

Distr.: General  
17 October 2006  
Arabic  
Original: English

## المجلس الاقتصادي والاجتماعي



### لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية الدورة الثانية

جنيف، ٣٠ تشرين الأول/أكتوبر - ٣ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٦

### تسوية المنازعات/التحكيم في منازعات المعاهدات الضريبية\*

#### المحتويات

#### الفقرات الصفحة

٢	٣-١ . . . . .	الحالة الراهنة فيما يتعلق بالاتفاقيات النموذجية الموجودة حاليا	أولا -
٣	١٠-٤ . . . . .	الأعمال الجارية في لجنة الشؤون الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي	ثانيا -
٥	١٥-١١ . . . . .	بنود التحكيم في الاتفاقيات الضريبية الثنائية	ثالثا -
		اتفاقية إزالة الازدواج الضريبي فيما يتصل بتسوية أرباح المؤسسات ذات الصلة، المبرمة بين الأطراف المتعاقدة في المعاهدة المنشئة للجماعة الأوروبية، المؤرخة ٢٣ تموز/يوليه	رابعا -
٧	١٨-١٦ . . . . .	١٩٩٠ . . . . .	
٧	١٩ . . . . .	اهتمام أوساط الأعمال التجارية بالتحكيم في منازعات المعاهدات الضريبية؟	خامسا -
٨	٢١-٢٠ . . . . .	النظر في إدراج بند للتحكيم في اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية.	سادسا -

\* أعد هذه الورقة الفريق العامل المعني بالتحكيم الدولي في المسائل الضريبية (المنسق، السيد روبرت والدبيرغر). ووجهات النظر والآراء الواردة فيها هي للكاتب ولا تعكس بالضرورة وجهات نظر وآراء الأمم المتحدة.



## أولا - الحالة الراهنة فيما يتعلق بالاتفاقيات النموذجية الموجودة حاليا

١ - لا اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية الموجودة حاليا (الأمم المتحدة، إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، المشار إليها فيما بعد باسم "نموذج الأمم المتحدة" أو "تعليق الأمم المتحدة"، حسبما يقتضي الحال، ولا الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (لجنة الشؤون الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، نسخة موجزة مؤرخة ١٥ تموز/يوليه ٢٠٠٥، المشار إليها هنا باسم "نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي" أو "تعليق منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي"، حسبما يقتضي الحال، تنص على بند بشأن التحكيم في منازعات المعاهدات الضريبية في نصوصها النموذجية.

٢ - وكما هو وارد في الفقرة ٨ من تعليق الأمم المتحدة على المادة ٢٥، ذكر تقرير فريق الخبراء المخصص عن اجتماعه السابع المعقود عام ١٩٩٥ ما يلي:

"وفيما يتعلق بحل المنازعات: لا بد أن يكون هدف فريق الخبراء المخصص والمؤسسات الأخرى المتعددة الجنسيات هو المزيد من التعاون. وقد يؤدي حل منازعات التسعير التحويلي إلى زيادة الاستثمارات الدولية حيث يكفل للمستثمرين ألا يكونوا عرضة للازدواج الضريبي بسبب ما قد تفرضه بلدان شتى من أسعار تحويلية غير متسقة وغير سليمة. وقد رفضت حتى الآن معظم البلدان التنازل عن سلطتها لصالح أي نوع من أنواع التحكيم يكون خارجا عن الولاية الرسمية للبلدان المعنية. ومن المقترح دراسة تجربة عمليات التحكيم ذات الصلة عندما يؤذن باللجوء إليه. وقد يكون ملائما في المستقبل أن يشرع فريق الخبراء المخصص في إجراء دراسة للنهج الثنائية أو المتعددة الأطراف المتبعة في حل المنازعات (التحكيم الإلزامي والتحكيم الاختياري أو الوساطة). أما في الوقت الحالي فقد تنظر البلدان خلال مفاوضات ثنائية، في بند للتحكيم أو في غيره من بنود حل المنازعات ضمن المادة المتعلقة بإجراءات التراضي".

