

(International tax disputes, their causes and means of resolving them)

Alaa Hussein Mohamed*, Hesham Ahmed Mahmoud¹, Ayman Ahmed Aly² and
Ragab Abd El Zaher Aly³

Department of Private International Law - Faculty of Law - Beni Suef University¹

Department of Public Finance - Faculty of Law - Aswan University²

Department of Labor Law - Faculty of Law - Beni Suef University³

Abstract:

The summary of this research revolves around, If taxation is based on the principle of territorial sovereignty; That is: every country has the right to impose taxes on income and activities within the scope of territorial jurisdiction; However, with the dominance of globalization, the spread of internationally active companies, and the entry into force of the World Trade Organization Agreement, the effectiveness of this principle has faded, which constitutes an element of pressure on the resources of developing countries that depend on taxes as a necessary source of income.

It was necessary to have an international tax law that works to achieve harmony between tax legislation in different countries. The efforts of countries have culminated in the development of collective model treaties that are used as a guide to determine the tax sovereignty of different countries over incomes and capital.

Moreover, many countries have concluded bilateral and collective agreements; From all of these international tax agreements, the basic principles of international tax law are formed. These basic principles are what we hope will illuminate the way for the legislator of each country in the tax field with the aim of avoiding conflict of laws in the tax field. And its negative effects on the economies of countries around the world.

Keywords:

Disputed tax laws, tax area, tax havens, tax liens

(المنازعات الضريبية الدولية أسبابها ووسائل حلها)

علاء حسين محمد^٥، هشام احمد محمود^١، أيمن أحمد علي^٢، رجب عبد الظاهر علي^٣

^١ قسم القانون الدولي الخاص - كلية الحقوق - جامعة بني سويف

^٢ قسم المالية العامة - كلية الحقوق - جامعة اسوان

^٣ قسم قانون العمل - كلية الحقوق - جامعة بني سويف

الملخص العربي :

يدور ملخص هذا البحث حول أن فرض الضريبة يستند إلى مبدأ السيادة الإقليمية؛ أي: من حق كل دولة فرض الضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية؛ إلا أنه في ظل سيطرة العولمة وانتشار الشركات دولية النشاط ودخول اتفاقية منظمة التجارة العالمية حيز التنفيذ تلاشت فاعلية هذا المبدأ، وهو ما يشكل عنصرًا من عناصر الضغط على موارد الدول النامية التي تعتمد على الضرائب بوصفها مصدرًا ضروريًا من مصادر الدخل.

فكان ولا بد من أن يكون هناك قانون ضريبي دولي يعمل على تحقيق التناغم بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، وقد توجت جهود الدول بوضع معاهدات نموذجية جماعية، يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدخول ورؤوس الأموال.

وعلاوة على ذلك فقد أبرمت العديد من الدول اتفاقيات ثنائية وجماعية؛ ومن كل هذه الاتفاقيات الدولية الضريبية تتكون المبادئ الأساسية للقانون الضريبي الدولي، وهذه المبادئ الأساسية هي التي نأمل أن تثير الطريق أمام مشرّع كل دولة في المجال الضريبي بهدف تجنب تنازع القوانين في المجال الضريبي؛ وما يترتب عليها من آثار سلبية على اقتصاديات دول العالم.

الكلمات المفتاحية:

القوانين الضريبية المتنازع عليها، المجال الضريبي، الملازات الضريبية، الامتيازات الضريبية.

مشكلة الدراسة :

تكمن مشكلة الدراسة في النقاط الآتية:

- موضوعات البحث من المواضيع المطروحة على الساحتين المحاسبية والضريبية في الوقت الحالي .
- خطورة تحمل المكلف لعبء الضريبة ذاتها مرتين، وعن الوعاء الضريبي ذاته.
- الازدواج الضريبي عندما يزيد من عبء المكلفين عن مستوى محتمل فإنه يقلل من روح الأفراد وحافزهم على العمل والإنتاج.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

- (١) الوقوف على: ماهية الازدواج الضريبي وأنواعه، وكيفية حدوثه، وأسبابه، وشروط الحكم على وجود ازدواج ضريبي من عدمه لمنع المنازعات الضريبية .

(٢) التعرف على الطرق الفنية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، وإجراء مقارنة بين مكافحة الازدواج الضريبي من خلال إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، وبين الإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية .

(٣) تحديد آثار حدوث الازدواج الضريبي .

تساؤلات الدراسة:

(١) تساؤلات الدراسة ما هي إلا تعبير يتم بموجبه تحديد الظاهرة محل الدراسة ، كما أنها تفصح للقارئ ما الذي تريد الدراسة معرفته عن الظاهرة وفقاً لأهميتها النسبية.

