

# التحكيم في المجال الضريبي وجدواه للاستثمار

بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثاني ،  
القانون والاستثمار،  
المنعقد بكلية الحقوق- جامعة طنطا  
خلال الفترة من 29-30 أبريل 2015م.)

**دكتور**  
**إبراهيم عبد العزيز**  
**النجار**  
**كلية الحقوق- جامعة المنوفية**

المقدمة:

من المؤكد أن جميع الدول في عالمنا المعاصر، المتقدمة قبل النامية، تسعى إلى تشجيع الاستثمار بجميع مظاهره، بل ولا تألو جهداً في تدليل أية عقبات يمكن أن تعرقل أنشطته، أو في تبني النظم التي تساهم في انتشاره. بل وتسعى باستمرار لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وتهيئة المناخ الملائم لتشجيعها... ونري أن تبني نظام التحكيم لنظر المنازعات الضريبية يمكن أن يلعب دوراً هاماً في هذا المجال.

ذلك أن التحكيم نظام رضائي، قضائي - علي الرأي الراجح في الفقه - لا خلاف علي مشروعية الاستفادة منه في تسوية المنازعات، في مختلف أوجه النشاط الإنساني. وإذا كان النظام الضريبي المصري قد حاول الاستفادة منه - في ضوء ذلك - ولكن في نطاق الضريبة الجمركية، وضريبة المبيعات وحدهما، ووفقاً لمعايير لا تتفق مع الأصول العامة لهذا النظام، وعلي رأسها عدم مراعاة إرادة المكلفين قبل اللجوء إليه، أو الافتتات عليها بفرضه قسراً عليهم، وعدم مراعاة الوترية في تشكيل لجان التحكيم الابتدائية مما أدي إلي القضاء بعدم دستوريته بهما، فإننا نري إمكانية أن يساهم هذا النظام - رغم ذلك - بدور فعال في المجال الضريبي بأسره بما يحقق العديد من المزايا، وعلي رأسها تشجيع الاستثمار.

لقد ارتقت مكانة التحكيم بين الآليات القانونية لتسوية مختلف المنازعات، سواء في نطاق القانون الخاص أو في نطاق القانون العام. ففي إطار منازعات القانون الخاص، نجد أن التحكيم قد أصبحت له مكانة معتبرة بين الآليات القانونية لتسوية هذه المنازعات، سواء علي مستوي العلاقات الاقتصادية العابرة للحدود، والتي تتزايد يوماً بعد يوم بفضل التقدم التكنولوجي في وسائل الاتصال المختلفة، وتقنيات العولمة مما أدي إلي تعرض الكثير من المنظمات الدولية لهذا النظام، وإقراره، وإنشاء العديد من مراكز التحكيم علي المستوي الدولي للسهر علي تطبيقه، أو علي مستوي العلاقات الخاصة الوطنية، التي تهتم القوانين الوطنية بتنظيمها في مجالات عديدة، تجعلنا نستطيع أن نقرر أن جواز التحكيم في نظر هذه المنازعات يعتبر الأصل، مادامت تتصل بموضوعات يجوز التصالح فيها.

وفي إطار منازعات القانون العام، نجد أن دور التحكيم قد تعاضم تماماً في تسويتها، لدرجة أنه اخترق مجال منازعات العقود الإدارية في مصر وفرنسا وغيرهما، رغم ما تتسم به هذه المنازعات من أهمية للدولة ولسلطاتها العامة، تعود إلي أهمية العقود الإدارية التي تتصل بها، ورغم ما تتمتع به السلطات العامة الأطراف في هذه العقود من صلاحيات استثنائية من بين ما تجيزه: التنفيذ المباشر لهذه العقود، ولو علي نفقة المتعاقدين الآخرين، رغماً عنهم. ومن المعلوم أن قبول التحكيم في هذه المنازعات أدي إلي نزول السلطات العامة عن هذه الصلاحيات الاستثنائية، وقبولها المساواة بالأطراف الأخرى في تلك العقود.

كما أن نظام التحكيم قد غزا قطاع سوق رأس المال في مصر وغيرها من الدول، لتسوية المنازعات التي تنور عند تطبيق القوانين الحاكمة لهذا النشاط. ولا يخفي ما يمثله قطاع سوق رأس المال من أهمية متزايدة للاقتصادات المختلفة المتقدمة والنامية علي السواء، وان أهمية هذا المجال للدولة لا تقل عن أهمية المجال الضريبي بأية حال.

وفي ضوء تزايد أهمية التحكيم علي هذا النحو، نري أهمية الاستعانة به في المجال الضريبي للكثير من الأسباب وعلي رأسها تشجيع الاستثمارات. غير أنه لكي يكون هذا النظام قادراً علي أداء هذا الدور علي هذا النحو، فينبغي أن يكون مشروعاً، وملائماً. ولذا نتناول هذا البحث بما يحقق هذه الغاية في فصلين:

**الفصل الأول: مشروعية الاستعانة بالتحكيم في المجال الضريبي.**

**الفصل الثاني: ملاءمة التحكيم للمنازعات الضريبية.**

## **الفصل الأول**

### **مشروعية الاستعانة بالتحكيم في المجال الضريبي**

**تمهيد:**

إذا كان نظام التحكيم الذي تم تطبيقه في النظام الضريبي المصري قد انتهى به المآل إلي السقوط، بعدما قررت المحكمة الدستورية العليا عدم دستورية النصوص التشريعية التي أنتت به في المجال الضريبي، فهذا لا يعني عدم مشروعية الاستعانة

به في هذا المجال في ضوء المبادئ العامة لمشروعية هذا النظام الإجرائي لتسوية المنازعات، وأهمها مبدأي إعلاء سلطان الإرادة للمحتكمين، ونهائية أحكام التحكيم. ويمكن القول أن نظام التحكيم يكون مشروعاً في المجال الضريبي، فيما لو أمكن لنا تطبيقه مع الحفاظ علي ضمانتين:

**الضمانة الأولى:** أن يكفل هذا النظام تطبيق القانون الضريبي علي المنازعات التي تنظر طبقاً لإجراءاته (مبحث أول).

**والضمانة الثانية:** إذا كان تطبيقه لا يتنافى مع طبيعة محل المنازعة الضريبية. وهذا يتحقق إذا كان من الجائز الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة بين الإدارة الضريبية والمكلفين (مبحث ثان).

## المبحث الأول

### كفالة تطبيق القانون الضريبي في نطاق نظام التحكيم

#### - حجج المعارضين للتحكيم في المجال الضريبي:

لقد استقر قانون التحكيم المصري، ومعه مختلف التشريعات المقارنة، علي عدم جواز التحكيم فيما لا يجوز فيه الصلح من الحقوق<sup>(1)</sup>. ولا يجوز الصلح إلا في المسائل المالية التي يملك أصحابها التنازل عنها. ولا شك أن الضريبة العامة تخرج عن هذه المسائل، فهي حق الدولة، ولا يملك أحد التنازل عنها. كما أن القانون الضريبي قانون عام، وقواعده آمرة، ولا يجوز الاتفاق علي مخالفة أحكامها.<sup>(1)</sup> لذا كانت هذه الحقيقة علي رأس الحجج التي استند إليها البعض لمناهضة تطبيق نظام التحكيم في المجال الضريبي، حيث يقررون أن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين علاقة تنظيمية، أساسها حكم القانون. في حين يعد الاتفاق علي التحكيم بمثابة عقد يتم باتفاق الطرفين، ويعتبر مصدراً لسلطان إرادتهم. كما أن فرض الدولة للضريبة يعد احد المظاهر الأساسية التي تبرز فيها الدولة كسلطة ذات سيادة، ومن

(1) - راجع الفرع الأول من المطلب السابق .

(1) - راجع : د حسين خلاف : الوجيز في تشريع الضرائب المصرية ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، 1952م ، ص 18 .

- د محمد وديع بدوي ، الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة ، دراسة مقارنة ، دار مطابع الشعب ، 1384هـ .  
- 1964م ، ص 52 .

ثم يكون عقد الاتفاق علي التحكيم بمثابة تنازل من الدولة عن سيادتها، ومساواتها بالأفراد، رغم أن الدين الضريبي ليس كديون الأفراد. (2)

وفي ضوء هذه الحجج، علينا أن نتساءل: هل تحول العلاقة التنظيمية بين الإدارة الضريبية والمكلفين دون تطبيق نظام التحكيم في المجال الضريبي؟ وهل الاتفاق علي التحكيم - وهو عقد - ينال من القانون الضريبي، أو يعطل تطبيقه؟  
-إمكانية التحكيم في الموضوعات محل العلاقة التنظيمية:

إن الإجابة علي التساؤل الأول لا تحتاج إلي عناء في ضوء النص الصريح الوارد في المادة الأولى من قانون التحكيم المصري التي تقرر أنه: " مع عدم الإخلال بأحكام الاتفاقيات الدولية المعمول بها في جمهورية مصر العربية تسري أحكام هذا القانون على كل تحكيم بين أطراف من أشخاص القانون العام أو القانون الخاص أياً كانت طبيعة العلاقة القانونية التي يدور حولها النزاع، إذا كان هذا التحكيم يجرى في مصر، أو كان تحكيمياً تجارياً دولياً يجرى في الخارج واتفق أطرافه على إخضاعه لأحكام هذا القانون." (1)

فهذا النص يوضح بجلاء أن العلاقة التنظيمية لا تحول دون جواز التحكيم في المسائل التي تنظمها. كما يوضح أيضاً إمكانية التحكيم بين أشخاص القانون العام. ومن ثم فإنه لا يوجد أي مأخذ علي نظام التحكيم في المجال الضريبي من هذين المنظورين. فماذا عن تأثير القانون الضريبي في ظل نظام التحكيم؟ وهل ينال تطبيق هذا النظام منه؟ أم أنه، علي العكس من ذلك، يكفل له تطبيق أحكامه؟

---

(2) - أنظر في ذلك : - أ عبد الحكيم عطا إبراهيم : التحكيم والمنازعات الضريبية ، مجلة التشريع المالي والضريبي ، السنة الحادية والأربعون ، العدد 77 ، يناير - فبراير 1992م ، ص 173 ، - د. محمود إبراهيم القلموني : المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة علي المبيعات ، 1998م ، ص 23 ، - مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد الخامس عشر ، سبتمبر 2002م ، ص 12

(1) - من الجدير بالذكر أن التشريعات المقارنة هي الاخرى تتضمن أحكاماً مشابهة لهذا الحكم : إذ تنص المادة الثالثة من القانون الأردني علي سبيل المثال علي أنه : " تسري أحكام هذا القانون على كل تحكيم اتفاقي يجري في المملكة ويتعلق بنزاع مدني أو تجاري بين أطراف أشخاص القانون العام أو القانون الخاص أياً كانت طبيعة العلاقة القانونية التي يدور حولها النزاع ، عقدياً كانت أو غير عقدياً ."

## - التحكيم يضمن التطبيق الصحيح لأحكام القانون:

الواقع أن التحكيم نوعان: تحكيم بالصلح، وتحكيم بالقضاء. والتحكيم بالصلح - ويسمي أيضا بتحكيم العدالة - يسمح فيه للمحكّمين باختيار هيئة التحكيم، ثم إعطاءها صلاحيات واسعة في حسم النزاع طبقا لقواعد العدل والإنصاف دون إلزامها بقواعد قانون معين.<sup>(2)</sup>

أما التحكيم بالقضاء، وهو الأصل؛ ولذا يطلق عليه التحكيم العادي<sup>(1)</sup> فإنه علي الرغم من تعاضد دور إرادة الأطراف فيه بدءا من اختيار هيئة التحكيم، واختيار الإجراءات التي تطبقها عند نظر النزاع... إلخ. إلا أن ذلك لا يقدر في أن هيئة التحكيم تطبق علي النزاع إرادة القانون، وليس إرادة الأطراف الذين اختاروها. وبناءً علي ذلك، يلتزم المحكمون بالفصل في النزاع طبقا لقواعد القانون وليس طبقا لرغبات الأطراف، مما يعكس الطبيعة القضائية الظاهرة لحكم التحكيم في هذه الحالة.<sup>(2)</sup>

ويتميز نظام التحكيم بالقضاء علي هذا النحو بتخصص هيئة التحكيم؛ حيث تتكون هذه الهيئة من أشخاص يتوافرون علي كفاءة فنية وقانونية عالية، ويتم اختيارهم بمعرفة الأطراف إما في كل منازعة علي حدة، وهذا هو ما يطلق عليه: **التحكيم الحر** وإما ضمن هيئة تحكيم دائمة، وهو ما يسمى **بالتحكيم المؤسسي**، أو النظامي.

ويعد التحكيم المؤسسي هو الأكثر ملاءمة؛ نظرا لما يتوافر فيه من خبرة لدي محكميه، واكتساب هؤلاء ثقة الأطراف المتنازعة علي خلفية تاريخهم في تسوية المنازعات السابقة، فضلا عما يقدمه من تسهيلات للأطراف؛ إذ يوفر لائحة ثابتة

---

(2) - د أحمد عبد الكريم سلامة : مركز التحكيم التجاري لدول مجلس التعاون الخليجي ، دراسة تأصيلية لبعض جوانب التحكيم التجاري الدولي وفق نظام لائحة المركز ، بحث مقدم إلي المؤتمر السنوي الخامس لكلية الحقوق - جامعة المنصورة ، الاتجاهات الحديثة في التحكيم ، 28 - 29 مارس 2000م ، ص19).

- د عبد الحكيم الشواربي : التحكيم والتصالح في التشريعات المختلفة ، مرجع سابق ، ص 25.

(1) - انظر : المرجع السابق ، نفس الموضوع.

(2) - د أحمد عبد الكريم سلامة : مركز التحكيم التجاري، مرجع سابق ، ص 8 .

لهيئات التحكيم التي تتعقد من خلاله، توضح الإجراءات التي تتبعها عند تسوية المنازعات حال إغفال المحكّمين لذلك، ويتوافر علي الضوابط التي تجعل الأطراف يتقون في قدرتها علي تقديم تسوية عادلة للمنازعات من خلاله.<sup>(3)</sup>

وفي ضوء هذا النظر، فإن نظام التحكيم الذي يصلح للتطبيق في المجال الضريبي هو التحكيم بالقضاء، الذي يتخذ صورة التحكيم المؤسسي. فهذا النوع من التحكيم هو الذي يكفل تطبيق قانون الضريبة علي المنازعات التي ينظرها محكمون متخصصون في المجال الضريبي، ويتمتعون بدراية قانونية عالية تكفل إنزال حكم القانون الضريبي علي المنازعات التي ينظرونها.

#### - دعوى البطلان ودورها في كفالة تطبيق أحكام القانون:

فإذا حدث خطأ في تفسير القوانين الضريبية عند التطبيق، أو تمت مخالفة أحكامها من هيئة التحكيم، فهنا يتدخل قانون التحكيم المصري؛ إذ يسمح بالطعن علي حكم التحكيم في هذه الحالة بالبطلان. وتفصيل ذلك: أن قانون التحكيم المصري يجعل علي رأس الأسباب التي تسمح لذي المصلحة بأن يطعن علي حكم التحكيم بالبطلان: مخالفة حكم التحكيم للقانون الذي يحكم النزاع طبقاً لإرادة الأطراف؛ حيث تنص المادة الثالثة والخمسين من هذا القانون في فقرتها الأولى (د) علي أنه: " 1- لا تقبل دعوى بطلان حكم التحكيم إلا في الأحوال الآتية: (أ).... (ب).... (ج)..... (د) إذا استبعد حكم التحكيم تطبيق القانون الذي اتفق الأطراف علي تطبيقه علي موضوع النزاع."

ومن المتفق عليه أنه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تتفق مع أحد المكلفين علي تطبيق قانون آخر غير القانون الضريبي ذي الصلة بالنزاع الذي يتم الاتفاق بينهما علي إحالته إلي التحكيم، فيما لو طبق نظام التحكيم الاختياري في المجال الضريبي؛ لأنها لو فعلت ذلك، لوقع تصرفها باطلاً؛ لدخول قواعد التشريعات الضريبية - جميعها - في مصاف القواعد الأمرة المتعلقة بالنظام العام في الدولة، وعدم جواز الاتفاق علي مخالفة أحكامها تبعاً لذلك. هذا فضلاً عن أن تعارض

---

(3) - د عبد الحكيم الشواربي : التحكيم والتصالح في التشريعات المختلفة ، مرجع سابق ، ص 24،- د أحمد عبد الكريم سلامة : مركز التحكيم التجاري، مرجع سابق ، ص 8.

أحكام التحكيم مع النظام العام في الدولة يعتبر سبباً قائماً بذاته، يخول القضاء التعرض من تلقاء نفسه للحكم التحكيمي وإبطاله إعمالاً لحكم الفقرة الثانية من المادة الثالثة والخمسين السابقة الإشارة إليها، والتي تقرر: " وتقضي المحكمة التي تنظر دعوى البطلان من تلقاء نفسها ببطلان حكم التحكيم، إذا تضمن ما يخالف النظام العام في جمهورية مصر العربية.".