٣ - وينظر تعليق منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في تفاعل إجراءات التراضي مع آلية حل المنازعات التي يوفرها الاتفاق العام المتعلقة بتجارة الخدمات، أو مع الاتفاقات الثنائية أو المتعدد الأطراف الأخرى المتصلة بالتجارة أو الاستثمار (الفقرات ٤٤-١ إلى

٤٤-٧ من التعليق على المادة ٢٥). ويُذكر كذلك في الفقرة ٤٨ من التعليق على المادة ٢٥ ما يلي:

”وثمة حل آخر وهو التحكيم. وهذا هو الحل الذي اعتمده الدول الأعضاء في الجماعة الأوروبية عن طريق اتفاقيتها للتحكيم المتعدد الأطراف التي تم التوقيع عليها في ٢٣ تموز/يوليه ١٩٩٠ والتي تنص على أن هناك حالات معينة من الأزواج الضريبي لم يتم حلها بعد عن طريق إجراء التراضي يجب تقديمها لإجراء للتحكيم. وتنص بعض الاتفاقيات الثنائية المبرمة مؤخرا على أنه يجوز للدول المتعاقدة أن توافق على أن تحيل الاختلافات التي لم يتم حلها بعد إلى التحكيم“.

## ثانياً – الأعمال الجارية في لجنة الشؤون الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي

٤ - في إطار لجنة الشؤون الضريبية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، اضطلع ”فريق عامل مشترك لحل المنازعات تابع للمجموعة العاملة رقم ١ والمجموعة العاملة رقم ٦“ (يشار إليه فيما بعد باسم ”الفريق العامل المشترك لحل المنازعات“) بأعماله في ٢٤/٢٥ شباط/فبراير ٢٠٠٣. ونظم اجتماعين للمشاورات مع ممثلين من قطاع الأعمال التجارية، وكان آخر اجتماع عقده في ١٣ آذار/مارس ٢٠٠٦، وسيعقد اجتماعه السابع في ١٢/١٣ أيلول/سبتمبر ٢٠٠٦. وتضمن تقرير مرحلي بعنوان ”تحسين عملية حل المنازعات الضريبية الدولية“ ٣١ اقتراحاً ترمي إلى تحسين طريقة حل منازعات المعاهدات الضريبية عن طريق إجراء التراضي، ونشر هذا التقرير على الجمهور في ٢٧ تموز/يوليه ٢٠٠٤ (وهو متاح الآن على العنوان البريدي: <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf>).

٥ - وأعمال الفريق العامل المشترك لحل المنازعات ذات شقين، إذ أنه يسعى إلى توفير التوجيه لتحسين إجراءات التراضي وإلى اقتراح استعمال آليات تكميلية لحل المنازعات، وبخاصة التحكيم، لحل المسائل التي تمنع السلطات المختصة من التوصل إلى عملية تراض.

٦ - وعلى مستوى تحسين إجراءات التراضي، يجري الآن إعداد دليل يسمى ”دليل إجراءات التراضي الفعالة“، وسيوجز هذا الدليل مراحل إجراءات التراضي والأوقات المناسبة لها، وسيبرز أفضل الممارسات التي تتبعها السلطات المختصة في الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وثمة إجراء داعم يتمثل في إدراج مجموعة من اللمحات القطرية عن إجراءات التراضي على موقع منظمة التعاون والتنمية في الميدان

الاقتصادي على الانترنت، مع معلومات عن الممارسات المحددة لكل من بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والبلدان غير الداخلة فيها (ويمكن الاطلاع على اللوحات القطرية في:

[http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en\\_2649\\_33747\\_29601439\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33747_29601439_1_1_1_1,00.html)

٧ - ويعكف الفريق العامل المشترك لحل المنازعات الآن على إعداد نهج لإكمال إجراءات التراضي حيثما لا تؤدي هذه الإجراءات إلى حل لحالات معينة من هذه الإجراءات. وتجري حالياً مناقشة مسألة إضافة فقرة رقم ٥ جديدة إلى المادة ٢٥ من نموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي تنص على الحل الإلزامي. وقد يصبح نصها كما يلي:

”إذا قدم شخص، بموجب الفقرة ١، قضية إلى السلطة المختصة لدولة متعاقدة وكانت السلطة المختصة غير قادرة على التوصل إلى اتفاق لحل هذه القضية عملاً بالفقرة ٢ في غضون سنتين من تقديم القضية إلى السلطة المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى، تقدم أي مسائل ناشئة عن القضية ولم تحل بعد إلى التحكيم إذا طلب هذا ذلك الشخص. ومع ذلك، لا تقدم هذه المسائل التي لم تحل بعد إلى التحكيم إذا كان لا يزال من حق أي شخص يتأثر مباشرة بهذه القضية بموجب القانون المحلي لأي من الدولتين، أن يطلب إلى المحاكم أو هيئات التحكيم الإدارية لتلك الدولة أن تبت في نفس المسائل، أو إذا كانت هذه المحاكم أو الهيئات التحكيمية الإدارية قد اتخذت من قبل قراراً بشأن نفس المسائل. ويكون قرار التحكيم ملزماً للدولتين المتعاقدين كليهما، وينفذ على الرغم من أي حدود زمنية تنص عليها القوانين المحلية لهاتين الدولتين. وتقرر السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين بالتراضي طريقة تطبيق هذه الفقرة<sup>(١)</sup>.”

٨ - وسيدرس التعليق الجديد الواسع النطاق المحتويات الممكنة للاتفاق المتبادل الإجرائي الذي سينص على تفاصيل تطبيق عملية حل المنازعات التكميلية الإلزامية (أي التحكيم). وعلاوة على ذلك، سيوضح التعليق أن بوسع البلدان أن تستخدم هذا الاتفاق الإجرائي

(١) قد لا تسمح القوانين أو السياسة أو الاعتبارات الإدارية الوطنية في بعض الدول بذلك النوع من حل المنازعات الذي تتوخاه هذه الفقرة أو تبرره. وبالإضافة إلى ذلك، قد لا ترغب بعض البلدان في إدراج هذه الفقرة إلا في معاهدات مع بلدان معينة. ولهذا الأسباب ينبغي ألا تدرج هذه الفقرة إلا في الاتفاقية التي تقرر كل دولة أن من المناسب أن تفعل فيها ذلك، على أساس العوامل الوارد ذكرها في الفقرة [٤٦] من التعليق على الفقرة.”

لتنفيذ عملية للحل التكميلي للمنازعات، بموجب المادة ٢٥ بصيغتها الحالية التي تتضمنها معظم المعاهدات القائمة حالياً.

٩ - وتركز المناقشات الحالية للفريق العامل المشترك لحل المنازعات بصفة خاصة على '١' نطاق التحكيم وقرار التحكيم في سياق المعاهدات الضريبية، '٢' حماية توقع المكلفين أن يتم التوصل إلى نتيجة تمنع الازدواج الضريبي (يطلب إلى المكلفين التنازل عن الحقوق القضائية المحلية)، و '٣' أحكام العجز عن أداء المطلوب للرد على سؤال ماذا يحدث إذا لم يتسن فيما يتصل بقضية معينة من إجراءات التراضي بدء إجراءات التحكيم، لأن السلطات المختصة المعنية غير قادرة على التوصل إلى اتفاق لتحديد المسائل التي لم تحل بعد من القضية. وكذلك، يجري النظر الآن في عدد من التفاصيل الإجرائية لعملية التحكيم.

١٠ - وتم التفكير بالمثل في الوساطة كوسيلة محتملة أخرى للحل التكميلي للمنازعات. وفي حين يسلم الفريق العامل المشترك لحل المنازعات بأن الوساطة يمكن أن تكون آلية محتملة مناسبة في ظل ظروف معينة في حالة معاهدة ثنائية معينة، فإنه يركز أعماله على عملية التحكيم التي يمكن أن تفضي إلى آثار ملزمة وأن تكفل حل حالات إجراءات التراضي التي لم تحل بعد بطريقة أعم.

### ثالثاً - بنود للتحكيم في الاتفاقيات الضريبية الثنائية

١١ - أصبح من سياسة بعض البلدان أن تقترح على دول شريكة مختارة أو على كل الدول الشريكة بنوداً تنص على التحكيم في القضايا التي لم تحل بعد من إجراءات التراضي عند التفاوض أو إعادة التفاوض بشأن الاتفاقيات الضريبية الثنائية.

