المقررة دولياً، ومن بينها طبعاً إجراء التحكيم الذي تضمنته نصوص هذه الاتفاقيات الجبائية الدولية. فهل حقاً يشكل هذا النوع من الإجراءات لتسوية المنازعات مساساً لمبدأ السيادة الذي تتمتع به الدول؟ للإجابة على هذا السؤال يجب علينا في هذا أولاً التعرف على آليات فض المنازعات الجبائية الدولية على الأخص إجراء الاتفاق المتبادل، ومن ثم تحديد علاقتها بإجراء التحكيم الذي تضمنته الاتفاقيات الجبائية.

### 1-1- إجراء الاتفاق المتبادل كوسيلة لفض النزاعات التي تثور عند تطبيق أو تفسير الاتفاقيات الجبائية

تضمن نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أحكاماً خاصة بإنهاء الضرائب التي لا تتماشى مع الاتفاقية في حالات معينة، حيث يمكن للمكلفين في مثل تلك الحالات التقاضي لدى محكمة الضرائب إما مباشرة أو عند رفض اعتراضاتهم من قبل السلطات الضريبية. فحين تنشأ الضرائب التي لا تتوافق مع الاتفاقية عن التطبيق الخاطئ للاتفاقية من قبل الدولتين فالمكلفون ملزمون عندئذ بالتقاضي في كل دولة مع كل ما ينطوي عليه مثل هذا من السلبات والشكوك ولذا، فإن الفقرة 01 من المادة 25 لنموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية توفر للمكلفين المتضررين دون حرمانهم من التدابير القانونية العادية المتاحة، ما يسمى بإجراء الاتفاق المتبادل لأنه يهدف في المرحلة الثانية منه، إلى حل النزاع على أساس متفق عليه، بدءاً بتقديم الاعتراض وانتهاءً بالقرار المتخذ بخصوصه من قبل السلطة المختصة بهذا الشأن. (الاقتصادية، 2016، صفحة 326) حيث يشكل هذا الإجراء طريقة طعن غير قضائية تسمح للمكلف بالضريبة باللجوء إلى دولة إقامته قصد طلب القيام بدراسة وضعيته الجبائية والتحاوور مع الدولة المتعاقدة الأخرى أي دولة المصدر، قصد حل المشكلة بطريقة ودية ودونما اللجوء إلى المحاكم. (ابراهيم، 2006، صفحة 86)

و حسب ما تنص عليه أحكام الاتفاقيات النموذجية، في المادة 25 منها فإنه يمكننا اللجوء إلى تفعيل هذا الإجراء في حالات معينة، حددتها كالاتي:

- تسوية المشكلات المتعلقة بتفسير الاتفاقية أو تطبيقها

- إيجاد حل لحالات الازدواج الضريبي

- تسوية وضع المكلفين بالضريبة الخاضعين للضرائب على نحو لا يتفق مع أحكام الاتفاقية. (الاقتصادية، 2016)

أما فيما يخص القضايا التي لا يمكن أن يشملها تطبيق الاتفاق المتبادل، فتذكر منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

في تعليقاتها على المادة 25 من النموذج، الحالات الآتية:

- طلبات الاعتراض الناتجة عن إساءة استغلال حكم الاتفاق المتبادل
- طلبات الاعتراض الخاصة بالأحكام والقرارات الخاضعة لأحكام الدستور، كمنح المكلف إعفاء أمراً مخالفاً لحكم قضائي نهائي على السلطة الضريبية الامتثال له بموجب دستور تلك الدولة.
- طلبات الاعتراض المتعلقة بمحالات تغير الظروف القانونية التي كان يعرفها آنذاك القانون المحلي أثناء التفاوض.
- و يتم تنفيذ إجراء الاتفاق المتبادل ضمن مراحل بدءاً من تقديم طلب الاعتراض من طرف المكلف بالضريبة إلى غاية تنفيذ قرار الاتفاق المتبادل. فلا يشترط عند تقديم الطلب استنفاد طرق الطعن الداخلية. غير أنه يشترط كمبدأ أن يعرض الطلب على السلطة المختصة في دولة إقامة المكلف، ويجب تقديمها على هذا النحو خلال ثلاث (03) سنوات من تاريخ التبليغ بالإجراء الذي تنشأ عنه الضريبة التي لا تتوافق مع الاتفاقية، ولا تضع الاتفاقية أية قواعد خاصة بخصوص شكل الاعتراض، حيث يجوز للسلطات المختصة أن تحدد ما تراه مناسباً من إجراءات خاصة، وإذا لم يحدد أي إجراء خاص، جاز تقديم الاعتراضات كما تقدم الاعتراضات المتعلقة بالضرائب إلى السلطات الجبائية في الدولة المعنية.
- (الاقتصادية، 2016، صفحة 328)

ومن ثم تقوم السلطات المختصة بعد تقديم الطلب بتطبيق الإجراء الودي على مرحلتين، مرحلة داخلية تشمل معالجة الطلب، دراسة الحالة أو الوضعية التي يتواجد فيها المكلف بالضريبة من حيث المضمون والشكل والتحقق من تأسيس طلبه، لتأتي فيما بعد المرحلة الدولية أين يتم تبادل الآراء ووجهات النظر شفهيًا وكتابياً، أو من خلال عقد اجتماعات تحضرها لجان ممثلة للدولتين المتعاقبتين. (علي، 2018، صفحة 241)

وبعد انتهاء السلطات المختصة للدول المتعاقدة من دراسة القضية نكون أمام احتمالين إما التوصل إلى اتفاق مشترك وبالتالي حل القضية وإغلاقها نهائياً، أو على العكس من ذلك أين يتعذر الوصول إلى حل جذري وهنا يمكن أن نتساءل إذا ما كان ينبغي أن يخضع إجراء التشاور للالتزام بالتوصل إلى اتفاق أم لا؟ وهل يلعب التحكيم هنا دوراً في حل هذا النزاع العالق؟