فإذا تطرقنا إلي الأسباب الأخرى التي تجيز الطعن علي حكم التحكيم بالبطلان نجدها تؤكد علي كفالة تطبيق القانون الضريبي علي وجهه الصحيح أيضاً، فيما لو سمح لقضاء التحكيم بنظر المنازعات الضريبية؛ إذ تجيز الفقرة الأولى (و) من المادة الثالثة والخمسين - السابقة الإشارة إليها - الطعن علي حكم التحكيم بالبطلان: " إذا فصل حكم التحكيم في مسائل لا يشملها اتفاق التحكيم، أو جاوز حدود هذا الاتفاق. ومع ذلك إذا أمكن فصل أجزاء الحكم الخاصة بالمسائل الخاضعة للتحكيم عن أجزائه الخاصة بالمسائل غير الخاضعة له، فلا يقع البطلان إلا على الأجزاء الأخيرة وحدها".

وبتطبيق هذا النص في المجال الضريبي، فإننا نجد إمكانية تعلق النزاع بعدة مسائل بعضها يجوز التصالح فيه بين الإدارة الضريبية والمكلفين، والبعض الآخر لا يجوز فيه ذلك. وفي هذه الحالة، إذا اتفق علي إحالة كل هذه المسائل للتحكيم، أو اتفق علي إحالة ما يجوز التصالح فيه منها دون باقي المنازعات، ومع هذا حدث تجاوز من هيئة التحكيم، فقامت بالفصل في منازعة تتعلق بمحل لا يجوز التصالح فيه، أو خارج إطار الاتفاق الذي حدد ولايتها، فحينئذٍ يقدم النص ضماناً هامة تسمح بإبطال حكم المحكمين فيما يتعلق بالجزء الذي تعرض للفصل فيه بطريقة غير مشروعة، إذا تيسر فصله عن الحكم في المسائل الباقية، وإلا سقط الحكم كله بالبطلان.

(ب) إذا كان أحد طرفي اتفاق التحكيم وقت إبرامه فاقد الأهلية أو ناقصها وفقاً للقانون الذي يحكم أهليته.

(ج) إذا تعذر على أحد طرفي التحكيم تقديم دفاعه بسبب عدم إعلانه إعلاناً صحيحاً بتعيين محكم أو بإجراءات التحكيم أو لأي سبب آخر خارج عن إرادته.

(د) إذا استبعد حكم التحكيم تطبيق القانون الذي اتفق الأطراف على تطبيقه على موضوع النزاع.

(هـ) إذا تم تشكيل هيئة التحكيم أو تعيين المحكمين على وجه مخالف للقانون أو لاتفاق الطرفين.

(ز) إذا وقع بطلان في حكم التحكيم أو كانت إجراءات التحكيم باطلة بطلاناً أثير في الحكم.

وهكذا يتضح لنا أن تطبيق نظام التحكيم في المجال الضريبي لا يمس قانون الضريبة ولا يعطل تطبيقه. بل انه، وعلي العكس من ذلك، يتضمن الكثير من الضمانات التي تكفل تطبيق هذا القانون علي وجهه الصحيح. فما الذي يمكن أن يرد عليه حكم المحكمين إذن في المجال الضريبي، وبصلح أن يكون محلاً للتحكيم؟ هذا ما نتعرض له في المبحث التالي:

## المبحث الثاني

### جواز الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة

- الموضوعات التي تخرج عن نطاق التحكيم:

من المعلوم انعقاد الاتفاق بين فقهاء المالية العامة على أن القواعد الأساسية للضريبة العامة أربعة، هي: العدالة والمساواة، والملاءمة، واليقين، والاقتصاد في نفقات التحصيل. ومن المعلوم أيضاً - وبنفس القدر - أن التنظيم الفني للضريبة العامة يتناول تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، وبالتالي فهو ينصرف إلي اختيار النطاق الذي تنطبق عليه الضريبة، والواقعة المنشئة لها، وتحديد الوعاء الذي تفرض عليه، والسعر الذي تفرض به، وكيفية الوفاء بها.<sup>(1)</sup>

ومن البديهي أنه لا يجوز الاتفاق علي تعديل سعر الضريبة؛ لأنه لا يمكن تعديل الضريبة إلا بقانون. كما لا يجوز التخلي عن الواقعة المنشئة للضريبة كما حددها القانون؛ إذ أنه لا يمكن إنشاء الضريبة بغير القانون. وفضلاً عن هذا، فإن

---

(1) - انظر في تفاصيل ذلك : د رفعت المحجوب :المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، بدون سنة طبع ، ص 213 ومابعدها.

تحديد وعاء الضريبة يأتي به القانون، فهو الذي يوضح نطاق الضريبة: أي المادة التي تنطبق عليها الضريبة كما يحدد موضوعها: أي الجزء الذي تفرض عليه الضريبة من المادة المختارة محلا لها، سواء بصورة مباشرة، أو بصورة غير مباشرة من خلال تفويضه للغير في تحديد الإعفاءات والخصومات من المادة المفروضة عليها الضريبة.<sup>(1)</sup> وجميع هذه المسائل لا يجوز بحكم الدستور المصري أن تكون محلا لاتفاق بين الإدارة الضريبية والغير، عند ممارسة الأولي لوظائفها التي كفلها لها القانون، في تحصيل الضريبة المستحقة نيابة عن الدولة، من المكلفين بها.

وتؤكد محكمة النقض الفرنسية علي ذلك هي الأخرى من خلال تقريرها أنه من غير الجائز أن يكون تطبيق سعر الضريبة وربطها واستحقاقها موضوعا لاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية<sup>(3)</sup> وبناءً علي ذلك، لا يجوز أن تكون هذه الموضوعات محلا لنزاع ينظره التحكيم.

غير أنه لكي يتم تطبيق سعر الضريبة علي وعائها عند تحقق الواقعة المنشئة لها، في ضوء الإجراءات القانونية المنصوص عليها في التشريعات الضريبية، فإنه يلزم أن يكون مقدار الوعاء معلوما. فماذا لو اختلفت الإدارة الضريبية مع المكلفين حول هذا المقدار؟ هل يجوز الاتفاق بينهما عليه؟

من المؤكد أنه لو كانت الإجابة علي هذا التساؤل بالإيجاب، فإن هذا يعني جواز التحكيم في المجال الضريبي، والعكس صحيح.

#### - إمكانية التحكيم بخصوص قيمة الوعاء الضريبي:

إن نظر المنازعة الضريبية من خلال نظام التحكيم يعني - في جوهره - تلاقح إرادة الإدارة الضريبية مع المكلفين علي تحويل المحكمين الحق في تقدير وعاء الضريبة، في ضوء القواعد القانونية ذات الصلة؛ وذلك حتى يمكن تطبيق الضريبة بالسعر المحدد قانونا، علي الوعاء المحدد قانونا، عند تحقق الواقعة التي اعتبرها القانون منشئة للضريبة في ذمة المكلف.

(1) - المرجع السابق ، نفس الموضوع.

(3) - Cass CIV 14 juin 1964 R.S.L.F1974 P121.

ومن أجل تجنب الخلاف حول مقدار وعاء الضريبة، تحرص مختلف التشريعات الضريبية علي إلزام المكلفين بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة تكفل تحديد قيمة هذا الوعاء بصورة دقيقة، وترصد العقوبات الملائمة لإجبار المكلفين علي الوفاء بهذا الالتزام.<sup>(1)</sup>

غير أن الوعي الضريبي لدي المكلفين قد يكون غير كافٍ، وقد تكون العقوبات علي التهرب من الضريبة غير رادعة، وقد تكون الإدارة الضريبية غير قادرة علي مواءمة رقابة الدفاتر والسجلات لدي المكلفين... الخ. وفي جميع هذه الحالات تكون الحاجة قائمة لاتخاذ الإجراءات التي تمكن الإدارة الضريبية من الوصول إلي الوعاء الحقيقي للضريبة.

وفي ضوء النصوص الحالية للتشريعات الضريبية - في نطاق ضريبة الدخل وضريبة المبيعات علي سبيل المثال - نجد أن تقدير قيمة الوعاء الخاضع للضريبة يتم من خلال المكلفين أنفسهم، أي بطريق الإقرار المباشر.<sup>(1)</sup> ويتم اعتماد هذا

---

(1) - تنص المادة (78) من قانون الضريبة العامة علي الدخل رقم 91 لسنة 2005 علي أنه : يلتزم الممولون الأتي ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم ، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون :

1 - الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون ، الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً ، إذا تجاوز رأسماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه ، أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه . 2 - الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث هذا القانون."

وتنص المادة (15) من قانون ضريبة المبيعات رقم 11 لسنة 1991م علي أنه : يلتزم المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاج السنة المالية التي أجري فيها القيد بالسجلات وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات التي يلتزم المسجل بإمسакها والبيانات التي يتعين إثباتها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها " وقد استجابت اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات إلي هذا التفويض ، ونظمت الدفاتر والسجلات في ضوءه بموجب المادة الثامنة منها .

(1) - من المعلوم أن هناك طرق مختلفة لتقدير القيمة الخاضعة للضريبة منها طريقة التقدير الإداري ، وطريقة التقدير الجزافي ، وطريقة التقدير بناء علي المظاهر الخارجية ، وطريقة التقدير بالإقرار المباشر من المكلفين أنفسهم.

التقدير، لو لم تبادر الإدارة الضريبية إلى رفضه خلال المدة المسموح لها خلالها بفحص دفاتر وسجلات المكلفين، وهذه المدة هي خمس سنوات في ضريبة الدخل، وثلاث سنوات في ضريبة المبيعات، تبدأ من نهاية السنة المالية التي يجري فيها القيد بالدفاتر والسجلات.<sup>(2)</sup>

فإذا بادرت الإدارة الضريبية إلى فحص دفاتر وسجلات المكلف خلال هذه الفترة، وتبين لها أن وعاء الضريبة كما ورد بها يفوق ما أقر به المكلف بإقراره الضريبي، أو كان المكلف غير ملتزم بإمسك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة، وتوصلت الإدارة الضريبية إلى تحديد قيمة الوعاء بأكثر مما قدره المكلف بإقراره طبقاً للإجراءات التي يسمح بها التشريع الضريبي،<sup>(1)</sup> فمعني هذا استحقاق ضريبة

---

(2) - انظر نص المادة (82) من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005م، حيث يقرر: " يلتزم كل ممول علي أن يقدم إلي مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً علي النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة".

- وانظر أيضاً : المادة الخامسة من قانون ضريبة المبيعات رقم 11 لسنة 1991م، حيث تقرر : " يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة خلال المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون " (بالمادة 16 منه) ، وتنص المادة 32 منه علي أنه : " علي المسجل أداء حصيله الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي ذات المواعيد المنصوص عليها في المادة (16) من هذا القانون".

(1) - تحرص مختلف التشريعات الضريبية علي وضع السبل البديلة لتحديد وعاء الضريبة ، عند غياب السبل الأصلية لذلك ؛ أي عندما يتعذر الوصول إلي القيمة الحقيقية لهذا الوعاء ، من خلال دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة: - **ففي نطاق ضريبة الدخل** ، نجد المادة 3 من القانون رقم 91 لسنة 2005 علي سبيل المثال تنص علي أنه : " إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين الأشخاص غير المرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة ، أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلي آخر معفي منها أو غير خاضع لها ، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة علي أساس السعر المحايد .ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة علي إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد "وتنفيذاً لذلك ، تنص المادة 39 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون علي أنه : " يتم تحديد السعر المحايد المنصوص عليه في المادة 3 من القانون طبقاً لإحدى الطرق الآتية:

1- طريقة السعر الحر المقارن :

2- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش الربح :

تزيد عما ورده المكلف بإقراره. وهنا يكمن التعارض والنزاع؛ حيث يتمسك المكلف بما أورده بإقراره، وتتمسك الإدارة الضريبية بما أسفر عنه الفحص. وتقتضي العدالة الوقوف علي القيمة الحقيقية للوعاء الخاضع للضريبة؛ لان القيمة التي تتوصل لها الإدارة الضريبية في مثل هذه الحالات عبارة عن قيمة تقديرية من جهة، كما أن الإدارة الضريبية قد تغالي في تقدير هذه القيمة بما يوقع الظلم بالمكلفين من جهة أخرى. ويقتضي الأمر هنا الوقوف علي القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة دون وكس أو شطط.

### 3- طريقة سعر إعادة البيع :

وتنص المادة 4 من ذات اللائحة علي أنه : " تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن ، وفي حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخرين المنصوص عليهما في المادة السابقة وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاث المشار إليها في المادة السابقة ، يجوز إتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو أي طريقة أخرى ملائمة للممول وفي جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقا بين الإدارة الضريبية والممول علي الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة ."

- وفي نطاق ضريبة المبيعات ، نجد المادة الحادية عشرة من القانون رقم 11 لسنة 1991م تنص علي أنه : " تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساسا لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلا في الأحوال التي يكون فيها بيع السلعة أو تقديم الخدمة من شخص مسجل إلي شخص مستقل عنه وفقا للمجريات الطبيعية للأمر ، و إلا قدر ثمن السلعة أو الخدمة بالمقابل السائد في السوق في الظروف العادية وفقا للقواعد التي تحدها اللائحة التنفيذية وللوزير بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قواعد بقيم بعض السلع أو الخدمات تتخذ أساسا لربط الضريبة " وتنفيذا لهذا تنص المادة السادسة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون علي أنه : " أولا : في تطبيق أحكام المادة 11 من القانون ، تكون القيمة الواجب الإقرار عنها التي تتخذ أساسا لربط الضريبة للسلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي المبالغ المدفوعة فعلا مقابل السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة الثابتة بالفاتورة الضريبية التي حررها البائع المسجل إلي مشتري مستقل عنه وفقا للمجريات الطبيعية للأمر ولل مصلحة في غير ذلك من الحالات الحق في تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة بالسعر أو المقابل السائد في السوق مسترشدة بالسياسات البيعية والتسويقية للمسجل وبالسعر المتداول لذات السلعة بنفس الجودة ، وسنة الصنع والمواصفات ، والمنشأ والعلامة التجارية بين أكثر من بائع ومشتري مستقل كل منهما عن الآخر في ذات المكان والزمان وفي نفس الظروف ووفقا لما يثبت لدي المصلحة من مبررات ."

وعندئذ يمكن الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلفين علي قيمة الوعاء الخاضع للضريبة؛ باعتبار أن الاتفاق في هذه الحالة ليس وسيلة لتقدير الضريبة في ذاتها، وإنما وسيلة لتقدير محلها ووعائها فحسب.<sup>(1)</sup>

ويذهب جانب كبير من الفقه إلي أن الاتفاق في هذه الحالة يعتبر عقدا بين الإدارة الضريبية والمكلفين، ولا يجوز لأيهما التقلت منه، إلا إذا أثبت تحقق عيب من عيوب الإرادة في جانبه عند انعقاد العقد، ولو كان الطرف الآخر لا يعلم به. وهذا هو ما يسايره قضاء النقض في مصر. في حين يذهب جانب آخر من الفقه - متأثرا بفكرة المركز التنظيمي للعلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين - إلي أن مثل هذا الاتفاق لا يعدو أن يكون إقرارا لمركز قانوني تم اعتماده سلفا بموجب قانون الضريبة. وكلا الاتجاهين يؤيدان الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة<sup>(1)</sup>، مما يؤكد علي جواز الاستعانة بالتحكيم في المجال الضريبي.

بل والأكثر من هذا، فإن التطبيق الفعلي لأحكام الضريبة العامة، بمختلف صورها، يثبت لنا أن تطبيق التحكيم في المجال الضريبي لا يمثل خروجا علي الاتجاه الذي تعنتقه الإدارة الضريبية، ويعترف به القضاء؛ حيث يجوز الاتفاق علي قيمة الوعاء الخاضع للضريبة أمام لجان التظلمات، بل وعلي تفسير محدد لنصوص التشريعات الضريبية، كما يجوز التصالح في الجرائم الضريبية:

#### 1- جواز الاتفاق علي قيمة الوعاء أمام لجان التظلمات:

حيث يسمح باتفاق الإدارة الضريبية والمكلفين أثناء نظر التظلمات علي تقديرات الإدارة الضريبية سواء أمام اللجان الداخلية في ضريبة الدخل، أو عند نظر تظلمات

(1) - حكم محكمة النقض في الطعن رقم 315 لسنة 23 ق ، جلسة 16 من مايو 1957م.

- راجع أيضا :حكم محكمة استئناف الإسكندرية في الدعوى رقم 9 لسنة 2 ق ، الصادر بتاريخ : 26 من فبراير 1946م ، حيث يؤكد علي أنه : " لا محل بعد ذلك للقول بأنه لا يجوز الاتفاق علي الضريبة لأن الاتفاق في هذه الحالة أصبح بحكم النص الذي صدر به القانون في المادة 52 منه وسيلة قانونية لتحديد الأرباح وهو فوق ذلك ليس متعلقا بالضريبة ذاتها بل هو وسيلة لتقدير محلها ووعائها " ( مشار إليه في مؤلف د محمد وديع بدوي ، الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة ، دراسة مقارنة ، دار ومطابع الشعب ، 1384هـ - 1964 م ، ص 51 ).