(٢) ومن هذا المنظور، ومن هدف البحث فإن طرفي الدراسة يتمثل في فرضية أساسية، وهي يعتبر إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين الدول الوسيلة الأكثر اتباعاً لتفادي الازدواج الضريبي الدولي والمنازعات الضريبية الدولية لما لها من آثار إيجابية في تشجيع الاستثمار الأجنبي، وزيادة حجم الإيرادات الضريبية عن اللجوء إلى الإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية، والتي تساهم في بلورة وتحديد معالم الموضوع .

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة للاعتبارات التالية:

(١) ندرة الدراسات العربية التي تناولت المنازعات الضريبية الدولية آليات عمل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في معالجة الازدواج الضريبي الدولي.

(٢) توفير الإطار النظري للحكم على وجود ازدواج ضريبي من عدمه.

(٣) ضرورة تطوير وتحسين التشريعات الضريبية المصرية القائمة، بحيث تكون واضحة ومتوافقة مع نظيرتها في الدول المتقدمة من ناحية المفاهيم ونظم المعالجة للازدواج الضريبي الدولي.

(٤) الوقوف على بعض المصطلحات الضريبية الهامة، مثل: اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، ودولة الموطن والمستفيد والدولة المضيفة للاستثمار والازدواج الضريبي الدولي والمحلي والإعفاء من جانب واحد.

المقدمة:

في معترك التبادل التجاري بين الدول والعولمة المعاصرة أضحت من الضروري أن يكون هناك قانون ضريبي دولي يعمل على تحقيق التناغم بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، مما يؤدي إلى تحسن نسبة التبادل الدولي، ورفع مستوى معيشة أفراد المجتمعات محل التجارة الدولية.

وقد تناول البحث أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي، وشروط الحكم على وجود ازدواج ضريبي من عدمه، وأنواع الازدواج الضريبي، وآثار حدوث الازدواج الضريبي، ودور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، والطرق الفنية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي.

ومصر الآن بحاجة إلى إيجاد بيئة فعالة لجذب الاستثمارات الأجنبية من خلال تفعيل اتفاقيات تجنب

الازدواج الضريبي، ولما يتمتع به المناخ الاستثماري في مصر من مرونة لجذب الاستثمارات الأجنبية .

إن معيار الإقليمية هو الذي يُفضّل اعتماده من قِبَل المُشرِّع المصري؛ لأنه يقلل من الازدواج الضريبي الدولي، ويكون منسجماً مع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، أو تجنب اعتماد مبدأ الجنسية .
ومما ينبغي الإشادة بها أن الدول وجهت جهودها نحو وضع القواعد التي تهدف إلى منع الازدواج الضريبي الدولي، وكذلك مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

وقد كُلت تلك الجهود بوضع معاهدات نموذجية جماعية يتم الاسترشاد بها لتحديد السيادة الضريبية للدول المختلفة على الدُخُول ورؤوس الأموال والأشخاص المكلفين بها.
وبناء على ذلك قد عقدت العديد من الاتفاقيات الضريبية الثنائية والجماعية، ومن تلك الاتفاقيات الضريبية تتكون المبادئ الأساسية للقانون الضريبي الدولي.

المنازعة الضريبية الدولية:

من خلال مفهوم المنازعة الضريبية الدولية يمكن تعريفها بأنها المنازعة التي يتنازع فيها شخص أجنبي ذو صفة إدارة الضريبة في خلاف ضريبي يكون المرجع فيه لاتفاقية ضريبية دولية تتيح لدولة هذا الشخص الحق في المعاونة أو المشاركة في الفصل في هذه المنازعة.

ومن هذا التعريف السابق يمكن أن نستخلص الشروط الواجب توافرها في المنازعة الضريبية الدولية:

(١) أن يكون أحد طرفي المنازعة شخصاً أجنبياً:

فلا تُعدُّ المنازعة دولية إذا كان الخصم فيها ممولاً وطنياً ينتمي إلى الدولة التي تنسب إليها إدارة الضريبة؛ كالمواطن المصري حين ينازع مصلحة الضرائب المصرية حيث يكون مرجع النزاع في هذه الحالة هو القوانين الضريبية الداخلية، كما يجب أن يكون الشخص الأجنبي ذا صفة؛ بمعنى أنه الشخص الذي تعنيه الاتفاقية الضريبية، والذي يتحدد ضمن النطاق الشخصي للضريبة، وهو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يُعدُّ مقيماً في الدولة المتعاقدة الأخرى، ويزاول نشاطاً أو يحقق دخلاً أو إيراداً في الدولة المتعاقدة محل النزاع.