## 1-2- استخدام الآليات الأخرى المكتملة لتسوية النزاعات الجبائية (الوساطة وتقارير الخبراء)

يمكن تطبيق آليات أخرى لتسوية النزاعات حسب الحالة ضمن إجراء الاتفاق المتبادل، والمتمثلة في الوساطة التي يقوم بها شخص وسيط لتوضيح الخلاف حول الوقائع النسبية لمواقف السلطتين المختصتين، من خلال استماعه للأطراف وشرح مواقفهم. كما يمكن أن تحال القضية إلى خبير يقتصر تكليفه على تحديد الوقائع المطلوبة. ليخرج بنتائج واقعية تقدم بعد ذلك إلى المحكمة. وخلافاً لآلية تسوية النزاعات عن طريق التحكيم، فإجراءات الوساطة والخبرة ليست ملزمة للأطراف

غير أنها تساعد مع ذلك في السماح لهم بالتوصل إلى قرار قبل إحالة القضية إلى التحكيم بموجب تلك الفقرة. (الاقتصادية، 2016، صفحة 343)

### 1-3- التحكيم الجبائي الدولي كوسيلة لتسوية النزاعات الجبائية

يمكن تقسيم التحكيم الجبائي إلى نوعين، تحكيم داخلي وتحكيم دولي ولكل نوع منهما خصوصياته وأحكامه. فالتحكيم الداخلي هو ما يتم داخل نفوذ الدولة وحدودها الجغرافية والقانونية وفق سيادتها وسياساتها الضريبية. أما التحكيم الدولي فهو ذلك التحكيم الذي تلجأ له الدول فيما بينها تبعاً للاتفاقيات الثنائية لفض المنازعات المتعلقة بمشكلة الازدواج الضريبي فيما بينها. (الفوركي، 2020، صفحة 22) فالتحكيم الذي يهمننا في هذه الدراسة هو التحكيم الدولي وفقاً لأحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية.

### 1-3-1- نشأة قواعد التحكيم الجبائي الدولي

ظهر التحكيم مؤخرًا كوسيلة لحل المشكلات المتعلقة بالازدواج الضريبي، حيث تعود أولى المعاهدات الضريبية الدولية التي تربط بين مفهوم الضرائب ومفهوم التحكيم إلى نهاية الثمانينيات، ولا سيما تلك التي الاتفاقيات التي أبرمتها ألمانيا مع السويد والنمسا أو حتى الولايات المتحدة. وفي عام 1990، تم اعتماد اتفاقية تحكيم الاتحاد الأوروبي بشأن أسعار التحويل، من أجل حل النزاعات المتعلقة بالازدواج الضريبي الذي يؤثر على الشركات الموجودة في الدول الأعضاء المختلفة. ومنذ هذه المظاهر الأولى تضمنت الاتفاقيات الجبائية فقرات محددة تهدف إما إلى تفضيل شكل معين من التحكيم مثل "تحكيم البيسبول" أو تعيين محكمة مختصة. وقد لعبت المنظمات الدولية دوراً هاماً في تطوير طورت آليات التحكيم. حيث أنشأت منظمة التجارة العالمية (OMC) في عام 1995 آلية تحكيم محددة تنطبق على المسائل الضريبية. وكان لا بد من الانتظار حتى سنة 2008 و2011 على التوالي لتقوم كل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومنظمة الأمم المتحدة بوضع إجراءات تحكيم ودية في المادة 25 من الاتفاقية النموذجية الخاصة بهم. (Ahmed, 2017, p. 348)

و لكن حالياً في العديد من الدول لا يزال التحكيم كوسيلة لحل مشاكل الازدواج الضريبي في مرحلة مبكرة من تطوره، فالعديد من الاتفاقيات الجبائية الثنائية لا تزال لا تنص على اللجوء إلى التحكيم. كما أن معظم الدول لم تتعرف بعد لا على مبدأ التحكيم، ولا على طريقه ولا سيما الإجرائية. بعكس البعض منها ولا سيما الولايات المتحدة والدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، التي قد اكتسبت بالفعل بعض الخبرة في هذا الشأن. وكذا فرنسا التي هي الآن طرف في أربع اتفاقيات ضريبية ثنائية تنص على شرط التحكيم الإلزامي والملزم، على التوالي مع ألمانيا والمملكة المتحدة وسويسرا والولايات المتحدة، بالإضافة إلى اتفاقية التحكيم الأوروبية. (Gutmann, 2017, p. 396)

لتحل فيما بعد الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح BEPS، وتحاول من جديد بعث قواعد التحكيم الجبائي الدولي وتحسيده على أرض الواقع. حيث أدى الإجراء 14 من برنامج بيس إلى تبني مجموعة

من الأحكام المتعلقة بالتحكيم و تحسين حل النزاعات الضريبية. والتي تشكل تقدما كبيرا في هذا المجال (Delauny, 2017, p. 390) فقد أدى تبني هذه القواعد إلى مراجعة القواعد الإجرائية للتحكيم الضريبي الدولي في نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2017. (Gutmann, 2017, p. 396).

