



جامعة دمشق

كلية الحقوق

التحكيم في المنازعات الضريبية

دراسة مقارنة

بحث علمي قانوني أعد لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد

ندى محمود حامد

إشراف

الدكتور جميل صابوني

الأستاذ المساعد في قسم القانون العام

١٤٣٦هـ - ٢٠١٥م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم }

(سورة البقرة_ الآية ٣٢)

صَلَّى اللَّهُ عَلَى النَّبِيِّ



إلى القلب الكبير الذي أمدني بإكسير الحياة
إلى من علمني أن العطاء لا حدود له
إلى الواقف أبداً مرشداً ومنازة

والدي

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها
إلى التي أستمد وجودي من حنانها وحبها
إلى من نطق القلب اسمها قبل الشفتين

والدتي

إلى الأشجار الباسقة الخيرة، التي أستظل بظلها
إلى مصدر عزتي وعنفواني، إلى من أزهو وأختال بهم

أخوتي أخواتي

إلى الشموع التي أضاءت لي طريق العلم

أساتذتي الأفاضل

إلى كل من ذكرني في دعائه سراً وجهاً

إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع

الشكر والثناء

الحمد لله رب العالمين الذي أعانني على إتمام هذا البحث، والصلاة والسلام على سيد المرسلين محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين...

الوفاء واحترام قيم العلم، يقتضيان أن أتوجه بخالص الشكر والامتنان لأستاذ وقف إلى جانبي في جميع مراحل إعداد هذا البحث، وأحاطني بالاهتمام والرعاية العلمية والتشجيع المتواصل، وقدم لي الكثير من معارفه وخبراته التي ساهمت في إغناء البحث وإيصاله إلى ما هو عليه.

تحية شكر وامتنان أتوجه بها لأستاذي الذي تفضل وبكل تواضع بالإشراف على هذا العمل:

الدكتور جميل صابوني

كما أتوجه بالشكر لأصحاب المراجع العلمية التي بدونها لما خرج هذا البحث إلى حيز الوجود.

ومع كل المحبة والعرفان بالجميل أتوجه بالشكر لأفراد عائلتي الذين وقفوا إلى جوارى ولم يدخروا جهداً في عوني وتشجيعي.

المقدمة

تشكل الضرائب والرسوم أهم إيراد مالي لميزانية الدولة، وتساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العامة، وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد.

وقد عهد المشرع للإدارة الضريبية أمر فرض الضرائب وتحصيلها وزودها من السلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وفي المقابل سن ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحمايتهم من كل تعسف قد يُرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية.

غير أن الإدارة الضريبية قد تخل ببعض الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين، كما أن المكلف قد يمتنع أو يتهرب من دفع الضريبة مما يؤدي إلى نشوء المنازعات الضريبية.

فالمنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف الذي يثور بين المكلف والإدارة الضريبية، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة أو أي قانون آخر، وذلك تعبيراً عن المكلف عن عدم رضاه بالضريبة المفروضة عليه.

ويتم حل المنازعة الضريبية التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية إما بالاتفاق بينهما من خلال لجان إدارية، أو بإحالة الأمر إلى القضاء.

وأمام بطء الإجراءات القضائية ونفقاتها المرتفعة، كان لا بد من البحث عن وسيلة بديلة لحل هذه المنازعات، لذلك لجأت بعض التشريعات الضريبية إلى التحكيم كوسيلة مرنة وفعالة لحسم المنازعات الضريبية، حيث أجازت للإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة الاتفاق على إحالة النزاع إلى التحكيم.

مشكلة البحث:

انطلاقاً من الأهمية الكبيرة للتحكيم في حل المنازعات الضريبية (وذلك من خلال تخفيف العبء عن القضاء، فضلاً عن توفير الوقت والجهد، وحصول الخزينة العامة على حقوقها في الوقت المناسب، وتوفير وقت وجهد العاملين في المجال الضريبي في الوقت ذاته)، فقد تم اختياره ليكون موضوع دراسة هذا البحث، ولاسيما أن الدراسات الفقهية لم تتطرق لهذا الموضوع، كما أنه لا يوجد مراجع متخصصة كافية.

أهمية البحث:

سيتم معالجة مواضيع هامة في هذا البحث تتعلق بتحديد ماهية التحكيم الضريبي، وبيان طبيعته القانونية وتمييزه عن التحكيم المدني والتجاري. ومن ثم سيتم التطرق إلى أهم تطبيقات التحكيم الضريبي في التشريعات الضريبية المقارنة، وذلك بهدف الوصول لمعرفة مدى إمكانية تطبيق التحكيم الضريبي في سورية.

منهج البحث:

- **منهج تحليلي:** تم الاعتماد على هذا المنهج من أجل استعراض وتحليل جميع الآراء والأحكام الواردة قدر الإمكان.
- **منهج تطبيقي:** موضوع البحث يعالج قضايا عملية وليست نظرية، لذلك فقد تم شرح بعض نصوص القوانين الضريبية ودعمها بعدد من الأحكام القضائية.
- **منهج مقارنة:** حيث سيتم طرح البحث ضمن إطار النظام القانوني السائد في ثلاثة دول هي مصر وفرنسا وسورية، ومن الواضح أن هذه الدول تشترك في أنها تسير على النظام القانوني اللاتيني.

خطة البحث:

للوصول بالبحث إلى الغاية منه، والتي سبق الإشارة إليها تم تقسيم دراسة موضوع البحث إلى ما يلي:

▪ الفصل الأول: التعريف بالتحكيم.

المبحث الأول: التحكيم بمفهومه العام وأحكامه وفق قانون التحكيم السوري رقم ٤ لعام ٢٠٠٨.

المبحث الثاني: التحكيم الضريبي.

▪ الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على التحكيم في المنازعات الضريبية.

المبحث الأول: تطبيقات التحكيم في المنازعات الضريبية.

المبحث الثاني: تطبيقات التحكيم في المنازعات الجمركية.

تمهيد

عرف الإنسان التحكيم منذ القديم وحتى قبل ظهور الدولة نفسها كوسيلةٍ لحل المنازعات التي تنشأ بين الأفراد، ولم يقل دور هذا النظام بل ازداد وازدهر يوماً بعد يوم، وأصبح ظاهرةً من ظواهر العصر الحديث الذي يتسم بتشابك العلاقات والمصالح، فقد كانت انطلاقة التحكيم وازدهاره في العصر الحالي نتيجةً منطقيةً لتزايد المبادلات والمعاملات التجارية على المستويين الداخلي والدولي، فأعطته معظم التشريعات أهمية قصوى وانتشرت مراكز التحكيم وهيئاته على المستويات المحلية والدولية.

وإذا كان التحكيم نظاماً عرفته معظم التشريعات القديمة والحديثة على حدٍ سواء، فإنّ هذا النظام قد تطور ولم يعد قاصراً على المنازعات المدنية والتجارية، بل اتسع نطاقه ليشمل مجالات كانت بالأمس القريب بعيدةً عنه كما هو الحال في المنازعات الضريبية التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها بوصفها سلطةً عامةً، فلم يكن متصوراً حتى عهد قريب أن تقبل الإدارة الضريبية أن يتم حسم منازعاتها بواسطة التحكيم بدلاً من إخضاعها لجهة القضاء وذلك نظراً للامتيازات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مواجهة المكلفين، فقبول الإدارة الضريبية للتحكيم يعني تنازلها عن هذه الامتيازات ومثلها على قدم المساواة مع المكلفين أمام هيئة التحكيم.

وعلى الرغم من أن اللجوء إلى التحكيم أصبح وسيلةً ملحةً لحل هذه المنازعات، إلا أنّ الوضع لم يكن بهذه السهولة حيث لم يكن هناك قبولاً للتحكيم في المجال الضريبي، فقد لاقى اللجوء إلى التحكيم الضريبي معارضةً من جانب

الفقه والقضاء حيث انقسمت الآراء الفقهية بين مؤيدٍ ومعارضٍ، واختلفت التشريعات المقارنة حول مشروعية اللجوء إليه لحل المنازعات الضريبية.

وبالرغم من هذه الاعتراضات إلا أنَّ المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية فرضت اللجوء إلى التحكيم كوسيلةٍ لحل المنازعات الضريبية، فقد ذهبت الدول التي عجز الادخار الوطني فيها وعائدات ثرواتها الطبيعية عن الوفاء بالحاجات المتعاطمة لرؤوس الأموال التي تستلزمها خططها التنموية، على انتهاج سياساتٍ من شأنها العمل على تحفيز وتشجيع الاستثمارات الوطنية والأجنبية، وذلك بإتاحة وتهيئة المناخ المناسب الذي تتحقق فيه أوجه الضمان المختلفة ضد المخاطر السياسية والاقتصادية، ولا شك أن شرط التحكيم الذي يرمي إلى تسوية المنازعات الضريبية التي تثور بمناسبة تنفيذ عقود الاستثمار يحتل مكاناً بارزاً في مجال هذه الضمانات، حيث يشترط المستثمر إدراج شرط التحكيم ضمن بنود العقد حتى يحقق له الطمأنينة في حال نشوب نزاعٍ بينه وبين الدولة المتعاقدة، وهذا ما ذهب إليه المشرع الفرنسي الذي أجاز اللجوء إلى التحكيم في المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار.

ومن جهةٍ أخرى، فإنَّ المنازعات الضريبية تتسم بالخصوصية، وفي ظل غياب المحاكم الضريبية المتخصصة لحل هذه المنازعات والتي يصعب إيجاد الحلول لها في إطار القضاء الموجود نظراً لكثرة المنازعات وبطء الإجراءات القضائية، ومع اتجاه التحكيم نحو التعاطي مع المعطيات المتجددة للمنازعات الضريبية ليؤمن لهذه المنازعات الحلول العملية وفق عدد من الخصائص من بينها التخصص والعدالة والسرية والسرعة والضمانات وقلة النفقات، نجد أنَّ أطراف

النزاع الضريبي (المكلف والإدارة الضريبية) قد وجدوا ضالّتهم في محكمين يمكنهم الاتفاق على تسميتهم للفصل فيما يثور بينهم من منازعات.

كما أن هناك صوراً من المنازعات الضريبية يكون التحكيم فيها هو الوسيلة الوحيدة لحلها وهذا النوع من التحكيم يسمى بالتحكيم الإجمالي، والقاعدة التشريعية التي تفرض اللجوء إلى هذا النوع من التحكيم نجدها على نوعين:

١_ أن يقرر المشرع في حالات معينة عدم جواز اللجوء إلى القضاء إلا بعد مراعاة وجوب طرح النزاع على هيئة التحكيم، كما هو الحال في منازعات ضريبة المبيعات المنصوص عليها في القانون المصري رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

٢_ أن يحدد المشرع حالات معينة يمنع فيها اللجوء إلى القضاء بصفة مطلقة كما هو الحال في المنازعات الجمركية (التحكيم الجمركي).

وعلى هذا فإنه سوف يتم تقسيم هذا البحث إلى فصلين: حيث يتناول الفصل الأول التحكيم بمفهومه العام، بينما يتناول الفصل الثاني دراسة تطبيقية على التحكيم في المنازعات الضريبية.

ونظراً لكون البحث دراسة مقارنة، فقد تم اختيار دولة أجنبية (فرنسا) ودولة عربية (مصر) لتكون نظمها القانونية وتشريعاتهما إضافة إلى التشريع السوري نطاقاً لهذا البحث.

الفصل الأول

التحكيم بمفهومه العام

إن للمنازعة الضريبية ، بخلاف المنازعات الأخرى، خصوصية تفرضها ضرورة تحقيق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، فإطالة أمد النزاع الضريبي، فضلاً عن تأثيره السلبي على المتحصلات الضريبية، يفضي إلى إساءة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، تلك العلاقة المستمرة باستمرار النشاط وتواتر العلاقة المنشئة لدين الضريبة في ذمة المكلف.

وقد حددت أغلب التشريعات طريقتين لفض النزاع الضريبي يتم سلوكهما تبعاً: الأول هو الطريق الإداري، والثاني: هو اللجوء إلى القضاء، وإلى جانب هاتين الطريقتين فقد انتشر التحكيم في مختلف دول العالم بوصفه وسيلة مرنة وفعالة لحسم المنازعات، فبطء الإجراءات القضائية بالإضافة إلى النفقات القضائية وأتعاب المحامين المرتفعة جداً دفع المتنازعين إلى اللجوء إلى التحكيم.

وعليه سوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين: يتناول المبحث الأول مفهوم التحكيم وأحكامه وفق قانون التحكيم السوري، ويبين المبحث الثاني ماهية التحكيم الضريبي.

المبحث الأول

مفهوم التحكيم وأحكامه وفق قانون التحكيم السوري

رقم ٤ لعام ٢٠٠٨

يعد التحكيم من أقدم الوسائل التي لجأ إليها الأفراد من أجل حسم المنازعات التي تنشأ بينهم. وحظي التحكيم باهتمام في الماضي وفي الحاضر وتزداد أهميته في المستقبل، وتتجه الدول في المجتمعات المعاصرة إلى تضمين تشريعاتها النص على التحكيم كوسيلة لفض المنازعات.

وإزاء ما تقدم، فإنه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى التحكيم كوسيلة تقليدية لحل النزاعات، وذلك من خلال عرض ماهيته في المطلب الأول، ومن ثم إجراءاته في المطلب الثاني .

المطلب الأول

ماهية التحكيم وتمييزه عن النظم المشابهة

يعتبر التحكيم نظاماً خاصاً بديلاً عن القضاء، ونظراً لما يتميز به التحكيم من مزايا تعالج العيوب التي تشوب القضاء العادي وأهمها سرعة الفصل في المنازعات المطروحة عليه، كان لا بد من بيان ماهية التحكيم وتمييزه عن غيره من النظم المشابهة، لذلك سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين: يتناول الفرع الأول تعريف التحكيم، وأنواعه، وطبيعته القانونية، والفرع الثاني: تمييزه عن غيره من النظم المشابهة.

الفرع الأول

ماهية التحكيم

أولاً - تعريف التحكيم:
التحكيم لغةً:

التحكيم في اللغة معناه التفويض في الحكم، فهو مأخوذ من حكم (وأحكمه فاستحكم) أي صار (محكماً) في ماله، وحَاكَمَهُ إلى الحاكم دعاه وخاصمه وحَكَّمَهُ في الأمر تَحْكِيماً أمره أن يحكم فاحتَكَمَ وتَحَكَّمَ جاز فيه حُكْمُهُ^١.

ويقول ابن منظور في لسانه "حكموه بينهم: أمره أن يحكم بينهم، ويقال حكمنا فلاناً فيما بيننا أي أجزنا حكمه بيننا"^١.

١- الفيروز آبادي، القاموس المحيط، دار الفكر، بيروت، المجلد الرابع، ص ٩٨ .

التحكيم اصطلاحاً:

يعد تعريف التحكيم من المسائل التي لم يتناولها الفقه وحده، بل إن التشريعات القانونية قد حرصت على إدراج ذلك التعريف في نصوصها، بالإضافة إلى أن بعض الأحكام القضائية قد ذهبت إلى تحديد ما هو المقصود بالتحكيم.

١- تعريف التحكيم في القوانين الوضعية:

تعرض القانون المصري رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المستوحى من القانون النموذجي للتحكيم (الأونسيترال)^٢، لتحديد ما هو المقصود بالتحكيم فنصت المادة الرابعة فقرة (١) منه على أنه:

" ينصرف لفظ التحكيم في حكم هذا القانون إلى التحكيم الذي يتفق عليه طرفا النزاع بإرادتهما الحرة سواء كانت الجهة التي تتولى إجراءات التحكيم بمقتضى اتفاق الطرفين منظمة أو مركز دائم للتحكيم أو لم يكن كذلك " .

كما ذهب المشرع المصري إلى تعريف اتفاق التحكيم فنص في المادة (١٠) من قانون التحكيم رقم ٢٧ على أنه:

" اتفاق الطرفين على الالتجاء إلى التحكيم لتسوية كل أو بعض المنازعات التي نشأت أو يمكن أن تنشأ بمناسبة علاقة قانونية فعلية سواء كانت عقدية أو غير عقدية " .

^١ -انظر لسان العرب لابن منظور، المؤسسة المصرية العامة للتأليف والنشر، القاهرة، ج ١٥، ص ٣١-٣٢.

^٢ - القانون النموذجي للتحكيم Uncitral model law هو القانون الذي وضعته لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي بتاريخ ١٩٨٥/٦/٢١ اقتناعاً منها بأن وضع قانون نموذجي للتحكيم يكون مقبولاً للدول ذات النظم القانونية والاجتماعية والاقتصادية المختلفة يسهم في تنمية علاقات اقتصادية دولية متناسقة ، ويسهم إسهاماً كبيراً في وضع إطار قانوني موحد لتسوية النزاعات الناجمة عن العلاقات التجارية الدولية بصورة منصفة وفعالة ، للتوسع راجع القرار ٧٢/٤٠ الذي اعتمدته الجمعية العامة للأمم المتحدة في الجلسة العامة ١١٢ في ١١ كانون الأول / ديسمبر ١٩٨٥ .

وقد عرف المشرع الفرنسي التحكيم في المادة ١٤٤٢ من المرسوم رقم ٢٠١١/٤٨ الصادر بتاريخ ١٣ كانون الأول ٢٠١١ حول تعديل النصوص المتعلقة بالتحكيم بأنه:

"يتخذ اتفاق التحكيم شكل بند تحكيم أو مشاركة تحكيم، بند التحكيم هو الاتفاق الذي يتعهد بموجبه الأطراف في عقد واحد أو عدة عقود على إحالة المنازعات التي يمكن أن تنشأ فيما يتعلق بهذا العقد أو بهذه العقود على التحكيم. مشاركة التحكيم هي الاتفاق الذي يحيل بموجبه الأطراف في النزاع الناشئ بينهم على التحكيم^١".

بينما ذهب المشرع السوري إلى تعريف التحكيم في قانون التحكيم رقم ٤ لعام ٢٠٠٨ فنص في المادة (١) منه:

" بأنه أسلوب اتفاقي قانوني لحل النزاع بدلاً من القضاء سواء أكانت الجهة التي ستتولى إجراءات التحكيم بمقتضى اتفاق الطرفين منظمة أم مركزاً دائماً للتحكيم أم لم تكن كذلك.

^١ - راجع ترجمة نصوص المرسوم رقم ٢٠١١-٤٨ الصادر بتاريخ ١٣ يناير ٢٠١١ للدكتور عبد الحميد الأحديب، مجلة التحكيم العالمية ٢٠١١، العدد العاشر، ص ٨٢٠ .

٢ - تعريف التحكيم في الأحكام القضائية:

لم يتطرق كل من القضاء السوري والفرنسي إلى تعريف التحكيم، في حين أنّ القضاء المصري عرّف التحكيم في العديد من أحكامه حيث عرّفت المحكمة الإدارية العليا في مصر التحكيم بأنه:

" اتفاق على طرح نزاع على شخص معين أو أشخاص معينين ليفصلوا فيه دون المحكمة المختصة ^١ ".

كما عرّفته المحكمة الدستورية العليا المصرية بأنه:

"عرض نزاع معين بين طرفين على محكم من الأغيار يُعَيّن باختيارهما أو بتفويض منهما أو على ضوء شروط يحددها، ليفصل هذا المحكم في ذلك النزاع بقرار نائياً من شبهة الممالة، مجرداً من التحامل وقاطعاً لدابر الخصومة في جوانبها التي أحالها الطرفان إليه، بعد أن يدلي كل منهما بوجهة نظره تفصيلاً من خلال ضمانات التقاضي الرئيسي ^٢ ".

٣ - تعريف الفقه للتحكيم:

اهتم الفقه القانوني بوضع تعريف للتحكيم، لذا فقد عرّفه الفقهاء تعريفات متعددة، منها ما يصدق على اتفاق التحكيم، ومنها ما يعطي أهمية للطبيعة الخاصة للتحكيم، ومنها ما يعطي أهمية لإرادة أطراف النزاع، ومنها ما يتصف بالعمومية. فمن التعريفات التي اعتبرت أن التحكيم هو الاتفاق على التحكيم قول

^١ - د . محسن العبودي، القطاع الخاص ووسائل تسوية المنازعات، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية

<http://www.eastlaw.com> تاريخ ٣٠/١٠/٢٠١١.

^٢ - د. حفيظة السيد الحداد، الموجز في النظرية العامة للتحكيم التجاري الدولي، منشورات الحلبي الحقوقية،

الطبعة الأولى، ٢٠٠٤، ص ٤١ .

بعض الفقهاء بأن التحكيم " هو الاتفاق على طرح النزاع على شخص معين أو أشخاص معينين ليفصلوا فيه دون المحكمة المختصة ^١ " .

ومن التعريفات التي أعطت أهمية للطبيعة الخاصة للتحكيم ما ذهب إليه الأستاذ الفرنسي Motulsky بأنه " الحكم في منازعة بواسطة أشخاص يتم اختيارهم، كأصل عام، بواسطة أشخاص آخرين، وذلك بموجب اتفاق ^٢ " .

بينما ذهب بعض الفقهاء إلى إعطاء إرادة أطراف النزاع دوراً أساسياً في استبعاد اختصاص القضاء العادي، وإسناد مهمة الفصل في النزاع إلى هيئة التحكيم التي يختارونها، ومن ثم عُرف التحكيم بأنه " مكنة الأطراف في إقصاء منازعاتهم عن قضاء الدولة، واختيار الخصوم لقاضيتهم ^٣ " .

كما عرّفه بعض الفقهاء تعريفاً يتناول المراحل التي يمر بها التحكيم فهو "مجمل الأعمال أو العمليات التي تستهدف الفصل في نزاع من منازعات القانون الخاص، بمقتضى اتفاق بين المعنيين به، عن طريق قضاة خاصين، مختارين من قبلهم بحكم يصدرونه، ويتم تنفيذه ^٤ " .

^١ - د. أحمد أبو الوفا، التحكيم الاختياري والاجباري، منشأة المعارف، الاسكندرية، الطبعة الرابعة، ١٩٨٣، ص ١٤ .

^٢ - د. حفيظة السيد الحداد، الموجز في النظرية العامة للتحكيم التجاري الدولي، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٠، ص ٤٢ .

^٣ - د. رضوان أبو زيد، الأسس العامة للتحكيم التجاري الدولي، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨١، ص ١٩ .

^٤ - مصطفى محمد الجمال، عكاشة محمد عبد العال، التحكيم في العلاقات الخاصة الدولية والداخلية، ١٩٩٨، ص ٢٣ .

وإن كان التحكيم كنظام، لا يقتصر مجاله على منازعات القانون الخاص، بل يمكن أن يتناول بعض المنازعات التي تتدرج في إطار قواعد القانون العام^١.

وقد عرّفه البعض الآخر من الفقهاء بأنه " نظام قضائي خاص للتقاضي، ينشأ من الاتفاق بين الأطراف المعنية على العهدة إلى شخص أو أشخاص من الغير بمهمة الفصل في المنازعات القائمة بينهم بحكم يتمتع بحجية الأمر المقضي به^٢ ".

ويؤخذ على هذا التعريف أنه وصف التحكيم بأنه نظام قضائي في حين أن التحكيم هو نظام قانوني خاص لحل النزاع بدلاً من القضاء، وعلى الرغم من ذلك كان هذا التعريف من أكثر التعاريف تبياناً لنظام التحكيم، حيث يجمع بين الطبيعة الخاصة له والدور الذي تلعبه إرادة الأطراف، و يُبين الطابع الإلزامي للحل الذي يقرره المحكمون.

أخيراً، يتضح من استعراض تعريف التحكيم سواء في التشريع أو القضاء أو الفقه، أن الغالبية العظمى من القوانين المنظمة للتحكيم لم تتعرض إلى تعريف التحكيم، وإنما اقتصر على النص على تعريف لاتفاق التحكيم، كما فعل المشرع الفرنسي والمشرع المصري. و قد كان المشرع السوري السّابق إلى تعريف التحكيم تعريفاً يُبين طبيعته الخاصة كوسيلة من وسائل حل النزاعات.

^١ - د. محمد السيد عرفه، التحكيم والصلح وتطبيقاتهما في المجال الجنائي، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، ٢٠٠٦، ص ٢٥ .

^٢ - د. حفيظة السيد الحداد، مرجع سابق، ص ٤٤ .

ثانياً _ الطبيعة القانونية للتحكيم:

إذا كان التحكيم نظام تعاقدى في أساس وجوده إلا أنه يتبع نظاماً قضائياً من ناحية تأدية وظيفته. ومن هنا ثار جدل فقهي حول طبيعة التحكيم وتباينت النظريات والآراء، فقد ذهب أنصار النظرية التعاقدية إلى أن حكم المحكم يستمد مادته من اتفاق التحكيم، وهو عقد، ومن ثم يكون لحكم المحكم خصائص الاتفاق. ولا شك أن هذه النظرية منتقدة، فكيف يجوز الطعن بالاستئناف في عمل تعاقدي وهو بمفهوم هذه النظرية _ حكم المحكمين _ رغم أن الاستئناف لا يوجه إلا إلى عمل قضائي^١.

بينما النظرية القضائية ترى أن عملية التحكيم هي عمل قضائي صرف حيث يرى الدكتور أحمد أبو الوفا أن الصفة القضائية هي التي تغلب على التحكيم، وأن حكم المحكم هو عمل قضائي شأنه شأن العمل القضائي الصادر عن السلطة القضائية في الدولة^٢.

وظهر رأي حديث يرى أن عملية التحكيم ذات طبيعة مختلطة أو مركبة، حيث يرى أصحاب هذا الرأي أن عملية التحكيم تبدأ بالاتفاق عليه وتنتهي بصدور الحكم. فإذا كان واضحاً أن استقلال إرادة الفرقاء يتأكد بوجه خاص من الاعتراف بالبند التحكيمي الذي هو أساس العنصر الاتفاقي، فإن العنصر القضائي يظهر بوضوح في التأكيد على الحجية العائدة للقرار التحكيمي على غرار الحكم القضائي

^١ - د. ممدوح عبد العزيز العنزي، بطلان القرار التحكيمي التجاري الدولي، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦، ص ١٨ .

^٢ - د. أحمد أبو الوفا، مرجع سابق، ص ١٩ .

العادي، فاختلاط هذين العنصرين _ الاتفاقية والقضائي _ يمنحان الطبيعة المختلطة أو المركبة للتحكيم^١.

وبناءً على ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أن التحكيم هو نوع من القضاء الخاص يقوم على مبدأ سلطان الإرادة بحيث يقوم فيه أطراف النزاع وبمحض إرادتهم الحرة باختياره كطريق لحل النزاع القائم بينهم، وباختيار المحكمين الذين يمثلونهم والإجراءات التي تتبع فيه وأحياناً القانون الذي يطبق عليه، ويقوم المحكمون فيه بممارسة دور القضاء والفصل في النزاع بقرار ملزم ونهائي.

ثالثاً _ أنواع التحكيم:

تتعدد أنواع التحكيم تبعاً للمعيار المتخذ في التفرقة بينها، فمن حيث حدود إرادة الطرفين المتنازعين ينقسم إلى تحكيم اختياري وتحكيم إجباري، ومن حيث مدى وجود منظمة تديره ينقسم إلى تحكيم خاص أو حر وإلى تحكيم نظامي أو مؤسساتي، وينقسم التحكيم تبعاً لمدى الصلاحيات الممنوحة للمحكمين إلى تحكيم بالقضاء وتحكيم بالصلح، كما ينقسم التحكيم إلى تحكيم دولي وتحكيم داخلي وذلك تبعاً لمقياسين هما المقياس الجغرافي (مكان التحكيم) والمقياس الاقتصادي (موضوع النزاع).

^١ - علاء آباريان، الوسائل البديلة لحل النزاعات التجارية، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨، ص ٣٣.

١ - التحكيم الاختياري والتحكيم الإجباري:

يقصد بالتحكيم الاختياري أن يكون اللجوء إليه، ليس أمراً مفروضاً على المتنازعين، أو مقررأً بنص قانوني، و إنما أن تكون إرادتي الطرفين الحرة ومشيتتهما قد توجهتا نحو اختيار التحكيم كوسيلة لفض النزاع. وعلى هذا الأساس فإن الطرفين حينما يختارا اللجوء إلى التحكيم، فإنهما يبرمان عقداً بإرادتهما المشتركة^١.

وإذا كان التحكيم في الأصل اختياريأً إلا أن المشرع قد يوجب في بعض الأحوال الالتجاء إليه. بحيث لا يجوز إطلاقاً الالتجاء إلى القضاء العادي في هذه الأحوال، أو لا يجوز الالتجاء إلى القضاء العادي إلا بعد مراعاة ما نص عليه المشرع من وجوب طرح النزاع على هيئة التحكيم التي أشار إليها، وهذا هو التحكيم الإجباري^٢.

٢ - التحكيم الحر والتحكيم المؤسساتي :

فالتحكيم الحر يتم وفق الأصول المنصوص عليها في قانون المحاكمات الذي تم اختياره من قبل المتعاقدين. وقانون أصول المحاكمات يمكن أن يحدد من قبل دولة ما، أو من قبل منظمة تجارية داخلية أو دولية، أو منظمة غير تجارية دولية. كما يمكن إجراء التحكيم وفق أصول يحددها الأطراف أو المحكمة التحكيمية أو مجموع هؤلاء.

^١ - خالد عزت المالكي، التحكيم، مؤسسة النوري، ٢٠٠٣، ص ٢١.

^٢ - د. أحمد أبو الوفا، التحكيم الاختياري والإجباري، مرجع سابق، ص ٣٩.

أما التحكيم المؤسسي فهو تحكيم تتم إدارته من قبل إحدى هيئات التحكيم المختصة وفق قواعد التحكيم المعتمدة لديها. وهناك العديد من هذه الهيئات المشهورة عالمياً منها:

المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار، ومحكمة لندن للتحكيم الدولي، وهيئة التحكيم الأمريكية (A.A.A) (American Arbitration Association).^١

٣_ التحكيم بالقضاء والتحكيم بالصلح :

التحكيم بالقضاء هو أن يكون المحكمون في النزاعات العامة التي تنشأ بين الأشخاص مفوضين بالحكم فقط وليس لهم تعدي ذلك إلى غيره، ويتعين عليهم مقابل ذلك التقيد بالأصول والمواعيد المتبعة أمام المحاكم، إلا إذا أعفوا منها صراحةً، كما يتعين عليهم إضافةً لذلك أن يصدرُوا حكمهم على مقتضى قواعد القانون.

أما التحكيم بالصلح فهو أن يفوض الخصوم المحكمين بفض النزاع القائم بينهم ويفوضونهم أيضاً علاوةً على ذلك بالصلح فيما بينهم، ولا يتقيد المحكمون في هذه الحالة بقواعد القانون، ويجوز لهم الفصل في موضوع النزاع على مقتضى قواعد العدالة والإنصاف.^٢

^١ د. موسى خليل ميري، د. أديب ماضي ميالة، التحكيم في العمليات المصرفية في الدول ذات الاقتصاد المتحول_المثال السوري _، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الأول ٢٠١٠، ص ٢٣-٢٤ .

^٢ د. محمد وليد منصور، التحكيم في العقود الإدارية _دراسة مقارنة_، نقابة المحامين، دمشق، ٢٠٠٧، ص ١٧٣.

٤- التحكيم الدولي والتحكيم الداخلي :

هناك معياران أساسيان للتفريق بين التحكيم الدولي والداخلي:
المعيار الأول هو المعيار الاقتصادي (موضوع النزاع) حيث يعتبر تحكيمياً دولياً ذلك الذي يتعلق بمصالح تجارية دولية. فالقانون الفرنسي للتحكيم رقم ٤٨ نص في المادة (١٥٠٤) منه على أنه " يعتبر دولياً التحكيم الذي يتعلق بالمصالح العائدة إلى التجارة الدولية " .

- وكذلك نص قانون التحكيم السوري رقم ٤ في المادة الأولى منه على أن:
- " التحكيم التجاري الدولي هو التحكيم الذي يكون موضوع النزاع فيه متعلقاً بالتجارة الدولية _ ولو جرى داخل سورية _ وذلك في الأحوال الآتية:
- (١) إذا كان مركز الأعمال الرئيسي لطرفي اتفاق التحكيم يقع في دولتين مختلفتين وقت إبرام اتفاق التحكيم، فإذا كان لأحد الطرفين عدة مراكز فالعبرة للمركز الأكثر ارتباطاً بموضوع اتفاق التحكيم، وإذا لم يكن له مركز أعمال فالعبرة لمحل إقامته المعتاد.
 - (٢) إذا كان مركز الأعمال الرئيسي لطرفي اتفاق التحكيم يقع في الدولة نفسها وقت إبرام اتفاق التحكيم، وكان أحد الأماكن التالية واقعاً خارج هذه الدولة:
- أ- مكان إجراء التحكيم كما عينه اتفاق التحكيم أو أشار إلى كيفية تعيينه.
 - ب- مكان تنفيذ جزء جوهري من الالتزامات الناشئة عن العلاقة التجارية بين الأطراف.
 - ت- المكان الأكثر ارتباطاً بموضوع النزاع.
- (٣) إذا كان موضوع النزاع الذي ينصرف إليه اتفاق التحكيم مرتبطاً بأكثر من دولة واحدة " .

^١ - راجع المرسوم رقم ٤٨ الصادر بتاريخ ١٣ يناير ٢٠١١، مجلة التحكيم العالمية ٢٠١١، العدد العاشر، ص ٨٣١ .

المعيار الثاني هو **المعيار الجغرافي (مكان التحكيم)** وهو يتعلق بجنسية أو مكان ممارسة إدارة أو أعمال أطراف هذا النزاع وقد أخذ به القانون السويسري وكذلك اتفاقية جنيف الأوروبية لعام ١٩٦١ والمتعلقة بالتحكيم الدولي^١. كما أخذ هذا المقياس بعين الاعتبار في القانون النموذجي للجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي (Uncitral) الذي ذهب إلى أن التحكيم يكون دولياً إذا كانت مؤسسات الفرقاء في اتفاقية تحكيمية عند إجراء هذه الاتفاقية، تقع في بلدان مختلفة، أو إذا كان أحد الأماكن المذكورة لاحقاً، يقع خارج الدولة التي تقع فيها مؤسسات الفرقاء .

فالتحكيم الدولي هو التحكيم في مجال علاقات التجارة الدولية والمصالح الخارجية لأطراف النزاع، والتي تكشف إرادتهما المشتركة عن أن التحكيم ناشئ عن علاقة تجارية دولية أو مصالح خارجية، أي خارج الدول التي ينتمون إليها.

أما التحكيم الداخلي فهو التحكيم الذي يتم طبقاً لأحكام القانون الوطني لأطراف النزاع وداخل دولتهم. فالقانون الوطني هو الذي ينص على كافة الإجراءات والقواعد التي تطبق على عملية التحكيم^٢.

وبناءً على ما تقدم، يُلاحظ أن قانون التحكيم السوري رقم ٤ قد جمع بين كلا المعيارين (الاقتصادي والجغرافي) من أجل تحديد دولية التحكيم دون الاكتفاء بأحدهما فقط، ولكن ما يؤخذ على هذا القانون أنه فرّق بين التحكيم الداخلي والدولي إلا أنه عاملهم معاملة واحدة^٣، مما يعني عدم الفائدة من التفريق بينهما.

^١ د. موسى خليل ميري، أديب ماضي ميالة، التحكيم في العمليات المصرفية في الدول ذات الاقتصاد المتحول، مرجع سابق ص ٢٣ .

^٢ المستشار أحمد يوسف خلاوي، أنواع التحكيم، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية <http://alsarab-law.owno.com/t199-topic> تاريخ ١٢/١٠/٢٠١١ .

^٣ انظر نص المادة الثانية من قانون التحكيم السوري رقم ٤ لعام ٢٠٠٨ .

كما يتضح أن اختلاف المعايير وما يمكن اعتباره تحكيمياً في دولة ما يمكن اعتباره تحكيمياً في دولة أخرى، ومن ثم فإن معيار الدولية ليس معياراً عالمياً وبالتالي يجب الرجوع إلى القانون الوطني لكل دولة لمعرفة ما إذا كان التحكيم دولياً أم داخلياً.

الفرع الثاني

تمييز التحكيم عن غيره من النظم المشابهة

إن التحكيم وسيلة لتسوية المنازعات بغير طريق القضاء العام في الدولة، وكثيراً ما يختلط مع غيره من النظم البديلة لحسم المنازعات، الأمر الذي قد يُوقع اللبس عند أطراف النزاع وعند المحكمين أنفسهم، أو قد يؤدي إلى خروج المحكمين عن الغاية الأساسية التي وُجد من أجلها التحكيم، لذلك كان لا بد من التمييز بينه وبين الأنظمة المشابهة كالصلح والتوفيق والخبرة والوكالة.

أولاً- التمييز بين التحكيم والصلح:

الصلح هو عقد يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتقيان به نزاعاً محتملاً وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه. ويشكل كل من التحكيم والصلح وسيلتان لتسوية المنازعات بدلاً من القضاء العام في الدولة، وكل منهما يجد أصله في اتفاق يعبر عن رغبة أطرافه في حل النزاع بعيداً عن قضاء الدولة، وكل منهما يؤدي دوره بمناسبة منازعات وقعت أو ستقع، ويترتب على كل منهما عدم جواز عرض النزاع على قضاء الدولة فيما فُصل فيه بالتحكيم أو اتفق عليه بالصلح ويصلح لإثارة الدفع بحجية الشيء المحكوم به عند إثارة نفس النزاع أمام القضاء^١.

كما يتفق التحكيم والصلح في المسائل التي يجوز أن يرد عليها أي منهما، إذ تقضي المادة (٩) من قانون التحكيم السوري وكذلك المادة (١١) من قانون التحكيم المصري رقم ٢٧ على أنه لا يجوز التحكيم في المسائل التي لا يجوز فيها الصلح، أي أن هناك بعض المسائل التي لا يجوز للأطراف التصالح عليها وهي ذاتها التي

^١ - د. محمد وليد منصور، التحكيم في العقود الإدارية، مرجع سابق، ص ٦٩.

لا يجوز أن يرد عليها التحكيم وهي المسائل المتعلقة بالنظام العام أو المتعلقة بالأحوال الشخصية أو المتعلقة بالجنسية^١.

إلا أن التحكيم يختلف عن الصلح، لأن الصلح عقد يتم بين أطراف الخصومة أنفسهم أو بمن يمثلونهم يقومون بمقتضاه بحسم خلافاتهم عن طريق نزول كل منهم عن بعض ما يتمسك به، بينما في التحكيم يقوم المحكم بمهمة القضاء. فالتحكيم أشد خطورة من الصلح لأن التجاوز عن الحق في الأخير معلوم قبل تمامه بينما في التحكيم تتعذر معرفة ما قد يمكن أن يُحكم به^٢.

كما يختلف التحكيم عن الصلح بأنه بينما يظل الصلح أسيراً لفكرة العقد فإن التحكيم يتميز بما يتمتع به المحكم من مزايا القضاء. لذلك فإن النزاع لا ينتهي بمجرد إبرام الاتفاق على التحكيم وإنما بإنهاء المحكم لمهمته وإصداره حكماً فيها وهذا الحكم يتمتع بالحجية ويكون قابلاً للتنفيذ الجبري بمجرد الحصول على أمر بالتنفيذ، وذلك على خلاف عقد الصلح الذي ينتهي النزاع بمجرد إبرامه، وهذا الاتفاق لا يكون قابلاً للتنفيذ بذاته ما لم يتم في صورة عقد رسمي أو يتم أمام المحكمة التي يكون النزاع قد طرح عليها قبل التوصل إلى الصلح^٣.

وقد يثير البعض قيام التحكيم بوظيفة الصلح، فهنا تجدر الإشارة إلى أن التحكيم ولو أخذ صفة الصلح (التحكيم بالصلح) يبقى مُلزماً بتطبيق قواعد العدالة

^١ _ د. محمدي فتح الله حسين، شرح قانون التحكيم والتحكيم الإداري، دار الكتب القانونية، مصر، ٢٠٠٥، ص ٥٧.

^٢ _ د. أحمد أبو الوفا، التحكيم الاختياري والإجباري، مرجع سابق، ص ٣٠.

^٣ _ د. حفيظة السيد الحداد، الموجز في النظرية العامة في التحكيم التجاري الدولي، مرجع سابق، ص ٨٧، وأيضاً د. أحمد أبو الوفا، التحكيم الاختياري والإجباري، مرجع سابق، ص ٣٠.