فلا يكفي إذن أن يكون الشخص أجنبياً حتى يقول بأن المنازعة الضريبية دولية؛ إذ قد ينتمي هذا الشخص إلى دولة لم تبرم معها الدولة اتفاقية ضريبية، ومن ثمَّ يسري بشأنه ما يسري على المواطنين القانون الداخلي.

(٢) أن يكون الطرف الآخر في المنازعة إدارة الضريبة في إحدى الدولتين المتعاقدين:

فالمنازعة الضريبية - كما ذكرنا - هي منازعة تكون إدارة الضريبة طرفاً رئيسياً فيها، ولكي تكون هذه المنازعة دولية يجب أن تكون إدارة الضريبة تابعة لدولة الاتفاقية الضريبية محل النزاع.

ومن ثمَّ فلا تعتبر المنازعة دولية تطبق عليها الاتفاقية إذا كانت بين شخص أجنبي مقيم في دولة من دولتي التعاقد، ولكنه ينازع إدارة ضريبة في دولة ثالثة، كما لا تُعدُّ منازعة ضريبية دولية تلك التي تقوم بين شخصين أجنبيين، ولو كانا مقيمين في الدولة إذا كان موضوع النزاع غير ضريبي كالنزاع بين الأجنبيين على ملكية مال معين.

(٣) أن يكون موضوع المنازعة الخلاف في تطبيق اتفاقية ضريبية:

النزاع بين إدارة الضريبة وشخص أجنبي على تطبيق قانون ضريبي داخلي لا يجعل المنازعة دولية بمجرد وجود طرف أجنبي بها، وإنما ما يُكسبها صفة الدولية هو إمكانية مشاركة دولة أخرى في حل هذا النزاع، ولا يمكن للدولة الأخرى تقديم هذه المشاركة أو تقرير اختصاصها بالفصل في نزاع ضريبي إلا بموجب اتفاقية ضريبية تخول لها ذلك (صديق، ٢٠٠٦ ص ١٤٢).

المُموّل الذي يكون طرفاً في المنازعة الضريبية الدولية:

بينت المادة (٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م الحالات التي يكون فيها الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري مقيماً في مصر، وذلك على النحو التالي:

أولاً: حالات إقامة الشخص الطبيعي:

يُعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

– إذا كان له موطن دائم في مصر.

– المقيم في مصر مدة تزيد عن ١٨٣ يوماً متصلة أو مُتقطعة خلال اثني عشر شهراً.

– المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج، ويحصل على دخله من خزانه مصرية.

ثانياً: حالات إقامة الشخص الاعتباري:

قد بينت المادة الثانية من القانون الأحوال التي يكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر عند توافر أي

منها، وهي:

(١) التأسيس وفقاً للقانون المصري:

اعتبر القانون المصري الشخص الاعتباري مقيماً في مصر إذا كانت مصر هي المكان الذي تأسس فيها، أو تمتّ فيها إجراءات تأسيسه، وهو بذلك يترك للشركاء حرية اختيار جنسية الشركة وفقاً لما يتفقون عليه بإرادتهم المنفردة.

كما يمتاز هذا المعيار بالسهولة؛ إذ يكفي للحكم على موطن الشركة النظر في عقد تأسيسها، لمعرفة

البلد الذي تأسست فيه، ومن ثمّ نسبة إقامتهم إلى هذا البلد (صديق، ٢٠٠٦ ص ١٥٥).

(٢) مركز الإدارة الرئيسي أو الفعلي في مصر:

اعتبر القانون الداخلي لمصر أن الشركة إذا لم تكن مؤسسة في مصر؛ ولكنها اتخذت من مصر بلد مركز إدارتها الرئيسي أو الفعلي، فإنها تعتبر وفقاً للمادة الثانية من القانون مقيمة في مصر.

ويرجع ذلك إلى أن الإدارة توجد غالباً في الدولة التي يمارس فيها الشخص النشاط، ولكن قد يمارس المشروع النشاط في دولة، وتتركز إدارته في دولة أخرى؛ لذا يمكن اعتبار الدولة التي تتركز فيها الإدارة، أو التي يوجد فيها مركز إدارتها الرئيسي هي دولة الموطن لهذه الشركة.