### 1-4-2- ارتباط التحكيم الجبائي الدولي بإجراء الاتفاق المتبادل

تؤكد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أن عملية التحكيم المنصوص عليها في الفقرة الخامسة (05) من المادة 25 هي خيار بديل أو إضافي، فإذا توصلت السلطات المختصة إلى اتفاق مشترك لا يترك أية قضايا عالقة فيما يتعلق بتطبيق الاتفاقية، فليس هناك داع إلى عرض القضية على التحكيم حتى ولو لم يقتنع الشخص الذي قدم طلب الاتفاق المتبادل بأن ذلك الاتفاق الذي توصلت إليه السلطات المختصة يقدم حلا صحيحا للحالة. ولذا تمثل هذه الفقرة إضافة إلى إجراء الاتفاق المتبادل، حيث تعمل على زيادة فعالية هذا الإجراء بضمان إمكانية حل القضايا العالقة. (الاقتصادية، 2016، صفحة 338) ففي بعض النزاعات وبعد تقديم طلب إجراء الاتفاق المتبادل من طرف المكلف بالضريبة، قد يتعذر على السلطات المختصة التوصل إلى اتفاق بعد مرور فترة زمنية معينة من تقديم الطلب، هنا يمكن أن يتم حل تلك المشكلة من خلال عملية تحكيم. وهو ما تأكده الأحكام الواردة في كل من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنع الازدواج الضريبي لكل من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة الأمم المتحدة.

### 2- الإطار القانوني لإجراء التحكيم الجبائي الدولي

بالرجوع إلى أحكام الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإنها تؤكد أنه لا يمكن اللجوء إلى التحكيم الجبائي الدولي الا في حالة وجود قضايا عالقة وناشئة عن طلب يقدم بموجب الفقرة 01 من نفس المادة 25، أي القضايا التي طرحت لإجراء الاتفاق المتبادل ولم تحل. وهو ما يبين أن إجراء التحكيم هو امتداد قانوني لإجراء الاتفاق المتبادل، وبالتالي لا يمكن تصور اللجوء إلى التحكيم الجبائي الدولي دون المرور على إجراء الاتفاق المتبادل. وقد تضمنت أحكام الاتفاقيات الجبائية النموذجية مجموعة من الأحكام التي تنظم سير هذا الإجراء في جميع مراحله، بدءا بالإجراءات التي تسبق البدء بعملية التحكيم، إلى غاية الفصل في القضية، وهو ما سنستعرضه في الآتي.

### 2-1 الإجراءات التي تسبق عملية التحكيم

قبل البدء في التحكيم فإنه من الضروري استكمال بعض الإجراءات القانونية الضرورية، والتي يستلزمها السير الحسن لهذه العملية، وكذا النجاح في التوصل لحل يرضي جميع الأطراف حول القضية المتنازع حولها. وهذا من خلال تحديد إجراءات التطبيق، من حيث الأشخاص المؤهلين لطلب التحكيم، تعيين أعضاء الهيئة التحكيمية وتحديد صلاحياتها، وغيرها من الإجراءات.

## 2-1-1-2- تحديد إجراءات تطبيق عملية التحكيم

يتم تحديد إجراءات تطبيق عملية التحكيم بموجب الاتفاق المتبادل بين السلطات المختصة للدول المتعاقدة، وهو ما تؤكد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذا هيئة الأمم المتحدة، وذلك من خلال تغطية بعض الجوانب في نص الاتفاقية الجبائية أو في بروتوكول أو من خلال تبادل الإشعارات الدبلوماسية. وأيا كان شكل الاتفاق، فيجب أن يبين القواعد الهيكلية والإجرائية الواجب إتباعها لتطبيق النص الخاص بالتحكيم. مع مراعاة الشرط الوارد في الفقرة 05 من المادة 25 للاتفاقيات النموذجية، بان يكون قرار التحكيم ملزماً لكلتا الدولتين. (ONU, 2011, p. 312)

ولا تعتمد عملية التحكيم على تفويض مسبق من السلطات المختصة، فبمجرد استيفاء المتطلبات الإجرائية اللازمة، يجب أن تقدم القضايا العالقة التي تحول دون التوصل إلى اتفاق متبادل للتحكيم. (الاقتصادية، 2016، صفحة 338)

## 2-1-2- مرحلة تقديم طلب التحكيم

تؤكد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنه لا يجوز تقديم طلب التحكيم إلا بعد مرور فترة زمنية من تقديم الحالة للفصل فيها بموجب الاتفاق المتبادل من طرف السلطات المختصة للدول المتعاقدة، وهنا يجب على أطراف النزاع التقيد بالإجراءات الآتية.

## أ- الأشخاص المؤهلون لطلب إجراء التحكيم

تؤكد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في الفقرة 05 من المادة 25 من النموذج على أن الشخص المتضرر أي المكلف بالضريبة الذي قدم طلب إجراء الاتفاق المتبادل هو نفسه من يمكنه طلب اللجوء إلى التحكيم، في حين أن الفقرة الخامسة (05) من النسخة ب للمادة 25 لنموذج هيئة الأمم المتحدة تنص على وجوب طلب إجراء التحكيم من طرف الهيئة المختصة في إحدى الدولتين المتعاقدين (وهذا يعني أنه لن يتم تقديم دعوى للتحكيم إذا اعتبرت السلطات المختصة في كلتا الدولتين المتعاقدين أن مثل هذه الحالة غير قابلة للتحكيم وأن أياً منها لا ينطبق على التحكيم). ومع ذلك يمكن لدافعي الضرائب دائماً أن يطلبوا من السلطة المختصة تقديم قضايا غير محسومة للتحكيم إلا أنها ليست ملزمة بالقيام بذلك، حيث تحتفظ بحرية التصرف أو عدم التحكيم في كل حالة محددة. (ONU, 2011, pp. 403-405)

و تضيف اتفاقية BEPS بهذا الخصوص حكماً آخر لم تتضمنه الاتفاقيات النموذجية، حيث تؤكد من خلال الفقرة 05 من المادة 19 على أن السلطة المختصة التي قامت باستلام الطلب ملزمة خلال شهرين من استلامه بتبليغ الشخص المتضرر بتسليمها لطلبه إضافة إلى إرسال تبليغ بذلك الطلب مع نسخة من الطلب نفسه إلى السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى. (مجموعة 20، 2017)