١٢ - وكثيراً ما تنص المعاهدات الضريبية التي ترد بها بنود عن التحكيم على أن موافقة السلطات المختصة والمكلفين ضرورة لبدء عملية التحكيم، وتقضي أيضاً بضرورة تبادل المذكرات من قبل بين الدول المشاركة في المعاهدات من أجل بدء الإجراءات. وعلى سبيل المثال، تنص الفقرة ٦ من المادة ٢٦ من الاتفاقية المبرمة بين الولايات المتحدة وكندا فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال بصيغتها عند التوقيع عليها في ٢٦ أيلول/سبتمبر ١٩٨٠ وبصيغتها المعدلة على ما يلي:

٦ - "إذا تعذر على السلطات المختصة حل أي صعوبة أو شك بشأن تفسير أو تطبيق الاتفاقية، عملاً بالفقرات السابقة من هذه المادة، يمكن بموافقة كل من السلطات المختصة والمكلف، عرض القضية على التحكيم شريطة موافقة المكلف كتابة على الالتزام بقرار هيئة التحكيم. ويكون قرار هيئة التحكيم في قضية بعينها

ملزما لكلتا الدولتين فيما يتعلق بتلك القضية. وتحدد الإجراءات في تبادل للمذكرات بين الدولتين المتعاقبتين. وتصبح أحكام هذه الفقرة نافذة بعد أن توافق الدولتان المتعاقدتان على ذلك عن طريق تبادل للمذكرات“.

١٣ - ويبدو أن من الإنصاف الذهاب إلى أن التجربة العملية فيما يتصل بعملية التحكيم ما زالت محدودة أو غير موجودة فيما بين الدول التي تتضمن معاهداتها الضريبية أحكاما عن التحكيم من النوع الوارد في الفقرة ١٢ أعلاه. ويبدو أنه لم يتم التوصل بعد في أحيان كثيرة إلى اتفاق بين الدول المتعاقدة، في شكل تبادل للمذكرات أو خلافه، على التنفيذ الفعلي لإجراءات التحكيم على أساس أحكام المعاهدات الموجودة حاليا.

١٤ - ويمكن أن نلمس حكما خاصا بشأن التحكيم في الفقرة ٥ من المادة ٢٥ من الاتفاقية المبرمة بين جمهورية ألمانيا الاتحادية وجمهورية النمسا لتجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال، والضرائب على التجارة، والضرائب على الأراضي، بصيغتها عند التوقيع عليها في ٢٤ آب/أغسطس ٢٠٠٠. ونصها كما يلي:

(عن ترجمة انكليزية غير رسمية)

”٥ - إذا تعذر على السلطات المختصة إزالة أي صعوبة أو شك بشأن تفسير أو تطبيق الاتفاقية باستعمال إجراءات التراضي كما تنص عليها الفقرات السابقة من هذه المادة في غضون فترة ثلاث سنوات من تاريخ بدء الإجراءات، تكون الدول مضطرة، عند تقديم طلب من شخص تغطيه الفقرة ١، لأن تعرض القضية على إجراءات للتحكيم أمام محكمة العدل الأوروبية، عملا بالمادة ٢٣٩ من معاهدة الجماعة الأوروبية“.

١٥ - ويتعين التفكير في الحكم الوارد أعلاه في سياق الاتحاد الأوروبي، لأن ألمانيا والنمسا كليهما من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، كما أنهما بهذه الصفة من الدول الموقعة على اتفاقية إزالة الازدواج الضريبي فيما يتصل بتسوية أرباح المؤسسات ذات الصلة (انظر الفقرة ٤ أدناه).

رابعاً - اتفاقية إزالة الازدواج الضريبي فيما يتصل بتسوية أرباح المؤسسات ذات الصلة، المبرمة بين الأطراف المتعاقدة في المعاهدة المنشئة للجماعة الأوروبية، المؤرخة ٢٣ تموز/يوليه ١٩٩٠ (90/436/EEC) المشار إليها فيما بعد باسم "اتفاقية التحكيم للجماعة الأوروبية".