بقرار ملزم^١، أما الصلح فيبقى تسويةً رضائيةً قاصرةً على الخصوم محلها نزول كل من المتنازعين عن بعض ما يدعيه نزولاً يكتفي به الآخرون^٢.

ثانياً_ التمييز بين التحكيم والتوفيق :

التوفيق نظام يقوم بمقتضاه شخص أو أكثر من تلقاء أنفسهم أو بناءً على طلب أطراف الخصومة كلهم أو بعضهم بالتوسط والتوفيق بينهم لإنهاء الخصومة، وذلك بتقديم أو عرض أو اقتراح حل معين يهدف إلى تسويتها مع احتفاظ أطراف الخصومة بحريتهم في الأخذ بهذا الحل أو رده^٣.

ويتفق التحكيم والتوفيق في أن كليهما وسيلة من وسائل تسوية النزاع بعيداً عن القضاء العام في الدولة، كما أن المسائل التي يجوز أن يرد عليها التحكيم هي التي يجوز الاتفاق على التوفيق بشأنها، وهي المسائل التي تقبل الصلح^٤.

ويختلف التوفيق عن التحكيم في بعض الوجوه أهمها:

_ إن التوفيق لا يتم في كل الحالات بناءً على رغبة أطراف النزاع واتفاقهم عليه، بل قد يتم بناءً على رغبة الموفق أو الموفقين دون طلب أو تكليف من الخصوم أو أحدهم، كما أن اللجوء إلى لجان التوفيق وجوبي بالنسبة للمنازعات التي تكون الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة طرفاً فيها^٥، أما اللجوء إلى التحكيم فلا يتم إلا بناءً على اتفاق أطراف الخصومة، سواء قبل حدوث النزاع أو بعده.

^١ _ د. ماهر محمد حامد، النظام القانوني للمحكم في التحكيم التجاري الدولي، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر، ٢٠١١، ص ٤٦ .

^٢ _ مصطفى الجمال وعكاشة عبد العال، التحكيم في العلاقات الخاصة الدولية والداخلية، مرجع سابق، ص ٢٤ .

^٣ _ د. محمد السيد عرفه، التحكيم والصلح وتطبيقاتهما في المجال الجنائي، مرجع سابق، ص ٤٠ .

^٤ _ د. محمدي فتح الله حسين، شرح قانون التحكيم والتحكيم الإداري، مرجع سابق، ص ٥٨ .

^٥ _ د. محمد وليد منصور، التحكيم في العقود الإدارية، مرجع سابق، ص ٨٨ .

_ في حال الاتفاق على التحكيم والبدء به يصبح أمراً ملزماً، في حين أن التوفيق غير ملزم، ويمكن للطرفين العدول عنه واللجوء للتحكيم أو القضاء حتى ولو كان الموفق قد بدأ في القيام بعمله أو أنهاه.

_ الحكم الذي يصدر عن هيئة التحكيم يكون ملزماً لطرفي المنازعة في حين أن التوصية التي تصدر عن الموفق غير ملزمة للأطراف.

فالتوفيق لا ينال من الحق في اللجوء إلى القضاء ولا يرتقي إلى درجة التحكيم لأنه مجرد توصيات وحلول غير ملزمة للنزاع.

ثالثاً_ التمييز بين التحكيم والخبرة:

تعرف الخبرة بأنها استشارة فنية من ذوي الاختصاص في نزاع معروض أمام القضاء^١. ومن هذا التعريف يظهر الفرق بينها وبين التحكيم، فالخبرة هي مجرد إبداء الرأي والمشورة من متخصص لمن يطلبها دون التزام من طالبها بإتباعها^٢، في حين أن التحكيم هو فصل النزاع من قبل المحكمين بحكم ملزم لأطراف النزاع. ومن المؤكد أن العبرة ليست في المعنى اللغوي سواء للخبرة أو التحكيم وإنما في تكييف الوضع بحقيقة المقصود من المهمة وصيغتها لمن يقوم بالعمل الموكل إليه سواء أكان خبيراً أم محكماً. فإذا قرر الخصوم اللجوء إلى خبير واستشارته مع الأخذ برأيه بشكل ملزم يعتبر ذلك تحكيمياً ولو تم وصفه بأنه خبرة^٣، في حين أنه لا يعتبر تحكيمياً اللجوء إلى المحكم لمجرد أخذ الرأي والمشورة.

ويختلف التحكيم عن الخبرة من حيث تدخل قضاء الدولة. إذ أن قضاء الدولة يلعب دوراً مهماً في تعيين المحكمين في حالة الفشل في تكوين هيئة التحكيم، وهي وظيفة لا مجال لإعمالها في إطار الخبرة، كما أنه لا يجوز الطعن بالطرق المقررة

^١ _ غادة أنس كيلاني، هاني القرشي، أنس كيلاني، الكامل في التحكيم في السعودية وسورية، ٢٠٠٧، ص ٤٥.

^٢ _ د. ماهر محمد حامد، النظام القانوني للمحكم في التحكيم التجاري الدولي، مرجع سابق، ص ٣٧.

^٣ _ محمد وليد منصور، التحكيم في العقود الإدارية، مرجع سابق، ص ٨١.

قانوناً في قرار الخبير لأنه لا يُصدر حكماً بينما يجوز ذلك بالنسبة للقرار التحكيمي^١.

رابعاً _ التمييز بين التحكيم والوكالة:

الوكالة عقد ينيب أو يكلف به شخص غيره ليقوم بعمل أو تصرف قانوني لمصلحته. فالوكيل بمقتضى عقد الوكالة يعمل لمصلحة موكله ، وضمن حدود الوكالة ، ولا يجوز له أن يتجاوزها وإلا كان مسؤولاً عن تصرفاته^٢.

فالتشابه بين التحكيم والوكالة ينطلق من أن كلا منهما يقوم على أساس العقد إلا أنهما يختلفان من حيث طبيعة المهمة الملقاة على عاتق كل من المحكم والوكيل، ففي التحكيم يتفق أطراف الخصومة على اختيار شخص أو أشخاص آخرين، ويسندون إليهم مهمة الفصل في النزاع، وفي الوكالة يعطي شخص شخصاً آخر سلطة أو صلاحية القيام ببعض الأعمال بدلاً منه وفي حدود الوكالة فقط^٣.

كما أنهما يختلفان من حيث السلطات التي يتمتع بها كل منهما، فالوكيل لا يملك إلا ما يملك الأصل من سلطات فإذا كان الأطراف لا يملكون حل النزاع فكيف يعينون غيرهم فيما لا يملكونه؟، كما أن مفهوم النيابة يفترض توخي الوكيل مصلحة من عينه والعمل لحسابه فالوكيل لا يملك مخالفة تعليمات موكله أو العمل ضد إرادته أو تعليماته، بينما المحكم بمجرد قبوله للمهمة يصبح قاضي النزاع

^١ _ د. ممدوح عبد العزيز العنزي، بطلان القرار التحكيمي التجاري الدولي، مرجع سابق، ص ٣٤.

^٢ _ غادة انس كيلاني، هاني القرشي، أنس كيلاني، الكامل في التحكيم في السعودية وسورية، مرجع سابق، ص ٤٤.

^٣ _ د. محمد السيد عرفه، التحكيم والصلح وتطبيقاتهما في المجال الجنائي، مرجع سابق، ص ٣٠.

وبياشر مهامه مستقلاً عن الأطراف^١ ولا يتمكن الخصوم من التدخل في عمله، بل إن حكمه يفرض عليهم.

ويرى الدكتور أحمد أبو الوفا أنه "ولو تم عند الاتفاق على التحكيم على أن يكون لكل طرف تعيين محكمه، ويكون تعيين واختيار المحكم المرجح (المحكم الثالث) لذات الطرفين أو لمحكما أو لشخص آخر ففي مثل هذه الأحوال يكون محكم الخصم بمثابة مدافع عنه (وكيل بالخصومة)، وتكون هذه الصفة الغالبة له ومع ذلك يظل له من الناحية القانونية وصفه كمحكم وليس كوكيل بالخصومة"^٢.

وأخيراً، وبعد أن تم بيان الاختلاف بين التحكيم والأنواع الأخرى التي تشابهه، فقد تم التوصل إلى أن التحكيم لا يتخذ صورةً واحدةً، وإنما صوراً مختلفة تتغير حسب المقياس الذي يتم اعتماده وفق أنواع التحكيم.

^١ د. حفيظة السيد الحداد، الموجز في النظرية العامة في التحكيم التجاري الدولي، مرجع سابق، ص ٥٩.

^٢ د. أحمد أبو الوفا، التحكيم الاختياري والاجباري، مرجع سابق، ص ٣١.

المطلب الثاني

إجراءات التحكيم

بعد أن تم الحديث عن ماهية التحكيم وأنواعه، فلا بد من بيان إجراءات التحكيم وذلك في ضوء قانون التحكيم السوري رقم ٤ لعام ٢٠٠٨.

حيث يقصد بإجراءات التحكيم مجموعة الأعمال الإجرائية التابعة التي تستهدف الحصول على حكم من هيئة التحكيم يفصل في النزاع القائم بين طرفي التحكيم، وهي بهذه المثابة تفترض تحقق عدة أمور سابقة على طرح النزاع على هيئة التحكيم، فطرح النزاع على هيئة التحكيم يفترض أولاً وجود اتفاق على اللجوء إلى التحكيم، وثانياً تعيين هيئة التحكيم، لذلك سيتم التطرق في هذا المطلب إلى اتفاق التحكيم وهيئة التحكيم في الفرع الأول، ومن ثم سيتم بيان إجراءات التحكيم في الفرع الثاني.

الفرع الأول

الإجراءات التي يقوم بها أطراف النزاع

أولاً - اتفاق التحكيم:

عرفت المادة الأولى من قانون التحكيم السوري رقم ٤ اتفاق التحكيم بأنه اتفاق طرفي النزاع على اللجوء للتحكيم للفصل في كل أو بعض المنازعات التي نشأت أو يمكن أن تنشأ بينهما بشأن علاقة قانونية معينة عقدية كانت أم غير عقدية.

وقد كرس المشرع السوري في قانون التحكيم مبدأ سلطان الإرادة بشكل شبه كلي حيث أعطى في المواد (٧ وما يليها) من قانون التحكيم للأطراف حرية الاتفاق على حل نزاعاتهم عن طريق التحكيم سواء أكان هذا قبل نشوء النزاع (شرط تحكيم في عقد معين) أم كان بعد قيام النزاع ولو كان قد عرض على القضاء، كما أوجد المشرع السوري حكماً جديداً يتعلق بالإحالة الواردة في العقد والتي تحيل إلى وثيقة تتضمن شرط تحكيم ولكن يجب هنا أن تكون الإحالة واضحة في اعتبار شرط التحكيم جزءاً من العقد.

وقد حسم المشرع السوري الخلاف الذي كان ثائراً في إطار القانون السابق حول الكتابة وهل يعتبر شرط انعقاد أم إثبات فقط. فقد تطلبت المادة (٨) من قانون التحكيم أن يكون الاتفاق مكتوباً وإلا كان التحكيم باطلاً، بحيث لا يمكن الادعاء بوجود اتفاق تحكيم إلا إذا كان مكتوباً كما هو الحال في القانون الفرنسي

حيث أوجبت المادة (١٤٤٣) من القانون رقم ٤٨ إبرام اتفاق التحكيم خطياً وشموله تبادل المراسلات والوثائق التي عطف عليها العقد الأساسي^١.

ولكن المشرع السوري تساهل في الكتابة المطلوبة مراعيًا التطور التقني الهائل في وسائل الاتصالات، فاعتبر الاتفاق مكتوباً إذا ورد في عقدٍ أو وثيقةٍ رسميةٍ أو عاديةٍ أو في محضرٍ محررٍ لدى مرسله بوسائل الاتصال المكتوبة (البريد الإلكتروني، الفاكس، التلكس) إذا كانت تثبت تلاقي إرادة مرسلها على اختيار التحكيم وسيلة لفض النزاع.

أما فيما يخص الشخص الذي يملك إبرام اتفاق التحكيم فنص قانون التحكيم رقم ٤ في المادة (١/٩) على أنه الشخص الذي يملك التصرف في حقوقه وفق القانون الذي يحكم أهليته. كما نص في الفقرة الثانية من المادة (٩) على المسائل التي لا يجوز فيها التحكيم وهي المسائل التي لا يجوز فيها الصلح، أو تلك المتعلقة بالجنسية، أو الأحوال الشخصية باستثناء الآثار المالية المترتبة عليها.

ثم ألقى المشرع السوري على عاتق المحكمة التي تُرفع أمامها دعوى في مسألةٍ أبرم بشأنها اتفاق تحكيم أن تحكم بعدم قبول الدعوى إذا دفع المدعى عليه بذلك قبل إبدائه أي طلب أو دفاع في الدعوى، وكذلك فعل المشرع الفرنسي فأوجب في المادة ١٤٤٨ من القانون رقم ٤٨ على المحاكم القضائية أن تعلن عدم اختصاصها لفصل ما يُقدم لها من طلبات إجراء من إجراءات التحقيق أو إجراء مؤقت أو تحفظي في أمر خاضع لاتفاق التحكيم إلا إذا كان طلب التحكيم لم يعرض بعد على هيئة التحكيم^٢.

^١ - د. جاك يوسف الحكيم، تعديل الأحكام التي تنظم التحكيم في فرنسا المرسوم ٤٨ في ١٣/١/٢٠١١، مجلة المحامون، العددان ١-٢، السنة ٢٠١١/٧٦.

^٢ - د. جاك يوسف الحكيم، تعديل الأحكام التي تنظم التحكيم في فرنسا، المرسوم ٤٨ في ١٣/١/٢٠١١، المرجع السابق.

وبذلك فقد حسم المشرع السوري الأمر حول القرار الواجب إصداره من قبل المحكمة مستبعداً العرف القضائي السوري الذي كان يعتمد إصدار قرارات برد الدعوى شكلاً في الغالب، وموضوعاً في أحياناً أخرى، ولكنه أعطى المحكمة في حال الدفع بوجود شرط تحكيم سلطة التحقق من أن الاتفاق صحيحاً وليس باطلاً أو لاغياً أو عديم الأثر أو لا يمكن تنفيذه.

أخيراً، فإن المشرع السوري اعتمد مبدأ استقلال شرط التحكيم المستقر في فقه وتطبيق التحكيم التجاري الدولي، ونص عليه في المادة (١) حيث اعتبر شرط التحكيم اتفاقاً مستقلاً عن شروط العقد الأخرى ولا يتأثر بها لجهة صحتها أو بطلانها أو فسخها طالما كان الشرط صحيحاً بذاته.

إلا أن المشرع السوري قد جانب الصواب في ذلك لأن بطلان العقد يبطل الشرط بكامله والعقد لا يجوز تجزئته سواء لوقوع غبن أو إكراه أو غيره أو حتى تقادم.

وبناءً على ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أنه رغم إعطاء المشرع السوري لأطراف النزاع حرية كبيرة وشبه مطلقة في إقرار اتفاقهم على مسائل التحكيم وطريقة فض النزاعات، إلا أنه ذهب إلى عدم إقرار أي اتفاق يخالف النظام العام، وأي اتفاق على مسألة لا يجوز فيها التحكيم حسب القواعد العامة المطبقة في سورية.

^١ - كما نص عليه المشرع الفرنسي في المادة (١٤٤٧) من القانون ٤٨ الصادر في ١٣/١/٢٠١١ .

ثانياً _ هيئة التحكيم وتشكيلها:

إن المشرع السوري في قانون التحكيم رقم ٤ وخلافاً للنصوص الملغاة من قانون أصول المحاكمات والخاصة بالتحكيم، قد نص بشكل دقيق على طرق تشكيل الهيئة وتعيين المحكمين سواء أكان ذلك من قبل الأطراف أم المحكمة المختصة (الاستئناف) أم من قبل أي شخص اتفق الأطراف على تفويضه بتعيين المحكمين، وإن كانت إرادة طرفي النزاع هي الأساس في اختيار هيئة التحكيم.

كما نص المشرع السوري في المادة (١٣) من قانون التحكيم رقم ٤ على الأشخاص الذين لا يجوز لهم تولي مهمة التحكيم كالقاصر، أو المحجور عليه، أو المجرّد من حقوقه المدنية بسبب الحكم عليه بجناية أو جنحة شائنة ما لم يكن قد رد إليه اعتباره، ومنح أطراف النزاع حرية مطلقة في اختيار من يشاؤون من المحكمين دون اشتراط جنس أو جنسية معينة لهم، وكذلك نص المشرع الفرنسي في المادة (١٤٥٠) من القانون ٤٨ على تولي مهمة التحكيم بالشخص الطبيعي الذي يتمتع بممارسة كامل حقوقه فإذا عهد بها إلى شخص اعتباري اقتضت مهمته على تنظيم التحكيم^١.

من ناحية أخرى، عالج المشرع السوري في المادة (٥/١٤) حالة فشل طرفي التحكيم في تشكيل هيئة التحكيم حيث أعطى الحق لصاحب المصلحة الطلب من المحكمة المختصة (وهي محكمة استئناف المنطقة) تعيين المحكم أو المرجح وذلك عن طريق استدعاء يقدمه أحد طرفي النزاع إلى رئيس محكمة الاستئناف وتصدر المحكمة قرارها في غرفة المذاكرة بعد دعوة الطرفين ويكون هذا القرار مبرماً غير

^١ _ راجع ترجمة نصوص المرسوم ٤٨ الصادر بتاريخ ١٣ يناير ٢٠١١، مجلة التحكيم العالمية، العدد العاشر، ٢٠١١.

قابلٍ للطعن^١، في حين أجاز في القرار الصادر برفض طلب التعيين وذلك أمام محكمة النقض خلال ٣٠ يوماً تلي تبليغ القرار وتبت محكمة النقض بالطعن خلال مدة ٣٠ يوماً من تاريخ وصول الملف إليها.

من ذلك يتضح أن تعيين المحكمين يتم بقرار يصدر بناءً على طلب يقدمه أحد طرفي النزاع وليس بحكم بما يتفق مع طبيعة التحكيم من حيث كونه أسلوب اتفاقي ذو طابع ودي لحل النزاع.

وأخيراً، فقد أخذ قانون التحكيم السوري بالمبدأ الثاني المعتمد في التحكيم التجاري الدولي وهو مبدأ الاختصاص بالاختصاص، فمنح في المادة (٢١) منه هيئة التحكيم سلطة الفصل في الدفوع المتعلقة بعدم اختصاصها بما في ذلك الدفوع المتعلقة بعدم وجود اتفاق تحكيم أو سقوطه أو بطلانه أو عدم شموله لموضوع النزاع، وألحق هذه الدفوع بالدفوع الشكلية حيث نص على وجوب إبدائها فوراً تحت طائلة سقوط الحق فيها.

^١ - المحامي تمام الموصلي، طريقة تعيين المحكمين في قانون التحكيم السوري، مجلة المحامون، العددان ٣-٤،

السنة ٧٦ / ٢٠١١.

الفرع الثاني

الإجراءات التي تقوم بها هيئة التحكيم

أولاً _ إجراءات الخصومة التحكيمية:

اعتمد المشرع السوري في قانون التحكيم مبدأ التحكيم المؤسسي (الذي يقوم على أن جميع الخلافات التي تنشأ عن العقد أو التي لها علاقة به أو بإنهائه أو بطلانه، يتم حلها نهائياً بواسطة حَكَمٍ أو عدة حكام وفقاً لنظام وقواعد التحكيم لدى الغرفة أو المركز أو الجمعية)^١، فنص في المادة (١/٢٢) منه على إطلاق حرية الأطراف في الاتفاق على إخضاع إجراءات التحكيم للقواعد النافذة في أي منظمة أو مركز دائمٍ للتحكيم في سورية أو خارجها. كما أعطى في المادة (٣/٤٣) منه للأطراف حرية مطلقة في اختيار مكان التحكيم ولغته، حيث أنه لم يلزمهم بالتحكيم باللغة العربية وإنما بأي لغة وفي حال عدم تحديد اللغة يتم التحكيم باللغة العربية ولكنه اشترط عند إيداع الحكم ديوان المحكمة أن يكون مترجم باللغة العربية.

من ناحيةٍ أخرى، حسم المشرع الجدل حول وقت بدء إجراءات التحكيم فنص في المادة (٢٦) على أن تبدأ إجراءات التحكيم من اليوم التالي الذي يتسلم فيه المدعى عليه طلب التحكيم من المدعي ما لم يتفق الطرفان على غير ذلك، في حين أن القانون الفرنسي رقم ٤٨ نص في المادتين (١٤٦٢ _ ١٤٦٣) منه على أنه " يعرض المنازعة على هيئة التحكيم الطرفان معاً أو أحدهما الأكثر عجلة وإذا لم يحدد الاتفاق مهلةً لذلك ، حُددت هذه المهلة بستة أشهر من تاريخ وضع الهيئة

^١ _ د. جميل لوقا، في رحاب التحكيم التجاري الدولي، مجلة المحامون، العددان ٣-٤، السنة ٢٠١١/٧٦.

يدها على المنازعة ويمكن مد هذه المهلة القانونية أو الاتفاقية باتفاق الطرفين وإلا فبقرار من قاضي الإسناد^١.

وخيراً فعل المشرع السوري بالنص على بدء الإجراءات من اليوم التالي الذي يتسلم فيه المدعى عليه طلب التحكيم لأنه بذلك يكون قد حقق الغاية من اللجوء للتحكيم والتي تتمثل بالسرعة والتخلص من بطن الإجراءات القضائية.

من ناحيةٍ ثالثة، نص المشرع السوري في المادة (٢٧) من قانون التحكيم رقم ٤ على وجوب إرسال المدعي بياناً بدعواه إلى المدعى عليه وهيئة التحكيم يتضمن البيانات الأساسية المطلوبة في استدعاء الدعوى أمام القضاء الرسمي^٢ وهي: اسم وعنوان المدعي، اسم وعنوان المدعى عليه، شرح وافٍ لوقائع الدعوى مع تحديد المسائل محل النزاع، والطلبات وغير ذلك مما يُرى أن يشتمله البيان.

يُلاحظ أن المشرع السوري قد استخدم لفظ المدعي والمدعى عليه ويستحسن أن يستخدم لفظ طالب التحكيم وذلك لأن إجراءات التحكيم تختلف عن إجراءات الدعوى.

كما استحدث المشرع السوري حكماً جديداً حين سمح للمدعى عليه أن يُضمّن رده على المدعي أية طلبات عارضة متصلة بموضوع النزاع أو أن يتمسك بحق ناشئ عنه بقصد الدفع بالمقاصة، وله ذلك أيضاً في مرحلة لاحقة من الإجراءات إذا رأت هيئة التحكيم أن الظروف تسوغ التأخير.

أما بالنسبة لإجراءات الخصومة، فنصت المادة (٢٩) من قانون التحكيم رقم ٤ على أن تبدأ إجراءات الخصومة باجتماع هيئة التحكيم بعد تشكيلها بدعوة من رئيسها،

^١ د. جاك يوسف الحكيم، تعديل الأحكام التي تنظم التحكيم في فرنسا، المرسوم ٤٨ في ١٣/١/٢٠١١، مجلة المحامون، مرجع سابق.

^٢ كما نص على ذلك المشرع المصري في قانون التحكيم رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ في المادة (٣٠) منه، وكذلك القانون النموذجي للتحكيم (الأونسيترال) في المادة (٢٣) منه.

وتعقد جلساتها في المكان الذي اتفق عليه الطرفان أو المكان المحدد وفق أحكام القانون، وذلك ليتمكن كل من الطرفين من شرح موضوع دعواه وعرض حججه وأدلته، ولها الاكتفاء بتقديم المذكرات والوثائق المكتوبة ما لم يتفق الطرفان على غير ذلك، وتتولى هيئة التحكيم إخطار طرفي التحكيم بمواعيد الجلسات التي تحددها ومكانها قبل الموعد المحدد بوقت كافٍ، ولطرفي التحكيم حضور هذه الجلسات بأنفسهم أو بوكلاء عنهم.

وتكون جلسات هيئة التحكيم سرية ما لم يتفق الطرفان على غير ذلك. وتكون وقائع جلسات التحكيم بمحضر يُحرر من قبل أحد أعضاء هيئة التحكيم بما يمليه عليه رئيس هيئة التحكيم.

ولهيئة التحكيم الاتفاق على تسمية كاتب ضبط يقوم بتدوين محضر المحاكمة بما يمليه عليه رئيس هيئة التحكيم من أقوال وقرارات وما يطلبه أطراف النزاع ، ويوقع المحضر بنهاية الجلسة من قبل هيئة التحكيم وكاتب الضبط وممن كان حاضراً الجلسة من أطراف التحكيم أو وكلائهم، وتسلم صورة منه إلى كل من الطرفين ما لم يتفق الطرفان على غير ذلك، وتستمر هيئة التحكيم في إجراءاتها المعتادة ولو تخلف أحد الطرفين عن حضور بعض الجلسات أو تخلف عن تقديم ما طُلب إليه تقديمه من مستندات^١.

وقد أعطى قانون التحكيم السوري رقم ٤ في المادة (٣٠) منه الحق لكل من طرفي التحكيم تعديل طلباته أو أوجه دفاعه أو استكمالها خلال سير الدعوى التحكيمية، ولهيئة التحكيم ألا تقبل هذا التعديل والاستكمال إذا تبين لها أنه قدّم متأخراً بقصد تعطيل الفصل في النزاع أو تأخيره.

^١ - المحامي محمود طهماز، شرح قانون أصول المحاكمات وقانون البينات وقانون التحكيم، الجزء الثاني،

ونصت المادة (٣١) منه على أنه إذا استمر أحد طرفي النزاع في إجراءات التحكيم مع علمه بوقوع مخالفة لشرط في اتفاق التحكيم أو مخالفته لحكم من أحكام هذا القانون يجوز الاتفاق على مخالفته دون أن يقدم اعتراضاً على هذه المخالفة في الميعاد المتفق عليه أو في أي وقت معقول عند عدم الاتفاق اعتبر ذلك نزولاً منه عن حقه في الاعتراض.

كما أعطى قانون التحكيم رقم ٤ لهيئة التحكيم أن تقرر من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أحد الطرفين إجراء خبرة فنية على بعض أو كل مسائل النزاع، وأن تقوم بالاستماع إلى الشهود الذين ترى فائدة من سماعهم وذلك بعد أدائهم اليمين القانونية ما لم يتفق الطرفان على غير ذلك، في حين أن المشرع الفرنسي أعطى لهيئة التحكيم في المادة (١٤٦٧) من القانون ٤٨ الحق في أن تستمع إلى أي شخص كان دون تحليفه اليمين القانونية^١.

هذا وإن المشرع السوري لم يورد أي نص يحدد فيه الحالات التي يجوز فيها الإثبات بالشهادة بل ترك الأمر دون قيد، لذلك يمكن سماع الشهود في كل نزاع ترى هيئة التحكيم مبرراً لسماع الشهادة في إثباته^٢.

ولهيئة التحكيم أيضاً الحق في الرجوع إلى محكمة الاستئناف لإجراء ما يلي:
 _الحكم على من يتخلف من الشهود عن الحضور أو يمتنع دون عذر قانوني عن الإجابة، بالجزاءات أو الغرامات المقررة قانوناً.
 _اتخاذ القرار بالإنبات القضائية.

_ولها الحكم بتكليف الغير بإبراز مستند في حوزته يعتبر ضرورياً للحكم في النزاع، في حين أن المشرع الفرنسي نص في المادة (١٤٦٧) من القانون ٤٨ على

^١ _راجع المرسوم رقم ٤٨ الصادر بتاريخ ١٣ يناير ٢٠١١، مجلة التحكيم العالمية، ٢٠١١، العدد العاشر، ص ٨٢٤.

^٢ _المحامي محمود طهماز، شرح قانون أصول المحاكمات وقانون البيئات وقانون التحكيم، المرجع السابق، ص ٥٤٣.

أنه إذا كان عنصر من عناصر الإثبات في حيازة أحد الأطراف، جاز للهيئة التحكيمية أمره بإبرازه وفقاً للأصول التي تحددها تحت طائلة دفع غرامة إكراهية عند الاقتضاء.

ويلاحظ أن قانون التحكيم السوري رقم ٤ لم يعطِ هيئة التحكيم الحق في أن تأمر أطراف النزاع بإبراز أي عنصر من عناصر الإثبات وإنما اقتصر على إعطائها الحق بالرجوع إلى محكمة الاستئناف من أجل الحكم بتكليف الغير فقط _ دون أطراف النزاع _ بإبراز مستند في حوزته يعتبر ضرورياً للحكم في النزاع، وذلك على خلاف المشرع الفرنسي وحذا لو منح المشرع السوري هيئة التحكيم الحق في أن تأمر أطراف النزاع والغير بإبراز المستندات التي تعتبر ضرورية للحكم في النزاع وذلك دون الرجوع إلى محكمة الاستئناف .

وفيما يتعلق بانقطاع الخصومة أمام المحكمين، فقد أخضع المشرع السوري في المادة (٣٥) منه خصومة التحكيم لنظام انقطاع الخصومة المطبق أمام المحاكم الرسمية في الدولة، أما بالنسبة لعوارض الخصومة فقد فصل المشرع السوري بشكلٍ وافٍ مسألة رد المحكم في المادتين (١٨ _ ١٩) منه، ورغم نصه على عدم جواز رد المحكم إلا للأسباب التي يُرد بها القاضي، فقد أضاف إليها أسباب عدم الصلاحية الواردة في أماكن متفرقة من قانون التحكيم، ثم عقد اختصاص النظر في مسائل الرد إلى محكمة الاستئناف، ولكنه رتب على تقديم طلب الرد وقف إجراءات التحكيم وتعليق مدته إلى حين صدور قرار برفض الطلب أو إلى حين قبول المحكم البديل مهمته التحكيمية.

ولا يخفى مدى خطورة هذا النص الذي من شأنه أن يشل فاعلية التحكيم ويوقف الإجراءات والخصومة إلى ما لا نهاية.

أما فيما يتعلق بوقف خصومة التحكيم فقد منح المشرع السوري في المادة (٤٠) منه هيئة التحكيم سلطة تقديرية كبيرة في هذا المجال، فأجاز للهيئة أن تقرر وقف الإجراءات إذا عرضت خلال التحكيم مسألة تخرج عن ولاية الهيئة أو طعن بالتزوير في وثيقة قدمت لها، إذ كان الفصل في النزاع يتوقف على البت بهذه المسألة أو بصحة الوثيقة.

يلاحظ أنه على الرغم من أن المشرع السوري قد اقتصر على النص على وقف خصومة التحكيم بقرار الهيئة (الوقف القضائي)، ولم ينص على إمكانية وقف خصومة التحكيم بناءً على طلب أطراف النزاع (الوقف الاتفاقي) فإن القواعد العامة تسمح بمثل هذا الطلب، وعلى الهيئة أن تقرر وقف الخصومة في هذه الحالة للمدة التي اتفق عليها الأطراف انطلاقاً من خصوصية نظام التحكيم التي تعتمد بشكل شبه مطلق على إرادة الأطراف.

وأخيراً، فقد نص المشرع السوري في المادة (٣٦) من قانون التحكيم على أن تقوم هيئة التحكيم بقفل باب المرافعة بعد انتهاء الأطراف من تقديم طلباتهم ودفوعهم ومستنداتهم، للمداولة ولإصدار الحكم النهائي وتكون المداولة سرية، ولكن لها ولو من تلقاء نفسها أو بناءً على طلب أحد الطرفين أن تعود وتفتح باب المرافعة قبل صدور حكم التحكيم.

ثانياً_ الحكم التحكيمي:

تنتهي إجراءات التحكيم بإصدار الحكم وتبليغه للأطراف، وعندئذٍ تتخذ الإجراءات الخاصة بتنفيذه، وقد أوجد المشرع السوري أحكاماً جديدة في مجال الحكم التحكيمي.

فبالنسبة لمهلة إصدار الحكم، فقد جعلها المشرع السوري بموجب نص المادة (٣٧) من قانون التحكيم رقم ٤ ، ١٨٠ يوماً تبدأ من تاريخ انعقاد أول جلسة لهيئة التحكيم، ومنح المشرع الهيئة سلطة مد أجل التحكيم لمدة لا تزيد على ٩٠ يوماً ولمرة واحدة، كما منح محكمة الاستئناف المختصة سلطة مد الأجل لمدة ٩٠ يوماً على الأكثر ولمرة واحدة في حال طلب ذلك أحد الأطراف، وفي هذه الحالة يتم التمديد أو رد طلبه بقرار مبرم تصدره المحكمة في غرفة المذاكرة بعد دعوة الخصوم. فإذا لم تصدر هيئة التحكيم حكمها عاد الاختصاص بنظر النزاع إلى المحكمة المختصة أصلاً بنظره ما لم يتفق الأطراف على التحكيم مجدداً ويمكن في هذه الحالة للمتضرر أن يرجع على الهيئة بالتعويض.

ويلاحظ أن المشرع السوري قد جانب الصواب حينما منح هيئة التحكيم سلطة مد أجل التحكيم من تلقاء نفسها، لأن توجهه هذا يتعارض مع الهدف الأساسي من التحكيم وهو سرعة الفصل في النزاع والتخلص من بطء الإجراءات القضائية، ويستحسن لو اقتصر المشرع على منح محكمة الاستئناف سلطة مد أجل التحكيم بناءً على طلب أحد أطراف النزاع ولمرة واحدة، وذلك لأن إرادة طرفي النزاع هي الأساس في التحكيم.

ومن جهةٍ أخرى، أعطى المشرع السوري في المادة (٣٨) من قانون التحكيم الحق لهيئة التحكيم في إصدار أحكام وقتية أو إصدار أحكام في جزء من الطلبات قبل الحكم النهائي، في نفس الوقت الذي أجاز فيه للخصوم مراجعة قاضي الأمور

المستعجلة قبل أو أثناء سير الإجراءات لاتخاذ إجراء تحفظي وفق قانون أصول المحاكمات.

كما نص في المادة (٣٩) منه على وجوب إصدار قرار من الهيئة يتضمن ما اتفق عليه الطرفان إذا اتفقا على إنهاء النزاع، وأعطى قرار الهيئة في هذه الحالة ما لأحكام المحكمين من قوة بالنسبة للتنفيذ.

أما فيما يخص طريقة إصدار الحكم التحكيمي، فقد أوجد المشرع السوري حكماً متفرداً، حيث أعطى رئيس هيئة التحكيم الحق في إصدار الحكم وفق قناعاته في حال اختلاف الآراء ويكتفى في هذه الحالة بتوقيعه منفرداً على الحكم مع تدوين المخالفة أو السبب حال رفض المحكمين تدوينها، وذلك على خلاف القانون الفرنسي الذي نص على صدور حكم المحكمين بالأكثرية ويوقعه جميع المحكمين فإذا امتنعت الأقلية عن توقيعه، ذكر ذلك في الحكم وأصبح له أثر الحكم الذي يحمل توقيعات جميع المحكمين^١.

وقد ذهب بعض الفقهاء إلى أن المشرع السوري قد كان صائباً في توجيهه هذا على اعتبار أن قاعدة الأكثرية خطيرة، لأنه في حال عدم توفر الأكثرية فإن التحكيم سيواجه مشكلة التعطيل، إذ قد تنتشعب آراء المحكمين الثلاثة إلى ثلاثة آراء مختلفة وبالتالي لا يتم حسم النزاع^٢، إلا أن المشرع السوري في الحقيقة قد أخطأ حينما أعطى رئيس هيئة التحكيم (الذي تم تعيينه بغير إرادة أطراف التحكيم) صلاحية إصدار حكم التحكيم بمفرده لأن في ذلك انقصاصاً من سلطة بقية

^١ د. جاك يوسف الحكيم، تعديل الأحكام التي تنظم التحكيم في فرنسا المرسوم رقم ٤٨ في ١٣/١/٢٠١١، مرجع سابق .

^٢ د. محمد وليد منصور، حكم التحكيم وفق قانون التحكيم السوري رقم ٤ لعام ٢٠٠٨ والقواعد الدولية، مجلة المحامون، العددان ٣-٤، السنة ٧٥، ٢٠١٠.

المحكمين ومخالفةً لأبسط قواعد العدالة، وخيراً فعل المشرع الفرنسي عندما نص على صدور حكم المحكمين بالأكثرية وبضرورة توقيعه من قبل جميع المحكمين.

كما أوجد المشرع السوري في قانون التحكيم قواعد مستحدثة استلهم أحكامها من القوانين المقارنة والقانون النموذجي للتحكيم (الأونسيترال) أهمها:

ـ أوجب المشرع في المادة (٤٢) من قانون التحكيم أن يتضمن الحكم التحكيمي أسماء أعضاء هيئة التحكيم، وأسماء وعناوين وصفات وجنسيات الخصوم، وأتعاب ونفقات التحكيم وكيفية توزيعها، وأوجب على هيئة التحكيم تسبيب الحكم إلا إذا اتفق الطرفان على غير ذلك، أو كان القانون الواجب التطبيق على الإجراءات لا يشترط تسبيب الحكم.

ـ أجاز المشرع في المادة (٤٦) من قانون التحكيم لهيئة التحكيم تصحيح ما وقع في حكمها من أخطاء مادية بحتة _ حسابية أو كتابية _ سواء من تلقاء نفسها أم بناءً على طلب أحد الطرفين بعد إخطار الآخر، وأجاز لها أيضاً في المادة (٤٧) بناءً على طلب أحد الطرفين أن تقوم بتفسير ما وقع في منطوق الحكم من غموض بعد تبليغ الطرف الآخر، وأن تقوم بإصدار حكم تحكيمي إضافي في طلبات قدمت خلال الإجراءات وأغفلها الحكم التحكيمي.

ـ أوجب المشرع في المادة (٤٨) من قانون التحكيم إيداع أصل الحكم التحكيمي مع اتفاق التحكيم من قبل من صدر الحكم لصالحه ديوان محكمة الاستئناف المختصة إذا كان التحكيم صادراً في سورية، وأوجب على رئيس هيئة التحكيم إيداع الاضبارة التحكيمية كاملةً ديوان المحكمة نفسها بعد انتهاء إجراءات التحكيم.

وفيما يخص الطعن في أحكام التحكيم:

فقد أحدث المشرع السوري تغييراً جذرياً في طرق الطعن التي يمكن إتباعها ضد أحكام المحكمين، فألغى النصوص التي كانت تسمح بالطعن في الحكم بالاستئناف، ونص على صدور أحكام المحكمين مبرمة غير خاضعة لأي طريق من طرق الطعن، ومع ذلك أجاز رفع دعوى بطلان حكم التحكيم في حالاتٍ محددةٍ وحصريةٍ نصت عليها المادة (٥٠) من قانون التحكيم. كما حدد في المادتين (٥١-٥٢) القواعد والإجراءات الواجبة للإتباع لرفع دعوى البطلان والنظر فيها وإمكانية الطعن في الحكم الصادر فيها.

ويلاحظ أن قانون التحكيم لم يتضمن أية أحكام خاصة بإعادة المحاكمة واعتراض الغير، مما يترك المجال مفتوحاً أمام الفقه والقضاء لحسم إمكانية الطعن بأحكام التحكيم بهذين الطريقين حسب القواعد العامة في قانون أصول المحاكمات، في حين أن المشرع الفرنسي قد نص صراحةً في المادتين (١٥٠١-١٥٠٢) من القانون ٤٨ على جواز الطعن بالقرار التحكيمي بطريق اعتراض الغير وبطريق إعادة المحاكمة.

وبالنسبة لحجية أحكام التحكيم وتنفيذها فقد أقرّ المشرع السوري بشكل صريح في المادة (٥٣) من قانون التحكيم تمتع الحكم التحكيمي بحجية الأمر المقضي به بمجرد صدوره، وجعله ملزم وقابل للتنفيذ فوراً سواء بشكل اختياري من قبل الأطراف، أم جبري إذا رفض المحكوم عليه تنفيذه وذلك بعد اكسائه صيغة التنفيذ.

وقد نظم المشرع في المواد (٥٤_٥٥_٥٦) قواعد وإجراءات إعطاء الحكم صيغة التنفيذ وذلك بقرار تتخذه محكمة الاستئناف (التي يجري ضمن دائرتها التحكيم) في غرفة المذاكرة وبعد تمكين الطرف الآخر من الرد على الطلب خلال مدة ١٠ أيام من تاريخ تبليغه صورة عنه، وبذلك يكون المشرع قد تبنى بشكل جلي التفريق بين حجية الحكم التحكيمي (التي يحوزها بمجرد صدوره) وبين قوته التنفيذية (والتي لا يحوزها إلا بعد اكسائه صيغة التنفيذ).