(1) - راجع في تفاصيل ذلك: د إبراهيم عبد العزيز النجار : تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص 61 - 63 .

المكلفين في نطاق ضريبة المبيعات فضلا عن إمكانية حدوث ذلك أمام لجان التوفيق، التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف في ضريبة المبيعات قبل لجوئه الي القضاء.

## 2 - جواز الاتفاق علي تفسير محدد لنصوص القانون:

بل والأكثر من هذا، فإنه يجوز الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلفين علي تفسير محدد لنص القانون الضريبي. وان تلتقي إرادتهما علي ذلك، طالما أن عبارات هذا النص ليست قاطعة في فهم المراد منه، وهو ما كانت تنص عليه المادة الأولى، في فقرتها الثانية، من القانون رقم 14 لسنة 1939 م، حيث كانت تنص علي أنه: " يجوز لمصلحة الضرائب إعادة النظر أيضا في الدعاوى المعروضة أمام محكمة النقض في الحالات التي تتلاقى فيها وجهة نظر المصلحة والممول علي تفسير القانون أو تأويله".<sup>(1)</sup>

## 3 - إمكانية التصالح في الجرائم الضريبية:

وفضلا عن هذا، فإن القانون الضريبي يجيز للإدارة الضريبية أن تتصالح مع المكلفين في الجرائم الضريبية التي يرتكبونها، متي عرضوا عليها ذلك، لقاء دفع الضريبة المستحقة عليهم بالإضافة إلي بعض التعويضات التي يحددها التشريع الضريبي. كما أنه - أي القانون الضريبي - يقيد تحريك الدعوى الجنائية عن الجرائم الضريبية، فيحظر علي النيابة العامة مباشرة مهامها بشأنها إلا بناء علي طلب يتقدم به وزير المالية بوصفه الرئيس الإداري الأعلى للإدارة الضريبية ، علي الرغم مما هو معلوم من أن النيابة العامة هي الأمانة علي الدعوى الجنائية وهي وحدها المنوط بها - بحسب الأصل -تقدير مدي ملاءمة تحريك الدعوى الجنائية من عدمه.<sup>(2)</sup>وبالإضافة إلي كل ما تقدم، فإن التشريعات المقارنة تعرف ما يسمى

(1)- انظر في تأكيد ذلك : د محمد وديع بدوي ، الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة ، مرجع سابق ، ص

(2) - يعتبر الطلب ، وكذا الشكوى والإذن ، من القيود التي ترد علي حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية .

-انظر في تفاصيل ذلك: د أمال عبد الرحيم عثمان : شرح قانون الإجراءات الجنائية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1987م ، ص 67 - 11 .

بالوساطة الجنائية في الجرائم التي لا يتوقف تحريك الدعوى الجنائية بالنسبة لها علي تقديم طلب أو شكوى، ولا تتطلب الحصول علي إذن من جهة خارجية.(1)

من كل ما سبق يتضح لنا أن الاتجاه إلي الاعتراف بالإرادة في مجال تسوية المنازعات ليس مقصورا علي الحقوق المالية التقليدية التي يجوز التنازل عنها، وإنما يمتد كذلك إلي غير ذلك من الحقوق، بما في ذلك ما يمكن أن يكون محلا للمنازعة الضريبية بالمفهوم السابق التعرض له.

وهكذا يتضح لنا أن التحكيم لا ينال من القانون الضريبي عند التطبيق، بل أنه علي العكس يكفل تطبيقه علي وجهه الصحيح. كما أن إمكانية الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة بين الإدارة الضريبية والمكلفين تؤكد علي مشروعية تطبيق هذا النظام في المجال الضريبي وهذا يدفعنا إلي التساؤل: هل من المفيد إدخال نظام التحكيم - كقضاء اتفاقي - لتسوية المنازعات الضريبية بما يكفل تسوية ناجزة لها، تتفق والمناخ الأمثل للاستثمار، خاصة الاستثمار الأجنبي المباشر الذي تسعى الدولة جاهدةً إلي تشجيعه في الوقت الراهن؟ وبمعني آخر هل التحكيم الذي يحرص عليه المستثمر الأجنبي دوما يلائم المجال الضريبي كذلك؟ هذا هو موضع دراسة الفصل التالي:

## الفصل الثاني

### ملاءمة التحكيم للمنازعات الضريبية

#### تمهيد:

إن الحكم علي مدي ملاءمة التحكيم لتسوية المنازعات في المجال الضريبي بما يساهم في تحقيق الفائدة للاستثمار والمستثمرين يتوقف علي مدي مراعاة هذا النظام لطبيعة المنازعات الضريبية، وأهمية عنصر الوقت بالنسبة لها، نظرا للأهمية

---

- د أحمد فتحي سرور : الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1985م ، ص532 وما بعدها .

(1) - راجع في تفاصيل ذلك : د. عمرو إبراهيم الوقاد ، دور الرضا في القانون الجنائي ، بدون دار نشر أو سنة طبع ، ص 103 وما بعدها .

الاقتصادية البالغة للضريبة العامة بالنسبة للدولة، وموازنتها العامة، كما يتوقف الحكم في هذه القضية أيضا علي مدى توافر التحكيم - في نفس الوقت - علي الضمانات التي تكفل حماية دين الضريبة العامة، دون أن يغيب عن البال موقف النظام الضريبي الدولي من هذه القضية. وهكذا، يمكن التعرض لهذا الفصل في ثلاثة مباحث، كما يلي:

## المبحث الأول

### تميز التحكيم عن القضاء بالحسم السريع للمنازعات

يعتبر التقاضي أمام القضاء الرسمي للدولة هو الطريق الوحيد، بعد المرحلة الإدارية، لتسوية المنازعات الضريبية سواء في ضريبة المبيعات، بعدما قضي بعدم دستورية التحكيم التي كانت تطبقه، أو في ضريبة الدخل والضريبة العقارية؛ لعدم تطبيق هذا النظام بهما. وبهذا لم يعد يطبق نظام التحكيم في المجال الضريبي سوي علي منازعات الضريبة الجمركية فحسب.

ومما لاشك فيه أن التحكيم يتميز عن القضاء بحسمه السريع والناجز للمنازعات، الأمر الذي يجعل من الملائم الاستفادة به في المجال الضريبي، بعدما ثبتت لنا مشروعيتها في هذا المجال بطبيعة الحال؛ نظرا للطبيعة الخاصة لدين الضريبة، وحاجة الدولة الملحة دوما إليه:

### - أسباب بطء التقاضي في المجال الضريبي:

والواقع أن بطء التقاضي في المجال الضريبي علي وجه الخصوص يعود إلي أسباب تاريخية يتطلب المقام التعرض لها: فمن المعلوم أن نشأة النظام القضائي في مصر، في العصر الحديث، تعود إلي سنة 1875م، حينما تم إنشاء المحاكم المختلطة، ثم أعقب ذلك إنشاء المحاكم الأهلية سنة 1883م.<sup>(1)</sup> وابتداءً من ذلك التاريخ، والمنازعات الضريبية يتم نظرها أمام المحاكم القضائية شأنها في ذلك شأن كافة المنازعات الأخرى.

(1) - د. محمد مرغني خيرى : القضاء الإداري ومجلس الدولة ، الجزء لأول ، قضاء مجلس الدولة ، 1989م ، ص9.

وعند إنشاء مجلس الدولة بالقانون رقم 112 لسنة 1946م، ظل الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية منعقدا لولاية القضاء العادي، حتى تم تعديل هذا القانون للمرة الثانية بالقانون رقم 165 لسنة 1955م<sup>(1)</sup>، فأُسند ولاية الفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم، ولأول مرة، لقضاء مجلس الدولة.<sup>(2)</sup> وظل الحال علي هذا الوضع حتى صدور القانون الحالي لمجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972م، حيث أقر مبدأ اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية، وإن كان قد علق انعقاد هذا الاختصاص علي صدور قانون خاص بالإجراءات القضائية التي يجب إتباعها أمامه. وأبعد عن ولايته المنازعات التي ناط المشرع بالقضاء العادي الفصل فيها، مثل منازعات ضرائب الدخل.

أي أن مجلس الدولة المصري نصب نفسه قاضيا طبيعيا لنظر كافة المنازعات الضريبية، عندما يخلو التشريع الضريبي ذو الصلة من نص خاص يسند ولاية الفصل في هذه المنازعات للقضاء العادي. وبناء علي ذلك، فرض ولايته علي منازعات الضرائب غير المباشرة مثل ضريبة الاستهلاك الصادرة بالقانون رقم 133 لسنة 1981م، وضريبة المبيعات التالية لها، وضريبة مقابل التحسين المفروضة بالقانون 122 لسنة 1955م.<sup>(3)</sup> ثم أنه لم يكف ولايته عن نظر منازعات الضرائب المباشرة أيضا بالاستناد إلي نص المادة العاشرة (سادسا) من قانونه رقم 47 لسنة 1972م.

غير أن القضاء العادي ظل غير مسلم بهذه الولاية العامة لمجلس الدولة في المجال الضريبي بالاستناد إلي: " أن النص في المادة (1) من القرار بقانون رقم 47 لسنة 1972م بشأن مجلس الدولة علي أن تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية:..... (سادسا): الطعون في القرارات النهائية

---

(1) - يذكر أن القانون رقم 112 لسنة 1946م عدل للمرة الأولى بالقانون رقم 9 لسنة 1949م ، وللمزيد من التفاصيل حول تاريخ إنشاء مجلس الدولة ، انظر : - د. محمد مرغني خيرى : القضاء الإداري ومجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص113 ومابعدها .

(2) - د محمد أحمد عبد الرؤوف: المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن ، مرجع سابق ، ص 547

(3) - نفس المرجع ، ص 551 .

الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقا للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة يدل علي أن المشرع قد علق اختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب والرسوم علي صدور القانون الذي ينظم كيفية نظرها أمامه وإذا كان القانون المشار إليه لم يصدر حتى الآن، فإن الاختصاص بنظر هذه المنازعات ما يزال معقودا للقضاء العادي".<sup>(1)</sup>

وبصدور القانون رقم 9 لسنة 2005م بتعديل بعض أحكام القانون رقم 11 لسنة 1991م بشأن الضريبة العامة علي المبيعات، أصبح القضاء العادي هو صاحب الاختصاص بنظر منازعات ضريبة المبيعات هي الاخرى؛ حيث أصبحت المادة السابعة عشر من هذا القانون - بعد تعديلها- تنص علي أنه: " وللمسجل الطعن في تقدير المصلحة أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوما من تاريخ صيرورته نهائيا". حتي قضت المحكمة الدستورية العليا بإسناد الاختصاص بنظر كافة منازعات الضرائب والرسوم لمحاكم مجلس الدولة دون غيرها.

وفي فرنسا، يتوزع الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية بين القضائين العادي والإداري فيختص القضاء الإداري بحسب الأصل بنظر منازعات الضرائب المباشرة، في حين ينعقد الاختصاص بنظر منازعات الضرائب غير المباشرة للقضاء العادي، باستثناء الضريبة علي القيمة المضافة - ومن قبلها الضريبة علي رقم الأعمال - التي يختص القضاء الإداري بنظر منازعاتها.<sup>(2)</sup>

ويري البعض أن هذا التمييز بين المنازعات التي ينظرها القضاء العادي وتلك التي ينظرها القضاء الإداري ليست له نتائج هامة؛ لأن الاتجاه الفقهي والقضائي هناك يخفف من نتائج هذا الاختلاف ويؤدي إلي توحيد القضاء الضريبي - في الواقع - بمعناه الواسع من خلال الإجراءات، وهو الاتجاه الذي يتوافق مع الاقتراح

---

(1) - نقض في الطعن رقم 635 لسنة 67 ق ، جلسة 42 من يونيو 2004م ( مشار إليه في مؤلف : أ. هشام علي توحيد : المستحدث في أحكام التهريب الضريبي في الضريبة الموحدة علي الدخل والضريبة علي المبيعات ، الطبعة الأولى ، 2005 ، ص 23 - 233 .

(2) - د يحيي مصطفى المبشر : المنازعات الضريبية في القانون اللبناني ( الدعاوى الضريبية ) دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع ، بيروت ، 1994م ص 154 ، 155 .

الذي نودي به في فرنسا من قبل لتوحيد إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية، وإن كان لم يجد له صدى.<sup>(1)</sup>

**أما في المملكة المتحدة،** فمن المعلوم أنه لا يوجد قضاء إداري بها، وبالتالي يختص القضاء العادي هناك بنظر كل المنازعات، بما في ذلك المنازعات الضريبية. ويتم نظر المنازعات الضريبية من خلال طعون المكلفين علي القرارات الصادرة عن هيئات التفويض العامة، أو الخاصة.<sup>(2)</sup>

ولا ينكر منصف أن استقرار النظام القضائي في مصر علي توحيد الجهة القضائية المنوط بها نظر المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري يساهم كثيرا في تقصير أمد التقاضي، وبخاصة في نطاق ضريبة المبيعات. فقد كان هناك نوع من التنازع الايجابي في الاختصاص بين جهتي القضاء العادي والإداري قبل صدور القانون رقم 9 لسنة 2005م. وكان المماطلون من المكلفين يلجأون إلي القضاء العادي تارة، وإلي القضاء الإداري تارة أخري بحسب الجهة التي يرونها أكثر بطناً في نظر النزاع. وكاد هذا المسلك أن يوجد صداما بين قمتي جهتي القضاء في خصوص المنازعات المتعلقة بمدي خضوع المقاولات لضريبة المبيعات ومدي

---

(1) - المرجع السابق ، ص 159 .

(2) - انظر في تفاصيل نظر المنازعات الضريبية أمام هيئات التفويض : د إبراهيم عبد العزيز النجار ، تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، هذا وتتعدد ولاية القضاء العادي في المملكة المتحدة من درجتين بحسب الأصل وتختلف محكمة أول باختلاف عدة فروض : فقد تكون المحكمة العليا The High Court عندما يتعلق الأمر بنزاع في انجلترا ، أو ويلز . وقد تكون محكمة الاستئناف The Court of Appeals كما في ايرلندا الشمالية. أما في اسكتلندا ، فإن محكمة أول درجة هي المحكمة المدنية The Court of Cassation أما عن محكمة ثاني درجة فهي : إما محكمة الاستئناف ، وذلك بالنسبة للأحكام التي تصدر عن المحكمة العليا وإما مجلس اللوردات House of Lord ، بهيئة قضائية ، وذلك بالنسبة للأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف باعتبارها محكمة أول درجة ( انظر في تفاصيل ذلك : د محمد عبد الرؤوف : المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص 618 وما بعدها.)

انطباق مفهوم التشغيل للغير عليها من عدمه، لولا انتهاء وهما إلي نتيجة واحدة وهي اعتبار المقاولات من خدمات التشغيل للغير الخاضعة لضريبة المبيعات.<sup>(1)</sup>

ومع هذا فما تزال إجراءات التقاضي بطيئة للغاية عند نظر المنازعات الضريبية في نطاق القضاء الإداري بما لا يتناسب مع طبيعة هذه المنازعات. فمن المؤكد أن الضريبة العامة هي أهم مورد من موارد الدولة، وأن حاجة الدولة إليها متجددة، مما يوجب الإسراع في تحصيلها، وتعتبر إجراءات التقاضي مكملة لإجراءات تحصيل الضريبة في خصوص المتنازع عليه منها، وطبيعة الإجراءات التي يتبعها القضاء الإداري عند نظر هذه المنازعات لا تساعد علي تحصيلها في وقت ملائم:

ذلك أن القضاء مثقل دوما بكم هائل من المنازعات، وفي شتي المجالات؛ بسبب حرص الدستور علي منح المواطنين حق اللجوء إلي قاضيهم الطبيعي، واعتباره ذلك من أهم الضمانات التي تكفل لهم صيانة حقوقهم. والمنازعة الضريبية تستند إلي نصوص قانونية لها ذاتية خاصة، وتتطلب من النظام القضائي تأهيلا علميا معيناً، وخبرات عملية خاصة، حتى يتفهم طبيعتها، ويستطيع الوصول إلي مراميها.<sup>(2)</sup>

ونظرا لغياب هذه المكنات عن القضاء حتى اليوم، فقد ظهر اتجاهها قويا ينادي بضرورة إنشاء قضاء متخصص في المجال الضريبي.<sup>(3)</sup> وإلي حين توافر هذا

---

(1) - راجع في تفاصيل هذه القضية : د إبراهيم عبد العزيز النجار : معوقات تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات وإمكانية التحول إلي الضريبة علي القيمة المضافة ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق - جامعة طنطا ، 2003م ، ص 287 - 291 .

(2) - انظر في هذه الذاتية الخاصة للتشريعات الضريبية : د قدرى ناقولا عطية : ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها ، 1960 ، ص 3 وما بعدها.