## ب- علاقة التدابير القانونية المحلية بالتحكيم

حتى تكون عملية التحكيم فعالة وتجنبنا لأي مشكل ناتج عن تعارض القرارات عن الهيئة القضائية وكذا الهيئة التحكيمية، فإن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تؤكد على حتمية أنه لا يجب أن يسمح للشخص بالسير في عملية التحكيم إذا كانت القضايا المقدمة للتحكيم قد سبق حلها من خلال عملية التقاضي المحلية في أي من الدولتين. (الاقتصادية، 2016، صفحة 340)

## ج- شرط العتبة الزمنية للاستفادة من إجراء التحكيم

تجيز الفقرة 05 من المادة 25 لنموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تقديم طلب التحكيم في أي وقت، وذلك بعد مرور مدة سنتين تبدأ عند عرض الحالة على السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى. ولذا، فليس اللجوء إلى التحكيم تلقائياً، حيث يمكن الشخص الذي عرض الحالة على السلطات المختصة الانتظار كحد أدنى إلى ما بعد انتهاء مدة السنتين. كما يمكنه التراجع وعدم متابعة تلك القضية. في حين ترى هيئة الأمم المتحدة هي الأخرى أنه يمكن إجراء التحكيم في حالة التعذر لتوصل إلى اتفاق في غضون ثلاث سنوات من تقديم هذه القضية. (الاقتصادية، 2016)

لغايات تحديد بداية مدة السنتين، لا تعتبر حالة ما قد عرضت على السلطة المختصة في الدولة الأخرى إلا إذا كان قد تم تقديم معلومات كافية لتلك السلطة تسمح لها بأن تقرر ما إذا كان الاعتراض الذي تقوم عليه الحالة يبدو مبرراً. ويجب أن يحدد الاتفاق المتبادل الذي يحدد نمط تطبيق هذا الحكم نوع المعلومات التي تكون في العادة كافية لتلك الغاية. وهو ما أكدته أحكام الاتفاق النموذجي للتحكيم الذي صاغته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وأخذت به هيئة الأمم المتحدة حرفياً. (ONU, 2011, p. 383) وما يعاب على مثل هذا الحكم أنه بقي غامضاً نوعاً ما، حيث لم يذكر لنا من أي يوم يبدأ احتساب فترة السنتين، وكيفية القيام بذلك.

ولعل تلك النقائص هي التي دفعت الأطراف التي قامت بصياغة اتفاقية **BEPS** لاستحداث أحكام أكثر وضوحاً. حيث حددت الفقرة الفرعية ب للفقرة الأولى من المادة 19 لهذه الأخيرة مهلة اللجوء إلى التحكيم بسنتين. (مجموعة 20، 2017) مع إمكانية الاتفاق على مهلة مختلفة تكون أطول أو أقصر حسب تعقيد القضية المطروحة، بشرط إبلاغ الشخص الذي قدم القضية قبل انقضاء فترة السنتين. (G20/OCDE, 2017, p. 62) ولغرض معرفة كيفية احتساب تاريخ بدء مهلة السنتين حتى يمكن للشخص اللجوء إلى التحكيم، دعت اتفاقية **BEPS** للترقية بين حالتين أساسيتين، هما كالآتي:

— حيث تؤكد الفقرة الثامنة من المادة 19 لاتفاقية BEPS على أنه في حالة امتناع السلطات المختصة عن طلب معلومات إضافية من الشخص المتضرر، فإن تاريخ بدء مهلة السنتين تبدأ منذ التاريخ الذي أبلغت فيه كل السلطات المختصة

الشخص المتضرر، إضافة إلى التاريخ الذي يقع بعد مهلة ثلاثة أشهر تقويمية من يوم تبليغ السلطة المختصة في الولاية المتعاقدة الأخرى، أي يكن التاريخ السابق. (مجموعة 20، 2017)

- كما تضيف الفقرة التاسعة (09) للمادة 19 من اتفاقية BEPS على أنه في حالة قيام السلطات المختصة بطلب معلومات من الشخص المتضرر، فإن احتساب تاريخ بدأ مهلة السنتين تكون ابتداء من آخر تبليغ أبلغت فيه السلطات المختصة التي طلبت المعلومات إضافة من الشخص الذي عرض الحالة عليها والسلطة المختصة الأخرى. إضافة إلى التاريخ الذي يقع بعد ثلاثة أشهر تقويمية من استلام كلتي السلطتين المختصتين لكافة المعلومات المطلوبة، أي يكن التاريخ السابق. (مجموعة 20، 2017)

و في هذا الإطار تؤكد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أنه يمكن تعليق فترة السنتين في حالات معينة منها الاتفاق بين السلطة المختصة والمكلف بالضريبة على تعليق تلك الفترة مثلا بسبب مرض خطير يعاني منه أو صعوبات شخصية أخرى (OCDE, 2017, p. 203).

#### د- كيفية اختيار الهيئة التحكيمية

لم يتضمن نص المادة 25 من الاتفاقيات النموذجية أي إشارة صريحة إلى كيفية تعيين أعضاء الهيئة التحكيمية. إلا أنه وبالرجوع إلى التعليقات الخاصة بنموذج اتفاق التحكيم الذي قامت بصياغته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإنها تشير إلى أنه عادة ما تعين كل سلطة مختصة محكما واحدا، وذلك خلال فترة 03 أشهر بعد استلام الشخص الذي قدم طلب التحكيم لنطاق الصلاحيات. ليتم فيما بعد اختيار رئيس الهيئة التحكيمية من طرف أولئك المحكمين خلال فترة شهرين تبدأ منذ اليوم الذي تم فيه تعيين آخر محكم. وفي حالة عدم القيام بتعيين المحكمين في المهلة المحددة يتولى ذلك مدير مركز السياسة والإدارة الضريبة في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. (الاقتصادية، 2016)