وأخيراً، لا بد من الإشارة إلى أن المشرع السوري وتماشياً مع الاتجاه الدولي السائد حالياً ، وتلبيةً لمتطلبات التجارة والاستثمار الدوليين أقرّ في المواد (٥٧ وما يليها) من قانون التحكيم مبدأً جواز إحداث مراكز تحكيم دائمة تعمل وفق أحكام قانون التحكيم والأنظمة الخاصة بها، وبذلك يكون قانون التحكيم السوري رقم ٤ لعام ٢٠٠٨ قد أرسى دعامة تحكيم مؤسساتي جديد في سورية.

المبحث الثاني

التحكيم الضريبي

تشكل الضرائب والرسوم المصدر الرئيسي لإيرادات الدولة الحديثة، حيث أصبحت عماد مالية الدولة المعاصرة، تستخدمها لتحقيق أهدافها التي طالت جميع الميادين^١، كما أن اعتماد الدولة على الضرائب والرسوم أخذ بالازدياد وبناءً على أسس وقواعد جديدة على حساب المكلف الفرد لصالح المجموع العام، مما يتقرر معه تغليب الواجبات المقررة للمكلف على حساب حقوقه مع افتراض عدم إهدار هذه الحقوق.

وأمام صعوبة وضع قوانين الضرائب واستمرار تعديلها وكثرة التعاميم الإدارية التفسيرية والتطبيقية لها، وعدم تقيد الإدارة الضريبية بأحكام تلك القوانين، أصبح المكلف في مركز يجهل فيه حقوقه وواجباته الضريبية، مما أدى إلى إثارة الخلافات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية وظهور المنازعات الضريبية.

وقد حاولت التشريعات الضريبية حل هذه المنازعات عن طريق الإدارة الضريبية نفسها، غير أن المكلف يجد في القضاء ضماناً لحقوقه، ويشعر بالاطمئنان والعدالة، لأن الإدارة قد لا تعترف بخطئها وترجع إلى الصواب، لذلك نصت التشريعات الضريبية على إجراءات التقاضي أمام المحاكم في المنازعات

^١ - أ . د . زين العابدين ناصر، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار النهضة العربية، مصر، بدون تاريخ نشر، ص ١٥٧ .

الضريبة، إلا أن البطء في الإجراءات القضائية ونفقاتها المرتفعة، دفع المتنازعين إلى اللجوء إلى التحكيم كوسيلة بديلة عن القضاء لحسم منازعاتهم الضريبية.

وإزاء ما تقدم، فإنه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية، لذا سيتضمن المطلب الأول تحديد مفهوم المنازعات الضريبية، وبيّن المطلب الثاني كيفية حل هذه المنازعات عن طريق التحكيم.

المطلب الأول

مفهوم المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها

تأتي أهمية المنازعات الضريبية من حيث كونها الوسيلة الوحيدة بيد المكلفين في مواجهة الإدارة العامة وامتيازاتها الضريبية، فتعيد شيئاً من التوازن المفقود بين الإدارة الضريبية وامتيازاتها، وبين حقوق و ضمانات المكلفين في القانون الضريبي^١.

لذلك كان لا بد من بيان مفهوم المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها، حيث سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين: يتناول الفرع الأول تحديد ماهية المنازعات الضريبية، والفرع الثاني الوسائل التقليدية لإنهاء المنازعات الضريبية.

^١ - أ. د. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي في الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٤، ص ٢٨١.

الفرع الأول

ماهية المنازعات الضريبية

أولاً _ تعريف المنازعة الضريبية:

لم تتطرق القوانين الضريبية أو الأحكام القضائية إلى تعريف المنازعات الضريبية، إلا أنه بالرجوع إلى معنى كلمة المنازعة، نجد أن كلمة المنازعة^١ عموماً تشير إلى وجود خلاف بين شخص وآخر يدعي كل منهما أحقيته في موضوع الخلاف، فإذا كان موضوع الخلاف ضريبياً، كانت المنازعة ضريبية.

وقد عرفها الدكتور زكريا بيومي بأنها " تلك المنازعات التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد رُبطت وفقاً للقانون واللوائح أم لم تربط وفقاً لها، وفي حال تبين عدم صحة ربط الضريبة أو شرعيتها فإنه يحكم برفعها كلياً أو جزئياً^٢.

ويؤخذ على هذا التعريف أنه قصر المنازعة الضريبية على الضرائب المباشرة فقط، بينما تشمل المنازعة الضريبية سائر المنازعات التي تنشأ عن تطبيق القوانين الضريبية سواء أكانت الضرائب مباشرة أم غير مباشرة.

^١ - المنازعة لغة مأخوذة من نزع، نازع فلاناً في كذا مُنَازَعَةً، ونَزَاعاً: خَاصَمَهُ وَجَادَلَهُ، كأنه يجاذبه الحُجَّةَ، انظر محمد خير أبو حرب، المعجم المدرسي، الطبعة الأولى، ١٩٨٥، ص ١٠٣٧.

^٢ - د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٩٠، ص

وتعتبر المنازعة الضريبية في العصر الحديث عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيام الأولى بوظائفها التي يكفلها لها قانون الضريبة، أو أي قانون آخر. وهي تعد أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المنوط بها نظر هذه المنازعة^١.

والمنازعة بهذا المعنى أشمل من الدعوى الضريبية التي تعني حق المكلفين في المطالبة بحقهم أمام القضاء، إذ أن المنازعة الضريبية تبدأ منذ نشوء الحق الضريبي في ذمة شخص معين، وقبل أن يقرر القانون لصاحبه الحق في رفع الدعوى القضائية للمطالبة به. إذ غالباً ما يُوجب قانون الضريبة على المدين بالحق أن يطالب خصمه بالحق ودياً أو أن يدخل معه في مفاوضة إدارية قبل أن يقول القضاء كلمته^٢، بينما الدعوى الضريبية تشير إلى المرحلة القضائية لحل هذه المنازعة^٣.

كذلك تختلف المنازعة الضريبية عن الخصومة الضريبية، فالخصومة لفظ عام يتعلق بالنزاع بين شخصين أو أكثر حول حق أو مركز معين، تتحول إلى منازعة عند رفعها إلى القضاء. أي أن كل منازعة هي في أصلها خصومة تكون في حالة سكون، يحركها صاحب المصلحة برفع أمرها إلى القضاء الذي يجب تفسيره بمعناه الواسع، أي لكل من له سلطة الفصل في هذه المنازعة، سواء أكانت جهة إدارية أم

١- د. إبراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ١٠.

٢- د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٨-١٩.

٣- د. محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، مقالة منشورة في الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية، المجلد الرابع، دمشق، ٢٠١٠، ص ٤٨٩.

قضائية^١. ومن ثم تكون المنازعة الضريبية هي الخصومة المتعلقة بمسائل ضريبية ارتأى صاحب الحق فيها أن يحصل عليه برفع أمره إلى الجهات المختصة بالفصل في هذه المنازعات^٢.

ويضاف إلى ذلك أن الخصومة في المنازعات الضريبية ليست خصومة شخصية (بين مصالح فردية متكافئة) وإنما هي خصومة موضوعية بين مصلحة عامة (الإدارة الضريبية)، وبين مصلحة خاصة (المكلف) مردها إلى قاعدة الشرعية ومبدأ سيادة القانون^٣.

والمنازعة الضريبية هي المنازعة التي تتعلق مباشرةً بقانون فرض الضريبة، أي تتعلق بتقدير وتحقيق الضريبة وتحصيلها ، وبالتالي يمكن القول بأن المنازعة التي تتعلق بتطبيق قانون الضريبة بصورة غير مباشرة لا تعد منازعة ضريبية، كالمنازعة التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حول عدم صحة تبليغ المكلف الوثيقة الموجبة للدفع. فالمنازعة الضريبية هي المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيها إذا تعلقت بتحديد المكلفين بالضريبة وتحقيقها وتحصيلها وفق قانون الضرائب التي تختص بتطبيقه^٤.

^١ د. محمد ماهر أبو العينين، الدفع في نطاق القانون، الكتاب الأول، بدون ناشر أو تحديد لسنة النشر، القاهرة، ص ١٤.

^٢ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٢٠.

^٣ د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، بدون ناشر أو مكان نشر، الطبعة الثانية، ٢٠٠٤، ص ٣٥، وكذلك د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ١٥.

^٤ د. محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، مرجع سابق، ص ٥٠٠.

وبناءً على ذلك فإنه يتعين لوصف المنازعة بأنها ضريبية توافر الشروط الآتية:

١_ أن يكون أحد طرفيها إدارة ضريبية: فالمنازعة التي تكون بين طرفين ليس أحدهما الإدارة الضريبية لا تعتبر منازعة ضريبية، حتى ولو تعلقت بضريبة، كالمنازعة بين مكلفين شريكين على براءة ذمة أحدهما من الضريبة وفقاً للعقد المبرم بينهما.

٢_ أن تتعلق المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية: أي يجب أن يكون النزاع متعلقاً بما تقوم به الإدارة الضريبية من أعمال مؤثرة في تحديد دين الضريبة، أي الأعمال المتعلقة بعلاقة المكلف بالإدارة الضريبية فقط، أما الأعمال التي تتعلق بعلاقة الإدارة الضريبية مع غير المكلفين فلا تدخل في مفهوم المنازعة الضريبية، كالمنازعة بين الإدارة الضريبية وموظفيها.

٣_ أن يكون المرجع فيها القانون الضريبي: أي أن الخلاف الذي يدور بين طرفي المنازعة حول تفسير قانون فرض الضريبة أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح يعد منازعة ضريبية، بينما لا تعد منازعة ضريبية تلك التي تتعلق بتفسير قوانين أخرى، وتكون المنازعة ضريبية إذا كان القانون الضريبي هو المرجع الرئيس فيها ولو شاركتها في ذلك قوانين أخرى، كالنزاع حول الحجز الإداري على أموال المكلفين الناتج عن عدم دفع أو التأخر في دفع الضريبة المتوجبة على المكلف^١.

^١ - للتوسع : راجع د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٢٢ وما بعد.

وأخيراً، وبناءً على ما تقدم، فقد توصلت الباحثة إلى تعريف المنازعة الضريبية بأنها: " المنازعة التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف، وتتضمن سائر النزاعات التي تتولد عن تطبيق قوانين الضرائب إذا تعلقت بتحديد المكلفين بالضريبة وتحققها وتحصيلها، وتهدف إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي للضريبة ".

ثانياً _ الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية:

تختلف المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات، من حيث طبيعة أطراف المنازعة الضريبية باعتبار أن أحد أطرافها (الدولة) بما لها من سلطة وسيادة في مواجهة الطرف الآخر (المكلف)، ومن حيث طبيعة الخصومة فهي خصومة موضوعية وليست خصومة شخصية، كذلك تختلف من حيث استحقاق الدين الضريبي رغم المنازعة في مقداره، فمن المبادئ الأساسية في القانون الضريبي وجوب تحصيل الضرائب في مواعيد استحقاقها، حيث لا يترتب على رفع الدعوى من الإدارة الضريبية أو المكلف إيقاف استحقاق الضرائب، بالإضافة إلى اشتراط المشرع على المكلف سلوك طريق الطعن الإداري قبل اللجوء إلى الطعن القضائي.

ويتوقف على تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية نتائج هامة منها:

تحديد قانون الإجراءات الواجب التطبيق^١، واستحقاق المبلغ المتنازع عليه، وقوة الإقرار المقدم من المكلف، وأدلة الإثبات في المنازعات الضريبية، والمحكمة المختصة بنظر هذه المنازعات.

وقد ثار الخلاف بين الفقهاء حول تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية، فذهب بعض الفقهاء إلى أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية من حيث الأصل، لأن أحد طرفيها جهة الإدارة التي تزاوّل سلطاتها بوصفها سلطة عامة ذات سيادة، وهي بصدد حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيلها تطبيقاً لقانون الضريبة، وتتمتع بمركز قانوني قوي في مواجهة المكلف أو صاحب الشأن، حيث لا يوجد في المنازعة الضريبية طرفان متعادلان^٢، وهذا ما يجعل هذه الخصومة ذات طبيعة إدارية، وغالباً ما تتخذ شكل الطعن في قرار إداري بقصد إلغاءه أمام القضاء الإداري^٣، حيث يعتبر قرار ربط الضريبة أو تحصيلها قراراً يخضع لرقابة القضاء الإداري بما له من ولاية عامة في نظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية ومن بينها الإدارة الضريبية^٤.

بينما ترى قلة من الفقهاء أن المنازعة الضريبية لا تعتبر من قبيل المنازعات الإدارية، وإنما هي منازعة مدنية ويجب تطبيق القانون المدني عليها، بمقولة أن

^١ - د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٣٤.

^٢ - د. شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، ٢٠٠٤، ص ٣٤.

^٣ - محمد طه، الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية، بحث علمي قانوني أعد لنيل درجة الماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١١، ص ١٣.

^٤ - د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ١١٧.

القانون المدني هو الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي^١، وأنه اكتمل تطوره واستقرت نظرياته وأصبح علماً راسخاً يتضمن كافة الحلول للمسائل التي يواجهها المشرع الضريبي بنصوص خاصة^٢.

إلا أن فريقاً ثالثاً من الفقهاء اعتبر المنازعة الضريبية ذات طبيعة خاصة استناداً إلى الذاتية التي يتمتع بها القانون الضريبي نفسه، ونادوا بتطبيق نصوص خاصة بالضرائب على تلك المنازعات تتناسب مع ذاتية القانون الضريبي^٣، وبضرورة توفير سلطة قضائية متخصصة مستقلة يرأسها قضاة متخصصون يقومون بالفصل في المنازعات بسرعة وعدالة بحيث توفر الثقة للمكلف.

من خلال ما تقدم، يُلاحظ أن الرأي القائل بأن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية إنما يمثل الصواب بحق، وذلك لأن أحد أطراف هذه المنازعة هي الإدارة الضريبية، التي تتمتع بوصفها سلطة عامة بكافة الحقوق والامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية^٤، بقصد تمكينها من حماية وتحقيق مصلحة الخزينة العامة، وأهم هذه السلطات والامتيازات تقرير امتياز الحكومة على أموال المكلفين للمبالغ المستحقة من ضرائب ورسوم، وإتباع إجراءات الحجز الإداري والتنفيذ على أموال المتخلفين في أداء الضرائب بمقتضى طرق إدارية سريعة، وتخويل موظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والمحركات والبيانات الخاصة

^١ د . زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٨.

^٢ د . محي محمد مسعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ٥٠.

^٣ _ للتوسع في ذاتية القانون الضريبي: راجع د . قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، ١٩٦٠.

^٤ _ د . قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، المرجع السابق، ص ١٢١.

بالإدارة الضريبية والهيئات الحكومية والشركات والأفراد ليتمكنوا من إثبات صحة إقرارات المكلفين، كما أنها تمتع بحق توقيع جزاءات مالية وجنائية عند التهرب من دفع الضرائب أو التراخي في تحصيلها.

والإدارة الضريبية عند ممارستها لهذه السلطات والامتيازات ومزاولتها لنشاطها وإفصاحها عن إرادتها الملزمة، إنما تصدر من جانبها وحدها قراراً إدارياً، سواء في المجال الإداري أم في المجال الضريبي، وبباعت من المصلحة العامة التي يبتغيها القانون^١ وبالتالي يجب تطبيق القانون الإداري عليها.

^١ _ د. زكريا محمد بيومي، المنازعات في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٤٨.

ثالثاً _ خصائص المنازعة الضريبية :

للمنازعة الضريبية ذاتية خاصة تميزها عن غيرها من المنازعات، حيث تتعلق المنازعة الضريبية غالباً بالفصل في حقوق مالية تعود الدولة، وتتشغل بها ذمة المكلف، الذي يحاول إثبات براءة ذمته من هذا الحق المالي، أو على الأقل التقليل من قيمة هذا الحق المالي (الضريبة) المقرر في ذمته.

وهذا الحق المالي موضوع المنازعة يختلف عن غيره من الحقوق المالية التي يتنازع بشأنها أطراف الدعوى غير الضريبية، حيث يغلب في الدعوى غير الضريبية أن يكون المدعى عليه دائناً بمال حصل عليه المدعي فعلاً، أو حصل عليه نقداً، أو حصل مقابلته على سلعة أو خدمة أدت إليه، بخلاف الضريبة التي يلزم المكلف بأدائها جبراً عنه دون أن يكون قد حصل على مقابل مباشر لها^١.

ونظراً لكون المصلحة العامة التي تتحقق من فرض الضريبة تسمو على المصلحة الخاصة للمكلف، فقد اتسمت المنازعة الضريبية بعدد من الخصائص تميزها عن غيرها من المنازعات الأخرى أهمها:

١_ أحد أطرافها الدولة: ممثلة بوزارة المالية، بما لها من امتيازات السلطة العامة التي تجعلها في موقف أقوى من موقف الطرف الآخر (وهو المكلف) بما تملكه من وسائل تمكنها من الحصول على أدلة الإثبات وإجبار المكلف على الدفع

^١ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ٢٨.

قبل أن يُفصل في المنازعة الضريبية نهائياً ، وما تكتنفه بعض ممارساتها من إكراه قانوني يقع على المكلف، يجعله لا يستمر في المنازعة الضريبية إلى نهايتها.

ولما كانت المنازعة الضريبية تتعلق غالباً بقرار تصدره الإدارة الضريبية، فهو كغيره من القرارات الإدارية يتمتع بقرينة الصحة، ويقع على من يدعي خلاف الأصل، أن يقيم الدليل على صحة ادعائه، إلا أن القضاء المصري قد استقر على أن نكول الجهة الإدارية عن تقديم المستندات اللازمة للفصل في الدعوى يفسر لصالح المدعي.

كما اعتبر القضاء المصري أن المكلف في مركز الطرف الضعيف الذي يفسر الشك في النصوص الضريبية لصالحه وأن الإدارة الضريبية مجبرة على تقديم الدليل الذي يبرئ ساحة المكلف على خلاف القاعدة العامة في التقاضي، وهي أن لا يقدم الشخص دليلاً ضد نفسه^١.

٢_ المنازعة الضريبية تتعلق بنشاط يزاوله المكلف: أو مال يديره أو يملكه أو ينفقه، وغالباً ما يكون هذا النشاط اقتصادي الطابع لذلك يجب أن يتم النظر في المنازعة الضريبية على وجه السرعة حتى تستقر المراكز الضريبية للمكلفين في وقت قصير، كما أن هذه السرعة تحقق مصلحة للخرينة العامة ، حيث ترتبط هذه المنازعة بحق الدولة، وهي الضريبة التي تستخدمها الدولة كمورد مالي للمساهمة في الإنفاق العام الذي تحدده موازنتها، وهو الأمر الذي يحتمل التأجيل والتسويق^٢.

^١ د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٧ _ ١١.

^٢ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٣٣.

٣- إثبات الحق في المنازعة الضريبية يحتاج إلى وسائل خاصة: وذلك خروجاً على وسائل الإثبات المعتادة التي يقرها القانون المدني لإثبات الحقوق، حيث لا يتصور أن يُعلق حق الدولة على يمين يؤديه المكلف أو شهادة الشهود.

ويرجع ذلك إلى أن كلاً من الشهادة واليمين وسائل إثبات شفوية غير مقبولة ضريبياً للإثبات ، حيث لا تقبل في الضرائب إلا وسائل الإثبات الكتابية، كما أنه يتمتع توجيه اليمين إلى الإدارة الضريبية سواء أكانت يميناً متممة أم يميناً مكمل، حيث يعني توجيه اليمين من المكلف إلى الإدارة الضريبية أو بالعكس إمكان نقل عبء الإثبات من كاهل أحدهما إلى الآخر وفي ذلك مخالفة للنظام العام^١.

رابعاً _ أسباب المنازعة الضريبية:

يُرجع الكثير من الفقهاء أسباب المنازعة الضريبية إلى سببين رئيسين هما: أسباب تشريعية أو قانونية، وأسباب إدارية.

١ _ الأسباب التشريعية :

أ- التعقيد في اختيار النظام الضريبي: من المعلوم أن كل دولة تختار النظام الضريبي الذي يتناسب ونظامها الاقتصادي والسياسي ودرجة تطورها الصناعي، إلا أن هذه الأنظمة أصبح فيها الكثير من القواعد التي تتطلب الدراسة والتحليل، حيث أن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها من القوانين بأنها تخضع للتعديل والتبديل المستمر، مما يؤدي إلى تعدد النصوص الضريبية وتعقيدها، وبالتالي جهل

^١ _ د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٢٢٤ _ ٢٢٥.

المكلفين بها في كثير من الأحيان، بالإضافة إلى فقدان المرونة في تطبيق النظام الضريبي من قبل الإدارة الضريبية.

ب _ تعقيد إجراءات تطبيق الضريبة: فكل ضريبة الكثير من اللوائح والقرارات والتعليمات والتفسيرات التي تستعصي أحياناً على الخبراء القانونيين والمحاسبين معرفة مدلولها الدقيق، كما لا يقتصر تحديد الضريبة على فهم القوانين الضريبية بل يتعداه أحياناً إلى الكثير من القوانين الأخرى: كقانون الاستثمار وقانون أصول المحاكمات والقانون التجاري وقانون الشركات وغيرها، مما يجعل الإلمام بالمعاملة الضريبية الصحيحة أو تحديد الالتزام الضريبي على نحو دقيق أمراً فيه الكثير من الصعوبة على كل من الإدارة الضريبية والمكلفين^١.

ج _ الصعوبة في فهم المصطلحات الضريبية: يلاحظ على المصطلحات الضريبية صعوبة إدراك مدلولها من قبل الشخص العادي، لذلك عادة ما تتطلب الإدارات الضريبية تقديم الإقرارات الضريبية للمكلفين من قبل محاسبين متخصصين، كما يلاحظ أن المعنى الضريبي يختلف عن المعنى الاقتصادي لها: كمفهوم الدخل والاستهلاك، بل قد يختلف مدلول المصطلح من قانون ضريبي لآخر، ف للبيع مثلاً في قانون الضريبة على المبيعات مفهوم أوسع من مفهومه في قوانين الضرائب على الدخل^٢.

^١ د. محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، مرجع سابق، ص ٥٠١.

^٢ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٤١.

٢ _ الأسباب الإدارية :

من أهم الأسباب الإدارية التي تؤدي إلى المنازعات الضريبية أو زيادتها السلطة التقديرية الواسعة التي تمنحها القوانين الضريبية إلى الإدارة الضريبية، والفساد الإداري لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية:

أ _ السلطة التقديرية:

يقصد بالسلطة التقديرية للإدارة أن يترك لها قدر من الحرية في التصرف وهي تباشر اختصاصاتها، بحيث يكون لها الحق في أن تقرر بمحض إرادتها مدى سلامة تدخلها لممارسة عمل معين، أو الوسائل المناسبة له، والوقت الملائم لذلك^١.

وهذه السلطة يقررها القانون لكي تمارسها الإدارة بموضوعية ونزاهة، بقصد تحقيق الصالح العام، دون أي محاباة أو تعنت أو انحراف في السلطة أو تجاوز لحدودها، ومن ثم فهي تخضع لرقابة القضاء.

ولقد كشفت الممارسات العملية عن تجاوز بعض موظفي الإدارة الضريبية للسلطة التقديرية في كثير من الحالات، وخاصة في مجال تقدير الضريبة، والحكم على سلامة الإقرار وأمانة الدفاتر والمستندات التي يستند إليها المكلف^٢. وهذا بدوره

^١ د. رمضان محمد بطيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، منشورات دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص ١٠٠.

^٢ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٤٢.

ساهم في ازدياد عدد المنازعات الضريبية، لذا يلاحظ أن الدول المتقدمة قد ابتعدت عن هذه الطريقة في تقدير الوعاء الضريبي للتقليل من عدد المنازعات الضريبية^١.

لذلك فللحد من هذه السلطة لا بد من:

_ عدم المغالاة في تقدير المطرح الضريبي للمكلف، كأن يكون غير مستند على أسس تدعمه، أو عدم الجدية في دراسة اعتراضات المكلفين.

_ عدم افتراض الاستمرار في ممارسة النشاط دون أدلة تفيد ذلك.

_ عدم رفض الأدلة المقدمة من المكلف أو دفاتره المعتمدة من محاسب قانوني إلا بناءً على أسباب موضوعية سليمة تمس أمانة الدفاتر.

ولا بد من الإشارة إلى أن التشريعات الضريبية الحديثة تعمل على الحد من هذه السلطة التقديرية، وتهدف إلى خلق مناخ من الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك من خلال النص على وسائل تشريعية وإدارية جديدة لتحديد المطرح الضريبي دون تدخل من قبل العاملين لدى الإدارة الضريبية: كالربط الذاتي، والفحص بالعينة، والقرارات المسبقة.

ب _ الفساد الإداري: تعتبر بيئة العمل الضريبي مجالاً جذاباً للفساد الإداري بمعناه الذي حدده البنك الدولي بأنه: إساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة، نظراً للسلطات التقديرية الواسعة التي تُمنح إلى موظف الإدارة الضريبية أياً كان مستواه، وما يترتب على هذه السلطة من تحميل الغير بأعباء مالية، يمكن

^١ _ محمد طه، الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص ٢١.

تخفيضها بصورة غير مشروعة عن طريق إغواء الموظف العام بالرشوة، فضلاً عن مجالات الفساد الأخرى التي تتيح للموظف اختلاس المال العام أو الاستيلاء عليه بكافة الوسائل.

وعلى الرغم من أن الفساد الضريبي يشبه التهرب الضريبي في أن كل منهما يتم من خلال أفعال غير مشروعة قانوناً، ويؤديان إلى تخفيض الالتزامات الضريبية بغير وجه حق، إلا أنه يمكن التمييز بينهما بوضوح فالتهرب الضريبي يتم من قبل المكلف فقط، ويصبح فساداً ضريبياً عندما يتم بالتعاون مع موظف الإدارة الضريبية مقابل منافع يدفعها المكلف إليه^١.

ويمكن القول في هذا الشأن بأن الحد من السلطة التقديرية الواسعة الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية ورفع مستوى دخولهم، وزيادة فاعلية الأجهزة الرقابية على أعمال الإدارة الضريبية، وتحمل الإدارة الضريبية مسؤوليتها عن الأخطاء التي ترتكبها بحق المكلفين، يقلل حالات الفساد الإداري الضريبي، وبالتالي يقلل من المنازعات الضريبية.

ج _ تدني مستوى تأهيل وتدريب الأطر الضريبية، وتدني مستوى ثقافتها الضريبية لحقيقة دورها الذي يجب أن تقوم به في علاقتها مع المكلفين من شفافية

^١ _ د. رمضان محمد بطيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، مرجع سابق، ص ١٠١.

ووضوح وتعاون، وتقديم كل عون للمكلف من أجل تنفيذ التزاماته الضريبية، فكلما تدنى هذا المستوى كثُرت المنازعات الضريبية^١.

وأخيراً، ومن خلال ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أن التقليل من المنازعات الضريبية يتطلب:

ـ سن تشريعات ضريبية تتلاءم مع أوضاع المكلفين والقضايا الضريبية المعاصرة ذات التطور المستمر، وتتسم بالبساطة والوضوح بحيث تتضمن تعريف المصطلحات الضريبية وضبط مدلولها بشكل دقيق، والعمل على تقليل التفسيرات وتبسيط إجراءات المعاملة الضريبية حتى يتمكن المكلف من القيام بالتزاماته.

ـ زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين، وذلك من خلال إحداث دائرة مختصة بالتوعية الضريبية تعمل على نشر الثقافة الضريبية، وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

ـ زيادة كفاءة الإدارة الضريبية، وزيادة فاعلية الأجهزة الرقابية على أعمال الإدارة الضريبية، وإيجاد كادر وظيفي مختص ذو معرفة وخبرة في المجال الضريبي.

^١ ـ د. محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، مرجع سابق، ص ٥٠٢.

الفرع الثاني

الوسائل التقليدية لإنهاء المنازعات الضريبية

هياً المشرع الضريبي وسائل متنوعة لحسم المنازعة الضريبية، فلم يقتصر الإنهاء على الطريق القضائي وحده لتنفرد المحاكم به، وإنما أخذ بعين الاعتبار الطبيعة الخاصة للمنازعة الضريبية، وإمكان إنهاء هذه المنازعة بين طرفيها من خلال لجان إدارية تجمع بين الخبرة الفنية والحياد، فإن تعذر عليها الوصول إلى الحل ، فلا مناص من اللجوء إلى القضاء بدرجاته المختلفة.

وعلى هذا يمكن التمييز بين مرحلتين لإنهاء المنازعة الضريبية، هما المرحلة الإدارية، والمرحلة القضائية.

أولاً _ المرحلة الإدارية:

اختلفت تشريعات الدول في ضرورة إعطاء الإدارة الضريبية اختصاصاً في النظر في المنازعات الضريبية في المرحلة التي تسبق عرضه على القضاء، وقد اختلفت الدول في هذا المجال اختلافاً كبيراً، فمنهم من رفض قيام الإدارة الضريبية بهذا الدور لاعتقاده بعدم حياد اللجان الإدارية التي تُشكل لهذا الغرض وعدم إمكانية توفير الضمانات اللازمة للمكلف عند النظر في تلك المنازعات أمام هذه اللجان وفضل اللجوء إلى القضاء مباشرةً ومن هذه الدول كل من بلجيكا واليونان.

وهناك دول أخرى على العكس من الاتجاه السابق جعلت المرحلة الإدارية للنظر في المنازعات الضريبية شرطاً للنظر في المنازعة في مرحلتها القضائية،

وبالتالي لا يصح النظر في المنازعة الضريبية قبل البحث بالتظلم المقدم من المكلف أمام اللجان الضريبية كما هو الحال في مصر وفرنسا.

لكن أغلب الدول اتخذت موقفاً وسطاً بين الموقفين السابقين، حيث سمحت للمكلف بتقديم تظلم إلى لجان الطعن الضريبي دون أن تجعل ذلك شرطاً لازماً للنظر في النزاع أمام المرجع القضائي المختص، وذلك كي تفسح المجال للتقريب بين وجهتي نظر المكلف والإدارة الضريبية فيما يتعلق بموضوع النزاع، مما قد يؤدي إلى انتهاء هذا النزاع في وقت مبكر دون اللجوء إلى القضاء بإجراءاته المكلفة والمعقدة والطويلة، وفي ذلك مصلحة للمكلف في توفي المال والوقت من أجل تحديده مركزه الضريبي والتعجيل من استقرار أوضاعه المالية، كما فيه مصلحة للإدارة الضريبية ذاتها مما يؤدي إلى سرعة تحصيل الضرائب وقلة تكلفتها، كما يخفف عن القضاء عبئاً ثقيلاً كما هو الحال في سوريا^١.

ـ فبالنسبة للإجراءات الإدارية التي تمر بها المنازعة الضريبية في فرنسا قبل وصولها إلى المحاكم المختصة، فقد نصت المادة (١/١٩٣١) من المجموعة العامة للضرائب على أن " كل مكلف يرغب في المنازعة في الضريبة كلياً أو جزئياً يجب أن يتقدم بطلب إلى المدير الإقليمي للضرائب وفقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها ".

يتبين من هذا النص أن المشرع الضريبي الفرنسي يوجب على المكلف قبل أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية أو العادية، أن يتقدم باعتراض (طلب) أمام المدير الإقليمي للضرائب في دائرة الضريبة للمنطقة التابع لها، يذكر فيه الموضوع

^١ ـ د. محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، مرجع سابق، ص ٥٠٣.

المعترض عليه وموجز عن الوقائع، ويطلق على هذا الاعتراض **المطالبة المسبقة**، ويعد المرحلة الأولى للتقاضي، وهو وجوبي بمعنى أن على صاحب الشأن حتى تقبل دعواه أمام المحكمة الإدارية أو العادية أن يتقدم بهذا الطلب.

ويلاحظ أن الطلبات تقدم إلى مدير الضرائب التابع له محل ربط الضريبة، على أنه قد يحدث أحياناً أن ترسل الطلبات إلى السلطات الرئاسية للمدير الإقليمي للضرائب كالوزير أو مدير عام مصلحة الضرائب، أو أن توجه إلى السلطات المرووسة للمدير كمفتشي الضرائب المباشرة، وفي هذه الحالات تقبل الطلبات مادام أنها قُدمت ضمن الميعاد القانوني وتُحول إلى المدير المختص^١، وحسب المادة (١٩٣٧) من المجموعة العامة للضرائب يفحص المدير الإقليمي للضرائب الطلبات التي يرسلها له مفتش الضرائب المختص بعد تحقيقها، وللمدير أن يكلف المفتش الرئيس باستكمال التحقيق إذا رأى محلاً لذلك، ويجوز للمدير أن يفصل في الطلب فوراً دون إتباع إجراءات التحقيق.

وقد حدد المشرع الفرنسي الميعاد الذي يجب أن يصدر فيه المدير قراره في الطلب بستة أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطلب وإذا رأى المدير أن هذا الميعاد لا يكفي لاتخاذ قراره فله أن يمدّه لمدة لا تزيد على ثلاثة أشهر مع إخطار المكلف بذلك قبل انقضاء الميعاد الأصلي، وفي حالة رفض الطلب كلياً أو جزئياً يجب أن يُصدر القرار مسبباً^٢، ولا يعد قرار المدير حكماً قضائياً وإنما هو عبارة عن قرار

^١ - راجع المادة ٢/١٩٣١ من المجموعة العامة للضرائب العامة الفرنسية .

^٢ - راجع المادة ١٩٣٨ من المجموعة العامة للضرائب العامة الفرنسية.

إداري لا يحوز قوة الشيء المقضي به^١، وفي جميع الحالات يعلن المدير الإقليمي المختص قراره إلى أصحاب الشأن بخطابات مغلقة ويتم الإعلان في الموطن الحقيقي للخصم، أما إذا كان المتكلف متوطناً خارج فرنسا فالإعلان يكون في الموطن المختار في فرنسا بواسطة صاحب الشأن^٢.

يلاحظ مما سبق، أن تقديم الاعتراض أمام الجهات الإدارية أو ما يسمى بالمطالبة المسبقة له فائدته في التخفيف من زخم الدعاوى الضريبية أمام القضاء المختص وتصفيته^٣.

– وفي مصر ألزم المشرع الضريبي المكلف قبل الالتجاء إلى القضاء أن يتقدم ابتداءً بالنظم إلى الإدارة الضريبية وهو التزام له طابع إجرائي^٤، فالنظم الضريبي يعد مرحلة في المنازعة الضريبية وهي مرحلة هامة وأساسية يتوقف عليها وجود المرحلة التالية القضائية.

^١ د . زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، دار الاتحاد العربي للطباعة، ١٩٧٤، ص ٣٥.

^٢ راجع المادة ٢/١٩٥٩ من المجموعة العامة للضرائب العامة الفرنسية.

^٣ د . قبس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ٢٠٠٥، ص ١٩٦.

^٤ د . محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، مطبعة جامعة القاهرة، بون تاريخ نشر، ص ١٦٣.

حيث يعرف التظلم الضريبي بأنه مجموعة القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية أمام الإدارة الضريبية وكيفية الفصل فيها^١.

والأصل أن التظلم الضريبي لا يُقدم إلا بعد انتهاء مرحلة ربط الضريبة وتحديد مقدار دينها المستحق في ذمة الممول، وهذه المرحلة تشمل الإجراءات التي تباشرها الإدارة لإصدار قرار الربط بحيث يصبح دين الضريبة معلوم المقدار وواجب الأداء، وبالتالي لا يمكن تقديم التظلم الضريبي أثناء مرحلة الربط، فقبل صدور الإخطار بوجوب الأداء لا يكون لدين الضريبة وجود قانوني، كما يعتبر عدم قبول التظلم الضريبي لتقديمه قبل صدور قرار الربط من الأمور المتعلقة بالنظام العام، فالهدف من التظلم الضريبي هو الفصل في المنازعة الضريبية التي تنشأ بعد انتهاء مرحلة الربط^٢.

ويطلق مصطلح الربط الأصلي على أول قياس لدين الضريبة تجريه مصلحة الضرائب على إيرادات المكلف، سواء استند إلى تقديرها (في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي مشفوعاً بالمستندات أو رفض هذا الإقرار من قبل المصلحة)، أو تأسس على إقرار المكلف إما بحالته كما هو أو بعد إجراء التعديلات أو التصحيحات الواجبة عليه.

^١ د. محمد ابراهيم خيرى الوكيل، التظلم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي، دار الفكر الجامعي، ٢٠٠٨، ص ٢١٧.

^٢ د. محمد ابراهيم خيرى الوكيل، المرجع السابق، ص ٢٣١، ٢٢٤.

وبناءً على ذلك، فإن الربط الضريبي يعد عملاً إدارياً من جانب واحد (الإدارة الضريبية) مما يتعين معه إخطار المكلف به ليكون بإمكانه الطعن بالتقدير، وحتى تستقر الأوضاع الضريبية حدد المشرع مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم نموذج ربط الضريبة يجوز فيها الطعن على الربط الذي أجرته المصلحة بحيث إذا لم يطعن خلال هذه المدة يصبح الربط نهائياً^١، ويتم الطعن بقرار ربط الضريبة ابتداءً أمام اللجان الداخلية (التي تختص بنظر المكلف على الربط الأول للضريبة)، ثم أمام لجان الطعن (التي تختص بنظر الطعون الضريبية التي لم تحسم أمام اللجان الداخلية) وأخيراً أمام لجان إعادة النظر في الربط النهائي (التي تختص بحالات تصحيح الربط النهائي التي تتعارض مع العدالة تعارضاً صارخاً)^٢.

ـ أما في سورية تعتمد الدوائر المالية إلى تبليغ المكلف إخبار التكاليف المؤقت حسب الأصول، والقواعد المحددة بالقرار الوزاري رقم ١٢٦/و تاريخ ١٥/١/١٩٦٦ والمعدل بالقرار رقم ١٩٥٣/و تاريخ ٢٢/١٢/١٩٦٩، ويصبح المكلف بعد التبليغ أمام خيارين: إما أن يقبل بكل ماورد في إخبار التكاليف المؤقت وعندها يصبح التكاليف المؤقت قطعياً بحقه غير قابل لأي طريق من طرق المراجعة، أو أن يعتمد إلى الاعتراض عليه أمام لجنة الطعن ضمن المهلة القانونية المحددة، وهو ما نصت عليه المادة (٢٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ حيث جاء فيها ما مفاده:

^١ - راجع المادة ١١٧ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^٢ - راجع المواد ١١٩-١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أ_ يعطى المكلف مهلة ٣٠ يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار المؤقت أصولاً.

ب_ إذا لم يعترض المكلف على التكاليف المؤقت يصبح هذا التكاليف قطعياً بحقه، وإذا اعترض المكلف فيجب أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وأن يقدم الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال ١٥ يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض.

وفي حال انقضاء المهل المنصوص عليها في المادة (٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ تعرض التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها من قبل المكلفين على لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية لتثبيتها أو زيادتها عند الاقتضاء ، وفي حال زيادتها يجوز الاعتراض على القرار المتخذ أمام لجنة إعادة النظر^١.

أما بالنسبة للتكاليف المعترض عليها فتعرض على لجنة الطعن التي تبت بها، وعلى لجنة الطعن اتخاذ قراراتها بصورة معللة وواضحة ومؤيدة بالحجج والأرقام في جميع الحالات سواء أتم تثبيت التكاليف المؤقت أم تعديله^٢. ويعطى المكلفون الذين ردت لجنة الطعن اعتراضهم أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت مهلة ٣٠ يوماً لطلب إعادة النظر في تكليفهم، ويكون للدوائر المالية أيضاً

^١ _ راجع المادة ٢٩ من قانون الضريبة على الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

^٢ _ دعاس أسعد سليم، شرح قانون الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية، الطبعة الأولى،

٢٠٠٤، ص ١٦٥ حتى ١٨٣.