١٦ - اتفاقية التحكيم للجماعة الأوروبية هي الصك العالمي الأساسي لعملية التحكيم فيما يتعلق بمنازعات المعاهدات الضريبية. ووفقاً لهذه الاتفاقية، تحال قضايا تحديد أسعار التحويل التي تظل دون حل في إطار إجراءات التراضي لمدة سنتين إلى لجنة استشارية مسؤولة عن إصدار فتاها في إزالة الازدواج الضريبي. ويتعين أن تصدر اللجنة الاستشارية فتواها في غضون ستة أشهر من تاريخ إحالة المسألة إليها. ويلزم على السلطات المختصة الأطراف في إجراءات التحكيم أن تتخذ، بالموافقة المشتركة، قراراً يقضي بإزالة الازدواج الضريبي في غضون ستة أشهر من تاريخ إصدار اللجنة الاستشارية لفتواها. وقد تتخذ السلطات المختصة قراراً لا يتفق وفتوى اللجنة الاستشارية. وتكون السلطات المختصة، في حالة عدم وصولها إلى قرار، مضطرة إلى التصرف وفقاً لتلك الفتوى.

١٧ - ومدونة قواعد السلوك للتنفيذ الفعلي لاتفاقية التحكيم (90/436/EEC) المؤرخة ٢٣ تموز/يوليه ١٩٩٠؛ المشار إليها فيما بعد باسم "مدونة قواعد السلوك" هي التزام سياسي للدول الأعضاء صادر عن مجلس الاتحاد الأوروبي. وتورد المدونة المبادئ التوجيهية الإجرائية لتنفيذ اتفاقية التحكيم للجماعة الأوروبية.

١٨ - ويمكن الإطلاع على اتفاقية التحكيم للجماعة الأوروبية ومدونة قواعد السلوك في:

[http://europa-eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/arbitration\\_convention/index\\_en.htm](http://europa-eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm)

خامساً - اهتمام أوساط الأعمال التجارية بالتحكيم في منازعات المعاهدات الضريبية

١٩ - أعرب ممثلو أوساط الأعمال التجارية الدولية دائماً عن الاهتمام الشديد بعملية التحكيم في المسائل الضريبية الدولية. وبصفة خاصة، أصدرت غرفة التجارة الدولية في باريس مواد وتعليقات نموذجية لاتفاقية ثنائية (يمكن الإطلاع عليها في: <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id501/index.html>).

## سادسا - النظر في إدراج بند للتحكيم في نموذج الأمم المتحدة

٢٠ - تفيد الأعمال التي اضطلع بها الفريق العامل المشترك لحل المنازعات لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي أنه بالنظر إلى أن عملية إجراءات التراضي الحالية لا تؤدي عادة إلى نتيجة سريعة وقاطعة تقضي بإزالة الازدواج الضريبي فإن هذا قد يتسبب في تردد المكلفين في تخصيص موارد للدخول في عملية لإجراءات التراضي، كما أنه لا يوفر حافزا للسلطات المختصة لأن تتخذ كل التدابير اللازمة لكفالة الحل السريع للمسائل ذات الصلة. ويمكن أن يشجع وجود أحكام تتعلق بالتحكيم في حد ذاته على زيادة استخدام عملية إجراءات التحكيم لأن الحكومات والمكلفين سيعلمون منذ البداية أن الوقت والجهد اللذين سيخصصان لعملية إجراءات التراضي قد يوفران نتيجة تبعث على الارتياح. وتوفر بنود التحكيم للسلطات المختصة حافزا إضافيا لكفالة إجراء عملية إجراءات التراضي على نحو ناجح من أجل تجنب ضرورة اللجوء إلى إجراءات تكميلية لاحقة.

٢١ - وتبدو الاعتبارات المقدمة من الفريق العامل المشترك لحل المنازعات في الفقرة ٢٠ مناسبة أيضا للعلاقة بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية. وعلاوة على ذلك، من المحتمل أن تؤدي الأحكام المتعلقة بالتحكيم في المعاهدات الضريبية التي تبرمها البلدان النامية إلى زيادة جاذبية هذه البلدان للمستثمرين الأجانب، لأنها ذات آثار مماثلة لآثار اتفاقات حماية الاستثمارات.