(3) - من الجدير بالذكر أنه صدر القانون رقم 12 لسنة 2008 بشأن إنشاء المحاكم الاقتصادية، ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد 21 تابع في 22 من مايو سنة 2008 وحدد الاختصاص النوعي والمكاني لهذه المحاكم ، والغريب انه استبعد منازعات الضرائب والرسوم من اختصاصها ، رغم ان صدور هذا القانون كان مناسبة ملائمة لذلك ، وتغني عن فكرة إنشاء قضاء متخصص في المجال الضريبي. ويلاحظ أن الدعوة إلي القضاء التخصص لم تقتصر علي المجال الضريبي ، فإلي جانب قضاء الأحوال الشخصية ، والقضاء العسكري ، والقضاء الإداري ، نجد من يدعو إلي قضاء متخصص في منازعات التجارة الالكترونية إلي درجة مناقشة مدي إمكانية عقد جلسات المحاكمة بخصوصها بالطرق الالكترونية أيضا. راجع في تفاصيل ذلك : أ محمد بدر الدين ، محاكم متخصصة لفض منازعات التجارة الالكترونية ، مشار إليه في :

القضاء المتخصص الضريبي، فإن القاضي الإداري يحتاج دوماً من يعاونه، ممن يمتلك هذه المكنات، لذا نجده دائماً علي إحالة المنازعات الضريبية إلي الخبراء الحسابيين بوزارة العدل؛ ليستطلع آراءهم الفنية بخصوصها، ويستتير بها عند فصله في النزاع؛ لذلك أصبحت الخبرة أحد أهم إجراءات التحقيق في منازعات الضرائب.<sup>(1)</sup>

والأصل أن تعيين الخبير، ومنحه هذه الرخصة من الأمور التي يترخص فيها قاضي الموضوع بغير معقب عليه في ذلك طالما كان قراره مبنياً علي أسباب تبرره.<sup>(2)</sup> غير أنه لما كان القاضي لا يستطيع أن يقضي بعلمه الشخصي في المسائل الفنية، وكانت منازعات الضرائب من المسائل الفنية التي يستند الحكم الصادر بالفصل فيها إلي مصادر فنية، فإن الاستعانة بخبير في هذه المنازعات تضي من المسائل اللازمة.<sup>(3)</sup>

وهنا تصادف المنازعة الضريبية عقبة أخري تساهم في إطالة أمدها؛ حيث تجد نفسها في عداد كم هائل من المنازعات التي تنتظر العرض علي الخبير الحسابي وبعد أن ينهكها الانتظار، تدخل في إطار النظر علي عدة جلسات متباعدة، وينتهي الأمر بها بإصدار الخبير لتوصيته.

---

<http://ar.c-ar.net/26/5468.jpg> ، ولا أرجح الإسهاب في تعدد القضاء المتخصص علي هذا النحو .

(1) - انظر : د زكريا محمد بيومي : إجراءات الإثبات في المنازعات الضريبية ، بحث منشور في مجلة التشريع المالي والضريبي ، الصادر عن رابطة مأموري الضرائب ، السنة الحادية والأربعون ، العدد 277 ، يناير - فبراير 1992م ، ص 262 .

(2) - انظر النقض في الطعن رقم 115 لسنة 17 ق ، جلسة 4 من مارس 1975م. مشار إليه في مؤلف أ. نوح محمد عبد الرحيم ، أ محمد علي بدران : مجموعة أحكام ومبادئ النقض الضريبي ، القاهرة ، 1961م ، المبدأ رقم (3) ، ص 35.

(3) — انظر : د زكريا محمد بيومي : إجراءات الإثبات في المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص 265

فإذا رأي القاضي أن هذه التوصية كافية لتكوين عقيدة صحيحة، أمكن له الفصل في النزاع بالاستناد إليها، بل أن له أن يقضي في الدعوى بالاستناد إلى تقرير الخبير محمولا علي أسبابه، متي كان مطمئنا إليه؛ لسلامة أبحاثه.<sup>(1)</sup> غير أن الخبير قد يغفل الفصل في بعض أوجه النزاع، أو قد لا يطمئن القاضي إلى توصية الخبير، أو قد لا تلقي هذه التوصية قبول أحد أطراف النزاع، وحينئذ يمكن أن تحال المنازعة لخبير محاسبي آخر سواء من تلقاء المحكمة، أو بناء علي طلب أحد الخصوم في الدعوى- وهذه هي الخبرة التكميلية- ويمكن أن تتكرر هذه الخبرة التكميلية في الدعوى الواحدة أكثر من مرة.

وإذا كان الخبير الذي تندبه المحكمة المختصة لإجراء أعمال الخبرة مقيدا بمواعيد محددة طبقا لقانون المرافعات المدنية والتجارية وقانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية<sup>(2)</sup>، إلا أن هذه المواعيد تدخل في إطار القواعد التنظيمية لا الإجرائية، ومن ثم لا يترتب علي مخالفتها أي بطلان. كما أن كثرة المنازعات التي تحال إلي الخبراء، وقلة عددهم بالمقارنة بأعدادها تجعل من العسير علي الخبير إنجاز مهمته خلال المهلات القانونية. فيستغرق نظر المنازعة أمامه وقتا طويلا، وبخاصة وقد أحاطت هذه القوانين المنازعة التي ينظرها الخبير بعدة ضمانات مثل: إتمام التوصية التي يصدرها في مواجهة الخصوم، وتحت رقابتهم، وعدم نظر المنازعة إلا بعد إخطارهم، مع السماح للخبير بالانتقال إلي مقار المكلفين التي يباشرون فيها أعمالهم الخاضعة للضريبة، وتمكينه من الإطلاع علي دفاترهم وسجلاتهم... الخ.<sup>(1)</sup>

وهكذا يطول المقام بالمنازعة الضريبية أما محكمة أول درجة عندما تقرر هذه المحكمة - وهو الأصل - إحالة المنازعة إلي خبير لتحقيقها، وبيان مدي أحقية

(1) - انظر : النقض في الطعن رقم 635 لسنة 67 ق ، جلسة 24 من يونيو 2004م ، مشار إليه في مؤلف أ. هشام علي توحيد : المستحدث في أحكام التهريب الضريبي ، مرجع سابق ، ص 23 - 233 .

(2) - راجع في هذه المواعيد : د زكريا محمد بيومي : إجراءات الإثبات في المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص 271 .

(1) - انظر : المرجع السابق ، ص 276 .

المكلف في طلباته سواء بناء علي طلبه، أو من تلقاء نفسها، أو من خلال إقرار اتفاق المكلف مع الإدارة الضريبية علي ذلك. خاصة وأن ندب خبير في الدعوى علي هذا النحو لا يمنع المحكمة من ندب غيره بعد ذلك داخل إطار نظر المنازعة الضريبية أمام محكمة أول درجة علي النحو السابق التعرض له حالاً.

فاذا أضفنا إلي ذلك إمكانية استغلال الإجراءات التي ينص عليها قانون المرافعات المدنية والتجارية استغلالاً سيئاً، بما يساهم في مزيد من إطالة أمد التقاضي، لأدركنا كم يمكن أن يستغرق نظر المنازعة الضريبية أمام القضاء. لقد وصل الأمر بالكثير من هذه المنازعات الي استمرار تداولها أمام القضاء لأكثر من عشرين عاماً!(1) وبعد صدور الحكم النهائي والحصول علي صورة رسمية منه مذيلة بالصيغة التنفيذية يماطل المكلفون في السداد، حتى بعد توقيع الحجز الإداري عليهم بمعرفة الإدارة الضريبية، فتدخل المنازعة الضريبية - من جديد - في طريق طويل يسبق حصول الدولة علي مستحقاتها الضريبية.(2)

لذا وجدنا الإدارة الضريبية تتخذ إزاء المنازعات الضريبية الكثير من الحيل، من أجل محاولة الحد من تراكمها أمام القضاء، كما وجدنا الكثير من التشريعات الضريبية تتدخل بصورة أو بأخرى لتحقيق نفس هذه الغاية.(3)

---

(1) - راجع : أ. حسن محمد السعدي صابر : موسوعة تبيان البيان في المنازعات الضريبية ، بدون دار نشر ، 2001 ، ص 16 وما بعدها ، حيث سرد العديد من احكام النقض التي تبين استمرار المنازعة الضريبية أمام القضاء لمدة تزيد علي عشرين عاماً في الكثير من الاحيان.

(2) - انظر في تفاصيل ذلك : د صلاح الجندي : مجلة الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ، العدد السادس عشر ، اكتوبر 2002 ، ص 1 .

(3) - ومن الجدير بالذكر أنه قد بلغ إجمالي عدد الدعاوى الضريبية التي ساهم القانون رقم 159 لسنة 1997م ، علي سبيل المثال ، في حسمها- في خصوص ضريبة الدخل -خلال الفترة من الأول من يوليو سنة 1997م وحتى الحادي والثلاثين من ديسمبر سنة 2022م : 74 دعوى قضائية ، كانت إجمالي قيمة الأوعية الخاضعة لضريبة الدخل خلالها، والتي تم الاتفاق عليها بين المكلفين ولجان التصالح بالإدارة الضريبية ، عبارة عن : 138759295 جنيها ، أثمرت عن سداد متأخرات ضريبية بلغت قيمتها : 3874388 جنيها ( انظر في تفاصيل هذا الموضوع ، وفي القوانين المتعاقبة التي صدرت لمحاولة منع تراكم المنازعات الضريبية أمام القضاء ، والوسائل التي تتخذها الإدارة الضريبية باستمرار في هذا الاتجاه : د إبراهيم عبد العزيز النجار : تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية ، مجلة مصر المعاصرة ، العدد 504 ، أكتوبر 2011).

## - أسباب السرعة في صدور حكم التحكيم:

فإذا نظرنا إلى نظام التحكيم، نجد أن معظم قوانين التحكيم تحدد مدة معينة، قصيرة غالباً - بالمقارنة بما يستغرقه القضاء - لتسوية النزاع. وهذا ما يحدث في قانون التحكيم المصري؛ إذ يحدد أقصى مدة يجب إنهاء إجراءات التحكيم خلالها بأثني عشر شهراً ميلادياً، تقبل الزيادة إلى ستة أشهر أخرى، ما لم يحدد الطرفان مدة مغايرة.<sup>(1)</sup>

(1) - تنص المادة (45) من قانون التحكيم المصري علي أنه : " 1- على هيئة التحكيم إصدار الحكم المنهي للخصومة كلها خلال الميعاد الذي اتفق عليه الطرفان فإن لم يوجد إتفاق وجب أن يصدر الحكم خلال اثني عشر شهراً من تاريخ بدء إجراءات التحكيم وفي جميع الأحوال يجوز أن تقرر هيئة التحكيم مد الميعاد على ألا تزيد فترة المد على ستة أشهر ما لم يتفق الطرفان على مدة تزيد على ذلك . 2- وإذا لم يصدر حكم التحكيم خلال الميعاد المشار إليه في الفترة السابقة جاز لأي من طرفي التحكيم أن يطلب من رئيس المحكمة المشار إليها في المادة(9) من هذا القانون أن يصدر أمراً بتحديد ميعاد إضافي أو بإنهاء إجراءات التحكيم ويكون لأي من الطرفين عندئذ رفع دعواه إلى المحكمة المختصة أصلاً بنظرها.

وقاعدة تحديد موعد محدد لهيئة التحكيم لإنجاز مهمتها معمول بها في القانون المقارن أيضاً ، إذ تنص المادة (181) من القانون الكويتي علي سبيل المثال علي أنه : " إذا لم يشترط الخصوم في الاتفاق على التحكيم أجلاً للحكم كان على المحكم أن يحكم خلال ستة أشهر من تاريخ إخطار طرفي الخصومة بجلسة التحكيم و إلا جاز لمن شاء من الخصوم رفع النزاع إلى المحكمة أو المضي فيه أمامها إذا كان مرفوعاً من قبل وإذا اختلفت تواريخ إخطار الخصوم بدأ الميعاد من تاريخ الإخطار الأخير وللخصوم الاتفاق - صراحة أو ضمناً - على مد الميعاد المحدد اتفاقاً أو قانوناً ولهم تفويض المحكم في مده إلى أجل معين ويقف الميعاد كلما أوقفت الخصومة أو انقطعت أمام المحكم ويستأنف سيره من تاريخ علم المحكم بزوال سبب الوقف أو الانقطاع وإذا كان الباقي من الميعاد أقل من شهرين امتد إلى شهرين . وتنص المادة (9) من القانون السعودي علي انه : " يجب الحكم في النزاع في الميعاد المحدد في وثيقة التحكيم ما لم يتفق على تمديده، وإذا لم يحدد الخصوم في وثيقة التحكيم أجلاً للحكم وجب على المحكمين أن يصدروا حكمهم خلال تسعين يوماً من تاريخ صدور القرار باعتماد وثيقة التحكيم ، و إلا جاز لمن شاء من الخصوم رفع الأمر إلى الجهة المختصة أصلاً بنظر النزاع لتقرر إما النظر في الموضوع ، أو مد الميعاد لفترة أخرى." وإن أجازت المادة (15) من ذات القانون " للمحكمين بالأغلبية التي يصدر بها الحكم ويقرر مُسبب مد الميعاد المحدد للحكم لظروف تتعلق بموضوع النزاع ". وتنص المادة (37) من القانون الأردني علي أنه: " أ على هيئة التحكيم إصدار الحكم المنهي للخصومة كلها خلال الموعد الذي اتفق عليه الطرفان فان لم يوجد اتفاق وجب أن يصدر الحكم خلال اثني عشر شهراً من تاريخ بدء الإجراءات التحكيم وفي

وفضلاً عن هذا، يقوم نظام التحكيم علي التخصص، ودراية المحكم بالنواحي الفنية التي تتصل بالنزاع. ومن ثم لا يحتاج - في الغالب - إلي خبير لمساعدته علي أداء مهمته التحكيمية. وإن احتاج إليه فإن ذلك يقع في أضيق نطاق. وتمكنه مختلف قوانين التحكيم من ذلك، عندما يتطلب الأمر الاستعانة به لتسهيل مهمة المحكم في تسوية النزاع. وفي هذه الحالة تستقل هيئة التحكيم بتعيين الخبير، وتوجب علي المتنازعين مساعدته في أدائه لمهمته، ووضع كافة التيسيرات أمامه في ذلك، وتسمح لهم - في المقابل - بالإطلاع علي تقريره، وإبداء ملحوظاتهم بخصوصه، بل واستدعاء الخبير أمام هيئة التحكيم، ومناقشته في تقريره، مع السماح لكل طرف بتعيين خبير أو أكثر من جانبه لمناقشة الخبير المعين بمعرفة هيئة التحكيم... إلخ.<sup>(1)</sup>

جميع الأحوال يجوز أن تقرر هيئة التحكيم وفي جميع الأحوال يجوز أن تقرر هيئة التحكيم تمديد هذه المدة على ألا تزيد على ستة أشهر ما لم يتفق الطرفان على مدة تزيد على ذلك . ب- وإذا لم يصدر حكم التحكيم خلال الميعاد المشار إليه في الفقرة (أ) من هذه المادة جاز لأي من طرفي التحكيم أن يطلب من رئيس المحكمة المختصة، أن يصدر أمراً لتحديد موعد إضافي أو أكثر أو بإنهاء إجراءات التحكيم فإذا صدر القرار بانتهاء تلك الإجراءات يكون لأي من الطرفين رفع دعواه إلى المحكمة المختصة أصلاً بنظرها".