ضمن المهل ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات لجنة الطعن وذلك في الحالات الآتية :

- أ _ عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.
 - ب _ عندما يكون التكاليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.
 - ج _ إذا كان التكاليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.
 - د _ عندما يتخذ القرار بالأكثرية^١.
- وإذا لم يقدم طلب إعادة النظر في المهلة الآتية الذكر يصبح التكاليف الذي أقرته لجنة الطعن ولجنة الإدارة المالية قطعياً.
- وقد نصت المادة (٤٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ على أنه:
- "يجوز الطعن خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات

^١ - تنص المادة ٣٢ من قانون الضريبة على الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ على أن "أ - يعطى المكلفون الذين ردت لجنة فرض الضريبة اعتراضهم أو الذين طرأ تعديل على تكليفهم المؤقت مهلة ٣٠ ثلاثون يوماً لطلب إعادة النظر في تكليفهم. وللدوائر المالية ضمن المهلة ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات لجنة فرض الضريبة وخاصة في الحالات الآتية:

- ١ - عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة. ٢ - عندما يعتمد التكاليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية. ٣ - إذا كان التكاليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية. ٤ - عندما يتخذ القرار بالأكثرية. ويترتب في هذه الحالة على الدوائر المذكورة أن تعلم المكلف بذلك خطياً.
- ب - تبدأ مهلة الـ ٣٠ يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار الفردي. إذا لم يقدم طلب إعادة النظر في المهلة الآتية الذكر يصبح التكاليف الذي أقرته لجنة فرض الضريبة ولجنة الإدارة المالية قطعياً".

لجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص وتحديد الحالات التي يجوز بها الطعن أمام القضاء المختص في الآتي:

أ_ في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

ب_ في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادةً أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد

أو تنقص عن ٢٥ % عما هو محدد من قبل لجان الطعن ولجان الإدارة المالية".

أخيراً، وبناءً على ما تقدم، يمكن القول بأن المرحلة الإدارية تلعب دوراً وقائياً أو مانعاً من المنازعة أمام القضاء، وحتى في حالة إقامة الدعوى أمام القضاء فإن هذه المرحلة تعمل على الحد من طلبات المكلفين وتحديد نطاقها، فالطريق الإداري يرفع عن كاهل القضاء العديد من المنازعات الضريبية التي كان من الممكن أن تكتظ بها أرواقه لولا تصفيتها بالطريق الإداري.

ثانياً _ المرحلة القضائية:

يقصد بالمنازعات الضريبية القضائية تلك المراجعات التي ترفع أمام قاضي الضرائب تظلاً من أعمال الإدارة الضريبية، وبمناسبة قيامها بالأعمال والإجراءات التي تؤدي إلى التحقق من الضريبة وربطها والتكليف بها، وبعبارة أخرى هي تلك الخصومات القضائية التي تنشأ عن نشاط الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها الفردي للقوانين الضريبية وأنظمتها بحق الأفراد^١.

^١ _ د. يحيى مصطفى المبشر، المنازعات الضريبية، دار الحسيني، بيروت، ١٩٩٤، ص ٥.

ولما كان طريق الطعن القضائي هو أنجع الضمانات للمكلفين، فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عند ممارسة نشاطها، ومن ثم يضمن حقوق الأفراد^١ إذا ما شاب قرارات الإدارة الضريبية تعسفاً أو خطأً، لذلك فقد قررت أغلب التشريعات الضريبية أن يُعهد للقضاء بالرقابة على أعمال الإدارة الضريبية، وقد اختلفت الدول في تنظيم ذلك بين قضاء موحد وقضاء مزدوج، فمعظم الدول التي أخذت بمبدأ القضاء المزدوج أعطت صلاحية البت بالطعون الضريبية للقضاء الإداري عندما يكون النزاع منصفاً على مدى مطابقة قرار الإدارة الضريبية لقانون فرض الضريبة، أما إذا كان النزاع مجرد مجادلة في مقدار الضريبة فيكون الاختصاص للقضاء العادي^٢، إلا أنها في التطبيق اختلفت في بعض التفاصيل في شأن النزاع الضريبي.

^١ - أ.د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٤، ص ٣١٢.

^٢ - محمد طه، الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص ١٢٢.

- في فرنسا يتوزع الاختصاص القضائي بالنظر في المنازعات الضريبية ما بين المحاكم العادية والمحاكم الإدارية، حيث ينظر مجلس الدولة والمحاكم الإدارية في الدعاوى المرتبطة بالضرائب المباشرة أو المشابهة لها^١، ومنها الضريبة على الدخل والضرائب المتعلقة بأرقام المبيعات (الضريبة على القيمة المضافة) والرسوم المشابهة^٢، أما الضرائب غير المباشرة فيختص فيها القضاء العادي^٣.

ففي مجال الضرائب المباشرة على الدخل والضرائب على رقم الأعمال والرسوم المشابهة لها نصت المادة (١/١٩٣٩) من المجموعة العامة للضرائب على أنه يجوز الطعن أمام المحكمة الإدارية ضد القرارات الصادرة عن المدير في الطلبات التي قدمت إليه وذلك خلال شهرين ابتداءً من اليوم الذي استلم فيه المكلف إخطاراً يتضمن إعلان بقرار المدير، كما نصت الفقرة الثانية من هذه المادة على أن كل من تقدم بطلب اعتراض إلى المدير، ولم يتسلم إخطاراً بالقرار الصادر منه خلال ستة أشهر المنصوص عليها في المادة (١/١٩٣٨)، يجوز له عرض النزاع على المحكمة الإدارية^٤.

١- Article L 198 Lpf " livre des procedures Fiscales " .

٢- Article L 199 lpf " Livre des procedures Fiscales".

٣ - السبب في هذه التقليدية في توزيع الاختصاص القضائي يرجع إلى عوامل تاريخية ، فمنذ قيام الثورة الفرنسية مُنح القضاء الإداري ومجلس الدولة هذا الاختصاص على اعتبار أن قضايا ضريبة الدخل تؤثر مشكلات إدارية واقتصادية تستدعي أن ينظر فيها قضاء مؤهل لحلها ، إلى جانب الآثار السلبية التي تركها القضاء المدني الفرنسي قبل قيام الثورة الفرنسية وفي أثناء الحكم الملكي ، انظر د . قيس حسن عواد البدراني ، المركز القانوني للمكلف الضريبي ، مرجع سابق ، ص ١٧٠ .

٤ - د. زكريا محمد بيومي ، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل ، مرجع سابق ، ص ٢٤ .

حيث يستفاد من هذه المادة انه لكي تقبل دعوى المنازعة في ربط الضرائب المباشرة على الدخل أمام المحكمة الإدارية يجب أن يرفع صاحب الشأن دعواه في ميعاد شهرين ابتداءً من اليوم الذي يستلم فيه إخطاراً يتضمن إعلامه بالقرار الصادر من المدير الإقليمي للضرائب.

ولا بد من الإشارة إلى أن دور القضاء الضريبي في فرنسا يمتد إلى فحص مشروعية قرارات ربط الضريبة، ويصل اختصاصه إلى مداه بتقديره للضريبة نفسها فله تعديل التقديرات التي أجرتها الإدارة الضريبية وتخفيض أو زيادة مبلغ الضريبة، والحكم برفع الضريبة التي سبق أن خضع لها المكلف، بل له في الاستئناف إعادة ربط الضريبة التي ألغاه قاضي أول درجة^١.

وبناءً على ما تقدم، يُلاحظ أنه أياً كان الأساس الذي يقوم عليه توزيع الاختصاص القضائي في فرنسا، فلا شك أن هذا التوزيع قد أضر بالمكلف، لأن الطبيعة القانونية والفنية الحسابية التي يتميز بها القانون الضريبي وذاتيته، تدعو إلى أن يختص بنظر المنازعات الضريبية قضاة مختصون ضمن القضاء الإداري وفقاً لطبيعة المنازعة الضريبية باعتبارها منازعة إدارية وبذلك يمكن تقادي الأحكام القانونية المتناقضة التي تطبق على هذه المنازعات نتيجة الاختلاف في تفسير النصوص القانونية بين القاضي العادي والقاضي الإداري، ويساعد على سرعة الوصول إلى الحلول المناسبة لتلك المنازعات.

^١ د. زكريا محمد بيومي ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، مرجع سابق ، ص ١٦ وما بعد.

ـ أما في مصر فقد ألزم المشرع الضريبي المكلف قبل أن يرفع دعواه أمام القضاء ضد القرار الصادر عن الإدارة الضريبية، أن يتقدم باعتراض على قرار ربط الضريبة أمام الإدارة الضريبية نفسها، كما أشرنا سابقاً.

وباعتبار أن قرار ربط الضريبة هو قرار إداري فردي صادر عن سلطة عامة ذات سيادة وهي الإدارة الضريبية كان من الواجب أن تختص بالطعن في هذا القرار جهات القضاء الإداري، إلا أن قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أناط بالقضاء العادي النظر فيها، ويرجع ذلك إلى أن اختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب بحسبانها منازعات إدارية معلق على صدور قانون الإجراءات الضريبية^١ الذي لم يصدر بعد.

ووفقاً لقواعد الاختصاص القضائي المطبقة، فإن عدم اختصاص القضاء الإداري ينحصر في الطعون ضد القرارات الفردية الصادرة تطبيقاً للقرارات العامة المنشئة للضرائب، أما إذا كان القرار المطلوب إلغاؤه هو قرار تنظيمي عام صادر في شأن الضريبة التي يراد فرضها على الطاعن (كطلب إلغاء قرار وزاري بحسبان أرباح مهنة معينة خاضعة لضريبة معينة) فإن القضاء الإداري يختص بدعوى

^١ _ حيث نصت المادة العاشرة من قانون مجلس الدول المصري رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ على أن "تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية : سادساً : الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة".

إلغائه بحسبانه وحده الذي يملك سلطة الإلغاء، فلا يدخل في ولاية القضاء العادي سلطة إلغاء القرار الإداري، وإنما فقط الامتناع عن تطبيق القرار المعيب^١.

وعلى ذلك فحسب أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ تكون الطرق القضائية المتاحة لنظر المنازعات المتعلقة بربط الضريبة هي المحكمة الابتدائية ثم المحكمة الاستئنافية، حيث يحق لكل من الإدارة الضريبية والمكلف الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية ومن خلال دوائر معينة للفصل في الطعون الضريبية، حيث يتوفر لهذه الدوائر نوع من التخصص في معالجة هذه القضايا وفحصها مما يجعل الفصل فيها سريعاً ودقيقاً وحاسماً بحيث تكون أقرب إلى العدالة^٢.

ويكون الطعن أمام المحكمة الابتدائية خلال ٣٠ يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار بخطاب موصى عليه بعلم الوصول، وفيما يتعلق بمرحلة الاستئناف فإنه يجوز استئناف الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية أيّاً كانت قيمة النزاع، ويتم الاستئناف من قبل الإدارة الضريبية والمكلف^٣.

وبعد انتهاء مرحلة الاستئناف، تدخل المنازعات الضريبية في المرحلة الأخيرة والحاسمة وهي مرحلة الطعن بالنقض بحسبانه طريقاً غير عادي، لذا لا يجوز

^١ _ د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٢٨٨.

^٢ _ د. زكريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص ١٩٦.

^٣ _ راجع المادة (١٢٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الطعن إلا في الحالات الواردة في القانون على سبيل الحصر، وتقتصر مهمة المحكمة على مراقبة الحكم المطعون فيه من حيث سلامة التطبيق القانوني^١.

من خلال ما تقدم، يلاحظ أنه من المفروض أن ينعقد الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية في مصر للقضاء الإداري (مجلس الدولة) لا للقضاء العادي، على اعتبار أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بالنظر إلى أن أحد طرفيها هو جهة إدارية (الإدارة الضريبية) تزاوّل مهامها الضريبية بوصفها سلطة عامة، كما أنه يجب على المشرع الضريبي المصري الإسراع في إصدار قانون الإجراءات الضريبية المشار إليه آنفاً، خاصةً وأن هذا القانون سيحقق شفافية وضوابط تتسجم مع الطبيعة الخاصة للمنازعات الضريبية.

- وفي سورية بموجب القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣ أصبح النظر في المنازعات الضريبية التي تنشأ بين الدوائر المالية والمكلفين بعد انتهاء المرحلة الإدارية من اختصاص مجلس الدولة (القضاء الإداري)، بعد أن كانت تنتظر في مثل هذه القضايا المحاكم العادية.

فالمكلف الذي يرى أنه لا زال مغبوناً أو مظلوماً نتيجة قرار لجنة إعادة النظر، أصبح له الحق في رفع دعوى أمام القضاء الإداري في مجلس الدولة، حيث نصت المادة الثانية من القانون المذكور على أن يختص مجلس الدولة بهيئة

^١ - حيث نصت المادة ٢٤٨ من قانون المرافعات المصري على أنه " للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض في الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف في الأحوال التالية :

١ - إذا كان الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون أو الخطأ في تطبيقه أو تأويله .

٢ - إذا وقع بطلان في الحكم أو بطلان في الإجراءات أثر في الحكم " .

قضاء إداري بنظر منازعات الضرائب المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف^١ أي كان نوعها سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة^٢، وبالتالي فقد أخرج المنازعات المتعلقة بمقدار الضريبة من اختصاص مجلس الدولة وهذا ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية العليا^٣.

وعلى ذلك فإن مجلس الدولة لا يمكنه النظر في أسس التكليف الضريبي المتعلقة بتقديرات رقم الأعمال، ونسبة الربح الصافية والإجمالية، والمغالاة في هذه الأمور التي قد تكون في بعض الأحيان غير عادلة ومتباينة بين مكلف وآخر، وبالتالي وبمفهوم المخالفة فإن نظر المنازعات الضريبية المتعلقة بالمقدار إنما يعود النظر فيه للقضاء العادي.

ولما كان المشرع السوري قد حدد في القانون رقم ١ لعام ١٩٩٣ وفي قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣^٤ اختصاص مجلس الدولة السوري بهيئة قضاء إداري للنظر في المنازعات الضريبية المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف، إلا

^١ - يقصد بالأساس القانوني للتكليف الواقعة المنشئة للضريبة التي يتحقق بتحققها الصفة القانونية للضريبة ، وبكلمة أخرى تتحقق مشروعية التكليف أو صحته ، فالواقعة المنشئة هي الشروط التي لا بد من توافرها ليتولد دين الإدارة في ذمة المكلف ، انظر أ . د . محمد الحلاق ، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري ، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢١ ، العدد الثاني ، ٢٠٠٥ ، ص ٨ .

^٢ - نصت المادة الثانية من القانون رقم (١) لعام ١٩٩٣ على " مع الاحتفاظ بأحكام القوانين والأنظمة النافذة بشأن الضرائب والرسوم يختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون غيره بالفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة عن الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم المتعلقة بالأساس القانوني للتكليف " .

^٣ - راجع قرار المحكمة الإدارية العليا رقم ٢٠٢/ في الطعن رقم ١١٩٧/ لعام ١٩٩٦ ، منشور في مجموعة المبادئ القانونية للمحكمة الإدارية العليا لعام ١٩٩٦ ، ص ٢٥٠ - ٢٥١ .

^٤ - راجع المادة (٤٠) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

أنه في الوقت ذاته لم يحدد المقصود بالأساس القانوني للتكليف وتمييزه عن المقدار الضريبي، الأمر الذي دعا مجلس الدولة إلى توسيع اختصاصاته ليشمل البحث في المقدار الضريبي في حال ارتباطه بالأساس القانوني للتكليف وهذا ما جنحت إليه محكمة القضاء الإداري والمحكمة الإدارية العليا^١.

وخيراً فعل مجلس الدولة السوري عندما وسع اختصاصه بنظر المنازعات الضريبية ليشمل المقدار الضريبي، وذلك بسبب الارتباط الوثيق بين المقدار الضريبي والأساس القانوني للتكليف، حيث أن مخالفة الإدارة الضريبية للأساس القانوني ينعكس بشكل محتّم على المقدار الضريبي.

أخيراً، وبناءً على كل ما تقدم، يلاحظ أن الدول التي تبنت أسلوب القضاء المزدوج، لم تتفق على جهة القضاء المختص بنظر هذه المنازعات، كما أن الفقه لم يتفق هو بدوره على جهة القضاء المختص بنظر تلك المنازعات، في الوقت الذي يرى فيه عدد من الباحثين ضرورة توحيد القضاء المختص في المنازعات الضريبية، على أن يكون لهذا القضاء استقلاليته ومحاكمه الضريبية المستقلة عن كل من القضاء العادي والإداري، بما ينسجم مع ذاتية القانون الضريبي وضرورة البت في المنازعات الضريبية بالسرعة الممكنة لتمكين الدول من الحصول على حقوقها.

^١ راجع القرار /١٠٣٨/ تاريخ ٢٠٠٤/٦/١٥ الصادر عن محكمة القضاء الإداري في الدعوى أساس /٤٢٣/ لسنة ٢٠٠٤ ، غير منشور ، والقرار /٢/٨٧/ع/ تاريخ ٢٠١٠/٢/٣ الصادر عن المحكمة الإدارية العليا في الطعن /١١٦٣/ لعام ٢٠١٠ ، غير منشور .

المطلب الثاني

قابلية المنازعات الضريبية للتحكيم

من المعلوم أن التحكيم ميدانه الأساسي هو في العلاقات القانونية التي يحكمها القانون الخاص، ويقوم على إرادة الأطراف باختيار طريق التحكيم بدلاً من القضاء، ولكن الأمر في المسائل الضريبية يختلف حيث تجد أن أحد أطراف التحكيم الدولة والتي يعتبر فرض الضريبة من قبلها من سماتها السيادية، والطرف الآخر إما المكلف بالضريبة لديها، أو دولة أخرى ترتبط معها في معاهدة، مما يُثير التساؤل عن مدى جواز اللجوء إلى التحكيم لحل المنازعات الضريبية؟.

وللإجابة على ذلك سيتم الحديث في هذا المطلب عن التحكيم في المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية في فرع أول، والتحكيم في المنازعات الضريبية في نطاق العلاقات القانونية الدولية في فرع ثانٍ.

الفرع الأول

التحكيم في المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية

اختلفت الآراء سواء في التشريع أو الفقه أو القضاء حول مدى جواز اللجوء إلى التحكيم في المنازعات الضريبية بين مؤيدٍ ومعارضٍ:

أولاً _ في التشريع:

لما كانت المنازعة الضريبية منازعةً إداريةً كما تمت الإشارة إليه سابقاً، فإنه بتطبيق المعيار العام لقابلية المنازعة الإدارية للتحكيم نجد أن المنازعات التي يجوز حسمها بالتحكيم هي تلك المنازعات التي تتعلق بحقوق مالية تقبل الصلح والتصرف^١، ومن أمثلة هذه المنازعات: الدعوى التي يرفعها المكلف ضد تقدير الإدارة الضريبية لمقدار الضريبة المستحقة عليه، والدعوى التي يرفعها مالك البضاعة المستوردة من الخارج ضد تقدير الإدارة الجمركية للرسوم الواجب عليه أدائها، أما المنازعات الإدارية التي لا يتوافر بشأنها هذا المعيار فإنها تخرج من نطاق التحكيم^٢، حيث لا يجوز التحكيم في المنازعات الضريبية متى كان موضوعها مشروعية قرارات ربط الضريبة^٣، فهي منازعات لا تتعلق بحقوق مالية،

^١ _ د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، التحكيم في المنازعات الإدارية العقدية وغير العقدية _ دراسة تحليلية تطبيقية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١١، ص ٢٠٣.

^٢ _ د. يسرى محمد العصار، التحكيم في المنازعات الإدارية غير العقدية في مصر وفرنسا والكويت، بحث منشور في مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث القانونية، العددان الخامس عشر والسادس عشر، نيسان _ تشرين الأول، ٢٠٠٢، ص ٥٨_٥٩.

^٣ _ د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، التحكيم في المنازعات الإدارية العقدية وغير العقدية، مرجع سابق، ص ١٩٧.

وإنما تتعلق بحماية مبدأ المشروعية وتقوم على مراكز قانونية موضوعية أو عامة، ولذلك فإنها تخضع لاختصاص القضاء الإداري أو الجهة القضائية التي يحددها القانون ولا تقبل الخضوع للتحكيم.

وفي هذا الشأن لم يتضمن قانون التحكيم الفرنسي رقم ٤٨ الصادر بتاريخ ١٣ كانون الثاني ٢٠١١ أي نص يمنع التحكيم في المنازعات الضريبية، في حين نصت المادة (٢٠٥٩) من التقنين المدني الفرنسي على جواز اللجوء للتحكيم في الحقوق التي تقبل التصرف، وتقرر المادة (٢٠٦٠) من التقنين ذاته والمعدلة بالقانون الصادر بتاريخ ٩ تموز ١٩٧٥ عدم جواز التحكيم في المنازعات التي تكون الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة طرفاً فيها، إلا أنه أجاز للدولة وغيرها من أشخاص القانون العام بمقتضى نصوص قانونية خاصة أو تشريعات خاصة اللجوء إلى التحكيم في عدد من المنازعات الإدارية ومنها التحكيم في منازعات الضرائب ضمن قانون الاستثمار.

وفي مصر لم يتضمن قانون التحكيم رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ ما ينص على عدم جواز اللجوء إلى التحكيم في المنازعات الضريبية، في حين نصت المادة (١١) من هذا القانون على معيار عام للمنازعات التي تقبل التحكيم، وهو تعلق هذه المنازعات بحق من الحقوق التي يجوز أن تكون محلاً للصالح ومن هذه المنازعات تلك التي تثور بين الإدارة الضريبية والمكلفين والمتعلقة بقيمة الضريبة أو الرسم، فمثل هذه المنازعات يجوز حلها عن طريق التحكيم إذا لم تتضمن طعنًا في

مشروعية أحد القرارات الإدارية^١، وقد نظم المشرع في مصر بعض صور التحكيم الإجباري في منازعات الضرائب والرسوم الناشئة عن تطبيق قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، وتلك الناشئة عن تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ (وسيتم الحديث عنها بشكل مفصل لاحقاً)، وكذلك المنازعات بين هيئات وشركات القطاع العام بشأن ضرائب الدخل الناشئة عن تطبيق القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣.

أما في سورية لم يتضمن قانون التحكيم السوري رقم ٤ لعام ٢٠٠٨ أي نص حول جواز اللجوء إلى التحكيم في المنازعات الضريبية، إلا أنه نص في المادة (٩) منه على معيار عام للمنازعات التي تقبل التحكيم حيث جاء فيها: "لا يجوز الاتفاق على التحكيم في المسائل التي لا يجوز فيها الصلح، أو المخالفة للنظام العام أو المتعلقة بالجنسية، أو بالأحوال الشخصية باستثناء الآثار المالية المترتبة عليها"، في حين نص المشرع السوري في قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ في المادة (٨٩) منه وما بعد على التحكيم الإجباري في المنازعات الجمركية (وسيتم الحديث عنه بشكل مفصل لاحقاً).

بناءً على ما تقدم، يتضح أن النصوص التشريعية المتعلقة بالتحكيم في كل من فرنسا ومصر وسورية وإن كانت لم تنص صراحةً على جواز التحكيم في المنازعات الضريبية إلا أنها قد أقرت معياراً عاماً وهو أن كل منازعة يمكن أن تكون محلاً للتحكيم متى توافر فيها المعيار العام لقابلية المنازعات للتحكيم، وهو

^١ د. يسرى محمد العصار، التحكيم في المنازعات الإدارية غير العقدية في مصر وفرنسا والكويت، مرجع سابق، ص ١١٠.

المتعلق بطبيعة المنازعة وذلك بضرورة اتصالها بحق مالي يقبل الصلح والتصرف فيه وهو ما ينطبق على المنازعات الضريبية، في حين أن التشريعات الضريبية قد أجازت التحكيم في بعض الحالات وجعلته إجبارياً كما هو الحال في قوانين الجمارك في مصر وسورية، وقانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر.

ثانياً _ في الفقه :

الأصل أن التحكيم جائز في المسائل التي يُجيز القانون الصلح فيها، ولذلك اختلف الكتاب حول جواز اللجوء إلى التحكيم في المنازعات الضريبية تبعاً لاختلافهم في جواز الصلح أصلاً في هذه المنازعات:

فقد رأى بعضهم أن التحكيم غير جائز في المسائل الضريبية، لأن التحكيم من عقود التراضي، لا يصح إلا في المسائل العقدية، وهو ما لا ينطبق على مسائل الضرائب التي تقوم على أساس علاقة تنظيمية يحكمها القانون بين المكلف والإدارة الضريبية، دون أن تكون هذه العلاقة تعاقدية. ولأن الإدارة الضريبية وهي أحد طرفي التحكيم لا تملك مال الضريبة موضوع التحكيم، وبالتالي لا يجوز لها أن تعرض أمره على التحكيم لما قد يسفر عنه من تخفيض لهذا المال أو إعفاء المكلف منه نهائياً دون أن يكون هناك مجال للطعن على هذا التحكيم، وفي ذلك خطر يهدد حق الخزانة العامة، وهو ذات الحق المقرر للمصلحة العامة التي تفوق مصلحة المكلف وحده^١.

^١ _ د. محمد ربيع مصطفى شلاش، الضريبة على التجارة الالكترونية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق،

بينما فرق آخرون بين النزاع الذي يتعلق بمدى التزام المكلف بدفع الضريبة، وهو لا يجوز الصلح فيه بحسبانه نزاعاً متعلقاً بالنظام العام، وبين النزاع حول المبلغ الذي يستحق على المكلف بحسبانه في هذه الحالة يعد نزاعاً على دين الضريبة وفي هذه الحالة يجوز الصلح فيه وبالتالي يمكن التحكيم^١.

وقد رأى بعضهم الآخر أن التحكيم جائز في المسائل الضريبية سواء أكان موضوع التحكيم الخلاف حول التزام المكلف بالضريبة، أو الخلاف حول مقدار مبلغ الضريبة، طالما أن هذا الموضوع أو ذاك يمكن للمكلف والإدارة الضريبية الاتفاق بشأنه مباشرة دون اللجوء إلى التحكيم. وذهب أصحاب هذا الرأي إلى القول بأن التذرع بعدم ملاءمة التحكيم في المسائل الضريبية للمخاطرة التي تتعرض لها مصلحة الخزنة العامة في احتمال خسارة التحكيم لصالح المكلف دون وجود فرصة لإعادة عرض النزاع أمام القضاء مردوداً عليه بأن مجال استئناف ونقض أحكام المحكمين قائم، ولكن في حالات معينة قدّرها المشرع تتعلق أساساً بالجوانب القانونية الخاصة به، مما يعني أن فرصة إعادة عرض المسألة التي فصل فيها التحكيم أمام القضاء لازالت متاحة إذا كان التحكيم قد وقع في خطأ قانوني، ولا يبقى أمام المعارضين له من حجة سوى العمل على إطالة النزاع دون مبرر قانوني، مما يضر بحقوق كل من المكلف والخزنة العامة^٢.

ويؤيد بعض الفقه قبول التحكيم في القضايا الضريبية لعدة أسباب منها: شمول أغلبية التشريعات الضريبية لحقوق المكلف في الطعن بربط الضريبة سواء أكان

^١ د. محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، مرجع سابق.

^٢ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٣٣٤.

أمام اللجان الداخلية في الإدارات الضريبية أو أمام القضاء ، إضافةً إلى جواز المصالحة والتسوية مع المكلف وما يجوز المصالحة فيه يجوز التحكيم فيه ، كما أنه طالما يجوز مقاضاة الإدارات الضريبية أمام القضاء فإنه ليس ثمة ما يحول دون اللجوء إلى التحكيم لأن كلاهما منوط به فض الخصومات^١ وذلك إذا ارتضى الأطراف^٢.

من خلال ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أن الرأي القائل بأن التحكيم جائز في المنازعات الضريبية إنما يمثل الصواب، وذلك لأن المنازعات الضريبية هي من المنازعات الإدارية التي يتوافر فيها المعيار العام للتحكيم، وهو وجود حقوق مالية تقبل الصلح والتصرف حيث يجوز للمكلف والإدارة الضريبية الاتفاق على الصلح أو التسوية في المنازعات التي تنشأ بينهما وما يجوز الصلح فيه يجوز التحكيم فيه، كما أن اللجوء إلى التحكيم لحل المنازعات الضريبية ليس من شأنه أن يضر بحقوق الخزنة العامة أو أن يفوت فرصة عرض النزاع على القضاء حيث يمكن الطعن بالحكم التحكيمي أمام القضاء.

^١ - التحكيم يستجمع عناصر العمل القضائي والتي تتمثل في الادعاء والمنازعة، ولكن هناك نقاط اختلاف بين التحكيم والقضاء، انظر: د. محسن شفيق، التحكيم التجاري الدولي، دار النهضة العربية ، القاهرة، ص ١٥ وما بعدها.

^٢ _ د. محمد ربيع مصطفى شلاش، الضريبة على التجارة الالكترونية، مرجع سابق، ص ٣٤٠.

ثالثاً _ موقف القضاء:

اختلف الأحكام القضائية حول مدى جواز اللجوء إلى التحكيم لحل المنازعات الضريبية، حيث أكد القضاء المصري قاعدة جواز التحكيم في كل ما من شأنه جواز الاتفاق عليه بين طرفي الخصومة مباشرةً دون تحكيم، على أساس أن حكمة تشريع التحكيم تنحصر في أن طرفي الخصومة يريدان بمحض إرادتهما واتفاقهما، تفويض أشخاص ليس لهم ولاية القضاء في أن يقضوا بينهما وأن يحسموا النزاع، أو بصلح يقبلان شروطه، ورضاء طرفي الخصومة هو أساس التحكيم . وكما يجوز لهما أن يتصالحا معاً بدون وساطة أحد، يجوز لهما أن يحكما النزاع بواسطة أشخاص آخرين يفوضانهم لهذا الغرض^١.

بينما قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر بعدم دستورية التحكيم في قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ (وسيم الحديث عن هذين الحكمين بشكل مفصل في الفصل الثاني من هذا البحث)، وأرست مبدأً أساسياً مقتضاه أن التحكيم لا يكون متفقاً مع الدستور إلا إذا كان اختيارياً يقوم على الإرادة الحرة لطرفي النزاع ورغبتهما المشتركة في حسمه بواسطة التحكيم^٢.

^١ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

^٢ د. محسن العبودي، القطاع الخاص ووسائل تسوية المنازعات، مرجع سابق.

من خلال ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أنه إذا كانت الغاية الأساسية من التحكيم هي أن يقوم على اتفاق الطرفين على اللجوء إليه، إلا أننا نرى أنه ليس هناك ما يحول والخروج عن هذه الغاية إذا قامت أوضاع خاصة بخصوم محددين وفي شأن منازعات معينة (كالمنازعات الضريبية) لها طبيعتها المغايرة لطبيعة المنازعة العادية، مادام أن إقرار التحكيم في هذه المنازعات كان للتخفيف عن كاهل المحاكم أعباء كثيرة من الدعاوى، بالإضافة إلى أن التشريعات التي تنظم التحكيم تلتزم بالمبادئ الأساسية لضمانات التقاضي.

الفرع الثاني

التحكيم في المنازعات الضريبية في نطاق العلاقات القانونية الدولية

يجب التمييز هنا بين التحكيم في المنازعات الضريبية بين الدول فيما بينها، وبين التحكيم في المنازعات الضريبية في إطار العلاقات الخاصة الدولية.

أولاً - التحكيم في المنازعات الضريبية بين الدول:

يتفق فقهاء القانون الدولي على أن تفسير وتطبيق المعاهدات الدولية من المسائل القانونية التي يعتبر الخلاف حولها خلافاً قانونياً يقبل العرض على القضاء أو التحكيم، وعلى ذلك فإن التحكيم جائز لحل الخلاف المتعلق بتطبيق الاتفاقيات الضريبية الدولية كقاعدة عامة^١.

فقد عمدت العديد من الدول إلى إبرام اتفاقيات فيما بينها وتم فيها إقرار اللجوء إلى التحكيم لحل المنازعات ذات الطابع الضريبي، كما أخذت هذه الاتفاقيات تتزايد خصوصاً لجهة حل المنازعات الخاصة بالازدواج الضريبي، وأشار العديد منها إلى ضرورة إتباع الوسائل الودية لحل الخلافات التي تقع بين الأطراف ودون أن تتبنى التحكيم صراحةً. إلا أنه في الآونة الأخيرة صدرت عدة آراء وتوصيات عن الجمعية الدولية للضرائب Association Fiscale Internationale رأّت ضرورة

^١ - د. محمد ربيع مصطفى شلاش، الضريبة على التجارة الالكترونية، مرجع سابق، ص ٣٣٥.

تبنى إجراءات التحكيم في المنازعات الضريبية الدولية والتي لاقت صدى^١، إذ أن هناك العديد من الاتفاقيات الإقليمية والدولية تضمنت التحكيم ومنها:

ـ اتفاقية الاتحاد الأوروبي للتحكيم الضريبي :

تمكنت الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي في ٢٣ تموز ١٩٩٠ من إبرام اتفاقية لاستخدام التحكيم في المنازعة الضريبية الدولية والتي دخلت حيز النفاذ اعتباراً من أول كانون الثاني ١٩٩٥، وتتميز هذه الاتفاقية بأنها متعددة الأطراف، وليست ثنائية كحال الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي، كما أنها جعلت التحكيم إجبارياً، وأنها لا تقتصر على كون التحكيم مسألة فنية، وإنما تجعل دوره ممتداً إلى أكثر من ذلك، حيث يقع على الدولة عبء البحث عن حلول غير تقليدية لإنهاء المنازعة.

كما تتضمن هذه الاتفاقية نطاقاً زمنياً لإنهاء المنازعة، بحيث يجب رفع الدعوى خلال ثلاث سنوات وأن لا يتجاوز الاتفاق المشترك لحلها سنتين، وإذا لم تصل الدولتان إلى هذا الاتفاق المشترك فإن على الدولة خلال ستة أشهر أن تشكل لجنة استشارية مهمتها أن تقرر ما تراه في هذه المنازعة خلال الستة أشهر التالية لتشكيلها. ولا تجيز هذه الاتفاقية للقضاء المحلي أن ينقض التحكيم المقرر وفقاً لأحكامها، ويجب أن يتم تنفيذه بغض النظر عن أي قيود زمنية يحددها القانون المحلي للدولة العضو في الاتفاقية.

^١ د. إياد محمود بردان، التحكيم والنظام العام، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى،

ومع ذلك فإن هذه الاتفاقية لا تمنع من تطبيق أي اتفاقية أخرى متعددة الأطراف بين الدول الأعضاء كبديل عنها^١.

_ الاتفاقيات المبرمة بين الولايات المتحدة وألمانيا، هولندا، فرنسا حيث
يتسم التحكيم المقرر في هذه الاتفاقيات بأنه اختياري، ملزم لجميع أطرافه، مع منح المكلف الحق في الطعن في هذا التحكيم.

_ كما أخذت نماذج الاتفاقيات الضريبية الدولية لتجنب الازدواج الضريبي
على عاتقها منذ نشأتها في أحضان عصبة الأمم، العمل على استحداث آلية لإنهاء المنازعات الضريبية الدولية حتى تحقق هذه الاتفاقيات الهدف الأسمى من إبرامها وهو تشجيع انتقال رؤوس الأموال بين الدول المختلفة. وتمثلت هذه الآلية في وضع قواعد تؤدي إلى إصدار قرارات نهائية تحل هذه المنازعات، وقد برزت هذه الآلية لأول مرة في ١٤ نيسان ١٩٢٦ تاريخ إبرام الاتفاقية الضريبية بين المملكة المتحدة وإيرلندا، والتي تمثلت في إنشاء محكمة تتفق عليها الدولتان، يكون لها حق إصدار أحكام نهائية في المنازعة الضريبية التي تنشأ تطبيقاً لهذه الاتفاقية^٢.

^١ _ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق، ص ١٧٦ .

2_ Jean_ Philippe Chetcuti : Arbitration in International Tax Dispute Resolution, Inter _ Lawyer ,2001.

_ قواعد اتفاقيات الجات والتحكيم الضريبي :

نصت الفقرة الثالثة من المادة (٢٧) من اتفاقية الجاتس_الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات GATS_ على أنه لا تنتظر المنازعات المتعلقة بتطبيق المادة (١٧) من الاتفاقية (الخاصة بقواعد المعاملة الوطنية) طبقاً لآلية المنازعات المنصوص عليها في المادتين (٢٧) و (٢٨) من الاتفاقية، إذا كانت إجراءات المنازعة تقع ضمن نطاق اتفاقية دولية مبرمة بين دولتين لتجنب الازدواج الضريبي، وفي هذه الحالة ترفع الدولتان المتعاقدتان الموضوع إلى مجلس التجارة في الخدمات التابع لمنظمة التجارة العالمية لإحالة إلى التحكيم الإجمالي^١.

_ موقف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية^٢ OECD :

لا تحبذ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية ، باستثناء حالات محددة مثل مشكلات تسعير التحويلات ، كما لا تفضل أن يكون التحكيم في المسائل الضريبية إجبارياً ويمكن قبول حل منازعات الاتفاقيات الضريبية عن طريق التحكيم الاختياري^٣ ، لكن مع مرور الوقت نشأت العديد من وجهات النظر لدى لجنة الشؤون المالية في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تدعو إلى ضرورة تطوير التحكيم لحل المنازعات الضريبية الدولية ، حيث أوصت اللجنة في تقرير لها عام ١٩٨٤ باعتماد إجراءات التحكيم الإجمالي لتحل

^١ _ د. محمد ربيع مصطفى شلاش، الضريبة على التجارة الالكترونية، مرجع سابق، ص ٣٣٧ .

^٢ - OECD هي اختصار ل Organisation for Economic Co-operation and Development

^٣ _ Jean _Philippe Chetcuti ,OP .Cit .

محل أو تكمل إجراءات الاتفاق المتبادل وذلك إذا فشلت السلطات في الاتفاق على تسوية ودية خلال عامين^١.

وقد اقترح بعض الكتاب في المؤتمر التاسع للقانون الدولي أن يكون التحكيم إجبارياً أمام معهد دولي للتحكيم في المنازعات الضريبية في استوكهولم وذلك كخطوة منطقية بعد فشل الدولتين المتعاقبتين في الوصول إلى تسوية المنازعة الضريبية الدولية، وأن تمتد إجراءات التحكيم لتسوية جميع المنازعات الضريبية الدولية وعدم اقتصرها على تلك الناشئة عن التسعير التحويلي. ويعتقد هؤلاء الكتاب أن إنشاء معهد دولي للتحكيم في المنازعات الضريبية سيكون ضرورياً لحل المشكلات الإدارية والتقنية التي تنشأ عند تعيين لجنة التحكيم، ويمكن أن يتبع هذا المعهد منظمة الأمم المتحدة ليتسم بالصفة الدولية الأمر الذي يجعله أعلى من سلطة الدولة المتعاقدة ، وتكون إجراءاته موحدة وملزمة^٢.

وأخيراً، لا بد من الإشارة إلى أن العديد من الإدارات الضريبية ترفض اللجوء إلى التحكيم في حل المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق الاتفاقيات الثنائية بين دولتين، على أساس أن الاتفاق المشترك المقرر بهذه الاتفاقيات كفيل بإنهاء الكثير من المنازعات، والباقي منها تختص به المحاكم الوطنية في كل دولة، ومن ثم فإن جعل التحكيم هو المختص بنظر المنازعة من شأنه أن يقلص أهمية الاتفاق المشترك، ويجعل الدولة المتعاقدة تفضل أن لا تثبت في المنازعة من خلال هذا

¹ _ L interpretation des conventions fiscales, pararrapar a Cours particuliers , Acadomia. Fr/Cours_a_domicile,droit Nantes Soutien Scolaire Personnalise .<http://www.memoireonline.com> in 7/2/2013.

² _ Jean _ Philippe Chetcuti OP .Cit .

الاتفاق، وترك الموضوع برمته إلى التحكيم ، فضلاً عن أن طبيعة المنازعة الضريبية الناشئة عن الاتفاقيات الدولية لها ذاتية ليس من الملائم عرضها على التحكيم، إذ أن نصوص الاتفاقيات محل المنازعة تم الاتفاق عليها بين دولتين، بينما الطرف صاحب المصلحة في تطبيقها على نحو صحيح وهو المكلف كان الطرف الغائب عند إبرام الاتفاقية، وبالتالي فإن نظر المنازعة بالتحكيم يجعل المكلف طرفاً في نصوص غير مسؤول عنها^١.

