

مقدمة

تتعدد المفاهيم في تعريف المنازعة الضريبية ويمكن القول بصفة عامة أن المنازعة الضريبية يقصد بها الخلافات بين الممول والإدارة الضريبية عندما مباشرتها لنشاطها في ربط الضريبة وتحصيلها والقواعد المقررة للفصل فيها (1) .

والمنازعة الضريبة قد تكون منازعة داخلية حيث يثور النزاع فيها بين الممول والإدارة الضريبية بمناسبة ربط أو تحصيل الضريبة .

وقد تكون المنازعة دولية حينما تتخذ دولتان متعاقدتان أو إحداها في اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي إجراء يترتب عليه إخضاع الشخص للضريبة على نحو مخالف لأحكام الاتفاقية أو من شأن هذا الإجراء خضوعه للضريبة على نحو مخالف لأحكام الاتفاقية . فهي المنازعة التي يتنازع فيها شخص أجنبي ذو صفة مع الإدارة الضريبية يكون المرجع فيها لاتفاقية ضريبية دولية . تتيح لدولة هذا الشخص الحق في المعاونة أو المشاركة في فض المنازعة .

وفى مثل هذه الحالات تتبع إجراءات التسوية الدولية . وبمقتضاها يعرض الممول الأجنبي المنازعة إما على السلطة المختصة للدولة المقيم بها إذا كان الإجراء المتخذ يتمثل في إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة أو بالإخطار بوجوب أدائها . وإما على السلطة المختصة بالدولة التي يتمتع بجنسيتها إذا كان الإجراء المتخذ يتمثل في إهدار مبدأ عدم التمييز (2) .

وترجع أسباب المنازعة الضريبة إلى تنوع الضرائب وعدم تضمين أحكامها في مجموعة واحدة إذ تتخذ تشريعات الضرائب شكل قواعد متفرقة صادرة في تواريخ مختلفة يختص كل منها بضريبة واحدة أو بعض ضرائب قليلة معينة بالذات .

وتزداد عدد هذه المنازعات نتيجة التدخل المستمر للسلطة التشريعية لتعديل وتبديل القوانين الضريبية كلما احتاجت الدولة إلى المال وكلما تطورت الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية خاصة إذا عمد المشرع إلى إجراء هذه التعديلات في سياق أحكام أخرى لا علاقة لها بمسائل الضرائب .

1) L. Trotabas : Conteniueux Fiscal et Juridiction adm. En Droit Francais. Mel . Paul Negulesco, Bucarest , 1935 , p. 830.

(2) الدكتور . محمد أحمد عبد الرؤف - المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن - الطبعة الأولى - دار النهضة العربية - 1998 - ص 349 .

ويؤدى التعديل والتبديل المستمر في قوانين الضرائب إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها ، وبالتالي جهل الممولين في كثير من الأحيان بها . ويترتب على ذلك قيام الإدارة الضريبية بإصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يترأى لها مما يدعو الممولين إلى مقاومتها ، ومن ثم قيام منازعات بينها وبين الإدارة الضريبية .

وقد أدى توزيع ولاية القضاء الضريبي في مصر بين القضاء العادى والقضاء الادارى إلى أن هناك منازعات تختص بها إحدى هاتين الجهتين دون الثانية وأخرى تدخل في ولايتها مما ترتب عليه أن النزاع الواحد يمكن أن يعرض على القضاء العادى أو القضاء الادارى وليس هذا مستساغا من الناحية المنطقية فضلا عما يترتب عليه من تضارب في الأحكام ، ومن ثم تعارض المبادئ التي تحكم تلك المنازعات .

وقد حاولت القوانين الضريبية في مصر حل المنازعات الضريبية وديا عن طريق الإدارة الضريبية نفسها بان تلزم الممول قبل رفع دعواه ضد ربط الضريبة أن يتوجه إلى الإدارة الضريبية بتظلم لكى تراجع موقفها . وقد يوصف هذا التظلم بأنه تظلم ولائى إذا قدمه الممول إلى مصدر القرار يوضح فيه الخطأ الذى ارتكبه الإدارة الضريبة والأسباب التي يستند إليها . وقد يسمى هذا التظلم بالتظلم الرئاسى إذا رفع إلى رئيس مصدر القرار للمطالبة بإعادة النظر في القرار وتقوم الجهة الإدارية بفحصه ، فإذا تبين لها انه مبنى على أسس سليمة فإنها تعيد النظر في قرار ربط الضريبة أما بسحبه أو تعديله .

وقد ينعت التظلم بالتظلم الادارى إذا قدم إلى لجنة تشكل بمقتضى قانون يحدد اختصاصها ووسائل الطعن أمامها ومدى قوة قرارها 0

ويلاحظ أن التشريعات الضريبية تلزم الممول بتقديم التظلم إلى الجهة المختصة وتحدد شكل التظلم ومواعيده ، ويكون ذلك شرطا لقبول الطعن القضائي في قرار ربط الضريبة عندما ترفض الإدارة الضريبية التظلم ولا تجيب مطالب مقدمه . وفى مثل هذه الحالات لابد قبل رفع الدعوى أمام القضاء من تقديم التظلم المنصوص عليه قانونا حتى تصبح الدعوى مقبولة ، ولابد من مراعاة الإجراءات

والمواعيد لتقديم هذا التظلم.

ومنح الإدارة الضريبية سلطة إعادة النظر في قرار ربط الضريبة قد ينتج لها فرصة مراجعة سلامة تصرفاتها على ضوء ما قدمه الممول من أسباب وعلى أساس ما يتكشف عنه الفحص ، فإذا استبان لها أن التظلم له ما يبرره فيمكن الاتفاق مع الممول على قيمة الوعاء الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة الصحيح الواجب دفعه . ثم تعديل التقدير تبعاً لذلك . ومن شأن ذلك وضع نهاية للكثير من المنازعات . ومن ثم تقليل عدد القضايا الضريبية مما ينتج عنه توفير الوقت وتحقيق مصلحة الممول من ناحية أخرى عن طريق إنهاء المنازعة في مراحلها الأولى . ومن ثم توفر عليه جهداً كبيراً وعبئاً ثقيلاً في سبيل رفع الدعوى⁽¹⁾.

ومع ذلك لا يصح المغالاة في أهمية هذا الضمان للممول ، إذ أن الإدارة الضريبية قد لا تعترف بما وقع منها من خطأ وترجع إلى الصواب . فضلاً عن أن الممولين قد لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم إذا ترك أمر البت فيها عند الاعتداء عليها إلى حكم هو خصم لهم في نفس الوقت شعاره أن القانون الضريبي يقوم على السلطة .

لذلك كان طريق الطعن القضائي هو انجح الضمانات للممولين ، فهو يحقق رقابة القضاء على الإدارة الضريبية عند ممارسة نشاطها . ومن ثم يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب قرارات ربط الضريبة وتحصيلها من تعسف أو خطأ . ونتيجة لذلك نصت التشريعات الضريبية في مصر على أن تعهد للقضاء بالرقابة على هذه القرارات .

وبذلك تنتصر قواعد الأخلاق المالية ، تلك القواعد التي تقوم على احترام الحريات الفردية والعدالة والمساواة والتي تستمد من مبدأي المساواة بين المواطنين أمام الأعباء العامة وشرعية الضريبة . (2)

ومهمة القاضي الضريبي في حالة المنازعة في ربط الضريبة الكشف عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقاً للقواعد واللوائح أو لم تربط وفقاً لها . فإذا

⁽¹⁾ الدكتور زكريا محمد بيومي - الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل - مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم - 1974/73 ص 18 .

⁽²⁾ André' Hellronner - Les garanties nouvelles de contribuable - Conseils d' Etat - etudes et documents 2 . 1964. P 35

ثبت عدم شرعية أو صحة ربط الضريبة فانه يحكم برفضها كلياً أو جزئياً . وتكون المحكمة المختصة هي التي حددها المشرع الضريبي وفي حالة عدم النص على المحكمة المختصة فان القضاء الإداري يكون هو المختص لان المنازعة في ربط الضريبة لا تعدو أن تكون منازعة إدارية .

أما فى حالة منازعة الممول في إجراءات التحصيل فقد اجمع الفقه والقضاء على أن تختص المحاكم القضائية العادية بالمنازعات إذا تعلقت بحجز ادارى لان توقيع الحجز الإداري لاستيفاء الدولة ما لها من أموال لدى الممول لا يصدر عنها بصفتها جهة إدارة وان الحجز الإداري وإجراءاتها هي نظام خاص وضعه المشرع ليسهل على الحكومة بوصفها دائنة تحصيل ديونها قبل الأفراد (عز الدين الدناصورى وحامد عكاز - القضاء المستعجل وقضاء النقض - الطبعة الثانية - 1989 - ص 714) .

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض أن الحجز الإداري وإجراءاتها لا تعتبر من قبيل الأوامر الإدارية التي لا يجوز للحاكم إلغاؤها أو تأويلها أو وقف تنفيذها ، بل هي وليدة نظام خاص وضعه المشرع ليسهل على الحكومة أو بعض الهيئات بمقتضى تشريع خاص بوصفها دائنة تحصيل ما يتأخر لدى الأفراد من الأموال الأميرية أو الضرائب أو الرسوم أو الديون ، وتختص المحاكم على هذا الأساس بنظر المنازعات المتعلقة بإجراءات هذه الحجز أو إلغاؤها أو عدم الاعتداد بها ، أو وقف إجراءات البيع الناشئة عنها أسوة بالمنازعات المتعلقة بالحجز الإداري (نقض 1953/5/21 ، س 4 ص 1051 ، 1953/11/21 س 4 ص 1072 ، 1969/12/16 ، س 20 ص 280 ، الإدارية العليا الطعن رقم 1174 لسنة 12 ق في 1970/5/30)⁽¹⁾ .

على أن منازعات التحصيل الموضوعية والتي تتعلق باسترداد ما دفع بدون وجه حق أو براءة ذمة الممول من الضريبة فيختص بها المحاكم العادية إذا كانت لا تنطوي على طعن في قرار ادارى 0 (الدكتور محمد احمد عبد الرؤف - المرجع

¹ (ينظم أحكام الحجز الإداري والبيع الإداري القانون رقم 308 لسنة 1955 راجع أحكام منازعات التحصيل الجبري والبيع الإداري في كتابنا المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب - مطبعة جامعة القاهرة 1990 - ص 6655-704 .

السابق - ص 412) .

أما إذا كانت المنازعة متعلقة بإلغاء قرار إداري فيختص بها مجلس الدولة .
وتنطبق عليها الأحكام العامة الواردة في قانون مجلس الدولة .

وفى حالة الطعن في المنشورات أو التعليمات التي تصدرها مصلحة الضرائب لموظفيها والتي تكون ملزمة بالنسبة لهم لا تعدو أن تكون إجراء من إجراءات التنظيم الداخلي للمصلحة والأصل أنها لا تكون محلاً للطعن بدعوى الإلغاء .

على أن الأمر يختلف إذا استمد الممول من هذه المنشورات أو التعليمات حقوقاً ، وقامت المصلحة بمخالفة هذه المنشورات أو التعليمات التي يمكن وصفها بأنها لوائح تؤثر في مركز الممولين . عندئذ يستطيع الممول الطعن في تصرف المصلحة . وكذلك إذا رتبت المنشورات أو التعليمات إلزاماً مع الممول . فإنه يستطيع أن يطعن فيها إذا قدر أنها غير سليمة قانوناً وذلك عن طريق دعوى الإلغاء أمام مجلس الدولة من هذه المنشورات أو التعليمات .

ويلاحظ أنه يدخل في اختصاص مجلس الدولة الطعن في القرارات الإدارية العامة أو اللائحية . ويجوز الطعن في هذه القرارات بالطريق المباشر بطلب إلغائها إذا لحق بتلك القرارات عيب في الاختصاص أو الشكل أو الإجراءات أو مخالفة القانون بالمعنى الواسع أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها أو عيب إساءة استعمال السلطة أو الانحراف أو عيب السبب تطبيقاً للمادة 5/10 من قانون مجلس الدولة التي تنص على أن يختص القضاء الإداري بالطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية .

وللممول أن يرفع دعوى المسؤولية عن أخطاء موظفي مصلحة الضرائب أمام القضاء الإداري إذ يختص مجلس الدولة بسائر المنازعات الإدارية سواء أكانت تتعلق بالتعويض عن خطأ في القرارات الإدارية أو في حالة الأعمال المادية .

وخروجاً على قواعد الإجراءات العامة في منازعات ربط الضرائب استثنى المشرع بعض المنازعات من تطبيق هذه القواعد ووضع أحكاماً خاصة .

إذ ينعقد الاختصاص للجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بنظر المنازعات التي تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة أو بين المؤسسات

العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات بعضها البعض . ويكون رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع في هذه المنازعات ملزما للجانبين (م 66 من قانون مجلس الدولة) .

وتطبق أحكام التحكيم الاجبارى المنصوص عليها في القانون رقم 97 لسنة 1983 بشأن هيئات القطاع العام والذى ينص على أن هيئات التحكيم الاجبارى دون غيرها هي المختصة بالنظر في المنازعات التي تقع بين شركات القطاع العام والمنازعات التي تقع بين شركات القطاع العام وبين الحكومة المركزية أو المحلية أو هيئة عامة أو هيئة قطاع عام أو مؤسسة عامة .

وبالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام القابضة والتابعة والتي يحكمها القانون 203 لسنة 1991 يجوز الاتفاق على إحالة المنازعات إلى التحكيم الاتفاقى طبقا لقانون التحكيم رقم 27 لسنة 1994 .

وقد افرد القانون رقم 8 لسنة 1997 الخاص بالاستثمار نظاما خاصا على مرحلتين للمنازعات التي تقوم بين المستثمرين مع الهيئات والجهات الإدارية ومن بينها المنازعات الضريبية :

المرحلة الأولى لجنة توفيق بالهيئة العامة للاستثمار وتشكل برئاسة احد رجال القضاء بدرجة مستشار على الأقل يتم اختياره وفقا لأحكام قانون السلطة القضائية وعضوية ممثل الاتحاد للنشاط المستثمر فيه ، وممثل للهيئة ، وتباشر اللجنة مساعي التسوية بناء على طلب المستثمر وتصدر توصياتها في شأن النزاع بعد دعوة أطرافه وسماع أقوالهم .

المرحلة الثانية - لجنة فض النزاع المشكلة بوزارة الاستثمار . ففي حالة عدم قبول احد أطراف النزاع توصية لجنة التوفيق يعرض النزاع على اللجنة الوزارية المنصوص عليها في المادة (66) من قانون الاستثمار وتكون قرارات اللجنة واجبة النفاذ وملزمة للجهات الإدارية وذلك بعد موافقة مجلس الوزراء عليها دون الإخلال بالحق في اللجوء إلى القضاء أو التحكيم .

وبالنسبة للمنازعات الخاصة بالمناطق الاقتصادية الخاصة فقد افرد القانون رقم 83 لسنة 2002 الخاص بالمناطق الاقتصادية الخاصة شكلا مميزا لتسوية

المنازعات الخاصة بكل منطقة اقتصادية وقرر القانون إنشاء مركز يسمى مركز تسوية المنازعات في المنطقة الاقتصادية وافرد له العديد من الاختصاصات من بينها الفصل في المنازعات الضريبية . وجعل أيضا عدم اللجوء إليه قبل رفع الدعوى إلى المحكمة المختصة أو التحكيم يكون جزاءه عدم قبول الدعوى ، وفى حالة عدم قبول احد أطراف النزاع التسوية عليه اللجوء إلى التحكيم الدولى المنصوص عليه في القانون في حالة فشل المرحلة الإدارية .

ويخرج عن المنازعات الضريبية في ربط الضريبة وتحصيلها ما يتعلق بالمنازعات المتعلقة بالجرائم الضريبية التي يرتكبها الممول .

فالأصل المقرر قانونا أن تلك المنازعات تخضع للأحكام المنصوص عليها في قوانين الإجراءات الجنائية وتختص المحاكم العادية الجنائية بها سواء كانت الجرائم جنائيات أو جنح . إلا أن المشرع يميز بين الدعوى الجنائية فيما يتعلق بالجرائم الضريبية ببعض الأحكام الخاصة سواء فيما يتعلق بتحريك الدعوى الجنائية أو سلطة القاضي الجنائي أو بانقضاء الدعوى الجنائية .

كما يخرج عن نطاق المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة أيضا المنازعات المتعلقة بالجزاءات الضريبية التي توقعها الإدارة الضريبية طبقا للقانون وتختص بنظرها محكمة القضاء الادارى بمجلس الدولة باعتبارها قرارات إدارية .

ونظرا لاختلاف الدعوى الضريبية عن الدعوى المدنية من عدة نواح حيث أن احد أطراف المنازعة في الدعوى الضريبية هو الجهة الإدارية باعتبارها سلطة عامة وللقاضي دور ايجابي في توجيه الدعوى حيث ترفع إليه الدعوى لتحقيق العدالة بين طرفين غير متساويين هي مصلحة الضرائب التي تتمتع بالسلطة العامة ومزودة بأساليب السلطة العامة وامتيازاتها ، وهى سلطات وامتيازات بقصد تمكينها من تحقيق رسالتها في سبيل مصلحة الخزنة العامة لذلك تبدو أهمية طرق الإثبات في المنازعات الضريبية حيث ترتبط ارتباطا وثيقا بها ومهمة القاضي الضريبي تحديد طرق الإثبات المقبولة بحرية كاملة وتقدير مدى قوتها في الإثبات ومراعاة الخصائص الذاتية للإجراءات القضائية الضريبية وبصفة خاصة الطابع الكتابي . واستبعاد تلك التي لا تناسب مع الطابع الكتابي للإجراءات كشهادة الشهود واليمين

والإقرار المكتوب .

وعلى ضوء ما تقدم فقد روعى في دراستنا في هذا المؤلف أن تكون دراسة المنازعات الضريبية دراسة تحليلية مذيبة بأراء الفقه وأحكام المحاكم على اختلاف أنواعها والفتاوى الصادرة من مجلس الدولة والمنشورات والتعليمات التفسيرية التي تصدرها مصالح الضرائب .

ونأمل أن يكون هذا المؤلف خير عون للسادة أعضاء هيئة التدريس بكليات الحقوق والتجارة . وللسادة العاملين في محراب العدالة كالقضاة والمحامين وان يكون نبزاسا للممولين ورجال الإدارة ورجال الأعمال والمحاسبين ومأموري الضرائب .
وأتمنى من الله العلى القدير أن يوفقنا ويسدد خطانا انه نعم المولى ونعم النصير .

المؤلف

باب تمهيدي
مفهوم المنازعة الضريبية وخصائصها
وأسبابها
الفصل الأول
مفهوم المنازعة الضريبية

لا يوجد تعريف جامع مانع للمنازعة الضريبية ، وقد تعددت التعريفات بتعدد العناصر المكونة لتلك المنازعة حسب رؤية كل فقيه.

وينقسم الفقه فى تحديد مفهوم المنازعة الضريبية إلى ثلاث اتجاهات:

(1) **الاتجاه الأول:** وهو الاتجاه الغالب وهو يعرف المنازعة الضريبية بالمعنى الضيق بأنها تلك المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها، أى المنازعات المتعلقة بالالتزام الضريبى وبالالتزام بالوفاء بالضريبة.

(2) **الاتجاه الثانى:** ويرى الأخذ بالمعنى الواسع فى تعريف المنازعة الضريبية بحيث تشمل بالإضافة إلى المنازعات المتعلقة بالربط والتحصيل : دعاوى إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة، ودعاوى تعويض الضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الضريبية ، والطعون والدعاوى المتعلقة بتطبيق الجزاءات التى يفرضها القانون .

(3) **الاتجاه الثالث:** الوسط وهو يسمح بتطبيق قواعد الإجراءات العادية المقررة للمنازعات الإدارية (دعاوى الإلغاء ودعاوى التعويض) وللدعاوى الجنائية على المنازعات الضريبية الأمر الذى يترتب عليه أن تفقد الإجراءات الضريبية وحدتها وذاتيتها المستقلة.

ويتجه الرأى الغالب فى الفقه الضريبى فى مصر إلى أن المنازعة الضريبية هى التى تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها مادامت تتضمن المنازعة فى صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة وتمس موضوعها بصفة مباشرة، على أن محكمة النقض المصرية تميل إلى التوسع فى تحديد مفهوم المنازعة الضريبية بحيث تعتبر منازعة ضريبية أية منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب " نقض مدنى 39 لسنة 30 ق جلسة 30 / 4 / 1965 " ، "نقض مدنى 78 لسنة 31 ق جلسة 1966/2/21 ، ونقض مدنى 29 لسنة 30 ق جلسة

1996/4/21 " بينما تذهب محكمة التنازع الفرنسية إلى الأخذ بالاتجاه الوسط لتعريف - المنازعة الضريبية. فقد قضت - اعتبارا من حكمها الصادر في 6 يولييه 1981 - بأن المنازعة الضريبية- بالإضافة إلى المنازعات المتعلقة بالربط والتحصيل - تشمل دعاوى الإلغاء والتعويض متى كان القرار الإداري المطعون فيه والخطأ الموجب للمسئولية غير قابل للانفصال عن ربط وتحصيل الضريبة، أما دعاوى إلغاء القرارات الإدارية وتعويض الأخطاء القابلة للانفصال فلا تندرج ضمن المنازعة الضريبية.

وموقف محكمة التنازع الفرنسية اقرب ما يكون إلى إتباع ما يطلق عليه معيار العملية الضريبية كعملية مميزة عن المنازعة الإدارية وتهدف إلى ربط الضرائب المباشرة وغير المباشرة على كل ممول على حدة وتحصيلها. وبعبارة أخرى تطبيق القانون الضريبي على حالات الممولين الفردية وهذه العملية تحلل إلى ثلاثة عناصر رئيسية تشمل:

عنصر الهدف : تهدف الإدارة الضريبية إلى تحقيقه، ويتمثل في ربط الضرائب وتحصيلها، وهو من أعمال السلطة العامة ويغلب عليه الطابع الإجرائي.

ويساهم في إجراء العملية الضريبية أو الجمركية كل من الممول أو المقرر عن البضائع، ويقع على الإدارة الضريبة أو الجمركية والغير ممن يفرض عليهم القانون الضريبي التزامات معينة كالإطلاع وتقديم بيانات أو إقرارات أو غيرها.

(1) وسائل لتحقيق هذا الهدف ، سواء أكانت أعمالا مادية كالمعاينة والتفتيش الجمركي والإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وغيرها. وإما تصرفات قانونية كالتصرفات الفردية التي تصدرها كالقرارات الإدارية الضريبية أو الجمركية سواء قرارات تمهيدية للربط أو أثناء الربط أو تصرفات من جانبين كالاتفاق على تقدير وعاء الضريبة والصلح في الغرامات والتعويضات الجزائية.

(2) الارتباط بين الهدف الذي تسعى إليه الإدارة الضريبية وبين الوسائل التي تتبعها لتحقيقه، بحيث تكون الوسيلة غير قابلة للانفصال عن الهدف ، وبحيث لا يتصور استخدام الوسيلة إلا لتحقيق هذا الهدف.

ويمكن القول - من استقراء موقف محكمة التنازع الفرنسية - أن المنازعة الضريبية هي المنازعة الناشئة عن العملية الضريبية سواء أكان ذلك بمناسبة العملية أو أثناءها أو بمناسبةها، وكذلك القواعد القانونية الموضوعية للفصل في المنازعة - سواء من الناحية الموضوعية أو الإجرائية - ومن الأهمية اعتبار القواعد القانونية الموضوعية للفصل في المنازعة من عناصر تعريفها إذ لا جدوى من الاقتصار على تحديد معنى المنازعة دون النظر إلى القواعد المقررة للفصل فيها.

مفهوم المنازعة الجمركية :

تتمثل المنازعة الجمركية بالمعنى الدقيق في كل خلاف ينشأ بين الإدارة الجمركية والمقرر عن البضاعة فيما يتعلق بالضريبة الجمركية الواجب دفعها (وتشمل الضريبة على الواردات والصادرات والضرائب والرسوم التي يعتبرها القانون بنصوص صريحة ملحقة بضريبة الوارد والصادر)، وقد يرجع سبب الخلاف إلى تطبيق أو تفسير القانون الجمركي، ولا يقتصر القانون الجمركي - في هذا الصدد - على أحكام التشريع الداخلي ، وإنما يشمل أيضا أحكام المعاهدات والاتفاقيات التي تكون الدولة طرفا فيها مثل معاهدة الاتحاد الأوروبي واتفاقية منظمة التجارة العالمية (الجات)، ولذلك نجد أن القاضى الفرنسى لا يتردد في اللجوء إلى محكمة العدل الأوروبية لطلب تفسير أى نص من نصوص هذه المعاهدة إذا كان الفصل في المنازعة الجمركية (الداخلية) المعروضة عليه يتوقف على مثل هذا التفسير.

ولا يدخل في نطاق المنازعة الجمركية - المنازعات التي تكون الإدارة الجمركية طرفا فيها بوصفها من أشخاص القانون الخاص أو من الأشخاص الاعتبارية العامة وليس بوصفها إدارة جمركية لها ذاتية خاصة.

وتنقسم المنازعة الجمركية إلى نوعين رئيسيين، منازعة مدنية ومنازعة جنائية، ويتعلق النوع الأول - بصفة أساسية - بتحصيل الضريبة الجمركية بعد ربطها، بينما يتعلق النوع الثانى بالمخالفات والجرائم الجمركية فتخص المحاكم المدنية أو القضاء الإدارى بنظر النوع الأول بينما ينعقد الاختصاص للمحاكم الجنائية بنظر النوع الثانى من المنازعات. والأصل أن المنازعة الجمركية تعد من قبيل المنازعات الضريبية باعتبارها تتناول ضريبة جمركية وهى من الضرائب غير المباشرة.

إلا أن الفقه الحديث فى فرنسا يرى غير ذلك، ذلك أن تقنيات التجارة الدولية - وبصفة أساسية تحديد قيمة البضاعة لغرض ربط الضريبة الجمركية والتي تخضع لنظام موحد تم إقراره فى مؤتمر طوكيو ضمن أحكام اتفاقية الجات اعتباراً من أول يناير سنة 1981 . فضلاً عن السلطات والامتيازات التى يتمتع بها موظفو الجمارك تفوق تلك المقررة لموظفي الإدارة الضريبية، وهو ما تؤدى إلى أن المنازعة الجمركية لها مفاهيمها الخاصة بها والتى تتميز عن المنازعة الإدارية والضريبية.⁽¹⁾

وهذا الرأى مردود- صحيح أن المنازعة الجمركية لها قواعد وإجراءات قد تختلف إلى حد ما عن المنازعات الضريبية مثلها مثل باقى الضرائب الأخرى التى لها أحكامها الخاصة بها، إلا أن الضرائب جميعها بما فيها الضريبة الجمركية تشترك فيها الإدارة الضريبية بما فيها الجمارك فى التمتع بسلطات وامتيازات السلطة العامة لتمكينها من تحقيق رسالتها فى سبيل مصلحة الخزنة العامة. وأهم هذه السلطات والامتيازات تقرير امتياز الحكومة على أموال المدين بالمبالغ المستحقة من ضرائب وسوم ، وإتباع إجراءات الحجز الإدارى، والتنفيذ على الأموال المتخلفين فى أداء الضرائب بمقتضى طرق إدارية سريعة، وتخول موظفى هذه الإدارات حق الاطلاع على المستندات والمحركات، وتخويل تلك الإدارات حق توقيع بعض الجزاءات المالية بحسب كل ضريبة.

على أن محكمة التنازع الفرنسية فى حكمها الصادر فى 26 من أكتوبر سنة 1987 والمشار إليه سالفا قضت "بأن دعاوى مسئولية الدولة عن الأعمال المرتبطة بالعملية الجمركية لا تعتبر قابلة للانفصال عن هذه العملية، ومن ثم ينعقد الاختصاص بالفصل فيها للقاضي المختص بالعملية الجمركية وهو القاضى المدنى طبقاً للتشريع الفرنسى.

ومما يؤيد رأينا فى أن المنازعة الجمركية يدخل ضمن المنازعات الضريبية أنها تتحلل إلى العناصر الثلاث السالف ذكرها بالنسبة للمنازعة الضريبية.

¹) Berr (Clug) Tremeau. Le droit douanier . L.G.D.I. Paris , 1981P, 80, 81.

فالمنازعة الجمركية هي المنازعة الناشئة عن العملية الجمركية سواء أكان ذلك بمناسبة العملية أم أثنائها أم بمناسبة وكذلك القواعد القانونية الموضوعية للفصل في المنازعة - سواء من الناحية الموضوعية أو الإجرائية.

الدعوى الضريبية :

الدعوى أهم وسائل حماية الحق، وهي رخصة الالتجاء إلى القضاء. والمنازعة الضريبية أشمل وأوسع من الدعوى الضريبية. فالدعوى الضريبية هي حق الممول في اللجوء إلى القضاء المختص رافعا دعواه مطالبا بحقوقه قبل مصلحة الضرائب. أما المنازعة الضريبية فهي تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها القانون الضريبي أو أى قانون آخر.

والدعوى هي حق الالتجاء إلى القضاء للحصول على حماية قانونية للحق المدعى به، أما الخصومة فهي وسيلة ذلك أى أنها مجموعة الأعمال الإجرائية التي يطرح بها هذا الادعاء على القضاء ويتم بها تحقيق والفصل فيه والقانون هو الذي ينظم قواعد سقوط وانقضاء الدعوى والحقوق بمضى المدة بينما ينظم قانون المرافعات سقوط وانقضاء الخصومة.⁽¹⁾

الخصومة الضريبية :

عبارة عن مجموعة من الإجراءات القضائية المتتابعة يقوم بها الخصوم والقاضى الضريبي من وقت اللجوء إلى مرحلة التظلم الإدارى سواء لمصدر القرار أو رئيسه أو للجنة التي حددها القانون كلجنة الطعن بالاعتراض على تقديرات المأمورية.

وهذه الخصومة الضريبية تنتهى بحكم قطعى يحسم موضوع النزاع الضريبي في جملته أو في جزء منه أو في مسألة متفرعة عنه كالحكم بإجابة طلبات الممول أو المصلحة بإلغاء قرار لجنة الطعن أو تأييده أو في جزء منه بإعادة الأوراق للمأمورية أو اللجنة لإعادة التقدير، أو اعتبار نصيب الطاعن في الأرباح خاضعا للضريبة وإعادة القضية إلى محكمة أول درجة للفصل في الطلبات الاحتياطية. أو

¹ (د. محمد ماهر ابو العينين - إجراءات الدعوى أمام محاكم مجلس الدولة - الجزء الاول - 2005 - ص164.

فى مسألة متفرعة عنه كالحكم بإلغاء الحكم الابتدائى بعدم اختصاص مأمورية الضرائب وإعادة الأوراق إلى محكمة أول درجة للفصل فى موضوعها، أو قد يكون حكماً فرعياً أنهى الخصومة دون أن يفصل فى النزاع كعدم قبول الدعوى أو انقضاء الخصومة الضريبية أو سقوطها.

أما الحكم غير المنهى للخصومة فهو الحكم الذى لا يفصل فى النزاع الضريبى ذاته، وإنما يتعلق بتنظيم إجراءات السير فى الخصومة الضريبية كالحكم بضم دعويين ضريبيتين للارتباط أو تأجيل الدعوى الضريبية أو قد يتعلق بإجراءات الإثبات كالحكم بنذب خبير لفحص الملف الضريبى لتقدير حجم نشاط الممول أو يتعلق بطلب وقتى لحين الفصل نهائياً فى موضوع النزاع.

على أن يلاحظ أن ينظر إلى الحكم المنهى للخصومة الضريبية الأصلية كلها بمعناها الفنى الدقيق - سالف البيان - أمام المحكمة التى يراد الطعن فى حكمها، وليس إلى النزاع الضريبى فى مرحلة سابقة.

الفصل الثانى

الشروط اللازمة لاعتبار المنازعة ضريبية

تتعدد الشروط الواجب توافرها لى توصف المنازعة بأنها ضريبية وهى:

1- أن تكون الإدارة الضريبية طرفاً فى المنازعة:

يشترط أن تكون الإدارة الضريبية طرفاً فى المنازعة، فإذا لم تكن طرفاً فيها تنتفى فيها وصف المنازعة الضريبية أما الطرف الآخر فقد يكون شخصاً طبيعياً أو شخصاً معنوياً أو أن يكون ممولاً طالما له مصلحة مباشرة فى تلك المنازعة. وعلى ذلك فإن المنازعة بين المتنازل والمتنازل إليه بشأن الرجوع على المتنازل بمبلغ الضريبة الذى أداه المتنازل إليه عنه بصفته مسئولاً بالتضامن لا تعتبر منازعة ضريبية حيث أن المتنازل إليه تقتصر مسئوليته على ما استحق من ضرائب متأخرة على المنشآت المتنازل عنها قبل المتنازل ولا تمتد إلى أرباح المتنازل (نقض 12 ديسمبر 1977 س 42 ص 153) إذ أن هذه المسئولية لا تجعل منه ممولاً يتعين اتخاذ إجراءات ربط الضريبة وتقديرها فى مواجهته فمسئوليته هذه إنما تبدأ حيث توافيه مصلحة الضرائب ببيان عن الضرائب

المستحقة لها على المنشآت المتنازل عنها، وفي حدود هذا البيان وبالتزامه، أو حيث تنتهى إجراءات الربط والتقدير وتصبح نهائية فى مواجهة الممول مع بقاءه خارجا عن الخصومة القائمة بين المصلحة والموول بشأن عناصر الربط والتقدير وإجراءاته حتى إذا ما استوفيت هذه الإجراءات واستقرت أوضاع الضريبة واستبانَت معالمها وتحددت بالنسبة للممول ثبوت مسؤولية المتنازل إليه وأعملت أحكام التضامن فى حقه على الوجه المقرر فى القانون (نقض 1966/6/8 س17 ص 1332).

2- أن تتعلق المنازعة بعمل من أعمال الضريبة:

أى متعلقة بتجديد دين الضريبة كحصر الضريبة وربطها وتحصيلها أو النزاع بين مصلحة الجمارك وصاحب البضاعة حول نوعها أو منشئها أو قيمتها وقد سبق أن حددنا المقصود بعبارة عمل من أعمال الضريبة عند تحديد مفهوم المنازعة الضريبة.

3- أن تكون المنازعة خاضعة للقانون الضريبى:

وقد أثير التساؤل عما إذا كانت المنازعة المتعلقة بإعفاء يدل طبيعة العمل المقرر لرجال القضاء من الضريبة على المرتبات وهل تختص محكمة النقض بنظر المنازعة أم أن الاختصاص للمحاكم العادية أى المحكمة الابتدائية المختصة بنظر منازعات ربط الضريبة المذكورة.

وقد عرض النزاع على محكمة النقض فقررت أن المادة 83 من القانون رقم 46 لسنة 1972 بشأن السلطة القضائية تنص على اختصاص دوائر المواد المدنية والتجارية بمحكمة النقض دون غيرها بالفصل فى المنازعات الخاصة بالمرتبات والمعاشات والمكافآت المستحقة لرجال القضاء والنيابة العامة أو لورثتهم. ومفاد هذا النص اختصاص محكمة النقض دون غيرها بالفصل فى الطلبات المتعلقة بالشئون المالية لرجال القضاء.

ولما كانت المنازعات تدور بين القاضى - بوصفه ممولا - وبين مصلحة الضرائب حول خضوع المرتبات وما فى حكمها للضريبة البحتة التى تنشأ عن حق الخزنة العامة فى تحديد الأنشطة التى تخضع لوعاء الضريبة، ولما كان الطالب قد طلب الحكم برد الفروق المالية التى استقطعتها وزارة العدل لحساب وزارة

المالية تأسيساً على أن راتب طبيعة العمل لا يخضع لضريبة كسب العمل المقررة بالقانون رقم 14 لسنة 1939 فإنه يكون نزاعاً ضريبياً يخرج عن الشئون المالية التي تختص بها المحكمة وينعقد الاختصاص في الفصل فيها للمحاكم العادية (الطلب رقم 57 لسنة 44 ق رجال القضاء في 9 مارس 1978 س 29 ص 15).

الفصل الثالث

أسباب المنازعات الضريبية

المبحث الأول : الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي.

المبحث الثاني : الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية.

المبحث الثالث : الأسباب المتعلقة بالمول.

المبحث الأول

الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي

المطلب الأول : غموض وتعقيد بعض نصوص القوانين الضريبية

المطلب الثاني : عدم توافر خصائص القوانين في التشريعات الضريبية.

المطلب الثالث : عدم التنسيق بين التشريعات ذات العلاقة بالضريبة.

المطلب الرابع : الاختلاف في تفسير المصطلحات الواردة في قوانين الضرائب.

المطلب الأول

غموض وتعقيد بعض نصوص القوانين الضريبية

يترتب على سوء صياغة قوانين الضرائب وما قد يعتورها من ثغرات وكثرة التعديلات إلى غموض التشريع الضريبي وتعقده مما يؤدي إلى اللبس وعدم الفهم إلى ما يرقى إليه المشرع، ومن ثم يدفع الإدارة الضريبية والمتعاملين معها إلى تفسير ما شاب ذلك التشريع من غموض كل يحسب ما يعتقد صوابه أو تدفعه إليه مصلحته، مما يؤدي إلى تعارض المصالح واختلاف الرؤى والتغيرات ويكون النزاع الضريبي ووسائل الفصل فيه في نهاية المطاف الكلمة الفصل في ترجيح ما يراه في هذا الخلاف.⁽¹⁾

⁽¹⁾ د. محمد علي عوض الحارثي - المنازعات الضريبية ووسائل إنهاؤها - دار النهضة العربية - 2012 - ص 90.

كما يترتب على غموض التشريع الضريبي إلى الاختلال بمبدأ العدالة الضريبية من خلال الظلم الذى قد يقع على بعض المكلفين الذين لا يتأتى لهم الاستفادة على قدم المساواة من أوجه الغموض والتعقيدات والشغرات التى تشوب التشريع والتى يستفيد منها بعض الممولين دون غيرهم.⁽¹⁾

وتنتهز الإدارة الضريبية هذا الغموض المستمر والتعقيد للتدخل . وتلجأ إلى محاولة رفع هذا الغموض وقيامها بإصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يتراءى لها مما تدعو الممولين إلى مقاومتها، ومن ثم قيام منازعات بينهم وبين الإدارة الضريبية.

وهذه المنشورات أو التعليمات تتمتع بقوة ملزمة بالنسبة لموظفي الإدارة الضريبية الخاضعين للسلطة الرئاسية لها والذين يتحتم عليهم طاعة رؤسائهم. أما بالنسبة للموليين فلا التزام عليهم بتطبيقها، ذلك أن تفسير الإدارة الضريبية للقانون أو اللوائح لا تقيد الممولين ولا تفرض عليهم أى التزام، وإنما يتقيدون بالقوانين ذاتها وتفسير المحاكم لها.

على أن الأمر يختلف إذا استمد الممول من هذه المنشورات أو التعليمات حقوقا، وقامت الإدارة الضريبية بمخالفة هذه المنشورات أو التعليمات التى يمكن وصفها بأنها بمثابة لوائح تؤثر فى مراكز الممولين عندئذ يستطيع الممول أن يطعن فى تصرف المصلحة، وكذلك الشأن إذا رتبت المنشورات أو التعليمات إلزاما على الممول، فانه يستطيع أيضا أن يطعن فيها إذا وجد أنها غير سليمة قانونا وذلك عن طريق دعوى الإلغاء ضد المنشورات أو التعليمات أمام مجلس الدولة.⁽²⁾

وتؤكد محكمة النقض هذا المعنى بقولها أن التعليمات التى تصدرها مصلحة الضرائب لا تعدو أن تكون تعليمات إدارية والخطاب فيها مقصور على من وجهت إليه من مأمورى الضرائب وموظفيها وليست لها منزلة التشريع الملزم إلا أنها متى وضعت لتنظيم مسألة معينة بغرض توحيد قواعد لمحاسبة فئة من الممولين

⁽¹⁾ (المرجع السابق ص 91.

⁽²⁾ د. زكريا محمد بيومي ، المنازعات فى ضريبة المبيعات - دار الكتب القانونية - 1993 - ص 53.

وفق شروط حددتها مسبقا وجب عليها إتباعها وتعين على المحاكم الاسترشاد بها تحقيقا لمبدأ المساواة بين الممولين الذين توافرت فيهم شروط أعمال حكمها.⁽¹⁾ كما قررت محكمة النقض قواعد تفسير نصوص القوانين الضريبة فرأت أنه لا يجوز تقييد مطلق النص بغير مخصص بحيث أن كان صريحا قاطعا في الدلالة على المراد منه فلا فحل للخروج عليه أو تأويله بدعوى تفسيره استهداء بالحكمة التي أملتة وقصد الشارع منه لأن ذلك لا يكون إلا عند غموض النص أو وجود ليس فيه.⁽²⁾ ، كما قضت المحكمة المذكورة بأنه متى كان النص واضحا جلى المعنى قاطع الدلالة على المراد منه فلا يجوز الخروج عليه أو تأويله.⁽³⁾

المطلب الثانى
عدم توافر خصائص القانون فى التشريع
الضريبي

تتوافر خصائص القانون وهى: العمومية والدوام وعدم التحيز.

وهذه الخصائص قد لا تتوافر فى القانون الضريبي. ويرجع عدم توافر صفة العمومية وخاصة فى الأوقات الحالية إلى ميل الحكومات فى كثير من الأحيان إلى إعطاء صفة الشخصية ومحاولة الإدارة المالية أن تدخل عناصر الشخصية فى الضريبة مراعية فى ذلك المراكز الفردية للمولين. ومن ناحية أخرى فان صفة التمييز التى تمارسها الحكومات فى المجال الضريبي تعصف بصفة العمومية الواجب تطبيقها فى القانون الضريبي.

ويرجع عدم توافر صفة الدوام فى القانون الضريبي إلى كثرة التعديلات التى تدخل عليه إذ أن مثل هذه التعديلات تجعل دراسته على جانب من الصعوبة وتفقده الهيبة والاحترام الواجب توافرها فى القوانين عموما . والدولة بالنسبة للقانون الضريبي، تظهر كمشرعة وقاضية فى نفس الوقت إذ هى تفرض الضريبة وتجبر الأفراد على دفعها كما لها من سلطة الريادة.

¹ (الطعن رقم 669 لسنة 68 ق جلسة 25 مايو 2009 ، الطعن رقم 1280 لسنة 354 لسنة 66 ق جلسة 22 ابريل 2003 ، الطعن رقم 1280 لسنة 70 ق جلسة 22 ديسمبر 2011.

² (الطعن رقم 5037 لسنة 64 ق جلسة 24 يناير 2008.

³ (الطعن رقم 194 لسنة 66 ق فى 28 ديسمبر سنة 2009.

ومن أمثلة التعديلات التي أدت إلى صعوبة دراسة التشريعات الضريبية المصرية تلك النصوص التي أضيفت إلى القوانين المختلفة. فإذا نظرنا إلى القانون 113 لسنة 1939 بشأن ضريبة الأتيطان تلاحقت بعد صدوره تعديلات حتى وصلت إلى حوالي 53 قانونا و 74 لائحة وقراراً يتعلق بتنظيم شئون هذه الضريبة.

وفى مجال الضريبة على الدخل أدخل 57 تعديلا على القانون 14 لسنة 1939 ثم صدر قانون 157 لسنة 1981 وعدل بالقانون 187 لسنة 1993 إلى أن صدر القانون الحالي 91 لسنة 2005 حيث جرى عليه أكثر من تعديل.⁽¹⁾

وفيما يتعلق بالضريبة العامة على المبيعات والصادر بشأنها القانون رقم 11 لسنة 1991 فقد عدلت العديد من النصوص حيث صدر القانون رقم 2 لسنة 1997 ، والقانون رقم 163 لسنة 1981 بتعديل بعض الأحكام الخاصة به، وصدر القانون رقم 17 لسنة 2001 بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من هذا القانون.

كما صدر القانون رقم 11 لسنة 2002 بشأن تفسير بعض الأحكام المتعلقة به ، وجرى تعديله كذلك بموجب القانون رقم 164 لسنة 2004 وأجرى عليه تعديل آخر بموجب القانون رقم 9 لسنة 2005⁽²⁾. وصدر أخيرا القرار بقانون رقم 102 لسنة 2012 ببعض التعديلات على القانون 11 لسنة 1991 . وأخيرا صدر القرار بقانون رقم 58 لسنة 2014 بإلغاء القرار بقانون رقم 102 لسنة 2012 ، وتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات .

وقد صدرت مؤخرا عدة قوانين بإجراء تعديلات فى مختلف القوانين الضريبية ضمن برنامج الإصلاح الاقتصادي، ولا شك أنه كلما سنت قوانين أكثر كلما زاد عدد المتضررين من الضرائب إضافة إلى أن كثرة التعديلات على القوانين تضايق الممول وتضر بالنشاط الاقتصادي وتؤدي إلى زيادة المنازعات الضريبية.

(1) تم تعديل القانون رقم 91 لسنة 2005 :- بمقتضى قرار بالقانون رقم 181 لسنة 2005 ، ثم تعديل ثان بموجب القانون رقم 1 لسنة 2007 ، ثم تعديل ثالث بموجب القانون رقم 114 لسنة 2008 ، ثم تعديل رابع بموجب القانون رقم 196 لسنة 2008 بشأن الضريبة على العقارات المبنية المعدل بقرار بقانون رقم 103 لسنة 2012 ، وتعديل خامس بالقانون 148 لسنة 2009 ، وتعديل سادس بموجب القانون رقم 73 لسنة 2010 . كما تضمن المرسوم العسكري بقانون رقم [51] لسنة 2011 بربط الموازنة العامة للدولة للسنة الحالية 2011/ 2012 تعديلا على المادتين 8 ، 9 من القانون بحيث أضيف سعر جديد بواقع 25% للشريحة التي يزيد دخلها عن 10 مليون جنيه. وتعديل سابع بموجب القرار بقانون رقم 101 لسنة 2012 والذي تم تعديله والقانون 91 لسنة 2005 بموجب القانون رقم 11 لسنة 2013 . وأخيرا تم التعديل بموجب القرار بقانون رقم 53 لسنة 2014 .

(2) د. محمد على عوض الحرازى - المرجع السابق - ص 75 وما بعدها.

أما بقاء أحكام الضريبة ثابتة لمدة طويلة ينتهي إلى أن يتعود الممول على دفعها ولا يحس بعبئها بعد ذلك وتصبح كنفقة من نفقاته.

المطلب الثالث

عدم التنسيق بين التشريعات ذات العلاقة بالضريبة والتعاون فيما بينها

قد يكون سبب عدم التنسيق في التشريع الضريبي أن تفرض الدولة ضرائب جديدة تحت ضغط حاجتها إلى الأموال دون البحث عن مدى ملاءمتها مع نظام الضرائب القائم، أو عدم تحديد الاختصاص المالي للهيئات التي تزاوّل سلطاتها على نفس الإقليم.

وقد يكون سبب عدم التناسق بين التشريعات الضريبية وجود ارتباط وثيق مع التشريعات الأخرى مثل قانون الاستثمار وقانون سوق رأس المال وقانون الإدارة المحلية والقانون المدني وغير ذلك من القوانين.

بل أن قواعد وإجراءات فض المنازعات الضريبية أمام لجان الطعن والمحاكم المختصة تخضع بالإضافة إلى القانون الضريبي إلى قانون المرافعات.

وترتب على عدم التناسق اللازم عند صياغة التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات قيام تعارض. وقد يكون التعارض داخلي ينشأ بين نص ضريبي ونص ضريبي آخر. أو تعارض خارجي ينشأ غالبا بين نص ضريبي ونص تشريعي غير ضريبي.

وينص بعض المشرعين صراحة على وسائل معالجة التعارض الذي قد تقع بين التشريعات الضريبية والتشريعات الأخرى أو المعاهدات الدولية ذات العلاقة بالضرائب حيث ينص التشريع الداخلي على كيفية معالجة هذا التعارض في القوانين الضريبية المعمول بها.

وفي حالة تعارض نص تشريعي داخلي مع معاهدة دولة مثل معاهدات مكافحة الازدواج الضريبي الدولي فإذا كانت المعاهدة لاحقة للقانون الداخلي، فإنها تعتبر فاسخة له. أما إذا كان القانون الداخلي لاحقا للمعاهدة فقد ذهب الرأي القائل بوحدة القانون الدولي والقانون الداخلي إلى أن الواجب المفروض على الدولة الوفاء

بالتزاماتها الدولية مما يستتبع اعتبار المعاهدة فى مرتبة أعلى من القانون الداخلى، ومن ثم فإنها لا تتسخ بقانون داخلى لاحق إعمالا لقاعدة تدرج التشريع، ولكن القائلين بازدواجية القانون الدولى والقانون الداخلى ذهبوا إلى أنه عند تعارض القانون الداخلى اللاحق لأحكام معاهدة دولية سابقة يعمل فى شأنها بالقواعد التى تحكم تعارض القوانين الداخلية المتعارضة، فيعتبر القانون الداخلى ناسخا للقانون السابق عليه دون نظر لما يفرضه القانون الدولى من التزامات.⁽¹⁾ .

وقد جرى قضاء النقض المصرى على اعتبار المعاهدة جزءا من التشريع المصرى الداخلى فتقيد ما سبقتها من التزامات.⁽²⁾

ومن ناحية أخرى حاول المشرع المصرى عند إصداره قانون ضريبة العقارات المبينة الجديد رقم 196 لسنة 2008 أن يعالج ظاهرة عدم التنسيق بين التشريعات الضريبية وغيرها من التشريعات ذات الصلة بالضريبة العقارية.

وقد جاء بالمذكرة الإيضاحية للقانون أن القانون عمل على توحيد وتنسيق أحكام الضريبة العقارية من التشردم التشريعى فى القانون القديم حيث فى ظل القانون الأخير كان يلزم لتطبيق هذه الضريبة مراعاة الأحكام ذات العلاقة الواردة فى قانون الإدارة المحلية وقانون الضريبة على الدخل وقوانين الإسكان المتعددة. فجاء القانون الجدد ليجمع المرجح فى فرض هذه الضريبة إلى قانون الضريبة وحده بالقدر الذى يحقق تيسير المعاملة الضريبية وضبط أحكامها. وبناء على ذلك إلغاء وتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 والخاصة بالثروة العقارية وبعض أحكام قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم 43 لسنة 1979 والخاص بأيلولة الحصيلة للإدارة المحلية وذلك يجعلها تؤول للضريبة العامة، مع إخضاع كافة العقارات الكائنة فى جميع أنحاء البلاد للضريبة بما فى ذلك المجتمعات العمرانية الجديدة والساحل الشمالى.⁽³⁾

⁽¹⁾ محمد كمال عبد العزيز - تقنين المرافعات فى حقوق القضاء والفقه - الجزء الأول - الطبعة الثانية - 1995 - ص 175 وما بعدها.

⁽²⁾ المرجع السابق - ص 179 وما بعدها.

⁽³⁾ راجع المذكرة الإيضاحية لمشروع قانون الضريبة على العقارات المبنية وتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 وقانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم 43 لسنة 1979.

المطلب الرابع اختلاف المصطلحات الواردة بالقوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية

تتضمن القوانين الضريبية والمعاهدات مصطلحات قد يختلف تفسيرها من تشريع لآخر ومن اتفاقية لأخرى فى مجال تجنب الازدواج الضريبى مما يؤدى إلى صعوبة فهمها حتى على المختصين فيها.

وعلى سبيل المثال اصطلاح البيع يختلف معناه فى قانون ضريبة الدخل المصرى عن معناه فى قانون الضريبة العامة على المبيعات . وقد قضت محكمة النقض بهذا المعنى بقولها إن النص فى المادتين 1 من القانون 11 لسنة 1991 ، 1/6 منه يدل على أن الشارع حدد الواقعة المنشئة للضريبة المبيعات فى حالة بيع السلع بانتقال ملكيتها للمشتري والتي بموجبها يلتزم البائع بتحصيل الضريبة منه وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات بتحقيق إحدى الصور التى أوردتها على سبيل المثال المادة الأولى التى تنص على أن البيع يشمل إصدار فاتورة بيع أو تسليم السلعة أو أداء ثمنها كله أو بعضه أو سداد دفعة تحت الحساب أو بالأجل أو تصفية الحساب أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لشروط التعاقد المختلفة. كما أنه اعتد بسبق تحقق إحداها فى ترتيب الأثر. (الطعن رقم 447 لسنة 67 ق فى 2002/1/9).

كذلك نجد أن الدول التى تبنت معيار المنشأة المستقرة كأساس لغرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية سواء فى قانونها الداخلى أو فى معاهدات تجنب الازدواج الضريبى التى عقدتها مع الدول الأخرى تختلف فيما بينها حول خصائص هذا المعيار نظرا للاختلاف فى تطبيقات المنشأة المستقرة من تشريع لآخر ومن اتفاقية لمكافحة الازدواج الضريبى لأخرى إذ قد تعد إنشاءات معينة من قبل المنشآت المستقرة فى دولة ما بينما لا تعتبر كذلك فى دولة أخرى وخير مثل على ذلك مكاتب الشراء والشركات الفرعية والمخازن ... الخ.⁽¹⁾

وراجع كتابنا: " موسوعة الضريبة على العقارات المبنية - الطبعة الثانية - مكتبة شادى - ص 270 وما بعدها.

⁽¹⁾ (راجع الدكتور زكريا محمد بيومى - النظام الضريبى الدولى - دار الفتح للطباعة والنشر - 2004 - ص 178.

فمثلا التشريع البلجيكي فى المادة 2/4/28 الصادر فى يوليه سنة 1937 أو المادة 37 من القانون الضريبى الصادر فى نوفمبر 1963 تنص على أنه "يكفى أن يكون الوكيل سلطة التعاقد باسم المشروع حتى يعتبر منشأة مستقرة بينما أن الحقيقة المعترف بها فى معظم التشريعات الضريبية تشترط لوجود المنشأة المستقرة أن تكون إدارة المحل الدائم التى تتكون منه المنشأة عن طريق ممثل عن المشروع مفوض عنه له من السلطات ما يستطيع معه أن يتعهد نيابة عيه ولحسابه.⁽¹⁾

بل أن الدول تختلف فيما بينها فى تحديد معيار إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فبعضها يأخذ بمعيار المنشأة المستقرة والبعض الآخر يأخذ بمعيار تحقق الربح التجارى أو الصناعى نتيجة مزاوله نشاط على وجه الاعتياد أو نشاطا يكون دوره تجارية كاملة أو مجرد مزاوله صفقة واحدة . وهذا الاختلاف أدى إلى محاولة الاتفاقيات الدولية تعريف لبعض المصطلحات الواردة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى مثل معيار المنشأة المستقرة والشخص والمقيم والشركة والنقل الدولى الخ لاستخدامها فى تفسير المصطلحات الواردة بتلك الاتفاقيات.

وقد أصدرت محكمة النقض المصرية حكما فى 1993/12/6 فى الطعن رقم 1301 لسنة 56 ق لم تعتبر الفرع الكائن فى الخارج لمشروع مصرى منشأة مستقرة لأنه يكون مع المركز الرئيسى وحده اقتصادية متكاملة .

وهذا الحكم محل نظر لأن المحكمة استندت إلى المعنى اللغوى لتبعية الفرع بينما أن هذا الفرع يعد منشأة مستقرة لأنه يتمتع بالاستقلال فى الإدارة طالما أن القائم بإدارته مفوض له من السلطات ما يستتبع معه تصريف أمور الفرع دون الرجوع إلى المركز الرئيسى.

وقد قضت محكمة النقض بأن النص القانونى قد يدل على معان متعددة وفقا لطرق الدلالة المقدمة فى اللغة ذلك أن دلالاته ليست قاصرة على ما يفهم من عباراته وحروفه بل قد تكون له معان تفهم من إشارته ومن دلالاته ومن اقتضائه، وعلى ذلك فكل ما يفهم من النص من المعانى بأى طريق من هذه الطرق يكون من

⁽¹⁾ (المرجع السابق - ص 131.

مدلولاته ويكون دليلا وحجة عليه ويجب العمل به (الطعن رقم 645 لسنة 69 ق جلسة 2005/6/28).

المبحث الثانى
الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية
المطلب الأول
السلطة التقديرية للإدارة الضريبية

تكون سلطة الإدارة تقديرية عندما يترك لها المشرع قدرا من حرية الاختيار بين أن تتخذ الإجراء أو التصرف أو لا تتخذه أو أن يترك لها حرية الوقت المناسب أو السبب الملائم لإصداره أو فى تحديد محله واختيار شكله. وأما إذا لم يترك لها المشرع أى من الاختيارات السابقة، بحيث يلزمها بحدود واجبة الإتباع عند إصدار القرار فإن سلطة الإدارة يكون والحال كذلك سلطة مقيدة.

وبذلك يمكن القول بانحسار سلطة الإدارة التقديرية فى مدى ما تتمتع به من حرية اتخاذ القرار المناسب التى تخضع فيها للالتزام من جانب المشرع.⁽¹⁾ وقد ذهبت التشريعات الضريبية إلى منح الإدارة الضريبية سلطات تقديرية فى مواجهة المكلفين بالضريبة بقصد تحقيق المصلحة العامة لتصحيح أى انحراف، إلا أنه ليس معنى تمتع الإدارة الضريبية بسلطة تقديرية أنها سلطة تحكمية، بل تخضع الإدارة الضريبية - حين تباشر هذه السلطة لرقابة القاضى الضريبى. وللمكلف بالضريبة أن يناقش أثناء نظر الدعوى الأسباب التى استندت إليها الإدارة الضريبية حين مارست هذه السلطة فيما عدا تقدير الملاءمة.

وقد أكدت المحكمة الإدارية العليا هذا المعنى إذ قررت انه " ولئن كان من المقرر أن الإدارة تملك سلطة التقدير والربط غير أن حريتها فى ذلك ليست مطلقة، وإنما هى مقيدة بأن يكون ذلك مستندا إلى أسباب موضوعية مقررة وانه ليس من شك فى أن هذه الأسباب تخضع لرقابة القضاء الإداري (الطعن رقم 9481 لسنة 47 ق عليا - جلسة 2005/6/11).

¹ (د. أحمد حافظ نجم - السلطة التقديرية للإدارة ودعاوى الانحراف بالسلطة - مجلة العلوم الإدارية - العدد الثانى - السنة 24 ديسمبر سنة 1982 ص 48.

وتتمتع الإدارة الضريبية فى مصر بسلطة تقديرية فى الربط. فقد جاء بالمادة 20 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة به.

كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع بيانات متاحة فى حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبى أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار، وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة. ولرئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر بتحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة. وعلى مأمورية الضرائب المختصة فى هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمنتها على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وحتى لا تتحرف المصلحة فى استخدام سلطتها التقديرية نص القانون 91 لسنة 2005 فى المادة 88 على أنه " لا يجوز للمصلحة عدم الاعتراف بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقا للمادة (78) من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها".

كما نصت المادة 3/16 من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 "وإذا لم يقدم المسجل الإقرار فى الميعاد المنصوص عليه فى هذه المادة تكون للمصلحة الحق فى تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة إلا أن ذلك مقيد ببيان الأسس التى استندت إليها فى التقدير وذلك كله دون إخلال بالمسائلة الجنائية.

كما نصت المادة (17) من نفس القانون على أن لمصلحة تعديل الإقرار المنصوص عليه فى المادة السابقة.

والجدير بالذكر أن مصلحة الضرائب تستخدم سلطتها التقديرية عند بحث تظلم الممول على نموذج ربط الضريبة سواء تم ذلك أمام اللجنة الداخلية أو لجان

الطعن أو لجان إعادة النظر بالنسبة للضريبة على الدخل، وفي مجال الضريبة على المبيعات تقوم المأمورية ببحث التظلم قبل أن يتم إحالته إلى لجنة التوفيق ثم أمام لجنة التظلمات. ومن ناحية أخرى قد تستخدم الإدارة الضريبة سلطتها التقديرية في السماح للممول بتقسيط الدين الضريبي أو إسقاط جزء منه وطلب إنهاء المنازعة صلحا أو التصالح في الدعاوى الجنائية المتعلقة بالتهرب الضريبي.

وتتخذ صور المغالاة في تقدير الضريبة التي يلجأ إليها مأموري الضرائب ما يأتي⁽¹⁾:

- (1) التقدير غير المستند على أسس تدعمه كالمعاينة أو المناقشة وجمع البيانات.
 - (2) افتراض مزاوله النشاط بالرغم من عدم وجود دليل.
 - (3) المحاسبة عن سنوات سابقة لتاريخ تحديد بداية النشاط.
 - (4) التقدير بالرغم من إخطار الممول بالتوقف عن مزاوله النشاط وعدم اتخاذ ما يلزم من إجراءات للتحقيق من صحة هذا الإخطار.
 - (5) عدم دراسة ما يبيده الممول من اعتراضات دراسة جدية هادفة إلى حل الخلاف - ومن قبيل ذلك عدم فحص الأوراق والمستندات التي يقدمها الممول أو التي تكون تحت نظر المأمورية أثناء الفحص.
 - (6) إصدار الدفاتر دون أسباب جدية.
 - (7) عدم اهتمام المراجعين ومديرى الفحص بدراسة أسباب رفع التقديرات عن السنوات السابقة وتأسيسها على أسانيد قوية.
- وبالإضافة إلى الصور السابقة التي أوضحناها تعليمات مصلحة الضرائب يدخل ضمن صور تعسف الإدارة الضريبة ومخالفتها للقانون ما يأتي:
- أ- تقدير وربط الضريبة وتحصيلها بدون وجه حق أو بمقدار يزيد على المقدار المستحق تحصيله من الممول.
- ب- استخدام الإدارة الضريبية سلطاتها في التشهير أو النكاية أو الكيد بأحد الممولين.

¹ (تعليمات تنفيذية للفحص رقم (60) لسنة 1981 صدرت في 2 ديسمبر 1987 مجموعة قوانين الضرائب (بدران) ص 373.

- ج- استخدام الإدارة الضريبية لسلطاتها تجاه بعض الممولين دون غيرهم لاعتبارات سياسية أو عاطفية أو شخصية .
- د- التدخل فى الجوانب الشخصية والعائلية للممول دون أى مسوغ قانونى أو ضرورة تستدعى ذلك .
- هـ- عدم احترام وقت الممول وذلك بقيام الإدارة الضريبية بتنفيذ بعض إجراءاتها تجاهه فى غير الأوقات المناسبة التى ينص عليها القانون.(¹)
- وقد أصدرت المصلحة عدة تعليمات تنفيذية للفحص للحد من إساءة استخدام السلطة التقديرية لموظفيها للاستهداء بها عند الفحص، من أمثلتها.
- توجيه نظر المأموريات عند الفحص إلى الالتزام بما يتوافر من بيانات ومعلومات بما جرى به العمل بالمنشأة بالفعل لا افتراضا وذلك بهدف التوصل إلى الربح الحقيقى.(²)
- إهدار الدفاتر فى بعض السنوات بلا مبرر.(³)
- المعاينة اللاحقة لا تصلح أساسا للتقدير عن السنوات السابقة.(⁴)
- لا يجوز افتراض استمرار النشاط بعد الأخطار بالتوقف ما لم تكن هناك أدلة وقرائن تفيد هذا الاستمرار.(⁵)
- يجب أن يكون التقدير مؤيدا بدليل أو قرينة مقبولة تقاديا للمنازعات(⁶)
- الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية (⁷)

¹ (د. راجح رتيب - الممول والإدارة الضريبية - دار النهضة العربية - 1991 - ص 15 وما بعدها.

² (تعليمات تنفيذية للفحص رقم 1 لسنة 1981 صدرت فى 13 يناير 1981 (بدران) المرجع السابق - ص 13 وما بعدها.

³ (تعليمات تنفيذية للفحص رقم 4 لسنة 1981 صدرت فى 27 يناير 1981 المرجع السابق - ص 16.

⁴ (تعليمات تنفيذية للفحص رقم 5 لسنة 1981 صدرت فى 27 يناير 1981 المرجع السابق - ص 17.

⁵ (تعليمات تنفيذية للفحص رقم (6) لسنة 1981 صدرت فى 28 يناير 1981 المرجع السابق - ص 27.

⁶ (تعليمات تنفيذية للفحص رقم (7) لسنة 1981 صدرت فى 28 يناير سنة 1981 - المرجع السابق - ص 27 وما بعدها، ولتعليمات رقم (25) لسنة 1984 صدرت فى 20 ديسمبر 1984 ص 130 وما بعدها.

⁷ (محمد عبد الوهاب ربحان - نظرة انتقادية لتوزيع الاختصاص بنظر المنازعات الضريبية - بحث غير منشور ص 34 وما بعدها.

تحقق الدعوى الضريبية الرقابة المطلوبة على أعمال الإدارة الضريبية فى ربط وتحصيل الضريبة وتتميز الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية من خلال الدعوى الضريبية بالخصائص التالية:

(1) أنها رقابة تتميز بالحياد والاستقلالية ووقوفها على نفس المسافة ما بين الممولين والإدارة الضريبية.

(2) أنها تتم بناء على دعوى ترفع بالطرق المعتادة لرفع الدعاوى القضائية لاحقة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

(3) القضاء الضريبى يغلب المصلحة العامة على المصلحة الفردية للخصوم فهو يهدف إلى تحقيق مصلحة النظام والمحاسبة.⁽¹⁾

(4) تتعلق الدعوى الضريبية بخصومة موضوعية تمس أموال المواطنين واستقرارهم ولا تتعلق بالخصومة الشخصية، فموضوع هذا القضاء هو رقابة نشاطه الإدارة الضريبية واحترام الشرعية.⁽²⁾

(5) أنها رقابة كاملة على أعمال ربط وتحصيل الضريبة فلا يكتفى القاضى بإلغاء الربط الضريبى المخالف للقانون وإنما يحدد دين الضريبة المستحق فى ذمة الممول وله فى هذا الصدد سلطة ربط الضريبة أسوة بالإدارة الضريبية. إلا أن هذه الرقابة المرجوة من الدعوى الضريبية ذات اثر محدود، وهذا الأثر المحدود له مظاهر معينة وكذلك له أسبابه.

فمن حيث محدودية أثر الرقابة القضائية نجد أن دعوى الإلغاء التى ترفع بالنسبة للضرائب التى تنتظر أمام مجلس الدولة على سبيل المثال والتى تمكن القضاء من الرقابة على أعمال وقرارات سائر جهات الإدارة العامة غير مقبولة ضد القرارات الفردية الصادرة بربط الضريبة حيث أنها لا تقبل بسبب تجاوز السلطة إلا ضد القرارات المنفصلة عن إجراءات ربط الضريبة.

¹ (د. زكريا محمد بيومى: المنازعة الضريبية فى ربط وتحصيل الضرائب سنة 1990 ، ص16.

² (المرجع السابق، ص15.

والرقابة التى تحققها الدعوى الضريبية على أعمال الإدارة الضريبية هى رقابة قطعية ونهائية ، فالقضاء حين يفصل فى خصومة لا يجوز الفصل فيها مرة أخرى إذا اتحدت فى الموضوع والسبب والأطراف.

كذلك فإن الرقابة القضائية محددة بنطاق الرقابة الإدارية الذاتية التى تمارسها الإدارة الضريبية من خلال اللجان المختلفة عند الفصل فى التظلم الضريبى.

فلا يجوز للقاضي خلال الدعوى الضريبية أن ينظر فى أمر ضريبة تختلف عن تلك التى قدم بشأنها التظلم كذلك لا يقبل من الممول بعد أن يطلب فى التظلم الضريبى المقدم منه تخفيض الربط بمبلغ معين أن يعود فيطلب أمام المحكمة إلغاء الربط كلياً أو تخفيضه بمبلغ أكبر ، وأيضاً لا يقبل من الممول بعد أن طلب فى الدعوى القضائية المتعلقة منه تخفيض الربط بمبلغ معين أن يعود فيطلب من المحكمة الاستئنافه إلغاء الربط كلياً أو تخفيضه بمبلغ أكبر.

ومن حيث محدودية أثر الرقابة القضائية من خلال الدعوى الضريبية على ما تصدره الإدارة الضريبية من منشورات وتعليمات نجد أن مجلس الدولة اتجه إلى أن مثل هذه المنشورات والتعليمات الداخلية لا تعدو أن تكون من قبيل إجراءات التنظيم الداخلى للمرافق العامة لكفالة سيرها بانتظام واطراد وعلى وجه سليم عن طريق توجيه الرؤساء لمرؤوسيه لتأدية أعمالهم وهى بذلك مجرد آراء لا تتوافر فيها أركان القرار الإدارى ومقوماته (المحكمة الإدارية العليا 11/514 ق ، 1967/12/23)

كما تتجه محكمة النقض المصرية إلى أن مثل هذه المنشورات هى مجرد تعليمات إدارية غير ملزمة وليست لها مرتبة التشريع (نقض مدنى 165 / 38 ق ، 1974 / 4 / 20).

أما عن مظاهر ضعف الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية من

خلال الدعوى الضريبية فتتعدد هذه المظاهر ولعل أبرزها ما يلى:

1-الحالات التى لا يتمكن فيها القاضى الضريبى من ممارسة الرقابة القضائية

الكاملة بسبب السلطة التقديرية التى تتمتع بها الإدارة الضريبية فى بعض

الحالات مثل ما يجرى عليه العمل فى الإدارة الجمركية من إعفاء البضائع الواردة بصحبة ركاب الطائرات بخلاف البضائع الأخرى.

2- الحالات التى يحول فيها التشريع الضريبى بين القاضى الضريبى وبين ممارسة الرقابة القضائية مثل نظام الصلح فى التعويضات والغرامات وغيرها من الجزاءات الضريبية.

3- الحالات التى تنتهى فيها إجراءات الربط الحضرية باتفاق الممول مع الإدارة الضريبية حول تقدير وعاء الضريبية، وعلى الرغم من أهمية هذا الاتفاق فى الحد من الكثير من الخلافات الضريبية إلا أنه لا يتم عن إرادة حرة من جانب الممول بسبب السلطات والامتيازات التى تتمتع بها الإدارة الضريبية ما دام الممول قد وافق على تقديرات الإدارة الضريبية من بسط رقابته حول ما إذا كان الممول عند الاتفاق يقف على قدم المساواة مع الإدارة الضريبية.

4- الحالات التى تنظم فيها الإدارة الضريبية مباشرتها لعملها عن طريق المنشورات والتعليمات الداخلية والتى لا تعتبر من القرارات الإدارية التى تخضع لرقابة القاضى الضريبى سواء عن طريق دعوى الإلغاء أو عن طريق الدفع بعدم المشروعية.

وعن أسباب ضعف الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الضريبية من خلال الدعوى الضريبية نجد أنها تتمثل فى:

1- عدم وضوح الرؤية عن المحكمة المختصة فعليا بنظر المنازعات الضريبية فيعقد الدستور والقانون الاختصاص لمجلس الدولة ويرجى تطبيق هذا الاختصاص لحين صدور قانون اجرائى خاص بذلك وتوزيع المنازعات الضريبية ما بين القضاء العادى والقضاء الإدارى مما يسبب إرباكا للتقاضى وتضاربا للأحكام.

2- تتذرع الإدارة الضريبية فى الغالب بالسر الضريبى لكى تحول بين القاضى الضريبى وبين الاطلاع على بعض البيانات المودعة فى ملف الدعوى.

3- عدم وجود القضاة المتخصصين فى هذا المجال وكذلك المحامون المتخصصون فى المجال الضريبى وما يتعلق به من علوم المحاسبة مما يجعل الرقابة القضائية ضعيفة.

وعلى أية حال، استحدث قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 بعض الأنظمة بهدف الحد من السلطة التقديرية للإدارة حيث تبنى:

- 1- **الفحص بالعينة** : حيث تنص المادة 94 من القانون على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنويا من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة حيث يمكن التوصل إلى نتائج حقيقية للممولين الخاضعين للضريبة خاصة وان هذا الأسلوب يتناسب مع التطور فى حجم النشاط الاقتصادى وظهور الشركات دولية النشاط وازدياد عدد الممولين.⁽¹⁾
- 2- **نظام القرارات المسبقة**: حيث نصت المادة 1/27 من القانون "للممول الذى يرغب فى إتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة إن يتقدم بطلب كتابى إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها فى شأن تطبيق أحكام هذا القانون على تلك المعاملة. وتتص الفقرة التالية من المادة 127 على أن يصدر رئيس المصلحة قرارا فى شأن الطلب خلال ستين يوما من تاريخ تقديمه ويجوز له طلب بيانات إضافية من الممول خلال تلك المدة.

ويكون القرار ملزما للمصلحة ما لم تكشف بعد إصداره عناصر المعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار القرار.⁽²⁾

- 3- **نظام الربط الذاتى**: يقصد بنظام الربط الذاتى قيام الممول بنفسه بتحديد ودفع الضريبة المستحقة عليه بصورة صحيحة وفى الوقت المناسب ، ويستند هذا النظام على حقيقة مؤداها أن الممول هو وحده الذى يستطيع أن يحدد بدقة التزاماته الضريبية لأنه هو الذى يعمل وهو الذى يقبض الدخل أو يحوز الثروة، وأن مأمور الضرائب لا يقيم مع الممول طول الوقت وفى جميع الأماكن، وبالتالي فلا يمكن

¹ (راجع مزايا وعيوب هذا النظام فى كتابنا موسوعة الدكتور / زكريا محمد بيومى فى شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 واللائحة التنفيذية والقرارات المكملة له - ص 711 وما بعدها.

² (راجع شرح لهذا الموضوع بالتفصيل - المرجع السابق - ص 872 وما بعدها.

تحديد مقدار الضريبة المستحقة على جميع الممولين بالدقة اللازمة وأنه يفضل أن يترك أمر هذا التحديد لصاحب الشأن وهو الممول ذاته ويقتصر دور المأمور على المراجعة لما يقر به الممول عن نفسه والحكم على مدى صحة الإقرار بناء على مؤشرات علمية وأسس موضوعية⁽¹⁾:

وتأخذ مصر بنظام الربط الذاتى حيث تلزم المادة 89 من القانون 91 لسنة 2005 المصلحة بقبول الإقرار الضريبي مع مسئولية الممول حيث جاء نصها كالاتى:

"تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها فى الموعد القانونى وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار"

المطلب الثانى عدم شفافية الضريبة⁽²⁾

من أسباب المنازعات الضريبية عدم شفافية الضريبة ويقصد بشفافية الضريبة الإفصاح عن الأسلوب أو الطريقة التى يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدى إلى زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم.

وللممول الحق فى أن يعرف من خلال إخطاره بربط أو تقدير الضريبة المستحقة عليه أو بالضريبة التى يتعين سدادها. أو يتم ذلك إما بتسليم الممول الإخطارات باليد أو بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول⁽³⁾ أو البريد الإلكتروني. وتتمثل أهداف الشفافية الضريبة فيما يلى:

(أ) أنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الضريبي. فوصول القوانين والتعليمات الضريبية إلى علم المكلف يساعد على الحد من الفساد الإدارى بكافة صورة وأشكاله

¹ (د/ رمضان صديق - الإدارة الضريبة الحديثة - دار النهضة العربية - 2005 ص 174.

² (راجع: النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة صندوق النقد الدولى ، لسنة 2001 ، ص 1 ، 28 ، 103 ، دكتور / رمضان إسماعيل خليل - المحاسبة الضريبية - الطبعة الأولى جامعة بغداد - 2002 - ص 104 وما بعدها. دكتور / جابر محمد على الكعب ، ودكتور/ ياسر عمار عبد الحميد - شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها فى الهيئة العامة للضريبة - 2008 ، ص 8.

³ (دكتور / رمضان صديق - الإفصاح فى التشريعات الضريبية - مجلة البحوث المالية والضريبة تصدرها الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب العدد الثالث والعشرون - يناير 2012 - ص 12.

حيث أن موظف الإدارة الضريبية لا يستطيع التلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات الضريبية.

(ب) تؤدي إلى تخفيض نفقة فرض الضريبة بالنسبة للمكلف ويكون ذلك من خلال خفض التكلفة الناجمة عن الإجراءات الإدارية لاعتراض المكلف.

(ج) تساعد على تطبيق مبدأ المساواة.

(د) زيادة وعي المكلف ضريبياً.

(هـ) لما كان محور الشفافية الضريبية يدور حول توافر البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف بالاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الإدارة الضريبية التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين، حيث نجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي ثم يجب على الإدارة الضريبية وضع معايير لشرح القاعدة القانونية وذلك لوجود تعليمات وكتب تفسير للقانون تقوم بشرح القاعدة القانونية قد تكون مخالفة لنص القانون فيما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الضريبي.

(و) تحقيق قاعدة العدالة الضريبية وهي من أهم القواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة.

(ز) الحد من التهرب الضريبي لثقة المكلف بالضريبة مما يترتب عليه زيادة الإيرادات العامة.

(ن) جذب الاستثمارات الأجنبية والمحافظة على الاستثمارات الوطنية في حالة وجود حوافز ضريبية كالإعفاءات التي تقرها قوانين الاستثمار.

ومن المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية هي:

1- مشاركة المواطنين في صناعة القرارات الضريبية مما يؤدي إلى إعطاء الشرعية لها ومنع التهرب الضريبي.

2- الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب.

3- المعاملة الضريبية العادلة والسريعة.

4- المحافظة على سرية المعاملات.

- 5-وجود هيكل معقول للجزاءات الضريبية.
- 6-يجب أن تتاح للمكلف إمكانية استخدام نظام فعال للمراجعة الضريبية.
- 7-وجود أنظمة رقابية تهتم بتعزيز مفاهيم الشفافية ومكافحة الفساد وتقوم بإصدار تقارير دورية حول عمل الإدارة الضريبية وإن تكون هذه التقارير سهلة التداول.
- 8- حق التظلم أمام سلطة قضائية مستقلة.
- 9- التقييم الدورى لتطبيق مبدأ الشفافية فى الإدارة الضريبية .
- 10- النظر فى شكاوى المكلفين بإنشاء قسم خاص بذلك فضلا عن الأساليب الأخرى وأهمها:

- 1- يجب أن يكون من السهل الإطلاع على القوانين واللوائح الضريبية .
 - 2- وضوح معايير التطبيق الإدارى.
 - 3- يجب أن تستند مختلف الضرائب والرسوم إلى أساس قانونى صريح.
- وفى حالة فقدان الشفافية يترتب على ذلك نتائج أهمها:

- 1- إهدار المال العام والثروات الوطنية.
 - 2- تراجع التنمية الاقتصادية.
 - 3- هروب رؤوس الأموال والاستثمارات.
 - 4- زيادة حجم المديونية الخارجية وتعذر سداد أقساط الدين وفوائده.
 - 5- الخلل فى توزيع النفقات العامة على القطاعات الدولية المختلفة.
 - 6- انعدام المساواة فى توزيع الموارد الاقتصادية بين المواطنين.
 - 7- التهرب الضريبى والجمركى.
- مبدأ الإفصاح الضريبى:

تتطلب الشفافية الضريبية من الإدارة الضريبية الإفصاح عن كل ما من شأنه زيادة الوعى الضريبى للمكلفين وتحقيق الرقابة على عملياتها من الأطراف الداخلية والخارجية.

ومن جهة أخرى تتطلب إفصاح المكلف عن جميع الدخول التى حصل عليها خلال سنة تحقق الدخل، وبالتالي فإن هناك مسئوليات متبادلة للإدارة الضريبية والمكلفين على السواء فى تطبيق هذا المفهوم.

وينسجم مبدأ الإفصاح مع قاعدة اليقين التى تعد من القواعد الأساسية فى الضرائب .ويقصد باليقين أن الضريبة يجب أن تكون مؤكدة، وليست تحكمه أو بمعنى آخر محددة على وجه اليقين إذ يتعين أن يعلم المكلف بشكل محدد مقدار الضريبة المكلف بدفعها، والوقت الذى يمكنه الوفاء بها وطريقة هذا الوفاء كيفية التظلم من تقدير الإدارة كما هو مستحق عليه وبشكل عام ينبغى أن تكون كل ما يتصل بإجراءات فرض وتحصيل الضريبة واضحا وغير غامض حتى يعلمه المكلف أو غيره.

كما يدخل فى معنى اليقين استقرار نظام الضريبة وثباته، ويجب إلا يدخل على نظام الضريبة وعلى أحكامها من التعديلات إلا ما هو ضرورى فعلا، ويجب إلا تقوم الدولة بتغيير سعر الضريبة أو وعائها أو إجراءات تحصيلها من عام لآخر، لأن كثرة التعديلات فى أحكام الضريبة يزيد من ثقلها على الممول ويضر بالنشاط الاقتصادى.⁽¹⁾

العلاقة بين قواعد الضريبة والشفافية :

هناك علاقة وثيقة ما بين قواعد الضريبة ومفهوم الشفافية الضريبية كما يتبين كما يلى:

- العلاقة التى تربط قاعدة اليقين بضوابط الشفافية الضريبية :
- أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف.
 - أن تكون القوانين والأنظمة والقرارات التى تنظم الضرائب تحت يد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة.
 - أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح بحيث يفهمها عامة الناس ذلك أن هذا يؤثر فى وفرة حصيلة الضريبة.
 - المكلف يجب أن يعرف الوعاء الذى تفرض الضريبة عليه والمقدار الذى عليه دفعه ووقت أداء الضريبة وكيفية دفع الضريبة وغيرها من الأمور المتصلة بالضريبة والتى يجب أن تكون بسيطة وواضحة للمكلف ولأى شخص آخر.

1) دكتور/ زكريا محمد بيومى، والدكتور / أحمد صالح - مبادئ المالية العامة ، 2005 - ص 275 وما بعدها.

- هذا المبدأ له ارتباط بمفهوم الشفافية من خلال كون الضريبة واضحة ومعلومة للمكلف وان تكون القوانين والتشريعات تحت يد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة وان تتسم بالوضوح وغير مفروضة بصورة كيفية.

العلاقة التي تربط قاعدة الاقتصاد بضوابط الشفافية الضريبية :

- أن تتسم بسهولة التطبيق والمرونة وأن تتجنب الضريبة معوقات الروتين والتعقيد مما يحمل الإدارة المالية نفقات باهظة في سبيل تحصيل الضريبة.

- أن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع حصيلتها قدر الإمكان وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية وذلك عندما تصبح تكاليف الجباية أكثر مما يعود على الإدارة الضريبية.

- تجنب الضريبة لمعوقات الروتين والتعقيد وأثره في العمل الضريبي ومن ثم الحصيلة الضريبية ، فهذه القاعدة لها ارتباط وثيق بالشفافية حيث إن هذا ما تتطلبه الشفافية من خلال خفض التكاليف الناجمة عن الإجراءات الإدارية المرافقة لاعتراض المكلف.

وبما أن هدف الضريبة مع الأهداف الأخرى هدف مالى لذلك يجب أن توائم الهيئة بين التكاليف التي تتطلبها عملية فرض الضريبة مع العوائد الناجمة عن فرضها.

العلاقة التي تربط قاعدة الملاءمة بضوابط الشفافية الضريبية :

(1) يجب أن تتلاءم أحكام الضريبة مع المكلفين من حيث:

- اختيار الوعاء الضريبي.

- أسلوب تحديد الوعاء.

- وكيفية جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتها.

(2) مراعاة أحوال المكلفين وظروفهم المعيشية يحسن العلاقة بين الهيئة والمكلف وهذا له أثر كبير في نفسية المكلف وهو ما تتطلبه الشفافية الضريبية حيث يساعد ذلك على الحد من عملية التهرب الضريبي.

العلاقة التي تربط قاعدة العدالة بضوابط الشفافية الضريبية :

- إن الأفراد غير المتساوين فى قدرتهم الاقتصادية يجب أن يعاملوا بصورة مختلفة.
- المساواة فى المعاملة الضريبية على الأفراد الذين فى مستوى اقتصادى واحد .
- يشير إلى الإنصاف وعدم التحيز فى توزيع عبأ الضريبة.
- النظام الضريبى العادل هو ذلك النظام الذى تترتب عليه معاملة يقنع أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها.
- إن شعور الفرد بعدالة الضريبة مع شعوره بأنها تعود عليه بالمنفعة يحفزه على دفع الضريبة كاملة وعدم اللجوء إلى الطرق الأخرى للتهرب ، وهذا ما تتطلبه الشفافية الضريبية . فالإنصاف فى فرض الضريبة وعدم التمييز والتحيز ومراعاة قدرة المكلف الاقتصادية له عامل نفسى يساعد فى ضبط سلوك المكلف ضريبيا.

المطلب الثالث

الفساد الادارى فى المجال الضريبى

تعد ظاهرة الفساد الادارى من الظواهر الخطيرة التى تواجه الدول وبخاصة الدول النامية. ويعد المجال الضريبى مجالا خصبا لانتشار الفساد الادارى نظرا لما يتمتع به موظفو الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية واسعة فى ربط وتحصيل الضريبة.

وتتمثل مظاهر الفساد والانحراف الادارى أو الوظيفى من خلال ما يصدر من الموظف العام أثناء تأدية عمله من مخالفة القانون وضوابط القيم الفردية التى يجب أن يتمتع بها موظفو الإدارة الضريبية يتمثل فى الحصول على مكاسب خاصة ومنافع بطرق غير مشروعة.

وقد عرفت منظمة الشفافية العالمية الفساد الادارى بأنه إساءة استخدام السلطة العامة أو الوظيفة العامة وتسخيرها لمنافع خاصة.

ولا شك أن المكاسب المادية والمعنوية التى قد يحصل عليها موظفو الإدارات الضريبية الفاسدين قد تأخذ صورة الرشوة أو المحسوبية أو المحاباة أو الوساطة أو الابتزاز أو التزوير وبصفة عامة استغلال الوظيفة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ د. محمد على عوض الحرازى - المرجع السابق - ص 89 وما بعدها.

وعلى الرغم من أن الفساد الضريبي يشبه التهرب الضريبي فى أن كلا منهما يتم من خلال أفعال غير مشروعة قانونا ويؤدى إلى تخفيض الالتزامات الضريبية بغير وجه حق، إلا انه يمكن التمييز بينهما على أساس أن التهرب الضريبي يكون من جانب واحد، هو الممول ، بينما يكون الفساد الضريبي بين أكثر من طرف - الممول أو نائبه وموظف الإدارة الضريبية.

ومن صور الفساد الضريبي (1) :
أ- منح أو اعتماد شهادة الإعفاء من الضريبة بصورة تتعارض مع الشروط والضوابط التى يحددها القانون.

ب- حذف أو إلغاء أو نقل سجلات الممول الضريبية من بيانات ونظم تسجيل وإقرارات ضريبية، أو اتخاذ إجراء يؤدى الإحالة الملف الضريبي للحفظ دون أى مسوغ قانونى.

ج- إفشاء بعض بيانات الممولين التى تتسم بطابع السرية إلى منافسيهم مما يتسبب فى الإضرار بهم وتعزز مركز هؤلاء المنافسين فى مواجهتهم.

د- منح بعض الممولين بطاقات ضريبية أو أرقام تسجيل لدى الإدارة الضريبية غير حقيقية وذلك بهدف استغلال الممول لها فى تعاملاتهم مع الجهات التى تشترط توافرها.

هـ- تسهيل عملية إلغاء الديون الضريبية على الممول بدون وجه حق عن طريق اتخاذ أى إجراء يفيد بعدم استحقاق الضريبة على خلاف الواقع.

و- تواطؤ موظفى الإدارة الضريبية مع محاسبى الممول .

ط- التلاعب فى فحص ومراجعة الإقرارات الضريبية .

ح- المساعدة فى التهرب من دفع الضريبة الجمركية بتيسير المرور من الأماكن المخصصة للمواد غير الخاضعة للضريبة دون إجراء التفتيش اللازم لها.

ن- قبول أو اعتماد الفواتير والبيانات الجمركية التى تتضمن مبالغ أقل لقيمة السلع الخاضعة للضريبة.

ى- تسهيل إجراءات الإفراج عن السلع الموجودة فى المخازن الحكومية دون

(1) الدكتور / محمد على عوض - المرجع السابق - ص92 وما بعدها.

تحصيل ما هو مستحق عليها من ضريبة.

ك- انجاز إجراءات غير حقيقية لرد الضريبة الجمركية عن سلع لم يتم تقديرها أو إنتاجها بالفعل.

ل- إخفاء دخول أو سلع خاضعة للضريبة واستغلال سلطة وصلاحيات الوظيفة العامة فى تعطيل التشريعات والأنظمة الضريبية.
ولا شك أن الفساد الضريبى له آثار ضارة أهمها⁽¹⁾:

1-يؤدى إلى نقص الإيرادات العامة التى يحق للدولة الحصول عليها فى نظام غير فاسد .

2-يخل بمبدأ العدالة والمساواة فتضطر الدولة إلى فرض ضرائب إضافية تزيد من أعباء الممولين الملتزمين لتعويض ما يتهرب من أدائه الممولين المخالفين للقانون.

3-يؤدى تفاوت توزيع الأعباء الضريبية بصورة غير عادلة بسبب الفساد الضريبى إلى عدم الكفاءة الاقتصادية.

4-ينعكس أثر الفساد الضريبى سلبا على حجم الاستثمارات المنتجة ، وعلى تشجيع المنشآت الصغيرة والمتوسطة فى تصدير منتجاتها إلى الخارج نظرا للأعباء المالية التى يتعين دفعها فى صورة رشاوى إلى بعض موظفى الإدارة الجمركية.

5-يؤثر الفساد الضريبى سلبا على كل من ميزان المدفوعات فى الدولة على حصيلتها من النقد الأجنبى.

ويمكننا القول أن أهم الوسائل الوقائية لمحاربة الفساد الضريبى هى:

* تعزيز المساءلة من خلال نظام قضائى مستقل ونزيه يعزز من سيادة القانون حيث أن وجود جهاز قضائى نزيه وفعال ومستقل يعزز من نظم المساءلة فى أداء

¹ (د. رمضان صديق - المرجع السابق ص 51 وما بعدها.

الحكومة. واستقلالية القضاء عن تأثير وتدخل السلطة التنفيذية يعتبر أمراً هاماً حتى تمكن الجهاز القضائي من أداء دوره الرئيسى فى محاسبة ومساءلة أداء الحكومة والمسؤولين من خلال تطبيق القانون وسيادته على الجميع.

* وضع مصنف يتضمن تقسيم الوظائف العامة للإدارات الضريبية وفقاً لطبيعة مهامها إلى فئات ورتب وان يراعى اختيار أكفأ الموظفين الذين تتوافر فيهم الصفات العلمية والأخلاقية والذهنية والاجتماعية.

* وضع نظام عصى وعادل لتقييم أداء الموظفين والمسؤولين.

* وضع قانون عقوبات ضريبى عصى يعالج كافة أشكال التهرب الضريبى والتهريب الجمركى.

* إصلاح نظام الخدمة المدنية من خلال معالجة كل الفجوات التى تعطى الفرص للفساد الإدارى والتعسف فى استخدام السلطة.

* أن توفر الدولة رواتب ومكافئات عالية ملائمة لموظفي الضرائب والجمارك تتناسب مع المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم وتحررهم من القلق النفسى على حاضرهم ومستقبلهم ويمكنهم من مقاومة الإغراءات التى قد يتعرضون لها من قبل بعض المكلفين.

* تفعيل الاتفاقيات الدولية التى تكافح الفساد وتوفيق التشريع الوطنى بما ينسجم معها وعلى رأس هذه الاتفاقيات " اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة غير الوطنية لعام 2000".

* على الدولة أن تحسن إدارة أموالها، وأن توجهها إلى نفع الجماعة، وعدم السماح لأى كائن بسرقة هذه الأموال، أو تهريبها خارج البلاد. كما عليها أن تطلع الجماهير الشعبية على ما أنجزته لصالحهم من أعمال، وتكثيف برامج التوعية لرفع مستوى الوعى الضريبى لدى المكلفين، وعلى الحكومة أن تحسن الاستماع إلى مقترحاتهم وتقليص الفجوة بين النظام ومصالح الجماهير من ناحية ومصالح الاقتصاد القومى من ناحية أخرى.

* تعزيز أجهزة مكافحة التهرب الضريبي والتهريب الجمركي بالكفاءات العالية والأجهزة. وهذا يتطلب قبل كل شئ وجود إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة.

* إنشاء مركز إعلامي لمكافحة جرائم التهرب والتهريب الضريبي مهمته الأساسية تكمن في تعزيز الوعي الضريبي من خلال الندوات والاجتماعات والبرامج.

* تعزيز الرقابة الشعبية من خلال إلزام المكلف في شبكة الضريبة بمسك السجلات والقيود المحاسبية وإصدار الفواتير الضريبية بحيث يكون المكلف ملزم أن يصدر فاتورة.

* إنشاء بنك للمعلومات بإدارة دائرة مستقلة تسمى "دائرة مكافحة التهريب والتهرب الضريبي" تحفظ فيها سجلات القضايا وكافة المعلومات عنها وكذلك سجلات بأسماء المهربين والمتهربين ضريبيا وعناوينهم وصورهم وأية معلومات أخرى شخصية عنهم.

* تحسين أداء الإدارة الضريبية حيث أن تقدم الإدارة الضريبية على الإصلاحات والتكيف السريع تعد العنصر الحاسم في عملية الإصلاح.

المبحث الثالث

أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالمول

تلعب الجوانب السياسية والاجتماعية والاقتصادية دورا في توجهات الممولين نحو أداء الضريبة أو تجنبها، أو حتى منازعة الدولة فيها بأى حجج أو أسباب يمكن اللجوء إليها.

وبالنسبة الجانب النفسى لدى الممول فى اتجاه أداء الضريبة يلاحظ بعض الكتاب أن الضمير الضريبي لدى غالبية المواطنين يكون أقل يقظا من ضميرهم الخلقى إذ يعتبر بعضهم أن سرقة الخزنة العامة لا يعد من قبيل السرقة ، وان من لا يدفع الضريبة يصبح لبقا ماهرا ومن يؤدها يصبح طيبا حاملا.⁽¹⁾

ولا يخفى بطبيعة الحال ما يتضمن مثل هذا الشعور من خطورة ، فهو يعكس روح العصيان والاستهتار بسلطة الدولة وهى أمور خطيرة من الناحية السياسية وتمس التنظيم الاجتماعى من أساسه، وتعرض المرافق العامة للتوقف، كل

¹) Gaudement - Finances publiques, 3 eme ed. T.2 Paris . P 314.

ذلك علاوة على ما يؤدي إليه من إخلال بالعدالة الضريبية وبالمساواة أمام الأعباء العامة.⁽¹⁾

ويلاحظ أن الممول كثيرا ما لا يرى مقدار النفع الذي يعود عليه من نشاط الدولة أولا يستطيع قياس هذا النفع، فضلا عن أن الممول قد لا يحس بالتزامه قبل الدولة، وهي شخص معنوي غير ملموس ، بوجوب التحلي بالأمانة التي قد يتمسك بها في علاقته مع غيره من الأشخاص⁽²⁾.

كما أن الممول اعتاد أن يرى الدولة تسيء استخدام الأموال العامة في أوجه غير مفيدة لا تعود بالنفع على المواطنين مما يدعو إلى محاولة الاحتفاظ بأمواله والتهرب من الضريبة.

ويترب على شعور الأفراد بازدياد عبء الضريبة نتيجة ارتفاع أسعارها أو تعدد أوعيتها لاعتقادهم بظلمها، فضلا عن أن الممولين يحاولون الموازنة بين المنفعة التي يحصل عليها من التهرب وبين المخاطر التي يتعرض لها في حالة اكتشاف أمره.

ونظرا لعدم انتشار الوعي الضريبي يقل شعور الأفراد بتوجههم المالي تجاه الدولة، أما إذا زاد شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة كلما ضعف الباعث على التهرب.

لذلك لا يمكن إغفال الدور الذي تقوم به الثقافة الضريبية في توجيه سلوك أفراد المجتمع تجاه تعزيز الامتثال الضريبي والحد من حالات التهرب الضريبي أو منازعة الإدارة الضريبية في كثير من الإجراءات الضريبية.⁽³⁾

ويقصد بالثقافة الضريبية أنها ثقافة تتدرج في إطار منظومة متكاملة في المجتمع سواء في المجالات الرسمية وغير الرسمية ذات العلاقة بالنظام الضريبي

¹ د. عاطف صدقي - مبادئ المالية العامة - بدون تاريخ ص 506.

² د. عبد الحكيم الرفاعي ، ود / حسين خلاف ، بدون تاريخ ص 196.

³ د. محمد علي عوض الحرازي - المرجع السابق - ص 102.

الوطني وعملية تنفيذه في الدولة ومن ثم فإنها جزء لا يتجزأ من الثقافة السائدة في المجتمع، لا تتفصل عنها العادات والتقاليد والتعاملات المختلفة في المجتمع.⁽¹⁾

الفصل الرابع خصائص المنازعات الضريبية

تختلف الدعوى الضريبية عن الدعوى المدنية التي تنظرها المحاكم العادية أو الإدارية من عدة نواح في مقدمتها طبيعة الأطراف في الدعوى، ذلك أن أحد أطراف الخصومة في الدعوى الضريبية هو الجهة الإدارية باعتبارها سلطة عامة، والقاضى ترفع إليه الدعوى لتحقيق العدالة بين طرفين غير متساوين الممول ومصلحة الضرائب التي تمثل السلطة العامة، وهي مزودة بأساليب السلطة العامة وامتيازاتها وهي سلطات وامتيازات بقصد تمكينها من تحقيق رسالتها في سبيل مصلحة الخزنة العامة، وأهم هذه السلطات والامتيازات تقرير امتياز الحكومة على أموال الممولين للمبالغ المستحقة من ضرائب ورسوم ، وإتباع إجراءات الحجز الإداري والتنفيذ على أموال المتخلفين في أداء الضرائب بمقتضى طرق إدارية سريعة، وتخويل موظفي مصلحة الضرائب حق الاطلاع على كافة المستندات والمحركات والبيانات الخاصة بالمصالح والهيئات الحكومية أو الشركات والأفراد ليتمكنوا من إثبات صحة إقرارات الممولين أو لتحديد إرباحهم على وجه الدقة الأمر الذى يكفل للإدارة تحصيل الضرائب المستحقة على الأرباح الحقيقية التى يحقها الممولون، وتخويل المشرع للإدارة الضريبية حق توقيع بعض جزاءات مالية وجنائية عند التهرب من دفع الضريبة أو التراخى فى دفعها، وعدم قبول الدعوى فى كثير من الحالات قبل التظلم منها إلى مدير الضرائب أو لجان إدارية كاللجنة الداخلية أو لجنة الطعن، كما أن دين الضريبة واجب الأداء فى مقر مصلحة الضرائب وفروعها من غير حاجة إلى مطالبة فى مقر المدين، كذلك لا يترتب على رفع دعاوى الضرائب من المصلحة أو من الممول إيقاف استحقاق الضرائب، وعلى الممول أن يدفع الضريبة أولاً ثم يطالب باستردادها أو ينازع فى مقدارها أخذاً بالقاعدة القانونية فى مجال تحصيل الضريبة والتى مقتضاها "ادفع ثم استرد".

⁽¹⁾ (المرجع السابق - ص 103.

ومن ثم تقف الإدارة الضريبية بفضل امتيازاتها وسلطاتها فى الغالب فى موقف المدعى عليه ، ويقف الفرد فى موقف المدعى وهو موقف أصعب من حيث عبء الإثبات بينما أن الإدارة وهى الطرف الأقوى المزود بأدلة الإثبات يكون مركزها أيسر وأخف.

ومن ثم تتميز إجراءات التقاضى الضريبية بخصائص عامة أهمها الصبغة الكتابية مما يسمح بدراسة الدعوى جدياً بالتفصيل والتعمق ، وقد ترتب على الصبغة الكتابية للإجراءات أن أصبحت الدفاتر الحسابية والمستندات الكتابية هى الوسيلة الرئيسية للإثبات فى القانون الضريبى مع استبعاد الشهود واليمين.

كذلك تتميز إجراءات التقاضى الضريبية بالسرعة لتعلقها بأوضاع مالية تتطلب سرعة الاستقرار ولا تحتل الإرجاء ، لذلك كثيراً ما يعتمد المشرع إلى النص على نظر الدعاوى الضريبية على وجه السرعة لتقصير أمد المنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب ورعاية لصالح الخزنة العامة وعملاً على استقرار الأوضاع المالية على أسس سليمة.

وفى هذا المعنى نصت المادة 125 من القانون 91 لسنة 2005 بشأن ضرائب الدخل على أن يكون الحكم دائماً فى الدعاوى التى ترفع من الممول أو عليه على وجه السرعة.

كذلك من السمات الأساسية لإجراءات التقاضى الضريبية السرية، فالأصل أنه طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية يكون نظر الدعوى علانية ولكن الطعون الضريبية وعلى الأخص المتعلقة بضرائب الدخل تتطلب أن تنظر فى جلسة سرية للمحافظة على أسرار الممولين منعا للإضرار بهم.

لذلك نص القانون رقم 14 لسنة 1939 الملغى بالنسبة للطعون الضريبية فى ربط الضرائب على الإيرادات المنقولة فى المادة 94 منه على أن الدعاوى التى ترفع من الممول أو عليه تنظر فى جلسة سرية.

على أن القانون 157 لسنة 1981 فى المادة 163 ومن بعده القانون 91 لسنة 2005 فى المادة 125 جعل نظر الدعاوى الضريبية فى جلسة سرية جوازيًا للمحكمة.

ويترتب على سرية الدعوى الضريبية نتيجة مفادها انه لا يجوز للقاضي الضريبي أعمالاً لمبدأ سر المهنة الضريبى ضم دعوتين تتعلقان بالضريبة على الدخل مادامتا مقدمتين من ممولين مختلفين ، ولا يجوز ضم الدعاوى بالنسبة للضرائب التى لا تخضع لسر المهنة إذا كان لكل ممول مصلحة مستقلة ومختلفة عن الآخر.⁽¹⁾

ولا يجوز لأى من العاملين بمصلحة الضرائب ممن يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء بيانات أو اطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً.

وقد حرص المشرع على أن تتميز إجراءات التقاضى الضريبية بالبساطة على المتقاضين على خلاف الحال فى قانون المرافعات المدنية والتجارية. لذلك فقد جعل المشرع الضريبى للإعلان المرسل بخطاب موصى عليه مع علم الوصول قوة الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية.

والحكمة من تقرير الإعلان بطريق البريد هو تبسيط إجراءات الإعلان وتحقيقاً لصفة الاستعجال التى تتميز بها منازعات الضرائب، وإحاطة القرار بسياج من السرية، وتأكيداً لذاتية القانون الضريبى الذى يجعل الإجراءات الضريبية مستقلة عن الإجراءات المدنية.

وقد جعل القانون الضريبى علم الوصول شرطاً جوهرياً فى إثبات الإعلان بحيث لا يصح بدونه، ومن ثم لا يجوز عند الإنكار إثبات وصول الإعلان للممول بغير علم الوصول ذاته الموقع منه وذلك كما هو الحال فى أوراق المحضرين ، فإن إعلانها لا يثبت إلا بالورقة ذاتها بعد أن تعلن طبقاً للأوضاع القانونية ، فإذا فقدت لا يمكن إثبات إعلانها بطريق آخر.

وتطبيقاً لذلك نصت المادة 149 من القانون 157 لسنة 1981 ومن بعدها المادة 116/1 من القانون 91 لسنة 2005 بأن يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول أو بأى وسيلة الكترونية لها الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الالكترونى الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004 ويصدر

⁽¹⁾ د. محمد احمد عبد الرؤوف - المنازعة الضريبية فى القانون المصرى المقارن - 1998 - ص 799.

بتجديدها قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

ولم يقصر القانون السرية على الجلسات فقط وإنما ألزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون أو فى الفصل فيما يتعلق بها من منازعات ملزم بسر المهنة.

كذلك تتميز إجراءات التقاضى فى تشريع ضريبة الدخل المصرى بتمثيل

النيابة العامة فى الدعوى الضريبية حيث تنص المادة 125 من القانون 91 لسنة 2005 على أن تكون النيابة العامة ممثلة فى الدعوى يعاونها فى ذلك مندوب من مصلحة الضرائب.

وإغفال تمثيل النيابة العامة يترتب عليه بطلان الأحكام الصادرة منها وهو بطلان من النظام العام يحق التمسك به لأول مرة ولو أمام محكمة النقض حتى ولو كان الطاعن لم يسبق له التمسك به أمام محكمة الموضوع (الطعن رقم 952 لسنة 70 ق جلسة 2002/2/23، الطعن رقم 643 لسنة 68 ق جلسة 12 يناير 2009).

الباب الأول

المنازعات الضريبية فى ربط الضرائب المباشرة

من المعروف أن التشريعات الضريبية ومن بينها التشريع المصرى تتبنى فرض

مجموعة من الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة 0

ويشتمل الهيكل التشريعى للضرائب المباشرة على الضرائب الآتية :

1 - الضرائب على الدخول العقارية

وهي عبارة عن ضرائب مفروضة على إيرادات ملكية الثروة العقارية ويعرف المشرع المصرى نوعين من الضرائب الأولى - الضرائب على الأقطان المزروعة فعلا أو القابلة للزراعة ويتحدد وعاء الضريبة على أساس الإيجار السنوي المقرر لهذه الأراضي - وهو يقدر فى الأصل لمدة عشر سنوات 0 ويعاد تقديره كل عشرة سنوات بواسطة لجنة إدارية ويحكم هذه الضريبة القانون رقم 113 لسنة 1939 وتعديلاته 0 والثانية - الضريبة على العقارات المبنية وهي تفرض على القيمة الإيجارية المفترضة للعقارات المبنية وما فى حكمها أيا كانت مادة البناء و أيا كان الغرض منها و التي تقدرها لجنة الحصر و التقدير ويحكم هذه الضريبة القانون رقم 196 لسنة 2008 يعد إدخال بعض التعديلات عليه

وطبقاً للقرار بقانون رقم 1030 لسنة 2013 تستحق الضريبة المربوطة وفقاً لأحكام هذا القانون اعتباراً من الأول من يوليو 2013 وتعديل المواعيد في المواد 14، 23، 27 منعاً لذلك (المادة الأولى) ويستمر العمل بالتقدير العام الأخير للقيمة الاجارية المبنية المتخذة أساساً لحساب الضريبة 2000/1999 حتى 2013/6/30 (المادة الثانية).

2- الضرائب علي الدخل المنقولة

ويحكمها حالياً القانون 91 لسنة 2005 معدلاً . وقد ميز هذا القانون بين الدخل التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون وبين الدخل التي يحصل عليها الأشخاص الاعتبارية .

أ - الضريبة الموحدة علي دخول الأشخاص الطبيعيين وتتكون أوعية هذه الضريبة من :

- 1- إيرادات النشاط التجاري و الصناعي
- 2- إيرادات المرتبات وما في حكمها
- 3- إيرادات المهن غير التجارية
- 4- إيرادات الثروة العقارية (بعد تعديلها بالقانون 196 لسنة 2008)

ب) الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية

وهذه الضريبة سنوية تفرض علي صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان الغرض منها سواء كان نشاط زراعياً أم صناعياً أم تجارياً أم مالياً أم مدنياً ، حتى لو خضعت لأنشطه خاصة مثل الشركات التي تخضع لقانون الاستثمار الأجنبي و المناطق الحرة وشركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام ما لم تعف من الضريبة 0 وهذه الضريبة تماثل الضريبة علي الأرباح التجارية و الصناعية.

والجدير بالذكر أن أحكام الطعن في ربط الضرائب علي الدخل المنقولة واحده في كل من الضريبة علي الأشخاص الطبيعيين والضريبة علي الأشخاص الاعتبارية علي خلاف الضرائب علي الدخل العقارية

بناء عليه نقسم الباب إلي ثلاث فصول :-

- الفصل الأول - المنازعات الضريبية في ربط ضريبة الأتيان الزراعية
- الفصل الثاني - المنازعات الضريبية في ربط الضريبة علي العقارات المبينة
- الفصل الثالث - المنازعات الضريبية في ربط الضريبة علي الدخل

الفصل الأول

المنازعات الضريبية في ربط ضريبة الأقطان الزراعية
تمهيد :

يحكم الضريبة المذكورة المرسوم بقانون رقم 53 لسنة 1935 في 12 مايو سنة 1935 بإعادة تقدير إيجار الأراضي الزراعية توطئة لتعديل ضريبة الأقطان. وعلى اثر تمام عملية التقدير صدر تشريع جديد يحكم هذه الضريبة وهو القانون رقم 113 لسنة 1939 بتاريخ 10 أكتوبر سنة 1939 ونص على العمل به اعتباراً من أول يناير 1939 مع إلغاء كافة الأحكام السابقة المخالفة لما ورد به. وقد صدرت عدة تعديلات على هذا القانون، كما عدل المرسوم بقانون رقم 53 لسنة 1935 عدة مرات.

وبصدور قانون الهيئات المحلية رقم 124 لسنة 1960 بشأن نظام الإدارة المحلية أصبحت ضريبة الأقطان ضريبة محلية.

بجانب الضريبة الأصلية على الأقطان الزراعية المقررة بالقانون 113 لسنة 1939، المذكور آنفاً ، يوجد عدد من الضرائب والرسوم التي تعتبر ملحقة بضريبة الأقطان الزراعية، لأنها تتخذ من هذه الضريبة وعاء لها، ويطبق لتحصيلها ذات الإجراءات المطلوبة على ضريبة الأقطان، وهي: ⁽¹⁾

1- الضريبة الإضافية لصالح مجلس المحافظة، والتي تقررت بالقانون رقم 124 لسنة 1960 بنظام الإدارة المحلية، وسعرها حالياً 15% من الضريبة الأصلية ، وتحصل مع أقساط ضريبة الأقطان وينسبتها.

2- الضرائب الإضافية على الحدائق وما في حكمها، وهي بواقع 40% من قيمة الزيادة عن الحد المقرر قانوناً لأجرة الأراضي التي تؤجر لزراعتها حدائق أو موزاً أو نباتات مستديمة أو بالنباتات التي تبقى مزروعة في الأراضي لأكثر من سنة، عدا القصب، وذلك وفقاً لأحكام القانون رقم 96 لسنة 1992 بتعديل بعض أحكام المرسوم رقم 178 لسنة 1952 بشأن الإصلاح الزراعي.

3- رسم السجل العيني: ويفرض لمرة واحدة على ملاك الأراضي الزراعية، وبما يعادل قيمة الضريبة الأصلية المفروضة على كل منها في سنة ونصف (أى ما

⁽¹⁾ راجع الدكتور/ رمضان صديق - الضرائب على الدخول العقارية - ج1 - دار النهضة العربية - 2001 - ص 78 وما بعدها.

يعادل 150% من الضريبة الأصلية) وذلك لصالح صندوق السجل العيني الذى أنشئ بالقانون رقم 56 لسنة 1978.

4- **رسم التأمين الاجتماعى:** إذ يحصل مبلغ خمسة جنيهاً عن كل فدان منزرع حدائق مثمرة، ومبلغ خمسة وعشرين قرشاً عن كل فدان قابل للزراعة أو يزرع محاصيل تقليدية أو خضرة، وذلك وفقاً للقاعدة المقررة بالقانون رقم 11 لسنة 1974 المعدل بالقانون رقم 112 لسنة 1980 بشأن نظام التأمين الاجتماعى.

5- **الضريبة على إيرادات الثروة العقارية :** طبقاً للقانون 91 لسنة 2005 (م 38) وقد ألغيت بمقتضى القانون 196 لسنة 2008 بشأن الضريبة على العقارات المبنية 0

هذا وقد نصت المادة الثالثة من مواد إصدار القانون 196 لسنة 2008 علي استبدال نصوص المواد 37 ، 39 ، 45 ، 46 من قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 بحيث ألغيت الضريبة علي إيراد الثروة العقارية علي الأطيان الزراعية وفرضت ضريبة العقارات المبنية علي المباني المقامة علي الأراضي الزراعية بدلا من ضريبة الأطيان .

وتعد ضريبة الأطيان ضريبة مباشرة نوعية علي الدخل حيث أنها تفرض علي عنصر يتميز بالثبات النسبى وهو دخل الأراضي الزراعية فهى لا تسرى علي رأس المال وهو الأراضي الزراعية، وهى تتناول الإيجار السنوى الذى تقرره اللجان الإدارية ، وتعفى الأرض إذا أصبحت غير صالحة لإنتاج دخل ، كما انه إذا ترتب علي تنفيذ أعمال ذات نفع عام زيادة أو نقصان فى إيجار بعض الأراضي بدرجة محسوسة أعيد تقدير الإيجار وعدلت الضريبة عليها. علي أن المشرع خرج علي ذلك فى بعض الأحيان إذ قرر فرض الضريبة علي الأراضي القابلة للزراعة ولو لم تكن تزرع فعلا أى ولو لم تأت بدخل وغرضه من ذلك هو حث مالكيها علي زراعتها.

المبحث الأول ربط الضريبة على الأطيان الزراعية

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذى يجب علي الممول دفعه ، أي تحديد دين الضريبة ، وهذا يستلزم البحث عن مدي توافر شروط فرض الضريبة بالنسبة للممول ، وذلك للتأكد عن مدي توافر شروط فرض الضريبة بالنسبة للممول وذلك للتأكد من تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة إليه ثم حصر هذه المادة الخاضعة للضريبة وتحديد قيمتها لمعرفة سعر الضريبة الذى يجب تطبيقه علي مقدار الدخل الخاضع لهذه الضريبة (1)

ويمر ربط الضريبة عل الأتيان بعدة مراحل أهمها :-

- 1- حصر الأراضي الخاضعة للضريبة
 - 2- تحديد المدين بهذه الضريبة
 - 3- تحديد حالات الإعفاء من الضريبة
 - 4- تحديد سعر الضريبة علي الدخل الخاضع لها 2
- ويهمنا في هذه المراحل مرحلة تحديد المدين بهذه الضريبة الذى توجه إليه النماذج و الأوراق الضريبية .

تحديد المدين بالضريبة :

لم يرد في القانون 113 لسنة 1939 نص يحدد من هو المدين بالضريبة ، إذا ورد نص المادة الأولى منها أن تفرض الضريبة دون أن يحدد علي من تفرض أو من يقوم بدفعها ؟

بل أن المادة 19 عندما تناولت أحكام رفع الضريبة نصت علي أن الرفع لا يكون إلا بناء علي طلب (صاحب الشأن) كما لم يرد ذكر مالك الأرض صراحة إلا في المادة 21 التي تحدثت عن تخفيف الضريبة عن صغار "ملاك" الأراضي الزراعية .

ويرجع البعض (3) ذلك إلي أن ضريبة الأتيان عينية ، لا تبحث عن شخص الخاضع للضريبة وإذا كان الأصل أن مالك الأرض الخاضعة للضريبة هو المدين

1 (د / السيد عبد المولي / المالية العامة المصرية ، دار النهضة العربية القاهرة 1993 ص 419-420.

2 (د / رمضان صديق محمد ، مرجع سبق ذكره ص 131 .

3 (الجرف ، ص 400-402 مشار إليه في د . رمضان صديق ، مرجع سبق ذكره ، ص 139.

بها ، إلا أن ذلك لا يمنع جواز نقل عبء الضريبة إلي شخص آخر ، كأن ينتقل المالك عبء الضريبة إلي المستأجر مثلاً

ويذهب أنصار هذا الرأي إلي انه يمكن أن يكون المدين بالضريبة المستحقة شخصاً آخر غير مالكها ، إذ يمكن أن تربط الضريبة علي المنتفع ، أو صاحب الانتفاع - طبقاً لنص المادة 987 مدني - التي تصرح بان تكون ثمار الشيء المنتفع بنسبة مدة انتفاعه و إذ تفرض الضريبة علي هذه الثمار - الإيراد الحكمي - كان طبيعياً أن يتحمل المنتفع بالضريبة ، ولهذا نصت الفقرة الأولى من المادة 989 مدني علي أن المنتفع ملزم أثناء انتفاعه بكل ما يفرض علي العين المنتفع بها من التكاليف المعتادة وبكل النفقات التي تقضيها أعمال الصيانة ولا شك أن الضريبة التي تستحق علي الأرض المنتفع بها من التكاليف المعتادة.

كذلك جاء بفتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى و التشريع بمجلس الدولة أنه : " ومن حيث أن المادة 2/458 مدني تنص علي أنه : وللمشتري ثمر البيع ونمائه من وقت تمام البيع وعليه تكاليف البيع من هذا الوقت أيضاً ".ومفاد ذلك أن المشتري يمتلك الثمرات و النماء في المنقول و العقار علي السواء ما دام البيع شيئاً معنياً بالذات ومن وقت تمام العقد ويستوي في بيع العقار أن يكون مسجلاً أو غير مسجل ، فالبيع غير المسجل كالبيع المسجل من حيث استحقاق المشتري للثمرات و الأمر كذلك أيضاً بالنسبة للتكاليف فمتى ثبت للمشتري الحق في ثمرات البيع ونمائه من وقت البيع فعليه يقع عبء التكاليف في ذات الوقت وذلك كالضرائب ونفقات حفظ البيع وصيانتها ونفقات الاستغلال .

ومن حيث أن الشركات الزراعية - التابعة للقطاع العام - قد تسلمت الأقطان الزراعية التي تكون الحصة العينية لرأسمالها طبقاً لقرارات إنشائها و أنها تقوم بزراعتها و الحصول علي ثمارها ونمائها ، وتمارس عليه كافة صور الاستغلال الأخرى ، ومن ثم فأنها تلتزم بتكاليفها ، وعليها يقع عبء أداء الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام القانون 113 لسنة 1939 المشار إليها ، ولا يغير من ذلك ما تدعيه هذه الشركات من أن ملكية الأقطان المشار إليها مازالت للدولة و أنها تقوم حالياً باتخاذ إجراءات نقل الملكية، ذلك أن الالتزام بأداء التكاليف وفقاً لصريح نص

المادة 458 / 2 مدني يقع علي عاتق المشتري ولو بعقد غير مسجل من تاريخ حصوله علي ثمار البيع (1)

كما يمكن أن تربط الضريبة علي المرتهن رهناً حيازياً (عقارياً) إذ تنتقل إليه حيازة العقار ، ولهذا نصت المادة 1116 / 1 من القانون المدني علي انه : " علي الدائن المرتهن لعقار أن يتعهد العقار بالصيانة وان يقوم بالنفقات اللازمة لحفظه ، وان يدفع ما يستحق سنوياً علي العقار من ضرائب و تكاليف ... " علي أن المدين القانوني بالضريبة كي ينفذ ما اتفق عليه الطرفان ، يمكنه أن يلجأ إلي القضاء العادي لتنفيذ اتفاقهما عند الخلاف .

وعلي أي حال ، فإنه يمكن التعرف علي المدين بالضريبة من دفتر المكلّفة فمن وردت الأرض باسمه في هذا الدفتر يعتبر هو المدين بالضريبة أو هو الملتزم بأدائها في مواجهه الحكومة ولذلك تربط الضريبة في البلد الذي توجد به الأرض وعلي الشخص المكلّفة باسمه حتي ولو كان ما ورد باسم المكلّف لا يمثل إلا جزءاً صغيراً من أصل ملكيته الواقعة في أماكن أخرى
إعلان الربط (النموذج رقم 6 ض . ع)
التعريف به :

عبارة عن إخطار يسلم للممول في بداية السنة التحصيلية يوضح له بياناً لمركزه الضريبي في نهاية السنة الماضية بالإضافة إلي ربط السنة الحاضرة من الأموال وملحقاتها ويحرر بمعرفة جهاز الربط بالمأمورية وتستمد بيانه من واقع كشف الربط (الاستمارة 108 ض . ع) الذي تستمد بياناته من المكلّفة (الاستمارة رقم 14 ض.ع) .

المبحث الثاني الطعن في تقدير القيمة الايجارية

تقسيم:

يمكن التمييز بين نوعين من المنازعات في مرحلة تقدير القيمة الايجارية. الأول يتعلق بالبيانات المساحية، والثاني بتقدير الأجرة ، ونخصص لكل نوع منهما مطلباً علي النحو التالي:

¹ (فتاواها بالملف رقم 314/2/37 جلسة 1986/12/3 مشار إليه في المرجع السابق ص 141.

المطلب الأول الطعن على البيانات المساحية

يقوم نظام ضريبة الأطين على بيان وصفى لكل أراضى (الدولة الداخلة فى الزمام) الزراعية أو الصالحة للزراعة، وذلك بقصد حصر الأطين التى لكل حائز فى الحوض ، فإذا عرفت القيمة الايجارية لكل حوض أمكن دخول كل القطع المملوكة باسم الحائز فى القرية، ولو أنها موزعة على حياض مختلفة تسمى ، عملية فك الزمام. (1)

وتقوم بعمل هذا البيان هيئة المساحة بإثبات ذلك فى سجلات تعرف بدفاتر المساحة (استمارة رقم 1 مساحة) وتقييد به نتائج أعمال المساحة بحصر أراضى كل قرية، بحسب ترتيب الأحواض طبقاً لأرقامها، ويدرج بكل قطعة مساحتها واسم مالكيها أو ملاكيها ومسطح ملكية كل منهم ونوع وضع اليد والضرائب المقررة على كل قطعة أو جزء منها، والمستندات التى آلت بها الملكية ، والحقوق العينية المحملة بها. (2)

وأساس هذا الدفتر العيني، أن تتحدد تعين وحدته على أساس الحوض أو القطعة ، وليس على أساس أشخاص المالكين أو واضعى اليد عليه. (3)

وذلك بخلاف دفتر الميزانية (استمارة رقم 25 مساحة) التى تقييد فيها البيانات المذكورة آنفاً ولكن بترتيب هجائى، ويدرج لكل مالك جميع أملاكه بالقرية ، أى أن أساس هذا الدفتر شخصى ويطلق عليه سجل التمويل العقارى.

ويلزم أن يكون كلا الدفترين المذكورين متطابقين. وتقوم الهيئة العامة للمساحة بإرسال الدفاتر والخرائط والكشوف والاستثمارات إلى كل مديرية ضرائب عقارية، وهذه ترسلها إلى مأمورية الضرائب العقارية المختصة وفقاً للتوزيع الجغرافى، ويمتنع إجراء أى تصحيح أو تغيير أو تبديل فى الدفترين إلا بعد الحصول على موافقة هيئة المساحة، وذلك كله تمهيداً لإنشاء المكلفات الجديدة.

¹ د. عاطف صدقى ود. محمد احمد الرزاز : التشريع الضريبى المصرى ، دار الثقافة الجديدة ، القاهرة 1987 ، ص 40.

² د. رمضان صديق ، المرجع السابق – ص 133 وما بعدها.

³ د. حسنى سيد أحمد – وفتحى مصطفى ، ومعتز موافى – الضريبة على الأطين الزراعية – 1995/94 ، ص 33.

وتنقسم قرى الجمهورية إلى كتل وحياض، وأساس التقسيم إلى الحياض هو أن : تبلغ مساحة الحوض من خمسين فداناً إلى مائة فدان، وما يكون اقل عن ذلك يمثل استثناءً، ويجب أن تكون أرض الحوض قطعة واحدة، ومن تربة واحدة، وخصوبة واحدة تقريباً، ويجب أن يكون شكل الحياض منتظماً على قدر الإمكان، وتستعمل الحدود الطبيعية حدوداً كلما أمكن، ويجب أن يكون لهذه الحياض قدر من الثبات ولا تتغير إلا فى الحدود التى وضعت لتحديد أراضى الحياض.⁽¹⁾

ويكون لصاحب الشأن الذى يتضرر من أعمال المساحة أن يتقدم بشكوى إلى مديرية الضرائب العقارية قبل انتهاء سنة من الشهر التالى الذى صرح فيه بإثبات نتيجة أعمال المساحة فى دفاتر الضرائب العقارية، ولرئيس مصلحة الضرائب العقارية مد هذه المدة إذا رأى وجهها مبرراً لذلك.

وعلى المتظلم أن يسدد تأميناً نقدياً قدره عشرة قروش عن كل فدان أو كسور الفدان من مجموع أطيان صاحب الشأن فى الناحية، وبحيث لا يقل التأمين عن جنية، ولا يتجاوز خمسة جنيهات، وذلك لضمان جدية الطعن، على أن يرد التأمين إذا ما ثبت صحة الشكوى، بعد خصم ما يكون على المتظلم من ضرائب عقارية.

وتحيل مأمورية الضرائب هذه الشكوى إلى تفتيش المساحة المختص بوصفه الجهة المختصة بنظر هذه الشكاوى ، على أن يتم إخطار المديرية العقارية بما يسفر عنه التحقيق حتى يتم تصحيح دفاتر الضرائب العقارية، وذلك كله دون الإخلال بحق صاحب الشأن فى اللجوء إلى القضاء للطعن فى أعمال المساحة أمام القضاء الإداري وعلى مصلحة الضرائب العقارية تصحيح أعمال المساحة فى دفاترها على ضوء الحكم القضائي الصادر بهذا الشأن.

ويعد دفتر التكلفة من أهم سجلات الضريبة على الأطيان لأنه هو الذى يستخرج منه القيمة الرسمية (الجريدة) التى يحصل الصراف الضريبة بمقتضاها على أساس الورد ، ولا يكون لكل ممول سوى تكليف واحد بكل بلده مهما تعددت أملاكه.⁽²⁾

المطلب الثانى

¹ (د. حسنى سيد أحمد – المرجع السابق – ص 33 وما بعدها.
² (كمال الجرف، الضرائب والرسوم المحلية – دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية – ص399.

الطعن فى تقدير القيمة الايجارية

تنص المادة الثانية من القانون رقم 113 لسنة 1939 على أنه يقدر الإيجار السنوى طبقاً لأحكام المرسوم رقم 53 لسنة 1939 لمدة عشر سنوات ، ويعاد تقدير الإيجار السنوى كل عشر سنوات. ويجب الشروع فى إجراءات إعادة التقدير قبل انتهاء الفترة بمدة سنة على الأقل.

ويستفاد من هذا النص أن المشرع قد أخذ بطريقة التقدير الحكمى⁽¹⁾ فى ربط ضريبة الأقطان الزراعية، إذ يتم تقدير الإيجار السنوى المتخذ أساساً لربط الضريبة مرة كل عشر سنوات، وذلك بمعرفة جهة الإدارة عن طريق لجان مختصة، دون اعتداد بالإيجار الحقيقى للأرض أو دون أن يطالب المكلف بتقديم إقرارات سنوية عن الدخل الحقيقى الناتج عن ملكية الأرض أو الانتفاع بها.

وعلى أية حال فإن عملية التقدير الحكمى لضريبة الأقطان تتم وفقاً لأحكام المرسوم رقم 53 لسنة 1935 بعد تعديله بالقانون رقم 90 لسنة 1976 ، عن طريق لجنة تشكل فى كل بلد تسمى لجنة (التقسيم والتقدير) برئاسة مندوب وزارة المالية، وعضوية مندوب عن وزارة الزراعة وآخر عن مصلحة المساحة ، وعمدة القرية، واثنين من المزارعين أحدهما عضو وبمجلس إحدى الجمعيات التعاونية الزراعية يختارهما المحافظ.

وتكون قرارات لجنة التقسيم والتقدير صحيحة إذا صدرت عن أربعة أعضاء على الأقل يكون من بينهم احد مندوبى الحكومة.

وتقرر هذه اللجنة معاينة أرض كل حوض يقع فى زمام البلد والتثبت مما إذا كانت أراضي الحوض متماثلة المعدن.

وقد صدر قرار وزير المالية رقم 53 لسنة 1993 بتفويض المحافظ المختص بإعتماد تقديرات الإيجار السنوى التى تقررها لجان التقسيم والتقدير.

وتنشر تقديرات الإيجار السنوى التى تقررها هذه اللجان بعد اعتمادها، وذلك بتعليق إعلانات على باب ديوان المديرية أو المحافظة، وعلى أبواب المراكز ونقط

(1) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاز - المرجع السابق ص26 وما بعدها.

البوليس ودور العمد ومشايخ العزب التابعة لها الأطيان ، كما يعلن بالجريدة الرسمية عن إتمام هذه الإجراءات.

وبذلك لا تكون الإدارة ملزمة قانوناً بإعلان كل مالك على حدة بالتقدير الذى تجرب به بالقيمة الايجارية لأطيانه، بل يكفى أن تنشر وتعلن هذه التقديرات على النحو المشار إليه فقط.

وقد انتقدت هذه الطريقة على أساس أن ذلك يضر بالمكلف الذى قد لا يعلم بالقيمة الايجارية التى قدرت لأطيانه، وبذلك يسقط حقه فى استئناف هذا التقدير أمام لجنة الاستئناف، وكان من الأفضل أن ينص القانون بما يوجب إخطار الملاك شخصياً بالقيمة الايجارية المقررة بأطيان كل منهم.⁽¹⁾

وقد رد بعض الكتاب ⁽²⁾ على هذا النقد بأنه وإن كان إخطار كل مالك بالقيمة الايجارية لأرضه يتفق مع القواعد العامة فى الضريبة إلا أن توزيع الملكية بالبلاد بطريقة مفتتة يؤدى إلى إلقاء عبء كبير على الإدارة إذا أريد إخطار كل ممول بتقدير القيمة الايجارية، كما أن جهل الممولين بالتقدير فى غالب الأحيان ليس هو القاعدة، وذلك لأن التقدير يتم فى الأصل مرة كل 10 سنوات، ووجود لجنة التقدير فى قرية ما مشاع ومعروف من الجميع، وسرعان ما يتناقل الملاك القيمة الايجارية المقررة لكل حوض.

الطعن فى تقديرات القيمة الايجارية أمام لجنة الاستئناف

يعبر الممول⁽³⁾ عن استئنافه فى خلال ثلاثين يوماً التالية لتاريخ الإعلان عن هذه التقديرات عن طريق طلب يسلم للمحافظة بإيصال أو بكتاب موصى عليه يرسل إلى المحافظة مصحوباً بقسيمة (إيصال) دالة على أداه رسم قدره خمسمائة مليم عن كل فدان أو كسور الفدان⁽⁴⁾ على أن لا يزيد الرسم على عشرين جنيهاً مهما كانت المساحة المطعون فى تقديراتها ، كما يجوز للحكومة استئناف هذه

(1) د. رمضان صديق : التشريع الضريبى المصرى والدخول العقارية ، ج 1 ، دار النهضة العربية – 2001 ، ص 116 .

(2) د. عاطف صدقى ، د. محمد أحمد الرزاز - المرجع السابق - هامش رقم 2 ، ص 29.

(3) يكون للمالك أو للمستأجر حق الطعن فى التقديرات طبقاً للقانون رقم 67 لسنة 1975، واعتباراً من انتهاء السنة الزراعية 1975/76 أصبح حق الطعن فى تقديرات القيمة الايجارية للممول والحكومة فقط ولا يجوز للمستأجر حق الطعن.

(4) طبقاً للقرار الوزارى رقم 57 لسنة 1959 التكلفة هو الوحدة التى يستأنف على أساسها جميع الملاك ، أو احدى ، تقديرات الإيجار السنوى ، ويستفيد احدى الملاك فى التكلفة الباقيون معه فى التكلفة ذاته، وعلى أساس يمكن أن يقدم عن كل تكلفة طلب مستقل يؤدى عنه الرسم المنصوص عليه فى المادة المرسوم بقانون رقم 53 لسنة 1953.

التقديرات فى الميعاد المذكور إذا رأت أن تقديرات إيجار أطيان بعض الحياض أو قسم أو جزء منها أقل من قيمته، وذلك بمذكرة يقدمها إلى المحافظ مدير القسم المالى (مدير عام الضرائب العقارية) بالمحافظة مستهدفا زيادة التقدير.

ويتم رد التأمين للممولين الذى أجيبوا إلى طلبتهم بزيادة القيمة الايجارية أسوة بما أجيبوا إلى طلباتهم بتخفيض القيمة الايجارية أو رد نسبة تعادل المساحة التى تم رفع أو خفض تقديرها. ويتعين على الطاعن أن يتقدم بطلب رد التأمين وإذا رفض الطلب يُصادر هذا التأمين لصالح الخزنة العامة.

وتفصل فى الاستئناف لجنة تشكل فى كل محافظة من رئيس مصلحة الضرائب العقارية بالمحافظة (مصلحة الأموال المقررة) أو من ينوب عنه رئيساً، ومن قاض تندبه الجمعية العمومية للمحكمة الابتدائية بدائرة المحافظة، وممثل لكل من وزارتى المالية والزراعة يختاره الوزير المختص ، وثلاثة من ممولى الضريبة يختارهم مجلس المحافظة من أعضائه ممن لا تكون لهم أطيان بالجهة التى سيباشرون العمل فيها.

وقد أثير التساؤل حول مدى جواز اشتراك أعضاء المجالس الشعبية المحلية بلجان الاستئناف - بعد صدور قانون الإدارة المحلية رقم 43 لسنة 1979 والذى نصت المادة 108 منه على عدم اشتراك أعضاء المجالس الشعبية فى أعمال تنفيذية أو الاشتراك فى عضوية لجان ذات طابع أو اختصاص تنفيذى، فرأى مجلس الدولة⁽¹⁾، أنه لا مانع قانوناً من اشتراك أعضاء المجلس الشعبى بالمحافظة فى عضوية لجان الاستئناف المشار إليها استناداً إلى أن طبيعة هذه اللجان إدارية ذات اختصاص قضائى، وذلك لأن القانون رقم 53 لسنة 1953 قد رسم طريقاً قضائياً لرفع الطعون التى تقام عن تقديرات الإيجار السنوى التى تصدرها اللجان المنصوص عليها فى المادة الثانية من ذات القانون.

وقد قصر الاختصاص بنظر تلك الطعون على اللجنة الإستئنافية المشار إليها، وعهد وحدها الفصل فى تلك المنازعات، وكفل لذوى الشأن الضمانات الكافية

¹ (فتوى إدارة الفتوى بوزارة المالية بمجلس الدولة رقم 106 بتاريخ 1997/2/2 ملفها رقم 1152 /1/4 والتى وافقت عليها مصلحة الضرائب العقارية ، وأصدرت بمضمونها الكتاب الدورى رقم 6 لسنة 1997 بتاريخ 1997/3/9.

لحسم تلك المنازعات بقرارات نهائية تصدرها تلك اللجنة، وذلك حرصاً من المشرع على سرعة إنهاء تلك المنازعات. ويلاحظ أن وزير المالية كان هو الذى يختار ممثل الوزارة ولكن صدر القرار الوزارى رقم 53/ 1993 بتفويض رئيس مصلحة الضرائب العقارية فى اختيار ممثل وزارة المالية كعضو فى اللجنة.

وهذه اللجنة ذات الاختصاص القضائى التى يقع عليها الالتزام بمعايينة الأرض محل الطعن، أن تبحث حالتها، وتصدر قراراتها بأغلبية الآراء ، فإن تساوت ربح الجانب الذى فيه الرئيس.

وقد قضت المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم 878 لسنة 13 ق فى 1998 /5/25 (1) بأن لجان الاستئناف التى تنتظر الطعون فى تقدير الأطيان الزراعية من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائى، وعلى ذلك يمكن للجنة أن تصدر قرارها بالنسبة لاستئناف الممول برفض الطعن لسلامة التقدير أو أن تخففه أو تزيده عن كامل المساحة أو جزء منها، وذلك لأنه قد يرغب بعض الملاك، الطعن فى زيادة التقدير عما تقدمه لجنة التقسيم والتقدير.

وإذا قررت اللجنة خفض التقديرات التى طعن فيها الممول فإنه يرد إليه الرسم الذى دفعه عند تقديم طلب الاستئناف، أما إذا أصدرت قرار اللجنة بخفض النسبة إلى جزء من المساحة محل الطعن فلا يرد من الرسم إلا ما يقابل هذا الجزء المخفض.

وقد صار الخلاف حول مدى أحقية الممول المستأنف الذى أريد طعنه بالزيادة فى التقدير فى أن يسترد الرسم الذى دفعه عند تقديم الاستئناف ، فرأى بعض الكتاب أن رد الرسم وفقاً للمادة السابعة من المرسوم بقانون رقم 53 لسنة 1953 قاصر على حالة الطعن فى تقدير بالخفض، ولكن مجلس الدولة (2) رأى وجوب رد الرسم لمن قبل طعنه على التقدير سواء استهدف بطعنه تخفيض أو زيادة

(1) حكمت المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم 878 لسنة 13 ق جلسة 1968/5/25 بأن لجان الاستئناف التى تنتظر الطعون فى تقديرات الأطيان الزراعية من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائى.

(2) الفتوى رقم 1103 بتاريخ 1959/12/15 ، وقد وافقت مصلحة الضرائب العقارية على رأى مجلس الدولة برد الرسم فى حالة زيادة التقديرات وأعلنت هذا رأى بكتابها الدورى رقم 18 لسنة 1989.

التقدير إعمالاً للقواعد التي تقضى برد الرسوم لمن أجيب طلب الاستئناف المقدم منه.

ولم يرد بالقانون 53 لسنة 1935 الخاص بإعادة تقدير إيجار الأراضي الزراعية توطئة لاتخاذ لتعديل ضريبة الأقطان نصاً عن كيفية إعلان طرفي الخصومة بقرار لجنة الاستئناف، لذلك تقترح أن يتم الإعلان بخطاب موصى عليه

بعلم الوصول.

الطعن أمام القضاء الإداري

يجوز لكل ذي مصلحة الطعن في قرار لجنة الاستئناف أمام القضاء الإداري، وذلك بالرغم من أن المادة 8 من المرسوم بقانون رقم 53 لسنة 1953 تنص على أنه " لا يجوز الطعن أمام المحاكم في قرارات لجان التقدير ولجان الاستئناف، وذلك لأن هذا النص ألغى بموجب القانون رقم 11 لسنة 1972 القاضي بإلغاء موانع التقاضي، وقد استقر قضاء مجلس الدولة على اختصاصه بنظر الطعون الخاصة بالضريبة على الأقطان (المحكمة الإدارية العليا في 1979/5/29 الطعن رقم 246 لسنة 13 وحكمها في الطعن رقم 801 لسنة 27 ق جلسة 1985/5/15) وهذا ما استقرت عليه محكمة النقض حيث أصدرت حكمها بأن "الدعوى ببراءة الذمة من ضريبة الأقطان استناداً إلى أن الأرض غير قابلة للزراعة هي دعوى برفع الضريبة تختص بنظرها لجنة الاستئناف المشكلة وفقاً للمادة السابعة من المرسوم بقانون رقم 53 لسنة 1935 ثم يكون لهم - بعد أن تصدر اللجنة قرارها - حق الطعن فيه أمام مجلس الدولة (الطعن رقم 699 لسنة 49 ق جلسة 1981/5/21 س 32 ص 1567)".

كما قضت محكمة النقض بأن " قرارات اللجان الإستئنافية لتقدير القيمة الإيجارية للأرض الزراعية التي تتخذ أساساً لربط ضريبة الأراضي الزراعية. قرارات إدارية نهائية، ويختص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالفصل في الطعن المرفوع عن هذه القرارات. (الطعن رقم 699 لسنة 46 ق جلسة 1981/5/21 س 32 ص 1567).

كما قضت محكمة القضاء الإدارى بأن لجان تقدير الأراضى الزراعية ولجان الاستئناف التى تفصل فى التظلمات المقدمة من هذه التقديرات وهى هيئات إدارية، وأنه وإن امتنع على المحاكم المدنية التصدى لقراراتها سواء بالإلغاء أو بوقف التنفيذ، فإنه بعد إنشاء مجلس الدولة أصبح من اختصاص محكمة القضاء الإدارى الفصل فى الطلبات التى يقدمها الأفراد والهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية، ولا يغير من الأمر شيئاً ما نص عليه من أن قرارات لجان الاستئناف نهائية إذ المقصود من ذلك هو وضع حد لمدارج التظلم الإدارى فى مسألة تقضى المصلحة العامة باستقرارها وثباتها. (حكم محكمة القضاء الإدارى فى 27 فبراير 1951-السنة الأولى - مبدأ 25 ص 336).

ومتى أصبح التقدير نهائياً فإن الأصل أن يظل هذا التقدير سارياً لمدة 10 سنوات قادمة، وهذه المدة طويلة نسبياً لاستمرار العمل بالتقدير لتساير الضريبة طبيعة الأرض فى درجة خطورتها والظروف الاقتصادية العامة فى كل فترة وحتى يكون للضريبة صفة الاستمرار مدة معقولة رغبة فى بث روح الطمأنينة لدى ملاك الأراضى الضعيفة حتى لا يفاجئوا بتعديلات متوالية سريعة تفسد الأوضاع المالية لأى نظام يكونوا قد وضعوه لاستغلال الأرض وبانتهاء مدة العشر سنوات على آخر تقدير تحسب ضريبة الأقطان وفق تقدير جديد على أن يشرع فى إجراءه قبل انتهاء التقدير الحالى بثلاث سنوات على الأكثر⁽¹⁾ ، وقد خرج المشرع على هذا الأصل العام وأجاز إعادة التقدير قبل انتهاء مدة العشر سنوات فى حالات معينة هى:

- 1- الأراضى إلى تصبح قابلة للزراعة بعد عملية التقدير.
- 2- الأراضى التى تأثرت قيمتها زيادة أو نقصاً بدرجة محسومة نتيجة أعمال ذات منفعة عامة.

¹ (كان نص المادة الأولى من المرسوم بقرار رقم 53 لسنة 1935 قد أثار الشك وذلك حين نص على أن " يقدر الإيجار السنوى للأراضى الزراعية كل عشر سنوات توطنه لتعديل ضرائب الأقطان ، ويشرع فيه قبل فترة ثلاث سنوات على الأكثر ، مما جعل بعض الكتاب يعتقدون أنه يتعارض مع نص المادة الثانية من القانون رقم 113 لسنة 1935 الذى قرر المشروع فى إجراء التقدير الجديد قبل سنة من التقدير الحالى ، ولكننا نرى مع كثير من الكتاب أنه يمكن التوفيق بين هذين النصين على أساس الشروع فى إعادة التقدير يمكن أن يكون قبل ثلاث سنوات على الأكثر أو قبل سنة على الأقل.

3- الأراضى التى لم يكن مفروضاً عليها ضريبة فى تاريخ تأجيرها أو كان مفروضاً عليها ضريبة لا تجاوز الجنيهين للفدان الواحد فى السنة، وتسرى إجراءات الطعن المقررة على التقدير عموماً فيما يتعلق بتلك الحالات.