أما بالنسبة لأحكام اتفاقية BEPS فقد فضلت تخفيض الفترة التي قدرتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وذلك حسب ما ورد في المادة 20 منها بما ب 03 أشهر إلى 60 يوما (شهرين) بالنسبة للعضوين الأول والثاني. ثم يعين فيما بعد العضو الثالث ليرأس الهيئة، وذلك من طرف العضوين السابقين خلال 60 يوم تلي تعيين العضو الثاني. (مجموعة 20، 2017)

و هنا يجب أن تتكون الهيئة التحكيمية من أشخاص مؤهلين ذو خبرة بالقضايا الإجرائية والاثباتية ملتزمين بالحيادية والموضوعية، وهو ما تتفق معه أحكام نموذج هيئة الأمم المتحدة. وفي هذا الإطار حرصت الدول في اتفاقياتها الجبائية على ضرورة تعيين محكمين مختصين وهو ما نصت عليه مثلا الاتفاقية الألمانية- السويدية لسنة 1994 التي أكدت على تعيين محكمين من بين قضاة متخصصين سواء من الدولتين المتعاقدين أو من خارجهما. كما نصت الاتفاقية المبرمة بين أمريكا

وبلجيكا على تعيين الهيئة التحكيمية من ممثلي عن موظفي مصلحة الضرائب للبلدين على ألا يكون الرئيس مواطناً للدولتين. (الفوركي، 2020، صفحة 29)

#### ه- تحديد صلاحيات الهيئة التحكيمية والتزاماتها

تضمن نموذج اتفاق التحكيم الذي قامت بصياغته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إشارة لما يسمى بـ "نطاق الصلاحيات"، وهو وثيقة تتضمن الأسس التي تقوم عليها عملية التحكيم من صلاحيات المحكمين وإجراءات التحكيم. والتي يتم وضعها بالتشاور بين جميع الأطراف المعنية، بعد مرور فترة 03 أشهر من يوم استلام السلطة المختصة لطلب التحكيم.

كما يجب أن يتم تحديد الأطراف التي تتحمل عبء تكاليف عملية التحكيم في إطار الاتفاق التحكيمي، والذي تلقىه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على عاتق السلطات المختصة. (الاقتصادية، 2016) وهو ما نصت عليه أحكام المادة 25 من اتفاقية **BEPS**، حيث تتحمل الدول المتعاقدة تلك النفقات وفقاً لما ينص عليه الاتفاق المتبادل بينهما، وفي حالة غياب مثل هذا الاتفاق فإن كل دولة متعاقدة تتحمل نفقاتها الخاصة ونفقات أعضاء الهيئة التابعين لها. (مجموعة 20، 2017)

#### 2-2- إجراءات تنفيذ عملية التحكيم

بعد إتمام الإجراءات الشكلية التي تسبق عملية التحكيم، أصبح من الممكن للهيئة التحكيمية القيام بالمهمة الموكلة إليها بغرض حل النزاع. ومن أجل السير الحسن لهذه المرحلة توجب على جميع الأطراف مراعاة عدة مبادئ، أهمها التقيد بالسرية أثناء عملية التحكيم، وكذا احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته والحرص على التمسك بحقوقه القانونية.

#### 2-2-1- سرية إجراءات التحكيم

تؤكد أحكام الفقرة 01 من المادة 21 لاتفاقية **BEPS** على أن ضمان تحقيق الأهداف المرجوة من خلال إجراء التحكيم لا يتحقق إلا من خلال المحافظة على مبدأ مهم هو عدم المساس بسرية إجراءات الاتفاق المتبادل. فمن المهم التأكيد على أن السلطات المختصة مخولة بمنح المحكمين إمكانية الوصول إلى المعلومات ذات الصلة، شريطة أن يمتثلوا لنفس قواعد السرية الصارمة المنطبقة على السلطات المختصة نفسها. (مجموعة 20، 2017)

كما أن المعلومات التي يتلقاها مجلس التحكيم أو الأشخاص الذين يتم ترشيحهم ليكونوا أعضاء في مجلس التحكيم، تعتبر مثل المعلومات المتبادلة بموجب الأحكام المتعلقة بتبادل المعلومات والمساعدة الإدارية للاتفاقية الجبائية المعنية. وبقدر ما يكون من الضروري التوفيق بين الهدف المتمثل في تقليل عدد الأشخاص الذين يمكن توصيل المعلومات إليهم

واحتياجات مساعدة أعضاء مجلس التحكيم، فإن هذه الفقرة تأذن أيضا بنقل المعلومات في ظل نفس الشروط من ثلاثة موظفين لكل محكم كحد أقصى. (G20/OCDE, 2017, p. 68)

### 2-2-2- التزامات وحقوق المكلف بالضريبة المتضرر

تؤكد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في نص الاتفاق النموذجي للتحكيم على أنه يحق للمكلف بالضريبة المتضرر والذي قدم طلب التحكيم، القيام بتقديم إفادات خطية إلى المحكمين إضافة إلى الإفادات الشفهية التي يمكن أن يديها بما خلال اجتماعات الهيئة التحكيمية، وهذا بعد موافقة هذه الأخيرة، وذلك إما بصفة مباشرة منه أو عن طريق ممثلين ينوبون عنه. (الاقتصادية، 2016، صفحة 355)

### 2-2-3- الفصل في القضية المعروضة على التحكيم

قبل الشروع في عملية التحكيم يجب أن تحدد السلطات المختصة التي قدمت إليها الحالة من أجل الفصل فيها مكان إجراء عملية التحكيم واللغة المعتمدة خلال الفصل في القضية، وباقي المسائل الشكلية الأخرى. كما تلتزم بتوفير الموظفين الإداريين لتسهيل عملية التحكيم، وكذا توفير مرافقين للترجمة. (الاقتصادية، 2016، صفحة 355)