وقد لا تكون مصر هي مركز الإدارة الرئيسي، ولكنها هي مركز الإدارة الفعلي للشخص الاعتباري؛ أي الدولة التي يُدار منها الشخص الاعتباري بصورة فعلية، والذي يستدل عليه بقرائن متعددة، ومنها: أن تكون مصر هي الدولة التي تصدر منها القرارات الهامة للشركة؛ أي التي تتخذ فيها جميعياتها العمومية أو توجد بها أعمال الإدارة العليا (صديق، ٢٠٠٦ ص ١٥٦).

بالإضافة إلى إذا كان الموطن الأصلي للشخص - طبيعياً أو اعتبارياً - موجوداً في الخارج، ولكنه يباشر نشاطها تجارياً أو حرفياً في مصر في كل ما يتعلق بهذا النشاط.

أما الشركات التي يكون مركز إدارتها الرئيسي في الخارج - ولها نشاط في مصر - فيعتبر مركز إدارتها الرئيسي بالنسبة إلى القانون الداخلي (أي موطنها) هو المكان الذي توجد فيه الإدارة المحلية، وقد اعتبر القانون الضريبي وجود المركز الرئيسي أو مركز الإدارة الفعلي في مصر كافيًا لاعتبار الشخص الاعتباري مقيمًا في مصر (الطعن بالنقض رقم (٥٩١) ص ٣٨٨).

٣) امتلاك أغلبية أسهم الشركة:

وضع المشرع القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ معياراً جديداً لاعتبار الشركة مقيمة في مصر، وهو أن تكون غالبية أسهمها أكثر من (٥٠%) المملوكة للدولة أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة كالهيئات العامة والمؤسسات العامة.

أي أن القانون اعتبر هيمنة الدولة - أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة - وسيطرتها على رأس مال شركة ما دليلاً على أن هذه الشركة مقيمة في مصر، أو مركز إدارتها الرئيسي أو الفعلي، سواء أكانت تزاوّل نشاطاً في مصر أم لم تزاوّل نشاطاً أو تحقق دخلاً فيها.

ولعل ذلك يرجع إلى رغبة المشرع في أن تخضع هذه الشركة للرقابة الضريبية في مصر، باعتبار أن أغلب رأس مال هذه الشركة هو مال عام تملكه الدولة أو أحد أشخاصها الاعتبارية العامة.

• أسباب المنازعة الدولية:

تلجأ الدول المتعاقدة في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي إلى الاتفاق المشترك لحل المنازعات التي تنشأ عن تطبيق الاتفاقية بسبب اختلاف الدول في تفسير المصطلحات أو العبارات الواردة في الاتفاقية، أو لتجنب الازدواج الاقتصادي الذي لا تغطيه هذه الاتفاقيات، وخاصة حين تجري إحدى هذه الدول تصحيحاً أو تعديلاً على أرباح المنشأة المقيمة لديها وتؤثر ضريبياً على أرباح منشأة أخرى.

فمن المعلوم أن العديد من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تنص على تعريف لبعض المصطلحات الواردة بها؛ مثل الشخص أو الشركة والنقل الدولي وغيرها، وذلك لاستخدامها في تفسير وتطبيق الاتفاقية لمنع الاختلاف بين الدولتين المتعاقدين على تبني مفهوم لا يتبناه الطرف الآخر (صديق، ٢٠٠٦ ص ١٦٠).

وسائل حل المنازعة الدولية:

حل المنازعة الضريبية الدولية يكون بأحد أسلوبين: التحكيم، أو الاتفاق المشترك، ونبين كلتا الحالتين

في فرع مستقل.

الفرع الأول: التحكيم

جواز التحكيم في الوسائل الضريبية:

ينفق فقهاء القانون الدولي (١) على أن تفسير وتطبيق المعاهدات الدولية من المسائل القانونية التي يعتبر الخلاف حولها خلافاً قانونياً يقبل العرض على القضاء أو التحكيم، ولما كانت الاتفاقية الضريبية اتفاقية دولية فإن التحكيم جائزٌ لحل الخلاف المتعلق بتطبيقها لقاعدة عامة.

اتفاقية الاتحاد الأوروبي للتحكيم الضريبي:

وجدير بالذكر أنه قد نادت لجنة الخبراء التابعة لعصبة الأمم عام ١٩٢٤ بإنشاء هيئة دائمة للتحكيم، ولكن هذه الدعوة لم تفعّل لعدم حماس الدول لهذا الطريق الإجباري لإنهاء المنازعة الضريبية ذات الجانب الأجنبي، ولم تنص الاتفاقيات الجديدة التي أبرمتها ألمانيا والسويد عام ١٩٨٥ - التي نصت على تطبيق قواعد الاتفاقية الأوروبية للحل السلمي للمنازعات المؤرخة ٢٩ أبريل ١٩٥٧ - على كافة المنازعات الناتجة عن اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بينهما.