إجراءات الطعن أمام القضاء الإدارى :

تطبق القواعد العامة فى الإجراءات والمواعيد الخاصة بدعوى الإلغاء على الطعون فى قرارات ربط الضرائب على إيرادات الأطنان فىكون ميعاد رفع الدعوى أمام محكمة القضاء الإدارى ستين يوماً من تاريخ نشر القرار المطعون فيه أو إعلان صاحب الشأن به، ويقدم الطلب إلى قلم كتاب المحكمة المختصة بعريضة موقع عليها من محام مقيد بجدول المحامين المقبولين أمام تلك المحكمة وتتضمن العريضة عدا البيانات العامة المتعلقة. باسم الطالب ومن يوجه إليهم الطلب وصفاتهم ومحال إقامتهم موضوع الطلب وبياناً بالمستندات المؤيدة للطلب، ويرفق بالعريضة صورة أو ملخص من القرار المطعون فيه. وللطالب أن يقدم مع العريضة مذكرة يوضح فيها أسانيد الطلب وعليه أن يودع قلم الكتاب عدا الأصول عدداً كافياً من صور العريضة والمذكرة وحافطة بالمستندات، وتعلن العريضة ومرفقاتها إلى الجهة الإدارية المختصة وإلى ذوى الشأن فى ميعاد لا يجاوز سبعة أيام من تاريخ تقديمها ويتم الإعلان بطريق البريد بخطاب موصى عليه مصحوب بعلم والوصول ويعتبر مكتب المحامى الموقع على العريضة محلاً مختاراً للطالب كما يعتبر مكتب المحامى الذى ينوب عن ذوى الشأن فى تقديم ملاحظاتهم محلاً مختاراً لهم، كل ذلك إلا إذا عينوا محلاً مختاراً غيره.⁽¹⁾

وعلى الجهة الإدارية المختصة أن تودع قلم كتاب المحكمة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إعلانها مذكرة بالبيانات والملاحظات المتعلقة بالدعوى مشفوعة بالمستندات والأوراق الخاصة بها ، ويكون للطالب أن يودع قلم كتاب المحكمة مذكرة بالرد مشفوعة بما يكون لديه من مستندات فى المهلة التى يحددها له مفوض الدولة إذا رأى وجهاً لذلك .

⁽¹⁾ (راجع المادتين 24، 25 من القانون رقم 47 لسنة 1972 بشأن مجلس الدولة.

فإذا استعمل الطالب حقه فى الرد كان للجهة الإدارية أن تودع مذكرة بملاحظاتهما على هذا الرد مع المستندات فى مدة مماثلة ، ويقوم قلم الكتاب خلال أربعة وعشرين ساعة من انقضاء المياد المشار إليه بإرسال ملف الأوراق إلى هيئة مفوضى الدولة.⁽¹⁾

وتقوم هيئة مفوضى الدولة بتحضير الدعوى وتهيئتها للمرافقة، وبعد الانتهاء من إعداد الدعوى باستكمال أوراقها وجعلها صالحة للمرافعة يقوم المفوض بكتابة تقرير يحدد فيه الوقائع والمسائل القانونية التى يثيرها النزاع ويبدى رأيه مسبقاً. ويجوز لذوى الشأن أن يطلعوا على تقرير المفوض بقلم كتاب المحكمة ولهم أن يطلبوا صورة منه على نفقتهم. وللمفوض أن يقترح تسوية النزاع بطريقة ودية على أساس المبادئ القانونية التى ثبت عليها قضاء المحكمة العليا، وتقوم هيئة المفوضين خلال ثلاثة أيام من تاريخ إيداع التقرير بعرض ملف الأوراق على رئيس المحكمة لتعيين تاريخ الجلسة التى تنتظر فيها الدعوى.⁽²⁾

ويعلن تاريخ الجلسة إلى ذوى الشأن ويكون ميعاد الحضور ثمانية أيام على الأقل ويكون فى حالة الضرورة تقصيره إلى ثلاثة أيام.⁽³⁾

وللمحكمة إذا رأت ضرورة إجراء تحقيق بأشْرته بنفسها فى الجلسة أو قام به من تندبه لذلك من أعضائها أو من المفوضين.⁽⁴⁾

ولرئيس المحكمة أن يطلب إلى ذوى الشأن أو إلى المفوض ما يراه لازماً من إيضاحات.

ولا تقبل المحكمة أى دفع أو طلب أو أوراق بما كان يلزم تقديمه قبل إحالة القضية إلى الجلسة إلا إذا ثبت لها أن أسباب ذلك الدفع أو الطلب أو تقديم تلك الورقة طرأ بعد الإحالة أو كان الطالب يجهلها عند الإحالة إلا إذا رأت المحكمة قبوله تحقيقاً للعدالة ، على أن الدفع والأسباب المتعلقة بالنظام العام يجوز إبدائها فى أى وقت كما يجوز للمحكمة أن تقضى بها من تلقاء نفسها.⁽⁵⁾

⁽¹⁾ راجع المادة 26 من القانون رقم 47 لسنة 1972.

⁽²⁾ راجع المواد من 27 – 29 من القانون رقم 47 لسنة 1972.

⁽³⁾ راجع المادة 2/30 من القانون 47 لسنة 1972.

⁽⁴⁾ راجع المادة 32 من القانون رقم 47 لسنة 1972.

⁽⁵⁾ راجع المادة 31 من القانون رقم 47 لسنة 1972.

وإذا أثير أمام محكمة القضاء الإدارى دفع بشأن مسألة أولية تدخل فى اختصاص القضاء العادى ، فإن على المحكمة أن توقف نظر الدعوى الأصلية ، وتحيل الدفع إلى المحكمة العادية المختصة للفصل فيه وبسد ذلك يتحدد نظر الدعوى الأصلية ويفصل فيها على ضوء الحكم الصادر فى الدفع.

ويصدر الحكم فى الدعوى فى جلسة علنية.⁽¹⁾ ويطعن فى الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإدارى بطريق النقض أمام المحكمة الإدارية العليا بشرط أن يكون أساس الطعن حالة من الحالات التى ذكرتها المادة 23 من قانون مجلس الدولة ، وهذه الحالات هى:

(1) أن يكون الحكم المطعون فيه مبنياً على مخالفة القانون أو خطأ فى تطبيقه أو تأويله.

(2) إذا وقع بطلان فى الحكم أو بطلان فى الإجراءات اثر فى الحكم.

(3) إذا صدر الحكم على خلاف حكم سابق حاز قوة الشئ المحكوم فيه سواء بهذا الدفع أو لم يدفع.

(4) يكون لذوى الشأن ولرئيس هيئة المفوضين أن يطعن فى تلك الأحكام خلال ستين يوماً من تاريخ صدور الحكم.

وتسرى القواعد والمواعيد والإجراءات المقررة بشأن الدعاوى أمام محكمة القضاء الإدارى على الطعون أمام المحكمة العليا.

ولا يقبل التماس إعادة النظر ضد أحكام محكمة القضاء الإدارى إذ لم يرد نص صريح فى القانون 47 لسنة 1972 عليه على خلاف قانون مجلس الدولة الملغى الذى قرر الأخذ بهذا الطريق من طرق الطعن فى المادة 19 منه.

وقد أجازت المحكمة الإدارية العليا الطعن بطريق معارضة الخصم الثالث فى أحكام محكمة القضاء الإدارى ، على أن يرفع الطعن أمامها وحدها ، بل يجوز الاعتراض أيضاً بطريق معارضة الخص الثالث أمام المحكمة الإدارية العليا فى

⁽¹⁾ راجع المادة 33 من القانون رقم 47 لسنة 1972.

الأحكام الصادرة منها على أن يبدأ ميعاد الطعن فى الحكم من تاريخ اعلم بالحكم المطعون فيه وتكون المدة المقررة للطعن ستين يوماً من التاريخ المذكور.⁽¹⁾ ويجوز لصاحب الشأن طلب تصحيح الأخطاء المادية البحث كتابية أو حسابية تقع فى الحكم، وقد تقوم المحكمة بعملية التصحيح من تلقاء نفسها، وتتولى تصحيح المحكمة التى أصدرت الحكم.⁽²⁾ .

كذلك يجوز لصاحب الشأن أن يطلب من المحكمة التى أصدرت الحكم تفسير وقع فى منطوق الحكم من غموض أو إبهام، ويقدم الطلب وفقاً للأوضاع للدعوى المعتادة. ويعتبر الحكم الصادر بالتفسير متمماً للحكم الذى يفسره، وتسرى القواعد الخاصة بطرق الطعن العادية وغير العادية ما يسرى على الحكم الأول.⁽³⁾

الفصل الثانى

المنازعات الضريبية فى ربط الضريبة على العقارات المبنية ⁽⁴⁾

تمهيد :

صدر القانون رقم 196 لسنة 2008 بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية ، وعُدل بالقرار بقانون رقم 103 لسنة 2012 وألغى القانون رقم 56 لسنة 1954 فى شأن الضريبة على العقارات المبنية.

المبحث الأول

نطاق فرض الضريبة على العقارات المبنية
المكلف بالضريبة

المكلف بأداء الضريبة هو الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الذى له الحق فى ملكية العقار أو الانتفاع به أو استغلاله ، ولو كان سند ملكه غير مشهر ، ويكون الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو الشخص الطبيعي غير كامل الأهلية

⁽¹⁾ د. محمد كامل ليلة - المرجع السابق - ص 1294.

⁽²⁾ راجع المادة 191 من قانون المرافعات رقم 13 لسنة 1968.

⁽³⁾ راجع المادة 192 من قانون المرافعات رقم 13 لسنة 1968.

⁽⁴⁾ راجع كتابنا موسوعة الضريبة على العقارات المبنية - المرجع السابق

مكلفاً بأداء الضريبة نيابة عن يمثله. (م 2 مستبدله من القرار بقانون 103 لسنة 2012) .

وطبقاً لهذه المادة يدخل في معنى المكلف المشتري لعقار غير مسجل ويضع يده عليه ، والمشتري لعقارات مباحة بعقد ابتدائي وتسرى هذه القاعدة على العقارات الموروثة مع استمرار التكليف باسم الورثة .

ويعامل الإيجار السائر للبيع وبيع العقار مستقبلاً معاملة البيع بالتقسيط ويعتبر المشتري مكلفاً بالضريبة . ويعتبر مكلفاً المحتكر في الأرض المحتكرة وواضع اليد على العقارات المكتسبة بهذه الوسيلة .

أما مأمور الاتحاد فيعد مكلفاً عن الأجزاء المشتركة للعقار الذي أقيم الاتحاد من أجل حمايتها . أما باقي العقار المفروز فيسأل عنها مالكوها .

تحديد زيادة القيمة الإيجارية عند إعادة التقدير الخمسى

تنص المادة (5) من القانون على أنه " لا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير الخمسى زيادة القيمة الإيجارية للعقارات المبنية المستعملة فى أغراض السكن على 30% من التقدير الخمسى السابق وعلى 45% من التقدير الخمسى السابق بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة فى غير أغراض السكن. "

المبحث الثانى

نطاق سريان الضريبة وسعرها

تنص المادة (8) من القانون على أن "تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أياً كانت مادة بنائها وأياً كان الغرض الذى تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة بعوض أو بغير عوض، سواء أكانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير إتمام، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات حصر العقارات المبنية.

وتسرى الضريبة على جميع العقارات المبنية وما فى حكمها فى جميع أنحاء البلاد.

وتنص المادة (9) من القانون على أن " يعتبر فى حكم العقارات المبنية ما يأتى:

أ) العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التى تدار بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو بنظام حق الانتفاع سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو المنتفعين ، وسواء نص أو لم ينص فى العقود المبرمة معهم على أيلولتها للدولة فى نهاية العقد أو الترخيص.

ب) الأراضى الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، مسورة أو غير مسورة.

ج) التركيبات التى تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة وكان التركيب مقابل نفع أو أجر.

وتنص المادة (10) من القانون على أنه " مع عدم الإخلال بأحكام قانون الزراعة رقم 53 لسنة 1966 وتعديلاته ، تسرى الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضى الزراعية على أن ترفع عن الأراضى المقام عليها تلك العقارات ضريبة الأطين. وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات المنظمة لذلك.

العقارات غير الخاضعة للضريبة

تنص المادة (11) من القانون على أنه لا تخضع للضريبة:

- أ- العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذى نفع عام.
- وكذا العقارات المبنية المملوكة للدولة ملكية خاصة على أن تخضع للضريبة من أول الشهر التالى لتاريخ التصرف فيها للأفراد أو للأشخاص الاعتبارية.
- ب- الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين.
- ج- العقارات المبنية التى تنزع ملكيتها للمنفعة العامة، وذلك من تاريخ الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهات التى نزع ملكيتها.
- الإعفاءات من الضريبة

أبقى القانون الجديد على الإعفاءات المقررة للعقارات المبنية الخاضعة لنظام تحديد الأجرة وفقا لأحكام القانونين رقمى 49 لسنة 1977 و 136 لسنة 1981 والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة قبلها إلى أن يعاد تقدير لتلك العقارات فور انقضاء العلاقة الايجارية بإحدى الطرق القانونية 0

ومن ناحية أخرى فقد حرص القانون فى المادة 18 منه على منح مزيد من التيسيرات والإعفاءات الضريبية لبعض العقارات المبنية لطبيعة استخدامها وكذا لكافة العقارات المبنية الخاضعة للضريبة وقرر الإعفاءات التالية :

- إعفاء الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقا للقانون والتنظيمات العمالية المخصصة لإدارتها أو للممارسة الأغراض التى أنشئت من أجلها 0
- إعفاء المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات .
- وقد عدل البند (ب) من المادة 18 بمقتضى القرار بقانون 103 لسنة 2012 مشترطا أن تكون هذه العقارات لا تهدف إلى الربح .
- إعفاء العقارات المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية بشرط أن يتم استخدامها في الأغراض المخصصة لها.

وقد حُذف البند (ج) بمقتضى المادة الخامسة من القرار بقانون 103 لسنة 2013

- إعفاء كل وحدة فى عقار مستعملة فى أغراض السكن تقل فى قيمتها الايجارية السنوية عن 6000 (ستة آلاف) جنيه على أن يخضع ما زاد للضريبة 0

وقد عدل البند (د) من المادة 18 بمقتضى القرار بقانون 103 لسنة 2012 بحيث يعفى كل وحدة فى عقار مستعملة فى أغراض السكن تقل فى قيمتها الايجارية السنوية عن 24000 (أربعة وعشرون) جنيه على أن يكون هذا الإعفاء لوحدة واحدة لكل مالك .

- الأحواش ومباني الجبانات.

- أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقاً للقوانين المنظمة لها.

- العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل فإذا لم يكن للضريبة مثيل في أي من الدول الأجنبية جاز للوزير بعد أخذ رأي وزير الخارجية إعفاء العقارات المملوكة لها من الضريبة.

- الدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح.
الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة

ألغيت الإعفاءات المنصوص عليها في قوانين خاصة بمقتضى القرار بقانون

103 لسنة 2013 حيث نصت المادة 18 فقرة أولى على أنه دون إخلال

بالإعفاءات المنصوص عليها في المادة الرابعة من القانون - وهى الخاصة بالعفو الضريبى - يلغى كل إعفاء ورد فى أى قانون آخر يعفى من الضريبة .

ومثال ذلك الإعفاءات الخاصة بالعقارات المملوكة لصناديق التأمين الخاصة والعقارات المملوكة للهيئة العربية للتصنيع والعقارات التى يشغلها مالكي العقارات فى المجتمعات العمرانية الجديدة والمشروعات التى تقام فى المناطق الحرة.... الخ 0
حصر العقارات وتقديرها
* حصر العقارات المبنية (الحصر العام)

طبقاً للمادة (4) من القانون " تقدر القيمة الايجارية السنوية للعقارات المبنية طبقاً لأحكام هذا القانون ويعمل بذلك التقدير لمدة خمس سنوات على أن يعاد ذلك التقدير فور انتهائها، ويجب الشروع فى إجراءات الإعادة قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل وثلاث سنوات على الأكثر، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات إعادة التقدير " وتسرى القيمة الايجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقاً لأحكام القانونين رقمى 49 لسنة 1977 فى شأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر و136 لسنة 1981 فى شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر

والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادر قبلهما (1) . على أن يعاد تقدير القيمة الإيجارية لتلك العقارات فور انقضاء العلاقة الإيجارية بإحدى الطرق القانونية.

لجان الحصر والتقدير

تشكل في كل محافظة لجان تسمى "لجان الحصر والتقدير" تختص بحصر وتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على أساس تقسيمها نوعيًا في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها، على النحو الذي تنظمه اللائحة التنفيذية 0

وتشكل هذه اللجان بقرار من الوزير أو من يفوضه برئاسة مندوب عن المحافظة الواقع بها العقار وأحد المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص اللجنة يختارهما المحافظ المختص 0

وتحدد اللائحة التنفيذية أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان ونطاق اختصاص كل منها 0

هذا ويراعى في كل الأحوال أن يتم وضع معايير لتقييم المنشآت الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات والموانئ والمناجم والمحاجر وما في حكمها من منشآت ذات طبيعة خاصة بغرض تحديد وعاء الضريبة لها وذلك بقرار من الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص خلال ثلاثة أشهر من تاريخ العمل بهذا القرار بقانون .
ويعد الجدول رقم (2) المرفق جدولاً استرشادياً يقبل التعديل تبعاً لمعايير التقييم التي سيتم الاتفاق عليها (م 13 من القرار بقانون رقم 103 لسنة 2012) 0

تقديم الإقرارات:

على كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية أن يقدم إلى مأمورية الضرائب العقارية التي يملكها أو ينتفع بها.

أ- في حالة الحصر الخمسى يقدم الإقرار في النصف الثانى من السنة السابقة للحصر عن كل من العقارات التي يملكها أو ينتفع بها .

¹ (القوانين المشار إليها هي القانون 169 لسنة 1961 بتقرير بعض الإعفاءات الضريبية وخفض قيمة الإيجارات ، والقوانين 46 لسنة 1962 ، 38 لسنة 1967 ، 46 لسنة 1968 0

ب-في حالات الحصر السنوي يقدم الإقرار في موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من كل سنة عن كل ما يأتي:

1-العقارات المستجدة.

2-الأجزاء التي أضيفت إلى عقارات سبق حصرها.

3-العقارات التي حدثت في أجزائها أو في بعضها تعديلات غيرت من معالمها أو من كيفية استعمالها بحيث تؤثر على قيمتها الايجارية تأثيرًا محسوسًا.

4-العقارات والأراضي الفضاء المستقلة عنها التي زال عنها سبب الإعفاء.

ويحدد اللائحة التنفيذية البيانات يجب أن يشتمل عليها الإقرار (مادة 14)..

المقصود بالقيمة الايجارية :

القيمة الايجارية التي يتحدث عنها القانون هي قيمة إيجاريه افتراضية ليست لها علاقة بالقيمة الايجارية التي من الممكن أن تكون محل عقد إيجاري بين المالك، والمستأجر وهي تبدأ بتقييم القيمة الرأسمالية للعقار ويضرب في نسبة افتراضية هي 3%.

وسيتم عندئذ الوصول إلى القيمة الايجارية المقترحة بخصم منها 30% للوحدات السكنية و 32% للمصانع مقابل الصيانة للوحدات السكنية ويخصم أيضا حد الإعفاء وقدره 24000 جنيه حتى يمكن الوصول إلى وعاء الضريبة الذي يضرب في السعر وهو 10%.

إعلان تقديرات القيمة الايجارية

طبقا للمادة (15) تعلن تقديرات القيمة الايجارية بعد اعتمادها من وزير المالية أو من يفوضه والتي تقررها لجان الحصر والتقدير في الأماكن التي تحددها اللائحة التنفيذية وهي باب المحافظة أو المجلس المحلي بحسب الأحوال وعلى أبواب أقسام البوليس والمراكز ومأموريات الضرائب العقارية الكائنة بدائرتها العقارات ويجل أن تتضمن هذه الإعلانات تاريخ النشر بالجريدة الرسمية عن إتمام هذه

التقديرات وأن لكل ممول الحق في الطعن في خلال الستين يوما التالية لتاريخ الإعلان بالنشر.

الإخطار :

طبقا لنص المادة 15 / 2 من القرار بقانون 103 لسنة 2012 يجب إخطار كل مكلف بتقديرات القيمة الايجارية التي تقررها لجان الحصر والتقدير على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية إذا كان من شأن التقدير استحقاق الضريبة عليه 0 ولم تحدد المادة (15) المدة التي يتم الإخطار فيها. وقد كان القانون القديم يشترط ألا تتجاوز المدة بين تاريخ الإعلان وإخطار الممول ثلاثة أشهر.

ويرسل الإخطار لكل ممول على عنوانه الموضح بالإقرار بخطاب موصى عليه بعلم الوصول وفي حالة عدم تقديم الإقرار يتم الإخطار على العنوان من وقاع دفاتر المكلفات أو على عنوان العقار".

ويجب أن يتضمن الإخطار البيانات التالية:

- 1- مقدار الضريبة التي ربطت على العقار من واقع المكلفات
 - 2- رقم وتاريخ عدد الجريدة الرسمية التي تم النشر بها.
 - 3- مقدار الغرامة التي فرضت على العقار إن وجدت.
- ويسلم الإخطار للممول بالإيصال الموجود أسفل الاستمارة 44 عقارية أو ترسل له بالبريد بخطاب موصى عليه يعلن الوصول.
- ويتم إخطار مديريات الأوقاف بالمحافظات بكشوف بيان بتقديرات العقارات المملوكة لها والقيمة الايجارية والضرائب المربوطة عليها وأن يبين في الإخطار رقم وتاريخ عدد الجريدة الرسمية التي بها النشر.

وتحفظ إيصالات لتسليم الإخطار وكذلك إيصالات أو حوافظ الإخطارات بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول بالمأمورية وبغرفة حفظ المحافظة حتى انتهاء الفصل في جميع التظلمات المقدمة.

تحديد القيمة الايجارية للوحدات السكنية

للوصول إلى العبء الضريبي النهائي الذى يتحمله المكلف بالضريبة يحتاج إلى إجراء عدد من الخطوات الحسابية على النحو التالى

الخطوة الأولى: تحديد القيمة الايجارية الرأسمالية للعقار والتى تبلغ 60% من القيمة السوقية له.

الخطوة الثانية: تقدير القيمة الايجارية السنوية للعقار والبالغة 30% من القيمة الرأسمالية له.

الخطوة الثالثة: تقدير وعاء الضريبة من خلال استبعاد نسبة من القيمة الايجارية السنوية للعقار تبلغ نسبة 30% مقابل مصاريف الصيانة التى يتكبدها المالك.

الخطوة الرابعة: استبعاد حد الإعفاء المقرر فى القانون والبالغ 6000 جنيه سنوياً. تم تعديل حد الإعفاء لصبح 24000 جنيه بمقتضى القرار بقانون 103 لسنة 2013 (م 18) بند "د" 0

الخطوة الخامسة: تطبيق سعر الضريبة البالغ 10% من القيمة الايجارية السنوية الصافية التى تم التوصل إليها من الخطوة السابقة .

تحديد القيمة الايجارية بالنسبة للمنشآت الصناعية وفقاً للقانون الجديد:

وللوصول إلى العبء الضريبي النهائي الذى يتحمله المكلف بالضريبة فى حالة المنشآت الصناعية ينبغى إجراء عدد من الخطوات الحسابية على النحو التالى:

الخطوة الأولى: تحديد مساحة الأرض التى تشغلها المبانى والبالغة 60% من جملة المساحة.

الخطوة الثانية: تقدير القيمة المحسوبة للمبانى من خلال ضرب سعر متر الأرض وقت الشراء فى المساحة التى تم تحديدها فى الخطوة السابقة.

الخطوة الثالثة: تقدير القيمة الايجارية السنوية للعقار ، والبالغة 3% من القيمة المحسوبة للمبانى.

الخطوة الرابعة: للوصول إلى وعاء الضريبة من خلال استبعاد نسبة 32 % من القيمة الايجارية السنوية للعقار ، مقابل مصاريف الصيانة التى تكبدها المالك.

الخطوة الخامسة : تطبيق سعر الضريبة البالغ 10% من صافى القيمة الايجارية التى تم التوصل إليها من الخطوة السابقة.

المبحث الثالث

الطعن على تقديرات القيمة الايجارية

الطعن أمام لجان الطعن

تنص المادة [16] من القانون الجديد على أنه " للمكلف بأداء الضريبة الحق في الطعن على تقدير القيمة الايجارية للعقار أو جزء منه خلال الستين يومًا التالية لتاريخ الإعلان طبقا للمادة "15" من هذا القانون، وذلك بطلب يسلم لمديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل إيصال أو كتاب موصى عليه بعلم الوصول يرسل إلى المديرية على أن يؤدي الطاعن مبلغًا مقداره خمسون جنيهاً كتأمين لنظر طعنه، يرد إليه عند قبول الطعن موضوعاً.

ولمديرية الضرائب العقارية بالمحافظات الطعن على هذه التقديرات في الميعاد المنصوص عليه في الفقرة السابقة إذا رأت أن تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه أقل من القيمة الحقيقية وذلك بمذكرة يقدمها مدير مديرية الضرائب العقارية إلى الوزير أو من يفوضه.

وتفصل في الطعن لجنة أو أكثر تسمى لجنة الطعن 0 وتبين اللائحة التنفيذية إجراءات عمل لجان الطعن .

ولجنة الطعن لجنة دائمة تابعة لوزير المالية مباشرة ويصدر قرار منه بتحديد مقرها واختصاصاتها المكاني ومكافآت أعضائها.

وبهذا المعنى نصت المادة (17) من القانون على أن تفصل في الطعن لجنة أو أكثر تسمى (لجنة الطعن) تشكل بقرار من وزير المالية.

تشكيل لجان الطعن

استحدث القانون الجديد تشكيلا للجان الطعن التي كانت تسمى في القانون القديم مجالس المراجعة يضمن حيادها حيث قضت المادة 17 من القانون الجديد بأن

يفضل في الطعن لجنة أو أكثر تشكل بقرار من الوزير في كل محافظة برئاسة أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة، وممثل وزارة الإسكان واثنين من المهندسين الإنشائيين في المجال الإنشائي أو ذو الخبرة في مجال تقييم العقارات المبنية يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة.

وقد خفض القانون عدد الأعضاء ليكون خمسة بدلاً من سبعة التي ورد في مشروع القانون حتى لا يكون زيادة العدد سببا في تعطيل أعمال اللجان. ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا بحضور أربعة أعضاء على الأقل من بينهم الرئيس.

وقد كان القانون الملغي يسند الرئاسة إلى أحد الأعضاء الحكوميين وكان من شأن ذلك أن يجعل الرئيس يدافع عن وجهة نظر مصلحة الضرائب العقارية خاصة وأنه يلعب دوراً رئيسياً في إعداد رأي اللجنة وأن صوته يرجح عند تساوي الأصوات، يضاف إلى ذلك أن الأعضاء من موظفي المصلحة يجمعون بين صفتي الحكم والخصم في نفس الوقت مما يبعد الثقة في نفوس المكلفين بالضريبة.

لذلك جاء النص الجديد ليدعم استقلالية وحيدة هذه اللجان.

وتطبق أحكام الرد المنصوص عليها في قانون المرافعات باعتبارها أحكاماً عامة في الرد على الأعضاء في الحالات التي تتوافر فيها شروط الرد مثل مشاركة عضو اللجنة في إبداء الرأي في تقديرات القيمة الإيجارية للعقار.

ولذلك قضت الفقرة الثانية من المادة 17 على أنه لا يجوز الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن.

وقد قضت محكمة النقض أنه وإن كانت لجنة الطعن هيئة إدارية إلا أنها وقد أعطاه القانون ولاية القضاء بالفصل في خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب - وجب بهذه الصفة أن ترتبط بالأصول العامة والمبادئ العامة للتقاضي والتي من

مقتضاها أن لا يجلس في خصومة من سبق إبداء الرأي فيها (نقض في 1958/12/25 س 9 ص 853).

وقد نص قانون المرافعات على وجوب تقديم طلب الرد قبل تقديم أي دفع أو دفاع وإلا سقط الحق فيه (مادة 318 مرافعات) كما وأنه يجوز قبول الرد إذا حدثت أسبابه بعد المواعيد المقررة أو إذا أثبت طالب الرد أنه لم يعلم به إلا بعد مضي تلك المواعيد (م 319 مرافعات).

فإذا لم يطلب الممول رد عضوية اللجنة لسبب من أسباب الرد قبيل صدور قرارها، فإنه لا يجوز له أن يتمسك ببطلان قرار اللجنة بعد صدوره استنادا إلى أي من أسباب الرد مما جاء في العقود .

ميعاد الطعن:

يتعين أن يقدم الطعن في خلال ستين يوما التالية لتاريخ الإعلان طبقاً للمادة (15) من القانون، وذلك بطلب يسلم إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل إيصال أو بكتاب موصي به عليه بعلم الوصول، يرسل إلى المديرية.. ويشترط أن يكون الطعن مصحوبا بقسيمة دالة على سداد تأمين نقدي قدره خمسون جنيها لنظر الطعن وإلا سقط الحق في الطعن. ويرد التأمين في حالة قبول الطعن موضوعيا.

ولمديرية الضرائب العقارية بالمحافظات الطعن على هذه التقديرات في الميعاد والمشار إليه سابقا إذا رأت أن تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه أقل من القيمة الحقيقية وذلك بمذكرة يقدمها مدير مديرية الضرائب العقارية إلى وزير المالية أو من يفوضه.

ومن ثم لا يجوز للجنة الطعن النظر في طعن قدم بعد الميعاد المحدد بالقانون، كما لا يجوز لها النظر في الطعن ولو قدم في الميعاد إذا كان الطعن غير مصحوب بما يدل على سداد التأمين.

وحالات الطعن في التقدير من جانب مصلحة الضرائب العقارية هي:

1- إذا اتضح عند أخذ الجاشني بمعرفة المشرفين على أعمال لجان الحصر والتقدير أن هذه اللجنة قدرت إيجارا أقل مما جاء في العقود.

2- إذا اتضح عند مراجعة دفاتر الحصر والتقدير وأعمال التسويات وجود فروق ملحوظة في التقدير أو كانت التقديرات لا تتناسب مع مستندات الملك ووصفه ومساحته وأثبت التحقيق ذلك.

3- إذا تبين أن تقدير اللجنة كان بناء على عقد إيجار ثبت صورتيه بقصد تخفيض القيمة الايجارية وبالتالي الضريبة.

4- إذا قدمت شكاوى طعنا في أعمال لجان الحصر والتقدير وثبت من التحقيق صحتها.⁽¹⁾

ويلاحظ أنه لا علاقة بين الإخطار وبين الأجل المحدد لتقديم الطعن خلاله وهو ستين يوماً من تاريخ الإعلان كما أنه لا وجه للاحتجاج بوجود الممول خارج البلاد طول ذلك الأجل أو معظمه إذا كان في استطاعة الممول المذكور أن يباشر حقه في الطعن بواسطة وكيل عنه.

ومن ثم لا يجوز للجنة الطعن النظر في التظلم المقدم من الممول بعد الميعاد المحدد بالقانون (إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد فتوى رقم 2162 في أول أكتوبر 56)

ولا يحول الطعن دون أداء الضريبة المقررة في المواعيد المحددة.

وعدم إخطار الممول بمقدار الضريبة على عنوانه المبين بالإقرار المقدم منه يؤدي إلى أن ميعاد الطعن أمام لجنة الطعن يعتبر مفتوحاً أمام الممول لحين إخطاره وفوات الميعاد المقرر بين النشر والإخطار ذلك أن الأخطار وهو الذي يتحقق به العلم اليقيني بمقدار الضريبة وبتاريخ النشر في الجريدة الرسمية خاصة وأن ما ينشر هو تحديد القيمة الايجارية للعقار وليس مقدار الضريبة المستحقة على كل مول

¹ (احمد فؤاد السعيد وآخرين - الضريبة على العقارات المبنية - 2002 ص 96

(في هذا المعنى فتوى الجمعية العمومية للفتوى والتشريع رقم 1026 بتاريخ 1986/11/5 جلسة 1986/10/22 ملف رقم 2329/2/27).

انعقاد اللجنة وإجراءات نظر الطعن:

تبين اللائحة التنفيذية إجراءات عمل لجان الطعن. ومن المقرر أن على لجنة الطعن إخطار كل من الطاعن والمأمورية المختصة بموعد الجلسة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

وفي جميع الأحوال يتعين على اللجنة أن تتحقق من أخطار المكلف من خلال علم الوصول. ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بدعوة جميع الأعضاء بالحضور ويكون لهم جميعاً رأي في إصدار القرارات وليس لأحدهم ميزة يتميز بها عن الآخر.

كما لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بحضور أربعة أعضاء على الأقل من بينهم الرئيس، وللجنة أن تطلب من كل من المصلحة والمكلف تقديم ما يراه ضرورياً من البيانات والأوراق وعلى المكلف الحضور أمام اللجنة بنفسه أو وكيل عنه وإلا قضت اللجنة في الطعن على ضوء المستندات المقدمة.

وقد جاء القانون رقم 393 لسنة 1955 بشأن تعديل بعض أحكام قانون مهنة المحاسبة والمراجعة محدداً الأشخاص الذين لهم الحضور أمام لجان الطعن نيابة عن الممول وحددهم بالمحامين والأشخاص المقيدة أسماؤهم بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين وأقارب ذوي الشأن لغاية الدرجة الرابعة وأزواجهم، دون اشتراط أن يكونوا من المحامين أو الأشخاص المقيدة أسماؤهم في السجل العام للمحاسبين والمراجعين وهم المحاسبون والمراجعون ومساعدو المراجعين.

ويشترط وجود توكيل خاص لمن يمثل الممول أمام لجنة الطعن، على أن محكمة النقض ذهبت إلى أنه لا يشترط لحضور المحاسبين أمام لجنة الطعن وجوب تقديم توكيل موثق من موكلهم طبقاً لقانون المحاماة (نقض 4 ديسمبر 1979 س 3 ع3ص 155).

ولا يشترط الحصول من الممول على توكيل خاص وقت تقديم عريضة الطعن. وأن الأصل عدم التعرض للعلاقة التي تربط الممول بوكيله أمام لجنة الطعن إلا إذا أنكر صاحب الشأن وكالة وكيله.

فإذا باشر المحامي إجراء قبل أن يستصدر توكيلا من ذوي الشأن كما هو الحال عند تقديم عريضة الطعن دون سند الوكالة. فإن هذا يعد صحيحا إذا ثبتت الوكالة الخاصة قبل الدخول في الموضوع إما بتقديم سند التوكيل ولو كان لاحقا لتاريخ الطعن أو بحضور الممول وإقراره بالوكالة.

وقد أكدت محكمة النقض ذلك فقد قضت بأنه من المقرر في قضاء هذه المحكمة أنه لا يجوز أن تتصدى المحكمة لعلاقة الخصوم لوكلائهم إلا إذا أنكر صاحب الشأن وكالة وكيله لأن في ذلك تجاوزا في الاستدلال ضارا بحقوق الناس. فإذا باشر المحامي إجراء قبل أن يستصدر توكيلا له من أي من ذوي الشأن الذي كلفه بالعمل فلا يعترض عليه بأن التوكيل لاحق على تاريخ الإجراء ما لم ينص القانون على خلاف ذلك (نقض في 1977/11/5 الطعن رقم 338 لسنة 45 ق قضاء الضرائب - الطبعة الثانية - 1979 - ص 141 وما بعدها بند 165).

وإذا توفي الممول أثناء قيام لجنة الطعن بعملها، فأوقفت السير في نظر الطعن المعروف أمامها، وجب إعلان الورثة إعلانا صحيحا ودعوتهم بأسمائهم للحضور أمامها وذلك قبل استئناف جلساتها.

ومن المقرر أن مقر اللجان واختصاصها المكاني يعين بقرار من وزير المالية أو من ينوبه ويكون تحديد الجلسات التي ينظر فيها الطعن بمعرفة رؤساء اللجان.

وإذا حدث ما يدعو إلى تغيير مكان انعقاد اللجنة وجب إعادة أخطار الممول والأعضاء بذلك، إلا جاز لصاحب الشأن طلب بطلان القرار الذي يصدر في مثل هذه الأحوال.

وإذا تبين أن اللجنة انعقدت قبل اليوم المحدد لنظر الطعن ونظرت في الطعن في غيبة المطعون عليها وفوتت بذلك فرصة الرد على بيانات الطاعن فيكون انعقادها باطلا وذلك لما داخله من غرض انحرفت به عن الأصول المقررة.

وعلى أية حال، يكون تحديد الجلسات التي ينتظر فيها الطعن بمعرفة رؤساء اللجان مع مراعاة كل حالة وظروف استعجالها وإذا حدث ما يدعو إلى تغيير مكان أو زمان انعقاد اللجنة وجب مراعاة إخطار المكلف والأعضاء بذلك وإلا جاز لصاحب الشأن طلب بطلان القرار الذي يصدر في مثل هذه الأحوال.

فإذا انعقدت اللجنة قبل اليوم المحدد لنظر الطعن، فإن هذا الانعقاد يعد باطلا لمخالفته للأصول العامة.

وإذا رأت اللجنة تأجيل انعقادها إلى تاريخ معين ولكنها لم تتعقد في هذا التاريخ وأصدرت قرارها دون أن تسمع دفاع الممول أو تطلع على مستنداته على ما هو ثابت من حضوره في اليوم المذكور فإن قرارها يعتبر باطلا ومخالفا للقانون إذ فيه إخلال صارخ بحق الممول في الدفاع أمام اللجنة.

يستوي في ذلك إن كانت مذكرة الطاعن تحت نظر اللجنة وقت أن أصدرت قرارها أو أنها لم تكن تحت نظرها، وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي وخاصة القواعد التي نص عليها قانون المرافعات الخاصة باستجواب الخصوم والانتقال للمعينة بمحل النزاع وسماع الشهود وتعيين أهل الخبرة. ويجب عمل محضر لكل إجراء تقوم به اللجنة ويوقع عليه الرئيس وال كاتب الذي تتدبه المصلحة لتولي الأعمال المكتبية للجنة.... وتشمل الأصول والمبادئ العامة للتقاضي عن اللجنة إعلان أطراف الخلاف ومناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول وتسبب قرارها وأحقية الممول في رد اللجنة أو أحد أعضائها بشرط توافر شروط الرد على النحو السابق ذكره.

اختصاص اللجنة :

لجنة الطعن لجنة إدارية تختص بنظر التظلمات التي يقدمها ذوي الشأن من القرارات التي تصدرها لجنة الحصر والتقدير فهي تختص بالنظر في الطعن على

تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه. ولها أن تتحقق من هذا الطعن وأن تحكم فيه على ضوء القيمة الإيجارية التي كانت قائمة عند إصدار قرار لجنة الحصر والتقدير.

ومتى تقرر ثبات ربط الضريبة خلال الخمس سنوات التي يتم عنها الحصر فإنه يتعين أن يكون أساس هذا الربط هو إذن القيمة الإيجارية للعقار في مبدأ تلك الفترة بحيث لا يعتد بأي تعديل يطرأ عليها بعد ذلك بنتيجة حدوث تغيرات في هذه القيمة بعد صدور قرار لجنة الحصر والتقدير وقبل الفصل في الطعن.

وعلى لجنة الطعن التأكد من تحديد القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية بتحديد كوعاء للضريبة على أساس تقسيمها نوعياً في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها وتقديرها حكماً على أساس نسبة من قيمة الأرض وتكلفة البناء لمدة خمس سنوات من تاريخ الحصر الأول ولا يعتد بالمشروع بعد التقرير الأول بما يحدث من تغيير في هذه القيمة نتيجة تقلب الأسعار أو تغير الظروف إلا إذا كان ذلك يرجع لأحد الأسباب التي نصت عليها القانون وهي أن يصبح العقار معفياً من الضريبة وفقاً لأحكام المادة (18) من القانون أو يتهدم العقار أو يخرب العقار أو جزء منه إلى درجة تحول دون الانتفاع بالعقار كله أو بعضه أو إذا أصبحت الأرض القضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة أو منتفع بها، وفيما عدا هذه الأحوال لا يعتد بالقيمة الإيجارية الفعلية إنما بالقيمة الإيجارية المقترحة طوال الخمس سنوات التالية. ومن ثم لا يجوز القول بحق لجنة الطعن تعديل قرارات لجان الحصر والتقدير إذا تغيرت القيمة الإيجارية للعقار بعد صدور تلك القرارات أثناء نظر الطعن. (في هذا المعنى فتوى اللجنة الثانية إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البلدية والقروية - فتوى رقم 437 في 2 يناير 1957).

تصحيح الأخطاء المادية

من حق اللجنة تصحيح ما يقع في تقدير لجنة الحصر والتقدير من أخطاء مادية بحتة ذلك أن المشرع خول لجنة الطعن ولاية القضاء للفصل في خصومة بين

الممول والمصلحة، فإن هذه اللجنة تكون مختصة بتدارك ما يكون قد ورد في القيمة الإجارية من أخطاء مادية كتابية كانت أو حسابية.

ولا يحول دون ذلك أن يكون فيه إساءة لمركز الممول ذلك أن الأخطاء المادية لا تجوز أية حجية حيث أجاز المشرع تصحيحها في أي وقت (نقض في 1973/11/28 س 42 ص 1174).

ويصدر قرار اللجنة بتصحيح ما يقع من أخطاء مادية بحتة أو حسابية بقرار تصدره من تلقاء نفسها بناء على طلب أحد الخصوم. (الطعن رقم 2743 لسنة 56 جلسة 1991/12/20) ويجوز تجاوز هذا الخطأ خلال مدة التقادم (نقض 1972/11/15 س 24 ص 123).

ولا مجال لإعمال قاعدة ألا يضار الطاعن بطعنه عند تصحيح الأخطاء المادية الواردة بقرار اللجنة حيث لا تكتسب تلك الأخطاء أي حجية (الطعن رقم 24053 لسنة 55 ق في 1962/7/20).

والجدير بالذكر أن المنازعة في تقدير الضريبة لا توقف استحقاقها استنادا إلى أن المشرع الضريبي أورد نصوصا خاصة لتحقيق أغراض معينة تكفل ضمان وسرعة تحصيل الأموال العامة (نقض في 1952/4/3 س 3 ص 877).

قرار اللجنة :

تصدر قرارات اللجنة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم الطعن. وعلى الرغم من أن المشرع أغفل النص في أن يكون القرار مسببا. إلا أنه يجب تسبيب اللجنة لقراراتها لتكون ضمانه للمكلفين ومبعث نفوسهم بالطمأنينة. إذ معنى تسبيب قرار اللجنة أنها اطلعت على كافة الوقائع وجميع المستندات والأوراق وأحاطت بالطعن من جميع جوانبه ودرست الآثار القانونية الصحيحة ومن شأن ذلك إبعاد مظنة التحيز والشك والحكم فيها.

وتصدر قرارات اللجنة بأغلبية أصوات الحاضرين وإذا تساوت الأصوات رجح الجانب الذي منه صوت الرئيس ويجب أن يوقع على قرار اللجنة كل من رئيس

اللجنة وأمين السر، وأن كان إغفال توقيع أمين السر لا يترتب عليه بطلان قرار اللجنة. وقد نص القانون على أن تصدر اللجنة قرارها في خلال ثلاثين يوما من تاريخ الطعن.

وفي رأينا أن هذا الميعاد يعد ميعادا تنظيميا الهدف منه حث اللجنة على سرعة الفصل في الطعن فلا يترتب عليه بطلان قرار اللجنة، ويعلن قرار اللجنة إلى المكلف والمصلحة بخطاب موصى عليه بعلم الوصول. ويشترط لإتمام الإعلان أن يصل الخطاب فعلا إلى الممول أو أحد التابعين له أو المقيمين معه. وإتباع طريقة أخرى في الإعلان خلاف الخطاب الموصى عليه بعلم الوصول لا ينتج أثرا في بدء ميعاد الطعن ولا يصح ذلك الميعاد. ولا يغني عن الإعلان بعلم الوصول أي إجراء آخر فلا يغني صورته.

وفي رأينا أنه يمكن للجنة إصدار قرارها بصفة سرية دون علانية لأن الأحكام وحدها التي تصدر من المحاكم بالمعنى الضيق دون سواها هي التي يجب أن تصدر علانية.

أثر قرار اللجنة :

يترتب على صدور قرار اللجنة تعديل القيمة الإيجارية وفقا لهذا القرار أو تأييد قرارات لجان الحصر والتقدير. ويترتب على ذلك القرار خروج النزاع من ولاية لجنة الطعن بحيث يتمتع عليها أن تعدل عما قضت به أو تعدل منه.

وللجنة أن تقوم بتصحيح الأخطاء الحسابية والمادية ولها تفسير ما وقع من غموض في منطوق قرارها عملا بالمادة 361 بالمرافعات.

ومتى صار قرار اللجنة نهائيا فإنه يكتسب قوة الأمر المقضي.

ويلاحظ أنه إذا أغفلت لجنة الطعن الفصل في بعض طلبات الخصوم فإن الحجية لا تثبت إلا على ما فصلت فيه اللجنة ويكون للخصوم حق الرجوع إلى اللجنة لتستدرك ما فاتها الفصل فيه.

ويلاحظ أن قرار لجنة الطعن برفع الضريبة لا يخضع لمراجعة أو اعتماد مصلحة الضرائب العقارية.

ومن ثم، فإن قرار وزير المالية رقم 136 لسنة 1974 المعدل بالقرار رقم 208 لسنة 1984 يخالف صحيح القانون فيما تضمنه من سلطة المراجعة والاعتماد لقرارات لجان الاستئناف ومجلس المراجعة في ظل القانون الملغى.

الطعن أمام القضاء الإداري

يختص القضاء الإداري دون غيره بالفصل في المنازعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون (مادة 7).

وقد استبدل بعبارة "تختص محكمة القضاء الإداري" الواردة بمشروع الحكومة عبارة "يختص القضاء الإداري دون غيره إحكاما للصياغة حيث أن القضاء الإداري يعد مفهوماً أشمل لا يقتصر على محكمة القضاء الإداري بل يتسع ليضم أيضاً المحكمة الإدارية العليا مما يتسق مع مراحل المنازعات الإدارية التي قد تنشأ عن تطبيق إحكام هذا القانون سواء أكان ذلك إمام محكمة القضاء الإداري أو المحكمة الإدارية العليا بحسب الأحوال.

وعلى الرغم من أن هذا النص مستحدث إلا أنه تقنين لما ذهب إليه قضاء مجلس الدولة باختصاصه بنظر منازعات الضريبة على العقارات المبنية.

وتطبق القواعد العامة في الإجراءات والمواعيد الخاصة بدعوى الإلغاء على الطعون في قرارات لجان الطعن.⁽¹⁾

المبحث الرابع

حالات الرفع المؤقت للضريبة والطعن فيها
أجاز المشرع رفع الضريبة كلياً أو جزئياً حيث نصت المادة 19 من القانون على ثلاثة حالات لرفع الضريبة وشروطها ومدة الرفع . أما الرابعة فقد نصت عليها المادة 11 (هـ) وهذه الحالات هي :

الحالات التي نصت عليها المادة 19

⁽¹⁾ (راجع الطعن أمام القضاء الإداري وإجراءات الطعن في منازعات ضريبة الأطنان بهذا المرجع - ص 60 وما بعدها

ترفع الضريبة في الأحوال الآتية:

- 1- إذا أصبح العقار معفيًا طبقًا للمادة (18) من هذا القانون.
 - 2- إذا تهدم أو تخرب العقار كليًا أو جزئيًا إلى درجة تحول دون الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه.
 - 3- إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستقلة.
- ويكون رفع الضريبة عن العقار كله أو جزء منه بحسب الأحوال.
- الحالة التي نصت عليها المادة 11 (هـ)
- العقارات المبنية التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة، وذلك من تاريخ الاستيلاء الفعلي بواسطة الجهات التي نزع ملكيتها.

هذا وقد أغفل القانون الجديد النص الذي كان موجودا في القانون القديم وهو رفع الضريبة في حالة خلو العقار كله أو جزء منه من السكان لمدة ثلاثة أشهر متوالية على الأقل ولم ينتفع بأى وجه له .

ويتم رفع الضريبة في الحالات الثلاثة التي نصت عليها المادة (19) من القانون بواسطة لجان الحصر والتقدير .

شروط رفع الضريبة

طبقا لما نصت عليه المادة 19 من القانون فإنه يشترط لرفع الضريبة :

- 1- تقديم طلب من المكلف بأداء الضريبة وذلك اعتبارا من أول الشهر الذى قدم فيه الطلب حتى التاريخ الذى يزول فيه سبب الرفع .
- 2- سداد آخر قسط مستحق من الضريبة وقت تقديم الطلب ، ولا يقبل الطلب ما لم يكن مصحوبا بقسيمة السداد .
- 3- سداد تأمين مقداره خمسون جنيها

ومن الطبيعى أن لا يشترط توافر شروط رفع الضريبة في حالة الهدم أو التخريب حيث يكون الرفع بناء على طلب من صاحب الشأن أو بناء على اخطار

من الموظف المسئول (المأمور أو الصراف المختص) بعد التحقق من صحة ما جاء بإخطارهما أو بناء على معاينة لجنة الحصر والتقدير دون مراعاة شرط سداد آخر قسط مستحق من الضريبة ولا تسرى هذه الشروط أيضا على حالات الرفع لنزع الملكية للمنفعة العامة .

مراجعة واعتماد قرارات الرفع

تنفيذا للقرار الوزاري رقم 448 لسنة 1998 أصبحت سلطة مراجعة واعتماد قرارات الرفع الناتجة عن أعمال مجلس المراجعة (لجان الحصر والتقدير) لمديرو عموم مديريات الضرائب العقارية .

وتقوم المحافظات ببحث طلبات الرفع واستيفاء كافة المستندات وإجراء المعاينات والتحقيقات اللازمة وإعداد مذكرة وافية بموضوع الرفع وتسوية حسابية بالمبالغ المرفوعة وتحرير قرار الرفع وفقا لهذه التسوية وترسل كافة الأوراق للمصلحة لمراجعتها من الناحيتين القانونية والحسابية واعتماد القرار ، ثم تقوم المصلحة بإعادة كافة الأوراق والقرار بعد اعتماده للمديرية لتنفيذه بدفتر الجرد والمكلفة وجريدة الحساب والتأشير بالمبالغ المرفوعة واستئذائها بأمر التحصيل والحجز (النموذج 10 ضرائب عقارية) .

إخطار مأمورية الضرائب بزوال أسباب الرفع :
طبقا للمادة 22 من القانون إذا زالت عن أى عقار أسباب رفع الضريبة وجب على المكلف بأدائها أن يخطر مأمورية الضرائب العقارية المختصة خلال ستين يوما من تاريخ زوال سبب الرفع وذلك لإعادة ربط الضريبة التى كانت مفروضة الدفع وذلك اعتبارا من أول السنة التالية التى زال فيها سبب الرفع وحتى نهاية المدة المقررة للتقدير .

فحص قرارات رفع الضريبة والطعن فيها :

تتولى لجان الحصر والتقدير النظر والفصل فى طلبات رفع الضريبة .
ويجوز للطالب الطعن فى قرار اللجنة خلال ثلاثين يوما من تاريخ إخطاره بالقرار وذلك أمام لجنة الطعن ، وعلى اللجنة إصدار قرارها فى الطعن خلال ثلاثين يوما .

على أننا نرى أن ميعاد الثلاثين يوماً ميعاداً تنظيمياً الهدف منه حث اللجنة على سرعة إصدار قرارها ، ولا يترتب على تأخير اللجنة إصدار قرارها إلى ما بعد مرور الثلاثين يوماً أى بطلان .

ويجوز الطعن فى قرار لجنة الطعن أمام محكمة القضاء الإدارى فى خلال ستين يوماً من تاريخ صدور قرار اللجنة وطبقاً للإجراءات أمام القضاء الإدارى 0

الفصل الثالث منازعات ربط الضريبة على الدخل

تمهيد :-

يلزم المشرع الممول قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعواه ضد قرار ربط الضريبة على الدخل أن يتوجه إلى الإدارة الضريبة فينتظم إليها عسى أن تراجع موقفها . ويحدد القانون شكل التظلم ومواعيده ويكون ذلك شرطاً لقبول الطعن القضائي في قرار ربط الضريبة على الدخل عندما ترفض الإدارة الضريبة التظلم ولا تجيب مطالب مقدمه . وفي مثل هذه الحالات لابد قبل رفع الدعوى أمام القضاء من تقديم التظلم المنصوص عليه قانوناً حتى تصبح الدعوى مقبولة ولا بد من مراعاة الإجراءات و المواعيد لتقديم هذا التظلم .

وقد يقال أن مباشرة الإدارة الضريبة الرقابة على أعمالها بنفسها لا يحقق ضمانات جديدة للممولين إذ معناه جمع الإدارة بين الخصم و الحكم في نفس الوقت . ولكن يمكن الرد على ذلك بأن منح الإدارة سلطه إعادة النظر في قراراتها بربط الضريبة قد يتيح لها فرصة لمراجعته سلامه تصرفاتها على ضوء ما يقدمه الممول من أسباب وعلى أساس ما يتكشف من الفحص فإذا استبان لها أن التظلم له ما يبرره ، فيمكن الاتفاق مع الممول على قيمة الدخل الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة الصحيح الواجب دفعه . ثم يعدل التقدير تبعاً لذلك . ومن شأن ذلك تخفيف العبء على القضاء من ناحية ، وتحقيق مصلحة الممول من ناحية أخرى عن طريق إنهاء المنازعة في مرحلتها الأولى ومن ثم يوفر عليه جهداً كبيراً وعبئاً ثقيلاً في سبيل رفع الدعوى . وإذا لم يصل الممول إلى حقه بأن رفضت الإدارة تظلمه حينئذ يلجأ إلى القضاء مطالباً بإنصافه في نزاعه مع الإدارة .

ولا شك أيضاً أن جعل التظلم في قرار ربط الضريبة إلزامياً كما هو الحال في التشريع المصري من شأنه أن يجعل الإدارة تتدارك ذلك الخطأ الذى ارتكبته وتعديل

عنه طالما أن الأمر سيعرض علي القضاء الذي يجبرها علي الانصياع بحكم القانون وتقادياً لتنديد القضاء بموقفها (1)

وقد أجاز قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 للممول أن يطعن في قرار ربط الضريبة أمام لجنة الطعن وتختص هذه اللجنة بنظر كافة أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب وتصدر قراراتها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول علي انه قبل عرض الخلاف على لجنة الطعن تقوم الإدارة الضريبة بالبت في أوجه الخلاف أمام اللجنة الداخلية لمحاولة الاتفاق معه حول أوجه اعتراضه . فإذا لم يتم التوصل إلي اتفاق يحال أوجه الخلاف إلى لجان الطعن ، وإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يعد الربط نهائياً .

ويلاحظ أن المرحلة التي تحاول فيها الإدارة الضريبة الاتفاق مع الممول قبل إحالة النزاع إلي لجنة الطعن تعد مرحلة واجبة و إلزامية فيترتب علي إغفالها عدم طرح النزاع على لجنة الطعن .

وقد تلجأ بعض التشريعات الضريبية ومن بينها التشريع الضريبي المصري إلي تشكيل لجان للتصالح مع الإدارة الضريبية بغية إنهاء المنازعة القضائية بينها سواء تعلق موضوع المنازعة بربط الضريبة وتحصيلها أو متعلقا بشروط معينة .

ولما كانت دراسة المنازعة الضريبية في ربط الضريبة على الدخل تتطلب أولاً تناول واجبات المكلفين بالضريبة ثم ربط الضريبة ثم المرحلة الإدارية للمنازعة فالمرحلة القضائية وأخيرا التصالح الضريبي .

وعلي ضوء ما تقدم نقسم هذا الفصل إلي
المباحث الآتية :
المبحث الأول - واجبات المكلفين بالضريبة على الدخل

المبحث الثاني - ربط الضريبة

المبحث الثالث - المرحلة الإدارية للمنازعة

المبحث الرابع - المرحلة القضائية للمنازعة

المبحث الخامس - التصالح الضريبي

المبحث الأول

واجبات المكلفين بالضريبة على الدخل

تمهيد :

¹ الدكتور زكريا محمد بيومي - الطعون القضائية في ربط الضرائب علي الدخل مع دراسة تحليلية في التشريعين الضريبيين الفرنسي و المصري - مطبوعات جامعه القاهرة بالخرطوم - 1974 ص 17 وما بعدها .

يتعين قبل تناول أحكام المنازعة الضريبية على ربط ضريبة الدخل نستعرض أهم التزامات المكلفين بهذه الضريبة التى نص عليها القانون 91 لسنة 2005 فى المطالب الآتية :

المطلب الأول : الالتزام بإخطار المصلحة ببدء مزاولة النشاط

المطلب الثانى : الالتزام بإمسك الدفاتر

المطلب الثالث : الالتزام بالإخطار بالتوقف عن العمل

المطلب الرابع : الالتزام بالإخطار عن التنازل عن المنشأة

المطلب الخامس : الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية

المطلب الأول

الالتزام بالإخطار ببدء مزاولة النشاط

طبقا للمادة 74 من القانون يلتزم كل من يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا أو نشاطا غير تجارى أن يقدم إلى المصلحة إخطارا بذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

كذلك يلتزم الممول الذى ينشئ فرعا أو مكتبا أو توكيلا للمنشأة أو نقل مقرها إلى مكان آخر أو يقوم بأى تغيير يتعلق بالنشاط أو بالمنشأة بأن يخطر المصلحة بذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ ذلك التغيير.

ويقع واجب الإخطار بالنسبة للأشخاص الطبيعيين على صاحب المنشأة، أو من ينيبه وبالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية يقع الإخطار على الممثل القانونى للشخص الاعتباري أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال.

ومن الطبيعى أن يوضح الممول للمصلحة الترخيص الحاصل عليه من الجهة التى يتبعها النشاط الملتزم بالضريبة . وهذه الجهة تختلف حسب نوع النشاط فإذا كان النشاط صناعيا فان الترخيص يصدر من الهيئة العامة للتصنيع وإذا كانت المنشأة تقوم بإنتاج شرائط الفيديو فان الجهة الإدارية المختصة بالترخيص هى

الرقابة على المصنفات الفنية وأجهزتها الملحقة ، وإذا كان النشاط مهنياً فإن النقابة التابع لها الممول هي التي تمنحه ترخيصاً بالاشتغال بالمهنة.

ويلتزم الممول بإخطار المصلحة في حالة التوقف عن مزاولته النشاط لأي سبب سواء أكان التوقف كلياً أو جزئياً ، وعليه إخطار المصلحة فور انتهاء فترة التوقف.

ويعاقب المكلف الذي يقوم بمزاولة النشاط دون إخطار المصلحة بذلك طبقاً للمادة 1/135 من القانون التي تنص على أن يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه عن الامتناع عن تقديم إخطار مزاولته النشاط.

وتبين اللائحة التنفيذية في المادة 90 على أنه : " يكون إخطار المأمورية المختصة بمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو حرفي أو نشاط غير تجاري في خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولته النشاط على النموذج رقم (16) حصر والنموذج رقم (17) حصر) بحسب الأحوال.

وتلتزم المأمورية المختصة بفتح ملف ضريبي للممول فور إخطارها.

وعلى أية حال يجب أن يتضمن الإخطار اسم الممول ثلاثياً ومحل إقامته ورقم بطاقته الشخصية أو العائلية وعنوان الشركة وكيانها القانوني وتاريخ وتحرير عقد الإيجار وتاريخ بدء الإيجار وأنواع الأنشطة التي يمارسها وبيان عناوين الفروع وتاريخ مزاولته النشاط.

وبالنسبة للأشخاص الاعتبارية العامة بين أسماء وأعضاء مجلس الإدارة المنتدبين والمديرين.

ويراعى الإخطار بالمستندات التالية:

1- صورة من عقد الإيجار.

2- صورة من عقد شركة الأشخاص.

على أن يقدم للمأمورية صورة كل من السجل التجاري أو الصناعي وترخيص المزاولته فور استخراجها.

وبالنسبة لشركات الأموال تقدم نسختان من عدد الوقائع المصرية أو النشرة الخاصة التى يتم فيها النشر عن الشركة أو صورة من عقدها ونظامها الأساسي . كما يجب الإخطار عن كل تعديل يطرأ على تكوين الشركة أو نظامها الأساسي وعلى الممول أن يقدم إلى المأمورية المختصة إخطاراً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف عن النشاط أو الانقطاع عن ممارسة مهنته أو التنازل عن المنشأة أو إنشاء فرع أو مكتب أو توكيل أو نقل مقر منشأته من مكان لآخر .

المطلب الثانى

الالتزام بإمسك الدفاتر

ألزم المشرع فى المادة 78 كل ممول له نشاط تجارى أو صناعي أن يرفق بالإقرار المنصوص عليه فى المادة 91 فيما يتعلق بإيراداته المدرجة بالإقرار من هذا النشاط صورة من حساب التشغيل والمتاجرة وصورة من حساب الأرباح والخسائر وصورة من آخر ميزانية وإن تكون مستندة إلى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يصدر بها قرار من وزير المالية فى الأحوال الآتية:

1- إذا كان رأس مال النشاط التجارى والصناعي يزيد على عشرين ألف جنيه سنوياً وفقاً للعقد أو السجل التجارى أو الصناعي وقد كان محددًا فى القانون 157 لسنة 1981 بأكثر من عشرة آلاف جنيه.

2- إذا تجاوز صافى ربح هذا النشاط وفقاً لآخر إقرار أو ربط نهائى عشرة آلاف جنيه سنوياً وقد كان القانون 157 لسنة 1981 يحدده بأكثر من خمسة آلاف جنيه.

3- إذا تجاوز رقم أعمال النشاط التجارى أو الصناعي للمنشأة مائة ألف جنيه سنوياً ، وقد كان القانون 157 لسنة 1981 يحدد أكثر من خمسين ألف جنيه.

وبهذا يكون المشرع قد سائر الأوضاع الاقتصادية الجديدة ، فضاعف الحدود المقررة للالتزام بإمسك الدفاتر بالنسبة لإيرادات النشاط التجارى أو الصناعي.

ويلاحظ أن القانون يعاقب بغرامة قدرها 10 آلاف جنيه تتضاعف في حالة العود خلال ثلاث سنوات في حالة عدم قيام الممول من الأشخاص الطبيعيين بإمسك الدفاتر والسجلات في الحالات السابق ذكرها بينما لم ينص على أية عقوبة في حالة عدم إمساك الشخص المعنوي الدفاتر والسجلات الذين ألزمهم القانون بإمسكها.

وطبقا للفقرة الثانية من المادة (2/78) من القانون يلتزم الممول بالاحتفاظ

بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في الفقرة الأولى والمستندات المؤيدة لها في فترة خمس سنوات من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الضريبة.

وطبقا للفقرة الثالثة من المادة (78) من القانون يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغا مستحقا له بسبب ممارسته المهنة أو النشاط كأتعاب أو عمولة أو مكافأة أو أى مبلغ آخر خاضع للضريبة إيصالا موقعا عليه منه موضحا به تاريخ وقيمة المبلغ المحصل ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب.

وقد أجازت الفقرة الأخيرة من المادة (78) للممولين إمساك حسابات الكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ، ويصدر وزير المالية قرارا بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الحسابات الكترونية.

المطلب الثالث

الإخطار بالتوقف عن العمل

تنص المادة 79 من القانون على أنه إذا توقف الممول عن العمل توقفا كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذى توقف فيه العمل.

ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التى يزاول فيها النشاط.

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذى توقف فيه عن العمل ، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ.

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها ، أو إذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوما المحدد لتقديم الإخطار عن التوقف ، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوما من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الإقرار الضريبى خلال

تسعين يوما من هذا التاريخ.

وتعد فترة التصفية فترة مزاولة للنشاط ، ومن ثم لا تعتبر فترة توقف لأن تقرير تصفية المنشأة لا يترتب عليه إلغاء تعهداتها لا من جانبها ولا من جانب من تعاقدت معهم الأمر الذى يترتب عليه ضرورة انجاز الأعمال المتعاقد عليها فى فترة التصفية ، وأن الشخصية المعنوية للمنشأة تستمر إلى أن تتم تصفيتها (فى هذا المعنى تعليمات تفسيرية رقم 5 على المادة 58 من القانون القديم).

وعلى ذلك تخضع الأرباح التى تحققها المنشأة فى دور التصفية للضريبة عن نشاطها التجارى سواء التزم المصفون أغراض التصفية أم مارسوا نشاطا استغلاليا حقق ربحا (نقض 1954/5/4 مج 25 عاما ص 802).

كذلك لا يعد من قبيل توقف المنشأة عن العمل فترة معينة من السنة إذا كانت طبيعة عملها موسميا وتوقفت المؤسسة عن العمل خلال الفترة من السنة التى لا يوجد لها نشاط مثال ذلك المنشأة التى تقوم باستغلال الكبائن المعدة للاصطياف على شاطئ البحار.⁽¹⁾

كذلك لا يعد توقفا وفاة أحد الشركاء فى المنشأة القائمة بين أكثر من شريكين (الطعن رقم 2307 لسنة 54 ق جلسة 1992/2/27) والأمر كذلك بالنسبة لمباشرة ممول نشاطه الوحيد مع أكثر من جهة وحصره مع جهة دون أخرى فى إحدى سنوات المحاسبة (طعن رقم 756 لسنة 55 ق جلسة 1993/12/23) كذلك فإن

⁽¹⁾ د. السيد عبد المولى - المرجع السابق - ص 151.

تغير السنة المالية للمنشأة من سنة متداخلة إلى سنة ميلادية كاملة لا يعد توقفاً (الطعن رقم 609 لسنة 54 فى 1990/5/28).

وعلى العكس يعد تغيير شكل المنشأة التجارية بمثابة توقف للمنشأة ويتعين إخطار مصلحة الضرائب بذلك فى بحر ثلاثين يوماً وتقديم إقرار بنتيجة العمليات مرفقاً به الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف للاستفادة من المزايا التى أوردتها المادة 79. ومثال ذلك تغير الكيان القانونى للمنشأة من منشأة فردية إلى شركة توصية بسيطة (نقض 1980/5/13 س 31 ع 2 ص 1246، 1975/5/26 س 26 ص 495).

كذلك تغير شركة التضامن وتحويلها إلى منشأة فردية أو تغيير كيان المنشأة من شركة توصية إلى شركة تضامن من شأنه اعتبار نشاط المنشأة منتهياً ، ولا يغير من ذلك أن يكون نشاط المنشأة الجديدة من نوع نشاط المنشأة السابقة (نقض 1968/5/15 س 19 ص 950 ، 1964/1/29 س 15 ص 141 ، الطعن رقم 340 لسنة 53 ق جلسة 1988/12/12) على أن دخول شريك متضامن فى شركة تضامن قائمة لا يعنى بمجرد توقف نشاطها وبدء نشاط جديد (الطعن رقم 1451 لسنة 53 ق جلسة 1991/11/18).

ويترتب على توقف المنشأة كلية أو جزئياً أن تدخل فى وعاء الضريبة حتى تاريخ التوقف عن العمل الأرباح الفعلية ، ولكن يتطلب القانون للانتفاع بهذا الحكم قيام الممول بإخطار مصلحة الضرائب فى خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذى وقف فيه عن العمل على النموذج (25 توقف) ضريبة وأن يتقدم فى خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف.

ويجوز للممول الإخطار بالتوقف عن طريق الاتصال الالكترونى بالمأمورية المختصة وفقاً لضوابط التوقيع الالكترونى باستخدام النماذج المعدة بقوائم الخدمات الالكترونية المتاحة بمعرفة مصلحة ويعتبر استلاماً لها إخطار الممول برسالة الوصول المرسله إليه من المصلحة (م 100 من اللائحة) ، ومرفقاً كافة المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح على أن تتضمن الإقرار السنوى بيانات هذا الإقرار

، فإذا لم يقيم الممول بالإخطار أصلاً وقدمه بعد الميعاد القانوني ولو كان تاريخ التوقف ثابتاً بوجه رسمي فلا يمكن أن يستفيد من محاسبته حتى تاريخ التوقف ويلزم لحساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة لتخلف شرط وضعه المشرع لصيانة حقوق الخزانة العامة ولتمكين مصلحة الضرائب من سرعة العمل على تسوية الضريبة وضمنان تحصيلها في الوقت المناسب (نقض 56/10/12 س 10 ص 185 ، 1960/12/28 س 11 ص 610 ، طعن رقم 152 لسنة 53 ق جلسة 89/2/13 ، طعن رقم 341 لسنة 53 ق جلسة 1988/2/15 وهذا الإلزام بالإخطار يقع على عاتق الممول في جميع الأحوال بصرف النظر عن أسباب التوقف ودواعيه حتى ولو كان التوقف جبرياً أي لسبب خارج عن إرادة الممول كما لو صدر حكم يعلق المنشأة ويتم تنفيذه إدارياً متى كان تاريخ التوقف ثابتاً على وجه لا يرقى إليه الشك (نقض 1960/12/8 س 11 ص 610).

على أن التوقف الواجب الإخطار عنه هو التوقف عن مزاوله النشاط وهو لا يفترض ، وإذا تخلل النشاط فترات ينقطع فيها تسلسله واستمراره بحسب طبيعته فإن ذلك لا يؤدي بطريق اللزوم إلى افتراض التوقف المنصوص عليه في المادة 79 من القانون الجديد ، ومن ثم فإن عدم تأجير العين مفروشة لا يتأتى به التوقف الواجب الإبلاغ عنه (الطعن رقم 1734 لسنة 55 ق جلسة 19 يولييه 1993).

وفي حالة توقف المنشأة بسبب وفاة صاحبها أو إذا توفي صاحبها خلال مدة ثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف يلتزم ورثته بالإخطار عن التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم مع التقدم بالإقرار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ.

وإذا لم يكن هناك من تابع العمل في المنشأة بعد وفاة الممول فلا محل للالتزام لإخطار المذكور ، ويكون الورثة مسئولين قط عن الضريبة المستحقة عن الأرباح حتى تاريخ الوفاة.

ويلاحظ أنه في حالة توقف المنشأة عن العمل وعدم إخطار المصلحة به فإن مصلحة الضرائب لا تستطيع مطالبة المنشأة بدين الضريبة قبل أول إبريل التالي

لانتهاى سنتها المالية ، وبالتالى فان التقادم المسقط لدين هذه الضريبة لا يبدأ سريانه إلا من هذا التاريخ دون اعتبار لتوقف المنشأة عن العمل حتى ولو كان التوقف راجعا لوفاة الممول مادامت المصلحة لم تخطر به ، وعلم مصلحة الضرائب بالوفاة لا يغنى عن الإخطار الذى أوجبه القانون مؤيدا بالوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضرائب (فى هذا المعنى نقض 1964/4/1 س 15 ص 492).

ويتحدد مقدار الضريبة فى هذه الحالة حتى تاريخ التوقف طبقا للضرائب المفروضة وبالسعر المعمول به والحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول فى هذا التاريخ ثم ترد الضريبة إلى سنة كاملة. ويعتبر من حالات عدم تحقيق أية إيرادات للممول بعد تاريخا لتوقف ما يلى:

- 1- مغادرة البلاد نهائيا.
- 2- الغلق الجبرى أو الادارى.
- 3- ترك مكان مزاوله النشاط لمالك العقار.
- 4- الاستيلاء على مكان مزاوله النشاط للمنفعة العامة ، وذلك كله ما لم يثبت للمصلحة أن الممول حقق إيراداته بعد تاريخ التوقف (م 2/100 من اللائحة).

المطلب الرابع

الالتزام بالإخطار عن التنازل عن المنشأة
تنص المادة (80) من القانون على أنه فى حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوما من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبينا به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل ، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبى السنوى للمتنازل.

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا لتنازل .

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ، وذلك خلال تسعين يوما من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة ، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة فى ذلك البيان ، ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ، وما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانونا فى شأن بيع المحل التجارية ورهنها.

وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها.

ويقصد بالتنازل سائر التصرفات التى تتم بعوض أو بغير عوض وتكون نتيجتها انتقال المنشأة من يد إلى أخرى ، يستوي فى ذلك البيع والهبة أو القسمة أو أى تعاقد يترتب عليه نقل ملكية المنشأة من شخص إلى آخر .

وبعد من قبيل التنازل أن يشرك صاحب المنشأة غيره فى ملكية المنشأة ، أو اندماج شركتين لكى تتكون منهما شركة جديدة، كما أن صيرورة المنشأة الفردية شركة توصية ينهى المنشأة الفردية ولو اتحد النشاط فيها ويجب إخطار مصلحة الضرائب بذلك فى الميعاد القانونى (الطعن 314 لسنة 47 ق فى 13/5/1980 لم ينشر بعد).

وإذا قام الممول ببيع منشأته للمشتري وأحلّه محله فيما للمنشأة من ديون وفيما عليها من التزامات ، فإن هذا البيع يتحقق به معنى التنازل عنها وانتقال ملكيتها من البائع للمشتري ، كما يتحقق به لازمه ومقتضاه وهو توقف الممول عن مباشرة نشاطه من تاريخ تسليم المنشأة المشتري بما ينبني عليه أنه لا يصح اتخاذ إرباحه عن سنة البيع أساسا لربط الضريبة عن السنوات التالية ، ولا يغير من هذا النظر أن

يكون الممول قد عاد فى تاريخ لاحق وافتتح منشأة أخرى جديدة لأنه بذلك يكون قد استأنف نشاطه بعد توقفه خلال هذه السنة (نقض 1963/4/10 س 14 ص 499). وعلى العكس لا يعد تنازلا عن المنشأة تسليم العين المؤجرة إلى مالكها خالية من أداوتها ومعداتنا بانتهاء عقد الإيجار لأى سبب من الأسباب كذلك لا يعد تنازلا بيع بعض أصول المنشأة إلى الغير طالما لم يؤد إلى توقف صاحب المنشأة عن العمل.⁽¹⁾

وقد جعل القانون التنازل يأخذ حكم التوقف عن المنشأة ، فلا تدخل فى وعاء الضريبة أرباح سنة كاملة ، وإنما تسرى حتى تاريخ التنازل عن المنشأة .

ولكن يشترط للانتفاع بهذا الحكم قيام المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ حصوله وان يتقدم بإقرار مستقل خلال ستين يوما من تاريخ التنازل مبينا به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ومرفقا به الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة حتى تاريخ التنازل وإلا حسب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة على أن تدرج بيانات هذا الإقرار الضريبى السنوى للمتنازل.

وقد قضت محكمة النقض بان مسئولية المتنازل له يقتصر نطاقها على ما استحق من ضرائب متأخرة على المنشآت المتنازل عنها قبل المتنازل ولا يمتد على أرباح التنازل (نقض 1973/12/12 س 42 ص 1263) طبقا للبيان الذى ترسله مصلحة الضرائب إلى المتنازل بناء على طلبه.

وهذه المسئولية لا تجعل منه ممولا يتعين اتخاذ إجراءات ربط الضريبة وتقديرها فى مواجهته فمسئوليته هذه إنما تبدأ حيث توافيه مصلحة الضرائب ببيان عن الضرائب المستحقة لها على المنشآت المتنازل عنها وفى حدوده هذا البيان وبالتزامه أو حيث تنتهى إجراءات الربط والتقدير وتصبح نهائية فى مواجهة الممول مع بقاءه فى الحالين خارجا عن الخصومة القائمة بين المصلحة والممول بشأن

⁽¹⁾ د. رمضان صديق - المرجع السابق - ص 23.

عناصر الربط والتقدير وإجراءاته حتى إذا ما استوفيت هذه الإجراءات واستقرت أوضاع الضريبة واستبانَت معالمها وتحددت بالنسبة للممول ، بدأت مسؤولية المتنازل إليه وأُعملت أحكام التضامن في حقه على الوجه المقرر في القانون (نقض 66/6/8 س 17 ص 1332) والتضامن المشار إليه مقصور على طرفي التنازل وحدهما ولا يتعداهما إلى المتنازليين والمتنازل إليهم المتعاقبين (نقض 1963 /6/19 س 14 ص 834).

ويلاحظ أن إبطال واقعة التنازل أو العدول عنها تؤدي إلى سقوط المسؤولية التضامنية عن عاتق المتنازل إليه نقض 1974/4/27 - المجموعة الرسمية.⁽¹⁾ والطلب الذي يوجهه المتنازل له إلى مصلحة الضرائب لتوافيه ببيان الضرائب المستحقة لها على المنشأة عنها هو إجراء قائم بذاته لا يغني عنه الإجراء الخاص بالإخطار عن التنازل نفسه، وإن مدة التسعين يوما التي يترتب على انقضائها إعفاء المتنازل عن المسؤولية عن هذه الضرائب إنما يبدأ سريانها من تاريخ طلب البيان عنها من مصلحة الضرائب لا من تاريخ الإخطار بالتنازل.

وقد نص المشرع على إلزام المأمورية المختصة بإخطار المتنازل إليه ببيان الضرائب المستحقة على المنشآت المتنازل عنها بموجب المتنازل إليه ببيان الضرائب المستحقة على المنشآت المتنازل عنها بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول وذلك خلال تسعين يوما من تاريخ الطلب لضمان جدية الإجراء والتأكد من وصول البيان إلى المتنازل إليه وللمتنازل الحق في الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها.

على أنه يلاحظ أن المادة 80 لم تبين حدود ما نصت عليه من تضامن بين المتنازل والتنازل إليه عما استحق من ضرائب عن المنشآت المتنازل عنها بين المتنازل والتنازل إليه عما استحق من ضرائب عن المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ، ولا هي نظمت أحكامه ولا امتدت بأي نص خاص أو استثناء صريح على ما نص عليه القانون العام الذي تحدث عن التضامن وهو القانون المدني الذي يبين

¹ (مشار إليه في د. رمضان صديق - المرجع السابق - ص 28.

بالتفصيل كلا من حقوق والتزامات الدائن قبل كل من مدينيه المتضامنين وما لهؤلاء وما عليهم قبل الدائن وقبل بعضهم بعضا ، وما دام الأمر كذلك فقد وجب تطبيق نصوص ذلك القانون ما دامت لا تتعارض مع المادة 80.

وتنص المادة 2/293 من القانون المدنى على انه إذا اعذر الدائن احد المدينين المتضامنين أو قاضاه فلا يكون لذلك اثر بالنسبة إلى باقى المدينين.

ويتعين على مأمورية الضرائب متى عرفت بواقعة التنازل عن المنشأة وظهرت لها شخصية المتنازل وتحققت مسئولته عنها أن تتخذ إجراءات ربط وتحصيل الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فى مواجهة كل من المتنازل والمتنازل إليه وترسل التنبيهات إلى كل من المتنازل والمتنازل إليه للتنفيذ بمقتضاها.

ويلاحظ أن المسئولية التضامنية كانت تقتصر فى ظل قانون رقم 14 لسنة 1939 على الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية دون غيرها، غير أن قانون 157 لسنة 1981 والقانون 187 لسنة 1993 ومن بعده القانون الجديد مد هذه المسئولية لتشمل ما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة لهذا التنازل.

ولا تقتصر المسئولية التضامنية على السنة التى حدث فيها التضامن وإنما تمتد إلى كل السنوات السابقة على حدوثه.

ونشير فى النهاية إلى أن المادة 80 تضمنت حكما مقتضاه أن التنازل لا يكون حجة فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها فى القانون رقم 11 لسنة 1940 فانه لا يكون حجة فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ، وبالتالي فان الإخطار بهذا التنازل المبتور الذى لم يستوف شرائطه القانونية لا يلزم مصلحة الضرائب بموافاة المتنازل له ببيان الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فى مدى تسعين يوما من طلبه ذلك وإنما يكون هذا الإلزام من تاريخ الطلب المبني على تنازل مستوف شرائطه القانونية ، وقبل استيفاء ذلك فان ميعاد التسعين يوما لا تسرى فى حق المصلحة.

طلب الإخطار بالتوقف أو التنازل يكون على نموذج 26
بيانات

تنص المادة (81) من القانون على أن للممول الذى يرغب فى التوقف عن
مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية أن يطلب من
المصلحة تحديد موقفه الضريبى حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط
أن يكون قد قدم الإقرارات الملزمة بتقديمها وفقا لأحكام هذا القانون، وأن يسدد رسما
تحده اللائحة التنفيذية لهذا القانون لا يجاوز عشرين جنيها، وعلى المصلحة
إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوما من تاريخ تسلمها لهذا الطلب.

وقد نصت المادة 101 من اللائحة على أن يكون طلب الممول الذى يرغب
فى التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية
على نموذج رقم (26 بيانات) ضريبة لتحديد موقفه الضريبى حتى تاريخ توقفه أو
تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملزمة بتقديمها وفقا لأحكام
هذا القانون وعلى المأمورية المختصة إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوما من تاريخ
استلامها لهذا الطلب بعد سداد رسم قدره خمسة جنيها.

المطلب الخامس

الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية

فى الأنظمة الضريبية الحديثة نجد أن هناك التزاما ضروريا يتعين على
الممول القيام به وهو تقديم إقراره الضريبى وهو ذو شقين : فهو بصفة أساسية يلزم
الممول بأن يقوم به ، كما يلزمه أيضا بأن يطلع الإدارة الضريبية على دخله وأرباحه
ورقم أعماله أو عملياته التى يقوم بها ولكن بصفة تكميلية فهو ملتزم بأن يقدم للإدارة
الضريبية الوسائل اللازمة (إذا ما طلبت ذلك) لرقابة مدى صحة وسلامة إقراراته.⁽¹⁾
* تعريف الإقرار الضريبى :

يمكن تعريف الإقرار بأنه " التزام قانونى يلتزم بمقتضاه الممول أو المكلف أو
من ألزمه القانون بذلك ، قبل الإدارة الضريبية بأن يقدم لها فى الميعاد المحدد قانونا

⁽¹⁾ د. رابح رتيب - الممول والإدارة الضريبية - دار النهضة العربية 1991 ص 55.

فى نهاية كل فترة ضريبية مستند مكتوب بنتيجة نشاطه الخاضع للضريبة على النموذج المعد لهذا الغرض بمعرفة الإدارة الضريبية يحدد خلاله دين الضريبة المستحق من خلال تقديره للوعاء وفقا للأوضاع التى يتطلبها القانون.⁽¹⁾

وقد نصت المادة 82 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 " يلتزم كل ممول بان يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارا ضريبيا سنويا على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوبا بالمستندات التى تحددها اللائحة.

ويسرى حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفائه من الضريبة.

ويعتبر الإقرار لأول مرة إخطارا بمزاولة النشاط....".

* الالتزام بتقديم إقرار سنوي:

طبقا للمادة (82) من القانون الجديد اوجب المشرع على كل ممول من الأشخاص الطبيعيين تقديم إقرار سنوي عن النشاط التجارى والصناعي وإيرادات التى تحققت خلال السنة السابقة سواء كان الممول يمسك حسابات منتظمة أم تم تحديد الأرباح بطريق التقدير ، وحتى لو انتهت السنة المالية بخسارة.

أما بالنسبة للمرتبات وما فى حكمها فلا يلتزم الممول بتقديم الإقرار الضريبى السنوى إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها.

أما بالنسبة لإيرادات الثروة العقارية احتفظ المشرع بالأحكام المعمول بها من حيث تضمينها للإقرار ، ولم يلزم الممول الذى تقتصر إيراداته عليها بتقديم الإقرار الضريبى السنوى إلا إذا زاد صافى هذه الإيرادات على الإعفاء المقرر فى المادة 7 للحد الأدنى اللازم للمعيشة وقدره 5000 جنية ويلتزم الممول بتقديم الإقرار خلال فترة إعفائه من الضريبة.

⁽¹⁾ د. على لطفي بركات - نحو إجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبي والمبيعات ، رسالة ماجستير مقدمة لكلية حقوق المنوفية - 2012 - ص 114.

وتنص المادة 102 من اللائحة على انه فى تطبيق حكم المادة (82) من القانون يلتزم كل ممول من الأشخاص الطبيعيين أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول ابريل من كل سنة الإقرار الضريبي المنصوص عليه فى المادة 82 من القانون وذلك على النموذج رقم (27) إقرارات ويجب أن يقدم هذا الإقرار من أصل وصورة سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ويتم ختم كل صفحة من صفحات الإقرار المقدم بخاتم المأمورية كما يتم ختم الصورة التى تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد.

وفى جميع الأحوال يجوز للممول إرساله للإقرار الضريبي باستخدام إحدى قنوات الإرسال الالكتروني المتاحة والمجازة بمعرفة أجهزة الدولة المختصة.

وتنص المادة 103 من اللائحة على الالتزام بتقديم الإقرار للأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى المادة (48) من القانون⁽¹⁾ تلتزم بان تقدم إلى المأمورية المختصة قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية الإقرار المنصوص عليه فى المادة (82) المشار إليها وذلك على النموذج رقم (28) إقرارات) ضريبة أشخاص اعتبارية على أن يقدم هذا الإقرار من أصل وصورة سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية كما يتم ختم صورة الإقرار المرفقة بخاتم المأمورية ثم تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد.

وفى جميع الأحوال بالنسبة لهذه المادة والمادة السابقة على المأمورية تسليم الممول صورة مختومة للإقرار ايا كانت حالته ودون مراجعته أو إبداء أى رأى فيه.

وتنص المادة 104 من اللائحة على انه يجوز للممول إرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الالكترونية خدمة ممولي ضريبة الدخل) أو من خلال أية قناة الكترونية أخرى تحددها وزارة المالية على أن يقوم الممول بتسجيل

⁽¹⁾ يعد من الأشخاص الاعتبارية طبقا للمادة 48 ما يأتي:

أ- شركات الأموال وشركات الأشخاص أيا كان القانون الذى تخضع له وكذلك شركات الواقع.

ب- الجمعيات التعاونية واتحاداتها.

ج- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

نفسه والحصول على كلمة المرور السرية ، ويعتبر ما يقدمه الممول مسئولاً عنه مسئولية كاملة أما من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة أو أن يقدم توقيعاً إلكترونياً مجازاً من المصلحة.

وفى جميع الأحوال لابد أن يقدم الممول ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بإحدى وسائل الدفع الإلكترونية المجازة المنصوص عليها فى المادة (82) من هذه اللائحة أو التى أقرتها وزارة المالية .

ويرفق بالإقرار الضريبى المشار إليه فى أولا وثانيا من المادة (82) من القانون الأوراق والمستندات التالية:

- 1- الميزانية العمومية أو المركز المالى مع صورة من آخر ميزانية معتمدة.
 - 2- صورة من قائمة الدخل المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
 - 3- تقرير مراقب الحسابات أو تقرير الجهاز المركزى للمحاسبات على القوائم المالية.
 - 4- كشف ببيان الاستهلاكات المنصوص عليها بالمادة (25) من القانون وفقاً لطبيعة كل نشاط.
 - 5- كشف ببيان الاستهلاكات المنصوص عليها بالمادة (720) من القانون للمعدات والآلات الجديدة أو المستعملة التى تشتريها الجهات الواردة فى المادة (48) لاستخدامها فى الاستثمار فى مجال الإنتاج مع بيان قيمة شرائها وتاريخ بدء استخدامها فى الإنتاج.
 - 6- كشف بتفاصيل المصروفات العمومية والإدارية .
- وتوقع هذه المستندات والأوراق من المسئول المختص ومن المحاسب الذى اعتمد الإقرار على أن تكون القوائم المالية معدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- 7- بيان إقرارات الضريبة العامة على المبيعات المقدمة إلى مصلحة الضرائب على المبيعات.

8- بيان تجميعي بالمبالغ المدفوعة وفقا لأحكام المادة 56 من القانون.

ويعتبر اعتماد الإقرار من احد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقا لأحكام القانون رقم 123 لسنة 1951 أو من الجهاز المركزي للمحاسبات بحسب الأحوال إقرارا بأن صافى الربح الواضح للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد اعد وفقا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية (المادة 105 من اللائحة).

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي على نموذج رقم (29 إقرارات) خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وأداء فروق الضريبة المستحقة من واقعة (م 106 من اللائحة).

وفيما يتعلق بالمشروعات الصغيرة المنصوص عليها فى المادة (18) من القانون يطبق بشأنها قواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة طبقا لقرار وزير المالية الذى يصدر فى هذا الشأن (م 107 من اللائحة).

* المكلف بتقديم الإقرار :

أولا : الأفراد :

يلتزم الشخص الطبيعي (الخاضع للضريبة أو المعفى منها) أو وكيله المفوض تفويضا رسميا حق تقديم الإقرار الضريبى السنوى والتوقيع عليه ، وإذا كان الممول قاصرا أو محجورا عليه أو غائبا التزم النائب أو الولي أو الوصي أو القيم بحسب الأحوال تقديم الإقرار وفى حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصطفى تقديم الإقرار عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوما من تاريخ الوفاة وان تؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة (م 4/83) وللمأمورية اتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة من واقع الإقرار من أية جهة لديها أموال سائلة تخص التركة ويتعين على الممول الذى تتقطع إقامته فى مصر أن يقدم الإقرار قبل انقطاع إقامته بستين يوما على الأقل إذا لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته (م 5/83).

وعلى الممول الذى يتوقف عن مزاوله نشاطه بمصر توقفا كلياً أن يقدم

الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف (م6/83).

ثانياً : شركات الأشخاص :

لما كان القانون الجديد اعتبر هذه الشركات من قبيل الأشخاص الاعتبارية ،

لذلك يتعين على مدير الشركة الممثل القانوني لها أن يقدم إقراراً موقعاً عليه باسم الشركة وذلك استناداً إلى نص المادة 12 من قانون التجارة الذى يقضى بأن الشركاء فى شركات التضامن متضامنون بجميع تعهداتها ولو لم يحصل وضع إمضاء عليه إلا من احدهم إنما يشترط أن يكون هذا الإمضاء بعنوان الشركة.

وقد كان القانون الملغى لا يعتد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة فكان ينظر إلى الشريك المتضامن والشريك الموصى نظرتهم إلى الفرد من حيث إخضاع كل منهم للضريبة عما يصيبه من ربح ، وبعبارة أخرى اعتبر الشارع كل شريك متضامن أو موصى وحدة مستقلة عن باقى شركاته فتربط الضريبة على قدر نصيبه فى ربح الشركة وعلى قدر مجموع إرباحه من أنشطته المختلفة لا ربحه فى شركة ما وحدها كما انه يتمتع بالإعفاء الذى نص عليه القانون كفرد دون نظر إلى باقى الشركاء.

ووفقاً للقانون الجديد يتعين تقديم إقرار واحد وميزانية واحدة عن الشركاء المتضامين والموصيين فى شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة.

ثالثاً : الأشخاص المعنوية :

يلتزم الشخص المعنوي المنصوص عليه فى المادة 48 (1) من القانون بتقديم الإقرار قبل أول مايو من كل سنة أو فى خلال أربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية.

¹ (راجع المادة 48 من القانون وتعلقنا عليها.

ويلاحظ انه يلزم توقيع الإقرار من المحاسب المستقل إذا كان الإقرار اعد بواسطته إلى جانب توقيع الممول أو ممثله القانوني وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن (م2/83).

المحاسبين والمراجعين بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لكل منهم مليوني جنيه سنويا (م 3/83).

رابعاً : البنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام تلتزم بان تقدم إقرارا نهائيا خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها ، وتلتزم هذه الجهات بأداء فروق الضريبة المستحقة أن وجدت وذلك خلال الميعاد المحدد لتقديم الإقرار ولها أن تسترد ما دفعته من زيادة عما استحق عليها طبقا لإقرارها النهائي خلال 45 يوما من تاريخ طلب الاسترداد وإلا استحق مقابل تأخيرها على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي فى أول يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه 2%.

* ميعاد وكيفية تقديم الإقرار :

يقدم الإقرار مقابل إيصال أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول ابريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فيقدم الإقرار قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية.

ويقدم الإقرار على النموذج المعد لذلك أو على أية ورقة تتضمن جميع البيانات الواردة به مقابل إيصال وتؤدى الضريبة من واقع هذا الإقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه.

وإذا تنوعت أو تعددت منشآت الممول التجارية والصناعية فانه يلتزم بتقديم إقرار ضريبي واحد إلى مأمورية المركز الرئيسي الذى يحدده مبينا به عنوان كل

نشاط أو فرع مع التزامه بإخطار المأمورية التي يقيد بها النشاط أو الفرع بما يفيد ذلك ، وعلى المأمورية الأخيرة إخطار المأمورية أو المأموريات التي يتبعها النشاط أو الفرع بما يفيد تضمن إقرار الممول عن النشاط أو الفرع الواقع فى دائرة اختصاصها ، وللمأمورية المختصة أن تطلب من مأمورات الفروع والأنشطة ما ترى استيفائه من بيانات وإيضاحات أو خلافه تكون لازمة تقدير أرباح الفرع أو النشاط.

وتتولى المأمورية المختصة السير فى إجراءات الفحص والتقدير والإخطار والربط والتحصيل عن جميع أوجه نشاط الممول.

ويشور التساؤل عن ميعاد تقديم الإقرار فى حالة تملك الممول عدة منشآت تقفل حساباتها فى فترات مختلفة.

لما كانت السنة المالية للممول وحدة لا تتجزأ بمعنى أن تضم نتائج جميع المنشآت التى انتهت سنتها المالية مع بعضها سواء أكانت ربحاً أم خسارة فى بحر سنة تقويمية واحدة (سنة ميلادية) بحيث يتم الربط على أساسهما معا فإنه يترتب على ذلك التزام الممول بتقديم إقرار واحد عن مجموع نتائج المنشآت التى يستثمرها فى مصر التى انتهت سنتها المالية فى بحر سنة تقويمية واحدة قبل أول إبريل من كل سنة . وهذا ما يتفق مع صدر المادة 5 من القانون الجديد التى نصت على استحقاق الضريبة فى أول إبريل من كل سنة .

*** قبول الإقرار على مسئولية الممول :**

ألزمت الفقرة الأولى من المادة 84 المصلحة بقبول الإقرار الضريبى المنصوص عليه فى المادة السابقة على مسئولية الممول ويقع عبء إثباته على المصلحة فى حالة عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً على دفاتر وفقاً لأحكام المادة 78 من القانون أو فى حالة تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها فى المادة 83، 84 من القانون ومستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير

المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن⁽¹⁾.

وقد ألزمت الفقرة الثانية من المادة 84 الممول سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا بسداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه بعد استئزال الضرائب المخصوصة والدفعات المقدمة طبقا للمادة 63 من القانون.

وفى حالة عدم قيام الممول بسداد الضريبة المستحقة بحق لمصلحة الضرائب إلزامه بسداد مقابل تأخير على ما يجاوز 200 جنيه مما لم يؤد من الضريبة واجبة الأداء حتى ولو صدر قرار بتقسيتها وذلك اعتبارا من اليوم التالى لانتهااء الأجل المحدود لتقديم الإقرار⁽²⁾ ، فضلا عن قيامها بالحجز الادارى.

* امتداد ميعاد تقديم الإقرار:

استحدثت المشرع نص المادة 85 يجيز مد ميعاد تقديم الإقرار لمدة ستين يوما بالشروط الآتية :

1- أن يقدم الممول طلبا على النموذج رقم (26 طلبات) ضريبة ويجوز تقديم الطلب بالأساليب الالكترونية أو بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على أن تكون تاريخ وصول الكتاب سابقا على تاريخ انتهاء المدة المحددة بخمسة عشر يوما على الأقل (مادة 109 من اللائحة).

2- أن يسدد الممول فى تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه.

3- إلا يكون لامتداد الميعاد اثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن اى مبلغ لم يسدد منها.

* نتائج تقديم الإقرار:

¹ (د. سعيد عبد المنعم - الضريبة على الدخل - الطبعة الأولى 2005 - ص 320 .

² (الفقرة الأولى من المادة 110 من القانون.

نجد النتائج المترتبة على تقديم الإقرار فى صلب قانون 91 لسنة 2005

تتلخص فى الآتى⁽¹⁾:

- 1- تقديم الإقرار فى الميعاد يجنب الممول عقوبة الغرامة المالية المقررة على الامتناع عن تقديم الإقرار أو عدم المطابقة للحقيقة (2/135).
- 2- تقديم الممول لإقراره الضريبى ممثلاً لحقيقة أعماله ونشاطه يجنبه عقوبة الغرامة المالية المقررة على إدراجه مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبى بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً. (2/136).
- 3- تلعب الإقرارات الضريبية دوراً مهماً فى الحصر الضريبى وتوسيع نطاق المجتمع الضريبى وخاصة فى ظل أحكام المادة 82 / 3 من القانون 91 لسنة 2005 ، حيث يعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط.
- 4- يعد الإقرار الضريبى الأمين ركناً أساسياً فى ربط الضريبة إذا اعتمدته مصلحة الضرائب ويمد الخزانة العامة بالحصيلة المسددة من واقع الإقرارات. (م 89).
- 5- سداد الضريبة من واقع الإقرار قبل الفحص أو تقدير الأمورية يخفف عبء الضريبة على الممولين ويقلل من تراكم المتأخرات الضريبية.
- 6- يتم حساب التقادم الضريبى بمضى خمس سنوات تبدأ من اليوم التالى لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم الإقرار. (م 91).
- 7- التزام المصلحة بقبول الإقرار على مسئولية الممول (م 84).
- 8- يقع عبء إثبات مخالفة الإقرارات للحقيقة على مصلحة الضرائب ، وبخلاف الحال عندما لا يقدم الممول هذا الإقرار ويتم ربط الضريبة بناءً على تقدير المصلحة لها فإن عبء إثبات ما يناقض هذا الربط يقع على الممول. (م 88 ، 129 ، 130).

¹ (د. على لطفى بركات - نحو إجراءات ضريبية وحدة لربط وتحصيل ضريبة الدخل وضريبة المبيعات ، رسالة ماجستير بكلية الحقوق جامعة المنوفية 2012 ، ص 151 وما بعدها.

9- لا يتم فحص جميع الإقرارات المقدمة من كل الممولين ، وإنما تختار للفحص عينة منا على أساس القواعد والمعايير التى يحددها وزير المالية لهذه العينة، وبعد العرض على رئيس المصلحة بحيث يعتبر الإقرار الذى لم يدخل فى العينة نهائى. (م 94).

10- لمصلحة الضرائب توقيع حجز تنفيذى بقيمة ما يكون مستحقا من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أدائها فى المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول فى هذه الحالة سند التنفيذ (م 104/5).

11- تقديم الممول إقراره الضريبى فى الميعاد للمأمورية المختصة يجنبه إجراء ربط تقديرى وفقا لحكم المادة (90).

12- فى حالة تقديم الإقرار وزيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة من واقع الإقرار التزمت مصلحة الضرائب برد الزيادة طالما لا توجد مستحقات ضريبية سابقة أو لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية فى المستقبل ، ويترتب على تأخير الرد التلقائى من قبل المصلحة استحقاق مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوما منه 2% (م 84 و م 112).

* جواز عدول الممول عن إقراره :

أقر القانون الجديد بجواز عدول الممول عن إقراره فى المادة 87 منه التى تنص على انه " إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهوا أو خطأ فى إقراره الضريبى الذى تم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة ، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبى معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبى المعدل خلال ثلاثين يوما من الموعد القانونى لتقديم الإقرار ، يعتبر الإقرار المعدل مثابة الإقرار الاصلى.

على أن القانون سمح لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائى خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها ، وتؤدى فروق الضريبة من واقعها.

وفى حالة تقديم إقرار معدل وفقا للفقرتين الثانية والثالثة، لا يعتبر الخطأ أو السهو فى الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية.

على انه يمكن اعتبار الخطأ أو السهو فى الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية فى الحالات المنصوص عليها فى المادة 133 من القانون والتى يتم اكتشافها بواسطة المصلحة وهى:

- 1- تقديم الإقرار الضريبى السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات ومستندات مصطنعة مع علمه بذلك.
- 2- تقديم الإقرار الضريبى السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو مستندات أو حسابات.
- 3- الإلتلاف المتعمد للسجلات والمستندات ذات الصلة الضريبية قبيل انتهاء اجل التقادم.
- 4- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع وغيرها من المستندات .
- 5- إخفاء نشاط أو جزء مما يخضع للضريبة.

* الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات

الدفاتر والسجلات المنتظمة لا يجوز عدم الاعتداد بها :

طبقا لنص المادة 88 على المصلحة الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة وهى تلك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة وعدم إهدارها إلا إذا اثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها.

وقد نصت المادة 113 من اللائحة على انه لا يجوز للمصلحة عدم الاعتراف بالدفاتر والسجلات التى يمسكها الممول أو إدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة ما ورد بهذه الدفاتر .

والدفاتر المنتظمة التى يعتد بها هى الدفاتر الممسوكة طبقا لقواعد المحاسبة الفنية المعترف بها ، وان كان لا يلزم إمساك هذه الدفاتر طبقا لقاعدة معينة من قواعد المحاسبة ، ولا أن تكون هذه الدفاتر مما نص عليه القانون التجارى ، بل يكفى أن تكون مما جرى العرف على إمساكه .

ويجب أن تكون القيود والدفاتر مؤيدة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة تسهل معها مراجعة القيود الحسابية وتكفل لموظفي مصلحة الضرائب الذين خولوا حق الاطلاع التحقق من قيمة الأرباح والخسائر .

ويجب أن تكون الدفاتر أمينة حتى يؤخذ بها أى يجب أن تعبر تعبيراً صادقاً عن نشاط المنشأة ، ولا غنى عن ذلك كونها منتظمة أو مؤيدة بمستندات فقد يتراخى الممول عن إثبات بعض الأرباح أو يغالى فى النفقات ، ومن ثم فانتظام الدفاتر وتوافر المستندات ليسا إلا قرينة على صحة هذه الدفاتر ، ولكنها قرينة لإثبات العكس ويقع على مصلحة الضرائب عبء إثبات عدم أمانة الدفاتر ، وهذا ما أكدته الفقرة الثانية من المادة 129 من القانون التى نصت على أن يقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب فى حالة عدم الاعتراف بالدفاتر متى كانت ممسوكة على النحو المشار إليه فى الفقرة الأولى السالف ذكرها .

فإذا توافرت الشروط السالفة فى دفاتر المنشأة تعين على مصلحة الضرائب الأخذ بها .وقد كانت المصلحة تذهب إلى أن لها مطلق الحرية فى قبول أو رفض حسابات الممول ووثائقه ، ولكن القضاء أنكر عليها هذا الادعاء وقرر أن قبول المصلحة أو رفضها دفاتر الممول أمر يجب أن يجرى تحت رقابة القضاء واستقر القضاء على وضع عدة قيود على سلطة المصلحة فى هذا الشأن.⁽¹⁾

¹ (د. عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص 344.

وقد قضت محكمة الجيزة الكلية أن الأصل أن المصلحة ملزمة بقبول الحسابات النظامية التي يقدمها الممول ، والقاعدة أن الحسابات النظامية فى الحسابات التي تدل على حقيقة أرباح الممول، وقد تتخذ كقرينة على صحتها بقيدها فى الدفاتر المنصوص عليها فى قانون التجارة أو التي جرى عليها العرف طبقا لطبيعة كل صناعة أو تجارة أو حرفة، والتي تكون ممسوكة حسب الأصول الفنية المعترف بها فى علم المحاسبة، على العموم يجب أن تؤيد الحسابات فى كل حالة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة يسهل معها مراجعة القيود الحسابية ، ولما كان من الأمور الميسورة تسطير الدفاتر والقيد فيها بحيث تتوافق القيود الدفترية مع المستندات المحفوظة المقابلة لها لذلك يلزم القول بأن الدفاتر نظامية وان نتائجها تمثل حالة المنشأة الحقيقية أن يكون لدى المنشأة للبضائع والخامات وما فى حكمها عند دخولها للمنشأة وخروجها منها، وحركة المدفوعات والمضبوطات والأجور فى المنشأة التي تستخدم عددا كبيرا من العمال (حكم 11/2 / 1961 موسوعة الفكهانى - أرباح تجارية صناعية - ص 191 وما بعدها - ملاحق 1965/5/2 قاعدة 2/18 - المجلد الثالث).

وقضت محكمة استئناف القاهرة بأن الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبة هى الدفاتر الحسابية التي تقف بمفردها للتدليل على صحة نتيجة أعمال المنشأة بدون حاجة للتمييز بين الدفاتر المنتظمة وغير المنتظمة هو الاقتناع الذاتي ، ولكي تصلح للأخذ بالنتائج الواردة بها يجب أن تكون ممسوكة حسب الأصول الفنية أو التي جرى عليها العرف طبقا لطبيعة كل صناعة أو تجارة أو حرفة وان تكون مؤيدة بالمستندات وهى الوثائق التي تثبت صحة العمليات التي قامت بها المنشأة وقيدتها بدفاترها مع مراعاة بعض الظروف التي يتعذر أو يستحيل فيها الحصول على مستند أو يكون العرف قد جرى على عدم اخذ مستند بها (حكم 1963/4/25 المجموعة الرسمية س 61 ص 402).

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن لمحكمة الموضوع السلطة فى تقدير دفاتر الممول أخذا بها أو اطرحها كلها أو بعضها حسبما يتبين لها من التحقيقات

التي تجر متى أقامت قضاءها على أسباب سائغة (نقض 1964/3/12 س 15 ص 119، طعن رقم 604 لسنة 52 ق جلسة 1987/12/27) وللمحكمة إلا تتخذ دفاتر الممول أساسا لتقدير الضريبة إذا هي لم تطمئن إلى صحة البيانات الواردة فيها بناء على أسباب مسوغة ، كأن يكون الممول قد اعترف بأن رصيد صندوقه لا يطابق الثابت بالدفتر إذ من زبائنه من يدفعون نقودا تحت حساب فلا يعرف حسابه إلا آخر مما معناه انه لا يقيد بدفتر كل ما يحصله من النقود المدفوعة تحت الحساب وقت دفعها بل يرجى قيدها لآخر السنة (نقض 190/6/1 س 2 ص 792 مجموعة القواعد القانونية الصادرة من الدائرة المدنية ودائرة الأحوال الشخصية في خمسة وعشرين سنة) وإذا كانت مصلحة الضرائب قد اعتمدت في سنوات سابقة دفاتر الممول وحساباته وربطت على أساسها الضريبة المستحقة عليه فان هذا لا يمنعها إذا هي لم تطمئن إليها في سنة تالية من أن تطرحها وتحدد أرباحها بطريقة التقدير (نقض 1952/3/27 س 2 ص 783 المرجع السابق).

كما قضت محكمة النقض بأنه متى كان يبين من الحكم المطعون فيه انه لم يشترط أن تكون دفاتر الممول مستوفاة للشروط المنصوص عليها في المواد 11، 12، 13، 14 من قانون التجارة حتى يصح الاعتماد عليها دائما وهو بسبيل الرد على اعتراضات الممول واستمساكه بدفاته ، قال بأنها ليست هي الدفاتر المؤيدة بالمستندات في الإيراد المنصرف بحيث لا يتطرق إليها الشك فإن النعى على هذا الحكم بمخالفة القانون يكون على غير أساس (نقض 1953/12/17 س 2 ص 792 المرجع السابق).

وقضت أيضا بأن دفاتر التاجر المستوفية للشروط المقررة قانونا إنما يحتج بها على خصمه التاجر ، وإذ أن مصلحة الضرائب ليست كذلك فإن المحكمة إلا تتخذ دفاتر الممول أساسا لتقدير الضريبة عليه إذا لم تطمئن إلى صحة البيانات الواردة فيها بناء على أسباب سائغة ذكرتها (نقض 1948/12/16 س 2 ص 792 المرجع السابق).

وأخيرا يلاحظ انه لا يترتب على الأخطاء اليسيرة فى الدفاتر التجارية إهدار هذه الدفاتر وطرحها كلية ، وإنما يجب تعديل الإقرار بعد تدارك الخطأ وإصلاحه ، ولا يمكن فى هذه الحالة أن توصف الدفاتر والحسابات بعدم الأمانة وعدم الانتظام وإلا لما نصت المادة 41 من القانون (المادة 2/103 من القانون الجديد) على أن للمصلحة إصلاح ما ورد فى الإقرارات من أخطاء وذلك طبعاً من واقع ما ورد فى الحسابات (فى هذا المعنى استئناف فى 1962/1/25 - موسوعة الفكهانى أرباح تجارية وصناعية - قضاء - 203 وما بعدها - قاعدة رقم 30 - ملاحق 1965/2 المجلد الثالث).

لذلك ذهبت مصلحة الضرائب فى تعليماتها التنفيذية للفحص رقم 2 لسنة 1986⁽¹⁾ إلى ضرورة التزام الدقة فى فحص دفاتر الممول ، وأنه لا يجوز رفض الدفاتر إلا لأسباب جدية تمس أمانتها مع اعتماد حالات الفحص التى تهدر فيها لدفاتر من رئيس المأمورية شخصياً للتأكد من صحة تلك الأسباب.

كما أوردت التعليمات التنفيذية للفحص رقم 20 لسنة 1983 الصادرة بتاريخ 1983/12/14 بشأن بعض الأسباب الجدية التى تدعو إلى إهدار الدفاتر لعدم أمانتها الحالات الآتية:

- 1- عدم قيد بعض العمليات على أن يؤخذ فى الاعتبار مدى تأثير هذه العمليات على نتائج نشاط المنشأة.
- 2- التلاعب فى الجرد عن طريق حصر جزء من البضاعة وإسقاط الجزء الآخر أو قيدها بأقل من قيمتها الحقيقية.
- 3- عدم وجود بعض المستندات المؤيدة لبنود تؤثر فى نتيجة عمليات المنشأة على الرغم من أن العرف أو العمل يجرى على وجود مثل هذه المستندات.

⁽¹⁾ تعليمات تنفيذية للفحص رقم 2 لسنة 86 الصادرة فى 1986/1/1 بشأن عدم جواز إهدار الدفاتر إلا لأسباب جدية تمس أمانتها واعتماد الإهدار من رئيس المأمورية.

4- عدم وجود نظام للضبط الداخلى خاصة فى المنشآت التى تستلزم حجم وطبيعة نشاطها ضرورة وجود هذا النظام مع ملاحظة أن عدم وجود نظام للضبط فى بعض المنشآت نظرا لطبيعة عملها لا يعد سبب لإهدار الدفاتر.

5- انخفاض معدل اجمالى الربح عن الحالات المماثلة - إلا إذا كانت هناك أسباب وظروف جدية بالمنشأة تستدعى هذا الانخفاض ، وفى جميع الأحوال يجب أن يتم دراسة هذا السبب بعناية كافية للتحقيق من الأسباب الجدية لهذا الانخفاض حتى يكون ذلك مبررا قويا لإهدار الدفاتر.

6- وجود بعض العيوب الشكلية بالدفاتر كعدم تسلسل القيد بها أو كشط أو شطب .. الخ مما يكون لها تأثير مباشر على نتيجة أعمال المنشأة.

المبحث الثاني

ربط الضريبة

يقصد بربط الضريبة فى حكم المادة (89) من القانون تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى للممول (مادة 114 من اللائحة).

ومن المقرر فى قضاء محكمة النقض انه إذا اتصل علم مصلحة الضرائب بنشوء الحق فى ذمة الممول تعين عليها من وقت تحقق هذا العلم البدء فى اتخاذ إجراءات ربط الضريبة والمطالبة بها فإذا انقضت مدة التقادم الخمس دون اتخاذ تلك الإجراءات سقط حقها فى المطالبة بها. (الطعن رقم 305 لسنة 67 ق جلسة 15 ديسمبر سنة 2010).

وبعد أن يقدم الممول إقراره إلى مأمورية الضرائب المختصة ، تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ويعتبر الإقرار ربطا للضريبة ، والتزاما بأدائها فى الميعاد القانونى وتسدد الضريبة من واقع الإقرار (م 89 من القانون) وللمأمورية أن تطلب من الممول ما تراه من إيضاحات أو بيانات أو مستندات كما يحق لها أن تطلب من الممول تقديم ما يلزم من أدلة لإثبات ما جاء بإقراره.

وفى حالة عدم اعتداد الأمورية بالإقرار الضريبي المعتمد من احد المحاسبين ومستندا إلى دفاتر ممسوكة وفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن ، فان عليها يقع عبء الإثبات .

وللمأمورية أن تقبل الإقرار أو تقوم بتصحيحه أو تعديله.

1- قبول الإقرار :

إذا قبلت الأمورية الإقرار المقدم من الممول الفرد أو الشخص الاعتباري

ربطت الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة فى الإقرار .

2- تصحيح الإقرار أو تعديله :

إذا توافر لدى الأمورية المختصة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة

فلها إخطار الممول بإجراء الفحص بكتاب موصى عليه بعلم الوصول تحدد فيه تاريخ الفحص ، مكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ الإخطار ، ولها أن تصحح الإقرار أو تعديله.

وعلى الممول أن يوافق الأمورية المختصة بالحسابات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين خلال خمسة عشر يوما من تاريخ طلبها ، ويجوز لرئيس المصلحة مد هذه المدة.

ويتم إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على النموذج (19) ضريبة طبقا للمادة 119 من اللائحة .

3- عدم تقديم الممول الإقرار والمستندات :

إذا لم يقدم الممول الإقرار والمستندات أو البيانات المؤيدة للإقرار تربط الضريبة طبقا لما يستقر عليه رأى الأمورية المختصة وتكون الضريبة واجبة الأداء .

وتلتزم الأمورية بإخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها على النموذج رقم (19 ضريبة) طبقا للمادة 119 من اللائحة ، وللممول أن يطعن فى التقدير وفقا للإجراءات المنصوص عليها فى المادة 117 من القانون .

4- ربط الضريبة قبل ميعاد استحقاقها :

الجدير بالذكر أن الفقرة الثالثة من المادة 90 استحدثت حكما مقتضاه أن لرئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفير دليل محدد بان الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة.

5- تقادم الضريبة : (1)

تنازلت المادة 91 من القانون التقادم المسقط ويقصد به انقضاء فترة من الزمن يسقط بعدها حق الدائن فيما هو مستحق له طرف مدينه بسبب الإهمال في اتخاذ الإجراءات التي تكفل حفظ حقه من السقوط.

والتقادم المسقط قد يكون بالنسبة لحق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها وقد يكون بالنسبة لسقوط حق الدائن في سداد ما هو مستحق من دين الضريبة. **أولا : التقادم المسقط لحق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها :**

طبقا للفقرة الأولى من المادة 91 لا يجوز في جميع الأحوال لمصلحة الضرائب إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية.

وقد قضت محكمة النقض بأنه من المقرر أن حق مصلحة الضرائب في المطالبة بدين الضريبة يسقط بمضي خمس سنوات يبدأ من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار (الطعن رقم 69/89ق في 19 يناير 2011).

وقد استحدث القانون نصا مقتضاه سقوط حق الحكومة في اقتضاء دين الضريبة بمضي ست سنوات بدلا من خمس سنوات إذا كان الممول متهربا من الضريبة.

¹ (راجع تفصيل هذا لموضوع في موسوعة د. زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 - ص 688 وما بعدها.

والتقادم فى الضرائب والرسوم لا يقوم على قرينة الوفاء وإنما على عدم إرهاب المدين وإثقال كاهله يتراكم الديون عليه ، وإذن فليس فى القانون ما يمنع من التمسك بتقادم الرسوم المطالب بها رغم المنازعة فى الالتزام بها والامتناع عن دفعها. (نقض 1959/12/25 س 10 ص 722).

ثانيا : استرداد ما دفع بدون وجه حق :

نصت المادة 3/91 من القانون على أنه وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حق الاسترداد.

ويحق للممول المطالبة باسترداد الضرائب التى دفعت بغير حق ما لم تكن قد سقطت بالتقادم . وقد قضت محكمة النقض بأن : " الضريبة - وعلى ما جرى به قضاء المحكمة - لا تتركن على ربط عقدي بين مصلحة الضرائب وبين الممول وإنما تحددها القوانين التى تفرضها ، وليس فى هذه القوانين ولا فى القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذى يقع فيها فللتاجر أن يسترد ما دفعه بغير حق ، وللمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم ، ولا يصح الإعفاء من الضريبة أو تخفيضها إلا فى الأحوال المبينة فى القانون. (نقض 1965/12/29 س 16 ص 1253 ، 1972/1/5 س 23 ص 39 ، 1972 /11/15 س 23 ص 1236 ، 21 / 1973/2 س 24 ص 201 ، 1974/6/19 س 25 ص 1087 الطعن رقم 258 سنة 44 ق جلسة 1971/1/19 ، 1980/6/10 س 31 ص 1717 ، 1977/5/28 س 28 ص 1039 ، 1974/5/15 س 25 ص 891 ، الطعان رقما 525 ، 528 سنة 34 ق جلسة 1972/11/29 س 23 ص 1295).

وقرار ربط الضريبة لا يتحصن بفوات ميعاد الطعن إذا انطوى على خطأ مادي أو خطأ فى تطبيق القانون ولا يكتسب حجة تمنع من إجراء التصحيح.

والجهل بالحق فى استرداد ما دفع بغير وجه حق لا يمنع من سريان التقادم ولا يترتب عليه وقفه (نقض 1966/2/24 س 17 ص 425).

وحق الممول فى المطالبة باسترداد ما دفع بدون وجه حق يسقط بمضى خمس سنوات بشرط أن يكون المبالغ الذى حصلتھا المصلحة تعد ضريبة أو رسما وان يكون قد حصلت بدون وجه حق.

وتقدم الضرائب والرسوم المطالب بردها يبدأ من يوم الدفع ودون توقف على علم الممول بحقه فى الاسترداد.

ويعتبر تنبيهها قاطعا للتقدم طلب رد ما دفع بغير وجه حق المرحل من الممول للجهة المختصة بكتاب موصى عليه مع علم الوصول.(نقض 22 / 1 / 1970 س 21 ص 190 و 8/12/1975 س 26 ص 1576).

والوفاء بدين الضريبة بعد اكتمال مدة تقادمه نتيجة إكراه تحت تأثير الحجز لا يمنع من المطالبة باسترداده .(الطعن رقم 104 لسنة 43 ق فى 28/11/1978). والقضاء بسقوط دين الضريبة بالتقدم رغم عدم دفع الممول بذلك أمام المحكمة خطأ فى القانون لا يغير من ذلك سبق التمسك بالتقدم أمام لجنة الطعن.(نقض 19/6/1979 س 30 ص 677).

* دعوى سقوط حق المصلحة فى القضاء دين الضريبة :
الدعوى بسقوط حق مصلحة الضرائب فى اقتضاء الضريبة عن سنوات معينة بالتقدم دعوى مقدرة القيمة.(نقض 8/2/1962 س 13 ص 211).

* استرداد ما دفع نتيجة صدور حكم بعدم دستورية نص :
مؤدى الحكم بعدم دستورية نص قانونى أن هذا القانون يكون غير قابل للتطبيق منذ صدوره لعيب شابه منذ هذا التاريخ بما لازمه وجوب رد مصلحة الضرائب المبالغ التى حصلتھا من المواطنين تطبيقا للنص القانونى المقضى بعدم دستوريته وإذا كان مؤدى صدور الحكم بعدم دستورية النص أن ما حصل حتى تاريخ نشر الحكم بعدم الدستورية إنما كان قد حصل بحق فى حينه ، إلا أن المبالغ المحصلة تطبيقا لهذا النص استحالَت دينا عاديا فى ذمة الجهة الإدارية لزوال وصف الضريبة عن هذه المبالغ تبعا لزوال النص الذى اوجب دفعها ، ومن ثم يسقط الحق فى المطالبة باستردادها بالتقدم الطويل - خمسة عشر سنة - وفقا

لنص المادة (274) من القانون المدنى وتبدأ سريانه من اليوم التالى لنشر حكم المحكمة الدستورية العليا إذ لم توجد قبل هذا التاريخ التزام على الجهة الإدارية برد هذه المبالغ إلى أصحاب الحق فيها ، كما لم يكن يمكنه هؤلاء استردادها.

وهذا ما انتهت إليه الجمعية العمومية للفتوى والتشريع بمجلس الدولة فى فتواها رقم 860 فى 20/11/2004 ملف رقم 629/2/37 من سقوط الحق فى المطالبة برد المبالغ المحصلة تطبيقاً للنص المقضى بعدم دستورية بالتقادم الطويل ويبدأ سريان التقادم من اليوم التالى لنشر الحكم بعدم الدستورية.

وفى هذا المعنى أصدرت المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم 205 لسنة 19 ق " دستورية" بتاريخ 29 اغسطس 2004 (الجريدة الرسمية العدد 38 (تابع (فى 16 سبتمبر سنة 2004 حكمها فى النزاع الذى كان يدور حول دفع المدعى عليه بسقوط الحق فى المطالبة به بالتقادم الثلاثي وفقاً لحكم الفقرة الثالثة من المادة (377) من القانون المدنى والتي تنص على أن "تتقادم بثلاث سنوات أيضاً للحق فى المطالبة برد الضرائب والرسوم التى دفعت بغير حق ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها".

وقد جاء فى أسباب الحكم أنه لما كان مناط أعمال حكم ذلك النص أن يكون الضرائب أو الرسوم محل طلب الرد قد تم تحصيلها بغير حق وقت أدائها.

ومن ثم فإذا كان تحصيلها قد تم على أساس سليم من القانون فإن هذه الواقعة تخرج عن مجال تطبيق النص المذكور . ولما كان ذلك وكان الثابت من الأوراق أن جمارك السويس حينما حصلت من المدعى المبلغ محل النزاع كان ذلك وفاء منه لضريبة استهلاك مستحقة وفقاً للقانون رقم 133 لسنة 1981 والساري وقتذاك ، فإن السداد لهذه الضريبة لم يكن بغير حق ومن ثم فلا يكون هناك مجالا لانطباق النص الطعين (المادة 377 مدني) على واقعة الدعوى.

والخلاصة أن المادة 377 مدني بشأن التقادم الثلاثي لا تسرى فى حالة صدور حكم بعدم دستورية نص قانونى وتسرى المادة 374 مدني التى تحدد التقادم بخمسة عشر سنة.

* إثارة التقادم أمام محكمة النقض جدل موضوعي:

الإخطار بعدم مزاولة النشاط لمأمورية غير مختصة لا ينفى صحة الإخطار
النعي في هذا لا يعدو أن يكون جدلاً موضوعياً لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض.
(الطعن رقم 61/120 ق في 1998/6/8).

كذلك النعي على سقوط الحق في اقتضاء الضريبة لمضى خمس سنوات من
تاريخ بدء مزاولة النشاط الخاضع للضريبة المستخلص من محضر المناقشة لتحديد
بدء النشاط لا يعدو أن يكون جدلاً موضوعياً لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض.
(الطعن رقم 60/943 ق في 1996/12/5 ، 1407 / 59 في 1996/12/5)

، 42 / 59 ق في 1996/12/19 ، 3146 / 59 في 1996 / 12 / 26 ، 143 /
60 ق في 1997/4/10/21 ، 2966 / 60 ق في 1997/12/4 ، 2074 / 60 ق
في 1997/12/29 ، الطعن رقم 530 / 59 في 1996/10/10 ، 388 / 60 ق
في 1997/2/27 ، 60/357 ق في 1997 / 2 / 20).

وإذا خلصت المحكمة في حدود سلطتها إلى احتساب بدء سريان التقادم
الخمس من تاريخ علم الطاعنة بمزاولة المطعون ضده لنشاطه الخاضع للضريبة
ورتب مع ذلك سقوط حقها في التقادم النعي لا يعدو أن يكون جدلاً موضوعياً لا
يجوز إثارته أمام محكمة النقض. (الطعن رقم 3282 / 59 في 6 يونيو 1996).

والنعي على الحكم فيما خلص إليه من احتساب مدة التقادم من تاريخ محضر
المناقشة جدل موضوعي لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض. (طعن 60/2966 ق
في 1997 / 12 / 4)

* الصورية والتواطؤ للتهرب من الضريبة:

تنص المادة 92 من القانون على انه " إذا ربطت الضريبة على شخص
وثبت انه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية
مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون ، كانا مسئولين
بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح.

هذه المادة تهدف إلى محاربة التهرب الضريبي عن طريق الصورية ومحاولة البعض نقل عبء الضريبة عن الممول الاصلى إلى ممول آخر بطريق الصورية والتواطؤ ، ومن الأمثلة على ذلك:

- أن يدفع شخص مكافآت لموظفي وعمال شخص آخر يعمل لحسابه على الرغم من أن الخدمات تؤدي للآخر وليس للأول التي تدفع هذه المكافآت .
 - المؤن والوقود والماء والنور التي يشتريها ويدفع ثمنها شخص فى حين ينتفع بها الآخر.
 - منح شخص قروضا بدون فائدة لشخص يعمل لحسابه.
 - تنازل شخص إلى شخص آخر يعمل لحسابه عن فوائد القرض الممنوح لها.
- وبصفة عامة كل صفقة يترتب عليها تحويل أرباح شخص إلى آخر بطريق الصورية والتواطؤ .
- لذلك يعتبر الممول الظاهر والحقيقي مسئولين بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على الأرباح.
- ويقع عبء إثبات أن الشخص لا يعمل لحسابه وإنما لحساب شخص آخر على عاتق مصلحة الضرائب.
- وتعتبر من قبيل التواطؤ والصورية الحصول على مزايا التهرب من الضريبة فى حالة إذا ما كان هناك ممولا ظاهرا يعمل لحساب الممول الحقيقي المتنازل إليه عن المنشأة المنقول إليه ترخيصها إذا كانت تجمعها بالمتنازل أو صاحب الترخيص علاقة عمل أو نقل الترخيص بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج.
- وفى حالة ما إذا كان وجود الصورية أو التواطؤ يجوز لمصلحة الضرائب أن تطالب كل من الممول الظاهر والممول الحقيقي بكل الضرائب المربوطة على كليهما.
- * تصحيح المصلحة للأخطاء المادية والحسابية :
- طبقا للمادة 92 من القانون لمصلحة الضرائب من تلقاء ذاتها أو بناء على

طلب من الممول تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية.

ولا يجوز للمصلحة أن تتجاوز نطاق الأخطاء المادية والحسابية البحتة وإلا عد ذلك تعديلا ينبغي إتباع الإجراءات القانونية اللازمة للقيام به.

ويجب أن تكون الأخطاء المادية أو الحسابية مؤثرة أما إذا كانت الأخطاء لا أهمية لها كالخطأ فى التاريخ فانه لا يعتد بها إذا ترتب عليه اثر قانونى.

وقد حددت اللائحة التنفيذية فى المادة 117 المقصود بالأخطاء المادية بأنها ورود النتيجة مخالفة للحيثيات والمقصود بالأخطاء الحسابية هى الأخطاء فى نقل أرقام أو الجمع أو الطرح وكافة العمليات الحسابية.

ويعد فى حكم الأخطاء المادية التى يكون على المأمورية المختصة تصحيحها من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الحالات الواردة بالمادة 124 من القانون وذلك ما لم يصبح الربط نهائيا.

سلطة الإدارة الضريبية فى الفحص والتحريات
* فحص الإقرارات بالعينة:

تنص المادة (94) من القانون على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنويا من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة.

ويرجع ذلك إلى أن أسلوب الفحص الضريبى الشامل لكافة الإقرارات الضريبية يشوبه الكثير من العيوب حيث أن تطبيق هذا الأسلوب يتطلب أعدادا ضخمة من الفاحصين يصعب توفيرها ويستغرق وقتا طويلا، ومن ثم فهو يرهق كاهل كل الممولين والإدارة الضريبية على حد سواء فضلا عن انه يحول دون فحص الحالات الهامة ويشجع على عدم إمساك دفاتر وسجلات بل وعدم تقديم الكثير من الممولين إقرارات ضريبية.⁽¹⁾

¹ (د. سامي احمد غنيم - آليات فعالية الفحص الانتقائي وفقا لمحددات المحاسبة الإستراتيجية والمعايير الرقابية - بحث مقدم إلى المؤتمر العاشر للجمعية المصرية لمالية العامة والضرائب - سبتمبر 2005 بحوث اليوم الثالث - ص10.

وقد أخذت بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية والسويد والنمسا وفنلندا والمملكة المتحدة وكندا بأسلوب الفحص الانتقائي أو ما يسمى بالفحص بالعينة.

وهو نظام يمكن معه اختيار العينة التي تتم فحصها وفقا لأسلوب معين يحدد الحالات الأولى بالفحص سنويا وذلك وفق نظام الحاسب الآلي. ويمكن تقسيم الفحص بالعينة إلى فحص ضريبي انتقائي تفصيلي وفحص ضريبي انتقائي اختياري.

ويقصد بأسلوب الفحص الضريبي الانتقائي التفصيلي قيام الإدارة الضريبية باختيار مجموعة من الملفات كعينة وفحصها ضريبيا طبقا لمؤشرات معينة وسريان ما يسفر عنه الفحص على كافة الملفات المتماثلة والتي تم القيود الواردة بالدفاتر والسجلات والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي والتحقيق من جميع المفردات الواردة بالسجلات ومدى صحتها وسلامة قيدها.

أما الفحص الضريبي الانتقائي الاختياري فهو يعنى تحديد العينة التي تم تحديدها وعند السير فى إجراءات الفحص يتم اختيار عدد معين من المستندات والدفاتر والعمليات لفحصها على سبيل الاختيار كـ بعض والترحيلات والجمع والترصيد.

وتنص المادة (95) من القانون على أنه تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ.

ويلتزم الممول باستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات.

وللوزير أن يأذن لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل الممول خلا ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة.

ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية

تستوجب إعادة الفحص.

* توفير البيانات والإيضاحات التي تطلبها المصلحة :

تنص المادة (96) من القانون على أن يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلا كافيا على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة .

ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول

دليلا كافيا على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور.

إلزام الجهات الحكومية وغيرها باطلاع المصلحة على ما لديها من أوراق :

تنص المادة (97) على أنه : " لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن اطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع عليه لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة.

وتنص المادة (98) : للنياية العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون.

كما تنص المادة (100) على أن " تلتزم المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون أن تقدم إلى موظفي المصلحة من لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات.

المبحث الثالث
المرحلة الإدارية لمنازعات ضريبة الدخل
المطلب الأول
إجراءات الطعن أمام اللجنة الداخلية
الفرع الأول
إعلان الممولين

تنص المادة (116) من القانون على أنه " يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأى وسيلة الكترونية لها الحجية فى الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004 يصدر بتحديد قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية ، بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز . ويكون الإعلان صحيحاً قانوناً سواء تسلم الممول الإعلان من الأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار .

وفى حالة غلق المنشأة أو غياب الممول وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك فى حالة رفض الممول تسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وينشر ذلك فى لوحة الأمورية أو لجنة الطعن المختصة ، بحسب الأحوال مع لصق صورة منه على مقر المنشأة .

وإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول فى مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة .

ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان فى مواجهة النيابة العامة إجراء قاطعاً للتقدم .

ويكون للممول فى الحالات المنصوص عليها فى الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يطعن فى الربط أو فى قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً .

يلاحظ أوجه الاختلاف بين المادة 149 من القانون 157 لسنة 1981 والمادة 116 من القانون الجديد من بعض النواحي:

(1) أضاف القانون الجديد إلى الإعلان بالكتاب الموصى عليه بعلم الوصول أية وسيلة الكترونية يصدر بتحديد لها قرار من وزير المالية.

(2) استحدثت المشرع الإعلان بالوسائل الالكترونية وجعل لها حجية في الإثبات وفقا لقانون 15 لسنة 2004 الخاص بالتوقيع الالكتروني.

(3) أضاف المشرع إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز من قبيل الإعلان الذى يتم عادة بالطرق القانونية.

(4) حدد المشرع فى القانون الملغى الجهات التى يتم عن طريقها التحريات اللازمة وهم موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم سلطة الضبطية القضائية ولم يرد نص مماثل فى القانون الجديد.

(5) حدد القانون الملغى ميعاد الطعن بثلاثين يوماً فى حالة غلق المنشأة أو ارتداد الإعلان بينما القانون الجديد حددها بستين يوماً.

وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية فى 26 فبراير 1989 تتعلق بإعلان الممولين بالنماذج الضريبية المختلفة. وهذه التعليمات صالحة للتطبيق فى ظل القانون الجديد.⁽¹⁾

ويراعى أن مخالفة الأحكام القانونية للإعلان من حيث المواعيد والإجراءات يترتب عليها البطلان، ولا يجوز أن يتمسك بالبطلان إلا من شرع البطلان لمصلحته ، ولا يجوز التمسك بالبطلان من الخصم الذى تسبب فيه ، وذلك كطلبه فيما عدا الحالات التى يتعلق فيها البطلان بالنظام العام .

وقد قضت محكمة النقض أن المشرع نص على إجراءات خاصة بالإعلان، تختلف عن الإجراءات المنصوص عليها فى قانون المرافعات ، تجعل الإعلان المرسل من المأمورية إلى الممول بإخطاره بربط الضريبة بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ، فى قوة الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية ولم يشأ أن يقيد المأمورية بإجراءات الإعلان التى فرضها قانون المرافعات وعمل على توفير الضمانات الكفيلة بوصول الرسائل إلى المرسل

⁽¹⁾ راجع هذه التعليمات فى موسوعتنا فى شرح قانون الضريبة على الدخل - الطبعة الأولى - 2006 ص 733 وما بعدها .

إليهم، ووضع الإجراءات التي فرض على عامل البريد أتباعها في خصوص المراسلات الواردة من مصلحة الضرائب لتكون حجة عليهم في الآثار المترتبة عليها، بأن نص في المادة 388 من التعليمات العمومية عن الأشغال البريدية الصادرة سنة 1976 على أنه " المراسلات المسجلة الواردة من مصلحة الضرائب تسلم إلى المرسل إليهم أنفسهم ، وفي حالة عدم وجود المرسل إليه تسلم المراسلات المسجلة إلى نائبة أو خادمه أو لمن يكون ساكنا معه من أقاربه أو أصهاره بعد التحقق من صفتهم والتوقيع منهم ، وذلك تمشيا مع قانون المرافعات، وطبقا لذلك فإن الإعلان الحاصل للممول في المنشأة والذي استلمه أحد مستخدميهم يعتبر كافيا لترتيب جميع الآثار القانونية إذ يفترض قانوناً أنه وصل الإعلان للممول شخصياً . (نقض 1990/5/14 - الطعن رقم 467 لسنة 55 ق ، نقض 1988/10/31 في الطعن 465 لسنة 51 ق، نقض 1988/2/15 في الطعن 758 لسنة 57 ق ، نقض 1987/1/19 في الطعن 14560 لسنة 50 ق ، نقض 1972/5/31 س 23 ص 1047 ، الطعن رقم 58/2891 ق في 1995/1/20 ، الطعن رقم 66/1904 ق في 203/11/12 ، الطعن رقم 56/2044 ق في 2003/6/9 ، الطعن رقم 66/ 11077 ق في 2003/12/9) .

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أنه يجوز لمصلحة الضرائب الطعن في قرار لجنة الطعن خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلانها بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، وإعلان المصلحة بهذا الطريق إجراء لازم ولا يغنى عنه إجراء آخر وبغيره لا يفتح ميعاد الطعن ، والغرض من اشتراط أن يكون الإعلان بكتاب موصى عليه بعلم الوصول إنما هو ضمان وصول الإعلان للمصلحة بحيث إذا لم تعلن المصلحة بهذا الطريق الذي رسمه القانون يفترض عدم علمها بالقرار . (الطعن رقم 59/2550 ق في 30 يونيو 1995 م ، الطعن رقم 59/3206 ق في 1996/6/27 ، الطعن رقم 1090 لسنة 48 ق - جلسة 1997/3/20 ، الطعن رقم 59/ 3206 ق في 1996/6/27 ، الطعن رقم 2028 لسنة 74 ق في 2008/4/10) .

كما قضت المحكمة بأن تقدير علم الممول المرسل إليه بالرسالة البريدية الواردة له من مصلحة الضرائب تخضع لسلطة محكمة الموضوع . " الطعن رقم 60/3375 ق في (1998/4/30)

كما قضت محكمة النقض بأنه يعتبر باب الطعن مفتوحاً إذا لم يتحقق موزع البريد من شخص مستلم الإعلان أو جعله يوقع توقيعاً غير مقروء . (الطعن رقم 65/264 ق في 2003/10/27 ، الطعن رقم 66/11493 ق في 2003/10/9) .
وللمحكمة سلطة تقدير مدى تحقق الموزع من شخصية المستلم " الطعن رقم 1461 لسنة 73 ق في 2007/2/7 " .

كما قضت المحكمة بأن عدم الإخطار بعلم الوصول وارتداده دون إعلان يؤدي إلى انفتاح الميعاد . (الطعن رقم 6015 لسنة 64 ق في 2007/5/8) .
وقضت أيضاً أن الإخطار بعلم الوصول إجراء لازم لأغلب مصلحة الضرائب وبدونه لا ينفذ ميعاد الطعن وأن عدم رد المحكمة على النعي ببطلان قرار اللجنة قصور يعيب الحكم (الطعن رقم 1461 لسنة 73 ق في 2007/12/27) .

الإعلان بالوسائل الإلكترونية⁽¹⁾

يُعد البريد الإلكتروني من أهم تطبيقات الإنترنت وأكثرها استخداماً من الناحية العملية ، ويعتبر العمود الفقري لشبكة الإنترنت⁽²⁾ ، ويرجع السبب في ذلك إلى سرعته الفائقة وسهولة استخدامه وتكلفته البسيطة مقارنة بوسائل الاتصال الفوري الأخرى كالفاكس والتلكس .

وقد ظهر البريد الإلكتروني وانتشر في معظم أنحاء العالم تحت التسمية الإنجليزية E . Mail وهي اختصار Electronic Mail ، وفي مصر فإن مصطلح البريد الإلكتروني هو التسمية المستخدمة من الناحية النظرية ، إلا أن الشائع - من الناحية العملية - هو " الإيميل " e . mail .

وقد اعترف قانون 91 لسنة 2005 بالبريد الإلكتروني حيث تنص المادة 1/116 على أن يكون الإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأى وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004 يصدر بتحديد قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز " .
مزايا الإعلان بالبريد الإلكتروني :

¹ . N. TORTELLO et P. LOINTIERE , Internet pour le jurists , Dalloz, 1996 , P . 69 .

² (الدكتور محمد محمد عمران - الإعلان في القوانين الضريبية - 1993 - ص 827)

- 1- توفير الوقت والجهد المبذول في الإعلان البريدي مما يوفر تكاليف الإعلان البريدي الورقي .
- 2- الإعلان بالبريد الإلكتروني من شأنه الحد من الهدر الإجرائي المتمثل في آلاف النماذج والأوراق الضريبية المرتدة بلا إعلان من الهيئة العامة للبريد .
- 3- الإعلان بالبريد الإلكتروني يواكب التطورات التكنولوجية في مجال الاتصالات ويساهم في تطوير الإدارات الضريبية وتحديثها وميكنتها .
- 4- الإعلان بالبريد الإلكتروني من شأنه أن يؤدي إلى الحد من حالات تزوير النماذج وإعلام الوصول .
- 5- الإعلان بالبريد الإلكتروني من شأنه أن يؤدي تخفيض الفجوة الزمنية الإجرائية مما يقلل من حالات التقادم والبطلان .

الفرع الثاني إجراءات الطعن أمام اللجنة الداخلية تمهيد :

طبقاً للمادتين 81، 90 من القانون تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار. وللمصلحة الحق في تصحيح الإقرار أو تعديله . كما يكون لها عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير . وعلى المصلحة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمنتها على النموذج رقم (19 ضريبة) طبقاً للمادة (115) من اللائحة وللممول الحق في الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه. وقد قضت محكمة النقض بأن إقامة الممول طعناً أمام لجنة الطعن بعد الميعاد يؤدي إلى صيرورة الربط نهائي " الطعن رقم 871 لسنة 73 ق في 2007/7/3 " فلا يكفي أن تقدم مصلحة الضرائب بدل فاقد لعلم الوصول كدليل على الإعلان بنموذج ربط الضريبة ، بل يشترط تقديم الأصل .

ولا يغنى عن هذا الطريق إجراء آخر وبغيره، لا يفتح ميعاد الطعن مجرد التأثير على القرار بأنه أرسل للمأمورية في تاريخ معين، ومن ثم لا يبدأ به سريان الميعاد " نقض في 1979/3/20 س 30 ع 1 ص 877 "

وتنص المادة 1/17 من القانون على أنه فى الحالات التى يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب الكتاب الدورى رقم 2 لسنة 2008 بشأن تقديم الطعون الضريبية إلى المأمورية المختصة - تؤكد فيه على كل مأمورية عدم قبول الطعون الضريبية فى حالة عدم اختصاصها بشأنها ومراجعة ما لديها من طعون ضريبية فى حالة وجود طعون فى غير اختصاصها يتمتع عليها الفصل فيها وإحالتها إلى المأمورية المختصة لاتخاذ الإجراءات القانونية بشأنها وإذا تم إحالة الطعن للمأمورية المختصة بعد الميعاد يعد كأن لم يكن .

* الإحالة إلى اللجنة الداخلية :

أصدرت مصلحة الضرائب الكتاب الدورى رقم (5) لسنة 2011 بشأن جواز إنهاء كافة المنازعات القائمة بين الممول والمصلحة بالمأمورية قبل الإحالة إلى المأمورية بالبت فى أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية تشكل بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها (مادة 131 من اللائحة) .

وتختص اللجان الداخلية بالفصل فى الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً على ربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجارى والصناعى والمهنى وإيرادات الثروة العقارية والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، على أن يتم ذلك خلال ستين يوما من تاريخ ورود الطعن للجنة (مادة 132 من اللائحة) .

ويلاحظ أن المادة 132 من اللائحة أخرجت من اختصاص اللجنة الداخلية النظر والبت فى المنازعات الآتية :

- 1- طعون الممولين على ضريبة كسب العمل.
- 2- طعون الممولين على ضريبة الدمغة المقررة بالقانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته.
- 3- طعون الممولين على رسم تنمية الموارد المقرر بالقانون 147 لسنة 1984 وتعديلاته .

وذلك القصور يعرقل عمل اللجنة الداخلية ويجعلها تقع بين شقي الرحى إذ هى لا تستطيع أن تخالف اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار السيد وزير المالية بأن تنتظر الأنواع

الثالثة (كسب العمل ، ضريبة الدمغة ، رسم تنمية الموارد) فى ذات الوقت الذى قد يصمم فيه أحد ممولي هذه الأنواع الثلاثة من الضرائب على نظر اللجنة الداخلية الخلاف حولها مستندا فى ذلك إلى نص المادة (119) من القانون التى تقرر الاختصاص العام والشامل للجنة الداخلية بالنظر والبت فى جميع أوجه الخلاف بين المأمورية والممول دون تخصص بنوع معين.

وهنا يتعين على اللجنة الداخلية أن تنظر فى منازعات كسب العمل والدمغة ورسم تنمية موارد الدولة استناداً لمبدأ تدرج القواعد القانونية التى تجعل القانون أعلى من اللائحة.

ويجب أن يتوافر بكل لجنة داخلية السجلات الآتية :

1- سجل قيد الطعون .

2- سجل محاضر الجلسات.

3- سجل القرارات التى تنتهى إليها اللجنة (مادة 133 من اللائحة) .

وعلى اللجنة الداخلية إخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول بتاريخ الجلسة ، وفى حالة عدم حضوره ، أو من يمثله قانونا فى التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثانٍ أخير ، وفى حالة عدم حضور الممول أو من يمثله فى الموعد الثانى تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة وتخطر الممول بذلك (مادة 134 من اللائحة).