ثانياً _ التحكيم في المنازعات الضريبية في العلاقات الخاصة الدولية:

تثور أحياناً مسألة تطبيق القواعد الضريبية على العلاقات الخاصة الدولية، بمعنى أنه يثور الخلاف حول تطبيق القاعدة الضريبية ليس بين الإدارة الضريبية والأفراد، وإنما بين هؤلاء فيما بينهم، إذ في هذه الحالة لا يوجد مانع من حيث القابلية الشخصية من اللجوء إلى التحكيم كون الإدارة الضريبية لن تكون طرفاً في المحاكمة التحكيمية. ولكن هل يكفي القول بعدم وجود الإدارة الضريبية طرفاً في المنازعات ذات الصلة بهذه الأخيرة للقبول بالتحكيم واستبعاد اختصاص السلطات المختصة قانوناً.

في الواقع، إن الاختصاص الحصري لبعض الهيئات في المنازعات الضريبية لا يتأتى فقط من صفة الدائن بالضريبة(الدولة) إنما أيضاً من موضوع النزاع^٢،

^١ _ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، مرجع سابق ، ص ٢٠١.

^٢ _ د. إياد محمود بردان، التحكيم والنظام العام، مرجع سابق، ص ٣٦٤ .

وبالتالي فإنه انطلاقاً من موضوع النزاع يجب أن يُنظر للمسألة كقابلية للتحكيم أم لا، بحيث يكون التحكيم مستبعداً إذا كان موضوع النزاع منازعاً فيه لجهة استحقاق الضريبة أو مقدارها أو لا يكون كذلك^١.

١_ استحقاق الضريبة ومقدارها غير منازع فيهما:

في هذه الحالة ،لا يوجد منازعة بخصوص الدين الضريبي من حيث وجوده أو قيمته وتقتصر مهمة المحكم هنا على تطبيق القواعد القانونية الضريبية التي يكون لها تأثير على المنازعات وحقوق أطراف العقد، والمثال النموذج على ذلك هو تطبيق المحكم للمادة (١٨٤٠) من قانون الضرائب الفرنسي التي تلحظ بطلان ورقة الضد (سند الضد)، ففي هذه الحالة ليس هناك ما يمنع من اللجوء إلى التحكيم بخصوص المنازعات التي أثارت مسألة تطبيق القواعد الضريبية.

فمجرد تطبيق هذه القواعد لا يستدعي إطلاقاً استبعاد التحكيم وكذلك إرادة الأطراف في اختيار هذه الوسيلة من إطار هذه المنازعات^٢.

ومن هنا يتضح وبشكل جلي، أن هناك قبولاً لإرادة الأطراف في اختيار التحكيم لحل المنازعات الخاصة فيما بين الأفراد، وإن كانت هذه الإرادة مقيدة بضرورة تطبيق القواعد الضريبية. بمعنى أن الإرادة الحرة للأطراف تتجلى في اختيار الوسيلة القادرة على حل النزاع بسرعة ويسر، دون أن تتعداها إلى حدود اختيار القانون الواجب التطبيق لحل النزاع، ذلك أن القوانين الضريبية تبقى صاحبة الاختصاص العام للفصل في المنازعات الضريبية.

^١ _ Jean Pierre _ Le Galle . Fiscalite et arbitrage , Revarb , 1994, n2 p264 ests.

^٢ _ د. إياد محمود بردان، التحكيم والنظام العام، مرجع سابق، ص ٣٦٤ .

٢_ استحقاق الضريبة ومقدارها منازع فيهما:

يميز الفقه الفرنسي هنا بين ما إذا كان قد تمت تصفية الدين الضريبي من قبل الإدارة الضريبية أم لا.

أ_ في حال التصفية:

في هذه الحالة ، يفترض أن المكلف ينازع بالدين الضريبي الذي تمت تصفيته وجرى توجيه إنذار له بالدفع أو تم وضعه قيد التحصيل أمام المحكمين، هنا يجب على المحكم أن يتخذ أحد موقفين : إما أن يُوقف النظر بالدعوى، أو أن يمتنع عن الأخذ بالاعتبار الدين الضريبي المنازع فيه^١.

وبالرغم مما تقدم فإن المراجعة أمام القضاء التابع للدولة يمكن تقديمها، مع العلم أنه لا يمكن ترتيب أية نتائج، لأن الدين الضريبي منازع فيه ولأن المحكم غير ذي صلاحية للبت بهذه المسألة، إذ أن تحديد الدين الضريبي لجهة استحقاقه وكميته، هو مسألة متعلقة بالاختصاص الحصري للقضاء التابع للدولة^٢.

ب _ في حال عدم التصفية :

في هذه الحالة استحقاق أو كمية الضريبة يكون منازعاً فيهما، وإن لم تتم بعد تصفية الضريبة، ومن باب أولى وضعها قيد الجباية . ذلك أنه في بعض الحالات ينازع أحد الأطراف أمام المحكم بأن الضريبة موضوع النزاع سيكون واجباً دفعها، أو ينازع مقدماً في قيمتها، كما هو الحال فيما لو كان مطلوباً من المحكم أن يأخذ

^١ _ Jean Pierre _ Le Galle . op . cit . p 264 .

^٢ _ د. إياد محمود بردان، التحكيم والنظام العام، مرجع سابق، ص ٣٦٥.

بالاعتبار النتائج الضريبية عند حساب قيمة التعويض الذي سيُدفع . ذلك أن المحكمين لا يستطيعون الحلول مكان القاضي الإداري (قاضي الضرائب عموماً) الذي تعتبر صلاحيته من النظام العام.

ولكن ذلك لا يخلو من مساوئ، وأهمها أنه يتعين على المحكم أن يعلق إجراءات التحكيم في كل مرة تثور فيها مسألة ذات طبيعة ضريبية ويكون واجباً وضع حل لها بصورة مسبقة من قبل القضاء الضريبي، أو أن يستبعد أخذ القاعدة الضريبية بالاعتبار بمجرد أن تطبيقها غير أكيد أو مشكوك فيه من قبل أحد الأطراف، لذلك اقترح بعض الفقهاء أن يمنح المحكم سلطة تقدير صحة المنازعة المرفوعة أمامه انطلاقاً مما هو معمول به بخصوص قاعدة الجزاء يعقل الحقوق، وحيث لم يعد يكفي تقديم الشكوى لوقف المحاكمة التحكيمية إنما إتباعها باتهام قضائي يكون حله ذا تأثير على الحل الذي تتمخض عنه المحاكمة التحكيمية. إلا أنه يصعب الأخذ بمثل هذا الاقتراح لسببين:

الأول: ينطلق من التساؤل عن إمكانية المحكم بالحكم بجدية هذه المنازعة في حين أنه غير ذي سلطة للحكم بالمنازعة ذاتها.

الثاني: هو أن محكمة الاستئناف غير مختصة بمقتضى قواعد ذات طابع نظام عام للحكم بمسألة استحقاق الضريبة، فكيف يمكن لها أن تبحث في صحة التقدير الحاصل من قبل المحكمين؟ لذلك اعتبر البعض أن هامش المناورة هنا ضعيف جداً والتردد وعدم التأكد لا يزيلان جاثمين بخصوص مثل هذا التوجه¹.

¹ _ Jean Pierre _ Le Galle . op Cit . p 274 . ests.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية

على التحكيم في المنازعات الضريبية

نظراً لأهمية التحكيم في حل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين دون اللجوء إلى القضاء، اختصاراً للوقت والجهد وللتخفيف عن كاهل المحاكم أعباء كثيرٍ من الدعاوى، وللتخلص قدر الإمكان من القيود التي تفرضها النظم القانونية للتقاضي علاوةً على احتمال استتالة أمد النزاع بسبب تعدد درجات التقاضي بما يفوت على الخزينة العامة الكثير من الحقوق، فضلاً عن أن التحكيم الضريبي يحقق التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلفين في اختيار محكمٍ متخصصٍ له خبرة فنية دقيقة في المجال الضريبي، بما يفتح الأبواب من أجل تهيئة مناخ صالح للاستثمار وجذب رؤوس الأموال، فقد أجاز المشرع الضريبي التحكيم كوسيلة لفض المنازعات لبعض أنواع الضرائب وجعله إجبارياً، خاصةً في مجال الضرائب غير المباشرة، ومنها الضريبة العامة على المبيعات والضريبة الجمركية.

وبناءً على ما سبق، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين: بحيث يتناول المبحث الأول تطبيقات التحكيم في المنازعات الضريبية، بينما يتناول المبحث الثاني تطبيقات التحكيم في المنازعات الجمركية.

المبحث الأول

تطبيقات التحكيم في المنازعات الضريبية

بعد أن تم بيان ماهية التحكيم الضريبي في الفصل الأول من هذا البحث، كان لابد من عرض بعضٍ من التطبيقات العملية للتحكيم في المنازعات الضريبية، حيث نصت التشريعات الضريبية على التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية بشكل محدود جداً وقصرته على الضرائب غير المباشرة، ففي مصر نص المشرع الضريبي على التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، أما في فرنسا فقد أجاز المشرع الضريبي التحكيم في المنازعات الضريبية الدولية المتعلقة بالاستثمارات، في حين أن المشرع السوري لم ينص على التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية.

لذا سيتم الحديث في هذا المبحث عن التحكيم في قانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر في مطلبٍ أول، وعن التحكيم في المنازعات الضريبية في قانون الاستثمار في فرنسا في مطلبٍ ثانٍ.

المطلب الأول

التحكيم في قانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر

تتعقد الولاية العامة لمجلس الدولة بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم بحسب ما ورد في المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة المصري رقم ٧٤ لسنة ١٩٧٢ والتي تنص على أن " تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية: ... سادساً: الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة " .

ولم يصدر بعد القانون الذي ينظم كيفية نظر منازعات الضرائب والرسوم أمام مجلس الدولة، لذلك فقد رأى بعض الفقهاء أن يظل نفاذ هذا النص معلقاً على صدور قانون ينظم الإجراءات القضائية أمام مجلس الدولة، وتظل المحاكم العادية تنتظر مؤقتاً في الطعون المتعلقة بمنازعات الضرائب لحين صدور هذا القانون^١ .

ومع ذلك لم ترَ المحكمة الإدارية العليا مانعاً من اختصاص محاكم مجلس الدولة بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم التي لم ينظم لها المشرع طريقاً قضائياً للطعن، أو بالفصل في كل قرار إداري يتعلق بهذه المنازعة ولا يتسع النص الذي يحدد اختصاص القضاء العادي ليشمله^٢ .

^١ - أ.د. ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٩٩، ص ٢٣٧-٢٣٨.

^٢ - د. أشرف خليل حماد، التحكيم في المنازعات الإدارية وأثاره القانونية، دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٠، ص ١٥٩.

فالمنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم إذا كانت تتطلب إلغاء قرار إداري، أو التعويض عنه يختص بها القضاء الإداري وحده، أما إذا وُجد نص خاص يجعل الضريبة أو الرسم محل المنازعة من اختصاص القضاء العادي أو أي جهة أخرى، فهذا النص الخاص يقيد العام، ويجعل الاختصاص للقضاء العادي أو لتلك الجهة^١.

وقد استحدثت المشرع الضريبي المصري _كخروجٍ على الأصل العام_ نظام التحكيم لحل المنازعات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية لأول مرة بمقتضى قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

لذلك سيتم الحديث في هذا المطلب عن إجراءات التحكيم في قانون الضريبة العامة على المبيعات في الفرع الأول، وعن موقف القضاء من التحكيم في الضريبة العامة على المبيعات في الفرع الثاني.

^١ - أ.د. أحمد سلامة بدر، إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٣، ص ٩١.

الفرع الأول

إجراءات التحكيم في قانون الضريبة العامة على المبيعات

أورد قانون ضريبة المبيعات^١ رقم ١١ لسنة ١٩٩١ أحكام التحكيم في المنازعات المتعلقة بالسلع والخدمات في المواد ٣٥ إلى ٣٧ منه، ونظمت اللائحة التنفيذية للقانون الشروط والإجراءات الخاصة بالتحكيم في المادة ٢٨ منها.

أولاً_ المنازعات التي تختص بها لجان التحكيم:

حدد المشرع الضريبي المصري في المادة (٣٥) من القانون رقم ١١ المنازعات التي يجوز نظرها أمام لجان التحكيم على سبيل الحصر وهي:

١. النزاع حول قيمة السلعة أو الخدمة التي تتخذ أساساً لحساب الضريبة.
٢. النزاع حول نوع السلعة أو الخدمة وذلك نظراً لأهمية تحديد نوع السلعة، حيث يرتبط به تحديد فئة الضريبة الواجبة التطبيق وبالتالي مقدار الضريبة الواجب تحصيلها وتوريدها إلى الإدارة الضريبية^٢.

^١ - الضريبة العامة على المبيعات: أحياناً يطلق عليها الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة المشتريات، وتعرّف بأنها نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع والخدمات بمناسبة التعامل في تلك السلع أو أداء هذه الخدمات، وهي تصيب عمليات بيع السلع سواء أكانت تباع بحالتها الراهنة أو بعد إدخال بعض التعديلات عليها، حيث تفرض عند انفاق الأموال على السلع المصنعة المحلية أو المستوردة وبعض الخدمات فيحصلها التاجر أو الصانع أو مؤدي الخدمة عند البيع ويوردها لإدارة الضرائب على المبيعات.

^٢ - محمد حامد عطا، الضريبة العامة على المبيعات وأحكام القضاء، الموسوعة الضريبية، المجلد الخامس عشر، ص ٦٣.

٣. النزاع حول كمية السلعة أو الخدمة، حيث أنه إذا تبين للإدارة الضريبية أن الإقرار المقدم من المكلف لا يعبر عن حقيقة معاملاته ولم يتضمن الكميات الحقيقية التي تم بيعها وقامت بتعديل إقراره وإخطاره بذلك، فإنه يحق للمكلف التظلم من هذه التعديلات وبالتالي يكون له الحق في طلب إحالة النزاع إلى التحكيم في حال توافر الشروط به للإحالة^١.

٤. النزاع حول مقدار الضريبة المستحقة، كأن تكون الفروق الضريبية ناشئة عن وجود خطأ في حساب الضريبة المستحقة.

ويثور التساؤل هنا عما إذا كان النزاع الذي تختص به لجان التحكيم يتناول المسائل الحسابية أم يمتد أيضاً إلى المسائل القانونية، فقد رأى الدكتور زكريا محمد بيومي أن لجان التحكيم تختص في الفصل في كافة الخلافات المتعلقة بقيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كمياتها أو مقدار الضريبة سواء أتعلمت بمسائل قانونية أم بمسائل محاسبية، وبعبارة أخرى سواء تعلق الخلاف بالأرقام أو امتد إلى مبدأ فرض الضريبة ذاته.

ومن ناحية أخرى لا تختص اللجنة بالفصل إلا في الأوجه التي ثار بشأنها خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، أما تلك التي لم تكن محل خلاف فلا تُعرض على اللجنة ويمتنع عليها أن تتعرض لها في قرارها^٢.

يتضح مما سبق، أن المشرع الضريبي المصري قد حدد المنازعات التي يتم تنظيم التحكيم بشأنها على سبيل الحصر، حيث لا يجوز الالتجاء إلى التحكيم في

^١ - محمد حامد عطا، الضريبة العامة على المبيعات وأحكام القضاء، المرجع نفسه، ص ٦٣.

^٢ - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات في ضريبة المبيعات، دار الكتب القانونية، ١٩٩٣، ص ١٥.

غير هذه المنازعات، كما لو كان النزاع يتناول دعوى براءة ذمة المكلف من الضريبة، أو دعوى استرداد ما دُفع بدون وجه حق، كما لا تملك لجنة التحكيم الفصل في أي نزاع غير المنصوص عليه قانوناً ولو كان مرتبطاً بالنزاع الأصلي، كما لو كانت لجنة التحكيم تنظر في نزاع يتعلق بمقدار الضريبة المستحقة فلا يحق لها أن تنظر في النزاع الذي يتعلق بالأساس القانوني للتكليف.

وحبذا لو أن المشرع المصري أطلق النص بحيث يشمل التحكيم كافة المنازعات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية، مما يعطي المكلف مزيداً من الضمانات في مواجهة الإدارة الضريبية، حيث يمكنه اللجوء في كافة منازعاته مع الإدارة الضريبية، إلى هيئة التحكيم التي تتمتع بالخبرة والحياد وعدم الانحياز للإدارة الضريبية.

ثانياً_ شروط التحكيم:

تتلخص الشروط التي يتطلبها القانون والواجب توافرها لعرض النزاع على لجان التحكيم بما يلي :

١. قيام نزاع بين المكلف والإدارة الضريبية حول قيمة السلعة أو كمياتها، أو الخدمة أو نوعها، أو مقدار الضريبة المستحقة عليها.
٢. أن يطلب المكلف إحالة النزاع إلى التحكيم خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ رفض تظلمه، أو عدم البت فيه من قبل الإدارة الضريبية^١.

^١ - حيث تنص المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن " للمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً =

ويجب أن يشتمل طلب المكلف على اسمه، وموضوع النزاع، وطلباته مصحوباً بالمستندات المؤيدة له ، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن " للمسجل أن يطلب من رئيس المأمورية المختصة إحالة النزاع إلى التحكيم خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ رفض تظلمه أو عدم البت فيه على أن يشتمل الطلب على اسم المسجل وموضوع النزاع وطلبات المسجل مصحوباً بالمستندات المؤيدة له ".

فإذا أقام المكلف دعواه أمام المحكمة المختصة قبل إحالة النزاع إلى التحكيم تعين على المحكمة المختصة عدم قبول الدعوى^٢.

=من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة. وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإخطار، فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال خمسة عشر يوماً، فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون خلال خمسة عشر يوماً التالية. وفي جميع الأحوال يجوز مد هذه المدد بقرار من الوزير، ويعتبر تقدير المصلحة نهائياً إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم خلال المواعيد المشار إليها "

وقد صدر قرار وزير المالية رقم ٤٣ لسنة ١٩٩٢ بتاريخ ١٩٩٢/٥/٢٤ ونص في المادة (١) منه على أن للمصلحة تعديل الإقرار الشهري المنصوص عليه في المادة (١٦) من قانون الضريبة على المبيعات ويخطر المسجل بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة. وصدر قرار وزير المالية رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٩٢ بتاريخ ١٩٩٢/٩/٥ بمد مدة البت في التظلم ومدة طلب إحالة النزاع إلى التحكيم إلى ثلاثين يوماً. ثم صدر قرار وزير المالية رقم ٣٦٩ لسنة ١٩٩٣ بتاريخ ١٩٩٣/١٠/١٠ بمد هاتين المدتين إلى ستين يوماً.

^١ - المسجل : هو المكلف الذي تم تسجيله لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وفقاً لأحكام القانون ، انظر: عمرو عيسى الفقهي، الجديد في التحكيم في الدول العربية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، ٢٠٠٣، ص ٢٠٧.

^٢ - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات في ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ١٦.

٣_ أن يكون المكلف قد قام بتسديد الضريبة طبقاً لإقراره الشهري المنصوص عليه في المادة (١٦) من القانون^١.

٤_ أن يقوم المكلف بسداد نفقات التحكيم وهي خمسون جنيهاً مقابل نفقات التحكيم الابتدائي، ومائة وخمسون جنيهاً مقابل نفقات التحكيم أمام لجنة التحكيم المشكلة برئاسة المفوض الدائم الذي يعينه الوزير^٢.

ثالثاً_ مراحل التحكيم:

تُنظر المنازعات أمام لجان التحكيم على مرحلتين: المرحلة الأولى نظر المنازعات أمام لجان التحكيم الابتدائية، المرحلة الثانية نظر المنازعات أمام لجان التحكيم العالية.

١_ المرحلة الأولى، نظر المنازعات أمام لجان التحكيم الابتدائية:

تنص المادة (٣٥) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ على أنه " إذا قام نزاع مع المصلحة^٣ حول قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها، أو كميتها، أو مقدار الضريبة المستحقة عليها، وطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلى التحكيم في المواعيد المقررة وفقاً للمادة (١٧) من هذا القانون فعلى رئيس المصلحة أو من يُنيبه خلال خمسة عشر يوماً التالية لتاريخ إخطاره بطلب التحكيم أن يحيل النزاع كمرحلة

^١ - راجع المادة (٢٦) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

^٢ - راجع المادة (٢٨) ف ٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١.

^٣ - يقصد بالمصلحة: مصلحة الضريبة على المبيعات وهي الإدارة الضريبية المختصة بالضريبة العامة على المبيعات.

ابتدائية للتحكيم إلى حكمين تعين المصلحة أحدهما ويعين صاحب الشأن الآخر وفي حالة اتفاق الحكمين يكون رأيهما نهائياً".

أ- تشكيل لجنة التحكيم الابتدائية:

طبقاً للمادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ تُشكل لجنة أو أكثر من الإدارات العامة للمناطق التنفيذية أو المأموريات، بقرار من رئيس الإدارة الضريبية من محكمين، أحدهما يعينه رئيس الإدارة الضريبية بشرط ألا يسبق له نظر موضوع النزاع على أي وجه، والآخر يختاره المكلف أو من يمثله قانوناً، على أن يخطر رئيس المأمورية باسم هذا المحكم خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تحرير محضر التحكيم، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بإخطار كتابي يسلم بإيصال إلى المأمورية المختصة.

فإذا لم تتعد اللجنة الابتدائية بسبب عدم تعيين المكلف للمحكم، أو إذا انعقدت اللجنة واختلف المحكمان ولم يصل إلى قرار موحد، قام رئيس الإدارة الضريبية وبدون طلب من المكلف برفع النزاع إلى لجنة التحكيم العالية والتي يكون قرارها واجب النفاذ^١.

ويجب على رئيس الإدارة الضريبية أو من يُنييه خلال خمسة عشر يوماً التالية لتاريخ إخطاره بطلب التحكيم، إثبات طلب المكلف وإحالة النزاع كمرحلة

^١ - د. أشرف محمد خليل حماد، التحكيم في المنازعات الإدارية وأثاره القانونية، مرجع سابق، ص ١٦٢.

ابتدائية للتحكيم في محضر من صورتين ويوقع عليه من المكلف، ويسلم صورة من المحضر إلى صاحب الشأن ويرفق بالمحضر كافة المستندات اللازمة.

كما يجب على رئيس الإدارة الضريبية أن يقوم بتشكيل أمانة فنية أو أكثر لكل لجنة من بين العاملين بالإدارة، لمساعدة لجنة التحكيم الابتدائي في أداء مهمتها، واستيفاء السجلات الخاصة بها، وإعداد الدراسات والبحوث اللازمة، وعلى الأمانة المذكورة بعد تحصيل مقابل نفقات التحكيم أن تعرض على رئيس المأمورية صورة المحضر والمستندات المرفقة ليتولى تحديد اللجنة التي تنتظر التحكيم وميعاد ومكان اجتماعها^١.

يلاحظ مما سبق، أن لجنة التحكيم الابتدائي تتألف من محكمين اثنين، يُعين أحدهما صاحب الشأن والآخر تُعينه الإدارة الضريبية.

وحبذا لو أن المشرع المصري نص على أن يكون عدد المحكمين في هذه اللجان وتراً، بحيث إذا لم يصل المحكمان إلى قرار موحد يكون هناك رأي ثالث مرجح وذلك وفقاً للقواعد العامة للتحكيم المنصوص عليها في قانون المرافعات.

^١ - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات في ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ١٦.

بـ إجراءات نظر المنازعة أمام لجنة التحكيم الابتدائية:

تتظر لجان التحكيم الابتدائية المنازعات التي تحال إليها وفقاً للإجراءات التالية^١:

- تتولى الأمانة الفنية للتحكيم إخطار المحكمين بميعاد ومكان اجتماعها، وبأي تعديلات تطرأ بعد ذلك، وذلك بكتاب موصى عليه أو بإخطار كتابي مع التوقيع من كل محكم بما يفيد العلم.
- تجتمع اللجنة في المكان المحدد، وتكون جميع الأوراق والمستندات تحت تصرفها، ويتولى المحكمان معاً فحص موضوع النزاع.
- إذا رأى المحكم الذي تم اختياره من قبل المكلف، أن هناك مستندات أو وجهات نظر لم تكن مطروحة في المحضر أو مرفقة به ويجب ضمها إلى التحكيم، فإنها يجب أن تُقدّم إلى الأمانة الفنية المختصة قبل نظرها أمام اللجنة بوقت كافٍ.
- يثبت المحكمان آراؤهما في المكان المعد لذلك في المحضر ويوقع كل منهما على رأيه.
- يُصدر المحكمان قرارهما بالاتفاق ويعتبر قرارهما نهائياً، وتتولى الأمانة الفنية إخطار كل من رئيس المأمورية المختصة، والمكلف أو من يمثله قانوناً بهذا القرار.

^١ - محمد حامد عطا، الضريبة العامة على المبيعات وأحكام القضاء، مرجع سابق، ص ٦٥.

- إذا لم يتفق المحكمان على قرار موحد يُثبت ذلك في المحضر وترسل الأوراق مرفقة بالمحضر إلى الأمانة الفنية للجنة التحكيم العالية في المنطقة المختصة.

٢ _ المرحلة الثانية، النظر في المنازعات أمام لجان التحكيم العالية:

- إذا لم تتم المرحلة السابقة بسبب عدم تعيين المكلف لمحكمة خلال المدة المحددة، أو في حالة اختلاف المحكمين في المنازعات التي تنظرها لجان التحكيم الابتدائية يُرفع النزاع إلى لجنة التحكيم العالية.

أ- تشكيل لجنة التحكيم العالية:

- تُشكل لجنة أو أكثر في كل منطقة من المناطق الضريبية بقرار من وزير المالية مؤلفة من^١:

- مفوض دائم يعينه وزير المالية لمدة سنة قابلة للتجديد (رئيساً).
- عضو يمثل الإدارة الضريبية، ويختاره رئيسها من بين العاملين في المنطقة المختصة على أن يكون ممن لم يسبق لهم نظر موضوع النزاع على أي وجه.
- المكلف أو من يمثله.

^١ - راجع المادة (٣٥) ف٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والمادة (٢٨) ف٤ من اللائحة التنفيذية للقانون.

- عضو يمثل التنظيم المهني أو الحرفي أو الغرفة التي ينتمي إليها المكلف، يختاره رئيس هذه الجهة.
- مندوب عن هيئة الرقابة الصناعية، يختاره رئيسها.

وللجنة أن تستعين بمن تراه لازماً من الفنيين والخبراء دون أن يكون لهم صوت محدود في إصدار القرار، ويصدر رئيس الإدارة الضريبية قراراً بتشكيل أمانة فنية لكل لجنة أو أكثر من لجان التحكيم العالية من بين العاملين بالإدارة الضريبية لمساعدتها في أداء مهمتها واستيفاء السجلات الخاصة بها وإعداد الدراسات والبحوث اللازمة.

وعلى الأمانات الفنية للجان التحكيم بعد تحصيل مقابل نفقات التحكيم، أن تعرض على رئيس المأمورية المختص صورة المحضر والمستندات المرفقة، ليتولى تحديد اللجنة التي تنتظر التحكيم وميعاد ومكان اجتماعها^١.

يُلاحظ مما سبق، أن لجنة التحكيم العالية تضم في تشكيلها المكلف وعضو يمثل الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن هذا التشكيل لا تتوفر فيه صفة الحياد، إذ لا يتصور أن يكون الشخص خصم وحكم في آن واحد، فلا يجوز تعيين أحد خصوم الدعوى حكماً وهذه القاعدة من النظام العام^٢، وحذا لو يستعاض عنهما بمحكمين يختار أحدهما المكلف والآخر تختاره الإدارة الضريبية على أن لا يكون قد سبق لهما النظر في المنازعة.

^١ - د. زكريا محمد بيومي، المنازعات في ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٢٠.

^٢ - راجع د. أحمد أبو الوفاء، التحكيم الاختياري والاجباري، مرجع سابق، ص ١٥٨.

ب- إجراءات نظر المنازعة أمام لجنة التحكيم العالية:

تتظر لجان التحكيم العالية في المنازعات التي تُحال إليها من اللجان الابتدائية وفقاً للإجراءات الآتية:

- تتولى الأمانة الفنية للجنة التحكيم بمجرد إحالة أوراق التحكيم إليها من أمانة اللجنة الابتدائية، عرض الأوراق على رئيس المأمورية المختص ليتولى تحديد اللجنة التي تتظر التحكيم وميعاد ومكان اجتماعها.
- كما تتولى الأمانة الفنية إخطار أعضاء اللجنة، وكذلك المحكمين عضوا اللجنة الابتدائية ومن ترى الاستعانة بهم من الفنيين، بمكان الاجتماع والميعاد المحدد له قبل انعقاده بأسبوع على الأقل، بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.
- تجتمع اللجنة في المكان والموعّد المحددين، وتوضع تحت تصرفها كافة الأوراق والمستندات الواردة إليها، وتنقطع الخصومة إذا قام سبب من أسباب انقطاع الخصومة المقررة في قانون المرافعات.
- يصدر قرار اللجنة بأغلبية الأصوات، وتُثبت اللجنة قرارها في المحضر ويوقع عليه كافة الأعضاء، ويكون هذا القرار واجب التنفيذ، ويجب أن ينص فيه على من يتحمل نفقات التحكيم، وتتولى الأمانة الفنية إخطار كل من رئيس المنطقة، والمكلف أو من يمثله قانوناً بهذا القرار بكتاب موصى عليه بعلم الوصول^١.

^١ - راجع المادة (٢٨) ف٧ من اللائحة التنفيذية للقانون ١١ لسنة ١٩٩١.

- على رئيس المنطقة المختص إخطار رئيس المأمورية المختصة الموجود بها النزاع بقرار اللجنة لاتخاذ اللازم، ويجب أن تنتظر لجنة التحكيم في النزاع دون التقيد بالقواعد الواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية إلا ما تعلق منها بالضمانات والمبادئ الأساسية في التقاضي.
- إذا صدر قرار التحكيم لغير صالح المكلف، استحققت الضريبة التي تمثل الفرق بين ما تم سداداه وفقاً لإقراره وبين ما انتهى إليه التحكيم، وكذلك الضريبة الإضافية على هذا الفرق عن الفترة من تاريخ السداد وفقاً للإقرار وحتى تاريخ السداد وفقاً للتحكيم^١، أما إذا كان قرار التحكيم لصالح المكلف تُرد إليه نفقات التحكيم السابق سدادها^٢ منه.

بناءً على ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أن المشرع الضريبي المصري فرض على المكلفين اللجوء إلى التحكيم فيما يقع بينهم وبين الإدارة الضريبية من منازعات تتعلق بالضريبة العامة على المبيعات وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الضريبة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، حيث نص على أن تُشكل لجنة التحكيم الابتدائية من محكمين اثنين فقط، ولم يجعل عددها فردياً مما يصعب تصويره في التحكيم كوسيلة لحل المنازعات، وهذا ما ينتج عنه عدم الوصول إلى تسوية النزاع غالباً وبالتالي إحالته عادةً إلى لجنة التحكيم العالية، كما أن القانون لم يحدد ميعاداً معيناً يتم خلاله إحالة النزاع إلى اللجان العالية وترك المدة مفتوحة، مما يجعل هذه الإحالة بيد الإدارة الضريبية وحدها التي قد تماطل فيها إذا تبين لها أن الحكم لن يكون في صالحها، كما أنه لم يحدد ميعاداً معيناً تُصدر خلاله لجنة

^١ - راجع المادة (٣٦) ف٢ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

^٢ - د. أشرف محمد خليل حماد، التحكيم في المنازعات الإدارية وأثاره القانونية، مرجع سابق، ص ١٦٣.

التحكيم العالية حكمها وهذا يتعارض مع الهدف الأساسي من اللجوء إلى التحكيم وهو السرعة في حسم المنازعات.

الفرع الثاني

موقف القضاء المصري من التحكيم في الضريبة العامة على المبيعات

أولاً، موقف القضاء العادي:

قضت محكمة النقض المصرية^١: "....وحيث أن مما تتعاه الطاعنة على الحكم المطعون فيه الخطأ في تطبيق القانون والقصور في التسببب إذ أقام قضاءه بعدم الاختصاص ولأثماً بنظر الدعوى، على أن الاختصاص في منازعات تقدير قيمة السلعة أو الخدمة ومقدار ضريبة المبيعات ينعقد لهيئات التحكيم دون المحاكم وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة على المبيعات، في حين أن مؤدى النص المشار إليه أن اللجوء إلى التحكيم هو حق جوازي ليس من شأنه نزع الاختصاص من المحاكم صاحبة الولاية العامة، ولصاحب الشأن أن يلجأ إليها مباشرة وحيث أن هذا النعي شديد، ذلك أن الدستور بما نص عليه في المادة (٦٨) منه أن لكل مواطن حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي، قد دل على أن هذا الحق قد شرع للناس كافة لا يتمايزون فيما بينهم في مجال اللجوء إليه، وإنما تتكافأ مراكزهم القانونية في سعيهم لرد العدوان على حقوقهم دفاعاً عن مصالحهم الذاتية، وقد حرص الدستور على ضمان أعمال هذا

^١ - الطعن رقم ٨٥٤٧ لسنة ٦٦ ق - جلسة ١٩٩٧/٥/٢٢.

الحق في محتواه المقرر دستورياً بما لا يجوز معه قصر مباشرته على فئة دون أخرى، أو إجازته في حالة بذاتها دون سواها، وإرهاقه بعوائق منافية لطبيعته لضمان أن يكون النفاذ إليه حقاً لكل من يلوذ به، غير مقيد في ذلك إلا بالقيود التي يقتضيها تنظيمه والتي لا يجوز بحال أن تصل إلى حد مصادرته، وبذلك يكون الدستور قد كفل الحق في الدعوى لكل مواطن، وعزز هذا الحق بضماناته التي تحول دون الانتقاص منه، لما كان ذلك وكان المقرر في قضاء هذه المحكمة أن القضاء العادي هو صاحب الولاية العامة في نظر المنازعات المدنية والتجارية، وأي قيد يضعه المشرع للحد من هذه الولاية ولا يخالف به أحكام الدستور، يعتبر استثناءً وارداً على أصل عام، ومن ثم يجب عدم التوسع في تفسيره، وكان النص في المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة على المبيعات على أن "المصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تاريخ تسليمه للإقرار للمصلحة، وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه للإقرار، فإذا رُفِضَ التظلم أو لم يُبَيَّن فيه خلال خمسة عشر يوماً فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون خلال خمسة عشر يوماً التالية وفي جميع الأحوال يجوز مد هذه المدة بقرار من الوزير^١، ويعتبر تقدير المصلحة نهائياً إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم خلال المواعيد المشار إليها".

^١ - نصت المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على ما يلي: "يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات الآتية التعريفات الموضحة قرين كل منها الوزير وزير المالية.

والنص في المادة (٣٥) من ذات القانون على أنه "إذا قام نزاع مع المصلحة حول قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كميتها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها وطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلى التحكيم في المواعيد المقررة وفقاً للمادة (١٧) من هذا القانون، فعلى رئيس المصلحة أو من ينيبه خلال خمسة عشر يوماً التالية لتاريخ إخطاره بطلب التحكيم أن يحيل النزاع كمرحلة ابتدائية للتحكيم إلى حكمين تعين المصلحة أحدهما ويعين صاحب الشأن الآخر..." ، يدل على أن المشرع رغبةً منه في تسوية الخلافات التي تنشأ بين المكلف أو صاحب الشأن والإدارة الضريبية بشأن الالتزام بالضريبة على المبيعات أو مقدارها، وللمحد من الأذرع المطروحة على القضاء بشأنها، أنشأ نظام التحكيم وأجاز فيه لصاحب الشأن عرض خلافاته عليه بغية حلها ودياً دون أن يكون سلوك هذا الطريق وجوبياً، فلا يترتب على عدم قيام صاحب الشأن بطلب إحالة النزاع للتحكيم في خلال الميعاد المنصوص عليه بالمادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، سلب حقه في اللجوء إلى القضاء وإذا خالف الحكم المنصوص فيه هذا النظر، فإنه يكون قد أخطأ في تطبيق القانون بما يوجب نقضه"

وانتهت محكمة النقض إلى إرساء هذا المبدأ " اللجوء إلى التحكيم جوازي ولا يسلب حق صاحب الشأن في اللجوء إلى القاضي الطبيعي"^١.

^١ - محمد حامد عطا، الضريبة العامة على المبيعات وأحكام القضاء، مرجع سابق، ص ٨١.

ثانياً- موقف المحكمة الدستورية العليا:

تناولت المحكمة الدستورية العليا في مصر موضوع التحكيم في الضريبة العامة على المبيعات في القضية رقم ٦٥ لسنة ١٨ ق. دستورية عليا، جلسة ٢٠٠١/١/٦:

حيث جاء في حيثيات الحكم ما يلي: "....وحيث أن الوقائع على ما تبين من صحيفة الدعوى وسائر الأوراق، تتحصل في أن المدعي كان قد أقام الدعوى رقم ١٤٨٨ لسنة ١٩٩٤، أمام محكمة المنصورة الابتدائية ضد المدعى عليهما الثاني والثالث، طالباً الحكم ببراءة ذمته من مبلغ.... جنيه الذي قدرته مصلحة الضرائب على المبيعات جزافياً عن إنتاج مصنع الطوب الذي يملكه وذلك في الفترة من... وحتى... قولاً منه بأنه يقوم بسداد الضريبة المستحقة عليه شهرياً وفقاً لإنتاجه الفعلي من تاريخ العمل بقانون تلك الضريبة، وأنه تظلم من هذا التقدير إلا أن تظلمه رُفض، وبتاريخ ١٩٩٥/١/٢٦ قضت تلك المحكمة بعدم قبول الدعوى لرفعها بغير الطريق الذي حددته المادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، فطعن المدعي على ذلك الحكم بالاستئناف رقم ٨٣٤ لسنة ٤٧، وأثناء نظره دفع بعدم دستورية المادتين أرقام (١٧،٣٥) من قانون الضريبة العامة على المبيعات، وإذ قدرت محكمة الموضوع جدية الدفع وصرّحت له برفع الدعوى الدستورية فأقام الدعوى الماثلة. وحيث أن المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تنص على أن "للمصلحة تعديل الإقرار

^١ - حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٦٥ لسنة ١٨ ق. دستورية عليا، جلسة ٢٠٠١/١/٦، منشور بالجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠٠١/١/١٨، العدد الثالث، السنة الرابعة والأربعون، ص ٤٣ وما بعدها، ومنشور بمجموعة أحكام المحكمة الدستورية العليا، الجزء التاسع، ص ٨١٤ وما بعدها.

المنصوص عليه في المادة السابقة ويخطر المسجل بذلك ب خطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة، وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه للإخطار، فإذا رُفِضَ التظلم أو لم يُبَيَّنْ فيه خلال خمسة عشر يوماً فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون خلال الخمسة عشر يوماً التالية وفي جميع الأحوال يجوز مد هذه المدة بقرار من الوزير، ويعتبر تقدير المصلحة نهائياً إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم خلال المواعيد المشار إليها"، كما تنص المادة (٣٥) من ذلك القانون على أنه "إذا قام نزاع مع المصلحة حول قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كميتها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها، وطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلى التحكيم في المواعيد المقررة وفقاً للمادة (١٧) من هذا القانون، فعلى رئيس المصلحة أو من ينييه خلال الخمسة عشر يوماً التالية لتاريخ إخطاره بطلب التحكيم أن يحيل النزاع كمرحلة ابتدائية للتحكيم إلى حكمين تعين المصلحة أحدهما ويعين صاحب الشأن الآخر، وفي حالة اتفاق الحكمين يكون رأيهما نهائياً، فإذا لم تتم المرحلة السابقة بسبب عدم تعيين صاحب الشأن للمحكم أو إذا اختلف الحكمان المنصوص عليهما في الفقرة السابقة، رفع النزاع إلى لجنة مؤلفة من مقوض دائم يعينه الوزير رئيساً وعضوية كل من : ممثل عن المصلحة يختاره رئيسها، وصاحب الشأن أو من يمثله، ومندوب عن التنظيم المهني أو الحرفي أو الغرفة التي ينتمي إليها المسجل يختاره رئيس هذه الجهة، ومندوب عن هيئة الرقابة الصناعية يختاره رئيسها، وتصدر اللجنة قرارها بأغلبية الأصوات بعد أن تستمع إلى الحكمين عند توافر المرحلة الابتدائية ، ومن ترى الاستعانة بهم من الخبراء والفنيين، ويعلن قرار اللجنة

إلى كل من صاحب الشأن والمصلحة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول. ويكون القرار الصادر من اللجنة واجب النفاذ ويشتمل على بيان بمن يتحمل نفقات التحكيم، ويحدد الوزير إجراءات التحكيم بالمراعاة للقواعد المنصوص عليها في قانون المرافعات"

ولما كان ذلك وكان فصل محكمة الموضوع في النزاع القائم بين المدعي وإدارة الضرائب يتوقف على الفصل في دستورية نظام التحكيم المنصوص عليه في قانون الضريبة العامة على المبيعات، فإن نطاق هذه الدعوى ينحصر فيما تضمنته المادة (١٧) من ذلك القانون من تخويل صاحب الشأن، إذا رفض تظلمه أو لم يبت فيه، الحق في طلب إحالة النزاع إلى التحكيم وإلا اعتبر تقدير المصلحة نهائياً، وكذلك ينحصر نطاق الدعوى في نص المادة (٣٥) منه الذي اشتمل على الأحكام المنظمة لذلك التحكيم .