(1) - راجع حكم المادة (36) من قانون التحكيم المصري ، حيث تنص علي أنه : " 1- لهيئة التحكيم تعيين خبيراً أو أكثر لتقديم تقرير مكتوب أو شفهي يثبت في محضر الجلسة بشأن مسائل معينة تحددها وترسل إلى كل من الطرفين من قرارها بتحديد المهمة المسندة إلى الخبير. 2- وعلى كل من الطرفين أن يقدم إلى الخبير المعلومات المتعلقة بالنزاع وأن يمكنه من معاينة وفحص ما يطلبه من وثائق أو بضائع أو أموال أخرى متعلقة بالنزاع وتفضل هيئة التحكيم في كل نزاع يقوم بين الخبير وأحد الطرفين في هذا الشأن. 3- وترسل هيئة التحكيم صورة من تقرير الخبير بمجرد إيداعه إلى كل من الطرفين مع إتاحة الفرصة له لإبداء رأيه فيه ولكل من الطرفين الحق في الإطلاع على الوثائق التي أستند إليها الخبير في تقريره وفحصها. 4- ولهيئة التحكيم بعد تقديم تقرير الخبير أن تقرر من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أحد طرفي التحكيم عقد جلسة لسماع أقوال الخبير مع إتاحة الفرصة للطرفين لسماعه ومناقشته بشأن ما ورد في تقريره ولكل من الطرفين أن يقدم في هذه الجلسة خبيراً أو أكثر من طرفه لإبداء الرأي في المسائل التي تناولها تقرير الخبير الذي عينته هيئة التحكيم ما لم يتفق طرفا التحكيم على غير ذلك. " ويسير القانون الأردني في نفس هذا الاتجاه ، حيث تنص المادة (34) منه علي أنه : " أ - لهيئة التحكيم تعيين خبير أو أكثر لتقديم تقرير مكتوب أو شفهي يثبت في محضر الجلسة بشأن مسائل معينة تحددها ، وتبلغ الهيئة كل من الطرفين قرارها بتحديد

وهكذا يمكن التوصل إلي كشف حقيقة الأمر في النزاع، من خلال نظام التحكيم، بصورة سريعة تتفق مع حاجة الدولة إلي الضريبة العامة. غير أن المطالبة بالاستعانة بهذا النظام في المجال الضريبي لا تعني أن يحل التحكيم محل القضاء، ولا يمكن لأحد أن يطالب بهذا؛ إذ أنه مما لا شك فيه أن العدالة تتواري بضعف القضاء. فماذا لو غاب ؟ حينئذٍ ستغيب العدالة. إلا أنه من المؤكد أيضا أن بطء التقاضي علي النحو السابق يسبب الكثير من العناء في المجال الضريبي. فالضريبة العامة هي عماد الخزنة العامة للدولة والحاجة ماسة لهذا المورد الحيوي الهام. ونظام التقاضي في المنازعات الضريبية بطئ للغاية ويحتاج إلي معاونة من نظام التحكيم؛ للتخفيف عن كاهله بصفة عامة من جهة، وللمساهمة في تقليل المنازعات الضريبية بصفة خاصة من جهة أخرى.<sup>(1)</sup> فضلا عن أهميته في المساعدة علي تحصيل موارد الدولة بسرعة ملائمة. غير أن السرعة في اقتضاء الضريبة من خلال نظام التحكيم علي هذا النحو يجب أن تكون محاطة بالضمانات التي تكفل حماية حقوق الخزنة العامة والمكلفين معا، و إلا كانت هذه السرعة وسيلة لاغتيال الحقوق بدلا من حمايتها. فهل لنا أن نطمئن إلي إحاطة الضريبة العامة بالضمانات التي تتناسب مع أهميتها، عند نظر

---

المهمة المسندة إلي الخبير. ب- على كل من الطرفين أن يقدم إلي الخبير المعلومات المتعلقة بالنزاع ، وان يمكنه من معاينة وفحص ما يطلبه من وثائق أو بضائع أو أموال أخرى متعلقة بالنزاع ، وتفصل هيئة التحكيم في كل نزاع يقوم بين الخبير وأي من الطرفين بهذا الشأن ج - ترسل هيئة التحكيم صورة عن تقرير الخبير إلي كل من الطرفين بمجرد إيداعه لديها لإتاحة الفرصة له لإبداء رأيه فيه، ولكل من الطرفين الحق في الإطلاع على الوثائق التي استند إليها الخبير في تقريره وفحصها. د- لهيئة التحكيم بعد تقديم تقرير الخبير أن تقرر من تلقاء نفسه أو بناء على طلب احد طرفي التحكيم عقد جلسة لسماع أقوال الخبير مع إتاحة الفرصة للطرفين لسماعه ومناقشته بشأن ما ورد في تقريره ، ولكل من الطرفين أن يقدم في هذه الجلسة خبيرا أو أكثر من طرفه لإبداء الرأي في المسائل التي تناولها تقرير الخبير الذي عينته هيئة التحكيم ما لم يتفق طرفا التحكيم على غير ذلك".<sup>(1)</sup> - تتراكم المنازعات الضريبية أمام القضاء بصورة متزايدة ، لدرجة اعتبارها البعض وصمة عار في جبين النظام الضريبي في مصر (راجع في ذلك : د عبد الباسط وفا ، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم 91 لسنة 2005م دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006/2007م، ص81) .

المنازعات المتعلقة بها من خلال نظام التحكيم؟ هذا ما نتعرض له في المبحث التالي:

## المبحث الثاني

### كفاية ضمانات التحكيم لحماية دين الضريبة

انتهينا حالاً إلى أن تطبيق التحكيم في المجال الضريبي لا يعني استبعاد قانون الضريبة، أو حتى إمكانية الاتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلفين علي خلاف أحكامه، وأن هذا النظام لا يعدو أن يكون نظاماً إجرائياً يمكن للمتازعين اللجوء إليه اختياريًا، مع اطمئنانهم - في نفس الوقت - إلى تطبيق القواعد القانونية ذات الصلة بمعرفة هيئة التحكيم، وتوافر الآليات التي تجبر هذه الهيئة علي تطبيق القانون الضريبي - علي نحو صحيح - علي المنازعات الضريبية، وتعتبر دعوى بطلان حكم التحكيم بمثابة الحارس الأمين الذي يكفل تطبيق القانون الضريبي علي وجهه الصحيح علي النزاع محل التحكيم.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن الاتفاق بين الأطراف علي اللجوء إلى التحكيم - بوصفه قضاء اختياري - لا يعني إمكانية تخاذل أي طرف، أو تخلفه عن السير في إتمام إجراءاته بمعزل عن رقابة القانون؛ لأنه لو حدث هذا، فإنه يمكن للطرف الأخر - بنص القانون - إجباره علي السير في الإجراءات.

وفضلاً عن ذلك، فإن هذا النظام يحوي من الضمانات الإجرائية التي تلازم نظر المنازعة الضريبية أمامه ما يكفل حماية دين الضريبة العامة من أي افتئات يمكن أن يتهدهده، بدءاً من تشكيل هيئة التحكيم وحتى صدور حكم نهائي في النزاع محل التحكيم، بل وامتداداً إلى ما بعد هذه المرحلة، من خلال عدم إمكانية تنفيذ هذا الحكم إلا بموجب أمر تنفيذ، يصدره رئيس المحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع، بعد التثبت من توافر الضمانات القانونية الكافية:

- تشكيل هيئة التحكيم:

فالأصل أن هيئة التحكيم تتحدد باتفاق الطرفين، وهما اللذان يحددان كيفية ووقت اختيارها، فإذا لم يحدث هذا، وكان الاتفاق بين الطرفين علي تشكيل هذه الهيئة من محكم واحد، فعندئذٍ تتولي اختياره المحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع - فيما لو لم يتقرر اللجوء إلي التحكيم(1) - بناءً على طلب أحد الطرفين.

أما إذا كان الاتفاق بين الطرفين منعقداً علي تشكيل هيئة التحكيم من ثلاثة محكمين - أو أكثر - فيكون لكل طرف اختيار المحكم الذي يمثله، ثم يتفق محكما الطرفين علي اختيار المحكم الثالث. فإذا لم يعين أحد الطرفين محكمه خلال الثلاثين يوماً التالية لتسلمه طلباً بذلك من الطرف الآخر، أو إذا لم يتفق المحكمان المعينان علي اختيار المحكم الثالث خلال الثلاثين يوماً التالية لتاريخ تعيين آخرهما، ففي هذه الحالة تتولي المحكمة المختصة اختياره بناءً على طلب أحد الطرفين، ويكون للمحكم الذي اختاره المحكمان المعينان أو الذي اختارته المحكمة رئاسة هيئة التحكيم.(1)

#### - إجراءات اختيار هيئة التحكيم:

بل والأكثر من هذا، فإنه إذا خالف أحد الطرفين الإجراءات التي اتفقا علي إتباعها عند اختيار المحكمين، أو كانا لم يتفقا علي إجراءات معينة عند اختيار هيئة التحكيم، أو لم يتفق المحكمان المعينان من قبلهما على أمر مما يلزم اتفاقهما عليه، أو إذا تخلف الغير عن أداء ما عهد به إليه في هذا الشأن، فعندئذٍ تتولي المحكمة المختصة القيام بالإجراء أو بالعمل المطلوب، بناءً على طلب أحد الطرفين، ما لم ينص في الاتفاق على كيفية أخرى لإتمام هذا الإجراء أو العمل.

(1) - تنص المادة التاسعة من قانون التحكيم المصري علي أنه: " - يكون الاختصاص بنظر مسائل التحكيم التي يحيلها هذا القانون إلى القضاء المصري للمحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع أما إذا كان التحكيم تجارياً دولياً سواء جرى في مصر أو في الخارج فيكون الاختصاص لمحكمة استئناف القاهرة ما لم يتفق الطرفان على اختصاص محكمة استئناف أخرى في مصر. 2 - وتظل المحكمة التي يتعهد لها الاختصاص وفقاً للفقرة السابقة دون غيرها صاحبة الاختصاص حتى انتهاء جميع إجراءات التحكيم".

(2) - راجع نص المادة (17) من قانون التحكيم المصري.

وليست حرية المحكمة في الاختيار مطلقة في هذه الحالة؛ إذ يجب عليها أن تراعي في المحكم الذي تختاره الشروط التي يتطلبها قانون التحكيم المصري، وتلك التي اتفق عليها الطرفان. كما يجب عليها أيضاً أن تصدر قرارها باختيار المحكم على وجه السرعة. وهذا القرار يكون نهائي ولا يقبل الطعن فيه بأي طريق من طرق الطعن، ومع هذا يمكن لأي من الطرفين رد المحكم الذي تعينه المحكمة، إذا توافرت حالة من الحالات التي تستوجب الرد.

#### - تكافؤ مراكز المتنازعين أمام هيئة التحكيم:

وبمجرد بدء إجراءات التحكيم، تتكافأ المراكز الإجرائية للمتنازعين؛ حيث يعامل طرفا التحكيم على قدم المساواة، وتلتزم هيئة التحكيم بأن تهيئ لكل منهما فرصة متكافئة وكاملة لعرض دعواه: (1)

- فالمدعي يلتزم بأن يرسل إلى المدعي عليه، وإلى كل عضو من أعضاء هيئة التحكيم - عند تعددهم - بياناً مكتوباً بدعواه يشتمل على اسمه، وعنوانه، واسم المدعي عليه وعنوانه، وشرح لوقائع الدعوى، وتحديد للمسائل محل النزاع، وطلباته، وكل أمر آخر يوجب اتفاق الطرفين ذكره في هذا البيان. ويجب أن يفعل ذلك خلال الميعاد المتفق عليه بينه وبين المدعي عليه، أو الذي تعينه هيئة التحكيم.

ويلتزم المدعي عليه بأن يرسل إلى المدعي وكل عضو من أعضاء هيئة التحكيم - خلال الميعاد المتفق عليه بين الطرفين أو الذي تعينه هيئة التحكيم أيضاً- مذكرة مكتوبة بدفاعه رداً على ما جاء ببيان الدعوى. ويجوز له أن يضمن هذه المذكرة أية طلبات عارضة متصلة بموضوع النزاع أو أن يتمسك بحق ناشئ عنه بقصد الدفع بالمقاصة. وله ذلك ولو في مرحلة لاحقه من الإجراءات إذا رأت هيئة التحكيم أن الظروف تبرر ذلك.

- ويجوز لكل من المدعي والمدعي عليه في خصومة التحكيم أن يرفق ببيان الدعوى، أو بمذكرة الدفاع على حسب الأحوال صوراً من الوثائق التي يستند إليها،

---

(1) -راجع : نص المادة (26) من قانون التحكيم المصري ، وراجع أيضاً : المادة (25) من القانون الأردني حيث تنص علي أنه : " يعامل طرفا التحكيم على قدم المساواة وتهيأ لكل منهما فرصة كاملة ومتكافئة لعرض دعواه أو دفاعه".

وأن يشير إلى كل أو بعض الوثائق وأدلة الإثبات التي يعتزم تقديمها. وفي جميع الأحوال، يجوز لهيئة التحكيم أن تلزم أي من المتنازعين بتقديم أصول المستندات أو الوثائق التي يستند إليها، في أي مرحلة كانت عليها الدعوى. (1)

#### - الضمانات الإجرائية أمام هيئة التحكيم:

ويحيط القانون إجراءات التحكيم بالعديد من الضمانات التي تكفل لكلا المتنازعين المحافظة على حقوقه أثناء نظر النزاع:

1- حيث تلتزم هيئة التحكيم وهي بصدد مباشرة إجراءات نظر المنازعة بأن تعقد جلسات مرافعة لتمكين كل متنازع من المتنازعين من شرح موضوع الدعوى، وعرض حجه وأدلته. ولا يجوز لها أن تحول بينهم وبين هذه الضمانة، أو أن تكتفي بتقديم المذكرات والوثائق المكتوبة، إلا إذا اتفق الطرفان على ذلك.

2- ويجب على هيئة التحكيم إخطار المتنازعين بمواعيد الجلسات والاجتماعات التي تقرر الهيئة عقدها قبل التاريخ الذي تعينه لذلك بوقت كاف، تقدره هذه الهيئة حسب الظروف.

3- وتلتزم هيئة التحكيم بتدوين خلاصة وقائع كل جلسة تعقدها في محضر خاص بذلك، تسلم صورة منه إلى كل طرف من الطرفين، ما لم يتفقا على غير ذلك.

4- ويمكن للهيئة سماع الشهود التي تؤيد ادعاء المتنازعين، كما يمكن لها الاستعانة بالخبراء، ولكن ليس لها تكليف هؤلاء أو أولئك بأداء اليمين. (1) وهذا

---

(1) - راجع نص المادة (3) من قانون التحكيم المصري.

(1) - راجع نص المادة (33) من قانون التحكيم المصري.

- وانظر أيضا : المادة (179) من قانون المرافعات الكويتي حيث تنص على أنه : " يقوم المحكم خلال ثلاثين يوماً على الأكثر من قبول التحكيم بإخطار الخصوم بتاريخ أول جلسة تحدد لنظر النزاع ويمكن انعقادها وذلك دون تعيد بالقواعد المقررة في هذا القانون للإعلان ويحدد لهم موعداً لتقديم مستنداتهم ومذكراتهم وأوجه دفاعهم ويجوز الحكم بناءً على ما يقدمه جانب واحد إذا تخلف الآخر عن ذلك في الموعد المحدد وإذا تعدد المحكمون وجب أن يتولوا مجتمعين إجراءات التحقيق وأن يوقع كل منهم على المحاضر ما لم يجمعوا على نذب واحد منهم لإجراء معين ويثبتوا نذبه في محضر الجلسة أو كان اتفاق التحكيم يخول ذلك لأحدهم".

- راجع كذلك : المادة (32) من قانون التحكيم الأردني حيث تنص على أنه : " أ - تعقد هيئة التحكيم جلسات مرافعة لتمكين كل من الطرفين من شرح موضوع الدعوى وعرض حجه وأدلته، ولها

الحق - الاستعانة بالخبراء - مقرر لفرق التحكيم التي تختص بالنظر في منازعات الأطراف في اتفاقية التجارة العالمية، ومن قبلها اتفاقات الجات أيضاً، حيث تضمنت اتفاقية الجات ملحقاً كاملاً (4 APPINDEX) وخصصته للخبراء الذين يمكن أن يستعان بهم بمعرفة فرق التحكيم، ورد تحت عنوان Expert Review Group: ونص هذا الملحق علي أن فريق التحكيم هو الذي يحدد ما إذا كان يمكن الاستعانة بخبراء من عدمه، وعند الاستعانة بهم يباشرون مهامهم تحت إشراف فريق التحكيم، ورغم أن تقرير الخبير يعتبر استشارياً advisory لفريق التحكيم، إلا أنه يجب علي فريق التحكيم وضع تقرير الخبير تحت بصر الأطراف المتنازعة، وإعطائهم فرصة للرد عليه.<sup>(1)</sup>

(أ) - فإذا رأت هيئة التحكيم استدعاء شهود لاستظهار الحقيقة بما يساعدها علي الفصل في خصومة التحكيم، وتخلف الشهود عن الحضور، كان لها أن تلجأ إلي رئيس المحكمة المختصة بنظر النزاع، وفي هذه الحالة يكون لرئيس المحكمة أن يوقع علي من يتخلف من الشهود الجزاءات التي يراها مناسبة طبقاً لقانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية.<sup>(2)</sup>

(ب) - وإذا رأت الهيئة أنها في حاجة إلي تعيين خبير أو أكثر ليساعدها في كشف الحقيقة حول بعض المسائل الفنية للنزاع، كان لها ذلك. وفي هذه الحالة تعلن كل

---

الاكتفاء بتقديم المذكرات والوثائق المكتوبة ما لم يتفق الطرفان علي غير ذلك . ب- يجب إخطار طرفي التحكيم بمواعيد الجلسات والاجتماعات التي تقرر هيئة التحكيم عقدها قبل التاريخ الذي تعينه لذلك بوقت كاف تقدره هذه الهيئة. ج - تدون وقائع كل جلسة تعقدها هيئة التحكيم في محضر تسلم صورة عنه إلى كل من الطرفين. د - يكون سماع الشهود والخبراء بعد أداء اليمين وفق الصيغة التي تقرر هيئة التحكيم. هـ - يجوز لهيئة التحكيم قبول أداء اليمين بشهادة خطية مشفوعة بالقسم أمام أي جهة معتمدة في البلد الذي تم فيه تأدية تلك الشهادة حسب قانون ذلك البلد" وتؤكد المادة 33 من القانون الأردني علي انه " ج - إذا تخلف احد الطرفين عن حضور أي من الجلسات أو عن تقديم ما طلب منه من مستندات يجوز لهيئة التحكيم الاستمرار في إجراءات التحكيم وإصدار حكم في النزاع استناداً إلى الأدلة المتوافرة لديها".

- (1) - د أحمد جامع : اتفاقات التجارة العالمية ( وشهرتها الجات ) - الجزء الثاني - دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2001م ، ص 144 - 1441.
- (2) - المادة (37) من قانون التحكيم المصري.