وتكون جلسات اللجنة الداخلية سرية ، ويجب إثبات ما يتم تناوله بالجلسة فى محضر مؤيد بالمستندات المقدمة من الممول والمأمورية ،، وعلى اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التى يقدمها الممول ، وأن ترد على كل بند من هذه البنود، وفى حالة الاتفاق مع الممول يصدر القرار بما تم الاتفاق عليه ، وفى حالة عدم الاتفاق تحدد اللجنة أوجه الخلاف ، ورأى اللجنة بشأنها ، ويتم إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، ويخطر الممول بذلك (مادة 135 من اللائحة).

ويلاحظ أن المادة 134 (الفقرة الثالثة) من اللائحة نصت على إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن بمعرفة اللجنة الداخلية فى حالة عدم حضور الممول أو من يمثله فى الموعد الثانى وتخطر الممول بذلك.

وبذلك يوجد تعارض بين الفقرة الثالثة من المادة 119 من القانون 91 لسنة 2005 وبين المادة 134 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون فيما يتعلق بالجهة التى تختص بإحالة

الخلاف إلى لجنة الطعن في حالة عدم الاتفاق بين الممول واللجنة الداخلية . ولما كان لا يجوز لللائحة مخالفة القانون تطبيقاً لمبدأ تدرج القواعد القانونية فإن قيام اللجنة الداخلية بالإحالة إلى لجنة الطعن يُعتبر إجراءً باطلاً لا يترتب عليه أى أثر قانونى إذ أنه لا يقطع التقادم.

كما يلاحظ أن المادة 135 (الفقرة الثالثة والرابعة) من اللائحة تنص على أنه: "ويجب أن يوقع محضر اللجنة الداخلية من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو من يمثله قانوناً.

ويكون للممول الحق في الحصول على نسخة من هذا المحضر" .
والجدير بالذكر أن المرحلة التي تحاول فيها مأمورية الضرائب عن طريق اللجنة الداخلية الاتفاق مع الممول هي مرحلة واجبه يترتب على إغفالها عدم جواز طرح النزاع على لجنة الطعن " نقض 1959/11/26 س 10 ص 16 " .

فإذا تم الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب يصبح هذا الاتفاق نهائياً لا يجوز الطعن فيه ، ويكون لكل منهما الحق في التمسك به . ويقع عبء إثبات وقوع الاتفاق على الطرف الذى يتمسك به ، ولا يجوز لمصلحة الضرائب أن تتحلل من هذا الاتفاق إلا في حالات الخطأ المادي أو الغش أو التدليس أو استعمال طرق احتيالية .

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بأن إغفال البحث في وجود الاتفاق المدعى مكتفياً بإيراد ما قرره مصلحة الضرائب في دفاعها من نفى وجوده دون أن يفصل في هذا الأمر ، مع لزوم ذلك للفصل في الدعوى ودون أن يبحث فيما إذا كان هذا الاتفاق - إذا ثبت وجوده . يعتبر صحيحاً أو لا يعتبر كذلك فهذا خطأ في تكييف الدعوى وقصور في التسبب يستوجب نقض الحكم " نقض 1951/12/6 - الموسوعة الذهبية للقواعد القانونية - الإصدار المدنى - الجزء السابع - 1982 - ص 505 " .

ومن ناحية أخرى ، لا يجوز للممول أن يعدل عن هذا الاتفاق إلا إذا وقع الاتفاق مخالفاً للنظام العام أو إذا ثبت وجود شائبة شابت رضائه وقت انعقاده " نقض 1952/3/28 - المرجع السابق - ص 507 " .

على أنه يجوز اتفاق مصلحة الضرائب مع الممول على إعادة محاسبته لعيب شاب رضاها عند محاسبته ، ولا يعتبر هذا الاتفاق مخالفاً للنظام العام أو القانون (نقض 1967/5/24 س 18 ص 1095 ، 1979/1/9 ص 30 ع 1 ص 137 " .

ويلاحظ أنه إذا لم يحصل اتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب فإن التقدير الذى تكون المصلحة قد اقترحته على سبيل الاتفاق معه يسقط من حيث أنه كان مجرد عرض لم يلحقه قبول فلا يكون له كيان قانونى ومن ثم لا تكون المصلحة ملزمة به ، على أن قبول الممول تقدير المصلحة لأرباحه ملزم للطرفين ومانع لهما من العودة إلى مناقشة موضوعه متى كان قد خلا من شوائب الرضاء ولم يثبت العدول عنه بدليل جائز القبول قانوناً " نقض 1965/1/6 س 16 ص 40 " . فإذا أثبت الممول أن موافقته على تقدير مصلحة الضرائب لأرباحه شابها غلط وقع عليه فيه ، فإن الاتفاق يكون باطلاً وعلم مصلحة الضرائب بغلطه " نقض 48/4/1 - كامل محمد بدوى - ص 260 .

على أنه لا يمكن الأخذ بما قد تدعيه مصلحة الضرائب من أن الخطأ فى تفسير القانون تأسيساً على ما تفهمه المصلحة فى تفسيره على الوجه الوارد فى كتبها الدورية يعتبر خطأ يدعو لإهدار حجية الاتفاق ذلك أن الاتفاق بين المصلحة والموولين وإن كان أساسه التزام قانونى ، فإن هناك مصلحة عامة يتعين احترامها .
* الاتفاقات الضريبية ⁽¹⁾

الاتفاقات الضريبية هى آليات تستخدمها الإدارة الضريبية لإنهاء النزاع الضريبى بالاتفاق بين المصلحة وممثلي النقابات والاتحادات العمالية والغرف التجارية والصناعية حيث يتم الاتفاق على " أسس ثابتة لربط الضريبة على ممولى بعض الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية .

ويجب عدم الخلط بين الربط لعدم الطعن والربط طبقاً للاتفاقات الضريبية ففي الحالة الأولى يتسلم الممول النماذج الضريبية ولا يتقدم بطعن لمصلحة الضرائب فى الميعاد القانونى فتربط الضريبة من واقع تقديرات المأمورية دون تخفيض . أما فى الحالة الثانية فالربط أساسه الاتفاق على ضريبة افتراضية ثابتة دون طعن .

كما أن الربط طبقاً لنظام الاتفاقات يختلف عن الموافقة باللجنة الداخلية ففي الأخيرة يوافق الممول بعد تخفيض التقديرات ولقيامه بالطعن على النماذج .

وقد ذهب محكمة النقض فى حكم خاص بضريبة المبيعات بأنه لا يجوز الاتفاق على الخضوع للضريبة وبالمخالفة لأحكام القانون الذى أنشأها لأن هذا الاتفاق لا يعدو أن يكون فى حقيقته اتفاقاً على وعاء الضريبة إذا ثبت استحقاق المصلحة لها . فلا يعد مسلحاً تحسم به المنازعة حول خضوع الطاعن للضريبة والذى لا يتقرر بإرادة أى

⁽¹⁾ راجع رسالة الدكتوراه للدكتور سامح أحمد محمد إسماعيل - مشكلات التنظيم الفنى للضريبة الموحدة - 2006 - ص 214

منهما ، إنما تحدده القوانين التي تفرضها . على انه يجوز الاتفاق بين المصلحة والممول على طريقة تحصيل الضريبة. " الطعن رقم 61 لسنة 68 ق جلسة 2005/5/7 " إلا أن محكمة النقض قررت أنه لإمكانية استرشاد المحاكم بتعليمات مصلحة الضرائب وإن لم تكن لها منزلة تساوى التشريع فالمساواة بين الممولين تقتضى ذلك وهذا معناه إمكانية استفادة الممولين رافعي الدعاوى أمام القضاء من هذه الاتفاقيات والمطالبة بإعمالها. " الطعن رقم 3545 لسنة 66 ق الصادر بجلسة 2003/4/22 ، الطعن رقم 669 لسنة 68 ق فى 2009/5/25 " .

وقد صدر حكم حديث فى هذا الصدد فى الطعن رقم 1280 لسنة 70 ق جلسة 22 ديسمبر 2012.

حيث ورد به أنه ولئن كانت التعليمات التي تصدرها مصلحة الضرائب لا تعدو أن تكون تعليمات إدارية والخطاب فيها مقصور على من وجهت إليه من مأموري الضرائب وموظفيها وليست لها منزلة التشريع الملزم إلا أنها متى وضعت لتنظيم مسألة معينة الغرض توحيد قواعد محاسبته لفئة من الممولين وفق شروط حددتها مسبقا وجب عليها إتباعها وتعيين على المحاكم الاسترشاد بها تحقيقا لمبدأ المساواة بين الممولين الذين توافرت فيهم شروط إعمال حكمها. (أيضا الطعن رقم 2878 لسنة 68 ق جلسة 2008/5/25) .

المطلب الثانى إجراءات الطعن أمام لجنة الطعن *الإحالة إلى لجنة الطعن :

إذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف بين المأمورية والممول تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك ، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ البت فى هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوبا بعمل الوصول . فإذا انقضت مدة الثلاثين يوما دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، كان للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول (م 3/119 من القانون) .

وإذا كان مما تتعاه المصلحة الطاعنة على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون والخطأ فى تطبيقه وتأويله ، لأنه قضى بإلغاء الحكم المستأنف وقرار لجنة الطعن لعدم إخطار المطعون ضدهم بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن بالمخالفة لنص الفقرة الثالثة من المادة 157 من القانون رقم 157 لسنة 1981 بما يؤدى إلى بطلان تلك الإحالة ذلك أن الغاية من الإخطار قد تحققت بحضور المطعون ضدهم أمام لجنة الطعن.

وقد ردت محكمة النقض على هذا النعى بأنه نعى سديد ذلك بأن النص فى المادة 20 من قانون المرافعات على أن " يكون الإجراء باطلا إذا نص القانون صراحة على بطلانه أو إذا شابه عيب لم تتحقق بسببه الغاية من الإجراء ، ولا يحكم بالبطلان رغم النص عليه إذا ثبت تحقق الغاية من الإجراء " يدل على حرص المشرع على الإقلال من دواعي البطلان بتغليب موجبات صحة الإجراء واكتمالها على أسباب بطلان الإجراءات وقصورها متى كانت فى خدمة الحق وليست سببا لفقده ، لذلك فإن الشكل ليس سوى وسيلة لتحقيق غاية معينة فى الخصومة ، فربط شكل الإجراء بالغاية منه يؤدى إلى جعل الشكل أداة نافعة فى الخصومة وليس مجرد قالب تتأذى منه العدالة فى بعض الأحيان ، ولذلك سمح المشرع باستكمال العمل الاجرائى عوضا عن استبداله ، وقرر فى المادة 114 من قانون المرافعات أن حضور المعلن إليه فى الجلسة المحددة أو إيداع مذكرة بدفاعه يصحح بطلان تكليفه بالحضور ، كما جرى قضاء هذه المحكمة أن المشرع قد أوجب على لجان الطعن الضريبى مراعاة الأصول والمبادئ الأساسية العامة لإجراءات التقاضى التى يتعين على أية جهة نيطة بها الفصل فى خصومة مراعاتها ومنها ما يسرى على الأحكام من قواعد إجرائية باعتبار أن ما تصدره من قرارات يعد بمثابة أحكام صادرة فى خصومة (الطعن رقم 1045 لسنة 70 ق فى 20/4/2011) .

ويجوز اتخاذ أى من الإجراءات المنصوص عليها فى هذه المادة بأى وسيلة الكترونية يحددها الوزير . (م 119 من القانون) .

ويلتزم تقديم الاعتراض على نموذج 19 خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطار الممول وإلا كان للجنة الطعن إصدار قرارها بعدم قبول الطعن شكلاً (الطعن رقم 1623 لسنة 71 ق فى 6/7/2006) .

*ميعاد الطعن فى حالة توقيع الحجز :

طبقاً للمادة 116 يكون للممول خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه فى الأحوال المنصوص عليها فى الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يطعن فى الربط

أو في قرار لجنة الطعن حسب الأحوال ، فإذا انقضى الميعاد دون طعن أصبح الربط نهائياً.

والحالتان المنصوص عليهما في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 116 من القانون هما حالة غلق المنشأة أو غياب صاحبها وتعذر إعلان الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول أو بوسيلة الكترونية طبقاً لما ورد في الفقرة الأولى في المادة 116 . وكذلك في حالة رفض الممول تسلم الإعلان ، وهنا يثبت ذلك بموجب محضر يحضره أحد موظفي مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية وينشر في لوحة المأمورية المختصة مع لصق صورة منه على مقر المنشأة.

وإذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول في مواجهه النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة .
ففي الحالتين السابقتين يبدأ ميعاد الطعن من تاريخ توقيع الحجز على أموال الممول .
وأوضحت الفقرة الخامسة من المادة 129 من اللائحة التنفيذية المقصود بتاريخ توقيع الحجز بقولها : " وفي تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة 116 من القانون ، يقصد بتاريخ توقيع الحجز على الممول تاريخ علمه بهذا الحجز " .

وبالتالي فإن هذا الميعاد يبدأ من تاريخ علم الممول بتوقيع الحجز عليه سواء كان هذا الحجز على المنقول أو حجز ما للمدين لدى الغير أو حجز عقاري ، وسواء كان علم الممول بالحجز حقيقي أو حكمي وفقاً لأحكام قانون الحجز الإداري 0
وهذا الميعاد يختلف بحسب ما إذا كان الحجز على المنقول . أو حجز ما للمدين لدى الغير أو حجز عقاري⁽¹⁾.

فالعبرة في احتساب ميعاد الطعن في حالة حجز المنقول هي من تاريخ تمام إعلان الحجز وهو تاريخ الاستلام من جانب المدين أو من يجيب عنه أو من تاريخ تعليق نسخة المحضر على المركز أو القسم مع تسليم نسخة للإدارة في حالة غيابه
وغياب من يجيب عنه .

ويعنى تعليق نسخة المحضر على الأماكن سألقة الذكر ما نصت عليه المادة 2/11 من قانون المرافعات من ضرورة أن يقوم المحضر خلال أربع وعشرين ساعة

¹ راجع تفاصيل هذا الموضوع في كتابنا المنازعات الضريبية في ربط الضرائب على الدخل 1990 - ص 184 وما بعدها

بتوجيه كتاب مسجل إلى المعلن إليه في موطنه الأصلي أو المختار يخبره فيه أن الصورة سلمت إلى جهة الإدارة .

ويبدأ حساب مواعيد الطعن في ربط الضريبة إذا اتصل بحجز ما للمدين لدى الغير من تاريخ استلام المحجوز عليه صورة محضر الحجز في كتاب موسى عليه بعلم الوصول ،أو تاريخ إيداعه لدى جهة الإدارة بسبب رفضه لها أو من يجيب عنه الاستلام أو من تاريخ إعلانه باستلام من يجيب عنه.

ولا مجال لإجراء الإعلان عن طريق النشر على لوحة المأمورية ولا يتصور إعلان الحجز في مواجهه النيابة العامة لأنه لا يمكن توقيع حجز تم لدى مدين مجهول العنوان⁰ وبالنسبة للحجز العقارى لا يعد إنذار الحجز العقارى من إجراءات توقيع الحجز الادارى بل من مقدماته التى لا يعتد بها فى احتساب ميعاد الطعن.

وإنما العبرة فى احتساب ميعاد الطعن فى حالة التنفيذ العقارى تكون على النحو التالى :

(أ) إما من تاريخ استلام من جانب المدين.

(ب) وإما من تاريخ التعليق على باب البندر أو على باب العمدة إذا كان رفض المدين أو من يجيب عنه الاستلام .

(ج) وإما من تاريخ التعليق المشار إليه مع إيداع نسخة لدى جهة الإدارة فى حالة غيابه هو ومن يجيب عنه⁽¹⁾ .

* تشكيل لجان الطعن :

استحدث القانون الجديد تشكيلاً جديداً للجان الطعن يضمن حيادها على خلاف القانون الملغى حيث نصت المادة 120 على أن تشكيل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة ، وعضوية اثنين من موظفى المصلحة يختارهما الوزير واثنين من ذوى الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدى فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولة المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة .

وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفى المصلحة باللجان فى المدن التى بها لجنة واحدة . ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى

¹ راجع - مجلة التشريع المالى والضريبي - عدد 198 - سبتمبر 1973 م - إجراءات الطعون الكتاب الثانى

فى المدن التى بها أكثر من لجنة ، ويكون نديهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه . ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تتدبه المصلحة .

وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير ، ويصدر قرار منه بتحديدھا وبيان مقارھا واختصاصھا المكاني ومكافآت أعضائها .

وقد كان القانون الملغى يسند الرئاسة إلى أحد موظفى مصلحة الضرائب وكان من شأن ذلك أن يجعل هذا الرئيس يدافع عن وجهه نظر مصلحة الضرائب خاصة وأنه يلعب دوراً رئيسياً فى إعداد رأى اللجنة وأن صوته يرجح عند تساوى الأصوات ، يضاف إلى ذلك أن الأعضاء من موظفى المصلحة يجمعون بين صفتي الخصم والحكم فى نفس الوقت مما يبعد الثقة عن نفوس الممولين .

لذلك فان النص الجديد يدعم استقلاليه وحياد هذه اللجان ويتولى أمانه سر اللجنة موظف تتدبه المصلحة.

وتطبق أحكام الرد المنصوص عليها فى القانون المرافعات باعتبارھا أحكام عامة فى الرد على هؤلاء الأعضاء فى الحالات التى تتوفر فيها شروط الرد مثل سبق اشتراك عضو اللجنة فى إبداء رأى فى النزاع أو المشاركة فى ربط الضريبة محل النزاع.

ومن المسلم به بطلان قرار اللجنة إذا كان أحد أعضائها سبق أن أبدى رأياً فى تقديرات مصلحة الضرائب بشأن أرباح الممول عن سنة النزاع .

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بأنه ، إذا كان الحكم قد انتهى إلى بطلان قرار لجنة الطعن تأسيساً على أن أحد أعضائها سبق أن أبدى رأياً فى تقديرات مصلحة الضرائب بشأن أرباح الممول عن سنة النزاع فإن الحكم لا يكون خالف القانون " نقض فى 1956/12/5 م س 7 ص 961 " .

كما قضت هذه المحكمة بأنه وإن كانت لجنة الطعن هيئة إدارية إلا أنها وقد أعطھا القانون ولاية القضاء الفصل فى خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب - وجب وهى بهذه الصفة - أن ترتبط بالأصول العامة والمبادئ العامة للتقاضي والتى من مقتضاها أن لا يجلس للفصل فى خصومة من سبق له إبداء الرأى فيها . ومن ثم فإن ما انتهى إليه الحكم المطعون فيه من بطلان قرار لجنة الطعن تأسيساً على أن المأمور

الفاحص لأرباح الممول عن سنة النزاع قد اشترك فى إصداره لا مخالفة فيه للقانون (نقض فى 1958/12/25 س 9 ص 853).

وقد نص قانون المرافعات على وجوب تقديم طلب الرد قبل تقديم أى دفع أو دفاع وإلا سقط الحق فيه (مادة 318 مرافعات) كما وأنه يجوز طلب الرد إذا حدثت أسبابه بعد المواعيد المقررة أو إذا أثبت طالب الرد أنه لم يعلم بها إلا بعد مضى تلك المواعيد (مادة 319 مرافعات).

فإذا لم يطلب الممول رد عضو اللجنة لسبب من أسباب الرد قبل صدور قرارها ، فإنه لا يجوز له أن يتمسك ببطلان قرار اللجنة بعد صدوره استناداً إلى أى من أسباب الرد.

* انعقاد اللجنة وإجراءات نظر الطعن :

على لجنة الطعن إخطار كل من الطاعن والمأمورية المختصة بموعد الجلسة على النموذج رقم (39 لجان) بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول . فإذا لم يحضر الممول أو وكالة أمام اللجنة فى أول جلسة حجز الطعن للقرار بعد أسبوعين على الأقل ، ويعلن الممول بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ، فإذا أبدى عذراً تقبله اللجنة فتح باب المرافعة وحددت جلسة لنظر الطعن ، أما إذا لم تقبل عذره تصدر اللجنة قراراً مسبباً فى الطعن .

وفى جميع الأحوال يتعين على اللجنة أن تتحقق من إخطار الممول من خلال علم الوصول (مادة 140 من اللائحة) .

ومهما يكون من أمر ، لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا بدعوة جميع الأعضاء للحضور ويكون لهم جميعاً رأى فى إصدار القرارات وليس لأحدهم ميزة تميزه على الآخر فى الرأى ، كما لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من الأعضاء على الأقل .

وللجنة أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق . وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه وإلا قضت اللجنة فى الطعن فى ضوء المستندات المقدمة . (مادة 121/2 من القانون).

وقد جاء القانون رقم 393 لسنة 1955 بشأن تعديل بعض أحكام قانون مهنة المحاسبة والمراجعة محدداً الأشخاص الذين يحق لهم الحضور أمام لجان الطعن نيابة عن الممول ، فحددهم بالمحامين والأشخاص المقيدة أسماءهم بالسجل العام

للمحاسبين والمراجعين، وأقارب ذوى الشأن لغاية الدرجة الرابعة وأزواجهم ، دون اشتراط أن يكونوا من المحامين أو الأشخاص المقيدة أسمائهم فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين . وقد أصدرت مصلحة الضرائب كتابا دوريا رقم 7 لسنة 1987 بشأن الأفراد الذين لهم الحق فى الحضور أمام مأمورية وفروع مصلحة الضرائب ولجان الطعن وهم أصحاب الشأن أنفسهم وأقارب ذوى الشأن حتى الدرجة الرابعة وأزواجهم دون اشتراط أن يكونوا من المحامين أو الأشخاص المقيدة أسمائهم بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين.

والأشخاص المقيدة أسمائهم بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين هم المحاسبون والمراجعون والمحاسبون والمراجعون تحت التمرين ومساعدو المحاسبين ومساعدو المراجعين والمحامون والأوصياء عن القصر .

على أن محكمة النقض ذهبت إلى أنه لا يشترط لحضور المحاسبين المشار إليهم أمام لجنة الطعن وجوب تقديم توكيل موثق ممن موكلهم طبقا لقانون المحاماة (نقض 1979/12/4 س . 3 ع 3 ص 155) .

كما قضت محكمة النقض بأن بلوغ سن الرشد وخلو الأوراق مما يفيد أن البالغ أحاط بمأمورية الضرائب ببلوغه سن الرشد وحضور محاسب أمام لجنة الطعن باعتباره وكيلًا عن وليه الطبيعي وليس عن الطاعن متوافر به الأهلية للطاعن التى يتطلبها القانون (الطعن رقم 378 لسنة 67 ق فى 2006/5/23) .

ومن ثم يشترط وجود توكيل خاص لمن يمثل الممول أمام لجنة الطعن بالنسبة لغيرهم.

ولا يشترط الحصول من الممول على توكيل خاص وقت تقديم عريضة الطعن . وأن الأصل عدم التعرض للعلاقة التى تربط الممول بوكيله أمام لجنة الطعن إلا إذا أنكر صاحب الشأن وكالة وكيله ، فإذا باشر المحامى إجراء قبل أن يستصدر توكيلًا له من ذوى الشأن كما هو الحال عند تقديم عريضة الطعن دون سند التوكيل ، فإن هذا الإجراء يعد صحيحا إذا ثبت الوكالة الخاصة قبل الدخول فى الموضوع إما بتقديم سند التوكيل ولو كان لاحقا لتاريخ الطعن/ أو بحضور الممول وإقراره بالوكالة (فى هذا المعنى التعليمات التفسيرية العامة الصادرة من مصلحة الضرائب رقم (1) لسنة 1970 السابق الإشارة إليها) .

وقد أكدت محكمة النقض ذلك إذ قضت بأنه من المقرر فى قضاء هذه المحكمة أنه لا يجوز أن تتصدى المحكمة لعلاقة الخصوم بوكلائهم إلا إذا أنكر صاحب الشأن وكالة وكيلة لأن فى ذلك تجاوزا فى الاستدلال ضارا بحقوق الناس . فإذا باشر المحامى إجراء قبل أن يستصدر توكيلا له من ذي الشأن الذى كلفه بالعمل فلا يعترض عليه بان التوكيل لاحق على تاريخ الإجراء ما لم ينص القانون على خلاف ذلك (نقض 1977/11/5 الطعن رقم 338 لسنة 45 قضاء الضرائب - الطبعة الثانية 1979 - ص 141 وما بعدها - بند 165).

وإذا توفى الممول أثناء قيام لجنة الطعن بعملها؛ فأوقفت السير فى نظر الطعن المعروض أمامها وجب إعلان الورثة إعلانا صحيحا ودعوتهم بأسمائهم للحضور أمامها وذلك قبل استئناف جلساتها (فى هذا المعنى حكم محكمة شبين الكوم الابتدائية فى 1947/12/15 - مبادئ القضاء فى الضرائب - المرجع السابق - بند 946 - ص 234).

وقد قضت محكمة النقض بأن استمرار الورثة بمزاولة نشاط مورثهم وقيام شركة واقع فيما بينهم فيحق لكل وارث الطعن فى الربط الذى يخصه " نقض 1971/12/22 س 22 ق - ص 1079 .

ويكفى للفصل فى حالة الممول الذى توفى قبل انعقاد اللجنة ، أن يستلم الإعلان أحد الورثة إذ أن اللجنة غير ملزمة باستخراج إعلام وراثه والبحث عن كل وارث وإعلانه على حده . (حكم محكمة المنصورة فى 1947/4/5 - المرجع السابق - بند 1199 - ص 294) .

وطبقاً للقانون الجديد فإن الطعن الخاص بشركات الأشخاص يجب أن يقدم إلى اللجنة من مدير الشركة المسئول وليس من كل شريك على حده.

وعلى أية حال ، يجب أن تتعقد اللجنة فى الزمان والمكان اللذين أعلن بهما الممول ومن المقرر أن مقار اللجان واختصاصها المكاني يعين بقرار من وزير المالية أو من ينيبه | الفقرة الأخيرة من المادة 120).

ويكون تحديد الجلسات التى تنظر فيها الطعن بمعرفة رؤساء اللجان مع مراعاة كل حالة وظروف استعجالها .

وإذا حدث ما يدعو إلى تغيير مكان أو زمان انعقاد اللجنة وجب إعادة إخطار الممول والأعضاء بذلك وإلا جاز لصاحب الشأن طلب بطلان القرار الذى يصدر فى مثل هذه الأحوال.

فإذا انعقدت اللجنة قبل اليوم المحدد لنظر الطعن ، فإن هذا الانعقاد يعد باطلا لمخالفته للأصول العامة ، ذلك انه وقد حددت اللجنة للنظر فى الأمر يوما معيناً علم به ذو الشأن لزمها أن تنعقد فيه حتى يستطيع كل منهم أن يبدى إمامها وجهه نظراً وملاحظاته فتصدر قراراً عن بينة ونور ، فإذا تبين أن اللجنة انعقدت قبل اليوم المذكور ونظرت فى الطعن فى غيبه المطعون عليها وفوتت بذلك عليها فرصة الرد على بيانات الطاعن فيكون انعقادها باطلاً وذلك لما داخله من غرض انحرفت به عن الأصول المقررة.

وإذا انعقدت الجلسة الأولى للجنة فى اليوم المحدد لها ، ولم يحضر الممول أو من يمثله قانوناً ، أو لم يحضر مندوب مصلحة الضرائب وجب على اللجنة التأكد قبل النظر فى الطعن من علم الطرف الذى تخلف عن الحضور بموعد انعقاد الجلسة وذلك من واقع علم الوصول . فإذا ثبت للجنة عدم علم الطرف المذكور بموعد هذه الجلسة وجب عليها التأجيل لموعد آخر وإخطار الخصوم ، وإذا اتضح أن الممول قد تغيب عن حضور الجلسة الأولى لنظر موضوعه مع ثبوت علمه بها ولم يرسل وكيلاً عنه للحضور ، فيحسن أن تؤجل الجلسة لأى موعد آخر تعلنه اللجنة به على أن يتبع هذا الإجراء مع مصلحة الضرائب إذا لم ترسل مندوباً عنها بالجلسة الأولى مع علمها بموعدها وإلا إذا رأت اللجنة أن التأجيل قد يترتب عليه إضرار بصالح الخزنة العامة ، فعندئذ تنظر اللجنة الموضوع ويكون قرارها صحيحاً لا غبار عليه.

وقد قضت محكمة النقض بأن تخلف الطاعن عن الحضور أمام لجان الطعن عند نظر الطعن فى الجلسة الأولى أثره وجوب تأكيدها حجز الطعن للقرار من إتمام إعلان الطاعن بالجلسة بالنموذج 22 ضرائب وتسلمه إياه بخطاب مسجل مصحوب بعلم الوصول وإخطاره من بعد بالجلسة المحددة للقرار بذات الإجراءات السابقة لغياب الممول أو حضوره وإبدائه عذر غير مقبول أى اعتبار الطعن كان لم يكن (الطعن رقم 1944 لسنة 60 ق جلسة 1997/6/29 والطعن رقم 2827 لسنة 57 ق جلسة 1994/12/12).

على أنه لا يجوز للجنة أن تصدر قرارها بتأييد تقدير مأمورية الضرائب لمجرد

افتراض أن عدم حضور الممول أو وكيل عنه أمامها وإبداء اعتراضه يعد قبولاً منه لتقدير الأمور ، إذا أن مثل هذا القرار يمكن إبطاله إذا بان من ظروف الدعوى أن تخلفه عن الحضور لم يكن يعنى عدم اعتراضه ، كان طلب التأجيل بكتاب منه فلم تجبه اللجنة إلى طلبه (حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية فى 4 ديسمبر 1949 - مبادئ القضاء فى الضرائب - بند 1119 ص 275 وما بعدها) .

وإذا رأت اللجنة تأجيل انعقادها إلى تاريخ معين ، ولكنها لم تتعقد فى هذا التاريخ وأصدرت قرارها دون أن تسمع دفاع الممول أو تطلع على مستنداته مع ما هو ثابت من حضوره فى اليوم المذكور ، فان قرارها يعتبر باطلاً ومخالفاً للقانون إذ فيه إخلال صارخ بحق الممول فى الدفاع أمام اللجنة ، يستوي فى ذلك أن كانت مذكرة الطاعن تحت نظر اللجنة وقت أن أصدرت قرارها أو أنها لم تكن تحت نظرها ، إذ بفرض التسليم بان قرار اللجنة صدر بعد تقديم هذه المذكرة ، فان ذلك لم يكن ليبرر عدم انعقادها فى اليوم الذى حددته لانعقادها ونهت على الطاعن بالحضور فيه إذ من الجائز أن يكون للطاعن دفاع شفوي يريد إبداءه تكملة لدفاعه الذى ضمنه مذكرته الكتابية أو لديه مستندات يريد تقديمها لتأييد دفاعه (حكم محكمة مصر الابتدائية فى 11/3/1953 المرجع السابق - بند 957- ص 237) .

وتتضى التعليمات بالإجراءات والقواعد الواجب إتباعها أمام لجان الطعن أن للممول أو وكالة والمصلحة الاطلاع على ملف الطعن بمقر قلم كتاب اللجنة قبل الجلسة بوقت كاف ويوقع المطلع بما يفيد ذلك . فإذا أصرت اللجنة على عدم اطلاع الممول على مستنداته التى يملكها أو حرمته من حق دفاعه كان قرارها باطلاً (حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية فى 15/11/1946 - المرجع السابق - بند 932 ص 230 وما بعدها) .

وقد حكم بأنه إذا كان الطاعنان قد طلبا الاطلاع على مستنداتها المضبوطة لمقارنتها بما لم يضبط ، فلم يجابا إلى طلبهما ، وتكلما عن دفع لا تتصل بالموضوع فى شئ ومع ذلك تصدت اللجنة للموضوع من تلقاء نفسها ، فان هذا يعتبر إخلالاً بحق الدفاع (حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية فى 15/12/1946 - المرجع السابق - بند 939 - ص 232) .

ويثور التساؤل عما إذا كان من الواجب اطلاع الممول على البيانات المستقاة من مصادر سرية وملاحظات المصلحة عليها .

يذهب رأى إلى عدم جواز اطلاع الممول على الملف السري الخاص به لأنه يحوى تحريات مستقاة من مصادر سرية تهم مصلحة الضرائب المحافظة على سريتها ، وإلا تعرضت لعدم تقدم احد لمساعدتها مستقبلا ⁽¹⁾ . (حكم محكمة مصر الابتدائية فى 1943/11/19 بند 1517 نفس الصحيفة) .

على أن رأيا آخر ينتقد بحق الرأى السابق لأنه يخل بحق الدفاع إخلالا ظاهرا ، ويرى انه يمكن التوفيق بين حق الممول فى معرفة أنواع النشاط المنسوبة إليه ورغبة المصلحة فى عدم إفشاء أسرار مصادرها ، ويستند هذا الرأى إلى أن حق الدفاع يقضى أن يطلع الممول على كل ما قدم ضده من بلاغات وبيانات حتى يكون ردا على إثبات عدم تعلقها به ، على انه بالنسبة للأحوال التى تقتضى عدم إذاعة أسماء مبلغيها أو المصادر التى استقت منها معلومات ، فإنه يشترط لى تتخذ هذه المعلومات دليلا على الممول مع إخفاء اسم المبلغ أن يتوفر لدى المصلحة الدليل على صحتها ، فتواجه بها وبالأدلة القائمة عليه بشأنها لى تيسر له نفي هذه الأدلة أن استطاع ⁽²⁾ .

وقد أيدت هذا الرأى محكمة طنطا الابتدائية إذ قررت أن السرية فرضت أصلا لمصلحة الممول حتى لا تذاع أسرارها أو تتأثر سمعته بسبب هذا الإفشاء ، ومن ثم لا يصح أن يضار بها فيحرم من الاطلاع على أوراقه ومستنداته وأسس التقدير وأسانيده ، أما السرية الأخرى التى تعول عليها مصلحة الضرائب أنها لصالح الخزنة وهى الخاصة بالتحريات التى تجريها المصلحة وتقرر بأنها غالبا ما تكون مستقاة من زملاء الممول فى نفس المهنة، وانه من الخطر أن يعرف الممول أن زميلا له وشى به لمصلحة الضرائب مما يؤدى إلى نتائج وخيمة العواقب تهدد سلامة الأمن العام ، فضلا عن امتناع كل تاجر مستقبلا عن إعطائها أية معلومات خاصة بتاجر آخر نتيجة لإفشاء هذه التحريات ، فهذه التحريات الأخيرة لا يخرج أمرها عن حالتين إما أنها كانت من عناصر تقدير أرباح الممول أو أنها ليست كذلك. فان كانت الأولى فهى ليست من الوسائل التى نص عليها القانون كعنصر من عناصر التقدير لأنه ليس من العدل ولا من القانون فى شئ أن تقدر أرباح الممول نتيجة تحريات قدمها واش أو مغرض دون أن تتاح للممول فرصة دحضها أو تكذيبها ، وان كانت الثانية فلا معنى لضمها لملف الطاعن (حكم محكمة طنطا

⁽¹⁾ انظر أيضا الدكتور / حسين خلاف - لجان التقدير فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية - مجلة القانون والاقتصاد - العدد الثانى - 1949 - ص 355

⁽²⁾ راجع حبيب المصري - المرجع السابق - ص 683 وما بعدها

الابتدائية فى 1948/11/25 - موسوعة الضرائب والرسوم الدمغة - حسن الفكهاى-
أحكام عامة- قضاء- 26 قاعدة 31) .

وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي وخاصة
القواعد التى نص عليها قانون المرافعات الخاصة باستجواب الخصوم والانتقال لمحل
النزاع وسماع الشهود وتعين أهل الخبرة وذلك عند عدم وجود نص مخالف فى القوانين
واللوائح الضريبية ، ومع ملاحظة عدم جواز توقيع الجزاءات المنوه عنها فى قانون
المرافعات . وانه يجب عمل محضر لكل إجراء تقوم به اللجنة يوقع عليه الرئيس وال كاتب
الذى تنتدبه مصلحة الضرائب لتولى الأعمال المكتبية فى اللجنة .

كذلك يجب على اللجنة قبيل إصدار قرارها أن تسمع أقوال الممولين بعد إجراء
المعاينة وإجراء التحريات ، فانه يتعلق بهذا القرار حق للطاعن فى وجوب تنفيذه ، وليس
للجنة العدول عنه ، فان هى عدلت وجب بيان أسباب العدول وإلا أهدر حق الطاعن فى
الدفاع والإدلاء بأقواله (الحكم السابق) .

وعلى أية حالة فإن عدم بيان أوجه عوار إجراءات ربط ضريبة الدمغة أمام لجنة
الطعن -أثره- سقوط الحق فى التمسك بنظر العوار (الطعن رقم 2343 لسنة 65 ق فى
2008/1/22 والطعن رقم 3956 لسنة 6 ق فى 2008/11/14) .

على أن الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي السابق ذكرها تشمل طبقا
للمادة 141 من اللائحة ، ما يأتى:

- 1- الاختصاص.
 - 2- تعريف أطراف الخلاف.
 - 3- أحقية الممول فى رد اللجنة أو احد أعضائها.
 - 4- مناقشة كافة الدفع المقدمة من الممول .
 - 5- تسبيب القرارات.
- السجلات المطلوب إمساكها باللجنة :
- يجب أن تمسك لجان الطعن ، المنصوص عليها فى المادة (120) من القانون ،
السجلات الآتية :

- 1- سجل الطعون الضريبية ، وتقيد به الطعون حسب تواريخ ورودها ، ويجب أن
يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن من حيث سنوات الخلاف وصافى ربح
كل سنه ، وقرار اللجنة عند صدوره.

2- سجل الجلسات ، تدون به المداولات التى تدور فى كل جلسة .

3- أية سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة .

ويكون القيد فى السجلات المشار إليها بمعرفة أمانه اللجنة (مادة 136 اللائحة)

*** نظام العمل باللجنة :**

يكون العمل بلجان الطعن ، المنصوص عليها فى المادة (120) من القانون

على النحو الآتى :

1- يحدد رئيس اللجنة مقرر الحالة من احد العضوين المعيّنين من المصلحة .

2- يقوم كل عضو من أعضاء اللجنة المشار إليهم فى البند (1) من هذه المادة

بدارسة ما يحال إليه من طعون وكافة أوجه الدفاع المتعلقة بها ، ويعد مسودة

القرار فى كل طعن .

3- تتم المداولة مع باقي أعضاء اللجنة على مسودة القرار بعد اطلاعهم على أوراق

الطعن.

4- يصدر قرار اللجنة بعد المداولة طبقاً لحكم المادة (122) من القانون (مادة 137

من اللائحة).

*** معدلات الانجاز :**

يجب على لجان الطعن انجاز المعدلات التى تحددها الإدارة المشرفة على اللجان

(مادة 138 من اللائحة).

*** اختصاص اللجنة :**

تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى

المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون بما فيها ضريبة المراتب

(الطعن رقم 59/85 ق جلسة فبراير 1996) وكذلك بنظر الخلافات المتعلقة بمنازعات

ضريبة الدمغة وكذلك الخلافات الناتجة عن تطبيق القانون رقم 147 لسنة 1984 بشأن

رسم تنمية الموارد المالية للدولة (م 1/153 من القانون)⁽¹⁾ .

وتطبقاً لذلك تختص لجان الطعن بالفصل فى الأوجه التى يثور بشأنها الخلاف

بين الممول والمصلحة . أما تلك التى لم تكن محل خلاف فإنها لا تكون معروضة على

اللجنة، ويمتنع عليها أن تتعرض لها فى قرارها من تلقاء نفسها ، فإذا تبين من العريضة

التي ضمننتها الشركة المطعون عليها اعتراضاتها على تقدير الأمورية ، وإنها لم تعترض

⁽¹⁾ يلاحظ أن القانون الجديد استحدث النص الخاص باختصاص لجان الطعن بنظر المنازعات المتعلقة بفرض رسم تنمية موارد الدولة

على ما انتهت إليه المأمورية من إضافة فائدة رأس مال حصة التوصية التي تصيب هذه الحصة في الأرباح ، وكانت لجنة الطعن قد تعرضت إلى هذا العنصر وناقشته من تلقاء نفسها وانتهت في قرارها إلى استبعاده من وعاء الضريبة باعتباره من التكاليف . فإنها تكون قد تجاوزت حدود اختصاصها في هذا الخصوص ، ولما كانت مصلحة الضرائب قد نعت هذا العيب على قرار اللجنة أمام محكمة الموضوع ، إلا أن الحكم المطعون فيه قضى بتأييد الحكم المستأنف الذي أيد قرار اللجنة ، دون أن يرد على هذا الدفاع الجوهري ، فان الحكم يكون قد خالف القانون وشابه قصور يبطله (نقض في 1958/12/25 س 9 ص 853 ، 1974/1/9 س 25 ص 119 ، 1979/4/17 س 30 ع 2 ص 139) .

وللجان الطعن ولاية الفصل في الخصوم بين الممول ومصلحة الضرائب أيا كان سبب الخلاف سواء تعلق بالأرقام أو مبدأ فرض الضريبة في ذاته (نقض 1983/2/28 في الطعن رقم 1309 لسنة 48 والطعن رقم 60/3207 ق في 1998/6/8 ، الطعن رقم 61/3328 ق في 12 مايو 1997 ، الطعن رقم 61/3181 ق في 2004/2/23) .

ولا يلزم تحديد مقدار الضريبة بقرار لجنة الطعن لان هذه اللجنة لا تعتبر مرحلة من مراحل التقاضي وإنما هي مرحلة إعادة النظر في الخلاف بين الطرفين (الطعن رقم 6/6163 ق جلسة 2003/4/24) .

وليس للجنة الطعن أن تقضى في قرارها بتقدير أرباح الممول بما يزيد على تقدير المأمورية لها . كما أن عليها أن تتقيد بطلبات الممول فهذه اللجان لا تختص بالتقدير أصلا كما كان عليه الحال بالنسبة للجان التقدير ، وإنما تنظر في كافة أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة ، ولا تستطيع تقدير الأرباح بما يزيد على تقدير المأمورية ، إنما تستطيع اعتماده أو تخفيضه .

ولجنة الطعن غير ملزمة بإجراء التحريات اللازمة في حالة غلق المنشأة رغم أن المشرع لم يتطلب هذا الإجراء إلا في حال عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول (الطعن رقم 4542 لسنة 62 ق في 2007/12/24) .

وقد قضت محكمة النقض بان قرار لجنة الطعن ببطلان إجراءات فحص وتقدير الضريبة وبإعادة الأوراق إلى المأمورية لإعادة الفحص والتقدير باسم المستغل الحقيقي للنشاط مسالة تتعلق بالنظام العام تعتبر مطروحة على اللجنة وتقضى فيها من تلقاء نفسها . (الطعن رقم 66/2431 ق في 2003/1/27) .

وفى هذا المعنى نصت المادة 3/121 من القانون على أن تصدر اللجنة قرارها فى حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول .

ويجب على رئيس اللجنة وأمين السر توقيع قرار اللجنة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدورها ، ويكون إعلان كل من المصلحة والممول بقرار اللجنة بكتاب موسى عليه مصحوبا بعلم الوصول على النموذج رقم (40 لجان) (مادة 2/140 من اللائحة) .
* الحالات التى لا تختص بها لجان الطعن الضريبى: ⁽¹⁾
تكلما عن الحالات التى تختص بها لجان الطعن . لذلك ينبغي أن نلخص الحالات التى لا تختص بها هذه اللجنة وهى .

- 1- طلبات التعويض عن أخطاء الإدارة الضريبية حيث يختص بها القضاء مباشرة .
- 2- دعاوى الحجز الإدارى والطعون عليه ، ويختص بها قاضى التنفيذ .
- 3- طلبات الإسقاط الضريبى والتصالح أمام لجان التصالح الضريبى أو لجان إعادة النظر حيث خصص المشرع لها لجاناً خاصة .
- 4- طلبات وقف سداد أو تحصيل الضريبة باعتبار أن الضريبة واجبة الأداء من واقع قرار لجنة الطعن ولا يجوز طلب وقف تنفيذ طلبات إيقاف السداد أو التحصيل .
- 5- المنازعات المتعلقة بالتصرفات العقارية العارضة .
- 6- المنازعات المتعلقة بالخصم والإضافة التى يختص بنظرها القضاء العادى دون اللجوء إلى لجان الطعن .

* تصحيح الأخطاء المادية

يلاحظ أن من حق لجنة الطعن تصحيح ما يقع فى تقديرات المأمورية من أخطاء مادية بحته ، ذلك أن المشرع إذ حول لجنة الطعن ولاية القضاء للفصل فى خصومة بين الممول والمصلحة ، فإن هذه اللجنة تكون مختصة بتدارك ما يكون قد ورد فى تقديرات المأمورية من أخطاء مادية كتابية كانت أو حسابية ، وإن تصدر قرارها على موجب الوجه الصحيح ، ولا يحول دون ذلك أن يكون فيه إساءة لمركز الممول ذلك أن الأخطاء المادية لا تحوز أية حجية حيث أجاز الشارع تصحيحها فى أى وقت . (نقض فى 1973/11/28 س 24 ص 1174 - 1984) .

ويصدر قرار اللجنة بتصحيح ما يقع من أخطاء مادية بحته أو حسابية بقرار

¹ (راجع الدكتور سامح احمد محمد إسماعيل - المرجع السابق ص 251

تصدره من تلقاء نفسها بناء على طلب احد الخصوم ، ولا يجوز الطعن فى القرار الصادر بالتصحيح إلا إذا تجاوزت اللجنة حقها المنصوص عليه فى القانون (الطعن رقم 2743 لسنة 56 ق جلسة 1991/12/20)، ويجوز تدارك هذا الخطأ خلال مدة التقادم (نقض 1972/11/15 ص 24 ص 123)

ولا محل لإعمال قاعدة إلا يضر الطاعن بطعنه عند تصحيح الأخطاء المادية الواردة بقرار اللجنة حيث لا تكتسب تلك الأخطاء أى حجية (الطعن رقم 24053 لسنة 55 ق فى 1962/7/20)

وللجنة أن تقبل تنازل الممول عن الخصومة ، إلا انه إذا علق ترك الخصومة على تخفيضات تقدم بها ولم تكن محل قبول من جانبها ، فانه لا يصح لها أن تعتبر الممول متنازلاً عن الطعن ، وإلا تكون قد جانببت الصواب . (حكم محكمة القاهرة الابتدائية فى 1959/6/3 - موسوعة الضرائب والرسوم والدمغة - المرجع السابق - المجلد الثالث - إرباح تجارية وصناعية - قضاء 115 - قاعدة 7 - ملاحق ضرائب 1970/3) .

وهذا ما أكدته محكمة النقض إذ تقرر أن المنازعة فى تقدير الضريبة لا توقف استحقاقها استناداً إلى أن المشرع الضريبي أورد نصوصاً خاصة لتحقيقه أغراض معينة تكفل ضمان وسرعه تحصيل الأموال العامة (نقض فى 1952/4/3 س 3 ص 877) .
* قرار اللجنة :

تصدر قرارات اللجنة مسببة (مادة 1/122 من القانون) .

ولا شك أن تسبيب اللجنة لقراراتها يمثل ضمانه عامة للممولين ويبحث فى نفوسهم الطمأنينة إذ معنى تسبيب قرار اللجنة أنها قد اطلعت على كافة وقائع النزاع وجميع المستندات والأوراق وأحاطت بالطعن من كافة جوانبه وأرست الآثار القانونية الصحيحة. ومن شأن ذلك إبعاد مظنة التحيز والشك والتحكم عنها، فضلاً عن أن هذا التسبيب يجب أن يكون جدياً ، فلا يكفى مجرد إبداء أسباب غامضة أو مبهمه، كما يجب إلا يكون هناك تناقض بين أسباب القرار .

ويترتب على إهمال اللجنة تسبيب قرارها بطلان هذا القرار ، إذ مادام أن القانون ألزم اللجنة ببيان أسباب هذا الإجراء يعد عنصراً من العناصر الشكلية الجوهرية التى لا يجوز الخروج عليها .

وتطبيقاً لذلك إذا صدر قرار اللجنة وقد أهدر تقدير الأمورية والفحص دون أن

تبدى اللجنة الأسباب التى دعتها إلى ذلك ، فانه لا يمكن التعويل على هذا القرار إذ يعد عملا جزافيا غير مستند إلى سبب علمي أو عملي (استئناف المنصورة فى 1949/12/29- مبادئ القضاء فى الضرائب - المرجع السابق - بند 1052 ص 21) .
وتعتبر أسباب القرار مكملة لمنطوقه .
وقد قضت محكمة النقض بأنه متى كان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاءه برفض الدفع ببطلان قرار اللجنة لخلوه من بيان أرقام الأرباح ورأس المال الحقيقي المستثمر على أنه " وان كان منطوق القرار لم يشتمل على ذكر المبالغ المقدرة فى السنوات التى فصل فيها ، إلا أن هذه المبالغ سواء من الأرباح أو رأس المال قد ذكرت تفصيلا فى صدر القرار فى معرض بيان الوقائع ، وفى ذلك ما يغنى عن تكرارها فى المنطوق ، فان هذا الذى أقيم عليه الحكم لا مخالفة فيه للقانون (نقض 1965/11/3 س 16 ص 966) .

وتصدر قرارات اللجنة بأغلبية أصوات الحاضرين . وإذا تساوت الأصوات رجح الجانب الذى منه صوت الرئيس (مادة 1/122 من القانون) .
ويجب أن يوقع على قرار اللجنة من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوما على الأكثر من تاريخ صدورهما (مادة 1/122 من القانون) .
على انه لا يهم تحرير أسباب القرار قبل صدوره أو بعده ولكن بشرط أن يتم خلال خمسة عشر يوما . وعلى أية حال ، فان إغفال توقيع كاتب اللجنة على قرار لجنة الطعن لا يترتب عليه بطلان القرار . (نقض 1967/3/1 س 18 ص 522)
ويعلن قرار اللجنة إلى الممول والمصلحة بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول . وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار اللجنة ولا يمنع الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة (مادة 1/122 من القانون) .

ولا يتعين على لجان الطعن إصدار قراراتها علانية . وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض فى العديد من أحكامها ذلك أن النص فى المادة 174 من قانون المرافعات - وهو المنظم للنقاضي وإجراءاتها أمام المحاكم على أن ينطق بالحكم ... ويكون النطق به علانية وإلا كان الحكم باطلا وفى المادة 18 من قانون السلطة القضائية على أن يكون جلسات المحاكم علنية ... ويكون النطق بالحكم فى جميع الأحوال فى جلسة علنية ... وذلك طواعية للمادة 169 من الدستور الواردة فى الفصل الرابع من الباب الخامس منه

تحت عنوان " السلطة القضائية " والتي تنص على أن تكون جلسات المحاكمة علنية ...
وفى جميع الأحوال يكون النطق بالحكم فى جلسة علنية على أن الأحكام التى يتعين
النطق بها علنية هى تلك التى تصدر من المحاكم بالمعنى الضيق دون سواها من
الهيئات القضائية أو غيرها من الهيئات التى أناط بها القانون اختصاصا قضائيا بالفصل
فى نوع معين من الخصومات ولو وصف ما تصدره فى شأنها من قرارات بأنها أحكام -
ما لم ينص القانون على خلاف ذلك - وإذ كانت لجان الطعن المشكلة وفقا لقانون
الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 (ومن بعده القانون الحالي
(لا تعدو أن تكون هيئات إدارية أعطاها القانون ولاية القضاء للفصل فى خصومة بين
مصلحة الضرائب والممول ولا تعتبر مرحلة تقاضى وإنما هى مرحلة إعادة نظر فى
الخلاف بين الطرفين قبل الالتجاء إلى القضاء وكان القانون المشار إليه لم ينص على أن
تنطق تلك اللجان بما تصدره من قرارات وإنما استلزم - فحسب - إصدارها وإعلانها للممول
ومصلحة الضرائب بخطابات موصى عليها بعلم الوصول وفقا للمادة 2/16 وهو ما يتفق
ووسيلة إعلان ذوى الشأن بصدر مثل هذه القرارات وكان ما أوجبه المادة السالفة على
تلك اللجان بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضى مفاده وجوب التزامها
بالمبادئ الأساسية العامة التى يتعين على أى جهة نيظ بها الفصل فى خصومة مراعاتها
كذلك وليس لكونها نصوصا فى قانون المرافعات أو من بينها ما يتعلق بمبدأ المواجهة بين
الخصوم وتمكينهم من إبداء دفاعهم والتقيد بالطلب والمصلحة به وصلاحيه مصدري
القرار دون غيرها من مبادئ نص عليها فى قانون المرافعات - أو فى غيره من القوانين -
على وجوب الالتزام بها كشرط لصحة أحكام المحاكم - بالمعنى سالف البيان ومنها النطق
بها علنية بما تصدره من قرارات . (الطعن رقم 60/3983 ق فى 21 مايو 1998
والطعن رقم 60/3721 ق فى 2 ابريل 1998 والطعن رقم 60/4007 ق فى 8 يونيه
1998 والطعن رقم 60/3372 ق فى 22 يناير 1998 والطعن رقم 60/3960 ق فى 18
مايو 1998 والطعن رقم 60/1223 ق فى 17 فبراير 1997 والطعن رقم 60/2846 ق
فى 3 نوفمبر 1997 والطعن رقم 2882 سنة 60 ق فى 24/11/1997 والطعن رقم
3416 سنة 60 ق فى 1/1/1997 والطعن رقم 60/2271 ق فى 14/7/1997 والطعن رقم
60/1812 ق فى 9/6/1997 والطعن رقم 60/2235 ق فى 14/7/1997 والطعن رقم 273
لسنة 61 ق فى 11/11/2003) .

وقد جرى قضاء محكمة النقض أن الدفع ببطلان قرار لجنة الطعن لعدم النطق به علانية هو فى حقيقته دفع يتعلق ببطلان الإجراءات أمامها ومن ثم يعد من الدفوع الشكلية التى لا تستنفذ به أول درجة ولايتها بنظر الموضوع الدعوى إذ لم تقل كلمتها فيه فلا تملك محكمة الاستئناف التصدي لما يترتب على ذلك من تقويت لدرجة من درجتي التقاضي على الخصوم (الطعن رقم 3381 لسنة 61 ق جلسة 1999/1/26 ، الطعن رقم 3423 لسنة 61 ق جلسة 1999/1/26 ، الطعن رقم 559 لسنة 64 ق فى 2007/5/22 ، الطعن رقم 7753 لسنة 63 ق فى 20007/1/22 ، الطعن رقم 5832 لسنة 62 ق فى 2007/12/24) .

وغنى عن البيان أنه يجب أن يصدر قرار اللجنة فى مواجهه أصحاب الشأن ، فإذا حدث وصدر قرار اللجنة فى غير مواجهه احد الشركاء فى شركة ، فان القرار لا يبطل بالنسبة لمن صدر فى مواجهته ، إما بالنسبة لمن لم يصدر فى مواجهته فلا اثر له (حكم محكمة طنطا الابتدائية فى 1949/6/21 – بند 1204 – ص 295) .

* اثر قرار اللجنة :

يترتب على صدور قرار اللجنة تعديل ربط الضريبة وفقا لهذا القرار ، فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها على مقتضى هذا القرار .

ومن ثم إذا تبين أن مأمورية الضرائب قد ربطت الضريبة على الممول ثم طعن فى تقديراتها أمام لجنة الطعن التى أصدرت قرارها بتخفيض تلك التقديرات وجب فى هذه الحالة تعديل ربط الضريبة الذى أجرته المأمورية طبقا لقرار اللجنة. وتصبح الضريبة واجبة الأداء إذا لم تكن قد حصلت .

فإذا كانت المأمورية قد حصلت الضريبة قبل صدور قرار اللجنة فى حدود ما قبله الممول من التعديلات التى أدخلت على قراره ، وأصدرت اللجنة قرارها بتأييد التعديلات الأخرى التى أدخلتها المأمورية على إقراره والتى تناولها طعنه ، وجب على الممول أن يدفع ما يكون مستحقا عليه من فروق على أساس قرار اللجنة حتى ولو رفع الممول أو المصلحة دعوى أمام المحكمة الابتدائية .

وإذا حدث أن قامت المأمورية بتحصيل الضريبة قبل صدور قرار اللجنة على أساس الربط الصادر منها ، فان مصلحة الضرائب لا تلزم برد الزيادة فى الضريبة فورا إلا إذا أصبح قرار اللجنة نهائيا بفوات ميعاد الطعن دون أن تطعن فيه المصلحة أو عند صدور حكم من المحكمة الابتدائية فى الطعن المرفوع إليها ضد قرار اللجنة مؤيدا هذا

القرار .

ويلاحظ انه لا يجب تحديد مقدار الضريبة في قرار اللجنة إذ انه صدر في حدود تقدير المصلحة لأرباح الممول وطلباته بشأن هذه الأرباح ويعد صدوره يعدل ربط الضريبة وفقا له وتكون الضريبة واجبة الأداء على أساس مقدارها الذي يدل على مقدار الأرباح التي قدرتها لجنة الطعن (الطعن رقم 60/2882 ق في 24 نوفمبر 1997 ، الطعن رقم 60 ق في 2 يناير 1998) .

ويترتب على صدور القرار خروج النزاع من ولاية لجنة الطعن بحيث يتمتع عليها أن تعدل عما قضت به أو تعدل فيه . على أن اللجنة لها الحق في تصحيح ما يقع في منطوق قرارها من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية . ولا يحول دون ذلك صيرورة الربط نهائيا .

وللجنة أن تقوم بتفسير ما وقع من غموض أو إبهام في منطوق قرارها عملا بالمادة 361 من قانون المرافعات. فإذا كان القرار لا يشوبه غموض ولا إبهام فلا يجوز الرجوع إلى اللجنة لتفسير قرارها حتى لا يكون التفسير ذريعة للرجوع عنه والمساس بحجيته . وإنما يكون السبيل إلى ذلك الطعن فيه خلال الميعاد المحدد أمام المحكمة الابتدائية .

ويلاحظ أن طلب التفسير لا يقتصر على ما ورد في المنطوق وإنما يمتد إلى ما ورد في أسباب القرار إذا شابها غموض أو إبهام

وقرار لجنة الطعن يعد من القرارات الجائز تنفيذها مؤقتا ولو طعن فيه أمام محكمة الابتدائية ومن ثم فإن الحكم المطعون فيه يكون قد اشتمل على تقرير قانوني خاطئ إذا اعتبر أن المطعون في قرار اللجنة بالنسبة لضريبة الإيراد العام مما يفقدها شروط اقتضاؤها بالتنفيذ الجبري (نقض في 15/3/1978 س 29 ص 745) .

* إعلان قرار اللجنة :

تنص المادة 2/122 من القانون على أن يعلن الممول والمصلحة بقرار لجنة الطعن بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول .

ومؤدى هذا النص أن المشرع وضع إجراءات خاصة بالإعلان أمام لجنة الطعن عند الفصل في أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب .

وهي إجراءات تختلف عن الإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات.

وقد جعل للإعلان المرسل بخطاب الموصى قوة لا يقتصر على إعلان قرار اللجنة ، وإنما يسرى على كافة الإخطارات التى تقوم بها لجنة الطعن مثل الإعلان بمواعيد جلساتها (الطعن رقم 66/ 1904 ف قي 2003/11/12) .

ويشترط لإتمام إعلان الممول بقرار اللجنة أن يصل الخطاب فعلا سواء أكان للممول نفسه أو إلى احد التابعين له أو المقيمين معه ، وإتباع طريقة أخرى فى الإعلان خلاف ما تضمنه النص السالف لا تنتج أثرا فى بدء ميعاد الطعن ولا يفتح بذلك الميعاد . (فى هذا المعنى حكم محكمة القاهرة الابتدائية فى 1950/5/3 الجرف ج 8 ص 299) .

ويشترط أن يثبت الإعلان بعلم الوصول حيث انه إجراء لازم لا يفتح بغيره ميعاد الطعن ولا يغنى عنه إجراء آخر ، وكما يسرى ذلك على الممول بسري على مصلحة الضرائب إذ الغرض من اشتراط أن يكون الإعلان بكتاب موصى عليه بعلم الوصول إنما هو ضمان وصول الإعلان للمصلحة بحيث إذا لم تعلن المصلحة بهذا الطريق الذى رسمه القانون يفترض عدم علمها بالقرار . فإذا عول فى بدء سريان ميعاد الطعن فى قرار اللجنة على ما دون بالنموذج " 22 ضرائب " من أن القرار أرسل للطاعنة دون أن يبحث ما إذا كان هذا القرار قد أعلن لها بكتاب موصى عليه بعلم الوصول طبقا للقانون من عدمه فان الحكم المطعون فيه يكون قد خالف القانون واخطأ فى تطبيقه وشابة قصور فى التسبيب مما يوجب نقضه (نقض 1989/5/29 فى الطعن رقم 874 لسنة 53 ق الطعن رقم 56/204 جلسة 2003/6/9) .

إذن علم الوصول اعتبره قانون الضرائب شرطا أساسيا لصحة الإعلان ولا تغنى عنه صورته (إذ هى غير موقع عليها من صاحب الشأن) .

ولا يجوز فى حالة الإنكار إثبات وصول الخطاب الموصى عليه بأى طرق الإثبات غير علم الوصول ، لأنه الطريق الوحيد الذى رسمه قانون الضرائب وهو قانون خاص يجب تطبيقه فى حدود نصوصه ، فلا يكفى والحالة هذه إفادة من مصلحة البريد بان الخطاب قد وصل إلى الجهة المرسل إليها لعدم إمكان التحقق ممن تسلمه ومن وصوله فعلا إلى الممول حتى يمكن الجزم بأنه علم بما أعلن به

وترك الطعن فيه يمر دون أن يرفع طعنه على الوجه الذى حدده القانون (محكمة استئناف الإسكندرية - 1950/11/13 - الجرف - ج 6 - ص 61).

ومتى ثبت أن الحكم المطعون فيه قد اثبت أن الإمضاء المنسوب إلى الممول على علم الوصول مزور عليه ، وإن ذلك الخطاب . لم يسلم إلى شخص الطاعن ولم يعرف من زور إمضائه وتسلم الخطاب متى كان ذلك فإن الإعلان لا يكون صحيحا ، ومن يم يكون الحكم القائل بصحته قد اخطأ فى تطبيق القانون (حكم محكمة القاهرة فى 1950/5/3 - الجرف- ج 8 ص 299).

وإذا كان الثابت من أوراق الملف الفردي انه فى الاعتراض المقدم من الممول المطعون ضده فى تقديرات الأمورية قد اتخذ محلا مختارا له وتم إخطاره بقرار اللجنة بتسليم خطاب مسجل على هذا المحل المختار الذى حدده فان هذا الإعلان يكون صحيحا مبنى لأثره فى سريان ميعاد القيد (الطعن رقم 857 لسنة 73 فى 14 فبراير سنة 2008) .

فلا يمكن أن يكون قد عنى فى المادة 54 منه (م 1/122 من القانون الحالي وجوب إعلان الممول بمنطوق القرار وأسبابه معا ومن ثم كان الإعلان بمنطوق القرار كافيا لسريان ميعاد الطعن فيه أمام المحاكم (نقض 1949/4/7 - الجرف- ج4 ص 16 ، نقض 1950/5/4 الجرف- ج 6 ص 20) .

* اكتساب قرار اللجنة قوة الأمر المقضى :

متى صار قرار اللجنة نهائيا بعدم الطعن فيه فانه يكتسب قوة الأمر المقضى بين الخصوم

ويلاحظ أن الإخطار بقرار لجنة الطعن يتعين الطعن عليه خلال ثلاثين يوما وتخلف المطعون عليها فى هذه المدة - أثره صيرورة الربط نهائى - مخالفة الحكم المطعون فيه ذلك ورفضه بقبول الطعن شكلا يوجب نقضه (الطعن رقم 154 لسنة 72 فى 2007/3/27)

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بان قضائها قد استقر على أن لجان الطعن المنصوص عليها فى المادة 50 من القانون رقم 14 لسنة 1939 معدلة بالقانون رقم 223 لسنة 1953 (مادة 119 من القانون الحالي) وان كانت هيئات

إدارية ، إلا أن القانون أعطاهم ولاية القضاء للفصل فى خصومة بين مصلحة الضرائب والممول ، فتحوز القرارات التى تصدرها فى هذا الشأن قوة الأمر المقضى متى أضحت غير قابلة للطعن وتصبح حجة بما فصلت فيه من الخصومة ، فلا يجوز قبول دليل ينقض هذه القرينة فى نزاع قام بين الخصوم أنفسهم وتعلق بذات الحق محلا وسببا . لما كان ذلك وكانت الشركة المطعون عليها قد أقامت دعواها الحالية تطالب مصلحة الضرائب برد قيمة فوائد التأخير التى اقتضتها المصلحة عن فرق الضريبة الاستثنائية تأسيسا على بطلان إجراءات الربط الخاصة بفرق الضريبة ، وكان قرار لجنة الطعن - الصادر فى النزاع السابق بشأن الاعتراض على المطالبة بفرق الضريبة قد صار نهائيا بعدم الطعن فيه وحسم منطوقه وفى الأسباب المتصلة به اتصالا وثيقا ، النزاع حول صحة إجراءات الربط بفرق الضريبة - الاستثنائية - أيا كان وجه الرأى فى هذا القضاء - فانه يمتنع بالتالى إثارة هذه المسألة فى أية دعوى تالية تقوم بين ذات الخصوم . ولا يغير من ذلك ما ذهب إليه الحكم المطعون فيه من اختلاف الموضوع فى الحالىن ، لان الأساس واحد فيهما وهو بطلب الشركة المطعون عليها على أساس من بطلان الإجراءات ، رغم تمسك مصلحة الضرائب - فى ظل قانون المرافعات السابق - بحجية قرار اللجان فى هذا الخصوص ، فانه يكون قد أخطأ فى تطبيق القانون (نقض فى 1973/12/19 س 24 ص 1305)

كما قضت المحكمة بان عدم التمسك ببطلان إجراءات الضريبة أمام لجان الطعن يكسب إجراءات الطعن الباطلة قوة الأمر المقضى بما لازمه عدم جواز تصدى الحكم لإجراءات الربط باعتبار أن قوة الأمر المقضى تعلو على اعتبارات النظام العام (الطعن رقم 5670 لسنة 66 ق جلسة 2007/11/26)

كما قضت المحكمة بأنه متى كانت لجنة الطعن قد فصلت فى موضوع شكل المنشأة واعتبرتها شركة تضامن ، ولم تطعن مصلحة الضرائب فى قرار اللجنة ، فان هذا القضاء - أيا كان وجه الرأى فيه - يكون نهائيا فى هذا الخصوص مانعا من العودة إلى المناقشة فيه من مصلحة الضرائب . (نقض فى 1973/5/16 س 24 ص 761) .

وقضت محكمة النقض بأن رفض لجنة الطعن الدفع ببطلان نموذج 19 ضرائب وعدم الطعن عليه أمام محكمة أول درجة يحوز قرار اللجنة فقط الأمر المقضى وتعرض محكمة الاستئناف لبطلان نموذج 19 ضرائب مخالف للقانون وخطا في تطبيقه (الطعن رقم 2696 لسنة 62 ق في 2006/3/9 ، الطعن رقم 4208 لسنة 62 ق ص 2006/4/12)

كما قضت محكمة النقض بان قرار لجنة الطعن يكتسب فقط قوة الأمر المقضى بعدم الطعن فيه ابتدائيا (الطعن رقم 2026 لسنة 57 ق في 1994/6/13) .

ويلاحظ انه إذا أغفلت لجنة الطعن في الفصل في بعض طلبات الخصوم فان الحجية لا تنصب إلا على ما فصلت فيه اللجنة ، فلا تتعداها إلى ما أغفلت اللجنة الفصل فيه ويكون للخصوم الحق في الرجوع إلى لجنة الطعن لتستدرك ما فاتها الفصل فيه حيث أن إغفال الفصل في طلب ما فيه إجبار على أن يعرض طلب مباشرة على المحكمة الابتدائية ، وفي هذا حرمان له من التظلم الوجوبي . وحكمة ذلك واضحة ، فإغفال اللجنة الفصل في طلب من طلبات الخصوم يعنى أن المسألة لم تكن محلا لأي قرار . فإذا كانت اللجنة لم تفصل في الطلب الذى اغفل فكيف تتوافر له حجية الشئ المحكوم فيه

ويلاحظ أن قرار لجنة الطعن وان حاز قوة الأمر المقضى لا يعتبر في مقام الحكم بالدين الذى يغير مدة التقادم في مفهوم المادة 385 مدني . وفي هذا المعنى قضت محكمة النقض بان لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة 50 من القانون رقم 14 لسنة 1939 المعدلة بالقانون رقم 253 لسنة 1953 (المقابلة للمادة 119 من القانون الحالي) وان كانت هيئة إدارية أعطاها القانون ولاية القضاء للفصل في خصومة بينهم مصلحة الضرائب والممول تحوز قراراتها في هذا الشأن قوم الأمر المقضى متى أصبحت غير قابلة لطعن إلا أنها مع ذلك لا تعتبر مرحلة تقاضى وإنما هي مرحلة إعادة نظر في الخلاف قبل الالتجاء إلى القضاء وكل ما يترتب على فوات ميعاد الطعن في قرار اللجنة أن يصير التقدير نهائيا وتصبح الضريبة

واجبة الأداء طبقا للمادة 4/38 من القانون 142 لسنة 1944¹ المعدل بالقانون 217 لسنة 1951 إذ يقتصر القرار فقط على مجرد البت في التقدير دون أن يتجاوز ذلك إلزام الممول بأداء معين ومن ثم فلا يعتبر قرار اللجنة وإن حاز قوة الأمر المقضى في مقام الحكم بالدين في مفهوم الفقرة الثانية من المادة 385 من القانون المدني (نقض في 1978/7/7 س 29 ص 700 ، 1978/2/28 س 29 ص 636 ، 1978/11/30 س 29 ص 1832 ، 1985/12/30 لم ينشر)

* طبيعة لجان الطعن :

ثار الخلاف حول طبيعة هذه اللجان وقد انقسمت الآراء إلى ثلاثة (2):

يذهب بعض الكتاب إلى اعتبار هذه اللجان من قبيل اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي.

وقد أيدت محكمة النقض هذا الرأي حيث قررت أن لجنة الطعن هي هيئة إدارية أعطاها القانون ولاية القضاء إذ أنها تفصل في خصومة بين مصلحة الضرائب والممول . وهي لا يمكن أن ترتفع إلى أن تصل إلى درجة المحاكم العادية ولا أن تهبط إلى مجرد لجان تقدير لا تفصل في نزاع، فهي تفحص أسباب الخلاف وتصدر قرارها بعد البحث والنقاش والتحري على أساس ما قامت به من فحص .

(انظر أحكام محكمة النقض في 1950/2/23 - المبادئ القانونية في الأحكام الضريبية - الجزئية السادس - ص 17 وحكمها في 1956/12/6 س 7 ص 961 ، وحكمها في 1979/4/17 س 30 ع 2 ص 139 ، وحكم محكمة استئناف مصر في 1949/4/30 - مبادئ القضاء في الضرائب - المرجع السابق - بند 910 - ص 226 ، وحكم محكمة القاهرة الابتدائية في 1965/2/11 - موسوعة الضرائب والرسوم والدمغة - المجلد الأول - أحكام عامة - قضاء 62 - قاعدة 32)

وما لم يعرض على اللجنة لا يجوز للمحكمة أن تتصدى له (الطعن رقم 10393 لسنة 77 ق جلسة 2006/3/9 و الطعن رقم 812 لسنة 71 ق جلسة

⁽¹⁾ هذا القانون يتعلق برسم الأيلولة على التركات . والذي ألغى . ويلاحظ أن القواعد الخاصة بلجان الطعن كانت تسري أيضا على منازعات ضريبة التركات الملغاة .

⁽²⁾ راجع هذه الآراء بالتفصيل في كتابنا المنازعات الضريبية - المرجع السابق - ص 235 وما بعدها

2009/1/12 والطعن رقم 3955 لسنة 63 ق جلسة 2007/6/26 و الطعن رقم 5811 لسنة 62 ق جلسة 2007/3/27 والطعن رقم 766 لسنة 69 ق جلسة 2008/10/14 والطعن رقم 4208 لسنة 62 ق - جلسة 2006/4/13)
وذهب رأى ثان إلى أن لجنة الطعن محكمة إدارية ، بينما ذهب رأى ثالث إلى أنها لجنة إدارية (1).

المطلب الثالث

إجراءات الطعن

أمام لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى
تنص المادة (124) من القانون " على المصلحة تصحيح الربط النهائى
المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب
الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذى أصبح فيه الربط نهائيا وذلك فى
الحالات الآتية :

- 1- عدم مزولة صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة
 - 2- ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانونا
 - 3- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك
 - 4- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونا
 - 5- الخطأ فى تطبيق سعر الضريبة
 - 6- الخطأ فى نوع الضريبة التى ربطت على الممول
 - 7- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون
 - 8- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم
 - 9- عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها قانونا
 - 10- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى
 - 11- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة
- وللوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه

(1) راجع موسوعة القوانين والأحكام والفتاوى الضريبية - للمؤلف ، وأيضا كتاب المنازعات الضريبية فى ربط وتحيل الضريبة للمؤلف
حيث أوضح الأسانيد التى استند إليها أصحاب هذه الآراء ورأى المؤلف فى هذا الشأن 0

وعلى وجه العموم ففي الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط .

وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمى (لجنة إعادة النظر في الربط النهائي) يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة ، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة ، ولا يكون قرار اللجنة نافذا إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .

ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة .

تبني المشرع بمقتضى المادة 156 من القانون 157 لسنة 1981 ومن بعده المادة 125 من القانون الجديد طريقا للطعن في قرارات الربط النهائي للضريبة على الدخل وذلك في الحالات التي تقتضى العدالة فيها فتح باب الطعن بالنسبة لها بعد أن كان مستغلقا . وهي حالات محددة على سبيل الحصر باعتبار أن هذا الطريق يعد من الطرق الاستثنائية لتصحيح الربط النهائي استنادا إلى المبادئ العامة للقانون من أن قرار ربط الضريبة لا يكتسب أية حصانة إذا تبين أنه وقع على غير محل ، إذ يكون في هذه الحالة منعدما، ولا يتحصن بفوات مواعيد الطعن ، ويجوز لكل صاحب شأن أن يطالب ببطلانه ، كما يجوز لمصلحة الضرائب من تلقاء نفسها أو بناء على طلب ذوى الشأن أن تقرر بطلانه (بهذا المعنى صدرت فتوى الجمعية العمومية لمجلس الدولة بتاريخ 4 يوليو 1968 رقم 137/1/1960).

وقد نصت المادة 125 من القانون الجديد على الأحوال التي يجوز للجنة إعادة النظر في تصحيح الربط النهائي بناء على طلب يقدمه الممول إلى المصلحة خلال فترة زمنية محددة تبدأ من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائيا وهذه المدة خمس سنوات، إلا أن هذا لا يخل بالمبدأ العام في جواز قيام المأمورية من تلقاء نفسها بتصحيح الربط خلال تلك المدة متى كان الربط قد تم بناء على اتفاق بينها وبين الممول أو بناء على تقديرها واستغلق على الممول باب الطعن لفوات الميعاد وذلك على الوجه الآتى :

أولا : حالة الربط النهائي التي يجوز للمأمورية تصحيحها

- 1 - ثبوت عدم مزاولة صاحب الشأن أى نشاط مما ربطت عليه الضريبة
 - 2- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونا
 - 3- الخطأ فى تطبيق سعر الضريبة
 - 4- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون
 - 5- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم
 - 6- عدم خصم القيمة الايجارية للعقارات التى تستأجرها المنشأة
 - 7- عدم خصم التبرعات التى تحققت شروط خصمها
- ثانيا : الحالات التى يتعين عرضها على لجان إعادة النظر فى الربط النهائى
- 1- حالات الربط النهائى المستند إلى قرار لجنة الطعن فى جميع الأحوال المنصوص عليها فى المادة 125 .
 - 2- الحالات التى تمس تفسير القانون وهى :
 - (أ) ربط الضريبة على نشاط مغفى منها قانونا
 - (ب) الخطأ فى نوع الضريبة التى ربطت على الممول
 - (ج) دخول إيرادات غير خاضعة للضريبة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك
 - 3- الحالات التى لم تقنع المأمورية بحق الممول فيها من الحالات السبعة سألغة البيان
- ولوزير المالية أن يضيف بقرار منه لتلك الأحوال أحوالا أخرى . وغنى عن البيان أن تصحيح الخطأ المادى هو من ولاية الجهة التى وقعت فيه وتقوم به من تلقاء نفسها سواء كانت المأمورية أو لجنة الطعن (راجع تعليمات تفسيرية رقم (1) فى 1969/11/27 على المادة 93 مكرر (5) وتعليمات تفسيرية رقم (1) فى نفس التاريخ على المادة 24 مكرر (7) المقابلة للمادة 125 من القانون الحالى).
- * شروط قبول طلبات إعادة النظر⁽¹⁾
- يشترط لقبول طلبات إعادة النظر:
- أولا : أن يقدم من ذى صفة

¹ الدكتور سامح احمد محمد اسماعيل (المرجع السابق ص 260)

ثانيا : أن يقدم من ذى مصلحة

ثالثا : أن يتعلق الطلب بربط نهائى طبقا لتقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن

رابعا : عدم سقوط الربط فى التقادم لمرور أكثر من خمس سنوات على إجرائه

خامسا : يدخل الطلب ضمن الحالات المحددة قانونا والمنصوص عليها فى المادة

124 من القانون 91 لسنة 2005

والجدير بالذكر أن حالات تصحيح الربط النهائى يقتصر على حالات الربط النهائى المستند إلى تقدير المأمورية أو إلى قرار لجنة الطعن دون تلك الحالات المستندة إلى أحكام القضاء ، ذلك أن هذه الأحكام متى أصبحت نهائية حازت حجية الأمر المقضى ومقتضاها قيام قرينه قاطعة على أن الحكم حجية بما فصل فيه من حقوق ، خاصة وان قاعدة الحجية أصبحت فى ظل قانون المرافعات من النظام العام خلافا لما كانت عليه الحال فى ظل القانون الملغى.

على انه لما كانت الأحكام الصادرة قبل الفصل فى موضوع الدعوى والمتعلقة بالسير فيها وتحقيقها هى أحكام غير قطعية باعتبار أنها لا تمس أصل النزاع ولا تفصل فى موضوع الدعوى ولا تحدد مراكز الخصوم فيها تحديدا جزئيا أو كليا ، وإنما هى أحكام ترمى إلى مجرد تهيئة الدعوى للحكم فى موضوعها ، ومن ثم لا تجوز اى حجية بالنسبة إلى التقدير الذى تم به الربط ، ومن ثم فالأحكام الصادرة بعدم قبول الدعوى لا تحوز حجية الأمر المنقضى سوى من ناحية الشكل فقط دون الموضوع ، اى لا تحوز الحجية بالنسبة للربط المستند إلى قرار لجنة الطعن ، ومن ثم يجوز للمحكمة أن تعدل عنها بعد اصدارها دون أن يكون فى ذلك إخلال بمبدأ الحجية (فتوى الجمعية العمومية لمجلس الدولة بتاريخ 23 أكتوبر 1972 - مجموعة المبادئ القانونية التى قررتها لجان القسم الاستشاري للفتوى والتشريع للسنوات الخامسة والعشرين والسادسة والعشرين والسابعة والعشرين - ص 114 وما بعدها) .

وطبقا للمادة 142 من اللائحة التنفيذية تشكل لجنة أو أكثر لإعادة النظر

فى الربط النهائى بقرار من رئيس مصلحة الضرائب برئاسة احد العاملين بالمصلحة

من درجة مدير عام وعضوية مستشار مساعد على الأقل من مجلس الدولة يختاره رئيس المجلس واحد العاملين بها، ويحدد قرار تشكيل اللجنة اختصاصها ومقرها. وتتلقى اللجنة طلبات الممولين مصحوبة بما يؤيدها من مستندات وتقوم اللجنة بمجرد تلقي الطلبات بقيدها وإخطار الأمورية المختصة بصورة من كل طلب وتطلب منها موافاة اللجنة بتاريخ الربط النهائي ورأى الأمورية فى موضوع الطلب وعلى لجنة إعادة النظر فى الربط النهائي خلال خمسة عشر يوما من ورود طلب الممول إليها طلب الملف الضريبى الخاص به من الأمورية المختصة وعلى الأمورية موافاة اللجنة بالملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوما من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها ، وبمجرد ورود الملف تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة فى ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبى وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوما من تاريخ ورود الملف ، ولا يكون هذا القرار نافذا إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .

ويخطر كل من الممول والأمورية المختصة بالقرار (مادة 143 من اللائحة) .

وتتولى لجنة إعادة النظر المشكلة طبقا لأحكام القانون النظر فى الطلبات المقدمة لتصحيح الربط النهائي قبل تاريخ العمل به ولم يتم البت فيها. (م144 من اللائحة) .

ويجوز الطعن فى قرار لجنة إعادة النظر بعد اعتماده من رئيس المصلحة أمام محكمة القضاء الادارى بمجلس الدولة باعتباره قرارا صادرا من لجنة إدارية ذات اختصاص قضائى .

* المشاكل التطبيقية لنظر المنازعات أمام لجنة إعادة النظر فى الربط النهائي

يثير تطبيق نظر المنازعات الضريبية أمام لجان إعادة النظر فى الربط

النهائى كثيرا من المشاكل نستعرض من أهمها على النحو التالى :

* المشكلة الأولى

وتتعلق بمدى جواز إعادة النظر فى الربط النهائي المبني على موافقة الممول

فى اللجنة الداخلية بالمأمورية .

يرد على ذلك ⁽¹⁾ بان عبارة قرارات الربط النهائية المستندة إلى تقدير المأمورية إنما تتسع لتشمل قرارات الربط النهائى الصادرة من المأمورية إما لعدم الطعن عليها فى المواعيد المقررة أو بناء على اتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب فى اللجنة الداخلية بالمأمورية ولا يسوغ تحصن قرارات الربط النهائى لعدم الطعن عليها بجواز إعادة النظر فيها دون قرارات الربط النهائى المستندة إلى اتفاق فى اللجنة الداخلية بالمأمورية .

* المشكلة الثانية : (2)

يثور التساؤل عما إذا كان هل يدخل الطعن فى التقدير أو فى إهدار الدفاتر أو المغالاة فى الأرباح أو الإيرادات فى نطاق اختصاص لجان إعادة النظر هذه الحالات لا يجوز للجنة إعادة النظر نظرها لان حالات طلب إعادة النظر واردة على سبيل الحصر .

* المشكلة الثالثة

مدى ثبوت حق الممول فى إعادة النظر فى الربط النهائى فى حالة تخلف بعض الجوانب الشكلية مثل عدم استلام الممول نموذج 19 ضرائب .
يتمتع على لجان إعادة النظر فى الربط النهائى أن تتصدى لموضوع الخلاف مما لم تكن الناحية الشكلية مستوفاة بالكامل وعلى الأخص استلام الممول نموذج 19 وتقوم المأمورية بالربط لعدم الطعن مخالفة لأحكام القانون الذى تتطلب اتخاذ إجراءات معينة للإعلان وبدونها يعتبر علم الممول بالنماذج مشكوكا فيه وغير كامل ، وتسير معظم لجان إعادة النظر على اعتبار أن العلم اليقينى هو الأساس فى إثبات واقعة استلام الممول لنموذج 19 ضرائب لان العلم الحكمى باستخدام الأساليب الإدارية مثل لصق صورة من إعلان الممول على مقر المنشأة أو فى لوحة الإعلانات بالمأمورية لا يمثل العلم اليقينى الذى يعول عليه قانونا فى هذا الشأن لتعلق ذلك بمواعيد الطعن التى تعتبر حق قانونى للممول يجب إحاطته بضمانات

⁽¹⁾ راجع د. سمير سعد - لجان إعادة النظر الضريبي - مجلة البحوث المالية والضريبية يناير 2002 ص 73 وما بعدها

⁽²⁾ المرشد نشرة دورية يصدرها المحاسبون المتضامون آرثر أندرسون - العدد 17 مارس 2001 ص 108/106

كافية بينما الاعتراض على محضر الحجز يعتد به فى هذا الشأن كعلم يقينى للممول .

وعند ثبوت عدم العلم اليقينى للممول فان اللجنة يكون قرارها عدم جواز نظر طلب الممول لعدم نهائية الربط .

ومن الجوانب الشكلية التى تحول دون نظر الطلب لعدم نهائية الربط اخطار الورثة جملة واحدة دون اخطار كل وارث على حدة بالنسبة لأرباح مورثهم لان طلب الممول إعادة النظر فى الربط النهائى بالنسبة لربط الضريبة الذى تم على مورثه يشترط لنظره يكون هناك ربط نهائى بالنسبة له وهذا يتطلب ابتداء أن يكون هناك ربط بأسباب وان هذا الربط قد أصبح نهائيا ، أما لو تم الطعن بواسطة كل الورثة الذين تم إعلان النماذج الضريبية لهم جملة واحدة فان الوضع سيتغير إذ يكون الطلب مقبولا بالنسبة لهم شكلا ويتوقف الأمر بعد ذلك على مدى توافر الشروط القانونية أو الوقائع لإثبات حق الممول موضوعا.

* المشكلة الرابعة

هل من حق الممول أن يتقدم بطلب جديد فى حالة تقديمه طلب لإعادة النظر سبق للجنة أن قامت بالبت فيه أو تقديم أكثر من طلب عن نفسه الحالة يجرى الوضع فى هذه الحالة على أن يكون قرار اللجنة حفظ الطلب لسبق الفصل فيه فى حالة تقديم طلب جديد بعد البت فى الطلب الأول أو حفظ الطلب لوجود طلب منظور أمام اللجنة بشأن نفس الخلاف أو ضمهما معا ولا يجب على اللجنة البت فيه وإلا صدرت قرارات متضاربة لنفس الممول أو إطلاق يد الممول فى تقديم أى عدد من الطلبات بعد رفض طلبه ، ومن ثم يمثل طعنا ضمنيا فى قرارات اللجنة التى تعتبر نهائية لا يجوز الطعن فيها إلا أمام القضاء .

ولكن يمكن للممول أن يتقدم بطلب جديد للجنة فى حالة أخرى غير تلك التى تم الفصل فيها فى الطلب السابق وعندئذ يعتبر هذا الطلب طلب جديد صالح للنظر أمام اللجنة إذا توافرت الشروط الشكلية الأخرى لنظره .

على انه إذا تضمن طلب الممول عنصرا قابلا للفصل فيه من قبل اللجنة ويقع فى اختصاصها وطلب آخر لا يدخل فى اختصاصها فان تكرار الطلب لا

يمنع من نظر الموضوع الذى لا يسرى فى شأنه عدم الاختصاص أو عدم جواز النظر وحفظ الطلب الآخر الذى لا تسعف المادة 156 ببحثه والبت فيه كحالات ازدواج الربط ، كما تعتبر كل مدة وربط مدة مستقلة قائمة بذاتها فلا يسرى فى شان الطلب المقدم عن مدة معينة ما يسرى على المدة السابقة أو اللاحقة إلا إذا توافرت نفس الظروف والشروط فان اختلفت فانه يمكن الطعن جزئيا بالنسبة للسنوات التى يمكن الفصل فيها وحفظ باقى السنوات أو القضاء بعدم الاختصاص أو عدم جواز النظر بالنسبة لها وذلك إذا تضمنت طلب الممول أكثر من فترة أو أكثر من مطالبة ويستفاد مما تقدم أن محل بحث اللجنة هو طلبات الممول سواء كان طلب واحد أو تعددت وسواء شملت مطالبة واحدة أو أكثر وسواء شملت مدة واحدة أو تعددت المدد إلى قدم عنها الطلب .

يرى البعض (1) على انه يجوز عرض الربط النهائى أمام لجان إعادة النظر فى حالة الازدواج فى الربط لان هذه الحالة إنما تتدرج تحت البند (1) من المادة رقم 156 من القانون رقم 157 لسنة 1981 والبند (1) من المادة 125 من القانون 91 لسنة 2005 حيث أن الربط الثانى لم يصادف وعاء وهو ربط باطل بطلانا مطلقا وذلك من قبيل المرونة فى التفسير ، كما وان هذه الحالة من الأمور التى يدقق نظرها فى المأموريات .

* المشكلة الخامسة

هل يجوز للجان إعادة النظر إعادة النظر فى الربط النهائى بعد عرضة على القضاء ؟

يرد على ذلك بأن اختصاص لجان إعادة النظر فى الربط النهائى تقتصر على قرارات الربط النهائى الصادرة من المأمورية أو لجنة الطعن احتراماً لحجية الأحكام القضائية وعدم الخروج على مبدأ الفصل بين السلطات ، ومخالفة ذلك يجعل للسلطة التنفيذية ولاية على السلطة القضائية وهذا غير جائز ، كما وان ذلك يمثل ضمان واستقرار الحقوق والمراكز المالية التى انتهت إليها الأحكام القضائية ،

(1) د . مصطفى عبد العزيز عبد المجيد شاهين - رؤية ضريبية نحو مدى نهائية قرارات لجان إعادة النظر فى الربط النهائى - مجلة التشريع المالى والضريبة العدد 280 - يوليو ، أغسطس 1992 ص 27

أما قرارات لجان الطعن فإنها تحوز قوة الأمر المقضى فى حالة عدم الطعن فيها وبمفهوم المخالفة فان استخدام الحق والرخصة الواردة فى المادة 125 لا تجعل لهذه القرارات حجة إلا فيما فصلت فيه .

ويطبق رأى السابق بشأن تأييد حق لجان إعادة النظر فى الربط النهائى فى قرارات الربط النهائى التى صدرت بشأنها أحكام لم تحز قوة الأمر المقضى لكونها أحكام تمهيدية أو تحضيرية أو تتعلق بمسائل أولية لأنها لم تفصل فى موضوع النزاع بحكم قطعى

وفى حالة عدم صدور حكم حاسم للمنازعة فان الأمر بالنسبة لطرفى المنازعة لم يتقدم خطوة عما كان عليه قرار الربط منذ صدوره استنادا إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن .

* المشكلة السادسة

هل من حق وكيل الممول وورثته والمتنازل إليه طلب تصحيح الربط النهائى ، وهل يمتد إلى الملتزم بأداء الضريبة حق تصحيح الربط النهائى الذى يستحق على الممول ؟.

ليس للملتزم بأداء الضريبة أن يطلب إعادة النظر فى الربط النهائى الذى يستحق على الممول لأنه غير مخاطب بالخضوع وإنما هو مخاطب بالاستقطاع والتوريد ومن ثم فهو ليس طرفا فى النزاع حول الضريبة .

أما الممول ووكيله وكذلك ورثته فلم كامل الحق فى طلب إعادة النظر فى الربط النهائى المستحق على الممول بالنسبة للممول أو وكيله حال حياته وورثته بعد وفاته .

* المشكلة السابعة (1)

هل يحق لمصلحة الضرائب إعادة النظر فى الربط النهائى تلقائيا وذاتيا دون طلب الممول ذلك ، وهل يحق لمصلحة الضرائب أن تتقدم إلى لجنة إعادة النظر لتعديل الربط النهائى لأحد الممولين الذى تنطبق عليه المادة 125 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذى أعطى المشرع هذا الحق للممول دون مصلحة الضرائب

⁽¹⁾ د. مصطفى عبد العزيز شاهين - المرجع السابق - ص 15 وما بعدها

وربما كان مبرر المشرع فى ذلك أن الجهة التى ارتكبت خطأ من غير المعقول أن تتقدم بطلب لتصحيحه .

كما وان المأموريات لا تستطيع أن تقوم بتصحيح الربط النهائى تلقائيا لأنه ليس لديها الصلاحية لإجراء ذلك فى ظل المادة 125 وإنما كل ما أعطاه المشرع من حق لهذه الجهات هو تصحيح الأخطاء المادية والحسابية .

ويجوز الطعن فى قرارات لجنة إعادة النظر فى الربط النهائى أمام مجلس الدولة باعتباره قاضى القانون العام فى المنازعات الضريبية ووفقا لما انتهى إليه حكم المحكمة الدستورية العليا فى 17 ابريل 2013 من اختصاص مجلس الدولة فى هذا الصدد .

المبحث الرابع
المرحلة القضائية للطعن فى ربط الضريبة على
الدخل
المطلب الأول
الطعن فى قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية

تمهيد :

طبقا للمادة 123 من القانون يكون لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن .

فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية وذلك فى خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار ، فإذا فات هذا الميعاد أصبح القرار نهائيا ، وكذلك الربط الذى تم على مقتضاه.

ويلاحظ انه لا يترتب على الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية إيقاف استحقاق الضريبة إذ لا يجوز وقف تنفيذ قرار اللجنة لأى سبب كان وتعالج فيما يلى بالترتيب :

- الصفة فى الطعن
- صاحب المصلحة فى الطعن
- ميعاد الطعن
- المحكمة المختصة بنظر الطعن

- إجراءات رفع الدعوى إلى المحكمة الابتدائية

- سلطة المحكمة الابتدائية

- الأثر المترتب على رفع الدعوى

- الأحكام العامة التى تسرى على طعون ربط الضرائب

* المصفة فى الطعن

يجب أن يرفع الطعن من صاحب المصفة طبقا للقواعد العامة فى قانون

المرافعات (م3)

1- المصفة بالنسبة لمصلحة الضرائب

يمثل مصلحة الضرائب وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة

الضرائب ، فلا يجوز لرئيس المصلحة أو رئيس المأمورية أو غيرهما تمثيل

المصلحة .

ومن المقرر فى قضاء محكمة النقض أن الأصل أن الوزير هو الذى يمثل

وزارته والمصالح والإدارات التابعة لها فيما يرفع منها أو ضدها من دعاوى وطعون

إلا إذا منح القانون الشخصية الاعتبارية لأى جهة إدارية منها واسند صفة النيابة

عنها لغير الوزير فتكون له عندئذ هذه المصفة فى الحدود التى يعينها القانون . ولما

كان ذلك وكان قانون الضريبة على الدخل لم يمنح مصلحة الضرائب العامة

الشخصية الاعتبارية المستقلة ، ولم يسلب وزير المالية حق تمثيلها أمام القضاء .

لذلك فإن الممثل القانونى للمصلحة وزير المالية وحده دون غيره (فى هذا المعنى

الطعن رقم 645 لسنة 69 ق فى 28 يونيه 2005 ، الطعن رقم 724 لسنة 49 ق

فى 10/5/1985 ، الطعن رقم 67/499 ق فى 23/2/2004 ، الطعن رقم 811

لسنة 69 ق جلسة 19/1/2011 ، الطعن رقم 4042 لسنة 67 ق جلسة

15/12/2010 ، الطعن رقم 1675 لسنة 79 ق جلسة 23/3/2010 ، الطعن رقم

645 لسنة 69 ق جلسة 28/6/2005 ، الطعن رقم 14633 لسنة 79 ق فى 14

مايو 2012) .

ويترتب على انعدام الصفة الإجرائية بطلان الإجراءات المبنية على انعدام صفة احد الخصوم فى الدعوى ويعتبر من النظام العام (الطعن رقم 1044 لسنة 37 ق فى 19/12/1978) .

وقضت كذلك بأنه " لما هو مقرر فى قضاء هذه المحكمة أن مؤدى المادة الثالثة من قانون المرافعات بعد تعديلها بالقانون رقم 81 لسنة 1996 أن بطلان الإجراءات المبنى على انعدام صفة احد الخصوم فى الدعوى يعتبر من النظام العام مما يجوز الدفع به لأول مرة أمام محكمة النقض ولو لم يسبق إثارته أمام محكمة الموضوع إلا أن شريطة ذلك توافر جميع عناصر الفصل فيه من الوقائع والأوراق التى سبق عرضها على محكمة الموضوع وأن الصفة فى الدعوى وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة شرط لازم وضروري لقبولها والاستمرار فى موضوعها فإذا انعدمت فإنها تكون غير مقبولة ويمتنع على المحاكم الاستمرار فى نظرها والتصدي لها وفحص موضوعها وإصدار حكم فيها بالقبول أو الرفض بما لازمه أن ترفع ممن كان له صفة فيها " . (نقض جلسة 2003/12/10 الطعن رقم 3519 لسنة 72 ق ونقض جلسة 2005/5/4 و الطعن رقم 1774 لسنة 74 ق) .

ومن المقرر فى قضاء محكمة النقض أن العبرة فى تحديد صفة المدعى والمدعى عليه فى الدعوى هى بحقيقة الواقعة المطروحة فيها ، وهو مما يستقل به قاضى الموضوع .(الطعن رقم 11652 ، 12639 لسنة 80 ق فى 23 فبراير 2012) .

ومن المقرر فى قضاء محكمة النقض أن استخلاص لتوافر الصفة فى الدعوى هو من قبيل فهم الواقع منها وهو ما يستقل به قاضى الموضوع وحسبة أن يبين الحقيقة التى امتنع منها وفى تقييد قضاءه على أسباب سائغة تكفى لحملة (الطعن رقم 14091 لسنة 79 ق فى 14/5/2012 ، الطعن رقم 1482 لسنة 79 ق فى 14/5/2012 ، الطعن رقم 1176 لسنة 79 ق فى 14/5/2012 ، الطعن رقم 16057 لسنة 76 ق فى 14/5/2012 ، الطعن رقم 14654 لسنة 79 ق فى 14/5/2012 ، الطعن رقم 16061 لسنة 79 ق فى 14/5/2012 و الطعن رقم 16014 لسنة 1979 فى 14/5/2012 و الطعن رقم 16493 لسنة 79 ق فى

2012/5/14 و الطعن رقم 16397 لسنة 79 ق فى 2012/5/14 والطعن رقم 11773 لسنة 79 ق فى 2012/5/14 والطعن رقم 3017 لسنة 79 ق فى 2012/5/14 و الطعن رقم 16659 لسنة 79 ق فى 2012/5/14 والطعن رقم 15924 لسنة 79 ق فى 2012/5/14 والطعن رقم 13674 لسنة 79 ق فى 2012/5/14 والطعن رقم 14099 لسنة 79 ق فى 2012/5/14 والطعن رقم 15859 لسنة 80 ق فى 2012/5/14)

ويجوز تصحيح الصفة مع مراعاة المواعيد والإجراءات ، وقد قضت محكمة النقض بأن " لتصحيح الصفة وفقا لنص المادة 2/115 مرافعات يجب أن يتم فى الميعاد المقرر ولا يخل بالمواعيد المحددة لرفع الدعوى ومدد التقادم (الطعن رقم 43/599 ق فى 1977/5/3 ، نقض 1973/1/15 س 24 ص 108 ، الطعن رقم 1084 لسنة 58 ق فى 1989/5/29 ، الطعن رقم 386 لسنة 54 ق فى 1990/4/5) .

* الصفة بالنسبة للممول

يمكن رفع الطعن من الشخص الطبيعي صاحب المنشأة الفردية .

ولا يجوز طبقا للقانون الجديد رفع الطعن من احد الشركاء فى شركات الأشخاص إلا إذا كان هو المدير المسئول فى الشركة نظرا لأن هذه الشركات أصبحت من الأشخاص الاعتبارية ، وبالنسبة للأشخاص الاعتبارية كشركات الأموال والجمعيات التعاونية يمثلها رئيس مجلس إدارتها . وعلى أية حال لا يقبل الطعن إلا ممن كان طرفا فى الخصومة التى صدر فيها القرار بحيث لا يجوز لغير من كان طرفا فيها أن يطعن فى هذا الحكم ولو كان قد اضر به . (نقض فى 1962/4/12 س 23 ص 691) .

وبالنسبة للورثة يكفى أن يطعن أحد الورثة أو بعضه فى الضريبة على أرباح المورث التجارية والصناعية حتى يفيد من آثاره من لم يطعن من هؤلاء الورثة فى الربط . وبالمثل يفيد الورثة الذين لم يطعنوا فى الربط المعلن إليهم عن ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على مورثهم من الطعن الذى رفعه ادهم فى الميعاد .

وتوجه الدعوى للخصم نفسه ، أو فى شخص وكيله . ويكفى أن يقرن اسم الموكل (نقض 19841/1/12 طعن 497 س 47 لم ينشر)

* شرط المصلحة

إلى جانب الصفة يشترط أيضا أن يرفع الطعن ممن له مصلحة طبقا للمادة 3 من قانون المرافعات المدنية والتجارية ، وبهذا المعنى قضت محكمة النقض بأن المشرع قرر فى المادة الثالثة من قانون المرافعات قاعدة أصولية تقضى بأنه لا دعوى ولا دفع بغير مصلحة ومؤداها أن الفائدة العملية هى شرط لقبول الدعوى أو أى طلب أو دفع فيها وذلك تنزيها لساحات القضاء عن الانشغال بدعاوى وطلبات لا فائدة عملية منها (الطعن رقم 8847 لسنة 66 ق فى 2003/5/22)

وأن مناط المصلحة فى الطعن وفقا للقواعد العامة الواردة بالمادة الثالثة من قانون المرافعات أن يكون الطاعن طرفا فى الخصومة التى صدر فيها الحكم المراد الطعن فيه وان يكون محكوما عليه بمعنى أن يكون الحكم متضمنا قضاء ضارا به بحيث يكون من شأنه إنشاء التزامات جديدة فى جانبه أو الإبقاء على التزامات يريد التحلل منها .

لما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه المؤيد للحكم الابتدائي قد أيد قرار لجنة الطعن الذى قرر إعادة الأوراق للمأمورية لاستيفاء بيانات علم وصول النموذج 19 ضرائب للتأكد من صفة المستلم ورقم بطاقته مما لازمه إعادة المأمورية إخطار الطاعن بالنموذج سالف البيان بعد استيفاء تلك البيانات ولذا لا ينطوي عليه ضرر بالطاعن ولم يفوت عليه باب الطعن الضريبى أمام لجنة الطعن ولا يحقق النعى للطاعن سوى مصلحة نظرية بحته - أيا كان وجه الرأى فيه - ولا تعود عليه من ذلك فائدة ومن ثم يكون الطعن برمته غير مقبول (الطعن رقم 165 لسنة 69 ق فى 2010/5/27)

وقضت المحكمة أيضا بأنه " من المقرر أيضا أن مناط المصلحة فى الطعن وفقا للقواعد العامة الواردة فى المادة الثالثة من قانون المرافعات أن يكون الطاعن طرفا فى الخصومة التى صدر فيها الحكم المراد الطعن فيه وان يكون محكوما عليه بمعنى أن يكون الحكم متضمنا قضاء ضارا به بحيث يكون من شأنه إنشاء التزامات

جديدة فى جانبه أو الإبقاء على التزامات يريد التحلل منها . " (الطعن رقم 4057
لسنه 66 ق فى 20/4/2006)

* ميعاد الطعن :

يقصد بميعاد الطعن الأجل الذى يحدده القانون للطعن ، وتجزى المادة 1/123
من القانون لكل من المصلحة والممول الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة
الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلان كل منها بقرار
اللجنة .

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بان ميعاد الطعن فى قرار اللجنة أمام
المحكمة الابتدائية ثلاثين يوما من تاريخ إعلان الممول (نقض 14/12/1981 -
س 29 ص 2304) لا من تاريخ صدور القرار .

ويلاحظ أن الميعاد المنصوص عليه فى المادة 1/123 سالفه الذكر إنما يسرى
فى شأن الدعاوى التى ترفع طعنا فى تقديرات لجان الطعن دون غيرها من الدعاوى
، ومن ثم فلا يسرى هذا الميعاد على دعوى ببراءة ذمة الممول من دين الضريبة
على الأرباح التجارية والصناعية للمطالبة بها لسبق الاتفاق على تقديرها وسدادها
أو لسقوط حق مصلحة الضرائب فى المطالبة بدين لضريبة وبطلان إجراءات التنفيذ
المرتتبة عليها حيث لا يتصل النزاع بتقديرات اللجان. (نقض فى 1/4/1964 -
مجموعة أحكام النقض فى الضرائب والرسوم حتى يونيو 1970 - بند 671 ص
340 ، 1/6/1965 س 16 ص 36) .

ويسرى ميعاد الطعن دون تفرقة بين ما إذا كان الطعن أمام المحكمة مبنى
على خلاف فى الأرقام أو ما إذا كان الطعن ينصب على أسس التقدير أو على
التطبيق القانونى .

وقد قضت محكمة النقض أن الميعاد الوارد فى المادة 54 من القانون 14
لسنه 1939 (وهى تقابل المادة 123 من القانون الحالى) لم يتخصص بقيد ولا ترد
عليه التفرقة المشار إليها ، فهو يشمل كافة ما تجزىه اللجان من تعديلات فى قرارات
الممول سواء أكانت هذه التعديلات تقوم على خلاف فى الأرقام أم على الأساس
الذى تربط عليه الضريبة ، إذ من الطبيعى أن المشرع وقد حدد أجلا للطعن فى

تقديرات المصلحة يكون عرضة الانتهاء من كل منازعة سواء أكانت هذه المنازعة قائمة على خلاف فى الأرقام أم على أسس التقدير أو على التطبيق القانونى ، وإلا ظل الأمر دون ضابط عددا طويلا من السنين وهو أمر له خطورته، يضاف إلى ذلك أن حق الطعن هو حق موضوعي إذا تقرر فإنما يتحدد بما واضحة له المشرع من صوابه وأحكامه . (نقض فى 1953/3/26 - مجموعة القواعد التى قررتها محكمة النقض فى خمس وعشرين عاما من سنة 1931 حتى 1955/12/31 - ص 587 وما بعدها ، وحكمها فى 30 ابريل سنة 1953 - نفس المرجع ص 778) .

كما قضت محكمة النقض أن المشرع فى حال ربط الضريبة بطريق التقدير حدد ميعادا للطعن فى تقديرات مصلحة الضرائب سواء كان الطعن متعلقا بالأرقام التى حددها للأرباح أو بمبدأ فرض الضريبة فى ذاته ، بحيث إذا اخطر الممول بالتقدير ، فانه يتعين عليه أن يقدم طعنه عليه فى غضون الشهر (ثلاثين يوما حاليا) الذى حددته المادة 52 من القانون أيا كان سبب الطعن¹ ، وعندئذ يكون له أن يدلى بأوجه دفاعه ودفعه ، فإذا فوت هذا الميعاد فقد أغلق أمامه باب الطعن ، وأصبح الربط نهائيا ، وإذا التزم الحكم المطعون فيه هذا النظر ، وقرر انه كان يتعين على الطاعن أن يطعن أمام اللجنة على تقديرات المصلحة فى الميعاد حتى يتمكن من إثبات دفاعه بعدم مزاولته نشاطا تجاريا .

ورتب الحكم على ذلك القضاء برفض الطعن على قرار اللجنة الذى أصدرته بعدم قبول الطعن شكلا لتقديمه بعد الميعاد ، فانه يكون قد التزم صحيح القانون (نقض فى 1972/3/8 س 23 ص 325 ، 1974/3/31 س 25 ص 622) .

ويلاحظ أن الطعن فى الربط على سنة معينة لا يمتد إلى غيرها من السنوات المتقدمة عليها أو التالية لها . فتقديم الطاعن مذكرة أمام المحكمة بعد انقضاء ميعاد الطعن متضمنة فى الربط على فترة لم تشملها صحيفة الطعون ، فان قرار اللجنة

¹ (طبقا للمادة 123 من القانون الحالى التى تقابل المادة 52 من القانون 14 لسنة 1939 الطعن فى خلال ثلاثين يوما حاليا من تاريخ إخطاره بالضريبة ، وليس فى خلال شهر

بشان هذه الفترة يكون نهائيا (نقض فى 1972/3/8 س 23 ص 330 ، 1983/11/14 س 34 س 1607).

والجدير بالذكر أن انفتاح ميعاد الطعن أمام المحكمة الابتدائية يكون من تاريخ إعلان قرارات لجان الطعن بكتاب موسى عليه مع علم الوصول يسلم إلى الممول شخصيا أو من ينوب عنه بعد التحقق من صفته أو التوقيع عليه . ولا يعد التأشير على القرار بأنه أرسل إلى المأمورية فى تاريخ معين لا يبدأ به سريان الميعاد (نقض 1970/3/2 س 30 ع 1 ص 877 ، الطعن رقم 210 / 55 ق فى 1996/5/30).

واشترط أن يكون الإعلان بكتاب موسى عليه بعلم الوصول الغرض منه ضمان وصول الإعلان للممول فضلا عن انه يكون علم الوصول هو دليل إتباعه بمبدأ الإنكار (الطعن رقم 8829 لسنة 63 ق س فى 2001/1/80 ، الطعن رقم 1090 لسنة 48 ق فى 1979/3/20) .

وقيام المطعون ضده الأول بالطعن على قرار اللجنة بصفته الشخصية ثم تصحيحه شكل الطعن بصفته وليا طبيعيا بعد مضى الثلاثين يوما المحددة للطعن خلالها فى قرار اللجنة يترتب عليه سقوط حقه فى الطعن على القرار المذكور (نقض 1979/3/31 الطعن رقم 47/765 ق)

كما قضت محكمة النقض أيضا بان قضاء هذه المحكمة جرى على انه يجوز لمصلحة الضرائب الطعن فى قرار اللجنة فى خلال شهر (ثلاثين يوما طبقا للمادة 123 من القانون الحالي) من تاريخ إعلانها بكتاب موسى عليه بعلم الوصول وإعلان المصلحة بهذا الطريق إجراء آخر لازم ولا يغنى عنه إجراء آخر وبغيره لا يفتح ميعاد الطعن، والغرض من اشتراط أن يكون الإعلان بكتاب موسى عليه بعلم الوصول إنما هو ضمان وصول الإعلان للمصلحة بحيث إذا لم تعلن المصلحة بهذا الطريق الذى رسمه القانون يفترض عدم علمها بالقرار ، لما كان ذلك وكان يبين من الحكم الابتدائي المؤيد لأسبابه بالحكم المطعون فيه - انه عول فى بدء سريان ميعاد الطعن فى قرار اللجنة على ما دون على صورة هذا القرار المرفق بملف الطعن من أن القرار أرسل إلى المأمورية بتاريخ ودون أن يبحث ما إذا

كان هذا القرار قد أعلن للمأمورية بكتاب موسى عليه بعلم الوصول طبقا للقانون فانه يكون قد خالف القانون واخطأ فى تطبيقه وشابه قصور فى التسبيب . (نقض فى 1979/3/20 س 30 ع 1 ص 877 ، 1975/2/11 س 26 س 434 ، الطعن رقم 1837 / 56 ق جلسة 1993/5/17).

وقضت محكمة النقض بان " إيداع المطعون ضده صحيفة طعنه على قرار اللجنة بعد ثلاثين يوما من تاريخ توقيعه على إيصال استلام علم الوصول المرسل من لجنة الطعن وعدم سلوكه طريق الطعن بالتزوير على هذا التوقيع ، أثره ، عدم قبول الطعن ، انتهاء الحكم المطعون فيه إلى الاعتداد بشهادة صادرة من مكتب البريد تفيد تاريخ آخر للاستلام خلافا لما هو ثابت بإيصال استلام علم الوصول ، خطأ فى تطبيق القانون (نقض جلسة 2002/11/26 ، الطعن رقم 341 لسنة 57 ، مجلة المحاماة ، ع 4 ، ص 105) .

كما قضت المحكمة بأن " رفض الممول تسلم الإعلان فانه يكتفي بشأنه إثبات احد موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية ذلك فى محضر يتم نشره فى لوحه المأمورية أو لجنة الطعن مع لصق صورة منه على مقر منشأة الممول لترتيب الأثر " (نقض جلسة 2002/12/10 ، الطعن رقم 3877 لسنة 66 ق ، مجلة المحاماة ع 4 ، ص 105)

وميعاد الطعن لم يخصص بقيد ولا ترد عليه تفرقة ، بحسبان كون الطعن ينصب على أساس التقدير أو على التطبيق القانونى ، ومن ثم فهو يشمل كافة ما تجريه اللجنة من تعديلات فى إقرارات الممول سواء أكانت هذه التعديلات تقوم على خلاف فى الأرقام أم على الأساس الذى تربط عليه الضريبة ، إذ من الطبيعى أن المشرع وقد حدد أجلا للطعن فى تقديرات المصلحة يكون غرضه الانتهاء من كل منازعة سواء أكانت هذه المنازعة قائمة على خلاف فى الأرقام أم فى أسس التقدير أو على التطبيق القانونى . (نقض جلسة 1953/3/26 ، مجموعة القواعد التى قررتها محكمة النقض فى خمسة وعشرين عاما ، ص 287 ، وحكمها جلسة 1953/4/30 ، ذات المرجع ص 778 ، وعكس ذلك حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية ، جلسة 1950/5/11 ، حكم محكمة الاستئناف المختلطة ، جلسة

1946/4/27 ، د ، زكريا محمد بيومى ، المنازعة الضريبية فى ربط وتحصيل الضرائب ، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي ، ط 1989 ، ص 248 .
والجدير بالذكر أن الدعوى بسقوط حق مصلحة الضرائب فى المطالبة برد الضريبة وبطلان إجراءات التنفيذ لا يتقيد فى رفعها بميعاد الطعن (نقض 1964/4/1 س 15 س 492) .

وعلى إيه حال ، فان تقديم الطعن إلى المحكمة بعد الميعاد القانونى يترتب عليه عدم قبول الدعوى شكلا

وتطبيقا لذلك لا يجوز للشركة الطاعنة بعد أن فوتت ميعاد الطعن أن تلجا إلى رفع دعوى مبتداه تطالب برد الضريبة التى رفعت بدون وجه (نقض 1973/11/28 س 24 ص 1153) .

وان كان الشارع لم ينص على ترتيب جزاء البطلان على إغفال المواعيد والإجراءات والأوضاع التى قررها فى القانون رقم 14 لسنة 1939 (ومن بعده القانون الحالي) إلا أن شأنها جميعا شأن مواعيد المرافعات التى فصلها المشرع فى قانون المرافعات والتى رتب جزاء عدم مراعاتها أن يكون العمل لاغيا
وقد نصت المادة 16 من قانون المرافعات المدنية والتجارية على أنه إذا كان الميعاد معيناً فى القانون للحضور أو لمباشرة إجراء فيه زيد عليه يوم لكل مسافة مقدارها خمسون كيلو مترا بين المكان الذى يجب الانتقال منه والمكان الذى يجب الانتقال إليه وما يزيد من الكسور على الثلاثين كيلو مترا يزداد له يوم على الميعاد ، ولا يجوز أن يجاوز ميعاد المسافة أربعه أيام

ويكون ميعاد المسافة خمسة عشر يوما بالنسبة لمن يقع موطنه فى مناطق

الحدود0

وقد قضت محكمة النقض استنادا للنص السابق إلى أن " إيداع المطعون ضده صحيفة طعنه على قرار اللجنة بعد الميعاد بقلم كتاب محكمة بنى مزار الابتدائية والتى لا تبعد عن موطنه خمسين كيلو مترا ، مؤداه ، عدم جواز إضافة ميعاد المسافة إلى ميعاد الطعن " (نقض جلسة 2002/11/12 ، الطعن رقم 1789 لسنة 66 ق ، مجلة المحاماة 4، ص 104)

ويتمد الميعاد بسبب المسافة وبسبب العطلات الرسمية وبالنسبة لميعاد المسافة لمن يكون موطنه بالخارج فقد بينته المادة 17 من قانون المرافعات والتي نصت على أن " ميعاد المسافة لمن يكون موطنه فى الخارج ستون يوما .

ويجوز بأمر من قاضى الأمور الوقتية إنقاص هذا الميعاد تبعاً لسهولة المواصلات وظروف الاستعجال ، ويعلن هذا الأمر مع الورقة ، ولا يعمل بهذا الميعاد فى حق من يعلن لشخصه فى الجمهورية أثناء وجوده بها إنما يجوز لقاضى الأمور الوقتية أو للمحكمة عند نظر الدعوى أن تأمر بمد المواعيد العادية أو اعتبارها ممتدة على ألا يجاوز فى الحالتين الميعاد الذى كان يستحقه لو أعلن فى موطنه فى الخارج (1) وقد نصت المادة 18 من قانون المرافعات على انه إذا صادف آخر الميعاد عطلة رسمية امتد إلى أول يوم عمل بعدها .

ولا يعتبر ميعاد الطعن مدة تقادم توقف بسبب القوة القاهرة وتستأنف سريانها بعد زوالها بمواعيد جديدة وإنما هو ميعاد من مواعيد الإجراءات يمتد إلى اليوم التالى لزوال القوة القاهرة (استئناف مص فى 14/6/1948 - المرجع السابق بند 1245 ص 305 ، وحكم محكمة طنطا الابتدائية فى 20/12/1941 المرجع فى تشريعات الضرائب - كامل محمد بدوى - بند 266 - ص 299) .

ويعد هذا الميعاد من قبيل المواعيد الناقصة ، ويقصد بها المواعيد التى يجب اتخاذ الإجراء خلالها ، بمعنى أن اليوم الأخير فيها يحسب ضمن الميعاد الذى يتخذ فيه الإجراء ، بيد انه ينتقص منه جزء فالطعن وان كان يستطاع أن يقدم فى اليوم الأخير ، إلا انه يتقدم به أثناء النهار ولا يستفيد ببقية اليوم الأخير ، وعلى ذلك فالإجراء - الطعن فى فرضنا الماثل - يجب أن يتخذ خلال هذا الأجل الممنوح بموجب القانون . (2)

¹ (حسين احمد خليل- الاختصاص القضائى بنظر المنازعات الضريبية بين الواقع والمأمول - بحث مقدم فى المؤتمر الثامن عشر للجمعية المصرية المالية والضرائب - 2012 - ص 18 وما بعدها .

² د. احمد هندى ، قانون المرافعات المدنية والتجارية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، ط 2003 ، بند 1/281 ص 176 ،

ويجب اتخاذ الإجراءات خلالها ، وإذا مضت هذه المدة دون الطعن ترتب على ذلك سقوط الحق فى الطعن

* المحكمة المختصة بنظر الطعن :

تنص المادة 123 من القانون على أن لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار .

وترفع الدعوى للمحكمة التى يقع فى دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتادة أو مقر المنشأة وذلك طبقا لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية المشار إليه .

وطبقا لهذا النص تختص المحكمة الابتدائية بنظر كافة الدعوى أيا كان مقدار الضريبة محل النزاع أو مقدار الإيراد المختلفة عليه . بل حتى فى الحالات التى لا يتحقق فيها ربح وينحصر النزاع فى تحديد مقدار الخسائر الجائز ترحيلها إلى خمس سنوات لاحقة حتى ولو كان نصاب الدعوى من اختصاص المحاكم الجزئية.

والمقرر فى قضاء محكمة النقض أن الدفع بعدم الاختصاص الولائى أو القيمى أو النوعي يعتبر دائما مطروحا على محكمة الموضوع لتعلقه بالنظام العام، فلا يسقط الحق فى إبدائه والتمسك به حتى ولو تنازل عنه الخصوم ، ويجوز الدفع به لأول مرة أمام محكمة النقض إذا لم يسبق طرحة مع محكمة الموضوع ، كما يجوز لمحكمة النقض أن تثيره من تلقاء نفسها (الطعن رقم 3180 لسنة 80 ق فى 9 يونيه 2011) .

والحكمة من جعل الاختصاص للمحكمة الابتدائية أيا كان نصاب الدعوى هو أن القانون أولى مسالة تحديد وعاء الضريبة أهمية كبرى ، لأهمية موضوعها ، مهما يكن الخلاف تافها من حيث قيمته المالية إذ قد ينطوي اقل خلاف منها على مبدأ من المبادئ الأساسية للضرائب ، وهى دائما من الأهمية بحيث يكون من الحكمة

عرضها ابتداء على المحكمة الابتدائية (1).

والمحكمة الابتدائية المختصة بمنازعات الضرائب هي المحكمة التجارية وتخصص في المحاكم الابتدائية دوائر معينة للفصل في الطعون الضريبية حتى يتوفر لهذه الدوائر نوع من التخصص في معالجة هذه القضايا وفحصها مما يجعل الفصل فيها سريعا حاسما الأمر الذى يزيد في تحقيق العدالة .

ويلاحظ أن اختصاص المحكمة التجارية على النحو الذى حددته المادة 123 قاصر على الفصل في قرارات اللجان ومن ثم لا يمتد إلى الفصل في بطلان الحجز التنفيذي ولو اتفق الطرفان على ذلك .

ولا تملك المحكمة الابتدائية النظر ابتداء في الطعن المقدم من الممول ضد ربط الضريبة ، بل يتعين عليه اللجوء أولا إلى لجنة الطعن عرض الخلاف عليها ، وإذا لم يرتض احد طرفي الخصومة قرارها، كان له أن يطعن أمام المحكمة الابتدائية على قرار اللجنة. (2)

ومما سبق يشترط أن يكون محل الطعن قرار لجنة الطعن ، وفي هذا الصدد قضت محكمة النقض بان " المحكمة الابتدائية لا تملك تقدير أرباح الممول ابتداء ، وإنما تقتصر ولايتها على النظر فيما يقدم إليها من طعون في قرارات لجنة الطعن ، لأنها ليست هيئة مختصة وإنما هي تنتظر في طعن في قرار أصدرته اللجنة ، وان ولايتها بالنظر في أمر الطعن الموجه إلى قرار اللجنة لا يتعدى النظر فيما إذا كان هذا القرار قد صدر موافقا لأحكام القانون أو بالمخالفة له مما يقتضى أن يكن قد سبق عرضه على اللجنة أو بحثته وأصدرت قرارا فيه (نقض جلسة 1968/2/14 ، مج السنة 19 ، ص 282) .

كما قضت المحكمة في حكم آخر انه يجب أن يكون الطعن الضريبى منصبا على قرار لجنة الطعن ، حيث أن ولاية المحكمة الابتدائية بالنظر في أمر

¹ د . أحمد مسلم ، أصول المرافعات ، التنظيم القاضى والإجراءات والأحكام فى المواد المدنية والتجارية والشخصية ، دار الفكر العربى ، 1979 ، ص 445 .

² د . السيد عبد المولى ، الوسيط فى التشريع الضريبى المصرى ، مطبعة جامعة القاهرة ، ط 1987 ، بند 367 ، ص 559 .

الطعن الموجه إلى قرار اللجنة هو التحقق مما إذا كان هذا القرار موافقا لأحكام القانون أو بالمخالفة له. (نقض جلسة 1977/2/19 ، مج س 28 ، ص 481)

ويثور التساؤل حول مدى إلزامية اللجوء إلى لجان التوفيق المنشأة بالقانون 7 لسنة 2000 قبل اللجوء إلى القضاء ؟

استنادا لنص المادة الرابعة من القانون 7 لسنة 2000، نرى أن اللجوء إلى هذه اللجان غير لازم، واللجوء إليها لا يؤدي إلى وقف المدة التي نص عليها القانون وهي ثلاثون يوما من الإعلان ، وعلى ذلك إذا لجأ صاحب الصفة والمصلحة في الطعن فيجب أن يقيم دعواه في الميعاد القانوني .

وقد أثير التساؤل عن المحكمة المختصة بنظر منازعات الضرائب المتعلقة برجال القضاء والنيابية العامة . وكان ذلك بمناسبة الطعن في خضوع بدل طبيعة العمل المقرر لرجال القضاء لضريبة كسب العمل . وهل تختص بها محكمة النقض أم ينعقد الاختصاص بها للمحكمة العادية أي المحكمة الابتدائية ؟

عرض الموضوع على محكمة النقض فقررت أن المادة 83 من القانون رقم 46 لسنة 1972 بشأن السلطة القضائية تنص على اختصاص دوائر المواد المدنية والتجارية بمحكمة النقض دون غيرها بالفصل في المنازعات الخاصة بالمرتبات والمعاشات والمكافآت المستحقة لرجال القضاء والنيابة العامة أو لورثتهم . ومفاد هذا النص اختصاص محكمة النقض دون غيرها بالفصل في الطلبات المتعلقة بالشئون المالية لرجال القضاء . ولما كانت المنازعات التي تدور بين القاضى - بوصفه ممولا - وبين مصلحة الضرائب حول خضوع المرتبات وما فى حكمها للضريبة البحتة التى تنشأ عن حق الخزنة العامة فى تحديد الأنشطة التى تخضع لوعاء الضريبة ، وكان الطالب قد طلب الحكم له برد الفروق المالية التى استقطعتها وزارة العدل لحساب وزارة الخزنة تأسيسا على أن راتب طبيعة العمل لا يخضع لضريبة كسب العمل وما إليها وهو ما يتضمن منازعة فى أصل استحقاق ضريبة كسب العمل المقررة بالقانون رقم 14 لسنة 1939 فإنه يكون نزاعا ضريبيا يخرج عن الشئون المالية التى تختص بها هذه المحكمة وينعقد الاختصاص بالفصل فيها

للمحاكم العادية ومن ثم يتعين القضاء بعدم اختصاص المحكمة بنظر الطلب مع إحالته إلى المحكمة المختصة عملا بالمادة 110 من قانون المرافعات (الطلب رقم 57 سنة 44 ق " رجال القضاء فى 1978/3/9 س 29 ص 15)

على أية حال ، فقد حددت المادة 1/123 من القانون الحالي المحكمة المختصة محليا بأنها تلك التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للممول أو محل إقامته أو المنشأة الحاصل النزاع بشأن تقدير أرباحها.

وهذا التحديد يعد خروجاً على القاعدة العامة فى قانون المرافعات التى تقرر أن الاختصاص المحلى يكون للمحكمة التى يقع فى دائرتها موطن المدعى عليه والتى نصت عليها المادة 1/49 من قانون المرافعات . والتى تستند على قاعدة الإثبات التى تقرر أن الأصل هو براءة ذمة المدين حتى يقيم الدليل على ما يدعيه من حق قبله ، وما يترتب عليها من أن المدعى الذى يرفع دعوى مدعى فيها له قبل آخر عليه أن يسعى إلى المدعى عليه فى محكمته.

ويبدو أن هذا النص وضع لرعاية صالح الممول تيسيراً للتقاضي بحيث لا يضطر إلى رفع دعوى فى جهة غير تلك التى يقيم فيها ، خاصة وإن الممول يكون فى غالب الأحيان هو المدعى إذ أن الإدارة الضريبية نادراً ما تكون هى المدعية نظراً لما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة التى تسمح لها بتحصيل الضرائب عن طريق الحجز الإدارى دون حاجة إلى الالتجاء إلى القضاء .

والعبرة بالمركز الرئيسى للممول أو محل إقامته أو المنشأة الحاصل النزاع بشأن تقدير أرباحها وقت رفع الدعوى . فلا يؤثر تغيير أحدهم بعد رفع الدعوى على اختصاص المحكمة .

* إجراءات رفع الدعوى أمام المحكمة الابتدائية :
لم ينص قانون ضريبة الدخل 91 لسنة 2005 على إجراءات خاصة على عكس الحال بالنسبة لقانون 14 لسنة 1939 الملغى والذى كان ينظم إجراءات الضريبة تختلف عن الإجراءات المنصوص عليها فى قانون المرافعات .

وترفع الدعوى أمام المحكمة الابتدائية طبقاً للقواعد العامة فى قانون المرافعات المنصوص عليها فى المواد 63 ، 65 مرافعات بإيداع صحيفة المدعى

قلم الكتاب الذى يتولى قيد الدعوى وإعلانها عن طريق قلم المحضرين . ويجب أن تشمل صحيفة الدعوى على البيانات التالية (مادة 63 مرافعات) :

1- اسم المدعى ولقبه ومهنته أو وظيفته وموطنه واسم من يمثله ولقبه ومهنته أو وظيفته وموطنه

2- اسم المدعى عليه ولقبه ومهنته أو وظيفته وموطنه فان لم يكن موطنه معلوما فاخر موطن كان له .

3- تاريخ تقديم الصحيفة

4- المحكمة المرفوعة أمامها الدعوى

5- بيان موطن مختار للمدعى فى البلدة التى بها مقر المحكمة أن لم يكن لها موطن فيها

6- وقائع الدعوى وطلبات المدعى وأسانيدها

كما يجب أن تتضمن صحيفة الدعوى بيان يكفى للتعريف بالقرار المطعون فيه وتحديدته ويمنع من التجهيل ، وكفاية هذا البيان واقع يترك لتقدير قاضى الموضوع (نقض فى 1971/1/27 - موسوعة الضرائب والرسوم والدمغة - المجلد الأول - أحكام عامة - قضاء 99 - قاعدة 49 - ملاحق ضرائب 1/1973) . فإذا كان البيان جوهريا وترتب على إغفاله تجهيل بالمدعى أو بالمدعى عليه به أو بتاريخ الجلسة أو كان يترتب على إغفاله عدم ذكر اسم مأمورية الضرائب المختصة (استئناف القاهرة فى 1955/5/16 - أحكام القضاء الحديثة فى منازعات الضرائب والدمغة - أنور العمروسى - القاهرة 1968 - ص 97 وما بعدها) .

ويجب أن يوقع على صحيفة الدعوى محامى مقيد أمام المحاكم الابتدائية على الأقل طبقا للمادة 3/58 من قانون المحاماة .

ولا يغنى عن توقيع المحامى تضمين صحيفة الدعوى ما يشير إلى صدورها عن مكتب محام .

* جزاء عدم توقيع صحيفة الدعوى من محامى

نصت المادة 58 محاماة فى فقرتها الأخيرة على جزاء عدم توقيع صحيفة الدعوى من محام بقولها " ويقع باطلا أى إجراء بالمخالفة لأحكام هذه المادة " ولقد

نصت هذه المادة على البطلان صراحة وهو بطلان متعلق بالنظام العام والمحكمة أن تقضى به من تلقاء نفسها دون ما تربص لإبدائه من أحد الخصوم ويجوز الدفع به فى أية حالة تكون عليها الدعوى ولو أمام محكمة الاستئناف (طعن رقم 106 لسنة 45 ق جلسة 1981/2/22)

وقد أوضحت المحكمة الإدارية العليا آثار عدم توقيع محام مقبول على عريضة الدعوى فقررت انه " توقيع محام مقبول أمام المحكمة إجراء جوهري فى شكل الصحيفة ويترتب على إغفاله البطلان ، بالنظر إلى أن توقيع المحامى المقبول أمام المحكمة بشكل ضمانا لجدية التقاضى والاطمئنان إلى كتابة صحف الطعون مما يتفق والأحكام والتقاليد القضائية وبذلك تتقطع المنازعات التى ما تنشأ بسبب قيام من لا خبره له ولا كفاءة فى تقرير الطعن أمامها بما يعود بالضرر على ذوى الشأن ، فان البطلان الذى رتبته الشارع على مخالفة هذا الحكم يكون بطلانا متعلقا بالنظام العام يجوز الدفع به فى أية حالة يكون عليها الطعن وتقضى به المحكمة من تلقاء نفسها دون توقف على دفع من الخصوم والبطلان المقرر فى هذه الحالة لا يقبل التصحيح والعبرة فى صحة توقيع المحامى للصحيفة هى بالحالة التى رفعت بها العريضة وقت رفعها (الطعن جلسة 2009/1/18 ، الطعن رقم 5452 لسنة 48 ق . ع) .

ولكن يجوز تصحيح الإجراء الباطل مع وجوب إتمامه فى ذات مرحلة التقاضى التى اتخذ فيها هذا الإجراء (نقض الطعن رقم 2401 لسنة 54 ق جلسة 1990/4/5)

ومتى تم تحرير صحيفة الدعوى وجب على المدعى أن يقوم بتقديم صحيفة الدعوى لقلم كتاب المحكمة المرفوعة إليه الدعوى ، وعليه أن يقدم مع أصل الصحيفة صورة منها بقدر عدد المدعى عليهم وصورة لقلم الكتاب . وعليه أن يؤدى الرسم كاملا وان يرفق بصحيفة الدعوى جميع المستندات المؤيدة لدعواه ومذكرة شارحة (مادة 1/65 مرافعات)

ويقوم قلم الكتاب بقيد الدعوى فى يوم تقديم الصحيفة فى السجل الخاص بعد أن يثبت حضور المدعى أو من يمثله تاريخ الجلسة المحددة لنظرها فى

أصل الصحيفة وصورها .

وقيد الدعوى وان ترتب عليه اعتبارها مرفوعة ومنتجة لآثارها من تاريخ القيد ، فإنها لا تنتظر إلا إذا أعلنت إعلانا صحيحا للمدعى عليه حتى يتحقق علمه بالدعوى وتوجب المادة 67 مرافعات على قلم الكتاب فى اليوم التالى على الأكثر لتقديم الصحيفة إليه أن يقدم أصل الصحيفة وصورها إلى قلم المحضرين لإعلانها ورد الأصل إلى قلم الكتاب .

وقد حددت المادة 68 من القانون ميعادا يبدأ من تاريخ تقديم صحيفة الدعوى لقلم المحضرين يجب أن يتم فيه إعلان صحيفة الدعوى وهو خلال ثلاثين يوما على الأكثر من تاريخ تسليمها إليه إلا إذا كان قد حدد لنظر الدعوى جلسة تقع فى أثناء هذا الميعاد فعندئذ يجب أن يتم الإعلان قبل الجلسة ، وذلك كله مع مراعاة ميعاد الحضور .

وقد رتب القانون جزاءا على عدم مراعاة هذا الميعاد هو الحكم وجوبا من المحكمة المرفوعة إليها الدعوى على من تسبب من موظفى قلم الكتاب أو المحضرين بغرامة لا تقل عن جنية ولا تجاوز عشرة جنيهاات بحكم لا يقبل الطعن فيه بأى طريق من طرق الطعن .

ويلاحظ أن الحكم بالغرامة مشروط بان يكون التأخير بسبب راجع لإهمال الموظف وليس بفعل المدعى .

على انه لا يترتب على عدم مراعاة الميعاد السابق بطلان إعلان صحيفة الدعوى (مادة 69 مرافعات)

ويجوز ، بناء على طلب المدعى عليه ، اعتبار الدعوى كان لم تكن إذا لم يتم تكليف المدعى عليه بالحضور فى خلال ثلاثة أشهر من تقديم الصحيفة إلى قلم الكتاب ، وكان ذلك راجعا إلى فعل المدعى (مادة 70 مرافعات) .

ويلاحظ أن خلو الصورة المعلنة من صحيفة افتتاح الدعوى من البيانات الجوهرية ومنها توقيع المحضر لا يبطل الصحيفة طالما حضرت الطاعنة الجلسات وأبدت دفاعها مما يتحقق المواجهة (الطعن رقم 59/493 ق فى 1996/11/28 ، الطعن رقم 61/ 1574 ق فى 1997/5/14) .

وقد راعى المشرع أن تتاح للمدعى عليه فرصة بعد إعلانه لكى يتمكن من إعداد دفاعه والإجابة على دعوى المدعى فرأى أن تمضى فترة معينة بين إعلانه وبين تاريخ الجلسة المحددة لنظر الدعوى . وتسمى هذه الفترة بميعاد الحضور .

وقد حددت المادة 1/66 من قانون المرافعات هذا الميعاد بخمسة عشر يوما أمام المحكمة الابتدائية ويجوز فى حالة الضرورة نقصه إلى ثلاثة أيام . ولكن ليس ثم ما يمنع من أن يزيد الميعاد عن المدد التى نص عليها القانون .

ويضاف إلى ميعاد الحضور سواء كان ميعادا عاديا أم كان ميعادا معجلا ميعاد مسافة يحسب على أساس المسافة بين المحل الذى أعلن فيه المدعى عليه بصحيفة الدعوى وبين مقر المحكمة المطلوب الحضور أمامها

ولا يترتب على عدم مراعاة ميعاد الحضور بطلان إعلان صحيفة الدعوى بغير إخلال بحق المعلن إليه فى التأجيل لاستكمال الميعاد (مادة 69 مرافعات)

كما قضت محكمة النقض بأن المقرر فى قضاء هذه المحكمة على هدى ما تقتضى به المادة الثالثة من قانون المرافعات المدنية والتجارية انه لا يقبل أى طلب أو دفع لا يكون لصاحبه فيه مصلحة قائمة يقررها القانون وكان دفع الطالب ببطلان إجراءات الربط عن سنوات المحاسبة لصدوره من مأمورية ضرائب غير مختص مكانيا وهى مأمورية ضرائب أول المنصورة فى حين أن نشاطه يتبع مأمورية ثان المنصورة فى أطرحة الحكم المطعون فيه على سند من أن الطاعن هو الذى سعى إلى تقديم إقراره الضريبى عن هذه السنوات بمأمورية ضرائب أول المنصورة والى أن قانون الضرائب رقم 157 لسنة 1981 (ومن بعده قانون 96 لسنة 2005 لم يرس البطلان جزاء مجاوزة مأمورية الضرائب نظام اختصاصها وكان الطاعن لم يورد بصحيفة طعنه وجه المصلحة التى حرم منها على فرص صحة هذا الدفع (الطعن رقم 268 لسنة 67 ق فى 2006/5/23)

وقد قضت محكمة النقض أيضا أن بطلان أوراق التكليف بالحضور لعيب فى الإعلان بطلان نسبى مقرر لمصلحة من شرع لحسابه وليس متعلقا بالنظام العام وبالتالي فانه يجب على الخصم الذى يقرر البطلان لمصلحته أن يتمسك به قبل

التعرض للموضوع وإلا سقط حقه فى إبدائه عملا بنص المادة 108 مرافعات (الطعن رقم 2592 / 58 ق فى 1997/7/2).

وإذا ترك المدعى الخصومة أو تصالح مع خصمه فى الجلسة الأولى لنظر الدعوى وقبل بدء المرافعة فلا يستحق على الدعوى إلا ربيع الرسم المسدد ويلاحظ أن القرار الصادر من لجنة الطعن يصبح نهائيا متى أضحى غير قابل للطعن . (نقض 1972/12/19 س 4 ص 1315)

وقد ثار خلاف حول حق المحكمة فى إلزام مصلحة الضرائب بتقديم ملف الممول .

فى رأينا أن للمحكمة أن تلزم مصلحة الضرائب بتقديم الملف الفردى للممول وملف لجنة الطعن فى الميعاد التى تحدده وان توقع عليها غرامة تهديدية أن امتنعت عن إيداعه . ولا يجوز الاحتجاج بان الملف يتضمن عناصر سرية لان للممول أن يمكن من استيفاء دفاعه بالاطلاع على ملفه الفردى وملف لجنة الطعن خاصة وان مصلحة الضرائب لها حق الاطلاع . وحتى يمكن للمحكمة أن تقتنع بسلامة الأسس التى بنى عليها قرار لجنة الطعن ، فضلا عن أن المادة 3/20 من قانون الإثبات تجيز للخصم أن يطلب إلزام خصمه بتقديم أى محرر منتج فى الدعوى يكون تحت يده إذا استند إليه خصمه فى أية مرحلة من مراحل الدعوى. ومقتضى هذه الفقرة من المادة 20 انه إذا استند خصم إلى محرر فمعنى هذا انه قد جعل دليل إثبات فى الدعوى يؤخذ منه له وعليه . وقد قضت محكمة النقض بان تقديم الخصم مستندا فى الدعوى يفيد تمسكه بما ورد فيه فيصبح الاحتجاج عليه بمضمونه (نقض فى 1953/4/16 س 4 ص 904).

سلطة المحكمة الابتدائية فى نظر الطعن فى ربط الضريبى :

كان المقرر أن ما لم يكن قد سبق عرضه على لدنة الطعن أو بحثته وأصدرت فيه قرارا لا يجوز طرحة ابتداء أمام المحكمة (الطعن رقم 9/3161 ق فى 9 مايو 1996، نقض 1974/6/23 س 25 ص 100 الطعن رقم 6/11282 فى 2003/12/254 ، الطعن 67/468 ق فى 2004/6/25).

وعلى أية حال فإن ولاية المحكمة الابتدائية بنظر الطعون المقدمة إليها من مصلحة الضرائب أو الممول فى قرار لجنة الطعن مقصورة فيما إذا كان هذا القرار صدر موافقا للقانون أو صدر بالمخالفة له . (الطعن 58/2137 ق فى أول ابريل 1996).

وانه يتعين على اللجنة التحقق مما إذا كانت تلك القرارات صدرت بالموافقة لأحكام القانون أم بالمخالفة لها ، وأنه يتعين على المحكمة حالة نظر الطعن فى هذه القرارات أن يتحقق من أن اللجنة قد راعت الإجراءات التى ألزمها المشرع بإتباعها مع عدم إهدار قرارها (الطعن رقم 8293 لسنة 65 ق جلسة 5 يناير سنة 2007) ولما كانت ولاية المحكمة الابتدائية بنظر الطعن فى قرار لجنة الطعن يتحدد بما كان معروضا على اللجنة ومن ثم تمسك الطاعن أمام لجنة الطعن ببطلان نموذج 19 ضرائب دون بيان وجه النقص فى بياناتها من شأنه سقوط الحق فى التمسك بالبطلان وتعرض المحكمة للبطلان خطأ لأن الساقط لا يعود (الطعن رقم 2188 لسنة 65 ق فى 2006/5/9 الطعن رقم 3812 لسنة 65 ق فى 2007/11/8) .

واعترضات الممول على تقديرات مصلحة الضرائب والتى عرضت على لجنة الطعن وبحثتها أو أصدرت قرارا فيها . وجوب أن تفصل فيها المحكمة ويجب أن يكون التنازل صريحا قاطع الدلالة ويتحمل تأويلا أو يكون ضمنيا يستفاد من تصرفات أو عبارات من شأنها أو تؤدى إليه حتما بدلالة لا تحتل الشك . والدفاع الذى لا يستند إلى أساس قانون صحيح لا يلزم المحكمة بالرد عليه (الطعن رقم 8051 لسنة 65 ق فى 2008/6/26) .

ومن المقرر فى قضاء - محكمة النقض - أن الدفاع الجوهري الذى تلتزم محكمة الموضوع بتحصيله والرد عليه وإلا كان حكمها قاصر البيان هو الدفاع الذى يقدمه الخصم مؤيدا بدليل أو يطلب تمكينه من إثباته بالطرق المقررة قانونا وان يكون من شأنه - لو صح - تغيير وجه الرأى فى الدعوى . (الطعن رقم 3449 لسنة 81 ق فى 10 يناير 2012)

وعلى ذلك إذا أبدى الخصم دفاعا جوهريا من شأنه - أن صح - أن يتغير به وجه الرأى فى الدعوى ، فان إغفال الحكم الرد عليه - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - يعد قصورا يوجب نقضه . (الطعن 1340 لسنة 81 ق فى 10 يناير 2012)

وتقديم مستندات فى فترة حيز الدعوى للحكم ، شرطه تصريح المحكمة بذلك أو اطلاع الخصم عليها . علة ذلك انقطاع صلة الخصم بالدعوى بحجزها للحكم م 198 مرافعات تأسيس الحكم لقضائه على هذا المستند دون أن يكون مصرحا له بتقديمه . أثره . بطلانه ؟ (الطعن رقم 13528 لسنة 80 ق فى 10 يناير 2012)
والحكم بإلغاء قرار لجنة الطعن . ينهى المنازعة فى القرار ويحسم الخصومة الأصلية ولا تملك المحكمة تقدير أرباح الممول ابتداء . ولا يغير من ذلك ما قرره الحكم فى منطوقه من إعادة الخلاف إلى لجنة الطعن للفصل فيه من جديد . (الطعن رقم 1077 لسنة 59 ق جلسة 1996/5/23 ، الطعن رقم 8 لسنة 58 ق - جلسة 1994/12/26 ، نقض 1970/211 س 21 ص 277 ، 1982/1/18 س 33 ص 132) .