و هنا نصل إلى مرحلة الفصل في القضية المعروضة للتحكيم، أين يعتمد ذلك على مجموعة من القواعد الإجرائية الخاصة بالإثبات. بحيث يسمح للهيئة التحكيمية الاضطلاع على جميع المعلومات اللازمة، بما في ذلك المعلومات السرية بغرض التوصل إلى أفضل حل. وهنا لا تأخذ بعين الاعتبار أي معلومات لم تتوفر للسلطات المختصة قبل استلامها لطلب التحكيم من أجل إصدار قرار الفصل. (الاقتصادية، 2016، صفحة 354) كما تلتزم الهيئة التحكيمية بالفصل في القضية وفقا لأحكام الاتفاقيات الجبائية وكذا أحكام القوانين المحلية للدول المتعاقدة، إضافة إلى أي مصادر أخرى قد تحددها السلطات المختصة صراحة وتسهل الوصول إلى حل للنزاع. وهنا يمكن للهيئة التحكيمية التوصل إلى نتيجتين:

#### أ- حل النزاع من طرف السلطات المختصة وفقا لإجراء الاتفاق المتبادل

أول نتيجة تتمثل في حل النزاع من طرف السلطات المختصة وفقا لإجراء الاتفاق المتبادل، وذلك قبل صدور قرار التحكيم، مما يؤدي إلى نهاية عملية التحكيم باعتباره آلية استثنائية لحل النزاع، وهو أمر تعترف بجوازه الاتفاقيات النموذجية. (ONU, 2011, p. 358) كما تضيف المادة 22 من اتفاقية BEPS بأنه يمكن أن تنتهي عملية التحكيم بسحب طلب التحكيم أو طلب إجراء الاتفاق المتبادل من طرف الشخص الذي قدمه، وهو ما لم ينص عليه نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. (مجموعة 20، 2017)

## ب- حل النزاع بموجب قرار تحكيمي نهائي

يعتمد إصدار قرار التحكيم حسب أحكام الاتفاقيات النموذجية، وكذا وحتى أحكام اتفاقية BEPS على مبدأ مهم يطلق عليه "أفضل عرض أخير". والذي يستند على قيام كل سلطة مختصة بتقديم اقتراح يشمل حلاً لجميع الإشكاليات المطروحة إلى الهيئة التحكيمية من خلال تقديم بيان مكتوب يبين موقفها. كما يجوز لكل سلطة مختصة أن تقدم بياناً رداً على القرار المقترح من طرف السلطة المختصة الأخرى، وذلك وفقاً للمهلة التي يحددها الاتفاق المتبادل بين السلطات المختصة والخاص بتحديد طريقة التحكيم. ليختار مجلس التحكيم قراره وفقاً لإحدى المقترحات المتعلقة بتسوية الحالة المقدمة من طرف السلطات المختصة وفقاً لرأي الأغلبية البسيطة. (G20/OCDE, 2017, p. 69)

و تعتبر هذه الطريقة أكثر تقييداً للمحكّمين على عكس "مبدأ الرأي المستقل"، أين يقدم الطرفان الحقائق والحجج إلى المحكّمين وفقاً للقانون المعمول به، وهنا يمكن للمحكّمين تبني قواعد الإجراءات والأدلة التي يرونها ضرورية ليتوصلوا بعد ذلك إلى قرارهم المستقل بناءً على تحليل مكتوب ومعلل للوقائع المعنية والمصادر القانونية ذات الصلة. (Gutmann, 2017, p. 398)

بعد النظر في القضية من طرف الهيئة التحكيمية يصدر قرار التحكيم وفقاً لرأي الأغلبية من المحكّمين، وذلك في قالب مكتوب ومسبب، ليتم تبليغه للسلطات المختصة وكذا المكلف بالضريبة المتضرر خلال فترة زمنية معينة تبدأ من يوم تبليغ السلطات المختصة من طرف رئيس الهيئة التحكيمية باستلامه المعلومات اللازمة للفصل في القضية (حددها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بـ 06 أشهر)، أما في حالة تعذر أو رفض تقديم قرار التحكيم من طرف المحكّمين، يجوز للسلطات المختصة تمديد تلك الفترة، وإذا لم يتم التوصل إلى حل خلال شهر واحد فإنه يعاد من جديد تعيين هيئة تحكيمية لتباشر الإجراءات من جديد. (الاقتصادية، 2016، صفحة 357)

### 2-2-4- إلزامية القرار الصادر عن الهيئة التحكيمية

ترى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن قرار التحكيم ليس ملزماً إلا فيما يخص القضايا المحددة المحالة إلى التحكيم. كما يمكن لبعض الدول أن تسمح للسلطات المختصة بالخروج على قرار التحكيم بشرط أن تتمكن من الاتفاق على حل مختلف وذلك من خلال إضافة حكم في اتفاقياتها (و هو ما تسمح به على سبيل المثال، المادة 12 من اتفاقية التحكيم الأوروبية). (الاقتصادية، 2016، صفحة 343)

غير أن الأحكام الجديدة التي جاءت بها اتفاقية BEPS كانت أكثر صراحة ووضوحاً من موقف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حيث ترى أن السلطات المختصة ملزمة بتنفيذ قرار التحكيم بمجرد صدوره. فوفقاً لنص الفقرة الفرعية أ من الفقرة الرابعة للمادة 19 من اتفاقية BEPS يعتبر قرار التحكيم قراراً نهائياً وملزماً للدول المتعاقدة، و غير قابل للتعديل

من قبل السلطات المختصة أو من قبل لجنة التحكيم ما لم تكن أحكام المادة 24 قابلة للتطبيق وتسمح بإبرام اتفاق بشأن حل مختلف. (G20/OCDE, 2017, p. 63)

غير أنه توجد حالات استثنائية تجيز عدم التقيد بهذا القرار نصت عليها صراحة أحكام الفقرة 04 من المادة 19 لاتفاقية BEPS، والمتمثلة كالاتي:

01- حالة رفض الشخص المتضرر بصورة مباشرة الاتفاق المتبادل الذي ينفذ قرار التحكيم، وفي هذه الحالة لا يمكن مواصلة النظر في القضية من قبل السلطات المختصة.