طرف من طرفي النزاع بقرارها. وبناءً على ذلك، يلتزم كل منهما بأن يقدم إلى الخبير المعلومات المتعلقة بالنزاع، وأن يمكنه من معاينة وفحص ما يطلبه من وثائق أو بضائع أو أموال أخرى متعلقة بالنزاع. فإذا حدث نزاع بين الخبير وبين أحد الطرفين المتنازعين يتصل بمهمة الخبير، تختص هيئة التحكيم بالفصل فيه. وعندما ينتهي الخبير من أداء مهمته، يقدم للهيئة تقريراً - مكتوباً أو شفهيّاً - بما انتهى إليه. ويثبت هذا التقرير في محضر الجلسة. وترسل الهيئة صورة منه بمجرد إيداعه إلى كل من الطرفين، مع إتاحة الفرصة له لإبداء رأيه فيه، بل والإطلاع على الوثائق التي أستند إليها الخبير في تقريره وفحصها.

ولهيئة التحكيم بعد تقديم تقرير الخبير أن تقرر من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أحد طرفي التحكيم عقد جلسة لسماع أقوال الخبير، مع إتاحة الفرصة للطرفين لسماعه ومناقشته بشأن ما ورد فيه. وفي هذه الحالة يمكن لكل من الطرفين أن يقدم في هذه الجلسة خبيراً أو أكثر من طرفه لإبداء الرأي في المسائل التي تناولها تقرير الخبير الذي عينته هيئة التحكيم، ما لم يتفق طرفا التحكيم على غير ذلك. (1)

والأصل أن تصدر الأحكام التحكيم في حضور الخصوم، ومع هذا فإنه إذا تخلف أحد الطرفين عن حضور إحدى الجلسات أو عن تقديم ما طلب منه من مستندات، جاز لهيئة التحكيم الاستمرار في إجراءات التحكيم، بل وفي إصدار حكم

---

(1) - المادة 36 من قانون التحكيم المصري. - انظر أيضا : نص المادة (34) من القانون الأردني ، حيث تنص على أنه : " أ - لهيئة التحكيم تعيين خبير أو أكثر لتقديم تقرير مكتوب أو شفهي يثبت في محضر الجلسة بشأن مسائل معينة تحددها ، وتبلغ الهيئة كل من الطرفين قرارها بتحديد المهمة المسندة إلى الخبير. ب - على كل من الطرفين أن يقدم إلى الخبير المعلومات المتعلقة بالنزاع ، وان يمكنه من معاينة وفحص ما يطلبه من وثائق أو بضائع أو أموال أخرى متعلقة بالنزاع ، وتفصل هيئة التحكيم في كل نزاع يقوم بين الخبير وأي من الطرفين بهذا الشأن ج - ترسل هيئة التحكيم صورة عن تقرير الخبير إلى كل من الطرفين بمجرد إيداعه لديها لإتاحة الفرصة له لإبداء رأيه فيه ، ولكل من الطرفين الحق في الإطلاع على الوثائق التي استند إليها الخبير في تقريره وفحصها. د - لهيئة التحكيم بعد تقديم تقرير الخبير أن تقرر من تلقاء نفسه أو بناء على طلب احد طرفي التحكيم عقد جلسة لسماع أقوال الخبير مع إتاحة الفرصة للطرفين لسماعه ومناقشته بشأن ما ورد في تقريره ، ولكل من الطرفين ان يقدم في هذه الجلسة خبيراً أو أكثر من طرفه لإبداء الرأي في المسائل التي تناولها تقرير الخبير الذي عينته هيئة التحكيم ما لم يتفق طرفا التحكيم على غير ذلك.

في النزاع استناداً إلى عناصر الإثبات الموجودة أمامها، متى كانت كافية لذلك؛ حتى يظل التحكيم قضاءً ناجزاً، كما هو الأصل فيه. (2)

#### - شكل حكم التحكيم:

- 1- يشترط القانون أن يصدر حكم التحكيم كتابة، وأن يوقعه المحكمون. وفي حالة تشكيل هيئة التحكيم من أكثر من محكم واحد يمكن الاكتفاء بتوقيعات أغلبية المحكمين، وفي هذه الحالة، يجب أن تثبت في الحكم أسباب عدم توقيع الأقلية.
- 2- ويجب أن يكون حكم التحكيم مسبباً، إلا إذا اتفق طرفا التحكيم على غير ذلك، أو كان القانون الواجب التطبيق على إجراءات التحكيم لا يشترط ذكر أسباب الحكم.
- 3- كما يجب أن يشتمل حكم التحكيم على أسماء الخصوم وعناوينهم، وأسماء المحكمين وعناوينهم وجنسياتهم وصفاتهم، وصورة من اتفاق التحكيم، وملخصاً لطلبات الخصوم وأقوالهم ومستنداتهم، ومنطوق الحكم، وتاريخ ومكان إصداره، وأسبابه، إذا كان ذكرها واجباً، أي ما لم يتفق المحكمين على عدم ذكرها<sup>(1)</sup>.

#### - إمكانية تفسير حكم التحكيم أو تصحيحه: حيث إنه إذا حدث وكان هناك

غموض في الحكم التحكيمي بما يتعذر معه علي المتنازعين تفسيره، أو كانت هناك أخطاء مادية ظاهرة في الحكم، فيمكن الرجوع إلي هيئة التحكيم:

- 1- إذ يجيز القانون لكل من طرفي التحكيم أن يطلب من هيئة التحكيم خلال الثلاثين يوماً التالية لتسلمه حكم التحكيم تفسير ما وقع في منطوقه من غموض. ويجب على طالب التفسير إعلان الطرف الآخر بهذا الطلب قبل تقديمه لهيئة التحكيم.

(2) - المادة 35 من قانون التحكيم المصري.

(1) - راجع : المادة (43) من قانون التحكيم المصري . - راجع أيضا : المادة (183) من قانون المرافعات الكويتي ؛ حيث تنص علي أنه : " يصدر حكم المحكمين بأغلبية الآراء وتجب كتابته ويجب أن يشتمل بوجه خاص على صورة من الاتفاق على التحكيم وعلى ملخص أقوال الخصوم ومستنداتهم وأسباب الحكم ومنطوقه وتاريخ صدوره والمكان الذي صدر فيه وتوقيعات المحكمين وإذا رفض واحد أو أكثر من المحكمين توقيع الحكم نكر ذلك فيه ويكون الحكم صحيحاً إذا وقعته أغلبية المحكمين ويحرر المحكم باللغة العربية ما لم يتفق الخصوم على غير ذلك وعندئذ يتعين أن ترفق به عند إيداعه ترجمة رسمية ويعتبر الحكم صادراً من تاريخ توقيع المحكمين عليه بعد كتابته".

2- وكما أنه يجب صدور حكم التحكيم كتابياً، فإن الحكم الصادر من هيئة التحكيم بتفسيره يجب أن يصدر كتابة هو الآخر، وفي خلال الثلاثين يوماً التالية لتاريخ تقديم طلب التفسير لهيئة التحكيم. وإن كان يمكن لهذه الهيئة مد هذا الميعاد ثلاثين يوماً، إذا رأت ضرورة لذلك.

3- وبمجرد صدور حكم التفسير يندمج في الحكم الأصلي الذي يفسره، ويعتبر متمماً له، ومن ثم تسري عليه أحكامه.<sup>(1)</sup>

أ- فإذا شابته حكم التحكيم أية أخطاء مادية بحتة مثل الأخطاء الكتابية والأخطاء الحسابية... إلخ. فإن هيئة التحكيم تملك تصحيحها وذلك بقرار تصدره من تلقاء نفسها، أو بناءً على طلب أحد الخصوم. وتجري هيئة التحكيم التصحيح من غير مرافعة، خلال الثلاثين يوماً التالية لتاريخ صدور الحكم أو إيداع طلب التصحيح بحسب الأحوال. ولها مد هذا الميعاد ثلاثين يوماً أخرى، إذا رأت ضرورة لذلك.<sup>(2)</sup>

(1) - انظر: المادة ( 49 ) من قانون التحكيم المصري -. وانظر أيضاً: المادة 45 من قانون التحكيم الأردني حيث تنص علي أنه : " أ - يجوز لكل من طرفي التحكيم أن يطلب من هيئة التحكيم ، خلال الثلاثين يوماً التالية لتسلمه حكم التحكيم ، تفسير ما وقع في منطوقه من غموض ، ويجب على طالب التفسير تبليغ الطرف الآخر نسخة من هذا الطلب قبل تقديمه لهيئة التحكيم. ب - يصدر التفسير كتابة خلال الثلاثين يوماً التالية لتاريخ تقديم طلب التفسير لهيئة التحكيم ، ويجوز لها تمديد المدة خمسة عشر يوماً أخرى إذا رأت ضرورة لذلك. ج - ويعتبر الحكم الصادر بالتفسير متمماً لحكم التحكيم الذي يفسره وتسرى عليه أحكامه".

(2) - تنص المادة (46) من قانون التحكيم الأردني علي أنه : " أ - تتولى هيئة التحكيم تصحيح ما يقع في حكمها من أخطاء مادية بحتة ، كتابية او حسابية ، وذلك بقرار تصدره من تلقاء نفسها او بناء على طلب احد الخصوم وتجري هيئة التحكيم التصحيح من غير مرافعة خلال الثلاثين يوماً التالية لتاريخ صدور الحكم أو إيداع طلب التصحيح حسب مقتضى الحال . ب - ويصدر قرار التصحيح كتابة من هيئة التحكيم ويبلغ إلى الطرفين خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدوره وإذا تجاوزت هيئة التحكيم سلطتها في التصحيح يجوز التمسك ببطلان هذا القرار بدعوى بطلان تسري عليها أحكام هذا القانون"

- كما تنص المادة الثامنة من القانون رقم 11 لسنة 1995م بشأن **التحكيم القضائي الكويتي** علي أنه : " تختص هيئة التحكيم بتصحيح ما يقع في حكمها من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية وتفسيره إذا وقع في منطوقه غموض أو لبس كما تختص أيضاً بالفصل في الطلبات الموضوعية التي أغفلت الفصل فيها ويتم ذلك طبقاً للقواعد المنصوص عليها في المواد 124 و125 و126 من قانون المرافعات المدنية والتجارية فإذا تعذر ذلك تكون هذه المسائل من اختصاص المحكمة المختصة أصلاً بنظر

ب - ويصدر قرار التصحيح كتابة هو الآخر - شأنه في ذلك شأن حكم التحكيم والحكم التفسيري - ويعلن إلى الطرفين خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدوره. وإذا تجاوزت هيئة التحكيم سلطتها في التصحيح، جاز التمسك ببطلان هذا القرار بنفس إجراءات دعوى بطلان حكم التحكيم محل التصحيح.<sup>(1)</sup>

- أحكام التحكيم الإضافية:

وقد يحدث أن يغفل حكم التحكيم الفصل في بعض طلبات الخصوم، التي يتقدمون بها أثناء إجراءات التحكيم، وفي هذه الحالة يجوز لكل منهما، ولو بعد انتهاء ميعاد التحكيم، أن يطلب من هيئة التحكيم خلال الثلاثين يوماً التالية لتسلمه حكم التحكيم إصدار حكم تحكيم إضافي. غير انه يجب إعلان هذا الطلب إلى الطرف الآخر قبل تقديمه، وتصدر هيئة التحكيم حكمها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب، ولا يجوز لها مد هذا الميعاد، إلا إذا رأت ضرورة لذلك. وفي هذه الحالة لا يتعدى مد الميعاد ثلاثين يوماً أخرى.<sup>(2)</sup>

- تنفيذ حكم التحكيم بموجب أمر قضائي:

وبعد أن يصدر حكم التحكيم، تتم مراقبته من قبل القضاء سواء من خلال دعوى بطلان إجراءات التحكيم، أو من خلال أمر تنفيذ يصدره رئيس المحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع محل التحكيم، أو من يندبه هذا الرئيس من قضااتها بناءً على طلب يتقدم به صاحب المصلحة. ولا يمكن للقضاء إصدار أمر تنفيذ حكم تحكيمي إلا بناءً على طلب يتقدم به المحكوم له، مرفقاً به المستندات الآتية:

1- أصل الحكم أو صورة موقعة منه.

---

النزاع و إذا طعن في الحكم بالتمييز تختص محكمة التمييز دون غيرها بتصحيح ما يكون قد وقع فيه من أخطاء مادية أو بتفسيره".

(1) - راجع : المادة (5) من قانون التحكيم المصري . - راجع أيضا : المادة (47) من قانون التحكيم الأردني حيث تنص علي انه : " أ - يجوز لكل من طرفي التحكيم ، ولو بعد انتهاء موعد التحكيم ، أن يطلب من هيئة التحكيم خلال الثلاثين يوماً التالية لتسلمه حكم التحكيم إصدار حكم تحكيم إضافي في طلبات قدمت خلال الإجراءات وأغفلها حكم التحكيم ويجب تبليغ هذا الطلب إلى الطرف الآخر قبل تقديمه. ب - تصدر هيئة التحكيم حكمها الإضافي خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب ويجوز لها تمديد هذه المدة لثلاثين يوماً أخرى إذا رأت ضرورة ذلك".

(2) - المادة (51) من قانون التحكيم المصري.

2- صورة من اتفاق التحكيم.

3- ترجمة مصدق عليها من جهة معتمدة إلى اللغة العربية لحكم التحكيم، إذا لم يكن صادراً بها.

4- صورة من المحضر الدال على إيداع الحكم وفقاً للمادة (47) من هذا القانون. (1)  
وضمامنا لصدور حكم التحكيم علي وجهه الصحيح قانوناً، فإنه يحظر علي القضاء إصدار الأمر بتنفيذه إلا بعد انقضاء ميعاد رفع دعوى البطلان. كما أن القانون يوجب علي القضاء، قبل إصدار الأمر بالتنفيذ، أن يتحقق من عدة أمور، هي:

- (أ) أنه لا يتعارض مع حكم سبق صدوره من المحاكم المصرية في موضوع النزاع.  
(ب) أنه لا يتضمن ما يخالف النظام العام في جمهورية مصر العربية.  
(ج) أنه قد تم إعلانه للمحكوم عليه إعلاناً صحيحاً.

وهكذا يتضح لنا أن "الأمر بالتنفيذ الذي يصدره القاضي المختص وفقاً لأحكام قانون التحكيم لا يُعد مجرد إجراء مادي بحت يتمثل في وضع الصيغة التنفيذية على حكم المحكمين، وإنما يتم بعد بحث الاختصاص ثم التأكد من عدم تعارض هذا الحكم مع حكم سبق صدوره من المحاكم المصرية في موضوع النزاع؛ بما مؤداه أن ما قرره هذا النص من عدم جواز الأمر بتنفيذ حكم التحكيم في حالة سبق صدور حكم قضائي في موضوع النزاع، إنما هو تأكيد لانقضاء اختصاص أي هيئة للتحكيم بالفصل فيما سبق أن حسمته الأحكام القضائية من أنزعة؛ إعمالاً لحجية هذه الأحكام القضائية". (1)

(1) -انظر : المادة (56) من قانون التحكيم المصري .

- وانظر أيضا : المادة (185) من قانون المرافعات الكويتي ، حيث تنص علي انه : " لا يكون حكم المحكم قابلاً للتنفيذ إلا بأمر يصدره رئيس المحكمة التي أودع الحكم إدارة كتابها بناءً على طلب أحد ذوي الشأن وذلك بعد الإطلاع على الحكم وعلى اتفاق التحكيم وبعد التثبت من انتفاء موانع تنفيذه وانقضاء ميعاد الاستئناف إذا كان الحكم قابلاً له وغير مشمول بالنفاد المعجل ويوضع أمر التنفيذ بذيل أصل الحكم".

(1) - حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 15 لسنة 27 قضائية دستورية "تنازع" الصادر بجلسة: 1 من ديسمبر 2006م، وقد سبقت الإشارة إليه .

و يجوز التظلم من الأمر الصادر بتنفيذ حكم التحكيم أو برفضه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدوره. (2) فإذا كان الطرف الآخر قد رفع دعوى للمطالبة ببطلان حكم التحكيم، فليس معني هذا أن يقضي بوقف تنفيذ حكم التحكيم. ومع ذلك يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف التنفيذ، إذا طلب المدعي ذلك في صحيفة الدعوى، وكان الطلب مبنياً على أسباب جدية. وفي هذه الحالة يجب على المحكمة الفصل في طلب وقف التنفيذ خلال ستين يوماً من تاريخ أول جلسة محددة لنظره. وإذا أمرت بوقف التنفيذ، جاز لها أن تأمر بتقديم كفالة أو ضمان مالي. وعليها إذا أمرت بوقف التنفيذ، الفصل في دعوى البطلان خلال ستة أشهر من تاريخ صدور هذا الأمر. (1)

وهكذا يتضح لنا من كل ما تقدم أن الضمانات الإجرائية التي تواكب نظر المنازعة أمام هيئة التحكيم، ورقابة القضاء لهذه الضمانات بما يكفل توافرها، تكفي لحماية محل المنازعة، ولو كان الأمر يتعلق بالخلاف حول تقدير وعاء الضريبة العامة بين الإدارة الضريبية والمكلفين؛ مما يبرهن علي كفاية هذه الضمانات لحماية دين الضريبة العامة.