وإذا لم يتعرض قرار لجنة الطعن لبحث موضوع الطعن أو يتناول تقديرات المأمورية واقتصر على الناحية الشكلية فحسب . فان المحكمة الابتدائية لا يجوز أن تصدر للأوجه الموضوعية المتعلقة بتقديرات الأرباح وبحثها . وينهى الحكم الصادر بإلغاء قرار لجنة الطعن المنازعة فى القرار الذى أصدرته ويحسم الخصومة فى الطعن الذى وقع بشأنه إلى المحكمة الابتدائية ولا تملك المحكمة تقدير أرباح المطعون ضدها بعد إلغاء قرار لجنة الطعن .

والرجوع إلى السلطة المختصة أصلا بالفصل فى التقدير لا يعتبر استمرارا للمنازعة التى انحسمت بإلغاء قرار اللجنة الصادر فيها ، ويعد الطعن فى القرار الذى تصدره اللجنة من جديد خصومة جديدة لا تطرح على محكمة أول درجة إلا بطعن يرفع لها عن هذا القرار الجديد وتقتصر ولايتها على النظر فيه (نقض 1978/3/18 س 25 ص 745) .

والمقرر - فى قضاء محكمة النقض - أن وقف الدعوى طبقا للمادة 129 من قانون المرافعات أمر جوازى للمحكمة ومتروك لمطلق تقديرها حسبما تستبينه من جدية المنازعة فى المسألة الأولية أو عدم جديتها دون معقب من محكمة النقض فلا يجوز الطعن فى حكمها لعدم استعمالها هذه الرخصة (الطعن رقم 46660 لسنة 80 ق فى 4 ابريل 2012)

وتقتصر ولاية المحكمة الابتدائية على نظر الطعون التى تقدم من مصلحة الضرائب أو الممول فى قرارات لجان الطعن ، وما لم يسبق عرضه على تلك اللجان وبحثه لا جوز طرحة ابتداء أمام المحكمة (الطعن رقم 1489 لسنة 50 ق جلسة 1993/1/18 ، الطعن رقم 1243 لسنة 56 ق جلسة 1993/1/25 ، الطعن رقم 1838 لسنة 56 - جلسة 1993/5/24 ، الطعن رقم 1727 لسنة 55 ق - جلسة 1990/11/19 ، الطعن رقم 1779 لسنة 58 - جلسة 1996/2/5).

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن تأييد قرار لجنة الطعن المودع ملف الدعوى والإحالة إلى أسبابه ليكون ما يحويه هذا القرار من وقائع وأسباب ورد على دفاع الطاعن جزءا متما له. (الطعن رقم 55/188 ق فى 6/2/1995 ، الطعن رقم 58/1966 ق فى 17/4/1995 ، الطعن رقم 57/2295 ق فى 15/2/1995 ، الطعن رقم 59/ 1908 ق فى 11/1/1996 ، الطعن رقم 1108 ، 1169 لسنة 57 ق جلسة 1996/6/27 ، 1963/3/20 س 14 ص 320 ، 1967/2/22 س 18 ص 440 ، 1989/1/9 س 40 ص 105 ، الطعن رقم 3866 لسنة 65 ق فى 27/11/2007)

ويلاحظ أن ولاية المحكمة الابتدائية بنظر الطعون التى تقدم إليها من مصلحة الضرائب أو الممول فى قرار لجنة الطعن مقصورة وفقا للمادة 123 على النظر فى الأسباب التى بنيت عليها هذه الطعون والمبينة بصحيفة الطعن المقدمة فى الميعاد المحدد إذ يحوز ما فصلت فيه اللجنة ولم تتناوله أسباب الطعن ، قوة الأمر المقضى وهى تثبت لما فصلت فيه بصفة صريحة وضمنية حتمية سواء فى المنطوق أو فى الأسباب المتصلة به اتصالا وثيقا بحيث لا يقوم بدونها إذ ليس ثمة ما يمنع من القضاء صراحة فى مسألة ما بأسباب الحكم .

والمقرر - فى قضاء محكمة النقض - أن إغفال الحكم بحث دفاع أبداه الخصم يترتب عليه بطلان الحكم إذا كان هذا الدفاع جوهريا ومؤثرا فى النتيجة التى انتهت إليها (الطعن رقم 11077 لسنة 80 ق فى 4 ابريل 2012)

ومتى قدم الخصم إلى محكمة الموضوع بمستندات وتمسك بدلالاتها والتفت الحكم عن التحدث عنها كلها أو بعضها مع ما قد يكون لها من الدلالة فانه يكون معيبا بالقصور (الطعن رقم 11077 لسنة 80 ق فى 4 ابريل 2012) .

وطلب الخصم تمكينه من إثبات أو نفى دفاع جوهرى بوسيلة من وسائل الإثبات الجائزة قانونا . التزام محكمة الموضوع بإجابته . مخالفة ذلك قصور (الطعن رقم 12141 لسنة 79 ق فى 24/5/2011) .

ويلاحظ أن الطلب أو الدفاع الجازم الذى يغير وجه الرأى فى الدعوى والتفات المحكمة عن بحثه يعد قصورا (الطعن رقم 7607 لسنة 79 ق فى 5/5/2011)

وإذا أصدرت المحكمة الابتدائية حكمها بإلغاء قرار لجنة أصدرته ويحسم الخصومة فى الطعن ، ولا تملك المحكمة تقدير أرباح الممول ابتداء بعد إلغاء قرار اللجنة أو تقدير صافى التركة ابتداء بعد إلغاء قرار اللجنة ويجوز الطعن فيه استقلالا (نقض 11/2/1970 - مجموعة أحكام النقض فى الضرائب والرسوم حتى يونيو 1970 - المرجع السابق - بند 631 - ص 324 وما بعدها نقض 1/8/1982 فى الطعن رقم 246 لسنة 46 ق)

وقد قضت محكمة النقض انه : إذ كان لمحكمة الموضوع السلطة التامة فى فهم الواقع فى الدعوى من الأدلة المقدمة فيها إلا أن ذلك مشروط بان يكون استخلاصها سائغا وله أصله الثابت بالأوراق ، فلا يجوز أن تطرح ما يقدم إليها تقديمًا صحيحًا من الأوراق والمستندات المؤثرة فى حقوق الخصوم دون أن تبرر فى حكمها بأسباب خاصة ما يبرر هذا الاطراح وإلا كان حكمها قاصر .

وإغفال الحكم بحث دفاع أبداه الخصم يترتب عليه بطلان الحكم إذا كان هذا الدفاع جوهريا ومؤثرا فى النتيجة التى انتهى إليها ، إذ يعتبر هذا الإغفال قصورا فى

الأسباب الواقعية يقتضى بطلانه (الطعن رقم 1160 لسنة 80 ق فى 2011/6/27)

ولمحكمة الموضوع سلطة تقدير الدليل ومنها تقرير الخبراء (الطعن رقم 6724 لسنة 66 ق جلسة 2008/1/14) .

وإذا كان الخبير المعين فى الدعوى قد تعرض فى تقريره لأرباح ممول من وجهة نشاط معين لم يسبق عرضه على لجنة التقدير (الطعن) مع اعتراض الممول ومصلحة الضرائب لدى الخبير على ذلك ، ثم تمسك الممول بهذا الاعتراض أمام محكمة الاستئناف ومع ذلك أخذت المحكمة بتقدير الخبير فى هذه المسألة ، فإنها تكون قد أخطأت بمجاوزة سلطتها ولا يشفع فى ذلك قولها بعدم ملائمة تجزئة نواحي نشاط الممول إذ أن هذا محله أن تكون مختصة بالتقدير (نقض فى 1950/68 - قضاء الضرائب - المرجع السابق - بند 152-ص 149) .

وإذا أخذت المحكمة بتقرير الخبير المقام فى الدعوى وأحالت إليه بيان أسباب حكمها وكانت أسباب لا تؤدى إلى النتيجة التى انتهى إليها بحيث لا تصلح ردا على دفاع جوهرى تمسك به فان حكمها يكون جانبه القصور (الطعون رقم 1018 لسنة 70 ق ، الطعن رقم 1164 لسنة 80 ق فى 2001/6/27 ، الطعن رقم 12141 لسنة 79 ق فى 2010/5/24)

على أن انطواء قرار لجنة الطعن ضمنا على تقدير خضوع الأرباح لضريبة مقرر قانونا باعتبارها مسألة أولية فان الحكم بعدم خضوع الأرباح للضريبة قضاء فى مسألة عرضت على اللجنة وفصلت فيها ضمنا (نقض 1974/2/27) .

ويلاحظ الطعن فى الربط على سنة معينة لا يمتد إلى غيرها من السنوات المتقدمة عليها أو التالية عليها

وقد قضت محكمة النقض بان تجاوز المحكمة حدود الطعن بتعرضها لسنوات غير مطعون عليها خطأ (الطعن رقم 659 لسنة 67 ق فى 2007/3/12)

وإذا صدر حكم بإلغاء قرار لجنة الطعن على أساس بطلانه ، فانه ينهى المنازعة فى القرار الذى أصدرته ويحسم الخصومة فى الطعن الذى رفع بشأنه إلى المحكمة الابتدائية ولا تملك المحكمة تقديرا أرباح الممول ابتداء بعد إلغاء قرار اللجنة

ذلك أن هذا الحكم يكون قد أنهى الخصومة الأصلية فى الخلاف موضوع هذا القرار ولا يجوز الطعن فيه استقلالا . فلا وجه للقول بأن الحكم صادر ببطلان قرار اللجنة قبل الفصل فى موضوع المنازعة فى التقدير ، لان حظر الطعن على استقلال فى الأحكام الصادرة قبل الفصل فى الموضوع، مناطه ألا تكون الخصومة قد انتهت كلها أو بعضها ، ولا يغير من هذا النظر ما قد يقرره الحكم فى منطوقة من إعادة الخلاف إلى لجنة الطعن للفصل فيه من جديد وذلك أن الرجوع إلى السلطة المختصة أصلا بالفصل فى التقدير ، لا يعتبر استمرارا للمنازعة التى انحسرت بإلغاء قرار اللجنة الصادر فيه ، ولا يكون الطعن فى القرار الذى تصدره اللجنة من جديد استمرار للخصومة الأصلية التى كانت مرددة بين الطرفين فى شأن المنازعة السابقة فى التقدير ، وإنما هى خصومة جديدة لا تطرح على ولايتها على النظر فيه (فى هذا المعنى نقض 1970/2/11 س 21 ص 277) .

وإذا تصدت محكمة الموضوع للفصل فى المنازعة ببطلان نماذج الربط على الرغم من أن قرار لجنة الطعن صادر باعتبار الطعن كان لم يكن لعدم ماثول الممول أمام اللجنة - خطأ فى تطبيق القانون لعدم التعرض لمدى سلامة ما أصدرته هذه اللجنة من قرار وأن النص فى قانون الضرائب على الدخل على أن تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون (الطعن رقم 765 لسنة 65 ق جلسة 2008/1/24 م ، الطعن رقم 38 لسنة 68 ق جلسة 2005/4/14 م)

وعلى العكس فان مؤدى قضاء الحكم الابتدائى الذى أيدته وأحال إلى أسبابه الحكم المطعون فيه بإلغاء قرار لجنة الطعن بعدم خضوع نشاط الطاعن للضريبة وخضوعه لها ، عودة الخصوم إلى لجنة الطعن لنظر الخلاف حول تقدير الضريبة - صرح بذلك أو لم يصرح - ومن ثم فان الحكم المطعون فيه لا يكون قد أنهى الخصومة . وإذا كان هذا الحكم ليس من الأحكام التى استثنائها الشارع فى المادة 121 من قانون المرافعات على سبيل الحصر ، فان الطعن فيه على استقلال يكون غير جائز (نقض 1979/3/31 طعن رقم 765 سنة 47 ق) والمقرر فى قضاء محكمة النقض انه لا يجوز إلزام وزير المالية بأتعاب المحاماة فى المنازعات

الضريبية باعتبار أن تمثيله منوط بهيئة قضايا الدولة وليس لمحامين (الطعن
76/3838 ق فى 2008/11/24

والجدير بالذكر أن الحكم الجنائى الصادر من المحكمة الجنائية فى موضوع
الدعوى الجنائية أمام المحكمة الضريبية مقصور على منطوق الحكم الصادر بالبراءة
بالنسبة لمن كان موضع محاكمة ومع الأسباب التى لا يقوم الحكم بدونها (الطعن
رقم 1656 لسنة 74 ق جلسة 2008/2/28) .

وما يسبق التمسك به أمام لجنة الطعن يحوز قوة الأمر المقضى . ولا يجوز
للمحكمة التعرض له بعد سقوطه . (الطعن رقم 5841 لسنة 65 ق فى
2008/2/28 ، الطعن رقم 5965 لسنة 64 ق فى 2007/11/15 ، الطعن رقم
248 لسنة 63 ق 2007/5/24 ، الطعن رقم 7082 لسنة 65 ق فى 2008/3/13
، الطعن رقم 2343 لسنة 65 ق جلسة فى 2008/1/22 ، الطعن رقم 2731 لسنة
62 ق فى 2006/1/16)

ويلاحظ أن الطعن فى قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية طعن من
نوع خاص لا يرد عليه الاستئناف المقابل ولا يتسع للطعن الفرعى فى صور
طلبات عارضة من قبل مصلحة الضرائب بل يتعين عليها أن تسلك الطريق الذى
رسمه القانون للطعن على قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية وإلا كان طعنها
غير مقبول (فى هذا المعنى نقض 20 ديسمبر 1961 س 12 ص 801).

على أية حالة فإن توقيع مسودة الحكم من قاضيين فقط دون الثالث يؤدى
لبطلان الحكم حيث أن المادة 175 من قانون المرافعات تنص على انه يجب فى
جميع الأحوال أن تودع مسودة الحكم المشتعلة على أسبابه موقعه من الرئيس ومن
القضاة عند النطق بالحكم وإلا كان الحكم باطلا ... فهو إنما يدل على أن المشرع
أوجب أن تودع مسودة الحكم المشتعلة على أسبابه موقعا عليها من جميع أعضاء
الهيئة التى أصدرته وإلا كان باطلا وهو بطلان يتعلق بالنظام العام ولمحكمة
النقض أن تقضى به من تلقاء ذاتها لما كان ذلك وكان يبين من الطعن على
مسودة الحكم المطعون فيه أنها مزيلة بتوقيعى عضوين من الدائرة التى أصدرته دون
أن يوقع عليها العضو الثالث وكان مؤدى ذلك عدم تحقق الحكمة التى توخاها

المشرع من إيجاب توقيع جميع أعضاء الهيئة التي أصدرت الحكم على مسودته المشتعلة على أسبابه ليقوم الدليل على أن المداولة استقرت على أسباب الحكم كما ثبت في مسودته ومن ثم يكون الحكم باطلا بما يوجب نقضه (الطعن رقم 1143 لسنة 67 ق جلسة 23 من مايو سنة 2006 م)

ومن المقرر في قضاء محكمة النقض - أن مؤدى المواد 167 ، 170 ، 178 من قانون المرافعات انه يتعين أن يكون الحكم صادرا من ذات الهيئة التي سمعت المرافعة وإذ تخلف احد أعضائها عن حضور جلسة النطق به فانه يتعين أن يوقع على مسودته على أن يحل غيره محله وقت النطق به مع إثبات ذلك في الحكم وإن الأصل في الإجراءات أنها روعيت . وعلى المتمسك بعدم حضور المداولة على وجهه السليم أن يقدم دليله والمناط في هذا الخصوص هو بالبيانات المثبتة بالحكم ويكمل بما يرد بمحضر الجلسة في خصوصه . (الطعن رقم 1526 لسنة 79 ق في 2011/3/8) وعلى أية حال فإن مصادفة يوم النطق بالحكم عطلة رسمية ومد اجل الحكم غير لازم لإعلان الخصوم بالجلسة الجديدة (الطعن رقم 7462 لسنة 62 ق في 2007/10/25) .

ومن المقرر في قضاء محكمة النقض أن قرار المحكمة بعدم اختصاصها بنظر الدعوى وإحالتها إلى المحكمة المختصة لا يعتبر قرارا إداريا وإنما هو في حقيقته قضاء ضمنى بعدم اختصاص المحكمة بنظر الدعوى ويخرج به النزاع من ولايتها وتلتزم المحكمة المحال إليها الدعوى بنظرها إعمالا لحكم الفقرة الثالثة من المادة 110 من قانون المرافعات (الطعن رقم 34498 لسنة 81 ق في 10 يناير 2012

* تصحيح الحكم :

إذا وقعت أخطاء في منطوق الحكم سواء أكانت مادية بحتة كتابية أو حسابية فللمحكمة التي أصدرت الحكم إجراء التصحيح بقرار تصدره من تلقاء نفسها أو بناء على طلب مصلحة الضرائب أو الممول من غير مرافعة بشرط ألا يترتب على التصحيح تعديل أو تغيير في الحكم التي أصدرته ويجرى كاتب المحكمة هذا التصحيح على نسخة الحكم الأصلية ويوقعه هو ورئيس الجلسة إعمالا لحكم المادة

1/191 من قانون المرافعات . وإذا صدر قرار من المحكمة برفض التصحيح فلا يجوز الطعن فيه استقلالا.

ويلاحظ انه إذا طعن فى الحكم لغير الخطأ المادى فان المحكمة التى أصدرته لها الحق فى تصحيحه ولا يجوز للمحكمة أن تتجاوز نطاق الأخطاء المادية البحتة التى تقع فى الحكم وإلا اعتبر تعديلا لحكمها السابق التى استنفدت ولايتها بصدوره

ومن الأمثلة على الأخطاء غير المادية :

- الخطأ فى تطبيق القانون - فإذا كان الحكم الصادر من المحكمة أورد النص القانونى الواجب تفسيره وفسره تفسيراً قانونياً على المركز المالى للممول ، فلا يجوز بغرض المنازعة فى التطبيق القانونى قبول دعوى تصحيح الخطأ المادى ضد هذا الحكم.

- القصور فى ذكر الأوراق الرئيسية فى المرافعة وأسباب الحكم المطعون فيه .

- الأدلة التى لم تقدم نتيجة إهمال الممول .

وقد قضت محكمة النقض بان مؤدى نص المادة 191 من قانون المرافعات - ونقابلهما المادة 364 من قانون المرافعات السابقة - انه إذا كان الخطأ الذى شاب الحكم لا يعدو أن يكون خطأ مادياً بحتاً . فالشأن فى تصحيحه للمحكمة التى أصدرته ، إلا انه ليس ثمة ما يمنع من الطعن فى هذا الحكم بالاستئناف، وما انطوى عليه قضاء الحكم المطعون فيه بقبول الاستئناف شكلاً ، وإذا كان الأصل أن مثل هذا الخطأ لا يصلح سبباً للطعن فى الحكم بطريق النقض ، إلا انه لما كانت الطاعنة - مصلحة الضرائب - لا تطلب نقض الحكم لما عابه من خطأ مادى وإنما لما شابه من بطلان لقصوره فى الرد تعييبها الحكم الابتدائى لما شابه من خطأ مادى ، وهو من حالات الطعن بالنقض التى أوردتها الفقرة الثانية من المادة 48 من قانون المرافعات ، فان الطعن يكون جائزاً (نقض فى 1979/1/9 فى الطعن 538 سنة

(50

ويجب أن يكون الخطأ المادى من طبيعته أن يؤثر على الحكم فى الدعوى ، وبمعنى آخر أن يؤثر هذا الخطأ على المنطوق أو الأسباب المكملة له والتي تكون الدعامة الضرورية للحكم .

أما إذا كانت الأخطاء لا أهمية لها ولا تغير من معنى الحكم مثل الخطأ فى التاريخ فانه لا يعتد بها إلا إذا ترتب عليها بطلان قيمة الأسباب التى أخذت بها المحكمة

وقد قضت محكمة النقض أن الخطأ المادى فى منطوق الحكم طبقا للمادة 191 مرافعات يجب أن يكون لهذا الخطأ المادى أساس فى الحكم يدل على الواقع الصحيح فيه حجة لا يكون التصحيح ذريعة للرجوع عن الحكم والمساس بحجتيه (الطعن رقم 136 لسنة 72 ق فى 2009/4/8) .

ويجب ألا تتضمن دعوى تصحيح الأخطاء المادية طعنا مستترا بالتماس إعادة النظر .
* تفسير الحكم :

أجاز القانون للخصوم سواء أكانت مصلحة الضرائب أو الممول أن يطلبوا إلى المحكمة التى أصدرت الحكم تفسير ما وقع فى منطوقه من غموض أو إبهام مما يترتب عليه حصول شك فى غرض مصدره . ويقدم الطلب بالأوضاع المعتادة لرفع الدعوى ، ويعتبر الحكم متما من كل الوجوه للحكم الذى يفسره ويسرى على هذا الحكم القواعد الخاصة بطرق الطعن العادية وغير العادية (راجع مادة 192 مرافعات) .

ومن ثم لا تقبل دعوى التفسير إلا من أصحاب الشأن الأطراف فى الخصومة التى صدر بشأنها الحكم المطلوب تفسيره ، ولا تقبل تلك الدعوى إذا كان الهدف فى الواقع تعديل الحكم.

ولا يخضع طلب الرجوع إلى المحكمة لتفسير الحكم لأى ميعاد .
وليس للمحكمة أن تمحو أو تعدل أو تغير فى الحكم أو تعدل فى مركز الخصوم بالزيادة أو النقصان لمنافاة ذلك لقوة الشئ المحكوم به التى حازها الحكم .

ومتى كان الحكم الصادر بالتفسير قد التزم فى تفسير قضاء الحكم المفسر دون أن يمسّه بالتعديل أو التبديل ، فان النعى عليه بمسح الحكم المفسر وبإهدار حجيته يكون على غير أساس (نقض فى 1965/12/28 س 16 ص 1339). ويعتبر الحكم الصادر بالتفسير متمماً للحكم الاصلى وليس لاغياً له . ويلاحظ أن المشرع وان كان قد اشترط لقبول دعوى التفسير أن يكون الغموض أو الإبهام قد وقع فى منطوق الحكم، إلا أن ذلك لا يحول دون طلب تفسير ما ورد فى أسباب الحكم من قضاء شابه غموض وإبهام. فقد يحدث ألا يتضمن الحكم سوى جزء مما قرره القاضى ويرد الجزء الآخر فى الأسباب (1). وتخضع الأحكام المفسرة لنفس أوجه الطعن التى تخضع لها الأحكام الأصلية (2) .

المطلب الثانى استئناف الحكم الابتدائى

لا يجوز الطعن بالاستئناف إلا لمن كان طرفاً فى الخصومة التى صدر فيها الحكم المطعون فيه بشخصه أو بمن يمثل عنه . ومن ثم فلا يحق للغير الذى لم يكن طرفاً فى الخصومة التى صدر فيها الحكم الابتدائى الطعن لأنه لا يؤثر على حقوقه .

وتطبيقاً لذلك لا يجوز للممول الطعن فى حكم لا يتعلق به أو حكم أعلن إليه بطريق الخطأ .

وتنص المادة 3/123 من القانون على أن " يكون الطعن فى الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع .

وقد قصد بهذا النص إفساح المجال أمام الممولين لعرض نزاعهم مع المصلحة ، بعد مروره على مرحلة لجان الطعن ، أمام القضاء بكافة درجاته وأياً كانت قيمة النزاع وذلك لان الخلاف حول مسائل الضرائب تثور بشأنه وجهات نظر بعيدة الأثر من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والقانونية ، يجدر تمحيصها

¹ (الدكتور احمد صاوى - الوسيط فى شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية - دار النهضة العربية - 1981 - ص 568)
² (راجع تفسير المحاكم القضائية للقانون الضريبى فى كتابنا المنازعات الضريبية فى ربط وتحصيل الضريبة - المرجع السابق - ص 270 وما بعدها)

أمام القضاء العالى بغض النظر عن قيمتها المادية ، فضلا عما فى ذلك من بث الطمأنينة فى نفوس الممولين .

ويجب أن يصدر الطعن بالاستئناف ممن له صفة فى تقديم الاستئناف . ومن ثم لا يقبل الطعن بالاستئناف من زوجة الممول الذى رفع دعواه أمام المحكمة الابتدائية إلا إذا قدمت توكيلا صريحا من زوجها .

وعلى العكس ، يقبل الاستئناف من سنديك التفليسة حيث أن الطعون المقدمة فى مجال الضرائب لها طبيعة مالية بحتة وتهم مباشرة مجموعة دائن التفليسة (حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 29 يونيه 1960 Rec . leb - ص 432) . ولوزير المالية أن يستأنف أى حكم صادر من المحكمة الابتدائية بشأن ضريبة الدخل ويكون فيه إضرار بصالح الخزنة العامة .

ولا يكفى لقبول الطعن بالاستئناف أن يكون رافعه طرفا فى الخصومة وأن تكون له صفة فى الطعن ، بل يجب أن يكون له أيضا مصلحة فى الطعن . فإذا لم تتوافر المصلحة الشخصية للطاعن حكم بعدم قبول الاستئناف .

ووفقا لنص المادة 123 يتعين الرجوع إلى القواعد العامة فى قانون المرافعات بشأن ميعاد الاستئناف حيث تنص المادة 1/227 من قانون المرافعات على أن الأصل أن ميعاد الاستئناف أربعون يوما ما لم ينص القانون على غير ذلك .

والقاعدة أن يبدأ ميعاد الاستئناف من تاريخ صدور الحكم . ولا يحتسب فى ميعاد الاستئناف اليوم الذى صدر فيه الحكم المستأنف وإذا وافق هذا اليوم عطلة يمتد إلى أول يوم عمل (الطعن رقم 66/4688 ق فى 2003/1/9) .

ويمتد ميعاد الاستئناف لأول يوم عمل إذا صادف آخر يوم فى ميعاد الاستئناف عطلة (الطعن رقم 3432 لسنة 63 ق فى 2009/7/9) .

وتعد مواعيد الاستئناف من النظام العام (الطعن رقم 40001 لسنة 64 ق فى 2007/5/22)

ويرفع الاستئناف بصحيفة تودعه قلم كتاب المحكمة المرفوعة إليها الاستئناف
وفقا للأوضاع المقررة لرفع الدعوى.

ويجب أن تشمل الصحيفة على بيان الحكم المستأنف وتاريخه وأسباب
الاستئناف والطلبات وإلا كانت باطلة (مادة 230 مرافعات) وعدم بيان الطاعن
العيب الذى شاب الحكم وموضوعه منه وأثره على قضائه يعتبر نعى مجهل وبالتالي
غير مقبول (الطعن رقم 66/579 ق فى 2003/6/9) ويجب أن توقع الصحيفة
من محام مقبول أمام محكمة الاستئناف (مادة 2/87 من قانون المحاماة).

وعلى قلم الكتاب أن يقوم بقيد الاستئناف فى نفس يوم تقديم صحيفته فى
السجل الخاص بذلك بعد أن يثبت فى حضور المستأنف أو من يمثله ، تاريخ
الجلسة المحددة لنظره فى أصل الصحيفة وصورها وذلك بذكر اليوم والساعة الواجب
حضوره فيها إلى المحكمة (مادة 1/67 مرافعات)

وقد قضت محكمة النقض أن توجيه إعلان صحيفة الطعن على موطن
مغاير موطن إقامة الطاعنين الاصلى أو موطن خلفائهم والذى حال دون حضورهم
أمام محكمة الاستئناف يبطل إعلانهم بصحيفة الاستئناف وبالتالي بطلان الحكم
المبنى على الادعاء بصحة الإعلان ولا ينال من ذلك تجزئة إعلان احد الطاعنين
لان الموضوع غير قابل للتجزئة (الطعن رقم 11204 لسنة 74 ق فى
2006/2/14)

وعلى قلم كتاب المحكمة المرفوع إليها الاستئناف أن يطلب ضم ملف الدعوى
الابتدائية فى اليوم التالى لليوم الذى يرفع فيه الاستئناف (مادة 1/231 مرافعات)
وعلى قلم كتاب المحكمة التى أصدرت الحكم أن يرسل ملف الدعوى خلال
عشرة أيام على الأكثر من تاريخ طلبه، وينقص هذا الميعاد إلى ثلاثة أيام فى
الدعاوى المستعجلة، وتحكم المحكمة الإستئنافية على من بهمل فى طلب ضم
الملف أو فى إرساله فى الميعاد بغرامة لا تقل عن جنيه ، ولا تجاوز عشرة جنيهات
بحكم غير قابل للطعن (مادة 1/231 مرافعات).

ويسرى حكم المادة 123 من القانون على الدعاوى التى تتناول طعنا فى قرار
لجنة الطعن.

وإذا كان الثابت أن الممول لم يطعن فى ربط مأمورية الضرائب أمام لجنة الطعن ولم يرفع دعواه طعنا فى قرار اللجنة المذكورة، وإنما رفعها بطلب استرداد ما سدده من الضريبة مع التعويض ، فإن هذه الدعوى تعتبر دعوى عادية وليست طعنا فى قرار اللجنة ، ومن ثم تخضع للقواعد العامة المقررة فى قانون المرافعات بحسب قيمة الدعوى (استئناف القاهرة 28 مارس 1963 - أحكام القضاء الحديثة فى منازعات الضرائب والرسوم والدمغة - المرجع السابق 299)

سلطات محكمة الاستئناف :

يترتب على الإستهئناف طرح النزاع الذى فصلت فيه المحكمة الابتدائية على محكمة الاستئناف ليفصل فيه من جديد فتصبح محكمة الاستئناف مختصة ببحث الاستئناف وتحقيقه والفصل فيه . ومن ثم تملك المحكمة المذكورة بحث الوقائع والمسائل القانونية واتخاذ إجراءات الإثبات اللازمة .

ومن ثم تتمتع محكمة الاستئناف بنفس السلطات التى للمحكمة الابتدائية لان الاستئناف يهدف إلى تحقيق مبدأ التقاضى على درجتين ، ويكون للخصوم نفس السلطات التى كانت لهم أمام المحكمة الابتدائية إلا ما سقط منها .

وينقل الاستئناف الدعوى إلى محكمة ثانية درجة فى حدود طلبات المستأنف ، حيث أن القاعدة هو أن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه الاستئناف من قضاء الدرجة الأولى

ويجوز للخصوم فى حدود هذه الطلبات التمسك بأوجه دفاع ودفع وأدلة إثبات جديدة ، ولكن لا تقبل الطلبات الجديدة فى الاستئناف وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها بعدم قبولها .

وعلى ذلك فإن نطاق خصومة الاستئناف يتحدد بما تم استئنافه وما لم يستأنف يحوز قوة الأمر المقضى (الطعن رقم 1372 / 65 ق فى 11/12/2007)

وقد قضت محكمة النقض بان نطاق الخصومة فى الاستئناف قاصر على ما

لم يتم الطعن فيه أمام محكمة أول درجة عن قرار لجنة الطعن (الطعن رقم 597

لسنه 63 ق فى 28/3/2006)

وقد قضت محكمة النقض بان الاستئناف - وفقا لنص المادة 409 من قانون المرافعات السابقة - (المادة 235 من قانون المرافعات الحالى) - ينقل الدعوى بحالتها التى كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف بالنسبة لما رفع عنه الاستئناف فقط ، ولا يجوز للمحكمة الإستئنافية - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة أن تتعرض للفصل فى أمر غير مطروح عليها وان تسوى مركز المستأنف بالاستئناف الذى قام هو برفعه ، ولما كان الثابت فى الدعوى أن الحكم الابتدائى قضى بقبول الطعن شكلا وفى الموضوع بتأييد قرار اللجنة المطعون فيه ، وكان الطاعن هو الذى استهدف هذا الحكم وحده ، وكان استئنافه مقصورا على الناحية الموضوعية دون الناحية الشكلية وقضى بعدم قبول الطعن لرفعه بغير الطريق القانونى ، يكون قد أساء للطاعن بطعنه مع انه بوصفه مستأنفا إذا لم يستفيد من استئنافه فلا يضار به .

كما قضت محكمة النقض بان الاستئناف ينقل الدعوى إلى محكمة ثانى درجة فى حدود طلبات المستأنف وإذن فمتى كان استئناف مصلحة الضرائب مقصورا على ما قضى به الحكم الابتدائى فى الموضوع بتأييد قرار اللجنة وكان الطاعن لم يتمسك لدى المحكمة الاستئنافية بعدم قبول الطعن فى قرار اللجنة شكلا بعد أن صدر حكم ابتدائى برفضه لم يستأنفه ، وكان يبين من الحكم المطعون فيه انه لم يفصل فى الاستئناف إلا فى حدود ما طلب من المحكمة الاستئنافية ، فانه يكون غير صحيح ما يقول به الطاعن من تعرض تلك المحكمة للفصل فى الدفاع . وعلى ذلك لا يكون ثمة قضاء من الحكم الاستئنافى فى الدفع حتى ينعى عليه بالخطأ فى تطبيق القانون (نقض 11 ديسمبر 1958 - مجموعة أحكام ومبادئ النقض الضريبية - المرجع السابق ص 660)

ومن المقرر أن لمحكمة الاستئناف أن تؤيد الحكم الابتدائى ولها أن تحيل على ما جاء فيه سواء فى بيان الوقائع أو الأسباب التى أقيم عليها متى كانت تكفى لحمله ولو لم يكن الخصوم قد استند أمام محكمة الاستئناف إلى أوجه دفاع جديد لاستخراج فى جوهرها عما قدموه لمحكمة أول درجة (محكمة استئناف الإسكندرية استئناف رقم 62/195 ق فى 2006/6/9) .

كما قضت محكمة النقض بان عدم التمسك ببطلان إجراءات بربط الضريبة أمام لجان الطعن يكسب إجراءات الطعن قوة الأمر المقضى بما لازمه عدم جواز تصدى المحاكم لإجراءات الربط باعتبار قوة الأمر المقضى تعلو على اعتبارات النظام العام ولا يتعرض حكم محكمة الاستئناف لما شاب إخطاره بأسس وعناصر ربط الضريبة بالنموذج 19 إجراءات من بطلان بعد أن اسقط حقه فى التمسك به (الطعن رقم 5811 لسنة 62 ق 2007/3/27 ، الطعن رقم 7955 لسنة 63 ق فى 2007/6/26)

أيضا قضت المحكمة بأنه إذا كان الثابت فى الدعوى المتعلقة بضريبة المرتبات والأجور وما فى حكمها - أنها رفعت بصحيفة قدمت إلى قلم الكتاب ودفعت الطاعة - مصلحة الضرائب - ببطلان صحيفة الدعوى لرفعها بغير الطريق القانونى ، وكان الحكم الابتدائى قد قضى فى أسبابه المرتبطة بالمنطوق برفض هذا الدفع ، وكانت الطاعة قد قبلت هذا القضاء وقصرت استئنافها لهذا الحكم على ما قضى به فى الموضوع من سقوط حقها فى المطالبة بأية ضريبة عن المبالغ المدفوعة قبل سنة 1950 ، وإذا كان الاستئناف لا ينقل الدعوى لمحكمة ثانى درجة إلا فى حدود طلبات المستأنف فان الدفع ببطلان صحيفة الدعوى لا يكون مطروحا أمام محكمة الاستئناف ولو كان متعلقا بالنظام العام ، لان قضاء محكمة أول درجة برفض هذا الدفع قد حاز قوة الأمر المقضى ، وهى تسمو على قواعد النظام العام ، لما كان ذلك فان المحكمة الاستئنافية لا تكون قد أخطأت فى تطبيق القانون إذ هى لم تعرض لهذا الدفع (نقض فى 11 ديسمبر 1958 س 9 ص 765 ، 30 يناير 1974 س 25 ص 241) .

أيضا قضت المحكمة المذكورة فى حكم آخر بان الاستئناف ينقل إلى المحكمة الاستئنافية فى حدود طلبات المستأنف الدعوى بعناصرها الواقعية وأدلتها القانونية - فإذا كانت الأسباب التى أوردتها المصلحة فى عريضة استئنافه كانت أسانيد لتأييد طلباتها فى الاستئناف ، فلا على المحكمة إذا هى لم تقتنع بوجاهة تلك الأسانيد أن تركز فى قضائها إلى أدلة أخرى لتبرير حكمها فى حدود طلبات المستأنف . ولا يعاب عليها - مادامت لم تخرج فى قضائها عما هو وارد فى أوراق

الدعوى - أنها إذا فعلت فقد أخلت بحق دفاع المستأنف عليه إذا لم تتح له الفرصة في مناقشة ما أوردته من أسباب. ومن ثم إذا كانت مصلحة الضرائب قد طلبت في عريضة استئنافها إلغاء الحكم المستأنف ورفض طلب المستأنف عليه (الممول) في قرار لجنة (التقدير) وتأييد قرار اللجنة المذكورة، فإن محكمة الاستئناف إذا أخذت في تحديد نسبة أرباح الممول في سنتي النزاع بأقل من تقديرات اللجنة لا تكون قد خرجت عن نطاق الدعوى المطروحة في الاستئناف (نقض في 29 نوفمبر 1951 المرجع السابق - ص 154 وما بعدها).

كذلك حكمت هذه المحكمة بأنه إذا كان المستأنف قد أبدى في مذكرة مقدمة منه إلى المحكمة طلب تعيين خبير لتقدير أرباحه الحقيقية ولكنه في مذكرة لاحقة قدمها للجلسة التي صدر فيها الحكم على الطلبات الواردة بعريضة الاستئناف، وهي لا تتضمن طلب تعيين خبير ، فإن المحكمة تكون على حق إذا هي لم تتعرض لهذا الطلب (نقض في 8 ديسمبر 1949 - مجموعة أحكام النقض الضريبية - ص 44 وما بعدها).

كما قضت المحكمة انه ما لم يكن محلاً للاستئناف لا ينبغي أن تتعرض له محكمة الاستئناف إطلاقاً من مبدأ الاستئناف ينقل الدعوى بالنسبة لما رفع عنه الاستئناف ، ومخالفة الحكم المطعون فيه هذا الحظر خطأ في تطبيق القانون (الطعن رقم 66/8735 ق في 27/5/2002)

كما قضت المحكمة أيضاً انه ما لم يكن محلاً للاستئناف من قضاء أو درجة يحوز حجية الأمر المقضى (الطعن رقم 66/8735 ق في 27/2/2003). ومن ناحية أخرى فإن تمسك الطاعن بحجية حكم نهائي أمام محكمة الدرجة الأولى يعد مطروحاً على محكمة الاستئناف ينقل الدعوى بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف بما فيها من أدلة ودفوع وأوجه دفاع (نقض في 30 يناير 1979 س 30 ع 1 ص 466).

على أن محكمة النقض قضت بأنه إذا كان يبين من صحيفة الاستئناف أن المطعون عليه - الممول عاب على لجنة الطعن ومحكمة أول درجة المغالاة في تقدير إيراد ماكينتي الري ، وكان يدخل في هذا النطاق تقدير أجره رى الفدان

وتقدير نسبة اجمالي الربح في الري ، فان الحكم المطعون فيه إذ تعرض لهذين العنصرين بالتخفيض لا يكون قد فصل فيما لم يطرح عليه (نقض في 22 ديسمبر س 22 ص 1079).

وإذا بنى الحكم قضاءه على واقعه لا سند لها في الأوراق أو مستنده إلى مصدر موجود ولكنة مناقض لها فانه يكون معيبا بالقصور المبطل (الطعن رقم 66/5201 ق في 2002/12/10).

الاستئناف المقابل :

يثور التساؤل عما إذا كان يجوز للمستأنف عليه أن يرفع استئنافا مقابلا تطبيقا للمادة 237 من قانون المرافعات التي تنص على انه يجوز للمستأنف عليه إلى ما قبل إقفال باب المرافعة أن يرفع استئنافا مقابلا بالإجراءات المعتادة أو بمذكرة مشتملة على أسباب استئنافه .

أجابت على هذا التساؤل بحق محكمة طنطا الابتدائية بقولها " وحيث انه بالنسبة لقبول طعن مصلحة الضرائب الفرعى شكلا من عدمه ، فانه بالنسبة لما استندت إليه مصلحة الضرائب من أن الطعن الفرعى مقبولا شكلا ولو رفع بعد الميعاد قياسا على الاستئناف الفرعى المنصوص عليه صراحة في قانون المرافعات في المادة 413 منه (مادة 237 من القانون الحالى) وقياسا على النقض الفرعى وسكوت قانون الضرائب عن منعه ، فان هذا القول لا يجوز قانونا الأخذ به لان قانون الضرائب قانون خاص له إجراءات ومواعيد خاصة به يجب إتباعها وعدم الخروج عنها ، كما أن قوانين المرافعات الخاصة بالشكل والمواعيد لا يجوز القياس عليها ولا التوسع فيها . وأما عدم وجود النص المانع بقانون الضرائب فانه لا يصح اعتبار ذلك موافقة من المشرع بل كما يجوز الأخذ بالإباحة يجوز اعتبار المشرع مانعا لهذا الطعن الفرعى خاصة وان قوانين الإجراءات كما ذكرنا لا يجوز القياس عليها ولا التوسع فيها خاصة بالنسبة للشكل والمواعيد ، وفضلا عن ذلك فانه لو أراد المشرع الأخذ بهذه النظرية لنص صراحة ، كما نص عليه بالنسبة للاستئناف الفرعى ، عندما تعدل قانون الضرائب رقم 14 لسنة 1939 بالقانون 146 لسنة 1950 خصوصا وان القانون رقم 146 لسنة 1950 صدر بعد قانون المرافعات رقم

77 لسنة 1949 (الملغى) الذى نص على الاستئناف الفرعى (حكم محكمة طنطا الابتدائية فى 22 مارس 1951 - محاماة - السنة 31 - العدد 9 - رقم 549) ".
جواز الطعن فى الأحكام الصادرة أثناء سير الخصومة :
طبقا للمادة 121 من قانون المرافعات لا يجوز الطعن فى الأحكام التى تصدر أثناء سير الدعوى ولا تنتهى بها الخصومة إلا بعد صدور الحكم المنهى للخصومة كلها .

وتطبيقا لذلك حكمت محكمة النقض بان الحكم الصادر من محكمة الاستئناف برفض الدفع بعدم قبول دعوى مصلحة الضرائب وبقبولها شكلا لرفعها فى الميعاد هو حكم صادر قبل الفصل فى الموضوع وغير منه للخصومة كلها أو بعضها بل هو مجرد إيدان بافتتاح الخصومة وسماعها، وعلى ذلك لا يجوز الطعن فيه استقلالا وفقا لنص المادة 387 من قانون المرافعات (الملغى) تقابل المادة 121 مرافعات جديد لان الخصومة التى ينظر إلى إنهاؤها وفقا لنص المادة المذكورة ليست هى الخصومة التى تثار عرضا بشأن دفع شكلى بل هى الخصومة الأصلية المترددة بين الخصمين وهى لا شك لمن يبدأ سماعها بعد (نقض فى 5 مارس 1953 - المرجع فى تشريعات الضرائب - المرجع السابق - بند 269 - ص 300 وما بعدها).

الحكم فى الاستئناف :

يسرى على حكم الاستئناف ما يسرى على حكم المحكمة الابتدائية سواء من حيث إصداره أو شكله طبقا لما هو منصوص عليه فى قانون المرافعات (راجع المادة 240 مرافعات).

ويجوز لمحكمة الاستئناف أن تؤيد الحكم الابتدائى أو أن تحيل على ما جاء فيه ، سواء فى بيان وقائع الدعوى أو فى الأسباب التى أقيم عليها ، متى كانت تكفى لحمله ولم يكن الخصوم قد استندوا أمام محكمة الاستئناف إلى أوجه دفاع جديدة تخرج فى جوهرها عما قدموه لمحكمة أول درجة (نقض فى 28 فبراير 1968 - الجامع فى أحكام الضرائب النوعية على الثورة المنقولة - مبادئ أحكام القضاء على المادة 99 - بند 9).

وتتظر محكمة الاستئناف على ضوء ما سبق تقديمه من أدلة ودفع وأوجه دفاع أمام محكمة أول درجة وما يقدم لها من ذلك ويكون قد فات على الطرفين إبداءه أمام محكمة الدرجة الأولى (مادة 233 مرافعات) بحيث يجوز للمحكوم له (المستأنف عليه) أن يتمسك في الاستئناف المرفوع من خصمه بكافة الأوجه التي تمسك بها أمام محكمة أول درجة سواء في ذلك الأوجه التي أغفلت هذه المحكمة الفصل فيها أو تلك التي فصلت فيها لغير مصلحته دون حاجة إلى رفع استئناف مقابل أو فرعى ، إذ لا محل لرفع مثل هذا الاستئناف طالما حكم للمستأنف عليه بكل الطلبات (نقض في 9 نوفمبر 1976 س 27 ص 1547).

وعدم رد المحكمة الاستئنافية على الادعاء بتصحيح الخطأ المادى الوارد في منطوق الحكم والمشيد على خطأ مادى في تقرير الخبير قصور في التسبيب (الطعن رقم 3212 لسنة 92 ق في 2007/6/14) .

ويلزم في الحكم الرد على أوجه الدفاع الجوهرية وان عدم الرد يعد قصورا في التسبيب (الطعن رقم 8981 لسنة 77 ق في 2009/4/9 الطعن رقم 270 لسنة 68 ق جلسة 2008/4/10) وفي هذا المعنى أيضا حكم محكمة النقض رقم 435 لسنة 73 ق في ابريل 2006 الذى قضى بأن الاعتراض جوهرى على ما جاء بتقرير الخبير محمولا على أسبابه دون الرد على هذا الدفاع الجوهرى فى قصور فى التسبيب (الطعن رقم 435 لسنة 752 ق في 2006/4/11)

ولا يجوز لمحكمة الاستئناف أن تتعرض لما شاب اخطار الطاعن بأسس وعناصر ربط الضريبة بالنموذج 19 ضرائب من بطلان طالما انه لم يتمسك بذلك أمام لجنة الطعن (الطعن رقم 24/2802 ق في 2003/11/11 ، الطعن رقم 67/50 ق في 2003/10/9).

والغاء محكمة الاستئناف حكم محكمة أول درجة فيما قضى من إلغاء قرار لجنة الطعن لبطلان نموذج 19 ضرائب وتصديها لنظر الموضوع إخلال بمبدأ التقاضى على درجتين الذى هو من المبادئ الأساسية لنظام التقاضى (الطعن رقم 64/117 ق في 2002/10/24)

ويجب على المحكمة إذا ألغت الحكم الصادر فى الطلب الاصلى أن تعيد القضية إلى محكمة الدرجة الأولى لتفصل فى الطلبات الاحتياطية (مادة 234 مرافعات) .

وتحكم المحكمة فى جميع الأحوال بقبول ترك الخصومة فى الاستئناف إذا نزل المستأنف عن حقه أو كان ميعاد الاستئناف قد انقضى وقت الترك (مادة 238 مرافعات) .

والحكم بقبول ترك الخصومة فى الاستئناف الاصلى يستتبعه الحكم ببطلان الاستئناف الفرعى وتلزم المحكمة بمصاريفه من ترى إلزامه بها من الخصوم بناء على ما تتبينه من ظروف الدعوى وأحوالها (مادة 239 مرافعات) .

المطلب الثالث

الطعن بالنقض

الطعن بالنقض طريق غير عادى بمعنى انه لا يطرح الدعوى التى صدر فيها الحكم من جديد بعناصرها الواقعية والقانونية للفصل فيها من جديد، وإنما يطرح فقط الحل الذى انتهت به هذه الدعوى مع التسليم بالوقائع التى قررها الحكم المطعون فيه وقد نصت المادة 248 من قانون المرافعات معدلة بالقانون 76 لسنة 2007 على أن للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض فى الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف إذا كانت قيمة الدعوى تجاوز مائة ألف جنية أو كانت غير مقدرة القيمة وذلك فى الأحوال الآتية :

1- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنيا على مخالفة للقانون أو خطأ فى تطبيقه أو فى تأويله.

2- إذا وقع بطلان فى الحكم أو بطلان فى الإجراءات أثر فى الحكم.

كما نصت المادة 249 على أن للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض فى
أى حكم انتهائى - أيا كانت المحكمة التى أصدرته - فصل فى نزاع خلافا لحكم
آخر سبق أن صدر بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضى .

والجدير بالذكر انه تسرى على قضايا الطعون أمام محكمة النقض القواعد
والإجراءات الخاصة بنظام الجلسات كما يسرى عليها القواعد الخاصة بالأحكام فيما
لا يتعارض مع نصوص الفصل الرابع الخاص بالنقض . (مادة 273 مرافعات).

الأحكام الجائز الطعن فيها :

لما كان طريق الطعن بالنقض طريقا غير عادى لذا لا يجوز الطعن إلا فى
الحالات الواردة فى القانون على سبيل الحصر . كما تقتصر مهمة المحكمة على
مراقبة الحكم المطعون فيه من حيث سلامة التطبيق القانونى.

ومن ثم لا يجوز الطعن بالنقض كقاعدة عامة إلا فى الأحكام الصادرة من
محاكم الاستئناف إذا توافرت بشأنها أحد أسباب الطعن بالنقض التى نص عليها
القانون سواء بعد ذلك أكان الحكم حضوريا أم غيابيا ، مع ملاحظة أن الطعن فى
الحكم الغيابى بالنقض يعتبر نزولا عن الحق فى المعارضة تطبيقا للمادة 387
مرافعات . وأيا كان نوع القضية صدر فيها الحكم مدنية كانت أو تجارية وسواء أكان
الحكم منهيًا للخصومة كلها أو غير منهي لها (الدكتور احمد السيد صاوى -
الوسيط فى شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية 1981 ص 713).

وتطبيقا لذلك لا يجوز الطعن بالنقض فى الحكم الصادر من المحكمة
الابتدائية فى نزاع خاص بقرار لجنة الطعن لأنه لم يصدر منها بصفة انتهائية، بل
صدر قابلا للطعن فيه بطريق الاستئناف حيث يجوز استئناف الأحكام الصادرة من
المحاكم الابتدائية فى النزاع الذى يرد على قرار لجنة الطعن أيا كانت قيمة النزاع،
ومن ثم فان الطعن فيه بطريق النقض مباشرة غير جائزة . (نقض 1954/2/25 -
مجموعة أحكام ومبادئ النقض الضريبية - المرجع السابق - ص 3 ط 4 وما
بعدها).

وإذا حاز الحكم الابتدائي برفض الدفع بعدم قبول الطعن فى قرار لجنة الطعن شكلا قوة الأمر المقضى لعدم استئنائه فلا يحق للطاعن العودة للتمسك بالدفع أمام محكمة النقض ولو كان متعلقا بالنظام العام . (نقض فى 1958/12/11 - المرجع السابق - ص 660).

أيضا فان إغفال الحكم الفصل فى بعض الطلبات لا يصلح سببا للطعن فيه

بطريق النقض إذ علاج ذلك بالرجوع إلى نفس المحكمة لتستدرك ما فاتها الفصل فيه وفقا لنص المادة 368 مرافعات.(نقض 1962/12/20 - الجامع فى أحكام الضرائب النوعية على الثورة المنقولة - المرجع السابق - مبادئ أحكام القضاء على المادة 99 - بند 13).

الأحكام غير جائز الطعن فيها :

تنص المادة 212 مرافعات على انه لا يجوز الطعن فى الأحكام التى تصدر أثناء سير الدعوى ولا تنتهى بها الخصومة إلا بعد صدور الحكم المنهى للخصومة كلها ، وذلك فيما عدا الأحكام الوقتية والمستعجلة والصادرة بوقف الدعوى والأحكام القابلة للتنفيذ الجبرى . فهذه يجوز الطعن فيها بالنقض على استقلال.

ومن المقرر فى قضاء المحكمة فى الطعن بالنقض فى الأحكام الصادرة أثناء سير الخصومة قبل الحكم الختامى المنهى لها وذلك فيما عدا الأحكام الوقتية المستعجلة والصادرة بوقف الدعوى أو التى تصدر فى شق منها وتكون قابلة للتنفيذ الجبرى (الطعن رقم 8977 لسنة 64 ق فى 2007/11/8)

وقضت المحكمة عدم جواز الطعن بالنقض فى الحكم الاستثنائى القاضى بإلغاء حكم محكمة أول درجة والإعادة باعتبار انه حكم منهى للخصومة (الطعن

رقم 7086 لسنة 65 قلا 2007/1/27)

ووفقا لهذا النص لا يجوز الطعن فى الأحكام الصادرة قبل الفصل فى الموضوع والتي لا تنهى الخصومة كلها أو بعضها إلا مع الطعن فى الحكم الصادر فى الموضوع مما يستتبع أن الطعن فى الحكم الصادر قبل الفصل فى الموضوع لا يكون مقبولا إلا إذا كان فى الحكم الصادر فى الموضوع وكان هذا الحكم قابلا للطعن فيه بهذا الطريق وان يحصل الطعن فى الحكم الصادر قبل الفصل فى الموضوع فى خلال ميعاد الطعن فى الحكم الموضوعى فإذا فات ميعاد الطعن فى هذا الحكم الأخير فات ميعاد الطعن فى الحكم الأول الصادر قبله . وإلا يستثنى من ذلك إلا الأحوال التى يجيز فيها القانون الطعن فى الأحكام الفرعية مهما تكن قيمة الدعوى مثل الأحكام الصادرة فى مسائل الاختصاص والإحالة (نقض 1967/5/18 س 18 ص 1063)

ورائد المشرع من هذا النص هو الرغبة فى منع تقطيع أوصال القضية الواحدة وتوزيعها بين مختلف المحاكم وما يترتب على ذلك أحيانا من تعويض الفصل فى موضوع الدعوى وما يترتب عليه حتما من زيادة نفقات التقاضى (نقض 1978/3/14 س 29 ص 731).

ومن المقرر فى قضاء محكمة النقض - أن المشرع وضع قاعدة عامة مقتضاها منع الطعن المباشر فى الأحكام التى تصدر إنشاء نظر الدعوى ولا تنتهى بها الخصومة كلها ، بحيث لا يجوز الطعن فيها إلا مع الطعن فى الحكم الصادر فى الموضوع، سواء كانت تلك الأحكام موضوعية أو فرعية أو قطعية أو متعلقة بالإثبات حتى ولو كانت منهية لجزء من الخصومة، واستثنى المشرع أحكاما أجاز فيها الطعن المباشر من بينها الأحكام التى تصدر فى شق من الموضوع متى كانت قابلة للتنفيذ الجبرى ، ورائدة فى ذلك أن القابلية للتنفيذ - وعلى ما أفصحت عنه المذكرة الإيضاحية - تنشئ للمحكمة عليه مصلحة جدية فى الطعن فيه على استقلال وحتى يتسنى طلب وقف نفاذه (الطعن رقم 1580 لسنة 80 ق فى 2012/1/10)

وتطبيقا لذلك لا يجوز الطعن بالنقض استقلالا فى الحكم الصادر بتعديل
مأمورية الخبير لأنه ليس من الأحكام القطعية وإنما هو حكم تمهيدى ليس فيه بت
فى أية ناحية من نواحي النزاع (طعن رقم 78 لسنة 14 ق جلسة 1945/5/24).

ولا يجوز أيضا الطعن بالنقض فى الحكم الصادر بتعيين خبير لفحص أرباح
الممول لأنه ليس حكما فاصلا فى موضوع الدعوى (طعن رقم 49 لسنة 18 ق
جلسة 1949/12/1).

ولا يجوز الطعن استقلالا عن الأحكام التحضيرية أو التمهيدية المحضة قبل
الفصل فى الموضوع، أما متى صدر الحكم فى الموضوع فللمتظلم من الحكم
التحضيرى أو التمهيدى المحض أن يطعن فى هذه الأحكام بطريق النقض مع طعنه
فى الحكم الصادر فى الموضوع (طعن رقم 144 لسنة 18 ق جلسة 1951/2/8).

وإذا كان الحكم المطعون فيه حكما قطعيا فرعيا بعدم جواز استئناف حكم
ابتدائى فصل فى نزاع أثير إنشاء نظر الدعوى ، وهو ما إذا كان يجوز أو لا يجوز
إلزام مصلحة الضرائب بتقديم الملف الفردى للممول، وقضى بالإلزام مع غرامة
تهديدية فى حالة عدم التنفيذ ، فهو - والحالة هذه لم يمه الخسومة الأصلية أو جزء
منها - وإنما قضى بإجراء فيها ، واحتواؤه على الغرامة التهديدية ليس من شأنه أن
يجعله هو أو الحكم الاستئنافى المطعون فيه - حكما وقتيا فى معنى قانون
المرافعات ومن ثم لا يجوز الطعن فيه استقلالا بطريق النقض قبل الحكم فى
الموضوع (الطعن رقم 20 لسنة 210 ق جلسة 1951/11/22).

وقد قضت محكمة النقض بان النص فى المادة 212 من قانون المرافعات
يدل - وعلى ما أفصحت عنه المذكرة الإيضاحية للقانون المذكور - على أن
المشرع وضع قاعدة عامة تقضى بعدم جواز الطعن على استقلال فى الأحكام
الصادرة إنشاء سير الخصومة قبل الحكم الختامى المنهى لها وذلك فيما عدا الأحكام
الوقتية والمستعجلة والصادرة بوقف الدعوى وكذلك الأحكام التى تصدر فى شق من
الموضوع متى كانت قابلة للتنفيذ الجبرى ، وإذا كان الحكم الصادر من محكمة

الاستئناف بتاريخ 1970/12/23 قد قضى أولا - بتعديل أرباح المطعون ضده عن سنة 1955 إلى مبلغ 201 جنية . ثانيا - بإلغاء الحكم المستأنف فيما قضى به من اعتبار أرباح سنة 1955 أساسا للربط فى سنتى 1956، 1957 وقرر فى أسبابه المرتبطة بالمنطوق إعادة الأوراق إلى مأمورية الضرائب لمحاسبة الممول عن أرباحه الفعلية فى هاتين السنتين ، وكان هذا القضاء لا تنتهى به الخصومة كلها . كما أن الشق الثانى منه- الذى ورد عليه الطعن - ليس من الأحكام التى استنتاها المشرع على سبيل الحصر فان الطعن فى هذا الشق يكون غير جائز . (نقض فى 1977/4/23 س 28 ص 1025).

كما قضت هذه المحكمة أيضا بان نص المادة 212 من قانون المرافعات يدل على أن المشرع وضع قاعدة عامة مقتضاها منع الطعن المباشر فى الأحكام التى تصدر إثناء نظر الدعوى ولا تنتهى بها الخصومة كلها ، بحيث لا يجوز الطعن فيها إلا مع الطعن فى الحكم الصادر فى الموضوع سواء كانت تلك الأحكام موضوعية أو فرعية أو قطعية أو متعلقة بالإثبات ، وحتى لو كانت منهية لجزء من الخصومة ، واستثنى أحكاما أجاز فيها الطعن المباشر من بينها الأحكام التى تصدر فى شق الموضوع متى كانت قابلة للتنفيذ الجبرى . ورائده فى ذلك أن القابلة للتنفيذ - وعلى ما أفصحت عنه المذكرة الإيضاحية - تنشئ للمحكوم له مصلحة جدية فى الطعن فيه على استقلال وحتى يتسنى طلب وقف نفاذه وإذ كان الحكم المطعون فيه قد قضى بتأييد الحكم الابتدائى فيما انتهى إليه من خضوع الطاعنة للضريبة وإلغاء تحديده لإيراداتها عن نسه النزاع ، وأعاد فى أسبابه المكملة للمنطوق القضية إلى لجنة الطعن للفصل فى تقدير تلك الإيرادات التى أضحت مطروحة على اللجنة لتصدر قرارا فى شأن تقديرها مما يبين معه أن الحكم المطعون فيه لم ينفى الخصومة كلها ، وإذ كان هذا الحكم قد أيد الحكم المستأنف الذى ألغى قرار اللجنة التى أغفلت إيرادات الطاعنة من الضريبة ، كما ألغى هذا الحكم الاستئنافى تقدير الحكم الابتدائى لإيراداتها ، فلم يعد قائما ثمة قرار أو حكم قابل للتنفيذ الجبرى وبالتالي فان الحكم المطعون فيه لا يقبل الطعن استقلالا ، ويتعين قبول الدفع بعدم جواز الطعن

فيه بالنقض. (نقض فى 1976/4/15 ص 27 ص 960 ، 1976/4/29 س 27 ص 1037 ، 1975/6/11 س 26 ، ص 1192) .

وفى هذا المعنى قررت المحكمة انه ولئن كان الحكم المطعون فيه - الذى قضى بإلغاء الحكم المستأنف واعتبار نصيب الطاعن فى أرباح الشركة خاضعا للضريبة على الأرباح التجارية وإعادة القضية إلى محكمة أول درجة للفصل فى الطلبات الاحتياطية - من قبيل الأحكام الصادرة أثناء سير الدعوى وقبل صدور الحكم المنهى للخصومة كلها ، إلا أن مفاد نص المادة 53 من القانون رقم 14 لسنة 1939 معدلة بالمرسوم بقانون رقم 97 لسنة 1952 والمادة 101 من ذات القانون معدلة بالقانون رقم 146 لسنة 1950 مرتبطتين ، وهو وجوب تحصيل الضريبة وفق قرار اللجنة دون أن يترتب على الطعن فيه إيقاف استحقاقها إلا إذا صدر حكم من المحكمة الابتدائية فيكون هو الواجب الإلتباع رغم الطعن عليه بطريق الاستئناف وحتى الفصل نهائيا فى الدعوى . لما كان ذلك ، وكان قضاء الحكم المطعون فيه بإلغاء الحكم المستأنف - الذى قضى بإلغاء قرار اللجنة فيما قضى به من اعتبار الطاعن شريك واقع ، وإلغاء ربط الضريبة عليه فى سنة المحاسبة - وباعتبار نصيب الطاعن فى أرباح الشركة خاضعا للضريبة ، وبإعادة القضية إلى محكمة أول درجة لتقدير الأرباح من شأنه أن يعيد لقرار اللجنة قوته التنفيذية، وتحصيل الضريبة على مقتضاه حتى يصدر حكم جديد من المحكمة الابتدائية فى موضوع الطعن ، فان الحكم المطعون فيه يضحى بهذه المثابة من قبيل الأحكام القابلة للتنفيذ الجبرى ويكون قائلا للطعن المباشر وفقا لعموم نص المادة 212 من قانون المرافعات ولا يغير من ذلك أن سند التنفيذ ليس هو الحكم بذاته وإنما هو السند الذى أزال بصدوره العقبة التى كانت تقف فى سبيل التنفيذ . لما كان ذلك فان الدفع بعدم جواز الطعن يكون فى غير محله. (1975/5/12 س 26 ص 1027).

كما قررت المحكمة انه متى كان الحكم المطعون فيه لم يقض إلا برفض الدفع بعدم قبول الدعوى لرفعها على غير ذى صفة وبقبولها فانه يكون حكما صادرا

قبل الفصل فى موضوع الدعوى ولا تنتهى به الخصومة كلها أو بعضها ومن ثم لا يجوز الطعن فيه على استقلال (طعن رقم 128 لسنة 21 ق جلسة 1952/6/5).

والحكم الصادر من محكمة الاستئناف برفض الدفع بعدم قبول دعوى مصلحة الضرائب وبقبولها شكلا لرفعها فى الميعاد هو حكم صادر قبل الفصل فى الموضوع وغير منه للخصومة كلها أو بعضها بل هو مجرد إيدان بافتتاح الخصومة وسماعها. وعلى ذلك لا يجوز الطعن فيه استقلالا . ولا يعترض على هذا بان الحكم المذكور ليس حكما صادرا قبل الفصل فى الموضوع بل هو حكم أنهى الخصومة التى طرحت على محكمة الاستئناف بشأن الدفع بعدم قبول الدعوى لا محل لهذا الاعتراض لان الخصومة التى ينظر إلى إنهاؤها ليست هى الخصومة التى تثار عرضا بشأن دفع شكلى بل هى الخصومة المترددة بين الخصمين، وهى لا شك لم يبدأ سماعها بعد بل أصبح لطالب التعجيل - بعد صدور الحكم المطعون فيه - أن يدعو محكمة أول درجة للبت فيها دون حاجة إلى تصريح محكمة الاستئناف بذلك كما أن قضاء الحكم المطعون فيه بإلزام من خسر المسالة الفرعية بمصروفات الاستئناف لا يفيد انه أنهى خصومة موضوعة (طعن رقم 46 لسنة 21 ق جلسة 1953/3/5).

ومتى كان الطاعن قد رفع دعواه بوصفها معارضة فى لجنة التقدير (الطعن) وضمن هذه الدعوى طعونه فى هذا القرار شكلية وموضوعية ، وكان رفض الحكم طلب بطلان القرار شكلا لعدم إعلانه إعلانا صحيحا يعتبر فى خصوص الدعوى حكما صادرا قبل الفصل فى الموضوع ولا تنتهى به الخصومة - وهى النزاع فى التقدير - فانه لا يجوز الطعن فيه استقلالا (طعن رقم 166 لسنة 22 ق جلسة

1954/2/4).

ومتى كان الممول قد رفع دعواه بوصفها معارضة فى لجنة التقدير وطلب فيها أصليا الحكم ببطلان الإجراءات واحتياطيا الحكم بان حساباته صحيحة وان أرباحه هى كالواردة فى إقراراته ، فان قضاء الحكم المطعون فيه برفض البطلان

وإعادة القضية إلى محكمة أول درجة للنظر في موضوع المعارضة يعتبر في خصوص هذه الدعوى حكما صادرا قبل الفصل في موضوع الدعوى ولا تنهى به الخصومة " وهى النزاع في التقدير " فلا يجوز الطعن على استقلال (طعن رقم 381 لسنة 22 ق جلسة 1954/4/15).

ومتى كان الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية في نزاع خاص بقرار لجنة التقدير (الطعن) لم يصدر منها بصفة انتهائية بل صدر قابلا للطعن فيه بطريق الاستئناف فان الطعن فيه بطريق النقض مباشرة يكون غير جائز (طعن رقم 265 لسنة 22 ق جلسة 1954/2/25).

ومتى كان الحكم المطعون فيه قد اقتصر على رفض طلب وقف التنفيذ دون التصدى لموضوع النزاع فانه لا يعتبر منهيًا للخصومة كلها أو بعضها ولا يجوز الطعن فيه بطريق النقض استقلالا . (طعن رقم 253 لسنة 22 ق جلسة 1955/12/29).

ولا يجوز الطعن استقلالا في حكم الإحالة متى كانت الدعوى قد خرجت من ولاية المحكمة بالحكم بعدم الاختصاص لان الأمر بالإحالة هنا يكون قد ورد على خصومة انتهت فعلا أمام المحكمة بعدم الاختصاص وكل ما تقيده هذه الإحالة أن تستبقى الخصومة أمام المحكمة المحال إليها تقاديا من تجديدها بإجراءات مبتدأه.

وإذا كان الحكم الصادر ببطلان الحكم المستأنف قد قرر التأجيل لنظر الموضوع دون أن يتصدى له ، فانه لا يعتبر ذلك منهيًا للخصومة كلها أو بعضها ومن ثم فلا يجوز الطعن فيه على استقلال (نقض 1973/5/15 س 24 ص 748).

وإذا كان الحكم المطعون فيه قد قضى بإلغاء الحكم المستأنف فيما قضى به من رفض الدعوى وبعدم سماع الدعوى ، وكان هذا القضاء قد صدر في شق من موضوع الدعوى ولم ينه الخصومة كلها ، كما انه ليس من قبيل الأحكام التي

استثنائها القانون على سبيل الحصر ، فان الطعن فيه يكون غير جائز (نقص
1976/12/30 س 27 ص 1872).

ويلاحظ انه لا يجوز الطعن استقلا بطريق النقض فى حكم مؤيدة لحكم هو
بحسب ظاهره تمهيدى مادام الطاعن لم يقدم صورة الحكم الابتدائية لكى تستبين
محكمة النقض حقيقة وصفه القانونى (طعن رقم 32 لسنة 1 ق جلسة
1932/1/4).

ولا يجوز أيضا الطعن بالنقض فى حكم قضى برفض دفع سبق ابدائه فى
دعوى سابقة وقضى فيه نهائيا . (الطعن رقم 36 لسنة 1 / 6 ق جلسة
1932/4/28).

وإذا وقع فى الحكم خطأ مادي فى مبلغ من المبالغ التى يطالب بها المدعى
فرفع دعوى تصحيح له فطعنه بالنقض فى هذا الحكم غير مقبول مادام أن الطعن
بالنقض فى الحكم الذى يصدر فى دعوى التصحيح فى صورة ما إذا كان محقا فيها
قانونا وكانت المحكمة لم تجبه إلى طلبه (طعن رقم 92 لسنة 4 ق جلسة
1935/6/6).

والجدير بالذكر انه إذا كان الأصل انه لا يجوز الطعن بالنقض إلا فى
الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف ، إلا أن المشرع استثنى الحالتين التاليتين :

1- أجاز للخصوم الطعن بالنقض فى أى حكم انتهائى أيا كانت المحكمة التى
أصدرته ولو كانت محكمة جزئية فى نزاع خلافا لحكم آخر سبق أن صدر
بين الخصوم أنفسهم ، وحاز قوة الأمر المقضى . (مادة 249 مرافعات).

2- نصت المادة 250 على أن للنائب العام أن يطعن بطريق النقض لمصلحة

القانون فى الأحكام الانتهائية أيا كانت المحكمة التى أصدرتها إذا كان الحكم مبنيا على مخالفة للقانون أو خطأ فى تطبيقه أو تأويله وذلك فى الأحوال الآتية الأحكام التى لا يجيز القانون للخصوم الطعن فيها وهى :

3- الأحكام التى فوت الخصوم ميعاد الطعن فيها أو نزلوا فيها عن الطعن. ويرفع هذا الطعن بصحيفة يوقعها النائب العام . وتنتظر المحكمة الطعن فى غرفة المشورة بغير دعوة الخصوم .

ولا يفيد الخصوم من هذا الطعن وهذا النص مستحدث فى قانون المرافعات الجديد .

حالات الطعن بالنقض :

تنص المادة 248 مرافعات على أن للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض فى الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف فى الأحوال الآتية :

1- إذا كان الحكم المطعون فيه مبنيا على مخالفة للقانون أو خطأ فى تطبيقه أو فى تأويله

2- إذا وقع بطلان فى الحكم أو بطلان فى الإجراء أثر فى الحكم .

وتنص المادة 249 على أن للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض فى أى حكم انتهائى - أيا كانت المحكمة التى أصدرته - فصل فى نزاع خلافا لحكم آخر سبق أن صدر بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضى .

وفيما يلى تفصيل أسباب الطعن بالنقض .

أولا : الخطأ فى تطبيق القانون وتأويله :

والمقصود بالقانون التى تؤدى مخالفته أو الخطأ فى تطبيقه أو فى تأويله إلى

نقض الحكم ، القانون بالمعنى الواسع بحيث يشمل كل قاعدة لها قوة القانون أيا كان مصدرها .(الدكتور احمد السيد صاوى - المرجع السابق - ص 716).

ومخالفة القانون الموجبة لنقض الحكم هي المخالفة الحاصلة فى منطوقه . ولا أهمية لما يرد فى أسبابه من الأخطاء القانونية ، مادام منطوقه متفقا مع التطبيق الصحيح للقانون على الوقائع الثابتة فيه .(طعن رقم 72 لسنة 2 ق جلسة 1932/12/22 ، طعن رقم 234 لسنة 18 ق جلسة 1950/11/23 ، 1065/10/22 س 10 ص 601).

فالخطأ القانونى فى بعض عبارات أسباب الحكم لا يعيبه منى استقام الحكم بدونها، ومن ثم لا موجب لنقضه بسبب وقوع هذا الخطأ.(طعن رقم 43 لسنة 2 ق جلسة 1933/5/4 ، طعن رقم 87 لسنة 2 ق جلسة 1933/5/18).

وإذا كانت المحكمة - بعد استيفائها دليل الحكم قد استطردت إلى ذكر عبارة لا علاقة لها بجوهر الأسباب ولا تأثير لها فى الحكم فان الخطأ فى هذا الاستطرد لا يعتبر خطأ فى تطبيق القانون مما يعيب الحكم عيبا يستوجب نقضه .(طعن رقم 68 لسنة 3 ق جلسة 1934/13/22).

وإذا صح الحكم واستقام على بعض أسبابه جاز لمحكمة النقض أن ترفض بحث ما عيب به من جهة مخالفته للقانون فى أسبابه الأخرى (طعن رقم 10 لسنة 4 ق جلسة 1934/11/1).

وإذا أخطأت محكمة الموضوع فى تطبيق القانون على الوقائع الثابتة فى حكمها ومع ذلك لم تخطئ فى نتيجة حكمها الذى قضت به كان لمحكمة النقض أن تصحح هذا التطبيق من غير أن تنقض الحكم (طعن رقم 81 لسنة 3 ق جلسة 1934/6/14).

ويلاحظ أن خطأ الحكم فى تكييف ورقة من أوراق الدعوى لا يقتضى نقضه

متى أُقيم على أسباب أخرى التي أُقيم عليها تبرر القضاء الذى انتهى إليه
فذلك الخطأ لا يقتضى نقضه (طعن رقم 25 لسنة 15 ق جلسة 1945/12/13 ،
طعن رقم 94 لسنة 19 ق جلسة 1951/3/22).

والحكم بشئ لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طالبوه هما من وجوه الالتماس
وبمقتضاه يعاد عرض النزاع على المحكمة التى فصلت فيه ليستدرك القاضى ما
وقع فيه من سهو غير متعمد فيبادر إلى إصلاحه متى تبين سببه . فإذا كانت
المحكمة قد بينت فى حكمها المطعون فيه وجهه نظرهما فيه وأظهرت فيه أنها قضت
بما قضت به مدركة حقيقة ما قدم لها من الطلبات وعالمة بأنها بقضائها هذا
المطعون فيه إنما تقضى بما لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه . ومع ذلك
أصرت على هذا القضاء مسببة إياه فى هذا الخصوص - إذا برز هذا الاتجاه
واضحاً فى الحكم امتنع الطعن عليه بطريق الالتماس وكان سبيل الطعن عليه فى
هذه الحالة هو النقض . (طعن رقم 230 لسنة 21 ق جلسة 1954/1/28 ،
1974/4/14 س 25 ص 681).

وإذا كان الحكم التمهيدى الصادر فى الدعوى قد أمر بإجراء تحقيق لازم
للفصل فى الدعوى فليس مما يوجب نقضه أن الدعوى كانت فى حاجة إلى تحقيق
آخر أغفلته المحكمة (طعن رقم 3 لسنة 20 ق جلسة 1952/1/10).

والبحث فى صحة أو بطلان الإعلان الحاصل للطاعن بالخطاب الموصى
عليه غير منتج متى كان النعى قاصراً عليه مع عدم إقامة الحكم عليه (طعن رقم
449 لسنة 21 ق جلسة 1935/4/9).

والنعى على الحكم بمخالفة الثابت بالمستندات التى أودعها الطاعن ملف
الطعن وعدم تقديم الطاعن ما يفيد أن هذه المستندات سبق أن قدمت لمحكمة
الموضوع، يعتبر خالياً من الدليل (طعن رقم 110 لسنة 23 ق جلسة
1957/2/28).

وإذا قضت محكمة الموضوع ببطلان نموذج 19 ص على الرغم من تضمين الملف الفردي إعادة اخطار الممول بالنموذج 19 ص صحيحا بعد الإخطار بالنموذج الباطل يعد خطأ في تطبيق القانون بما يوجب نقضه (الطعن 9054 لسنة 64 ق فى 2001/6/26)

وإغفال الحكم الابتدائى اسم عضو النيابة الذى أبدى رأيه فى القضية وكانت محكمة الاستئناف لم تنبه أو تتنبه إلى ما شاب هذا الحكم من بطلان لهذا السبب ومضت فى نظر الدعوى وانتهت إلى تأييده بأسباب مستقلة تكفى لحملة ، فان النعى على حكمها بالبطلان لا يكون من شأنه سوى تحقيق مصلحة نظرية لا يعتد بها . (نقض 1966/5/14 س 17 ص 977).

وإغفال محكمة الموضوع الفصل فى طلبات الخصوم لا يجوز أن يكون محلا للطعن بالنقض لان الطعن لا يكون إلا عن الطلبات التى صار فيها الحكم المطعون فيه صراحة أو ضمنا . (نقض 1975/12/24 س 26 ص 1675).

وعلى أية حال لمحكمة النقض أن تلتفت عن وجوه الطعن الواردة على الأسباب الناقلة التى يصح اطراحها صائبة أم خاطئة دون أن يمس اطراحها جوهر الحكم (طعن رقم 53 لسنة 5 ق جلسة 1936/1/16).

ثانيا : وقوع بطلان فى الإجراءات :

المقصود ببطلان الإجراء الموجب لنقض الحكم هو البطلان المتعلق بإجراءات الدعوى والذى من شأنه التأثير فى الحكم . (الطعن رقم 307 لسنة 21 ق جلسة 1954/5/13 ، طعن رقم 362 لسنة 32 ق جلسة 1967/1/4).

ومن أمثلتها إذا لم يعلن الخصم بمنطوق الحكم الصادر بإجراء الإثبات أو بتاريخ إجراء الإثبات (مادة 5 إثبات) أو مباشرة الإجراءات إنشاء انقطاع الخصومة (مادة 132 مرافعات).

ومؤدى المادة الثالثة من قانون المرافعات بعد تعديلها بالقانون رقم 81 لسنة 1996 أن بطلان الإجراءات المبني على انعدام صفة احد الخصوم فى الدعوى يعتبر من النظام العام مما يجوز الدفع به لأول مرة أمام محكمة النقض ولو لم يسبق إثارته أمام محكمة الموضوع إلا أن شريطة ذلك توافر جميع عناصر الفصل فيه من الوقائع والأوراق التى سبق عرضها على محكمة الموضوع. (الطعن رقم 7607 لسنة 79 ق فى 24/5/2011).

ولا يجوز التحدي أمام محكمة النقض بالبطلان إذا كان مؤسسا على عدم مراعاة الإجراءات التى أوجبها قانون المرافعات من إعادة إعلان من لم يحضر من الخصوم فى الدعوى واعذراه طالما انه لم يجر التمسك بهذا السبب أمام محكمة الموضوع لان البطلان المدعى به مما لا يتصل بالنظام العام على ما جرى به قضاء هذه المحكمة(نقض 1959/6/25 س 10 ص 505 ، 1967/5/25 س 18 ص 1102).

ورفع الدعوى على من كان يجب اختصاصه فيها أو على بعض من يصح اختصاصه دون البعض الآخر لا يقبل وجها للطعن فى الحكم بطريق النقض باعتباره بطلانا فى الإجراءات مادامت الأحكام لا تكون لها قوة الشئ المقضى به بالنسبة لمن يختصم فى الدعوى (طعن رقم 2 لسنة 12 ق جلسة 11/6/1942).

وإذا ثبتت صحة اخطار الطاعن بالجلسة التى حددت للمرافعة فى الدعوى بعد إحالتها من التحضير فان النعى بعدم تنفيذ قرار المحكمة تكليف قلم الكتاب بإعادة إعلانه لجلسة تالية لا يؤثر على الحكم لأنه إجراء غير لازم وهذا القرار منها يكون تزييدا لا يؤثر على الحكم عدم تنفيذه .(نقض 1959/10/29 س 10 ص 622).

وإذن فان كان الحكم موضوع الطعن الماثل بعد أن أوضح الاعتبارات التى رأى وجوب تقدير الأرباح على أساسها استعرض أرباح كل من السنوات من 1939 إلى 1944 وأجرى تقدير أرباح كل سنة منها على ضوء هذه الاعتبارات بالمبالغ

التي قضى بها دون أن يفطن إلى أن هذا التقدير اقل مما طلب المطعون عليهم تعديل الحكم المستأنف إليه - ودون أن يبدو في الحكم انه يقصد إلى أن يجاوز طلبات المطعون عليهم وان يحكم لهم بأكثر مما طلبوه ، وكان تعرض الحكم لأرباح سنة 1944 وقضاؤه فيها مع انه لم يشملها استئناف المطعون عليهم ، يدل على أن المحكمة الاستئنافية لم تكن مدركة نطاق الدعوى ولا طلبات المطعون عليهم فيها . لما كان ذلك فانه كان يتعين الطعن في الحكم بطريق الالتماس ويكون الطعن فيه بطريق النقض غير جائز . (1959/10/22 س 10 ص 597) .

ويجوز الطعن في الحكم بطريق النقض لمخالفة القانون ولو لم يكن الطاعن قد نبه محكمة الموضوع إلى ذلك . (نقض 1964/2/20 س 15 ص 254) .

ثالثا : الخطأ في مسالة الاختصاص :

إذا كانت الأحكام المطعون فيها مبنية على مخالفة للقانون أو خطأ في تطبيقه أو في تأويله إذا كان الحكم صادرا في مسالة اختصاص متعلق بولاية المحاكم فانه يجوز الطعن فيها بطريق النقض . (نقض 1971/4/8 س 22 ص 473 ، 1970/10/28 س 21 ص 1101) .

وتنص المادة 1/269 من قانون المرافعات على انه إذا كان الحكم المطعون فيه قد نقض لمخالفة قواعد الاختصاص تقتصر المحكمة على الفصل في مسالة الاختصاص وعند الاقتضاء تعين المحكمة المختصة التي يجب التداعى إليها بإجراءات جديدة . ومن ثم يتعين إلغاء الحكم المستأنف والحكم بعدم اختصاص القضاء العادى ولأثيا بنظر الدعوى وباختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء ادارى بنظرها (طعن رقم 597 لسنة 42 ق جلسة 1976/10/26 س 27 ص 1476 وطعن رقم 598 لسنة 42 ق جلسة 1976/10/26 س 27 ص 1484) .

رابعا - وقوع بطلان في الحكم :

للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض في الأحكام الصادرة من محاكم

الاستئناف إذا وقع بطلان فى الحكم (مادة 248).

فلمحكمة النقض نقض الحكم المطعون فيه متى رأت فى بياناته نقصا جوهريا يستحيل معه أن تعرض الحقيقة الواقعية التى على معرفته المدار فى تكييف الواقع وبيان ما ينطبق عليه من أحكام القانون (طعن رقم 55 لسنة 4 ق جلسة 1935/4/25).

ولا يجوز الطعن بالنقض فى الأحكام الصادرة من هيئة تحكيم لأنه ليس من الأحكام المنصوص عليها فى المادتين 248 ، 249 مرافعات التى تقتضى أن يقتصر الطعن بطريقة النقض على الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف وعلى الأحكام النهائية أيا كانت المحكمة التى أصدرتها إذا صدرت على خلاف حكم سابق حاز على قوة الشئ المضى (الطعن رقم 6728 لسنة 66 ق 2006/8/15).

وإذا أجملت محكمة الموضوع بعض العناصر الواقعية فى الدعوى فأعجزت محكمة النقض عن مراقبة تطبيق القانون فان حكمها يكون باطلا قانونا (طعن رقم 17 لسنة 5 ق جلسة 1935/12/12).

وإذا حرفت محكمة الموضوع الثابت ماديا ببعض المستندات وسهت عن البعض الآخر فان ذلك التشويه والسهو اللذان أثرا فى حكمها يستوجبان نقضه (طعن رقم 33 لسنة 5 ق جلسة 1935/12/19).

وإذا كان مبنى الطعن أن الطاعن قدم إلى محكمة الاستئناف مستندا معينا من شأنه أن يؤثر فى الحكم فلم تحفل به ، ولم يبد من خصوم الطاعن إنكار لتقديم هذا المستند ، فلمحكمة النقض - متى تحققت من حصول تقديمه ووجدت فيه دليلا على صحة الطعن - أن تنقض الحكم المطعون فيه لقصور أسبابه (طعن رقم 71 لسنة 6 ق جلسة 1936/12/24).

وإذا بنت محكمة الموضوع حكمها على فهم حصلته مخالفا لما هو ثابت فى أوراق الدعوى فقد عار الحكم على بطلان جوهرى ووجب نقضه (طعن رقم 24

لسنه 15 ق جلسة 1945/12/20).

وإذا امتنعت محكمة الاستئناف عن الفصل فى دفاع أبداه المستأنفون ، قائلة انه يعتبر طلبا جديدا لا يجوز إبدائه لأول مرة فى الاستئناف وكان هذا القول مخالفا للثابت فى أوراق المرافعات من أن المستأنفين كانوا قد أبدوه وجعلوا منه أساسا لدعواهم ، كان حكمها باطلا متعينا نقضه (طعن رقم 48 لسنة 17 ق جلسة 1948/5/20).

وقضاء الحكم بشئ لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما يطلبون يعتبر وجها من وجوه التماس إعادة النظر ، إلا انه إذا لم يشتمل الحكم على الأسباب التى بنى عليها هذا القضاء فانه يكون باطلا ويجوز الطعن فيه بالنقض لوقوع هذا البطلان فيه (طعن رقم 283 لسنة 3 ق جلسة 1965/2/18).

وعلى العكس إذا اختصم شخص بجملة صفات فلا يصح الطعن فى الحكم الاستئنافى الصادر عليه لعدم توضيحه كل صفاته مادام يفهم من بياناته انه قد اختصم أمام محكمة الاستئناف بكل صفاته الملحوظة فى الخصومة أمام محكمة الدرجة الأولى . (طعن رقم 195 لسنة 2 ق جلسة 1933/4/13).

وإذا تبين أن وجه الطعن قائم على مجرد خطأ مادي انزلق إليه الحكم المطعون فيه ولم يكن له تأثير فى فهم مراده فمثل هذا الطعن لا يعتد به . (طعن رقم 1 لسنة 5 ق جلسة 1935/10/31).

والطعن فيما تكون محكمة الموضوع قد بحثته على سبيل الافتراض زائدا عما يلزم لصحة الحكم هو طعن غير منتج . (طعن رقم 17 لسنة 5 ق جلسة 1935/2/12 ، طعن رقم 30 لسنة 16 ق جلسة 1947/3/21).

وإذا ضمن قاضى الدعوى حكمه من الأسباب ما يكفى لبيان الحقيقة التى اقتنع بها وما يقوى على حمل المنطوق الذى انتهى إليه ، فان تزيده بعد ذلك فى البحث مهما جاء فيه من خطأ ، لا يعيب حكمه عيبا يستوجب نقضه (طعن رقم

120 لسنة 15 ق جلسة 10/10/1946).

وإذا كان وجه الطعن واردا على فضلة فى الحكم ، لا على الأساس الذى أقيم عليه ، فانه لا يكون منتجا . (طعن رقم 31 لسنة 17 ق جلسة 15/4/1948).

ومن المقرر - فى قضاء محكمة النقض - أن التناقض الذى يعيب الحكم ويفسده هو الذى تتحاكى به الأسباب بحيث لا يبقى بعدها ما يمكن حمل الحكم عليه وبحيث لا يمكن أن يفهم منه على أى أساس أقامت المحكمة قضاءها (الطعن رقم 11601 لسنة 80 ق فى 27/6/2011)

وإذا كان الحكم قد بنى على دليلين مستقلين فى أولهما ما يكفى لحمله كان الطعن بتعيب الحكم فى الدليل الآخر الذى يصح أن يقوم الحكم بدونه غير منتج . (الطعن رقم 89 لسنة 18 ق جلسة 19/1/1950 ، طعن رقم 96 لسنة 19 ق جلسة 20/12/1951 ، طعن رقم 206 لسنة 19 ق جلسة 3/1/1952 ، طعن رقم 161 لسنة 23 ق جلسة 17/10/1957).

ولا محل للنعى على الحكم المؤسس على وقائع واردة فى مذكرة المطعون عليه ثبتت صحتها وخالفته المحكمة فى تكييفها . (طعن رقم 91 لسنة 18 ق جلسة 16/2/1950).

وخطأ الحكم فى الإسناد لا يبطله إذا كان الخطاب استطرادا زائدا لا اثر له فى النتيجة التى انتهى إليها الحكم . (طعن رقم 30 لسنة 16 ق جلسة 26/10/1950).

خامسا - مخالفة حكم سابق :

للخصوم أن يطعنوا أمام محكمة النقض فى أى حكم انتهائى أيا كانت المحكمة التى أصدرته فصل فى نزاع خلافا لحكم آخر سبق أن صدر بين

الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضى . (مادة 49 مرافعات).

وطبقا لهذا النص يجوز الطعن بالنقض فى اى حكم انتهائى أيا كانت المحكمة التى أصدرته بشرط أن يكون هناك حكم آخر سبق أن صدر فى النزاع ذاته بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضى حتى يجوز الطعن بالنقض فى الحكم الانتهائى الثانى الذى فصل على خلاف الحكم الأول . (نقض 1966/4/28 س 17 ص 1962 ، 1967/2/7 س 18 ص 315 ، 1969/12/13 س 20 ص 333 ، 1970/2/26 س 21 ص 3364/1/1973 س 24 ص 18) وسواء دفع بهذا أم لم يدفع .

ولا يشترط للتمسك بمخالفة حكم لقوة الأمر المقضى أمامها - محكمة النقض - لأول مرة بان تكون عناصره الواقعية قد طرحت على محكمة الموضوع (الطعن رقم 7579 لسنة 79 فى 2011/4/26 ، الطعن رقم 3579 لسنة 79 فى 2011/4/29)

واحترام حجية الأحكام - تعلو ما عداها من اعتبارات النظام العام - ذلك أن المشرع اعتبر أن تناقض الأحكام هو الخطر الأكبر الذى يعصف بالعدالة ويمحق الثقة العامة فى القضاء ، فأوجب على المحاكم كلما بدا لها احتمال تناقض بين الأحكام أن تدراه بما يرسيه القانون من وقف الدعوى أو ضمنها إلى دعوى مرتبطة أو إحالتها إلى محكمة أخرى - وأجاز فى قانون المرافعات فى المادة 123 إبداء الطلبات العارضة ولو على حساب الاختصاص القيمة والنوعى ، ومنع فى المادة 212 الطعن على الأحكام الصادرة قبل الحكم المنهى للخصومة كلها ، واستثنى فى المادة 218 بعض الدعاوى من نسبية اثر الطعن ليستفيد من لم يطعن على الحكم ، وسلب الخصوم حقهم فى تحديد نطاق الخصومة وأطرافها ، وأجاز فى المادة 249 الطعن بالنقض فى أحكام لا يجوز الطعن عليها لغير هذا السبب - بل أمعن فى المادة 222 فجعل ولاية محكمة الاستئناف تمتد إلى غير ما رفع عنه الاستئناف ، وجعل المستأنف يضار باستئنافه فيجعل الحكم الصادر لصالحه مستأنفا بقوة القانون ، وذلك دفعا للخطر الأكبر وهو تعارض الأحكام المؤدى إلى استحالة تنفيذها الذى يعصف بالثقة العامة فى القضاء .

وعلى المحاكم فى مقدمتها محكمة النقض عند الفصل فى الطعن المطروح عليها إلا تعارض حكما قد صار باتا قبل صدور حكمها حتى ولو لم يكن كذلك وقت رفع الطعن (الطعن رقم 3579 لسنة 79 ق فى 26/4/2011)

وتخلف شرط وحدة الخصوم لا يغنى عنه وحدة المسالة فى الدعويين وكونها كلية شاملة إذ أن مناط حجية الأحكام التى حازت قوة الأمر المقضى به هو وحدة الخصوم ووحدة الموضوع والسبب . (نقض 1971/6/10 س 22 ص 743) .

وقد جرى قضاء محكمة النقض أن الطعن المبنى على تناقض حكمين انتهائيين يصح حيث يكون قضاء الحكم المطعون فيه قد ناقض قضاء سابق حاز قوة الأمر المقضى فى مسالة كلية شاملة ثار حولها النزاع بين طرفى الخصومة واستقرت حقيقتها بينهما بالفصل فيها فى منطوق الحكم السابق أو فى أسبابه المرتبطة ارتباطا وثيقا بالمنطوق (نقض 1967/3/14 س 18 ص 631 ، 1975/2/8 س 26 ص 353) .

ويلاحظ أن مقتضى المادتين 248 ، 249 من قانون المرافعات أن الطعن بطريق النقض يقتصر على الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف والأحكام الانتهائية أيا كانت المحكمة التى أصدرتها إذا صدرت على خلاف حكم سابق . أما الأحكام التى تصدر من المحكمة الابتدائية بوصفها محكمة الدرجة الأولى فلا يجوز الطعن فيها بطريق النقض ، وإنما يكون الطعن فى الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف سواء بتأييدها أو بإلغائها أو بتعديلها . فإذا كان الحكم المطعون فيه قد قضى بتأييد الحكم الابتدائى للأسباب التى بنى عليها ، فإن الطعن ينصرف إلى الحكم الاستئنافى وما أحال عليه من أسباب الحكم الابتدائى واتخذ منها أسبابا له (نقض 1977/1/11 س 28 ص 194) .

والأحكام التى تصدرها محكمة النقض لا تعد من الأحكام التى تعنيها المادة 249 من قانون المرافعات - اعتبارا - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن محكمة النقض هى خاتمة المطاف وإن أحكامها باتة قاطعة لا تقبل الطعن فيها

بأى طريق من طرق الطعن العادية أو غير العادية ،. يؤيد ذلك النظر أن المشرع نص فى المادة 250 من قانون المرافعات على أن للنائب العام أن يطعن بطريق النقض لمصلحة القانون فى الأحكام الانتهائية - أيا كانت المحكمة التى أصدرتها... (وهى ذات العبارة التى يستند إليها الطاعن فى المادة 249 أنفة الذكر - مع أن المادة 250 استحدثت نظام الطعن لمصلحة القانون دون أن يفيد منها الخصوم لمواجهه صعوبات تعرض فى العمل وتؤدى إلى تعارض أحكام القضاء فى المسائل القانونية الواحدة ، وأريد بها أن تعرض هذه المسائل على محكمة النقض لتقول كلمتها فتضع حدا لتضارب الأحكام ، ولا يتصور بمقتضاها الطعن فى أحكام محكمة النقض بالذات . لما كان ذلك وكان النص فى المادة 272 من قانون المرافعات على أنه " لا يجوز الطعن فى أحكام محكمة النقض بأى طريق من طريق الطعن " إنما جاء أقصاها عن هذا المعنى ، وعن المشرع بإبرازه فى كافة القوانين التى صاحبت إنشاء محكمة النقض ، وكانت هذه المادة بعمومها وإطلاقها تنصب على كافة الأحكام التى تصدرها محكمة النقض ، وتختلف فى نطاقها ومجالها وموضوعها عن الأحكام المشار إليها فى المادة 249 مرافعات وكان نصها بهذه المثابة باقيا على عمومها لم يدخله التخصيص ، بل وأطلق عن قرينه تمنع من إرادة تخصيصه ، فان ما يتذرع به الطاعن من إجازة الطعن فى الأحكام الصادرة من محكمة النقض بدعوى مخالفتها لحكم نهائى حائز قوة الأمر المقضى ينطوى على مجاوزة لمراد الشارع (نقض 1977/2/2 س 28 ص 359).

* الخصوم أمام محكمة النقض :

يقصد بكلمة " الخصوم " الواردة فى المادتين 248 ، 249 مرافعات الطاعن والمطعون عليه والنيابة العامة . وإلا يكون قد تخطى عن منازعته مع خصمه حتى صدر الحكم ضده . والخصومة فى الطعن أمام محكمة النقض لا تكون إلا بين من كانوا خصوما فى النزاع الذى فصل فيه بالحكم المطعون فيه وبصفته التى كان متصفا بها ، وإن تكون له مصلحة فى الدفاع عن الحكم حين صدوره ، ولا يكفى لاعتبار الشخص طرفا فى الحكم المطعون فى الحكم أن يكون قد اختصم أمام

محكمة أول درجة دون أن يختصم فى الاستئناف بل يعد خارجا عن الخصومة . (نقض 1956/6/7 س 7 ص 701 ، 1967/2/28 س 18 509 ، نقض 1970/3/3 س 2 ص 398 ، 1971/5/4 س 22 ص 594 ، 1970/12/22 س 21 ص 272 ، 1974/12/20 س 25 ص 1506 ، 1975/1/19 س 26 ص 206 ، 1975/2/5 س 26 ص 333 ، 1976/1/20 س 27 ص 246 ، 1976/3/17 س 27 ص 676 ، 1976/3/22 س 27 ص 718 ، 1976/4/7 س 27 ص 886 ، 1976/3/19 س 27 ص 681 ، 1978/1/18 س 29 ص 234 ، 1980/1/24 س 29 ص 279).

فإذا كان الثابت أن محكمة أول درجة قضت بعدم قبول تدخل المطعون عليه الثالث الهجومي ولم يستأنف هذا الحكم وكانت محكمة الاستئناف قد رفضت أيضا قبول تدخله الانضمامي للمطعون عليها الأولى فى استئنافها فان الطعن يكون غير مقبول بالنسبة للمطعون عليه الثالث بصفته (نقض 1975/2/12 س 26 ص 364)

وكذلك إذا كان الثابت بالحكم المطعون فيه أن الطاعنة قد اختصت احد المطعون عليهم فى الاستئناف ثم عادت فتنازلت عن مخاصمته ، فليس للطاعنة أن توجه طعنها بالنقض إلى هذا الخصم (نقض 1967/5/2 س 18 ص 931).

ولا يقبل الطعن الموجه إلى احد المطعون عليهم متى كان الطاعن قد تنازل عن مخاصمته أمام محكمة أول درجة وأثبتت تلك المحكمة هذا التنازل ولم يختصم فى المرحلة الاستئنافية . (نقض 1958/2/27 س 9 ص 161) .

ويلاحظ أن حل الشركة ودخولها فى دور التصفية يترتب عليه انتهاء سلطة المديرين وذلك طبقا لنص المادة 533 من القانون المدنى فتزول عنهم صفتهم فى تمثيل الشركة ويصبح المصفى هو صاحب الصفة الوحيدة فى تمثيل الشركة فى جميع الأعمال التى تستلزمها هذه التصفية وفى جميع الدعاوى التى ترفع من الشركة أو عليها . فإذا كان الطعن بالنقض قد رفع من عضو مجلس الإدارة بصفته ممثلا

للشركة وذلك بعد حلها وتعيين المصطفى ، فانه يكون غير مقبول لرفعه من غير ذى صفة . ولا يغير من ذلك أن يكون الطعن قد رفع بإذن من المصطفى طالما انه لم يرفع باسمه بصفته ممثلا للشركة . (نقض 1960/11/24 س 11 ص 591).

وصدور حكم على الطاعن الذى كان مختصا بصفته صاحب شركة فكانت صفته هذه ملحوظة فى كل مراحل التقاضى ولم يرد بأسباب الحكم ما يشير إلى أن المحكمة قد استبعدتها كما انه لم يرد فى منطوقه ما يشير إلى صدوره عليه بصفته الشخصية فان مفهوم ذلك أن الحكم صدر على الطاعن بالصفة التى اختصم بها مما يجيز له الطعن بهذه الصفة (نقض 1957/6/20 س 8 ص 593).

ويكفى لتعيين شخصية مصلحة الضرائب المتقاضية أن تذكر فى الورقة وظيفة من يمثل المصلحة وإذن فلا بطلان إذا اقتصر إعلان الطعن المرفوعة من مصلحة الضرائب على ذكر وظيفة ممثل هذه المصلحة دون اسمه . (فى هذا المعنى طعن رقم 27 لسنة 1 ق جلسة 1932/1/14).

ولما كانت القاعدة القانونية التى تضمنتها الفقرة الثانية من المادة 218 مرافعات تقضى بان يغير الخصوم من الطعن المرفوع من غيره يحتج عليه بالطعن المرفوعة على غيره إذا كان الحكم صادرا فى موضوع غير قابل للتجزئة أو التزام بالتضامن ، أو فى دعوى يوجب القانون منها اختصاص معينين ، إنما تشير إلى قصد المشرع من تنظيم وضع بذاته على نحو محدد لا يجوز الخروج عليه التزاما بمقتضيات الصالح العام وتحقيقها لعناية التى تهدف إليها ، وهى توحيد القضاء فى الخصومة الواحدة فان هذه القاعدة تعتبر من القواعد الإجرائية الأمر المتعلق بالنظام العام التى لا يجوز مخالفتها إلا الاعتراض عن تطبيقها وتلتزم المحكمة بإعمالها ولو كان الطاعن هو الذى قصر فى اختصاص من اوجب القانون اختصاصه وإلا كان حكمها باطلا (الطعن رقم 15613 لسنة 79 ق جلسة 2011/3/8).

* المصلحة فى الطعن :

الأصل انه لا يحق للخصم الطعن فى حكم إلا إذا كانت له مصلحة فى الطعن ومناط المصلحة فى الطعن أن يكون الحكم المطعون فيه قد اضر بالطاعن وان يكون طرفا فى الحكم أو ألزمه الحكم بشئ ما .

وإذا كان مناط المصلحة الحق فى الطعن على الحكم وفقا للمادة 211 من قانون المرافعات أن يكون الحكم قد اضر بالطاعن فحكم عليه بشئ لخصمه . فانه يكون كذلك متى لم يقض له بكل طلباته إذا كان مدعيا أو لم يؤخذ بكل دفاعه إذا كان مدعى عليه . ولئن كان الأصل أن المصلحة النظرية البحتة لا تصلح أساسا للطعن متى كان الطاعن لا يجنى اى نفع من ورائها ، فلا يقبل الطعن على حكم صدر وفق طلبات الطاعن بدعوى تعديل بعض الأسباب التى لم تصادف هوى فى نفسه إلا أن شرط القول بعدم توافر المصلحة المؤدية إلى عدم جواز الطعن وجوب أن يكون الحكم محققا لمقصود الطاعن ومتسقا مع المركز القانونى الذى يدعيه وما قد يترتب عليه من آثار ، بحيث لا يكون من شأنه التزامات جديدة أو الإبقاء على التزامات يريد التحلل منها أو حرمانه من حق يدعيه ، سواء وردت فى منطوق الحكم أو الأسباب طالما كانت هذه الأسباب مكملية للمنطوق ومرتبطة به ولا يستقيم الحكم بغيرها (نقض 1978/6/14 س 29 ص 1472).

وتطبيقا لذلك فانه لما كان من شأن الحجز التحفظى الذى توقعه مصلحة الضرائب قبل توقيع الحجز التنفيذى أن يحبس أموال المحجوز عليه من وقت توقيعه فان مصلحة الطاعنة تكون محققة فى الطعن بالنقض فى الحكم الذى يصدر بعدم الاعتداد بهذا الحجز ، ولا يصح القول بان استعمال الطاعنة لحقها فى الطعن بالنقض يعتبر استعمالا غير مشروع (طعن رقم 221 لسنة 22 ق جلسة 1954/2/4).

ولا يجوز الطعن من غير ذى مصلحة ، فالشخص الذى أخرجته المحكمة الابتدائية من الدعوى ، ولم يكن ممن استأنفوا حكمها ، وإنما اختصم فى الاستئناف الذى رفعه غيره ، ولم يلزمه الحكم الاستئنافى بشئ - هذا الشخص لا يقبل منه

الطعن على هذا الحكم لأنه لا مصلحة له في طعنه . وكذلك لا يقبل ممن لم يوجه أمام محكمة الموضوع طلبا ما ضد بعض الخصوم الذين اخرجوا من الدعوى بناء على استئنافهم . (طعن رقم 74 لسنة 2 ق جلسة 1933/1/19).

كذلك متى كان الحكم الابتدائي المؤيد بالحكم المطعون فيه لم يقض بشئ قبل الطاعن ولم يلحقه كذلك ضرر منه فانه لا مصلحة في الطعن فيه ومن ثم يتعين الحكم بعدم قبوله . (نقض في 1965/10/19 س 16 ص 193 ، 1974/3/28 س 25 ص 611).

ولا يقبل الطعن بالنقض إذا كان لا يبتغى من ورائه إلا تحقيق مصلحة نظرية صرف . فإذا دفع لدى محكمة الاستئناف بعدم جواز نظر الدعوى لسبق الفصل فيها وأخطأت المحكمة في قبولها هذا الدفع . فان الطعن في الحكم لخطئه في قبول الدعوى لا يجدي الطاعن إذا كانت مآل دعواه حتما هو رفضها موضوعا وتأيد الحكم المستأنف لان مصلحته في الطعن عندئذ تكون نظرية . (طعن رقم 22 لسنة 6 ق جلسة 1937/1/14 ، الطعن رقم 9924 لسنة 80 ق في 2011/3/28) .

وإذا قضت المحكمة بقبول الاستئناف شكلا وبرفضه موضوعا لسبق الرضاء بالحكم المستأنف تنعدم به مصلحة المستأنف في الطعن وفي القضاء بقبول الاستئناف بمقولة وجوب القضاء بعدم قبول الاستئناف شكلا . (طعن رقم 65 لسنة 17 ق جلسة 1948/10/28) .

وإذا كان الحكم المطعون فيه قد قضى بسقوط حق الطاعن في استئناف الحكم الابتدائي القاضى بعدم قبول طلب تدخله في الدعوى مع إلزامه بالمصروفات وأتعاب المحاماة فان هذا القضاء يكون ضارا به وله مصلحة في دفعه بالطعن فهي بطريق النقض . (طعن رقم 138 لسنة 22 ق جلسة 1955/4/14).

والعبرة بتحقيق المصلحة في الطعن بالنقض وقت صدور الحكم المطعون فيه ، ولا يمنع من قبول الطعن زوالها بعد ذلك . وقد قضى تطبيقا لذلك بان قيام

المصلحة فى الطعن بالنقض أو عدم قيامها إنما يرجع فيه إلى وقت صدور الحكم المطعون فيها وما يلبس الدعوى إذ ذاك من ظروف ووقائع يثبتها الحكم وتكون تحت نظره وعليها يرتكز قضاؤه بحيث يقتصر بحث الطعن فهي فى مختلف وجوهه القانونية على هذا النطاق (نقض مدنى 1958/5/15 س 9 ص 501) .

ولا يحول دون قبول الطعن زوال المصلحة بعد ذلك (طعن رقم 55 لسنة 22 ق جلسة 1954/3/11 ، 1971/1/6 س 22 ص 223) .

كما لا يعتد بانعدام المصلحة قبل الحكم المطعون فيه إذا لم يتمسك بذلك المطعون عليه أمام محكمة الموضوع (نقض 1956/12/13 س 7 ص 1967) .

وقد ثار التساؤل عما إذا كان شرط المصلحة يتوافر فى الطعن إذا ما استجابت محكمة الموضوع لطلب الطالب موضوعيا ورفضت ما قدمه من دفعات شكلية أو موضوعية . وبعبارة أخرى هل يجوز الطعن فى الأحكام الفرعية إذا ما طعن الخصم الصادر له الحكم الموضوعى فى هذا الحكم الاستئناف ؟

ردت محكمة النقض على هذا التساؤل بقولها بما أن للاستئناف اثر ناقل يردى إلى طرح النزاع برمته على محكمة الدرجة الثانية فى حدود ما فصل فيه ، وفى حدود ما انصب الطعن عليه . فان هذه الأوجه تكون مطروحة على محكمة الاستئناف دون حاجة لرفع استئناف فرعى (نقض 1963/5/30 س 14 ص 769)

* ميعاد الطعن بالنقض:

ميعاد الطعن بطريق النقض ستون يوما تبدأ فى الأصل من تاريخ صدور الحكم المطعون فيه (الطعن رقم 373 لسنة 68 ق فى 2008/11/25) .

كما انه إعمالا لحكم المادة 213 من قانون المرافعات فانه وان كان ميعاد الطعن فى الحكم يبدأ سريانه من تاريخ صدور الحكم محل الطعن إلا أن هذا الميعاد يبدأ سريانه من تاريخ إعلان الحكم فى حالات معينة وردت على سبيل الحصر منها

تخلف المحكوم عليه عن الحضور فى جميع الجلسات المحددة لنظر الخصومة التى صدر فيها الحكم المطعون فيه دن أن يقدم مذكرة بدفاعه ولم يقدم المطعون ضده ما يفيد إعلان الطاعن بالحكم المطعون فيه - فان ميعاد الطعن بالنقض يظل مفتوحا أمام الطاعن رغم انقضاء مدة تزيد على ستين يوما من تاريخ صدوره (الطعن رقم 7185 لسنة 10 ق فى 2011/5/10)

ولا يسرى هذا الميعاد على الطعن الذى يرفع من النائب العام لمصلحة القانون وفقا لحكم المادة 250 (مادة 252 مرافعات) فهذا الطعن الأخير لا يتقيد بميعاد معين إذ قد لا يستبين سبب الطعن إلا بعد انقضاء المواعيد (المذكرة الإيضاحية للقانون).

ولا يدخل يوم إعلان الحكم فى حساب مدة الستين يوما المقررة للطعن بطريق النقض ويضاف إلى هذا الميعاد ميعاد المسافة بين محل الإقامة الذى أعلن فيه الحكم للطاعن ومقر المحكمة التى قرر الطعن بقلم كتابها. وإذا صادف الميعاد عطلة رسمية فانه يمتد إلى اليوم التالى .

وبحسب ميعاد الطعن بالأيام بصرف النظر عن الساعة التى حصل فيها الإعلان (طعن رقم 52 لسنة 11 ق فى 1942/5/21 ، نقض 1957/4/25 س8 ص 451)

وينقضى الميعاد بانقضاء اليوم الأخير منه إذا كان ظرفا يجب أن يحصل فيه الإجراء (مادة 15 مرافعات) .

ويبدأ سريان الميعاد من إعلان الحكم للخصم نفسه أو بموطنه الاصلى أو موطنه المختار فى الأحوال التى بينها القانون .

وإذا رفع الطاعن طعنا بالنقض لن يفصل فيه بعد ، فانه يجوز له رفع طعن آخر بالنقض عن نفس الحكم ليستدرك ما فاتته فى أوجه الطعن طالما أن ميعاد الطعن ممتد ولم يفصل فى موضوع الطعن الأول . وقررت المحكمة ضم الطعن

الثانى إلى الطعن الأول للارتباط . ذلك انه ليس فى نصوص قانون المرافعات ما يحول دون أن يرفع الطاعن طعنا آخر بالنقض عن نفس الحكم ليستدرك ما فاتته من أوجه الطعن طالما كان ميعاد الطعن ممتد أو لم يفصل فى موضوع طعنه الأول . ومن ثم فإن الدفاع أمام محكمة النقض بعدم قبول الطعن الثانى يكون على غير أساس.(نقض فى 1975/3/4 س 26 ص 515، طعن رقم 16 لسنة 48 ق جلسة 1979/1/17).

ولا يلزم التمسك بعدم قبول الطعن من احد الخصوم لفوات ميعاد الطعن إذ لمحكمة النقض أن تثيره من تلقاء نفسها لتعلقه بالنظام العام.(نقض فى 1966/11 س 17 ص 77).

والتنازل عن الطعن بعد مرور مواعيد الطعن هو زوال عن حق لا يحتاج إلى قبول من الخصم والحكم بإثبات التنازل دون مصادرة الكفالة (الطعن رقم 4208 لسنة 63 ق فى 2008/10/28

وأنه طبقا للفقرة الثانية من المادة 218 من قانون المرافعات " إذا كان الحكم صادرا فى موضوع غير قابل للتجزئة ، أو فى التزام ضمنى ، أو فى دعوى يوجب القانون اختصاص معينين جاز لمن فوت ميعاد الطعن من المحكوم عليهم أو من قبل الحكم أن يطعن فيه أثناء نظر الطعن المرفوع فى الميعاد من احد زملائه منضمما إليه فى طلباته ، فان لم يفعل أمرت المحكمة الطاعن باختصامه فى الطعن. مفاد ذلك - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - أن المشرع اوجب تمثيل من فاتته ميعاد الطعن من المحكوم عليهم فى التزام بالتضامن أو من قبل الحكم أن يطعن فيه سواء بالطعن بعد الميعاد أو بالتدخل منضمما للطاعن فى طلباته ، فان لم يطعن أو يتدخل تعين إدخاله فى الطعن . وعلة ذلك أن الحكم فى الطعن يسرى عليه طالما كان الحكم فى التزام بالتضامن (الطعن رقم 5465 لسنة 80 ق فى 2011/6/13)

* التوكيل فى رفع الطعن :

طبقا للمادة 1/253 مرافعات يرفع الطعن بصحيفة تودع قلم كتاب محكمة النقض أو المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه .

ويكون الطعن بالنقض مرفوعا من تاريخ إيداع قلم كتاب محكمة النقض أو المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه طبقا للمادة 253 من قانون المرافعات (نقض 1977/4/5 س 28 ص 909).

وقد كان قانون المرافعات القديم يتطلب رفع الطعن " بتقرير " . ومع ذلك قضت محكمة النقض بأنه وإن كانت المادة 253 من قانون المرافعات الجديد تنص على رفع الطعن بصحيفة ، فإن العبرة هي بتوافر البيانات التي يتطلبها القانون في ورقة الطعن بحيث لا تثريب على الطاعن أن هو أودع قلم الكتاب تقريرا توافرت فيه تلك البيانات ، لان الغاية من هذا الإجراء تكون قد تحققت ، ومن ثم فإن الدفع ببطلان الطعن لرفعه بغير الطريق القانوني (بتقرير) يكون في غير محله (نقض 1977/4/5 س 28 ص 909 ، طعن رقم 954 لسنة 45 ق في 1979/5/24).

* التوقيع على صحيفة الطعن :

تنص المادة 253 المذكورة على أن يوقع على الصحيفة محام مقبول أمام محكمة النقض . فإذا كان الطعن مرفوعا من النيابة العامة وجب أن يوقع صحيفته رئيس نيابة على الأقل .

ويتشترط في المحامي الذي يوقع الصحيفة أن يكون موكلا عن الطاعن ولا يشترط في التوكيل صيغة خاصة متى كانت عباراته تتسع لتشمل الطعن بالنقض في القضايا المدنية . فإذا لم يحصل الطعن على هذا الوجه كان باطلا وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها . (نقض 1961/12/7 س 12 ص 758 ، 1963/3/21 س 14 ص 432 ، طعن رقم 133 لسنة 2 ق جلسة 1952/4/17 ، 1974/4/9 س 25 ص 649).

ويستوى أن يكون المحامى موكلا عن الطاعن أو منتدبا من لجنة المساعدة القضائية أو من المحكمة المنظورة أمامها الدعوى (نقض 1967/2915 س 18 ص 367).

ولا يشترط أن يكون التوكيل صادرا مباشرة من الطاعن إلى المحامى الذى رفع الطعن بالنقض ، وإنما يكفى صدوره إلى هذا المحامى من وكيل الطاعن ، مادامت هذه الوكالة تسمح بتوكيل المحامين بالطعن بالنقض . (نقض 1975/3/13 س 26 ص 590).

وتوكيل محامى بنك بالطعن بالنقض صادر من رئيس مجلس إدارة البنك الذى يمثلته قانونا لا يتأثر بتغير رئيس مجلس الإدارة فى مرحلة لاحقة لصدور ذلك التوكيل ، فهى لا يؤثر فى صحة التوكيل ولا يوجب إصدار توكيل آخر من رئيس مجلس الإدارة الجديد للطعن بالنقض (نقض فى 1962/1/4 س 13 ص 42) .

على أن التوكيل المقصور على تخويل الوكيل سلطة الطعن بالنقض فى المواد الجنائية لا يخوله الطعن بالنقض فى المواد المدنية (طعن رقم 149 لسنة 18 ق جلسة 1950/4/6)

هذا وقد قضت محكمة النقض انه وفقا لنص المادة 255 من قانون المرافعات وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة يتعين على المحامى الذى رفع الطعن بالنقض ووقع صحيفته أن يقدم سند وكالته إلى ما قبل نظر الطعن حتى تتحقق الحكمة من قيام هذه الوكالة وتقف على حدودها وما إذا كانت يتيح له الطعن بالنقض أم لا ، وإذا كان المحامى الذى رفع الطعن ورفع صحيفته بصفته وكيلًا عن الطاعن ولم يحضر جلسة المرافعة بعدم التوكيل برغم إعلانه حتى إقفال باب المرافعة فيه وكان لا يغنى عن تقديمه إيداعه صورة ضوئية منه ومن ثم فإن الطعن يكون غير مقبول (الطعن رقم 15084 لسنة 75 فى 24 فبراير 2009 ، الطعن رقم 621 لسنة 68 ق فى 22 ديسمبر سنة 2008 ، الطعن رقم 500 لسنة 68 ق فى 22 ديسمبر سنة

2008 ، الطعن رقم 32 لسنة 74 ق فى 25 ديسمبر 2008 ، الطعن رقم 1260
لسنة 68 ث فى 24 يناير 2008)

ويترتب على سحب وكيل الطاعن توكيله المودع بقلم الكتاب وعدم إعادته

حتى جلسة المرافعة التى لم يحضر فيها بطلان الطعن.(طعن رقم 326
لسنة 21 ق جلسة 1955/1/27)

كما أن خلو ملف الطعن من صورة التوكيل الصادر من الطعن إلى وكيله
الذى وكل المحامى للطعن بالنقض حتى تستطيع محكمة النقض التعرف على حدود
وكالة وكيله الطاعن ، وما إذا كانت تشمل الإذن فى توكيل المحامين فى الطعن
بالنقض أم لا تشمل هذا الإذن يؤدى إلى الحكم بعدم قبول الطعن (نقض فى
1970/6/2 س 21 ص 969).

والدفع بعدم قبول الطعن لتقديمه من محام ليس بيده توكيل من طالب النقض
لا مساس له بالنظام العام ما دام أن هذا المحامى هو من المحامين أمام محكمة
النقض . فلا يجوز إذن للنيابة أن تدفع فى الجلسة بعدم قبول مثل هذا الطعن
لتقديمه من غير ذى صفة ارتكانا على انه ليس فى أوراق القضية ما يفيد صدور
توكيل للمحامى الذى قدم الطعن إذا هى لم تكن أيدت هذا الدفع فى المذكرة المقدمة
منه . (طعن رقم 39 لسنة 1 ق جلسة 1932/4/7) .

ويلاحظ انه لا بطلان إذا كان الطعن بالنقض من إدارة قضايا الحكومة عن
إحدى المصالح الحكومية احد أعضاء هذه القضايا دون تطلب درجة معينة .

وتطبيقا لذلك قضت محكمة النقض بأنه إذا كان مؤدى نص المادة السادسة
من القانون رقم 75 لسنة 1963 فى شان تنظيم إدارة قضايا الحكومة 0 وعلى ما
جرى به قضاء هذه المحكمة – أن تلك الإدارة إنما تتوب عن الحكومة والمصالح
العامة والمجالس العامة والمجالس المحلية فيما يرفع منها أو عليها من قضايا لدى
المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها ، وكانت نصوص هذا القانون لا توجب

فيمن يوقع صحف الطعن بالنقض من أعضاء إدارة قضايا الحكومة أن يكون بدرجة معينة فان ما يتطلبه الطاعن من اشتراط درجة بذاتها فيمن يوقع صحيفة الطعن بالنقض من أعضاء إدارة قضايا الحكومة لا يكون له سند من القانون . ولا يغير من ذلك ما أوجبه المادة 253 من قانون المرافعات من توقيع محام مقبول أمام محكمة النقض على صحيفة الطعن بالنقض .

إذ أن هذا الوصف - وقد ورد فى قانون عام - لا ينطبق إلا على المحامين المقيدى فى جداول المحامين المقبولين أمام جهات القضاء المختلفة ، أما بالنسبة لأعضاء إدارة قضايا الحكومة فإنهم لا يقيدون بجدول المحامين وإنما ينظم أعمالهم قانونا خاص أولى بالإتباع.(الطعن رقم 656 لسنة 42 ق جلسة 1984/11/19 لم ينشر بعد) .

وإذا كان الطعن مقدما من النيابة العامة وجب أن يوقع صحيفته رئيس نيابة على الأقل وإلا كان الطعن باطلا (مادة 1/253) لما لهذا الطريق من خطورة ولما للمسائل التى يتناولها من طبيعة خاصة تقتضى درجة معينة من الخبرة تكفل سلامة الأسباب ودقة البحث التى يقوم عليها الطعن (المذكرة الإيضاحية لقانون المرافعات) .

* بيانات صحيفة الطعن :

تنص المادة 2/253 مرافعات على أن تشمل الصحيفة علاوة على البيانات المتعلقة بأسماء الخصوم وصفاتهم وموطن كل منهم على بيان الحكم المطعون فيه وتاريخه وبيان الأسباب التى بنى عليها الطعن وطلبات الطاعن. فإذا لم يحصل الطعن على هذا الوجه كان باطلا وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها ببطلانه وطبقا لهذا النص يتعين أن تشتمل صحيفة الطعن على البيانات التالية :

1- أسماء الخصوم وصفاتهم وموطن كل منهم : جرى قضاء محكمة النقض على أن مقصود الشارع من وجوب تضمين البيانات المتعلقة بالخصوم فى

الطعن هو إعلان ذوى الشأن إعلاناً كافياً بالبيانات العامة المتعلقة بأسماء الخصوم ومواطن كل منهم وكل ما يكفى للدلالة على ذلك ويحقق الغاية التى يهدف إليها القانون. (نقض 1961/11/15 س 12 ص 676 ، 1963/1/31 س 14 ص 203 ، 1963/5/29 س 14 ص 750 ، 1974/10/22 س 25 ص 153).

2- بيان الحكم المطعون فيه : ويعد بياناً كافياً بالحكم المطعون فيه مما ينفى أى تجهيل إذا تضمنت صحيفة الطعن بالنقض رقم الحكم المطعون فيه وتاريخ صدوره وما قضت به المحكمة الابتدائية ومحكمة الاستئناف (نقض 1959/12/31 س 10 ص 1866 ، 1960/5/5 س 11 ص 370 ، طعن رقم 400 لسنة 45 ق فى 1978/12/7).

وإذا كان هدف المشرع من ذكر تاريخ الحكم المطعون فيه فى صحيفة الطعن هو تحديد الحكم الوارد عليه الطعن بما لا يدع مجالاً للشك ، فإن الخطأ فى ذكر تاريخ السنة التى صدر فيها الحكم المطعون فيه لا يعيب صحيفة الطعن إذا أمكن تبين حقيقة التاريخ من صورة الحكم المقدمة (طعن رقم 8 لسنة 13 فى جلسة 1943/5/27).

3- بيان الأسباب التى بنى عليها الطعن : أوجبت المادة 253 من قانون المرافعات أن تشتمل صحيفة الطعن بالنقض على بيان الأسباب التى بنى عليها الطعن وإلا كان باطلاً .

والغرض من ذلك هو مراقبة ما إذا كان الطعن قد بنى على أحد الأسباب التى نص عليها القانون على سبيل الحصر حتى يتسنى قبول الطعن من عدمه، وحتى لا يتمسك الطاعن بغيرها مما لا يتعلق بالنظام العام بدعوى اندماجه فى سبب من الأسباب المذكور. (طعن رقم 23 لسنة 1 ق جلسة 1932/1/28) .

فإذا لم يتيسر لمحكمة النقض أن تستظهر مما قاله الطاعن دلائل محددة تكشف عما يدعيه في مطعمه فانه يتعين قبول هذا الطعن (طعن رقم 86 لسنة 18 ق جلسة 1950/2/9).

والمقصود بهذا البيان أن تحدد أسباب الطعن وتعرف تعريفا واضحا كاشفا عن المقصود كشفا وافيا نافيا عنها الغموض والجهالة وبحيث يبين منعا العيب الذي يعزوه الطاعن إلى الحكم وموضعه وأثره في قضائه.(نقض 1976/4/7 س 17 ص 880)

وقد قضت محكمة النقض انه من المقرر في قضائها أن أسباب الطعن يجب أن تحدد وتعرف تعريفا واضحا كاشفا عن المقصود منها كشفا وافيا نافيا عنها الغموض والجهالة بحيث يبين منها العيب الذي يعزو بالطاعن إلى الحكم وموضعه منه وأثره في قضائه (الطعن رقم 1107 لسنة 68 ق في 2009/2/22 ، الطعن رقم 1526 لسنة 79 ق في 2012/3/3).

ولا يقبل من الطاعن التحدي بعبارة مبهمة بان الحكم المطعون فيه اغفل الرد على دفاعه دون أن يكشف في صحيفة الطعن عن العيب المنسوب إلى الحكم وموضعه منه وأثره في قضائه (نقض 1972/2/17 س 23 ص 189) . وليس للطاعن أن يتمسك بسبب من أسباب الطعن لم ييده بصحيفة الطعن ما لم تكن متعلقة بالنظام العام (نقض 1973/11/13 س 24 ص 1077)

والإحالة في بيان أسباب الطعن إلى ما جاء بمذكرة الدفاع أمام محكمة الاستئناف يعد تحايلا بسبب الطعن (الطعن رقم 1107 لسنة 68 ق في 2009/2/26)

وإذا كان القانون لم يرسم لبيان أسباب الطعن بالنقض طريقة خاصة بل يكفي أن المقصود منه جليا ومحددا ، فانه لا يغض منه عدم إيراد الطاعن كل وجه من تلك الأوجه على حدة.(نقض 1977/4/4 س 28 ص 1091)

ويلاحظ أن عدم بيان وجه الطعن إلا في المذكرة الشارحة يترتب عليه عدم قبول الطعن (طعن رقم 137 لسنة 14 ق جلسة 1946/1/3).

وإذا كانت الطاعنة لم تبين بوجه النعى ماهية الدفع والدفاع التي قدمتها والتفت الحكم عنها وقر إغفالها في قضاء الحكم ، بل جاء وجه النعى في ألفاظ عامة دون تحديد وجه العيب الذي تعزوه الطاعنة إلى الحكم ، فانه يكون مجهولا ومن ثم غير مقبول (الطعن رقم 1526 لسنة 79 ق في 2011/3/8) .

وعلى العكس متى كانت أسباب الطعن كما وردت في صحيفة الطعن واضحة محددة كافية للكشف عن المقصود منها ، فانه لا يعيبها أن ترد موجزة (طعن رقم 122 لسنة 21 ق جلسة 1954/12/16) .

وإذا ذكر الطاعن في بيان مجمل ما يأخذه على الحكم المطعون فيه ثم سرد على وجه التفصيل مواطن العيب على الحكم ، كان طعنه مقبولا (طعن رقم 179 لسنة 17 ق جلسة 1949/10/27)

ويجوز لمحكمة النقض طبقا للمادة 253 من قانون المرافعات كما هو الشأن بالنسبة للخصوم وللنيابة العامة إثارة الأسباب المتعلقة بالنظام العام ولو لم يسبق التمسك بها في صحيفة الطعن متى توافرت عناصر للفصل فيه من الواقع والأوراق (الطعن رقم 15613 لسنة 79 ق في 2011/3/8) .

وعلى أية حال يجب إيراد أسباب الطعن بالنقض على الدعامة التي ينبني عليها الحكم الاستئنافي (الطعن رقم 882 لسنة 68 ق في 2009/2/23) .

4- بيان طلبات الطاعن : تنص المادة 2/253 على أن يبين الطاعن في صحيفة الطعن طلباته والطاعن بالنقض بجلاء إلى محكمة النقض أما بهدف المطالبة بنقض الحكم كله ، أو جزء منه ، وفي كل الأحوال له أن يطلب من محكمة النقض إحالة الموضوع إلى المحكمة المختصة ، أو إلى المحكمة التي أصدرت الحكم لتفصل في الموضوع من جديد . وله أيضا أن يطلب التصدي من

جانب محكمة النقض لنظر موضوع النزاع بل ولمحكمة النقض أن تتصدى وجوبا إذا توافرت شروط إعمال المادة 4/269 من قانون المرافعات (عبد المنعم حسنى -

طرق الطعن -1975 - ج 2 ص 700).

على أن نقض الحكم فيما قضى به من قبول الاستئناف شكلا يستتبع نقض الحكم المؤسس عليه والصادر فى الموضوع (نقض 1964/4/9 س 15 ص 516).

إيداع الكفالة والأوراق والمستندات :

يجب على الطاعن أن يودع خزانه المحكمة التى تقدم إليها صحيفة الطعن على سبيل الكفالة مبلغ خمسة وعشرين جنيها إذا كانت الحكم المطعون فيه صادرا من محكمة استئناف أو خمسة عشر جنيها إذا كان صادرا من محكمة ابتدائية أو جزئية . ويكفى إيداع أمانه واحدة فى حالة تعدد الطاعنين إذا ما أقاموا طعنهم بصحيفة واحدة ولو اختلفت أسباب الطعن ، فإذا تعددت صحف الطعن تعددت الكفالات ، وإن كان الحكم المطعون فيه واحدا .، ويعفى من أداء الكفالة من يعفون من أداء الرسوم القضائية (مادة 3/254 مرافعات)

وهذا الإجراء يعد إجراء جوهريا لازما على أن يكون إيداع الكفالة مصاحبا لتقديم صحيفة الطعن إلى قلم الكتاب . ولا يعفى من هذا الإيداع إلا الدولة ومن يعفون من الرسوم القضائية . ويترتب البطلان على إغفال هذا الإيداع ، ولكل ذى مصلحة أن يتمسك به . وللمحكمة أن تقضى به من تلقاء نفسها (فى هذا المعنى نقض 1961/12/13 س 12 ص 775)

والقرار الصادر من لجنة المساعدة القضائية بإعفاء الطاعن من سداد الرسوم لمحكمة النقض ينسحب أيضا على الكفالة طبقا للمادة 3/254 من قانون المرافعات وتعدد الكفالة التى تصحب تقديم صحيفة الطعن إنما يكون بتقديم الطعون وليس بتعدد الطاعنين فى الحكم الواحد . وإذا كان الطعن الماثل واحدا ، إذ اتحد دفاع

الطاعنين فى النزاع ، كما اتحدت مصلحتهم فى طلب نقض الحكم المطعون فيه ،
فانه لا يفرض عليه سوى رسم واحد ولا يودع غير كفالة واحدة.(فى هذا المعنى
نقض 1973/12/27 س 24 ص 1371) .

وتنص المادة 255 من قانون المرافعات بعد تعديله بالقانون 76 لسنة 2007
على انه يجب على الطاعن أن يودع قلم كتاب المحكمة وقت تقديم الصحيفة صورا
منها بقدر عدد المطعون ضدهم وصورة لقلم الكتاب وسند رسمى بتوكيل المحامى
الموكل فى الطعن ، ما يجب عليه أن يودعه فى ذات الوقت :

أولاً : صورة رسمية أو الصورة المعلنة للحكم المطعون فيه وأخرى من الحكم
الابتدائى إذا كان الحكم المطعون فيه قد أحال إليه فى أسبابه وإلا حكم بعدم قبول
الطعن.

ثانياً : المستندات التى تؤيد الطعن، فإذا كانت مقدمة فى طعن آخر فيكفى أن يقدم
الطاعن ما يدل على ذلك ، وللمحكمة أن تتخذ ما تراه فى سبيل الاطلاع على هذه
المستندات . وعلى قلم كتاب المحكمة التى أصدرت الحكم المطعون فيه أو الحكم
الابتدائى بحسب الأحوال أن يسلم دون المطالبة بالرسوم ، لمن يشاء من الخصوم
خلال سبعة أيام على الأكثر ما يطلبه من صور الأحكام أو المستندات أو الأوراق
مذيلة بعبارة " صورة لتقديمها إلى محكمة النقض " وذلك دون إخلال بحق قلم الكتاب
فى المطالبة بعد ذلك بما يكون مستحقا على القضية أو على أصل الأوراق من
رسوم.

ويجوز لمحكمة النقض أن تأمر بضم ملف القضية الصادر فيها الحكم
المطعون فيه وإذا كانت صحيفة الطعن قد أودعت قلم كتاب المحكمة التى أصدرت
الحكم فيجب على قلم كتابها إرسال جميع أوراق الطعن إلى محكمة النقض فى اليوم
التالى لإيداع الصحيفة.

وقد قضت محكمة النقض بان المادة 255 من قانون المرافعات توجب على الطاعن أن يودع قلم كتاب محكمة النقض - فيما توجب عليه إيداعه - صورة من الحكم الابتدائي إذا كان الحكم المطعون فيه قد أحال إليه في أسبابه. وهذا الإجراء جوهرى يترتب على تفويته بطلان الطعن. وإذا كان ذلك وكان من المقرر أن محكمة الاستئناف إذا أخذت بأسباب الحكم الابتدائي الذى أيدته واتبعت هذه الأسباب بأخرى من عندها - كما هو الحال فى الدعوى المطروحة. فإنها تكون قد ألحقت أسباب ذلك الحكم بأسباب حكمها مما كان يتعين معه على الطاعنة أن تودع مع صورة الحكم المطعون فيه - صورة رسمية كذلك من الحكم الابتدائي ولا سيما أن الخطأ الذى تعدى وقوعه فى تطبيق القانون لم يكن إلا فى بعض الأسباب التى تناولتها محكمة الاستئناف ، إذ مثل هذا الخطأ لا يغير حكمها.

وبالتالى لا يوجب نقضه . متى كان يمكن أن يحمل على أسبابه الأخرى ، ومنها أسباب الحكم الابتدائي الذى أحال إليه ، وإذ لم تودع الطاعنة صورة رسمية منذ ذلك الحكم فإن الطعن يكون غير مقبول لبطلان إجراءاته (نقض فى 17 ابريل 1979 فى الطعن 420 سنه 1948)

وقد استقر قضاء محكمة النقض على انه لا إلزام على المحامى بتقديم سند وكالته عند تقديم صحيفة الطعن إذا أن المحامى قد يضطر فى أحيان كثيرة إلى المبادرة برفع الطعن قبل إتمام إجراءات التوكيل ويكتفى بتقديم المحامى سند التوكيل عند نظر الطعن (نقض فى 12/3/1974 س 25 ص 452 ، 30/4/1975 س 26 ص 888 ، 14/4/1976 س 27 ص 927) ، **وحتى حجز الدعوى للحكم** إذ تتحقق بذلك الغاية التى يتطلبها القانون من هذا الإجراء (نقض 23/2/1977 س 28 ص 229)

*** قيد الطعن وإعلانه :**

يقيد قلم كتاب محكمة النقض الطعن فى يوم تقديم الصحيفة إليها ووصولها إليه من قلم كتاب المحكمة التى أصدرت الحكم وقدمت إليها صحيفة الطعن وذلك

فى السجل الخاص بذلك (مادة 1/156 مرافعات)

وعلى قلم كتاب محكمة النقض فى اليوم التالى على الأكثر لإيداع صحيفة الطعن فيه أن يقوم بتسليم أصل الصحيفة وصورها إلى قلم المحضرين لإعلانها ورد الأصل إليه (مادة 2/256) .

وهذا الميعاد لا يعتبر ميعادا حتميا بل هو ميعاد تنظيمى لا يترتب على تجاوزه بطلان إعلان صحيفة الطعن .

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بأنه إذا كان إعلان صحيفة الطعن قد جرى بمعرفة قلم الكتاب فى ظل قانون المرافعات الحالى ، وكانت المادة 256 من هذا القانون تنص على أن عدم مراعاة الميعاد الذى حددته لإعلان صحيفة الطعن لا يترتب البطلان وكان مؤدى ذلك أن هذا الميعاد لم يعد ميعادا حتميا بل أضحى مجرد ميعاد تنظيمى ، لما كان ذلك وكان الثابت أن إعلان المطعون ضدها بصحيفة الطعن وان وقع باطلا لتوجيهه فى غير موطنها إلا أن قلم الكتاب قام - نفاذا لقرار المحكمة - بإعادة إعلانها بهذه الصحيفة إعلانا صحيحا ، فان الدفع بعدم قبول الطعن - يكون على غير أساس (نقض 1975/1/25 س 26 ص 283) .

ويجب أن يتم الإعلان إلى جميع الخصوم التى وجه الطعن إليهم ويجب أن يحصل إعلان الطعن إلى شخص الخصم أو فى موطنه الاصلى أو المختار المبين فى ورقة إعلان الحكم حسب ما تنص المادة 214 من قانون المرافعات .

وتنص المادة 214 مرافعات على أن يكون إعلان الطعن لشخص الخصم أو فى موطنه ويجوز إعلانه فى الموطن المختار فى ورقة إعلان المحكمة . وإذا كان المطعون ضده هو المدعى ، ولم يكن قد بين فى صحيفة افتتاح الدعوى موطنه الاصلى ، جاز إعلان الطعن فى موطنه المختار المبين فى هذه الصحيفة .

ويجب مراعاة ما تنص عليه المواد 10 إلى 13 من قانون المرافعات بشأن

الأشخاص الواجب تسليم الإعلان لهم وكيفية إعلان هؤلاء الأشخاص .

وقد قضت محكمة النقض بان الطعن بطريق النقض ، كما يمكن اعتباره دعوى جديدة من جهة أن موضوعه خلاف موضوع الدعوى الأصلية لانحصاره فى إظهار العيوب القانونية التى لا بست الحكم ، وهذا بلا شك خلاف الحق المتنازع فيه فكذاك يمكن اعتباره استمرار للدعوى التى صدر فيها الحكم المطعون فيه من جهة انه طريق لا يطمئن الخصوم على حقوقهم إلا بعد سلوكه خصوصا إذا كان الحكم المطعون فيه لم يفصل فى موضوع الدعوى . وإذن فلا يصح للمدعى عليه فى النقض اعتمادا على مجرد إمكان القول بجدة دعوى النقض واستقلالها عن دعوى الموضوع ، أن يتمسك ببطلان إعلان الطعن شكلا لحصوله فى المحل المختار دون الاصلى ، على انه متى اتضح من ظروف القضية أن إعلان الطعن الحاصل فى المحل المختار فقد وصل المعلن إليهم فلا بطلان فى الإعلان.(طعن رقم 21 لسنة 1 ق جلسة 1932/1/28)

خاصة وان البطلان المترتب على عدم الإعلان فى المحل الاصلى غير متعلق بالنظام العام ويكفى لزاله قبول الإعلان فى المحل المختار (طعن رقم 36 لسنة 1 ق جلسة 1932/2/15)

ويصح إعلان الطعن فى المحل المختار إذا كان المطعون ضده قد اغفل ذكر محله الاصلى فى إعلان الحكم المطعون فيه ، وذكر انه اتخذ مكتب محامى محلا مختارا له ، فان إعلان صحيفة الطعن إليه فى هذا المكتب يكون صحيحا . إذ أن إغفال بيان محله الاصلى فى إعلان الحكم يدل على رغبته فى قيام المحل المعين مقام محله الشخصى لتعلن إليه فيه جميع الأوراق الخاصة به ، فان اتخذه مكتب هذا المحامى محلا مختارا يستتبعه بطبيعة الحال الترخيص منه للمحامى فى تسلم الأوراق القضائية المترتبة على هذا الإعلان بالنيابة عنه . وإذن فلا يؤثر فى صحة الإعلان إلى هذا المحامى امتناعه عن قبوله بحجة أن وكالته مقصورة على القضية أمام محكمة الاستئناف . (طعن رقم 65 لسنة 12 ق جلسة 1943/4/1 ،

طعن رقم 143 لسنة 19 ق جلسة 1951/4/2 ، طعن رقم 200 لسنة 21 ق جلسة 1935/6/25 ، طعن رقم 141 لسنة 21 ق جلسة 1954/11/11).

كما جرى قضاء محكمة النقض انه لا يجوز للطاعن أن يعلن خصمه فى الموطن المختار إلا إذا اثبت أن هذا الخصم قد أدرج هذا الاختبار فى ورقة إعلان الحكم المطعون فيه (نقض 1970/12/22 س 212 ص 1272).

والطعن لا يبطله - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - أن تكون الصورة التى سلمت للخصم فى صحيفة الطعن قد خلت من بيان تاريخ إيداعها قلم كتاب محكمة النقض أو المحكمة التى أصدرت الحكم المطعون فيه إذ أن هذا البيان ليس من البيانات التى يوجب القانون اشتغال ورقة الإعلان عليها (طعن رقم 634 لسنة 45 ق جلسة 1979/3/27).

ومتى كانت صحيفة الطعن المقدمة لقلم الكتاب قد وقعها محامى مقبول أمام النقض فانه لا يؤثر فى صحة الطعن عدم اشتغال الصورة المعلنه على اسم المحامى الموقع على أصل الصحيفة (نقض 1978/4/22 س 29 ص 1058).

وخلو صورة صحيفة الطعن المعلنه للمطعون عليه من بيان تاريخ الطعن والمحكمة التى قدم إليها واسم الموظف الذى حصل الطعن أمامه لا يبطل الطعن (نقض 1977/4/5 س 28 ص 909 ، 1961/11/23 س 12 ص 713)

ولا يشترط وجوب توقيع الموظف الذى حصل الطعن أمامه بالنقض على الصورة الرسمية للأصل أو الصورة المعلنه منه شأنها فى ذلك شأن سائر صور الأوراق الرسمية (1961/6/8 س 12 ص 540)

على انه إذا كان المحضر لم يبين فى إعلان صحيفة الطعن بالنقض صفة من تسلم الصورة فان هذا الإعلان يكون باطلا (طعن رقم 63 لسنة 22 ق جلسة 1955/5/28).

ويلاحظ أن صحف الطعون المتعلقة بالدولة تسلم إلى إدارة قضايا الحكومة أو مأمورياتها بالأقاليم . ويترتب البطلان على عدم مراعاة ذلك (نقض 1959/6/25 س 10 ص 545).

وتحكم محكمة النقض بغرامة لا تقل عن ثلاثة جنيهاً ولا تجاوز عشرين جنيهاً على من يتخلف من العاملين بأقلام الكتاب والمحضرين عن القائمين بأى إجراء من الإجراءات المطلوبة منه فى المواعيد المحددة لها (مادة 257) .

* تحضير الطعن :

تنص المادة 1/258 مرافعات على انه " إذا بدا للمدعى عليه فى الطعن أن يقدم دفاعاً فعلياً أو يودع قلم كتاب محكمة النقض فى ميعاد خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلانهِ لصحيفة الطعن مذكرة بدفاعه مشفوعة بسند توكيل المحامى الموكل عنه وبالمستندات التى يرى تقديمها".

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض أن عدم تقديم بعض المدعى عليهم فى الطعن مذكراتهم وأوراقهم فى الميعاد المحدد لهم ليس لهم بعد ذلك تقديم أوراق على أساس أنهم هم والبعض الآخر الذين قدموا أوراقهم فى الميعاد وإنما هو جميعهم شركة واحدة غير قابلة للتجزئة ، وذلك لان المقام هنا ليس مقام استفادة طاعن من طعن غيره ، وإنما تقرير حرمان الخصم الذى لم يقدم أوراقه فى الميعاد طبقاً للقانون (نقض 1937/1/7 مج 25 سنه ص 1124).

كما قضت هذه المحكمة أيضاً انه متى كان المحامى الذى قدم باسم المطعون عليه لقلم الكتاب المذكرة الكتابية وحافطة المستندات لم تكن له صفة الوكيل وقتئذ بل تم توثيق توكيله فى اليوم التالى فانه يتعين استبعاده الأوراق المقدمة من المطعون عليه وتبعاً اعتباره وكأنه لم يحضر ولم يبد دفاعه (نقض 1954/11/18 مج 25 سنه ص 1124)

والميعاد المنصوص عليه فى المادة 1/258 هو ميعاد حتمى بحيث يترتب على فواته سقوط حق المطعون ضده فى أن ينيب عنه محاميا بجلسة المرافعة مع مراعاة أن هذا الميعاد يضاف إليه ميعاد مسافة بين محل المدعى عليه الذى تم فيه الإعلان وبين الجهة الواجب حضوره أمامها وعلى أية حال ، فإنه إذا قام المطعون ضد بتقديم مذكراته ومستنداته فى الميعاد فإن لرافع الطعن أيضا فى ميعاد خمسة عشر يوما من انقضاء الميعاد المذكور أن يودع قلم الكتاب مذكرة مشفوعة بالمستندات التى يرى تقديمها مؤدية للرد (مادة 2/258 مرافعات) .