ومما ينبغي التنويه إليه أن الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي قد تمكّنت في ٢٣ يوليو ١٩٩٠ من إبرام الاتفاقية لاستخدام التحكيم في المنازعات الضريبية الدولية، والتي دخلت حيز النفاذ اعتباراً من أول يناير ١٩٩٥.

وتتميز هذه الاتفاقية بأنها متعددة الأطراف، وليست ثنائية كحال الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي، كما أنها جعلت التحكيم إجبارياً، وأنها لا تقتصر على كون التحكيم مسألة فنية، وإنما تجعل دوره ممتدّاً إلى أكثر من ذلك، حيث يقع على الدولة عبء البحث عن حلول غير تقليدية لإنهاء المنازعة، كما تتضمن هذه الاتفاقية (EC,Paris,1979) نطاقاً زمنياً لإنهاء المنازعة بحيث لا يجب رفع الدعوى خلال ثلاث سنوات، وأن لا يتجاوز الاتفاق المشترك.

وعليه فإن على الدولة خلال ستة أشهر أن تشكل لجنة استشارية عليها أن تقرر ما تراه في هذه المنازعة خلال الستة أشهر التالية لتشكيلها.

ولا تجيز هذه الاتفاقية للقضاء المحلي أن ينقض التحكيم المقدر وفقاً لأحكامها، ويجب أن ينفذ هذا التحكيم بغض النظر عن أي قيود زمنية يحددها القانون المحلي للدولة العضو في الاتفاقية، ومع ذلك فإن هذه الاتفاقية لا تمنع من تطبيق أي اتفاقية أخرى متعددة الأطراف بين الدول الأعضاء كبديل عنها.

• موقف الولايات المتحدة من التحكيم الضريبي:

وفي المقابل نجد أن الولايات المتحدة كانت تمنع - ولسنوات عديدة - أن تتضمن الاتفاقيات الثنائية الضريبية التي تبرمها مع الدول الأخرى نصوصاً خاصة بالتحكيم، ولم تشترط تطبيق نصوص التحكيم الواردة في بعض اتفاقياتها بصورة فردية؛ مثل اتفاقيات الولايات المتحدة مع هولندا وفرنسا وكازاخستان والمكسيك، إلى أن غيرت هذا الاتجاه في الاتفاقيات الأخيرة، فنصت على التحكيم في بعض اتفاقياتها؛ مثل اتفاقية الولايات المتحدة وألمانيا، ويتسم التحكيم المقرر في هذه الاتفاقيات بأنه اختياري، وملزم لجميع أطرافه، مع منح الممول الحق في الطعن على هذا التحكيم.

وقد حملت نماذج الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الدولي على عاتقها منذ نشأتها في أحضان عصبة الأمم العمل على استحداث آلية لإنهاء المنازعات الضريبية الدولية حتى تُحقّق هذه الاتفاقيات الهدف الأسمى من إبرامها؛ وهو تشجيع انتقال رعوس الأموال بين الدول المختلفة (Chetcuti,2001).

الفرع الثاني: الاتفاق المشترك:

مما ينبغي الإشارة إليه أن نصوص الاتفاق المشترك تهدف إلى (Thorny, 1998,P86) توفير آلية خاصة لحل المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الدولية، وإتاحة الفرصة للدولتين المتعاقبتين للوصول إلى تفسير مقبول أو طريقة لتطبيق الاتفاقية، وإمكان حل المنازعات التي تؤدي إلى ازدواج ضريبي - ولو لم يكن ناشئاً عن الاتفاقية الضريبية - بشرط أن يكون القانون الداخلي لكل دولة يسمح لها بهذه الإمكانية، وبذلك يعتبر سبيل الاتفاق المشترك هو المنتدى (Khan, 2000,P353) الذي يسمح للمقيمين في أي من الدولتين المتعاقبتين للاحتجاج على مخالفة الاتفاقية، وكذلك العمل على تجنب الازدواج الضريبي الذي لا تقرر له الاتفاقية نصوصاً خاصة.

حالات تطبيق الاتفاق المشترك (Di Francesco and likes,1978):

الحالة الأولى: عندما يتعرض المقيم في إحدى الدولتين المتعاقبتين لإجراء من هذه الدولة أو من كلا الدولتين المتعاقبتين يؤدي - أو سوف يؤدي - إلى فرض ضريبة عليه تخالف نصوص الاتفاقية، ويكون الإجراء المشترك المتعلق بهذه الحالة نصاً تطبيقياً حاكماً لحالات واقعية خاصة بمُمولٍ معين.