(2) - كانت المادة ( 3/58 ) من قانون التحكيم المصري تنص علي أنه : " 3- ولا يجوز التظلم من الأمر الصادر بتنفيذ حكم التحكيم أما الأمر الصادر برفض التنفيذ فيجوز التظلم منه إلى المحكمة المختصة وفقاً لحكم المادة(9) من هذا القانون خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدوره" وقد قضي بعدم دستورية هذه المادة فيما تضمنته من عدم جواز التظلم من الأمر الصادر بتنفيذ حكم التحكيم ، بالاستناد إلي أن : " الأمر بالتنفيذ الذي يصدره القاضي المختص وفقاً لأحكام قانون التحكيم لا يعد مجرد إجراء مادي بحت يتمثل في وضع الصيغة التنفيذية على حكم المحكمين وإنما يتم بعد بحث الاختصاص ثم التأكد من عدم تعارض هذه الحكم مع حكم سبق صدوره من المحاكم المصرية في موضوع النزاع وأنه لا يتضمن ما يخالف النظام العام في جمهورية مصر العربية وأنه قد تم إعلانه للمحكوم عليه إعلاناً صحيحاً ومن ثم فإنه وقد أجاز النص الطعين لأحد أطراف الخصومة التظلم من الأمر الصادر برفض التنفيذ فقد بات حتماً تقرير ذات الحق للطرف الآخر بالتظلم من الأمر الصادر بالتنفيذ إن تبين له ان هذا الأمر قد صدر دون التحقق من توافره على الضوابط السابق الإشارة إليها" (حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم 15 لسنة 27 قضائية دستورية "تنازع" الصادر بجلسة :1 من ديسمبر 26م، وقد سبقت الإشارة إليه راجع أيضاً : حكمها في الدعوى رقم 92 لسنة 21 قضائية دستورية ، الصادر بجلسة 1من يونيو 21، وقد سبقت الإشارة إليه كذلك ).

(1) - المادة (57) من قانون التحكيم المصري.

وفضلا عن كل هذا، فقد تم الاعتراف بنظام التحكيم كوسيلة ملائمة لنظر المنازعات في المجال الضريبي الدولي، وهذا ما نتعرض له في المبحث التالي:

### المبحث الثالث

#### الاعتراف بملائمة التحكيم في المجال الضريبي الدولي

##### - التحكيم الضريبي الدولي في ظل شروط التثبيت:

الغالب أن يتقاسم المتعاقدان في العلاقات الخاصة الدولية الأعباء الضريبية بينهما. وعندما يثور نزاع بين الطرفين في هذا الخصوص، تلتزم هيئة التحكيم التي يشير إليها الاتفاق بتطبيق القانون الموضوعي الذي ترشد إليه قواعد الإسناد الوطنية. وقد ترشد هذه القواعد إلى تطبيق القانون الضريبي على النزاع، ويكون هذا القانون مما يمنع نظر المنازعات الضريبية بطريق التحكيم. ومع هذا يمكن أن تجد هيئة التحكيم المبررات التي تسمح لها بالتصدي لنظر المنازعات الضريبية والفصل فيها. والمثال الواضح لهذا هو ما يطلق عليه: شروط التثبيت Stabilization Clauses التي تتضمنها بعض عقود الاستثمار الدولية. وهي شروط يضعها المستثمرون في تعاقداتهم المتعلقة بالاستثمار المباشر عبر الدول، وتقضي بعدم أحقية الدول المتعاقدة في فرض ضرائب جديدة، أو زيادة الضرائب القائمة وقت التعاقد، وذلك طوال فترة تنفيذ عقد الاستثمار في الدولة المتعاقدة.

وقد حدث بالفعل أن أثير نزاع سنة 1987م. أثناء تنفيذ أحد عقود الاستثمار، وكان يتضمن هذا الشرط - شرط التثبيت - وانعقد الاختصاص لهيئة تحكيم في مدينة لوزان بسويسرا طبقا للشرط التحكيمي الوارد في العقد. ودفعت الدولة المتعاقدة بعدم اختصاص هيئة التحكيم بنظر النزاع تأسيسا على أن قانون الضرائب السويسري - وكان هو القانون الموضوعي الواجب التطبيق طبقا لقواعد الإسناد - لا يسمح بنظر منازعات الضرائب إلا أمام القضاء الإداري في سويسرا، و أن قانون التحكيم السويسري لا يجعل المنازعات الضريبية مما يجوز اللجوء بشأنه إلى التحكيم.

غير أن هيئة التحكيم فرقت بين المنازعات الضريبية التي تخرج عن ولايتها والتي ترتبط بتفسير القوانين الضريبية ومدى استحقاق الضريبة وفقا لها، وهو ما

تحظره قواعد القانون الموضوعي الواجب التطبيق، وبين مخالفة شروط التثبيت الواردة في عقد الاستثمار، واعتبرت هذه الشروط من قبيل الشروط التعاقدية البحتة، ويترتب علي الإخلال بها الإخلال بأحد الالتزامات التعاقدية، وبناءً علي ذلك أمكن لهيئة التحكيم نظر المنازعات الضريبية، بطريقة غير مباشرة، رغم نص التشريع الوطني صراحة علي عدم جواز التحكيم في المنازعات الضريبية.<sup>(1)</sup>

#### - الازدواج الضريبي الدولي كسبب لإقرار التحكيم:

وإذا انتقلنا إلي المعاهدات الدولية والاتفاقيات الثنائية بين الدول، نجدها آخذة - باستمرار - في السماح بنظر المنازعات الضريبية من خلال نظام التحكيم، من أجل تحسين الحماية القانونية للمكلفين التابعين للدول المتعاقدة في المجال الضريبي، خاصة في ظل انتشار ظاهرة نقل التكنولوجيا بين البلدان المختلفة كأحد المظاهر الهامة لتتقل الاستثمار المباشر عبر الدول.<sup>(1)</sup> وإن كان هذا الموضوع قد تم تطبيقه علي فترات ليست بالقصيرة:

فمن المعلوم أن حرية التجارة الدولية في ظل تطبيق اتفاقات منظمة التجارة العالمية WTO ومن قبلها الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة GATT أدت إلي فتح الطريق أمام رعوس الأموال الطموحة للاستثمار عبر الدول، وأصبحت هناك إمكانية كبيرة لنشوء الازدواج الضريبي الدولي؛ نظراً لتمسك الدول النامية - الجاذبة للاستثمارات - بمبدأ الإقليمية عند فرض الضريبة - بحسب الأصل - وتبني الدول المتقدمة في الغالب - وينتمي إليها المستثمرون - لمبدأ التبعية السياسية؛ لتحصل علي الضريبة من مواطنها أينما يحل.

وظلت الدول النامية لمدة طويلة غير مكترثة بمشكلة الازدواج الضريبي الدولي الناشئ عن هذا التوجه؛ لقناعتها بأن السبب فيه يعود إلي الدول المتقدمة التي ارتضت أن تطبق قوانينها الضريبية خارج حدود نطاقها الإقليمي من جهة، و بأن

(1) - راجع : د محمود صلاح الدين مصيلحي : تحكيمية النزاع ، دراسة في تكييف مسألة التحكيمية ومعاييرها والقانون الواجب التطبيق ، دار النهضة العربية القاهرة ، 2005م ، ص 453 - 454 .

(1) - **Look** : Mario Zuger : Arbitration under Tax Treaties , Improving Legal Protection in International Tax Law, 5<sup>th</sup>  
Edhttp://www.ibfd.org/product\_att.html

المستثمر الأجنبي علي أراضيها يحصل علي قيمة صافية من الأرباح تربو علي ما يحصل عليه في دولته، مما يعوضه عن مسألة الازدواج الضريبي الدولي هذه، وذلك من جهة أخرى.

غير أن هذا التوجه تغير بعد ذلك، وبدأت هذه الدول تنظر إلي الاستثمار الأجنبي المباشر علي أنه يساهم في علاج الكثير من المشكلات، سواء علي المستوي الاقتصادي؛ بخلق فرص للتنمية، أو علي المستوي الاجتماعي؛ بمساهمة في علاج مشكلة البطالة، فبدأت هذه الدول في التنافس علي استقطاب رعوس الأموال الأجنبية، ولم تأل جهداً في تشجيعها ضريبياً بمنحها ائتمانات ضريبية tax credits أو إعفاءات الضريبية tax exemptions .

وفضلاً عن هذا، فإن هذه الدول بدأت في اللجوء إلي عقد الاتفاقيات الدولية الجماعية والثنائية من أجل تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي. وقد فاق عدد هذه الاتفاقيات الألف اتفاقية، انضمت مصر إلي العديد منها علي المستويين العربي والدولي.

وإذا كانت كلا من الأمم المتحدة UN ومن قبلها عصابة الأمم LN قد وضعتا في حسابانها الدول النامية عند إعدادهما نماذج الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي، فإن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ومن قبلها منظمة التعاون الاقتصادي الأوربي OEEC كانتا تضعان مصالح الدول المتقدمة علي رأس أولوياتهما عند إعداد نماذج الاتفاقيات الدولية في ذات المجال.<sup>(1)</sup>

#### - الاتفاق المشترك كوسيلة لتفادي الازدواج الضريبي:

وفي إطار نظرها إلي الإطار المناسب لتسوية المنازعات الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الضريبية، تتفق الدول علي إفساح الطريق للاتفاق المشترك بين الدولتين المتعاقدتين لتسوية المنازعات الناشئة بينهما. وتبدأ إجراءات الاتفاق المشترك هذه بالسماح للمكلف الذي ينازع الإدارة الضريبية في الدولة المتعاقدة التي يمارس فيها نشاطه بأن يتقدم بطلب إليها - ويمكن له أن يتقدم بطلبه إلي الدولة التي يتمتع

(1)- راجع : د رمضان صديق : تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ، دار النهضة العربية، القاهرة ، 2007م ، ص 8 .

بجنسيتها في حالات أخرى - يخطر فيها بمخالفة الإجراء الذي تطالبه به أحكام الاتفاقية الثنائية، وفي هذه الحالة تبحث الإدارة الضريبية طلبه، وتجيبه إليه، إذا رأت محلاً لذلك، وإن رأت أن التظلم يثير مسألة تتعلق بازدياد ضريبي لم تتعرض له الاتفاقية، أو كان الأمر يستلزم وضع حلولٍ دائمةٍ بخصوص فرض الضريبة في حالات معينة، ففي هذه الحالة تلتقي الإدارات الضريبية في الدولتين المتعاقدتين لحسم النزاع.<sup>(2)</sup>

ورغم أهمية هذه الوسيلة في تسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الضريبية، إلا أنها تعرضت للانتقادات: بدعوى أنها لا تساعد على تسوية كل منازعات الأزواج الضريبي، وأن الدولة التي يمارس فيها المكلف نشاطه قد تعتمد إلى عدم إجابته إلى طلبه دون أن تكون هناك ضمانات يتمتع بها في مواجهتها، فضلاً عن عدم التزامها بتسوية النزاع خلال فترة محددة أو طبقاً لإجراءات معينة، مما قد يطيل أمد النزاع أمامها، كما أن السلطات الضريبية عند اجتماعها لتنفيذ آلية الاتفاق المشترك لا تلتزم بإجراءات محددة، مما يؤدي إلى إطالة أمد النزاع... الخ.<sup>(1)</sup>

#### - بزوغ التحكيم في المجال الضريبي الدولي:

ومن هنا، رأى البعض أهمية اللجوء إلى التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية، وطالب بإنشاء معهد دولي للتحكيم الإلزامي في المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق اتفاقيات تجنب ازدواج الضريبي، يحال إليه النزاع حال فشل الإدارات الضريبية في الدولتين المعنيتين من خلال الاتفاق المشترك السابقة الإشارة إليه، واقترح إلحاق تبعيته إلى منظمة الأمم المتحدة؛ حتى تكون إجراءاته موحدة وملزمة لجميع الدول المتعاقدة.<sup>(2)</sup> وكان هذا الاقتراح لا يلقي موافقة معظم الإدارات الضريبية في الدول الموقعة على اتفاقيات ثنائية؛ حيث كانت ترى كفاية إجراءات الاتفاق المشترك لتسوية معظم المنازعات الضريبية رغم الانتقادات السابقة.

(2) - راجع : المرجع السابق، ص 5 - 8 .

(1) - راجع : نفس المرجع، ص 629 - 630 .

(2) - نفس المرجع، ص 632 .

بالإضافة إلى نظرها إلى التحكيم علي أنه يجعل المكلف بمثابة احد الأطراف المتعاقدة في الاتفاقية عند نظر النزاع الذي يتقدم به أمام هيئة التحكيم ، رغم أنه كان غائبا عن هذه الاتفاقية حال انعقادها.<sup>(3)</sup>

غير أن تطورا هاما قد حدث في اتجاه إمكانية تطبيق التحكيم في المجال الضريبي، في الكثير من المعاهدات الدولية، والاتفاقيات الثنائية، بل وفي التشريعات المقارنة أيضاً:

### 1- اتفاقية الاتحاد الأوروبي للتحكيم الضريبي الدولي:

ففي سنة 1990م، تم الاتفاق بين دول الاتحاد الأوروبي علي عقد اتفاقية جماعية فيما بينها<sup>(1)</sup> EUCAITD تعتمد التحكيم كآلية أساسية لتسوية المنازعات الضريبية بكافة صورها، مع إلزام الدول المتعاقدة - في نفس الوقت - باتخاذ كافة الطرق التقليدية، وغير التقليدية، لإنهاء المنازعة الضريبية قبل اللجوء إلى التحكيم. حيث أنها أوجبت عدم إحالة النزاع إلى التحكيم قبل مضي ثلاث سنوات من نشوء النزاع، يتم تخصيص السنتين الأولى والثانية منهما لمحاولة تسويته طبقاً لإجراءات الاتفاق المشترك، بحيث ينتهي النزاع بالتوصل إلى اتفاق بشأنه خلال هذه المدة، وإلا فإنه يتم تخصيص ستة أشهر أخرى للدولة المتعاقدة المعنية تقوم بتشكيل لجنة استشارية خلالها لتسوية النزاع خلال الأشهر الست التالية المكملة للسنة الثالثة التالية لنشوء النزاع. فإذا انتهت هذه المدة هي الأخرى دون تسوية النزاع، يحال النزاع إلى التحكيم، ويكون الحكم التحكيمي ملزم في هذه الحالة، ولا يستطيع القضاء الوطني أن يتعرض له، إلا بموجب دعوى بطلان إجراءات التحكيم بطبيعة الحال.<sup>(2)</sup>

### 2- التحكيم في إطار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

وفي سنة 1984م أوصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالاستفادة من نظام التحكيم في المجال الضريبي، وعندما حل عام 2000م أثير النقاش حول دور هذه المنظمة في اعتناق التحكيم كوسيلة ملائمة لتسوية المنازعات الضريبية الدولية

<sup>(3)</sup>- نفس المرجع ، ص 633.

(1) - EU Convention for Arbitration in International Taxation Disputes

(2)- د. رمضان صديق : تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ، مرجع سابق ، ص 633 .

باعتبارها المنتدى الملائم لذلك، ويسع الآراء المختلفة للدول المتنازعة، خاصة وأن الآليات القانونية التقليدية لتسوية المنازعات - مثل القضاء - قد تكون إجراءاتها طويلة، كما قد تنتهي إلي تسويات غير محايدة لهذه المنازعات.<sup>(1)</sup>

وفي سنة 2007م، وافقت الدول الموقعة علي هذه الاتفاقية بالفعل علي اختيار طريق التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية بينها، في حال عدم نجاح الآليات القانونية الأخرى من أجل تحقيق مصالح شركات الاستثمار العاملة في الدول الأخرى، في الحالات التي تتمسك فيها أكثر من دولة بفرض الضريبة علي هذه الشركات، مما يؤدي إلي نشوء الازدواج الضريبي الدولي. وفي ضوء إمكانية تكرار مثل هذا الازدواج - وهو مذموم بطبيعة الحال، ومعوق للاستثمار - في ظل تنامي التجارة الدولية، تم تعديل هذه الاتفاقية في ذلك العام ( 2007م) بموافقة أعضاء هذه المنظمة، بتضمينها نصا يسمح بالجوء للتحكيم لتسوية المنازعات الضريبية التي تظل عالقة دون حسم لمدة سنتين.<sup>(2)</sup>

وفي سبيل تفعيلها لهذا الاتجاه، نشرت المنظمة علي موقعها علي شبكة الانترنت خمسا وعشرين نموذجا استرشاديا، يمكن مساعدة الأطراف المتنازعة من خلالها في التغلب علي ظاهرة الازدواج الضريبي.<sup>(3)</sup>

### 3- التحكيم في إطار الاتفاقيات الثنائية:

وإذا نظرنا إلي الاتفاقيات الثنائية التي تعقدها بعض الدول المتقدمة، نجدها لا تمنع في تسوية المنازعات الضريبية الناشئة عنها بطريق التحكيم: ففي المملكة المتحدة، ورغم عدم سماح قانون التحكيم الصادر بها سنة 1950 بتسوية المنازعات الضريبية عن طريق التحكيم، خاصة عندما يتعلق الأمر بربط وتقدير

(1) - ([http://www.ibfd.org/product\\_att.html](http://www.ibfd.org/product_att.html)) -

(2) - "Arbitration to be an option in cross-border tax disputes OEC" , Look : [http://ssolver.ovid.com/MuseSessionID=4bc187ead89b5756384e2eec2a5cc79/MuseHost=www.oecd.org/MusePath/document/4/,234,en\\_2649\\_37427\\_3857\\_1\\_1\\_1\\_37427..html](http://ssolver.ovid.com/MuseSessionID=4bc187ead89b5756384e2eec2a5cc79/MuseHost=www.oecd.org/MusePath/document/4/,234,en_2649_37427_3857_1_1_1_37427..html)

(3) - يذكر أن هذه الاتفاقية ساعدت ، منذ سريانها في سنة 1960م ، علي تقادي المنازعات الضريبية في المجال الدولي لأسباب ترجع الي الازدواج الضريبي ، من خلال مساهمتها في تطوير أكثر من 2500 اتفاقية ضريبية ثنائية (انظر في تفاصيل ذلك : المرجع السابق ، نفس الموضوع).