وفى حالة تعدد المدعى عليه يكون لكل منهم عند الاقتضاء أن يودع فى ميعاد خمسة عشر يوما الأخيرة - أى الممنوحة للطاعن - مذكرة بالرد على المذكرة المقدمة من المدعى عليهم الآخرين مشفوعة بسند توكيل المحامى الموكل عنه (مادة 3/258 مرافعات) فإذا استعمل الطاعن حقه فى الرد كان للمدعى عليه (المطعون ضدهم) أن يودعوا فى خلال خمسة عشر يوما آخر مذكرة بملاحظاتهم على هذا الرد (مادة 4/258) .

*** التدخل والاختصاص أمام محكمة النقض :**

تنص المادة 259 من قانون المرافعات على أنه يجوز للمدعى عليهم فى الطعن قبل انقضاء الميعاد المنصوص عليه فى المادة السابقة (أى قبل انقضاء خمسة عشر يوما من تاريخ إعلانهم بصحيفة الطعن) أن يدخلوا فى الطعن أى خصم فى القضية التى صدر فيها الحكم المطعون فيه لم يوجه إليه الطعن ، ويكون إدخاله بإعلانه بالطعن ولمن ادخل أو يودع قلم كتاب محكمة النقض فى ميعاد خمسة عشر يوما من تاريخ إعلانه مذكرة بدفاعه مشفوعة بالمستندات التى يرى تقديمها .

وفى هذه الحال لا تسرى مواعيد الرد المنصوص عليها فى الفقرات الثانية والثالثة والرابعة من المادة السابقة إلا بعد انقضاء خمسة عشر يوما المذكورة .

وبما أن من يراد إدخاله فى خصومة النقض يأخذ مركز المطعون ضده ويتم الادعاء بناء على طلب المطعون ضده ، فانه يكون لمن ادخل فى خصومة النقض أن يطلب رفض الطعن فى مواجهته ، وله أيضا أن يطلب الانضمام إلى المطعون ضده وطلب رفض الطعن أيضا (احمد جلال هلالى - قضاء النقض فى المواد المدنية والتجارية - 1977 - ص 442).

وتنص المادة 260 مرافعات على انه يجوز لكل خصم فى القضية التى صدر فيها الحكم المطعون فيه لم يعلنه رافع الطعن بطعنه أن يتدخل فى قضية الطعن ليطلب الحكم برفض الطعن ، ويكون تدخله بإيداع مذكرة بدفاعه قلم الكتاب قبل انقضاء الميعاد المحدد فى الفقرة الأولى من المادة 258 مشفوعة بالمستندات التى تؤيده والمادة 260 قد حددت الغاية من تدخل أمثال هذا الشخص ، فحصرت هذه الغاية فى طلب " الحكم برفض الطعن " وبالتالي فلا يجوز له أن يطلب بشيء خلافا لذلك . ويلاحظ وجه الشبه بين مركز هذا " المتدخل " ومركز المطعون ضده حيث أنهما يشتركان فى المطالبة برفض الطعن (الدكتور نبيل إسماعيل عمر - النظرية العامة للطعن بالنقض - منشأة المعارف بالإسكندرية - 19810 - ص 289)

ويجب أن تكون جميع المذكرات وحواظف المستندات التى تودع باسم الخصم من أصل وصورة بقدر عدد خصومه وان تكون موقعه من محاميه المقبول أمام محكمة النقض (مادة 261 مرافعات)

ولا يجوز لقلم الكتاب لأى سبب أن يقبل مذكرات وأوراق بعد انقضاء المواعيد المحددة لها . فإذا قدم له شيئا من ذلك ، وجب عليه أن يحرر محضرا يثبت فيه تاريخ تقديم الورقة واسم من قدمها وصفته وسبب عدم قبولها ، حتى تكون للمحكمة وحدها سلطة الفصل فى مسألة مراعاة الخصوم عند تقديم الورقة للمواعيد (الدكتور فتحى والى - مبادئ القضاء المدنى - 1974 - الطبعة الأولى - ص 849).

* إرسال ملف الطعن لنيابة النقض :

تنص المادة 263 مرافعات معدلة بالقانون 13 لسنة 1973 على انه بعد انقضاء المواعيد المنصوص عليها في المواد السابقة يرسل قلم الكتاب ملف الطعن إلى النيابة العامة .

وعلى النيابة أن تودع مذكرة بأقوالها في اقرب وقت مراعية في ذلك ترتيب الطعون في السجل ، ما لم تر الجمعية العمومية لمحكمة النقض تقديم نظر أنواع من الطعون قبل دورها .

وبعد أن تودع النيابة مذكرة برأيها ، يعين رئيس المحكمة المستشار المقرر ويعرض الطعن على المحكمة في غرفه مشورة فإذا رأت أن الطعن غير جائز أو غير مقبول لسقوطه أو لبطلان إجراءاته أو لإقامته على غير الأسباب المبينة في المادتين 248، 249 أو على أسباب تخالف ما استقر عليه قضاؤها أمرت بعدم قبوله بقرار يثبت في محضر الجلسة مع إشارة موجزة لسببه وألزمت الطاعن بالمصروفات فضلا عن مصادرة الكفالة (م 263 لسنة 3 ق)

* فحص الطعون

استحدث المشرع بالقانون رقم 13 لسنة 1973 نظاما جديدا لفحص الطعون بالنقض وتصفياتها قبل نظرها أمام المحكمة بمقتضاه انه بعد انقضاء مواعيد التحضير ، وتقديم مذكرة برأى النيابة وتعيين المستشار المقرر ، يعرض الطعن على المحكمة (الدائرة) في غرفة المشورة. والغرض من ذلك هو استبعاد ما كان من هذه الطعون ظاهرة الرفض لإقامته على أسباب موضوعية أو وضاحة البطلان لعيب في الشكل . ويكون ذلك بقرار مثبت في محضر الجلسة مع إشارة موجزة إلى سبب القرار مع إلزام الطاعن بالمصروفات فضلا عن مصادرة الكفالة .

أما ذا قدرت المحكمة أن الطعن جدير بالنظر فإنها تحدد جلسة لنظره

ويجوز لها فى هذه الحالة ، أن تستبعد من الطعن ما لا يقبل من الأسباب أمام محكمة النقض ، وان تقصر نظره على باقى الأسباب ، مع إشارة موجزة إلى سبب الاستبعاد. وقد خول المشرع للمحكمة حق استبعاد الأسباب غير المقبولة فى مرحلة الفحص نظرا لما لوحظ من اشتغال الكثير من الطعون على أسباب موضوعية تخرج عن مهمة محكمة النقض ويستغرق تحصيلها والرد عليها فى الأحكام من جهة المحكمة ووقتها ما ينبغى صرفه إلى الجوهرى من الأسباب (المذكرة الإيضاحية للقانون رقم 13 لسنة 1973).

وقد نصت على هذا المعنى المادة 2/263 من قانون المرافعات بقولها وبعد أن تودع النيابة مذكرة بأقوالها يعين رئيس المحكمة المستشار المقرر ، ويعرض الطعن على المحكمة فى غرفة المشورة فإذا رأت المحكمة أن الطعن غير مقبول لسقوطه ، وبطلان إجراءاته ، أو إقامته على غير الأسباب المبينة فى المادة 248 ، 249 أمرت بعدم قبوله بقرار يثبت فى محضر الجلسة مع إشارة موجزة إلى سبب القرار وألزمت الطاعن بالمصروفات فضلا عن مصادرة الكفالة .

ويجوز للمحكمة أن تستبعد من الطعن ما لا يقبل من الأسباب أمام محكمة النقض وان تقصر نظره على باقى الأسباب مع إشارة موجزة إلى سبب الاستبعاد) مادة 5/263 مرافعات (

وفى جميع الأحوال لا يقبل الطعن فى القرار الصادر من المحكمة بأى طريق (مادة 6/263 مرافعات).

*** آثار الحكم بعدم قبول الطعن أو رفضه**

لا يقبل الطعن بتحقيقه فى الحالات التالية :

- إذا كان الطاعن قبل الحكم الابتدائى ولم يستأنف وإنما استأنفه آخر من الخصوم ولم يقضى الحكم الاستئنافى على الطاعن بشئ أكثر مما قضى به عليه

الحكم الابتدائي . فلا يقبل منه الطعن على الحكم الاستثنائي بطريق النقض (الطعن رقم 1658 لسنة 64 ق في 2008/1/24) .

- الأحكام غير المنهية للخصومة لا يجوز الطعن عليها استقلالا قبل الحكم الختامي المنهى لها فيما عدا الأحكام الوقتية والمستعجلة الصادرة .

- لا يقبل الطعن بالنقض في الحكم الصادر بقرار لجنة الطعن الضريبية

لعدم بطلان إعلانها بإجراءات نظر الطعن أمامها إذ لا ينتهي به الخصومة برمتها (الطعن رقم 5898 لسنة 62 ق في 28 سبتمبر 2006) .

- لا يقبل الطعن بالنقض في الحكم الصادر بإلغاء حكم محكمة أول درجة القاضي في الطلب الأصلي للممول والإعادة لمحكمة أول درجة للفصل في الطلب الاحتياطي (الطعن رقم 684 لسنة 68 ق في 2009/3/23 والطعن رقم 772 لسنة 67 ق في 2004/10/14، الطعن رقم 251 لسنة 73 ق في 2007/2/13) .

- عدم جواز الطعن بالنقض في أحكام التحكيم (الطعن رقم 6728 لسنة 66 ق في 2006/8/1) .

- عدم قبول الطعن بالنقض إذا ألزمت محكمة النقض الطاعن باختصاص باقي الورثة لاكتمال الخصومة أمام محكمة النقض وتقاعس الطاعن عن الاختصاص (الطعن رقم 4 لسنة 72 ق في 2008/6/23 ، الطعن رقم 254 لسنة 74 ق في 2007/12/23 ، الطعن رقم 11180 لسنة 65 ق في 2006/5/9) .

- الجدل الموضوعي في سلطة محكمة الموضوع لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض ويعتبر جدلا موضوعيا طبقا لأحكام محكمة النقض المجادلة فيما انتهى إليه الخبير من أدلة لها أصلها في الأوراق (الطعن رقم 907 لسنة 67 ق في 2009/2/9 ، الطعن رقم 1079 لسنة 68 ق في 2009/2/26 ، الطعن رقم

1032 لسنة 68 ق فى 2009/2/26 ، الطعن رقم 785 لسنة 67 ق فى 2008/3/27 . الطعن رقم 253 لسنة 68 ق فى 2008/11/27 ، الطعن رقم 431 لسنة 70 ق فى 2008/10/27 . الطعن رقم 404 لسنة 72 ق فى 2008/6/9 (

- المجادلة فيما انتهى إليه الخبير من اعتبار الطعن مقام بعد الميعاد الثابت بالأوراق (الطعن رقم 2942 لسنة 74 ق فى 2008/3/27 والطعن رقم 670 لسنة 68 ق فى 2008/11/10) .

- المجادلة فى سلطة محكمة الموضوع فيما هو ثابت فى الأوراق (الطعن رقم 9328 لسنة 65 ق فى 2007/12/25) .

- المجادلة فى سلطة المحكمة فى إعادة الدعوى للخبير (الطعن رقم 458 لسنة 68 ق فئة 2008/11/27 ، الطعن رقم 377 لسنة 68 ق فى 2008/11/13 (.

- المجادلة فيما هو ثابت بأوراق الدعوى وقد بنى عليه أسباب الحكم (الطعن رقم 861 لسنة 74 ق فى 2008/2/11 ، الطعن رقم 244 لسنة 67 ق فى 2008/3/13)

ويترتب على الحكم الصادر بعدم قبول الطعن أو برفضه إنهاء قضية الطعن ويصير الحكم المطعون فيه باتا اى غير قابل للطعن فيه بأية طريق من طرق الطعن.

كما يترتب على هذا الحكم إلزام الطاعن بالمصاريف فضلا عن مصادرة الكفالة كلها أو بعضها . وإذا رأت المحكمة أن الطعن أريد به الكيد فلها أن تحكم بالتعويض للمدعى عليه فى الطعن (مادة 2/263 ، مادة 270 مرافعات) .

ويقصد بالمصاريف مجموع الرسوم القضائية والمصاريف الرسمية التى

استلزمها رفع الدعوى وسيرها والحكم فيها والتي يلزم بها من خسر الدعوى من الخصوم قبل من كسبها ، والرسوم النسبية المقررة لرفع الدعوى ومصاريف تسجيل عريضة الدعوى فى الأحوال التى يستوجب فيها القانون هذا التسجيل وأجور الخبراء ، ومصاريف الشهود، ومصاريف الانتقال ، والمصاريف التى استلزمها اتخاذ بعض الإجراءات التحفظية إثناء سير النزاع، ومقابل أتعاب المحاماة فيما يتعلق بالطعن بالنقض (الدكتور نبيل إسماعيل عمر - المرجع السابق - ص 386 وما بعدها).

وإذا تعدد الخاسرون ، سواء كانوا جميعا طاعنين ، أو مطعون عليهم أو كان كل من الطاعن ، والمطعون عليه قد خسر جزئيا فى الطعن ، فعندئذ تقوم محكمة النقض بإلزام كل خاسر بجزء من المصاريف ، وللمحكمة مطلق السلطة التقديرية فى هذا الشأن (نقض 1955/11/10 س 6 ص 1461) .

وتتنازل الطاعن عن طعنه يجعله ملزما بمصاريف الطعن لأنه هو المتسبب فيها . أما الكفالة فلا تصدر إنما يحكم بمصادرة الكفالة فى حالتين فقط : الأولى إذا قضت محكمة النقض بعدم قبول الطعن، والثانية إذا قضت بقبول الطعن شكلا ورفضه موضوعا (طعن رم 29 لسنة 1 ق جلسة 1931/11/26).

وإذا اتحدت مصلحة اثنين فى طعنين اكتفت بمصادرة إحدى الكفالتين (احمد جلال الدين هلالى - المرجع السابق - ص 11) .

وإذا كان الحكم غير قابل للتجزئة ورفعت بشأنه طعون متفرقة عن كل منها كفالة خاصة فان محكمة النقض لا تأمر إلا بمصادرة كفالة واحدة (نبيل إسماعيل عمر - دراسات فى فلسفة قانون المرافعات - ص 30 وما بعدها) .

وفيما يتعلق بالتعويض عن الطعن الذى أريد به الكيد يقع عبء الإثبات بطبيعة الحال على عاتق المطعون ضده (1969/7/3 س 20 ص 1101) .

وتقدير الكيد متروك للمحكمة (نقض 1969/11/27 ، س 20 ص

(1242).

وطبقا للمادة 159 من القانون المدنى إذا تعدد من وجه الكيد جاز الحكم عليهم جميعا بالتضامن فى التعويضات

* نظر الطعن

بعد أن تحدد المحكمة الجلسة التى ينظر فيها الطعن يقوم قلم الكتاب بإخطار محامى الخصوم الذين أودعوا مذكراتهم بتاريخ الجلسة المحددة قبل انعقادها بخمسة عشر يوما على الأقل وذلك بكتاب موسى عليه وتدرج القضية فى جدول الجلسة . ويعلق الجدول فى قلم الكتاب قبل الجلسة بخمسة عشر يوما على الأقل ويبقى معلقا طوال المدة المذكورة (مادة 264 مرافعات).

ويبدأ نظر الطعن بتلاوة المستشار المقرر تقريراً يلخص فيه أسباب الطعن والرد عليها . ويحصر فقط نقط الخلاف التى تنازعها الخصوم دون إبداء الرأى فيها (مادة 265 مرافعات).

وتحكم المحكمة فى الطعن بغير مرافعة (مادة 265 مرافعات) . فإذا رأت المحكمة ضرورة المرافعة الشفهية فلها سماع محامى الخصوم والنيابة العامة . وفى هذه الحالة لا يؤذن للخصوم أن يحضروا بأنفسهم أمام محكمة النقض من غير محامى معهم . وليس للخصوم الذين لم يودع باسمهم مذكرات الحق فى أن ينيبوا عنهم محاميا فى الجلسة .

ولا يجوز إبداء أسباب شفوية فى الجلسة غير الأسباب التى سبق للخصوم بيانها فى الأوراق ما لم تكن هذه الأسباب متعلقة بالنظام العام (مادة 266) .

ويجوز للمحكمة استثناء أن ترخص لمحامى الخصوم والنيابة فى إيداع مذكرات تكميلية إذا رأت بعد اطلاعها على القضية انه لا غنى عن ذلك .

وحينئذ تؤجل القضية لجلسة أخرى وتحدد المواعيد التي يجب إيداع تلك المذكرات فيها (مادة 267). مع مراعاة أن سلطة رئيس محكمة النقض في ضم الأوراق مقصورة على ضم ملف القضية الصادر فيها الحكم الطعن فيه .

وللطاعن مطلق الحرية في التنازل عن طعنه إذا لم يكن تعلق لخصمه حق بهذا الطعن ، ويلزم الطاعن بالمصاريف التي استوجبها طعنه (طعن رقم 22 لسنة 1 ق جلسة 1931/12/31).

وإذا كانت إجراءات الدعوى كلها قد تمت من تقديم صحيفة الطعن وتقديم مذكرات من قبل طرفي الخصومة وبإبداء النيابة العامة رأيها ، ثم تغيرت صفة احد الخصوم بعد ذلك ، فهذا التغيير لا يستوجب إيقاف نظر الطعن والفصل فيه (الطعن رقم 54، 61 لسنة 4 جلسة 1935/1/17).

ومتى حضر من قام مقام من زالت صفته – بعد أن تهيأت الدعوى للحكم في موضوعها – في الجلسة التي كانت محددة لنظرها وياشر السير فيها فان تغير صفة من كان يياشر الخصومة يكون عديم الأثر على سير الطعن (نقض 1964/2/20 س 15 ص 271).

ويلاحظ أن وفاه احد طرفي الخصومة بعد أن تكون الدعوى قد تهيأت للحكم في موضوعها لا يمنع من الحكم في موضوعها على موجب الأقوال والطلبات الختامية. وتعتبر الدعوى مهياة للحكم أمام محكمة النقض بعد استيفاء جميع إجراءات الدعوى من إيداع المذكرات وتبادلها بين الطرفين. ومن ثم فلا تتأثر لوفاة احد طرفي الخصومة في نظر الطعن في الحكم (1958/5/15 س 9 ص 501).

*** آثار الطعن بالنقض**

1- الطعن بالنقض لا يوقف التنفيذ :

تنص المادة 251 من قانون المرافعات بعد تعديلها بالقانون 76 لسنة 2007

على انه لا يترتب على الطعن بطريق النقض وقف تنفيذ الحكم ومع ذلك يجوز لمحكمة النقض أن تأمر بوقف تنفيذ الحكم مؤقتا إذا طلب ذلك فى صحيفة الطعن وكان يخشى من التنفيذ وقوع ضرر جسيم يتعذر تداركه ، ويعين رئيس المحكمة بناء على عريضة من الطاعن جلسة لنظر هذا الطلب يعلن الطاعن خصمه بها وبصحيفة الطعن وتبلغ النيابة ، ويجوز للمحكمة اعتبار الطلب كان لم يكن إذا لم يتم إعلان الخصم بالجلسة المحددة وكانت ذلك راجعا إلى فعل الطاعن ، ويجوز للمحكمة عندما تأمر بوقف التنفيذ أن توجب تقديم كفالة أو تأمر بما تراه كفيلا بصيانة حق المطعون عليه . وينسحب الأمر الصادر بوقف تنفيذ الحكم على إجراءات التنفيذ التى اتخذها المحكوم له بناء على الحكم المطعون فيه من تاريخ طلب وقف التنفيذ ، وإذا رفض الطلب أو اعتبر كان لم يكن ألزم الطاعن بمصروفاته . وعلى المحكمة إذا أمرت بوقف التنفيذ أن تحدد جلسة لنظر الطعن أمامها فى ميعاد لا يتجاوز ستة أشهر ، وإحالة ملف الطعن إلى النيابة لتودع مذكرة بأقوالها خلال الأجل الذى تحدده لها أو وفقا لهذا النص يشترط لطلب وقف التنفيذ أن يطعن فى الحكم الانتهائى بالنقض وان يكون الطعن صحيحا من جميع الوجوه وان يطلب الطاعن ذو المصلحة وقف تنفيذ هذا الحكم مؤقتا من محكمة النقض (الدكتور نبيل عمر - إجراءات التنفيذ فى المواد المدنية والتجارية - 1979 ص 149 وما بعدها) .

ويجب أن يكون طلب وقف التنفيذ مبينا فى صحيفة الطعن بالنقض . ويجوز للمحكمة أن تجيب الطاعن إلى طلبه إذا توافرت الشروط التالية :

- (أ) أن يخشى من التنفيذ وقوع ضرر جسيم يتعذر تداركه بالنسبة للطاعن .
- (ب) أن يكون من الراجح أن تحكم محكمة النقض بإلغاء الحكم المطعون فيه . ولذلك فالمحكمة تفحص بسطحية أسباب الطعن لكن تستشف منها احتمال إلغاء الحكم المطعون عليه . فإذا ترجح لديها ذلك كان لها الحكم بوقف التنفيذ (الدكتور نبيل عمر - المرجع السابق - ص 159) .

ويلاحظ أن رئيس المحكمة يعين بناء على عريضة من الطاعن الجلسة

التي ينظر فيها طلب وقف التنفيذ ويعلن الطاعن بها وبصحيفة الطعن وتبلغ النيابة.

ويجوز للمحكمة إذا ما أمرت بوقف التنفيذ أن توجب تقديم كفالة أو تأمر بما تراه كفيلا بصيانة حق المطعون عليه . وإذا رفض طلب وقف التنفيذ ألزم الطاعن بمصروفاته وعلى المحكمة إذا أمرت بوقف التنفيذ تحديد جلسة لنظر الطعن موضوعيا فى ميعاد لا يتجاوز ستة أشهر مع إحالة ملف الطعن إلى النيابة لإيداع مذكرة بأقواله خلال الأجل الذى تحدده .

2- نطاق القضية فى النقض :

لما كانت وظيفة محكمة النقض هى النظر فى الطعون التى ترفع إليها فى أحوال بنيتها القانون بيان حصر ترجع كلها وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أما إلى مخالفة القانون أو خطأ فى تطبيقه وتأويله أو إلى وقوع بطلان فى الحكم أو بطلان فى الإجراءات اثر فيه. وكانت المحكمة وهى تقوم بوظيفتها هذه تحقق غرضا أساسيا هو تقويم ما يقع فى الأحكام من شذوذ فى تطبيق القانون وتقرير القواعد القانونية الصحيحة فيما يختلف فيه من المسائل ويثبت القضاء فيها، وكان ما يعرض عليها بهذه المثابة هو فى الواقع مخاصمة الحكم النهائى الذى صدر منها . وكان مفاد ذلك أن نطاق الطعن بالنقض لا يتصور أن يتسع لغير الخصومة التى كانت مطروحة على محكمة الموضوع.. ومن ثم لا يجوز أن يضمن الطاعن صحيفة طعنه نعيًا يخرج عن نطاق الخصومة المعروضة كما لا يقبل من المطعون عليه أن يقدم دفعا أو دفاعا يكون من شأنه توسيع هذا النطاق المحدد بما لم يسبق له إبدائه أمام المحكمة المطعون فى حكمها(نقض فى 1977/1/19 س 28 ص 268، 1968/6/5 س 19 ص 114، 1967/12/28 س 18 ص 1901) .

كما قضت بأنه من المقرر أن الدفاع الذى لم يسبق التمسك به فى محكمة الموضوع يعد سببا جديد لا يجوز التصدى به لأول مرة أمام محكمة النقض (الطعن رقم 1054 لسنة 64 ق فى 2008/6/26) .

كما قضت محكمة النقض بأنه إذا كان الطاعن لم يتمسك أمام محكمة الموضوع بان قرار لجنة الطعن قد خلا خلوا من مقدار الضريبة وتحديدًا وهو ما يتطلب هذا القرار فانه وأيا ما كان وجه الرأى فيه يعد سببا جديدا (الطعن قم 9683 لسنة 64 ق فى 2008/1/28) .

إذن فالنقض لا يتناول من الحكم إلا ما تناولته أسباب النقض المقبولة ، أما ما عدا ذلك منه فانه يحوز قوة الأمر المقضى ويتعين على محكمة الإحالة ألا تعيد النظر فيه . فإذا ما قضى الحكم للمدعى ببعض طلباته فقط فطعن فى قضائه برفض باقى طلباته وقبل المدعى عليه الحكم ولم يطعن فيه ثم قضى بقبول الطعن ونقض الحكم ، فان هذا النقض هو نقض جزئى لا يتناول ما كان الحكم قد قضى بإجابته من طلبات الطاعن ولذلك لا يجوز لمحكمة الإحالة أن تعيد النظر فى هذا البعض من الطلبات (نقض 1969/4/24 س 20 ص 676) .

الأسباب الجديدة التى لا يجوز إثارتها أمام محكمة النقض :

يقصد بالسبب الجديد هنا أن المدعى فى النقض يرمى بإثارته لهذا الوجه من أوجه الطعن ، أو لهذا السبب من أسباب الطعن إعادة إحياء مسألة واقعية لأول مرة أمام محكمة النقض . (الدكتور نبيل إسماعيل عمر - النظرية العامة للطعن بالنقض - المرجع السابق - ص 362) .

وبناء على ذلك فكل طلب يختلف عن الطلبات التى أبدت أمام محكمة الموضوع من حيث موضوعها أو سببها أو خصومها أو صفات هؤلاء الخصوم يعد سببا جديدا لا تقبله محكمة النقض باعتباره يخرج عن وظيفتها باعتبارها الحارسة على حسن إعمال القانون . (محمد حامد فهمى وحامد فهمى - النقض فى المواد المدنية والتجارية - 1937 - ص 336) .

وبعبارة أخرى فان كان طلب موضوعى لم يقدم الطاعن ما يثبت انه تمسك به أمام محكمة الموضوع لا يتلفت إليه (طعن رقم 100 لسنة 18 فى جلسة

1950/3/2 ، 1962/12/27 س 13 ، ص 1946) .

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض انه لا يجوز التمسك أمام هذه المحكمة بأسباب لم تكن أبدت لمحكمة الموضوع ما لم تكن متعلقة بالنظام العام (طعن رقم 13 لسنة 2 ق جلسة 1932/6/16 ، طعن رقم 112 لسنة 15 ق جلسة 1946/11/4) .

أما إذا كان السبب الذى يتمسك به الطاعن لأول مرة أمام محكمة النقض داخلا فى عموم ما دفع به لدى محكمة الموضوع ، وكانت عناصره الواقعية لا تخرج كما كان معروضا على تلك المحكمة ، وكان فوق ذلك منتزعا من أسباب الحكم المطعون فيه فلا يعتبر سببا جديدا (طعن رقم 63 لسنة 73 جلسة 1934/1/35) .

وتطبيقا لذلك إذا طعن فى حكم لابتناؤه على تقرير خبير مبنى على إجراءات باطلة ولم يظهر من بيانات هذا الحكم أن الطاعن قد دفع ببطلان أعمال الخبير فى الوقت المناسب أمام محكمة الموضوع ، فمثل هذا الطعن لا يلتفت إليه لقيامه على سبب جديد لا يصح عرضه ابتداء على محكمة النقض (الطعن رقم 74 لسنة 2 ق جلسة 1933/1/19) .

والدفع بعدم جواز إجراء المقاصة بين دينين هو من الدفع التى يجب إبدائها أمام محكمة الموضوع ، وإلا كان التمسك به سببا جديدا غير مقبول لدى محكمة النقض . (طعن رقم 87 لسنة 3 ق جلسة 1934/5/17) .

وعدم الاعتراض على الطلب المبدى لأول مرة أمام محكمة الدرجة الثانية يعتبر أيضا سببا جديدا (طعن رقم 65 لسنة 4 ق جلسة 1935/1/31) .

وكذلك فان التحدي لدى محكمة الاستئناف بالدفع الذى يبنى عليه الطاعن طعنه يعتبر سببا جديدا (طعن رقم 39 لسنة 5 ق جلسة 1935/11/14) وكذلك الشأن بالنسبة لمستند لم يسبق عرضه على محكمة الموضوع (طعن رقم 26 لسنة 16 ق جلسة 1947/3/20) .

والإجماع بعدم صحة الإعلان في صحيفة الاستئناف يجب التمسك به أمام محكمة الاستئناف فان لمن يتمسك به لديها امتنع إبدائه أمام محكمة النقض لجدية السبب (الطعن رقم 3 لسنة 6 ق جلسة 1936/5/14).

أيضا لا وجه للتحدي بسقوط حق المطعون عليها - مصلحة الضرائب - في التمسك ببطلان صحيفة الطعن في قرار اللجنة ، لأنه دفاع لم يسبق طرحه على محكمة الموضوع ، ومن قم فلا يقبل من الطاعن إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض (نقض في 1971/1/27 س 22 ص 139) .

لذلك إذا كانت الطاعنة لم تقدم ما يدل على أنها تمسكت أمام محكمة الموضوع أن الكتاب الذي ردت به على التنبيه - الوارد لها من مصلحة الضرائب بسداد مبالغ الضريبة يعد طعنا في الربط ، فان هذا الدفاع يعتبر سببا جديدا لا يجوز لها إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض ، لما يخالطه من واقع كان يجب عرضة على محكمة الموضوع هو بحث مدى توافر الشروط الشكلية في الطعن الذي تدعيه الشركة بالتنبيه المشار إليه (نقض في 1973/11/28 س 24 ص 1153)

وإذا كان الطاعن لم يتمسك لدى محكمة الموضوع ببطلان التعديل الذي أجرته لجنة الطعن في الأرباح فانه لا يقبل منه التحدي به لأنه سبب جديد لا يجوز إبدائه لأول مرة أمام محكمة النقض. (نقض في 1974/3/31 ص 25 ص 622)

ويجب التمسك بالدفع بسقوط الحق في الضرائب بالتقادم الخمسى لدى محكمة الموضوع ولا يصح القول بان هذا الدفع يندرج في عموم الطلب الخاص برفض الدعوى . ومن ثم لا يجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض . (طعن رقم 85 لسنة 13 ق جلسة 1944/4/27 ، طعن رقم 122 لسنة 13 ق جلسة 1944/6/15)

ويعد سببا جديدا لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض إذا كان الطاعن تقدم إلى محكمة الموضوع بطلب ببطلان عمل الخبير لعدم إبلاغه إياه بميعاد الاجتماع

، لا فى صحيفة الاستئناف ولا فى المذكرات التى قدمها (طعن رقم 105 لسنة 15 ق جلسة 1946/11/21)

ويلاحظ أن التمسك بسبب أمام محكمة الدرجة الأولى ولم يتمسك أمام محكمة الاستئناف لا يقبل التحدي به أمام محكمة النقض (طعن رقم 54 لسنة 17 ق جلسة 1948/3/11).

وإذا كان الحكم الصادر من محكمة الاستئناف قد اكتفى بتأييد حكم أول درجة لأسبابه دون أن يورد أسبابا جديدة . وكانت أسباب الطعن فى الحكم من بطلان فى الإسناد وإبهام وقضاء بما ليس فى الأوراق واردة كلها على الحكم الصادر من محكمة أول درجة . وكانت الطاعنة لم تقدم ما يدل على أنها عرضت أسباب الطعن هذه على محكمة الاستئناف إذ أن الصورة الرسمية لصحيفة الاستئناف المقدمة منها إلى محكمة النقض لا يدل على سبق تمسكها بها . كانت هذه المطاعن أسبابا جديدة لم يسبق عرضها على محكمة الموضوع فلا يجوز إثارتها لأول مرة أمام محكمة النقض (طعن رقم 150 لسنة 18 ق جلسة 1950/11/16 ، 1966/2/22 س 17 ص 348) .

والنعى بان أوجه دفاع الخصم متعارضة تعارضا من شأنه أن يؤدي إلى إهدارها جميعا يعتبر سببا جديدا (طعن رقم 14 لسنة 19 ق جلسة 1950/12/28).

وإذا كان الممول (الطاعن) قد طلب ضم ملفه الفردى وعارضت مصلحة الضرائب (المطعون عليها) فى ذلك وأبدت استعدادها لتقديم المستندات اللازمة لتفصل فى استئنافها ووافقتها النيابة العامة على ذلك وأجلت الدعوى لهذا السبب ولم يقدم الطاعن إلى محكمة النقض ما يثبت أنه اعترض على هذا القرار فى الجلسة التالية فإنه لا يقبل منه النعى على المحكمة أنها فصلت فى الدعوى دون إجابته إلى طلب ضم الملف (طعن رقم 105 لسنة 19 ق جلسة 1951/4/5).

كذلك فان النعى على الحكم بالقصر فى التسبب والخطأ فى الاستدلال والاستنتاج يعتبر سببا جديدا متى كانت هذه الأوجه واردة على أسباب الحكم الابتدائى (طعن رقم 157 لسنة 20 ق جلسة 1952/10/30).

والنعى على تقرير الخبير بمخالفته للحقيقة الثابتة بالأوراق يعتبر سببا جديدا (طعن رقم 42 لسنة 21 ق جلسة 1954/11/25 ، 1965/4/29 س 16 ص 527) ، وكذلك الدفع ببطلان تقرير الخبير بمباشرة المأمورية فى غيبة الخصوم يعتبر طلبا جديدا لا تجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض . (طعن رقم 42 لسنة 21 ق فى 1954/11/25) .

وكذلك الطعن على إجراءات محكمة الدرجة الأولى بتعيين خبير وعمل الخبير . وعدم تمسك الطاعن بها أمام محكمة الموضوع يعتبر سببا جديدا لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض . (نقص 1964/1/30 س 15 ص 166) .

أيضا ، يعتبر النعى على الحكم بخلو أوراق الدعوى من توكيل للحاضر عن المطعون عليه مع عدم التمسك بذلك أمام محكمة الموضوع يعتبر سببا جديدا لا يجوز إبدائه أمام محكمة النقض (نقص 1963/6/20 س 14 ص 896)

ولا يجوز التمسك أمام محكمة النقض لأول مرة بالدفاع بسقوط الحق فى التقادم (1966/3/22 س 17 ص 627 ، 1970/4/9 س 21 ص 587) أو ببطلان الإعلان (نقص 1971/2/25 س 22 ص 234) أو بمستندات لم تعرض أمام محكمة الموضوع (نقص 1971/3/18 س 22 ص 347 ، 1973/3/3 س 24 ص 372) . أو بعدم دستورية قانون (1974/5/13 س 25 ص 872) . أو بعدم قيام محكمة الموضوع بإجراء تحقيق لم يطلب منها (نقص 1974/12/21 س 25 ص 1487) .

وعلى العكس لا يعتبر سببا جديدا إذا كان السبب الذى يتمسك به الطاعن لأول مرة أمام محكمة النقض داخلا فى عموم ما دفع به لدى محكمة الموضوع ،

وكان عناصره الواقعية لا تخرج عما كان معروضا علن تلك المحكمة وكان فوق ذلك منتزعا من أسباب الحكم المطعون فيه (طعن رقم 63 لسنة 3 ق فى 1934/1/25 ، طعن رقم 51 لسنة 7 ق فى 1938/1/13) .

كما يكفى لاعتبار السبب المبني عليه الطعن غير جديد ولقبوله أمام محكمة النقض أن يكون قد عرضه صاحبه على محكمة الاستئناف ولو بصيغة عامة (طعن رقم 67 لسنة 2 ق جلسة 1934/4/26) .

وإذا كان الطاعن قد طلب إلى محكمة الاستئناف تأييد الحكم الصادر من محكمة أول درجة فيعتبر انه قد عرض عليها جميع الأسباب التي قام عليها الحكم المستأنف. ويجوز له أن يتمسك أمام محكمة النقض بكل وجه من وجوه الدفاع التي اعتمدت عليها محكمة الدرجة الأولى فى حكمها المستأنف ولو لم يكن قد تمسك به صراحة أمام محكمة الاستئناف (نقص 1956/6/28 س 7 ص 799) .

ومتى كان احد الخصوم قد قدم إلى محكمة الموضوع مذكرة بدفاعه فان الكلمة فى شأنه الاعتداد بهذه المذكرة أو استبعادها إنما هو لمحكمة الموضوع التي قدمت إليها تلك المذكرة وأودعت ملف الدعوى المنظورة أمامها . وطالما أن تلك المحكمة - إلى أن صدر الحكم - لم تأمر باستبعادها فهي قائمة قانونا أمامها باعتبارها ورقة من أوراق الدعوى، ويعتبر الدفاع الوارد فيها مطروحا عليها ، ومن ثم لا يكون التمسك بهذا الدفاع جديا أمام محكمة النقض (نقض 1957/11/21 س 8 ص 828) .

والسبب الجديد الذى لا يكون مقبولا لو طرح لأول مرة أمام محكمة النقض قد يكون سببا موضوعيا وقد يكون سببا يختلط فيه الواقع بالقانون .

أولا : الأسباب الموضوعية :

هى تلك التى تتعلق بمناقشة وقائع النزاع السابق طرحة على محكمة الموضوع . فمثل هذه الأسباب لا يجوز طرحها على محكمة النقض ، ولو طرحت

فهى غير مقبولة . والمحكمة فى ذلك أن وظيفة محكمة النقض هى الرقابة على صحة أعمال القانون من جانب قضاء الموضوع (الدكتور نبيل إسماعيل عمر - المرجع السابق - ص 365) .

وتطبيقا لذلك قضت محكمة النقض باعتبار المسائل التالية من قبيل الأسباب الموضوعية التى لا يجوز طرحها لأول مرة أمام محكمة النقض. (م 23 - المنازعات الضريبة)

- تحصيل فهم الواقع فى الدعوى من شأن قاضى الموضوع وحده ولا شأن لمحكمة الموضوع به مادام لم يعتمد واقعه بغير سند لها أو يستخلص من الوقائع نتيجة غير مقبولة عقلا (طعن رقم 24 لسنة 8 ق جلسة 1938/11/10 ، طعن رقم 24 لسنة 16 ق جلسة 1942/4/24) .

- المطاعن التى توجه إلى تقرير الخبير لتعلقها بالقوة التدليلية لأسانيد الدعوى (طعن رقم 42 لسنة 511 جلسة 1942/3/5) .

- تقدير القرائن التى لم يحدد القانون حجيتها متى كان استتباطه سائغا (نقض 1966/3/24 س 17 ص 695 ، 1971/4/15 س 22 ص 488) .

- الجدل فى الأدلة التى اعتمد عليها الحكم بغية الوصول إلى نتيجة أخرى (نقض 1973/3/15 س 24 ص 440)

ثانيا - الأسباب التى يختلط فيها الواقع بالقانون :

لا يجوز الحكم لأول مرة أمام محكمة النقض بسبب قانونى يخالف واقع لم يسبق إثارته أمام محكمة الموضوع (الطعن رقم 529 لسنة 68 ق فى 26 يناير 2009 ، الطعن رقم 795 لسنة 68 ق فى 23/2/2009)

والسبب يختلط فيه الواقع بالقانون إذا كان سبب الطعن قائما على امتيازات يختلط فيها الواقع بالقانون لسبق عرضها على محكمة الموضوع . ولا يجوز التحدي

بهذا السبب لأول مرة أمام محكمة النقض (طعن رقم 86 لسنة 16 ق جلسة 1947/10/3) .

ومن الأمثلة على هذه الأسباب التي يختلط فيها الواقع بالقانون :

- انقضاء ميعاد الاستئناف أو عدم انقضائه قبل إعلان الاستئناف (طعن رقم 209 لسنة 22 ق جلسة 1995/10/27) .

- النعى على الحكم ببطلانه لعدم بيان الأسباب التي أقام عليها قضاء برفض الدفع بعدم قبول الدعوى لانتفاء الصفة لا يقبل التحدي به لأول مرة أمام محكمة النقض إلا من الطاعن الذي تمسك بهذا الدفع أمام محكمة الاستئناف لما يخالطه في واقع يجب عرضه على محكمة الموضوع (نقض 1967/1/5 س 18 ص 92) .

- عدم تمسك الطاعن أمام محكمة الموضوع بان احد الخصوم توفى قبل رفع الدعوى (نقض 1970/4/9 س 21 ص 587) .

- الدفع بعدم جواز نظر الدعوى لسابقة الفصل وفيها مخالفة واقع فيجب إثارته أمام محكمة الموضوع وإثبات سند دفاعه القانوني (الطعن رقم 729 لسنة 68 ق في 2009/1/8) .

- لا يجوز أمام محكمة النقض إبداء دفاع لم يسبق عرضه على محكمة الموضوع ما لم يكن دفاعا قانونيا صرفا متعلقا بالنظام العام ولا يخالطه أى عنصر واقعى (طعن رقم 1119 لسنة 48 ق جلسة 1979/2/3) .

- الأسباب الجديدة التي يجوز طرحها أمام محكمة النقض :

أولا : أسباب قانونية بحته

الأسباب القانونية البحتة التي يجوز إبدائها ولو لأول مرة أمام محكمة النقض

هى تلك التى لا يداخلها أى عنصر واقعى جديد لم تكن محكمة الموضوع قد تعرضت له وقدرته واستنتجت منه النتيجة التى أنزلت عليها حكم القانون . (محمد حامد فهمى - المرجع السابق - ص 348) .

ومن ثم لا تعتبر سببا جديد لا يجيز التمسك بها لأول مرة أمام محكمة النقض .

ويعتبر التمسك بتطبيق قاعدة قانونية سبب قانونى محض فيجوز إبداءه لأول مرة أمام محكمة النقض . وهو لا يعتبر سببا جديدا لان الخصوم بطرحهم موضوع دعواهم أمام القضاء إنما يطلبون الفصل فيه طبقا لأحكام القانون ، فمن الواجب على القاضى أن يبحث من تلقاء نفسه عن الحكم القانونى المنطبق على الواقعة المطروحة عليه وان ينزل هذا الحكم عليها (طعن رقم 27 لسنة 3 ق - جلسة 1933/11/23) .

ومن ثم فإذا كان سبب الطعن قوامه البحث عن قاعدة قانونية كانت قائمة فى الخصومة وتعرضت لها محكمة الاستئناف فحص بعض نواحيها فخالفت فيها حكم محكمة الدرجة الأولى الذى طلب الطاعن تأييده لأسبابه فهذا السبب لا يعتبر سببا جديدا (طعن رقم 67 لسنة 2 ق جلسة 1934/4/26) .

ويلاحظ انه متى تبين أن النعى وان كان لم يسبق التمسك به أمام محكمة الموضوع إلا انه متعلق بسبب قانونى كانت عناصره الواقعية مطروحة على محكمة الموضوع فيجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض (نقض 1958/3/13 س 9 ص 197 ، 1977/11/30 س 28 ص 1724) .

ثانيا : الأسباب المتعلقة بالنظام العام :

تنص المادة 3/253 من قانون المرافعات على انه " ولا يجوز التمسك بسبب من أسباب الطعن غير التى ذكرت فى الصحيفة ، ومع ذلك فالأسباب المبنية على النظام العام يمكن التمسك بها فى أى وقت وتأخذ المحكمة بها من تلقاء نفسها .

ولمحكمة النقض ولكل من الخصوم والنيابة إثارة الأسباب المتعلقة بالنظام العام ولو لم يسبق التمسك بها أمام محكمة الموضوع أو فى صحيفة الطعن متى توافرت عناصر الفصل فيها من الأوراق وردت على المطعون فيه من الحكم (الطعن رقم 5379 لسنة 79 ق فى 2011/4/26 ، الطعن رقم 949 لسنة 8 ق فى 7 يوليه 2011) ، ومن أمثلة الأسباب المتعلقة بالنظام العام الدفع بقبول طلبات جديدة أمام محكمة الاستئناف . (طعن رقم 288 لسنة 0 ق جلسة 1953/3/19)

والدفع ببطلان الحكم الصادر فى قضية من قضايا الضرائب لإغفال تمثيل

النيابة العامة (طعن رقم 324 لسنة 20 ق جلسة 1953/3/36) .

ويشترط لتطبيق نص المادة 2/253 مرافعات ما يلى :

(أ) أن يثبت انه كان تحت نظر محكمة الموضوع عند الحكم فى الدعوى جميع العناصر التى تتمكن بها من تلقاء نفسها من الإلزام بهذا السبب والحكم فى الدعوى على موجهه ، فإذا تبين أن هذه العناصر كانت تعوزها فلا سبيل لا إلى الدفع بهذا السبب ولا لإثارته من محكمة النقض نفسها . (طعن رقم 85 لسنة 5 ق جلسة 1936/5/21 ، 1964/3/5 س 15 ص 289 ، 1965/5/20 س 16 ص 594 ، 1966/6/16 س 17 ص 1399 ، 1970/6/11 س 21 ص 1038)

فإذا ثبت أن السبب الذى يتمسك به الطاعن بعد صدور الحكم المطعون فيه بحيث لم يكن فى وسع محكمة الموضوع تبينه ، فانه يكون غير مقبول (نقض 1964/3/5 س 15 ص 289) .

(ب) أن يرد السبب على الجزء المطعون فيه من الحكم . فلا يجوز للطاعن فى مرافعته أمام محكمة النقض أن يتمسك بان الاستئناف لم يكن جائزا قبوله بمقوله أن جواز الاستئناف من المسائل المتعلقة بالنظام العام ذلك لان ما قضى به من قبول الاستئناف شكلا هو قضاء قطعى لم يكن محلا للطعن فحاز قوة الأمر

المقضى وهى تسمى على قواعد النظام العام (نقض 1958/5/8 س 9 ص 431) .

كذلك فانه وان كان يجوز للنيابة العامة كما يجوز لمحكمة النقض من تلقاء نفسها أن تثير فى الطعن ما يتعلق بالنظام العام إلا أن ذلك مشروط بان يكون واردا على الجزء المطعون عليه من الحكم فإذا كان شكل الاستئناف لم يرد عليه طعن فيكون ما قضت به محكمة الاستئناف من قبول الاستئناف شكلا قد حاز قوة الأمر المقضى ، ويكون غير مقبول ما تثيره النيابة فى خصوص شكل الاستئناف من أن الاستئناف كان غير جائز (نقض 1956/12/6 س 7 ص 961) .

وإذا كان الثابت أن تقرير الطعن يقتصر على ما قضى به الحكم فى الموضوع ، ولم يحو نعيًا على ما قضى به فى شأن الاختصاص ، فلا يجوز للمطعون عليها أن تتمسك فى دفاعها أمام محكمة النقض بعدم ولاية المحاكم بنظر الدعوى بناء على تعلقه بالنظام العام (نقض 1972/3/29 س 23 ص 564) .

(ج) ألا يخالط الأسباب المتعلقة بالنظام العام واقع كان يجب طرحه أمام محكمة الموضوع . فإذا كان مبنى الطعن هو دفع بعدم ولاية جهة القضاء العادى بنظر النزاع ، وكان هذا الدفع لا يقوم على أى عنصر واقعى فانه يكون خالص التعلق بالنظام العام وتجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض (نقض 1975/5/12 س 26 ص 962) .

كذلك فان التحدي بان الدفع ببطلان صحيفة الاستئناف لعدم توقيعها من محامى مقرر أمام محكمة الاستئناف إذ المحامى الموقع عليها مستبعد اسمه من جدول المحامين – ذلك محله إلا يكون قد صدر من المحكمة حكم بقبول الاستئناف شكلا ، فان قوة الأمر المقضى التى اكتسبها حكمها هذا تحول دون جواز التمسك أمامها بدفع جديد خاص بشكل الاستئناف ولو كان ماسا بقواعد النظام العام .

كذلك لا تقبل إثارة هذا الدفع لدى محكمة النقض كسبب لنقض الحكم الأول

لأنه يقوم على عنصر واقعى وهو تحقيق ما إذا كان المحامى الموقع على عريضة الاستئناف مقررأ أم غير مقرر أمام محكمة الاستئناف فكان واجب أن يثار لدى محكمة الاستئناف لتحقيق هذا العنصر الواقعى قبل أن يصدر حكمها بقبول الاستئناف شكلا (طعن رقم 24 لسنة 19 ق جلسة 1951/11/15).

ويلاحظ أن سلطة محكمة النقض المصرية فى نظر المنازعات الضريبية هى نفسها بالنسبة لكافة المنازعات الأخرى ، فهى تقصر على مراقبة صحة تطبيق القانون بمعنى أن الطعن بالنقض لا يطرح الدعوى التى صدر الحكم المطعون فيه لعناصرها الواقعية والقانونية لتفصل فيها من جديد . ومن ثم لا تقبل أسباب جديدة على نحو ما أسلفنا .

ويختلف هذا الوضع عما هو متبع فى فرنسا إذا اعترفت محكمة النقض الفرنسية فى مجال الطعون الضريبية لنفسها بسلطات واسعة تخرج عن حدود اختصاصها المعتاد.

فقد سلمت هذه المحكمة بقبول أدلة ومستندات جديدة لأول مرة كما اعترفت بحقها فى إعادة تقدير الوقائع السابق تقديرها بواسطة محكمة أول درجة (أحكام محكمة النقض الفرنسية فى 1930/3/30 و 1930/10/22 و 1934/7/8 و 1957/1/8 مشار إليهم فى تعليق مكسيم كريتيان على حكم محكمة النقض الأخير - Rev.Sc.Fin سنة 1958 ص 384)

وعلى الرغم من أن توسيع المحكمة لسلطاتها لا يستند إلى قانون، إلا أن البعض يبرره بأنه تعويض عن منع المشرع الطعن بطريق الاستئناف فى الأحكام الصادرة من المحاكم القضائية فى منازعات الضرائب المختصة بها . وبعبارة أخرى فان محكمة النقض الفرنسية أرادت أن تستعيز عن عدم وجود الاستئناف بتوسيع سلطاتها وجعل اختصاصها شاملا سواء بالنسبة للوقائع أو بالنسبة للقانون .(المرجع السابق نفس الصحيفة) .

بل أن محكمة النقض بررت تقديرها للوقائع بأنه من المسائل التي تتعلق بالنظام العام حيث في هذه الحالة يختلط الخطأ في الوقائع مع الخطأ في القانون (Trotanas (C) – La Nature Juridique du contentieux fiscal en droit français .Maurice Hauriou-1929-P.728).

* الحكم بقبول الطعن ونقض الحكم :

لا يخرج الحكم في الطعن عن احد الصور التالية :

1-إذا كان الحكم المطعون فيه قد نقض لمخالفة قواعد الاختصاص تقتصر المحكمة على الفصل في مسألة الاختصاص وعند الاقتضاء تعيين المحكمة المختصة التي يجب التداعي إليها بإجراءات جديدة (مادة 1/269 مرافعات).

2- تقضى الفقرة الأخيرة من المادة 269 من قانون المرافعات بعد تعديلها بالقانون 76 لسنة 2007 على انه " ومع ذلك إذا حكمت المحكمة بنقض الحكم المطعون فيه وكان الموضوع صالحا للفصل فيه . أو كان الطعن للمرة الثانية ، ورأت المحكمة نقض الحكم المطعون فيه وجب عليها أيا كان سبب النقض أن تحكم في الموضوع "

3-إذا كان الحكم المطعون فيه قد نقض لغير ذلك من الأسباب تحيل محكمة النقض القضية إلى المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه لتحكم فيه من جديد بناء على طلب الخصوم ، وفي هذه الحالة يتحتم على المحكمة التي أحيلت إليها القضية أن تتبع حكم النقض في المسالة القانونية التي فصلت فيها المحكمة (مادة 2/269 مرافعات) وما يجريه القانون على محكمة الإحالة هو مخالفة رأى محكمة النقض في المسالة التي تكون قد فصلت فيها (طعن رقم 7 لسنة 48 ق جلسة 1979/2/21 نقض 1978/4/5 س 29 ص 954 ، 1971/12/1 س 22 ص 963).

ومتى نقض الحكم المطعون فيه ، عادت الخصومة وعاد الخصوم إلى ما

كانوا عليه قبل إصدار الحكم المنقوض ، فيكون لهم أن يقدموا إلى المحكمة التي أحييت إليها القضية من الطلبات والدفع وأوجه الدفاع ما كان لهم أن يقدموه منها قبل إصداره إلا ما يكون قد سقط الحق فيه . (نقض 1975/4/30 س 26 ص 860 ، 1974/3/18 س 25 ص 520 ، 1962/5/3 س 13 ص 591 ، 1972/12/6 س 23 ص 1338) وتلك النتيجة ضرورية تترتب على صدور الحكم بالنقض صرح بها هذا الحكم أو لم يصرح (الطعان رقما 106 لسنة 37 ق ، 11 لسنة 40 ق جلسة 1972/3/14 س 23 ص 401) .

وتسترد محكمة الإحالة حريتها في فهم الواقع في الدعوى ولو كان من غير الطرق التي كانت قد حصلته منها من قبل بل أن لها أن تخالف رأيها الأول فيما تحصله من فهم الواقع في الدعوى ولا يقيد بها في ذلك إلا أن تتبع حكم النقض في المسألة القانونية التي فصلت فيها . (نقض 1966/4/28 س 17 ص 938 ، 1966/4/6 س 17 ص 813) .

ويتربط على نقض الحكم إلغاء جميع الأحكام أيا كانت الجهة التي أصدرتها والأعمال اللاحقة للحكم المنقوض سواء صدرت في ذات الدعوى أو في دعوى أخرى متى كان ذلك الحكم أساسا لها (مادة 271 / 1 مرافعات) . (طعن رقم 34 لسنة 48 ق 1976/1/14) .

ويقع هذا الإلغاء بحكم القانون مترتبا على صدور حكم النقض وبغير حاجة إلى حكم آخر يقضى به حتى لو كان يشر إلى الحكم اللاحق إنشاء نظر الطعن أمام محكمة النقض (نقض 1965/3/11 س 6 ص 204 ، 1974/3/18 س 25 ص 520) .

وتطبقا لذلك قضت محكمة النقض انه يترتب على نقض الحكم نقض كل ما أسس عليه من الأحكام من غير حصول طعن فيها (طعن رقم 76 لسنة 6 ق جلسة 137/1/14) . فإذا كان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاءه بعدم جواز الاستئناف على أساس سبق صدور حكم في استئناف رفع عن ذات الحكم ، وكان

الحكم الصادر فى الاستئناف السابق قد نقض وقضت محكمة النقض ببطلان هذا الاستئناف فانه يتعين اعتبار الحكم المطعون فيه ملغى ونقضه على هذا الاعتبار. (نقض 1964/2/20 س 15 ص 251).

ويترتب على نقض الحكم الصادر بقبول الاستئناف وبرفض الدفع ببطلان صحيفته لعدم التوقيع عليها من محام مقرر إلغاء الحكم الصادر من بعد فى موضوع الاستئناف باعتباره لاحقا للحكم الأول ومؤسسا عليه (نقض 1973/2/20 س 24 ص 282).

كما قضت محكمة النقض بأنه متى كان قضاء الحكم بالمقاصة فى أتعاب المحاماة قد تأسس على قضاء تم نقضه ، فانه يتعين نقض الحكم فى هذا الخصوص كذلك (الطعان رقم 143 ، 166 لسنة 37 ق جلسة 1973/12/20 س 24 ص 1320) .

وان نقض الحكم نقضا كلياً لا ينحصر أثره فيما تناوله سبب من أسباب الطعن ، بل يمتد أثره إلى ما ارتبط به أو تبعه من أجزاء الحكم الأخرى، ولو لم يذكرها حكم النقض على وجه التخصيص (نقض 1974/2/18 س 25 ص 351).

وإذا كان دفاع الضامن فى الدعوى الأصلية يتحد مع دفاع طالبة الضمان ، فان دعوى الضمان تعتبر مرتبطة بالدعوى الأصلية ارتباطاً لا ينفصم ، مما يترتب عليه أن نقض الحكم فى دعوى الضمان يستتبعه نقض الحكم فى الدعوى الأصلية (نقض 1975/3/13 س 26 ص 591).

فإذا كان الحكم لم ينقض إلا فى جزء منه ، بقى نافذا فيما يتعلق بالأجزاء الأخرى ما لم تكن مترتبة على الجزء المنقوض (مادة 371/5 مرافعات).

وتطبيقاً لذلك إذا كان الحكم المطعون فيه متعدد الأجزاء فنقضه فى احد أجزائه لبطلان فيه يترتب عليه نقص كل ما تأسس على هذا الجزء من الأجزاء

الأخرى . (طعن رقم 66 لسنة 7 ق جلسة 1938/1/13) .

وإذا كان الحكم متعدد الأجزاء وكل جزء يستقل بموضوعه وأسبابه عن الأجزاء الأخرى فنقض هذا الحكم - مهما تكن صيغة حكم النقض - لا يتناول منه إلا ما تناولته أسباب الطعن التي حكم بقبولها وصدر حكم النقض على أساسها ، فإذا حكمت محكمة الاستئناف بقبول الاستئناف وإلغاء الحكم المستأنف فطعن في حكمها بطريق النقض وبني الطعن على ثلاثة أوجه ، أحدها ينصب على قبول الاستئناف شكلا ، والآخران على الموضوع فحكمت محكمة النقض برفض الوجه المتعلق بالشكل ، وبقبول أحد الوجهين الآخرين ، ونقض الحكم المطعون فيه وإعادة القضية لمحكمة الاستئناف فانه يجب في هذه الحالة على محكمة الإحالة أن تقصر النظر في موضوع الاستئناف دون شكله الذي أصبح أمره نهائيا برفض الطعن بالنسبة له فإذا بحثت شكل الاستئناف وقضت فيه بعدم القبول فقضاؤها بذلك يكون مخالفا لحكم محكمة النقض متعينا نقضه مع إعادة القضية إلى محكمة الاستئناف للحكم في الموضوع (طعن رقم 77 لسنة 7 ق جلسة 1938/3/17 ، طعن رقم 101 لسنة 16 ق جلسة 1947/5/22) .

كما قضت بان إلغاء الحكم الفاصل في شكلا الدعوى يوجب إعادة الدعوى لمحكمة الموضوع للفصل بموضوع الدعوى (الطعن رقم 6734 لسنة 62 في 2007/5/22)

* تصدى محكمة النقض :

تنص المادة 4/269 مرافعات على انه " ومع ذلك إذا حكمت المحكمة بنقض الحكم المطعون فيه وكان الموضوع صالحا للفصل فيه أو كان الطعن للمرة الثانية ورأت المحكمة نقض الحكم المطعون فيه وجب عليها أن تحكم في الموضوع.

والهدف من التصدى هو الاقتصاد في الإجراءات وسرعه حسم المنازعات والاقتصاد في النفقات والإشباع الأمثل لمتطلبات العدالة (نبيل إسماعيل عمر

- المرجع السابق - ص 418) .

ووفقا للفقرة الرابعة من المادة 269 من قانون المرافعات من واجب محكمة النقض أن تتصدى بصفة أساسية بحكم بات للفصل فى الموضوع بشرط أن يتم نقض الحكم المطعون فيه . ويستوى أن يكون هذا النقض كليا أو جزئيا ولا يشترط فى حالة نقض الحكم أن يكون الموضوع صالحا للفصل بأكمله بل يكفى أن يكون صالحا فى شق منه . وهذا الشق تفصل فيه المحكمة وتحيل الشق الآخر إلى المحكمة التى أصدرت الحكم (المذكرة الإيضاحية للقانون) كما يجب على المحكمة أن تتصدى للفصل فى الموضوع إذا كان الطعن بالنقض للمرة الثانية فى الأحوال التى تقوم فيها محكمة النقض بنقض الحكم المطعون فيه وإحالة النزاع إلى محكمة الإحالة ، ومع هذا لم تلتزم هذه المحكمة بالمبدأ القانونى الذى قرره محكمة النقض أو شاب حكمها عيبا آخر من عيوب النقض بأنه لا جدوى من الإحالة فى هذه الحالة . وهنا لا ينتظر أن يكون الموضوع صالحا للفصل فيه وإذا رأت محكمة النقض قصورا فى الأسباب القانونية يجوز لها - أسباب كافية لتلك الأسباب .

وقد قضت محكمة النقض بأنه وإن كانت المادة 4/269 من قانون المرافعات توجب على محكمة النقض عند نقض الحكم المطعون فيه وكان الطعن للمرة الثانية أن تفصل فى الموضوع إلا أن التصدى لموضوع الدعوى يقتصر على ما إذا كان الطعن للمرة الثانية ينصب على ذات ما طعن عليه فى المرة الأولى . ولما كان الثابت من تقديرات الحكم المطعون فيه أن الطعن الأول اقتصر على النعى على ما قضى به بشأن عدم السماح بعرض الطعن الثانى على القضاء فى الموضوع وهو ما لم يكن مطروحا أصلا فى الطعن الأول فإنه يتعين أن يكون مع النقض الإحالة (طعن رقم 22 لسنة 46 ق جلسة 1978/11/12) .

*** عدم جواز الطعن فى أحكام النقض :**

طبقا للمادة 272 من قانون المرافعات لا يجوز الطعن فى أحكام محكمة النقض بأى طريق من طرق الطعن على انه يجوز رفع دعوى بطلان أصلية ضد

حكم النقض تطبيقاً للمادة 2/14 من قانون المرافعات وذلك إذا توافر سبب من أسباب عدم الصلاحية في أحد المستشارين الذين أصدروا الحكم . وترفع دعوى البطلان الأصلية أمام محكمة النقض . وتنتظرها نفس الدائرة التي نظرت الحكم المطعون فيه . فإذا قبلتها ألغت الحكم وأحالت الطعن الذي صدر فيه الحكم الباطل إلى دائرة أخرى لنظره . ويمكن رفع هذه الدعوى دون التقيد بأي ميعاد (نبيل عمر - المرجع السابق - ص 461) .

المطلب الرابع

التماس إعادة النظر

الأصل أن يبدأ الطاعن استئناف طرق الطعن العادية ثم يباشر الطرق غير العادية . وبعبارة أخرى إذا كان الحكم مشوباً بعيوب تجيز الطعن فيه بطريق غير عادية فعلى الطاعن أن يبدأ مع ذلك بمباشرة طرق الطعن العادية . فإذا كان الحكم قابلاً للطعن فيه بالاستئناف وجب على المحكوم عليه أن يستأنفه أولاً ووجب أو يوالى الخصومة في الاستئناف . فإذا صدر الحكم الموضوعي في الاستئناف على غير ما يشتهي جاز له الطعن فيه بالنقض أو إعادة النظر على حسب الأحوال . إنما إذا فوت على نفسه ميعاد الاستئناف أو استأنف الحكم ولم يوال الخصومة في الاستئناف مما ترتب عليه الحكم بسقوطها أو باعتبارها كان لم تكن لسبب من الأسباب ، ففي هذه الحالة يسقط حقه في الطعن في الحكم الابتدائي بالنقض أو بالتماس إعادة النظر (الدكتور أحمد أبو الوفا - نظرية الأحكام في قانون المرافعات - منشأة المعارف - 1977 ص 782) .

والتماس إعادة النظر طريق غير عادي للطعن في الحكم النهائي يرفع إلى نفس المحكمة التي أصدرته متى توافر سبب من الأسباب التي بينها القانون على سبيل الحصر بقصد إعادة النظر فيه . فالمشرع حدد أسباباً معينة لجواز الطعن بطريق التماس إعادة النظر فإذا لم يبين الطاعن طعنه على سبب من هذه الأسباب

رفض شكلاً ولو كان الحكم مشوباً بعيوب أخرى .

الأحكام التى يجوز الطعن فيها بالالتماس :

لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا فى الأحكام الصادرة بصفة انتهائية (مادة 241) ومثال ذلك الأحكام الصادرة من محاكم الدرجة الثانية ومحاكم الدرجة الأولى الصادرة بصفة انتهائية استثنائيا . على انه إذا صدر حكم نهائى فقبله الخصم أو فوت على نفسه ميعاد الطعن فيه بالاستئناف أو استأنف الحكم فعلا فى الميعاد ثم حكم بسقوط الخصومة لإهماله فى موالاه سيرها امتنع عليه بعد ذلك الطعن بالتماس إعادة النظر لأنه اسقط بفعله حقه فى الطعن بالطريق العادى .

وإذا كان الحكم الصادر يعد فصلا قطعيا فى شق من الموضوع كان مثار نزاع بين الخصوم وأنهى الخصومة فى شأنه بحيث لا يجوز للمحكمة إعادة النظر فيه ، فان هذا الحكم وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض هو مما يجوز الطعن فيه على استقلال لاشتماله على قضاء فى موضوع (نقض 1967/2/28 س 18 ص 504) .

والأحكام الفرعية التى لا تنتهى بها الخصومة كلها لا يجوز الطعن فيها بإعادة النظر إلا بعد صدور الحكم المنهى للخصومة كلها . ومعنى هذا انه لا يشترط للطعن فى الأحكام الفرعية التى لا تقبل الطعن المباشر بعد صدور الحكم المنهى للخصومة قابلية الأخير للطعن فيه عملا بالمادة 212 مرافعات ، كما لا يشترط الطعن فيه بالفعل مع الطعن فى الحكم الفرعى .

ومثال الأحكام الفرعية الحكم باختصاص المحكمة بنظر الدعوى أو برفض أحالتها إلى محكمة أخرى ، أو برفض الدفع ببطلان صحيفة افتتاح الدعوى ، أو بعدم قبول أى دفع شكلى أو برفض طلب وقف الدعوى أو برفض الدفع بعدم القبول وإعادة الدعوى إلى محكمة الدرجة الأولى للفصل فى موضوعها أو برفض الدفع بعدم جواز الاستئناف أو رفض الدفع بعدم ولاية المحاكم وإعادة القضية إلى محكمة أول درجة للفصل فى موضوعها أو برفض الحكم ببطلان عمل من أعمال الخبرة أو بنذب خبير أو بانتقال المحكمة للمعينة أو ضم القضية إلى أخرى أو تأجيل

الدعوى لإعادة إعلان خصم فيها (الدكتور احمد أبو الوفا - نظرية الأحكام فى قانون المرافعات - منشأة المعارف - 1977 - ص 706 وما بعدها .

وإذا كان التماس إعادة النظر طريق غير عادى للطعن فى الحكم النهائى يرفع إلى نفس المحكمة التى أصدرته متى توافر سبب من الأسباب التى بينها القانون بيان حصر ، وكان صدور الحكم الملتمس فيه من محكمة الاستئناف يستلزم رفع التماس إليها فان القضاء فيه يعتبر حكما صادرا من محكمة الاستئناف ومرددا فى خصومة رفعت إليها وفق قانون المرافعات أخذا بان الالتماس وان لم يقصد به تجريح قضاء الحكم الملتمس فيه إلا انه يستهدف محو هذا الحكم ليعود مركز الملتمس فى الخصومة إلى ما كان عليه قبل صدوره ويتمكن بذلك من مواجهه النزاع من جديد .

لما كان ما سلف وكانت المادة 248 من قانون المرافعات قد أطلقت القول بجواز الطعن بالنقض فى الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف فان الحكم فى الالتماس الصادر من محكمة الاستئناف يخضع لحكم هذه المادة ويجوز الطعن عليه بطريق النقض . (نقض 1977/12/21 س 28 ص 1871).

وقد اختلف الفقه حول قابلية الأحكام الوقتية للطعن فيها بالتماس إعادة النظر

فقد ذهب البعض إلى عدم قابليتها للطعن بالالتماس على أساس أن الحكم الوقتى لا يحوز سوى حجية وقتية فيجوز تعديله والرجوع فيه من المحكمة التى أصدرته ومن المحكمة التى يطرح عليها موضوع النزاع فلا حاجة للطعن فيه بالالتماس .

بينما ذهب البعض الآخر إلى جواز الطعن استنادا إلى أن الحكم الوقتى لا يحوز سوى حجية مؤقتة فيجوز تعديله والرجوع فيه فى الظروف التى صدر فيها فضلا عن انه لو صح الرأى المعارض لما جاز الطعن فى الأحكام الوقتية بالاستئناف . (راجع : الدكتور احمد السيد صاوى - المرجع السابق - ص 697)

الأحكام التى لا يجوز الطعن فيها بالتماس إعادة النظر :

لا يجوز الطعن فى الأحكام التالية :

1- الحكم الذى يصدر برفض الالتماس أو الحكم الذى يصدر فى موضوع الدعوى بعد قبول الالتماس (مادة 247 مرافعات).

2- الحكم الصادر من محكمة النقض لا يجوز الطعن فيها بأى طريق من طرق الطعن (مادة 272 مرافعات).

3- من المقرر فقها أن الحكم الذى طعن فيه بالالتماس مرة لا يجوز الطعن فيه بالالتماس مرة ثانية ولو بنى الطعن الثانى على سبب آخر أو على سبب لم يكتشف إلا بعد صدور الحكم فى الالتماس الأول (الدكتور احمد السيد صاوى - المرجع السابق - ص 698).

على أن محكمة النقض أجازت الطعن فى الأحكام الصادرة فى الالتماس طبقا للقواعد العامة .

فقد قررت أن ما تقضى به المادة 247 من قانون المرافعات من أن الحكم الذى يصدر برفض الالتماس وكذلك الحكم الذى يصدر فى موضوع الدعوى بعد قبول الالتماس لا يجوز الطعن فيها بطريق التماس إعادة النظر مرة ثانية حتى لو كان الطعن الثانى مبنيا على أسباب جديدة يفيد أن ما حظره المشرع هو رفع التماس بعد التماس وفيما عدا ذلك يترك أمر الطعن فى الأحكام الصادرة فى الالتماس طبقا للقواعد العامة (نقض 77/12/21 ص 28 ص 1879) .

وعلى أية حال فإن الحكم الصادر فى الالتماس لا يقبل الطعن فيه إلا بذات الطرق التى تجيز الطعن فى الحكم المطعون فيه بالالتماس .

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض فى حكمها الصادر فى 1978/2/13 س 29 ص 589 بان الحكم الصادر فى موضوع التماس إعادة النظر لا يقبل الطعن إلا بنفس طرق الطعن التى كان يقبلها الحكم المطعون فيه بالالتماس، أما ما أجازته المادة 249 من قانون المرافعات من الطعن بالنقض فى أى حكم انتهائى أيا كانت المحكمة التى أصدرته فهو مشروط بان يكون هناك حكما آخر سبق أن صدر فى النزاع بين الخصوم أنفسهم وقوة الأمر المقضى ، وإذ كان الطاعنون قد نعوا على الحكم المطعون فيه - وهو صادر من محكمة ابتدائية بهيئة استئنافية - خطاه فى تطبيق القانون لخروجه على قواعد الاختصاص الولائى وقضاءه على خلاف الثابت فى الأوراق وقواعد الإثبات وفساده فى الاستدلال وقصوره فى التسبيب دون أن ينعوا عليه فصله فى الدعوى على خلاف حكم آخر سبق أن صدر فى النزاع ذاته موضوعا وسببا بين الطاعنين والمطعون عليهم فان الطعن عليه بالنقض لا يكون جائزا .

أوجه التماس إعادة النظر :

عددت المادة 248 من قانون المرافعات حالات التماس إعادة النظر .

وبتحدد نطاق الالتماس بالأسباب التى يبنى عليها داخله فيما نص عليه القانون على سبيل الحصر (نقض 1968/3/5 س 19، ص 497)

وحالات الالتماس التى نص عليها القانون هى :

1- وقوع غش من الخصوم اثر فى الحكم : طبقا للمادة 1/241 للخصوم التماس إعادة

النظر إذا وقع من الخصوم غش كان من شأنه التأثير فى الحكم .

والغش الذى يبنى عليه الالتماس بالمعنى الذى تقصده المادة 1/241 من قانون المرافعات هو الذى يقع ممن حكم لصالحه فى الدعوى بناء عليه ، ولم يتح للمحكمة أن تتحرز عند أخذها به بسبب عدم قيام المحكوم عليه بدحضه وتنويرها

فى حقيقة شأنه مجهلة به وخفاء أمره عليه بحيث يستحيل كشفة ، فإذا كان مطلعا على أعمال خصمه ولم يناقشها أو كان فى وسعه تبين غشه وسكت عنه ولم يفضح أمره ، أو كان فى مركز يسمح به بمراقبة تصرفات خصمه ولم يبين أوجه دفاعه فى المسائل التى يتظلم منها فانه لا وجه للالتماس (طعن رقم 18 لسنة 9 ق جلسة 1939/10/19 ، 1966/2/24 س 17 ص 467 ، 1977/12/21 س 28 ص 1871) .

والغش المبيح للتماس إعادة النظر فى الحكم الانتهاى - وعلى ما جرى به

قضاء محكمة النقض - هو ما كان خافيا على الخصم طيلة نظر الدعوى بحيث لم تتح له الفرصة لتقديم دفاعه فيه وتتيور حقيقته للمحكمة فتأثر به الحكم ، أما ما تناولته الخصومة وكان محل اخذ ورد بين طرفيها وعلى أساسه رجحت المحكمة قول خصم على آخر وحكمت له اقتناعا منها ببرهانه فيجوز التماس إعادة النظر فيه تحت ستار تسميته إقناع المحكمة ببرهان غشا ، إذا أن برهنه الخصم على دعواه بالحجج المعلومة لخصمه حق لكل خصم فى كل دعوى ينفث به باب الدفاع والتتوير للمحكمة أمام الخصم الآخر وليس ذلك من الغش فى شئ. (طعن رقم 97 لسنة 16 ق جلسة 1947/12/11 ، 1966/11/30 س 17 ص 1758 ، الطعان رقما 286 لسنة 38 . 5 لسنة 39 ق - جلسة 1975/12/23 س 26 ص 457) .

ويشترط أيضا لتوافر الغش الذى يجيز الالتماس أن لا تكون الوقائع المدعى بها سبق عرضها ومناقشتها أمام محكمة الموضوع . ولمحكمة الموضوع أن تستخلص وجود أو انتفاء الغش من واقع الأوراق . فإذا كان الالتماس مبنيًا على القول بوقوع غش من الملتمس ضده والحصول على أوراق قاطعة فى الدعوى كانت محجوزة بفعله ، ثم خلصت المحكمة من التحقيق الذى أجرته إلى التقرير بان واقعة الغش المدعى بها لا يتوافر فيها أى عنصر من عناصر الغش وان الأوراق المدعى بأنها كانت محجوزة بفعل الخصم غير قاطعة فى الدعوى ، فان استخلاصها هذا

داخل فى حدود سلطتها ، ولا رقابة لمحكمة النقض عليها فيه مادامت قد بنيت على أسباب كافية لتأييده .(طعن رقم 51 لسنة 6 ق - جلسة 1937/3/11).

والغش لا يعتبر سببا لإلغاء الأحكام الانتهائية عن طريق رفع دعوى مستقلة فى صورة رفع لدعوى مبتدأه ، وإنما هو سبب لالتماس إعادة النظر فيها وهذا الطريق لا يقبل فى أحكام محكمة النقض التى لا يجوز الطعن فيها بأى طريق من طرق الطعن وهى نهاية المطاف فى الخصومة (الطعن رقم 290، 303 لسنة 35 ق - جلسة 1970/6/11 س 21 ص 1031).

2- بناء الحكم على ورقة مزورة :

طبقا للمادة 2/241 للخصوم التماس إعادة النظر إذا حصل بعد الحكم إقرار بتزوير الأوراق التى بنى عليها أو قضى بتزويرها .

ولا يهم ولقبول الالتماس فى هذه الحالة أن تكون الورقة المزورة رسمية أو عرفية أو أن يكون التزوير بفعل المطعون ضده أم بفعل شخص من الغير (الدكتور احمد السيد صاوى - المرجع السابق - ص 701) .

ويشترط أن تكون هذه الورقة قطعية فى الدعوى وان تكون قد أدت بالقاضى فعلا إلى الخطأ فى التقدير .

ويشترط أيضا ثبوت تزوير الورقة التى كانت أساسا للحكم إما باعتراف الخصم وإما بالقضاء بتزويرها بعد الحكم على أن يكون ذلك قبل رفع الالتماس ولهذا يكون الالتماس غاية لإصلاح حكم بنى على ورقة مزورة لا وسيلة لإثبات التزوير ، فلا يجوز رفع الالتماس والادعاء بالتزوير فى دعوى الالتماس فى ورقة بنى عليها الحكم الملتبس فيه (طعن رقم 1632 و 184 لسنة 21 ق جلسة 1954/12/2)

3- بناء الحكم على شهادة زور :

للخصوم أن يلتمسوا إعادة النظر فى الأحكام الصادرة بصفة انتهائية إذا كان

الحكم قد بنى على شهادة شاهد قضى بعد صدوره بأنها مزورة (مادة 3/241) .

ويشترط لقبول الالتماس فى هذه الحالة ، أن يبنى الحكم على الشهادة الزور ، وان يثبت بحكم تزوير الشهادة ، وان يصدر هذا الحكم بعد صدور الحكم المطعون فيه بالالتماس وقبل رفع الالتماس وذلك كله على النحو السابق بيانه (الدكتور احمد السيد صاوى المرجع السابق - ص 701 وما بعدها).

4- إذا حصل الملتمس بعد صدور الحكم على أوراق قاطعة فى الدعوى كان خصمه قد حال دون تقديمها :

للخصوم التماس إعادة النظر فى الأحكام الصادرة بصفة انتهائية إذا حصل الملتمس بعد صدور الحكم على أوراق قاطعة فى الدعوى كان خصمه قد حال دون تقديمها (م4/24 مرافعات) . على الرغم من التزامه بذلك قانونا ، وكان الملتمس جاهلا بإنشاء الخصومة بوجودها تحت يد حائزها ، ويبدأ ميعاد الالتماس فى هذه الحالة من اليوم الذى ظهرت به الورقة المحتجزة (الطعن رقم 966 لسنة 65 ق 2007/11/26) .

وتقدير مدى اثر الورقة التى حال الخصم دون تقديمها ومعرفة ما إذا كانت قاطعة فى الدعوى حتى تصلح سببا يبيح قول الالتماس هو مما يدخل فى سلطة محكمة الموضوع متى أقامت قضاءها على أسباب سائغة.(طعن رقم 523 لسنة 34 ق ، جلسة 1968/12/21 س 19 ص 1611).

5- إذا قضى الحكم بشئ لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه :

الحكم بشئ لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه هما من وجوه الالتماس طبقا لنص الفقرة الخامسة من المادة 417 من قانون المرافعات . وبمقتضاه يعاد عرض النزاع على المحكمة التى فصلت فيه ليستدرك القاضى ما وقع فيه من سهو غير متعمد فيبادر إلى إصلاحه متى تبين سببه- فان كانت المحكمة قد تبين فى

حكمها المطعون فيه وجهه نظرهما فيه وأظهرت فيه أنها قضت به مدركة حقيقة ما قدم لها من الطلبات وعالمة بأنها بقضائها هذا المطعون فيه إنما تقضى بما لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه ومع ذلك أصرت على هذا القضاء مسببه إياه فى هذا الخصوص- إذا برز هذا الاتجاه واضحاً فى الحكم امتنع الطعن عليه بطريق الالتماس- وكان سبيل الطعن عليه فى هذه الحالة هو النقض.

وإذن فإذا كان الحكم موضوع الطعن المائل بعد أن أوضح الاعتبارات التى

رأى وجوب تقدير الأرباح على أساسها استعرض أرباح كل من السنوات من 1939 إلى 1944 وأجرى تقدير أرباح كل سنة منها على ضوء هذه الاعتبارات بالمبالغ التى قضى بها دون أن يفطن إلى أن هذا التقدير اقل مما طلب المطعون عليهم تعديل الحكم المستأنف إليه- ودون أن يبدو فى الحكم انه يقصد إلى أن يجاوز طلبات المطعون عليهم وان يحكم لهم بأكثر مما طلبوه ، وكان تعرض الحكم لأرباح سنة 1944 وقضاؤه فيها مع انه لم يشملها استئناف المطعون عليهم ، يدل على أن المحكمة الاستئنافية لم تكن مدركة نطاق الدعوى ولا طلبات المطعون عليهم فيها ، لما كان ذلك فانه كان يتعين الطعن فى الحكم بطريق الالتماس ويكون الطعن فيه بطريق النقض غير جائز. (طعن رقم 204 سنة 25 ق جلسة 1959/10/22 س 10 ص 597).

أما إذا كانت المحكمة قد بينت فى حكمها المطعون فيه وجهه نظرهما فى النزاع وأظهرت أنها تدرك حقيقة ما قدم لها من الطلبات ، وأنها بقضائها هذا تجاوزت ما طلبه الخصم ، ومع ذلك أصرت على هذا القضاء ، مسببة إياه فى هذا الخصوص إذا برز هذا الاتجاه واضحاً فى الحكم فقد امتنع الطعن عليه بطريق التماس إعادة النظر ، وكان سبيل الطعن عليه هو النقض. (طعن رقم 459 لسنة 36 ق-جلسة 1974/4/14 س 25 ص 681) .

والخلاصة أن النعى على الحكم بأنه قضى للمطعون ضده بأكثر مما طلبه فى استئنافه هو سبب للطعن فيه بطريق الالتماس وليس بطريق النقض (طعن رقم

265 لسنة 37 ق جلسة 1973/3/11 ، الطعن رقم 165 لسنة 37 ق - جلس
(1973/5/12) .

ومما تجدر الإشارة إليه انه لا يعتبر تجاوزا لطلبات الخصوم أن تأمر المحكمة بما تراه لازما من إجراءات لتحقيق الدعوى والفصل فيها ، أو تقضى من تلقاء نفسها فى مسالة متعلقة بالنظام العام لان ذلك يدخل فى سلطتها بنص القانون. ولذلك لا يعد تجاوزا لطلبات الخصوم عند من يأخذ بفكرة الحكم الضمني- أن تحكم المحكمة بما يدخل ضمنا فى طلبات الخصوم. (الدكتور احمد السيد صاوى - المرجع السابق - ص 704).

والمقرر فى قضاء محكمة النقض أن المنع من إعادة نظر النزاع فى المسالة المقضى فيها ، يشترط فيه أن تكون المسالة واحدة فى الدعويين ، ولا تتوفر هذه الوحدة إلا أن تكون هذه المسالة أساسية لا تتغير وان يكون الطرفان قد تناقشا فيها فى الدعوى الأولى واستقرت حقيقتها بينهما بالحكم الأول استقرارا جامعا مانعا فتكون هى بذاتها الأساس فيما يدعى به بالدعوى الثانية وينبنى على ذلك أن ما لم ينتظر فيه المحكمة بالفعل لا يمكن أن يكون موضوعا لحكم حائز قوة الأمر المقضى. (طعن رقم 29 لسنة 39 ق . جلسة 1975/3/26 س 26 ص 483 ، وطعن رقم 239 لسنة 40 جلسة 1976/2/1) .

ومتى كان الحكم المطعون فيه الصادر فى دعوى الالتماس إذ قضى بعدم قبوله قد استند إلى أن الطريقة التى اتبعها الحكم الملتمس فيه مهما كان مبلغها من صواب أو خطأ لا يمكن أن يعتبر الأخذ بها قضاء بما لم يطلبه الخصوم لأنها وجهه نظر اتخذتها المحكمة وهى عالمة بنتائجها فانه لا يكون قد اخطأ فى تطبيق القانون ذلك أن محكمة الاستئناف المختلطة بعد أن ناقشت حجج الطرفين وأوجه دفاعهما قضت بتعديل الحكم المستأنف لمصلحة الطاعن مع تغيير الأسس التى رأت أن يبنى عليها تقدير أرباحه فى سنة النزاع مبدية الأسباب المبررة لأخذها بهذه الأسس ، ولا يهم فى دعوى الالتماس البحث فيما إذا كانت قد أخطأت أم أصابت

فيما اتخذته من أسس بنت عليها حساب أرباح الطاعن متى كانت قد أخذت بهذه الأسس عن قصد وإدراك لما قضت به وعلى اعتبار أنها لم تخرج في قضائها عن نطاق طلبات الطرفين الختامية في الدعوى ذلك أن خطاها في هذا الخصوص بفرض وقوعه لا يكون وجه للالتماس (طعن رقم 24 لسنة 21 ق جلسة 1953/4/2).

6- إذا كان الحكم يناقض بعضه بعضا :

تنص المادة 5/541 على أن للخصوم التماس إعادة النظر في الأحكام الصادرة بصفة انتهائية إذا كان منطوق الحكم مناقضا لبعضه لبعض .

فإذا تناقض الحكم في منطوقه بحيث استحال تنفيذه فهذا التناقض يكون سببا للطعن فيه بالتماس إعادة النظر ولا يصلح سببا للطعن بطريق النقض (طعن رقم 18 لسنة 1 ق جلسة 1931/12/17).

وقد قضت محكمة النقض بان ما إجازته المادة 426 مرافعات القديم المقابلة لنص المادة 241 من القانون الحالي من الطعن بالنقض في أي حكم انتهائي أيا كانت المحكمة التي أصدرته مشروط بان يكون هناك حكم آخر سبق أن صدر في النزاع ذاته بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضى حتى يجوز الطعن بالنقض في الحكم الانتهائي الثاني الذي فصل على الحكم الأول . فإذا لم يتحقق ذلك بان كان التناقض في ذات منطوق الحكم المطعون فيه مما يجوز أن يكون من أحوال التماس إعادة النظر فان الطعن بالنقض في هذا الحكم يكون غير جائز (طعن رقم 44 لسنة 26 ق جلسة 1957/6/27 س 8 ص 660).

وتناقض أسباب الحكم بعضها مع البعض الآخر أو تناقص أسباب الحكم مع المنطوق ، فليس من أحوال الالتماس ، وإنما من أحوال الطعن بالنقض (نقض 1975/3/12 س 26 ص 568).

7 - صدور حكم على شخص طبيعى أو اعتباري لم يكن ممثلاً صحيحاً فى الدعوى وذلك فيما عدا حالة النيابة الاتفاقية (مادة 7/421) .

وهذا الفرض يشمل حالات النيابة القانونية والقضائية ولكنه لا يشمل النيابة الاتفاقية فإذا كان التمثيل صحيحاً وإنما لم يعن الممثل بالدفاع عن مصالح من يمثله أو قصر فيه ، فلا يجوز الطعن فى الحكم بالتماس إعادة النظر لان النص يواجه فقط مسألة عدم صحة التمثيل (الدكتور رمزي سيف بند 682 مشار إليه فى الدكتور احمد السيد صاوى - المرجع السابق - ص 705).

8- لمن أعتبر الحكم الصادر فى الدعوى حجة عليه ولم يكن قد ادخل أو تدخل فيه بشرط إثبات غش من كان يمثله أو تواطئه أو إهماله الجسيم (مادة 8/214) :

ومثال ذلك الخلف بالنسبة للسلف والكفيل بالنسبة للمدين الاصلى، فيعتبر الحكم من وجهة نظرهم حجة على من كان ممثلاً فى الدعوى ، فان أضرار من الحكم كان له الحق فى رفع هذا الشرط بشرط إثبات غش من كان يمثله أو تواطئه أو إهماله الجسيم وذلك بالالتجاء إلى طريق الطعن فى الحكم بالتماس إعادة النظر.

ميعاد الالتماس:

ميعاد الالتماس أربعون يوماً .

ويبدأ الميعاد من تاريخ صدور الحكم طبقاً للقاعدة العامة فى بدء مواعيد الطعن فى حالتين هما حالة الحكم بما لم يطلبه الخصوم أو بأكثر مما طلبوه ، وحالة تناقض منطوق الحكم بعضه مع البعض الآخر.

ويبدأ ميعاد الطعن فى الحالة المنصوص عليها فى الفقرات الأربع الأولى من المادة 241 وهى حالة وقوع غش ، وحالة حصول إقرار بتزوير الأوراق بعد الحكم، وحالة بناء الحكم على شهادة مزورة، وحالة الحصول على أوراق قاطعة فى الدعوى بعد صدور الحكم من اليوم الذى ظهر فيه الغش أو الذى اقر فيه بالتزوير فاعله أو

حكم بثبوته أو الذى حكم فيه على شاهد الزور أو اليوم الذى ظهرت فيه الورقة المحتجزة.

ويبدأ الميعاد فى الحالة المنصوص عليها فى الفقرة السابعة من المادة 241 وهى حالة إذا صدر الحكم على شخص طبيعى أو اعتباري لم يكن ممثلاً تمثيلاً صحيحاً فى الدعوى .. الخ. من اليوم الذى يعلن فيه الحكم إلى من يمثل المحكوم عليه تمثيلاً صحيحاً.

ويبدأ الميعاد فى الحالة المنصوص عليها فى الفقرة الثانية وهى - حالة من يعتبر الحكم الصادر فى الدعوى حجة عليه ولم يكن قد ادخل أو تدخل فيها - من اليوم الذى ظهر فيه الغش أو التواطؤ أو الإهمال الجسيم. (مادة 243).

إجراءات الالتماس والحكم فيه :

يرفع الالتماس أمام المحكمة التى أصدرت الحكم بصحيفة تودع قلم كتابها وفقاً للأوضاع المقررة لرفع الدعوى، (مادة 1/243).

ويجب أن تشتمل الصحيفة على بيان الحكم الملتمس فيه وتاريخه وأسباب الالتماس وإلا كانت باطلة (مادة 2/243).

ويلزم الطاعن بإقامة الدليل على قيام سبب من أسباب الطعن التى نص عليها القانون ، وعلى المحكمة قبل أن تنتظر فى موضوع الطعن أن تتحقق من توافر هذا السبب لتحكم أو لا تحكم بقبول الطعن شكلاً. (الدكتور أحمد أبو الوفا- نظرية الأحكام فى قانون المرافعات- منشأة المعارف - 1977 - ص 782).

ويجب على رافع الالتماس فى الحالتين المنصوص عليهما فى الفقرتين السابعة والثامنة من المادة 241 أن يودع خزانة المحكمة مبلغ عشرة جنيهاً على سبيل الكفالة ، ولا يقبل قلم الكتاب صحيفة الالتماس إذا لم تصحب بما يثبت هذا الإيداع (مادة 3/243).

ويجوز أن تكون المحكمة التي تنتظر الالتماس مؤلفه من نفس القضاة الذين أصدروا الحكم (مادة 243 مرافعات).

ولا يترتب على رفع الالتماس وقف تنفيذ الحكم. ومع ذلك يجوز للمحكمة التي تنتظر الالتماس أن تأمر بوقف التنفيذ متى طلب ذلك وكان يخشى من التنفيذ وقوع ضرر جسيم يتعذر تداركه.

ويجوز للمحكمة عندما تأمر بوقف التنفيذ أن توجب تقديم كفالة أو تأمر بما تراه كفيلا بصيانة حق المطعون عليه (مادة 244 مرافعات)

وتفصل المحكمة أولا في جواز قبول التماس إعادة النظر ثم تحدد جلسة للمرافعة في الموضوع دون حاجة إلى إعلان جديد . على أنه يجوز لها أن تحكم في قبول الالتماس وفي الموضوع بحكم واحد إذا كان الخصوم قد قدموا أمامها طلباتهم في الموضوع ولا تعيد المحكمة النظر إلا في الطلبات التي تناولها الالتماس (مادة 245 مرافعات).

وفي حالة صدور حكم بعدم قبول الالتماس فإنه لا يجوز له بعد ذلك أن يتعرض لما أثاره الطاعن في سبب طعنه من طلبات متعلقة بموضوع الالتماس (طعن رقم 24 لسنة 21 ق في 4/2/1953).

المطلب الخامس

تفسير المحاكم القضائية للقانون الضريبي

تذهب بعض الأحكام إلى تفسير قانون الضريبة تفسيرا ضيقا ، ومن هذه الأحكام حكم محكمة مصر الابتدائية المختلطة الذي قرر أنه " متى كان النص القانوني صريحا فإنه لا يقبل بداهة إلا تفسيرا واحدا ، ولا مجال للإحالة على الأعمال التحضيرية التي لا يمكن تغليبها على النص النهائي " . (محكمة مصر

الابتدائية المختلطة فى 10/6/1944- مبادئ القضاء فى الضرائب - المرجع السابق - بند 1741 - ص 429).

كما قررت محكمة الاستئناف المختلطة أن أحكام القانون فى مادة الضرائب تطبق تطبيقاً ضيقاً ، فلا يصح تفسيرها عن طريق القياس . (استئناف مختلط فى 6/2/1947 - الموسوعة المصرية للتشريع والقضاء - ضرائب الدخل - الجزء الرابع - المرجع السابق - بند 3 ص 139) .

كذلك قررت محكمة القاهرة الابتدائية أن إعطاء سلطة إضافة مهن غير تجارية إلى تلك المهن التى كانت تنص عليها المادة 72 من القانون رقم 14 لسنة 1939 قبل تعديلها إلى وزير المالية صراحة قد قصد به التقييد من سلطة التفسير التى تملكها المحكمة فى مادة كالضرائب هى بطبيعتها وطبقاً للمبادئ العامة فى التشريع الضريبى ، مما لا يجوز التوسع فى تفسير نصوصها أو تأويلها (محكمة القاهرة الابتدائية 15/4/1955 مشار إليه فى مؤلف الدكتور حسين خلاف - الأحكام العامة فى قانون الضرائب ص 94).

وموقف هذه الأحكام يتفق مع ما تذهب إليه محكمة النقض الفرنسية من الأخذ بمبدأ تفسير النصوص الضريبية تفسيراً ضيقاً . وهو يلقى تأييد بعض الكتاب فى مصر الذى يرون أن المبدأ المتبع فى تشريعات معظم الدول على العموم هو أن قوانين الضرائب يجب أن تفسر تسيراً حرفياً على أساس أن الضريبة تقطع جزءاً من مال الأفراد ولا يمكن أن تجبى إلا فى الأحوال والظروف التى حددها القانون بدقة ، بذا يشبه قانون الضرائب من هذه الوجهة القانون الجنائى (الدكتور عبد الحكيم الرفاعى - المرجع السابق - ص 414 وما بعدها).

وقد أخذت بعض المحاكم المصرية بمبدأ أن الشك يفسر فى صالح الممول باعتباره تطبيقاً لقاعدة تفسير القوانين الضريبية تفسيراً ضيقاً . ومثال ذلك حكم محكمة الإسكندرية المختلطة الذى قرر أنه متى كان الأمر يتعلق بقانون من قوانين الضرائب فيجب تفسيره تفسيراً ضيقاً فى حدود حقوق الممول إذ الشك يفسر فى

مصلحة الممول فى مثل هذه الأحوال. (استئناف مختلط - الموسوعة المصرية للتشريع والقضاء - المرجع السابق - بند 4 - ص 139).

ويؤيد بعض الكتاب قاعدة تفسير القانون الضريبى لصالح الممول باعتبارها نتيجة حتمية لقاعدة التفسير الضيق أن لم تكن مصدرها ، ذلك بان القاضى إذ يفسر النصوص الضرائبية تفسيراً حرفياً إنما يلجأ فى ذلك إلى حماية للممول . ومؤدى ذلك انه فى حالة الشك فى مدى النص الضريبى ينبغى الأخذ بالتفسير الأصلى للممول. الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدي النشار - أصول التشريع الضريبى 1959 ص 118).

على أن بعض الأحكام تأخذ بمبدأ أن الشك يفسر لصالح الممول تطبيقاً للقواعد العامة فى الإثبات أكثر منه نتيجة لقاعدة التفسير الشيق للنصوص الضريبية . ومن أمثلة هذه الأحكام حكم محكمة الاستئناف المختلطة الذى يقرر أن الأصل هو أن المواطن غير ملزم بأداء الضريبة. وعلى الحكومة أن تثبت انه ملزم بأدائها بمقتضى نص قانونى صريح لا يشوبه لبس ولا غموض ، فإذا شاب القانون أى نقص ، جاز للممول أن يستفيد منه. وليس أدل على وجوب الأخذ به القاعدة من أن الحكومة تصر على القول بان للقانون فى مادة الضرائب سلطاناً مستقلاً وان قواعده تختلف كل الاختلاف عنه فى القانونين المدنى والتجاري. (استئناف مختلط فى 1947/1/18 - الموسوعة المصرية للقضاء والتشريع - المرجع السابق - بند 3 - ص 98).

ويفسر بعض الكتاب هذا المبدأ على النحو الذى أورده الحكم بان على الإدارة الضريبية إذا ما ادعت أن ضريبة معينة مستحقة بمناسبة تصرف معين أن تقيم الدليل على ما تدعيه ، فإذا كان الحكم القانونى الذى تستند إليه بوصفه منشأ للضريبة مشكوك فى انطباقه على ذلك التصرف عازماً إقامة هذا الدليل ، ومن ثم فهى خاسرة والممول فى مأمن. كما يستند البعض إلى المبدأ المدنى القائل بان الاشتراك ينبغى أن يفسر لصالح المدين دون الدائن ، ومن ثم يجب أن يكون

التفسير فى شئون الضرائب لصالح الممول دون الإدارة الضريبية (الدكتوران محمد طه بدوى ومحمد حمدي النشار - المرجع السابق - ص 120) .

وينتقد البعض الأخذ بهذا المبدأ بمقولة انه من الخطأ فى نطاق الالتزام بالضريبة وهو احد التزامات القانون العام إقحام القاعدة المعمول بها فى مجال العقود المدنية التى تقرر تفسير الشك الذى يثيره العقد فى مصلحة المدين ، لان هذا النظر يقوم على اعتبار أن العلاقة تعاقدية بين الخزنة والموول ، وان طرفى العقد هى الخزنة بوصف كونها دائنة بالضريبة ، والموول باعتباره مدينا بالضريبة . وهذا النظر لا أساس له من الصحة حيث أن قانون الضريبة لا يعترف أصلا بفكرة العقود فى الشئون الضريبية إذ أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون وليس منشؤه التعاقد بين الإدارة والموول . ومن جهة أخرى فمبادئ القانون المدنى إذ تقوم على أساس المساواة بين جميع الخاضعين لأحكامها ومراعاة المدين بتفسير الشك الذى يثيره العقد لصالحه لا تنطبق فى مجال الضريبة لان الالتزام بالضريبة لا يهدف إلا إلى تحقيق مصلحة المجتمع ممثلا فى الدولة التى تقتضى الضريبة ، وهذا بخلاف الالتزامات الخاصة التى لا تهدف ولو كان القانون مصدرها إلا إلى تحقيق مصالح خاصة .

يضاف إلى ذلك انه من الخطأ فى نطاق الالتزام الضريبى إقحام القاعدة المدنية فى الإثبات التى تقضى بوقوع عبئه على المدعى بحيث ترفض دعواه إذا لم يستطع أن يثبت صحة ما يدعيه لان مجال أعمال هذه القاعدة ينحصر فى الخصومات الشخصية فى نطاق روابط القانون الخاص ، أما الخصومة فى روابط قانون الضريبة هى خصومة عينية موضوعية . وينبنى على ذلك وجوب استبعاد قاعدة الإثبات المدنية من مجال الالتزام الضريبى . (الدكتور قدرى نقولا عطية - ذاتية القانون تطبيقاتها -1960 - ص 260 وما بعدها) .

على أية حال ، فان بعض الأحكام وان أُنبت على التفسير الحرفي للنصوص الضريبية ، إلا أنها أباحت الاستعانة ببعض العناصر الخارجة عن النص وذلك فى

حالة غموضه ، ليتسنى لها تبين إرادة المشرع ، ومن ثم فقد سمحت بالاستعانة بحكمة التشريع.

ومن أمثلة هذه الأحكام والتي أخذت بحكمة التشريع حكم محكمة مصر الابتدائية الذى قرر أن إدراج أى مبلغ فى حساب الأرباح والخسائر يتبع حتما الواقعة المنشئة له . والقول بغير ذلك مجاف للمنطق السليم وروح التشريع واستقرار الأوضاع المالية(مصر الابتدائية فى 1953/6/24 - الجرف - مبدأ 1214 - ص 408 وما بعدها).

ومن الأحكام التى استعانت بالأعمال التحضيرية فى تفسير القوانين الضريبية حكم محكمة مصر الابتدائية الذى قرر أن المحكمة ترى وجوب الإشارة إلى ما للإعمال التحضيرية من أهمية فى تفسير القوانين.

فالمعروف أن المذكرة التفسيرية للقانون قد صاغها نفس المحرر الذى كلف بإعداد القوانين المالية المصرية ، فإذا أريد لها تفسيره أو تأويله وجب الرجوع إلى رأيه فهو حجة فى هذا الصدد(محكمة مصر الابتدائية المختلطة فى 1945/6/2 - مبادئ القضاء فى الضرائب - المرجع السابق - بند 1741 - ص 430).

ومن الأحكام التى أجازت الرجوع إلى المصادر التاريخية للقانون حكم محكمة استئناف القاهرة الذى قرر أن قانون الضرائب رقم 14 لسنة 1939 مستمد من نصوص التشريعات المماثلة فى فرنسا مع شئ من التحوير، ومن ثم ينبغى الرجوع إلى تلك النصوص وما صدر بشأنها من أحكام وتعليقات لتفهم حقيقة المغزى الذى أراده الشارع المصرى عندما وضع القانون المذكور (استئناف القاهرة فى 1946/2/28 - الجرف - ج 1 - مبدأ 40 ص 94).

ويذهب بعض الكتاب إلى أن الالتجاء إلى العناصر الخارجة عن النص فى شئون الضرائب أمر لا يتعارض البتة مع القول بأن القانون الضريبى يجب تفسيره تفسيراً ضيقاً مادام أن الاستناد إلى هذه العناصر لا يأتى إلا بعد التثبت من غموض

عبارة النص، ومن ثم قصورها عن التعبير عن قصد الشارع. ذلك أن حكمة قاعدة التفسير الضيق في هذه الشئون تنحصر في الحرص البالغ على التزام قصد الشارع في مادة خطيرة كمادة الضرائب قد يؤدي الاجتهاد في تفسير أحكامها إلى الاعتداء على الملكية الفردية . فإذا كان من شأن قاعدة تفسير القوانين الضرائبية تفسيراً ضيقاً تقويت قصد الشارع وضياح الحكمة من هذا التفسير جاز الالتجاء إلى العناصر الخارجة عن النص بشرط أن تكون عبارات النص قاصرة عن الكشف عن قصد الشارع (الدكتوران محمد طه بدوى ، ومحمد حمدي النشار - المرجع السابق - ص 122 وما بعدها).

ومن الأحكام التي ذهبت إلى تفسير النصوص الضريبية تفسيراً واسعاً حكم محكمة استئناف القاهرة الذي ذكر أنه وإن لم يرد بنص المادة 45 من القانون رقم 14 لسنة 1939 معدل شيء عن الذي يقوم بعرض الأمر على لجنة الطعن لو أن الممول لم يوافق على التصحيحات التي أدخلتها مصلحة الضرائب على إقراره، إلا أن المفهوم أن مصلحة الضرائب هي التي تقوم بعرضه لأنها صاحبة المصلحة فيه ولأن الشركة الممولة لا تؤدي إلا الضريبة المترتبة على إقرارها ، وقد يتجاوز تقدير اللجنة قيمة هذا الإقرار (استئناف القاهرة في 1952/6/5 - الجرف - ج 8 مبدأ 1143 ص 149).

وقد أيدت بعض المحاكم الأخذ بطريقة القياس ، ومن هذه المحاكم محكمة مصر المختلطة الذي قررت أن ثمة اعتبارات ترجع إلى العدالة والإنصاف حدت بالمشروع إلى فرض الضريبة فيما يتعلق بشركات التضامن على كل شريك شخصياً عن حقه في أرباح الشركة بقدر نصيبه ، وهذه الأسباب نفسها يتعين الأخذ بها في نطاق أوسع عن طريق القياس بالنسبة لأعضاء شركة فعلية اسماً ولكنها في الواقع تزاوُل أعمالها كشركة تضامن لم تكتسب بعد شخصية قانونية لعدم إتمام إجراءات النشر إلى نص عليها القانون (مصر المختلطة في 1945/12/15 - الموسوعة المصرية للتشريع والقضاء - المرجع السابق - بند 5 - ص 20).

على أن معظم المحاكم ترددت فى الأخذ بطريقة القياس . فمثلا قررت محكمة النقض أن إحالة النزاع إلى لجنة التقدير لا يعتبر بمثابة الإحالة إلى لجنة الطعن التى نصت المادة 97 مكررة من القانون رقم 14 لسنة 1939 على أن تقطع التقادم ومن ثم فلا تجرى مجراها ، ولا تقاس عليها (نقض فى 1963/5/22 س12 ص 698)،

كما رفضت هذه المحكمة أيضا الأخذ بطريق القياس فقد ورد فى حكم لها أن فى أحكام ضريبة المهن غير التجارية إنما تسرى على المحامى الذى يزاول مهنته فعلا ، وليس كذلك المحامى المتقاعد ، فلا يمكن أن يستفيد من الإعفاء المنصوص عليه فى المادة 76 من قانون الضرائب الخاص بصاحب المهنة متى بلغ عمره ستين . هذا الإعفاء ، إنما هو استثناء لا يجوز مده بطريق القياس على معاش المحامى المتقاعد (الجرف ج 4 مبدأ ص 11) .

ويلاحظ أن تفسير النصوص الضريبية بطريق القياس ترفضه المحاكم القضائية الفرنسية وعلى رأسها محكمة النقض ، بينما يقبله مجلس الدولة الفرنسى .

ويؤيد بعض الكتاب عدم الالتجاء إلى طريقة القياس فى المواد الضريبية بمقولة أن الالتجاء إليها يؤدى إلى فرض الضريبة على أمور لم ترد بالقانون قياسا على أمور وردت به وهو أمر مخالف لقاعدة أساسية مقررة ومقننه فى الدساتير وهى عدم جواز فرض الضرائب إلا بقانون .

إلا أن البعض يرد على ذلك بأنه ليس من شأن الالتجاء إلى القياس فرض الضريبة أو الإعفاء منها بغير قانون حيث أن الالتجاء إلى القياس يكون بقصد تطبيق القانون تطبيقا سليما بالالتجاء إلى إرادة المشرع الحقيقية ، فيطبق القانون على كافة الأمور التى تقتضى حكمة التشريع أن يمتد إليها اثر القانون . يضاف إلى ذلك أن تحريم الالتجاء إلى القياس قد يؤدى إلى الإخلال بالقانون وذلك فى الحالات يؤخذ فيها بحرفية النصوص فى حد ذاتها مما قد يترتب عليه تقويت غرض المشرع بعدم خضوع فئة للضريبة بمقولة أنها لم يرد نص بشأنها فى حين أن فئة أخرى

مشابهة لها تمام خاضعة للضريبة وبذلك لا يعامل الممولون الخاضعون لضريبة معينة نفس المعاملة بالرغم من تماثل مراكزهم فعلا وقانونا وهو الأمر الذى يترتب عليه إهدار قاعدة المساواة فى تحمل الأعباء العامة (الدكتور قدرى نقولا عطية - المرجع السابق - ص 222) .

ويبدو أن أنصار الأخذ بقاعدة التوسع فى تفسير قانون الضريبة ولو عن

طريق الالتجاء إلى القياس ، إنما يستندون إلى أن قوانين الضريبة ليست قوانين استثنائية ، وإنما هى قوانين عادية تنظم كيفية حصول الدولة على حاجتها من المال لأداء مهمتها ، وأنه يجب أن تفسر كغيرها من القوانين وبالطريقة التى تضمن تطبيقها على النحو السليم دون أن يقيد المفسر فى مجال الضريبة بإتباع طريقة معينة دون أخرى ، بل يقوم بالتفسير على أساس موضوعى أى دون تحيز للخزانة أو ظلم لها.

على أن أنصار هذا الرأى يوردون بعض التحفظات من أهمها قولهم أن ثمة مبدأ هاما يسود تشريع الضرائب فى الدول الحديثة مؤداه وجوب فرض الضريبة بقانون . ويتفرع على ذلك أن الضريبة إذا ما فرضت قانونا على واقعة معينة فلا يصح أن تمتد فتتناول واقعة أخرى حتى ولو كان ثمة شبه بين الواقعتين ويضيفون إلى ذلك أن الضرائب تخضع لمبدأ آخر وهو مبدأ اليقين وهو مبدأ يحقق صالح الخزانة والممول على حد سواء . ويرتبون على ذلك أن القواعد القانونية الخاصة بالضريبة هى فى الأصل قواعد قليلة المرونة ويظهر ذلك على الأخص فيما كان من تلك القواعد مقررا منح بعض فئات الممولين إعفاءات أو تسهيلات خاصة عند توافر ظروف معينة إذ يجب أن تتوافر هذه الظروف على النحو الذى حدده المشرع حتى يجوز منح الممولين إعفاءات أو التسهيلات المذكورة .

ففى مثل هذه الأحوال يكون المفسر مقيدا بحرفية النص ، ولكن لا يرجع هذا التقيد إلى وجود مبدأ عام يقضى بتفسير جميع نصوص قوانين الضرائب تفسيراً ضيقاً أو حرفياً ، بل يرجع ذلك إلى أنه فى هذه الأحوال يفهم من نص القانون أو

روحه أن المشرع يريد أن يطبق الحكم القانوني الخاص بتلك الحالات تطبيقاً حرفياً. على أن تقييد التفسير على هذا النحو ليس عاماً على جميع أحكام الضرائب بل أن من هذه الأحكام ما هو أكثر مرونة من غيره أي أن منها ما يمكن تفسيره بمختلف طرق التفسير بما في ذلك التفسير الواسع أو عن طريق القياس (الدكتور حسين خلاف - الأحكام العامة في قانون الضرائب - المرجع السابق - ص 87 وما بعدها).

وفي رأينا أنه يجب على القاضي عند تفسيره النصوص الضريبية أن يضع في اعتباره ذاتية القانون الضريبي والمبادئ التي تقوم عليها هذه الذاتية . فمثلاً ذاتية قانون الضريبة هي التي فرضت قاعدة الدفع ثم المعارضة في دين الضريبة ، وهي التي قضت أنه لا ضريبة إلا بنص ، وهي التي تحتم على القاضي عدم منح أجل للمدين للوفاء بدين الضريبة .

وفي ظل ذاتية هذا القانون يمكن للقاضي أن يلجأ إلى قواعد التفسير المختلفة مادام أن الهدف هو استخلاص إرادة المشرع الحقيقية ، إذ لا يمكن إخضاعه لقواعد التفسير التي تخضع لها القوانين الأخرى سواء أكانت استثنائية أم عادية .

ويجب أن يراعى القاضي عند قيامه بالتفسير أن دور المالية العامة لم يعد الآن محايداً كما كان من قبل ، بل أصبحت المالية العامة وسيلة من وسائل التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وتعددت أهداف الضريبة ، فلم تعد الغاية منها مجرد الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة ، بل أصبحت تستخدم في مجالات متعددة .

المبادئ التي أرسنها محكمة النقض بشأن التفسير

أرست محكمة النقض عدة مبادئ متعلقة بتفسير نصوص القانون الضريبي أهمها :

- مع قيام قانون خاص لا يرجع إلى أحكام القانون العام إلا فيما فات القانون الخاص من الأحكام ، ولا يجوز إهدار القانون الخاص لأعمال القانون العام

لان فى ذلك منافاة صريحة للغرض الذى من اجله وضع القانون الخاص (الطعن رقم 2944 لسنة 66 ق فى 28 ديسمبر 2009) .

- متى كان النص واضحا جلى المعنى قاطع الدلالة على المواد منه فلا يجوز الخروج عليه أو تأويله (الطعن رقم 2944 لسنة 66 ق فى 28 ديسمبر 2009 ، الطعن رقم 6049 لسنة 72 ق فى 22 فبراير 2010 ، الطعن رقم 1433 لسنة 66 ق فى 12 ابريل 2011 ، الطعن رقم 3542 لسنة 66 ق فى 22 ابريل لسنة 2011 ، الطعن رقم 695 لسنة 68 ق فى 23/2/2009 ، الطعن رقم 14887 لسنة 77 ق فى 22/3/2010) .

والأحكام القانونية تدور مع علتها لا مع حكمتها ، ومن ثم لا يجوز إهدار العلة وهى الوصف الظاهر المنضبط لمناسبة الحكم به للأخذ بحكمة النص ، وهو ما شرع الحكم لأجله من مصلحة أريد تحقيقها أو مفسدة أريد رفعها (الطعن رقم 113 لسنة 73 ق فى 9 يناير 2007) .

ولا يجوز تقييد مطلق النص بغير مخصص بحيث إذا كان النص صريحا جلى المعنى قاطعا فى الدلالة على المراد منه فلا محل للخروج عليه أو تأويله بدعوى تفسيره استهداء بالحكمة التى أملت أو قصد الشارع منه لان ذلك لا يكون إلا عند غموض النص أو وجود لبس فيه (الطعن رقم 945 لسنة 67 ق فى 19/1/2011) . وفى ذلك استحداث لحكم مغاير لم يأت به النص عن طريق التأويل (الطعن رقم 766 لسنة 65 ق فى 28/5/2013) .

المطلب السادس

المحاكم المختصة بنظر منازعات الضريبة على الدخل

فى ضوء حكم المحكمة الدستورية الأخير فى
2013/4/17

يثور التساؤل عما إذا كان يجوز لذوى الشأن الطعن بالإلغاء أمام القضاء

الادارى ضد قرارات ربط الضريبة على الدخل رغم أن القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل رسم طريقا آخر أمام المحاكم القضائية ؟

يمكن الرد على هذا التساؤل بالنفى ، وسندنا فى ذلك ما يلى : -

أولا : أنه إذا وجد قانون خاص يجعل الاختصاص لمحاكم قضائية . ففى هذه الحالة تختص هذه المحاكم بنظر المنازعة . وليس هذا إلا تطبيقا لقواعد الاختصاص التى تقرر أن الخاص يقيد العام . وعلى الرغم من أن مجلس الدولة أصبح قاضى القانون العام للمنازعات التى تكون الإدارة طرفا فيها منذ صدور دستور 1971 وحتى الآن ، إلا أن هذا لا يعنى غل يد المشرع عن إسناد الاختصاص فى بعض المنازعات الإدارية ، ويدخل فيها المنازعات الضريبية ، إلى جهات قضائية أخرى على أن يكون ذلك على سبيل الاستثناء من الأصل المقرر بالذاتير المصرية المتعاقبة وفى الحدود التى يقتضيها الصالح العام . وعلى هذا النحو يعمل المشرع التفويض المخول له من المادة 167 من دستور 1971 (وتقابلها المادة 188 من الدستور الحالى) فى شأن تحديد الهيئات القضائية واختصاصاتها وتنظيم طريقة تشكيلها مع مراعاة الأصل العام المقرر فى المادة 171 من دستور 1971 (وتقابلها المادة 190 من الدستور الحالى) فى شأن اختصاص مجلس الدولة بالفصل فى المنازعات الإدارية والدعاوى التأديبية باعتباره صاحب الولاية العامة على هذه الدعاوى وتلك المنازعات (راجع على سبيل المثال الدعوى رقم 10 لسنة 11 ق فى 21/5/1980) 0

وبهذا المعنى قضت المحكمة الإدارية العليا أن مجلس الدولة أصبح صاحب الولاية العامة بنظر كافة المنازعات الإدارية إلا ما استثنى بنص خاص (الطعن رقم 3875 لسنة 40 ق عليا فى 7/1/2001) .

ثانيا : الأخذ بأسلوب المعيار العام لتوزيع الاختصاص بين المحاكم الإدارية والمحاكم القضائية الأخرى لا يمنع من وجود استثناءات مرجعها إلى النصوص والسوابق القضائية . وبهذا فان جعل القضاء الادارى صاحب الاختصاص العام فى

نظر المنازعات الإدارية لا يمنع المشرع من أن يعهد إلى أى من جهتي القضاء الإدارى أو العادى بالفصل فى منازعات لا تتفق مع المعيار العام فى توزيع الاختصاص .

ثالثا : وإن كان لا يجوز إيلاء سلطة القضاء فى منازعات بعينها إلى غير قاضيه الطبيعى إلا فى أحوال استثنائية تكون الضرورة فى صورتها الملحة هى مدخلها وصلتها بالنظام العام فى أوثق روابطها مقطوعا بها ومبرراتها الحتمية لا شبهة فيها (راجع أحكام الدستورية العليا فى القضية رقم 224 لسنة 19 ق دستورية فى 9 ديسمبر 2000 ، القضية رقم 193 لسنة 19 ق دستورية فى 6 مايو 2000 ، القضية رقم 10 لسنة 1 ق دستورية فى 16/5/1982) .

رابعا : استقرت أحكام المحكمة الإدارية العليا على أنه أيا كان التكليف القانونى لمنازعات الضرائب والرسوم ، وسواء اعتبرت منازعة ضريبية أو منازعة إدارية فى قرار إدارى فإن الاختصاص بنظرها سيعقد لمحاكم مجلس الدولة دون المحاكم العادية ما لم يعهد المشرع للقضاء العادى بنظر الطعون المتعلقة بمنازعة ضريبية معينة إلى هذا القضاء (الطعن رقم 1515 لسنة 26 ق عليا فى 16/6/1981 ، الطعن رقم 2005 لسنة 34 ق فى 1/12/1990 ، الطعن رقم 3092 لسنة 32 ق فى 6/7/1991) .

وعلى ضوء ما تقدم فإننا نرى أن محاكم القضاء العادى تظل هى المختصة بنظر المنازعات فى ربط ضريبة الدخل والدمغة ورسم تنمية موارد الدولة وفقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005 حيث تتحقق فكرة الصالح العام فى استثناء منازعات هذه الضرائب من اختصاص مجلس الدولة . ويتمثل تحقيق هذه الفكرة فيما يلى : -

أ) أن القضاء الإدارى ما زالت محاكمه محصورة فى أضيق نطاق على خلاف المحاكم العادية التى تتغلغل فى كافة أنحاء البلاد بحيث يتيسر لها سرعة الفصل فى الدعاوى فضلا عن التيسير على الممولين .

ب) أرست المحاكم القضائية وعلى رأسها محكمة النقض الكثير من السوابق القضائية منذ صدور أول قانون للضرائب على الدخل رقم 14 لسنة 1939 مما أكسب القضاة خبرة في هذا المجال .

ج) لم يصدر قانون الإجراءات الخاص بالقسم القضائي لمجلس الدولة متضمنا تنظيم إجراءات المنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم معلقا نظر هذه المنازعات إلى أن يصدر هذا القانون . وقد مضى ستون عاما دون صدور قانون الإجراءات .

د) الطعون التي ترفع من الممولين ضد مصلحة الضرائب في مجال ضريبة الدخل تكون أمام المحكمة الابتدائية الواقع في دائرتها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو محل إقامة المنشأة الحاصل النزاع بشأنها وهذا النص لا يوجد مثله بالنسبة لدعوى الإلغاء أمام مجلس الدولة من شأنه رعاية صالح الممول بتيسير التقاضى بحيث لا يضطر إلى رفع الدعوى في جهة غير تلك التي يقيم فيها خاصة وان الممول يكون غالبا هو المدعى إذ أن الإدارة الضريبية نادرا ما تكون هي المدعية نظرا لما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة التي تسمح لها بتحصيل الضريبة عن طريق الحجز الإداري دون حاجة إلى اللجوء إلى القضاء .

المبحث الخامس

التصالح الضريبي

تلجأ بعض التشريعات الضريبية إلى الصلح أو التصالح الضريبي بين الإدارة الضريبية والممولين كوسيلة من وسائل إنهاء المنازعات الضريبية في أية مرحلة من مراحل التقاضى سواء تعلق موضوع المنازعة بربط الضريبة أو تحصيلها . على أن بعض التشريعات الضريبية الأخرى تنص على عدم جواد الصلح في المنازعة الضريبية (1) .

تعريف التصالح المدنى :

(1) المادة (17) من قانون ضريبة الدخل العماني الصادر بالمرسوم السلطان رقم (28) لسنة 2009

يرى بعض الفقهاء التفرقة بين الصلح المدني والصلح الجنائي حيث يرى البعض⁽¹⁾ أن الصلح المدني عبارة عن اتفاق يتم بين طرفين فى عقد معين بحيث ينزل كل منهما بالتبادل عن جزء من ادعاءاته لصالح الطرف الآخر ، فى حين أن الصلح الجنائي هو اتفاق يتم بين الجاني والمجنى عليه على أن ينزل المجنى عليه عن الدعوى الجنائية قبل الجاني مقابل مبلغ مالي يدفعه الأخير له ، على الرغم من أن الصلحين يتفقان من حيث التقاء ارادتي طرفي الخصومة على الصلح إلا إنهما يختلفان فى أن الصلح المدني ينصب على المصالح الخاصة للطرفين أما الصلح الجنائي فهو نظام من نظم انقضاء الدعوى . كما أن الصلح المدني يعتبر تصرفاً قانونياً يترتب أثراً حسب رغبة طرفيه بينما الصلح الجنائي فيعد عملاً قانونياً يترتب القانون أثره سواء اتجهت الإرادة إلى ترتب هذا الأثر أم لم تتجه إلى تحقيق أى أثر .

أهمية الصلح الضريبي

تقوم فلسفة إعادة النظر فى المنازعة الضريبية من وجهه نظر المصلحة والممول إلى ما يأتي :

- 1- الصلح الضريبي من شأنه أن يخفف العبء على كل من القضاء والممولين ومصلحة الضرائب لما يحققه هذا النظام تخفيف العبء المثقل به القضاء فى نظر المنازعات الضريبية وما يتطلبه من خبرة فنية وجهد كبير
- 2- يؤدى نظام الصلح إلى تقصير أمد النزاع بين الممول ومصلحة الضرائب حيث يتحدد بصورة أسرع مركز الممول الضريبي ، ومقدار الدين الذى يلزم أدائه ، دون حاجة إلى إجراءات طويلة يستغرقها نظر النزاع أمام القضاء وما يترتب عليه من ضياع لوقت الممول .
- 3- أن نظام الصلح يؤدى إلى تحصيل دين الضريبة فى وقف قصير مما يحقق صالح الخزنة العامة ، ويوفر أواصر الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب كما يخفف الصلح تخفيف العبء على الممول والمصلحة نتيجة تكاليف التقاضى وتنفيذ الأحكام .
- 4- معالجة آثار مغالاة مأمورى الضرائب فى تقديراتهم لأرباح الممولين.

¹ (دكتور . محمد السيد عرفه - التحكيم والصلح وتطبيقاتهما فى المحال الجنائي - منشورات جامعة نايف للعلوم الأمنية - الرياض - 2006 - ص 82 وما بعدها

- 5- إيجاد وسيلة قانونية تساعد مصلحة الضرائب على إعادة النظر فى المغالاة فى تقدير أرباح الممولين بعد أن خرج الأمر عن ولايتها بصيرورة الربط نهائيا بالنسبة لها بإعلانه إلى الممول مع تجنبها الدفاع عن قضايا خاسرة أمام المحاكم .
- 6- الإقلال قدر المستطاع فى عدد القضايا المتداولة أمام المحاكم للحد مما تتحمله مصلحة الضرائب من المصاريف القضائية فى الدعاوى التى نخسرها والتى هى فى غنى عنها.
- 7- رفع الحرج عن هيئة قضايا الدولة فى الدفاع عن قضايا خاسرة فى اغلبها نتيجة المغالاة فى تقدير أرباح الممولين .
- 8- العمل على تحديد مراكز الممولين على وجه السرعة بدلا من بقائها معلقة بغرض استقرار وضعهم الضريبية على نحو يؤدى إلى زيادة استثماراتهم التى تعود بالفائدة على الاقتصاد القوى للبلاد .
- 9- تبني التشريعات المنظمة لقواعد إعادة النظر فى المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين مبدأ قيام هذه المصلحة من جانبها بتخفيض تقديراتها إلى الحد الذى يقبله الممول ومتى تم الاتفاق بينهما على ذلك كان على المحاكم أن تقضى بانتهاء الدعوى بحكم القانون.¹
- موقف التشريع المصرى من التصالح الضريبى المدنى
- لجأ المشرع الضريبى المصرى إلى أسلوب إعادة النظر فى المنازعات الضريبية وقد بدأ العمل بنظام التصالح فى المنازعات الضريبية المعروضة على المحاكم فى مصر بالقانون رقم 690 لسنة 1954 ، وقد ورد بالمذكرة الإيضاحية لهذا القانون أنه ترتب على مغالاة مأمورى الضرائب فى تقديراتهم التجاء الممولين إلى القضاء متظلمين من هذه التقديرات مما ترتب عليه زيادة القضايا المرفوعة على مصلحة الضرائب .
- وقد قصر هذا القانون حالات إعادة النظر على الدعاوى المنظورة أمام المحاكم الابتدائية والاستئنافية دون البعض نظرا لتعلق المنازعات الأخيرة بتفسير وتأويل القوانين الضريبية .

¹ (راجع بحث محمد محمد عمران - مدى سلطة وزارة المالية فى إصدار القرار رقم 263 لسنة 2009 بشأن إنهاء المنازعات الضريبية القضائية وتوابعه - غير منشور .

ثم أعاد المشرع الضريبي إصدار القانون رقم 14 لسنة 1962 متضمنا المبادئ التي وردت في القانون السابق بعد أن استشعر عودة تضخم أعداد القضايا الضريبية .

وقد طبقت أحكام هذا القانون ليس فقط على القضايا المرفوعة أمام المحاكم الابتدائية والاستئنافية بل امتد إلى القضايا المنظورة أمام محكمة النقض متى سلم الممول بتفسير القانون أو تأويله وفقا لما ارتأته المصلحة أو متى قبلت هي وجهه نظر الممول . وامتد العمل بهذا القانون على الدعاوى القائمة والمقيدة حتى تاريخ صدور القانون رقم 51 لسنة 1967 الذي أعقبه صدور القانون رقم 74 لسنة 1969 بمد العمل بالقانون رقم 14 لسنة 1962 حتى تاريخ نشره في 21 أغسطس سنة 1969 .

وقد رأى المشرع وضع تشريع دائم بشأن إعادة النظر في المنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب ، فأصدر القانون رقم 86 لسنة 1973 لتطبق أحكامه على الدعاوى القائمة في تاريخ نشره في 22 أغسطس سنة 1973 أو التي تقام بعد ذلك أمام المحكمة الابتدائية أو الإستئنافية أو النقض وبذات القواعد السابق العمل بها .

على أن العمل بنظام التصالح جوازي لمصلحة الضرائب وليست حقا للممول وإنما هو أمر جوازي متروك تقديره للمصلحة التي خولها القانون إجراء التصالح وفقا لشروط معينة خاصة وإن التصالح ليس من النظام العام .

وقد استمر العمل بأحكام القانون 86 لسنة 1973 إلى أن ألغى بموجب المادة 55 من قانون العدالة الضريبية رقم 46 لسنة 1978 اعتبارا من 10 من يوليو سنة 1978 بأثر فوري . ولو كان طلب الصلح قد أبدى قبل نفاذه باعتبار أن ذلك لا يعد انسحابا لأثر القانون الجديد على الماضي إنما تطبيقا للأثر الفوري للقانون .

غير انه صدر القانون رقم 159 لسنة 1997 في شأن التصالح في المنازعات الضريبية المتعلقة بضرائب الدخل القائمة أمام المحاكم بين مصلحة الضرائب والممول⁽¹⁾ . وقد امتد مجال بتطبيق هذا القانون أكثر من مرة وذلك بالقانون رقم 161 لسنة 2000 والقانون رقم 76 لسنة 2003 والقرار بقانون رقم 163 لسنة 2013⁽²⁾

وقد وسع المشرع في مجال إعادة النظر بحيث أصبح من الجائز في جميع المنازعات القائمة و بين مصلحة الضرائب والممولين حيث أجازت المادة الأولى من

⁽¹⁾ صدر في 1997/12/8 ونشر بالجريدة الرسمية - العدد 19 مكرر في 1997/12/9
⁽²⁾ صدر في 2013/ 12/11 ونشر بالجريدة الرسمية - العدد 49 مكرر في 2013/12/11

القانون إجراء التصالح بالنسبة إلى الدعاوى المقيدة قبل العمل بهذا القانون أمام جميع المحاكم بما في ذلك محكمة النقض . ولا يحد من هذا التوسع سوى القيد الذي تفرضه القوانين المنظمة لإجراءات التقاضي وهو أن تكون الدعاوى المقبولة للتصالح غير مشوبة بعيب شكلي يتعلق بالنظام العام . فإذا كانت الدعاوى محل التصالح مخالفة لأوضاع التقاضي الأساسية وإجراءاته المقررة في شأن رفع الدعاوى والطعون فإن رفعها بهذه الصورة يعترض الضرر ، ويترتب عليه البطلان ، ويجيز للمحكمة المختصة أن تطرح الاتفاق على التصالح جانبا ولا تعول عليه لتسترد عربة في القضاء في الدعاوى ⁽¹⁾ (الطعن الصادر في 1974/12/4 موسوعة الدكتور زكريا بيومي - المجلد الثاني - ص 1361)

وطبقا للمادة (2) من القانون توقف الدعاوى بقرار من المحكمة المختصة بناء على طلب مقدم من مصلحة الضرائب للتصالح ما لم يمانع الممول في ذلك . وتظل الدعاوى مرفوعة لمدة تسعة أشهر من تاريخ صدور قرار الوقت .

وبهذا المعنى قضت محكمة النقض بأن وقف الدعاوى لتقديم طلب تصالح غير ملزم للمحكمة بالوقف إلا عند ورود من المصلحة ما يدل على تقديم طلب التصالح إليها (الطعن رقم 852 لسنة 66 ق في 23 فبراير سنة 2009) .

ومن ناحية أخرى فإن وقف الدعاوى للتصالح مغاير للوقف الاتفاقي المقرر في قانون المرافعات وقد قضت محكمة النقض بهذا المعنى في العديد من أحكامها (نقض 1966/5/4 س 17 ص 1000 و 1974/12/1 س 25 ص 1310 ، 1963/4/10 س 14 ص 504 ، 1962/1/31 س 13 ص 141) .

حيث قررت أن وقف الدعاوى طبقا للقانون رقم 690 لسنة 1954 أو القانون رقم 104 لسنة 1958 له أحكامه وشروطه وأوضاعه الخاصة والتميزة المقررة في القانون وهو يختلف في مناهضة وفي نطاقه عن أحكام الوقف الاتفاقي المقرر في المادة 292 من قانون المرافعات الملغى (م 128 من قانون المرافعات المالي) وبمقتضاها رخص الشارع للخصوم في أن يتفقوا على وقف السير في الدعاوى لمدة لا تزيد على ستة شهور من تاريخ إقرار المحكمة لهذا الاتفاق أيا كان سببه وأوجب تعجيلها خلال الثمانية أيام التالية لانقضاء هذه المدة ورتب على عدم تعجيلها في الميعاد اعتبار المدعى تاركا دعواه

⁽¹⁾ (تسرى هذه الأحكام على الوقف الاتفاقي في ظل العمل بالقانون 159 لسنة 1997 والقوانين التي نصت على مد العمل به .

والمستأنف تاركا استئنافه . على أن قضاء محكمة النقض قرر بأنه لا وجه لتطبيق القانون رقم 690 لسنة 1954 على واقعه الدعوى متى كانت لم تتبع فى شأنها الإجراءات التى نص عليها هذا القانون كما لا وجه لتطبيق أحكام القانون رقم 104 لسنة 1958 إذ هو لا ينطبق إلا على الدعوى الموقوفة طبقا لأحكام القانون رقم 690 لسنة 1954 . (نقض 1966/5/4 س 17 ص 1000 و 1974/12/1 س 25 ص 1310 و 1963/4/10 س 14 ص 504 ، 1962/1/31 س 13 ص 141) .

كما قضت محكمة النقض بان وقف الدعوى طبقا للقانون رقم 690 لسنة 1954 أو القانون رقم 104 لسنة 1958 (قوانين التصالح) له أحكامه وشروطه وأوضاعه الخاصة والتميزة المقررة فى القانون وهو يختلف فى مناطق وفى نطاقه عن أحكام الوقف الاتفاقى المقرر فى المادة 292 من قانون المرافعات السابق (م 128 من القانون الحالى) وبمقتضاها رخص الشارع للخصوم فى أن يتفقوا على وقف السير فى الدعوى لمدة لا تزيد على ستة شهور من تاريخ إقرار المحكمة لهذا الاتفاق أيا كان سببه ووجب تعجيلها خلال الثمانية أيام التالية لانقضاء هذه المدة ورتب على عدم تعجيلها فى الميعاد اعتبار المدعى تاركا دعواه والمستأنف تاركا استئنافه ، كما انه ووفقا للمادة 301 من قانون المرافعات المشار إليه فان لكل ذي مصلحة من الخصوم فى حالة عدم السير فى الدعوى بفعل المدعى أو امتناعه أن يطلب الحكم بسقوط الخصومة متى انقضت سنة من آخر إجراء صحيح من إجراءات التقاضى - وقد جرى قضاء هذه المحكمة - على أنه لا وجه لتطبيق القانون رقم 690 لسنة 1954 على واقعه الدعوى متى كانت لم تتبع فى شأنها الإجراءات التى نص عليها فى هذا القانون ، كما لا وجه لتطبيق أحكام القانون رقم 104 لسنة 1958 إذ هو لا ينطبق إلا على الدعاوى الموقوفة طبقا لأحكام القانون رقم 690 لسنة 1954 . (الطعن رقم 283 سنة 38 ق جلسة 1974/22/1 س 25 ص 1310) .

وحتى تنتفى مظنة التنازل عن هذه الدفوع بالدخول فى مفاوضات الصلح ، كما لا يؤثر فى سلامة الحكم أن تكون المطعون ضدها قد دفعت بجلسة 1976/4/12 باعتبار الاستئناف كان لم يكن وفقا لنص المادة 82 من قانون المرافعات طالما أن الثابت أنها أفصحت بصدور مذكرة دفاعها المقدمة بالجلسة ذاتها عن حقيقة مرماها من الدفع وهو اعتبار مورث الطاعن " المستأنف " تاركا استئنافه وفقا لنص المادة 128 مرافعات . (1979/6/5 س 20 ع 2 ص 556) .

ووجوب تعجيل الدعوى بعد وقفها اتفاقا خلال الثمانية الأيام التالية لانتهاء مدة الوقف لا يمنع من ذلك أن يكون سبب الوقف الصلح المطروح أمره على لجنة المصالحات .

كما قضت محكمة النقض أن مؤدى أحكام الوقف الاتفاقي الذي تحكمه المادة 292 من قانون المرافعات السابق (628 من القانون الحالي) أن الشارع رخص للخصوم فى أن يتفقوا على وقف السير فى الدعوى أيا كان سببه ووجب تعجيلها خلال الثمانية أيام التالية لانقضاء هذه المدة ورتب على عدم تعجيلها فى هذا الميعاد اعتبار المدعى تاركا دعواه والمستأنف قد ترك استئنافه ولا يمنع من ذلك أن يكون سبب الوقف هو التصالح الذى كان طرح أمره على لجنة المصالحات لان هذا السبب لا يعدو أن يكون صورة من صور الوقف الاتفاقي. (نقض 1962/1/31 س 13 ص 141) .

وقضت أيضا بان وقف الدعوى للتصالح بعد دفع مصلحة الضرائب بسقوط الخصومة لا يعد تنازلا ضمنيا عن الدفع ولا يسقط الحق فى التمسك به بعد التعجيل . متى كان الحكم المطعون فيه قد أقام فقضاءه برفض الدعوى بسقوط الخصومة فى الدعوى على أن الدفع بسقوط الخصومة فى أول جلسة بعد التعجيل والتمسك به فى الجلسات التالية لا يتأتى معه القول بتنازل صاحبه عنه . وينبني على ذلك أن مصلحة الضرائب بعد أن تعلق حقها بالدفع بالسقوط قد صدر منها من التصرفات ما يعتبر بحق تعرضا لموضوع النزاع وتنازلا ضمنيا عن هذا الدفع ، ذلك أن مراقبة الضرائب طلبت من المحكمة المنظورة أمامها الدعوى الملف الفردي للطاعن لإعادة النظر فى أسس تقديرات اللجنة وإنهاء النزاع صلحا كما طلبت من المحاسب الوكيل عن الطاعن تقديم اقتراحاته على أسس التصالح وذلك دون تحفظ من المصلحة لأن إعادة النظر بمعرفة اللجنة المشكلة لهذا الغرض هو إعادة لتحديد وعاء الضريبة على أساس جديد يرتضيه الطرفان والغرض منه إنهاء النزاع المعروض صلحا ، فان هذه التقديرات الموضوعية من الحكم تكون غير سائغة إذ مع تحمل مصلحة الضرائب الدفع بسقوط الخصومة فى أول جلسة بعد التعجيل وفى الجلسات التالية لا يتأتى القول بأنها تنازلت ضمنا عنه . (نقض 1965/11/17 س 16 ص 1094) .

ووقف الدعوى طبقا لأحكام القانون 1962/14 بشأن التصالح الذى امتد العمل به بموجب القانون 86 لسنة 1973 بشأن التصالح الضريبي يختلف فى مناطه وأحكامه عن أحكام الوقف الاتفاقي المقررة فى المادة 128 مرافعات ... مما مؤداه أن تعجيل

الدعوى فى ظل أحكام القانون 49 لسنة 78 والتي كانت موقوفة تنفيذا لأحكام القانونين المشار إليهما يقع على قلم الكتاب وحده بعد انقضاء مدة الوقف وعودة الدعوى بقوة القانون إلى الحالة التي كانت عليها قبل الوقف .

ومن المقرر أيضا فى قضاء محكمة النقض أن مفاد ما نصت عليه المواد 4 ، 5 ، 6 من القانون رقم 14 لسنة 1962 بشأن إعادة النظر فى المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين الذى امتد العمل به بموجب القانون رقم 86 لسنة 1973 والمادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للقانون الأول ، أن وقف الدعوى طبقا لأحكام هذا القانون له شروطه وأوضاعه الخاصة والتميزة وان يختلف فى مناطه عن أحكام الوقف الاتفاقى المقررة فى المادة 128 من قانون المرافعات ، فقد جعل المشرع لمصلحة الضرائب دون الممول الهيمنة على تحريك إجراءات إعادة النظر فى المنازعات الضريبية بينها وبين الممول وموالاتها حتى نهايتها معلقا كل إجراء من هذه الإجراءات على إخطار من المصلحة إلى قلم كتاب المحكمة المنظورة أمامها الدعوى ، ونقل إلى المصلحة ملف الدعوى طوال فترة مباشرة هذه الإجراءات وهو ما يستوجب فى حالتي انقضاء مدة الوقف وعودة الدعوى بقوة القانون إلى الحالة التي كانت عليها قبل الوقف ، أن تعيد المصلحة ذلك الملف إلى قلم الكتاب ، وان يكون عبء القيام بإجراءات تعجيل الدعوى عندئذ على عاتق هذا القلم وحده بعد أن تعيد إليه المصلحة ملف الدعوى ، مما مفاده بالضرورة 0 وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة – أن تعجيل الدعوى فى ظل أحكام القانون رقم 46 لسنة 1978 – والتي كانت موقوفة تنفيذا لأحكام القانونين 14 لسنة 1962 ، 86 لسنة 1973 يقع على قلم الكتاب وحده بعد انقضاء مدة الوقف وعودة الدعوى بقوة القانون إلى الحالة التي كانت عليها قبل الوقف ، وإعفاء الممول من عبء القيام بتلك الإجراءات ، لما كان ذلك ، وكان مناط الحكم بسقوط الخصومة طبقا للمادة 134 من قانون المرافعات أن يكون عدم السير فى الدعوى راجعا إلى فعل المدعى أو امتناعه عن موااله السير فيها بما يبرر إنزال هذا الجزاء فى حقه، فان الحكم المطعون فيه إذ خالف هذا النظر وقضى بتأييد الحكم المستأنف فيما انتهى إليه من سقوط الخصومة إعمالا لحكم المادة 134 المشار إليها رغم أن الدعوى المطروحة أوقفت تنفيذا لأحكام القانونين 14/62 ، 86/1973 – سألقى الذكر فانه يكون قد خالف القانون واخطأ فى تطبيقه بما يوجب نقضه . (الطعن رقم 55/459 ق – جلسة 1991/4/13) .

كما قضت محكمة النقض أن وقف الدعوى للتصالح وعدم الاعتراض عليه لا يعتبر خوضاً في موضوع الطعن أو نزولاً ضمنياً عن الدفع الشكلي ، مما لا يسقط به الحق في إبداء الدفع الشكلي .

والدفع باعتبار الدعوى كان لم تكن لعدم تجديدها من الشطب في الميعاد وفقاً للمادة 1/182 من قانون المرافعات من الدفع الشكلي غير المتعلقة بالنظام العام ، ويتعين على التمسك به إبدائه قبل التكلم في موضوع الدعوى بإبداء أي طلب أو دفاع فيها يمس الموضوع أو مسألة فرعية فيها ينطوي على التسليم بصحتها سواء أبدى كتابة أو شفاهة وإلا سقط الحق فيه - وإذا كان وقف الدعوى مدة ثمانية عشر شهراً طبقاً لأحكام القانون رقم 1962/14 لإعادة النظر في النزاع بين مصلحة الضرائب والممول له أحكامه وشروطه وأوضاعه الخاصة المتميزة في القانون فإن عدم الاعتراض على طلب الوقف هذا لا يعتبر خوضاً في موضوع الطعن الضريبي أو نزولاً ضمنياً عن الدفع الشكلي لأنه إذا لم تسفر إجراءات - إعادة النظر عن اتفاق بين الطرفين ، فإن الدعوى تعود بقوة القانون إلى القضاء بحالتها التي كانت عليها قبل الوقف وفقاً لحكم الفقرة الثانية من المادة السادسة من القانون سالف الذكر بحيث يجوز وعلى ما ورد في المذكرة الإيضاحية لذلك القانون - لأي من طرفي الخصومة التمسك بسائر الدفع التي تعيب - الدعوى حتى تنتفي مظنة التنازل عن هذه الدفع بالدخول في مفاوضات الصلح .

لما كان ذلك وكان الحكم الابتدائي المؤيد للحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر ، وأقام قضاءه بوقف الدفع المبدي من الطاعنة - مصلحة الضرائب - باعتبار الطعن الضريبي المقام من المطعون ضده كان لم يكن لتجديده من الشطب بعد انقضاء الميعاد المنصوص عليه في المادة 1/82 من قانون المرافعات على أن عدم اعتراض الطاعنة على طلب وقف الدعوى للصلح يعد خوضاً في موضوع الخصومة بما يسقط حقه فيه ، فإنه يكون قد خالف القانون واخطأ في تطبيقه بما يوجب نقضه .

(الطعن رقم 1349 لسنة 54 ق جلسة 1992/6/21) .

وقد قضت محكمة النقض أيضاً جواز التصالح في المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين بالنسبة للدعوى المقيدة أمام مجمع المحاكم بما فيها محكمة النقض لازمة وقف الدعوى لمدة تسعة أشهر بناء على طلب مصلحة الضرائب . إثبات الاتفاق الذي قد تسفر التصالح عنه في محضر يوقفه الطرفان تكون له قوة السند التنفيذي . أثره

اعتبار المنازعة منتهية بحكم القانون) الطعن رقم 7417 لسنة 66 ق فى 26/1/2001
- كلى - المحاماة - العدد الأول - سنة 2000 ص 212) .