وحيث أن المدعي ينعي على النصين المطعون فيهما محددين نطاقاً على النحو المتقدم، أنهما جعلاً اللجوء إلى التحكيم إجبارياً على خلاف الأصل فيه، وحال بذلك دون خضوع قرارات تقدير الضريبة لرقابة القضاء بما يخل بحق التقاضي المنصوص عليه في المادة (٦٨) من الدستور. وحيث أن الدستور قد كفل لكل مواطن بنص مادته الثامنة والستون حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي مخولاً إياه بذلك أن يسعى بدعواه إلى قاضي يكون بالنظر إلى طبيعتها، وعلى ضوء مختلف العناصر التي لا يستهان بها، مهياً دون غيره للفصل فيها، كذلك فإن لحق التقاضي غاية نهائية يتوخاها تمثلها الترضية القضائية التي يناضل المتقاضون من أجل الحصول عليها....

وحيث أن قضاء هذه المحكمة مطرد، على أن الأصل في التحكيم هو عرض نزاع بين طرفين على محكم من الأغيار يُعين باختيارهما أو بتفويض منهما أو على ضوء شروط يحددانها ليفصل هذا المحكم في ذلك النزاع بقرار يكون نائياً عن شبهة الممالأة، مجرداً من التحامل وقاطعاً لدابر الخصومة في جوانبها التي أحالها الطرفان إليه، بعد أن يدلي لكل منهما بوجهة نظره من خلال ضمانات التقاضي الرئيسية، ولا يجوز بحال من الأحوال أن يكون التحكيم إجبارياً يذعن إليه أحد الطرفين إنفاذاً لقاعدة قانونية آمرة لا يجوز الاتفاق على خلافها، وذلك سواء أكان موضوع التحكيم نزاعاً قائماً أو محتملاً، ذلك أن التحكيم مصدره الاتفاق إذ يحدد طرفاه وفقاً لأحكامه نطاق الحقوق المتنازع عليها بينهما أو المسائل الخلافية التي يمكن أن تعرض لهما، وإليه تترد السلطة الكاملة التي يباشرها المحكمون عند البت فيها ويلتزم المحتكمون بالنزول على القرار الصادر فيه وتنفيذه تنفيذاً كاملاً وفقاً لفحواه ليؤول التحكيم إلى وسيلة فنية لها طبيعة قضائية غايتها الفصل في نزاع مبناه علاقة محل اهتمام من أطرافها وركيزته اتفاق خاص يستمد المحكمون منه سلطاتهم، ولا يتولون مهامهم بالتالي إسناداً من الدولة، وبذلك فإن التحكيم يعتبر نظاماً بديلاً عن القضاء فلا يجتمعان، ذلك أن مقتضى الاتفاق عليه عزل المحاكم جميعها عن نظر المسائل التي انصب عليها استثناءً من أصل خضوعها لولايتها.

ومؤدى ما تقدم جميعه، أنه إذا ما فرض المشرع التحكيم قسراً بقاعدة قانونية آمرة، فإن ذلك يعدّ انتهاكاً لحق التقاضي الذي كفله الدستور.

وحيث أنّ البين من استقراء المادة (١٧) الطعينة أنه متى أخطرت إدارة الضرائب على المبيعات المكلف بتعديل الإقرار المقدم منه بخطاب موصى عليه

مصحوباً بعلم الوصول خلال ستين يوماً من تسلمها بالإقرار، فإنَّ الأمر لا يخرج عن إحدى حالتين:

- ١_ فإذا أن يقبل المكلف صراحةً أو ضمناً ما أجرته الإدارة من تعديل.
- ٢_ وإما أن يتقدم خلال الميعاد المحدد متظلماً منه، فإذا رفضت الإدارة تظلمه أو لم تثبت فيه، كان عليه إن أراد المضي في المنازعة في التعديل الذي أجرته الإدارة، أن يطلب إحالة الأمر إلى التحكيم وإلا صار تقدير الإدارة نهائياً، ثم تناولت المادة (٣٥) تنظيم التحكيم وجعلته على مرحلتين: أولهما الابتدائية تعين فيها الإدارة محكماً ويعين صاحب الشأن الآخر، فإن لم يعينه أو اختلف الحكمان رفع النزاع إلى لجنة يستأثر وزير المالية بتحديد إجراءات التحكيم أمامها، ويرأسها مفوض دائم يعينه الوزير وتضم صاحب الشأن أو من يمثله، وممثلاً عن الإدارة الضريبية، ومندوباً عن التنظيم المهني أو الحرفي أو الغرفة التي ينتمي إليها المكلف ويختاره رئيس هذه الجهة، ومندوباً عن هيئة الرقابة الصناعية يختاره رئيسها، وتصدر هذه اللجنة قرارها بالأغلبية، ويعلن لكل من الإدارة الضريبية وصاحب الشأن ويكون واجب النفاذ مشتملاً على تحديد من يتحمل نفقات التحكيم، ولازم ذلك كله أن المكلف إذا تلمس طريقاً إلى المنازعة في مقدار الضريبة أو قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كميتها فليس أمامه سوى طلب إحالة النزاع إلى التحكيم وإلا كان تقدير الإدارة الضريبية مهما شابه من تعسف أو مبالغة ملزماً له وناظراً في حقه، ولا ينال من النتيجة المتقدمة القول أن هذا التحكيم لا يمنع صاحب الشأن من أن يعزف عنه ويلجأ مباشرة إلى المحكمة أو أن يختاره ثم يطعن على قرار اللجنة أمام القضاء، لأن الأصل في النصوص القانونية ألا تُحمل على غير

مقاصدها وألاً تُفسّر عباراتها بما يخرجها عن معناها أو يحرفها عما اتجهت إليه إرادة مشرعيها متى كان اصطلاح التحكيم إنما يقصد به نظام للفصل في منازعات معينة ويكون مانعاً من ولوج طريق التقاضي أمام المحاكم بشأنها، وكان قانون الضريبة العامة على المبيعات قد أورد النص على التحكيم وما يرتبط به من إجراءات في المواد (١٧،٣٥،٣٦) منه، فإن إرادة المشرع تكون قد انصرفت بيقين إلى إنشاء نظام التحكيم بدلاً عن القضاء في منازعات انفراد وحده بتعيينها وتحديد كيفية اللجان التي تفصل فيها وبيان الإجراءات التي تتبعها، مع أن التحكيم لا يكون إلا وليد إرادة طرفيه.

وحيث أنه متى كان ما تقدم، فإن المادتين الطعنتين تكونان قد فرضتا التحكيم قهراً على أصحاب الشأن وخلعتا القوة قوة تنفيذية على القرارات التي تصدرها لجان التحكيم في حقهم عند وقوع الخلاف بينهم وبين إدارة الضرائب على المبيعات، وبذلك فإن هذا النوع من التحكيم الذي يبسط مظلمته على حل منازعات هذه الضريبة يكون منافياً للأصل فيه باعتبار أن التحكيم لا يتولد إلا عن الإرادة الحرة، ولا يجوز إجراؤه تسليطاً أو كرهاً، بما مؤداه أن اختصاص جهة التحكيم التي أنشأها قانون الضريبة العامة على المبيعات بالمادتين الطعنتين لنظر المنازعات التي أدخلها حبراً في ولايتها يكون منطوياً بالضرورة على إخلال بحق التقاضي وذلك بحرمان المتداعين من اللجوء إلى قاضيهم الطبيعي بالمخالفة لنص المادة (٦٨) من الدستور، ومنعداً بالتالي من زاوية الدستورية، وحيث أن المادة (٣٦) من لا يقبل التجزئة بالمادتين (١٧،٣٥) منه فإنها تسقط لزوماً تبعاً للحكم بعدم دستوريتهما إذ لا يتصور وجودها بدون هذين النصين.

وانتهت المحكمة بأن حكمت بالآتي:

أولاً- عدم دستورية نص المادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، فيما تضمنه من أن لصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم المنصوص عليه في هذا القانون، إذا رفض تظلمه أو لم يبت فيه وإلا اعتبر تقدير المصلحة نهائياً.

ثانياً- عدم دستورية نص المادة (٣٥) من ذلك القانون.

ثالثاً- سقوط نص المادة (٣٦) من القانون المشار إليه.

رابعاً- التزام الحكومة بالمصروفات ومبلغ.... مقابل أتعاب المحاماة".

يتضح مما سبق، أن المشرع الضريبي المصري قد جانبه الصواب عند تنظيمه لنظام التحكيم المقرر في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وذلك راجع إلى الأسلوب الذي أفرغت فيه صياغة النصوص المتعلقة بالتحكيم، والتي قررت أن التحكيم هو أمر جوازي لصاحب الشأن إن شاء سار فيه وإن شاء امتنع عن استعمال هذا الحق، غير أن هذه النصوص ذاتها تتضمن من الأحكام والقواعد ما يحد من حرية المكلف في اللجوء إلى القضاء مباشرة قبل طرق باب التحكيم، من ذلك أن الفقرة الرابعة من المادة (١٧) نصت على أن " يعتبر تقدير المصلحة نهائياً إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلى التحكيم خلال المواعيد المشار إليها" حيث يبرز عنصر القسر في اللجوء إلى هذا التحكيم مما يؤدي بالضرورة إلى تقييد حرية الاختيار لدى المكلف، إذ يجد نفسه مضطراً إلى سلوك طريق التحكيم مسبقاً بالتظلم من تعديل الإقرار في المواعيد المقررة ربما

عن غير رضا واقتناع حتى يتلافى نهائية تقدير الإدارة الضريبية، بما يستتبعه ذلك من آثار أهمها تنفيذ القرار مباشرة في مواجهته وهو ما ينطوي على إرهاق مادي ومعنوي بالمنفَّذ ضده، الأمر الذي يغلب معه عنصر الجبر في اللجوء إلى التحكيم على عنصر الاختيار فيه.

أخيراً، وبناءً على كل ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أن المشرع الضريبي المصري لم يكن موفقاً في تجربته التي خاضها لصياغة نظامٍ للتحكيم في مسائل الضرائب، رغم أن الأحكام التي أصدرتها المحكمة الدستورية في مجال التحكيم قد رسمت الحدود الفاصلة والمبادئ الأساسية التي يتعين مراعاتها عند وضع نظام التحكيم، والتي تجعل نظام التحكيم في المنازعات الضريبية في حال إتباعها غير مشوب بعيوب دستورية.

المطلب الثاني

التحكيم في المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار في فرنسا

ينشأ النزاع الضريبي بين المستثمر الأجنبي والدولة المضيفة، في حال عدم قيام الدولة المضيفة في منح المستثمر الامتيازات والإعفاءات الضريبية المقررة بموجب الاتفاقية، أو القانون الاستثماري أو العقد المبرم بينهما، أو فرضها على المستثمر ضريبة جديدة، كما ينشأ النزاع في حال مخالفة المستثمر لواجباته من حيث عدم مسك سجل منظم يدوّن فيه أصول المشروع والمواد المستوردة المعفاة من الرسوم والضرائب.

فأطراف النزاع الضريبي المتعلق بالاستثمار الدولي هم: الدولة والمستثمر الأجنبي، وخوفاً من تحيز محكمة الدولة للدولة المضيفة يُفضل المستثمرون الأجانب تسوية نزاعاتهم من قبل محكمة أكثر حيادية كمراكز التحكيم ومنها المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار الإكسيد (ICSID)^١، ومع ذلك لا يمكن للمستثمرين عرض نزاعاتهم على التحكيم إلا إذا وافق

^١ -المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار (ICSID):

International Centre for Settlement of Investment Disputes: هذا المركز تابع للبنك الدولي ويناط به تنظيم التحكيم الدولي في مجال المنازعات المرتبطة بالاستثمارات الدولية فيما بين الدول المضيفة والمستثمرين الأجانب، وتم إنشاؤه بموجب اتفاقية واشنطن عام ١٩٦٥، ويقدم اختصاصه إما اعتماداً على اتفاق صريح بين الدول المضيفة والمستثمر، أو اعتماداً على بند خاص في اتفاقية ثنائية، وتعتمد محاكم التحكيم التابعة للمركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار على قواعد اجرائية خاصة.

الطرفان على ذلك، أو إذا كان هناك معاهدة تتضمن النص على إعطاء الأطراف حق اللجوء إلى التحكيم لتسوية المنازعات التي تنشأ بينهم.

لذلك سيتم الحديث في هذا المطلب عن التحكيم في المنازعات الضريبية في قانون الاستثمار وفقاً لاتفاق الطرفين في الفرع الأول، وعن التحكيم وفقاً لمعاهدات الاستثمار في الفرع الثاني.

الفرع الأول

التحكيم القائم على اتفاق الطرفين

من الشائع في مسائل الاستثمار أن المستثمر والدولة المضيفة يتفقان في العقد المبرم بينهما على كيفية حل المنازعات التي من المتوقع أن تنشأ بينهما ومنها المنازعات الضريبية، بحيث يتضمن العقد بنوداً بشأن الاختصاص بالنظر في هذه المنازعات. وغالباً ما يُدرج شرط التحكيم في عقود الاستثمار وذلك في حال عدم وجود معاهدة استثمار ثنائية بين الدولة بلد المستثمر وبين الدولة المضيفة.

ومن الأمثلة على المنازعات التحكيمية: النزاع بين شركة كايزر بوكسيت /جامايكا¹:

ففي عام ١٩٥٧، أبرمت شركة كايزر اتفاق مع الحكومة الجامايكية على ملكية وتشغيل بوكسيت التعدين في مرافق جامايكا، وتضمن الاتفاق الرئيسي شرط

¹-AFFaire Kaiser bauxite CY C/Jamaïque (No.ARB/74/3),décision sur la compétence du 6 juin 1975,I.L.R, Vol ,114,1999, p.144.

" عدم فرض أي ضريبة أخرى"، حيث تعهدت جامايكا بعدم فرض رسوم أو ضرائب إضافية غير منصوص عليها صراحةً في هذا الاتفاق. وتم تعديل هذا الاتفاق بموجب اتفاقين آخرين في عام ١٩٦٩ وعام ١٩٧٢، حيث أدرج شرط التحكيم الذي ينص على عرض جميع المنازعات الناشئة عن أي من الاتفاقين إلى المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار (ICSID).

وقد أصدرت جامايكا في الأول من كانون الثاني عام ١٩٧٤ قانون جديد فرض ضريبة إضافية على البوكسيت في جامايكا، وفي ٨ أيار عام ١٩٧٤ صدّقت جامايكا على اتفاقية تسوية منازعات الاستثمار المبرمة في عام ١٩٦٥. وقدمت جامايكا إخطاراً من الاتفاقية إلى الإكسيد (ICSID) بعدم اختصاص المركز بالنظر في جميع المنازعات الناشئة عن الاستثمارات ذات الصلة مباشرةً بالمعادن والموارد الطبيعية الأخرى وذلك بموجب الفقرة ٤ من المادة (٢٥) التي تنص على ما يلي:

" يمكن لأي دولة متعاقدة أثناء تصديقها أو قبولها أو موافقتها على الاتفاقية أو في أي تاريخ لاحق، الإعلان عن نوع أو فئات المنازعات التي ترى أنها خاضعة أو غير خاضعة لاختصاص المركز، ويقوم الأمين العام على الفور بإحالة الإخطار إلى جميع الدول المتعاقدة، والإخطار لا يشكل الموافقة المطلوبة بموجب الفقرة (١)".

بعد ذلك طالبت شركة كايزر بالجوء إلى التحكيم لتسوية منازعات الاستثمار أمام الإكسيد (ICSID)، من أجل الحصول على المبالغ التي تم تسديدها بموجب القانون الجامايكي، ودفعت الشركة بأن القانون الجديد غير قابل للتنفيذ ضدها، لكن

جامايكا رفضت اللجوء إلى التحكيم أمام الإكسيد (ICSID) وقررت محكمة جامايكا من تلقاء نفسها باختصاصها بالنظر فيما يتعلق بالتحكيم وأصدرت قرارها بشأن الاختصاص في ٦ حزيران عام ١٩٧٥^١ حيث بيّنت فيه أنّ المادة (٢٥) من اتفاقية تسوية منازعات الاستثمار تنص على أن اختصاص المركز الدولي يمتد إلى أي نزاع ينشأ عن الاستثمار حيث جاء فيها:

" يمتد اختصاص المركز إلى المنازعات ذات الطابع القانوني التي تنشأ بين دولة متعاقدة وإحدى رعايا دولة متعاقدة أخرى، والتي تتصل اتصالاً مباشراً بأحد الاستثمارات، بشرط أن يوافق أطراف النزاع كتابةً على طرحها على المركز. ومتى أبدى طرفا النزاع موافقتهم المشتركة فإنه لا يجوز لأي منهما أن يسحبها بمفرده".

وبالتالي بحسب المادة (٢٥) من اتفاقية واشنطن التي أنشأت المركز، لا يمكن اللجوء إلى محاكم المركز للفصل في نزاع قائم بين الطرفين المتعاقدين إلا بتوفر ثلاثة شروط وهي:

- ١- رضا الأطراف عن طرح النزاع للتحكيم أمام المركز.
- ٢- أن يكون النزاع قائماً بين الدولة المتعاقدة أو شخصية معنوية عمومية تابعة لها وبين مواطن دولة أخرى.
- ٣- أن يتعلق أصل النزاع بالاستثمار.

¹-Parcours Recherche, La jurisprudence arbitrale relative a la Fiscalité en droit des investissements, Master2 Juriste d'affaires internationales ,Université de Bourgogne, p.22.

ووجدت المحكمة أن الخلاف كان على اتصال مباشر بالاستثمار، وكان هذا الاستثمار من بين تلك الاستثمارات المنصوص عليها في الاتفاقية، وأن جامايكا كانت طرف في الاتفاقية كما أن شركة كايزر تابعة لدولة متعاقدة أخرى، وقد تم صياغة شرط التحكيم في الاتفاقيتين على نحو واسع جداً بحيث كان يغطي المسائل الضريبية وبالتالي فهناك موافقة خطية باللجوء إلى التحكيم أمام الإكسيد(ICSID) وذلك بالمعنى المقصود في الاتفاقية.

وهنا يثور التساؤل عما إذا كان الإخطار الجامايكي بموجب الفقرة ٤ من المادة (٢٥) يمكن أن يكون له أثر حرمان من اختصاص الإكسيد(ICSID)، فقد رأت المحكمة أن الإخطار الجامايكي لم يكن له أي تأثير على شروط التحكيم الواردة في كلا الاتفاقين المبرمين عام ١٩٦٩ وعام ١٩٧٢، ولا يمكن سحب هذه الشروط من جانب واحد، وذهبت المحكمة إلى أن الإخطار الذي أدلت به جامايكا له تأثيره على المستثمرين في المستقبل فقط وأي عقد ينص على خلاف ذلك من شأنه أن يحرم الاتفاقية من أي قيمة عملية للدول المتعاقدة والمستثمرين^١.

وبناءً على هذه السابقة القضائية، فقد تم التوصل إلى أن المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار قابلة للتحكيم ولكن ضمن شروط معينة، حيث يلعب شرط التحكيم دوراً حاسماً لتحكيم هذه المنازعات، فالنزاع الضريبي بين المستثمر الأجنبي والدولة المضيفة هو نزاع قابل للتحكيم إذا كان اتفاق التحكيم بينهما صحيحاً ويغطي المنازعات الضريبية المعنية.

¹-Parcours Recherche, La jurisprudence arbitrale relative a la Fiscalité en droit des investissements, op. cit. p.23.

أولاً- صحة شرط التحكيم:

ينص القانون الفرنسي صراحةً على عدم إمكانية اللجوء إلى التحكيم في النزاعات التي تكون طرفاً فيها الدولة والهيئات والمؤسسات العامة وذلك بنص المادة (٢٠٦٠) من القانون المدني الفرنسي الصادر عام ١٩٧٢، ومع ذلك في الشؤون الدولية فإنه يمكن للدولة والهيئات العامة إبرام اتفاقيات التحكيم.

ففي منتصف القرن العشرين أجاز القانون الفرنسي في مسائل التجارة الدولية للدولة وأشخاص القانون العام اللجوء إلى التحكيم للمرة الأولى في حكم مايرتون(Myrtoon)^١ الصادر عام ١٩٥٧ حيث أعلنت محكمة الاستئناف في باريس أن الحظر المفروض على الدولة وأشخاص القانون العام باللجوء إلى التحكيم يقتصر على العقود الداخلية ولا يطبق على الاتفاقيات ذات الطابع الدولي، كما أكدت ذلك محكمة النقض في عام ١٩٦٦ في حكمها (Galakis)^٢ وذهبت المحكمة إلى أن الحظر المنصوص عليه في العقود الداخلية لا ينبغي أن يطبق على العقود الدولية وذلك بسبب ظروف ومتطلبات التجارة الدولية.

وإذا كان القانون الفرنسي يعطي الحق لأشخاص القانون العام في اللجوء إلى التحكيم في العقود الدولية، فإن ذلك يختلف في الدول الأخرى، وهنا يثور التساؤل عما إذا كان من الممكن تطبيق المبدأ الفرنسي على الدول الأخرى التي تعتبر غير

¹-CA Paris 10 avril 1957, Société MyrtoonSteamship, JCP 1957,11,n 10077,note Lt.Motulsky.

²-Cass . Civ. 2eme, mai 1966, J.C.P.,1966,II,14798, note Ligneau ;JDI 1966,648, note Level ; D.1966,575,note J.Robert.

قادرة على تسوية المنازعات عن طريق التحكيم، فقد ذهبت المحاكم الفرنسية إلى أن القانون الأجنبي الذي يحظر على الدولة الأجنبية اللجوء إلى التحكيم ليس له أثر في فرنسا^١، وشرط التحكيم صالح وقابل للتطبيق حتى لو كان القانون الأجنبي المطبق لا يعترف بهذا الحق.

وفي الواقع، إذا أبرمت الدولة الأجنبية عقداً دولياً وأدرجت ضمنه اتفاق تحكيم، وبعد ذلك تبين بطلان العقد بموجب قوانينها وأدى ذلك إلى بطلان اتفاق التحكيم فإن هذا يشكل انتهاكاً لمبدأ حسن النية، وقد كان للمحكمة الجنائية الدولية رأيها في هذه المشكلة وذلك في الحكم الصادر عام ١٩٧١^٢ والذي قررت فيه أن " النظام العام الدولي يعارض بشدة أن تتعامل هيئات الدولة مع الأشخاص الأجانب في البلاد وأن تتحرك بشكل علني للاستفادة من بطلان شرط التحكيم مما يعطي الثقة للطرف الآخر ومن ثم يمكنه سواء في إجراءات التحكيم أو في إجراءات التنفيذ من الاستفادة من بطلان كلمته الخاصة"^٣.

فالدولة لا يمكنها أن تتسبب في بطلان شرط التحكيم الذي أبرمته، كما لا يمكنها أن تسحب الموافقة، ففي حالة النزاع بين شركة كايزر بوكسيت/جامايكا ذهب الإكسيد(ICSID)^٤ إلى أنه إذا أعطى الطرفان موافقة خطية على عرض النزاع على الإكسيد(ICSID) فلا يمكن لأي من الطرفين إلغاء هذه الموافقة من

^١ -CA Paris, 17 décembre 1991, Gatoil Rev. Arb. 1993, P. 281, note synret ; C A Paris, 13 juin 1996, koweitForeginTrading .

^٢ -CC I, n 1939, en 1971, cite pary. Derains, "Le Statut des Usages du commerce international de vant les juridictions arbitrales " Rev. Arb ; 1973, P. 145.

^٣ -Parcours Recherche, La jurisprudence arbitrale relative a la Fiscalité en droit des investissements, op. cit. P. 26.

^٤ -Affaire Kaiser bauxite CY C/Jamaïque (No.ARB/74/3), op. cit.

جانب واحد وحرمان المركز اختصاصه، وعلى الرغم من أن دولة جامايكا ادعت أن الإخطار كان لحرمان المركز من اختصاصه في تحكيم النزاع، فقد ذكرت محكمة التحكيم أن الموافقة الخطية تم إدراجها بشكل صحيح في شرط التحكيم الذي تم التوصل إليه بين الطرفين، وجامايكا لا يمكنها سحبه، وإخطارها له تأثير فقط تجاه المستثمرين في المستقبل.

أخيراً وبناءً على ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أنه إذا كان القانون الأجنبي المطبق يحظر على الدولة الأجنبية اللجوء إلى التحكيم، أو كان العقد المبرم بين المستثمر الأجنبي والدولة المضيفة باطل، فإن ذلك لا يؤدي إلى بطلان اتفاق التحكيم، فإذا كان اتفاق التحكيم المبرم من قبل الدولة صحيحاً واحترمت الدولة التزامها بموجب هذا الاتفاق، فإن النزاع الضريبي بين المستثمر الأجنبي والدولة المضيفة يكون تحكيمي.

ثانياً- نطاق المنازعات التي يشملها اتفاق التحكيم:

يُعد فرض الضرائب من السلطة السيادية للدولة، لذلك فإنه ليس من المستغرب أن تحتفظ الدولة بحقها في اختصاص محاكمها بالنظر في المنازعات الضريبية، وما يؤكد هذا أن العديد من معاهدات الاستثمار الثنائية استبعدت المنازعات الضريبية من نطاقها.

ومع ذلك في بعض الدول _في مجال التنمية_ تُعد الإعفاءات الضريبية ميزة لجذب المستثمرين الأجانب، وفي عقود الاستثمار غالباً ما يتم إدراج شرط التحكيم بحيث يغطي جميع المنازعات ذات الصلة بالاستثمار بما في ذلك المنازعات

الضريبية، ففي حالة النزاع بين شركة كايذر بوكسيت/جامايكا تم صياغة شرط التحكيم على نطاق واسع جداً" كل واحد من الأطراف الداخلة في هذا الاتفاق يوافق على أن أي نزاع قانوني ينشأ بموجب هذا الاتفاق يجري تقديمه إلى المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار التي وضعتها الاتفاقية والواردة في الجدول الزمني للمنازعات الاستثمارية"^١.

وفي الواقع، غالبية بنود تسوية المنازعات في مجال العلاقات الاقتصادية الدولية مكتوبة بنفس الطريقة، وتشمل جميع المنازعات التي يمكن أن تتولد عن الاستثمار^٢، وبالتالي لا يمكن للدولة المدعى عليها أن تحتج بأن المنازعات الضريبية الناتجة عن الاستثمار لا تدخل ضمن نطاق شرط التحكيم وذلك تحت طائلة انتهاك مبدأ حسن النية.

فإذا كان نطاق شرط التحكيم يشمل المنازعات الضريبية، فلا يمكن للدولة المضيفة التذرع بعدم جواز التحكيم في النزاع بسبب مخالفته للنظام العام^٣، وقد صدر حكمين في هذا الاتجاه:

الحكم الأول في ٣٠ تشرين الثاني عام ١٩٩٦ حيث رأت المحكمة المختصة أن كون النزاع يرتبط بالنظام العام لم يكن في حد ذاته عقبة في طريق التحكيم،

^١-Parcours Recherche, La jurisprudence arbitrale relative a la Fiscalité en droit des investissements, op. cit.P.26.

^٢- S. Manciaux, " Changement de Législation Fiscale et arbitrage interntioal », Rev. Arb, 2001, n2, p. 318.

^٣- Sentences inédite, cite par E. Gaillard « L'arbitrabilité' des litiges Fiscaux dans les investissements internationaux », Rev. Part. Dr. Ent., 1999, n12, pp.42-43,et S. manciaux, op.cit.

ففي هذه الحالة قد أبرمت دولة افريقية عقد استثمار يتضمن شرط التحكيم وشرط الاستقرار الضريبي، وعلى الرغم من أن الدولة قد احتجت بعدم كفاءة هيئة التحكيم للبت في القضايا الضريبية، اعتبر المحكمين أن الطرفين كانا قد اتفقا على اللجوء إلى التحكيم في جميع المنازعات بما في ذلك المنازعات الضريبية بالإضافة إلى أنه لا يمكن أن يُعتبر النزاع غير تحكيمي من حيث المبدأ لكونه يرتبط بالنظام العام.

أما الحكم الثاني المتعلق بنفس البلد الإفريقي فقد صدر بعد بضعة أيام في ٩ كانون الأول عام ١٩٩٦، حيث نشأ النزاع الضريبي هذه المرة بموجب الاتفاقيات المبرمة بين الدولة الإفريقية وشركة النفط، ورأت هيئة التحكيم أن الاحتجاج بعدم جواز التحكيم في النزاع بسبب طبيعته المالية غير صحيح، لأن هذا النوع من النزاع يقع ضمن نطاق شرط التحكيم، وأن هذا الاحتجاج يعد انتهاكاً لمبدأ حسن النية في تنفيذ العقود، وفي الواقع بالنسبة للمحكمة "لا يشكل النظام العام الدولي عقبة أمام التحكيم في المنازعات الضريبية، بل على العكس من ذلك، فإن النظام العام ينص على أن يكون النزاع قابلاً للتحكيم إذا وجد شرط تحكيم يغطي هذا النوع من المنازعات".^١

بناءً على ما تقدم، فقد تم التوصل، إلى أن النزاع الضريبي بين المستثمر الأجنبي والدولة المضيفة هو نزاع تحكيمي بشرط أن يوجد اتفاق تحكيم صحيح يغطي مجال الضرائب، حيث يجب أن يتضمن اتفاق التحكيم بنداً ينص صراحةً

¹-Parcours Recherche, La jurisprudence arbitrale relative a la Fiscalité en droit des investissements, op. cit.P.27-28.

على أن شرط التحكيم يشمل جميع المنازعات التي من المتوقع أن تنشأ بين المستثمر الأجنبي والدولة المضيفة بما في ذلك المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار.

الفرع الثاني

التحكيم القائم على المعاهدات

يقدم انتشار معاهدات الاستثمار حماية أفضل للمستثمرين الأجانب، فالغالبية العظمى من معاهدات الاستثمار الثنائية تتضمن بنداً بشأن تسوية المنازعات عن طريق التحكيم، وبالتالي فإن المنازعات الضريبية في إطار الاستثمار يتم نظرها من قبل المحكمين.

أولاً- اختصاص هيئة التحكيم في نظر المنازعات الضريبية:

إن أهمية الضرائب تبرر عدم تقديم الدولة لأي تنازلات في هذا الشأن، كما أن العديد من معاهدات تعزيز وحماية الاستثمارات (الثنائية أو متعددة الأطراف) تنص على معاملة خاصة لمنازعات الاستثمار بما في ذلك المنازعات الضريبية، فالجوء إلى التحكيم مفتوح من قبل العديد من المعاهدات لأنواع معينة من المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار، وعلى الرغم من أن الإجراءات الضريبية^١

^١ - يتضمن مصطلح الإجراءات الضريبية جميع جوانب النظام الضريبي الذي يحدد المبلغ المستحق للدفع، ويمتد إلى جميع الإجراءات التي تنص على التخفيف من الضرائب، انظر:

قد تؤثر على مصالح المستثمرين إلا أنها مستبعدة إلى حد كبير من التحكيم، وللدول مواقف مختلفة من حيث جواز رضاها بالتحكيم.

كما أن معاهدات الاستثمار لا تنص على نظام واحد إزاء التحكيم في المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار، فبعض هذه المعاهدات يستبعد صراحةً الإجراءات الضريبية، وبالتالي فإن المنازعات الناشئة عن الإجراءات المالية للدولة المضيفة، وإن كان ذلك يتعلق بالاستثمار لا يمكن عرضها على التحكيم وفقاً لأحكام معاهدة الاستثمار الثنائية لأن الدولة لم توافق على التحكيم في هذه المسألة.

ومنها على سبيل المثال: معاهدة الاستثمار الثنائية المبرمة بين الصين وسنغافورة في عام ١٩٨٥، والتي تنص على أن أحكام هذه المعاهدة تنطبق على المنازعات الضريبية في إقليم كل طرف متعاقد، وأن هذه المنازعات ينبغي أن يتم حلها بموجب اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المبرمة بين الطرفين المتعاقدين وبموجب القانون الداخلي لكل طرف متعاقد.

بينما تنص معاهدات استثمار أخرى على أحكام أكثر مرونة فيما يتعلق بالإجراءات الضريبية، ومنها معاهدة الاستثمار الثنائية الفرنسية الصينية التي لم

Parcours Recherche, La jurisprudence arbitrale relative a la Fiscalité en droit des investissements, op. cit. P.٣١.

- تنص المعاهدة على

"The Provisions of this Agreement shall not apply to matters of taxation in the territory of either contracting party. Such matters shall be governed by any Avoidance of Double Taxation Treaty between the two contracting parties and the domestic laws of each contracting party".

تستبعد من التحكيم في المسائل الضريبية إلا الأحكام التي تنص على المعاملة الوطنية ومعاملة^١ الدولة الأولى بالرعاية^٢.

بناءً على ما سبق، فقد تم التوصل إلى أن تنوع المعايير التي تقيد اللجوء إلى التحكيم لتسوية المنازعات الضريبية بين المستثمر والدولة المضيفة، يجعل المنازعة الضريبية غير قابلة للتحكيم على الرغم من أن معاهدة الاستثمار تنص على التحكيم كوسيلة لحل المنازعات التي تنشأ بين الأطراف المتعاقدة ، وبالتالي يلجأ المستثمرون الأجانب إلى محكمة الدولة لحل النزاع.

ثانياً_ أثر شرط الخيار لا رجعة فيه:

تشترط بعض معاهدات الاستثمار الثنائية على المستثمرين الأجانب اختيار وسيلة واحدة لتسوية المنازعات التي تنشأ بين المستثمر والدولة المضيفة، وذلك من أجل تجنب عرض النزاع الواحد على العديد من طرق التسوية، وصدر أحكام متناقضة فيما يتعلق بها، أو استرداد مزدوج لما هو مستحق، ويسمى هذا الشرط **بشرط الخيار** بحيث إذا اختار المستثمر وسيلة لتسوية المنازعات لم يعد بإمكانه اللجوء إلى طرق التسوية الأخرى.

حيث تنص بعض معاهدات الاستثمار على أنه يكون للمستثمر الحق في أن يختار بين عدة وسائل لتسوية المنازعات (كأن يختار اللجوء إلى محكمة الدولة،

^١ - معاملة الدولة الأولى بالرعاية: هي بند اتفاقي تمنح بموجبه دولة مضيفة أ لمواطني دولة طرف ب معاملة أفضل تمنحها لمواطني دولة أخرى ج(أو دول أخرى) و ذلك دون فرض أي إلزام في المقابل، كما أنها بند أساسي في اتفاقيات التجارة و الاستثمار، والهدف منها : اجتناب كل تمييز تمارسه الدولة المضيفة بين المستثمرين الأجانب من الدول المختلفة على أساس جنسيتهم.

²-Parcours Recherche, La jurisprudence arbitrale relative a la Fiscalité en droit des investissements, op. cit. P٣٠.

أو إلى تحكيم المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار (الإكسيد)، على أن يتم الاختيار مرة واحدة، ويصبح نهائي لا رجعة فيه.

بينما قد تتضمن بعض معاهدات الاستثمار الثنائية الأخرى شرط خيار بسيط جداً، بحيث ينص على اللجوء إلى التحكيم حصراً، ومثال على ذلك : ما نصت عليه معاهدة الاستثمار الثنائية بين فرنسا ولبنان حيث نصت على أن :

" أي نزاع يتعلق بالاستثمارات بين أحد الأطراف المتعاقدة ومستثمر من الطرف المتعاقد الآخر، يسوى ودياً قدر الإمكان. ولا يمكن تعديل النزاع في فترة مدتها ستة أشهر من الوقت الذي أثّرت به من قبل أي طرف من أطراف النزاع، ومن المسلم به أنه بناءً على طلب الطرفين أو أحد أطراف النزاع، يعرض النزاع على التحكيم في المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار (ICSID)، التي وضعتها اتفاقية تسوية منازعات الاستثمار بين الدولة ومواطني الدول الأخرى والتي وقعت في واشنطن في ١٨ آذار عام ١٩٦٥".¹

أخيراً، وبناءً على ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أن المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار من حيث المبدأ هي منازعات تحكيمية إلا في بعض الاستثناءات، وأن التحكيم فيها يعتمد على مضمون عقود الاستثمار أو معاهدات الاستثمار الثنائية، كما يمكن القول بأن نجاح أسلوب التحكيم الدولي في إطار المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار منوط بمدى تحقيقه للتوازن المنشود بين حقوق المستثمر الأجنبي وضمائنه، وبين متطلبات خطط التنمية الاقتصادية، كما أن وجود مركز لتسوية منازعات الاستثمار (الإكسيد) (ICSID) كإطار محايد والذي

¹-Parcours Recherche, La jurisprudence arbitrale relative a la Fiscalité en droit des investissements, op. cit.P.34 .

أنشأ خصباً كي يتعامل مع منازعات استثمار ذات خصوصية بين المستثمرين من القطاع الخاص والدولة المضيفة، ساهم في تعزيز وتشجيع الاستثمارات الخاصة.

المبحث الثاني

تطبيقات التحكيم في المنازعات الجمركية

يعد التحكيم الجمركي طريقاً استثنائياً لفض الخصومة التي تقوم بين إدارة الجمارك وأصحاب العلاقة حول مواصفات البضاعة أو منشأها أو قيمتها، قوامه الخروج عن طرق التقاضي العادية، لكون المشرع قد حصر حق الفصل في هذه الخصومة باللجنة التحكيمية التي تنص عليها القوانين الجمركية^١.

وقد نظمت التشريعات الجمركية إجراءات التحكيم وجعلته يجري عل درجتين وأحاطته بسياج من الضمانات حيث يحال النزاع إلى لجنة التحكيم الابتدائية التي يكون قرارها قابلاً للطعن أمام لجنة تحكيم استئنافية وذلك وفق شروط معينة.

وإزاء ما تقدم، فإنه سيتم الحديث في هذا المبحث عن التحكيم في قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لعام ١٩٦٣ في المطلب الأول، وعن التحكيم في قانون الجمارك السوري رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ في المطلب الثاني.

^١ - امتثال فارس، الأساليب غير القضائية في تسوية المخالفات الجمركية، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق، ٢٠٠٩، ص ١١.

المطلب الأول

التحكيم في قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣

نصت المادة (٥) من قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ على أن "تخضع البضائع التي تدخل أراضي الجمهورية لضرائب الواردات المقررة في التعريفات الجمركية، علاوة على الضرائب الأخرى المقررة وذلك إلا ما يستثنى بنص خاص، وتحصل الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم التي تستحق بمناسبة ورود البضاعة أو تصديرها وفقاً للقوانين والقرارات المنظمة لها. ولا يجوز الإفراج عن أية بضاعة قبل إتمام الإجراءات الجمركية وأداء الضرائب والرسوم المستحقة ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون".

وقد نصت المادة (٥٠) على أن " يتولى الجمرک بعد تسجيل البيان معاينة البضاعة والتحقق من نوعها وقيمتها ومنشئها ومن مطابقتها للبيان والمستندات المتعلقة به وللجمرك معاينة جميع الطرود أو بعضها أو عدم معاينتها وفقاً للقواعد التي يصدرها المدير العام للجمرك ".

وتبعاً لذلك قد يثور الخلاف بين إدارة الجمارك والمكلف حول نوع البضاعة، أو منشئها، أو حول قيمتها، حيث يقوم بعض المكلفين بتقديم مستندات متضمنة أسعاراً تقل عن السعر الحقيقي للسلعة أو مواصفات غير مطابقة، أو تتضمن خصومات غير مقبولة من إدارة الجمارك، وقد نصّ المشرع المصري في قانون الجمارك رقم ٦٦ لعام ١٩٦٣ على أن يتم حل هذا الخلاف عن طريق التحكيم.