الحالة الثانية: وجود صعوبات في تفسير أو تطبيق أحكام الاتفاقية بنصوص خاصة، ويكون الإجراء المشترك في هذه الحالة نصاً تفسيريّاً.

الحالة الثالثة: حالات تجنب الازدواج الضريبي التي لا تتعرض لها الاتفاقية بنصوص خاصة، ويكون الإجراء المشترك في هذه الحالة نصاً تشريعياً.

إجراء الاتفاق المشترك:

أوردت الاتفاقيات الثنائية طريقة تفعيل أسلوب الإجراء المشترك لحل المنازعة الضريبية، ومن أمثلة ذلك ما نصّت عليه المادة (٢٥) من اتفاقية مصر وبلغاريا بأنه:

(١) إذا رأى شخص أن الإجراءات في إحدى الدولتين المتعاقبتين أو في كليهما تؤدي - أو سوف تؤدي - إلى خضوعه لضرائب تخالف أحكام الاتفاقية جاز له - بصرف النظر عن وسائل التسوية التي تنصّ عليها القوانين الداخلية لهاتين الدولتين - أن يعرض موضوعه على السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة التي يكون مقيماً فيها، ويمكن أن يتحقق ذلك في حالة إذا ما كانت الدولة المتعاقدة تعامل الدخل الذي حققته الشركة المقيمة في الدولة الأخرى على أنه يرجع إلى وجود المنشأة الدائمة فيها، بينما يعتقد الممول أن هذا الدخل لا يتحقق مع المنشأة الدائمة في تلك الدولة الأولى، أو أنه ليس له منشأة دائمة فيها.

(٢) إذا تبين للسلطات المختصة أن الاعتراض له ما يبرره، ولم تستطع بذاتها أن تصل إلى حلّ مناسب فإنها تسعى إلى تسوية الموضوع بالاتفاق المتبادل مع السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى بقصد تجنب الضرائب التي تخالف أحكام الاتفاقية.

(٣) تحاول السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين أن تسوي بالاتفاق المتبادل أي صعوبات أو شكوك قد تنشأ عن تفسير أو تطبيق هذا الاتفاق، ويجوز لها أيضاً التشاور معاً لتجنب الازدواج الضريبي بالنسبة

للحالات غير المنصوص عليها في هذا الاتفاق، وتبين هذه الفترة أن سلطة الجهات المختصة بتطبيق الاتفاقيات تتسع لتشمل العمل على تجنب الازدواج الضريبي حتى في الحالات التي لا تنص عليها الاتفاقية صراحة، والعمل على حل أي صعوبات أو شكوك قد تنشأ عن تفسير أو تطبيق الاتفاقية، بهدف السماح لهذه السلطات بتطبيق الاتفاقية بما يتماشى مع الأهداف العامة التي تسعى الاتفاقية إلى تحقيقها استناداً إلى روح النص الاتفاقي لا إلى صراحة عباراته (صديق، ٢٠٠٦، ص ١٨١، ١٨٢).

خصائص الاتفاق المشترك:

يتضح من نص المادة (٢٥) من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي أن الاتفاق المشترك له خصائص معينة، وهي كالتالي:

(١) الاتفاق المشترك طريق اختياري:

إن لجوء الممول لطلب تسوية المنازعة الضريبية وفقاً لأحكام الاتفاقية جوازي له - إن شاء استعمل هذا الحق، وإن شاء تركه - مفضلاً أن تسوي منازعته وفقاً للإجراءات المعتادة لنظر المنازعات الضريبية في القوانين الداخلية للدولة

(٢) الأصل أن يعرض النزاع في الدولة التي وقع فيها:

يبدأ سير المنازعة الضريبية وفقاً لإجراءات الاتفاق المشترك بعرض الممول موضوع النزاع على السلطة المختصة، وهذه السلطة تختلف حسب موضوع النزاع، فإذا كان موضوعها يتعلق بالإخلال بمبدأ عدم التمييز في المعاملة بينه وبين مواطن الدولة فيتحمل بضرائب أكثر عبئاً من ذلك المواطن. فإن السلطة المختصة تتعدّد للدولة التي تعتبر الممولّ مواطناً فيها، أما الموضوعات الأخرى للمنازعة فتكون السلطة المختصة بها هي الدولة التي يكون الممولّ مقيماً فيها.