وتتولى النظر فى التصالح المشار إليه فى القانون 159 لسنة 1997 لجان تشكل
بقرار من وزير المالية برئاسة احد العاملين المتخصصين بمصلحة الضرائب من درجة
مدير عام على الأقل وعضوية كل من احد أعضاء مجلس الدولة يندبه رئيس المجلس
واحد الغنيين المتخصصين العاملين بمصلحة الضرائب ، ولجنة أن تستعين بمن تراه .
ويحدد رئيس مصلحة الضرائب عدد اللجان المنصوص عليها فى المادة السابقة ومقر كل
لجنة ودائرة اختصاصها . (المادة 4) وقد اصدر رئيس المصلحة قرارا رقم 428 لسنة
1997 فى هذا الصدد فى 23/12/1997 وإذا أسفرت إجراءات التصالح عن اتفاق بين
اللجنة والممول يثبت ذلك فى محضر يوقعه الطرفان ، وتكون لهذا المحضر - بعد
اعتماده من وزير المالية أو من ينيبه - قوة السند التنفيذي ، وتخطر به المحكمة المختصة
لاعتبار المنازعة منتهية بحكم القانون . (مادة 5) (راجع الطعن رقم 604 لسنة 63 ق
جلسة 2000/5/22) .

وإذا انتهت مدة وقف الدعوى دون أن تسفر إجراءات التصالح عن اتفاق ولم
تخطر مصلحة الضرائب المحكمة المختصة بذلك لاستئناف السير فى الدعوى ، يتجدد
الوقف تلقائيا لمدة أخرى مماثلة تبدأ من تاريخ انقضاء مدة الوقف الأولى .

وإذا أخطرت المصلحة المحكمة المختصة بان إجراءات التصالح لم تسفر عن
اتفاق أو انقضت مدة الوقف الثانية دون حصول الاتفاق ، تعود الدعوى بقوة القانون إلى
الحالة التى كانت عليها قبل الوقف (مادة 6) بحيث يجوز لأى من طرفي الخصومة
التمسك بسائر الدفوع التى تعيب الدعوى ولا يجب أن يفسر قبول الممول التصالح على انه
بمثابة تنازل عن هذه الدعوى أو بعضها .

وقد صدر قرار وزير المالية رقم 1 لسنة 1998 بشأن الإجراءات التى تتبع فى
شان التصالح المنصوص عليه فى القانون 159 لسنة 1997 فى 12 يناير 1998
ونشر بالوقائع المصرية بتاريخ 22 منه .

وقد نص القانون على أن تتبع الإجراءات التالية فى شأن التصالح فى المنازعات
الضريبية المشار إليها :

1- على كل ممول يرغب فى التصالح فى المنازعات القائمة بينه وبين مصلحة الضرائب
بالنسبة للدعاوى المقيدة أمام جميع المحاكم بما فى ذلك محكمة النقض قبل العمل بالقانون

رقم 159 لسنة 1997 التقدم بطلب من ثلاث نسخ موقعه منه أو من يوكله رسميا مشتملا على أسمة ولقبه وعنوان المنشأة والمحكمة المعروض أمامها النزاع ورقم وتاريخ قيدها بالجدول وتاريخ آخر جلسة نظرت فيها . ويرسل الطلب بالنسخ المشار إليها إلى مأمورية الضرائب المختصة بكتاب موسى عليه بعلم الوصول أو يسلم باليد إليها مقابل إيصال بالاستلام .

2- تقوم مأمورية الضرائب المختصة في حالة الموافقة على السير في إجراءات التصالح بإحالة الأمر إلى منطقة الضرائب المختصة بموجب مذكرة معتمدة من رئيس المأمورية مرفق بها عدد 2 نسخة من طلب التصالح المقدم من الممول وتحتفظ المأمورية المشار إليها بالنسخة الثالثة من الطلب المشار اليه .

3- في حالة الدعوى المرفوعة من المصلحة يجوز لمأموريات الضرائب في حالة عدم ممانعة الممول أن تطلب التصالح في المنازعات المشار إليها في البند رقم (1) بالعرض على منطقة الضرائب المختصة بمذكرة معتمدة من رئيس المأمورية من نسختين مرفقا بها ما يفيد عدم ممانعة الممول في التصالح .

4- تقوم منطقة الضرائب المختصة في ميعاد لا يجاوز أسبوعا من تاريخ وصول طلبات التصالح المشار إليها في البندين السابقين بإحالة نسخة منها إلى الإدارة العامة للقضايا الضريبية لعرض الأمر على رئيس مصلحة الضرائب للنظر في الموافقة على إجراء التصالح وفي حالة الموافقة على إجراء التصالح ... تتقدم المصلحة بطلب معتمد من رئيس مصلحة الضرائب شخصيا إلى المحكمة المعروض أمامها النزاع لوقف الدعوى وموافاة منطقة الضرائب المختصة بملف الدعوى . وتقوم الإدارة العامة للقضايا الضريبية بإخطار منطقة الضرائب المختصة بموافقة رئيس المصلحة على إجراء التصالح مرفقا به صورة من الطلب المقدم إلى المحكمة .

5- فور وصول ملف الدعوى إلى منطقة الضرائب المختصة من قلم كتاب المحكمة يحال الملف إلى لجنة التصالح المختصة ، ويحدد رئيس اللجنة ميعاد لانعقاد الجلسة التي يتم فيها نظر الخلاف وعلى اللجنة إخطار كل من الممول والمأمورية ومنطقة الضرائب المختصة بهذا الميعاد قبل انعقاد الجلسة بخمسة أيام على الأقل بكتاب موسى عليه بعلم الوصول . وللجنة أن تطلب من كل من المأمورية والممول تقديم ما تراه ضروريا من البيانات والأوراق ، وللممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه وفقا لتوكيل رسمي لمن لهم حق الحضور أمام لجنة المصالحة .

6- يكون للممول أو وكييله ، كما يكون للمأمورية حق الاطلاع على ملف الموضوع بمقر اللجنة قبل الجلسة ، ويوقع المطلع بما يفيد ذلك .

7- إذا تكرر تأخير الممول أو وكييله عن حضور جلسات اللجنة التى يخطر بها دون إبداء عذر مقبول كان للجنة إحالة الموضوع بعد موافقة رئيس مصلحة الضرائب إلى المحكمة المعروض أمامها الدعوى لتستأنف نظرها بالحالة التى كانت عليها قبل وقفها .

8- إذا أسفرت إجراءات التصالح عن الاتفاق بين اللجنة والممول بشأن أوجه النزاع القائمة بينهما ، يثبت ذلك فى محضر يوقعه جميع أعضاء اللجنة والممول أو وكييله ويعرض محضر التصالح المشار اتليه على وزير المالية أو من ينيبه لاعتماد المحضر المشار إليه ويكون لهذا المحضر المشار إليه قوة السند التنفيذي ، وتخطر به المحكمة المختصة وبهيئة قضايا الدولة والإدارة العامة للقضايا الضريبية باعتبار المنازعة منتهية بحكم القانون .

وقد قضت محكمة النقض بان التصالح فى المنازعة الضريبية اتفقا للممول والمصلحة عليه فى محضر يوقعه ويعتمد من وزير المالية ... أثره ... اعتبار المنازعة منتهية بحكم القانون (المواد 2 ، 1 ، 5 من القانون 1997 (الطعن رقم 383 لسنة 67 ق جلسة 2001/5/29) .

وقد قضت المحكمة أيضا بان " إثبات الاتفاق الذى تسفر عنه إجراءات التصالح بين المصلحة والممول فى محضر يوقفه الطرفان له قوة السند التنفيذي . أثره - اعتبار المنازعة منتهية بحكم القانون (المادة 5 من ق 159 لسنة 1997 م (الطعن رقم 1098 لسنة 68 ق جلسة 2001/2/15 وأيضا فى هذا المعنى الطعون أرقام 464 لسنة 68 ق فى 2009/4/9 ، 5901 لسنة 66 ق فى 2006/7/10 ، رقم 732 لسنة 64 ق فى 2006/5/22) .

ومن المقرر فى قضاء محكمة النقض أن النعى بعدم اكتمال محضر الصلح لشرائطه القانونية بعد دفاع جوهرى ، وعدم رد محكمة الموضوع عليه يعد قصور (الطعن رقم 10935 لسنة 65 ق فى 2008/6/9) .

ويحفظ محضر الاتفاق المعتمد من وزير المالية أو من ينيبه فى ملف الموضوع وتحرر منه عدد خمس نسخ وتختتم بخاتم شعار الجمهورية وتودع إحداها فى ملف الممول الذى يرسل إلى المأمورية المختصة وتسلم نسخة أخرى إلى الممول وتخطر بذلك المنطقة المختصة .

وعلى الإدارة العامة للقضايا الضريبية وكل منطقة ضرائب أن يكون لديها سجل خاص يقيد به طلبات التصالح وفقا لتاريخ ورود كل منها بأرقام سلسلة ويبين فى هذا السجل الجهة الواردة منها كل طلب ومأمورية الضرائب المختصة واسم الممول والمحكمة المعروض أمامها النزاع ورقم وتاريخ قيد الدعوى وتاريخ إخطار المحكمة بوقف الدعوى وسنوات الخلاف .

وبالنسبة لمنطقة الضرائب يلزم أن يبين فى هذا السجل تاريخ ورود الملف من المحكمة والنتيجة التى توصلت إليها لجنة التصالح .

وعلى مأمورية الضرائب المختصة تعديل ربط الضريبة وتسويتها وفقا لما تم الاتفاق عليه بين لجنة التصالح والممول فى ضوء محضر الاتفاق المعتمد والمشار إليه سابقا وإذا لم تصل لجنة التصالح إلى اتفاق مع الممول لإنهاء النزاع ، فتخطر اللجنة بذلك كل من المحكمة المختصة المعروض عليها النزاع والإدارة العامة للقضايا الضريبية ومنطقة ومأمورية الضرائب المختصين .

ويلاحظ أن الإجراءات الواردة بالقانون رقم 159 لسنة 1997 وقرار وزير المالية رقم 1 لسنة 1998 هى ذات الإجراءات الواردة بالقانون رقم 86 لسنة 1973 وقرار وزير الخزانة رقم 13 لسنة 1992 .

ويرى البعض أن المشرع لم يكن موفقا حينما أطلق على القانون رقم 86 لسنة 1973 قانون التصالح فى القضايا الضريبية وكذا ما أطلق عليه فى القانون رقم 159 لسنة 1997 انه بشأن التصالح فى المنازعات الضريبية كما أن القضاء ساير المشرع فى هذا الشأن على النحو السالف الإشارة إليه ، بينما كان المشرع موفقا كل التوفيق حينما أطلق على القوانين السابقة اعتبارا من القانون رقم 14 لسنة 1962 أن هذه القوانين بشأن إعادة النظر فى المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين حيث سبق الإيضاح أن هذه اللجان لا يمكنها إجراء الصلح لأنه لا يجوز الصلح فى مجال الضرائب لأن الصلح معناه أن تتنازل أو تتجاوز المصلحة عما شمله الصلح من الضريبة وهى لا تملك التنازل لأن الأمر يتعلق بحق الخزانة العامة بالإضافة إلى أن مسائل الضرائب من النظام العام لا يجوز إجراء الصلح بشأنها.⁽¹⁾

⁽¹⁾ د. محمد محمد عمران - إطار مقترح لتفعيل بعض الضمانات المقررة للممول فى الدعوى الجنائية الضريبية - النشرة الدورية الصادرة عن جمعية الضرائب المصرية العدد 55 أغسطس 2004 ص 77

ونحن نؤيد ما انتهى إليه الرأى السابق خاصة وأن اللجنة المشكلة لإنهاء المنازعة لا تجرى صلحا فهي لا تملك إجراءات التصالح حيث لا يجوز فى مجال الضرائب عقد صلح مع الممولين لأن معناه أن تتجاوز المصلحة عما شمله الصلح من ضريبة . ولا جدال فى أنها لا تملك ذلك لأن الأمر يتعلق بحق الخزنة العامة .

يضاف إلى ذلك أن مسائل الضرائب من النظام العام ، ومن ثم لا يجوز إجراء الصالح بشأنها لأنه لا يجوز طبقا للمادة 551 من القانون المدنى جواز الصلح فى المسائل المتعلقة بالنظام العام . وقد أشارت المذكرة الإيضاحية للقانون رقم 690 لسنة 1954 أن إعادة النظر فى الحالات التى نص عليها القانون لا يعد صلحا بالمعنى القانونى الذى ينطوي على الترك من طرفي النزاع ، وإنما هو إعادة لتحديد وعاء الضريبة مما خرج عن ولاية مصلحة الضرائب لصيرورة ربطها نهائيا من جانبها بإعانة الممول وعدولا عن أخطاء وقعت فيها المصلحة فى تحديد هذا الوعاء فى أول الأمر ولتقادى التماذي فى هذا الخطأ أمام المحاكم دون مبرر . (1)

وبالتالى فإن ما تجريه لجان التصالح لا يعدو أن يكون مجرد إعادة النظر فى تحديد وعاء الضريبة إلى الحد الذى يراه الممول مناسبا له أو هو إعادة تحديد الضريبة على أساس جديد يرتضيه الطرفان (الطعن رقم 1 لسنة 16 ق فى 17/11/1965) . وقد صدر القانون رقم 161 لسنة 2000 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 159 لسنة 1997 (الجريدة الرسمية 0 العدد 24 مكرر فى 18 يونيه سنة 2000) ونص فى المادة الأولى منه على انه يجوز التصالح فى المنازعات الضريبية القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين وذلك بالنسبة إلى الدعاوى المقيدة قبل العمل بهذا القانون أمام جميع المحاكم بما فى ذلك محكمة النقض .

ثم صدر القانون رقم 76 لسنة 2003 (الجريدة الرسمية فى 20 مايو 2003 - العدد 20 مكرر) بتعديل بعض أحكام القانون 159 لسنة 1997 المعدل بالقانون رقم 161 لسنة 2000 ونصت المادة الأولى منه على انه يجوز التصالح فى المنازعات الضريبية القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين بالنسبة إلى الدعاوى المقيدة حتى تاريخ العمل بهذا القانون أمام جميع المحاكم بما فى ذلك محكمة النقض .

ثانيا : وسائل العمل على سرعه استقرار مراكز الممولين فى قانون الضرائب رقم 91 لسنة 2005 .

(1) الدكتور زكريا محمد بيومى - الطعون القضائية فى ربط الضرائب على الدخل - 1974 - ص 327

هذا وقد صدر قرار بقانون رقم 163 لسنة 2013 فى 11 ديسمبر 2013 نص فى مادته الأولى على انه يجوز التصالح فى المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين وذلك بالنسبة للدعاوى المقيدة قبل تاريخ العمل بهذا القانون أمام جميع المحاكم بما فى ذلك محكمة النقض وذلك وفقا لأحكام القانون 159 لسنة 1997 المشار إليه ويعمل بالقرار بقانون من اليوم التالى لتاريخ نشره فى 11 ديسمبر 2013 .

وقد أثير التساؤل عما إذا كان القانون 159 لسنة 1997 بشأن التصالح فى المنازعات الضريبية أمام المحاكم والذي تم العمل به أكثر من مرة قد حقق أغراضه المرجوة ؟

الإجابة على ذلك بالنفى ويرجع ذلك إلى عدم ثقة الممولين فى هذا القانون نظرا لأنه ينص على تشكيل لجنة التصالح من عضوين من مصلحة الضرائب بالإضافة إلى احد أعضاء الهيئات القضائية . والملاحظ أن رئيس اللجنة بدرجة مدير عام مما يجعل العضو القانونى بدرجة مماثلة أو اقل اى فى أدنى درجات السلك القضائى . كما أن النصاب الغالب لقرارات اللجنة تكون لموظفى المصلحة . يضاف إلى ذلك أن هذه اللجان متعددة وتحتاج إلى نفقات كثيرة من حيث توفير أماكن وموظفين وعمال ومكافآت مما يخل بقاعدة الاقتصاد فى النفقات .

ومن ناحية أخرى ، فإننا نرى انه لا يجوز الصلح المدنى فى الضرائب لان الصلح عرفته المادة 549 مدنى بأنه عقد يحسم به الطرفان نزاعا دائما ويتوقيان به نزاعا محتملا وذلك بأن ينزل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من حقه . وهذا ما لا تملكه مصلحة الضرائب لان الضريبة ليست نتاج عقد وتعد من النظام العام .

ولئن استخدم المشرع الضريبى عدة وسائل للعمل على استقرار مراكز الخصوم والحد من المنازعات الضريبية المنظورة أمام جميع المحاكم على نحو يساعد مصلحة الضرائب على سرعه إنهاؤها وتحصيل مستحققاتها لدى الممولين بيسر بإتباع نظام إعادة النظر تارة وتارة أخرى بالأخذ بقواعد الربط الحكمي وتارة ثالثة بإلغاء ذلك النظام وتلك القواعد والأخذ بالتوسع فى الإعفاء بالنسبة لصغار الممولين وإخضاع أنشطة لم تكن خاضعة للضريبة لها مع أحكام السيطرة على الأنشطة غير الرسمية لإدخالها فى الأنشطة الرسمية وإخضاعها للضرائب ثم أخيرا منح مصلحة الضرائب الحق فى إجراء التصالح مع الممولين وتحرير محضر بما اتفقوا عليه يكون له قوة السند التنفيذي وتنتهي على أثره الدعاوى المرددة بينهما بحكم القانون إذا كانت هذه الوسائل قد حققت فى كثير من

المنازعات الغاية المأمولة فى كل منها فان من الملائم عندما يستحدث المشرع تشريعا جديدا للضرائب يلغى به تشريعات سابقة عليه أن يضع فى حسابه إيراد مجموعه من القواعد للعمل على إنهاء اغلب المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين فى المحاكم والى تطبيق بشأنها أحكام القانون الملغى حتى تنفض المحاكم منها بإجراءات ميسرة للتفرغ لتطبيق أحكام القانون الجديد على ما يستجد من منازعات وما قد يسفر عنه هذا التطبيق من إظهار لمحاسنه هذا فضلا من اعتياد الممولين على تطبيق قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الصادر فى 2002/6/8 فى المادتين الخامسة والسادسة من مواد إصداره أسلوبا جديدا للعمل على استقرار مراكز الممولين ووضع حد لمنازعاتهم مع مصلحة الضرائب بشأن تطبيق أحكام قانون الضرائب الملغى رقم 157 لسنة 1981 وتعديلاته ويحول بالتالى دون تأخير تطبيق أحكام القانون الجديد لفترة من الزمن قد تطول بما يتعذر معه على المحاكم وعلى رأسها محكمة النقض سرعه استظهار محاسن هذا القانون أو ما قد يعتريه من نقص أو غموض أو قصور .

وتحقيقا لهذه الغاية فقد تبنى القانون الجديد وسيلتين أوردتهما فى مواد إصداره هو انقضاء الدعاوى قليلة القيمة وفقا لما ورد فى المادة الخامسة منها أو طلب إنهاء المنازعة متى تحققت الشروط التى أوردتها المادة السادسة من هذه المواد ثم أضاف المشرع حكما جديدا ذا صفة دائمة فى المادة رقم 124 منه أجاز فيها لمصلحة الضرائب تصحيح الربط النهائي فى حالات حددتها هذه المادة مع إجازة إضافة حالات أخرى بقرار يصدر بشأنها من وزير المالية وقد اسند الاختصاص بالتصحيح إلى لجنة تسمى لجنة إعادة النظر فى الربط النهائي .

وقد صدر قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم (91) لسنة 2005 بتاريخ 2005/6/8 ونشر فى الجريدة الرسمية العدد (23 تابع) فى 2005/6/9 وقد نصت المادة السادسة من مواد الإصدار على انه : فى غير الدعاوى المنصوص عليها فى المادة الخامسة من هذا القانون ، يكون للممولين فى المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة 2004⁽¹⁾ ، طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل

⁽¹⁾ قضت المحكمة الدستورية فى 2013/5/26 فى القضية رقم 229 لسنة 29 ق دستورية بعدم دستورية عبارة " أول أكتوبر 2004 " وسقوط الكتاب الدورى رقم 3 لسنة 2005 بشأن مواعيد انقضاء الخصومة وفقا لأحكام نص المادة

أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوى للضريبة المتنازع عليه .

ويقصد بالوعاء السنوى للضريبة المتنازع عليه هو مجموع قيمة بنود الخلاف المتنازع عليها لكل سنة على حده والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم قبل 2004/10/1 من واقع صحيفة الدعوى المرفوعة من الممول أو من المصلحة .
ويقوم الممول مقابل إنهاء المنازعات بأداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى على الوعاء السنوى وفقا للشرائح الآتية .

1- (10%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوى المتنازع عليه إذا لم تتجاوز قيمته مائة ألف جنية .

2- (25%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوى المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تتجاوز قيمته مائة ألف جنية وحتى خمسمائة ألف جنية من هذا الوعاء ، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها فى البند 1 بالنسبة إلى ما لا يتجاوز مائة ألف جنية من هذا الوعاء .

(40%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوى المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تتجاوز قيمته خمسمائة ألف جنية من هذا الوعاء ، وذلك بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما فى البندين 1 ، 2 بالنسبة إلى ما لا يتجاوز خمسمائة ألف جنية من هذا الوعاء .

ويترتب على وفاء الممول بالنسب المقررة وفقا للبنود السابقة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها ، ويحكم بانتهاء الخصومة فى الدعوى إذا قدم الممول إلى المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء .

وفى جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للممول فى استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها .

وقد اصدر وزير المالية الكتاب الدورى رقم (4) لسنة 2005 بشأن إنهاء المنازعات المقيدة أو لتطبيقه أمام المحاكم تطبيقا للمادة السادسة من مواد الإصدار .
ونهض على ضرورة توافر الشروط الآتية .

الخامسة من القانون 91 لسنة 2005 وبالتالى يمكن الاستفادة من هذا الحافز بالنسبة لكافة الدعاوى المرفوعة حتى تاريخ العمل بالقانون 91 لسنة 2005 فى 2005/6/9 .

- 1- أن تكون المنازعة القائمة بين الممول والمصلحة فى دعوى مدنية مقيدة أو منظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر 2004 م .
- 2- أن يتقدم الممول بطلب إنهاء المنازعة خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون اى قبل يوم 2006/6/10 إلى المأمورية المختصة مرفقا بهز شهادة من المصلحة بالحالة التى عليها الدعوى .
- 3- أن يكون إنهاء المنازعة مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه والذى يتم تحديده لكل سنة على حده وفقا لصحيفة الدعوى وذلك عند تقديم الطلب وفقا للشرائح المشار إليها سابقا .
- 4- يترتب على وفاء الممول بالنسبة المقررة وفقا للبنود السابقة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها ويحكم بانتهاء الخصومة وفى حالة وجود تسديدات للممول عن السنوات المتنازع عليها يتم إجراء التسوية ويراعى ما يلى :
 - إذا كانت المبالغ التى سبق سدادها عن السنة أو السنوات المتنازع عليها تقل عن المبالغ الواجب أدائها وفقا للنسب المشار إليها يلتزم الممول بأداء باقى مبلغ الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة .
 - إذا كانت المبالغ التى سبق سدادها عن السنة أو السنوات المتنازع عليها يزيد عن المبالغ الواجب أدائها وفقا للنسب المشار إليها لا يلتزم الممول بأداء مبالغ أخرى ، كما لا يحق له المطالبة باسترداد ما يزيد عن مبلغ الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة .
- 5- على المأمورية المختصة إنشاء سجل خاص لقيد الطلبات حسب ورودها أولا بأول لإنهاء المنازعة مع إثبات كافة البيانات الخاصة بالدعوى .
- 6- تقوم المأمورية بإحالة الطلب إلى منطقة الضرائب المختصة والتى تتولى إحالته إلى الإدارة المركزية للتصالح .
- 7- تتقدم الإدارة المركزية للتصالح - بناء على موافقة رئيس المصلحة بطلب إلى المحكمة المختصة بوقف الدعوى .
- 8- تقوم لجنة التصالح المختصة بسحب الملف من المحكمة وتحديد بنود الخلاف المتنازع عليها من واقع دراستها لملف الدعوى .
- 9- تصدر اللجنة قرارها بتحديد وعاء الضريبة المتنازع عليه السنوى والذى يتمثل فى مجموع قيمة بنود الخلاف المتنازع عليها لكل سنة على حده .

- 10- تخطر اللجنة كلا من المأمورية والممول وهيئة قضايا الدولة والمحكمة بقرارها.
- 11- تقوم المأمورية بحساب مقابل الوفاء والذي يتمثل فى نسيب من الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة على الوفاء المتنازع عليه والمحدد بقرار اللجنة بعد الأخذ فى الاعتبار المبالغ المسددة من الممول .
- 12- يقوم الممول بسداد المقابل المنصوص عليه بالبند السابق وتصدر المأمورية له شهادة ببراءة ذمته يتقدم بها الممول للمحكمة المنظور أمامها الدعوى .
- وفى حالة وجود أى خلاف فى تحديد الوفاء المتنازع عليه أو مقابل الوفاء يتم العرض على السيد رئيس المصلحة للبت فى هذا الخلاف .
- 1- تحسب المبالغ الأخرى المستحقة الأداء (مقابل تأخير وغيرها) على قيمة التسوية المحسوبة على الوفاء المتنازع عليه بالإضافة إلى مقابل التأخير على ما لم يسدد من الضريبة المستحقة على المبالغ الغير متنازع عليها .
- 2- إعطاء الممول ما يفيد قيامه بسداد المبالغ المستحقة وفقا لأحكام هذه المادة لتقديمها إلى المحكمة وبراءة ذمته لانتهاج الخصومة .
- 3- إذا كانت الدعوى تتضمن سنوات لا يزيد فيها الوفاء السنوى لضريبة عن عشرة آلاف جنية تنتهى المنازعة تلقائيا بالنسبة لهذا الوفاء وفقا لأحكام المادة الخامسة من القانون 91 لسنة 2005 .
- وعلى مأمورية الضرائب كل من اختصاصها حصر الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى محاكم على اختلاف درجاتها الخاضعة لأحكام هذه المادة ومتابعه موقفها من حيث تقدير اللجنة للوفاء المتنازع عليه وما ارتأت المأمورية للنسب الواجب سدادها بانتهاء الخصومة فى الدعاوى وان كان قد أعاد وصف انقضاء الخصومة فى الفقرة الأخيرة من المادة السادسة على نحو يثير اللبس فى مقصوده من ذلك الأثر .
- انه لا يحق للممول متى قام بذلك الوفاء وانتهت الخصومة فى الدعوى أن يسترد ما سبق أن سدده لمصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة المتنازع عليها ويعد هذا المسلك من المشرع مسلكا متناقضا ذلك انه ما يميز بين الممولين من قام منهم بسداد جزء من الضريبة ومن لم يسدد شيئا منها ففضل الأخير على الأول الذى حرمة من احتساب ما سبق أن سدده ضمن النسب الوارد ذكرها فى المادة السادسة .
- هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم 363 لسنة 2009 بشأن إنهاء بعض المنازعات الضريبية القضائية القائمة بين مصلحة الضرائب المصرية والممولين للوقائع

المصرية فى 2009/6/9 وتاريخ العمل به اليوم التالى لنشرة وقد نصت المادة الأولى على انه يجوز لكل ممول تقوم بينه وبين مصلحة الضرائب المصرية منازعة ضريبية قضائية لم يصدر بشأنها حكم من محكمة الاستئناف فى اى من الموضوعات المنصوص عليها فى المادة الثانية من هذا القرار ، ويرغب فى إنهاء هذه المنازعة ، أن يتقدم هو أو من يمثله قانونا إلى المصلحة بطلب للنظر فى إنهاؤها ويجب أن يتضمن الطلب الأسباب التى يقوم عليها وان ترفق به المستندات المؤيدة له . وعلى المصلحة دراسة ما ورد فى طلب الممول فى ضوء النصوص القانونية الحاكمة لموضوع النزاع ، وما استقر عليه الفقه والقضاء والإفتاء فى شأنه ، فإذا انتهى رأى المصلحة إلى أحقيته قانونا فيما يطالب به ، أعدت مذكرة فى الموضوع تعرض على رئيس المصلحة للنظر فى اعتمادها ، ويوقع عليها الممول أو من يمثله قانونا بما يفيد قبوله لما انتهت إليه، ويتم إخطار هيئة قضايا الدولة بها لعرضها على المحكمة التى تتولى نظر النزاع .

ونصت المادة الثانية على أن يسرى حكم المادة الأولى من هذا القرار على المنازعات الضريبية المتعلقة بالموضوعات التالية :

أولا : الموضوعات المتعلقة بالضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة على القيم المنقولة طبقا لأحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 (الملغى) :

- 1- الإهلاك والإضافة .
- 2- إهلاك الأصول المهداة
- 3- إعفاء نسبة من رأس المال (م 1/120) ، وإعفاء الشركات الصناعية التى تستخدم 50 عاملا فأكثر (م 4/120 مكررا) ، وإعفاء توزيعات الأسهم بنسبة (90%) (م 8/120) .
- 4- فروق تقييم العملة
- 5- فروق إعادة التقييم .
- 6- الخسائر المرحلة (مدى جواز ترحيل خسائر الإعفاءات)
- 7- الإعفاء النسبى وفقا لقانون الاستثمار
- 8- تطبيق سعر الضريبة (32 %) للشركات الصناعية المساهمة حتى لو لم يكن لها سجل صناعى

9- مدى اعتبار كل من رسم تنمية الموارد للدولة ورسوم البلدية من التكاليف واجبة الخصم

10- إعفاء توزيع الأرباح من القيم المنقولة للشركات المقامة فى المجتمعات العمرانية الجديدة طبقاً لأحكام القانون رقم 59 لسنة 1971 .

11- المواد أرقام (111 مكرر / استشارات ، 117 / الأرباح الرأسمالية ، 117 مكرر) .

12- حصة الهيئة العامة لبنك ناصر الاجتماعي ، وحصة النشاط الرياضي، ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة فى شركات القطاع العام .

13- الفوائد الخارجية فى شركات قطاع الأعمال العام .

14- العلاوات الخاصة للعاملين بالقطاع الخاص .

ثانيا : الموضوعات المتعلقة بضريبة الدمغة .

1- الضريبة على الديون المتعثرة .

2- الضريبة على الاعتمادات المستندية .

3- الغطاء النقدي .

4- الضريبة على خطابات الضمان .

ثالثا : أية موضوعات تتعلق بمنازعات ضريبية قضائية أخرى يوافق وزير المالية على إضافتها بناء على عرض رئيس مصلحة الضرائب المصرية .

ونصت المادة الثالثة على أن : يصدر رئيس مصلحة الضرائب المصرية قراراً يحدد فيه الإجراءات والقواعد اللازمة لتلقى الطلبات المنصوص عليها فى المادة الأولى من هذا القرار وما تتضمنه من بيانات ودراساتها ، وإبداء الراى فيها .

هذا وقد صدر الملحق رقم 1 لسنة 2010 لقرار وزير المالية السابق رقم 363 لسنة 2009 بشأن إنهاء بعض المنازعات الضريبية القائمة بين مصلحة الضرائب المصرية والممولين على أن يعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشرة فى الوقائع المصرية / العدد 274 (تابع) فى أول ديسمبر 2010.

وقد نصت المادة الأولى على انه يجوز لكل ممول تقوم بينه وبين مصلحة الضرائب المصرية منازعة ضريبية قضائية لم يصدر بشأنها حكم بات فى اى من الموضوعات المنصوص عليها فى المادة الثانية من هذا القرار، ويرغب فى إنهاء هذه المنازعة أن يتقدم هو ومن يمثله قانوناً إلى المصلحة بطلب للنظر فى إنهاؤها ويجب أن يتضمن الطلب الأسباب التى يقوم عليها ، وان ترفق به المستندات المؤيدة.

وعلى المصلحة دراسة ما ورد فى طلب الممول فى ضوء النصوص القانونية الحاكمة لموضوع النزاع ، وما استقر عليه الفقه والقضاء والإفتاء فى شأنه ، فإذا انتهى رأى المصلحة إلى أحقيته قانونا فيما يطالب به ، أعدت مذكرة فى الموضوع تعرض على رئيس المصلحة للنظر فى اعتمادها ، ويوقع عليها الممول أو من يمثله قانونا بما يفيد قبوله لما انتهت إليه ، ويتم إخطار هيئة قضايا الدولة بها لعرضها على المحكمة التى تتولى نظر النزاع .

وقضت المادة الثانية على ما يأتى :

أولا : يسرى حكم المادة الأولى من هذا القرار على كافة المنازعات الضريبية المتعلقة بكافة الموضوعات التى لم يصدر بشأنها حكم بات سواء المتعلقة بضريبة الدخل عن السنوات السابقة لتاريخ العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005 أو بضريبة الدمغة عن السنوات السابقة لتاريخ العمل بالقانون رقم 143 لسنة 2006 .

ثانيا : أية موضوعات تتعلق بمنازعات ضريبية قضائية أخرى يوافق عليها وزير المالية على إضافتها بناء على عرض رئيس مصلحة الضرائب المصرية .

ونصت المادة الثالثة على أن : يصدر رئيس مصلحة الضرائب المصرية قرارا يحدد فيه الإجراءات والقواعد اللازمة لتلقى الطلبات المنصوص لعيها فى المادة الأولى من هذا القرار وما تتضمنه من بيانات ، ودراسات ، وإبداء الرأى فيها .

هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم 82 لسنة 2011 فى 20/2/2021 بإلغاء الملحق رقم 1 لسنة 2010 لقرار وزير المالية رقم 363 لسنة 2009 حيث جاء هذا القرار فى مادة واحدة نصها كالآتى :

" يلغى الملحق رقم 1 لسنة 2010 لقرار وزير المالية رقم 363 لسنة 2009 بشأن إنهاء بعض المنازعات الضريبية القضائية القائمة بين مصلحة الضرائب المصرية والممولين

وأعقب إصدار القرار المشار إليه صدور القرار الوزارى رقم 143 لسنة 2011 بتاريخ 2011/4/3 بتعديل القرار الوزارى رقم 363 لسنة 2009 بشأن إنهاء بعض المنازعات الضريبية القضائية حيث استبدل بنص المادة الثانية من القرار 363 لسنة 2009 النص الآتى : " يسرى حكم المادة الأولى من هذا القرار على المنازعات الضريبية التى لم يصدر بشأنها حكم محكمة الاستئناف والمتعلقة بالضرائب على الدخل عن السنوات السابقة على العمل بقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة

2005 والمنازعات المتعلقة بضريبة الدمغة عن الفترة السابقة على العمل بالقانون رقم 143 لسنة 2006 المشار إليه سواء أكان الممول شخصا طبيعيا أو اعتباريا .

ويؤخذ على القرارات التي أصدرها وزير المالية سواء القرار رقم 363 الصادر في 2009/6/9 أو ملحق القرار رقم 1 لسنة 2010 الصادر في 2010/12/1 أو القرار رقم 143 لسنة 2011 ما يأتي :

(1) أن هذه القرارات يشوبها عدم الدستورية حيث أنه من المسلم به أن العناصر الأساسية في الضريبة هي فقط التي تكون محلا لعدم الدستورية وهذه العناصر الأساسية هي التي تكون بنیان الضريبة وهذا البيان يتمثل في العلاقة القانونية والاقتصادية بين الممول وبين الإدارة الضريبية .

وهذه العلاقة لا تكتمل إلا بعناصرها وهذه العناصر هي الأشخاص الخاضعين لها وكيفية تحديد وعائها وسعر الضريبة وأحوال الإعفاء منها وكيفية تحصيلها والجزاءات على مخالفة أحكامها وطرق حل المنازعات والطعن منها ⁽¹⁾. ومن ثم يدخل في اختصاص المشرع تحديد القواعد الخاصة بالمنازعات الضريبية باعتبارها من عناصر الضريبة وترتبط بربط وتحصيل الضريبة (الدكتور احمد محمد عبد اللطيف - الضمانات الدستورية في أعمال الضريبة - 1999 - ص 30) .

وبهذه المعاني السابقة حددت المحكمة الدستورية العليا في العديد من أحكامها القواعد الرئيسية في الضريبة التي يجب أن تصدر بقانون - بمناسبة بحث مدى دستورية قاعدة ضريبية موضوعية أو إجرائية في حالة الطعن أمامها بعدم دستورية نص قانوني يتناول هذه القاعدة أو تلك - فقالت :

أن " السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد وعائها ، وأسس تقديره وبيان مبلغها والملتزمين أصلا بأدائها والمسؤولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها وما يجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضا عليها ونظم خصم بعض المبالغ أو إضافتها لحسابها وغير ذلك مما يتصل ببنیان هذه الضريبة والتي هذه العناصر جميعها يمتد النظام الضريبة في جمهورية مصر العربية ... ذلك أن حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها ... ينبغي أن يقابل بحق الملتزمين أصلا بها

⁽¹⁾ على لظفي بركات - نحو إجراءات ضريبية موحدة - رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة المنوفية - 2012 - ص 9

والمسؤولين عنها فى تحصيلها وفق أسس موضوعية يكون إنصافها نافيا لتحيفها ، وحيدتها ضمانا لاعتدالها ...¹.

(2) النصوص التى تصدر فى شكل لائحة أو قرارات إدارية وحتى مجرد تعليمات تفسيرية التى تتعلق بالقواعد الضريبية الأصلية والتى تمثل بنيان الضريبة يجب أن تصدر بقانون والوقائع أن ذلك يثير قاعدة دستورية هامة تتعلق بضرورة سيادة وسمو قواعد القانون الضريبة عند تنفيذه أو تطبيقه بالنسبة لأعمال الإدارة (من اللوائح - القرارات الإدارية - التعليمات أو التفسيرات الإدارية) ، فبالرغم من أن القانون الضريبة لا يتميز عن غيره من القوانين وتسرى عليه القواعد العامة للتشريع من يحث اختصاص السلطة التشريعية بالمداولة والمناقشة والإقرار الا أن الدساتير قد جرى على النص صراحة وفى نصوص خاصة على عدم إمكانية فرض الضرائب أو تعديلها أو الإعفاء منها الا بقانون ومراعية فى ذلك الأهمية الخاصة والتميزة للقانون الضريبة .

(3) أن القرار رقم 363 فى 2009/6/9 أقام تمييزا غير مبرر بين الأشخاص الطبيعية والاعتبارية إذ سمح بإنهاء المنازعات المتعلقة بالأشخاص الاعتبارية فقط والمبدأ الدستورية هو المساواة بين الأشخاص الطبيعية والاعتبارية وبالتالي لا يجوز التمييز لصالح طائفة وإضرار طائفة أخرى مما حدا بإصدار الملحق رقم 1 لسنة 2010 لقرار وزير المالية رقم 363 لسنة 2009 بتاريخ 2010/12/1.

وطبقا للمادة الثانية من الملحق رقم 1 لسنة 2010 يتعين على المصلحة إذا انتهى رأيا إلى أحقية الممول فيما يطالب به تعد مذكرة فى الموضوع تعرض على رئيس المصلحة للنظر فى اعتمادها ويوقع عليها الممول أو من يمثله قانونا بما يفيد قبوله لما انتهت إليه ويتم إخطار هيئة قضايا الدولة لعرضها على المحكمة التى تتولى نظر النزاع " والأمر يتوقف هنا على موافقة هيئة قضايا الدولة .

حيث تنص المادة الثامنة من قانون هيئة قضايا الدولة رقم 75 لسنة 1963 المعدل بالقانون رقم 20 لسنة 1989 والقانون رقم 88 لسنة 1998 على انه لا يجوز إجراء

¹ (حكم المحكمة الدستورية فى القضية رقم 16 ق دستورية جلسة 1996/2/3 نشر بالجريدة الرسمية بالعدد (7) مكرر بتاريخ 1996/2/17 وحكمها فى القضية رقم 35 لسنة 13 ق - دستورية جلسة 1992/11/7 ، وأيضا حكم المحكمة الدستورية فى القضية رقم 322 لسنة 26 ق دستورية جلسة 2007/4/15 ، وحكم المحكمة الدستورية فى القضية رقم 3 لسنة 23 ق جلسة 2007/5/13 ، والقضية رقم 28 لسنة 27 ق جلسة 2008/3/2 والقضية رقم 25 لسنة 30 ق جلسة 2012/1/15

صلح فى دعوى تباشرها هيئة قضايا الدولة إلا بعد اخذ رأيها فى إجراء الصلح كما يجوز لهذه الهيئة أن تقترح على الجهة المختصة الصلح فى دعوى تباشرها وذلك مع عدم الإخلال بأحكام قانون مجلس الدولة .

وعلى الرغم من أن المادة الأولى من قانون هيئة قضايا الدولة رقم 75 لسنة 1963 المعدل بالقانون رقم 10 لسنة 1986 والقانون رقم 88 لسنة 1998 تنص على أن هيئة قضايا الدولة هيئة قضائية مستقلة تلحق بوزير العدل وأن المادة السادسة من قانون الهيئة المشار إليه تنص على أن تنوب الهيئة عن الدولة بكافة شخصياتها الاعتبارية العامة فيما يرفع منها أو عليها من قضايا لدى المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها ولدى الجهات الأخرى التى خولها القانون اختصاصا قضائيا وتسلم إليها صور الإعلانات الخاصة بصحف الدعاوى وصحف الطعون والأحكام المتعلقة بتلك الجهات ما اتصل منها بجهة القضاء العادى أو جهة القضاء الإدارى أو أى هيئة قضائية أخرى إلا أن المصلحة لا تعرض عليها مثل هذا التصالح غالبا .

وبالرجوع أيضا إلى قانون مجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972 اتضح أن الفقرة الثالثة من المادة رقم 58 نصت على انه لا يجوز لأية وزارة أو هيئة عامة أو مصلحة من مصالح الدولة أن تبرم أو تقبل أو تجيز أى عقد أو صلح أو تحكيم أو تنفيذ قرار محكمين فى مادة تزيد قيمتها على خمسة آلاف جنية بغير استفتاء الإدارة المختصة قسم الفتوى والتشريع بمجلس الدولة .

وقد لوحظ أن الإدارة الضريبية لا تعرض على مجلس الدولة الاتفاق بينها وبين الممول برغم النص السابق .

الباب الثانى

منازعات ربط الضرائب غير المباشرة

يقصد بالضرائب غير المباشرة تلك التى تفرض على الدخل بمناسبة استعماله (أى عند إنفاقه) أو عند انتقاله من يد إلى أخرى (أى عند تداوله) وتشمل الضرائب الجمركية وضريبة المبيعات والضريبة على الملاهي ، أما الضرائب على التداول فتشمل ضريبة الدمغة وضريبة الشهر والتوثيق ورسم تنمية موارد الدولة .

ويتمثل الهيكل التشريعي للضرائب غير المباشرة في مصر في الضرائب الآتية :

1- **الضريبة الجمركية** : وينظمها القانون رقم 66 لسنة 1963 ويفرض في الأصل على الواردات . وقد عدل هذا القانون عدة مرات .

2- **الضريبة العامة على المبيعات** : ⁽¹⁾ وينظمها القانون رقم 11 لسنة 1991 وقد عدل عدة مرات وتتحدد الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع المنتجة محليا والخدمات بتحقيق بيع السلعة أو أداء الخدمة . أما بالنسبة للسلع المستوردة فتتحدد الواقعة المنشئة للضريبة بالإفراج عن السلعة من الدائرة الجمركية .

3- **الضريبة على الملاهي** وينظمها حاليا القانون رقم 24 لسنة 1999 بفرض ضريبة على دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي والذي حل محل القانون رقم 221 لسنة 1951 وتعديلاته ، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 765 لسنة 1999 .

4- **ضريبة الدمغة** : وينظم أحكامها القانون 111 لسنة 1980 بعد إدخال الكثير من التعديلات عليه .

5- **ضريبة الشهر والتوثيق** : وينظمها حاليا القانون رقم 70 لسنة 1964 بشأن رسوم التوثيق والشهر بعد تعديله .

6- **رسم تنمية موارد الدولة** : فرض رسم تنمية الموارد بالقانون رقم 147 لسنة 1984 المعدل بالقانون رقم 5 لسنة 1986 الذي أضاف البنود من 12 حتى 16 . وقد أدخلت تعديلات عديدة على هذا القانون لمواجهة مشاكل إدارية وتنظيمية إلى جانب زيادة الحصيلة الضريبية ⁽²⁾ .

وسوف نتناول المنازعات في ربط كل ضريبة تباعا في خمسة فصول :

الفصل الأول : **المنازعات في ربط الضريبة الجمركية**
الفصل الثاني : **المنازعات في ربط الضرائب على المبيعات**

الفصل الثالث : **المنازعات في ربط الضريبة على الملاهي**

الفصل الرابع : **المنازعات في ربط ضريبة الدمغة**
الفصل الخامس : **المنازعات في ربط ضريبة التسجيل**

⁽¹⁾ راجع كتابنا شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات - مكتبة شادي - 1991 - وكتابنا المنازعات في ضريبة المبيعات - المكتبة القانونية - المحلة الكبرى - 1993

⁽²⁾ راجع سمير سعد مرقص - رسم تنمية الموارد المالية - رسالة ماجستير في الحقوق من جامعة القاهرة 2000

الفصل السادس : المنازعات فى ربط رسم تنمية موارد الدولة

الفصل الأول

المنازعات فى ربط الضريبة الجمركية

المبحث الأول

التنظيم الفنى للضريبة الجمركية

أولاً: تعريف الضريبة الجمركية :

تنص المادة الخامسة من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 على أن :
"تخضع البضائع التى تدخل أراضي الجمهورية لضرائب الواردات المقررة فى التعريفات الجمركية.... أما البضائع التى تخرج من أراضي الجمهورية فلا تخضع للضرائب الجمركية إلا ما ورد بشأنها نص خاص".

ويتضح من هذا النص أن الضرائب الجمركية تعد من الضرائب غير المباشرة التى تفرضها الدولة على بعض السلع عند اجتيازها لحدودها الإقليمية . وتفرض هذه الضرائب أما بمناسبة عبور السلع الأجنبية الحدود إلى داخل الدولة ويطلق عليها فى هذه الحالة " ضريبة الوارد " أو تفرض بمناسبة عبور السلع الوطنية الحدود إلى خارج الدولة ويطلق عليها فى هذه الحالة " ضريبة الصادر".

وتحصل الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم التى 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 فى القانون.

ويكون لمبالغ الضرائب والرسوم المشار إليها وغيرها من المبالغ التى تستحق للخرانة العامة طبقاً لأحكام هذا القانون، امتياز على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بادائها. وتستوفى من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز فى أى يد كانت قبل أى حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً بحق عيني تبعي ، عدا المصاريف القضائية.⁽¹⁾

الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة شروط الخضوع للضريبة وهى بالنسبة للضريبة الجمركية اجتياز السلعة حدود الدولة سواء الواردة من الخارج أو المصدرة إلى الخارج ، وقد قضت محكمة النقض بأن الواقعة المنشئة للرسم الجمركي هي الإفراج عن البضاعة

¹ (صلاح الدين عبد الحفيظ عثمان - المنازعة الجمركية بين القضاء والتحكيم - بحث مقدم الى الأكاديمية البحرية للعلوم والتكنولوجيا - غير منشور - ص 8.

من الدائرة الجمركية مع عدم المساس بحق مصلحة الجمارك في اقتضاء الرسم المستحق أو تقديره (الطعن رقم 1837 لسنة 50 ق جلسة 1984/5/7) .

والواقعة المنشئة للضريبة تختلف عن واقعة أداء الضريبة والتي لا تتحقق إلا بتحصيلها فعليا . فإذا لم يتم تحصيل الضريبة وكانت في مرحلة الاستحقاق حتى لو أدى عنها أمانات نقدية أو ضمانات مصرفية فإنها يمكن أن تكون محلا للتهريب الجمركي الحتمي أو الحقيقي، أما بعد أدائها فإن الاستيلاء عليها يشكل جريمة الاستيلاء على أموال الدولة.⁽¹⁾

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض: " لما كان أداء الرسوم الجمركية لا يكون إلا بعد تحديد مصير البضاعة سواء بتحصيل الرسوم عليها أو الإعفاء منها و بعد تسوية هذه الرسوم في حالة استحقاقها فإن قيام الطاعن بدفع مبلغ بصفة أمانة مقابل الإفراج عن البضاعة وضمانا لاستيفاء مصلحة الجمارك الرسوم التي يثبت لديها استحقاقها لا يعد أداء للرسوم الجمركية" (الطعن رقم 2 لسنة 27 ق في 18 / 10 / 1962).

كما قضت المحكمة المذكورة أن أساس استحقاق الرسوم الجمركية هو الإفراج عن البضاعة من الدائرة الجمركية بعد مروها بها إلى داخل البلاد للاستهلاك المحلي أما واقعة البيع والشراء بذاتها داخل الدائرة الجمركية ليست منشئة للرسم الجمركي سواء كان من صدر منه التصرف يتمتع بالإعفاء من هذا الرسم أم لا ذلك أن البضائع تعتبر بالمعنى الجمركي خارج حدود الدولة طالما لم تسحب من مكان إيداعها للتصرف فيها داخل البلاد إذ قد يعاد تصديرها للخارج قبل إدخالها البلاد فلا تستحق عنها رسوم جمركية ، وإنما تعتبر البضاعة أنها دخلت حدود الدولة وتستحق بالتالي عنها الرسوم الجمركية عند الإفراج عنها لتخصيصها للاستهلاك الداخلي . (الطعن 159 لسنة 26 ق س 13 ص 749، 30 / 5 / 1962).

وعلى أية حال، فإن حق مصلحة الجمارك في الرسوم المستحقة على البضائع المستوردة لا يسقط بالإفراج عن البضاعة - دون تحصيلها - فللمصلحة تدارك الخطأ والسهو متى كان الرسم لم يسقط بالتقادم (الطعن رقم 232 لسنة 53 ق جلسة 1984/2/9) .
وعاء الضريبة الجمركية :

¹ (المرجع السابق ص 13.

وعاء الضريبة الجمركية يتحدد بقيمة السلع الأجنبية الواردة إلى إقليم الدولة أو بقيمة السلع الوطنية الصادرة من الدولة 0

وهذه القيمة كوعاء يتأثر بعدد من العوامل أو العناصر التي تميز البضائع وأهمها نوع البضاعة ومنشأ البضاعة ومصدر البضاعة وقيمة البضاعة 0 وسوف ندرس هذه العناصر بالتفصيل فيما بعد .

تحديد الضرائب الجمركية : (1)

توجد عدة طرق لتحديد الضرائب الجمركية هي طريقة الضريبة القيمة ، وطريقة الضريبة النوعية ، وطريقة الضريبة المركبة.

1- الضريبة القيمة :

تحدد الضريبة القيمة على أساس نسبة مئوية من قيمة السلعة . ومثال ذلك فرض ضريبة قدرها 3% من قيمة الوحدة.

ولا يشترط أن يكون سعر الضريبة واحداً بالنسبة لجميع أنواع السلع فقد يكون سعر الضريبة بنسبة متغيرة على بعض السلع كالسلع الكمالية . وقد يكون سعر الضريبة بنسبة منخفضة على بعض السلع كالسلع الضرورية .

وتتميز الضريبة القيمة ببساطتها وسهولة التعريف التي تنشئها إذ لا تتضمن إلا نسبة مئوية تفرض على قيمة السلعة ، فضلاً عن أن عبئها لا يتغير باختلاف مراحل الدورة الاقتصادية وما يترتب على ذلك من اختلاف في أسعار السلع .

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أنها كثيراً ما تؤدي إلى التهرب إذ قد يعتمد المستورد أو المصدر إلى إخفاء القيمة الحقيقية للسلعة حتى يدفع ضريبة أقل ، ومن الناحية الأخرى قد تغالي مصلحة الجمارك في تقدير القيمة الحقيقية وتكون النتيجة حدوث منازعات بينها وبين الممول وما يترتب على ذلك من تكسب السلع في المخازن الجمركية.

2- الضريبة النوعية:

تحدد الضريبة النوعية على أساس كل وحدة مادية من السلعة بصرف النظر عن قيمتها كأن تفرض ضريبة قدرها خمسة قروش على المتر من المنسوجات الحريرية وتقوم مصلحة الجمارك بإعداد قوائم تبين بها أصناف السلع المختلفة والمبلغ الواجب دفعه عن كل صنف باعتباره ضريبة جمركية وتسمى هذه القوائم بالتعريف الجمركية.

¹ د. زكريا محمد بيومي - الوجيز في المالية العامة - 2010 - ص 162 وما بعدها.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تتميز بالتعقيد إذ يجب على مصلحة الجمارك أن تكون على دراية كاملة ببيان السلع المختلفة والأوصاف الخاصة بها والضريبة المفروضة على كل نوع 0

ويجب على المشرع بأن يتدخل دائماً لإدخال تعديلات على بنود التعريف حتى تتمشى الضرائب الجمركية مع مقتضيات حماية الاقتصاد القومي عندما يتعرض الاقتصاد العالمي لخطر الأزمات الاقتصادية .

كذلك فانه لتحقيق هدف المشرع من الحماية الجمركية عليه أن يتدخل بصفة مستمرة لإجراء تعديل في قيمة الضريبة النوعية في فترات ارتفاع أو انخفاض الأسعار ، ذلك أنه لا يمكن لهذه الحماية أن تتحقق إذا تركت التعريف ثابتة على الرغم من تغير مستوى الأسعار، وأخيراً قد يصعب تحديد الضريبة النوعية على بعض السلع مثل التحف والقطع الفنية.

3- الضريبة المركبة:

وفقاً لهذه الطريقة تكون الضريبة مزيجاً من الضريبة النوعية والضريبة القمية فالأصل أن تفرض الضريبة على أساس نوع السلعة ثم تضاف ضريبة على أساس قيمة معينة، وقد يكون الهدف من ذلك هو رغبة المشرع في تعويض التفاوت في الأنواع المختلفة للسلعة الواحدة.

معنى التعريف الجمركية :

التعريف الجمركية عبارة عن جدول يتضمن بيان السلع المختلفة والضرائب الجمركية التي تفرضها الدولة على كل سلعة على حدة.

وتحديد التعريف الجمركية وتعديلها يكون بقرار من رئيس الجمهورية طبقاً للمادة السادسة من قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم 66 لسنة 1963 0 أما المنشورات التي تصدرها مصلحة الجمارك بشأن مواصفات السلع المستوردة وتحديد البند الجمركي الذي تخضع له كل سلعة هي مجرد تعليمات موجهة إلى موظفيها المنوط بهم تقدير الرسوم الجمركية على تلك السلع تقادياً لما قد يقع فيه هؤلاء الموظفين من خطأ في تطبيق التعريف المحددة بالقرار الجمهوري 0

وهي بذلك ليس من شأنها تعديل الرسم المستحق بمقتضى هذه التعريف أو تقرير رسم جديد لم تتضمنه ، ومتى التزم المنشور هذه الحدود فإنه يكون مجرد قرار تفسيري لأحكام التعريف الجمركية قصد منه تحديد البند الجمركي الصحيح الذي تخضع له

السلعة 0 ومن ثم يجوز تطبيقه على السلع التي تم الإفراج عنها من الدائرة الجمركية قبل صدوره دون أن يكون هناك محل للحديث عن الأثر الرجعي للقرار لأن هذا لا يعتبر انسحاباً لأثر القرار الجديد على الماضي (الطعن رقم 332 لسنة 53 ق جلسة 1984/2/6) 0

أنواع التعريفات الجمركية :

يمكننا أن نفرق في هذا الصدد بين عدة أنواع من التعريفات الجمركية بحسب الزاوية التي ننظر منها:

أولاً: من حيث كيفية إنشاء التعريفات :
يمكن تقسيم التعريفات الجمركية إلى تعريفه مستقلة وتعريفه اتفاقية .

- 1- **التعريفات المستقلة:** هي التي تضعها الدولة بمقتضى ما لها من سيادة وتستطيع أن تقوم بتعديلها في أى وقت دون الرجوع إلى دولة أخرى.
- 2- **التعريفات الاتفاقية :** وهي تلك التي توضع بالاتفاق مع دولة أو دول أخرى ، ومقتضى إتباع هذه الطريقة أنه لا يجوز لأية دولة وقعت على اتفاقية هذه التعريفات تعديل ضرائب الجمركية دون الرجوع إلى الدولة أو الدول الأخرى المتعاقدة معها.

ثانياً: من حيث وحدة أو تعدد التعريفات المطبقة :

- 1- **التعريفات المنفردة:**
ونكون بصدد تعريفه واحدة إذا طبقت الدولة على السلع المفروض عليها الضريبة تعريفه واحدة بدون تمييز بين البلاد التي ترد منها أو المصدرة إليها.
- 2- **التعريفات المزدوجة:**
وفي هذه الحالة تطبق الدولة على نفس النوع من السلع فئتين من الضرائب تتقرر إحداها بتعريفه مستقلة وتكون عادة مرتفعة نسبياً وهي الأصل إذ تطبق على السلع الواردة من أى بلد إلا ما استثنى 0 أما الفئة الثانية من الضرائب وهي عادة منخفضة نسبياً ، وهي تطبق فقط على السلع الواردة من البلاد التي تدخل في اتفاقات تجارية أو ترتبط بروابط خاصة ومثال ذلك أن إنجلترا تمنح تفضيلاً جمركياً للسلع المستوردة من بلاد الكومنولث ، وكذلك بلاد الاتحاد الأوروبي تمنح بعضها بعضاً تفضيلاً جمركياً بالنسبة للبلاد الأخرى.

3- **التعريفات ذات الفئات المتعددة:**

وفى هذه الحالة يفرق بين البضائع المبينة بالتعريف حسب البلاد التى ترد منها وتطبق على كل مجموعة من البلاد تعريفه خاصة بها وعادة تكون التعريف الأولى تعريفه عادية وتطبق على البلاد التى تربطها بالدولة علاقات تبادلية عادية .

والتعريف الثانية تسمى تعريفه تفاضلية وهى أقل من التعريف الأولى وتطبق على البلاد التى يُراد تفضيلها بسبب ارتباطها معها بصلات اقتصادية أو سياسية خاصة، وأما التعريف الثالثة فهى تعريفه جزائية وهى مرتفعة عن التعريف العادية وتهدف إلى إخضاع الواردات من دولة معينة إلى رسوم جمركية مرتفعة.

ثالثاً: من حيث الظروف التى تنطبق فيها التعريف:

يمكن فى هذا الصدد أن نفرق بين التعريف العادية والتعريف الاحتياطية وتطبق الأولى فى الظروف العادية . أما الثانية فهى تطبق فى الظروف الاستثنائية . كما لو شنت الدول الأجنبية حرباً على الصادرات الوطنية بفرض ضرائب جمركية عالية ، فتستطيع الدولة بموجب التعريف الاستثنائية من الرد السريع على الضرر الذى يلحق منتجاتها الوطنية.

المبحث الثانى

المنازعة فى ربط الضريبة الجمركية

وفى هذا المبحث سوف نوضح مفهوم المنازعة الجمركية فى مطلبين :

المطلب الأول : مفهوم المنازعة الجمركية

المطلب الثانى : طرق فض المنازعة فى ربط الضريبة الجمركية .

المطلب الأول

ماهية المنازعة الجمركية

قد يثور الخلاف بين مصلحة الجمارك وصاحب الشأن حول عناصر تحديد قيمة الضريبة الجمركية ، حيث يجنح أصحاب الشأن بطبيعة الحال إلى رغبتهم فى قيام الإدارة الجمركية بتطبيق القواعد القانونية بطريقة تؤدى إلى أن تكون الضريبة الجمركية فى أدنى مستوياتها ، وفى المقابل قد تقوم الإدارة الجمركية بإعمال هذه القواعد بطريقة تؤدى إلى أن تكون الضريبة فى أعلى مستوياتها.

وقد تنشأ المنازعة بشأن طلب فروق ضرائب جمركية أو دعوى براءة ذمة المستورد من الضريبة أو دعوى استرداد ما دفع بدون وجه حق أو دعوى سقوط الحق بالتقادم .

ولقد جرى العمل فى مصلحة الجمارك المصرية على إصدار منشورات أو تعليمات يكون الهدف منها معالجة أوجه الخطأ أو القصور فى تطبيق التعريفات الجمركية من خلال ما يفرزه العمل من حاجة إلى إصدارها.⁽¹⁾

وقد قضت محكمة النقض فى الطعن رقم 332 لسنة 53 ق فى 1984/2/6 بأن المنشورات التى تصدرها مصلحة الجمارك بشأن مواصفات السلع المستوردة وتحديد البند الجمركي الذى تخضع له كل سلعة هى مجرد تعليمات موجهة إلى موظفيها المنوط بهم تقدير الرسوم الجمركية المحددة بالقرار .

وهى بذلك ليس من شأنها تعديل الرسم المستحق بمقتضى هذه التعريفات أو تقرير رسم جديد لم تتضمنه ، ومتى التزم المنشور هذه الحدود فإنه يكون مجرد قرار تفسيري لأحكام التعريفات الجمركية فُصد منه تحديد البند الجمركي الصحيح الذى تخضع له السلعة ، ومن ثم يجوز تطبيقه على السلع التى تم الإفراج عنها من الدائرة الجمركية قبل صدوره دون أن يكون هناك محل للحديث عن الأثر الرجعى للقرار لأن هذا لا يعتبر انسحاباً لأثر القرار الجديد على الماضى .

والجدير بالذكر أن أطراف المنازعة الجمركية هما مصلحة الجمارك بوصفها سلطة عامة وذوى الشأن المكلفين بأداء الضريبة وقد يكون نوعه شخصاً طبيعياً أو شركة قطاع عام أو أعمال أو هيئة عامة وهنا تختلف طريقة فض المنازعة على النحو الذى سنتناوله فيما بعد .

ونظراً لامتيازات السلطة العامة التى منحها المشرع لها فهى تكون فى موقف المدعى عليه فى أغلب الأحيان حيث أنها فى حالة منازعة صاحب الشأن فى استحقاق الضريبة أو فى مقدارها لا يستتبع الإفراج عن البضاعة إلا بعد أن يؤدى مبلغ الضريبة على الوجه الذى قرره مصلحة الجمارك بغض النظر عن صحته ولا يكون لصاحب الشأن سوى الامتثال لقرار المصلحة وأداء مبلغ الضريبة ثم الطعن على قرار الجمارك بعد ذلك.⁽²⁾

المطلب الثانى

طرق فض المنازعة فى ربط الضريبة الجمركية .
تمهيد :

¹ (صلاح الدين عبد الحفيظ عثمان ، المرجع السابق ص18 .

² (المرجع السابق - ص 123 .

يتنازع الاختصاص بين المحاكم المدنية و القضاء الادارى حول الاختصاص بنظر منازعات الضريبة الجمركية مع العلم باختصاص لجان التحكيم دون غيرها بنظر منازعات ربط الضريبة الجمركية إذا كانت السلع فى حوزة الجمارك . كما يختص مجلس الدولة بالطعن فى قرارات مدير عام مصلحة الجمارك فى مواد التهريب الجمركي .

وقد قضت محكمة النقض أنه لا يجوز مطلقا الالتجاء إلى (الخبرة القانونية للتحكيم) إلا فيما يتعلق بالبضائع التى لا تزال فى حيازة الجمرک ، وهذه النصوص القانونية تقيد بجلاء أن اختصاص هيئة التحكيم ، ومنع المحاكم من نظر النزاع والقرارات الصادرة بشأنه مشروط بوجود البضاعة فى حيازة الجمرک ، فإذا لم يتوافر هذا الشرط كان الاختصاص للمحاكم صاحبة الولاية العامة بالفصل فى جميع المنازعات إلا ما استثني منها بنص خاص.(الطعن رقم 19/22 ق فى 1951/5/31م) .⁽¹⁾

كما أصدرت محكمة النقض حكمها فى الطعن رقم 476 لسنة 37 ق جلسة 1/23/1973 وحكمها فى الطعن رقم 597 لسنة 47 جلسة 10/26/1976 حيث قررت أن الاختصاص بنظر الطعون التى ترفع عن القرارات الإدارية النهائية سواء صدرت من الإدارة أو من الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي ينعقد - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - لمجلس الدولة بهيئة قضاء اداری دون غيره عدا ما يرى المشرع بنص خاص إعطاء القضاء العادى ولاية نظره وذلك عملا بمفهوم المادتين 8 و 11 من قانون مجلس الدولة رقم 55 لسنة 1959 الذى أقيم الطعن فى ظله .

وإذ كان من المقرر فى قضاء هذه المحكمة أن القرارات التى يصدرها مدير عام مصلحة الجمارك فى مواد التهريب الجمركي تعتبر قرارات إدارية وكان قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 الذى صدر القرار المطعون فيه فى ظل أحكامه قد نص فى المادة 119 منه على جواز الطعن فى تلك القرارات أمام المحكمة المختصة ، ولم يرد به نص خاص يخول المحاكم العادية حق الفصل فى هذه الطعون ، فتكون المحكمة التى عنها المشرع هى المحكمة المختصة طبقا للقواعد العامة فى توزيع الاختصاص بين جهتي القضاء العادى الادارى وفقا للأصول العامة فى توزيع الاختصاص بين المحاكم الإدارية ، وهى محكمة القضاء الادارى ولا محل للاحتجاج بما كان مستقرا فى ظل اللائحة الجمركية

⁽¹⁾ (صدر حكم من محكمة النقض على خلاف هذا الحكم بأن قرار لجنة التحكيم واجب التنفيذ دون أن يعنى ذلك سلب حق صاحب البضاعة فى اللجوء إلى القضاء طعنا فى هذا القرار إذ أن قابلية القرار للتنفيذ لا تحول دون الطعن فيه ، والقضاء العادى هو صاحب الولاية العامة... الخ (نقض رقم 987 لسنة 6 ق جلسة 1999/2/25) .

الملغاة من اختصاص المحاكم العادية بالفصل فى الطعون التى ترفع عن القرارات الصادرة فى شأن مواد التهريب الجمركي ذلك أن المادة 33 من تلك اللائحة كانت تنص صراحة على اختصاص المحكمة التجارية التابعة لها دائرة الجمرك بنظر الطعون فى تلك القرارات فى حين أن قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 قد جاء خلوا من نص مماثل لتلك المادة (الطعن رقم 476 لسنة 37 ق فى 23م/1997).

الفرع الأول

التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الجمركية

تمهيد :

التحكيم بصفة عامة مكنة قررها القانون للأفراد تخول لهم الاتفاق على إحالة ما ينشأ بينهم من النزاع بخصوص تنفيذ عقد معين أو على إحالة أى نزاع نشأ بينهم بالفعل على واحد أو أكثر من الأفراد يسمون محكمين للفصل فى النزاع المذكور بدلا من أن يفصل فيه القضاء .

والهدف من التحكيم هو تنظيم وسيلة سلمية لفض المنازعات بعيداً عن التعقيدات والشكليات وحفاظا على روابط المعاملات 0 فالتحكيم وسيلة بعيدة عن التقيد بالقواعد الإجرائية للفصل فى المنازعات أمام المحاكم وإرادة طرفي العقد هى التى تتجه إلى أدارج شرط التحكيم، واللجوء إلى إحدى هيئات التحكيم لفض المنازعة وبما يحقق العدالة الناجزة بحيث تصل الحقوق إلى أصحابها دون ولوج باب التقاضي وما يتطلبه من أعباء مالية ونفسية .

بيد أن هذه المرونة ليست على إطلاقها بل هى محاطة بحد أدنى من الضمانات بما يكفل للقرار الصادر فى خصومة التحكيم كلا من الاحترام والتقدير اللذين يحظى بهما الحكم القضائي من مراعاة ضمانات الدفاع وكفالة تنفيذ حكم المحكمين .

كذلك لا يكفى لصحة اتفاق التحكيم أن يتم خالياً من العيوب وإنما يتعين أن يرد الاتفاق على مسألة تقبل الفصل فيها عن طريق التحكيم، وأن يتم بين طرفين يجوز لهما الالتجاء إلى التحكيم وهو ما يسمى قابلية النزاع للتحكيم .

مفهوم التحكيم بصفة عامة :

لم يُعرف قانون التحكيم ماهية التحكيم وإنما عرف اتفاق التحكيم فى المادة (10) من القانون حيث يرى جانب من الفقه أن التحكيم ما هو إلا نظام لتسوية المنازعات عن طريق أفراد عاديين يختارهم الخصوم إما مباشرة أو عن طريق وسيلة أخرى يرتضونها أو

انه مكنة أطراف النزاع إقصاء منازعاتهم عن الخضوع لقضاء المحاكم المخول لها طبقاً للقوانين كما يحل عن طريق أشخاص يختارونهم.⁽¹⁾

وذهب البعض إلى أن التحكيم ما هو إلا قضاء خاص يتولاه أفراد مزودين بولاية الفصل في المنازعات وذلك خروجاً عن الأصل العام وهو السلطة القضائية.⁽²⁾ وقد عرفت التحكيم المحكمة الدستورية العليا بأنه عرض نزاع معين بين طرفين على محكم من الأغيار يعين باختيارهما أو بتقويض منهما أو على ضوء شروط يحددها ليفصل هذا المحكم في ذلك النزاع بقرار قاطع لدابر الخصومة في جوانبها التي أحالها الطرفان إليه بعد أن يدلى كل منهما بوجهة نظره تفصيلاً من خلال ضمانات التقاضي الرئيسية.⁽³⁾

ويعرف البعض التحكيم بأنه إتفاق الطرفين على الالتجاء إلى التحكيم لتسوية كل أو بعض المنازعات التي نشأت أو يمكن أن تنشأ بينهم بمناسبة علاقة قانونية معينة عقدية كانت أو غير عقدية.⁽⁴⁾

وقد عرفت محكمة النقض التحكيم بأنه طريق استثنائي لفض الخصومات قوامه الخروج على طرق التقاضي العادية ، وما تكفله من ضمانات ، ومن ثم فهو مقصور حتماً على ما تنصرف إليه إرادة المحكّمين إلى عرضه على هيئة التحكيم (الطعن رقم 275 لسنة 36 ق في 16/6/1977).

ومن التعريفات السابقة يتضح أن التحكيم هو نظام قانوني بديل لقضاء الدولة في حسم المنازعات ويتكون من عنصرين هما اتفاق التحكيم وحكم التحكيم والذي تنتهي به خصومة التحكيم بين المؤيدين له والمؤاخذين عليه⁽⁵⁾ التحكيم الجمركي وأسباب الأخذ به :

¹ (د. أبو زيد رضوان - الأسس العامة في التحكيم التجاري الدولي - 1981 - ص 101.

² (د. هدى مجدى - دور المحاكم في خصومة التحكيم وحدود سلطاته - 1997 - دار النهضة العربية - ص 20.

³ حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم 145 لسنة 19 ق دستورية في 6/6/1998 والدعوى رقم 65 لسنة 18 ق دستورية في 1/1/2001.

⁴ (د. أحمد عبد الكريم سلامة - التحكيم في المعاملات المالية الداخلية للدولة - الطبعة الأولى - دار النهضة العربية - ص 45.

⁵ (د. أحمد رشاد محمد سلام - البيان الفني لحكم التحكيم - مصر المعاصرة - يولييه 2009 العدد 495 - القاهرة - ص 381.

وضع قانون الجمارك آلية لفض المنازعات الناشئة عن تطبيق القانون الجمركي تكفل العمل على سرعة إنهاء هذه المنازعات الأمر الذى يؤدي إلى عدم تأييده .

وقد تمثلت هذه الآلية فى وضع نظام خاص للتحكيم يجمع بين الخبرة العملية والخبرة القضائية وبخاصة بعد صدور تعديل المادة 57 من قانون الجمارك 66 لسنة 1963 حيث قضت الفقرة الأولى من هذه المادة على أنه : " إذا قام نزاع بين مصلحة الجمارك وصاحب الشأن حول نوع البضاعة أو منشأها أو قيمتها وطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلى التحكيم ووافقت مصلحة الجمارك.....

ووفقا لهذا النص أصبح التحكيم الجمركي وسيلة اتفاقية قوامها تلاقى إرادتين على اختياره سبيلاً لتسوية المنازعات الجمركية التى تنشأ بين مصلحة الجمارك وصاحب الشأن وذلك فى حدود المتعلقة بنوع البضاعة أو نشأتها أو قيمتها.

وصدر قرار وزير المالية رقم 987 لسنة 2000 بشأن القواعد المتعلقة بنظام التحكيم فى المنازعات الجمركية بين أصحاب الشأن ومصلحة الجمارك ومنشور رئيس مصلحة الجمارك رقم 6 لسنة 2008 بالتعليمات المتعلقة بهذا الشأن.

ومن ثم يشترط اللجوء إلى التحكيم الجمركي أن توجد منازعة جمركية وأن تكون هذه المنازعة متعلقة بنوع البضاعة أو منشأها أو قيمتها وأن تكون البضاعة لازالت تحت رقابة مصلحة الجمارك ، وأن يطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلى التحكيم وموافقة الجمارك على الإحالة.

ويلاحظ أن المنازعات التى تختص بها حماية التحكيم الجمركي جاءت على سبيل الحصر ومن ثم أى نزاع آخر لا يتم تسويته بتحكيم جمركي وإنما يتم الفصل فيه عن طريق التظلم الإدارى أو اللجوء إلى القضاء .

مزايا التحكيم بصفة عامة

تبدو أهمية التحكيم فى تحقيق العديد من المزايا أهمها:

1- تخفيف العبء على القضاء :

يخفف التحكيم من العبء عن كاهل السلطة القضائية فى بعض المنازعات ليتفرغ القضاة لحل المنازعات التى لا يجوز التحكيم فيها بما يزيد من سرعة الفصل فى الدعاوى .

2- الإسراع فى فض المنازعات⁽¹⁾

يقضى التحكيم على ببطء التقاضي حيث يلزم المحكم بإصدار حكمه فى خلال مدة معينة ، كما أن إجراءات التحكيم بها من السلامة والبساطة مالا يوجد فى التنظيم القضائي ومن ثم يحقق التحكيم العدالة الناجزة فى حسم النزاع ، خاصة وأن المحكمين غالبا ما يكونون على قدر من التخصص ، بينما تتراكم الدعاوى أمام المحاكم لتتوعدا وتستغرق وقتا لاستكمال الفصل فيها ، وهو الأمر الذى فيه إضرار بمصلحة الخصوم، فضلا عن عدم التقيد بالإجراءات الروتينية التى يتقيد بها الأفراد أمام المحاكم. هذا فضلا عن أن التحكيم يحد من إساءة استعمال حق التقاضي والإسراف من استعمال أوجه الدفاع والدفع واتخاذها وسيلة .

3- تلافى الحقد بين المتخاصمين:

التحكيم يحد من إساءة استعمال حق التقاضي والإسراف فى استعمال أوجه الدفاع واتخاذها وسيلة لكيد الخصم لخصمه على نحو يؤدى إلى اللدد فى الخصومة ويرهق كاهل القضاء ويلحق ظلماً فادحاً للمتقاضى سواء كان فرداً أو جهة إدارية 0 لذلك فإن حسم النزاع فى حالة التحكيم سيكون بعد التراضي بين الجانبين وسيتم بواسطة محكمين لهم من الخبرة والكفاءة وفى مناخ بعيد عن مناخ التقاضي وما يعتريه من ضغينة ونفور ، فالتحكيم بلا ريب يُبعد عن اللدد فى الخصومة ويؤدى إلى نشر السلم الاجتماعي واتساع الأمن والسلام بين أفراد المجتمع.

4- الاقتصاد فى المصروفات:

التحكيم لا يستلزم مثل الدعاوى القضائية من تطلب دفع مبالغ باهظة كرسوم أمام المحاكم أو أتعاب محاماة أو خبرة أو غير ذلك من مصاريف ، بينما اللجوء إلى التحكيم يُعد أقل فى النفقات مقارنة بها أمام المحاكم .

مزايا التحكيم الجمركي⁽²⁾

مما لا شك فيه أن اللجوء للتحكيم الجمركي يحقق العديد من المزايا قد لا يحققها اللجوء إلى القضاء وسوف نتناول أهم الميزات التى يحققها التحكيم الجمركي فى إنهاء المنازعة الجمركية فيما يلي

⁽¹⁾ د. أحمد السيد صاوى - التحكيم طبقا للقانون 27 لسنة 1994 - 2002 ص 5 حيث يرى أن المحاكم الآن أصبحت ساحة لإضاعة الحق وليس لاقتضاء الحق.

⁽²⁾ صلاح الدين عبد الحفيظ عثمان - المرجع السابق - ص 131 وما بعدها.

أولاً: الاقتصاد فى نفقات التحكيم الجمركي:

طبقاً للقانون رقم 90 لسنة 1944 والخاص بالرسوم القضائية يتم فرض رسم نسبى عند رفع الدعوى يبدأ من 2 % وحتى 5% وذلك حسب قيمة الدعوى ، هذا فضلاً عن المصاريف القضائية أثناء نظر الدعوى والتي تشمل مصاريف انتقال القضاة وأعضاء النيابة والخبراء والمترجمين والكتابة والمحضرين وما يستحقونه من التعويض فى مقابل الانتقال وغير ذلك من المصاريف المبينة تفصيلاً فى المادة 51 من قانون الرسوم القضائية .

ونظراً لأن القيمة المتنازع عليها بين المستورد والجمارك تبلغ فى معظم الأحيان مئات الألوف من الجنيهات وبالتالي فإن الرسوم الواجب أدائها نظير رفع الدعوى وحتى صدور حكم تبلغ الآلاف من الجنيهات حيث أن الأمر لا يقتصر على الرسم النسبى الذى يتم أدائه عند رفع الدعوى وإنما يلتزم المدعى بسداد كافة المصاريف الأخرى والتي عددها المادة 51 من القانون المشار اليه ، وكذا قانون المرافعات حيث تشمل كافة المصاريف الخاصة بانتقالات المحكمة وأمانات الخبراء ومقابل انتقالهم وكافة المصاريف الأخرى اللازمة لسير الدعوى والحكم فيها فى المقابل نجد أن المشرع قد أعفى الحكومة من كافة الرسوم والمصروفات القضائية .

إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للرسوم الخاصة بالتحكيم الجمركي فقد جاء بالمادة 165 من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك بأنه فى حالة الموافقة على إحالة النزاع للتحكيم يقوم صاحب الشأن بسداد أمانة نفقات التحكيم بواقع 350 جنيهاً أى أن رسوم التحكيم الواجب أدائها لعرض النزاع على لجنة التحكيم هى مبلغ 350 جنيه يتم سداؤه أمانة من قبل صاحب الشأن لحين الفصل فى النزاع من قبل لجنة التحكيم وتقرير من يتحمل بهذه المصاريف فإذا قررت اللجنة تحميل مصلحة الجمارك نفقات التحكيم يرد هذا المبلغ لصاحب الشأن . وفى هذه الحالة لا يتحمل صاحب الشأن أية نفقات عن لجوئه للتحكيم الجمركي للفصل فى المنازعة التى نشأت بينه وبين مصلحة الجمارك وهذا المبلغ المشار اليه هو مبلغ ثابت مهما كانت قيمة المنازعة الجمركية.

وعلى ذلك يكون هناك فرق كبير بين الرسوم القضائية الواجب أدائها إذا تم عرض النزاع على القاضي الطبيعي وبين الرسوم الخاصة بالتحكيم الجمركي الأمر الذى يعمل على تقليل النفقات الخاصة ببضااعته مما يؤثر على انخفاض ثمن البضاعة فى السوق المحلى.

ثانياً: قصر مواعيد التحكيم:

أشارت المادة 167 من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك فى فقرتها الأخيرة إلى قيام الأمانة الفنية للتحكيم بتحديد جلسة خلال أسبوعين من تاريخ إحالة طلب التحكيم إليها.

ومدة الأسبوعين المشار إليها فى المادة هى أقصى مدة يستغرقها تحديد الجلسة لنظر منازعة التحكيم الجمركي 0 أما من الناحية العملية فإن الأمر لا يستغرق كل هذا الوقت فبمجرد إحالة الطلب للأمانة الفنية للتحكيم تقوم على الفور بإخطار رئيس الإدارة المركزية للجمرك المختص لتحديد أعضاء لجنة التحكيم وميعاد الجلسة خلال نفس الأسبوع.

من ذلك نرى أن التحكيم الجمركي يتسم بقلّة نفقاته وكذا السرعة فى عرض النزاع على لجنة التحكيم.

ثالثاً: بساطة وسرعة الإجراءات الخاصة بالتحكيم: تتسم الإجراءات الخاصة بالتحكيم الجمركي بالبساطة والسرعة 0 فبمجرد نشوء النزاع وطلب صاحب الشأن عرضه على التحكيم يقوم مدير الجمرك المختص فور تلقيه الطلب بإبداء الرأي فى مدى قابلية إحالة النزاع للتحكيم 0 فإذا كان النزاع مما يجوز عرضه على التحكيم يؤشر بالموافقة على الإحالة فى ذات اللحظة التى تقدم اليه فيها الطلب ثم يرسل هذا الطلب لمدير المجمع المختص والذى يقوم بإثبات الطلب فى محضر وكذا سحب العينات وإرفاق المستندات اللازمة لنظر التحكيم بهذا المحضر مع إعطاء صورة منه لصاحب الشأن، وإرسال الأصل بعد أن يوقع عليه من صاحب الشأن ومنه إلى الأمانة الفنية للتحكيم والتى تقوم بدورها بتحديد جلسة التحكيم خلال أسبوعين على الأكثر من تاريخ إحالة الطلب إليها.

هذا من ناحية الإجراءات المتبعة قبل جلسة التحكيم أما الإجراءات أمام اللجنة فلا يوجد إجراءات محددة يمكن إتباعها أمام اللجنة غير الإجراءات المعتادة من مثول صاحب البضاعة بنفسه أو عن طريق ممثله لإبداء وجهة نظره بشأن النزاع وفى معظم الأحيان تفصل اللجنة فى النزاع فى جلسة واحدة .

من ذلك يتبين لنا يسر وسهولة الإجراءات اللازمة للفصل فى المنازعة أمام التحكيم الجمركي والسهولة واليسر المشار إليهما لا تخل بالمبادئ الإجرائية اللازم إتباعها والتى تؤدى إلى صحة إجراءات إصدار حكم التحكيم ومن ضمن هذه المبادئ

مبدأ تمكين الخصوم من إبداء دفاعهم ومبدأ المواجهة والمداولة قبل صدور حكم التحكيم كل هذه الإجراءات يتم مراعاتها فى جلسات التحكيم الجمركي.

رابعاً : تشكيل لجان التحكيم :

من العناصر الإيجابية في التحكيم الجمركي تشكيل لجان التحكيم خاصة بعد تعديل المادة 57 من قانون الجمارك فنجد أن تشكيل لجان التحكيم سواء كانت لجان ابتدائية أو لجان عالية تتسم بتوافر عنصرى الخبرة الفنية نظراً لطبيعة المنازعة الجمركية التى تتسم بكونها منازعة فنية فى المقام الأول ، وكذا الخبرة القضائية 0

فنجد بالنسبة للتحكيم الابتدائى كان المشرع الجمركي فى المادة 57 من قانون الجمارك بعد تعديلها حريصاً على أن تتوافر فيمن يتولى رئاسة لجنة التحكيم الابتدائية عنصر الخبرة القضائية لذا اشترط أن يكون رئيسها أحد أعضاء الهيئة القضائية بدرجة رئيس محكمة يختاره وزير العدل مما يعمل على انضباط الأحكام الصادرة من هذه اللجان وفقاً للقواعد القانونية الموضوعية والإجرائية 0 أما من الناحية الفنية فنجد أن أحد أعضاء هذه اللجان يكون من الخبراء الفنيين بمصلحة الجمارك والذى يختاره رئيسها وفقاً للشروط الآتية:

* أن يكون مشهوداً له بالكفاءة والنزاهة والسمعة الطيبة.

* أن يكون حاصلاً على مؤهل علمي مناسب ولديه القدرة على البحث و كتابة التقارير .

* ألا تقل سنوات خبرته عن خمس عشرة سنة فى الأعمال الجمركية المتوافقة مع طبيعة المنازعات.

* ألا تقل درجة المحكم الابتدائى عن مدير إدارة.

كما أن صاحب الشأن يكون حريصاً أيضاً على اختيار مُحكمه بحيث تتوافر فيه الخبرة العلمية والعملية عن موضوع النزاع.

وتحقيقاً للعدالة أباح المشرع للخصوم إذا لم يرتضيا بحكم التحكيم الابتدائى أن يعترضوا عليه أمام لجنة تحكيم عليا والتي تكون برئاسة أحد أعضاء الهيئات القضائية والذى يقوم بتعيينه وزير العدل بدرجة مستشار أو ما يعادلها كما أن مُحكم الجمارك فضلاً عن توافر الشروط السابقة أن يكون بدرجة مدير عام على الأقل وهذه اللجنة بهذا التشكيل تكون ذات خبرة قانونية وفنية أعلى والقرار الذى تصدره يكون نهائياً وبالأغلبية.

خامساً : تنفيذ حكم التحكيم

إذا ما صدر حكم التحكيم سواء كان بالإجماع أمام اللجنة الابتدائية أو بالأغلبية

أمام لجنة التحكيم العليا فيكون واجب النفاذ فوراً. حيث يجب على الأمانة الفنية إخطار كل من رئيس الإدارة المركزية وصاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً بقرار التحكيم كتابة. وعلى رئيس الإدارة المركزية إخطار مدير الجمرک الموجود لديه البضاعة محل النزاع بقرار اللجنة لاتخاذ اللازم فوراً في ضوء هذا القرار، أى أن قرار التحكيم الصادر والمنهي للنزاع واجب تنفيذه فور صدوره دون أن يتطلب الأمر إتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون التحكيم رقم 27 لسنة 1994 والتي تقضى بتقديم طلب لتنفيذ حكم التحكيم لرئيس المحكمة المختص أصلاً بنظر النزاع إذا لم يتم نظره تحكيمياً مع مراعاة انقضاء ميعاد رفع دعوى البطلان والتي تُرفع خلال التسعين يوماً التالية لإعلان حكم التحكيم. وبذلك يكون التحكيم الجمرکي هو الطريق الأمثل لفض المنازعة الجمرکية حيث راعى المشرع المصري وضع شروط آلية إيجابية لفض المنازعات الناشئة عن تطبيق القانون الجمرکي تكفل سرعة إنهاء هذه المنازعات الأمر الذى يؤدي إلى عدم تأييد المنازعات وسرعة دوران رأس المال وقد تمثلت هذه الآلية في وضع نظام للتحكيم يجمع بين الخبرة العملية والخبرة القضائية للوصول إلى أسرع وسيلة لفض المنازعات الجمرکية بطريقة تحقق معها العدالة الناجزة بأقل تكلفة.⁽¹⁾

الفرع الثاني شروط إحالة النزاع للتحكيم الجمرکي

أوضحت المادتان 57، 58 من قانون الجمارك بعد تعديلها بالقانون رقم 160 لسنة 2000 الشروط التي يجب توافرها لإحالة النزاع إلى التحكيم وهي كالاتي⁽¹⁾:
أولاً: أن يكون هناك نزاع حول نوع البضاعة أو منشأها أو قيمتها.
ثانياً: أن يطلب صاحب الشأن أو من يمثله إحالة النزاع إلى التحكيم.
ثالثاً: أن تكون البضاعة محل النزاع تحت رقابة الجمارك.
رابعاً: موافقة الجمارك على إحالة النزاع للتحكيم.

فإذا ما توافرت الشروط السابقة ينعقد الاختصاص للجان التحكيم الجمرکية.

ونتناول فيما يلي تباعاً هذه الشروط

أولاً: أن يكون هناك نزاع حول نوع البضاعة أو منشأها أو قيمتها
- النزاع حول نوع البضاعة

¹ (أباح المشرع المصري اللجوء إلى التحكيم بدلاً من قضاء الدولة لكنه قيد ذلك في إطار المنازعات المدنية والتجارية القابلة للصلح . وإذا كان الصلح جائزاً في كل الأمور إلا أنه لا يجوز في بعضها مثل الحقوق المتعلقة بالحريات الشخصية ، والمنازعات المتعلقة بالعلاقات غير المشروعة أو المخالفة للأداب أو النظام العام 0

عرف المشرع الجمركي نوع البضاعة فى المادة 21 من قانون الجمارك بقوله : " يحدد نوع البضاعة بالتسمية المبينة بجدول التعريفات الجمركية وإذا لم يوجد به تسمية خاصة للبضاعة الواردة فيصدر وزير الخزانة (المالية) قرارات بمعاملة البضاعة معاملة الأصناف الأقرب شبيها وتنتشر هذه القرارات فى الجريدة الرسمية 0 " و جدول التعريفات الجمركية عبارة عن جداول مقسمة إلى أقسام ، ويحوى كل قسم مجموعة متجانسة من البضائع وتحديد فئة الضريبة التى تخضع لها فضلاً عن بعض البضائع الأخرى التى تبين كيفية تطبيق البند بالتعريفات على البضائع محل الربط ، فإذا لم يرد للبضاعة مسمى فى جدول التعريفات فيتم معاملتها معاملة الأصناف الأقرب شبيها بها فى التعريفات الجمركية.

وتنشأ المنازعة حول نوع البضاعة وذلك بأن يعارض صاحب البضاعة فى تسمية الجمرك لهذه البضاعة من أجل إخضاعها لفئة ضريبة أعلى بينما يرغب صاحب البضاعة فى إضفاء مسمى لها يخضعها لفئة ضريبية أقل. ويشترط لإجراء التشبيه والقياس أن تكون السلعة محل البحث غير مذكورة بجدول التعريفات الجمركية ، أما إذا كانت مذكورة به فلا محل للقياس لأنه لا اجتهاد مع النص ، أى أنه مادام يوجد بالتعريفات نص معين لهذه السلعة فلا محل لإخضاعها لبند آخر.(¹)

وأن البنود التى تنص على أصناف معينة بالذات أو محددة بالوصف لا يجوز التوسع فى تفسيرها وتسمى بنوداً خاصة، أما البنود التى لا تقتصر على صنف معين بل تذكره على سبيل المثال فيجوز القياس عليها والتشبيه بها، وتسمى بنوداً عامة، وتتميز عادة باحتوائها على كلمة مثل أو (ما شابه)(²)

- النزاع حول منشأ البضاعة

المنشأ: النزاع حول منشأ البضاعة إذا تشكك الجمرك المختص فى منشأ البضاعة وفى الشهادة الدالة على منشأ البضاعة أو إذا تبين من خلال فحص البضاعة أنها تنتمي إلى منشأ غير المنشأ الذى يدعيه المستورد خصوصاً إذا كانت السلعة ستتمتع بمعاملة جمركية تفضيلية ليثور الخلاف حول منشأ السلعة ومدى صحة تمتعها بالمعاملة التفضيلية. ومن ثم يتعين علينا تحديد المقصود بالمنشأ وشهادة المنشأ 0 المقصود بالمنشأ :

¹ (يوسف الغريانى - الأنظمة الجديدة للجمارك - مطبعة دار نشر الثقافة الإسكندرية - 1968 - ص 163 وما بعدها .

² (د. جمعة عطية محمد محمود - الضريبة الجمركية فى مصر وأثرها على الاقتصاد القومى - رسالة دكتوراه - مقدمة لجامعة أسيوط - 1912 ، ص 108 .

تنص المادة 19 من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 على أنه يُقصد بمنشأ البضاعة بلد إنتاجها ، سواء كانت من المحاصيل الزراعية أو الطبيعية أو من المنتجات الصناعية ، وفي نفس المعنى تنص المادة 10 من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك الصادرة بقرار وزير المالية رقم 10 لسنة 2000 على أنه " يقصد ببلد المنشأ البلد التي يتم فيها إنتاج المحاصيل الزراعية أو السلع الطبيعية أو الصناعية".

وطبقا للمادة 19 من قانون الجمارك سالف الذكر " تحدد بقرار من الوزير المختص القواعد التي تقيد منشأ البضاعة إذا تناولتها يد الصناعة في غير بلد الإنتاج الأولى".

وقد حددت المادة 10 من اللائحة التنفيذية المشار إليها الوزير المختص بأنه وزير الصناعة حيث تنص على أنه " وتحدد بقرار من الوزير المختص بالصناعة القواعد التي تحدد منشأ البضاعة إذا أدخلت عليها عمليات صناعية في غير بلد الإنتاج الأصلي.

وتنص المادة (19) المشار إليها في الفقرة الثانية منها على أنه " ويحدد وزير الخزانة الحالات التي يجب فيها تقديم المستندات الدالة على المنشأ" وهذه الحالات هي:

1- في حالة الاستيراد من بلاد معقود معها اتفاقيات تنص على معاملة تفضيلية جمركية سواء بخفض الضريبة الجمركية أو الإعفاء منها (قرار وزير الخزانة رقم 74 لسنة 1963 في 1963/12/8) .

2- في حالة استيراد بضائع يشك في أنها من منشأ إسرائيلي أو لإسرائيل صالح فيها (قرار وزير الخزانة رقم 100 لسنة 1964 في 1964 / 12 / 10).

أما القواعد التي تحدد منشأ البضاعة فهي:

1- البضائع الواردة من بلد لا تخضع بضائعه في الجمهورية العربية المتحدة للضريبة الإضافية وتناولتها يد الصناعة على أية صورة كانت في بلد آخر يخضع بضائعه لتلك الضريبة يعتبر منشأها هذا البلد الآخر.

2- البضائع الواردة من بلد تخضع بضائعه في الجمهورية العربية المتحدة للضريبة الإضافية وتناولتها يد الصناعة في بلد لا تخضع بضائعه لتلك الضريبة يعتبر منشأها هذا البلد الآخر إذا كانت من المنتجات الصناعية وبلغت نسبة المادة الأولية واليد العاملة في البلد الآخر 50% على الأقل من نفقة الإنتاج الكلية وفي هذه الحالة يجب أن تصحب كل بضاعة من هذا البلد الأخير شهادة منشأ صادرة من جهة حكومية مختصة أو هيئة تعترف بها حكومة هذا البلد.

- شهادة المنشأ :

تنص المادة 11 من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه إذا طلب أصحاب الشأن تمتع البضائع بإعفاءات أو معاملات تفضيلية طبقاً لأية اتفاقية تكون جمهورية مصر العربية طرفاً فيها فيتعين أن تكون هذه البضائع مستوفاة لقواعد المنشأ ومصحوبة بشهادة منشأ أو المستند الدال على المنشأ المحدد بالاتفاقية المطلوب تطبيقها.

وفى حالة عدم استيفائها ذلك يتم سداد الضرائب والرسوم بالكامل ، وعلى صاحب الشأن إذا طلب اللجوء إلى التحكيم سداد الضرائب والرسوم المقررة المتفق عليها بصفة قطعية وسداد الضرائب والرسوم المختلف عليها بصفة أمانة لحين صدور قرار تحكيم بشأنها.

وتوجب المادة 12 من اللائحة التنفيذية معدلة أن تكون شهادات المنشأ أو غيرها من المستندات الدالة على المنشأ والمستندات المصاحبة لها مصدقاً عليها من السفارة أو القنصلية المصرية فى البلد المصدر منها، وفى حالة عدم وجود سفارة أو قنصلية مصرية يتم التصديق من أى سفارة أو قنصلية عربية بهذا البلد.

ويستثنى من التصديق البضائع التى ترد فى إطار الاتفاقيات الآتية: (1)

- اتفاقية تيسير التبادل التجاري بين الدول العربية.
- اتفاقية السوق المشتركة للشرق والجنوب الأفريقى (الكوميسا).
- اتفاقية الشراكة المصرية الأوروبية.
- الاتفاقيات الثنائية المبرمة مع دول الأردن ولبنان وتونس والمغرب ، وفى حالة تغير موقف هذه الدول يطبق مبدأ المعاملة بالمثل.
- ويستثنى كذلك من التصديق المشار إليه ، ما تنص عليه لائحة القواعد المنفذة لقانون الاستيراد والتصدير.
- ويجب أن يتم التحقق من صحة نماذج وتوقعات وأختام الجهات المصدرة للمستندات المشار إليها بالفقرة الأولى من هذه المادة والمبلغة لمصلحة الجمارك.
- وتتولى الهيئة العامة للرقابة على الصادرات والواردات دون غيرها (2) إصدار شهادات المنشأ أو المرور للصادرات المصرية عن الرسائل والعينات للصادرات المصرية المنشأ أو المكتسبة المنشأ المصدرة إلى :

¹ (د. جمعة عطيه محمد محمود - المرجع السابق ص 103.

² (د. جمعة عطيه محمد محمود - المرجع السابق ص 103.

- الدول المبرم بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجارية ثنائية (أو متعددة الأطراف).

- دول التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية التي تتمتع جمهورية مصر العربية بموجبها بمعاملة تفضيلية .

ولا تمنح شهادة المنشأ الصادرة طبقاً لشروط اتفاقيات تفضيلية لغير دول الاتفاق التفضيلي.

وتلتزم الهيئة العامة للصادرات والواردات بإصدار شهادة منشأ لمن يطلبها بعد سداد الرسم المقرر وذلك خلال 24 ساعة من تاريخ تقديم الطلب، وإصدارها فوراً بالنسبة للسلع سريعة التلف والسلع التي تشحن بالطائرات (م 55 من قرار وزير الاقتصاد رقم 275 لسنة 1991).

ويقدم طلب الحصول على شهادة المنشأ على النموذج رقم (8) مكرر صادرات عن رسالة واحدة أو عدة رسائل من نوع واحد أو عدة أنواع أو أصناف موجهة إلى جهة استيراد واحدة وعلى وسيلة شحن واحدة.

وعلى أي حال أشتراط قانون الاستيراد والتصدير للإفراج عن البضائع الواردة للاتجار أن تكون مصحوبة بشهادة منشأ مصدق عليها من الجهات المختصة ، ويكون المستورد مسئولاً عن البيانات المدونة بشهادة المنشأ.

وعلى الجمارك إذا تبين لها وجود أدلة كافية تشكك في صحة شهادة المنشأ أن تتخذ الإجراءات اللازمة للتحقق من صحة الشهادة

-النزاع حول مصدر البضاعة

تنص المادة (42) من قانون الجمارك على أن " مصدر السعة هو البلد الذي استوردت منه مباشرة".

فالفارق الجوهرى بين مصدر السلعة ومنشئها هو أن السلعة يجوز أن تصنع فى بلدها ولكنها تصدر إلينا عن طريق بلد آخر ، أى تستوردها من بلد آخر غير البلد الذى أنتجها وصنعها.⁽¹⁾

ويعتبر الترانزيت استيراداً مباشراً وإن كانت البضاعة عابرة بأكثر من دولة طالما لم يتم إجراء أى تعديل عليها يُغير من صفتها ، وبشرط أن تتضمن بوليصة الشحن الصادرة

¹ (يوسف الغريانى - الأنظمة الجديدة للجمارك - مرجع سبق ذكره - ص 160.

من البلد مصدر البضاعة أن الوجهة النهائية لها هي جمهورية مصر العربية .(م 11 من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك).

وترجع أهمية معرفة البلد المصدر للبضاعة سواء كانت هذه البضاعة مصنوعة أو مادة أولية إلى أنه قد ترتبط بعض الدول باتفاقيات تجارية، لذلك يسرى عليها قواعد الاتفاق ، كما يتبع فى شأن بضائع دول السوق العربية

- النزاع حول القيمة

قد يكون النزاع بين المستورد ومصلحة الجمارك حول قيمة البضاعة المستوردة وقد يتقدم المستورد بفواتير الشراء الخاصة ببضاعة ويرفضها الجمرک المختص نظراً لتوافر أسعار أعلى لمثل هذه البضاعة لدى الجمرک . ففي هذه الحالة تقوم مصلحة الجمارك بتطبيق القيمة الأعلى على البضاعة.

ونظراً لقيام مصر بالانضمام إلى اتفاقية التعريفات والتجارة الدولية ثم منظمة التجارة العالمية بمقتضى القرار الجمهوري رقم 72 لسنة 1995 فقد اقتضى الأمر أن تقوم مصر بتطبيق القواعد الخاصة بالقيمة الواردة بتلك الاتفاقية ومن تاريخ نفاذ تلك الاتفاقية من أول يناير 1995 0 إلا أنها طلبت تأجيل الاتفاقية لمدة خمس سنوات طبقاً للمادة الأولى من الملحق الثالث للاتفاق ووفق على ذلك 0

ونتناول فيما يلي أحكام الاتفاقية وما يقابلها من مواد قانون الجمارك واللائحة التنفيذية للقانون بعد صدور القانون رقم 160 لسنة 2000 بتعديل المادتين 22، 23 بشأن القيمة على النحو التالي:

تنص المادة 22 معدلة على أنه مع عدم الإخلال بالاتفاقيات الدولية التى تكون جمهورية مصر العربية طرفاً فيها تكون القيمة الواجب الإقرار عنها للأغراض الجمركية فى حالة البضائع الواردة هى قيمتها الفعلية مضافاً إليها جميع التكاليف والمصروفات الفعلية المتعلقة بالبضائع حتى ميناء الوصول فى أراضى الجمهورية.

وإذا كانت القيمة محددة بنقد أجنبي فتقدر القيمة على أساس سعر الصرف المعلن من البنك المركزي فى تاريخ تسجيل البيان الجمركي وفقاً للشروط والأوضاع التى يقررها وزير المالية.

كما جاء بالمادة (23 معدلة) أنه " على صاحب الشأن تقديم عقود الشراء أو الفواتير الأصلية موضحاً بها شروط التعاقد وكذلك المستندات المتعلقة بالبضاعة معتمدة من جهة تحددها أو تعتد بها مصلحة الجمارك ، وإذا تبين للمصلحة نقص

المستندات أو عدم صحتها كلها أو بعضها أو أحد بياناتها جاز عدم الاعتداد بها، ويجب إخطار صاحب الشأن كتابة عند طلبه بالأسباب التي استندت عليها المصلحة في ذلك. أحكام اتفاقية منظمة التجارة العالمية الخاصة بالقيمة للإغراض الجمركية مقارنة بمواد قانون الجمارك المصري ولائحته التنفيذية ⁽¹⁾ **المادة [7] اتفاقية الجات سنة 1994 تنص على :**

* يتم تحديد قيمة الأغراض الجمركية للبضائع المستوردة على أساس القيمة الفعلية للبضائع المستوردة التي يتم تحديد الرسوم بموجبها ، أو البضائع المماثلة ، ولكن لا يتم تحديدها على أساس قيمة بضائع مصدرها محلي أو على أساس القيم الجزافية أو السورية.

* القيمة الفعلية ينبغي أن تكون السعر المحدد بالكيفية وفي الوقت والمكان الذين تحددهم تشريعات دولة الاستيراد وتكون هذه البضائع أو ما يماثلها قد بيعت أو معروضة للبيع بالشكل التجاري العادي ، وفي إطار تنافسي كامل .

* عندما يتعذر التحقق من القيمة الفعلية ، يتم تحديد القيمة للأغراض الجمركية على أساس أقرب شئ مساوي لهذه القيمة يمكن التحقق منه.

* قامت الدول المنضمة للجات بإقرار كود الجات لتحديد القيمة في عام 1979 كجزء من جولة مفاوضات طوكيو .

* تم إعادة إقرار هذه المادة لدى تنفيذ منظمة التجارة العالمية في 1994 بوصفها اتفاقية منظمة التجارة العالمية الخاصة بالقيمة للأغراض الجمركية .

قواعد تحديد قيمة البضاعة طبقا لقانون الجمارك ولائحته التنفيذية
أولاً: القيمة التعاقدية للصفقة:

هي الثمن المدفوع فعلاً أو المستحق الدفع نظير بيع البضائع وتصديرها إلى مصر ويشترط

* ألا تكون هناك قيود كبيرة على تصرف المشتري في السلع أو استخدامه لها.

* أى مبالغ يتم سدادها للبائع كنتيجة للبيع اللاحق تعتبر جزءاً من قيمة البضائع.

* تُقبل قيمة الصفقة بين الأطراف المرتبطين حال توافر شروط معينة.

¹ (آلان مورلى - USAID)

* عند تعذر تحديد قيمة الصفقة تقوم الجمارك بتطبيق طرق التقييم البديلة بالترتيب التتابعى للوصول للقيمة المساوية. (المادة 1 من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية و المواد 14، 17، 19، 22، 28 من اللائحة التنفيذية).

ثانياً: الصفقات بين الأطراف المرتبطتين:

يعتبر الأشخاص مرتبطين فى الحالات التالية:

* إن كان أحدهم يعمل لدى الآخر كموظف أو مدير

* إن كانا شركاء قانونيين فى العمل.

* إن كان أحدهما يعمل لدى الآخر.

* إن وجد شخص يملك سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو له حق التحكم، أو يملك 5% أو أكثر من الأسهم المملوكة لأحدهما أو كلاهما.

* إن كان أحدهما يشرف على الآخر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

* إذا كان كلاهما خاضعاً بشكل مباشر أو غير مباشر لإشراف شخص ثالث.

* إذا كان يشرفان معا بشكل مباشر أو غير مباشر على شخص ثالث.

* إن كانا ينتميان لنفس العائلة. (المادة (15/ 4) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية ، المادة (18) من اللائحة التنفيذية) .

* تقبل قيمة الصفقة (أو سعر التحويل) إذا ما كانت هذه القيمة قريبة جداً من إحدى القيم التالية فى نفس وقت الاستيراد أو نحوه:

- قيمة الصفقة لعمليات بيع لمشتريين غير مرتبطين لتصدير بضائع متطابقة أو متماثلة لجمهورية مصر العربية.

- القيمة الجمركية لبضائع مطابقة أو مماثلة والتي تم تحديدها بالطريقة الخصمية .

- القيمة الجمركية لبضائع المتطابقة أو المتماثلة والتي تم تحديدها بالطريقة الحسابية.

(المادة 1 (2ب) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية والمادة 19 من اللائحة التنفيذية (فيما عدا الإشارة للمواد 22 ، 23 ، وليس 25 ، 26) .

- المهلة الزمنية المحددة فى المادة 19 (خلال 60 يوم قبل أو بعد تاريخ التصدير) تختلف عن تعريف منظمة التجارة العالمية " للمدة المماثلة أو شبه المماثلة " (خلال أل 90 يوماً التى تلي الاستيراد).

ثالثاً: الطرق البديلة المستخدمة فى حالة تعذر تحديد قيمة الصفقة:

قيمة الصفقة للبضائع المطابقة والتي تم بيعها كي تصدر إلى مصر فى نفس الوقت أو نحوه.

- لا بد أن تكون على نفس المستوى التجاري وبنفس كميات البضائع محل التقييم.
- إذا لم تتوافر مثل هذه القيمة للصفقة ، تستخدم قيمة الصفقة لبضائع مطابقة وعلى مستوى تجارى مختلف أو بكميات مختلفة ، مع تعديلها لمراعاة الاختلافات.
- عند توافر أكثر من قيمة لسلعة مطابقة ، يستعان بالقيمة الأقل.
- المادة (2) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية ، والمادة (22)

من اللائحة التنفيذية.

البضائع المطابقة تعنى:

1- البضائع التى تتطابق فى كل النواحي ، بما فيها الخصائص المادية والنوعية والجودة والسمعة التجارية ، والاختلافات البسيطة فى المظهر بين البضائع لا تمنع تطبيق تعريف البضائع المطابقة. (المادة (15/ 2) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية، والمادة (1) من اللائحة التنفيذية) .

2- قيمة الصفقة للبضائع المماثلة والمصدرة إلى مصر فى نفس الوقت أو نحوه.

- لا بد أن تكون على نفس المستوى التجاري وبنفس كميات البضائع محل التقييم.
- عند تعذر الحصول على مثل هذه القيمة للصفقة ، تستخدم قيمة الصفقة لبضائع مماثلة ، على مستوى تجارى مختلف أو بكميات مختلفة ، مع تعديلها لمراعاة الاختلافات الراجعة إلى المستوى التجاري أو الكمية.
- عند توافر أكثر من قيمة للصفقة ، يستعان بالقيمة الأقل.

(المادة (3) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية، والمادة (23) من اللائحة التنفيذية) .

البضائع المماثلة تعنى:

- البضائع التى بالرغم من عدم تشابهها فى كل النواحي ، تتشابه فى الخصائص ولها مكونات مادية مشابهة تمكنها من أداء نفس وظائفها ، ومن قابليتها للتبادل معها تجارياً.
- جودة البضائع ، سمعتها التجارية ، ووجود علامة تجارية ، تعد من العوامل التى يجب أخذها فى الاعتبار عند تقرير ما إذا كانت البضائع مماثلة من عدمه.
- (المادة (15/ 2) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية ، والمادة (1) من اللائحة التنفيذية) .

رابعاً : الطريقة الخصمية :

هى سعر بيع السلع المستوردة المطابقة أو المماثلة فى السوق المحلى بمصر بأكبر كمية إجمالية لمشتريين غير مرتبطين فى نفس وقت استيراد السلع التى يجرى تقييمها أو نحوه مع خصم الاتى:

- عمولات البيع أو الإرباح والمصروفات العامة.
 - تكاليف النقل والتأمين المعتادة وما يرتبط بها من تكاليف داخل مصر .
 - الرسوم الجمركية وضرائب المبيعات والضرائب المتعلقة باستيراد السلعة.
 - (المادة (5) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية، والمادة (25) من اللائحة التنفيذية) .
- خامساً : الطريقة المتبقية لتحديد القيمة:

عند تعذر تقدير القيمة للإغراض الجمركية بأى من الطرق السابقة ، تستخدم وسائل مناسبة تتفق مع المبادئ والأحكام العامة لاتفاقية القيمة لمنظمة التجارة العالمية وعلى أساس البيانات المتاحة فى بلد الاستيراد.

المادة (7 / 1) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية، والمادة (27) من اللائحة التنفيذية () .

طرق تقدير القيمة التى يحظر استخدامها:

لا يمكن تقدير القيمة الجمركية باستخدام الآتى:

- سعر البيع فى مصر لبضائع تم إنتاجها داخل جمهورية مصر العربية.
- القيمة الأعلى من قيمتين بديلتين.
- سعر بيع السلع فى السوق المحلى لبلد التصدير.
- سعر السلع المصدرة إلى بلد آخر غير مصر .
- القيمة الجمركية الدنيا.
- القيم الجزافية أو الصورية.
- (المادة (7 / 2) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية ، والمادة (28) من اللائحة التنفيذية) .

التعديلات الضرورية فى قيمة الصفقة عند تقدير القيمة الجمركية:

تضاف القيم الآتية إذا كانت مستحقة على المشتري ولم يتضمنها السعر المدفوع بالفعل أو المستحق الدفع عن البضائع:

- العمولات والسمسرة فيما عدا عمولات الشراء .
- تكلفة الحاويات (العبوات) والتي تعتبر للإغراض الجمركية واحدة مع تكلفة السلع المعنية.
- تكلفة التعبئة سواء أكانت للعماله أو الخامات.
- (المادة (8 / 1 / أ) من اتفاقية الجمركية لمنظمة التجارة العالمية ، والمادة (14 / أ ، ب ، ج من اللائحة التنفيذية)
- يتم إضافة قيمة ما سيلي ذكره، سواء قدمه المشتري بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، مجاناً أو بتكلفة مخفضة للاستعمال فى إنتاج البضائع المستوردة (المساعدات) والغير مدرجة بالسعر المدفوع بالفعل أو المستحق الدفع:
- الخامات (المواد) أو المكونات ، أو الأجزاء وغيرها مما يدخل فى الإنتاج ويصبح جزءاً منه.
- الأدوات ، اللقم ، القوالب.....الخ.
- اى مواد تستهلك فى الإنتاج.
- الأعمال الهندسية أعمال التطوير الأعمال الفنية ، أعمال التصميمات التى تتم فى اى مكان خارج مصر .
- المادة (8 / 1 / ب) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية ، والمادة (14 / د) من اللائحة التنفيذية).
- التعديلات الضرورية فى قيمة الصفقة عند تقدير القيمة للإغراض الجمركية:
- * تضاف العوائد ورسوم التراخيص المتعلقة بالبضائع محل التقييم والتى يجب أن يدفعها المشتري سواء بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ، كشرط لبيع البضائع محل التقييم ، إذا كانت هذه العوائد غير مدمجة فى الثمن المدفوع فعلاً أو المستحق الدفع.
- * تضاف قيمة اى جزء من حصيلة عمليات البيع ، التصرف أو الاستخدام اللاحقة للبضائع المستوردة والتى تستحق للبائع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
- (المادة (8 / 1 / ج) ، (8 / 1 / د) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية، والمادة (14 / هـ) ، (14 / و) من اللائحة التنفيذية).
- * لا تجوز اى إضافة إلى الثمن المدفوع أو المستحق الدفع ، إلا على أساس بيانات موضوعية وقابلة للقياس .

* لا تجوز اى إضافة إلى الثمن المدفوع أو المستحق الدفع ، عند تحديد القيمة للإغراض الجمركية إلا وفقا لأحكام المادة (8) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية.

(المادة (8/ 3) ، (8/ 4) من اتفاقية القيمة لمنظمة التجارة العالمية ،والمادة (15) من اللائحة التنفيذية).

كيفية التعامل مع مصروفات النقل الدولي:

* على جميع الدول المطبقة لاتفاقية منظمة التجارة العالمية الخاصة بالقيمة للإغراض الجمركية ، أن تقرر ما إذا كانت تلك القيمة ستتضمن أو لا تتضمن كلياً أو جزئياً الاتى:

- تكلفة نقل البضائع المستوردة لميناء أو مكان الاستيراد.

- تكلفة الشحن والتفريغ والمناولة.

- تكلفة التأمين.

(المادة (8/ 2) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية، والمادة (14/ ز) من اللائحة التنفيذية) .

* القيمة الجمركية للبضائع المستوردة لمصر تتضمن تكلفة ، نقل وتأمين البضائع والتكاليف المتعلقة بهما للشحن والتفريغ والتداول المرتبطة بتلك البضائع حتى وصولها لميناء الوصول.

القيمة للإغراض الجمركية لا تشمل العناصر التالية:

* تكلفة النقل الذى يعقب عملية الاستيراد.

* الرسوم والضرائب الداخلية المفروضة فى مصر .

* أعباء التشييد أو البناء أو التجميع أو الصيانة أو المساعدة الفنية التى أجريت بعد الاستيراد على سلع مستوردة.

* عمولات الشراء .

* تكاليف الأنشطة التسويقية داخل مصر والتى تتعلق بتسويق السلع المستوردة

محل التقييم.

* تكاليف الأعمال الهندسية والخطط والرسوم والأعمال الهندسية التى تم تنفيذها

فى مصر والمتعلقة بالسلع المستوردة محل التقييم.

* التكاليف المتعلقة بحق إعادة تصنيع البضائع المستوردة داخل مصر .

* فوائد عقود التمويل التي يوقع عليها المشتري ، سواء أكان الممول هو البائع أو أى طرف آخر ، شريطة تقديم العقد للإدارة الجمركية المعنية.

* عوائد الأسهم المقدمة من المشتري إلى البائع.

شريطة بيان تلك التكاليف بصورة منفصلة ومميزة عن السعر المدفوع أو المستحق الدفع مقابل البضائع المستوردة.

(ملاحظات - المادة (1) (IN) ، (8) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية ، قرار لجنة تقدير القيمة بمنظمة التجارة العالمية بشأن معالجة الفائدة ، المادة (16) من اللائحة التنفيذية) .
كيفية التعامل مع تحويل العملة:

على جميع الدول المطبقة لاتفاقية منظمة التجارة العالمية الخاصة بالقيمة للإغراض الجمركية إعلان أسعار التحويل لاستخدامها فى عمليات تحويل العملة والتي لا بد أن تعكس ولأقصى حد ممكن ، القيمة الجارية للعملات فى الصفقات التجارية.
* أن سعر التحويل المستخدم من الممكن تعريفه بأنه السعر الساري وقت التصدير أو الاستيراد ، وفقا لاختيار كل دولة عضو .

(المادة (9) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية، المادة (22) من قانون الجمارك تتطلب تطبيق سعر الصرف الساري فى تاريخ تسجيل الإقرار الجمركي الخاص بالاستيراد) .

التظلم من تقدير القيمة:

للمستورد الحق فى التظلم من تقدير القيمة الجمركية بدون عقوبة.

• المادة (34) من اللائحة التنفيذية : يجوز التظلم لسلطة أعلى بداخل

مصلحة الجمارك أو للقضاء .

• يتم إعلام المتظلم كتابيا بحيثيات القرار المتخذ وبمعلومات عن حقوقه فى

المضي لمستوى أعلى من التظلم.

ضمانات الإفراج عن البضائع :

عند تأخر تقدير القيمة للإغراض الجمركية ، يجوز بناء على طلب المستورد سحب بضائعه من الجمارك شريطة تقديم الضمان الكافي الذى يغطى القيمة القصوى للرسوم الجمركية التى يمكن أن تستحق على البضائع.

(المادة (13) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية، المادة (31) من اللائحة التنفيذية) .

سرية المعلومات:

* جميع المعلومات السرية بطبيعتها، أو المقدمة على أساس من السرية فى تداولها، لاستخدامها لتقدير القيمة للإغراض الجمركية ، تعامل بسرية تامة من قبل السلطات المختصة.(المادة (10) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية ، المادة (32) من اللائحة التنفيذية) .

التفسير المكتوب لتقدير القيمة للإغراض الجمركية :
يحق للمستورد بناء على طلب كتابي منه ، الحصول على تفسير كتابي من مصلحة الجمارك ببلد الاستيراد حول الكيفية التى تم به تقدير القيمة للإغراض الجمركية.
(المادة (16) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية، والمادة 23 من قانون الجمارك ، المادة (33) من اللائحة التنفيذية) .

الملاحظات التفسيرية لاتفاقية تحديد القيمة للإغراض الجمركية :

يتم تحديد القيمة للأغراض الجمركية تبعاً للمذكرات التفسيرية لاتفاقية منظمة التجارة العالمية لتحديد القيمة للأغراض الجمركية .

(المادة (14) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية غير مذكورة بقانون الجمارك ولا بلانحته التنفيذية) .

صلاحية استخدام القيمة المقر عنها:

لا يوجد فى هذا الاتفاق ما يعنى تقييداً أو تشكيكاً فى حقوق الإدارات الجمركية فى أن تقتنع بصدق أو دقة أى بيان أو وثيقة أو إعلان يقدم للجمارك لاستخدامه فى تقدير القيمة. (المادة (17) من اتفاقية القيمة الجمركية لمنظمة التجارة العالمية) .

المستندات الواجب على المستورد تقديمها لتقدير القيمة للإغراض الجمركية:

- إقرار قيمة مستوفى.

- فاتورة أو أى مستند مشابه دال على السداد ، مبينا للمعلومات التالية:

* تحديد للبائع والمشتري.

* المبلغ الإجمالى المدفوع أو المستحق الدفع.

* توصيف كامل للبضائع المستوردة.

* بنود وشروط عقد الشراء.

- المستندات المرتبطة بتكاليف الشحن، والتأمين ، وجميع المصروفات المستحقة حتى تفريغ البضائع فى ميناء الوصول.

- العقود ، المراسلات ، خطابات الاعتماد، وغيرها من المستندات المطلوبة لدقة تقدير قيمة الصفقة.

(المادة (23) من قانون الجمارك ، والمادة (30) من اللائحة التنفيذية) .
المسائل الإدارية التي يمكنها أن تؤدي إلى منازعات أو خلافات ومجالات عدم الالتزام العامة:

- * صلاحية الفواتير المقدمة، والسعر المدفوع أو المستحق الدفع
- * اى صفقة ضمن عدة صفقات دولية يتم تصديرها لبلد الاستيراد
- * الأطراف المرتبطين: قبول أسعار التحويل - هل هناك هامش ربح مناسب
- * المساعدات ، العوائد ، والحصيلة المترتبة على الاستيراد.
- * عمولات الشراء ، هل تمثل أرباح تجارية خفية
- * تحديد تكاليف النقل الحقيقية.

مدى جواز إعادة النظر في تقدير الضريبة الجمركية

يثور التساؤل عن مدى حق مصلحة الجمارك فى معاودة النظر فى تقدير الضرائب الجمركية إذا ما تبين لها خطأ أو سهو فى تطبيق البند الجمركي الخاص بالبضاعة المفرج عنها وتحصيلها كافة الضرائب الجمركية والرسوم المستحقة على البضاعة المذكورة .
أثار هذا الموضوع الكثير من الجدل القانوني حيث تعددت الآراء على النحو التالي:

ذهب رأى تؤيده الجمعية العمومية للفتوى والتشريع بمجلس الدولة على عدم جواز معاودة مصلحة الجمارك النظر فى تقدير الضرائب والرسوم الجمركية بعد تحصيلها .
وقد جاء بهذه الفتاوى أن الجمعية العمومية استظهرت من أحكام قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 أن الجمرك وهو يتولى تقدير قيمة البضاعة المستوردة يتمتع سلطة تقديرية واسعة غايتها الوصول إلى الثمن الذى تساويه البضاعة فى تاريخ تسجيل البيان الجمركي المقدم عنها . والجمرك وهو يباشر هذه المهمة غير مقيد بما ورد فى الفواتير التى يقدمها صاحب البضاعة أو غيرها من المستندات والعقود حتى ولو قدمت بناء على طلبه وإنما عليه طبقاً لما قرره المادة (50) من قانون الجمارك أن يعاين البضاعة ويتحقق من نوعها وقيمتها ومنشأها ومدى مطابقتها للبيان الجمركي ، ووجب القانون أن تتم المعاينة فى الدائرة الجمركية وأجاز المعاينة ما دامت البضاعة تحت رقابة الجمارك. ومن ثم فإن الجمرك بعد أن يمارس هذه السلطة التقديرية الواسعة فى معاينة البضاعة

وتحديد التعريف الجمركية الخاضعة لها ثم تسوية الضريبة الجمركية على أساس ذلك وتحصيل الضريبة والإفراج عن البضاعة وخروجها من الدائرة الجمركية فإنه يكون بذلك قد استنفد سلطاته فلا يجوز بعد ذلك أن يعاود النظر فى تقدير قيمة الضرائب والرسوم الجمركية مرة أخرى . والحاصل أن تقدير الرسوم الجمركية المستحقة بواسطة مصلحة الجمارك فى صدد استعمال رخصتها المخولة لها قانوناً هو قرار ادارى نهائى أعملت به جهة الإدارة سلطتها التقديرية التى خولها إياها القانون وأنشأت مركزاً قانونياً ذاتياً يتعلق به حق ذي الشأن وبصورة تستنفد المصلحة ولايتها فى إصداره ، فلا يجوز المساس به من جهتها ولا يجوز معاودة النظر فيه إلا إذا كان ثمة غش أو تدليس من جانب صاحب الشأن من شأنه أن يفسد إرادتها وإلا اعتبر ذلك سحباً لقرار ادارى نهائى فى غير الأحوال المقررة قانوناً والثابت من الأوراق أن هيئة كهربية الريف كانت قد استوردت بعض المعدات وجرى معاينتها بمعرفة مصلحة الجمارك وسويت الضريبة والرسوم الجمركية على هذا الأساس وتم سدادها وأفرج عن البضاعة ، ومن ثم لا يجوز أن تعاود مصلحة الجمارك النظر فى تقدير الضرائب والرسوم الجمركية المستحقة عليها بسند من خطأ فى تطبيق بند التعريف الجمركية الخاصة بالبضاعة المفرج عنها إذ كان لمصلحة الجمارك إلا تفرج عنها إلا بعد الاستيثاق من كافة المعلومات والبيانات التى تمكنها من تحديد التعريف الجمركية المستحقة الأمر الذى تغدو معه مطالبة مصلحة الجمارك الماثلة عارية من صحيح سندها حرية بالرفض.

(فتوى رقم 319 بتاريخ 1998/3/17 ملف رقم 29/8/32 ، ذات المبدأ بذات الجلسة فتوى رقم 320 بتاريخ 1998 /173 / ملف رقم 2921 /2/22، ذات المبدأ بذات الجلسة فتوى رقم 322 بتاريخ 1998 /3/17 ملف رقم 2834 /4 / 32) .

وعلى عكس الاتجاه الأول اتجه قضاء النقض إلى إمكانية معاودة النظر فى تقرير الضرائب والرسوم الجمركية . وقد استندت محكمة النقض فى أحكامها إلى أن الرسوم الجمركية ليست إلا ضريبة لا ترتكن فى أساسها لرباط عقدي بين مصلحة الجمارك والتاجر دائماً تحددها القوانين التى تفرضها، وليس فى هذه القوانين ولا فى القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذى يقع فيها ، فللتاجر أن يسترد ما دفعه بغير حق، وللمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع ، وذلك ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم (نقض مدني فى 1950/5/21 - مجموعة أحكام محكمة النقض س 2 رقم 141 ص 894).

كما قضت محكمة النقض أيضا إلى أن حق مصلحة الجمارك فى الرسم المستحق على البضاعة المستوردة لا يسقط لمجرد عدم تحصيله قبل الإفراج عنها فالحقوق لا تسقط بغير نص - وليس فى القانون العام ولا فى القوانين الخاصة بالمسائل الجمركية ما يمنع مصلحة الجمارك من تدارك خطأ أو سهو وقعت فيه بعدم اقتضاء رسم واجب لها قبل الإفراج عن البضاعة.

وإذا جاز اعتبار تصرف موظفى مصلحة الجمارك على هذا النحو خطأ فى حق المصلحة ذاتها قد يؤدى إلى الإضرار بالخزانة العامة إلا أنه لا يعتبر خطأ فى حق المستورد فليس له أن يتذرع به لإقامة المسؤولية التقديرية على عاتق مصلحة الجمارك والفكاك من الرسم متى كان مستحقاً عليه قانونا وقت دخول البضاعة المستوردة وكان الحق فيه لم يسقط بالتقادم وقت المطالبة به (نقض مدني فى 16 نوفمبر سنة 1965 مجموعة أحكام مجموعة النقض 16، الطعن رقم 2123 لسنة 54 ق فى 1990/1/29، الطعن رقم 232 لسنة 53 ق جلسة 1984/2/6، الطعن رقم 1837 لسنة 50 ق جلسة 1984/5/7، الطعن رقم 1877 لسنة 60 ق فى 1997/11/24، الطعن رقم 1666 لسنة 62 ق فى 2000/4/3، الطعن 2203 لسنة 64 ق فى 2001/3/19).
كما قضت محكمة النقض إلى أنه :

" ولئن كان من المقرر فى قضاء هذه المحكمة أن حق مصلحة الجمارك فى الرسوم الجمركية المستحقة على البضائع المستوردة لا يسقط لمجرد عدم تحصيلها قبل الإفراج عنها باعتبار أن الحقوق لا تسقط بغير نص وأنه ليس فى القانون العام أو القوانين الخاصة بالمسائل الجمركية ما يمنع هذه المصلحة من تدارك خطأ أو سهو وقعت فيه بعدم اقتضاء رسم واجب لها قبل الإفراج عن البضاعة ، إلا أنه متى تناضلت مع المستورد فى شأنها ثم حددتها فى ضوء اعتبارات قدرتها دون خطأ أو سهو فقبلها المستورد وسمحت له بعد أدائها بالإفراج عنها إلى خارج الدائرة الجمركية دون تحفظ فإن ذلك التقدير يضحى نهائيا وباتاً فلا يحل لها من بعد مطالبتها باستحقاقها لرسوم أخرى بعد أن استقرت حقيقتها بينهما أو ملاحقة حائز البضاعة بها لمساسها بحقوق الغير . لما كان ذلك ، وكان البين من وقائع النزاع حسبما حصلها الحكم المطعون فيه أن المطعون ضده بصفته لم يرتض ما قدمه الطاعن من مستندات لبيان قيمة البضاعة محل النزاع تمهيداً لتحديد الرسوم الجمركية الواجبة عليها وأعاد تقديرها فى ضوء رسالة أخرى من ذات المصدر والمنشأ وإن اختلفت فى حجمها فقبل الطاعن ذلك التقدير وقام بسداد الرسوم

المستحقة عليها وسمحت له بالإفراج عنها خارج الدائرة الجمركية دون تحفظ ، وكانت الأوراق قد خلت من ادعاء من المطعون ضده بأن تقديره للرسوم المستحقة على رسالة التداعي كان نتيجة خطأ أو سهو فإن الحكم المطعون فيه يكون قد خالف القانون وخطأ في تطبيقه إذ استجاب لطلب المطعون ضده بصفته وألزم الطاعن بأداء الرسوم محل النزاع مما يوجب نقضه لهذا السبب دون حاجة للتعرض لباقي أسباب الطعن.

(الطعن رقم 8847 لسنة 63 ق في 2000/11/12 ، الطعن رقم 1219 لسنة 74 ق في 22 نوفمبر 2011) .

على أن محكمة النقض قضت في حكمها في الطعن رقم 7074 لسنة 75 ق في 2012/5/14 انه :

" ولئن كان لمصلحة الجمارك في سبيل تقديرها للبضائع المستوردة لاقتضاء الرسوم الجمركية المستحقة عليها اطرار الفواتير والمستندات المقدمة من ذوى الشأن ، إلا أن هذا الحق ليس على إطلاقه بل لا بد أن يكون مسببا موافقاً لما هو ثابت في الأوراق".
أما موقف قضاء المحكمة الإدارية العليا فهو يؤيد الرأي القائل بعدم معاودة المصلحة النظر في التقدير فقضت في حكمها في الطعن رقم 9958 لسنة 46 ق عليا في 2004 /1/10 من حيث انه في خصوصية هذا الطعن فالثابت من الأوراق تحصن قرار الجمارك بتقدير الضرائب والرسوم الجمركية المستحقة على الرسالة موضوع النزاع المائل وسدادها والإفراج عنها دون قيد أو شرط بمضي ستين يوماً ، فإنه ما كان يجوز للجمارك أن تعاود النظر في هذا التقدير بعد مضي أكثر من عام وتطبق بندا جمركيا آخر وتطالب الشركة بفروق ضرائب ورسوم بمبلغ 1369815 جنيها لما ينطوي عليه ذلك من مخالفة للقانون وزعزعة المراكز القانونية التي استقرت لصاحب البضاعة ومن ثم فلا حق لمصلحة الجمارك في المطالبة بهذا المبلغ كأثر من آثار قرار التقدير السابق المقتضى إلغائه وهو بذاته التعويض الذي كان يطالب به المطعون ضده مما يشكل ركن الخطأ في جانب جهة الإدارة".

كما قضت المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم 243 لسنة 36 ق لها في 2004 /3 /6 بأنه استقر قضاء هذه المحكمة على انه بعد تقدير الضريبة والرسوم الجمركية على مشتريات الرسالة وتحصيلها والإفراج عن البضاعة من الدائرة الجمركية تكون السلطات الجمركية قد استنفدت سلطاتها ومن ثم لا يجوز لها معاودة النظر في تقدير قيمتها بدعوى وجود خطأ في التقدير استنادا إلى أن المسترد لم يذكر القيمة الحقيقية

للبضاعة فى البيان الجمركى أو انه لم يقدم الفاتورة الأصلية بثمنها أو وردت بيانات ومعلومات لاحقة للجمرك بحقيقة ثمن البضاعة أو قيمتها حرصاً على الاستقرار فى المعاملات التجارية . ومن ثم فلا وجه للقول بجواز إعادة النظر فى التقدير سواء كان ذلك لمصلحة المستورد أو لمصلحة الجمارك.

وفى رأينا أن من حق الإدارة الرجوع عن هذه القرارات طالما لم يكن هناك حكم قضائي نهائي قد صدر ، وطالما لم يصبح التقادم حقاً مكتسباً ، كما أن صدور قرار الإدارة بتحصيل دين الضريبة لا يمنع من إرجاع ما يكون قد تم تحصيله من حقوق زيادة على ما يقضى به القانون، ذلك أن تحصيل الضريبة مسألة تتعلق بالنظام العام.
ثانياً : طلب صاحب الشأن أو من يمثله إحالة النزاع للتحكيم

سبق أن ذكرنا أن المادة 57 من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 63 والمعدلة بالقانون رقم 160 لسنة 2000 تنص على أن النزاع الذى ينشأ بين مصلحة الجمارك وصاحب الشأن حول قيمة البضاعة أو نوعها أو منشأها يجوز إنهاؤه عن طريق التحكيم وذلك فى حالة طلب صاحب البضاعة سلوك هذا الطريق وبعد موافقة مصلحة الجمارك على ذلك.

وبذلك يكون المشرع الجمركى قد تلافى العوار الدستورى فى المادة 57 قبل تعديلها والذى كان يجعل التحكيم الجمركى تحكيميا إجباريا إذ قضت المحكمة الدستورية العليا فى حكمها الصادر فى 3 يولييه 1999 فى الدعوى رقم 404 لسنة 20 ق دستورية على أن التحكيم لا يتولد إلا عن الإرادة الحرة ولا يجوز إجراؤه تسلطا أو كرها بما مؤداه أن قضاء هذه المحكمة مضطرد على أن الأصل فى التحكيم هو عرض نزاع معين بين طرفين على محكم من الأغيار يعين باختيارهما أو بتقويض منهما أو على ضوء شروط يحددها ليفصل هذا المحكم فى ذلك النزاع بقرار يكون نائيا عن شبهة الممالأة ، مجرداً من التحامل، وقاطعا لدابر الخصومة فى جوانبها التى أحالها الطرفان اليه ، بعد أن يدلى كل منهما بوجهة نظره تفصيلا من خلال ضمانات التقاضى الرئيسية ، ولا يجوز بحال أن يكون التحكيم إجباريا يذعن اليه احد الطرفين إنفاذا لقاعدة قانونية آمرة لا يجوز الاتفاق على خلافها ، وذلك سواء كان موضوع التحكيم نزاعا قائما أو محتملا ، ذلك أن التحكيم مصدره الاتفاق إذ يحدد طرفاه وفقا لأحكامه نطاق الحقوق المتنازع عليها بينهما ، أو المسائل الخلافية التى يمكن أن تعرض لهما، واليه ترتد السلطة الكاملة التى يباشر

المحكّمون عند البت فيها، ويلتزم المحكّمون بالنزول على القرار الصادر فيه ، وتنفيذه تنفيذاً كاملاً وفقاً لفحواه ، ليؤوّل التحكيم إلى وسيلة فنية لها طبيعة قضائية غايتها الفصل في نزاع مبناه علاقة محل اهتمام من أطرافها وركيزته اتفاق خاص يستمد المحكّمون منه سلطاتهم ، ولا يتولون مهامهم بالتالي بإسناد من الدولة.

وحيث أن نظام التحكيم الإلزامي الذي فرضته النصوص الطعينة، ومؤداه خضوع ذوى الشأن لأحكامه قهراً - قوض أهم خصائص التحكيم ممثله في اتفاق طرفي النزاع بإرادتهما الحرة في الانزعة التي يحدّدانها 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 منتزعا ولايتها مستبدلاً بها تحكيميا قسرياً لا خيار لذي الشأن في رفض الامتثال له ، وإلا صار قرار الإدارة الجمركية نهائياً ، فإذا نزل على إرادتها وعين محكما يمثله في لجنة التحكيم الابتدائية ، آل أمر الفصل في النزاع عند اختلاف الحكمين إلى لجنة التحكيم العالية لتصدر في غيبته قراراً نهائياً واجب التنفيذ.

وحيث أن الدستور قد كفّل لكل مواطن بنص مادته الثامنة والستين حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعي مخولاً إياه بذلك أن يسعى بدعواه إلى قاض يكون بالنظر إلى طبيعتها ، وعلى ضوء مختلف العناصر التي لا يستها، مهيناً دون غيره للفصل فيها كذلك فإن لحق التقاضي غاية نهائية يتوخاها تمثيلها الترضية القضائية ، التي يناضل المتقاضون من أجل الحصول عليها لجبر الإضرار التي إصابتهم من جراء العدوان على الحقوق التي يطلبونها ، فإذا أرقها المشرع بقيود تعسر الحصول عليها أو تحول دونها كان ذلك إخلالاً بالحماية التي كفّلها الدستور لهذا الحق وإنكاراً لحقائق العدل في جوهر ملامحها.

وحيث إن النصوص الطعينة - بالتحديد السالف بيانه - قد فرضت التحكيم قسراً على أصحاب البضاعة ، وخلعت قوة تنفيذية على القرارات التي تصدرها لجان التحكيم في حقهم عند وقوع الخلاف بينهم وبين مصلحة الجمارك حول نوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها وكان هذا النوع من التحكيم - على ما تقدم - منافياً للأصل فيه ، باعتبار أن جهات التحكيم التي أنشأتها النصوص الطعينة بنظر المنازعات التي أدخلتها جبراً في ولايتها يكون منتحلاً ومنعدماً وجوداً من زاوية دستورية ، ومنطوياً بالضرورة على إخلال

بحق التقاضي بحرمان المتداعيين من اللجوء - فى واقعة النزاع الموضوعي الماثل - إلى محاكم القانون العام بوصفها قاضيتها الطبيعي بالمخالفة للمادة 68 من الدستور .

وحيث انه لما كانت المادة 57 من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 66 لسنة 1963 هى الأساس التشريعي الذى يقوم عليه قرار وزير المالية رقم 822 لسنة 1985 المشار إليه ، وإذ كانت المادة 58 من قانون الجمارك ترتبط ارتباطا لا يقبل التجزئة بالمادة 57 منه ، فإن هذه النصوص جميعها تسقط لزوما تبعا للحكم بعدم دستورية المادة 57 المشار إليها ، إذ لا يتصور بدونها وجود لتلك النصوص .
فلهذه الأسباب حكمت المحكمة .

أولاً: بعدم دستورية المادة 57 من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 66 لسنة 1963 .

ثانياً: بسقوط المادة 58 من هذا القانون، وكذلك بسقوط قرار وزير المالية رقم 822 لسنة 1985 بشأن نظام التحكيم فى المنازعات بين أصحاب البضائع ومصلحة الجمارك.

ثالثاً: بإلزام الحكومة المصروفات ومبلغ مائة جنيه مقابل أتعاب المحاماة.
ثالثاً: موافقة الجمارك على عرض النزاع على التحكيم

لا يتم إحالة النزاع للتحكيم بمجرد طلب صاحب الشأن ذلك وإنما يلزم موافقة مصلحة الجمارك على ذلك.

وقد نصت على ذلك المادة 57 من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 والمعدلة بالقانون رقم 160 لسنة 2000 بقولها : " إذا قام نزاع بين مصلحة الجمارك وصاحب الشأن وطلب صاحب الشأن أو من يمثله إحالة النزاع إلى التحكيم ووافقت الجمارك يحال النزاع إلى لجنة تحكيم...

من ذلك يتبين أن القانون استلزم موافقة الجمارك على طلب صاحب الشأن بإحالة النزاع إلى التحكيم.

إجراءات إحالة النزاع إلى التحكيم
نظمت المادة 165 من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك الإجراءات الواجبة للإتباع لإحالة النزاع للتحكيم على النحو التالي :

- على مدير المجمع الجمركي المختص إثبات طلب صاحب البضاعة بإحالة النزاع للتحكيم فى محضر من صورتين على النموذج المعد لذلك ويوقع عليهما من الطالب مع تسليمه صورة من المحضر .

- وترفق المستندات اللازمة لنظر التحكيم ومذكرة وافية يعدها الجمرک المختص عن الواقعة وغيرها من المستندات الأخرى على أن يتم إثبات ذلك بالمحضر .

- وعلى مدير الجمرک بمجرد إثبات طلب التحكيم فى المحضر المشار إليه وبحضور صاحب البضاعة أن يأخذ عينة مزدوجة من البضائع محل التحكيم للرجوع إليها عند التحليل أو فحص البضائع وتوضع هذه العينات فى إحراز تختم بخاتم الجمرک ويوقع عليها كلاً من موظف الجمرک وصاحب البضاعة ويثبت كل ذلك فى المحضر المشار إليه.

أما البضائع التى يتعذر اخذ عينات منها ولا يقتضى الأمر عرضها بذاتها على لجنة التحكيم فيكتفى بان يقدم عنها كتالوج أصلى ومذكرة وصفية وافية يرفقان بالمحضر . ويتم إحالة كافة المستندات والعينات إلى الأمانة الفنية للتحكيم لتحديد جلسة فى مدة أقصاها أسبوعين عمل من تاريخ تقديم طلب التحكيم.

رابعاً : أن تكون البضاعة تحت رقابة الجمارك

اشترط المشرع فى المادة 58 من قانون الجمارك انه لکى يجرى التحكيم وفقاً للمادة 57 أن تكون البضاعة مازالت تحت رقابة مصلحة الجمارك ، واستثنى من ذلك الأحوال والشروط والأوضاع التى يصدر بها قرار من وزير المالية.

ويقصد بالشروط الواردة فى المادة 58 من قانون الجمارك من حيث استلزام أن تكون البضاعة تحت رقابة الجمارك أن تكون البضائع نفسها تحت الرقابة أو وجود عينات قانونية منها أو كتالوجات أو رسومات توضيحية أو البيانات التفصيلية للمعاينة عن النوع وحالة البضاعة الثابتة بالإقرار الجمرکی.

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك فى المادة 166 جواز طلب صاحب الشأن سحب البضاعة من الدائرة الجمرکیة بعد اخذ عينات قانونية منها بعد أداء الضرائب الجمرکیة وغيرها من الضرائب ونفقات التحكيم.

لذا يكون بقاء البضاعة تحت رقابة الجمارك من الشروط الواجب توافرها لنظر التحكيم إلا انه استثناء من ذلك يجوز الإفراج عن البضائع محل المنازعة الجمرکیة بعد اخذ عينات قانونية منها وسداد كافة الضرائب المستحقة بصفة قطعية مع سداد المبلغ للتنازع عليه بصفة أمانة لحين الفصل فى النزاع.

كما انه يجوز إجراء التحكيم أيضاً بعد الإفراج عن البضاعة وذلك عند اكتشاف مصلحة الجمارك وجود خطأ فى تحصيل الضريبة الجمرکیة المستحقة بعد أن قامت بالإفراج عن

البضاعة . ففي مثل هذه الأحوال تقوم الجمارك بمطالبة صاحب الشأن بالفروق المستحقة. عند ذلك يجوز لصاحب الشأن أن ينازع مصلحة الجمارك في استحقاقها لهذا الفرق وذلك عن طريق طلب إحالة النزاع للتحكيم الجمركي.

إلا إن الأمر يقتضى توافر الشروط الآتية:

- 1- إذا كانت البضاعة فى مخازن صاحب الشأن الكائن خارج الدائرة الجمركية بحالتها عند الورد ولم يجر عليها اى تغيير.
- 2- إذا كانت الفاتورة وبيان العبوة موضح بهما توصيف كامل للبضاعة وتمت المطابقة الجمركية عليهما.
- 3- إذا كانت لدى صاحب البضاعة كتالوجات تتفق أرقامها مع ما ورد بالبيان الجمركي ومرفقاته.

ولا يشترط توافر كافة الشروط السابقة وإنما يكفي بتوافر أحداها لإحالة النزاع للتحكيم علماً بان هذه الشروط واردة فى المادة 174 من لائحة قانون الجمارك وقد جاء هذا النص بالمخالفة لنص المادة 58 من قانون الجمارك مما يعرضه للطعن بعدم الدستورية .

الفرع الثالث قواعد وإجراءات التحكيم

قد يحدث أن يتقدم صاحب الشأن بتظلم من قرارات جمرك الإفراج فإذا تحققت الواقعة المنشئة للتحكيم الجمركي يقوم الجمرك المختص بإتباع الإجراءات السابق بيانها ، وتحال كافة المستندات والعينات إلى الأمانة الفنية للتحكيم والتي تقوم بدورها بإخطار المحكمين وأصحاب الشأن بميعاد انعقاد لجنة التحكيم.

لذلك سوف تناول بالشرح أحكام التظلم قبل الإحالة إلى التحكيم ثم قواعد إجراءات التحكيم ثم كيفية تشكيل لجان التحكيم وأخيرا إجراءات نظر المنازعة أمام هيئة التحكيم.