الضريبة، إلا أن هذا لم يمنع اتجاهها فقهيًا هناك من القول بإمكانية تسوية المنازعات الضريبية من خلال التحكيم، بالنظر إلى المزايا العديدة التي يحققها هذا النظام، وعلى رأسها السرعة في الإجراءات، وقلّة التكاليف. غير أن الإدارة الضريبية هناك Customs & Excise لم تقبل بهذا، في ظل عدم سماح قانون التحكيم صراحةً به.<sup>(1)</sup>

ومع هذا، فإن الإدارة الضريبية في المملكة المتحدة بدأت بعد ذلك في مناقشة هذا الاقتراح، من أجل تلافى الازدواج الضريبي داخل الدويلات الأعضاء بالمملكة ( إنجلترا وويلز واسكتلندا وإيرلندا الشمالية ) كما أن المملكة المتحدة نفسها انضمت إلى دول الاتحاد الأوروبي الأخرى التي وقعت علي ما يمكن أن نطلق عليه: "اتفاقية القضاء علي الازدواج الضريبي بالارتباط مع تعديل أرباح المشروعات المشتركة"، وقد دخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ اعتبارًا من أول يناير سنة 1995م.<sup>(2)</sup>

وإذا نظرنا إلى الولايات المتحدة الأمريكية، نجد أنها قد اتجهت هي الأخرى إلى عقد الاتفاقيات الثنائية التي تسمح بتسوية المنازعات الضريبية عن طريق التحكيم، ف وقعت مع ألمانيا اتفاقية تتضمن شرطًا تحكيميًا، علي الرغم من استمرارها فترة طويلة في معارضة هذا الاتجاه.<sup>(3)</sup>

وهكذا يتضح لنا أن التحكيم في المنازعات الضريبية أصبح مقبولًا لدي مختلف الدول المتقدمة والنامية علي السواء، وأن الاتفاقيات الدولية في المجال الضريبي تحرص علي الاستفادة به في تسوية المنازعات الضريبية؛ للعديد من الأسباب، وإن أتى علي رأس هذه الأسباب منع الإزدواج الضريبي الدولي لتشجيع الاستثمار.

---

(1)- انظر في تفاصيل ذلك : د محمد أحمد عبد الرؤوف : المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998م ص 615 - وانظر أيضا :

:Sheridan D: Arbitration , An alternative procedure in taxation appeals , B.T.R1978 , No.4 , pp245 etc.

(2) - "The UK, along with the other member states of the European Union, is a signatory to the Arbitration Convention ("Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises"...The Convention came into force on 1 January 1995 for an initial period of five years"

(<http://answers.yahoo.com/question/index?qid=163212613> ved).

(3) - د رمضان صديق : تفسير وتطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ، مرجع سابق ، ص 635 .

## الخاتمة

وهكذا قد تأكد لنا من خلال هذا البحث أهمية الاستعانة بنظام التحكيم في المجال الضريبي، نظرا للآثار الاقتصادية الحميدة التي يؤدي إليها تبني هذا النظام في ذلك المجال وعلي رأسها التسوية الناجزة للمنازعات، التي يصبو إليها المستثمرون، وتتطلع إليها الخزانة العامة للدولة، ويعجز القضاء عن تحقيقها؛ بسبب بطء إجراءاته، وتكدس المنازعات في ساحاته، خاصة ما يتصل منها بالمجال الضريبي؛ بسبب حاجته في هذا النوع من المنازعات إلي خبرات خاصة لا تتوافر لدي القضاء، بما يحقق مصالح المستثمرين من جهة، وبما يضمن في نفس الوقت تحقيق قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل، بالنسبة للضرائب المتنازع عليها بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

كما ثبت لنا من خلال هذا البحث كذلك كفاية الضمانات التي يقدمها نظام التحكيم لحماية دين الضريبة العامة بمختلف صورها، سواء عند تشكيل هيئة التحكيم، أو عند ممارسة إجراءاته...إلخ. ومن هذا المنطلق، تم إقرار التحكيم في المجال الضريبي علي المستوى الدولي؛ لمعالجة الآثار السلبية للازدواج الضريبي، وإزالة العوائق التي يمكن أن تعوق انتشار الاستثمار الأجنبي المباشر، من خلال المنظمات الدولية المختلفة مثل: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، واتفاقية دول الاتحاد الأوربي للتحكيم الضريبي الدولي.

وعلي الجانب الآخر، نجد التحكيم يساهم بفاعلية في استقرار المراكز القانونية للمكلفين، مما يساعدهم علي التفرغ لممارسة أنشطتهم الاقتصادية، ولا شك في التأثير الايجابي لهذا الدور علي الأنشطة المختلفة للاستثمار في الدولة.

علي أنه يجب أن يتم تنظيم التحكيم في المجال الضريبي في إطار قواعد المشروعية التي تحكم نظام التحكيم بصفة عامة، وعلي رأسها: إعلاء مبدأ سلطان الإرادة للمتنازعين، وإعطائهم الحق في طرق هذا الطريق الرضائي لتسوية المنازعات أو تركه، حسبما يتراءى لهم، بغير افتئات علي إراداتهم، أو إكراههم

عليه. وأن يتم الاعتراف لأحكام التحكيم بقوتها الملزمة فور صدورهما، دون تنظيم طريق للطعن عليها أمام القضاء، إلا من خلال دعوى بطلان حكم التحكيم، طبقاً لما تقضي به الأصول العامة لهذا النظام.

وعلي خلاف ما يري البعض من أنه من المحذور اللجوء إلي التحكيم في المجال الضريبي؛ بسبب تعلق أحكام التشريعات الضريبية بالنظام العام في الدولة، وعدم إمكانية الاتفاق بشأنها، فقد ثبتت لنا مشروعية الاستفادة من التحكيم في المجال الضريبي، في ضوء قدرة هذا النظام علي توفير ضمانات أساسية هي: كفالتة تطبيق القانون الضريبي علي المنازعات التي يتم نظرها طبقاً لإجراءاته، فضلاً عن سماح هذه التشريعات للإدارة الضريبية بالاتفاق مع المكلفين حول تقدير قيمة وعاء الضريبة، وهذا هو المحل الغالب لهذه المنازعات.

والله ولي التوفيق ،،،

## مراجع البحث :

### أولا : المراجع باللغة العربية :

#### (1) - الكتب:

- د إبراهيم عبد العزيز النجار : معوقات تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات وإمكانية التحول إلي الضريبة علي القيمة المضافة ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق - جامعة طنطا ، 2003م.
- د. أبو زيد رضوان : الأسس العامة للتحكيم التجاري الدولي ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1981م.
- د. أحمد جامع : اتفاقات التجارة العالمية ( وشهرتها الجات ) دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2001م.
- د.أحمد أبو الوفا : التحكيم الاختياري والتحكيم الإجباري ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 1978م.
- د. أحمد فتحي سرور : الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1985م.
- د. أمال عبد الرحيم عثمان : شرح قانون الإجراءات الجنائية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1987م.
- المستشار /السيد حسن البدرأوي : التحكيم والملكية الفكرية ، بحث مقدم في ندوة ( الويبو ) الوطنية للملكية الفكرية ، عمان ، الأردن ، الفترة من 6 - 8 أبريل / نيسان 2004 م.
- د. أنور عبد الله ، د حسين النوري : مبادئ في القانون ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، بدون سنة نشر.
- د. بليغ حمدي محمود : الدعوى ببطلان أحكام التحكيم الدولية ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق - جامعة طنطا ، 2003م.
- د. حسن كمال ، ود سعيد عبد المنعم : دراسات في المحاسبة الضريبية ، بدون دار نشر أو سنة طبع .
- د. حسين خلاف : الوجيز في تشريع الضرائب المصرية ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، 1952م.
- أ. حسن محمد السعدي صابر: موسوعة تبيان البيان في المنازعات الضريبية ، بدون دار نشر ، 2001م.
- د. حمدي ياسين عكاشة : موسوعة العقود الإدارية ، العقود الإدارية في التطبيق العملي ، المبادئ والأسس العامة ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 1998م.
- د . رمزي زكي : التاريخ النقدي للتخلف ، دراسة في أثر نظام النقد الدولي علي التكوين التاريخي للتخلف بدول العالم الثالث ، عالم المعرفة.
- د . زكريا محمد بيومي : المنازعات في ضريبة المبيعات ، دار الكتب القانونية ، المحلة الكبرى ، 1993م
- د. شمس ميرغني علي : التحكيم في منازعات المشروع العام ، دراسة مقارنة ، طبعة 1974م.
- د. صفوت أحمد عبد الحفيظ : التحكيم في منازعات البيئة ، مجلة مصر المعاصرة ، القاهرة ،السنة الرابعة والتسعون ، يناير - أبريل 2003م.
- د. صفوت أحمد عبد الحميد : التحكيم في المنازعات البيئية ، بحث منشور بمجلة مصر المعاصرة ، القاهرة ، يناير / أبريل 2003 ، العدد 47/469 ،السنة الرابعة والتسعون.
- د.عبد الحميد الشواربي : التحكيم والتصالح في التشريعات المختلفة في ضوء الفقه والقضاء، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 1996م.

- د.جورجي شفيق ساري : التحكيم ومدى جواز اللجوء إليه لفض المنازعات الإدارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1999م.
- د.عبد الباسط وفا : المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم 91 لسنة 2005م ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006/2007م.
- د.عبد الحميد الشواربي : التحكيم والتصالح في التشريعات المختلفة ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 1996م.
- د.عبد الهادي محمد مقبل : في بورصة الأوراق المالية وقانون سوق رأس المال ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2007م.
- د.عبد الحكيم عطا إبراهيم : التحكيم والمنازعات الضريبية ، مجلة التشريع المالي والضريبي ، السنة الحادية والأربعون ، العدد 77 ، يناير - فبراير 1992م.
- د.عزت البرعي : المبادئ العامة للتشريعات الضريبية ، دار الولاة للنشر والتوزيع ، شبين الكوم ، 2000 - 2001 م.
- د . فتحي والي : الوسيط في قانون القضاء المدني ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1980 م.
- د. مجدي عبد الحميد شعيب : التحكيم والعقود الإدارية ، دراسة مقارنة ، مطبعة جامعة الزقازيق ، 1998م.
- د. محمد إبراهيم موسى : التوفيق والوساطة كوسائل لتسوية منازعات التجارة الدولية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2003م.
- د. محمد أحمد عبد الرؤوف : المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1998م.
- د. محمد آل مزهر : ورقة عمل مقدمة في ملتقى أبعها التحكيمي ، المنظم بمعرفة مركز التحكيم لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، خلال المدة من 3 يونيو حتى 4 يوليو 2007م.
- د. محمد مرغني خيري : القضاء الإداري ومجلس الدولة ، الجزء لأول ، قضاء مجلس الدولة ، 1989م.
- د. محمود إبراهيم القلموني : المنازعات الضريبية في إطار الضريبة لعامة علي المبيعات ، 1998م.
- د. محمود إبراهيم القلموني : المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة علي المبيعات ، 1998م.
- د. محمود صلاح الدين مصيلحي : تحكيمية النزاع ، دراسة في تكييف مسالة التحكيمية ومعاييرها والقانون الواجب التطبيق ، دار النهضة العربية القاهرة ، 2005 م .
- أ.هشام علي توحيد : المستحدث في أحكام التهرب الضريبي في الضريبة الموحدة علي الدخل والضريبة علي المبيعات ، الطبعة الأولى ، 2005م.
- د. يحيي مصطفى المبشر : المنازعات الضريبية في القانون اللبناني (الدعاوى الضريبية ) دار الحسيني للطباعة والنشر والتوزيع ، بيروت ، 1994م.
- المستشار/طلال محمد صوفان: المشاكل العملية في صياغة شرط التحكيم ومشاركة التحكيم ، بحث مقدم في ملتقى أبعها التحكيمي ، المنظم بمعرفة مركز التحكيم لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، 3 يونيو - 4

يوليو 2007م.

المستشار / فايز السيد للمساوي ، د. أشرف فايز للمساوي : في التعليق علي قانون ضريبة المبيعات ، الطبعة الخامسة ، الجزء الأول ، بدون دار نشر ، 2010.

- المستشار / محمد شيرين القاضي : قانون ضريبة المبيعات ، الطبعة الثانية ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، 2009م.

## (2) - الأبحاث :

(أ)-أبحاث مقدمة خلال الدورة التدريبية للتحكيم التي نظمتها كلية الحقوق - جامعة طنطا سنة 2008م.

(ب)-أبحاث مقدمة للمؤتمر السنوي الخامس لكلية الحقوق جامعة المنصورة:الاتجاهات الحديثة في التحكيم ، 28 - 29 مارس 2000 ،

(ج)- أبحاث متفرقة :

- د.إبراهيم عبد العزيز النجار : تأملات في المرحلة الإدارية لنظر المنازعات الضريبية ، مجلة مصر المعاصرة ، العدد 504 ، أكتوبر 2011م.

- د. سحر رشيد النعيمي : محل اتفاق التحكيم ، مجلة مصر المعاصرة، السنة المائة ، العدد 494 ، أبريل 2009م.

- د. إبراهيم الشناوي : التحكيم في مشروعات البناء والتشغيل والتمليك B.O.T. ، مجلة مصر المعاصرة، السنة المائة ، العدد 489 ، يناير 2008م.

- د صفوت أحمد عبد الحفيظ : التحكيم في منازعات البيئة ، مجلة مصر المعاصرة ، القاهرة ، السنة الرابعة والتسعون ، يناير - أبريل 2003م.

- د رمزي زكي : التاريخ النقدي للتخلف ، دراسة في أثر نظام النقد الدولي علي التكوين التاريخي للتخلف بدول العالم الثالث ، سلسلة عالم المعرفة.

- المستشار/طلال محمد صوفان:المشاكل العملية في صياغة شرط التحكيم ومشارطة التحكيم ، بحث مقدم في ملتقى أبها التحكيمي ، المنظم بمعرفة مركز التحكيم لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ، 3 يونيو 2007 م- 4 يوليو 2007م.

- أ. محمود محمد فهمي : التحكيم في منازعات قانون سوق رأس المال ، مجلة مصر المعاصرة ، العدد 463 - 464 ، السنة الثانية والتسعون ، القاهرة ، يوليو/ أكتوبر 2001م.

- المستشار / السيد حسن البدر اوي : التحكيم والملكية الفكرية ، بحث مقدم في ندوة (الويبو ) الوطنية للملكية الفكرية ، عمان ، الأردن ، الفترة من 6 - 8 أبريل / نيسان 2004 م.

- أ.عبد الحكيم عطا إبراهيم : التحكيم والمنازعات الضريبية ، مجلة التشريع المالي والضريبي ، السنة الحادية والأربعون ، العدد 77 ، يناير - فبراير 1992م.

ثانيا :المراجع باللغتين الإنجليزية والفرنسية :

- A.Ade FINA : The party Appointed Arbitrator in International Arbitrations , VOL.15.NO.4,1999.
- AKASSIS : Problemes de Base de L,arbitrage , en Droit compare et en Droit international,T.I,Paris, L.G.D.J,1987 .
- F.KLEIN : Autonomie de la volonte et arbitrage en revue critiqu de droit international prive , 1985
- GERARD TEBOUL : Arbitrage International et personnes morales de Droit Public , A.G.DA., 2 janvirer, Dossier ,1997
- J.R,REGLI : Contrats d,Etat et arbitrage entre Etats et personnes privees , Geneve, 1983.
- P.JCARRIER : New Policy Regarding Arbitration of Government Procurement Disputes in the united States , Procurement Law Review1996
- BURDEAU G: Nouvelles prespectives pour l,arbitrage dans le contentieux economique interessant les Etats,R.A 1995.
- Miccioli [Gloria](#) : Features – A Selective Guide to Online International Arbitration Resources ,Published on June 2, 24
- Jarrosson CH, La nation d, arbitrage , L.G.D.J , 1978
- Mario Zuger : Arbitration under Tax Treaties , Improving Legal Protection in International Tax Law, 5th  
(Ed[http://www.ibfd.org/product\\_att.html](http://www.ibfd.org/product_att.html) )