ولا يلزم لإعمال إجراءات الاتفاق المشترك أن تكون هناك منازعة قائمة بين السلطة المختصة وممول بعينه؛ بل يمكن إعمال هذا الاتفاق في حالات أخرى عامة، أو حالات لم تبلغ حد المنازعة، ومن ذلك جواز إعمال الاتفاق المشترك للبحث في وسائل التغلب على صعوبات تطبيق الاتفاقية أو تفسيرها، أو معالجة حالات الازدواج الضريبي التي لم تضع لها الاتفاقية نصوصاً أو أحكاماً خاصة (صديق، ٢٠٠٦، ص ١٨٨).

(٣) تعدد المسائل التي يمكن حلها بالاتفاق المشترك:

ومن أهم المنازعات التي تكون محلاً للمنازعات الضريبية، وتحتاج إلى الاتفاق المشترك

(Streng, et al., 2004, P23) بشأنها:

أ- تعريف وتحديد ما يعدّ منشأة دائمة.

ب- المسائل المتعلقة بإسناد نسبة من النفقات التنفيذية والإدارية العامة التي يتكبدها المشروع إلى المنشأة الدائمة.

ج- تقسيم الإيرادات الضريبية بين الدولتين المتعاقبتين في حالة وجود شركات تعيد هيكلتها في إحدى الدولتين للاستفادة بالمزايا الضريبية فيها.

- د- الضرائب التي تفرض في دولة المدين- في حالة وجود علاقة خاصة بين المدين والمستفيد
 الفعلي- على الجزء الزائد من الفائدة والإتاوات بموجب أحكام المواد (٩، ١١، ١٢) من الاتفاقية.
 ه- الحالات المتعلقة بتطبيق التشريعات المحلية على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن الأسهم التي
 تدفعها الشركة المدنية في صورة فوائد على القروض.
 و- الحالات التي تتطلب اتفاق الدولتين لمنع إساءة تطبيق الاتفاقية، أو لتحديد مكان إقامة الممول، أو
 وجود المنشأة الدائمة، أو الطابع المؤقت للخدمات التي يؤديها الأجير أو العامل.
 ز- تحديد الإجراءات الضريبية اللازمة لإنهاء المنازعة موضوع الخلاف.

٤) وجوب عرض النزاع خلال فترة معينة:

يلزم عرض النزاع خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات اعتباراً من أول إخطار تمّ فيه الإجراء الذي نجم
 عنه تحول الممول المنتظم ضرائب تخالف أحكام الاتفاقية الضريبية؛ أي وجوب توريدها أو عدم الموافقة على
 إعفائه منها.

وإذا انقضى الميعاد المذكور فلا يحق للممول عرض منازعته للتسوية وفق إجراءات الاتفاق المشترك،
 ومع ذلك يبقى حقه قائماً في اتخاذ الطرق العادية المقررة في القوانين الداخلية، إذا كانت تجيز له نظر النزاع
 خلال مدة أطول.

ولم تشترط الاتفاقيات شكلاً معيناً لهذا الاعتراض، ومن هنا يجوز لكل دولة أن تحدد شكله والإجراءات
 اللازمة لتقديمه، ويمكن أن يأخذ هذا الاعتراض الشكل والإجراءات المعتادة بشأن الاعتراضات الأخرى، أو
 أن تجعل له نظاماً خاصاً.

٥) ضرورة البحث عن حل مناسب:

في الحقيقة الأصل أن تقوم السلطة المختصة بنظر النزاع بحله منفردة؛ أي تتخذ بشأنه قراراً فردياً،
 يتضمن حلاً مناسباً لتسوية النزاع، وإن عجزت عن الوصول إلى هذا الحل سعت إلى تحقيقه عن طريق
 تعاون السلطة المختصة في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق الاتفاق المتبادل بينهما، ولم تحدد الاتفاقية ما
 المقصود بالحل المناسب، ومن الذي يحكم على هذا الحل المناسب؟

وعلى الأرجح في رأينا أن الحل يكون مناسباً عندما يرضيه الممول ويقبله سبيلاً لإنهاء المنازعة، وإلا
 كان كل حلّ تعرضه السلطة المختصة هو الحل المناسب من وجهة نظرها؛ ممّا يمنع عملياً من أن تكون هناك
 فرصة لعرض النزاع للوصول إلى الاتفاق المشترك.