أولا : التظلم قبل الإحالة إلى التحكيم

إذا قام نزاع بين صاحب الشأن وبين الجمارك قبل إحالة النزاع إلى التحكيم وتقدم صاحب الشأن بتظلم من التقدير يمكن أن تطبق عليه قواعد وإجراءات تظلمات أصحاب الشأن قبل الالتجاء إلى التحكيم الذى صدرت بمقتضى قرار رئيس مصلحة الجمارك رقم 11 لسنة 1989 والتي جاء فيها ما يأتي:

لأصحاب الشأن التظلم من قرارات جمرك الإفراج، على النموذج المعد لذلك وبعد استيفاء الرسم المقرر.

واستنادا إلى الفقرة الأخيرة من المادة 57 سالفه الذكر اصدر وزير المالية القرار رقم 98 لسنة 2000 (1) الذى نظم التعليمات وإجراءاتها فى المنازعات بين أصحاب البضائع ومصلحة الجمارك. وهى لا تختلف فى مجملها عما ورد فى القرار الوزارى رقم 228 لسنة 1985 .

وأهم ما تضمنه القرار المذكور ما يلي: (2)

* يتقدم صاحب الشأن إلى المجمع الجمركي بالبيان الجمركي مرفقا به مستندات الرسالة التى تحددها الجمارك وتكون لازمة لمتابعة العمل الجمركي وربط الضريبة ، وبعد مراجعة مسئول المجمع لهذه المستندات تحال إلى الممثل الجمركي المختص الذى يقوم بكشفها ومعاينتها .

* يقيد الطلب فى سجل ينشأ بكل موقع ، يثبت رقم القيد ورقم قسيمة سداد رسم التظلم. ويعرض التظلم على مدير الجمرک أو المجمع حسب الأحوال النظر فيه بنفسه أو عن طريق تشكيل لجنة من المجمع برئاسة مدير تعريفه وممثل متخصص فى الصنف أو أكثر لفحص التظلم والعرض بالنتيجة على مدير المجمع لاعتماده.

ويعتبر هذا القرار نهائيا بالنسبة للجمرك ، ما لم ير مدير المجمع تصعيد الموضوع للمستوى الأعلى فى القطاع أو الوحدات المركزية المختصة ، مع مراعاة أن يتم التصعيد لهذه الوحدات المركزية عن طريق رئيس القطاع أو من ينيبه.

وفى مجال النظر فى تظلمات أصحاب الشأن يكون للجنة المختصة إعادة معاينة البضاعة أو الاكتفاء بالمستندات الجدية التى يتقدم بها أصحاب الشأن أو الاطلاع على مستندات الشحن والفواتير والكتالوجات والبيانات التفصيلية للمعاينة الثابتة فى ملف الإقرار الجمركي.

ويجوز لأصحاب الشأن سحب البضاعة مقابل سداد الضرائب والرسوم المختلف عليها أمانة والجزء المتفق عليه بصفة قطعية وذلك قبل أو إنشاء نظر التظلم لضمان عدم تحميلهم بالأعباء المترتبة على بقاء البضائع فى الدوائر الجمركية دون أن يؤثر ذلك على إجراءات نظر التظلم.

فى الحالات التى يرغب أصحاب الشأن إحالتها للتحكيم طبقا لأحكام المادتين 57 ، 58 من قانون الجمارك وهى كما سبق أن ذكرنا :

(1) حل قرار وزير المالية رقم 98 لسنة 2000 محل القرار رقم 228 لسنة 1985

(2) فتحى حسن سلامة - النظم الجمركية والاستيراد والتصدير - 1990 - ص 297 وما بعدها.

1- أن يكون النزاع بين المصلحة وصاحب الشأن حول النوع أو القيمة أو المنشأ.

2- أن تكون البضاعة مازالت تحت يد الجمارك.

ويلاحظ عدم قبول تظلمات عما تم الإفراج عنه نهائياً . وبهذا المعنى صدر كتاب دوري رقم (1) لسنة 1992 بتاريخ 1992/5/19 بشأن التذكير بما ورد بالكتاب الدوري المؤرخ 1989/2/25 بشأن عدم قبول تظلمات تتعلق برسائل سبق الإفراج عنها نهائياً على النحو التالي :

1- عدم قبول أى تظلمات حول نوع البضاعة أو قيمتها أو منشئتها تتعلق برسائل سبق الإفراج عنها بصفة نهائية وتم سداد الضرائب والرسوم الجمركية عنها بصفة قطعية وبالتالي الاكتفاء بالتأشير عليها بعدم قبولها شكلاً لعدم وجود البضاعة تحت رقابة الجمارك على النحو الذى تقتضيه المادة 58 من قانون الجمارك.

2- إتباع ما تقضى به المادتان 57، 58 من قانون الجمارك وما نص عليه القرار الوزاري رقم 228 لسنة 1985 ومن بعده القرار 98 لسنة 2000 فيما يتعلق بالتظلمات المقدمة بمناسبة الخلاف حول النوع أو المنشأ أو القيمة حيث يستلزم الأمر وجود البضاعة تحت الرقابة الجمركية أو يكون قد تم الإفراج عنها مع ترك عينات قانونية أو كتالوجات معتمدة وتكون الضرائب والرسوم الجمركية قد تم سدادها أمانة بناء على رغبة صاحب الشأن.

3- يتمتع على المجمعات إعادة النظر فى تخفيض البند المطبق أو القيمة أو تعديل نوع البضاعة أو منشئها على نحو يؤدي إلى تخفيض البند أو القيمة وذلك بعد الإفراج عن البضاعة وسداد الضرائب والرسوم الجمركية بصفة قطعية تطبيقاً للأحكام المتقدمة.

4- يستثنى مما تقدم التظلم من الأخطاء المادية التى يقع إنشاء حساب الضرائب الجمركية فلا مانع من قبول التظلمات بشأنها شريطة أن يقتصر الأمر على المبالغ الناشئة من خطأ مادي دون حاجة إلى إعادة النظر فى النوع أو المنشأ أو القيمة.

ثانياً : إجراءات التحكيم :

تضمنت اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك إجراءات التحكيم على النحو التالي:

- إذا نشأ نزاع بين ذوى الشأن ومصلحة الجمارك حول نوع البضائع أو منشئها أو قيمتها جاز لهم تقديم طلب لمدير الجمارك المختص لا حالته إلى التحكيم فإن قبله يتم عرض النزاع على إحدى لجان التحكيم ، بعد سداد أمانة نفقات التحكيم بواقع 350 جنيهاً (مادة 165).

- لا يجوز التحكيم إلا بالنسبة للبضائع التي تزال تحت رقابة الجمارك، ومع ذلك يجوز لصاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً أن يطلب سحب البضاعة من الدائرة الجمركية بعد اخذ العينات القانونية اللازمة منها وأداء الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم الملحقة بها ونفقات التحكيم المنصوص عليها في المادة السابقة ، بالإضافة إلى جميع المبالغ الأخرى المستحقة قانوناً.

ويكون أداء الضرائب والرسوم والمبالغ المنصوص عليها في الفقرة السابقة بصفة قطعية بالنسبة للمبالغ الغير متنازع عليها . إما الفروق محل النزاع فيتم سدادها على سبيل الأمانة لحين الفصل في التحكيم (مادة 166) .

- وعلى مدير المجمع الجمركي المختص إثبات طلب صاحب البضائع أو من يمثله قانوناً بإحالة النزاع إلى التحكيم في محضر من صورتين على النموذج المعد لذلك ويوقع عليهما من الطالب مع تسليمه صورة من المحضر .

- وترفق المستندات اللازمة لنظر التحكيم ومذكرة وافية يعدها الجمرك المختص عن الواقعة وغيرها من المستندات الأخرى على أن تثبت كل هذه المستندات بالمحضر .

- وعلى مدير الجمرك بمجرد إثبات طلب التحكيم في المحضر المشار اليه 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 إحراز تختم بخاتم الجمرك ويوقع عليها كل من موظف الجمرك وصاحب البضائع أو من يمثله قانوناً . ويثبت كل ذلك في المحضر المشار إليه ويتم إحالة كافة هذه المستندات والعينات إلى الأمانة الفنية للتحكيم لتحديد جلسة في مدة أقصاها أسبوعين عمل من تاريخ تقديم طلب التحكيم (مادة 167) .

أما البضائع التي يتعذر اخذ عينات منها ولا يقتضى الأمر عرضها بالذات على لجنة التحكيم فيكتفي بأن يقدم عنها كتالوج ومذكرة وصفية وافية يرفقان بالمحضر بالإضافة إلى شهادة تحليل المعامل الحكومية المختصة وغيرها من المستندات اللازمة للتحكيم دون الإخلال بالحق في المعاينة طبقاً للقانون .

تشكيل لجان التحكيم الجمركي

بالنسبة لتشكيل لجان التحكيم وفقاً لقانون التحكيم يختلف هذا التشكيل عن نظيره في التحكيم الجمركي حيث يُعين المحكم أو المحكمون بموجب اتفاق التحكيم ، سواء أكان بندا أم عقدا وتشكل هيئة التحكيم باتفاق الطرفين من محكم واحد أو أكثر فإذا لم يتفقا

- على عدد المحكمين كان العدد ثلاثة . فإذا تعدد المحكمون وجب أن يكون عددهم وترّاً وإلا كان التحكيم باطلاً ، كما وضع القانون شروطاً محددة في المحكم منها :-
- أن لا يكون المحكم قاصراً أو محجوراً عليه أو محروماً من حقوقه المدنية بسبب الحكم عليه في جناية أو جنحة مخلة بالشرف أو بسبب شهر إفلاسه ما لم يرد إليه اعتباره .
 - كما لا يشترط أن يكون من جنس أو جنسية معينة إلا إذا اتفق طرفا التحكيم أو نص القانون على غير ذلك .
 - قبوله القيام بمهمته كتابة مع الإفصاح عند قبوله عن أية ظروف من شأنها إثارة شكوك حول استقلاله أو حيده .

ووفقاً للمادة 17 من قانون التحكيم إذا لم يتفق طرفي التحكيم على تعيين المحكمين اتبع ما يأتي : إذا كانت هيئة التحكيم مشكلة من محكم واحد تولت المحكمة المشار إليها في المادة (9) من هذا القانون اختياره بناءً على طلب احد الطرفين .

فإذا كانت هيئة التحكيم مشكلة من ثلاث محكمين اختار كل طرف محكماً ثم يتفق المحكمان على اختيار المحكم الثالث فإذا لم يعين احد الطرفين محكمه خلال الثلاثين يوماً التالية لتسلمه طلباً بذلك من الطرف الآخر أو إذا لم يتفق المحكمان المعينان على اختيار المحكم الثالث خلال الثلاثين يوماً التالية لتاريخ تعيين آخرهما تولت المحكمة المشار إليها في المادة (9) من هذا القانون ⁽¹⁾ اختياره بناءً على طلب احد الطرفين ويكون للمحكم الذى اختاره المحكمان المعينان أو الذى اختارته المحكمة رئاسة هيئة التحكيم وتسرى هذه الأحكام في حالة تشكيل هيئة التحكيم من أكثر من ثلاثة محكمين .

إما في التحكيم الجمركي فالأمر مختلف حيث ينظر المنازعات على وجه الاستعجال لجان تحكيم تشكل فى الإدارة المركزية الجمركية على النحو الآتى (مادة 168 من اللائحة) :

أولاً: لجان التحكيم الابتدائية :

تشكل لجنة أو أكثر فى كل إدارة مركزية لنظر طلبات التحكيم:

أ) تشكل لجنة برئاسة احد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة رئيس محكمة أو ما يعادلها ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم عن مصلحة الجمارك يختاره رئيس

(1) تنص المادة (9) على أن يكون الاختصاص بنظر مسائل التحكيم التى يحيلها هذا القانون إلى القضاء المصرى للمحكمة المختصة اصلاً بنظر النزاع أما إذا كان التحكيم تجارياً دولياً سواء جرى فى مصر أو فى الخارج فيكون الاختصاص لمحكمة استئناف القاهرة ما لم يتفق الطرفان على اختصاص محكمة استئناف أخرى فى مصر ، وتظل المحكمة التى بنعقد لها الاختصاص وفقاً للفقرة السابقة دون غيرها صاحبة الاختصاص حتى انتهاء جميع إجراءات التحكيم .

المصلحة أو من يفوضه من قائمة المحكمين الصادر بها قرار من وزير المالية ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله ، وتتولى الأمانة الفنية للتحكيم إخطار اللجنة بتاريخ انعقادها في ميعاد لا يتجاوز أسبوعين من تاريخ تقديم طلب الإحالة للتحكيم إليها ، فإن امتنع صاحب الشأن عن تعيين محكم عنه أو لم يحضر محكمه في ميعاد انعقاد اللجنة يعد ذلك عدولا عن طلب التحكيم ولا ترد اليه أمانته، وذلك ما لم يتقدم صاحب الشأن لتجديد طلبه في ميعاد غايته أسبوع من ذلك التاريخ لإعادة طرح النزاع أمام اللجنة وعلى الأمانة الفنية للتحكيم تحديد اقرب جلسة على أن يوقع طالب التحكيم عليها بالعلم . فإذا تغيب عن الحضور في المدة الثانية اعتبر ذلك عدولا نهائياً عن التحكيم وفي هذه الحالة لا يجوز له المطالبة باسترداد نفقات التحكيم.

ب) تصدر لجنة التحكيم قرارها بعد الاستماع إلى الدفاع عن المحتكمين على أن يكون القرار مسببا . فإن كان القرار بالإجماع أصبح نهائيا أما إذا صدر بأغلبية الآراء يجوز الطعن عليه أمام لجنة التحكيم العليا، ويكون ميعاد هذا الطعن خمسة عشر يوما من تاريخ صدور القرار المطعون فيه ، فإذا كان الطعن من صاحب الشأن تعين عليه أداء أمانة لنفقات الطعن بواقع 350 جنيه.

ثانياً : لجان التحكيم العليا :

تشكل بكل إدارة مركزية لجنة عليا أو أكثر برئاسة احد أعضاء الهيئات القضائية بدرجة مستشار أو ما يعادلها على الأقل ويصدر بتعيينه قرار من وزير العدل وعضوية محكم من الجمارك يختاره رئيس مصلحة الجمارك أو من يفوضه من قائمة المحكمين الصادر بها قرار من وزير المالية على ألا يكون من بين الأعضاء الذين نظروا التحكيم المطعون على قراره ومحكم يختاره صاحب الشأن أو من يمثله .وتصدر اللجنة قرارها بأغلبية الآراء بعد الاستماع إلى دفاع الطرفين وبحث المستندات ويكون قرارها مسببا ونهائيا (مادة 168 من اللائحة) .

دور الأمانة الفنية للجان التحكيم

تحدد عدد اللجان ومراكزها ودوائر اختصاصها بقرار من وزير المالية كما يصدر قرار من رئيس مصلحة الجمارك بتشكيل أمانة فنية لكل لجنة أو أكثر من لجان التحكيم الابتدائي أو العالي من بين العاملين بالمصلحة لتتولى شئون التحكيم الإدارية وإمساك السجلات الخاصة بها وإعداد الدراسات والبحوث التي تطلب منها.

وعلى الأمانة الفنية للجان التحكيم بعد تحصيل مقابل نفقات التحكيم أن تعرض على رئيس الإدارة المركزية المختص صورة المحضر والمستندات المرفقة ليتولى تحديد اللجنة التي تنظر التحكيم وبميعاد اجتماعها على أن يكون ذلك فى الجمرک المختص (مادة 169 من اللائحة) .

إجراءات نظر المنازعات أمام لجان التحكيم

تنظر لجان التحكيم الابتدائى المنازعات التى تحال إليها وفقاً للإجراءات الآتية:

أ) تتولى الأمانة الفنية للجنة إخطار أعضاء اللجنة بميعاد ومكان اجتماعها وبأية تعديلات تطرأ بعد ذلك قبل الميعاد المحدد بأسبوع على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه أو بإخطار كتابي عن طريق الفاكس مع التوقيع من كل محكم بما يفيد العلم أو تليفونياً.

ب) تجتمع اللجنة فى الميعاد والمكان المحددين وتتولى فحص موضوع النزاع وتوضع تحت تصرفها الأوراق والمستندات المقدمة وكذلك إحدى العينيتين أو الكتالوجات مع بقاء العينة الثانية بالجمرک للرجوع إليها عند الحاجة.

ج) تضم أى مستندات أو وجهات نظر جديدة لم تكن مبدأه فى المحضر أو مرفقة به يرى ممثل أحد الطرفين ضمها إلى التحكيم بعد تقديمها إلى الأمانة الفنية المختصة قبل اجتماع اللجنة بوقت كاف.

د) تصدر اللجنة قرارها أما بالإجماع فيكون نهائياً وإما بأغلبية الآراء ، فيجوز الطعن عليه أمام اللجنة العليا للتحكيم على أن يتم ختم العينة محل النزاع لعرضها على لجنة التحكيم العليا وفى جميع الأحوال يجب أن يكون قرار اللجنة مسبباً . (مادة

(170)

تنظر لجان التحكيم العليا فى الطعون التى تحال إليها من قرارات اللجان الابتدائية وفقاً للإجراءات الآتية:

أ) تتولى الأمانة الفنية للجنة التحكيم العليا بمجرد إحالة أوراق التحكيم إليها من أمانة اللجنة الابتدائية عرض الأوراق على رئيس الإدارة المركزية المختص ليتولى تحديد اللجنة التى تنظر التحكيم وبميعاد ومكان اجتماعها على أن يكون ذلك فى دائرة الإدارة المركزية .
ب) تتولى الأمانة الفنية إخطار أعضاء اللجنة بمكان الاجتماع والميعاد المحدد له قبل انعقاده بأسبوع على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه أو بإخطار كتابي عن طريق الفاكس مع التوقيع عليه من كل محكم بما يفيد العلم.

ج) تجتمع اللجنة فى المكان والميعاد المحددين وتوضع تحت تصرفها الأوراق والمستندات الواردة إليها، ويصدر قرار اللجنة بأغلبية الأصوات وتثبت اللجنة قرارها فى المحضر ويوقع عليه من أعضائها.

و) يكون القرار الصادر من اللجنة العليا نهائيا ملزما لطرفي النزاع غير قابل للطعن فيه إلا فى الأحوال المنصوص عليها فى قانون التحكيم فى المواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم 27 لسنة 1994 ، ويجب أن يكون القرار مسبباً ويتضمن القرار تحديد من يتحمل نفقات التحكيم. وتتولى الأمانة الفنية إخطار كل من رئيس الإدارة المركزية وصاحب البضاعة أو من يمثله قانونا بقرار التحكيم كتابة .

هـ) على رئيس الإدارة المركزية إخطار مدير الجمرک الموجودة به البضاعة محل النزاع بقرار اللجنة لاتخاذ اللازم فوراً فى ضوء القرار (مادة 171) .

هذا وقد صدر كتاب دوري من رئيس مصلحة الجمارك رقم 5 لسنة 1999 بتاريخ 1/9/1999 نص على ضرورة أن تراعى التزام السادة المحكمين بالمنشورات الصادرة من الإدارة المركزية للبحوث الاقتصادية والتعريفات والمتعلقة بالمشاكل والموضوعات محل التحكيم.

وفى حالة اختلاف وجهات النظر عند التطبيق يتم الرجوع إلى الإدارة المركزية المذكورة لإبداء الرأي الرسمي للمصلحة قبل إصدار قرار التحكيم وذلك حفاظاً على حقوق الخزانة العامة ومنعاً للمساءلة القانونية.

ولا شك أن هذا القرار يقيد سلطة لجنة التحكيم ولا يتفق مع قواعد التحكيم إذ لا يجب أن تطبق المنشورات أو التعليمات إذا كانت مخالفة لنصوص القانون .

هذا وقد قضت محكمة النقض انه تطبيقاً لنص المادتين 57 و 58 من قانون الجمارك الفتى الذكر يجب عند قيام النزاع بين الجمرک وبين المقرر عن البضاعة على نوعها أو صفتها أو مصدرها إحالة هذا النزاع على التحكيم وتمتتع على المحاكم من نظره وكذا القرارات التى تصدر بشأنه إلا انه لا يجوز مطلقاً اللجوء إلى التحكيم إلا فيما يتعلق بالبضائع التى لا تزال فى حيازة الجمرک فإذا لم يتوافر هذا الشرط كان الاختصاص للمحاکم صاحبة الولاية العامة بالفصل فى جميع المنازعات إلا ما استثنى منها بنص خاص (نقض 1951/5/31 طعن رقم 22 لسنة 19 ق).

وأضاف هذا الحكم قوله أنه " لا يغير من هذا النظر ما تنص عليه الفقرة الثانية والثالثة من المادة 57 من انه إذا امتنع ذو الشأن عن تعيين الحكم الذى يختاره خلال

ثمانية أيام من تاريخ المحضر اعتبر رأى الجمارك نهائياً. وان قرار المحكمين المعين أحدهما من ذوى الشأن والآخر من الجمارك عند اتفاقيهما يكون نهائياً وان قرار اللجنة الذى يحال إليهما الخلاف عند اختلافهما فى الرأى يكون غير قابل لای طعن ذلك أن هذه القرارات لا تصدر إلا فى حالة وجود البضاعة فى حيازة الجمرک".

على أن قيام الجمرک بعرض الخلاف بينه وبين المقررین للبضائع على وزارة المالية باعتبارها الجهة الرئيسية العليا لا يعتبر تحكيماً بالمعنى القانونى بحيث يمنع من نظر النزاع أمام المحاكم ، ذلك أن القانون قد عين الجهة التى يحتكم إليها فى مثل هذا النزاع ووضع للتحكيم فى هذه الأحوال قواعد خاصة لا يجوز مخالفتها (نقض 1962/10/18 س 13 ص 914).

وقد رأت محكمة النقض أن منع المحاكم من نظر هذه المنازعات والقرارات الصادرة فى شأنها لا يكون إلا إذا سلك الجمرک الطريق الذى رسمه القانون للفصل فى تلك المنازعات واتبع القواعد والإجراءات المقررة لذلك والتى كفل بها الشارع كثيراً من الضمانات لأصحاب الشأن ، أما إذا تتكبد الجمرک هذا الطريق ولم يحيل النزاع إلى التحكيم وأفرج عن البضاعة دون اتخاذ الإجراءات التى أوجبها القانون قبل الإفراج عنها فإن الاختصاص بنظر هذه المنازعات يكون للمحاكم صاحبة الولاية العامة بالفصل فى جميع المنازعات إلا ما استثنى بنص خاص (راجع الحكم السابق).

مهلة التحكيم

مهلة التحكيم هي المهلة التى يجب على المحكم أو المحكمين القيام بمهمتهم خلالها . ويحق للخصوم تحديد هذه المهلة فى اتفاق التحكيم . أما إذا لم تحدد ، فيجب على المحكمين القيام بمهمتهم فى خلال ستة أشهر على الأكثر ، ويجوز تمديد مهلة التحكيم إما باتفاق الخصوم زاماً بقرار من المحكمة المنصوص عليها فى المادة 9 من قانون التحكيم وهى المحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع أما إذا كان التحكيم تجارياً دولياً سواء جرى فى مصر أو فى الخارج فيكون الاختصاص لمحكمة استئناف القاهرة ما لم يتفق الطرفان على اختصاص محكمة استئناف أخرى فى مصر ، وتظل المحكمة التى ينعقد لها الاختصاص وفقاً للفقرة السابقة دون غيرها صاحبة الاختصاص حتى انتهاء جميع إجراءات التحكيم .

فإذا انقضت مهلة التحكيم من دون صدور القرار التحكيم ، فإن الخصومة تنقضي ويسقط اتفاق التحكيم ، ويعتبر القرار الذى يصدر بعد انقضاء تلك المهلة قراراً باطلاً .

وبالنسبة للتحكيم الجمركي لم يحدد القانون لهيئة التحكيم مهلة محددة سوى ما ورد في المادة 168 من اللائحة التنفيذية من وجوب نظر لجنة التحكيم النزاع على وجه السرعة .
حجية حكم التحكيم

حكم التحكيم هو القرار الذي يصدر عن المحكم أو هيئة التحكيم ويفصل في النزاع المطروح ، كلياً أو جزئياً ، سواء تعلق هذا القرار بموضوع النزاع ذاته أو بمسألة تتصل بالإجراءات التي تؤدي إلى إنهاء الخصومة . ويجب أن يشمل القرار التحكيم على : اسم المحكم أو أسماء المحكمين الذين أصدره ، ومكان وتاريخ إصداره ، وأسماء الخصوم وألقابهم وصفاتهم وأسماء وكلائهم ، وخلاصة ما أبداه الخصوم من وقائع وطلبات وأدلة مؤيدة لها ، وأسباب القرار ومنطوق الحكم ، ويوقع من المحكم أو المحكمين الذين أصدره وتنظم المواد من 39 حتى 51 الشروط الواجب توافرها في حكم التحكيم في قانون التحكيم المصري .

ويتمتع حكم التحكيم منذ صدوره بحجية الأمر المقضى به بالنسبة إلى النزاع الذي فصل به . وهو لا يقبل الطعن عليه بأي صورة من صور الطعن سوى بطريق الطعن على بطلان الحكم وفقاً للقواعد التي حددها قانون التحكيم في المادتين 53 و 54 كما سنرى فيما بعد .

تنفيذ قرار التحكيم الجمركي

لم يتقيد المشرع الجمركي في تنفيذ قرار التحكيم الجمركي بأحكام تنفيذ أحكام التحكيم الواردة في القانون رقم 27 لسنة 1994 حيث يجب على الأمانة الفنية إخطار كل من رئيس الإدارة المركزية المختصة وصاحب البضاعة أو من يمثله قانوناً بقرار التحكيم كتابة وعلى رئيس الإدارة المركزية إخطار مدير الجمرك الموجود به البضاعة محل النزاع بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه لاتخاذ اللازم فوراً في ضوء هذا القرار ، أى أن قرار التحكيم الصادر والمنهي للنزاع واجب تنفيذه فور صدوره دون أن يتطلب الأمر إتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون التحكيم رقم 27 لسنة 94 والتي تقضى بتقديم طلب لتنفيذ حكم التحكيم لرئيس المحكمة المختص أصلاً بنظر النزاع إذا لم يتم نظره تحكيمياً مع مراعاة انقضاء ميعاد رفع دعوى البطلان والتي ترفع خلال التسعين يوماً التالية لإعلان حكم التحكيم .

الفرع الرابع
دعوى بطلان حكم التحكيم

تمهيد :

وفقا لأحكام القانون الخاص بالتحكيم ، فان أحكام المحكمين غير قابلة للطعن فيها بأى طريق من طرق الطعن . ولذا تعد نهائية بمجرد صدورها إلا أن المشرع قد وازن بين الصالح العام فى وضع حد للمنازعات وبين مصلحة الخصوم فى تدارك الأخطاء التي يقع فيها المحكم ، وبالتالي أجاز رفع دعوى بطلان من حكم التحكيم بتنفيذ إلغائه ذلك إذا توافرت حالاتها (1)

1- حالات دعوى بطلان حكم التحكيم
أورد قانون التحكيم فى المادة 53 منه الأسباب والحالات التي يمكن فيها إبطال حكم التحكيم ، فنصت على انه لا تقبل دعوى بطلان حكم التحكيم إلا فى الأحوال الآتية :-

إذا لم يوجد اتفاق تحكيم أو كان هذا الاتفاق باطلا أو قابلا للإبطال أو سقط بانتهاء مدته .

إذا كان احد طرفي التحكيم وقت إبرامه فاقد الأهلية أو ناقصها وفقا لقانون الذى يحكم أهليته .

إذا تعذر على احد طرفي التحكيم تقديم دفاعه بسبب عدم إعلانه إعلانا صحيحا بتعيين محكمه أو بإجراءات التحكيم أو لأي سبب آخر خارج عن إرادته .
إذا استبعد حكم التحكيم تطبيق القانون الذى اتفق الأطراف على تطبيقه على موضوع النزاع .

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

إذا فصل حكم التحكيم فى مسائل لا يشملها اتفاق التحكيم أو جاوز حدود هذا الاتفاق ، ومع ذلك إذا أمكن فصل أجزاء الحكم الخاصة بالمسائل الخاضعة للتحكيم عن أجزائه الخاصة بالمسائل غير الخاضعة له فلا يقع البطلان إلا على الأجزاء الأخيرة وحدها .

إذا وقع بطلان فى حكم التحكيم أو كانت إجراءات التحكيم باطلة بطلانا اثر فى الحكم .

مخالفة حكم التحكيم للنظام العام فى مصر .

(1) احمد حسن بسيونى - التحكيم ومدى فاعليته فى قضية المنازعات - بحث غير منشور - 2010 - ص 80 .

وقد انقسم الفقه إلى رأيين حول ما إذا كانت أسباب إبطال حكم التحكيم وردت على سبيل الحصر أم انه يمكن إضافة أسباب أخرى غير واردة في قانون التحكيم .
الرأي الأول

يرى أن أسباب دعوى بطلان حكم التحكيم التي نصت عليها المادة 53 من قانون التحكيم وردت على سبيل الحصر ، ومن ثم لا يجوز التوسع في تفسيرها أو إضافة أسباب أخرى غير واردة بالمادة المذكورة .
الرأي الثاني

يذهب إلى أن المشرع المصري لم يحصر دعوى بطلان حكم التحكيم في الحالات الواردة بالمادة 53 من قانون التحكيم بل أجازها في كل حالة يكون فيها حكم التحكيم باطلا .

ونحن نؤيد الرأي الأول لوضوح نص المادة 53 من قانون التحكيم التي تنص على انه لا تقبل دعوى بطلان حكم التحكيم إلا في الأحوال التي نصت عليها المادة .
وباستعراض حالات البطلان التي أوردتها المادة 53 من قانون التحكيم يمكن رد حالات إبطال حكم التحكيم إلى طائفتين رئيسيتين : -

الطائفة الأولى : هي البطلان الذي يلحق بالأساس الاتفاقى لحكم التحكيم (بطلان موضوعي) والذي تنظمه القواعد الموضوعية التي وضعها قانون التحكيم . ولما كان حكم التحكيم يعد تصرفا قانونيا معينا قواعد موضوعية وضعها قانون التحكيم فان تعيب

هذا الاتفاق يعد سببا موضوعيا لإبطال حكم التحكيم .

الطائفة الثانية : حالات بطلان العمل الإجرائي الذي تنظمه منظمة القواعد الإجرائية أو الشكلية باعتبار التحكيم وإجراءاته يعد عملا إجرائيا ، ومن ثم فان تعيب الحكم يعد سببا إجرائيا لإبطال حكم التحكيم .

ونتناول فيما يلي الأسباب الموضوعية لإبطال حكم التحكيم ثم نتبعها بالأسباب الإجرائية أو الشكلية لإبطال هذا الحكم .

الأسباب الموضوعية لإبطال حكم التحكيم
يقصد بالأسباب الموضوعية لإبطال حكم التحكيم الأسباب التي تتعلق باتفاق التحكيم ، من حيث مدى مخالفته لقانون التحكيم ، ثم مدى مخالفة هيئة التحكيم لهذا الاتفاق

أولا : أسباب البطلان المتعلقة باتفاق التحكيم

اتفاق التحكيم هو مصدر التحكيم وتعييب هذا الاتفاق يعد من أسباب إبطال حكم التحكيم .

وقد نصت المادة 53 بند أ و ب من قانون التحكيم على انه " لا تقبل دعوى بطلان حكم التحكيم إلا فى الأحوال الآتية :-

أ - إذا لم يوجد اتفاق تحكيم أو كان هذا الاتفاق باطلا أو قابلا للإبطال أو سقط بانتهاء مدته .

ب - إذا كان احد طرفي الاتفاق وقت إبرامه فاقد الأهلية أو ناقصها وفقا للقانون الذى يحكم أهليته .

صور تعييب حكم التحكيم
توجد ثلاث صور لهذا العيب

1 - عدم وجود اتفاق تحكيم

إذا لم يوجد أى اتفاق على التحكيم ، فإن ما يصدر خارج المحاكم بغير هذا الاتفاق لا يكون حكما له المقومات الأساسية للأحكام ، بما يتيح لأي من الأطراف دفع الاحتجاج عليه به بمجرد انكاره ، والتمسك بعدم وجوده دون حاجة إلى الادعاء بالتزوير أو اللجوء إلى الدعوى المبتدأة لاهداره .

وقد قضت محكمة استئناف القاهرة بعدم اختصاص هيئة التحكيم بنظر النزاع لعدم وجود اتفاق صحيح على الالتجاء إلى التحكيم (الطعن رقم 118 لسنة 18 ق جلسة

(2002/4/30)

كما قضت محكمة النقض أن حكم المحكمين يجب اشتماله على صورة من اتفاق التحكيم طبقا للمادة 43 من قانون التحكيم واغفال ذلك اثره بطلان الحكم ولو اودعت معه صورة الاتفاق بقلم كتاب المحكمة وعلة ذلك وجوب استكمال الحكم بذاته شروط صحته (الطعن رقم 4623 لسنة 69 ق جلسة 1997/12/18) .

على أن عدم وجود اتفاق تحكيم لا يصلح سببا لإبطال حكم التحكيم إلا إذا كان الطرف المتمسك بهذا العيب غائبا ولم يحضر إجراءات التحكيم ، أو حضر ونازع فى وجود الاتفاق ، أو رفض المشاركة أصلا فى إجراءات التحكيم .

2 - إذا كان اتفاق التحكيم باطلا أو قابلا للبطلان

ويكون اتفاق التحكيم باطلا أو قابلا للبطلان إذا شابته عيب من عيوب الإرادة كالغلط أو التدليس أو الاكراه أو نقص الأهلية أو انعدامها ، أو كان فيه عيب يتعلق بمحلّه

أو بسببه كأن يكون محله غير موجود أو غير ممكن أو غير معين أو قابلاً للتعين أو أن يكون سببه غير مشروع ، أو إذا كان معيباً في الشكل الواجب صدور الإرادة فيه أو الذى حدده القانون للتعبير عن الإرادة .

فلكى يكون اتفاق التحكيم صحيحاً منتجاً لآثاره يتعين أن يقوم على التراضى بين طرفيه بمعنى بمعنى تطابق إرادتهما واتجاههما إلى ترتيب آثار قانونية تبعاً لمضمون ما اتفقا عليه وأن يرد ذلك التراضى على محل ممكن ومشروع وأن يستند إلى سبب مشروع .

3 - إذا خالف التحكيم أحد شروطه الواردة بقانون التحكيم .

ومثال ذلك (1)

• إذا كان أحد طرفي الاتفاق وقت إبرامه فاقد الأهلية أو ناقصها وفقاً للقانون الذى يحكم بحكم أهليته (م 53 / 1 / ب) أى يوجد عارض من عوارض الأهلية.

وقد قضت محكمة النقض بأن بطلان مشاركة التحكيم لنقص أهلية أحد المتعاقدين هو بطلان نسبي ولا يتمسك به إلا ناقص الأهلية (الطعن رقم 73 لسنة 17 ق فى 11/18 1948) .

• إذا كان أحد طرفي الاتفاق لا يملك التصرف فى حقوقه (م 11) .

• إذا تم الاتفاق على التحكيم فى مسائل لا يجوز فيها الصلح (م 11) .

• عدم تحديد محل النزاع أو المسائل التى يرد عليها التحكيم (م 2/10) .

ويلاحظ أنه فيما يتعلق بالتحكيم الجمركى فإن الشروط الموضوعية اللازمة لصحة الاتفاق تتمثل فى أهلية التصرف فى الحق موضوع المنازعة الضريبية الجمركية ، أى أن تكون إرادة كل من طرفي اتفاق التحكيم الضريبي صادرة ممن له أهلية التصرف فى الحق موضوع المنازعة وأن تكون إرادته سليمة لا يشوبها عيب من عيوب الإرادة كالغلط أو الإكراه أو التدليس أو الاستغلال ، وأن يكون الحق موضوع تلك المنازعة قابلاً للتحكيم ، أى أن يكون محل اتفاق التحكيم فى المنازعة ممكناً أو معيناً أو قابلاً للتعين وقابلاً للتعامل فيه ، بالإضافة إلى مشروعية سبب اللجوء لتسوية المنازعة الضريبية بطريق التحكيم أى أن يكون السبب موجوداً ومشروعاً .

¹ (أحمد وجيه - بطلان حكم التحكيم فى قانون التحكيم المصري - بحث غير منشور - 2010 - ص 14)

كما يلزم لصحة اتفاق التحكيم الضريبي الجمركي توافر الشروط الشكلية المتمثلة فى شرط الكتابة الذى يعد شرطاً لانعقاد اتفاق التحكيم صحيحاً وفق أحكام المادة 12 من قانون التحكيم التي أوجبت أن يكون اتفاق التحكيم مكتوباً وإلا كان باطلاً ، وتكون الكتابة أما على محرر موقع من الطرفين فى صورة رسائل أو برقيات متبادلة أو بأى وسيلة اتصال مكتوبة .

والجدير بالذكر أن لجان التحكيم الجمركي ليست وليدة لاتفاق أو مشاركة التحكيم بين طرفي النزاع ، بين مصلحة الجمارك وصاحب البضاعة ، حيث أن تشكيل لجنة التحكيم العليا سنده قرار من وزير العدل ورئيس مصلحة الجمارك ومن يختاره صاحب الشأن ومن ثم لا يقبل الطعن منه بالبطلان حيث لا تسرى عليه أحكام المادة 53 من القانون 27 لسنة 1994 بشأن التحكيم فى المواد المدنية والتجارية (الطعن رقم 15015 لسنة 76 ق فى 2007/7/5) .

4 - سقوط التحكيم بانتهاء مدته

تنص المادة 1/45 من قانون التحكيم على أن لهيئة التحكيم إصدار الحكم المنهي للخصومة كلها خلال الميعاد الذى اتفق عليه الطرفان ، ومن ثم إذا انقضت المدة فإن اتفاق التحكيم يكون قد سقط مما يستوجب بطلان الحكم الذى صدر بعد هذه المدة ، ومع ذلك يمكن أن يمد ميعاد التحكيم فى الأحوال الآتية : -

- إذا اتفق الأطراف - أثناء إجراءات التحكيم - أثناء إجراءات التحكيم - صراحة أو ضمناً على المد ، وإذا قررت هيئة التحكيم مد الميعاد ، شريطة ألا تزيد فترة المد عن ستة أشهر (م45) وأن يتم المد قبل انقضاء الميعاد الأسمى ، لأنه بانقضاء هذا الأخير تنتضي سلطة هيئة التحكيم ولا يحق لها إصدار أى قرار فى خصومة التحكيم حتى ولو بالمد .

وإذا حددت المحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع ميعاداً إضافياً بناء على طلب احد الخصوم (م 1/45) .⁽¹⁾

وفى حالة عدم وجود اتفاق على مد ميعاد التحكيم يحل نص القانون محل إرادة الأطراف ، فيقوم بتحديد هذا الميعاد الذى يكون بمثابة ميعاد قانوني يجب أن يصدر حكم التحكيم خلاله وإلا كان باطلاً .

⁽¹⁾ أحمد وجيه - المرجع السابق - ص 16

ويمتد هذا الميعاد القانوني فى نفس الحالات التي يمتد فيها الميعاد الاتفاقى ،
فيمتد بواسطة الأطراف أو هيئة التحكيم أو بإضافة ميعاد جديد من المحكمة المختصة
أصلا بنظر النزاع .

وموافقة أطراف التحكيم على حكم التحكيم الذى صدر بعد انتهاء مدته لا يصح
البطلان وإنما يظل الحكم باطلا غير منتج لأي أثر له (نقض مدنى فى 30 ديسمبر
1982 مجموعة محكمة النقض - السنة 31 - ص 159) .

ويثور التساؤل عما إذا كان قرار التحكيم الجمركي
يمكن الطعن فيه بسبب يرجع إلى بطلان اتفاق التحكيم⁽¹⁾.

يرد على ذلك بأنه : طبقا للمادة 167 من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك رقم
66 لسنة 1963 والمعدل بالقانون رقم 160 لسنة 2000 والتي تقضى بقيام مدير المجمع
الجمركي المختص بإثبات طلب صاحب البضائع أو من يمثله قانونا بإحالة النزاع إلى
التحكيم فى محضر من صورتين على النموذج المعد لذلك .. الخ

وعليه فان اتفاق التحكيم الجمركي يكون بموجب هذا المحضر الذى يتم تحريره
بمعرفة مدير المجمع المختص والذي يثبت فيه رغبة صاحب الشأن على إحالة النزاع
للتحكيم وموافقة الجمرك على ذلك مع تحديد النزاع على نحو محدد ودقيق ، وبالتالي فانه
من غير المتصور أن يتم نظر التحكيم أمام لجان التحكيم الجمركي دون وجود هذا
الاتفاق.

وعليه فان الحالة المشار إليها فى البند (أ) من المادة 53 من قانون التحكيم غير
موجودة عملا وكذا حالة بطلان حكم التحكيم الجمركي والذي يرجع إلى فقدان أو نقص
أهليه طرفي اتفاق التحكيم وذلك نظرا للشروط الواجب توافرها فى مستورد البضاعة طبقا
للقوانين المنظمة لذلك والتي تقضى توافر أهلية التصرف فيمن يحمل ترخيص بالاستيراد
والأمر ذاته غير متصور فى موظف الجمارك الذى خوله القانون إبرام اتفاق للتحكيم .

وعليه فانه من غير المتصور عملا الطعن ببطلان أحكام
التحكيم الجمركي بسبب يرجع إلى بطلان اتفاق التحكيم .
ثانيا : أسباب البطلان المتعلقة باستبعاد حكم التحكيم
القانون الواجب التطبيق أو الفصل فى مسائل غير متنازع
عليها :

أورد قانون التحكيم صورتين من صور البطلان فى هذا الشأن هما :

1- استبعاد حكم التحكيم القانون الذى اتفق الأطراف على
تطبيقه على موضوع النزاع

⁽¹⁾ (صلاح الدين عبد الحفيظ عثمان - المنازعة القضائية بين القضاء والتحكيم - بحث غير منشور - ص 117 وما بعدها .

وقد قضت الفقرة (د) من المادة 1/53 من قانون التحكيم على أنه إذا استبعد حكم التحكيم تطبيق القانون الذى اتفق الأطراف على تطبيقه على النزاع فإنه يعد سببا لبطلان حكم التحكيم .

وتطبيقا لذلك قضى بأنه إذا كان الاتفاق الذى تم بين طرفي التحكيم والموقع منهما قد تضمن أن القانون المصري هو الواجب التطبيق على موضوع النزاع ، وهو ما يعنى أن الطرفين اختارا القواعد الموضوعية التي يتضمنها هذا القانون للفصل فى المسائل المتنازع عليها فيما بينهما والمطروحة على التحكيم ، فإن الثابت من حكم هيئة التحكيم المطعون عليه أن الهيئة فصلت فى موضوع النزاع على مقتضى قواعد العدالة والإنصاف دون التقيد بأحكام القانون وإذ نعت الشركة المدعية ببطلان الحكم لاستبعاده القانون الواجب التطبيق ، فإن نعيها فى محله بما يوجب على المحكمة نقض الحكم وفقا للمادة 1/53 د من قانون التحكيم التي تجعل استبعاد هيئة التحكيم للقانون الذى اتفق الأطراف على تطبيقه سببا للبطلان . (استئناف القاهرة . الدائرة 7 تجارى فى 8 يناير 2002 - الدعوى رقم 72 لسنة 117 ق تحكيم) .

كما قضى بأنه إذا اتفق الأطراف على تطبيق قانون دوله معينه ، فإنه يجب على هيئة التحكيم أن تلتزم عند الفصل فى النزاع بما يقرره قانون تلك الدولة من قواعد موضوعيه وإجرائية ، عدا ما ورد فيه من قواعد خاصة بتنازع القوانين . ما لم يتفق الأطراف على خلاف ذلك وإلا كان الحكم باطلا . (استئناف القاهرة . الدائرة 8 تجارى فى 20 يوليو 1999 . الدعوى رقم 70 لسنة 116 ق التحكيم) .

على أنه : إذا استبعد حكم التحكيم تطبيق القانون الذى اتفق الأطراف على تطبيقه على موضوع النزاع فإنه يعد سببا لبطلان حكم التحكيم .

وهذه الحالة لا يمكن تصورها فى مجال التحكيم الجمركي لان تطبيق القوانين المصرية على التحكيم الداخلى من النظام العام ولا يجوز الاتفاق على تطبيق قانون آخر على هذا النزاع من التحكيم وإلا يكون الاتفاق باطلا لمخالفة النظام العام حتى لو طبقت قواعد العدالة والإنصاف أو طبق قانون أكثر اتصالا بموضوع النزاع .

2- إذا فصل حكم التحكيم فى مسائل خارج اتفاق التحكيم :
نصت الفقرة (و) من المادة 1/53 من قانون التحكيم على هذه الحالة بقولها : إذا فصل حكم التحكيم فى مسائل لا يشملها اتفاق التحكيم أو جاوز حدود الاتفاق كان حكمها باطلا .

فاتفاق التحكيم . سواء كان شرطاً بينته دعوى التحكيم طبقاً للمادة 2/10 من قانون التحكيم أو كان مشارطته . حدد النزاع الذى ينبغى على المحكم الحكم فى نطاقه ، وعلى المحكم التقيد بحدود هذا النزاع - كما حدده الاتفاق - ولا يتجاوزه وإلا كان حكمه باطلاً . وقد قضت محكمة النقض انه : إذا قضت هيئة التحكيم فى مسائل لا يشملها اتفاق التحكيم ، فان قضائها بشأنها يضحى وارداً على غير محل من خصومة التحكيم ، وصادراً من جهة لا ولاية لها الفصل فيها ، لدخولها فى ولاية جهة القضاء صاحبة الولاية العامة ، ومن ثم تتوافر حالة من حالات قبول دعوى بطلان التحكيم (الطعن رقم 86 لسنة 70 ق فى 26 نوفمبر 2002) .

وبهذا المعنى أيضاً قضت محكمة استئناف القاهرة دائرة (91) فى الدعوى رقم 25 لسنة 121 تحكيم فى 29/4/2009 بأن إلزام شخص ليس طرفاً فى اتفاق التحكيم يؤدي إلى بطلان حكم التحكيم بالنسبة لهذا الجزء من الحكم دون غيره .

ويدخل ضمن حالة عدم وجود اتفاق تحكيم المنصوص عليها فى المادة 1/53/أ من قانون التحكيم الحكم الذى يفصل فى مسألة لا يشملها الاتفاق ، وقد قضت المادة 46 من قانون التحكيم على انه : إذا عرضت خلال إجراءات التحكيم مسألة تخرج عن ولاية هيئة التحكيم .. لهيئة التحكيم الاستمرار فى نظر النزاع إذا رأت أن الفصل فى هذه المسألة .. ليس لازماً للفصل فى موضوع النزاع ، وإلا أوقفت الإجراءات حتى يصدر حكم نهائي فى هذا الشأن ، ويترتب على ذلك وقف سريان الميعاد المحدد لإصدار حكم التحكيم.

على انه لا يعد تجاوزاً لحدود اتفاق التحكيم . كسبب من أسباب البطلان . إغفال المحكم الفصل فى بعض طلبات الأطراف إذ أن هذا الإغفال يمكن معالجته باستصدار حكم تحكيم اضافى عملاً بالمادة 51 من قانون التحكيم .

غير أن هذا الحكم الاضافى يجب أن ينصب على ما تم إغفال الفصل فيه من طلبات ولا يتجاوزها ، إذ يظل التزام المحكم بحدود اتفاق التحكيم قائماً بالنسبة لهذا الحكم الاضافى أيضاً فيظل مقيداً فيه باتفاق التحكيم وإلا كان باطلاً .

الأسباب الإجرائية أو الشكلية لإبطال حكم التحكيم

تتمثل الأسباب الإجرائية أو الشكلية لإبطال حكم التحكيم فى تعيب إجراءات خصومة التحكيم ، أو تعيب حكم التحكيم ذاته ، ونبتاول هذه الأسباب تباعاً :

أولا : تعيب إجراءات خصومة التحكيم

وجود عيب فى إجراء من إجراءات خصومة التحكيم يؤدى إلى بطلانه إلا إذا
اثر على حكم التحكيم ، بحيث يتغير وجه الحكم فى النزاع لو كان الإجراء صحيحا
، أى أن يكون الحكم قد بنى على هذا الإجراء الباطل .

وتطبيقا لذلك قضت محكمة استئناف القاهرة – الدائرة 91 تجارى فى الدعوى
رقم 64 لسنة 119 ق تحكيم تجارى فى 2003/1/22 بأنه : إذا ذهب المدعى إلى
تعيب حكم التحكيم لأنه اغفل المذكرات والمستندات التي قدمها ، فان هذا النعي
غير مقبول ما لم يبين المدعى مضمون هذه المذكرات والمستندات والأثر المترتب
على ثبوت صحة ما جاء بكل منها على ما انتهى إليه الحكم .

وهذا السبب يتسم أيضا بالعموم بحيث يشمل كافة العيوب التي تحدث أثناء
سير إجراءات التحكيم منذ تشكيل هيئة التحكيم حتى إصدارها الحكم ، لذا يتضمن
الأسباب التي ورد النص عليها بنص خاص فى قانون التحكيم والأسباب التي وردت
فى القواعد العامة فى قانون المرافعات والتي تنطبق على خصومة التحكيم .

ومن أهم تطبيقات هذا السبب للبطلان ما يلي :-

أ) - مخالفة شروط التشكيل أو التعيين أو صلاحيتهم

1 - مخالفة شروط التشكيل

إذا اتفق الأطراف على أن تُشكل هيئة التحكيم من محكم واحد فلا مشكلة ، على أن
تراعى فيه شروط التعيين وشروط الصلاحية ، وإذا اتفقوا على أن تُشكل الهيئة من
أكثر من محكم ، فيجب أن يكون العدد وترا وإلا كان التحكيم باطلا (م 15 / 2)
فإذا صدر حكما من هيئة مكونة من عدد زوجي كان باطلا .

أما إذا لم يتفق الأطراف على العدد الذى تُشكل منه هيئة التحكيم ، فانه
يجب أن تكون مشكلة من ثلاثة (1/15) فإذا كان العدد أكثر أو اقل من ذلك كان
التشكيل باطلا.

وبالنسبة للتحكيم الجمركي يكون باطلا إذا تم تشكيل
هيئة التحكيم بالمخالفة للمادة 57 من قانون الجمارك بعد
تعديلها والتي تمنع عضو هيئة التحكيم الابتدائي الاشتراك
فى لجنة التحكيم العالى ولا يجوز لمن سبق له إبداء الرأي

فى موضوع النزاع قبل الإحالة إلى التحكيم الاشتراك فى لجان التحكيم .

2 - مخالفة شروط التعيين :

يتم اختيار المحكم أو المحكمين إذا تعددوا بالكيفية التي اتفق عليها الأطراف ، فإذا كانوا قد اتفقوا على أن يكون المحكم واحدا ، ولكنهم لم يتفقوا على كيفية اختياره تولت المحكمة المختصة أصلا بنظر النزاع اختياره بناء على طلب احدهم (م 17 / 1 / أ) .

أما إذا تعدد المحكمون - سواء باتفاق الأطراف أو بنص القانون فى حالة عدم الاتفاق - يختار كل طرف محكما ، ثم يتفق المحكمان على اختيار المحكم الثالث ، وإذا لم يعين احد الطرفين محكمه خلال الثلاثين يوما التالية لتسلمه طلبا بذلك من الطرف الآخر ، أو إذا لم يتفق المحكمان المعينان على اختيار المحكم الثالث خلال الثلاثين يوما التالية لتاريخ تعيين آخرهما تولت المحكمة المشار إليها اختياره .

3 - مخالفة شروط الصلاحية : (م 16 / 1 من قانون التحكيم)

يجب فيمن يعين محكما أو يختار عضوا فى هيئة تحكيم أن تتوافر فيه شروط الصلاحية لذلك .

ب - الإخلال بحق الدفاع أو بمبدأ المواجهة :-

وفى هذا المعنى تنص المادة 1/53/ج من قانون التحكيم على انه : إذا تعذر على احد طرفي التحكيم تقديم دفاعه بسبب عدم إعلانه إعلانا صحيحا بتعين محكم أو بإجراءات التحكيم أو لأي سبب آخر خارج عن إرادته ، فان الأمر يؤدى إلى الإخلال بحق الدفاع وهو أمر يستوجب الحكم ببطلان حكم التحكيم .

وبعبارة عامة عدم إعلام الخصم بأى إجراء يُتخذ ضده فى خصومة التحكيم وعدم إتاحة الفرصة له للرد عليه ومناقشته يُعد إخلالا بمبدأ المواجهة .

على انه لا يكفى للحكم بالبطلان - لمخالفة حقوق الدفاع ومبدأ المواجهة - أن يدعى الخصم ذلك ، وإنما عليه أن يقيم الدليل الفعلى على هذه المخالفة ،

واثرها على الحكم الذى انتهت إليه هيئة التحكيم ، وان وجه الرأي كان يمكن أن يتغير لو أُتيحت له فرصة عادلة وكافية لتقديم دفاعه .

على انه لا يبطل حكم التحكيم بدعوى مخالفة حقوق الدفاع ومبدأ المواجهة إذا كان مدعى البطلان قد حصل على فرصة كافية لتقديم دفاعه ومستنداته أمام هيئة التحكيم أو أمام الخبير الذى انتدبته الهيئة ولكنه لم يفعل (استئناف القاهرة الدائرة 7 تجارى فى الدعوى رقم 7 لسنة 19 ق تحكيم فى 2003/1/8) ، أو إذا كان على علم بالمستندات المقدمة ضده وكان لديه الوقت الكافى للرد عليها (استئناف القاهرة الدائرة 9 تجارى - الدعوى رقم 62 لسنة 120 ق فى 2003/6/29) .

ج (مخالفة إجراءات التحكيم الواجب تطبيقها :

من بين الأسباب التى تؤدى إلى تعيب إجراءات التحكيم مخالفة المحكم لتنظيم الإجرائى لخصومة التحكيم كما رسمه اتفاق الأطراف أو القانون . اى مخالفة القانون الإجرائى الواجب التطبيق .

وقد نصت المادة 25 من قانون التحكيم على هذه الحالة بقولها : " لطرفي التحكيم الاتفاق على الإجراءات التى تتبعها هيئة التحكيم ، بما فى ذلك حقهما فى إخضاع هذه الإجراءات التى تتبعها للقواعد النافذة فى اى منظمة أو مركز تحكيم فى جمهورية مصر العربية أو خارجها ، فإذا لم يوجد مثل هذا الاتفاق كان لهيئة التحكيم ، مع مراعاة أحكام هذا القانون ، أن تختار إجراءات التحكيم التى تراها مناسبة .

د (صدور حكم التحكيم أثناء وقف الخصومة

من بين الأسباب الإجرائية التى تؤدى إلى بطلان حكم التحكيم أن يصدر حكم التحكيم أثناء وقف خصومة التحكيم .

وقد نصت المادة 46 من قانون التحكيم على أنه : " إذا عرضت خلال إجراءات التحكيم مسألة تخرج عن ولاية هيئة التحكيم ، أو طعن بالتزوير فى ورقة قدمت لها أو اتخذت إجراءات جنائية عن تزويرها ، أو عن فعل جنائى آخر لهيئة

التحكيم الاستمرار فى نظر موضوع النزاع إذا رأت أن الفصل فى هذه المسألة أو فى تزوير الورقة أو فى الفعل الجنائي الآخر ليس لازما للفصل فى موضوع النزاع وإلا أوقفت الإجراءات حتى يصدر حكم نهائي فى هذا الشأن . ويترتب على ذلك وقف سريان الميعاد المحدد لإصدار حكم التحكيم " .

هـ) صدور حكم التحكيم أثناء انقطاع الخصومة

يتعين وقف الإجراءات فى حالة انقطاع الخصومة كما فى حالة وفاة احد الخصوم أو فقد أحد الخصوم أهلية التقاضى بسبب الحجر عليه بجنون أو سفه أو غفلة . فان صدور حكم التحكيم فى مثل هذه الحالات يكون باطلا بقوة القانون (م 132 مرافعات) .

وقد نصت المادة 38 من قانون التحكيم على أنه : " ينقطع سير الخصومة أمام هيئة التحكيم فى الأحوال ووفقا للشروط المقررة لذلك فى قانون المرافعات المدنية والتجارية ، ويترتب على انقطاع سير الخصومة الآثار المقررة فى القانون المذكور . "

ثانيا : الأسباب الإجرائية لتعيب حكم التحكيم
يقصد بتعيب حكم التحكيم وجود عيب ذاتي فى الحكم أدى إلى بطلانه .

وقد نصت على هذا السبب المادة 53 / 1 / ز من قانون التحكيم .

العيوب الشكلية فى حكم التحكيم التى يترتب عليها بطلان هذا الحكم :

تناولت الماد 39 من قانون التحكيم الواردة فى الباب الخامس من القانون الجانب الموضوعي فى حكم التحكيم ، وهو القانون الواجب التطبيق على موضوع النزاع ، فى حين نظمت باقى مواد هذا الباب قواعد إصدار حكم التحكيم وصياغته .

وهذا ما يدل على أن المشرع وضع قواعد خاصة تنظم شكل حكم التحكيم تختلف عن القواعد التى تنظم حكم القضاء التى نص عليها قانون المرافعات، الأمر الذى يمتنع معه قياس حكم التحكيم على حكم القضاء فى هذا الشأن.

وتعيب حكم التحكيم يكون بمخالفة الشكل التى نص عليها قانون التحكيم ،
والتي تتعلق بكيفية إصداره وبصياغته، وهذا ما نستعرضه فيما يلي:

أ- مخالفة قواعد إصدار حكم التحكيم :

نصت المادة 40 من قانون التحكيم على هذه المخالفة بقولها : يصدر حكم
هيئة التحكيم المشكلة من أكثر من محكم واحد بأغلبية الآراء بعد مداولة تتم على
الوجه الذى تحدده هيئة التحكيم ، ما لم يتفق طرفا التحكيم على غير ذلك.

ولم يشترط قانون التحكيم النطق بحكم التحكيم فى جلسة علنية .

وعلى ذلك فإن قواعد إصدار حكم التحكيم تنحصر فى صدوره بالأغلبية بعد
مداولة بين جميع هيئة التحكيم.

ب- مخالفة القواعد الإجرائية عند صدور حكم التحكيم :

وقد نظمت المادة 43 من قانون التحكيم كيفية صياغة حكم التحكيم، وما
يخرج عن هذا التنظيم الخاص لا يكون لازماً فى الحكم ولا يؤدى تخلفه إلى بطلانه.
وطبقاً لهذا التنظيم الخاص نستعرض ما يجب أن يكون عليه شكل حكم التحكيم.

1- كتابة الحكم :

وهكذا نصت الفقرة (1) من المادة 42 من قانون التحكيم على أن: يصدر حكم

التحكيم كتابة ويوقعه المحكمون وفى حالة تشكيل هيئة التحكيم من أكثر من
محكم واحد يكتفى بتوقيعات أغلبية المحكمين بشرط أن تثبت فى الحكم أسباب عدم
توقيع الأقلية.

وقد قضت محكمة النقض أن المادتان 40 ، 43 من قانون التحكيم رقم 27
لسنة 1994 نصت على مجموعة من القواعد الإجرائية التى يجب على هيئة
التحكيم مراعاتها عند إصدار الحكم فيها أنها أن يصدر حكم التحكيم كتابة ويوقعه
المحكمون ، وفى حالة تشكيل هيئة التحكيم من أكثر من محكم واحد يكتفى بتوقيعات
أغلبية المحكمين بشرط أن يتم إثبات الأسباب التى دعت إلى عدم توقيع الأقلية
بالحكم وعدم مراعاة تلك القواعد يكون من أسباب بطلان حكم التحكيم (الطعن رقم
1142 لسنة 51 ق فى 1982/3/2).

وأول ما نلاحظه على هذا النص أنه خلا من عبارة " ما لم يتفق طرفا التحكيم على غير ذلك" بما يعنى أن المشرع لم يترك للأطراف، ولا لهيئة التحكيم ، جواز مخالفة هذه الشكالية فى الحكم، وبالتالي يبطل حكم التحكيم إن لم يكن مكتوباً حتى ولو اتفق الأطراف على غير ذلك . فشرط كتابة حكم التحكيم جاء بنص أمر لا يجوز مخالفته فالمشرع لا يعرف حكماً شفوياً لا فى القضاء العام ولا فى القضاء الخاص.

ويلاحظ أن حكم التحكيم غير مكتوب يعد باطلاً بطلاناً يتعلق بالنظام العام، وتقضى محكمة البطلان بذلك من تلقاء نفسها. على أنه لا يهم أن يكتب الحكم بأية وسيلة أو بأية لغة .

وقد نصت المادة 29 من قانون التحكيم على أن يجرى التحكيم باللغة العربية ما لم يتفق الطرفان أو تحدد هيئة التحكيم لغة أو لغات أخرى، ويسرى حكم الاتفاق أو القرار على لغة البيانات والمذكرات المكتوبة .. وكذلك على كل قرار تتخذه هذه الهيئة .. أو حكم تصدره (م 29 من قانون التحكيم).

2- بيانات الحكم :

نصت المادة 3/43 من قانون التحكيم على البيانات التى يجب ذكرها فى

حكم التحكيم بقولها: " يجب أن يشتمل حكم التحكيم على أسماء الخصوم وعناوينهم وأسماء المحكمين وعناوينهم وجنسياتهم وصفاتهم وصورة من اتفاق التحكيم وملخص لطلبات الخصوم وأقوالهم ومستنداتهم ومنطوق الحكم وتاريخ ومكان إصداره وأسبابه إذا كان ذكرها واجباً " .

ويضاف إلى هذه البيانات بيان توقيع المحكمين الذى نصت عليه الفقرة من ذات المادة. وهذه البيانات - التى ضمنها المشرع نص المادة 43 من قانون التحكيم - واردة على سبيل الحصر، ولا يعيب حكم التحكيم تخلف بيان ليس من بينها .

كما لا يجوز قياس حكم التحكيم على حكم القضاء فى هذا الشأن.

هذا وقد قضت محكمة النقض وهي بصدد نظر طعن على حكم قضى ببطلان تحكيم جمركى بأنه إذا كان البين من مدونات قرار لجنة التحكيم والذى يندرج تحت حكم المادة 1/53 من قانون التحكيم انه قد استند فى إصداره قراره بالأغلبية إلى أسباب متعلقة ببيان نوع البضاعة وطبيعتها والبند الجمركى المنطبق على الرسالة موضوع الدعوى وكانت أسباب هذا القرار كافية لجعل قضائه يتفق مع النتيجة التى انتهى إليها، فان قضاء الحكم المطعون فيه ببطلان حكم التحكيم الجمركى التالى يكون قد أقيم على غير أساس مخالف للثابت من الأوراق مما جره إلى البطلان فى تطبيق القانون مما يعيبه ويوجب نقضه (الطعن رقم 256 لسنة 75 ق فى 27 ديسمبر 2011).

ومن البيانات التى ينبغى أن يتضمنها حكم التحكيم البيانات الخاصة بالخصوم وسواء كانوا أطراف التحكيم الأصليين أو تدخلوا أو ادخلوا فى خصومة التحكيم يجب ذكرهم فى حكم التحكيم . وعلة هذا البيان هى تحديد أطراف اتفاق التحكيم، وأطراف حكم التحكيم ، ومركز كل منهم بالنسبة لقضاء الحكم اى محكوماً له أو محكوماً ضده.

وقد جرى قضاء الاستئناف على أن حكم التحكيم يبطل طبقاً للمادة 3/43 إذا لم يشتمل الحكم على البيانات التى حددتها على سبيل الحصر ورتبت على ذلك بطلان الحكم إذا لم يشتمل على بيان اسم المحكمين وعناوينهم وجنسياتهم وكذلك صورة من اتفاق التحكيم. ⁽¹⁾ .

وقد قضت محكمة النقض فى حكمها الصادر فى 2007/7/5 فى الطعن رقم 15015 لسنة 76 ق وهو خاص بالتحكيم الجمركى أنه " إذ كان الحكم المطعون فيه قد قضى ببطلان قرار لجنة التحكيم العليا المشكلة تنفيذاً لأحكام قانون الجمارك على سند ما أورده بمدونات من أن (المدعى يؤسس دعوى البطلان على خلو الحكم من الأسباب وهو ما أوجبه المادة 57 من القانون رقم 66 لسنة 1963 المعدلة بالقانون رقم 160 لسنة 2000 وهو نعى فى

¹ (استئناف القاهرة د 7 تجارى 10 مايو 2005 الدعوى رقم 44 لسنة 121 ق ، و 7 يونيه 2005 الدعوى رقم 110 لسنة 121 ق و 7 ديسمبر 2004 الدعوى رقم 100 لسنة 120 ق).

محله ذلك أن المادة سالفه الذكر أوجبت التسبيب وهو ما أوجبه أيضا المادة 2/43 من القانون رقم 27 لسنة 1994 وخلت الأوراق مما يفيد اتفاق الطرفين على عدم التسبيب هذا بالإضافة إلى المادة 3/43 من القانون سالف الذكر التي جرى نصها على أنه يجب أن يشتمل حكم التحكيم على أسماء الخصوم وأقوالهم ومستنداتهم ومنطوق الحكم وتاريخ ومكان إصداره وأسبابه إذا كان ذكرها واجباً وقد خلا الحكم الطعين من بيان عناوين الخصوم وعناوين المحكمين وجنسياتهم وصورة من اتفاق التحكيم فضلا عن خلوه من الأسباب التي قام عليها (فإنه يكون بهذه الأسباب قد خلط بين المحكمين في لجان التحكيم الواردة بنص المادة 57 من قانون الجمارك المعدل وهم أشخاص محددون بصفاتهم بالنسبة لرئيس اللجنة من الهيئة القضائية ومحكم من مصلحة الجمارك والمحكم الذى يختاره صاحب الشأن المتظلم من قرار مصلحة الجمارك بشأن تحديد نوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها ، وبين المحكمين الذين يختارهم الخصوم في اتفاق للتحكيم بينها وفقا لما نصت عليه المادة 43 من قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية رقم 27 لسنة 1994 ، هذا فضلا عن أن ما أورده الحكم المطعون فيه سنداً لقضائه بالبطلان خلو حكم التحكيم من الأسباب التي قام عليها غير صحيح إذ البين من مدونات قرار لجنة التحكيم العليا المطعون عليه بالبطلان إنه استند في قراره بالأغلبية بعد استعراض القرارات الخاصة بموضوع النزاع إلى ما جاء بمدوناته من أن (الصنف يخضع للبند رقم 90/10/13/85 بفئة 2% على اعتبار أن الصفة الغالبة كشاف طوارئ قابل للحمل) وكانت أسباب هذا القرار سائغة وكافية لحمل قضائه وتتفق مع النتيجة التي انتهى إليها فإن دعوى البطلان تكون قد أقيمت على غير أساس . وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وقضى ببطلان هذا القرار فإنه يكون معيباً " .

3- مخالفة الحكم للنظام العام

تنص المادة 2/53 من قانون التحكيم على أن تقضى المحكمة التى تنظر دعوى البطلان من تلقاء نفسها ببطلان حكم التحكيم إذا ما تضمن ما يخالف النظام العام فى جمهورية مصر العربية.

وقد قضت محكمة استئناف القاهرة بأن مخالفة الحكم الطعين للنظام العام - على هذا النحو - يستوجب القضاء ببطلانه برمته ، حتى وان لم يدفع احد الخصوم بذلك، ودون ما حاجة لبحث أوجه البطلان الأخرى محل الدعوى . (حكم الدائرة 91 تجارى - فى 2006/1/29 - فى الدعوى رقم 34 لسنة 222 تحكيم).

على انه لا يكفى مجرد مخالفة قاعدة أمره لاعتبار ذلك مخالفاً للنظام العام، وإنما يلزم أن يكون العمل القانوني (اتفاقاً أو إجراءً أو حكماً) متعارضاً مع الأسس الاجتماعية أو السياسية أو الاقتصادية أو الخلقية فى الدول فيما يتعلق بالمصالح العليا للمجتمع . وعلى الخصم الذى يتمسك بالبطلان لمخالفة النظام العام، أو القاضي الذى يثير البطلان من تلقاء نفسه لتعلقه بالنظام العام، أن يحدد هذا التعارض وبيان وجه مخالفة النظام العام. (استئناف القاهرة - دائرة (91) تجارى فى الدعوى رقم 39 لسنة 119 تحكيم فى 26 / 2 / 2003) .

وقد قضت محكمة النقض فى حكمها فى الطعن رقم 945 لسنة 70 ق جلسة 2005/5/19 أن المادة 2/53 من قانون التحكيم نصت على انه إذا تضمن حكم التحكيم ما يخالف النظام العام كان سبباً للحكم ببطلانه ، وتقتصر هذه الحالة على مخالفة حكم التحكيم للنظام العام المصري ، لان مخالفة اتفاق التحكيم للنظام العام المصرى تجعله باطلاً وهى الحالة الأولى التى اشرنا إليها ضمن الحالات التى تقبل فيها دعوى بطلان حكم التحكيم وهى عدم وجود اتفاق تحكيم أو كان هذا الاتفاق باطلاً أو قابلاً للإبطال أو سقط بانتهاء مدته . ولكن من ناحية أخرى فانه فى حالة صدور حكم التحكيم رغم عدم وجود اتفاق تحكيم فان حكم التحكيم يكون قد صدر ممن ليس له ولاية فى إصداره ويكون بذلك مخالفاً للنظام العام لمخالفة قاعدة ولاية محاكم الدولة بالقضاء .

وتحكم المحكمة من تلقاء نفسها ببطلان حكم التحكيم لمخالفته للنظام العام لعدم استناده إلى اتفاق تحكيم ولانطوائه على الافتتات على اختصاص السلطة القضائية صاحبة الولاية العامة.

مدى اختصاص محكمة النقض بنظر الطعن على حكم البطلان

ذهبت محكمة النقض إلى أن الطعن على حكم البطلان بالنقض بسبب مخالفته القانون أو الخطأ في تطبيقه ينصرف فقط إلى مخالفة محكمة الاستئناف لقانون التحكيم وهي بصدد تطبيق المادة 53 منه.

وبهذا المعنى قضت المحكمة بأنه : لما كان البين من حكم التحكيم موضوع التداعي انه لم يشمل على نصوص اتفاق التحكيم ومن ثم فانه يكون باطلاً وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وقضى مع ذلك برفض دعوى الطاعنة ببطلان حكم التحكيم، فانه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه بما يوجب نقضه لهذا السبب دون حاجة إلى بحث باقى أسباب الطعن (الطعن رقم 4623 لسنة 66 ق فى 18 ديسمبر 1997).

ومفاد ما تقدم أن حكم التحكيم فى موضوع النزاع معفى من رقابة القضاء عليه، فمن جهة لا يحق لمحكمة البطلان أن تتصدى لموضوع النزاع وتفصل فيه، ومن جهة ثانية تتحصر رقابة محكمة النقض على ما قضت به محكمة الاستئناف من حيث إبطال الحكم من عدمه طبقاً للمادة 53 من قانون التحكيم.

على أن بعض الفقهاء يرون أن الطعن بالنقض فى الحكم الصادر فى دعوى البطلان يتعارض مع فلسفة التحكيم إذ يرون أنه لا يصح الطعن على حكم محكمة الاستئناف (العالى) الصادر فى دعوى البطلان بالنقض. فالمرجع نص صراحة على أن أحكام التحكيم لا تقبل الطعن بأى طريق من طرق الطعن المنصوص عليه فى قانون المرافعات المدنية والتجارية (م 52 / 1 تحكيم).

هذا فضلاً على أن الطعن بالنقض يتعارض مع طبيعة التحكيم ويفرغه من كل قيمة له وأهمها السرعة، ويجعل التحكيم يؤول فى النهاية إلى ذات مسار التقاضى أمام المحاكم بما يحمله هذا الطريق من مساوئ (هيئة تحكيم فاستئناف فنقض) ، الأمر الذى يثير التساؤل عن جدوى اللجوء إلى التحكيم؟ ولا يقدح فى ذلك ، ما ذهبت إليه محكمة النقض (1) أن من حقها نظر الطعن بالنقض فى الحكم الصادر

¹ (نقض مدني 22 مارس 2005 الطعن رقم 2414 لسنة 72 ق

فى دعوى البطلان، على أساس أن المادة 52 من قانون التحكيم يقتصر تطبيقها على أحكام التحكيم ذاتها ولا يمتد إلى الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف فى الدعاوى المقامة بشأن بطلانها ، ذا لم يرد نص يمنع الطعن عليها بطريق النقض فتظل خاضعة للأصل العام الوارد فى نص المادة 248 مرافعات ، كما لا يقدر فى ذلك القول بأن الطعن بالنقض يوجه إلى حكم محكمة الاستئناف الصادر فى دعوى البطلان لتوحيد أحكام القضاء فى مسائل التحكيم، والاستفادة من الخبرات المتميزة لمستشاري محكمة النقض لإرساء قواعده.(1)

[2] من له حق رفع دعوى البطلان :
لا يجوز رفع دعوى بطلان حكم التحكيم إلا لمن كان طرفاً فى التحكيم وقد قضت محكمة استئناف القاهرة بعدم قبول دعوى بطلان حكم التحكيم المقدم ممن لم يكن طرفاً فى التحكيم وقضت بعدد الاعتداد بحكم التحكيم فى مواجهة من لم يكونوا أطرافاً فى التحكيم (2)، ولا يسقط حق من له مصلحة فى رفع الدعوى وكان طرفاً فى التحكيم إذا قدم تنازلاً قبل صدور الحكم عن حق رفع دعوى البطلان.

[3] المحكمة المختصة بدعوى بطلان حكم التحكيم :س
حددت المادة 2/54 من قانون التحكيم المصرى المحكمة المختصة بدعوى بطلان حكم التحكيم بقولها: تختص بدعوى البطلان فى التحكيم التجارى الدولى المحكمة المشار إليها فى المادة (9) من هذا القانون ، وفى غير التحكيم التجارى الدولى يكون الاختصاص لمحكمة الدرجة الثانية التى تتبعها المحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع. وبالرجوع إلى المادة 9 من هذا القانون نجد أن فقرتها الأولى تنص على أن يكون الاختصاص بنظر مسائل التحكيم التى يحيلها هذا القانون إلى القضاء المصرى للمحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع ، أما إذا كان التحكيم تجارياً دولياً ، سواء جرى فى مصر أو فى الخارج ، فىكون الاختصاص لمحكمة استئناف القاهرة ما لم يتفق الطرفان على اختصاص محكمة استئناف أخرى فى مصر.

ويتبين لنا مما تقدم أن الأصل هو اتصال علم المحكمة بدعوى بطلان حكم التحكيم مرفوعة من احد خصوم الدعوى لأحد الأسباب التى تضمنتها المادة 53 / 1

(1) د / احمد صاوي - التحكيم - دار النهضة العربية - 2010 ، ص352.

(2) استئناف القاهرة دائرة (91) تحكيم الدعوى رقم 26 لسنة فى 26 / 6 / 2002.

تحكيم ، وهنا يمكنها فقط أن تتصدى للحكم ببطلان حكم التحكيم إذا تبين لها مخالفة الحكم للنظام العام المصرى، فلا يمكن لمحكمة ولو كانت المحكمة المختصة أصلاً بنظر النزاع والتي حددتها المادة 9 تحكيم أن تتصدى للحكم ببطلان حكم التحكيم من تلقاء نفسها، فلا بد من وجود دعوى مرفوعة أمامها ليتسنى لها القضاء ببطلان حكم التحكيم المخالف للنظام العام المصرى، كما أن للمحكوم ضده فى حكم التحكيم الحق فى طلب الحكم ببطلان حكم التحكيم لمخالفته للنظام العام ولو لم تتوفر حالة من الحالات التى نصت عليها المادة 1/53 تحكيم . وفى هذه الحالة تقبل الدعوى ويكون من حق المحكمة القضاء ببطلان الحكم المخالف للنظام العام المصرى وذلك بأن يكون متعارضاً مع الأسس الاجتماعية أو السياسية أو الاقتصادية أو الخلقية فى الدولة مما يتعلق بالمصلحة العليا.⁽¹⁾

ويلاحظ أن دعوى بطلان حكم التحكيم ترفع ، فى كل الأحوال ، أمام محكمة الدرجة الثانية مباشرة ، فى حين أن مقتضى القواعد العامة أن دعوى البطلان المبتدأة ليست طعناً على الحكم، وبالتالي ترفع أمام نفس المحكمة التى أصدرت الحكم، وبما أن هيئة التحكيم تعتبر درجة أولى ، فإن دعوى بطلان حكمها ترفع إما أمام نفس الهيئة التى أصدرت الحكم أو أمام محكمة من نفس درجة هيئة التحكيم وهى محكمة الدرجة الأولى ، ولكن المشرع خالف هذه القواعد - على اعتبار أن هيئة التحكيم درجة أولى وأخيرة - فجعل دعوى بطلان حكم التحكيم من اختصاص محكمة الدرجة الثانية ، رغم أنها ليست طعناً فى الحكم ، ورغم أن هذه المحكمة لا تقبل نفس درجة هيئة التحكيم، إلا إذا نظرنا من زاوية أن هيئة التحكيم درجة أخيرة أى أحكامها نهائية.⁽²⁾

[4] ميعاد رفع دعوى بطلان التحكيم :

حددت المادة 1/45 تحكيم المدة التى يجوز خلالها رفع دعوى بطلان حكم التحكيم خلال التسعين يوماً التالية لتاريخ إعلان حكم التحكيم للمحكوم عليه ولا يحول دون قبول دعوى البطلان نزول مدعى البطلان عن حقه فى رفعها قبل صدور حكم التحكيم . ويسرى ذات الميعاد فى حالة صدور الحكم فى حضور الخصم أو فى غيابه إذا أن العبرة تكون بميعاد اتصال علمه بصدور حكم التحكيم وإعلانه به . وقد قضت محكمة استئناف

¹ (استئناف القاهرة - الدائرة (91) تجارى فى 2005/5/30 الدعوى رقم 108، 112 لسنة 21 ق تحكيم.

² (أحمد وجيه - المرجع السابق - ص 63.

القاهرة بأن تسليم صورة طبق الأصل من حكم التحكيم للمحكوم ضده أو وكيله القانوني لا يغنى عن إجراء الإعلان الذى تطلبه نص المادة 54 / 1 تحكيم .

ولا يترتب على رفع دعوى البطلان وقف تنفيذ حكم التحكيم ، ومع ذلك يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف التنفيذ إذا طلب المدعى ذلك فى صحيفة الدعوى وكان الطلب بناء على أسباب جدية وعلى المحكمة الفصل فى طلب وقف التنفيذ خلال ستين يوماً من تاريخ أول جلسة ، وإذا أقرت بوقف التنفيذ جاز لها أن تأمر بتنفيذ كفالة أو ضمان مالي وعليها إذا أمرت بوقف التنفيذ الفصل فى دعوى البطلان خلال ستة أشهر من تاريخ صدور هذا الأمر (م 57 من قانون التحكيم رقم 27 لسنة 1994) .

[5] شروط قبول دعوى بطلان حكم التحكيم :

يجب أن تتوافر فيها الشروط القانونية لقبول الدعوى إلى جانب شرطين نص عليهما قانون التحكيم وهما :-

ألا يكون المدعى قد تنازل عن حقه فى التمسك بالعيب المبطل للحكم أمام هيئة التحكيم .
تنص المادة 8 من قانون التحكيم على انه : إذا استمر أحد طرفي النزاع فى إجراءات التحكيم مع علمه بوقوع مخالفة لشرط فى اتفاق التحكيم أو لحكم من أحكام هذا القانون مما يجوز الاتفاق على مخالفته، ولم يقدم اعتراضاً على هذه المخالفة فى الميعاد المتفق عليه أو فى وقت معقول عند عدم الاتفاق ، اعتبر ذلك نزولاً عن حقه فى الاعتراض .

والبين من هذا النص أن المشرع افترض تنازل الخصم عن حقه فى الاعتراض على المخالفة إذا استمر فى إجراءات التحكيم مع علمه بوقوع هذه المخالفة ولم يعترض عليها فى الميعاد المتفق عليه أو فى وقت معقول فى حالة عدم الاتفاق على ذلك، فإذا تحقق العيب الذى يتمسك به مدعى البطلان قبل صدور حكم التحكيم، وكان يمكنه التمسك به أمام هيئة التحكيم ولم يفعل، اعتبر ذلك نزولاً ضمناً منه عن حقه فى التمسك بهذا العيب عن طريق دعوى البطلان .

ألا يكون المحكوم ضده قد قبل حكم التحكيم أو تنازل عن حقه فى رفع دعوى البطلان صراحة أو ضمناً بعد صدور الحكم .

ويعد تنفيذ حكم التحكيم تنفيذاً اختيارياً أثناء سير دعوى البطلان ، تنازلاً ضمناً عن الدعوى ، فتصبح غير مقبولة ، إلا إذا تعلق سبب البطلان بالنظام العام.⁽¹⁾

¹ (الدكتور أحمد صاوى - المرجع السابق - ص 25

أما إذا تنازل الخصم عن حقه فى رفع دعوى البطلان قبل صدور حكم التحكيم ، فإن هذا التنازل لا يحول دون قبول الدعوى (م 1/54) ⁽¹⁾ ذلك لأن الحق فى رفع دعوى البطلان لا ينشأ إلا بصدور حكم التحكيم ، وليس لشخص النزول عن حق قبل نشأته. ولما كان قانون التحكيم خاليا من الشروط اللازمة لتوافرها فى إجراءات رفع دعوى بطلان حكم التحكيم ولما كانت هذه الدعوى تعتبر دعوى قضائية عادية لذلك تخضع للقواعد العامة فى رفع الدعاوى ⁽²⁾، فترفع بالإجراءات المعتادة لرفع الدعاوى أمام المحاكم بصحيفة تودع قلم كتاب المحكمة المختصة ، موقعة من محام مقبول المرافعة أمام هذه المحكمة ، ومشملة على البيانات التى تنص عليها المادة 63 مرافعات ، ثم تعلن إلى المدعى عليه طبقا للقواعد العامة فى اعلان صحف الدعاوى ، وليست الخاصة بإعلان صحيفة الطعن.

ويجب أن تتضمن صحيفة الدعوى بيان حكم التحكيم محل الدعوى ، وإن يرفق بها صورة رسمية من هذا الحكم . فلا تكفى الصورة الضوئية. ⁽³⁾ ، وترفع الدعوى ممن كان طرفا فى التحكيم .

والجدير بالذكر أن هذه الدعوى يجوز رفعها من المحكوم له أيضا إذا تعلق سبب البطلان بالنظام العام ، ومن كل ذي مصلحة.

لا تقبل دعوى بطلان فيما تقرره هيئة التحكيم من قرارات تتعلق بإجراءات تحكيم وسير الخصومة قبل قرار الإحالة إلى خبير أو سماع شهود وذلك لأنها لا تعد أحكاما قطعية تنهى الخصومة.

أن يكون محل دعوى البطلان حكم تحكيم صادر عن هيئة تحكيم ولو كان تحكيما إجباريا خاصا بالقطاع العام ، وقد قضت محكمة استئناف القاهرة بجواز الطعن على أحكام التحكيم الصادرة بناء على القانون رقم 97 لسنة 1983 بشأن هيئات القطاع العام وشركاته رغم الحظر الذى تنص عليه المادة 1/66 من القانون المذكور استنادا إلى قضاء المحكمة الدستورية بعدم دستورية النص المذكور ، ضرورة تحقيق المساواة بين

¹ (وهذا بخلاف ما تقضى به المادة 219 / 2 مرافعات من جواز النزول عن حق الطعن فى الأحكام القضائية ، ولو قبل رفع الدعوى ، أو قبل صدور الحكم فيها ، بالاتفاق على أن يكون حكم أول درجة انتهازيا ، وهو ما يدل على أن دعوى بطلان حكم التحكيم ليست طريقا للطعن بالمعنى الصحيح .

² (محكمة استئناف القاهرة - الدائرة 91 تجارى فى الدائرة رقم 79 / 120 ق فى 2004/4/28.

³ (محكمة استئناف القاهرة - الدائرة 91 تجارى فى الدائرة رقم 79 / 120 ق فى 2004/4/28.

الأحكام الصادرة من هيئات التحكيم المشككة وفقا للقانون رقم 97 لسنة 1983 وبين الأحكام التحكيمية التي تصدر طبقا لقانون التحكيم رقم 27 لسنة 1994 باعتباره الشريعة العامة لإجراءات التحكيم فى جمهورية مصر العربية .

ومن ثم تكون الأحكام الأولى قابلة للطعن فيها بدعوى البطلان وفقا لقانون التحكيم المذكور وفى الأحوال الواردة فيه وذلك أسوة بما هو مقرر بالنسبة للنوع الثانى من الأحكام وتأسيسا على ذلك قبلت محكمة استئناف القاهرة الطعن المقام من إحدى شركات الهيئة المصرية العامة للبترول ضد وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب وقضت ببطلان حكم التحكيم الصادر من مكتب التحكيم بوزارة العدل محل الدعوى.⁽¹⁾

6- إجراءات وقف تنفيذ حكم التحكيم :

تضمنت المادة 57 من قانون التحكيم المصرى النص على انه : " لا يترتب على رفع دعوى البطلان وقف تنفيذ حكم التحكيم ومع ذلك يجوز للمحكمة أن تأمر بوقف التنفيذ إذا طلب ذلك المدعى فى صحيفة الدعوى وكان الطلب مبنيًا على أسباب جدية .

ومن ثم نجد أن الأثر الواقف للتنفيذ برفع دعوى البطلان وفق أحكام المادة 2/513 من قانون المرافعات والتي ألغى العمل بها بصدر قانون التحكيم المصرى ، وأصبح رفع دعوى البطلان لا يترتب عليه إيقاف التنفيذ وإنما يجوز للمحكمة أن تقضى بإيقاف التنفيذ إذا تقدم المدعى بطلب وقف التنفيذ بصحيفة دعوى البطلان وتبين لها وجود أسباب جدية لطلب إيقاف التنفيذ .

وعلى ذلك فإن المحكمة المختصة لا يجوز لها أن تقضى بوقف التنفيذ من تلقاء نفسها وإنما لابد من وجود طلب من المدعى بوقف التنفيذ تتضمنه صحيفة دعوى البطلان، أي انه لابد من توافر شرطين لقبول طلب إيقاف تنفيذ حكم التحكيم وهما:

1- وجود طلب من المدعى بوقف التنفيذ فى صحيفة دعوى البطلان .

2- وجود أسباب جدية لطلب وقف التنفيذ.

7- نظر الدعوى والحكم فيها :

لم يرد فى قانون التحكيم تنظيمًا خاصًا لإجراءات نظر دعوى بطلان حكم التحكيم أمام المحكمة المختصة بنظرها ، إلا فى حالة ما إذا تضمنت صحيفة الدعوى طلبًا بوقف تنفيذ الحكم، فإن على المحكمة أن تفصل فى هذا الطلب خلال ستين يومًا فإذا أمرت

¹ (استئناف القاهرة - دائرة 91 تجارى فى الدعوى رقم 86 / 68 لسنة 119 ق تحكيم.

بوقف التنفيذ كان عليها أن تفصل فى دعوى البطلان خلال ستة أشهر من تاريخ صدور هذا الأمر (م 58).

وبخلاف ذلك تخضع الدعوى للقواعد الإجرائية العامة التى ينص عليها قانون المرافعات.⁽¹⁾

ويختص رئيس محكمة أول درجة أصلا بنظر النزاع نوعيا ومحليا أو من يندبه من قضااتها وهو المختص بإصدار الأمر بالتنفيذي لأحكام التحكيم التى ليست لها الصفات التجارية الدولية ، أما إذا كان التحكيم تجاريا دوليا فيكون اختصاص إصدار أمر التنفيذ لرئيس محكمة استئناف القاهرة أو رئيس أى محكمة استئناف أخرى فى مصر يتفق طرفا التحكيم على اختيارها أو من يندبه رئيس محكمة الاستئناف من قضااتها .

8- إجراءات طلب تنفيذ حكم التحكيم

يُقدم طلب تنفيذ حكم التحكيم وفق القواعد العامة للأوامر على العريضة التى نظمها المادة 194 من قانون المرافعات المدنية والتجارية والتى نصت على أن : " يقدم الخصم الذى يطلب استصدار أمر عريضة من نسختين متطابقتين ومشملة على وقائع الطلب وأسانيده ، وتعيين موطن مختار للطالب فى البلدة التى بها مقر المحكمة وتشفع بها المستندات المؤيدة لها".

هذا ولم يتقيد المشرع الجمركي فى تنفيذ حكم التحكيم الجمركي بالأحكام المتعلقة بتنفيذ أحكام التحكيم الواردة فى القانون رقم 27 لسنة 1994 حيث يجب على الأمانة الفنية إخطار كل من رئيس الإدارة المركزية المختصة وصاحب البضاعة أو من يمثله قانونا بقرار التحكيم كتابة وعلى رئيس الإدارة المركزية إخطار مدير الجمرك الموجود به البضاعة محل النزاع بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه لاتخاذ اللازم فوراً فى ضوء هذا القرار. أى أن قرار التحكيم الصادر والمنهي للنزاع واجب تنفيذه فور صدوره دون أن يتطلب الأمر إتباع الإجراءات المنصوص عليها فى قانون التحكيم رقم 27 لسنة 94 والتى تقضى بتقديم طلب لتنفيذ حكم التحكيم لرئيس المحكمة المختص أصلا بنظر النزاع إذا لم يتم نظره تحكيميا مع مراعاة انقضاء ميعاد رفع دعوى البطلان والتى ترفع خلال التسعين يوما التالية لإعلان حكم التحكيم.

¹ (أحمد وجيه - المرجع السابق - ص 71.

والخلاصة أن أحكام التحكيم الصادرة من هيئة التحكيم ليس لها القوة التنفيذية التى تمكن من صدر الحكم لصالحه أن يقوم بتنفيذها جبرياً ، وتكتسب أحكام المحكمين القوة التنفيذية بصدور أمر تنفيذ من قضاء الدولة .
وان كانت هذه الأحكام تحوز حجية الأمر المقضي طبقاً للمادة 55 من قانون التحكيم .

وقد قضت المحكمة الدستورية العليا بان خصومة التحكيم لا يتم الفصل منها إلا بقرار بصدور منهيها لها مكفولاً بتنفيذه بوسائل قضائية فى طبيعتها. (القضية رقم 145 لسنة 19 ق دستورية بجلسة 1998/6/6).

كما قضت محكمة النقض بجلسة 2005 /1/10 فى الطعن رقم 966 لسنة 73 ق بأن " التنفيذ يتطلب استصدار أمر على عريضة بالتنفيذ من رئيس محكمة استئناف القاهرة ويصدر الأمر بعد التحقق من عدم معارضة حكم التحكيم المطلوب بتنفيذه مع حكم سبق صدوره فى مصر وانه لا يتضمن ما يخالف النظام العام وتام الإعلان الصحيح ، فإن رفض رئيس المحكمة إصدار الأمر يقدم التظلم إلى محكمة الاستئناف وهى إجراءات أكثر يسرا من تلك الواردة فى قانون المرافعات المدنية والتجارية وهو ما يتفق مع مؤدى ما تضمنه تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الشؤون الدستورية والتشريعية ومكتب لجنة الشؤون الاقتصادية عن مشروع قانون التحكيم رقم 27 لسنة 1994".

وقد ألزمت المادة 57 تحكيم المحكمة أن تفصل فى طلب التنفيذ خلال ستين يوماً من تاريخ أول جلسة محددة لنظرة ، وأجازت للمحكمة فى حالة إصدارها أمر بوقف التنفيذ أن تأمر بتقديم كفالة أو ضمان مالي، كما يجب عليها أن تفصل فى دعوى البطلان خلال ستة أشهر من تاريخ صدور أمر وقف التنفيذ ، من ثم فإن صدور أمر وقف التنفيذ يقضى بإلزام المحكمة بالفصل فى دعوى البطلان خلال ستة أشهر من تاريخ صدوره وهذا الحكم يضاف على أحكام التحكيم ميزة عدم إطالة أمد منازعات التنفيذ.

9- شروط قبول طلب تنفيذ حكم التحكيم والتظلم منه :
نصت المادة 58 من قانون التحكيم المصرى على انه لا يقبل طلب تنفيذ حكم التحكيم إذا لم يكن ميعاد رفع دعوى ببطلان الحكم قد انقضى . كما لا يجوز الأمر بتنفيذ حكم التحكيم وفقاً لهذا القانون إلا بتوافر ثلاثة شروط لقبول الطلب المقدم ممن صدر الحكم لصالحه لتنفيذ حكم التحكيم التالي :

تقديم الطلب بعد انقضاء ميعاد رفع دعوى بطلان الحكم المطلوب تنفيذه.
عدم تعارض الحكم المطلوب إصدار أمر بتنفيذه مع حكم سبق صدوره من المحاكم المصرية فى موضوع النزاع .
عدم مخالفة الحكم المطلوب إصدار أمر بتنفيذه ما يخالف النظام العام فى جمهورية مصر العربية.

وتأسيسا على حكم المحكمة الدستورية العليا فى الدعوى رقم 92 لسنة 21 ق فى 2001/1/6 بعدم دستورية المادة 3/58 فيما تضمنه من عدم جواز التظلم من الأمر بتنفيذ حكم التحكيم، وأضفت المحكمة على موضوع التداعي الوصف القانونى الصحيح باعتباره تظلما ، ورفضت طلب وقف تنفيذ حكم التحكيم المذيل بالصيغة التنفيذية وذلك لأن قضاء المحكمة بإلغاء الأمر المتظلم منه يكون قد أصبح وقف التنفيذ على غير ذي محل.

وبالنسبة للمنازعات الخاصة بالضرائب الجمركية ، فإن المادة 58 من قانون الجمارك اشترطت لإجراء التحكيم الجمركي أن تكون البضاعة مازالت تحت رقابة مصلحة الجمارك ومن ثم فإن تنفيذ حكم التحكيم يظل بيد الإدارة الجمركية لقيامها بحجز البضاعة محل التحكيم لحين انتهاء إجراءات التحكيم، وعدم الإفراج الجمركي عنها إلا بعد انتهاء إجراءات التحكيم وسداد كافة الضرائب والرسوم الجمركية المقررة بناء على ما انتهى اليه

حكم التحكيم الجمركي .

الفصل الثانى

منازعات ربط الضريبة على المبيعات

تمهيد:

يتحدد وعاء الضريبة العامة على المبيعات على أساس العناصر الحقيقية الفعلية فى حالة توافر الدفاتر المنتظمة المؤيدة بالمستندات والمنصوص عليها فى المادة 15 من القانون والمادة 8 وما بعدها من اللائحة التنفيذية. على أن تكون تلك الدفاتر منتظمة وأمنية وتتوافر فيها الشروط الشكلية والموضوعية من حيث توثيق الدفاتر فى الأمورية المختصة دون حاجة إلى توثيقها فى الشهر العقارى وقيد العمليات أولاً بأول حسب الترتيب التاريخى لحدوثها وعدم الكشط أو المسح أو الحشو

وعدم ترك أى فراغ أو كتابة أى حواشى. وأن تكون هذه الدفاتر ممسوكة على حسب الأصول الفنية أو التى جرى عليها العرف طبقا لكل صناعة أو تجارة أو حرفة وأن تكون مؤيدة بالمستندات.

فإذا توافرت هذه الشروط وجب الاعتداد بما تتضمنه هذه الدفاتر والمستندات بحيث يحدد رقم المبيعات من السلع فى نهاية الفترة الضريبية وهى كما عرفتها المادة الأولى من اللائحة التنفيذية بأنها فترة شهر تنتهى فى آخر يوم من الشهر الميلادى الذى يقدم عنه المسجل إقراره الضريبى الشهرى بما يساوى قيمة المبيعات الفعلية من السلع الخاضعة للضريبة التى تمت خلال تلك الفترة والموضحة بفواتير البيع بصرف النظر عن واقعة تسليم السلعة أو تحصيل الثمن سواء أكان بالنقد أو بالأجل.

ويندرج ضمن ثمن البيع مصاريف تسليم البضاعة مع استئزال الخصم التجارى والنقدى والديون المعدومة الناتجة عن عدم سداد ثمن بعض المبيعات فى التاريخ الذى يثبت فيه انعدامها وتستبعد الضرائب السابق سدادها على المردودات من المبيعات وما سبق تحصيله من ضريبة على المدخلات والضريبة السابق تحصيلها على السلع المباعة فى كل مرحلة من مراحل توزيعها.

على أنه إذا توافر لدى مصلحة ضريبة المبيعات من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة الإقرار المنصوص عليه فى المادة 16 من القانون للحقيقة كان لها فضلا عن تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به الالتجاء إلى التقدير الجزافى.

ويمكن الالتجاء إلى هذا النوع من التقدير أيضا فى حالة عدم تقديم المسجل الإقرار أو حالة تقديم الإقرار إلى مأمورية غير مختصة أو حالة تقديم الإقرار بعد الموعد الذى حدده القانون.

وللمصلحة أن تحدد وعاء الضريبة بكافة الطرق التى تمكنها من الوصول إلى رقم مبيعات المسجل، على ألا يتخذ التقدير وسيلة للمغالاة من جانب المصلحة. ويمكن للمصلحة الاستئناس بوعاء الضريبة على الأشخاص الطبيعيين على الأرباح التجارية والصناعية أو أرباح الأشخاص الاعتبارية بحسب الأحوال. وفيما يتعلق بخصم الضرائب السابق سدادها، فمن الممكن احتسابها على أساس نسبة جزافية

حكمية على أن يؤخذ فى الاعتبار التمييز فى ذلك بين المنتج الصناعى وبين تاجر الجملة وبين تاجر التجزئة.

وعلى أية حال يخطر المسجل بتعديل الإقرار بخطاب موسى عليه بعلم الوصول خلال ستين يوما من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة إن كان قد تقدم بالإقرار، أو من تاريخ إخطاره بالتقدير الجزافى فى حالة عدم التقدم بالإقرار.

المبحث الأول

منازعات ربط الضريبة على المبيعات
على السلع المنتجة محليا والخدمات
المطلب الأول

المرحلة الإدارية للمنازعات فى ربط الضريبة على
السلع المنتجة محليا والخدمات
التظلم الوجوبى:

طبقا لنص المادة 17 من قانون الضريبة العامة على المبيعات بعد تعديلها
بالقانون رقم 9 لسنة 2005 للمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوما
من تاريخ تسليم الإخطار.

فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال ستين يوما يجوز لصاحب الشأن أن
يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق المنصوص عليها فى القانون رقم 9 لسنة
2005 خلال الستين يوما التالية لإخطاره برفض التظلم وذلك بخطاب موسى عليه
بعلم الوصول بعد تظلمه أو لانتقضاء المدة المحددة للبت فى التظلم.

ويعتبر تقدير المصلحة نهائيا إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلى لجنة
التوفيق. وللمسجل الطعن فى تقدير المصلحة أمام المحكمة الابتدائية⁽¹⁾ خلال
ثلاثين يوما من تاريخ صيرورته نهائيا. والهدف من التظلم الوجوبى هو حل كثير من
الإشكالات وديا فى أقصر وقت ممكن، ذلك أن صدور قرار ربط الضريبة معيبا لا
يعنى حتما أن المصلحة قد قصدت أن يكون كذلك.

⁽¹⁾ أصدرت المحكمة الدستورية العليا حكما فى الدعوى رقم 162 لسنة 31 ق دستورية فى 17 ابريل سنة 2013 يقضى بعدم
دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة (17) ونص الفقرة السادسة من المادة (35) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم
11 لسنة 1991 المعدل بالقانون 9 لسنة 2005 - الجريدة الرسمية - العدد 15 مكرر فى 17 ابريل 2013 . ومن ثم أصبح مجلس
الدولة هو المختص بنظر منازعات ربط ضريبة المبيعات .

وواضح أن المشرع قد رتب على تقديم التظلم قطع المدة حتى يشجع الأفراد على التقدم بتظلماتهم إلى رئيس المصلحة قبل الالتجاء إلى لجان التوفيق.

ولكى يقطع التظلم المدة يجب أن يقدم خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلم الإخطار بتعديل الإقرار بخطاب موصى عليه بعلم الوصول أو من تاريخ إخطاره بالتقدير الجزافي في حالة عدم التقدم بإقرار. ولا يكفي تقديم المصلحة بدل فاقد لعلم الوصول كدليل على إخطار المسجل.

فإذا تقدم المسجل بالتظلم فالمصلحة أمام أحد أمرين:

الأول: أن ترد على التظلم صراحة بالرفض، وقد رأينا أن القانون قد نص على ضرورة البت في التظلم قبل مضي ستين يوما من تاريخ تقديمه، وفي هذه الحالة يكون للمتظلم أن يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق المنصوص عليها في القانون خلال الستين يوما التالية.

الثاني: أن تلتزم المصلحة جانب الصمت. وقد اعتبر المشرع في حكم رفض التظلم مرور ستين يوما من تاريخ تقديم التظلم دون البت فيه، وعندئذ يكون للمتظلم أن يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق المنصوص عليها في القانون خلال ستين يوما التالية لانقضاء الستين يوما المذكورة.

ولكن يثور التساؤل عما إذا كان مرور المدة السابقة يعد قرينة مطلقة على الرفض، وبعبارة أخرى إذا أثبت المتظلم أن المصلحة كانت بسبيل الاستجابة لطلباته أو الرد عليه. فهل يفقد حقه في طلب إحالة النزاع إلى لجنة التوفيق لمجرد مرور أكثر من ستين يوما على تقديم تظلمه؟

نرى أنه إذا اتخذت المصلحة مسلكا إيجابيا واضحا في سبيل بحث تظلمه، فلا وجه لافتراض رفضها التظلم حتى ولو استطال فحصها لمدة تزيد على الستين يوما. وإنما يكون المعول عليه عند حساب ميعاد تقديم الطلب إلى لجنة التوفيق من تاريخ إبلاغ المتظلم بقرارها الذي يتضمن موقفها النهائي.

وعلى أية حال، لا تسوى على مواعيد التظلم قاعدة الإيقاف أو السقوط.

شروط التظلم القاطع للمدة :

يقصد بالتظلم أن يصدر قرار إدارى معيب من مصلحة ضريبة المبيعات أو غير ملائم على الأقل فى نظر المسجل فيتقدم إلى رئيس المصلحة طالبا سحبه أو تعديله.

ولكى يؤدى التظلم إلى قطع المدة يتعين توافر الشروط التالية:

1- أن يكون المتظلم مسجلا بالمصلحة حيث تنص المادة 1/17 على أنه "للمسجل أن يتظلم" فإذا لم يكن مسجلا لا يقبل تظلمه.

2- يجب أن يقدم التظلم بعد صدور قرار مصلحة ضريبة المبيعات بتعديل الإقرار أو تصحيحه أو بتقدير الضريبة جزافيا فى حالة عدم تقديم إقرار حتى تستطيع المصلحة إعادة النظر فى قرار صدر بالفعل تبينت معالمه وتحددت أوضاعه بسحبه أو تعديله، ومن ثم لا يجوز تقديم التظلم قبل صدور القرار وإلا فإنه لا يكون له أى أثر فى قطع المدة.

3- يجب أن يكون التظلم واضحا فى معناه جديا، فلا يتضمن مجرد عبارات عامة مبهمة لا تحديد لها، بل ينصب على ما ورد بنموذج 15 ض.ع.م.

4- لم يتطلب القانون شكلا خاصا أو نمودجا معينا للتظلم، وكفى أن يحتوى التظلم على اعتراض على التقدير والربط يستشف منه عدم موافقة المسجل عليه، ومن ثم يمكن أن يقدم التظلم فى شكل التماس أو عريضة أو إنذار على يد محضر، ولا يهم أن يقدم باليد إلى المأمورية المختصة أو يرسل بخطاب موصى عليه بعلم الوصول، على أنه يجب أن يوضح المتظلم فى التظلم اسم المتظلم ونشاطه وعنوانه وتاريخ صدور القرار المطعون فيه وتاريخ إخطاره والتقديرات الموافق عليها وتلك التى يعترض عليها والأسباب التى بنى عليها التظلم مؤيدا بالمستندات التى تدعم تظلمه. على أنه يشترط توقيع المسجل أو وكيله على التظلم لأن هذا الإجراء يعد جوهريا إذ هو يمثل ضمانا أساسية للمسجل نفسه ويفيد بأن ما ورد فى تظلمه من صنيعه،

ويمكن أن يحل محل التوقيع بخط الممول أو وكيله وضع خاتم يشير إلى اسم وصفه المتظلم أو وضع التوقيع بوسيلة آلية.

ونرى أن التظلم الذى لا يحمل توقيعاً خلاف توقيع صاحب الشأن يعد معيباً بعبء الشكل، وهذا العيب يتعلق بالنظام العام ويجوز إثارته فى أى وقت أمام لجنة التوفيق أو لجنة التظلمات أو أمام القضاء.

5- يجب أن يقدم التظلم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم الإخطار بتعديل الإقرار إذا كان قد تقدم بالإقرار أو من تاريخ الإخطار بالتقدير الجزافى فى حالة عدم التقدم بالإقرار إلى رئيس المصلحة⁽¹⁾ لأنه بمرور المدة يستقر قرار المصلحة بالتقدير نهائياً، وإذا صادف اليوم الأخير من هذا الميعاد يوم عطلة رسمية فإن الميعاد يمتد إلى اليوم التالي. وفى حالة عدم تقديم الإقرار فى الموعد القانونى المشار إليه لا يقبل التظلم شكلاً.

على أن ميعاد التظلم يقف بسبب المانع القهرى كالمرض أو الاعتقال أو غيره من الموانع التى تعجز المسجل عن تقديم تظلمه فى القرار المطعون فيه فى الميعاد. ويبدأ احتساب ميعاد جديد بعد زوال المانع، أما إذا كان قد تحقق أثناء الميعاد فيحسب الباقي من الميعاد بعد زوال المانع، أما إذا تحقق بعد سريان الميعاد أى بعد ثلاثين يوماً فلا أثر له فى مد الميعاد.

6- الأصل أن التظلم يقدم من المسجل نفسه أو وكيله.

وهنا يثور التساؤل عما إذا كان الشريك المتضامن يعتبر فى مواجهة مصلحة ضريبة المبيعات هو المسجل أسوة بالمولد الفرد، وله أن يتظلم فى الربط ويطعن فيه أم أن شركة التضامن هى التى تعتبر المكلفة بضريبة المبيعات.

يرد على ذلك أن المسجل هو الشركة نفسها وهى التى لها الحق فى التظلم، وليس الشريك المتضامن بصفته شريكاً لأن الشركة هى التى تلتزم بالتسجيل إذا

¹ (جرت المصلحة على عدم قبول التظلم فى حالة التقدير الجزافى لعدم تقديم الإقرار. ولا شك أن هذا يعد حرماناً للمسجل من حقه فى الالتجاء إلى التقاضى.

بلغت حد التسجيل، ولأن ضريبة المبيعات ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع، ولا تفرض على نصيب كل شريك فى الربح، ولا يعامل الشريك فيها أسوة بالمول الفرد كما هو الحال فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية قبل القانون رقم 9 لسنة 2005.

على أنه فى حالة وفاة المسجل فإن استمرار الورثة فى استغلال نشاط مورثهم بعد وفاته لا يعدو أن يكون شركة واقع بينهم ويجوز للمسئول عن إدارة الشركة من الورثة أن يتظلم على أن يتم ذلك فى الميعاد.

ولا يقبل التظلم من الشريك الموصى فى شركات التوصية لأن الضريبة تفرض باسم الشركة باعتبارها مسجلاً.

وليس للمتنازل إليه عن المنشأة صفة فى تقديم تظلم مستقل باسمه لمناقشة ربط الضريبة حتى تاريخ التنازل.

7- لا يترتب على خلو التظلم من طابع الدفعة جزاء البطلان، ذلك أن قانون ضريبة الدفعة لم يرتب بطلان الورقة التى تقدم إلى الجهات القضائية أو الإدارية غير المستوفاة للدفعة، وإنما منع القضاة والموظفين إجراء أى عمل من اختصاصهم ما لم يؤد الرسم المستحق عليه، ومن ثم يعد التظلم صالحاً فى ذاته وقائماً بما فيه فيرتب القانون عليه تحقق الأثر القانونى، وإنما العمل المطلوب من الجهات القضائية أو الإدارية إرجاء بحث التظلم إلى ما بعد سداد الرسم.

8- يجب التقدم بالتظلم إلى المنطقة المختصة أو المأمورية التى يتبعها المسجل.

لجان التوفيق والتظلمات
تمهيد:

لجان التوفيق والتظلمات نظام استحدثه قانون ضريبة المبيعات - بعد أن أصدرت المحكمة الدستورية العليا حكمها بعدم دستورية التحكيم الإجبارى فى المنازعات المتعلقة بالسلع والخدمات المنتجة محلياً - لفض المنازعة إدارياً قبل اللجوء إلى القضاء، وهو نظام يختلف عما قد يشبه به من أنظمة أخرى كالقضاء

الاستثنائي، والتحكيم بالصلح أو بالتقويض المنصوص عليه فى قانون المرافعات والتحكيم الإجبارى الخاص بشركات القطاع العام والخبرة.

والهدف من هذا النظام حل غالبية المشاكل التى تثار بين مصلحة ضريبة المبيعات وبين المسجلين دون الالتجاء إلى القضاء اختصارا للوقت والجهد.

ويسرى هذا النظام طبقا للقانون 11 لسنة 1991 على المنازعات المتعلقة بالسلع المنتجة محليا والخدمات بينما المنازعات المتعلقة بالسلع المستوردة تطبق عليها الأحكام الواردة فى قانون الجمارك.

وقد أورد قانون ضريبة المبيعات بعد تعديله بالقانون رقم 9 لسنة 2005 نظاما بديلا للتحكيم هو نظام التوفيق كوسيلة لتسوية منازعات الضريبة العامة على المبيعات فى المواد 35 إلى 37، ونظمت اللائحة التنفيذية للقانون الشروط والإجراءات واللجان الخاصة بالتوفيق فى المادة 27 منها.

ويمكن تعريف التوفيق بأنه : " طريق ودى لتسوية المنازعات التى تنشأ عن بين الأطراف قوامه اختيار أحد الاختيار للقيام بالتوفيق وصولا إلى حل النزاع عن طريق التقريب بين وجهات النظر المختلفة" .

كما عرفه البعض بأنه: " اتفاق بين طرفين أو أكثر على تقويض شخص واحد أو أكثر لحسم النزاع بينهما بطريقة ودية".(د. محمد إبراهيم موسى - التوفيق التجارى الدولى - دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، 2000، ص23).

وطبقا للمادة 17 من القانون إذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال الخمسة عشر يوما، فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى لجنة التوفيق المنصوص عليها فى هذا القانون خلال الخمسة عشر يوما التالية.

وتنص المادة 35 بعد تعديلها بالقانون رقم 9 لسنة 2005 على أنه استثناء من أحكام القانون رقم 7 لسنة 2000 بإنشاء لجان التوفيق فى بعض المنازعات التى تكون الوزارات والأشخاص الاعتبارية العامة طرفا منها، إذا قام نزاع مع المصلحة حول قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كمياتها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها

أو مدى خضوعها للضريبة، وطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلى لجنة التوفيق في المواعيد المقررة وفقا للمادة (17) من هذا القانون فعلى رئيس المصلحة أو من ينيبه إحالة النزاع إلى اللجنة المذكورة كمرحلة ابتدائية خلال الخمسة عشر يوما التالية لتاريخ إخطاره بالطلب المذكور.

وتتكون لجنة التوفيق من عضوين تعين المصلحة أحدهما ويعين صاحب الشأن العضو الآخر وفي حالة اتفاق العضوين يكون رأيهما نهائيا.

فإذا لم يتم المرحلة السابقة بسبب عدم تعيين صاحب الشأن للعضو الذى يمثله أو إذا اختلف عضوا لجنة التوفيق المنصوص عليها فى الفقرة السابقة رفع النزاع إلى لجنة التظلمات التى تشكل من مفوض دائم يعينه الوزير رئيسا من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية كل من ممثل عن المصلحة يختاره رئيسها وصاحب الشأن أو من يمثله وتصدر اللجنة قرارها بأغلبية الأصوات بعد أن تستمع إلى عضوي لجنة التوفيق عند توافر المرحلة الابتدائية، ومن ترى الاستعانة بهم من الخبراء والفنيين.

ويعلن قرار اللجنة إلى كل من صاحب الشأن والمصلحة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول، ويكون القرار الصادر من اللجنة واجب النفاذ ويشتمل على بيان بمن نفقات نظر التظلم.

وفى جميع الأحوال لصاحب الشأن الطعن على القرار الصادر من لجنة التظلمات أمام المحكمة الابتدائية ⁽¹⁾ خلال ثلاثين يوما من تاريخ إخطاره.

ويحدد الوزير عدد اللجان ومراكزها ودوائر اختصاصها والمكافآت التى تصرف لأعضائها ونفقات الإحالة إلى لجان التوفيق .

الالتجاء إلى لجنة التوفيق اختياريا

وطبقا لهذه المادة فإن الالتجاء إلى لجنة التوفيق اختياريا، وكما هو الحال بالنسبة إلى لجنة التظلمات التى تختص بالطعن فى قرار لجنة التوفيق، ومن ثم إذا

¹ (أصبح الاختصاص فى منازعات ضريبة المبيعات على السلع المنتجة محليا والخدمات من اختصاص محكمة القضاء الإدارى بمجلس الدولة بموجب الحكم الصادر من المحكمة الدستورية العليا فى الدعوى رقم 162 لسنة 31 ق دستورية فى 17 ابريل سنة 2013

لجأ المسجل إلى هاتين اللجنتين اختياريا يتعين عليه الطعن فى قرار لجنة التظلمات إذا رأى وجها لذلك أمام المحكمة الابتدائية ⁽¹⁾ خلال ثلاثين يوما من تاريخ إخطاره فإذا لم يلجأ المسجل فى طعنه إلى هاتين اللجنتين ، وهذا من حقه المطلق، فيمكنه الالتجاء مباشرة إلى قاضيه الطبيعى.

وهذا ما أكد عليه السيد رئيس مجلس الشعب أثناء مناقشته المادة المذكورة الخاصة (بطلب صاحب الشأن إحالة النزاع إلى لجنة التوفيق) بأن مرحلة التوفيق فى قانون التوفيق 7 لسنة 2000 مرحلة وجوبية ما لم يطلب صاحب الشأن وقف التنفيذ أما هنا ليست مرحلة وجوبية ويجوز للممول مباشرة أن يطعن على القرار الإدارى أمام المحكمة دون المرور بمرحلة التوفيق (انظر مضبطة الجلسة الثامنة والخمسين المنعقدة فى 2005/3/22) .

يؤيد ذلك أن نص المادة 68 من دستور 1981 (المادة 97 من دستور 2014) على أن التقاضى حق مصون مكفول للناس كافة، ولكل مواطن حق الالتجاء إلى قاضيه الطبيعى، وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين وسرعة الفصل فى القضايا.

وبالتالى يحق للمسجل فى هذه الحالة الالتجاء إلى القاضى الطبيعى للنظر فى منازعات ضريبة المبيعات بشأن قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كميتها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها أو مدى خضوعها للضريبة.

وقد أكدت محكمة النقض إلى أن المشرع لم يجعل سلوك الطريق إلى لجان التوفيق لحل النزاع وديا وجوبيا فلا يترتب على عدم قيام صاحب الشأن بالتظلم إلى رئيس المصلحة أو يطلب إحالة النزاع إلى لجنة التوفيق سلب حقه فى اللجوء إلى القضاء العادى (الطعن رقم 3931 لسنة 81 ق فى 10 ابريل 2012). ⁽¹⁾

والقاضى الطبيعى هنا هو مجلس الدولة طبقا لنص المادة 172 من الدستور التى تنص على أن مجلس الدولة هيئة قضائية مستقلة وتختص بالفصل فى

¹ (مع تأييدنا لما ذهب إليه محكمة النقض من عدم اشتراط الالتجاء إلى لجنة التوفيق إلا أننا نختلف معها فى أن التقاضى يكون أمام مجلس الدولة خاصة وبعد أن صدر حكم المحكمة الدستورية العليا فى 2013/4/17 باختصاص القضاء الادارى .

المنازعات الإدارية وفي الدعاوى التأديبية، ويحدد القانون اختصاصاته الأخرى.
المنازعات التي تختص بها لجان التوفيق:

عند قيام النزاع بين مصلحة ضريبة المبيعات وبين المسجل على قيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها، أو كميتها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها، أو مدى خضوعها للضريبة، يجوز اللجوء إلى لجان توفيق خاصة بهذه المنازعات. ومن ثم لا محل للجوء إلى لجان التوفيق في غير هذه المنازعات كما لو كان النزاع يتناول طلب فروق ضرائب مبيعات مستحقة أو دعوى براءة ذمة المسجل من الضريبة أو دعوى استرداد ما دفع بدون وجه حق أو دعوى بإسقاط الديون المعدومة أو دعوى بسقوط الحق بالتقادم أو دعوى إسقاط التسجيل.

ولا تملك لجنة التوفيق الفصل في أي نزاع غير المنصوص عليه قانونا ولو كان مرتبطا بالنزاع الأصلي، ويجب تفسير النصوص التي تمنح لجان التوفيق الاختصاص في المنازعات المشار إليها تفسيرا ضيقا لا يقاس عليه ولا يتوسع فيه.

ويثور التساؤل عما إذا كان النزاع تختص به اللجان المذكورة بتناول المسائل الحسابية أم يمتد أيضا إلى المسائل القانونية:

في رأينا إن لجان التوفيق تختص بالفصل في كافة الخلافات المتعلقة بقيمة السلعة أو الخدمة أو نوعها أو كمياتها أو مقدار الضريبة أو مدى الخضوع للضريبة سواء تعلقت بمسائل قانونية أم بمسائل محاسبية. وبعبارة أخرى سواء تعلق الخلاف بالأرقام أو امتد إلى مبدأ الضريبة ذاته.

ومن ناحية أخرى لا تختص اللجنة بالفصل إلا في الأوجه التي ثار بشأنها خلاف بين المسجل والمصلحة، أما تلك التي لم تكن محل خلاف فلا تعرض على اللجنة ويمتنع عليها أن تتعرض لها في قرارها.

الإحالة إلى لجان التوفيق:

تكون إحالة النزاع إلى لجان التوفيق من رئيس المصلحة بناء على طلب صاحب الشأن وهو المسجل وفي المواعيد المقررة وفقا للمادة 17 من القانون معدلة التي تنص على أن للمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسليم

الإخطار بتعديل الإقرار فإذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال ستين يوما، فلصاحب الشأن أن يطلب إحالة النزاع إلى لجان التوفيق خلال ستين يوما التالية.⁽¹⁾

ويعتبر تقدير المصلحة نهائيا إذا لم يقدم التظلم أو يطلب إحالة النزاع إلى لجنة التوفيق خلال المواعيد القانونية.

وبناء على ذلك لا يجوز الالتجاء إلى التوفيق قبل تقديم المسجل التظلم والرد عليه فى المواعيد القانونية بالرفض أو انتهاء مدة التظلم دون البت فيه خلال ستين يوما من تاريخ تقديم التظلم وإلا حكم بعدم قبول التوفيق.

ولا يجوز نظر طلب التوفيق إلا إذا كان مصحوبا بما يدل على سداد

الضريبة طبقا للإقرار الشهرى المنصوص عليه فى المادة (16) من القانون (مادة 26 من القانون).

كما يتعين أن يدفع المسجل بالإضافة إلى الضريبة خمسمائة جنيها مقابل نفقات الإحالة إلى لجنة التوفيق فى المرحلتين وفقا للقرار الوزارى رقم 295 لسنة 2005.

تشكيل لجان التوفيق طبقا للقرار الوزارى رقم 295 لسنة 2005 تشكل لجنة أو أكثر فى المناطق التنفيذية. ولرئيس المصلحة أو من ينبه إحالة النزاع كمرحلة ابتدائية إلى عضوين يمثل أحدهما المصلحة ويعين صاحب الشأن الآخر.

فإذا لم تم هذه المرحلة بسبب عدم تعيين صاحب الشأن للعضو الذى يمثله واختلف العضوان رفع النزاع إلى تلقائيا ومن قبل المصلحة إلى لجنة التظلمات .

ولا يشترط القانون أن يحلف عضوا لجنة التوفيق اليمين بأن يؤدى مهمتهما بالدقة والصدق. وتطبق أحكام الرد المنصوص عليها فى قانون المرافعات باعتبارها أحكاما عامة فى الرد على العضو الذى تعينه المصلحة فى الحالات التى تتوافر فيها شروط الرد مثل سبق اشتراكه فى إبداء الرأى فى النزاع أو المشاركة فى ربط

¹ (فى حالة عدم الالتجاء إلى لجنة التوفيق ترفع الدعوى أمام القضاء الادارى خلال ستين يوما من تاريخ رفض التظلم أو عدم البت فيه خلال ستين يوما .

الضريبة محل النزاع. وإذا ثبت اشتراك العضو الذى سبق إبداء رأيه فى تقديرات المصلحة بشأن الضريبة عن سنة النزاع فإن قرار اللجنة يعد باطلاً.

وتشكل أمانة فنية لكل منطقة تنفيذية بين العاملين بالمصلحة لمساعدة لجنة التوفيق فى أداء مهمتها واستيفاء السجلات الخاصة بها وإعداد الدراسات والبحوث اللازمة وتحرير محاضر الجلسات والإخطار بالقرارات.

وتقوم الأمانة بقيد طلب التوفيق بالسجل ومتابعة هذه الطلبات مع إثبات رقم وتاريخ ورود الطلب.

إجراءات نظر المنازعات أمام لجنة التوفيق:
تنظر لجان التوفيق الابتدائية المنازعات التى تحال إليها وفقاً للإجراءات التالية:

1- تتولى الأمانة الفنية للجنة إخطار ممثلى المصلحة والمسجل بميعاد ومكان اجتماعها وبأية تعديلات تطرأ بعد ذلك بوقت كاف وذلك بكتاب موصى عليه أو بإخطار كتابى مع التوقيع من كل ممثل بما يفيد العلم وذلك يعد إعداد مذكرة تفصيلية ودراسة الطلب من الناحية الشكلية. بعد التأكد من توافر المستندات الضرورية.

2- تجتمع اللجنة فى المكان المحدد وتوضع تحت تصرفها كافة الأوراق والمستندات المقدمة. ويتولى العضوان معا فحص موضوع النزاع.

3- أى مستندات أو وجهات نظر جديدة لم تطرح فى المحضر أو مرفقة به يرى ممثل المسجل أو من يفوضه عرضها على لجنة التوفيق يجب أن تقدم إلى الأمانة الفنية المختصة قبل نظرها باللجنة بوقت كاف.

4- يثبت عضوا اللجنة آرائهما فى المكان المعد لذلك فى المحضر ويوقع كل منهما على رأيه.

5- يصدر القرار باتفاق العضوين ويعتبر قرارهما نهائياً وتتولى الأمانة الفنية إخطار كل من رئيس المأمورية المختصة والمسجل أو من يمثله قانوناً بالقرار فى خلال 15 يوماً من تاريخ صدوره بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول.

6- إذا لم يتفق العضوان يثبت ذلك فى المحضر وترسل الأوراق فى الحال مصحوبة بالمحضر إلى الأمانة الفنية للجنة التظلمات بالمنطقة المختصة لعرضها عليها.

المنازعات التى تختص بها لجان التظلمات:

إذا لم تتم المرحلة السابقة بسبب عدم تعيين المسجل العضو الذى يمثله خلال المدة المحددة أو فى حالة اختلاف لجنة عضوى التوفيق فى المنازعات التى تنظرها لجان التوفيق تشكل لجنة أو أكثر فى كل منطقة من المناطق الضريبية بقرار من وزير المالية على النحو التالى⁽¹⁾

- مفوض دائم يعينه وزير المالية لمدة سنة قابلة لتجديد من غير العاملين بالمصلحة (رئيسا)، عضو يمثل المصلحة، يختاره رئيسها، صاحب الشأن أو من يمثله.

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية للقانون الشروط اللازمة فى أعضاء لجنة التظلمات حيث نصت المادة 26 مكررا منها على أن يعين رئيس اللجنة لمدة سنة قابلة للتجديد ، كما اشترطت فى عضو اللجنة الممثل للمصلحة أن لا يكون قد سبق له نظر موضوع النزاع على أى وجه .

ويلاحظ أن صاحب الشأن قد يمثله وكيله، وهنا تسرى على الوكيل أحكام الوكالة المنصوص عليها فى قانون المرافعات (المواد من 72 - 81)، وعلى ذلك تكون الوكالة للمحامين كما تكون للأزواج أو الأقارب أو الأصهار حتى الدرجة الثالثة (مادة 72 مرافعات)، كما يجوز أن يمثل المسجل المحاسب.

ويشترط وجود وكالة خاصة لدى من يمثل صاحب الشأن.

وللجنة أن تسعين بمن تراه لازما من الفنيين دون أن يكون لهم صوت معدود فى إصدار القرار (راجع مادة 3/35 من القانون ومادة 4/28 ثانيا من اللائحة التنفيذية).

والجدير بالذكر أن قرار وزير المالية بتشكيل لجان التظلمات شأنه شأن أى

⁽¹⁾ (راجع المادة 35 من القانون 11 لسنة 1991 معدلا بالقانون 9 لسنة 2005 .

قرار إدارى يقبل الطعن فيه وفق القواعد والإجراءات والمواعيد المقررة فى قانون مجلس الدولة متى كان مرجع الطعن عيباً من عيوب القرار الإدارى. وهذا الطعن لا يوقف سير نظر المنازعة أمام اللجنة. فإذا صدر حكم من القضاء الإدارى ببطالان قرار تشكيل لجان التظلمات فإنه يترتب عليه بطالان خصومة التظلم وإلغاء القرار الصادر فيها.

وعلى أية حال تحدد عدد لجان التظلمات المشار إليها ومراكزها ودوائر اختصاصها بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح رئيس المصلحة.

ويثور التساؤل عن الاختصاص المحلى للجنة التظلمات التى تنظر النزاع فى الحالات التى تتعدد فيها المنشآت التى يمتلكها الممول خاصة إذا كانت بعض هذه المنشآت تقع فى نطاق اختصاص محلى للجنة التظلمات بينما المنشآت الأخرى تقع فى نطاق اختصاص لجنة أخرى . مثال ذلك إذا كان المركز الرئيسى للمنشأة يقع فى مدينة القاهرة ولها فرع آخر فى مدينة الإسكندرية.

يرد على ذلك أن لجنة التظلمات المختصة تكون تلك التى يوجد فيها مركز إدارة المنشأة وهو المكان الذى تصدر فيه الأوامر إلى باقى المنشآت، وفى حالة عدم تعيين هذا المركز فى الجهة التى يقع بها النشاط الرئيسى وهو المكان الذى يزاول فيه أكبر جزء من النشاط الخاضع للضريبة.

على أنه يلاحظ أن الاختصاص المحلى لا يعد من النظام العام، ولا يجب على لجنة التظلمات أن تتصدى للاختصاص المحلى من تلقاء نفسها ويجب أن يدفع به الطرف الآخر فى النزاع.

وعلى أية حال يصدر رئيس المصلحة قراراً بتشكيل أمانة فنية لكل لجنة أو أكثر من لجان التظلمات العالية من بين العاملين بالمصلحة لمساعدتها فى أداء مهمتها واستيفاء السجلات الخاصة بها وإعداد الدراسات والبحوث اللازمة.

وتقوم الأمانة الفنية للجنة المنظمة أوراق النزاع المحالة إليها من لجنة التوفيق بالسجلات الخاصة بها وعرض الأوراق على رئيس المنظمة المختصة ليتولى تحديد

ممثل المصلحة فى النزاع.

إجراءات نظر المنازعات أمام لجنة التظلمات (1)
تتظر لجان التظلمات فى المنازعات التى تحال إليها من لجان التوفيق بسبب
عدم اتفاق العضوين باللجان المذكورة وفقا للإجراءات الآتية:

1- تتولى الأمانة الفنية إخطار اللجنة وكذا عضوى لجنة التوفيق ومن ترى
الاستعانة بهم من الفنيين بمكان الاجتماع والميعاد المحدد له قبل انعقاده بأسبوع
على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول.

2- تجتمع اللجنة فى المكان والموعّد المحدد وتوضع تحت تصرفها كافة الأوراق
والمستندات الواردة إليها.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا إذا حضر جميع الأعضاء بالتشكيل
المنصوص عليه فى القانون حيث أن المشرع اختار أعضاء اللجنة بذواتهم ووظائفهم
لتحقيق الضمانات الكافية لفحص النزاع. أما السكوت عن التصريح بصحة انعقاد
اللجنة عند تكامل عدد من الأعضاء فلا مناص من حضور الأعضاء جميعا بحيث
لو غاب أحدهم لما صح الانعقاد.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا بدعوة جميع الأعضاء للحضور على
الوجه القانونى، فإذا اقتضت الدعوة على بعض الأعضاء فقط دون الباقيين كان
انعقادها باطلا لمخالفته للقانون، ويكون قرارها والحالة هذه قد وقع باطلا ومن ثم
يتعين إلغاؤه.

وإذا حدث ما يدعو إلى تغيير مكان أو زمان انعقاد اللجنة وجب إعادة
إخطار المسجل وأعضاء اللجنة الآخرين بذلك وإلا جاز لصاحب الشأن طلب بطلان
القرار الذى يصدر فى مثل هذه الأحوال.

فإذا انعقدت اللجنة قبل اليوم المحدد لنظر التظلم فإن هذا الانعقاد يعد
باطلا لمخالفته للأصول العامة ذلك لأنه وقد حددت اللجنة للنظر فى الأمر يوما

¹ المادة 26 مكرر (4) من اللائحة التنفيذية للقانون 11 لسنة 1991 بعد تعديلها

معينا علم به ذو الشأن لزمها أن تتعقد فيه حتى يستطيع كل منهم أن يبدى رايه أمامها وملاحظاته ووجهة نظره - فتصدر قرارا عن بينة ونور، فإذا تبين أن اللجنة انعقدت قبل اليوم المذكور ونظرت التظلم فى غيبة المسجل أو من يمثله وفوتت بذلك عليه فرصة الرد فيكون انعقادها باطلا وكذلك قرارها لما داخله من غرض انحرفت به عن الأصول المقررة.

وإذا انعقدت الجلسة الأولى فى اليوم المحدد لها، ولم يحضر المسجل أو من يمثله قانونا، أو لم يحضر مندوب المصلحة وجب على اللجنة التأكد قبل النظر فى التظلم من علم الطرف الذى تخلف عن الحضور بموعد انعقاد الجلسة وذلك من واقع علم الوصول، فإذا ثبت للجنة علم الطرف المذكور بموعد هذه الجلسة وجب عليها التأجيل لموعد آخر وإخطار الخصوم.

وإذا رأت اللجنة تأجيل انعقادها إلى تاريخ معين، ولكنها لم تتعقد فى هذا التاريخ وأصدرت قرارها دون أن تسمع المسجل أو تطلع على مستنداته مع ما هو ثابت من عدم حضوره فى اليوم المذكور، فإن قرارها يعد باطلا ومخالفا للقانون إذ فيه إخلال صارخ بحق المسجل فى الدفاع أمام اللجنة، يستوى فى ذلك إذا كانت مذكرة المسجل تحت نظر اللجنة وقت أن أصدرت قرارها أو أنها لم تكن تحت نظرها إذ بفرض التسليم بأن قرار اللجنة صدر بعد تقديم هذه المذكرة، فإن ذلك لم يكن ليبرر عدم انعقادها فى اليوم الذى حددته هى لانعقادها ونبهت على المسجل بالحضور فيه إذ من الجائز أن يكون للمسجل دفاع شفوى يريد إبداءه تكملة لدفاعه الذى ضمنه مذكرته الكتابية أو لديه مستندات يريد تقديمها لتأييد دفاعه.

ويثور التساؤل عما إذا كان يحق للمسجل أو من يمثله الإطلاع على ملف التظلم بمقر الأمانة الفنية قبل الجلسة:

يرد على ذلك أنه يجب تمكين المسجل أو من يمثله من الإطلاع على ملف أوراق التظلم بمقر الأمانة الفنية للجنة قبل الجلسة بوقت كاف. فإذا أصرت اللجنة على عدم إطلاع المسجل أو من يمثله على المستندات أو حرمته من حق دفاعه كان قرارها باطلا لأنه يمس أصلا من الأصول التى حرص المشرع على توفيره

وصيانتته، بل يجوز إطلاع المسجل على الملف السرى الخاص به وهو الذى يتضمن تحريات مستقاة من مصادر سرية لأن السرية بسبب هذا الإفشاء، ومن ثم لا يصح أن يضار بها، فيحرم من الإطلاع على أوراقه ومستنداته وأسس التقدير وأسانيده، أما الأسانيد الأخرى التى تعول عليها مصلحة ضريبة المبيعات وهى الخاصة بالتحريات التى تجريها المصلحة وتقرر بأنها غالبا ما تكون مستقاة من زملاء المسجل فى نفس المهنة وأنه من الخطر أن يعرف أن زميلا له وشى به لمصلحة ضريبة المبيعات مما يؤدى إلى نتائج وخيمة العواقب تهدد سلامة الأمن العام، فضلا عن امتناع كل ممول مستقبلا عن إعطائه أية معلومات خاصة بتاجر آخر نتيجة لإفشاء هذه التحريات الأخيرة لا يخرج أمرها عن حالتين أما أنها من عناصر تقدير رقم مبيعات المسجل أو أنها ليست كذلك، فإن كانت الأولى فهى ليست من الوسائل التى نص عليها القانون كعنصر من عناصر التقدير لأنه ليس من العدل ولا من القانون فى شئ أن تقدر أرقام مبيعات المسجل نتيجة تحريات قدمها واش أو مغرض دون أن تتاح للمسجل فرصة دحضها أو تكذيبها، وإن كانت الثانية فلا معنى لضمها للملف المسجل الطاعن.

وعلى لجنة التظلمات أن تتبع ما رسمه القانون من إجراءات ولا تملك مخالفتها وإلا كانت إجراءاتها باطلة إذا مست حقا من حقوق الدفاع.

والأصل فى الإجراءات أن تكون قد روعيت وعلى من يدعى مخالفتها إقامة الدليل على ما يدعيه.

على أنه وإن كانت نصوص قانون ضريبة المبيعات ولائحته لم تشتمل على أحكام تفصيلية لسير المنازعات أمام لجان التظلمات إلا أنه ليس معنى ذلك أن الأمر يجرى بغير أصول أو ضوابط، بل يجب استلزام هذه الضوابط وتقديرها فى كنف قاعدة أساسية كلية تصدر عنها، وتستقى منها الجزئيات والتفاصيل، وهى تحقيق الضمان وتوفير الاطمئنان لذوى الشأن.

ومن ثم يتعين على اللجنة التقيد بقانون المرافعات فيما يتعلق بالضمانات والمبادئ الأساسية فى التقاضى مثل وجوب إعلان الخصوم بميعاد الجلسة وتمكين

الخصوم من إبداء أقوالهم ودفاعهم والسماح برد أعضاء اللجان فى الأحوال التى يجوز فيها ذلك باعتبارها أحكاما عامة فى الرد مثل اشتراك عضو اللجنة فى إبداء رأى فى النزاع أو المشاركة فى ربط الضريبة محل النزاع.

وإذا لم يمكن المسجل من الدفاع عن وجهة نظره والسماح له بتقديم ما يراه لازما من أدلة ومستندات يدعم بها وجهة نظره، مع إبلاغه بكل الحجج والتقارير التى تقدمها مصلحة ضريبة المبيعات فى هذا الشأن ليتمكن من مواجهتها، فإن قرار اللجنة يعد باطلا.

وتتظر لجنة التظلمات النزاع فى جلسة علانية حيث لم ينص القانون على غير ذلك إلا إذا تطلب الأمر نظر النزاع فى جلسة سرية محافظة على أسرار المسجل ومنعا للإضرار به.

وللجنة أن تقرر سماع الشهود وندب أهل الخبرة وإجراء المعاينة والتحريات والإطلاع على جميع المستندات ودفاتر الحسابات الخاصة بالنزاع. مع ملاحظة عدم جواز توقيع الجزاءات المنوه عنها فى قانون المرافعات، مع وجوب عمل محضر لكل إجراء تقوم به اللجنة يوقع عليه من رئيس اللجنة والكاتب.

وللجنة أن تطلب من كل من كل من المصلحة والمسجل تقديم ما تراه ضروريا من البيانات والأوراق.

وتتقطع الخصومة إذا قام سبب من أسباب انقطاع الخصومة المقررة فى قانون المرافعات ك وفاة الخصم أو فقد أهلية الخصومة.

وإذا توفى المسجل أثناء قيام لجنة التظلمات بعملها فأوقفت السير فى نظر التظلم المعروض أمامها وجب إعلان الورثة إعلانا صحيحا ودعوتهم بأسمائهم للحضور أمامها طبقا للمادة 7/28 ب من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات وذلك قبل استئناف جلساتها.

ويكفى للفصل فى حالة المسجل الذى توفى قبل انعقاد اللجنة أن يستلم الإعلان أحد الورثة إذ أن اللجنة غير ملزمة باستخراج أعلام وراثه والبحث عن كل

وارث وإعلانه على حده.

على أنه لا تنقطع الخصومة ب وفاة وكيل الدعوى ولا بانقضاء وكالته بالتتحى أو العزل.

ويترتب على انقطاع الخصومة وقف جميع مواعيد المرافعات التى كانت جارية فى حق الخصوم وبطلان جميع الإجراءات التى تحصل أثناء الانقطاع، وتستأنف الخصومة إذا حضر الجلسة التى كانت محددة لنظرها وارث المتوفى أو من يقوم مقام من فقد أهلية الخصومة.

وعلى الرغم من عدم وجود نص صريح يوجب أن تنتظر لجنة التظلمات النزاع على وجه السرعة إلا أننا نرى أنه يجب على اللجنة الفصل فى النزاع على وجه السرعة لأن الهدف هو توفير الوقت والجهد وتقصير أمد المنازعات بين المسجلين ومصلحة ضريبة المبيعات ورعاية لصالح الخزنة العامة عملا على استقرار الأوضاع المالية.

أيضا على الرغم من عدم وجود نص صريح فى قانون ضريبة المبيعات ينص على التزام العاملين بمصلحة ضريبة المبيعات ممن لهم بحكم وظائفهم أو اختصاصهم شأن فى ربط الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون أو فى الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سر المهنة. إلا أنه من المسلم به ضرورة مراعاة هؤلاء سر المهنة طبقا للمادة 310 عقوبات وإلا كان مستحقا للعقوبات المنصوص عليها فى هذه المادة.

وقد قضت محكمة النقض بضرورة الحفاظ على سر المهنة فى الأمور المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها وأن كانت المحكمة قد نوهت بأن هذا الالتزام قاصر على موظفى مصلحة الضرائب وغيرهم ممن لهم صلة بهذين الأمرين أو الفصل فى المنازعات الخاصة بهما دون سواهما (نقض 1979/2/27 طعن رقم 5647 لسنة 46ق - قضاء النقض الضريبي - الدكتور أحمد حسنى - ص542 وما بعدها).

وعلى لجان التوفيق والتظلمات الفصل فى النزاع طبقا للقواعد الموضوعية الواردة فى قانون الضريبة على المبيعات لأنها ليست معفاة من الالتزام بها، ولو كان المشرع يقصد إعفاءها من تطبيق هذه القواعد لنص صراحة على ذلك، فضلا عن أن الأصل طبقا للمادة 506 من قانون المرافعات هو وجوب الحكم على مقتضى القانون.

سلطات لجنة التظلمات:

يتحدد نطاق اختصاص اللجنة فى حدود الخلاف بين مأمورية ضريبة المبيعات والمسجل ولا يجوز فى تقديرها للضريبة أن تنزل عن التقدير الذى قبله المسجل ولا أن تزيد عما تريده المأمورية، ولا تملك اللجنة أن تضيف إلى النزاع محل التظلم نزاعا آخر، ذلك أن النزاع الأخير يجب أن يمر بذات المراحل التى نص عليها القانون.

ومن ناحية أخرى فإن هذه اللجان ليست لجان تقدير أصلية بل هى لجنة تنظر فى تظلم عن تقدير سابق أجرته المأمورية، كذلك يقتصر اختصاص اللجنة على ما لم يتم الاتفاق عليه بين المصلحة والمسجل.

على أنه من ناحية أخرى إذا ظهر للجنة التظلمات عناصر نشاط جديدة لم تأخذها المأمورية فى الحسبان عند تقديرها لرقم مبيعات المسجل فيجب عليها إعادة الموضوع إلى المأمورية لتقوم بتقدير رقم مبيعات المسجل الجديد.

ومن حق اللجنة تصحيح ما يقع فى تقديرات المأمورية من أخطاء مادية بحتة ذلك أن المشرع إذ خول اللجنة الفصل فى الخلاف بين المسجل والمصلحة فمن ثم تكون مختصة بتدارك ما يكون قد ورد فى تقديرات المأمورية من أخطاء مادية كتابية أو حسابية وأن تصدر قرارها على موجب الوجه الصحيح، ولا يحول دون ذلك أن يكون فيه إساءة لمركز المسجل ذلك أن الأخطاء المادية لا تحوز أية حجية حيث أجاز المشرع تصحيحها فى أى وقت.

وللجنة أن تقبل تنازل المسجل عن الخصومة، إلا أنه إذا علق ترك

الخصومة على تحفظات تقدم بها ولم تكن محل قبول من جانبها، فإنه لا يصح لها أن تعتبر الممول متنازلا عن طلب التظلم وإلا تكون قد جانبها الصواب.

حجية قرار لجنة التوفيق والتظلمات:

تصدر لجنة التوفيق قرارها بإجماع آراء العضوين ويلتزم به طرفا النزاع حيث يكون رأيهما نهائيا وفق لنص الفقرة الخامسة من المادة 26 مكرر (1) من اللائحة التنفيذية. وبالنسبة للجنة التظلمات بأغلبية الأصوات، فإذا انقسمت الأصوات لا يعتبر صوت الرئيس مرجحا حيث لم ينص القانون على ذلك.

مع ملاحظة أنه لا يدخل صوت عضوى لجنة التوفيق فى عداد الأصوات وكذلك رأى الخبراء. وتثبت اللجنة قرارها فى المحضر ويوقع عليه من أعضائها . ولاشك أن تحرير محضر له دلالاته فى الحكم على شرعية قرار اللجنة.

ويجوز قضاء المحكمة الإدارية العليا على أن إغفال تحرير محضر

لاجتماعات اللجان يبطل عملها إذا أوجب المشرع ذلك (عليا فى 1966/12/13 س12 ص314) وإغفال توقيع كاتب اللجنة لا يترتب عليه البطلان.

وتصدر اللجان قرارها غير مقيدة بإجراءات المرافعات فلا يشترط صدور القرار فى جلسة علنية.

على أن القرار يجب أن يكون مسببا (م28 ثانيا/7/ضمن اللائحة)، ولاشك أن التسبب يعد ضمانا عامة للمسجلين ويثبت فى نفوسهم الطمأنينة لأن معنى التسبب أن اللجنة قد اطلعت على كافة أوجه النزاع وجميع المستندات والأوراق وأحاطت بالطعن من كافة جوانبه وأرست الآثار القانونية الصحيحة. ومن شأن ذلك أبعاد مظنة التحكم عنها، ويجب أن يكون هذا التسبب جديا، فلا يكفى مجرد إبداء أسباب غامضة أو مبهمة كما يجب ألا يكون هناك تناقض بين أسباب القرار.