02- إذا اعتبر قرار نهائي صادر عن محاكم إحدى الدول المتعاقدة أن قرار التحكيم غير صالح وفي هذه الحالة يعتبر طلب التحكيم كأنه لم يقدم، وكأن الحكيم لم يجر باستثناء تكاليف إجراء التحكيم وكذا سريره، وهنا يجوز تقديم طلب إجراء التحكيم من جديد ما لم تسمح السلطات المختصة بذلك.

03- إذا استأنف الشخص المتضرر التقاضي بشأن القضايا التي تمت تسويتها في الاتفاق المتبادل الذي ينفذ قرار التحكيم أمام أي محكمة أو هيئة قضائية. (مجموعة 20، 2017)

بالإضافة إلى ذلك، تنص المادة 04 من الاتفاقية متعددة الأطراف على أنه بغض النظر عن الطبيعة الملزمة لقرار لجنة التحكيم، فإنه لا ينبغي تطبيقه إذا وافقت السلطات المختصة في الولايات القضائية المتعاقدة على حل آخر بشأن جميع الأسئلة التي لم يتم حلها في غضون 03 أشهر بدءاً من تاريخ إرسال القرار إليهم. حيث يشكل ذلك مظهر من مظاهر خصوصية التحكيم الضريبي الدولي، باعتبار أن التحكيم لم يتم تصوره من قبل الدول كآلية منفصلة تمامًا عن إجراءات الاتفاق المتبادل فهو لا يشكل بديلاً أو حلاً تكميلياً. بل هو امتداد لإجراء الاتفاق المتبادل يحسن كفاءته من خلال ضمان أنه عندما لا تتمكن السلطات المختصة من الاتفاق على اشكالية أو أكثر يمنع حل القضية المعروضة، سيظل الحل ممكناً من خلال تقديم هذه الأسئلة للتحكيم الملزم. (Gutmann, 2017, p. 398)

### 3- إجراء التحكيم وفقاً لأحكام الاتفاقيات الجبائية الجزائرية

بالرجوع إلى الاتفاقيات الجبائية الجزائرية ومن خلال استقراء أحكامها، تبين لنا أن جميع هذه الاتفاقيات لم تتضمن حكماً خاصاً بالتحكيم، باستثناء اتفاقية واحدة وهي تلك المبرمة مع المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية المصادق عليها في 2016، حيث تنص هذه الأخيرة في الفقرة الخامسة منها من المادة 23 منها على أنه عندما تعجز السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين على التوصل إلى اتفاق قصد حل تلك القضية المعروضة وفقاً لأحكام الفقرتين الأولى والثانية من نفس المادة وذلك في أجل عامين (02) من عرض القضية على السلطة المختصة المتعاقدة الأخرى، فإنه يتعين عرض المسائل العالقة المنبثقة عن القضية للتحكيم إذا طلب الشخص ذلك، غير أن هذا لا يصبح بالإمكان تطبيقه إذا صدر حكم قضائي من طرف هيئة قضائية تابعة لإحدى الدولتين المتعاقدين بشأن هذه القضايا. كما تضيف أنه ما لم يد

الشخص المتضرر من القضية رفضه للاتفاق المتبادل الذي ينفذ بموجبه قرار التحكيم، فان هذا الأخير يكون ملزما لكلتا الدولتين المتعاقدين، ويتم تنفيذه بغض النظر عن أي حدود زمنية واردة في الأنظمة المحلية للدولتين المتعاقدين، تقرر السلطات المختصة فيها باتفاق متبادل الأسلوب المناسب لتطبيق هذه الأحكام. (المرسوم الرئاسي رقم 16-156 المتضمن المصادقة على الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر و المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى و ايرلندا الشمالية، 2016) و ما يتبن من خلال تحليل هذا الحكم أن الجزائر قد تبنت تقريبا نفس الأحكام الخاصة بالتحكيم والمنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية، الا أن هذا غير كاف بتاتا ذلك أن اتفاقية واحدة من بين أكثر من ثلاثين اتفاقية مبرمة من طرف الجزائر هي فقط التي تتضمن حكما للتحكيم، فهذا قد يعبر عن موقف متشدد للجزائر في هذا المجال، ربما قد يكون ذلك حرصا منها على مصالحها باعتبار أن التحكيم قد لا يؤدي إلى تطبيق القوانين المحلية الخاصة مما قد لا يراعي مصالح الخزينة العمومية، حيث تبقى مسألة التحكيم مسألة معقدة لا يتقبلها عدد كبير من الدول.