نتائج الدراسة:

١) تستغل المنشآت الدولية الاتفاقيات الضريبية بين الدول لتجنب الازدواج الضريبي بانتقاء أفضل
 النصوص، وتكييف أوضاعها عليها للاستفادة من الحوافز والامتيازات الضريبية وغير الضريبية
 المتاحة للحصول على تخفيضات ضريبية تمكنها من التجنب والتهرب الضريبي سواء جزئياً أو
 كلياً؛ بالرغم من جوهر النشاط وحقيقة الأمور لا تتفق مع ظاهر الأوضاع المتكيفة مع أحكام
 الاتفاقيات.

٢) تستقطب الاستثمارات الضريبية العديد من الأنشطة الاقتصادية الخدمية؛ مثل الصناديق المشتركة والصيرفية والتأمين على الحياة وإعادة التأمين، والمنشآت التي تقدم خدمات الإنترنت، وتلك التي تعمل في المناطق الخارجية حيث تفضل تلك المنشآت التي لا تحتاج في مزاوتها لنشاطها مكاناً جغرافياً محددًا أو عددًا كبيرًا من العاملين أن تجعل الملاذ الضريبي موطنًا لها حتى تنخفض أعباءها الضريبية، أو تتجنب الضريبة المفروضة في البلاد الأخرى.

٣) تعتبر أسعار التحويلات الدولية من أهم الآليات الأكثر استخدامًا من طرف الشركات متعددة الجنسيات والشركات التابعة أو المرتبطة بها في عمليات التهرب والتجنب الضريبي الدولي الحاد؛ ولا سيما أن معظم العمليات التجارية الآن أصبحت تتصف بالعالمية، حيث تتم من خلال شركات دولية، وتقوم بمعاملاتها وأنشطتها عبر دول مختلفة مما يؤثر تأثيرًا مباشرًا على الحصيلة الضريبية لتلك الدول.

٤) يعتبر الحل الأفضل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي هو عقد اتفاقيات لتلافي تجنب الازدواج الضريبي لتسهيل انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال بين الدول التي تعقد تلك الاتفاقيات؛ يعني أن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية والجماعية تحدد الأموال ومصادر الدخل التي تخضع للضريبة في كل دولة من الدول الموقعة على هذه الاتفاقية، وبذلك تعتبر من حوافز الاستثمار المهم للبلد، وتنشيط حركة رؤوس الأموال، وتجنب العوائق أمام المستثمرين.

التوصيات:

١) يجب تحاشي ممارسة أي تمييز ضريبي بين المستثمر المحلي والمستثمر الأجنبي، وإن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي تضمن المنافسة العادلة بين المستثمر الأجنبي والمحلي، وتجعل الاثنان يقطعان للمعادلة الضريبية ذاتها، والتمتع بكافة الامتيازات الموجودة داخل البلد.

٢) ضرورة نشر معلومات حول أهمية اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بين المستثمرين ورجال الأعمال، ودورها في زيادة الاستثمارات الأجنبية، والتعريف بأهمية هذه الاتفاقيات بالوسائل المختلفة من أجل زيادة الوعي لهذا الموضوع، ومدى فائدة هذه الاتفاقيات في جذب الاستثمارات العربية والأجنبية.

٣) ضرورة تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع كافة الدول وخاصة المتقدمة منها، وجذب الاستثمارات الأجنبية إلى مصر دون اللجوء إلى تقديم الإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية، ومتابعة الاتفاقيات قيد الإنجاز التي تم إبرامها والتوقيع عليها من قبل مصلحة الضرائب مع مراجعتها بحيث تصب في مصلحة الاقتصاد المصري.

مراجع البحث:

• صديق، رمضان (٢٠٠٦). إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية- دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة.

قوانين وتشريعات:

• الطعن بالنقض رقم (٥٩١) لسنة ٣٩ق، جلسة ٤/٢/١٩٨٠، س ٣١ع: ص ٣٨٨.

المراجع الأجنبية:

- 1) EC, Paris convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of profits of dictated Enter price, □□□□□□□□□□□□□□□□ / EEC
- 2) Chetcuti , Jean – Philippe: Arbitration in international tax Dispute Resolution inter – lawyer, □□□□
- 3) Thorny, Victor: tax law Design and Drafting, ch: □□: international Aspects of income Tax, IMF publications, □□□□, P. □□
- 4) Khan ,Ahmed: cross Boarder transactions and tax treaties, theory and Practice, Pet rosin Info tech Singapore, □□□□, P. □□□.
- 5) Di Francesco and likes (EDS): tax Treaties and competent Authority New York, □□□□.
- 6) Streng, William P., Bracewell & Patterson: income tax Treats, Recent developments & evolving issues, tlouston international tax forum, March □, □□□□, □□□.