وبناءً على ما سبق، سيتم الحديث في هذا المطلب عن إجراءات التحكيم في الفرع الأول، وعن موقف القضاء المصري من التحكيم في الفرع الثاني.

الفرع الأول

إجراءات التحكيم الجمركي

أورد قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لعام ١٩٦٣ أحكام التحكيم في المنازعات الجمركية في المادتين (٥٧ و ٥٨) منه.

أولاً- نطاق التحكيم في منازعات الجمارك:

حدد المشرع المصري المنازعات التي تقبل التحكيم الجمركي في المادة (٥٧) من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣^١ المعدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ حيث نصت على أنه: " إذا قام نزاع بين الجمارك وصاحب الشأن حول نوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها وطلب صاحب الشأن أو من يمثله إحالة النزاع إلى التحكيم ووافقت مصلحة الجمارك".

^١ - تنص المادة (٥٧) من القانون ٦٦ لسنة ١٩٦٣ قبل التعديل على أنه: " إذا قام نزاع بين الجمارك وصاحب البضاعة حول نوعها أو منشئها أو قيمتها أثبت هذا النزاع في محضر يحال إلى حكمين يعين الجمارك أحدهما، ويعين الآخر صاحب البضاعة أو من يمثله، وإذا امتنع ذو الشأن عن تعيين المحكم الذي يختاره خلال ثمانية أيام من تاريخ المحضر اعتبر رأي الجمارك نهائياً، وفي حال اتفاق الحكمين يكون قرارهما نهائياً، فإذا اختلفا رفع النزاع إلى لجنة مؤلفة من مفوض دائم يعينه وزير الخزانة، ومن عضوين أحدهما يمثل الجمارك يختاره المدير العام للجمرك، والآخر يمثل غرفة التجارة يختاره رئيس الغرفة، وتصدر اللجنة قرارها بعد أن تستمع إلى الحكمين، ومن ترى الاستعانة به من الفنيين، ويكون القرار الصادر من اللجنة واجب التنفيذ، ويشتمل على بيان بمن سيتحمل نفقات التحكيم".

ووفقاً لنص المادة (٥٧) سالفه الذكر فإن لجان التحكيم الجمركي تختص بالفصل فيما ينشأ من منازعات بين الجمارك وصاحب البضاعة حول نوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها، ومن ثم يخرج عن اختصاص هذه اللجان أي نزاع ينشأ حول بند التعريف الجمركية، أو فئة الضريبة، أو خضوع السلعة لقواعد الحظر من عدمه طالما لم يكن هناك خلاف حول نوعها^١.

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن قانون الجمارك المصري القديم الصادر في ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ كان يستبعد القيمة عن نطاق التحكيم، وكانت الجمارك تلجأ في حالة هذا الخلاف إلى استيفاء الضريبة عيناً مما يلقي على إدارة الجمارك الكثير من الأعباء بسبب تخزين البضائع وتصريفها وما يكتنف ذلك من إجراءات، وحسناً فعل المشرع المصري عندما أدرج الخلاف حول قيمة البضاعة ضمن المواضيع التي تقبل التحكيم الجمركي.

وقد نص قانون الجمارك في المادة (٢٢) منه المعدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ على القيمة الواجب الإقرار عنها في تقدير القيمة الجمركية حيث نصت على أنه " مع عدم الإخلال بالاتفاقيات الدولية التي تكون جمهورية مصر العربية طرفاً فيها ، تكون القيمة الواجب الإقرار عنها للأغراض الجمركية في حالة البضائع الواردة ، هي قيمتها الفعلية مضافاً إليها جميع التكاليف والمصروفات الفعلية المتعلقة بالبضائع حتى ميناء الوصول في أراضي الجمهورية".

كما نصت المادة (٥٨) من قانون الجمارك المعدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ على أنه "يشترط لإجراء التحكيم وفقاً للمادة السابقة أن تكون البضائع ما

^١- د. زكريا محمد بيومي، المنازعات في ضريبة المبيعات، دار الكتب القانونية، ١٩٩٣، ص ٤٦.

زالت تحت رقابة مصلحة الجمارك إلا في الأحوال وطبقاً للشروط والأوضاع التي يصدر بها قرار من وزير المالية".

ومنعاً من تلف البضاعة نتيجة تخزينها لمدة طويلة أو تحميل المستورد نفقات التخزين حتى يتم البت في التحكيم نهائياً فقد صدر قرار وزير المالية رقم ٩٨٧ لسنة ٢٠٠٠ ونصّ في المادة الثانية منه على أنه "لا يجوز التحكيم إلا بالنسبة للبضائع التي لا تزال تحت رقابة الجمارك، ومع ذلك فإنه يجوز لصاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً أن يطلب سحب البضاعة من الدائرة الجمركية بعد أخذ العينات القانونية اللازمة منها، وأداء الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم الملحقة بها، ونفقات التحكيم بالإضافة إلى جميع المبالغ الأخرى المستحقة قانوناً، ويكون أداء الضرائب والرسوم والمبالغ المنصوص عليها في الفقرة السابقة على سبيل الأمانة إلى حين الفصل في التحكيم، ولا يجوز للجمارك الموافقة على سحب البضائع إذا تبين لها وجود مخالفة للقوانين المنظمة للاستيراد أو أية قوانين أخرى تمنع الإفراج عن البضائع".

يُلاحظ مما سبق، أنه يشترط للجوء إلى التحكيم في منازعات الجمارك، قيام نزاع بين إدارة الجمارك وصاحب البضاعة حول نوعها أو منشئها أو قيمتها، وأن تكون هذه البضاعة ما زالت تحت رقابة الجمارك.

ثانياً- إجراءات نظر المنازعة الجمركية أمام لجان التحكيم:

تنص المادة (٥٧) من قانون الجمارك المصري المعدلة بالقانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ على أنه " يحال النزاع إلى لجنة تحكيم تشكل برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة رئيس محكمة أو ما يعادلها، تختاره الهيئة ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل، وعضوية محكم من مصلحة الجمارك يختاره رئيسها أو من يفوضه، ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله.

وتصدر اللجنة قرارها مسبباً بأغلبية الآراء، فإذا صدر بالإجماع كان نهائياً ملزماً للطرفين غير قابل للطعن فيه إلا في الأحوال المنصوص عليها في قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤.

ويجوز الطعن في قرار اللجنة غير النهائي أمام لجنة تحكيم عليا تشكل برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية من درجة مستشار أو ما يعادلها على الأقل تختاره الهيئة، ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل، وعضوية محكم عن مصلحة الجمارك يختاره رئيسها أو من يفوضه، ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله.

وتفصل لجنة التحكيم العليا في النزاع بقرار مسبب بأغلبية الآراء ويجب أن يشتمل القرار على بيان من يتحمل نفقات التحكيم، ويكون قرار لجنة التحكيم العليا نهائياً ملزماً لطرفي النزاع غير قابل للطعن فيه إلا في الأحوال المنصوص عليها في القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ المشار إليه.

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

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

واستناداً لنص المادة (٥٧) سألقة الذكر فإنّ التحكيم في المنازعات الجمركية يتم على مرحلتين، حيث يحال النزاع إلى لجنة التحكيم الابتدائية التي يكون قرارها قابلاً للطعن أمام لجنة التحكيم العليا، وقد أصدر وزير المالية القرار رقم ٩٨٧ لسنة ٢٠٠٠ الذي نظم التحكيم وإجراءاته في المنازعات بين أصحاب البضائع وإدارة الجمارك بحيث تنتظر في المنازعات المشار إليها لجان تحكيم تشكل في المجمعات والقطاعات الجمركية على النحو الآتي:

١- لجان التحكيم الابتدائية:

تشكل لجنة أو أكثر في كل قطاع جمركي لنظر طلبات التحكيم برئاسة أحد أعضاء الهيئة القضائية بدرجة رئيس محكمة أو ما يعادله، تختاره الهيئة التي يتبعها ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل، وعضوية محكم من إدارة الجمارك يصدر به قرار من رئيس إدارة الجمارك أو من يفوضه، ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله.

كما تشكل أمانة فنية لكل لجنة بقرار من رئيس إدارة الجمارك من بين العاملين في الجمارك، لتولي شؤون التحكيم الإدارية و مسك السجلات الخاصة بها، وإعداد الدراسات والبحوث التي تُطلب منها، كما تتولى الأمانة الفنية إخطار اللجنة بتاريخ انعقادها في ميعاد لا يجاوز اسبوعين من تاريخ تقديم طلب الإحالة

للتحكيم، فإذا امتنع صاحب الشأن عن تعيين محكم عنه أو لم يحضر محكمه في ميعاد انعقاد اللجنة يُعدّ ذلك عدولاً عن طلب التحكيم.

وحسناً فعل المشرع المشرّع المصري بوضعه ميعاداً لانعقاد لجنة التحكيم، حيث يحقق بذلك الغاية الأساسية من اللجوء إلى التحكيم وهي السرعة في فصل المنازعات.

تتظر لجنة التحكيم الابتدائية في المنازعات المحالة إليها وفق الإجراءات التالية:

- يتولى مدير المجمع الجمركي المختص إثبات طلب صاحب البضائع أو من يمثله قانوناً، بإحالة النزاع إلى التحكيم في محضر من صورتين ويوقع عليهما مع الطلب مع تسليمه صورة عن المحضر، وترفق المستندات اللازمة لنظر التحكيم، وعلى الأخص شهادة تحليل المعمل الحكومي المختص عند الاقتضاء، وشهادة المورد الأصلي لمنتج البضاعة مشمولاً بالبيان الجمركي والفواتير الأصلية الصادرة عنه والعقود وغيرها من المستندات الأخرى على أن تُثبت كل هذه المستندات بالمحضر.

- كما يجب على مدير المجمع بمجرد إثبات طلب التحكيم في المحضر المشار إليه، وبحضور صاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً، أن يأخذ عينة مزدوجة من البضائع محل التحكيم للرجوع إليها عند التحليل أو فحص البضائع، وتوضع هذه العينات في أحرارٍ بخاتم كل من موظف الجمارك وصاحب البضائع أو من يمثله قانوناً، ويُثبت كل ذلك في المحضر المشار إليه مع إثبات نموذج من بصمة الأختام، أما البضائع التي يتعذر أخذ عينات منها ولا يقضي الأمر عرضها بالذات على لجنة التحكيم فيكتفى بأن يقدم منها كتالوج

ومذكرة وصفية وافية يرفقان بالمحضر، بالإضافة إلى شهادة تحليل المعامل الحكومية المختصة وغيرها من المستندات اللازمة^١.

- تجتمع لجنة التحكيم الابتدائي في الميعاد والمكان المحددين، وتتولى فحص موضوع النزاع، وتوضع تحت تصرفها كافة الأوراق والمستندات المقدمة وكذلك إحدى العينتين مع بقاء العينة الثانية بالجمرك للرجوع إليها عند الحاجة، وتُثبت اللجنة رأياً في المكان المعد لذلك في المحضر ويوقع على ذلك كل عضو من أعضاء اللجنة، ويجب على اللجنة استعمال اصطلاحات التعريفات الجمركية وشروطها وتحديد المعاملة الجمركية للبضاعة موضوع النزاع تحديداً دقيقاً لا لبس فيه^٢.

- تصدر لجنة التحكيم قرارها بعد الاستماع إلى الدفاع من المحكمين على أن يكون القرار مسبباً، فإن كان القرار بالإجماع أصبح نهائياً، أما إذا صدر بأغلبية الآراء جاز الطعن فيه أمام لجنة التحكيم العليا، ويكون ميعاد هذا الطعن خمسة عشر يوماً من تاريخ صدور القرار المطعون فيه.

يُلاحظ مما سبق، أن لجنة التحكيم الابتدائية تتألف من ثلاثة أعضاء وإن كان ذلك يحقق الهدف منه وهو تكوين أغلبية لحسم النزاع، إلا أن المشرع قد نصّ على أن تضم في تشكيلها أحد أعضاء الهيئات القضائية رئيساً للجنة تختاره الهيئة ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل، وذلك يخالف المبادئ الأساسية للتحكيم التي تقوم على إرادة طرفي التحكيم باختيار أعضاء هيئة التحكيم، فلا يجوز للمشرع أن يفرض قسراً وإكراهاً على طرفي التحكيم أعضاء

^١- راجع المادة (٣) من قرار وزير المالية رقم ٩٨٧ لسنة ٢٠٠٠.

^٢- راجع المادة (٦) من قرار وزير المالية رقم ٩٨٧ لسنة ٢٠٠٠.

بذواتهم مهما علت مكانتهم أو تعاظمت خبراتهم وحبذا لو أن المشرع ترك لأطراف التحكيم حرية الاختيار، كما يلاحظ أن المشرع المصري قد حدد ميعاداً للطعن في قرار لجنة التحكيم الابتدائية أمام لجنة التحكيم العليا بخمسة عشر يوماً من تاريخ صدور القرار المطعون فيه، وحسناً فعل المشرع بوضعه ميعاداً للطعن حيث لم يترك المدة مفتوحة وبذلك حقق الغاية الأساسية من اللجوء إلى التحكيم وهي السرعة في فصل المنازعات.

٢- لجان التحكيم العليا:

تشكل في كل قطاع جمركي لجنة عليا أو أكثر برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة مستشار أو ما يعادلها على الأقل تختاره الهيئة التي يتبعها ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل، وعضوية محكم من الجمارك يختاره رئيسها أو من يفوضه، ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله على ألا يكون من بين الأعضاء الذين نظروا التحكيم المطعون على قراره^١.

وتتظر لجان التحكيم العليا في الطعون التي تحال إليها من قرارات اللجان الابتدائية وفقاً للإجراءات الآتية:

- تتولى الأمانة الفنية للجنة التحكيم العليا بمجرد إحالة أوراق التحكيم إليها من أمانة اللجنة الابتدائية، عرض الأوراق على رئيس القطاع الجمركي المختص ليتولى تحديد اللجنة التي تنتظر التحكيم وميعاد ومكان اجتماعها على أن يكون ذلك في القطاع المختص.

^١ - راجع المادة (٤) من قرار وزير المالية رقم ٩٨٧ لسنة ٢٠٠٠.

- تتولى الأمانة الفنية بعد ذلك إخطار أعضاء اللجنة بمكان الاجتماع والميعاد المحدد له قبل انعقاده بأسبوع على الأقل، وذلك بكتاب موصى عليه أو بإخطار كتابي مع التوقيع عليه من كل محكم بما يفيد العلم.
- تجتمع اللجنة في المكان والميعاد المحددين وتوضع تحت تصرفها الأوراق والمستندات الواردة إليها، وتصدر اللجنة قرارها بأغلبية الأصوات وتُنَبِّت القرار في محضر ويوقع عليه كل أعضائها.

ويكون القرار الصادر من اللجنة العليا نهائياً ملزماً لأطراف النزاع غير قابل للطعن فيه وذلك وفقاً للمادة (٥٢) من قانون التحكيم المصري الصادر بالقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤^١، ويجب أن يتضمن القرار تحديد من يتحمل نفقات التحكيم وتتولى الأمانة الفنية إخطار كل من رئيس القطاع وصاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً بالقرار بكتاب موصى عليه، وعلى رئيس القطاع الجمركي إخطار مدير المجمع الموجودة به البضاعة محل النزاع قرار اللجنة لاتخاذ اللازم فوراً في ضوء القرار^٢.

يُلاحظ مما سبق، أن قانون الجمارك المصري قد حصر حق النظر في المنازعات الجمركية بلجان التحكيم، حيث فرض التحكيم قسراً على طرفي النزاع وبذلك يكون قد خالف أهم خصائص التحكيم من حيث أنه لا يكون إلا وليد الإرادة الحرة لأطراف النزاع ولا يجوز إجراؤه تسلطاً وكرهاً، كما أنه جعل

^١ -تنص المادة (٥٢) من قانون التحكيم المصري رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ على ما يلي: "١- لا تقبل أحكام التحكيم التي تصدر طبقاً لأحكام هذا القانون المطعون فيها بأي طريق من طرق الطعن المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية".

^٢ - راجع المادة (٧) من قرار وزير المالية رقم ٩٨٧ لسنة ٢٠٠٠.

قرار لجنة التحكيم العليا نهائي ملزم لطرفي النزاع غير قابل للطعن فيه، وبالتالي فإنه حرم صاحب الشأن من اللجوء إلى القاضي الطبيعي وبذلك يخالف نص المادة (٦٨) من الدستور المصري.

الفرع الثاني

موقف القضاء المصري من التحكيم في المنازعات الجمركية

تناول القضاء المصري موضوع التحكيم في المنازعات الجمركية، حيث طُعن في دستورية نظام التحكيم المنصوص عليه في قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، وفي قرار وزير المالية رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٥ بمناسبة نزاع تتلخص وقائعه في أن مالك إحدى الشركات كان قد استورد بضاعة من خيوط البوليستر والنايلون، وعندما ذهب لاستلامها من الميناء ثار خلاف بينه وبين إدارة الجمارك حول الرسوم الجمركية المستحقة عليها، حيث تمسك صاحب البضاعة بإدراج هذه الخيوط تحت البند (٥١/١) فقرة (ب) من التعريفات الجمركية الصادر بها قرار رئيس الجمهورية رقم (٣٥١) لسنة ١٩٨٦ المعدل بالقرارين رقمي (٣٠٤) و(٣٠٥) لسنة ١٩٨٩، بينما رأت إدارة الجمارك إدراج تلك الخيوط تحت البند (٥١/١) فقرة (أ) من هذه التعريفات، وحتى يتمكن صاحب البضاعة من تسلم بضاعته قام بسداد الرسوم الجمركية وفق ما انتهى إليه رأي مصلحة الجمارك، بعدها رفع دعوى أمام محكمة جنوب القاهرة الابتدائية ضد إدارة الجمارك وطالب بإخضاع الخيوط للبند (٥١/١) فقرة (ب) من قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٠٥ لسنة ١٩٨٩، وتحصيل

الرسوم المقررة طبقاً لها، كما طالب بإلزام الجمارك برد قيمة ١٤% من الأمانة المدفوعة خصماً من خطاب الضمان الصادر من البنك التجاري الدولي^١.

وحكمت محكمة جنوب القاهرة الابتدائية بعدم جواز نظر الدعوى لسبق الفصل فيها عن طريق التحكيم المنصوص عليه في المادة (٥٧) من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، وقرار وزير المالية رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٥ المنفذ لأحكامها.

وقد طعن صاحب الشركة في هذا الحكم أمام محكمة استئناف القاهرة، وأثناء نظر الاستئناف دفع بعدم دستورية المادة (٥) من قرار وزير المالية رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٥ بشأن نظام التحكيم في المنازعات بين أصحاب البضائع والجمارك، وبعد أن قدرّت المحكمة جدية الدفع صرحت له برفع الدعوى الدستورية، واستند في دعواه أمام المحكمة الدستورية العليا أنّ المادة (٥) المشار إليها قد جعلت اللجوء إلى التحكيم إجبارياً على خلاف الأصل فيه، وما استقر عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا من أن التحكيم مكنة اختيارية يمارسها ذوو الشأن باتفاقهم عليه بإرادتهم الحرة، فلا يُفرض عليهم قسراً، وأن عدم خضوع القرارات الصادرة من لجان التحكيم لرقابة القضاء أمر يخل بحق التقاضي المنصوص عليه في المادة (٦٨) من الدستور.

ويجلسة ١٩٩٩/٧/٣ حكمت المحكمة الدستورية العليا في الدعوى المشار إليها^٢:

^١ - د. أشرف محمد خليل حماد، التحكيم في المنازعات الإدارية وأثاره القانونية، مرجع سابق، ص ١٥٤.

^٢ - حكم المحكمة الدستورية العليا، جلسة ١٩٩٩/٧/٣ في القضية رقم (١٠٤) لسنة ٢٠ ق. دستورية، منشور بالجريدة الرسمية، العدد (٢٨) في ١٥ تموز ١٩٩٩ م.

أولاً- بعدم دستورية المادة (٥٧) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣.

ثانياً- بسقوط المادة (٥٨) من هذا القانون، وكذلك بسقوط قرار وزير المالية رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٥ بشأن نظام التحكيم في المنازعات بين أصحاب البضائع وإدارة الجمارك.

وأقامت المحكمة حكمها السابق على الأسباب التالية:

" إن نظام التحكيم الإجباري الذي فرضته النصوص الطعونية - ومؤداه خضوع ذوي الشأن لأحكامه قهراً - قوّض أهم خصائص التحكيم ممثلة في اتفاق طرفي النزاع بإرادتهما الحرة في المنازعة التي يحددانها وفق القواعد التي يرتضيانها، وليكون لأي منهما حق التمسك بانعدامه أو ببطلانه أو بسقوطه بحسب الأحوال وطبقاً للقانون، مما أدى إلى عزل المحاكم جميعها عن نظر المسائل التي يتناولها منتزعاً ولايتها مستبدلاً بها تحكيمياً قسرياً لا خيار لصاحب الشأن في رفض الامتثال له، وإلا صار قرار الإدارة الجمركية نهائياً، فإذا نزل على إرادتها وعيّن محكماً يمثله في لجنة التحكيم الابتدائية آل أمر الفصل في النزاع عند اختلاف الحكّمين إلى لجنة التحكيم العالية لتصدر في غيبته قراراً نهائياً واجب التنفيذ.

وحيث أن الدستور قد كفل لكل مواطن - بنص مادته الثامنة والستين - حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي مخولاً إياه بذلك أن يسعى بدعواه إلى قاضي يكون بالنظر إلى طبيعتها، وعلى ضوء مختلف العناصر التي لابستها، مهيباً دون غيره للفصل فيها، كذلك فإن لحق التقاضي غاية نهائية يتوخاها تمثلها الترضية

القضائية التي يناضل المتقاضون من أجل الحصول عليها، لجبر الأضرار التي أصابتهم من جراء التعدي على الحقوق التي يطلبونها، فإذا أرهاقها المشرع بقيود تعسّر الحصول عليها أو تحول دونها، كان ذلك إخلالاً بالحماية التي كفلها الدستور لهذا الحق وإنكاراً لحقائق العدل في جوهر ملامحها.

وحيث أن النصوص الطعينة بالتحديد السالف بيانه، قد فرضت التحكيم قسراً على أصحاب البضاعة وخلعت قوة تنفيذية على القرارات التي تصدرها لجان التحكيم في حقهم عند الخلاف بينهم وبين إدارة الجمارك حول نوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها، وكان هذا النوع في التحكيم على ما تقدم منافياً للأصل فيه، باعتبار أن التحكيم لا يتولد إلا عن الإرادة الحرة ولا يجوز إجراؤه تسليطاً وكرهاً، بما مؤداه أن اختصاص جهات التحكيم التي أنشأتها النصوص الطعينة بنظر المنازعات التي أدخلتها جبراً في ولايتها يكون منعماً وجوداً من زاوية دستورية، ومنطوياً بالضرورة على إخلال بحق النقاضي بحرمان المتداعين من اللجوء في واقعة النزاع الموضوعي المائل إلى محاكم القانون العام بوصفها قاضيتها الطبيعي بالمخالفة للمادة (٦٨) من الدستور^١.

وعلى ضوء حكم المحكمة الدستورية العليا السابق أصدر المشرع المصري القانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ الذي نصّ على تعديل المادة (٥٧) و المادة (٥٨) من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وفق ما تم بيانه سابقاً، إلا أنّ الأسباب التي من أجلها حكمت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نصوص التحكيم في منازعات الجمارك لا تزال موجودة وقائمة تشوب النصوص الجديدة المستبدلة،

^١- عمرو عيسى الفقي، الجديد في التحكيم في الدول العربية، مرجع سابق، ص ١٩٧-١٩٨.

حيث لم يَعُدْ المشرع المصري في المادة (٥٧) من القانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ عن التحكيم الإجباري، بل زاد من العناصر الإجبارية فيه بتقييده إجابة طلب صاحب الشأن اللجوء إلى التحكيم بموافقة مدير الجمارك، مما يَقْوِضُ أهم خصائص التحكيم الذي يقوم على إرادة أطراف النزاع الحرة، كما يحرم صاحب الشأن من اللجوء إلى القضاء الطبيعي وفي ذلك مخالفة لنص المادة (٦٨) من الدستور المصري.

أخيراً وبناءً على ما تقدم ، فقد تم التوصل إلى أنّ نظام التحكيم في قانون الجمارك المصري يمثل إكراهاً على اللجوء للتحكيم وفرضاً للمنازعات التي يمكن أن يرد عليها ولطريقة تشكيل هيئاته ولإجراءات التي تتبعها، مع أن التحكيم لا يكون إلا وليد إرادة طرفيه، فإذا أراد المشرع تنظيم تحكيم لحل منازعات الجمارك، وجب أن يحترم إرادة الأطراف في اختيار هذا الطريق، بمعنى أن يكون من حق الأطراف الاختيار بينه وبين القضاء، فإذا اختاروا التحكيم وجب أن يكفل لهم المشرع حرية الاتفاق على المحكمين ورئيس هيئة التحكيم وبذلك تتحقق للأطراف القدرة على المفاضلة بين التحكيم والقضاء وعند اختيار التحكيم يمكنهم إعمال إرادتهم في صياغة نظام التحكيم الملائم لهم.

المطلب الثاني

التحكيم في قانون الجمارك السوري رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦

حصر المشرع السوري حق النظر في المنازعات التي تقوم بين إدارة الجمارك وأصحاب العلاقة حول مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها باللجنة التحكيمية التي نص عليها قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦، وقد نظم هذا القانون إجراءات التحكيم وجعله يتم على مرحلتين، حيث يعرض النزاع على لجنة التحكيم الابتدائية التي يكون قرارها قابلاً للاستئناف أمام لجنة التحكيم الاستئنافية، وبذلك كان نظام التحكيم المنصوص عليه في قانون الجمارك السوري مقتبس عن نظام التحكيم المنصوص عليه في قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته.

وإزاء ما تقدم، سيتم الحديث في هذا المطلب عن إجراءات التحكيم الجمركي في الفرع الأول، بينما سيتضمن الفرع الثاني مثال تطبيقي عن قرار تحكيمي صادر عن لجنة التحكيم الابتدائي، وآخر عن قرار تحكيمي صادر عن لجنة التحكيم الاستئنافية.

الفرع الأول

إجراءات التحكيم الجمركي

أورد قانون الجمارك السوري رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ أحكام التحكيم في المنازعات الجمركية في المواد ٨٩ حتى ٩٣ منه، وسوف نعالج في هذه المواد الأمور التالية:

أولاً- نطاق التحكيم في المنازعات الجمركية:

حدد المشرع السوري المنازعات التي تقبل التحكيم الجمركي حيث نصّ في الفقرة الأولى من المادة (٨٩) من قانون الجمارك رقم ٣٨ على أنه: " إذا قام خلاف بين دائرة الجمارك وأصحاب العلاقة حول مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها، يكون قرار مدير الدائرة معطلاً قطعياً... " .

ووفقاً لنص المادة (٨٩) سالف الذكر فإن لجان التحكيم الجمركي تختص بالفصل في المنازعات التي تنشأ بين إدارة الجمارك وأصحاب العلاقة حول مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها، وقبل الحديث عن الكيفية التي يتم حل النزاع بها لا بد من التعرف على العناصر التي هي سبب النزاع:

- **مواصفات البضاعة:** فتحديد مواصفات البضاعة يلعب دوراً مهماً في تحديد البند التعريفي، واستناداً لهذا البند يتم تحديد الرسوم الواجبة التحصيل، ويعود القول الفصل بتحديد المواصفات في حال الخلاف عليها للجنة التحكيم الجمركية، ويكون قرارها ملزماً للطرفين فقد نصت المادة (٨٢) من قانون

الجمارك رقم ٣٨ على أنه " إذا حصل خلاف بين إدارة الجمارك وصاحب البضاعة على مواصفات البضاعة بعد التحليل يجوز لإدارة الجمارك وأصحاب العلاقة الاعتراض على قرار التحليل أمام لجنة التحكيم المنصوص عنها في المادة (٨٩) من هذا القانون والتي تبت بالخلاف بعد الاستئناس برأي محلل أو أكثر "

• منشأ البضاعة: عرّف المشرع السوري منشأ البضاعة في المادة الأولى من قانون الجمارك رقم ٣٨ بأنه: " بلد إنتاجها سواء أكانت من المنتجات الحيوانية أو الزراعية أو الطبيعية أو الصناعية".

ولتحديد بلد المنشأ غايات عديدة أهمها^١:

١- صحة تطبيق التعريفات الجمركية على المنتجات حسب بلد المنشأ، وتظهر فائدة هذه الغاية في البلاد التي تنص تعريفاتها الجمركية على تعريفات تختلف باختلاف بلد المنشأ.

٢- تطبيق التعريفات المخفضة التي تقضي بها الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية.

٣- تنظيم القيود الاقتصادية ولاسيما في الدول التي تتبع نظام الاقتصاد الموجه الذي يفرض في بعض الأحيان منع الاستيراد من الدول أو يقيده بقيود خاصة.

٤- تنظيم إحصائيات الاستيراد والتصدير التي باتت ذات أهمية بالغة في رسم الخطوط الاقتصادية للدولة وفي تحديد علاقاتها بالدول الأخرى.

^١ - امتثال فارس، الأساليب غير القضائية في تسوية المخالفات الجمركية، مرجع سابق، ص ١٤٦.

• **قيمة البضاعة:** نصّ المشرع السوري في الفقرة الأولى من المادة (٣٩) من قانون الجمارك رقم ٣٨ على: "إنّ القيمة الواجب التصريح عنها في الاستيراد للوضع بالاستهلاك وللأوضاع المعلقة للرسوم هي قيمة الصفقة أي الثمن المدفوع فعلياً أو الواجب دفعه عند شراء تلك البضائع بقصد تصديرها إلى سورية...".^١

ولتحديد قيمة البضاعة الواجب التصريح عنها للجمارك أهمية خاصة ولاسيما للبضائع الخاضعة للرسوم النسبية، إذ يتميز تحديد القيمة الخاضعة للرسوم عن تحديد القيمة بالمعنى التجاري من حيث أنه يدخل في الموضوع طرفاً ثالثاً هو الجمارك التي لا تهتم بالصفقة المعقودة بين الشاري والبائع وإنما بجميع الصفقات المماثلة المعقودة بين بائعين ومشتريين آخرين، ذلك أن الجمارك ملزمة بتطبيق الرسوم النسبية دون تمييز حرصاً على تجنب أي تفريق بين المستوردين. فمطرح الرسوم الجمركية تختلف باختلاف أنواع البضائع وحسب ما يحدده جدول تعريفه الرسوم الجمركية، فمطرح الضريبة الجمركية في بعض الأحيان هو قيمة البضاعة أو حجمها أو عددها وتسمى رسوماً نوعية^٢.

^١ - وقد جاء في الفقرة الثالثة من هذه المادة " يفهم بالثمن المدفوع فعلياً أو الواجب دفعه المنصوص عليه في الفقرة الأولى من البند (١) من هذه المادة، كامل الثمن الذي أداه أو سوف يؤديه المشتري للبائع أو لصالح هذا الأخير لقاء البضائع المستوردة ويشمل المدفوعات التي تمت أو التي ستتم كشرط لبيع البضائع المستوردة من قبل الشاري للبائع أو من قبل الشاري لصالح شخص ثالث إيفاء لموجب على البائع...".

^٢ - امتثال فارس، الأساليب غير القضائية في تسوية المخالفات الجمركية، مرجع سابق، ص ١٤٧.

ومن هذا المنطلق تبرز أهمية تحديد قيمة البضائع الخاضعة للرسوم النسبية وتحديد العناصر المؤلفة للقيمة الواجب التصريح عنها لدى المكاتب الجمركية تمهيداً لاستيفاء الرسوم المتوجبة عنها.

كما اشترط المشرع السوري لإحالة النزاع إلى التحكيم أن تكون البضائع محل الخلاف ما تزال تحت رقابة إدارة الجمارك حيث نصّ في المادة (٩٢) من قانون الجمارك رقم ٣٨ على أنه:

" ب- لا يجوز التحكيم إلا على البضائع التي ما تزال تحت رقابة إدارة الجمارك.

ج- غير أنه إذا لم يكن وجود البضائع لازماً لحل النزاع، وفي غير الحالة التي تكون فيها البضاعة معرّضة للمنع، يجوز لدائرة الجمارك أن تسمح بتسليم البضاعة قبل انتهاء إجراءات التحكيم لقاء تقديم كفالة نقدية تغطي الرسوم والغرامات المحتملة".

واستناداً لنص المادة (٩٢) سالف الذكر لا يجوز التحكيم إلا على البضائع التي ما تزال تحت رقابة الجمارك، غير أنه يجوز لمدير الجمارك المختص أن يسمح بتسليم البضاعة قبل انتهاء إجراءات التحكيم إذا توفرت الشروط والضمانات التالية^١:

- عندما لا يكون وجود البضائع لازماً لحل النزاع.

^١ - انظر: التعليمات الصادرة عن مدير الجمارك العام بتاريخ ١٧/١٠/٢٠٠٦.

- عندما لا يكون الخلاف منصّباً على كون الوثائق والمستندات مزورة أو مصطنعة.
- عندما لا تكون البضاعة معرضة للمنع.
- عندما تكون محاضر تثبيت الخلاف وأخذ العينات اللازمة قد جرى تنظيمها وفق الأصول.
- أن يؤدي صاحب البضاعة كفالة نقدية تغطي الرسوم الجمركية، والرسوم والضرائب الأخرى المتوجبة، والغرامات المحتملة وفق تحقق الجمارك.
- أن يقدم صاحب البضاعة جميع المستندات والوثائق اللازمة لتسليم البضاعة وفق تحقق المصلحة.

يتضح مما سبق، أن المنازعات التي تقبل التحكيم الجمركي هي المنازعات التي تنشأ حول مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها، وأن تكون هذه البضاعة ما تزال تحت رقابة إدارة الجمارك.

ثانياً- إجراءات نظر المنازعة الجمركية أمام لجان التحكيم:

يتم التحكيم في المنازعات التي تنشأ بين إدارة الجمارك وأصحاب العلاقة وفقاً لقانون الجمارك رقم ٣٨ على مرحلتين:

١- التحكيم الابتدائي:

أ- تشكيل لجنة التحكيم الابتدائية:

نصّ المشرع السوري في المادة (٨٩) من قانون الجمارك رقم ٣٨ على أنه :

أ- إذا قام خلاف بين دائرة الجمارك وأصحاب العلاقة حول مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها، يكون قرار مدير الدائرة معطلاً قطعياً إلا في الحالتين التاليتين:

١- إذا كان من شأن هذا القرار أن يرتب على عاتق صاحب العلاقة دفع فرق في الرسوم والضرائب الأخرى يزيد على خمسة آلاف ليرة سورية.

٢- إذا كان القرار المذكور يؤدي إلى منع البضاعة وكانت قيمتها تزيد على مبلغ ٢٥٠٠٠ خمسة وعشرين ألف ليرة سورية.

ب- يثبت الخلاف في محضر يحال حكماً إلى لجنة تحكيمية مؤلفة من محكمين من ذوي الخبرة تعين أحدهما إدارة الجمارك ويعين الآخر صاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً، فإذا امتنع صاحب البضاعة عن تعيين محكمه خلال ثمانية أيام من تاريخ تنظيم المحضر اعتبر قرار دائرة الجمارك ملزماً له بصورة قطعية".

واستناداً لنص المادة (٨٩) سالف الذكر، فإن القرار الذي يصدره مدير دائرة الجمارك في النزاع الذي ينشأ بين دائرة الجمارك وأصحاب العلاقة حول مواصفات البضاعة أو منشأها أو قيمتها، يكون قطعياً إلا إذا كان من شأن هذا القرار أن يرتب على عاتق صاحب العلاقة فرق في الرسوم والضرائب الأخرى يزيد على خمسة آلاف ليرة سورية، أو كان من شأن القرار أن يؤدي إلى منع البضاعة وكانت قيمتها تزيد على ٢٥٠٠٠ ألف ليرة سورية، وعندها يحال النزاع إلى لجنة التحكيم الابتدائية التي يتم تشكيها من محكمين من ذوي الخبرة يعين أحدهما مدير

الجمارك، ويعين الآخر صاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً^١، وحبذا لو أن المشرع السوري جعل عددها وتراً ليكون هناك مرجحاً عند اختلاف المحكمين وعدم وصولهما إلى قرار موحد.

وقد أوجب المشرع السوري تحليف المحكمين اليمين القانونية قبل مباشرتهم لإجراءات التحكيم حيث نص في المادة (٩٣) منه على: "يقسم المحكمان وعضوا لجنة التحكيم الاستئنافية أمام رئيس المحكمة الجمركية المختصة اليمين القانونية التالية: أقسم بالله العظيم أن أقوم بمهمتي بكل تجرد وصدق وأمانة وأن أحفظ سر المذكرات.

^١ نصت المادة (٩١) من قانون الجمارك رقم ٣٨ على أن "يحدد الوزير بقرار منه عدد اللجان ومراكزها ودوائر اختصاصها والمكافآت التي تصرف لأعضائها ونفقات التحكيم".

ووفقاً لذلك صدر قرار وزير المالية رقم ١٠٧٠ تاريخ ١٢/١٠/٢٠٠٦ الذي نص على أن "١- يكون في مركز كل مديرية من مديريات الجمارك لجنة تحكيمية ابتدائية تشكل وفق أحكام الفقرة ب من المادة (٨٩) من قانون الجمارك، ولجنة تحكيمية استئنافية تشكل وفق أحكام الفقرة أ من المادة (٩٠) من قانون الجمارك، يشمل اختصاص هاتين اللجنتين النظر في الخلافات التي تقوم بين دائرة الجمارك وأصحاب العلاقة حول مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها في جميع المراكز والأمانات التابعة للمديرية.

-يعين المدير الإقليمي المحكم الذي يمثل إدارة الجمارك في اللجنة التحكيمية الابتدائية من لائحة لجان التحكيم الصادرة عن مدير الجمارك العام.

- يعين المفوض الدائم (رئيس اللجنة التحكيمية الاستئنافية) المحكم الذي يمثل إدارة الجمارك في اللجنة التحكيمية الاستئنافية من لائحة لجان التحكيم الصادرة عن مدير الجمارك العام.

٢- تحدد مكافأة رئيس وأعضاء لجان التحكيم بمبلغ ١٠٠٠ ل.س عن كل جلسة من جلسات التحكيم لكل منهم ومهما بلغ عدد جلسات التحكيم.

٣- تتألف نفقات التحكيم من المكافأة المنصوص عنها في المادة السابقة ومن تعويضات الانتقال وأجور النقل وأجور التحليل وأجور الخبراء الفنيين عند الاقتضاء وغيرها وتقع جميعها على عاتق الفريق الخاسر".

أما المفوض الذي يعينه الوزير فيقسم هذه اليمين أمام رئيس محكمة الاستئناف المدنية في المحافظة".

ب- إجراءات نظر المنازعة أما لجنة التحكيم الابتدائي:

تتظر لجنة التحكيم الابتدائي في المنازعات الجمركية وفقاً للإجراءات التالية:

- يرسل مكتب الجمارك المختص البيان الجمركي مع محضر تثبيت الخلاف متضمناً أوجه الخلاف بين إدارة الجمارك وصاحب البضاعة، ومقدار الضرائب والرسوم وفق تصريح صاحب العلاقة، ومقدار هذه الضرائب والرسوم المتوجبة والغرامات المحتملة وفق تحقق إدارة الجمارك، ومحضر ضبط أخذ العينات وجميع المستندات الأخرى مع العينات إلى مدير دائرة الجمارك المختص^١.
- تجتمع اللجنة التحكيمية بعد أداء اليمين القانونية في مقر دائرة الجمارك المختصة في الموعد الذي يحدده مدير دائرة الجمارك، والذي يجب أن لا يتجاوز خمسة عشر يوماً من تاريخ تسمية الإدارة لمحكمها، وإذا استتفأ أحد المحكمين عن حضور جلسة التحكيم أو اعتزل أو قام مانع من مباشرته العمل، على الجهة التي عينت هذا المحكم أن تعين بديل عنه خلال خمسة أيام، وفي حال استتفأ هذه الجهة عن تعيين المحكم البديل تقوم إدارة الجمارك بالطلب من المحكمة الجمركية باعتبارها صاحبة الاختصاص تعيين بديل عن المحكم المتغيب.
- يُعرض على لجنة التحكيم الابتدائي محضر تثبيت الخلاف ومحضر ضبط أخذ العينات وجميع المستندات الأخرى مع العينات، فتطلع اللجنة على الوثائق

^١ - للتوسع انظر: التعليمات الصادرة عن مدير الجمارك العام بتاريخ ١٧/١٠/٢٠٠٦.