#### الخاتمة

- يعتبر إجراء للتحكيم الذي نصت عليه الاتفاقيات النموذجية وحتى التحكيم الإلزامي الذي نظمته اتفاقية **BEPS**، هو مهم جدا في تحسين المعاملات الاقتصادية، ذلك أنه يعتبر كضمانة مهمة للمكلفين بالضريبة الذين يقومون باستثمار أموالهم وخبراتهم في الدول الأجنبية، فهو يشعرهم بالأمان وهذا نظرا للتخوفات المحيطة بهم بالنسبة لعرض نزاعاتهم على القضاء الداخلي وتطبيق القوانين الداخلية الجبائية الداخلية عليهم. والذي قد يعتبرها اغلب المستثمرين الأجانب غير منصفة بحقهم. - كما يمكن الاستنتاج أن هذا التحكيم الجبائي الدولي الذي تختص به أحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية، ماهو الا إجراء استثنائي أو حل إضافي لحل النزاعات العالقة، والتي تم عرضها سابقا على السلطات المختصة للدول المتعاقدة. فهو إذا يختلف عن التحكيم التجاري الدولي، الذي تقوم به بعض المؤسسات التحكيمية كالمركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار أو محكمة لندن للتحكيم الدولي، والذي يتميز باستقلالته وبأحكامه المتنوعة. فالدور الذي يلعبه هذا الأخير أكبر بكثير لأنه يوفر ضمانات أكبر لأطراف النزاع على عكس التحكيم الجبائي أين لم تولى تلك الأحكام عدة جوانب أساسية وسكنت عنها بما فيها استخدام الشهود أو الخبراء، تنظيم جلسات للاستماع وغيرها. حيث يمكن القول عن هذا التحكيم الجبائي الدولي أنه نوع من التحكيم المخفف أو التحكيم المقيد، ذلك أن مجال التحكيم بمفهومه الدولي المتعارف عليه هو واسع وغير مقيد، ويمكن أن تطبق فيه أي نوع من القواعد التي ير الأطراف بأنها تحل النزاع.

- إن علاقة الجزائر بالتحكيم الجبائي الدولي تكاد تنعدم تماما باستثناء ما ورد في اتفاقية واحدة، وهو ما يؤكد احتفاظها بذلك التفكير المتشدد على الأخص في المسائل التي تمس بسيادة الدولة. لا سيما ما يتعلق منه بالضرائب ذلك أنها تمثل مصدرا مهما لتمويل الخزينة العمومية للدولة، وهو ما يجعلها غير متساهلة في هذا المجال وتفضيلها طرح مثل هذه القضايا

على الجهات القضائية المختصة، والتي تمثل الحامي الأول لمصالح الدولة في جميع الميادين. غير أن هذا التشدد يجعلنا نقف أمام فراغ قانوني فإذا لم يتم حل النزاع وفقا لإجراء الاتفاق المتبادل الوارد في اغلب اتفاقياتها وبقيت القضايا عالقة فكيف إذا سيتم حلها بغياب حكم يشير إلى التحكيم؟

### التوصيات

-إن العديد من الدول وعلى رأسها الجزائر مطالبة بالسعي أكثر إلى تبني إجراء التحكيم في اتفاقياتها الجبائية، ولا سيما التوقيع على المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح، فالتوقيع حاليا على مثل هذه الاتفاقية يبدو من أنسب الحلول وأنجعها، لتفادي الفراغات القانونية في الاتفاقيات الجبائية لمنع الازدواج الضريبي، وكذا جعل الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي سبق إبرامها تواكب الأحكام الجديدة التي تمت صياغتها بعد دراسة تجارب الدول عند تطبيق أحكام تلك الاتفاقيات، فهي تتضمن مجموعة من الأحكام التصحيحية التي جاءت لتتفادى النقائص والأخطاء التي تضمنتها الصياغة السابقة للاتفاقيات الجبائية الثنائية.

-على الدول التي تتبنى إجراء التحكيم ضمن اتفاقياتها الجبائية التوسع أكثر في تنظيم إجراءات التحكيم، ومحاولة تطوير أحكامها ذلك لأن نموذج التحكيم الذي تم اقتراحه ضمن التعليقات التي وردت حول نص المادة 25 من الاتفاقيات الجبائية النموذجية، هو مجرد نموذج أولي يوضح من خلاله أهم الإجراءات التي يمكن اعتمادها، إلا أنه يبقى غير كاف نوعا ما. ولذلك يستوجب على الدول الاستفادة من تجاربها في التحكيم التجاري الدولي الذي أثبت نجاعة قواعده الإجرائية وراثها على الرغم اختلاف المجالات التي يشملها.

قائمة المراجع باللغة العربية

1. المرسوم الرئاسي رقم 16-156 المتضمن المصادقة على الاتفاقية الجبائية المبرمة بين الجزائر والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وايرلندا الشمالية. (26 ماي، 2016). (33). الجزائر: الجريدة الرسمية.
2. آيت دحمان سيد علي. (2018). واقع الازدواج الضريبي وطرق تسويته في التشريع الجزائري. مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، 11 (01)، الصفحات 232-246.
3. حراش ابراهيم. (ديسمبر، 2006). دور الاتفاقيات الجبائية في الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي. مجلة العلوم التجارية، 05 (02)، الصفحات 81-91.
4. مجموعة 20. (2017). الاتفاقية المتعددة الأطراف لمنع تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح BEPS.
5. مصطفى الفوركي. (جانفي، 2020). تطبيقات التحكيم الضريبي الدولي-دراسة على ضوء الاتفاقيات الدولية. مجلة الحقوق والعلوم السياسية (13).
6. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. (2016). نموذج اتفاقية جبائية لمنع الازدواج الضريبي -النسخة العربية-.

قائمة المراجع باللغة الفرنسية

7. Ahmed, M. S. (2017). présentation du dossier d'arbitrage. *revue européenne et internationale de droit fiscal* (04).
8. Delauny, B. (2017). l'arbitrage dans la convention multilatérale BEPS. *revue européenne et internationale de droit fiscal* (04), pp. 390-395.
9. G20/OCDE. (2017). Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesure relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.
10. Gutmann, D. (2017). réflexions sur les règles procédurales de l'arbitrage fiscal international post-BEPS. *Revue européenne et internationale de droit fiscal* (04), pp. 396-401.
11. OCDE. (2017). La mise à jour du modèle de convention fiscale de l'OCDE. OCDE.

12. ONU. (2011). Modèle de convention fiscale concernant les doubles imposition entre pays développés et pays en développement. New York: ONU.