والمعلومات الموجودة في الاضبارة والمبرزة سواء من قبل مكتب الجمارك أو من قبل صاحب العلاقة، ولا يحق لصاحب البضاعة أو جهاز الكشف حضور جلسات التحكيم.

- يصدر المحكمان قرارهما في الخلاف المطروح أمامهما خلال عشرة أيام من تاريخ إحالة الملف إليهما، فإذا اتفق المحكمان في الرأي يدون رأيهما في محضر ضبط، ويبلغ قرارهما إلى كل من الطرفين بالطرق القانونية عملاً بأحكام المادتين (٢٣٥ و ٢٣٦) من قانون الجمارك، وإذا لم يعترض عليه أيٌّ منهما خلال مدة خمسة أيام من تاريخ التبليغ يصبح القرار قطعياً، أما إذا اختلف المحكمان في الرأي فيدون ذلك في محضر ضبط يبين فيه كل منهما رأيه معللاً، ويبلغ الضبط إلى كل من الطرفين وتحال اضبارة الخلاف إلى اللجنة التحكيمية الاستئنافية خلال مهلة خمسة أيام من تاريخ التبليغ^١.

يتضح مما سبق، أن المشرع السوري قد حدد ميعاداً يجب على لجنة التحكيم أن تجتمع خلاله، كما أنه حدد ميعاداً لصدور قرار التحكيم وذلك خلال عشرة أيام من تاريخ إحالة الملف إلى لجنة التحكيم الابتدائي، وخيراً فعل المشرع السوري بوضعه ميعاداً لانعقاد لجنة التحكيم وميعاداً لإصدار القرار التحكيمي حيث يحقق بذلك الغاية الأساسية من اللجوء إلى التحكيم وهي السرعة في فصل المنازعات، إلا أنه يؤخذ على المشرع السوري أنه قد حصر حق النظر في المنازعات الجمركية بلجان التحكيم، وبالتالي فإنه حرم صاحب الشأن من حقه الدستوري في اللجوء إلى القضاء.

^١ - راجع المادة (٨٩) ف ج من قانون الجمارك رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦.

٢- التحكيم الاستئنافي:

أ- تشكيل لجنة التحكيم الاستئنافية:

نصت المادة (٩٠) من قانون الجمارك رقم ٣٨ على أن : " أ- تشكل اللجنة التحكيمية الاستئنافية من مفوض دائم يعينه الوزير بقرار منه رئيساً، وعضوين أحدهما يمثل إدارة الجمارك يختاره المدير العام أو من يفوضه، والآخر يختاره صاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً".

ووفقاً لنص المادة السابقة فإن لجنة التحكيم الاستئنافية تتألف من ثلاثة محكمين: مفوض دائم يعينه الوزير بقرار منه رئيساً، ومحكم يمثل إدارة الجمارك، وآخر يمثل صاحب البضاعة، وإن كان في هذا التشكيل تتوفر أغلبية لحسم النزاع إلا أنه لا تتوفر فيه صفة الحياد، حيث نص المشرع السوري على أن يكون رئيس اللجنة الاستئنافية مفوض دائم يعينه الوزير وغالباً ما يكون مدير الجمارك^١، وذلك يخالف المبادئ الأساسية للتحكيم والتي تقوم على اختيار محكم يتمتع بثقة الخصوم به، وحبذا لو كان رئيس اللجنة التحكيمية الاستئنافية من خارج إدارة الجمارك.

^١- نص القرار ١٠٧١ الصادر عن وزير المالية بتاريخ ٢٠٠٦/١٠/١٢ على أن " يسمى كل من السادة التالية أسماؤهم رؤساء لجان التحكيم الاستئنافية في المديريات الإقليمية:

مدير جمارك اللاذقية	رئيساً للجنة التحكيمية الاستئنافية في طرطوس
مدير جمارك طرطوس	رئيساً للجنة الاستئنافية في اللاذقية
مدير جمارك حلب	رئيساً للجنة التحكيمية الاستئنافية في كل من الحسكة وحمص
مدير جمارك حمص	رئيساً للجنة التحكيمية الاستئنافية في حلب
مدير التشريع والشؤون القانونية	رئيساً للجنة التحكيمية الاستئنافية في كل من دمشق ودرعا والمطار.

ب- إجراءات نظر المنازعة أمام لجنة التحكيم الاستئنافية:

تتظر لجان التحكيم الاستئنافية في المنازعات التي تحال إليها وفق الإجراءات التالية:

- تجتمع اللجنة التحكيمية الاستئنافية بعد أداء اليمين القانونية بحضور كامل هيئتها وإذا استتف أو تغيب أحد أعضاء هذه اللجنة يمكن تعيين عضو آخر بديلاً عنه من قبل المحكمة الجمركية، وتقوم هذه اللجنة بفحص البضاعة المُخْتَلَف عليها وتطلع على كافة الوثائق والمعلومات الموجودة في الاضبارة ، كما يحق لها الاستعانة بمن تراه من الفنيين وذوي الخبرة^١.
- لا يجوز للجنة التحكيمية الاستئنافية أن تبحث إلا في الناحية المعروضة عليها حيث نصت الفقرة ج من المادة (٩٠) من قانون الجمارك على أنه: "لا يجوز الاحتكام إلى اللجنة المذكورة عندما يتضمن القانون أو الأنظمة أحكاماً وقواعد خاصة لتحديد مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها".
- وبالتالي ليس للجنة أن تقرر إلا في المسائل الواقعية فقط، كما ليس لها أن تتعرض في قراراتها إلى تحديد البند الجمركي للبضائع محل الخلاف المحال إلى التحكيم، وفي مثل هذه الحالات يجب إعلان عدم اختصاصها.
- تصدر اللجنة قرارها بالأكثرية أو بالإجماع ويكون هذا القرار قطعياً مبرماً لا يقبل أي طريق من طرق المراجعة القضائية أو الإدارية، وملزماً لطرفي النزاع

^١ - راجع المادة (٩٠) فقرة د من قانون الجمارك رقم ٣٨ .

حيث يتمتع بقوة القضية المقضية^١، فلا يجوز بعد ذلك لإدارة الجمارك وصاحب البضاعة إثارة الخلاف مرة ثانية بخصوص الموضوع نفسه.

- يدون قرار اللجنة التحكيمية الاستئنافية في محضر ضبط حسب الأصول، ويوقع عليه رئيس اللجنة وعضواها، ثم يحال هذا القرار مع الاضبارة عن طريق دائرة الجمارك للمكتب الذي نشأ فيه الخلاف، حيث يقوم رئيس المكتب (أمين الجمارك) بإطلاع صاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً على نتيجة قرار اللجنة التحكيمية، فإذا كانت النتيجة لصالح الجمارك وتخلف صاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً عن تأدية الرسوم والغرامات بعد مضي ثمانية أيام من تاريخ تبليغه القرار، يحال الموضوع إلى مديرية الجمارك المختصة لإصدار قرار بتحصيل الرسوم والضرائب والغرامات المتوجبة استناداً إلى نص المادة (٢١٥) من قانون الجمارك وإلى تعهد صاحب البضاعة بقبول نتيجة التحكيم.

بناءً على ما سبق، فقد تم التوصل إلى أن لجان التحكيم في المنازعات الجمركية لا يمكنها أن تصدر قرارها إلا بسبب الخلاف الناجم عن البضاعة ذاتها التي عُرِضَ عليها عينات منها، ونتيجةً لذلك لا يمكن لقرارها أن يخلق سابقةً يمكن الإدعاء بها في مواجهة الأطراف في قضية أخرى أو في مواجهة أشخاص آخرين، فقرارات التحكيم الصادرة عن اللجان التحكيمية لا يمكن أن تشكل اجتهاداً كما لا يمكن اللجوء إلى قرارات سابقة لتطبيقها على نزاعات معينة.

^١ - راجع المادة (٩٠) فقرة ب من قانون الجمارك رقم ٣٨.

الفرع الثاني

أمثلة تطبيقية على التحكيم في حل المنازعات الجمركية

سيتم في هذا الفرع عرض مثال عن قرار تحكيمي صادر عن لجنة التحكيم الابتدائية في معرض نزاع بين إدارة الجمارك وصاحب البضاعة حول مواصفات البضاعة، ومثال عن قرار تحكيمي صادر عن لجنة التحكيم الاستئنافية في معرض نزاع بين إدارة الجمارك وصاحب البضاعة حول منشأ البضاعة.

١- قرار تحكيمي صادر عن لجنة التحكيم الابتدائية:

جاء في القرار...

" في الخلاف حول نتيجة التحليل في البيان IM42 رقم ٧١٥٠ تاريخ ٢٠١١/٦/٢ بموجب كتاب مديرية جمارك دمشق رقم ٤١٨/ق/٢٠١١ تم تشكيل لجنة التحكيم البدائية من السادة

في الموضوع:

صرّح المخلص الجمركي لحساب صاحب البضاعة بموجب البيان المذكور عن بضاعة مسحوق حليب مجفف بعدد ٢٠٠٠ طرد بوزن ٥٠٨٠٠ كغ قائم و ٥٠٠٠٠ كغ صافي من منشأ أوكرانيا بقيمة \$١٠٠٠٠٠ تعادل ٤٧١٨٠٠٠ ل.س.

-لدى إجراء التحليل في المخبر المركزي لوزارة الاقتصاد، قسيمة مخبر الإدارة رقم ٢٢٠٧١٦ تاريخ ٢٠١١/٦/٢٢ تبين أن العينة حليب مجفف مسحوب الدسم

مخالفة جرثومياً حسب م.ق.س (المواصفة القياسية السورية) رقم ٢٠٠٧/٢١٧٩ لارتفاع التعداد العام للجراثيم الهوائية وهي غير صالحة للاستهلاك الغذائي البشري وذلك بموجب الشهادة المرفقة.

-اعترض صاحب العلاقة وطلب اللجوء إلى التحكيم على نتيجة التحليل وسمّى محكمه.

-وافقت المديرية على الطلب وسمّت محكمها.

إجراءات التحكيم:

-بعد أداء اليمين القانونية أصولاً توجه المحكمان إلى الأمانة وتم سحب

العينات بحضور المحكمين ورئيس قسم المخبر في الأمانة.

-تمت مخاطبة كل من مخبر وزارة الصحة، ومخبر كلية الزراعة، ومخبر

البحوث العلمية، عن طريق المخبر في إدارة الجمارك لإجراء التحليل حسب

الأصول.

١- كان جواب مخبر وزارة الصحة بموجب كتابها: - تقرير جرثومي /٢٢٢/

تاريخ ٢٠١١/٧/١٣: العينة المذكورة (حليب مجفف مسحوب الدسم) مقبولة جرثومياً

وفق المواصفة القياسية السورية رقم ٢٠٠٧/٢١٧٩.

٢- تقرير تحليل غذائي (ك: ١٦٩/ص) تاريخ ٢٠١١/٧/١٣:

إن عينة الحليب المعروضة للتحليل الكيميائي مقبولة بالمقارنة مع المواصفة القياسية السورية الخاصة بالحليب المجفف رقم ٢٠٠٨/٣٨٧ مع ضرورة التأكد من صلاحيتها جرثومياً وإشعاعياً.

-كان جواب مخبر كلية الزراعة مكتب العمل المهني بموجب كتابها (شهادة تحليل عينة) رقم بلا تاريخ ٢٠١١/٨/١٧ : العينة (حليب مجفف خالي الدسم) المختبرة مطابقة للمواصفة القياسية السورية رقم ٢٠٠٧/٢١٧٩ ومطابقة للمواصفة رقم ٢٠٠٨/٣٨٧ فالعينة صالحة للاستهلاك الغذائي البشري.

-كان جواب مخبر البحوث العلمية بموجب الكتاب رقم ٤٤٢٣ تاريخ ٢٠١١/٧/٢٤ (المرفق بتقرير التحليل) المبين به نتائج التحليل الكيميائي ونتائج التحليل الجرثومي.

-تم إرفاق نتائج تحاليل المخابر المبينة أعلاه إلى لجنة التحكيم بموجب كتاب مخبر الإدارة رقم بلا تاريخ ٢٠١١/٨/١٨ والمبين به أن العينة حليب مجفف خالي الدسم مطابقة للمواصفات القياسية السورية المعتمدة وصالحة للاستهلاك الغذائي البشري.

-اجتمعت اللجنة واطلعت على تقارير التحليل الجاري في مخابر معتمدة وقررت مايلي:

قرار لجنة التحكيم البدائية:تقرر بالإجماع وسنداً للتحاليل الجارية في المخابر المعتمدة وكتاب مخبر الإدارة اعتبار البضاعة حليب مجفف خالي الدسم مطابقة

للمواصفات القياسية السورية المعتمدة وصالحة للاستهلاك الغذائي البشري.

القرار صدر بتاريخ ٢٠١١/٨/٢٢

٢-قرار تحكيمي صادر عن لجنة التحكيم الاستئنافية:

جاء في القرار ما يلي:

" في الخلاف حول صحة المنشأ لبضاعة واردة من المملكة العربية السعودية موضوع البيان IM42 رقم ١٣٧١٣ تاريخ ٢٠١١/١٢/٤ أمانة جمارك دمشق والمصرح بموجبه عن حبيبات بلاستيكية باسم المخلص الجمركي لحساب صاحب البضاعة.

تم تشكيل لجنة التحكيم الاستئنافية من السادةرئيساً

.....محكماً عن إدارة الجمارك..... محكماً عن صاحب البضاعة .

الموضوع:

تم تسجيل البيان المذكور أعلاه في أمانة جمارك دمشق وقد صرح بموجبه المخلص الجمركي لحساب صاحب البضاعة عن حبيبات بلاستيكية بوزن صافي ٩٩٧٨٠ كغ وقيمة ١١٩٧٣٦ دولار منشأ السعودية وصرح عن البند ٣٩,٠٢,١٠,٠٠ ورسوم ١% .

-لدى إجراء التحليل لعينة البيان تبين أن العينة هي حبيبات بلاستيكية بيضاء اللون من نوع بولي بروبيلين وتستخدم في الصناعات البلاستيكية ولا تحتوي على

مواد مخدرة أو ممنوعة وليست فيها مواصفة قياسية سورية وتحقق شروط السلامة الكيميائية وهي جديدة وغير مستعملة.

-بالكشف على البضاعة والتحقق من صحة التصريح من قبل مصلحة الكشف وُجد أكياس (شواتات) تحمل عبارات باللغة الانكليزية، كما ورد على جزء من الأكياس شركة مصنع الأنسجة المتطورة (صنع في السعودية) وهذا الاسم غير وارد على الثبوتيات سواء الفاتورة أو شهادة المنشأ، وقسم آخر من البضاعة مثبت على الأكياس الشركة الكورية.

-وقد وردت دلالات المنشأ المثبتة على الغلافات الخارجية (سعودي،

كوري، صيني) ولم تثبت دلالة المنشأ على الأكياس الداخلية.

-نظمت أمانة جمارك دمشق مخالفة بيان وضع بالاستهلاك مخالف بالمنشأ

يؤدي إلى الاستفادة من مزايا اتفاقية الدول العربية ويعرض رسماً للضياح.

-نظم محضر ضبط خلاف ليصار إلى المباشرة بإجراء التحكيم.

-وافقت مديرية جمارك دمشق بكتابها رقم ٦٨٩/ق/٢٠١١ على إجراء التحكيم.

-تم إجراء التحكيم البدائي بعد أداء اليمين القانونية أصولاً حيث تم الكشف

على البضاعة حسب الواقع وفي ضوء الثبوتيات التي أبرزها صاحب

العلاقة ، وقررت لجنة التحكيم البدائية اعتبار بضاعة البيان المذكور متوافقة مع الأوراق المبرزة والتي تبين أن بضاعة البيان ذات منشأ سعودي وبالتالي ثبوت منشأ البضاعة السعودي.

- اجتمعت اللجنة الإقليمية المختصة بتاريخ ٢٠١٢/١/١٧ للنظر في قرار اللجنة التحكيمية البدائية الصادر بتاريخ ٢٠١٢/١/١٦ حول صحة المنشأ للبيان IM42 رقم ٢٠١١/١٣٧١٣ أمانة جمارك دمشق.

وارتأت اللجنة استئناف القرار أمام اللجنة التحكيمية الاستئنافية.

إجراءات التحكيم:

بعد أداء اليمين القانونية أصولاً اجتمعت اللجنة التحكيمية الاستئنافية وقامت بتدقيق ثبوتيات البيان، وأحالت الاضبارة الاستئنافية إلى رئاسة قسم المخبر في أمانة جمارك دمشق، لبيان الرأي في بضاعة البيان المذكور وموافاتها بمعرفة المصدر الأساسي للمادة الأولية للبضاعة، وهل تشكل إضافة نسبة ٤٠% من القيمة أم لا ليتسنى للجنة تحديد منشأ البضاعة.

-أجاب قسم المخبر بأنه قام بالكشف على بضاعة البيان المذكور بحضور محكم أصحاب العلاقة، حيث وجد نوعين من الحبيبات البلاستيكية (بولي بروبيلين، بولي استيرين) معبأة في أكياس كبيرة (حافطة كبيرة) وهي أكياس قابلة للاستخدام المتكرر في تعبئة ونقل الحبيبات، وارد عليها منشأ السعودية وعلى بعضها منشأ كوريا.

وبالإطلاع على قسيمة التحليل رقم ٢٢٥٥٩٢ تاريخ ٢٠١١/١٢/٥ العائدة لبضاعة البيان المذكور وُجِدَ عينة واحدة فقط من البولي بروبيلين والتي تم تحليلها في جامعة دمشق كلية العلوم.

ولم يتم تحليل النوع الثاني من الحبيبات البلاستيكية (البولي استيرين) المبين بالكشف على البضاعة، فلا يمكن لقسم المخبر من خلال التحليل معرفة المصدر الأساسي للمادة الأولية ومعرفة المواد المضافة خلال عملية التصنيع، ويتم ذلك من خلال معرفة خط انتاج الشركة المصنعة وكيفية الإنتاج والمواد المضافة خلال عملية الإنتاج لهذه الحبيبات للحكم على منشأ هذه البضاعة.

-اجتمعت اللجنة للمرة الثانية وارتأت تسطير كتاب إلى وزارة الاقتصاد والتجارة (نقاط الاتصال) تحت رقم ٣٣/ت/ق/٢٠١٢ تاريخ ٢٠١٢/٢/١٢، بعد أن قامت بتدقيق الوثائق وتبين لها ما يلي:

- ورد في الفاتورة أن البضاعة منشأ سعودي من إنتاج شركة نسما الحديثة لإعادة التصنيع المحدودة.

- وردت دلالات المنشأ المثبتة على الغلافات الخارجية (سعودي، كوري، صيني) ولم تثبت دلالة المنشأ على الأكياس الداخلية.

- هناك قسم من البضاعة ورد عليها إنتاج مصنع الأنسجة بالسعودية وهي خلاف ما ورد بالوثائق، وقسم آخر من البضاعة مثبت على الأكياس الشركة الكورية.

- صرّح أصحاب العلاقة عن نوع واحد من الحبيبات وهي عبارة عن مادة (بولي بروبيلين) وعند الكشف من قسم المخبر تبين أن هناك نوع آخر هو عبارة عن مادة (البولي استيرين).

-تم الطلب من وزارة الاقتصاد والتجارة بموجب كتابنا أعلاه إعلامنا ما يلي:

هل البضاعة هي من نوع واحد، والتحقق ما إذا كنت جديدة وغير مجددة، وموافاتنا بلوائح التعبئة للبضاعة، وبيان ما إذا كنت البضاعة مدورة أو جديدة، وهل هي مصنعة في السعودية وذلك بناءً على ما ورد في الفاتورة، التحقق من المادة الأولية المصنعة منها تلك الحبيبات، وهل هي من منشأ سعودي أم هي مستوردة، وفي حال كانت مستوردة فما هي القيمة المضافة وهل تشكل نسبة ٤٠% من القيمة أم لا؟.

-تم التأكيد على كتابنا المشار إليه أعلاه بتاريخ ٤/٢ و ٥/٣٠ و ٢٠١٢/٩/٩ لموافاتنا بنتيجة كتبنا الموجهة إلى وزارة الاقتصاد والتجارة.

-في الحالات التي يوجد بها شك معقول وعدم ورود رد خلال ستة أشهر من تاريخ طلب التحقق، أو إذا كان الرد لا يحتوي على معلومات كافية لتحديد صحة المستندات موضوع التحقق من المنشأ الحقيقي للمنتجات، تقوم سلطات الجمارك الطالبة للتحقق (إلا في حالات استثنائية) برفض منح المعاملة التفضيلية لهذه المنتجات، وانتهى كتابها برجاء الإطلاع وإجراء المقتضى النظامي في ضوء قواعد المنشأ التفضيلية لعدم ورود جواب من قبل الجانب السعودي حتى تاريخه.

ثم اجتمعت اللجنة مرة ثالثة وقررت ما يلي:

قرار اللجنة التحكيمية الاستئنافية:

باعتبار أنه لم يتم التوصل إلى إثبات صحة المنشأ سنداً لما ورد بتدقيق ثبوتيات البيان وواقع البضاعة، ووفقاً لما ورد بكتاب وزارة الاقتصاد والتجارة المشار إليه أعلاه المستند في مضمونه إلى المادة (٢٨) من قواعد المنشأ التفضيلية الفقرة (٦) منها، ولمضي أكثر من ستة أشهر على مخاطبة الجانب السعودي ولم ترد أية إجابة على الكتب الموجهة له.

تقرر بالأكثرية فسخ قرار لجنة التحكيم البدائية، وترك الحق للإدارة بملاحقة صاحب العلاقة بمخالفة المنشأ التي أدت إلى الاستفادة من مزايا الاتفاقية العربية والتي تعرض رسماً للضياح وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة.

رأي محكم صاحب الشأن:

بحسب المادة (٢٨) من قواعد المنشأ التفضيلية الفقرة (٦) منه، فقد قرر محكم صاحب البضاعة اعتبار الحالة المنظورة من الحالات الاستثنائية، نظراً لعدم ورود إجابة صريحة من السلطات السعودية رغم قيام اللجنة التحكيمية بالتأكيد على طلبها بعدة كتب موجهة إلى نقطة الاتصال بوزارة الاقتصاد والتجارة ورغم ذلك لم يرد أي جواب من الجانب السعودي.

صدر القرار في ٢٧/١١/٢٠١٢

أخيراً، وبناءً على ما تقدم، فقد تم التوصل إلى أن المشرع السوري لم يكن موفقاً في صياغته لنظام التحكيم في المنازعات الجمركية، حيث جعل التحكيم في المنازعات الجمركية إجبارياً، وهذا يخالف الغاية الأساسية من التحكيم وهي أن يقوم على اتفاق الطرفين على اللجوء إليه ، فالتحكيم لا يكون إلا وليد إرادة طرفيه، ونحن نرى كما ذكرنا سابقاً أنه إذا أراد المشرع وضع نظامٍ للتحكيم لحل المنازعات الجمركية، وجب أن يحترم إرادة الأطراف في اختيار هذا الطريق، بحيث يترك لهم حرية الاختيار بينه وبين القضاء، وحرية اختيار المحكمين ورئيس هيئة التحكيم، ونأمل أن يستفيد المشرع السوري من تجربة التحكيم في المنازعات الجمركية وأن يعمل على إصدار قانون تحكيم ضريبي لحل المنازعات الضريبية، يراعي فيه الطبيعة الخاصة للمنازعات الضريبية والمغايرة لطبيعة المنازعات العادية.

الخاتمة

لقد كان هدف هذا البحث هو تحديد ماهية التحكيم الضريبي، وبيان أهميته في حل المنازعات الضريبية.

وقد وجدت من خلال هذه الدراسة أنّ التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة، لجأت إلى التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية بشكلٍ محدودٍ جداً وقصرته على الضرائب غير المباشرة.

ومن مجمل الدراسة السابقة يمكن استنتاج ما يلي:

إنّ دور التحكيم في تسوية المنازعات الضريبية، كان محدوداً في بعض الدول لأنه:

١- بالنسبة لجمهورية مصر العربية: فقد فرض المشرع الضريبي المصري على المكلفين اللجوء إلى التحكيم وجعله إجبارياً فيما يقع بينهم وبين الإدارة الضريبية من منازعات، تتعلق بالضريبة العامة على المبيعات وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الضريبة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وكذلك فيما يقع بين المكلفين والإدارة الجمركية من منازعات حول مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، ولم يكن المشرع الضريبي المصري موفقاً في صياغته لنظام التحكيم سواءً في منازعات الضريبة العامة على المبيعات أو في المنازعات الجمركية، حيث يبرز عنصر القسر في اللجوء إلى هذا التحكيم مما يؤدي إلى تقييد حرية

الاختيار لدى المكلف، وقد تم الطعن في دستورية التحكيم المنصوص عليه في قانون الضريبة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وكذلك في دستورية التحكيم المنصوص عليه في قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣.

٢- بالنسبة لفرنسا: فقد نصّ المشرع الفرنسي على التحكيم فيما يتعلق بالنزاع الضريبي الذي ينشأ بين المستثمر الأجنبي والدولة المضيفة، حيث يمكن للمستثمرين عرض نزاعاتهم على التحكيم، إذا وافق الطرفان على ذلك بموجب العقد المبرم بينهما، أو إذا كان هناك معاهدة تتضمن النص على إعطاء الأطراف حق اللجوء إلى التحكيم لتسوية المنازعات التي تنشأ بينهم.

٣- أما في سورية: فلم ينص المشرع الضريبي على التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية، واقتصر النص على التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الجمركية التي تقوم بين إدارة الجمارك وأصحاب العلاقة حول مواصفات البضاعة أو منشئها أو قيمتها، وجعله إجبارياً وبذلك حرم أصحاب العلاقة من حقهم الطبيعي في اللجوء إلى القضاء.

وبعد هذه الدراسة توصلنا إلى مجموعة من التوصيات والمقترحات، والتي نتمنى أن يتم الأخذ بها ووضعها موضع التنفيذ ولاسيما في سورية:

١- تعديل نص المادة (٤٠) من قانون الضريبة على الدخل السوري رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣، بحيث تتضمن نصاً صريحاً باختصاص قضاء مجلس الدولة بهيئة

قضاء إداري بنظر المنازعات الضريبية، دون تمييز بين الأساس القانوني للتكليف والمقدار الضريبي.

٢_ تعديل نص المادة (٨٩) من قانون الجمارك السوري رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦، بحيث يتضمن النص على إعطاء صاحب العلاقة حرية الاختيار بين اللجوء إلى التحكيم أو القضاء في منازعاته مع الإدارة الجمركية، وبالتالي عدم حرمان صاحب العلاقة من حقه الدستوري في اللجوء إلى القضاء.

٣_ أقترح إعادة النظر في تشكيل لجان التحكيم الجمركية، المنصوص عليها في قانون الجمارك السوري رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦، بحيث يتم النص على أن يكون عدد المحكمين في لجان التحكيم الابتدائية وتراً ليكون هناك مرجحاً عند اختلاف المحكمين، وأن يكون رئيس لجنة التحكيم الاستئنافية من خارج إدارة الجمارك بحيث تتوفر فيه صفة الحياد.

٤_ العمل على إصدار قانون تحكيم ضريبي لحل المنازعات الضريبية كافة، يُراعى فيه الطبيعة الخاصة للمنازعات الضريبية.

٥_ إنشاء مراكز تحكيم ضريبية تتولى نظر المنازعات الضريبية، تضم محكمين مستقلين من ذوي الخبرة والكفاءة في الشؤون الضريبية.

٦_ أقترح إعادة النظر في قانون الضريبة على المبيعات المصري رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وقانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، والاستفادة من الأحكام التي أصدرتها المحكمة الدستورية العليا، والعمل على صياغة نظام للتحكيم الضريبي يعطي لصاحب الشأن الحرية في اللجوء إلى التحكيم، بحيث يكون اللجوء

إلى التحكيم أمر جوازي لا يسلب حق صاحب الشأن في اللجوء إلى القاضي الطبيعي.

٧_ أقترح أن يستفيد المشرع الضريبي الفرنسي من تجربة التحكيم في المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار، وأن يعمل على تعميمها على كافة المنازعات الضريبية.

أخيراً، أرجو أن أكون قد وفقت في إضافة لبنة صغيرة إلى جدار المكتبة العربية، آملّة من زملائي الباحثين تغطية ما سهوت عنه، فحسبي أنني بذلت غاية الجهد، وأخلصت النية فيما قدمت.

والله ولي التوفيق

قائمة المراجع

- القرآن الكريم
- أولاً- باللغة العربية:
- رسائل الدكتوراه والماجستير:
- ١_ امتثال فارس، الأساليب غير القضائية في تسوية المخالفات الجمركية_ دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠٠٩.
- ٢_ د. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، ١٩٦٠.
- ٣_ محمد طه، الاختصاص الإداري والقضائي بنظر المنازعات الضريبية_ دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١٠.
- ٤_ د. محمد ربيع مصطفى شلاش، الضريبة على التجارة الالكترونية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ٢٠١٠.
- الكتب القانونية:
- ١_ د. إبراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية،الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨.
- ٢_ د. أحمد أبو الوفا، التحكيم الاختياري والإجباري، منشأة المعارف الإسكندرية، الطبعة الرابعة، ١٩٨٣.

٣_ أ.د. أحمد سلامة بدر، إجراءات التقاضي أمام مجلس الدولة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٣.

٤_ د. أشرف خليل حماد، التحكيم في المنازعات الإدارية وأثاره القانونية_ دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.

٥_ د. إياد محمود بردان، التحكيم والنظام العام_ دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.

٦_ د. حفيظة السيد الحداد، الموجز في النظرية العامة للتحكيم التجاري الدولي، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.

٧_ د. حفيظة السيد الحداد، الموجز في النظرية العامة للتحكيم التجاري الدولي، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٠.

٨_ خالد عزت المالكي، التحكيم، مؤسسة النوري، ٢٠٠٣.

٩_ دعاس أسعد سليم، شرح قانون الضريبة على الدخل في الجمهورية السورية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.

١٠_ د. رضوان أبو زيد، الأسس العامة للتحكيم التجاري الدولي، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨١.

١١_ د. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية_ دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.

١٢_ د. رمضان محمد بطيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨.

١٣_ د. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، دار الاتحاد العربي للطباعة، ١٩٧٤.

١٤_ د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٩٠.

١٥_ د. زكريا محمد بيومي، المنازعات في ضريبة المبيعات، دار الكتب القانونية، ١٩٩٣.

١٦_ أ. د. زين العابدين ناصر، علم المالية والتشريع المالي، دار النهضة العربية، مصر، بدون تاريخ نشر.

١٧_ د. شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، ٢٠٠٤.

١٨_ أ. د. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي في الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٤.

١٩_ د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، التحكيم في المنازعات الإدارية العقدية وغير العقدية_ دراسة تحليلية تطبيقية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١١.

- ٢٠_ علاء آباريان، الوسائل البديلة لحل النزاعات التجارية_ دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.
- ٢١_ عمرو عيسى الفقي، الجديد في التحكيم في الدول العربية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠٠٣.
- ٢٢_ غادة أنس كيلاني، هاني القرشي، أنس كيلاني، الكامل في التحكيم في السعودية وسورية، ٢٠٠٧.
- ٢٣_ د. قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي_ دراسة مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥.
- ٢٤_ أ. د. ماجد راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٩٩.
- ٢٥_ د. ماهر محمد حامد، النظام القانوني للمحكم في التجاري الدولي، دار الكتب القانونية ودار شتات للنشر، ٢٠١١.
- ٢٦_ د. محسن شفيق، التحكيم التجاري الدولي، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ نشر.
- ٢٧_ أ. د. محمد الحلاق، د. عبد الهادي حردان، دراسات في التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٤.
- ٢٨_ د. محمد السيد عرفة، التحكيم والصلح وتطبيقاتهما في المجال الجنائي، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، ٢٠٠٦.

٢٩_ د. محمد إبراهيم خيرى الوكيل، التظلم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي، دار الفكر الجامعي، ٢٠٠٨.

٣٠_ د. محمد حامد عطا، الضريبة العامة على المبيعات وأحكام القضاء، الموسوعة الضريبية، المجلد الخامس عشر، بدون مكان وتاريخ نشر.

٣١_ د. محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، مطبعة جامعة القاهرة، بدون تاريخ نشر.

٣٢_ د. محمد ماهر أبو العينين، الدفع في نطاق القانون، الكتاب الأول، القاهرة، بدون تاريخ نشر.

٣٣_ د. محمد وليد منصور، التحكيم في العقود الإدارية_ دراسة مقارنة، نقابة المحامين، دمشق، ٢٠٠٧.

٣٤_ د. محمدي فتح الله حسين، شرح قانون التحكيم والتحكيم الإداري، دار الكتب القانونية، مصر، ٢٠٠٥.

٣٥_ محمود طهماز، شرح قانون أصول المحاكمات وقانون البيئات وقانون التحكيم، الجزء الثاني، ٢٠١٠.

٣٦_ د. محي محمد مسعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨.

٣٧_ د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، بدون ناشر أو مكان نشر، الطبعة الثانية، ٢٠٠٤.

٣٨_ مصطفى محمد الجمال، عكاشة محمد عبد العال، التحكيم في العلاقات الخاصة الدولية والداخلية، بدون ناشر أو مكان نشر، ١٩٩٨.

٣٩_ د. ممدوح عبد العزيز العنزي، بطلان القرار التحكيمي التجاري الدولي، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.

٤٠_ د. يحيى مصطفى المبشر، المنازعات الضريبية، دار الحسيني، بيروت، ١٩٩٤.

- الأبحاث والمقالات:

١_ أحمد يوسف خلاوي، أنواع التحكيم، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية [http:// alsarablaw- owno. Com](http://alsarablaw-owno.Com).

٢_ تمام الموصلي، طريقة تعيين المحكمين في قانون التحكيم السوري، مجلة المحامون، العددان ٣-٤، السنة ٢٠١١/٧٦.

٣_ د. جاك يوسف الحكيم، تعديل الأحكام التي تنظم التحكيم في فرنسا المرسوم ٤٨ في ١٣/١/٢٠١١، مجلة المحامون، العددان ١-٢، السنة ٢٠١١/٧٦.

٤_ د. جميل لوقا، في رحاب التحكيم التجاري الدولي، مجلة المحامون، العددان ٣-٤، السنة ٢٠١١/٧٦.

٥_ عبد الحميد الأحذب، المرسوم رقم ٤٨-٢٠١١ الصادر بتاريخ ١٣ يناير ٢٠١١، مجلة التحكيم العالمية، العدد العاشر، ٢٠١١.

٦_ د. محسن العبودي، القطاع الخاص ووسائل تسوية المنازعات، بحث منشور على الشبكة://www. Eastlaw.comhttp.

٧_ أ. د. محمد الحلاق، النزاع الضريبي أمام القضاء السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢١، العدد الثاني، ٢٠٠٥.

٨_ د. محمد خير العكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، مقالة منشور في الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية، المجلد الرابع، دمشق، ٢٠١١،

٩_ د. محمد وليد منصور، حكم التحكيم وفق قانون التحكيم السوري رقم ٤ لعام ٢٠٠٨ والقواعد الدولية، مجلة المحامون، العددان ٣-٤، السنة ٧٥/٢٠١٠.

١٠_ د. موسى خليل متري، د. أديب مفضي ميالة، التحكيم في العمليات المصرفية في الدول ذات الاقتصاد المتحول المثال السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الأول، ٢٠١٠.

١١_ د. يسري محمد العصار، التحكيم في المنازعات الإدارية غير العقدية في مصر وفرنسا والكويت، مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث القانونية، العددان ١٥-١٦، نيسان- تشرين الأول، ٢٠٠٢.

- المعاجم:

١_ ابن منظور، لسان العرب، المؤسسة المصرية العامة للتأليف والنشر، القاهرة.

٢_ الفيروز آبادي، القاموس المحيط، المجلد الرابع، دار الفكر، بيروت.

٣_ محمد خير أبو حرب، المعجم المدرسي، الطبعة الأولى، ١٩٨٥.

ثانياً_ باللغة الفرنسية:

1_ AFFaire Kaiser bauxite CY C/Jamaïque (No.ARB/74/3),décision sur la compétence du 6 juin 1975,I.L.R, Vol ,114,1999.

2_ CC I, n 1939, en 1971, cite pary. Derains, “Le Statut des Usages du commerce international de vant les juridictions arbitrales ” Rev. Arb ; 1973.

3_ Jean_ Philippe Chetcuti : Arbitration in International Tax Dispute Resolution, Inter _ Lawyer ,2001.

4_ Jean Pierre _ Le Galle . Fiscalite et arbitrage , Revarb , 1994.

5_ Lpf " livre des procedures Fiscales “ .

6_ L interpretation des conventions fiscales, pararrapar a Cours particuliers , Acadomia. Fr/Cours_a_domicile,droit Nantes Soutien Scolaire Personnalise .<http://www.memoireonline.com>.

7_Parcours Recherche, La jurisprudence arbitrale relative a la Fiscalité en droit des investissements, Master2 Juriste d'affaires internationales ,Université de Bourgogne.

8_ S. Manciaux, “ Changement de Législation Fiscale et arbitrage interntioal », Rev. Arb, 2001.

الفهرس

الموضوع	الصفحة
المقدمة.....	١
تمهيد وتقسيم.....	٥
الفصل الأول: التحكيم بمفهومه العام.....	٩
المبحث الأول: مفهوم التحكيم وأحكامه وفق قانون التحكيم السوري رقم ٤ لعام ٢٠٠٨.....	١٣
المطلب الأول: ماهية التحكيم وتمييزه عن النظم المشابهة.....	١٤
الفرع الأول: ماهية التحكيم.....	١٤
الفرع الثاني: تمييز التحكيم عن غيره من النظم المشابهة.....	٢٧
المطلب الثاني: إجراءات التحكيم.....	٣٣
الفرع الأول: الإجراءات التي يقوم بها أطراف النزاع.....	٣٤
الفرع الثاني: الإجراءات التي تقوم بها هيئة التحكيم.....	٣٩
المبحث الثاني: التحكيم الضريبي.....	٥١
المطلب الأول: مفهوم المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها.....	٥٣

- الفرع الأول: ماهية المنازعات الضريبية..... ٥٤
- الفرع الثاني: الوسائل التقليدية لإنهاء المنازعات الضريبية..... ٧٠
- المطلب الثاني: قابلية المنازعات الضريبية للتحكيم..... ٨٧
- الفرع الأول: التحكيم في المنازعات الضريبية بين المكلّف والإدارة الضريبية..... ٨٨
- الفرع الثاني: التحكيم في المنازعات الضريبية في نطاق العلاقات القانونية الدولية..... ٩٦
- الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على التحكيم في المنازعات الضريبية..... ١٠٥
- المبحث الأول: تطبيقات التحكيم في المنازعات الضريبية..... ١٠٩
- المطلب الأول: التحكيم في قانون الضريبة العامة على المبيعات في مصر..... ١١٠
- الفرع الأول: إجراءات التحكيم في قانون الضريبة العامة على المبيعات..... ١١٢
- الفرع الثاني: موقف القضاء المصري من التحكيم في الضريبة العامة على المبيعات..... ١٢٤
- المطلب الثاني: التحكيم في المنازعات الضريبية المتعلقة بالاستثمار في فرنسا..... ١٣٥
- الفرع الأول: التحكيم القائم على اتفاق الطرفين..... ١٣٦

الفرع الثاني: التحكيم القائم على المعاهدات.....	١٤٥
المبحث الثاني: تطبيقات التحكيم في المنازعات الجمركية.....	١٥١
المطلب الأول: التحكيم في قانون الجمارك المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣..١٥٢	
الفرع الأول: إجراءات التحكيم الجمركي.....	١٥٣
الفرع الثاني: موقف القضاء من التحكيم في المنازعات الجمركية.....	١٦٢
المطلب الثاني: التحكيم في قانون الجمارك السوري رقم ٣٨ لعام ٢٠٠٦ .. ١٦٧	
الفرع الأول: إجراءات التحكيم الجمركي.....	١٦٨
الفرع الثاني: أمثلة تطبيقية على التحكيم في حل المنازعات الجمركية.....	١٨٠
الخاتمة.....	١٩٠
قائمة المراجع.....	١٩٥
الفهرس	٢٠٣