ويترتب على إهمال التسبب بطلان قرار اللجنة إذا ما دام أن القانون ألزم اللجنة ببيان أسباب قرارها فإن هذا الإجراء يعد عنصرا من العناصر الشكلية

التي لا يجوز الخروج عليها.

وتعتبر أسباب القرار مكملة لمنطوقه :

ويكون القرار الصادر من لجنة التظلمات نهائيا واجب النفاذ طبقا للمادة 26 مكرر 4 من اللائحة التنفيذية ويشتمل على بيان بمن يتحمل نفقات نظر التظلم، وتتولى الأمانة الفنية إخطار كل من رئيس المنطقة أو من يمثله قانونا بهذا القرار بكتاب موصى عليه بعلم الوصول فى خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره (مادة 7/28 د، هـ من اللائحة).

ويعلن قرار اللجنة إلى كل من صاحب الشأن والمصلحة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول (م 7/28 د من اللائحة). إلا أنه لا يترتب البطلان على تقويت هذا الميعاد لأنه من المواعيد التنظيمية التى قصد بها الحث على سرعة إخطار طرفى النزاع بالقرار الذى تصدره اللجنة.

أثر قرار اللجنة :

يعدل ربط الضريبة وفقا لقرار لجنة التظلمات ويصبح نهائيا واجب النفاذ، فإذا كان القرار بخفض تقديرات الضريبة وجب فى هذه الحالة تعديل ربط الضريبة الذى أجرته الأمورية طبقا لقرار اللجنة.

فإذا كانت الأمورية قد حصلت الضريبة قبل صدور قرار اللجنة فى حدود ما قبله المسجل من التعديلات التى أدخلت على إقراره وأصدرت اللجنة قرارها بتأييد التعديلات الأخرى التى أدخلتها الأمورية على إقراره والتى تناولها طعنه وجب على المسجل أن يدفع ما يكون مستحقا عليه من فروق على أساس قرار اللجنة وكذلك الضريبة الإضافية على هذا الفرق عن الفترة من تاريخ السداد وفقا للإقرار وحتى تاريخ السداد وفقا لقرار لجنة التظلمات.

وإذا حدث أن قامت الأمورية بتحصيل الضريبة قبل صدور قرار لجنة التظلمات العليا على أساس الربط الصادر منها، فإن مصلحة ضريبة المبيعات لا تلزم برد الزيادة فى الضريبة فورا إلا إذا أصبح قرار اللجنة نهائيا بفوات مواعيد الطعن وهى 60 يوما من تاريخ الإعلان بعلم الوصول بقرار اللجنة.

ويترتب على صدور القرار خروج النزاع من ولاية لجنة التظلمات بحيث يتمتع عليها أن تعدل عما قضت به أو تعديل فيه، على أن اللجنة لها الحق في تصحيح ما يقع في منطوق قرارها من أخطاء مادية بحتة كتابية أو حسابية بقرار تصدره من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم، ولا يغير من ذلك أن الربط صار نهائياً ذلك أن الضريبة وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض لا ترتكن في أساسها على رباط عقدى بين المصلحة وبين المسجل وإنما تحددها القوانين التي تقرضها، وليس في القوانين ولا في القانون العام ما يحول دون تدارك الخطأ الذي يقع فيها، فللمسجل أن يسترد ما دفعه بغير حق، وللمصلحة أن تطالب بما هو مستحق زيادة على ما دفع ما لم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم.

وللجنة أن تقوم بتفسير ما وقع من غموض أو إبهام في منطوق قرارها عملاً بالمادة 361 من قانون المرافعات، فإذا كان القرار لا يشوبه غموض ولا إبهام فلا يجوز الرجوع إلى اللجنة لتفسير قرارها حتى لا يكون التفسير ذريعة للرجوع والمساس بحجيته وإنما يكون السبيل إلى ذلك الطعن فيه خلال الميعاد المحدد أمام القضاء الإداري.

ويلاحظ أن طلب التفسير لا يقتصر على ما ورد في المنطوق وإنما يمتد إلى ما ورد في أسباب القرار إذا شابها غموض أو إبهام.

وقرار لجنة التظلمات يعد من القرارات الواجب تنفيذها مؤقتاً ولو طعن فيها أمام القضاء. ويجب أن يشتمل القرار على بيان بمن يتحمل نفقات التظلم. وترد نفقات التظلم للمسجل إذا كان قرار لجنة التظلمات صادر من اللجان لصالحه (مادة 5/35 من القانون، مادة 7/28 د، 8/28 من اللائحة).

وقرار اللجنة نسبي في أثره فهو مقصور على الفصل في المنازعات التي نص عليها قانون ضريبة المبيعات، وهو لا يسرى إلا بالنسبة لطرفيه، ومن ثم لا تختص اللجنة إلا فيما منحها القانون الاختصاص بنظره وإلا كان قرارها معدوماً لا يحوز أي حجية لصدوره في نزاع لا تملك الفصل فيه.

وتأكد لهذا المعنى نصت المادة 9/28 من اللائحة على أنه لا يجوز للجان التوفيق والتظلمات إبداء آراء تكون بمثابة قواعد عامة ولا تصدر قرارات إلا في الحالات الخاصة التي تعرض عليها ولا تكون قراراتها ملزمة قانونية في مواجهة المصلحة إلا في الحالات الخاصة التي صدرت فيها.

وعلى أية حال، إذا قضت لجنة التظلمات بعدم اختصاصها بنظر نزاع ما فإنها لا تملك إحالته إلى المحكمة لأن الإحالة بعد قرارها بعدم الاختصاص لا تملكه إلا محكمة تتبع جهة قضائية طبقا للمادة 110 من قانون المرافعات التي تنص على أن المحكمة إذا قضت بعدم اختصاصها أن تأمر بإحالة الدعوى بحالتها إلى المحكمة المختصة ولو كان عدم الاختصاص متعلقا بالولاية وتلزم المحكمة المحالة إليها الدعوى بنظرها.

ويلاحظ أن القانون لم يحدد ميعادا لصدور القرار في النزاع ومن شأن ذلك إطالة أمد النزاع وتراكم المنازعات، وقد سبق أن رأينا ضرورة الفصل في النزاع على وجه السرعة.

إعلان قرار اللجنة :

تنص الفقرة الرابعة من المادة 35 من القانون معدلة على أن يعلن قرار اللجنة إلى كل من صاحب الشأن والمصلحة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول.

ومؤدى هذا النص ان المشرع وضع إجراءات خاصة بالإعلان وهى إجراءات تختلف عن الإجراءات المنصوص عليها في قانون المرافعات، والحكمة من ذلك هو تبسيط إجراءات الإعلان وتحقيقا لصفة الاستعجال التي تتميز بها منازعات الضرائب، وإحاطة القرار بسياج من السرية، وتأكيدا لاستقلال القانون الضريبي (راجع الدكتور زكريا بيومي - المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب -

مكتبة النهضة العربية - 1990 - ص 29).

وقد جعل للإعلان المرسل بخطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول قوة الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية.

والجدير بالذكر أن الإعلان بطريق الخطاب الموصى عليه بعلم الوصول لا يقتصر على إعلان قرار لجنة التظلمات وإنما يسرى على كافة الإخطارات التي تقوم بها اللجنة مثل الإعلان بمكان الاجتماع والميعاد المحدد له.

ويشترط لإتمام إعلان المسجل بقرار اللجنة أن يصل الخطاب فعلا سواء أكان للمسجل نفسه أو إلى أحد التابعين له أو المقيدين معه، واتباع طريقة أخرى في الإعلان خلاف ما تضمنه النص السالف لا ينتج أثرا في بدء ميعاد الطعن.

وهذا الإجراء كما يسرى على المسجل يسرى على المصلحة إذ الغرض من اشتراط أن يكون الإعلان بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول إنما هو ضمان وصول الإعلان للمصلحة بحيث إذا لم تعلن المصلحة بهذا الطريق الذي رسمه القانون يفترض عدم علمها بالقرار.

ولا تغنى صورة علم الوصول عن علم الوصول ذاته إذ الصورة غير موقع عليها من صاحب الشأن، وقد جعل القانون الضريبي علم الوصول شرطا جوهريا في إثبات الإعلان.

ولا يجوز في حالة الإنكار إثبات وصول الخطاب الموصى عليه بأي طرق الإثبات غير علم الوصول ذاته الموقع منه لأنه الطريق الوحيد الذي رسمه قانون ضريبة المبيعات وهو قانون خاص يجب تطبيقه في حدود نصوصه. فلا يكفي والحالة هذه إفادة من مصلحة البريد بأن الخطاب قد وصل إلى الجهة المرسل إليها لعدم امكان التحقق من تسلمه ومن وصوله فعلا إلى المسجل حتى يمكن الجزم بأنه علم بما أعلن به وترك الطعن فيه يمر دون أن يرفع طعنه على الوجه الذي حدده القانون.

وإذا ثبت أن الإمضاء المنسوب إلى المسجل على علم الوصول مزور عليه، وأن الخطاب لم يسلم إلى شخصه ولم يعرف من زور امضائه وتسلم الخطاب فإن الإعلان لا يكون صحيحا.

ويشور التساؤل عما إذا كان يجب أن يشتمل الإعلان بقرار اللجنة على الأسباب التي تستند إليها:

يكفى الإعلان بمنطوق القرار وحده لسريان الميعاد فى قرار اللجنة دون وجوب الإعلان بمنطوق القرار وبأسبابه معا، وسندنا فى ذلك ما يلى:

1- ليس فى نصوص القانون أو اللائحة ما يوجب اشتغال الإعلان على الأسباب التي يرتكن إليها قرار اللجنة.

2- ليس من المألوف أن تجرى إعلان قرارات اللجنة متضمنة أسبابها عن طريق الخطابات الموصى عليها لأن هذه الأسباب قد تكون من الإفاضة والطول بحيث يصعب إرسالها عن طريق الخطابات، ولو أن المشرع قصد ذلك لحتم إعلانها.

3- أن ما تصدره اللجنة هو قرار لا حكم والقرار لا يشترط إعلان أسبابه علاوة على أن القانون لم ينص على أى بطلان فى حالة عدم إعلان الأسباب ولا بطلان بلا نص.

ورغم ذلك فإننا نوصي اللجان بإعلان المسجل والمصلحة بمنطوق القرار وأسبابه معا حتى يستطيع كلا منهما أن يكون على علم تام بالأسانيد التي استندت عليها اللجنة فى قرارها وقد يقتنع بما انتهت إليه فيمتنع عن الطعن فى قرارها. تنفيذ قرار لجنة التظلمات:

يكون القرار الصادر من لجنة التظلمات العالية واجب النفاذ (مادة 5/35

من قانون ضريبة المبيعات).

وليس المقصود بنفاذ القرار هو عدم قابليته للطعن أمام القضاء، إنما المقصود هو وضع حد لمدارج التظلم الإدارى فى مسألة تقضى المصلحة العامة باستقرارها وثباتها.

ومتى صار قرار لجنة التظلمات نهائيا بعدم الطعن فيه فإنه يكتسب قوة الأمر المقضى بين الخصوم، ويصبح حجة بما فصل فيه من حقوق، فلا يجوز قبول

دليل ينقض هذه القرينة فى نزاع قام بين نفس الخصوم وتعلق بذات الحق محلا وسببا.

وإذا أغفلت لجنة التظلمات الفصل فى بعض الطلبات فإن الحجية لا تنصب إلا على ما فصلت فيه اللجنة، فلا تتعداها إلى ما أغفلت اللجنة الفصل فيه ويكون للخصوم الحق فى الرجوع إلى اللجنة لتستدرك ما فاتها الفصل فيه حيث أن إغفال الفصل فى طلب ما فيه إجبار على أن يعرض الخصم طلبه مباشرة على القضاء وفى هذا حرمان له من درجة من درجات التظلم الإدارى الوجوبى.
مكافآت اللجان:

نصت المادة 5/35 من القانون 11 لسنة 1991 المعدلة بالقانون رقم 9 لسنة 2005 فى فقرتها الأخيرة "ويحدد الوزير عدد اللجان ومراكزها ودوائر اختصاصها والمكافآت التى تصرف لأعضائها ونفقات الإحالة إلى اللجان.
وطبقا لهذه الفقرة المادة 35 يحدد وزير المالية المكافآت التى تصرف للجان التوفيق والتظلمات.

المطلب الثانى

المرحلة القضائية فى منازعات ربط الضريبة على المبيعات

على السلع المنتجة محليا والخدمات

تنازعت المحاكم القضائية ومجلس الدولة حول اختصاص كل منها بنظر منازعات ربط الضريبة على المبيعات على السلع المنتجة محليا والخدمات مما ترتب عليه صدور أحكام متناقضة .

وظل الحال إلى أن صدر القانون 9 لسنة 2005 ونص فى المادة 35 فى فقرتها الأخيرة على انه لصاحب الشأن الطعن على القرار الصادر من لجنة التظلمات أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوما من تاريخ إخطاره .

وقد عرض الأمر على دائرة توحيد المبادئ بالمحكمة الإدارية العليا بمجلس الدولة ورأت إحالة الأوراق إلى المحكمة الدستورية العليا للفصل فى مدى دستورية

نص الفقرتين الأخيرتين من المادتين 17 و 35 من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم 11 لسنة 1991 بعد تعديلهما بالقانون 9 لسنة 2005 .

وقد استندت المحكمة الإدارية العليا إلى أن المادتين المذكورتين قد نصتا على اختصاص جهة القضاء العادى ممثلة فى المحكمة الابتدائية بالفصل فى كافة المنازعات المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات ، منتزعا بذلك اختصاص مجلس الدولة بنظر تلك المنازعات بالرغم من طبيعتها الإدارية البحتة وبالمخالفة لنص المادة 172 من الدستور ونص قانون مجلس الدولة رقم 47 لسنة 197 فى البندين سادسا ورابع عشر من مادته العاشرة التى أناط به الاختصاص بمنازعات الضرائب والرسوم وسائر المنازعات الإدارية باعتباره القاضى الطبيعى وصاحب الولاية العامة بالفصل فيها والأجدر بنظرها خاصة وانه لم يتبين أن ذلك اقتضته الضرورة أو المصلحة العامة المبررة لذلك .

وقد عرض الموضوع على المحكمة الدستورية العليا وقيدت الدعوى برقم 162 ق دستورية وصدر فيها الحكم فى 17 ابريل سنة 2013 ونشر فى الجريدة الرسمية العدد 15 مكرر (ب) فى 17 ابريل 2013 وقد انتهى الحكم إلى :

" عدم دستورية نص الفقرة الأخيرة من المادة 17 ونص الفقرة السادسة من المادة 35 من قانون الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون 11 لسنة 1991 المعدل بالقانون رقم 9 لسنة 2005 استنادا إلى أن النصين المطعون فيهما يخلان باستقلال السلطة القضائية ، وينتقصان من اختصاص مجلس الدولة باعتباره صاحب الولاية العامة دون غيره بالفصل فى كافة المنازعات الإدارية وقاضيتها الطبيعى بالمخالفة لنصوص المواد 74 ، 75 ، 168 ، 174 ، من الدستور الحالى الصادر بتاريخ 2012/12/25 ⁽¹⁾ .

وقد أرسى هذا الحكم المبادئ الآتية :

¹ (تقابل هذه المواد فى دستور 2013 م 184 ، 186 ، 190 ، 97

- أن المحكمة تباشر رقابتها على النصين المطعون فيهما من خلال أحكام الدستور الحالى الصادر بتاريخ 2012/12/25 باعتباره الوثيقة الدستورية الحاكمة للنزاع المعروف وان المشرع الدستورى بدءا من دستور 1971 حرص على دعم مجلس الدولة الذى أصبح منذ استحداثه نص المادة 172 منه جهة قضاء قائمة بذاتها محصنة من اى عدوان عليها أو اختصاصها المقرر دستوريا عن طريق المشرع العادى . وهذا ما أكدته الإعلان الدستورى الصادر بتاريخ 2011/3/30 الذى أوردت ذات الحكم فى المادة (48) منه والمادة (174) من الدستور الحالى الصادر بتاريخ 2012/12/25 التى تنص على أن مجلس الدولة جهة قضائية مستقلة يختص دون غيره من جهات القضاء بالفصل فى كافة المنازعات الإدارية (1) .

ولم يقف دعم المشرع الدستورى لمجلس الدولة عند هذا الحد بل جاوزه إلى إلغاء القيود التى كانت تقف حائلا بينه وبين ممارسة الاختصاصات فاستحدث نصا فى دستور 1971 (2) يقضى بان التقاضى حق مكفول للناس كافة وان لكل مواطن حق اللجوء إلى قاضيه الطبيعى ، وتكفل الدولة تقريب جهات القضاء من المتقاضين ، وسرعة الفصل فى القضايا ، ويحظر النص على تحصين اى عمل أو قرار ادارى من رقابة القضاء . وقد جاء دستور 2012 على ذات النهج فردد فى المادة (75) منه الأحكام ذاتها . كما حظر بنص صريح إنشاء المحاكم الاستثنائية (3) .

وبذلك سقطت جميع النصوص القانونية التى كانت تحظر الطعن فى القرارات الإدارية وأزيلت جميع العوائق التى كانت تحول بين المواطنين واللجوء إلى مجلس الدولة بوصفه القاضى الطبيعى للمنازعات الإدارية ، وهذا يعنى أن اختصاص مجلس الدولة صاحب الولاية العامة على المنازعات الإدارية لم يعد مقيدا بمسائل محددة على سبيل الحصر ، كما كان منذ إنشائه . (عليا فى الطعن رقم 17 لسنة 7 ق فى 1978/4/3 ، الطعن رقم 21 لسنة 6 ق فى 1978/3/4 ،

(1) راجع المادة 118 من دستور 2013

(2) تقابلها المادة 190 من دستور 2013

(3) تقابلها المادة 97 من دستور 2013

الطعن رقم 4 لسنة 4 ق جلسة 1976/2/7 ، الطعن رقم 30 ق جلسة 1974/6/19) .

2- إخراج الطعن على القرارات فى المنازعات الضريبية من ولاية المجلس بالمخالفة لحكم الدستور فيه تقطيع أواصر المنازعة الواحدة وتشتيت المتقاضين ذلك أن للخصومة الواحدة قواعد موحدة سواء فى مجال اقتضاؤها أو الدفاع عنها أو الطعن فى الأحكام التى تصدر فيها . وكان مجلس الدولة قد عد فى ضوء الأحكام السابقة قاضى القانون العام وهو صاحب الولاية العامة دون غيره من جهات القضاء بالفصل فى كافة المنازعات الإدارية إلا ما يتعلق منها بشئون أعضاء الهيئات القضائية⁽¹⁾ المستقلة الأخرى التى ينعقد الاختصاص بنظرها والفصل فيها لتلك الجهات سواء ورد النص على ذلك صراحة فى الدستور أو تركه للقانون ، وكذلك يخرج من نطاق الولاية العامة لمجلس الدولة الفصل فى كافة المنازعات الإدارية الخاصة بالقرارات الصادرة فى شأن ضباط وأفراد القوات المسلحة وينعقد الاختصاص به للجان القضائية المختصة بهم وفقا لنص المادة (196) من دستور 2012⁽²⁾ .

3- الالتزام الضريبى ليس التزاما تعاقديا أيا كان مضمونه بل يرجع هذا الالتزام إلى نص القانون وحده ، فهو مصدره المباشر .

وان المشرع قد اقر الطبيعة الإدارية للطعن فى القرارات الإدارية الصادرة من الجهة الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم بدءا من القانون رقم 165 لسنة 1955 فى شأن تنظيم مجلس الدولة الذى اسند بنص البند سابعا من المادة (8) منه لمجلس الدولة كهيئة قضاء ادارى الاختصاص فى الفصل فى تلك المنازعات . وأوضحت المذكرة الإيضاحية لهذا القانون أن الاختصاص بنظر هذه الطعون تقرر لمجلس الدولة باعتبار أنها ذات طبيعة إدارية بحتة . وقد جرى قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم 55 لسنة 1959 فى شأن تنظيم مجلس الدولة على النهج ذاته فى البند (سابعا) من المادة (8) على الحكم ذاته . وأكدت هذا الاختصاص لمحاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل فى الطعون فى القرارات الإدارية الصادرة

(1) راجع م 118 من دستور 2013
(2) تقابل المادة 2/202 من دستور 2013

من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم وفقا للقانون الذى ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة .

وعلى ضوء هذا المبدأ أصبحت المنازعات الإدارية من اختصاص القضاء الادارى دون غيره ويتعين الحكم بعدم الاختصاص فى منازعات الضرائب التى تدخل فى اختصاص القضاء العادى .

4- النص على إحالة تلك المنازعات لجهة القضاء العادى يصطدم مع أحكام الدستور الذى أضحى بمقتضاه مجلس الدولة دون غيره من جهات القضاء وفى حدود النطاق الذى ذكره هو صاحب الولاية العامة فى الفصل فى كافة المنازعات الإدارية وقاضيه الطبيعى والتى تدخل ضمنها الطعن فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب .

5- لا وجه للاحتجاج بالبند السادس من المادة (10) من قانون مجلس

الدولة رقم 47 لسنة 1972 الذى جعل مباشرة المجلس لهذا الاختصاص رهنا بصدر القانون المنظم لكيفية نظر منازعات الضرائب أمام المحاكم إذ لم ينص المشرع الدستورى سواء فى ظل دستور سنة 1971 أو الدساتير اللاحقة نظر تلك المنازعات والفصل فيها بقواعد إجرائية استلزم صدور قانون بها استثناء من القواعد التى تخضع لها سائر المنازعات الإدارية الأخرى التى عهد لمجلس الدولة بالفصل فيها . كما أن التراخى فى سن القانون المنظم لكيفية نظر هذه المنازعات أمامه إعمالا للنص المذكور أو تضمين قانون الضريبة تلك القواعد لا يعد مبررا ومسوغا لإهدار الاختصاص الذى احتفظ به الدستور لمجلس الدولة بل يتناقض مع ما انتهجه المشرع فى شأن الضريبة على العقارات المبنية إذ نصت المادة 7 من القانون 196 لسنة 2008 على أن يختص القضاء الادارى دون غيره بالفصل فى

المنازعات التى تنشأ من تطبيق أحكام هذا القانون . كما يتصادم مع الالتزام الدستورى الذى تفرضه نص المادة (75) من دستور 2012 ⁽¹⁾ بكفالة الحق لكل مواطن فى الالتجاء إلى قاضيه الطبيعى .⁽¹⁾

¹ (تقابلها المادة 97 من دستور 2013 .

مما تقدم يتضح أن محكمة القضاء الإداري هي التي تختص بنظر المنازعات في القرارات النهائية الصادرة بشأن ربط الضرائب (المبيعات وغيرها) سواء أكان مرجع الطعن عدم الاختصاص أو عيباً في الشكل أو مخالفة القوانين واللوائح أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها أو إساءة استعمال السلطة .

وتطبق القواعد العامة في الإجراءات والمواعيد الخاصة بدعوى الإلغاء على الطعن في قرارات ربط الضريبة .

المبحث الثاني
التحكيم في المنازعات
المتعلقة بضريبة المبيعات على السلع المستوردة

قد يثور الخلاف بين مصلحة الجمارك وبين أصحاب الشأن بشأن تطبيق ضريبة المبيعات حول نوع الصنف الوارد خضوعه لبند معين بالتعريف . وقد يشكك رجل الجمارك في منشأة السلعة ، وقد يتعلق الخلاف بتحديد القيمة للأغراض الجمركية حيث قد يقوم بعض المستوردين بتقديم مستندات متضمنة أسعاراً تقل عن السعر الحقيقي للسلعة أو تتضمن خصومات غير مقبولة من الجمارك .

وقد نصت المادة 37 من قانون ضريبة المبيعات علي أن تطبيق أحكام و إجراءات التحكيم المنصوص عليها في قانون الجمارك بالنسبة للسلع المستوردة التي تخضع لرقابة الجمارك (2)

هذا وقد قضت محكمة النقض انه تطبيقاً لنص المادتين 57 و 58 من قانون الجمارك يجب عند قيام النزاع بين الجمرک وبين المقرر عن البضاعة علي نوعها أو صفتها أو مصدرها إحالة هذا النزاع علي التحكيم وتمنع المحاكم من نظرة وكذا القرارات التي تصدر بشأنه إلا انه لا يجوز مطلقاً اللجوء إلي التحكيم إلا فيما يتعلق بالبضائع التي لا تزال في حيازة الجمرک . فإذا لم يتوافر هذا الشرط كان الاختصاص للمحاكم صاحبة الولاية العامة بالفصل في جميع المنازعات الا ما

1 (يضاف إلى ذلك أن محاكم السلطة القضائية عند نظرها لهذه المنازعات لا تتبع في ذلك أحكام خاصة يمتنع على مجلس الدولة تطبيقها ، إنما تطبق أحكام قانون المرافعات والذي تقوم به محاكم مجلس الدولة بتطبيقها إعمالاً للمادة (3) من القانون 47 لسنة 1972 بشأن مجلس الدولة وذلك فيما لم يرد به نص خاص في قانون مجلس الدولة .

2 (راجع أحكام و إجراءات التحكيم المنصوص عليها في قانون الجمارك السابق شرحها في هذا المؤلف .

استثني منها بنص خاص (نقض 1951/5/31 طعن رقم 22 لسنة 19 ق) وهي حالياً محكمة القضاء الإداري .

علي أن قيام الجمر ك بعرض الخلاف بينه وبين المقرر ين للبضائع علي وزارة المالية باعتبارها الجهة الرئيسة العليا لا يعتبر تحكيمياً بالمعني القانوني بحيث يمنع من نظر النزاع أمام المحاكم ذلك أن القانون قد عين الجهة التي يحتكم إليها في مثل هذا النزاع ووضع النزاع ووضع للتحكيم في هذه الأحوال قواعد خاصة لا يجوز مخالفتها (نقض 1962/10/18 س 13 ص 814) .

الفصل الثالث

المنازعات الضريبية فى ربط الضريبة على
الملاهي

تعد الضريبة على الملاهي من الضرائب النوعية غير المباشرة التي تفرض على كل دخول اجرة مكان يرتاده جمهور المسارح وغيرها من محال الفرجة أو اى مكان من أماكن الملاهي والعروض والحفلات الترفيهية 0

ويحكم هذه الضريبة حالياً القانون رقم 24 لسنة 1999 بفرض ضريبة على دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي والذي حل محل القانون رقم 221 لسنة 1951 وتعديلاته ، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 765 لسنة 1999 .

ويختلف القانون الجديد عن القانون الملغى بأنه يسرى على كافة إقليم الدولة دون التقيد بمدن أو بندر أو جهة معينة كما هو الحال فى القانون الملغى .

كما يتميز القانون الجديد بأنه حدد دور العرض والحفلات والأماكن الخاضعة للضريبة فى جدول واحد بدلاً من جدولين أ ، ب حرصاً من المشرع على تبسيط إجراءات فرض الضريبة ولدواعى التطبيق العملى .

خصائص الضريبة

تتميز الضريبة بعدة خصائص أهمها :-

(1) ضريبة عامة

تسرى هذه الضريبة على كافة جمهور مرتادى المسارح وغيرها من محال الفرجة واى مكان من أماكن اللهو والعروض والحفلات الترفيهية بمختلف الأماكن فى كافة أنحاء

الجمهورية . ومن ثم لا تعتبر هذه الضريبة محلية يقتصر نطاقها على رقعة إقليمية بذاتها لا تجاوزها . ويعنى ذلك أن ممولى هذه الضريبة متماثلون فى الخضوع لها جغرافيا 0

(2) ضريبة مختلفة السعر
تحسب الضريبة بنسب مختلفة حسب نوع العروض والحفلات والأماكن الخاضعة للضريبة .

(3) ضريبة غير سنوية
لذلك فإن بدء سريان التقادم يكون بمضى خمس سنوات (كانت من قبل ثلاث سنوات) من تاريخ استحقاقها 0
(4) حصيلتها تؤول إلى الإدارة المحلية
تؤول حصيلة هذه الضريبة إلى وحدات الإدارة المحلية طبقا للقانون رقم 43 لسنة 1979 وتعديلاته 0

الواقعة المنشئة للضريبة
الواقعة المنشئة لضريبة الملاهي هى كل دخول أو اجرة مكان فى الحدود المبينة بالجدول المرفق بالقانون رقم 24 لسنة 1999 ووفقا للفئات الواردة به 0
ويجوز لوزير المالية بقرار منه إضافة دورا ومحال مماثلة للدور أو المحال الواردة به 0

وعلى الرغم من أن قضاء محكمة النقض أجاز الخروج على المبدأ الدستورى لا ضريبة إلا بقانون فى حالة ما إذا أصبح حصر الوعاء الخاضع للضريبة حصرا جامعا مانعا متعذرا أو يقتضى الحال إخراج بعض الأفراد أو الاستثناء من الخضوع للضريبة وتفويض السلطة التنفيذية بتعديل وعاء الضريبة المقررة بالقانون عن طريق حذف أو التعديل أو الإضافة . وهذا ما اخذ به القانون 221 لسنة 1951 (ومن بعده القانون الحالى رقم 24 لسنة 1999) حين حدد الوعاء الخاضع للضريبة المقررة بالجدول رقم أ ، ب الملحق بهما وأجاز لوزير المالية بقرار يصدره إضافة دور أو محال مماثلة للدور والمحال الواردة فيهما (الطعن رقم 3402 لسنة 42 ق جلسة 1998/6/7)

إلا أننا نرى أن تخويل وزير المالية بإضافة دور أو محال مماثلة للدور المحال الواردة بالجدول المرفق بالقانون 24 لسنة 1999 ومن قبله القانون 221 لسنة 1951 الملغى لمخالفته للدستور حيث أن المحكمة الدستورية العليا قررت أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة لتتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها يتضمن تحديدا لنطاقها وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها وأسس تقديره، وبيان مبلغها، وتحديد الملزمين أصلا بأدائها... (حكم المحكمة الدستورية العليا فى الطعن رقم 18 لسنة 8 ق جلسة 1996/2/13) وعاء ضريبة الملاهي حدد القانون وعاء ضريبة الملاهي بالآتى :

1- مقابل الدخول إلى المسارح وغيرها من محال الفرجة وإى مكان من أماكن الملاهي والعروض الواردة بالجدول المرفق بالقانون .

وقد استقر قضاء محكمة النقض على أن وعاء ضريبة الملاهي هو اجرة الدخول ، وتشمل ثمن التذكرة والرسم البلدى المقرر فى حالة إضافته وتحصيله من الجمهور .

وبهذا المعنى قضت محكمة النقض أن وعاء ضريبة الملاهي هو اجرة الدخول بحيث تشمل جميع ما يدفعه الجمهور نظير دخوله الملهى ، ومن ثم فإذا قام المستغل بتحصيل الرسم البلدى المقرر مع تذاكر السينما من جمهور الرواد ، فان هذا الرسم يعتبر من اجرة الدخول وتسرى عليه ضريبة (الطعن رقم 505 لسنة 26 ق جلسة 1961/5/11 س 2 ص 476 ، نقض 1961/5/11 س 12 ص 476 ، 1963/11/28 س 14 ص 1098) (1)

2- مجرد الدخول الحر للأندية الليلية أو الكازينوهات أو الفنادق أو العوامات متى قدمت بها عروض موسيقية أو غنائية غير مسجلة أو راقصة أو مختلف العروض الترفيهية الأخرى وحفلات الشاى أو الأكل أو المشروبات المصحوبة بموسيقى أو رقص ، وكذلك حفلات الموسيقى الآلية والصوتية .

¹ (الأستاذ / محمد احمد السرجاني ، أ . إمام عبد العزيز رمضان - الموجز فى ضريبة الملاهي - وزارة المالية - مصلحة الضرائب العقارية - معهد المحصلين والصيارف - 2002 .

3- المبالغ الزائدة فى أثمان المأكولات والمشروبات أو مقابل أى خدمة زيادة عن الأسعار المحددة لها أو إذا حصل زيادة عن اجر الدخول المقرر ، وذلك على اعتبار أنها اجر دخول أو مقابل دخول مستتر .

وهناك نوعان من أنواع الدخول :

1- الدخول الفعلى : ويقصد به دخول المقترح مكان العرض أو الحفل واجتيازه للباب المخصص لدخول مكان العرض سواء كان يحمل تذكرة أو لا يحمل ، وهنا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة .

2- الدخول الحكمى : وهى حالة قيام المقترح بشراء تذكرة وسداد قيمتها شاملة الضريبة إلا انه لم يحضر العرض وعليه تسديد الضريبة من قبل المستغل على أساس عدد التذاكر المنصرفة وليس على أساس عدد المقترجين الفعليين (1)

عبء الضريبة

تنص المادة الخامسة من القانون 24 لسنة 1999 على أن تحصل الضريبة من الجمهور بواسطة مستغلي الأماكن والعروض والحفلات الخاضعة لأحكام هذا القانون وعلى المستغل أداء الضريبة فى ذات يوم الدخول .

وطبقا لهذه المادة يقوم الجمهور بأداء الضريبة مقدما للمستغل ثم يتولى المستغل بدوره توريد الضريبة وسدادها نيابة عن الجمهور بصفته وسيط فى تحصيلها وفق أحكام القانون إلى جهة ربط وتحصيل الضريبة فى المواعيد والقوانين المقررة .

العروض والحفلات والأماكن الخاضعة للضريبة
وفئة القانون

نصت المادة الأولى من القانون 24 لسنة 1999 بفرض ضريبة على مقابل دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة وأى مكان من أماكن الملاهى والعروض والحفلات الترفيهية المبينة فى الجدول المرفق وذلك وفقا للفئات الواردة فيه .

¹ (المستشار الدكتور / احمد محمود حسنى - مرجع سبق ذكره ص 869

ويشمل الجدول المرافق للقانون المذكور العروض والحفلات والأماكن الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر ، وتحديد فئة الضريبة المقررة لكل عرض أو حفل أو مكان وذلك على النحو الآتى :

البيان	فئة الضريبة
أولاً : السينما	
1- عروض الأفلام المصرية والأفلام المنتجة إنتاجاً مشتركاً بين مصريين وأجانب والفيلم الأجنبي الذى يعرض مع الفيلم المصرى فى عرض واحد	5% من مقابل الدخول
2- عروض الأفلام الأجنبية	20% من مقابل الخدمة
ثانياً : المسرح والسيرك	
1- عروض دور المسرح	10% من مقابل الدخول
2- عروض الأوبرا والباليه	5% من مقابل الدخول
3- عروض السيرك	5% من مقابل الدخول

البيان	فئة الضريبة
ثالثاً : الحفلات والملاهي وغيرها	
1- حدائق الملاهي والفرج	10% من مقابل الدخول
2- الحفلات العامة فى النوادى	10% من مقابل الدخول
3- حلقات الانزلاق	10% من مقابل الدخول
4- الألعاب الميكانيكية والكهربائية	10% من مقابل الدخول
5- الألعاب السحرية والعباب الحواة	10% من مقابل الدخول
6- سباق السيارات والقوارب والطيران وسباق الخيل ومحال صيد الحمام	20% من مقابل الدخول
7- عروض أفلام الفيديو على جمهور المشاهدين بمقابل أو نظير اشتراك...	25% من مقابل الدخول
8- حفلات الشاي أو الأكل أو المشروبات المصحوبة بموسيقى أو رقص وكذلك حفلات الموسيقى الآلية والصوتية وكذلك دخول الأندية الليلية أو الكازينوهات	25% من مقابل الدخول
بحد أدنى جنية للفرد فى	

حالة الدخول الحر	أو الفنادق أو العوامات متى قدمت عروضاً موسيقية أو غنائية غير مسجلة أو راقصة أو مختلف العروض الترفيهية الأخرى
30% من مقابل الدخول أو قيمة الاشتراك	9- حفلات الديسكو والحفلات الراقصة بمختلف أنواعها
5% من مقابل الدخول	10- حفلات الأوركسترا السيمفوني وفرق الموسيقى العربية
20% من مقابل الدخول	11- غير ما تقدم من الأماكن التي يباشر فيها أي نشاط ترفيهي أو للتسلية وقضاء الوقت (1)

يتبين من الجدول أن الخضوع للحفلات الغنائية الموسيقية الراقصة بوجه عام ، الأصل فيها الخضوع بنسبة 25 % إذا ما أقيمت في أي مكان باستثناء الحفلات العامة التي تقام بالنوادي تخضع بنسبة مخفضة وهي 10% وقد صدر الكتاب دورى المصلحة رقم 14 لسنة 1999 بشأن تحديد مفهوم كلمة النوادي المذكورة بالنـد (2) من ثالثا الحفلات والملاهي وغيرها من الجدول المرفق بالقانون رقم 24 لسنة 1999 وهي النوادي التي بها أنشطة رياضية وثقافية واجتماعية والتي هدف المشرع شمول دعمها بتخفيض فئة الضريبة من 25% إلى 10% بلوغا إلى تحقيق رسالتها شريطة أن يكون مستغلوا تلك الحفلات ذات الأندية المشهورة وفقا لأحكام القانون دون غيرها مع قيامهم بتقديم المستندات وتحت مسؤوليتهم .

شروط الخضوع للضريبة

على ضوء ما تقدم فإن الشروط الواجب توافرها في فرض ضريبة الملاهي

تتحدد في :

1- وجود عرض أو حفل أو مكان من الأماكن الترفيهية

(1) قضت المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم 250 لسنة 23 ق دستورية بجلسة 2004/2/8 بعدم دستورية نص بعدم دستورية نص البند الحادي عشر من ثالثا من الجدول المرفق بالقانون رقم 24 لسنة 1999 بفرض ضريبة مقابل دخول المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي، وسقوط نص البند الحادي عشر من ثالثا من المادة (17) من اللائحة التنفيذية للقانون المشار إليه الصادرة بقرار وزير المالية رقم 765 لسنة 1999 (الجريدة الرسمية - العدد 10 تابع (أ) في 2004/3/4 .

2- أن تكون تلك العروض أو الحفلات أو الأمكنة من الأماكن المبينة بالجدول المرفق بالقانون رقم 24 لسنة 1999 المشار إليه .

3- أن يكون الدخول إليها بمقابل معين ومحدد وفى حالة الدخول الحر تنطبق أحكام البند 8 من ثالثا من الجدول المرفق بالقانون المذكور الحفلات والملاهي وغيرها .

فإذا انتفى أى شرط من الشروط السابقة ، فلا تفرض الضريبة ما لم ينطبق عليها أحكام البند 8 من ثالثا بالجدول المرفق بالقانون رقم 24 لسنة 1999 المشار إليه .⁽¹⁾

المحكمة المختصة بنظر منازعات الضريبة

على الرغم من عدم وجود نص بشأن اختصاص جهة بعينها بنظر منازعات ضريبة الملاهي إلا أن مجلس الدولة حاليا يختص دون غيره بنظر تلك المنازعات فى ضريبة الملاهي 0

وقد ذهبت محكمة القضاء الإدارى إلى اختصاصها بنظر طلب وقف تنفيذ وإلغاء قرار إخضاع الشركة لضريبة الملاهي (الدعوى رقم 639 لسنة 18 ق جلسة 1985/2/10 - د . ماهر أبو العينين - إجراءات الدعوى أمام محاكم مجلس الدولة 2005 - ص 60) .

كما قضت المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم 1515 لسنة 26 ق جلسة 1982/6/26 س 27 ص 831 - المرجع السابق) إلى أنه وإن كان النص على أن ولاية محاكم مجلس الدولة بنظر الطعون فى القرارات النهائية الصادرة فى منازعات الضرائب والرسوم رهينة بصدور القانون الذى ينظم هذه المنازعات غير مانع من اختصاص تلك المحاكم سواء بالفصل فى منازعات الضرائب والرسوم التى لم ينظم لها المشرع طريقا قضائيا للطعن أو بالفصل فى كل قرار إدارى يتعلق بهذه المنازعات . ولا يتسع النص الذى يحدد اختصاص القضاء العادى ليشمله .

كما صدر حكم أخير من المحكمة الدستورية العليا فى 17 أبريل 2011 انتهت فيه إلى اختصاص مجلس الدولة دون غيره بنظر منازعات الضرائب والرسوم

¹ (الدكتور / محمد محمد عمران - الإعلان فى الضرائب - المرجع السابق - ص 275

لأسباب التي أوردتها الحكم والتي تناولناها عند دراسة منازعات ضريبة المبيعات .
ويمكن الرجوع إلى أحكام التقاضى أمام مجلس الدولة بشأن ضريبة الأطنان .

الفصل الرابع منازعات ربط ضريبة الدمغة

تمهيد:

على أثر إلغاء الامتيازات الأجنبية بموجب اتفاقية مونترو سنة 1937 صدر القانون 44 لسنة 1939 بشأن ضريبة الدمغة وحل محله القانون 224 لسنة 1951 ، ثم ألغى هذا القانون بالقانون 111 لسنة 1981 ، وعدل هذا القانون بمقتضى القانون رقم 143 لسنة 2006 ثم القرار بقانون رقم 104 لسنة 2012 ثم القرار بقانون 9 لسنة 2013 . كما عدلت اللائحة التنفيذية عدة مرات آخرها اللائحة الصادرة بقرار وزير المالية رقم 525 .
الواقعة المنشئة للضريبة :

ضريبة الدمغة ضريبة غير مباشرة وليست رسما وهى تفرض على المحررات دون نظر لصحتها وعلى المطبوعات والمعاملات والأشياء والوقائع وغيرها من الأوعية المنصوص عليها فى القانون (م1).

وهى نوعان ضريبة الدمغة النوعية وهى ثابتة المقدار ، وضريبة الدمغة النسبية تفرض على قيمة المعاملات . وهى تفرض على الأوعية الواردة فى القانون على سبيل الحصر .

وطبقا للقانون 111 لسنة 1981 معدلا بالقانون 143 لسنة 2006 تفرض ضريبة الدمغة على المحررات والمطبوعات والمعاملات والأشياء والوقائع وغيرها من الأوعية المنصوص عليها فى القانون (م 1) وهى نوعان ضريبة الدمغة النوعية وضريبة الدمغة النسبية وهى تفرض على قيمة المعاملات الخاصة بها (م2) وهى ثابتة المقدار .

وتستحق الضريبة على المحررات من تاريخ تحريرها ودون نظر إلى صحتها ولا ترد الضريبة مهما تكن الأسباب التى تحصل المحررات عديمة الأثر (م 3).

وتستحق الضريبة على غير المحررات من الوقائع والمعاملات من تاريخ تحققها وعلى الأشياء من تاريخ إعدادها الإعداد التى تقتضيه طبيعتها والغرض منها

(م4) وقد تستحق بالإشهار أو العلانية كضريبة الدمغة على الإعلانات ولا يجوز الاتفاق على ما يخالف الأحكام الواردة فى هذا القانون بالنسبة إلى من يتحمل عبء الضريبة (م 5).

الإعلان أو الإخطار بتحديد موعد الفحص :

نصت المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 525 لسنة 2006 لقانون ضريبة الدمغة رقم 111 لسنة 1980 المعدل بالقانون 143 لسنة 2006 على أن تلتزم الأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج رقم (1 فحص ضريبة دمغة) بالتاريخ المحدد للفحص والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ بدء الفحص.

وهذا الميعاد المحدد بهذا الإعلان هو ميعاد كامل، لأنه يجب أن يحسب كاملاً فلا يتخذ الإجراء إلا بعد انقضائه ، والغرض من الإعلان بتحديد موعد الفحص هو تمكين الممول من الاستعداد لعملية الفحص ، ولهذا الاستعداد مظاهر عدة أهمها:

* إعداد الممول لدفاتره وسجلاته وأوراقه وغيرها.

* توكيل أحد المحاسبين أو المحامين لحضور عملية الفحص إن رغب الممول

فى ذلك.

طلب الاطلاع على المحررات والمستندات والوثائق :

نصت المادة الرابعة من اللائحة التنفيذية الجديدة لقانون الدمغة 143 لسنة 2006 على أنه : " فى جميع الأحوال، لا يجوز للمصلحة إعادة الاطلاع أو المعاينة عن ذات الفترة إلا إذا توافرت لها أسبابا جدية أو تكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص".

ونصت المادة الخامسة : " يكون طلب الأمورية الاطلاع على المحررات والمستندات والوثائق والدفاتر والسجلات أو إجراء المعاينة بموجب إخطار موصى

عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج رقم (2 / ف / دمغة) 0

ولم تتضمن اللائحة ميعاداً يقوم فيه الممول بتنفيذ ما طلبته الأمورية من مستندات وأوراق وسجلات خلال مدة معينة 0

ربط الضريبة وإجراءات الطعن فيها⁽¹⁾

تنص المادة 6 من قانون الدمغة 111 لسنة 1981 على أنه " على أصحاب الشأن أن يضمنوا المحرر قيمة التعامل في الأحوال التي يتوقف تحديد الضريبة فيها على هذه القيمة ، فإذا لم يتضمن المحرر قيمة التعامل أو رأت مصلحة الضرائب أن القيمة المذكورة فيه أو في الإخطار الذي تؤدي بموجبه الضريبة تقل بمقدار يزيد على عشر القيمة الحقيقية ، فالمصلحة أن تقدر هذه القيمة لما ينكشف لها من أدلة أو قرائن 0

وعلى المصلحة إخطار الممول بالتقدير بكتاب موسى عليه مصحوب بعلم الوصول . فإذا لم يتظلم الممول من التقدير خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمه للإخطار يكون الربط فيها نهائياً وتصبح الضريبة واجبة الأداء وفقا لتقدير المصلحة. وللممول في حالة عدم موافقته على هذا التقدير أن يتظلم منه بكتاب موسى عليه مصحوب بعلم الوصول والى المأمورية المختصة لإحالاته إلى لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة 157 من القانون رقم 157 لسنة 1981 وتعديلاته وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمه للإخطار بالتقدير 0

وعلى الممول سداد الضريبة وفقا لقرار اللجنة الصادر في هذا الشأن بمجرد تسلمه للتبنيه بالسداد من مأمورية الضرائب المختصة وللممول أن يطعن في قرار اللجنة بدعوى أمام المحكمة الابتدائية التي يقيم في دائرتها وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسليم القرار ولا يوقف الطعن أمام المحكمة من وجوب أداء الضريبة 0

ويكون ميعاد استئناف الأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية في المنازعات المشار إليها في هذه المادة أربعين يوما من تاريخ إعلان الحكم.

كما قضت محكمة النقض بأنه " النص في المادة 6 من القانون رقم 111 لسنة 1980 في شأن ضريبة الدمغة والنص في المادتين 5/2 من اللائحة التنفيذية للقانون سالف الذكر الصادر بقرار وزير المالية رقم 414 لسنة 1980 يدل على أن

1 (راجع لجان الطعن والطعن في قراراتها أمام المحكمة الابتدائية والاستئناف والنقض في ربط الضريبة على الدخل في هذا المؤلف حيث تسرى هذه الأحكام على منازعات ربط ضريبة الدمغة فيما لا يتعارض مع هذا القانون .

المشرع قد أوجب على مأمورية الضرائب المختصة بضريبة الدمغة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بالأوعية التي استحققت عليها الضريبة ومقدارها بالنسبة لكل وعاء وذلك على نموذج رقم 3 ضريبة دمغة فان تظلم الممول من هذا التقدير فانه يجب على المأمورية أن تبحث تظلمه ثم تخطر بقرارها في شأنه على النموذج رقم 6 ضريبة دمغة فان لم يتظلم من هذا القرار خلال ثلاثين يوما من إخطاره بهذا النموذج أو تظلم وأحيل تظلمه إلى اللجنة فأصدرت قرارها بتحديد دين الضريبة أصبحت الضريبة مستحقة الأداء وتقوم المأمورية بالنيابة على الممول بسدادها وفقا لقرارها أو قرار لجنة الطعن حسب الأحوال بما مفاده أن إخطار المأمورية للممول بنموذج 6 ضريبة دمغة بعد نظرها لتصالحه من قرارها هو أمر واجب عليها قانونا ليكون الممول بالخيار بين قبوله والقعود عن الطعن عليه أمام اللجنة فيصبح قرار المأمورية بالنسبة له نهائيا أو أن يطعن عليه أمام اللجنة في الميعاد المحدد فلا يكون للمأمورية أن تطالبه بأداء دين الضريبة إلا بعد صدور قرار اللجنة إذ تعتبر الضريبة واجبة الأداء عندئذ حتى ولو كان قد طعن على قرار اللجنة من الممول أو المأمورية أمام المحكمة المختصة فان لم تقم المأمورية بإخطار الممول بنموذج 3 ضريبة دمغة وان أحواله بل يجب على اللجنة أن تعيد الأوراق إلى المأمورية لإخطاره بنموذج 6 ضريبة دمغة باعتباره من الإجراءات التي تتعلق بالنظام العام (الطعن رقم 10530 لسنة 65 ق جلسة 2003/1/23) .

وقد نصت المادة (10) من القانون على تحديد دين الضريبة التي لم تؤد وكذلك تقدير الضريبة المستحقة عند الامتناع عن تقديم المستندات للفحص أو إتلافها قبل انقضاء أجل التقادم المسقط لاقتضاء الضريبة 0 فتنص المادة المذكورة على أن تحدد مصلحة الضرائب الضريبة المستحقة غير المؤداة وفقا لما يتكشف لها من الاطلاع والمعاينة 0

وللمصلحة كذلك تقدير الضريبة المستحقة وفقا لما يتبين لها من الأدلة والقرائن وذلك عند الامتناع عن تقديم المحررات والمستندات للاطلاع ، أو إتلافها قبل انقضاء أجل التقادم المسقط لاقتضاء الضريبة والمنصوص عليه في هذا القانون .

حالات تقدير الضريبة طبقاً لنص المادة (6) من القانون (1)

طبقاً لهذه المادة يتضح أن حالات تقدير الضريبة ما يأتي

1- تقدير الضريبة على المحررات مجهولة القيمة
ألزم المشرع ممولي هذه الضريبة بأن يضمنوا صراحة في العقود والمحررات التي تستحق عليها ضريبة دمغة قيمة المعاملات المتفق عليها والتي يتوقف عليها تحديد الضريبة 0 وللمصلحة أن تقدر قيمة التعامل إذا لم يتضمن المحرر هذه القيمة وفقاً لما يتبين لها من أدلة وقرائن 0

2- تقدير الضريبة على المحررات أو الإخطارات التي تؤدي بموجبها الضريبة التي تقل بمقدار يزيد على عشر القيمة الحقيقية

في هذه الحالة يحق لمصلحة الضرائب أن تقدر القيمة الحقيقية ويقع عبء إثبات نقص القيمة الحقيقية عن القيمة الواردة بالمحرر أو الإخطار التي تؤدي بموجبها على عاتق مصلحة الضرائب ويتم تقدير المصلحة للقيمة الحقيقية وفقاً لما ينكشف لها من أدلة وقرائن ، وللمصلحة أيضاً أن تطالب الممول بفروق الضريبة ، كما أن لها أن تقدم المتهم إلى القضاء وعلى المأمورية عند تقدير الضريبة على المحررات مجهولة القيمة إخطار الممول بتقديرها بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول .

حالات تقدير الضريبة وفقاً للمادة 10 من القانون (2) .

1- تقدير الضريبة في حالة عدم أداء دين الضريبة
يحدد دين الضريبة التي لم تؤد طبقاً لما ينكشف عنه نتيجة الاطلاع والمعاينة وفقاً لما يتبين للمصلحة من أدلة وقرائن على أن يراعى ألا يكون حق المصلحة في الضريبة قد سقط بالتقادم ويتم إخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالأوعية التي استحققت عليها الضريبة ومقدارها بالنسبة لكل وعاء 0

2- تقدير الضريبة المستحقة في حالة الامتناع عن تقديم المستندات والمحررات للفحص تطبيقاً للقواعد السابقة في الحالة الأولى

¹ (الدكتور نبيل احمد عبد المجيد ونيل عبد المحسن عبد الله - المرجع في ضريبة الدمغة ص 2 وما بعدها

² (المرجع السابق ص 25 وما بعدها

وقد حددت المادة (29) من القانون متى يعتبر الممول ممتنعاً عن تقديم المستندات متى انقضى ثلاثون يوماً على إخطاره بوجوب تقديم محرراته ومستنداته بخطاب موصى عليه بعلم الوصول 0 فإذا لم يخطر الممول على هذا النحو لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تقدر الضريبة 0 ويتم إعلان الممول بتقدير الأمور بقيمة الضريبة وأسائيد هذا التقدير بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول 0 3- تقدير الضريبة المستحقة عند إتلاف المحررات والمستندات قبل انقضاء أجل التقادم المسقط للضريبة ويقصد بالإتلاف ذلك العمل الذي يؤدي إلى عدم إمكانية قيام المصلحة من ممارسة حقها في الاطلاع ، ومن ثم عدم الوصول إلى حقيقة نشاط أو أعمال الممول وفي جميع الأحوال يتم إثبات الامتناع عن تقديم المحررات أو إتلافها بموجب محضر يحضره مأمور الضرائب المختص 0

في هذه الحالة تقوم المصلحة بتقدير الضريبة على النحو السابق بيانه في الحالتين السابقتين 0 ويتم إخطار الممول بالتقدير وبشرط ألا يكون حق المصلحة في اقتضاء الضريبة قد سقط بالتقادم ومدته خمس سنوات 0

الإعلان أو الإخطار بربط الضريبة بقيمة التعامل وأسس التقدير

نصت المادة السابعة من اللائحة التنفيذية الجديدة لقانون ضريبة الدمغة رقم 143 لسنة 2006 السالف الإشارة إليها أنه في الأحوال التي ترى فيها المصلحة تقدير قيمة التعامل أو تقدير دين الضريبة طبقاً للمادتين (6) و (10) من القانون تتولى مأمورية الضرائب المختصة إجراء التقدير وإخطار الممول به بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك على النموذج رقم 19 ص دمغة) على أن يتضمن النموذج وعاء الضريبة وأسس هذا التقدير .

الخلاصة أنه يستفاد من نص المادتين 6 ، 10 من القانون 111 لسنة 1980 بإصدار قانون الدمغة معدلاً أن المشرع أورد كيفية تحديد قيمة الضريبة وكيفية إخطار الممول بها بكتاب موصى عليه بعلم الوصول مبيناً به المحررات أو الوقائع أو التصرفات أو غيرها التي استحققت عليها الضريبة أو فروقها ليتمكن ذوو الشأن من الوقوف على مدى أحقية المأمورية في مطالبتهم بالضريبة والأسس التي

اعتمدت عليه فى التقدير ومن ثم فإن رقم النموذج المعمول به فى الضريبة ليس من البيانات الجوهرية اللازمة فى الإخطار طبقا للقانون ولا يغير من ذلك ما تضمنته المادتين 2 ، 5 من اللائحة التنفيذية للقانون بخصوص الإجراءات التنظيمية بأن يتم الإخطار على النموذج رقم 3 أو 6 المرفقين لتلك اللائحة باعتبارها ليست من البيانات الجوهرية اللازمة فى الإخطار بالضريبة طالما تضمن كافة العناصر المنصوص عليها فى القانون بشأن بيانات الضريبة (الطعن رقم 1054 لسنة 67 ق جلسة 2005/3/28 ، والطعن رقم 699 لسنة 55 ق جلسة 1990/10/29)
التظلم من التقدير

نصت الفقرة الرابعة من المادة السادسة من قانون ضريبة الدمغة على أن " وللممول فى حالة عدم موافقته على هذا التقدير أن يتظلم منه بكتاب موسى عليه مصحوبا بعلم الوصول إلى المأمورية المختصة لإحالاته إلى لجنة الطعن المنصوص عليها فى المادة 50 من القانون رقم 14 لسنة 1939 وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمه للإخطار بالتقدير " 0

كما نصت المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية الجديدة السالف الإشارة إليها فى حالة تظلم الممول من تقدير قيمة التعامل أو تقدير دين الضريبة خلال الميعاد المنصوص عليه فى المادة السابعة من هذه اللائحة يجوز للمأمورية المختصة بناء على طلب الممول بحث التظلم من إخطار المأمورية بشأن تحديد أو تقدير الضريبة بشرط إثبات ما يتم مناقشته فى محضر يؤيد بالمستندات المقدمة من الممول والمأمورية 0 وعلى أن تتم مناقشة وإثبات جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التي يقدمها الممول فى ذلك المحضر وفى حالة الاتفاق يوقع محضر المناقشة من الممول ورئيس المأمورية بما تم الاتفاق عليه 0

أما فى حالة عدم الاتفاق أو عدم المناقشة يحال التظلم ومحضر المناقشة بحسب الأحوال إلى لجنة الطعن المختصة ويخطر الممول بذلك . وفى جميع الأحوال يحق للممول الحصول على نسخة من محضر المناقشة وعلى الممول سداد الضريبة وفقا لما اتفق عليه مع المصلحة أو وفقا لقرار لجنة الطعن 0

ويرى البعض أن ما نصت عليه الفقرة الرابعة من المادة السادسة من إحالة الممول في حالة تظلمه في الميعاد القانوني إلى لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة رقم 50 من القانون رقم 14 لسنة 1939 هذا القول غير صائب من عدة أمور:

* أن القانون رقم 14 لسنة 1939 تم إلغائه بالقانون 91 لسنة 2005 بإصدار قانون الضرائب على الدخل ، وبالتالي لم يعد لهذا القانون وجود.

* القانون 143 لسنة 2006 المعدل للقانون 111 لسنة 1980 صدر في 2006/7/1 أى بعد العمل بالقانون 91 لسنة 2005 الصادر في 2005/6/8 فكان على المشرع أن يتدارك هذا الأمر الواضح والذي لا يحتاج إلى أى مجهود وأن يعدل هذا النص ليكون (إلى لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة 120 من القانون 91 لسنة 2005)⁽¹⁾

هذا ولم تحظ اللجان الداخلية بتنظيم قانوني في القوانين الضريبية السابقة على القانون 91 لسنة 2005 فقد جاءت جميعها خلوا من الإشارة إلى هذه اللجان أو تنظيم عملها أو تحديد اختصاصها .

وتوحيدا لإجراءات ربط الضريبة في كافة أنواع الضرائب ، كان يتعين على المشرع في تعديله لقانون ضريبة الدمغة إما إيجاد نص خاص باللجان الداخلية في القانون واللائحة التنفيذية على غرار المادة 119 من القانون 91 لسنة 2005 لاسيما وأن تعديل قانون الدمغة 111 لسنة 1980 تم بالقانون 143 لسنة 2006، أى بعد العمل بالقانون 91 لسنة 2005 أو يحيل إلى المادة 119 من القانون 91 لسنة 2005 في تنظيم عمل مثل هذه اللجان⁽²⁾، هذا وقد ألزمت اللائحة عند إحالة التظلم إلى لجنة الطعن إخطار الممول بذلك .

المطالبة والتنبيه بالسداد في حالة عدم التظلم :
وفقا لحكم الفقرة الثانية من المادة السابعة من اللائحة التنفيذية الجديدة لقانون ضريبة الدمغة المشار إليه التي نصت على انه " فإذا لم يتظلم الممول خلال ثلاثين

¹ (الدكتور محمد محمد عمران الإعلان في القوانين الضريبية 2012 - ص 235.

² (الدكتور محمد محمد عمران - المرجع السابق ، ص 136.

يوماً من تاريخ تسليمه الإخطار يصبح الربط نهائياً وتصبح الضريبة واجبة، وفي هذه الحالة تتم المطالبة بالضريبة ومقابل التأخير على النموذج رقم (4 / س / دمغة) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والنموذج رقم (5 / س / دمغة) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية".

وقد استقر قضاء النقض على انه متى استغلق باب الطعن لفوات ميعاده فانه لا يجوز للجنة الطعن أو المحكمة أن تتعرض سواء لإجراءات ربط الضريبة أو المنازعة في تقدير الأرباح المتخذة وعاءً للضريبة لصيرورة الربط نهائياً (الطعن رقم 357 لسنة 62 ق جلسة 2005/5/24)
إحالة أوراق الملف إلى لجنة الطعن:

تنص المادة 121 من قانون ضريبة الدخل بأن لجان الطعن الضريبي تختص بالفصل في جميع أوجه الحالات بين الممول والإدارة الضريبية في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 وفي القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة .

وتقتضى الفقرة الثانية من المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدمغة 111 لسنة 1980 المعدل بالقانون 143 لسنة 2006 " ، وفي حالة الاتفاق يوقع محضر المناقشة من الممول ورئيس المأمورية بما تم الاتفاق عليه، أما في حالة عدم الاتفاق أو عدم المناقشة يحال التظلم ومحضر المناقشة بحسب الأحوال الى لجنة الطعن المختصة ويخطر الممول بذلك وفي جميع الأحوال يحق للممول الحصول على نسخة من محضر المناقشة".

أما الفقرة الثالثة من المادة السادسة من قانون ضريبة الدمغة المشار إليها ، فقد نصت على أن للممول في حالة عدم موافقته على هذا التقدير أن يتظلم منه بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول إلى المأمورية المختصة، لإحالاته إلى لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة 50 س من القانون رقم 14 لسنة 1939، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه الإخطار.

ومما تقدم يتضح أن هناك التزام على عاتق المأمورية بإحالة الخلاف أو النزاع إلى لجنة الطعن المختصة ، إلا أن هذه المادة خلت من الضمانات المقررة للممول بشأن إحالة الطعن المقدم منه إلى لجنة الطعن على عكس ما جاء فى الفقرة الثالثة من المادة 119 من قانون ضريبة الدخل 91 لسنة 2005 بأن يضاف إليها أى إلى الفقرة الثالثة من المادة السادسة من قانون ضريبة الدمغة الآتى : " فإذا انقضت مدة الثلاثين يوما دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة كان للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر هذا الطعن ويأمر بضم الملف ويجوز اتخاذ أى من الإجراءات المنصوص عليها فى هذه المادة بأى وسيلة الكترونية يحددها الوزير".⁽¹⁾

إخطار الممول بعرض موضوع النزاع على لجنة الطعن:
تنص الفقرة الثانية من المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية الجديدة لقانون ضريبة الدمغة السالف الإشارة إليها على أنه فى حالة عدم الاتفاق أو عم المناقشة يحال التظلم ومحضر المناقشة بحسب الأحوال إلى لجنة الطعن ويخطر الممول بذلك.....الخ.

وبالتالى فإن هذا الإخطار يعد من الإعلانات الإلزامية التى ألزم المشرع المأمورية المختصة القيام بها عند إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن، وأن هذا الإخطار أو الإعلان عبارة عن قرار تعلن فيه الممول بأن تظلمه وكافة أوراقه عن سنوات النزاع قد تمت إحالتها إلى لجنة الطعن ليتابع تظلمه أمامها، وهذا الإعلان يعد حق للممول وضمانة أساسية له.
تحصيل ضريبة الدمغة :

نصت المادة 17 من قانون ضريبة الدمغة 111 لسنة 1980 المعدل

¹ (الدكتور محمد محمد عمران ، المرجع السابق ، ص 239.

بالقانون 143 لسنة 2006 على أن تحصل الضرائب والغرامات والتعويضات المستحقة طبقاً لأحكام هذا القانون في حالة الامتناع عن سدادها طبقاً لأحكام قانون الحجز الإداري.

ويكون لمصلحة الضرائب حق امتياز على جميع أموال المدين بالمبالغ المذكورة والملتزمين بتوريدها للخزانة طبقاً لأحكام هذا القانون. الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحاكم الابتدائية : للممول الحق في الطعن في قرار لجنة الطعن بدعوى أمام المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها محل إقامة الطاعن وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم اللجنة .

ويلاحظ أن الفقرة الخامسة من المادة السادسة من القانون تختلف عن نظيرتها في المادة 121 من قانون ضريبة الدخل والتي تتعلق بالطعن في قرار لجنة الطعن الصادر في منازعات ربط الضرائب على الدخل من النواحي التالية:

1- المادة 5/6 تنص على أن رفع الدعوى يكون أمام المحكمة الابتدائية التي يقيم في دائرتها الممول بينما تنص المادة (121) من قانون ضريبة الدخل على أن رفع الدعوى يكون أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.

2- المادة 5/6 تنص على أن ميعاد رفع الدعوى خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلم القرار بينما المادة 121 من قانون ضريبة الدخل تنص أن يكون الميعاد خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار .

وعلى أية حال ، تسري كافة القواعد والإجراءات السابقة ذكرها عند الكلام عن لجنة الطعن المختصة بنظر المنازعات في ربط ضريبة الدخل على منازعات ربط ضريبة الدمغة⁽¹⁾.

ومن أحكام النقض بأن المقرر في قضاء هذه المحكمة أن ولاية المحكمة الابتدائية بنظر الطعون التي ترفع من الممول أو مصلحة الضرائب في قرار لجنة

¹ (انظر أحكام الطعن أمام لجنة الطعن وأمام المحاكم الابتدائية و الاستئنافية والنقض في هذا المؤلف

الطعن وفقاً لأحكام المادة السادسة من القانون رقم 111 لسنة 1980 الخاص بضريبة الدمغة يقتصر على بحث ما إذا كان هذا القرار قد صدر في حدود طلبات الطاعن موافقاً لأحكام القانون أو بالمخالفة له بما لازمة أن ما لم يكن قد سبق عرض على لجان الطعن أو اسقط الحق في ابتدائية أمامها لا يجوز طرحه أمام المحكمة الابتدائية بعد أن حاز قرارها في شأنه حجية الأمر المقضى التي تعلو على اعتبارات النظام العام.

واستطردت المحكمة بأن ما جاء بالنماذج التي أرسلتها لها ، الشركة وما تم من إجراءات ربط الضريبة دون أن يتضمن طعنها ما اعتري تلك الإجراءات من بطلان سقطت بذلك حقها بما لازمه ألا تعترض محكمة أول درجة لما شاب إجراءات ربط الضريبة لأن الساقط لا يعود. (الطعن رقم 342 م ق لسنة 15 ق في 2008/1/22 ، والطعن رقم 3/56 لسنة 63 ق في 2008/11/14).

طعن بالاستئناف في حكم المحاكم الابتدائية :

لكل من أطراف المنازعة حق الطعن في حكم المحكمة الابتدائية بطريق الاستئناف خلال أربعين يوماً من تاريخ صدور الحكم طبقاً لأحكام قانون المرافعات وإذا توافرت شروط الطعن بالنقض طبقاً لما ورد في قانون المرافعات يمكن لأطراف المنازعة الطعن بالنقض .

الفصل الخامس المنازعات الضريبية

في ربط ضريبة التسجيل⁽¹⁾

تعتبر هذه الضريبة ضريبة غير مباشرة على الثروة عند تداولها بين الأشخاص . ويطلق عليها خطأ اسم رسوم الشهر والتوثيق نظراً لأن المشرع يفرض بجوارها رسوماً مقابل خدمة الشهر والتوثيق كالتسجيل والحفظ والتدوين والتصوير وخلافه وهذا يؤدي إلى وقوع في اللبس إذ الحقيقة أن الشخص لا يعود عليه نفع خاص من المبلغ الزائد عن المبلغ المقرر كرسوم توثيق وحفظ وتصوير ... الخ والذي

¹ (راجع الدكتور محمد محمد عمران - الإعلان في القوانين الضريبية - ص 238 وما بعدها.

يختلف من حالة إلى أخرى تبعا لقيمة التصرف مع وحدة نوعه (د. عبد الهادي محمد المهدي مقبل - رسالة دكتوراه لكلية حقوق طنطا - 1988 - ص 27 وما بعدها).

وتعتبر الواقعة المنشئة لضريبة الشهر والتوثيق هي واقعة التوثيق بالنسبة للعقود الرسمية وواقعة التصديق على التوقيعات بالنسبة للعقود العرفية (د. أبو اليزيد على المتيت - الضرائب غير المباشرة - مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية - 1975 - ص 128 وما بعدها).

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بأن الواقعة المنشئة لهذه الضريبة هي مجرد الشهر أو التسجيل أو التوثيق على التوقيعات بالنسبة لعقود العرفية (الطعن رقم 197 لسنة 25 ق فى 1995/11/26).

كما أكدت محكمة النقض أن الواقعة المنشئة لضريبة التسجيل هي واقعة التوثيق بالنسبة للعقود الرسمية وواقعة التصديق على التوقيعات فى العقود العرفية، ذلك أن المشرع أوجب تحصيل هذه الضريبة عند التوثيق أو التصديق فلا يجوز بعدئذ المساس بحقوق الأفراد المتعلقة بفئة هذه الضريبة التى تحددت طبقا للقانون المعمول به وقت تحصيلها ولو صدر تشريع جديد برفعها قبل إتمام التسجيل (نقض 1959/11/26 س 10 ص 699).

وطبقا للمادة 24 من القانون 70 لسنة 1964 تُحصل مقدماً جميع الرسوم المنصوص عليها فى هذا القانون قبل اتخاذ أى إجراء مطلوب ، وبالنسبة للمحركات واجبة الشهر ، يراعى تحصيل الرسوم على عمليتي التوثيق والشهر معاً، سواء كان المحرر مطلوباً توثيقه أو التصديق على توقيعات ذوى الشأن فيه.

وقد وضع المشرع قواعد محددة لتقدير قيمة العقارات أو المنقولات موضوع المحرر والتى يتم على أساسها حساب الرسم النسبى المستحق . وهذه القواعد تختلف حسب طبيعة العقار وموقعه والغرض الذى يُستغل فيه وما إذا كان مفروضاً عليه ضريبة أم لا . فبالنسبة للعقارات المفروض عليها ضريبة اعتد المشرع بالقيمة الواردة في المحرر بشرط ألا تقل عن نسبة معينة منسوبة إلى الضريبة السنوية المفروضة على العقار وإلا قُدر الرسم على أساس القيمة الأعلى . أما بالنسبة للعقارات

والأراضي الفضاء وما في حكمها التي تُربط عليها ضريبة فيعتد بالقيمة الموضحة بالمحرر بشرط ألا تقل عن قيمة المثل في الجهة الموجودة بها أو أقرب جهة مجاورة لها ... ويعتد بالقيمة الموضحة في المحررات التي تكون الدولة ووحدات الحكم المحلى أو وحدات القطاع العام طرفاً فيها (فتوى الجمعية العمومية للفتوى والتشريع رقم 263 بتاريخ 2000/5/17 ملف رقم 567/2/37) .

وتنص المادة 24 مكرر (1) المستبدلة بالقانون 224 لسنة 1996 على أن تحصل مؤقتاً عند شهر صحيفة دعوى صحة التعاقد على حقوق عينية عقارية أو عند طلب عرض أو طلب تدخل أو طلب إثبات اتفاق يتضمن صحة التعاقد على حق من هذه الحقوق ، أمانة قضائية تورد لخزينة المحكمة المختصة على ذمة شهر الحكم الذى يصدر فى الدعوى أو الطلب مقدارها 25% من قيمة الرسم النسبى المستحق على شهر الحكم محسوباً على أساس ثمن العقار، كما هو ثابت بصحيفة الدعوى أو الطلب ، وتخصم قيمة هذه الأمانة من الرسم النسبى المستحق على ذلك عند الشهر .

وفى حالة القضاء نهائياً برفض الدعوى أو عدم قبولها أو اعتبارها كأن لم تكن ... يُمحي ما تم من شهر ويعتبر كأن لم يكن، وترد الأمانة بغير رسوم.

وحتى فى حالة القضاء نهائياً برفض دعوى صحة التعاقد ، يمحي ما تم من شهر ويعتبر كأن لم يكن، وترد الأمانة ولا يرد الرسم (الضريبة) ، وبالتالي فإن انتقال الملكية وإثبات هذا الانتقال بالتسجيل أو التوثيق يعد بمثابة الواقعة المنشئة لهذه الضريبة كما سبق الإيضاح ، وإن هذه الضريبة تحصل مقدماً قبل اتخاذ أى إجراء مطلوب بالنسبة للمحررات واجبة الشهر ، وتحصل رسوم التوثيق والشهر معاً سواء أكان المحرر مطلوباً شهره فقط أو توثيقه أو التصديق على توقيعات ذوى الشأن.

وبهذا المعنى قضت محكمة النقض بعدم جواز رد ضريبة التسجيل فى حالة عدول أصحاب الشأن (الطعن رقم 239 لسنة 30 ق فى 1965/2/18).

كما انه لا يترتب على بطلان الاشهادات أو العقود أو التصرفات أيا كان نوعها رد أى شئ من رسوم التسجيل أو الحفظ (الطعن رقم 456 لسنة 25 ق فى 1960/12/22).

هذا وقد قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية نص البند (ب) من المادة 21 من قرار رئيس الجمهورية بالقانون 7 لسنة 1964 بشأن رسوم التوثيق والشهر قبل تعديلها بالقانون رقم 6 لسنة 1991 ، وبعدم دستورية نظام التحرى عن القيمة الحقيقية للعقارات المبنية وتحصيل رسم تكميلى بعد اتخاذ إجراءات الشهر عن الزيادة التى تظهر فى هذه القيمة. (المحكمة الدستورية العليا فى 2000/6/3 - القضية رقم 116 لسنة 21 ق دستورية ، الجريدة الرسمية ، العدد 24 فى 2000/6/17).

وانتهى حكم المحكمة الدستورية العليا إلى أن البند (ب) من المادة 21 مخالفا لأحكام المواد 32 و 34 و 38 و 65 و 119 و 120 من الدستور.

وقد سبق أن قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية ما تضمنه البند (ج) من المادة 21 من قرار رئيس الجمهورية بالقانون 70 لسنة 1964 بشأن رسوم التوثيق والشهر قبل تعديلها بالقانون رقم 6 لسنة 1991 فى شأن الأراضي الفضاء والمعدة للبناء من تقدير قيمتها بحيث لا تقل عن مائة وخمسين جنيهاً للمتر المربع فى المناطق السياحية وخمسين جنيهاً للمتر المربع فى غيرها كحد أدنى وبعدم دستورية نظام التحرى عن القيمة الحقيقية لهذه الأراضي وتحصيل رسم تكميلى بعد اتخاذ إجراءات الشهر عن الزيادة التى تظهر فى هذه القيمة (المحكمة الدستورية العليا فى 2 أكتوبر 1999 فى القضية رقم 126 لسنة 20 ق دستورية ، الجريدة الرسمية ، العدد 41 فى 1999/10/14).

ويثور التساؤل عن حق مصلحة الشهر العقارى في معاودة النظر فى رسوم الشهر والتوثيق :

أجابت على هذا السؤال المواد 25، 26، 27، 34 مكررا / 1 من القانون 70 لسنة 1964 الذين تم استبدالهم بالقانون رقم 6 لسنة 1991 ، وكذلك المواد 198 ، 199 ، 200 ، 201 ، 202 من تعليمات الشهر العقارى بالرسوم والضرائب على أعمال التوثيق والشهر العقارى - وزارة العدل - الطبعة الأولى ص 24 . هذا وقد أصدرت مصلحة الشهر العقارى والتوثيق المنشور المالى رقم 3 لسنة 2003 وهو ينص على ما يأتى : " إلحاقا بالمنشور الإدارى 1950/40 بإصدار أوامر التقدير

والمنشور الفنى رقم 175/4 بشأن إجراءات قطع التقادم فى ضوء أحكام القانون 646 / 1953 ، والمنشور المالى رقم 1996/14 بشأن عدم قيد أي مطالبة برسم تكميلى على المحررات بعد شهرها إلا إذا كان نتيجة غش أو خطأ ماذى تطبيقا م 25 ق 70 / 64 برسوم الشهر المعدلة بقانون 91/6 ، والمنشور المالى 1996/17 بشأن إرسال كشوف حصر المطالبات لأقسام المطالبات بالمصلحة قبل انتهاء مدة التقادم بسنة على الأقل و م 26 / 1 ق 70 / 64 برسوم الشهر والتي تنص على انه يصدر بتقدير الرسوم التكميلية أمر تقدير من أمين المكتب المختص ويعلن بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو على يد محضر للملزم بأداء الرسم أو طالب الإجراء حسب الأحوال.⁽¹⁾

• وأمر التقدير عبارة عن قرار إداري ويجوز للجهة المصدرة له إلغائه أو سحبه إذا كان مخالفا للقوانين والتعليمات دون التقيد بميعاد فى ذلك بشرط ألا يكون القرار قد رتب حقاً مكتسباً لصالح فرد معين.

ويعلن أمر التقدير بالمطالبة بالرسوم التكميلية للملتزم غير معلوم محل إقامته فى مواجهة النيابة العامة طبقا للمادة 13 بند 10 من قانون المرافعات ، وكذلك فى حالة إعلانه به كسند تنفيذى.

وخلو أمر التقدير من اسم مصدره لا يبطله نظراً لصدوره من القاضي فى نطاق سلطته الولائية وعدم اعتباره حكماً قضائياً. (الطعن رقم 1029 لسنة 64 جلسة 2000/12/4).

ويشترط لصحة أمر التقدير صدوره من أمين مكتب الشهر العقارى والتوثيق المختص فقط دون الأعضاء المساعدين إذا كان قائم بالعمل بصفة رسمية وموجود وغير متغيب لأجازة وإلا كان القرار معدوما لا اثر له.

التظلم من أمر تقدير الشهر العقارى:

1- يتم التظلم من أمر تقدير الرسوم التكميلية (إما) أمام المحضر عند الإعلان

⁽¹⁾ أ/ السيد عبد الوهاب عرفه ، المطول فى إجراءات التسجيل أمام الشهر العقارى - الجزء الرابع - بدون تاريخ نشر - دار المطبوعات الجامعية - الإسكندرية - ص 43.

(أو) بتقرير أمام قلم الكتاب سواء انصبت المنازعة على مقدار الرسم أو أساس التقدير (الطعن 588 / 44 ق جلسة 1979/12/6).

2- الدفع بعدم قبول التظلم من أمر تقدير رسوم الشهر العقاري التكميلية لعدم رفعه في الميعاد (دفع شكلي) ، عدم اعتباره (دفعاً بعدم القبول) المنصوص عليه في المادة 115 مرافعات (الطعن 1214 / 60 ق جلسة 1998/5/28).

3- النص في م 26 ق 1964/70 برسوم الشهر على رفع التظلم من أمر تقدير الرسوم التكميلية للشهر إما أمام المحضر عند اعلان الأمر أو بتقرير بقلم الكتاب . فالعبرة بالورقة التي يرفع بها التظلم من أمر تقدير الرسوم التكميلية هي بتوافر البيانات التي يتطلبها القانون فيها يستوي في ذلك أن تكون صحيفة دعوى أو تقرير ، سواء انصبت المنازعة على مقدار الرسوم المقدرة ، أو أساس الالتزام بها، فلا غبار على المتظلم إن سلك في ذلك الأصل العام الوارد بالمادة 63 مرافعات بإيداع صحيفتها قلم كتاب المحكمة بدلاً من التقرير أمام قلم كتاب المحكمة والذي هو (طريق استثنائي) للتظلم لا يلغى الأصل العام (الطعن رقم 60/580 ق هيئة عامة جلسة 1995/6/26).

4- إن المنازعة المقامة على أساس (انقضاء الرسم بالتقادم) تبدى أمام المحضر وقت إعلان أمر التقدير ، أو بتقرير أمام قلم كتاب المحكمة (الطعن رقم 1340 لسنة 50 ق جلسة 1986/12/22).

جواز (استئناف) التظلم من أمر تقدير الرسوم التكميلية :

1- المنازعة في تكييف العقد وطبيعته وأساس الالتزام لا يعد فصلاً في منازعة تقدير رسوم وبالتالي فإنه يخضع من حيث قابليته للطعن للقواعد العامة في قانون المرافعات، فيجوز الطعن عليه (بالاستئناف) (الطعن رقم 60/377 ق جلسة 1996/6/13).

2- الأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية في التظلم من أمر تقدير رسوم الشهر العقاري بعد العمل بأحكام ق 1991/6 (يجوز استئنافها) (الطعن رقم 62/767 ق جلسة 1998/1/12) وذلك اعتباراً من 1991/3/14 (الطعن رقم 61/4421 ق/جلسة 1997/25)

3- القضاء بقبول التظلم من أمر تقدير الرسوم التكميلية للشهر العقاري شكلاً (جواز استئنافه) - عدم نشوء الحق فيه إلا بعد صدور الحكم المنهي للخصومة كلها، ولو كان الحكم الأخير غير قابل للطعن فيه ، لفصله في منازعة بشأن تقدير هذه الرسوم - القضاء بعدم جواز استئناف الحكم الأول (تبعاً) لعدم جواز استئناف الحكم الأخير (خطأ) (الطعن رقم 62/2034 ق جلسة 1999/2/4).

4- الأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية في التظلم من أمر تقدير رسوم الشهر العقاري في ظل العمل بأحكام قانون 1991/6 ، خضوعها من حيث جواز الطعن فيها للقواعد العامة في قانون المرافعات، مخالفة الحكم المطعون فيه هذا النظر وقضائه بعدم جواز الاستئناف (خطأ في القانون) (الطعن رقم 62/767 ق جلسة 1998/1/13).

5- قضاء الحكم الابتدائي بعدم قبول التظلم من أمر تقدير رسوم الشهر العقاري التكميلية لرفعه بغير الطريق القانوني- عدم اعتباره فصلاً في منازعة في التقدير ، أثره : خضوعه للقواعد العامة في قانون المرافعات ، مؤداه : جواز الطعن عليه بالاستئناف ، قضاء الحكم المطعون فيه بعدم قبول الاستئناف مستندا للمادة 26 ق 1964/70 والتي أُلغيت بقانون رقم 1991/6 (خطأ) في تطبيق القانون (الطعن رقم 62/617 ق في 2000/3/7) (الطعن رقم 63/3517 ق في 2001/4/19).

تنفيذ أمر تقدير الرسوم التكميلية:

1- لا يجوز تنفيذ (أمر تقدير الرسوم التكميلية) إلا بعد أن تصبح نهائية، بفوات ميعاد المعارضة دون رفعها، أو بالفصل فيها بعد رفعها، مشروطة (بوضع الصيغة التنفيذية عليها من المحكمة) (الطعن رقم 102 / 31 ق جلسة 1965/11/18) .

2- أمر تقدير الرسوم التكميلية الصادرة من أمين مكتب الشهر العقاري ليس مما ينص على شموله (بالنفاذ المعجل) حتى يصبح التنفيذ به قبل صيرورته نهائياً (الطعن رقم 31/102 ق جلسة 1965/11/18) فيلزم إذن نهائيته (طبقاً م 26 ق 1964/70) برسوم الشهر مستبدلة بقانون 119/6 للتنفيذ بموجبه.

3- خلو أمر تقدير الرسوم مما يفيد صدوره باسم الشعب لا يترتب عليه بطلانه (الطعن رقم 43/2 ق جلسة 1979/2/27).

الفصل السادس المنازعات الضريبية فى ربط رسم (ضريبة) تنمية موارد الدولة

صدر القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية موارد الدولة ، ونشر بعدد الجريدة الرسمية رقم 40 تابع (أ) فى 4 أكتوبر 1984 0 وقد عدل هذا القانون بالقوانين أرقام 5 لسنة 1986 ، 231 لسنة 1989 ورقم 16 لسنة 1991 و 25 لسنة 1994 و 4 لسنة 1997 و 90 لسنة 2004 و 114 لسنة 2008 و 37 لسنة 2010 .

كما صدرت اللائحة التنفيذية للقانون بقرار وزير المالية رقم 237 لسنة 1984 وألغيت وحل محلها قرار وزير المالية رقم 79 لسنة 1986 ، وعدل هذا القرار بقرار وزير المالية رقم 81 لسنة 1989 وقرار رقم 83 لسنة 1988 وقرار رقم 5020 لسنة 1994 وقرار رقم 2076 لسنة 2003 وهذا الرسم أطلق عليه هذا الاسم رغم أنه يعد ضريبة غير مباشرة وهو يشمل البنود التالية :-

البند 1 : 2% من الإيرادات التى تزيد على 18000 جنية من صافى الأرباح التجارية والصناعية ومن صافى أرباح المهن غير التجارية ، ومن المرتبات وما فى حكمها 20 % على ما يزيد على 18000 جنية مما تمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة فى شركات التوصية بالأسهم وذات المسئولية المحددة وذلك من مبالغ خاضعة للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة فإذا كان الممول يخضع لأكثر من ضريبة نوعية سرى الرسم على ما يزيد عن 18000 جنية من مجموع أوعية الضرائب النوعية المنصوص عليها فى هذا البند ، 2 % على ما يزيد على 18000 جنية من صافى أرباح الجهات المنصوص عليها بالمادة 111 من القانون رقم 157 لسنة 1981 بإصدار قانون الضرائب على الدخل .

وقد ألغى هذا البند بمقتضى المادة الثانية فقرة ثالثة من القانون رقم 91 لسنة 2009 .

البند 2 - جوازات السفر .

البند 3 - إقامة الأجانب وما يتعلق بها .

البند 4 - طلب الحصول على الجنسية المصرية .

البند 5 : مغادرة البلاد (مستبدلة بالقانون رقم 90 لسنة 2004) .

البند 6 : رخص السلاح .

البند 7 : إذن العمل .

يلاحظ انه كان يفرض على استخراج إذن العمل إلى جانب رسم تنمية موارد الدولة ضريبة التضامن الاجتماعي وقد ألغيت هذه الضريبة ورسم التنمية وفرضت ضريبة واحدة سميت رسم وتقول إلى الخزنة العامة .

البند 8 : السيارات ورخص القيادة (مستبدل بالقانون 114 لسنة 2004) ويشمل رخصة تسيير السيارات الخاصة ورخصة قيادة مركبات النقل السريع ورسم استخراج بدل فاقد أو تالف .

بند 9 : المحررات وباقي الأوعية الخاصة لضريبة الدمغة النوعية .

بند 10 : استخراج صور المحررات .

بند 11 : الإعفاء من التجنيد .

بند 12 : الشراء من الأسواق الحرة .

بند 13 : البيع بالمزاد .

وقد قضت المحكمة الدستورية العليا بعدم دستورية هذا البند .

بند 14 : تذاكر السفر إلى الخارج (مستبدل بالقانون رقم 90 لسنة 2004) .

بند 15 : الحفلات والخدمات الترفيهية التى تقام فى الفنادق والمحلات العامة السياحية .

بند 16 : الشاليهات والكبائن والأكشاك التى تقع فى المصايف أو المشاتى أيا كان نوعها .

وقد قضت محكمة النقض فى الطعن رقم 597 لسنة 70 ق فى 4 مايو 2011 بان المستقر - فى قضاء هذه المحكمة - أن المشرع قد استبعد من نطاق فرض رسوم الموارد المالية للدولة الوحدات السكنية بنوعيتها (شقق وفيلات) المقامة على الشواطئ بالمصايف ، وذلك من تاريخ العمل بقرار وزير المالية رقم 76 لسنة 1986 بعد صدور قرار وزير المالية رقم 172 لسنة 1991 بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار الأول المنشور فى 1986 /4/21 وقد جاء نص القرار الأخير واضحاً فى هذا الاستبعاد وقصر فرض الرسم على الشاليهات والكبائن والأكشاك ، وبما يترتب عليه عدم أحقية المصلحة فى تقاضى هذا الرسم. المنازعات فى ربط رسم تنمية موارد الدولة .

تنص المادة 1/121 من القانون رقم 91 لسنة 2005 على أن تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون وفى قانون ضريبة الدمغة الصادرة بالقانون رقم 111 لسنة 1980 وفى القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية موارد مالية الدولة .

وقد جاء القانون خلواً من الإشارة إلى إمكانية حل المنازعات فى مرحلة اللجان الداخلية فضلاً عن أنه لا يوجد فى هذا القانون أو لائحة التنفيذية ما ينظم نظر طعون الممولين الخاضعين لأحكام هذا الرسم .

يرى بعض الكتاب (1) أنه على الرغم من خلو القانون 147 لسنة 1984 من الإشارة إلى الأسلوب الذى يتم به نظر المنازعة الضريبية فى المرحلة الإدارية أو أسلوب حل ما ينشأ من منازعات بالنسبة لها ، داخل مصلحة الضرائب إلا أنه اتضح من التطبيق العملى أن هناك لجان مراجعه داخلية داخل الإدارة العامة لرسم تنمية الموارد وضريبة التضامن الاجتماعى ، وهذه اللجنة تشكل بقرار من مدير عام الإدارة على الوجه التالى :

1- رئيس اللجنة : وهو من قدامى الفنيين وغالباً يكون وكيل الإدارة العامة... رئيساً

(1) الدكتور سمير سعد مرقص - رسم تنمية الموارد المالية وضريبة التضامن الاجتماعى - الكتاب الثانى

2- مدير الإدارة المختصةعضوا

3- مراجع الإدارة المختصةعضوا

4- المأمور الفاحصعضوا

وتعتمد محاضر هذه اللجنة من مدير عام الإدارة .

ويتم العمل في هذه اللجنة على الوجه التالي :

1- تتلقى الإدارة الطعون المقدمة من الممولين والجهات . واغلب هذه الطعون تتعلق بالبنود 12 ، 13 ، 14 ، 15 ، 16 من القانون 147 لسنة 1984 المعدل ، وتقوم سكرتارية اللجنة بتحديد ميعاد لنظر الطعن ، ويوقع مقدم الطعن بالعلم بالجلسة على أصل الطعن الذى تتلقاه الإدارة وصورة الطعن التى يتسلمها الممول وعليها التوقيع بالاستلام ، وختم الإدارة ويقدم الطعن خلال ثلاثين يوما من استلام المطالبة 2- فى ميعاد الجلسة يتم بحث الخلاف من واقع المستندات التى يقدمها أو يمنح اجل لتقديم المذكرات مؤيدة بالمستندات .

3- إذا تخلف الطاعن عن الحضور فى الميعاد يعاد إخطاره بخطاب مسجل بعلم الوصول فإذا لم يحضر فى الميعاد الذى اخطر بالحضور فيه يتم حفظ الطعن لعدم جدية الطاعن .

4- إذا حضر بعد الأجل المقرر للمذكرات وتقديم المستندات ولم يقدم أى منهما

، رفضت اللجنة الطعن أيضا لعدم جدية الطاعن .

5- إذا قدم الممول المذكرات والمستندات ورأت اللجنة حاجتها لأجل لفحصها ، كان لها بعد الاستماع إلى وجهه نظر الطاعن ودفوعه أن تؤجل الجلسة إلى ميعاد تالى إما يتم فيه الاتفاق مع الطاعن أو رفض طلباته ، ويحرر محضرا بذلك موضحا به ما أجرته اللجنة من فحص ويسجل فيه دفوع الطاعن الشفوية ووجهه نظرها وما استندت اليه من رأى .

6- تقوم اللجنة بالمداولة وتثبت ذلك فى محضر الجلسة ، وفى حالة اختلال وجهه النظر يرجح الرأى الذى يؤيده الرئيس ، ولمدير عام الإدارة أن يعيد القرار للجنة لإعادة دراسته وبحثه إذا كان رأى اللجنة لا يستند لأسباب كافية لحمله .

7- فى حالة رفض اللجنة أو فى حالة الاتفاق أو تخلف الطاعن ، يتم توجيهه تنبيه بالدفع الفورى للممول ، ولا يجوز له عرض الخلاف مرة أخرى على اللجنة لسابقة الفصل فيه ، وتبدأ الإدارة المختصة فى اتخاذ إجراءات الحجز أو السداد اتفاقا .

8- للممول أن يطعن فى التنبيه بالدفع الفورى أمام القضاء خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلامه للتنبيه .

ويلاحظ أن هذه المرحلة التى ابتكرتها مصلحة الضرائب وإن كان لا يساندها نص قانونى لا من حيث وجودها أو تشكيلها ، إلا أن الإدارة تستأنس بما يتبع فى اللجان الداخلية بالمأموريات فى إجراءاتها ، إضافة إلى أنها تعطى فسحة ومجالا لكل من الممول ومصلحة الضرائب ليراجع موقفه ويعدل عن رأيه بما يساعد على القضاء على المنازعات الضريبية وتقليل فرص عرضها على القضاء ، وحل المنازعات داخليا .⁽¹⁾

وعلى أية حال تختص لجان الطعن المنصوص عليها فى قانون ضريبة الدخل بالمنازعات المتعلقة بالقانون 147 لسنة 1984 رغم إغفال اللجان الداخلية فيما بهذه المنازعة ، ورغم أن اللجان الداخلية تعد مرحلة سابقة على لجان الطعن لنظر الطعون المقدمة من الممولين .

ومن ناحية أخرى فإن القانون 147 لسنة 1984 وتعديلاته لم يتضمن أى إشارة إلى إعادة النظر فى قرار الإدارة الضريبية بربط الضريبة ، كما أن القانون 157 لسنة 1981 لم يتدارك هذا القصور التشريعي فى المادة 156 من هذا القانون ، وكذلك القانون 91 لسنة 2005 وفقا للمادة 124 من هذا القانون ، كما أن المواد 142 ، 143 ، 144 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 الصادر بقرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 لم تشر إلى هذا الأمر⁽²⁾.

الباب الثالث دعاوى مسئولية الإدارة الضريبية عن أخطاء موظفيها

¹ (د . محمد محمد عمران - المرجع السابق - ص 333

² محمد محمد عمران - المرجع السابق - ص 334

من المعروف أن الدولة تقوم بوظائفها بواسطة العاملين فيها الذين يقومون بأعمالهم نيابة عنها وباسمها ولصالحها ، كذلك تكون الدولة مسئولة عن تصرفاتهم غير المشروعة عن طريق قضاء التعويض ، بينما يسأل هؤلاء العاملين في أموالهم الخاصة عن تعويض الضرر المترتب عن أخطائهم الشخصية .
وهذه القواعد تطبق علي دعاوي مسئولية الإدارة الضريبية عن أخطاء موظفيها .

ويتعين التفرقة بين الخطأ الشخصي الذي ينسب إلي العامل ، أما الخطأ المرفقى فهو الذي ينسب فيه الإهمال أو التقصير إلى المرفق العام (الإدارة الضريبية) . ففي الحالة الأولى لا يلزم العامل بتعويض الأضرار المترتبة علي خطئه الشخصي .

الخطأ الشخصي :

يعتبر الخطأ شخصياً إذا كان العمل الضار مصطبغاً بطابع شخصي يكشف عن الإنسان بضعفه ونزواته وعدم تبصره . فالعبرة بالقصد الذي ينطوي عليه عمل الموظف وهو يؤدي واجبات وظيفته . فكلما قصد النكاية أو الإضرار أو تغيا منفعته الذاتية كان خطؤه شخصياً يتحمل نتائجه.

ومن صور الخطأ الشخصي الذي يسأل عنه العامل في ماله الخاص الخطأ الجسيم الذي يكشف عن الإهمال الشديد وعدم الاكتراث بعواقب الأمور وتقدر جسامه الخطأ في هذه الحالة بمراعاة كافة الظروف و الأوضاع التي تحيط بالعامل .
والأصل أن الخطأ الشخصي يتم خارج نطاق أعمال الوظيفة حتى وإن ارتكب بمناسبةها فهو خطأ منفصل عن المرفق .

ويتطلب القضاء لاعتبار الخطأ شخصياً أن يثبت سوء نية الموظف إذا كان خطأه جسيماً بحيث لا يمكن التغاضي عنه أو أن يصل إلي حد ارتكاب جريمة تقع تحت طائلة قانون العقوبات كأن يفشي مأمور الضرائب أسرار أحد الممولين ، ولا يهم ارتكاب الخطأ داخل نطاق الوظيفة مادام أن الموظف يعمل مدفوعاً بعوامل شخصية كالرغبة في الكيد و الانتقام أو تحقيق منفعة ذاتية .

والواقع أن إثبات سوء النية ليس بالأمر الهين لأنه يتصل بالبواعث و النوايا الحقيقية وهو ما يستلزم البحث في نفسيه الموظف وفي مختلف الظروف و الملابسات التي تحيط بالقضية (الدكتور محمود عاطف البنا - الوسيط في القضاء الإداري - دار الفكر العربي 1990 - ص 382) .

ويثور التساؤل حول أثر أوامر الرئيس علي مسئولية المرعوس وما إذا كان الخطأ الناشئ عن تنفيذ الموظف لأمر صادر من رئيسه يعد خطأ شخصياً .

وقبل الرد علي هذا التساؤل نشير إلي أن المادة 76 من القانون رقم 47 لسنة 1987 الخاص بنظام العاملين المدنيين بالدولة تنص علي أنه علي العامل " أن ينفذ ما يصدر إليه من أوامر بدقة و أمانه وذلك في حدود القوانين و اللوائح و النظم المعمول بها . ويتحمل كل رئيس مسئولية الأوامر التي تصدر منه " .

وتنص المادة 78 منه علي أنه " ولا يعفي العامل من الجزاء استناداً إلي أمر صادر إليه من رئيسه إلا إذا أثبت أن ارتكاب المخالفة كان تنفيذاً لأمر مكتوب بذلك صادر إليه من هذا الرئيس بالرغم من تنبيهه كتابة إلي المخالفة وفي هذه الحالة تكون المسئولية علي مصدر الأمر وحده ولا يسأل العامل مدنياً إلا عن خطئه الشخصي " .

وتنص المادة 167 مدني علي أنه " لا يكون الموظف العام مسئولا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذاً لأمر صدر إليه من رئيسه متى كانت إطاعة هذا الأمر واجبة عليه أو كان يعتقد أنها واجبة ، وأثبت أنه كان يعتقد مشروعية العمل الذي وقع منه ، وكان اعتقاده مبنيا على أسباب معقولة وأنه راعى في عمله جانب الحيطة " .

وعلي ضوء هذه النصوص للإجابة علي التساؤل السابق ينبغي التفرقة بين

حالتين : -

1- وقوع الخطأ نتيجة تجاوز المرعوس حدود أمر الرئيس بتغيير مضمونه أو تحريفه عند التنفيذ ، وفي هذه الحالة يتحمل الموظف مسئولية الخطأ الواقع كما لو لم يوجد أمر الرئيس .

2- حالة وقوع الخطأ رغم تنفيذ أمر الرئيس تنفيذاً صحيحاً . وهنا يسأل الموظف باعتباره خطأ شخصياً إذا كان عدم مشروعية الأمر الصادر إليه ظاهر لأنه كان يتعين علي الموظف رفض الطاعة وعدم الامتثال للأمر لأن الموظف لا يخضع لأوامر رئيسه إلا إذا اتفقت مع القانون .

مع ملاحظة أن الخطأ الذي يرتكب أثناء الخدمة أو بأدوات المرفق حتي ولو كان خارج الخدمة تسأل عنه الإدارة (الدكتور ماجد راغب الحلو - القضاء الإداري - دار المطبوعات الجامعية - الإسكندرية - 1985 ص 486 وما بعدها) .

وترجع جهة العمل علي تابعيها في أموالهم الخاصة لاقتضاء ما تحملته من أضرار عن أخطائهم إذا اتسم هذا الخطأ بالطابع الشخصي (حكم المحكمة العليا في الطعن رقم 1437 لسنة 13 ق جلسة 1973/5/20 ، طعن رقم 591 لسنة 27 ق جلسة 1985/6/8) .

ويسقط حق الإدارة في الرجوع علي العامل بقيمة التعويض عن الأضرار التي تسبب في إحداثها بمضي ثلاث سنوات من تاريخ علمها بحدوث الضرر و الشخص المسئول عنه تطبيقاً للمادة 172 من القانون المدني الخطأ المرفقى (المصلحي)

يعرف الخطأ المرفقى بأنه كل خطأ غير شخصي وينم عن موظف معرض للخطأ و الصواب يترتب عليه ضرر ، سواء كان من الممكن نسبته إلي موظف معين أو إلي موظفين معينين أو عدم إمكان معرفة مصدر الفعل الضار الذي أدي إلي مسؤولية الإدارة ، وسواء تمثل الفعل الضار في تصرف قانوني أو في عمل مادي ، وسواء أكان الفعل الضار إيجابياً أو سلبياً (الدكتور أنور محمد رسلان - مسؤولية الدولة غير التعاقدية - دار النهضة العربية - 1980 ص 21 وما بعدها) فالخطأ المرفقى يجب أن يتصف بدرجة معينة من الجسامة حتي يحكم القاضي بالتعويض إذ أن عدم مشروعية القرار الإداري لا تعني الحكم بالتعويض دائماً ، كما أن الحكم بتعويض الأضرار المترتبة علي أعمال الدولة المادية إنما يتأثر بظروف الزمان و المكان ، وظروف المرفق وطبيعته وعلاقة المضرور به (المرجع السابق - ص 211 وما بعدها) .

وتتخذ صور الخطأ المرفقى عدة صور أهمها سوء تنظيم المرفق و الذى يتمثل في أعمال الإدارة الإيجابية الخاطئة فتسأل بالتعويض عن الضرر المترتب علي هذه الأعمال سواء أكانت هذه الأعمال مادية أو في صورة قرار إداري مخالف للقانون ، بل وحتى إذا كانت هذه الأعمال مجهلة المصدر .
ومن الأمثلة علي ذلك مسئولية الدولة عن فرض ضريبة علي خلاف القانون أو فرض زيادة في الضريبة بقرارات إدارية باطلة .

وقد قضت محكمة القضاء الإداري بمسئولية الدولة بالتعويض عن فرض رسم جمركي مخالف للقانون (حكم في 13/6/1953 - المجموعة - السنة 7 ص 1689)

وقد اتسع نطاق الخطأ المرفقى ليشمل حالة عدم أداء الإدارة للخدمة التي كان يجب عليها القيام بها فيترتب علي موقفها السلبي ضرر يصيب الأفراد .
ويعد أيضاً خطأ مرفقياً التأخير في أداء الخدمة أكثر من اللازم وبغير مبرر مقبول . ويدخل في ذلك التأخير المبالغ فيه في تنفيذ القوانين و اللوائح وذلك مع ما تملكه من سلطه تقديرية فيما يتعلق بوقف التنفيذ .
وكذلك بعد الخطأ مرفقياً تسأل عنه الإدارة إذا كان وقوعه نتيجة كثيرة الأعمال المكلف بها الموظف أو عدم الدقة في هذه الأعمال (فتوى الجمعية العمومية رقم 296 في 26/4/1962) .

نخلص من ذلك أن القضاء الإداري يقرر مسئولية الدولة عن التعويض إذا كان الخطأ مرفقياً وذلك عملاً بقاعدة مؤداها أن الأصل أن الخطأ يكون مرفقياً إلا أن ثبت أنه شخصي (الدكتور أنور أحمد رسلان - المرجع السابقة - ص 221)

كيفية تقدير الخطأ المرفق :

لا يجري القضاء الإداري علي الحكم علي الإدارة بالتعويض لمجرد ارتكابها خطأ ما سواء كان ذلك في شكل قرارات إدارية غير مشروعة أو أعمال مادية. إنما يشترط أن يتوافر في الخطأ درجة معينة ولو تم إلغاء القرار غير المشروع .

ويقوم القضاء بتقدير جسامة الخطأ المنسوب للإدارة في كل حالة علي حدة ،
ويختلف الخطأ باختلاف ما إذا كان الضرر بسبب قرار إداري غير مشروع أو بسبب
عمل مادي خاطئ .

أولا : - الخطأ في حالة القرارات الإدارية :
يشترط لقيام مسئولية الإدارة عن القرارات التي تصدرها بالمخالفة لأحكام
القانون توافر ثلاثة أركان .

1- ركن الخطأ - ويتمثل في صدور قرار الإدارة بالمخالفة لأحكام القانون .
2- ركن الضرر - وهو الأذى المادي أو المعنوي الذي يلحق أصحاب الشأن عن
صدور القرار .

3- علاقة السببية بين الخطأ و الضرر (حكم المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم
1797 لسنة 29 ق في 4 يناير 1987 - مجموعة المبادئ التي قررتها المحكمة
الإدارية العليا لسنة 32 ص 90 ج 1) .

والجدير بالذكر أن الإدارة لا تسأل عن القرار الإداري المشروع مهما بلغت
جسامته الضرر الذي يترتب عليه لانتفاء ركن الخطأ (عليا - الطعن رقم 519 لسنة
2 ق في 15/2/1956 ، الطعن رقم 565 لسنة 2 ق في 27/4/1957) .

وأساس مسئولية الإدارة عن قراراتها الإدارية غير المشروعة هو أن هذه
القرارات تعد تصرفات قانونية وليست أفعالا مادية حيث أن علاقة الحكومة
بموظفيها علاقة تنظيمية عامة مصدرها القوانين واللوائح (عليا - الطعن رقم 98
لسنة 2 ق في 6/12/1956 ، الطعن رقم 290 لسنة 8 ق في 6/6/1965) .

ويسلم القضاء بأنه لا تلازم بين دعاوي الإلغاء و التعويض بمعنى أن
انقضاء ميعاد الطعن لا يحول دون مطالبه المدعي بالتعويض عما لحقه من ضرر
ونتناول فيما يلي حالات عدم المشروعية و إمكانية الحكم بالتعويض عنها .

1- حاله العيوب الشكلية في القرار الإداري :
يرجع سبب عدم المشروعية هنا إلي عيب في الشكل أو الاختصاص .
ففيما يتعلق بعيب الشكل فانه لا يؤدي إلي التعويض إذا كانت مخالفه الشكل ثانوية
حيث يمكن للإدارة تصحيح عيب الشكل . أما إذا كانت مخالفه الشكل جوهرية فانه

يحكم بالتعويض .

أما فيما يتعلق بعيب الاختصاص ، فإنه إذا كان سبب عدم المشروعية صدور القرار من موظف بدلاً من موظف آخر فإنه لا يؤدي دائماً إلي الحكم بالتعويض لأن الضرر كان من الممكن أن يصيب الفرد بناء علي ذلك القرار فيما لو صدر من الموظف المختص . أما إذا كان عدم الاختصاص سببه إتيان الموظف عملاً لا يملكه إطلاقاً لا هو ولا غيره فهنا تكون المخالفة جسيمة وتؤدي إلي مسؤولية الإدارة .

وقد قضت محكمة القضاء الإداري بأنه إذا كانت مخالفه الشكل أو الاختصاص من شأنها أن تؤدي إلي الحكم بإلغاء القرار المعيب إذا لم تتل من صحته موضوعياً فأنها لا تكون سبباً للحكم بالتعويض ما دام أن القرار سليم من ناحية الموضوع وإن الأسباب التي قام عليها تبرر صدوره (حكمها في 1972/11/21 - مجموعه المبادئ التي قررتها محكمة القضاء الإداري - السنة السابعة و العشرون - ص 38) .

وفي هذا المعني أيضاً قضت المحكمة الإدارية العليا بأنه بينما يكتفي في دعوي الإلغاء بان يكون رافعها صاحب مصلحة ، فإنه يشترط في رفع دعوي التضمنين أن يكون صاحب حق أصابته جهة الإدارة بقرارها الخاطئ بضرر يراد رفعه وتعويضه عنه . و المؤدي للالزام لهذا النظر في جملته وتفصيله ، أن القضاء بالتعويض ، ليس من مستلزمات القضاء بالإلغاء ، بل لكل من القضاء فلكه الخاص الذى يدور فيه فالحكم المطعون فيه ، يكون قد أصابه وجه الحق إذا اتبع في سياسته الأصل التقليدي المسلم به ، وهو أن العيوب الشكلية التي قد تشوب القرار الإداري فتؤدي إلي إلغائه لا تصلح مع ذلك لزوماً أساساً للتعويض (حكمها بتاريخ 1963/2/29 - مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا - السنة الثامنة ص 1374) .

وقد أكدت هذه المحكمة هذا المعني أيضاً في حكمها الصادر في 22/ مارس 1975 (المجموعة - السنة العشرون - ص 303 وما بعدها) بقولها " حيث أن عيب عدم الاختصاص أو الشكل الذى قد يشوب القرار الإداري فيؤدي إلي إلغائه لا

يصلح حتماً بالضرورة أساساً للتعويض ما لم يكن العيب مؤثراً في موضوع القرار ، فإذا كان القرار سليماً في مضمونه محمولاً علي أسبابه المبررة رغم مخالفة قاعدة الاختصاص أو الشكل فإنه لا يكون ثمة محل لمساءلة الجهة التي أصدرت هذا القرار عنه و القضاء عليها بالتعويض لان القرار سيصدر علي أي حال بذات المضمون لو أن تلك القاعدة قد روعيت " .

2- حالة العيوب الموضوعية في القرار الإداري وهي الحالات التي ترجع إلغاء القرار الإداري إلي عيب لمخالفة القانون أو الانحراف بالسلطة .

ففي حالة مخالفة القانون يحكم القضاء بالتعويض دائماً لان العيب يؤثر في مضمون القرار حيث لا يمكن تصحيحه . علي انه ليس للأفراد أن يستندوا في جلب التعويض إلي مخالفة الإدارة للقواعد القانونية المقررة لصالحها (الدكتور سليمان محمد الطماوي - القضاء الإداري - الكتاب الثاني - قضاء التعويض - دار الفكر العربي - 1986 - ص 161) .

وفيما يتعلق بعيب الانحراف فيحكم أيضاً بالتعويض . فإذا كان العامل يستهدف المصلحة العامة أو كان قد تصرف لتحقيق احد الأهداف المنوط بالإدارة تحقيقها و التي تدخل في وظيفته الإدارية فأن خطأه يندمج في أعمال الوظيفة بحيث لا يمكن فصله عنها ويعتبر من الأخطاء المنسوبة إلي المرفق العام .

ويثور التساؤل عن مدي مسئولية الإدارة عن الخطأ في تفسير القانون .

أجابت علي هذا التساؤل المحكمة الإدارية العليا في حكمها في 1960/5/21 الطعن رقم 349 لسنة 4 ق بقولها إذا كان الأمر في التأويل القانوني مما ستفرق فيه وجوه الرأي وتختلف فيه وجهات النظر ، وكان لكل رأي ما يبرره بحيث لا يمكن القطع بأي الآراء أصح أو علي الأقل الأرجح قبولاً عند جمهرة رجال المهنة أو الفن ، وكان عمل الحكومة عند إصدار قرارها كعمل الفنين من المحامين و أمثالهم باعتبارها قائمة علي تأويل القوانين و تطبيقها ، فإنها لا تعتبر قد ارتكبت خطأ إلا إذا خالفت ما استقر عليه الرأي ، ولم يعد محلاً للمناقشة بين رجال المهنة

أو الفن و أصبحت جمهرتهم تسلم به ، فعندئذ يبدو الخروج علي هذا الرأي يرتب المسؤولية جسيماً كان هذا الخروج أو يسيرا .

ويثور التساؤل أيضاً عن مسؤولية الإدارة عن اللوائح و القرارات الإدارية العامة غير المشروعة .

يرد علي ذلك أن الأمر لا يثير مشكلة لأنها بوصفها من القرارات العامة فهي لا تطبق إلا بقرارات فردية ومن ثم تكون الأخيرة محل الطعن لأنها هي مصدر الضرر وليس اللائحة أو القرار الإداري العام .

ثانياً : الخطأ في حالة الأفعال المادية : -

يتخذ الخطأ في هذه الحالة صوراً متعددة كالتأخير أو الترك أو الإهمال أو عدم التبصر وغيرها من الأعمال المادية غير المشروعة التي يترتب عليها حدوث ضرر . ويقدر القضاء الخطأ في كل حالة علي حده و لا يحكم بالتعويض إلا إذا كان الخطأ علي درجة معينة من الجسامة يحددها وفقاً لاعتبارات معينة أهمها ظروف الزمان الذي يؤدي فيه المرفق خدماته ، فكلما كان المرفق يؤدي خدماته في مكان ناء كأحد الأقاليم النائية في الدولة فإن القضاء يتشدد في درجة الخطأ أكثر من المرفق الذي يؤدي خدماته في العاصمة . كما يراعي القضاء أعباء المرفق وموارده فكلما كانت أعباء المرفق جسيمة وكانت موارده ووسائله قليلة فكلما تطلب القضاء درجة من الخطأ تتناسب مع هذه الأعباء ، ويضع القضاء في اعتبارة طبيعة المرفق ، فمثلاً يحتل مرفق تحصيل الضرائب جانباً من الرعاية فيتشدد القضاء في درجة الخطأ المنسوب إليه و يتطلب أن يكون الخطأ جسيماً . (د سليمان الطماوي - ص 168 وما بعدها) .

ويلاحظ أن مسؤولية الحكومة عن الأعمال المادية قد ينسب في مفهومات القانون المدني إلى المصدر الثالث من مصادر الالتزام وهو العمل غير المشروع (عليا - الطعن رقم 1290 لسنة 8 ق)

تطبيق المبادئ السابقة علي مرفق الضرائب :-

يلاحظ أن المشرفين علي مرفق الضرائب يجب أن يبذلوا عناية تامة وحرصاً شديدين حتي لا تضيع مستحقات المصلحة نتيجة لتهرب الممولين ولذلك يجب ألا يعوقهم عن أداء واجباتهم تهديدهم باستمرار بقضايا المسؤولية حتي لا يتورعوا عن

اتخاذ إجراءات تحفظية أو تنفيذية خوفاً من المسؤولية التي يمكن أن تترتب علي هذه الإجراءات مما قد تؤدي إلي مسؤولية الإدارة وربما إلي مسئوليتهم الشخصية .

لذلك يشترط لمسائلة الإدارة عن أخطائها في ربط الضرائب و المطالبة بها و تحصيلها أن يكون الخطأ بالغ الجسامة . ويفسر ذلك بأن المحافظة علي حقوق الخزانة العامة من الضياع تتطلب عناية و اهتماما كبيرين في العمل يتيح لهم أداء مهمتهم دون خوف من المسؤولية (محمود عاطف البنا - المرجع السابق - ص 404، د. سليمان الطماوي - القضاء الإداري - الكتاب الثاني - 1986 ص 184) .

ومن أمثلة الأخطاء الجسمية بيع أموال أحد الممولين رغم سبق سداده للضريبة (مجلس الدولة الفرنسي في 11/ أبريل 1930 المجموعة ص 462) .

وتوقيع الحجز علي أموال ممول بالرغم من حقه في تقسيط الضريبة المستحقة (مجلس الدولة الفرنسي في 21 يونيو 1935 دالوز سنة 1936 القسم الثاني ص 65) . و إنشاء المصلحة لسر المهنة بالنسبة لأحد الممولين (مجلس الدولة الفرنسي في 25 أكتوبر 1935 المجموعة ص 983) . وتقديم الإدارة الضريبية معلومات خاطئة إلي المواطنين يترتب عليها ضرر (16 يناير 1935 المجموعة ص 62 ، 22 يوليو 1949 دالوز 1950 ص 24) ، وعدم مراعاة إجراءات التنفيذ الجبري التي فرضها القانون في التنفيذ علي أموال المدين ذاتها مع ثبوت الخطأ العمد أو الجسيم مما يترتب عليه إلحاق الضرر بالغير (نقض 1970/4/14 س 21 ص 611) ، وعدم قيام الجهة الحاجزة بوقف البيع بغض النظر عن عدم إيداع المدعي خزائنها المطلوبة التي وقع الحجز من أجلها وقيامها بالاستمرار في إجراءات البيع حتي يفصل في الاسترداد وتم إعلان هذا الحكم للجهة الحاجزة يعد خطأ تقصيرياً موجباً للتعويض إذا ما تحقق وقوع الضرر بسببه (محكمه جنوب القاهرة الابتدائية في 1972/4/20 في القضية رقم 421 سنة 71 مدني) .

ولا يمكن الحصول علي تعويض بسبب المبالغة في تقدير الضريبة الا بعد إثبات خطأ بالغ الجسامة قبل المصلحة ، وبعد الحصول علي حكم بتخفيض الربط المفروض (مجلس الدولة الفرنسي في 7 مايو 1954 المجموعة ص 891) .

وفي هذا الصدد نشير إلي أن الرأي قد أستقر فقها وقضاء علي أن الحجز الإدارية و إجراءاتها لا تعتبر من قبيل الأعمال الإدارية التي لا يجوز للمحاكم إلغاؤها أو تأويلها أو وقف تنفيذها ، بل هي وليدة نظام خاص وضعه المشرع ليسهل علي الحكومة أو بعض الهيئات بمقتضي تشريع خاص بوصفها دائنة تحصيل جانباً آخر لدي الأفراد من الأموال الأميرية أو الضرائب أو الرسوم أو الديون ، وتختص المحاكم القضائية علي هذا الأساس بنظر المنازعات المتعلقة بإجراءات هذه الحجزات أو إلغائها أو عدم الاعتداد بها أو وقف إجراءات البيع الناشئة عنها . كما تختص تلك المحاكم بدعاوي المسؤولية عن الأخطاء التي ترتكب عند إجراء التنفيذ الجبري علي أموال المدين (الدكتور زكريا بيومي - المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب مكتبة النهضة العربية - 1990 - ص 528 ، أحكام محكمة النقض ومحكمة القضاء الإداري و المحكمة الإدارية العليا المشار إليها في هذا المرجع ص 558 وما بعدها) .

الاختصاص القضائي بنظر دعاوي المسؤولية

في قانون مجلس الدولة الحالي رقم 47 لسنة 1972 (علي خلاف القوانين الأربعة السابقة) أصبح مجلس الدولة يختص بنظر سائر المنازعات الإدارية سواء أكانت تتعلق بالتعويض عن خطأ في القرارات الإدارية أو في حالة الأفعال المادية وقد أرسيت المحكمة الإدارية العليا هذا المبدأ في حكمها في الطعن رقم 114 لسنة 24 في 1981/4/25 بقولها " ومن حيث أن المادة 172 من الدستور تنص علي أن مجلس الدولة هيئة قضائية مستقلة ، ويختص بالفصل في المنازعات الإدارية وفي الدعاوي التأديبية ، ويحدد القانون اختصاصاته الأخرى " ، ومن ثم فقد وسد لمجلس الدولة بنص الدستور وصريح عباراته ، ولاية الفصل في المنازعات الإدارية . وترتيباً علي ذلك و أعمالاً لمقتضاه ، نصت المادة 10 من قانون مجلس الدولة علي اختصاص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية : أولاً، وثانياً رابع عشر : سائر المنازعات الإدارية ، ومقتضي ذلك أن مجلس الدولة أضحى بما عقد له من الاختصاص بموجب الدستور ، وصحيح القانون المنفذ له ، صاحب الولاية العامة بنظر المنازعات الإدارية بحساباته القاضي الطبيعي

والموئل و الملاذ في هذا النوع من المنازعات ، وقاضي القانون العام في هذا الشأن . ولم يعد اختصاص المجلس - علي ما كان عليه بذي قبل - اختصاصا محدودا .
وانه لئن كانت المادة 10 من قانون مجلس الدولة المشار إليه قد أفصحت في البنود أولاً حتي ثالث عشر عن منازعات إدارية معينة ألمحت إليها بصريح النص ، فلا يعدو الأمر أن تكون هذه المنازعات قد وردت علي سبيل المثال ، واستوت منازعات إدارية بنص القانون لا يقبل خلف في كنهها أو تكييفها . بيد أنها لا تستوي وحدها كل المنازعات الإدارية التي يبسط اختصاص مجلس الدولة شاملاً لها جميعا ، وإلا انطوي الأمر علي مخالفة الدستور ذاته وإفراغ البند الرابع عشر المشار إليه من فحواه ومضمونه ، وتجريده من كل مغزى و أثر ، حال أن الأصل في النص وجوب أعماله لا إهماله لا سيما وان له سنداً بينا و أصلاً واضحاً من صميم الدستور وصحيح عباراته .

وفيما يتعلق بمنازعات الحجز الإداري ينعقد الاختصاص للمحاكم العادية إلغاء وتعويضاً لعدم اعتبار الحجز الإداري و إجراءاته من قبيل الأعمال الإدارية علي نحو ما أوضحنا من قبل.

قيام مسؤولية الموظف بجانب المصلحة :

مسئولية المصلحة لا تقوم إلا مستندة إلي خطأ الموظف . لذلك يكون للمضرور الخيار بين أن يرجع علي الموظف بمفرده أو علي الإدارة بمفردها أو علي الاثنين متضامنان أمامه في المسؤولية .

وبالنسبة للعلاقة بين الموظف و الإدارة منذ قانون العاملين رقم 46 لسنة 1964 فقد أخذ بالمبدأ المستقر في المسؤولية الإدارية الذي مقتضاه انه لا يسأل الموظف مدنياً إلا عن أخطائه الشخصية و الذي رددته المادة 58 من قانون العاملين المدنيين الحالي (الدكتور - سليمان الطماوي - المرجع السابق ص 309 وما بعده).

الباب الرابع

أحكام خاصة تسرى علي المنازعات الضريبية

الفصل الأول

الطعن أمام القضاء في منشورات المصلحة

و اللوائح و القرارات العامة

أولاً : الطعن في المنشورات و التعليمات التفسيرية :
تصدر الإدارة الضريبة منشورات و تعليمات تفسيرية تتعلق بكيفية تفسير
وتطبيق قانون الضريبة أو لائحته التنفيذية . وهذه المنشورات أو التعليمات تتمتع بقوة
ملزمة بالنسبة لموظفي تلك الإدارة الخاضعين للسلطة الرئاسية لها والذين يتحتم
عليهم طاعة رؤسائهم .

أما بالنسبة للممولين فلا التزام عليهم ولا تفرض عليهم أي التزام ، وإنما
يتقيدون بالقوانين ذاتها و بتفسير المحاكم لها .

إذن فمثلاً هذه المنشورات أو التعليمات لا تعدو أن تكون إجراء من إجراءات
التنظيم الداخلي للمصلحة ، ومن ثم فهي لا تكون محلاً للطعن بدعوي الإلغاء .

علي أن الأمر يختلف إذا استمد الممول من هذه المنشورات أو التعليمات
حقوقاً ، وقامت المصلحة بمخالفة هذه المنشورات أو التعليمات التي يمكن وصفها
عندئذ بأنها بمثابة لوائح تشر في مراكز الممولين عندئذ يستطيع الممول أن يطعن في
تصرفات المصلحة . وكذلك الشأن إذا رتب المنشورات أو التعليمات إلزاماً علي
الممول ، فإنه يستطيع أيضاً أن يطعن فيها إذا قدر أنها غير سليمة قانوناً وذلك عن
طريق دعوي الإلغاء ضد هذه المنشورات أو التعليمات

ثانياً : الطعن في اللائحة أو القرار العام :

القرارات الإدارية التنظيمية العامة وتدخل فيها اللوائح هي التي تتضمن قواعد
عامة ملزمة علي عدد غير محدود من الأفراد .

ولا يهم في ذلك عدد الذين تنطبق عليهم (حمدي ياسين عكاشة - القرار
الإداري في قضاء مجلس الدولة - منشأة المعارف بالإسكندرية - ص 244) .
و القرار التنظيمي العام يولد مراكز قانونية خاصة لفرد بعينه .

وانه إذا كان صحيحاً أن القرار الفردي وخاص متميز عن المركز القانوني
العام المجرد المتولد عن القانون ، ومن ثم فلا يمكن القول أن العمل الإداري الذي
يكون تطبيقاً لنص عام مقيد لا ينشئ أو يعدل مركزاً قانونياً لان كل قرار إداري
منشئ لمركز قانوني هو في الوقت ذاته تطبيق لقاعدة قانونية أعلي (محكمة
القضاء الإداري - الدعوي رقم 1147 / 7 ق في 1956/5/27 س 10 ص 339 ،
المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم 12/674 ق في 1967/1/2 السنة 12 ص

1236 ، و الطعن رقم 7/979 ق في 1964/2/29 مجموعه العشر سنوات - ص 1159 - و الطعن رقم 10/482 ق في 1969/6/28 س 14 ص 888).
والأصل أن القرارات التنظيمية أو اللوائح لا تسري أحكامها إلا من تاريخ صدورها ولا يرجع أثرها إلى الماضي إلا بنص صريح وفقا للدستور ، فإذا خلت من مثل هذا النص كان نفاذها من تاريخ صدورها فقط (قضاء إداري - الدعوي رقم 2/442 ق في 1949/5/2 س 30 ص 717 الدعوي رقم 3/285 ق في 1950/1/31 س 4 ص 286 ، و الدعوي رقم 147 / 7 ق في 1954/12/26 س 9 ص 179).

وقد أكدت المحكمة الإدارية العليا هذا المعنى بقولها أنه من المسلم أنه ولئن كان النشر لازماً لصحة القرارات التنظيمية أو اللائحية إلا أنها لا تنفذ في حق الأفراد إلا إذا علموا بها عن طريق نشرها علي وجه من شأنه أن يكون كافياً لافتراض علمهم اليقيني بأحكامها . وغني عن البيان أنه إذا كان القرار الإداري اللائحي ذا طابع تشريعي فإنه لا ينفذ في حق الأفراد إلا من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية ذلك أصل دستوري مقرر (الطعن رقم 1083 / 8 ق في 1966/6/11 س 11 ص 677).

ولما كان الطعن في القرارات الإدارية العامة أو اللوائح تدخل ضمن المنازعات الإدارية التي يختص بها مجلس الدولة . لذلك يجوز الطعن في هذه القرارات بالطريق المباشر بطلب إلغائها إذا لحق تلك القرارات عيب في الاختصاص أو الشكل أو الإجراءات أو مخالفة القانون بالمعنى الواسع أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها أو عيب إساءة استعمال السلطة والانحراف أو عيب السبب وذلك تطبيقاً للمادة 5/10 من قانون مجلس الدولة التي تنص علي أن يختص القضاء الإداري بالطلبات التي تقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية .

وميعاد رفع الدعوي هو ستون يوماً من تاريخ نشر القرار الإداري المطعون فيه أو إعلان صاحب الشأن به ويجري النشر عادة بالنسبة إلى القرارات التنظيمية العامة أو اللائحية ، والإعلان بالنسبة للقرارات الفردية (عليا في 1975/6/22 س 2 ص 1209).

وينقطع سريان هذا الميعاد بالتظلم إلي الهيئة الإدارية التي أصدرت القرار أو الهيئات الرئاسية ويحب أن يبت في التظلم قبل مضي ستون يوما من تاريخ تقديمه و إذا صدر القرار بالرفض وجب أن يكون مسببا . ويعتبر مضي ستون يوما علي تقديم التظلم دون أن تجيب عنه السلطات المختصة بمثابة رفضه ويكون ميعاد رفع الدعوي بالطعن في القرار الخاص بالتظلم ستين يوما من تاريخ انقضاء الستين يوما المذكورة.

علي انه إذا كان تقديم التظلم يقطع سريان المدة ، فإنه لا يستلزم أن ينتظر المتظلم رد الإدارة صراحة أو مرور الستين يوما لرفع دعوي الإلغاء ، بل أن دعواه تكون مقبولة لو رفعها قبل ذلك. وهو ما سلم به مجلس الدولة المصري باستمرار ومن ذلك قوله " الدعوي المرفوعة أمام محكمة القضاء الإداري بالطعن في قرار إداري نهائي دعوي مقبولة ولو كان صاحب الشأن قد تظلم من القرار إلي الجهة الإدارية المختصة ولم يبت في تظلمه قبل رفع الدعوي إذ التظلم إنما يواجه أمرا تاليا لا اكتساب القرار صفته النهائية التي تجعله قابلاً للطعن (قضاء إداري في 9 فبراير 1950 س 4 ص 366) وهاذا ما أقرته المحكمة الإدارية العليا (حكم 1960/4/26 س 5 ص 770) راجع الدكتور سليمان محمد الطماوي - القضاء الإداري - قضاء الإلغاء - دار الفكر العربي - 1986 - 635 وما بعدها) .

وإذا انقضي ميعاد رفع الدعوي دون أن تكون هناك أحدي حالات امتداد هذا الميعاد بوقفه أو انقطاعه ، يختص القرار التنظيمي العام أو اللائحة ولا تقبل الدعوي التي ترفعها ضدها بالإلغاء بعد انقضاء هذا الميعاد ، ويعد عدم القبول من النظام العام . مع ملاحظة انه يمكن الطعن بالإلغاء مباشرة في لائحة أو قرار عام تحصن بمضي ميعاد الطعن وذلك في حالات صدور تشريع يعدل من الأساس الذي ارتكزت عليه اللائحة بحيث يصبح بقاؤها أمر غير شرعي وذلك في خلال 60 يوما من صدور التشريع، وكذلك في حالة تغير الظروف المادية التي أدت إلي صدور اللائحة وحالة تغير القضاء (راجع الدكتور محمد كامل ليله - الرقابة علي أعمال الإدارة - الكتاب الثاني - 1970 - ص 1084 ، الدكتور سامي جمال الدين -

اللوائح الإدارية وضمانه الرقابة القضائية - منشأة المعارف - الإسكندرية ص 102 وما بعدها - الدكتور سليمان الطماوي - المرجع السابق - ص 659 وما بعدها). ومن ناحية أخرى يجوز الطعن بطريق غير مباشر في أي وقت في القرارات الإدارية العامة أو اللائحة ولو كان ميعاد الطعن فيها قد انقضي وذلك عند الطعن بالإلغاء في القرارات الفردية بتطبيق القرار علي الحالات الفردية لا بقصد إلغائه بل بقصد عدم أعمال أحكامه وعدم تطبيقها بالنسبة لصاحب الشأن بطلب عدم الاعتداد بها لمخالفتها للقانون وذلك بأبطال القرار الفردي الصادر في حقه تطبيقاً لها (محكمة القضاء الإداري - دعوي رقم 1085 / 23 في 25/12/1972 س 27 ص 63 ، الدعوي رقم 404 / 3 في 25/12/1950 س 5 ص 27 ، الدعوي رقم 166/2 ق في 18/4/1950 س 4 ص 596 ، الدعوي رقم 344/3 ق ورقم 172/4 ق ورقم 341 / 2 ق ورقم 555 / 2 ق ورقم 858 / 5 في 2/2/1953 س 8 ص 195 ، ورقم 1001 / 5 ق في 31/5/1953 س 7 ص 1378 ، عليا - طعن رقم 912/3 ق في 27/1/1959 مشار إليه في الطماوي - ص 665).

ويكون ميعاد الطعن 60 يوماً من تاريخ إعلان القرار لصاحب الشأن. ولل قضاء المدني (ويدخل فيه القضاء الجنائي) حق شرعية اللوائح عندما تثار هذه المسائل خلال منازعات معروضة عليه وتدخل في اختصاصه (الدكتور - كامل ليلة - المرجع السابق - ص 845).

ويثور التساؤل عن مدي مسؤولية الدولة عن امتناعها عن تنفيذ اللوائح

يرد علي ذلك بان مجلس الدولة الفرنسي يطبق علي امتناع الإدارة عن تنفيذ اللوائح نفس القواعد التي يطبق علي امتناعها عن تنفيذ الأحكام القضائية فالأصل أن الإدارة كما هو الشأن بالنسبة للأحكام ملزم بتنفيذها ويعد امتناعها عن تطبيقها خطأ تسأل الدولة بتعويض الأضرار الناجمة عنه . إلا انه قد يحدث أن يكون امتناع الإدارة عن تطبيق اللائحة ناتج من اعتبارات متعلقة بالصالح العام . ففي هذه الحالة لا يعد امتناعها خطأ يستوجب مسؤولية الدولة وفقاً لهذا الأساس حيث أن تصرفها يعد مشروعاً نظراً لهذه الاعتبارات إلا أنه رغم من ذلك فقد قرر مجلس الدولة الفرنسي مسؤولية الدولة بالتعويض إذا ترتب عن امتناع الإدارة رغم مشروعيتها

أضراراً غير عادية لشخص أو أشخاص معينين (أحكام مجلس الدولة الفرنسي في 17 مايو 1971 ص 334 مشار إليه في قضاء التعويض للدكتور محمد عبد الواحد الجملي - دار النهضة العربية 1995 ص 470 وما بعدها).

علي أن مجلس الدولة المصري - رفض ترتيب مسؤولية الدولة علي أساس المخاطر أو علي أساس المساواة أمام الأعباء العامة وإن الأساس الوحيد للمسئولية في رأيه هو الخطأ إلا في الحالات التي يصدر فيها المشرع بتشريعات - خاصة علي سبيل الاستثناء الأخذ بهذا النوع من المسؤولية .
(راجع المرجع السابق - ص 485 وحكم المحكمة الإدارية العليا في 1968/6/22 المجموعة - السنة 13 ص 1059 وحكمها في 15 ديسمبر 1956 المجموعة - السنة 2 ص 215) .

الفصل الثاني المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة

صدر القانون رقم 83 لسنة 2002 بإصدار قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة في 5 يونيو 2002 .

و الهدف من إنشاء تلك المناطق هو إقامة وتنمية المنطقة أو المناطق المخصصة لها وتعمل علي جذب الاستثمارات إليها لإقامة المشروعات الزراعية و الصناعية و الخدمية القادرة علي المنافسة مع مثيلتها في العالم وزيادة حصة مصر في التجارة العالمية وذلك من خلال توحيد سلطات الإدارة و أداء أعمالها وفقاً لأعلي المستويات العالمية وتوفير المرافق والخدمات بأرقي المعايير و المواصفات الفنية و تطبيق النظم و المزايا و الإعفاءات الكفيلة بإطلاق طاقات الاستثمار و التنمية في كافة المجالات الاقتصادية و الاجتماعية وتوفير القوي البشرية المدربة اللازمة لذلك وتهيئة أفضل مناخ للعمل علي جذب الاستثمار (م 4)

ويصدر بإنشاء هذه المناطق خارج الحيز العمراني للمدن و القرى القائمة قرارات جمهورية .

وقد نص القانون علي مزايا وضمانات تتمتع بها المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة .

ففيما يتعلق بالمزايا الضريبية تنص المادة 37 من القانون علي انه :
مع عدم الإخلال بأيه إعفاءات مقررة بقانون الضرائب ، تكون أسعار الضرائب علي
الدخل في المنطقة علي الوجه الآتي :

- بالنسبة للضريبة علي فائض العمليات الجارية للهيئة % 10
- بالنسبة للضريبة علي أرباح شركات الأموال %10
- بالنسبة للضريبة الموحدة علي دخول الأشخاص الطبيعيين %10
- بالنسبة للضريبة علي إيرادات الأراضي و العقارات المبينة
لغير أغراض السكني %10

وتستحق الضريبة علي مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول خلال السنة
السابقة علي موعد استحقاقها .

وتنص المادة 38 من القانون علي أنه " مع عدم الإخلال بأية إعفاءات مقررة
بقانون الضرائب ، تسري علي المرتبات و الأجور و الحوافز و الإيرادات المرتبة
مدي الحياة ، التي تستحق للعاملين في المنطقة أو عن أداء أعمال بها ، ضريبة
موحدة سعرها 5 % "

وتنص المادة (39) من القانون علي انه " تعفي من جميع الضرائب و
الرسوم ، عوائد السندات وعوائد القروض و التسهيلات الائتمانية التي تمنح للهيئة أو
الشركة التتمية الرئيسية أو للشركات ، و المنشآت و الفروع المرخص لها بالعمل في
المنطقة)

وطبقاً للمادة (40) من القانون " تعفي الأرباح الناتجة عن اندماج الشركات أو
تقسيمها أو تغير شكلها القانوني من الضرائب و الرسوم التي تستحق الاندماج أو
التقسيم أو تغير الشكل القانوني ". وينطبق ذلك علي الشركات المقامة داخل
المنطقة فقط

وتنص المادة (41) من القانون علي انه " لا تسري علي المنطقة أحكام
قوانين ضرائب المبيعات و الدمغة ورسوم تنمية موارد الدولة ، كما لا يسري عليها
أي نوع آخر من الرسوم أو الضرائب المباشرة أو غير المباشرة " .

وفيما يتعلق بالضرائب الجمركية وضريبة المبيعات " تعفي من الضرائب الجمركية ومن ضريبة المبيعات ومن جميع أنواع الضرائب و الرسوم الأخرى المعدات و الآلات و الأجهزة و المواد الخام و المهمات وقطع الغيار و أية مواد أو مكونات أخرى تستوردها الهيئة أو الشركات أو المنشآت أو الفروع العاملة في المنطقة ، كما تعفي السيارات و المركبات بكافة أنواعها من الضرائب و الرسوم متي كانت مخصصة لنشاط إنتاجي سلمي أو خدمي وفقاً للمعايير التي يصدر بها قرار من مجلس إدارة الهيئة 0

ومع ذلك تخضع منتجات الجهات السابقة للضريبة الجمركية وضريبة المبيعات و كافة الضرائب و الرسوم الأخرى علي المكونات المستوردة وحدها وذلك عند الإفراج عن تلك المنتجات لدخولها السوق المحلي " (م 42) 0
وقد أنشأ القانون بالمنطقة مركز يسمى " مركز تسوية المنازعات " يختص بتسوية المنازعات المنصوص عليها في المادة (53) من القانون وهي :

- 1- المنازعات الضرائبية
- 2- المنازعات الجمركية
- 3- منازعات العمل الفردية و الجماعية
- 4- منازعات التأمينات الاجتماعية
- 5- المنازعات المتعلقة بتنفيذ العقود بين أطراف لهم أو لأحدهم نشاط اقتصادي في المنطقة .

- 6- المنازعات الناشئة عن فعل تقصيري وقع في المنطقة
 - 7- أية منازعة تكون للهيئة أو شركه تنمية طرفا فيها .
- وينعقد الاختصاص لهذا المركز إذا اتفق أطراف النزاع علي اللجوء إليه أو كانت إقامة أو محل عمل أو مركز إدارة أو مقر فرع جميع أطراف المنازعات أو أحدهم واقعاً بالمنطقة الاقتصادية الخاصة (م 52)

كما يختص هذا المركز بالنظر في أي منازعة تكون لهيئة أو شركة تنمية طرفاً فيها (1)

ويصدر وزير العدل قراراً بنظام أداء المركز لأعماله . و إجراءات مباشرته لاختصاصاته وقواعد تقدير مكافآت رؤساء و أعضاء هيئات التوفيق و كيفية تنفيذ الأحكام و القرارات التي تصدر عن هيئاته. م (54)

ويتولي رئاسة المركز أحد المستشارين الحاليين أو السابقين من درجة رئيس محكمة استئناف أو ما يعادلها علي الأقل يعاونه عدد كاف من أعضاء الهيئات القضائية ويكون اختيار المستشارين الحاليين بطريق النذب وفقاً للقوانين و النظم الخاصة بهم ، وذلك بناء علي طلب مجلس إدارة الهيئة ، ويصدر بتعين رئيس المركز ومعاونيه وتحديد معاملتهم المالية قرار من وزير العدل م (55) ويتخذ رئيس المركز جميع الإجراءات و الترتيبات اللازمة لتوفير التسهيلات و المساعدات التي تمكن هيئات التوفيق من أداء أعمالها م (56) .

وإذا توصلت هيئة التوفيق إلي تسوية النزاع وقبل الأطراف كان قرارها ملزماً واجب التنفيذ (م 57) .

وفي جميع الأحوال يجوز للهيئة قبول التحكيم أياً كانت طبيعة المنازعة وفقاً للقواعد و الإجراءات المنصوص عليها في قانون التحكيم في المواد المدنية و التجارية الصادر بالقانون رقم 97 لسنة 1994 م (2/52) .

وفيما عدا الطلبات التي يختص بها القضاء المستعجل وكذلك طلبات إلغاء القرارات الإدارية المقترنة بطلبات وقف التنفيذ يكون اللجوء إلي القضاء الإداري بعد عرض النزاع علي احدي هيئات التوفيق المختصة بالمركز و صدور قرارها فيه أو انقضاء ستين يوماً من تاريخ التقرير بالاعتراض أمامها دون صدور قرار (م 1/58) .

(1) يقصد بشركة التنمية كل شركة يعهد إليها في حدود أغراضها بتنفيذ كل أو بعض ما رخص به لشركة التنمية الرئيسية .
أما شركة التنمية الرئيسية فهي الشركة التي رخص لها بتنمية المنطقة الصناعية الخاصة والترويج لها وإنشاء وإدارة وصيانة البنية الأساسية داخل حدودها (مادة 1) .

وفي جميع الأحوال يجوز لأطراف النزاع الاتفاق علي تسوية المنازعات المنصوص عليها في المادة (53) من هذا القانون عن طريق اللجوء إلي التحكيم وفقاً لقواعد لجنة الأمم المتحدة لقانون التجارة الدولية . ويجوز أن يتم التحكيم أمام فرع من فروع التحكيم التجاري الدولي التي ينشأ بالمنطقة لهذا الغرض (م 58 / 2). ووفقاً لقواعد لجنة الأمم المتحدة لقانون التجارة الدولية تنص المادة 28 من القانون النموذجي لسنة 1985 تفصل هيئة التحكيم في النزاع وفقاً لقواعد القانون التي يختارها الطرفان بوصفها واجبة التطبيق علي موضوع النزاع .

وهذا النص يتفق مع نص المادة 99 من قانون التحكيم المصري الصادر 1994 حيث ينص علي أن تطبق هيئة التحكيم علي موضوع النزاع القواعد التي يتفق عليها الطرفان .

ولكن يثور التساؤل عن القانون الواجب التطبيق علي موضوع المنازعة في حالة عدم تحديد أطراف علاقة الدولية للقانون الواجب التطبيق علي موضوع النزاع أو وجود صعوبة علي أطراف علاقات التجارة الدولية من اختيار القانون الواجب التطبيق⁽¹⁾

في كل هذه الفروض يقرر الأطراف ترك الحرية لهيئة التحكم لتحديد القانون الواجب التطبيق مع موضوع النزاع وأي اختيار لقانون دولة ما أو نظامها القانوني يجب أن يؤخذ علي انه إشارة مباشرة إلي القانون الموضوعي لتلك الدولة ومنسوب إلى قواعدها بتنازع القوانين .

وقد تري هيئة التحكيم وهي بصدد ممارسة حريتها في تحديد القانون الواجب التطبيق على موضوع النزاع فقد تلجأ هيئة التحكيم إلي أعمال منهج التنازع في القانون الدولي الخاص . وقد نصت علي هذه الطريقة المادة الثانية من المادة 28 من القانون النموذجي 1985 التي تنص علي انه إذا لم يعين الطرفان القانون الواجب التطبيق علي موضوع النزاع فانه يجب علي هيئة التحكيم تطبيق القانون الذي يقرره قواعد تتنازع القوانين التي تري الهيئة أنها واجبة التطبيق .

⁽¹⁾ راجع الدكتور عاطف محمد الفقي - التحكم التجاري الدولي ج 2 - 2010/2011 دار النهضة العربية ص 127 وما بعدها

وقد تلجأ هيئة التحكيم إلى طريقة ثانية وهي الاختيار المباشر لقانون وطني معين لتطبيق قواعده مباشرة على موضوع النزاع لارتباط تطبيقه على موضوع النزاع المعروف .

وقد نص على هذه الطريقة قانون التحكيم المصري الصادر سنة 1994 في المادة 2/39 مقررًا أنه إذا لم يتفق الطرفين على القواعد القانونية الواجبة التطبيق على موضوع النزاع طبقت هيئة التحكيم القواعد الموضوعية في القانون الذي نرى أنه الأكثر اتصالاً بالنزاع . وعلى أي حال لا يجوز لهيئة التحكيم الفصل في النزاع على أساس ودي إذا أجاز لها الطرفان ذلك صراحة (م 28 / 3 من القانون النموذجي) . وفي جميع الأحوال تفصل هيئة التحكيم في النزاع وفقاً لشروط العقد وتأخذ في اعتبارها العادات المتبعة في ذلك النوع من النشاط التجاري لتطبيقه على المعاملة (م 28 / 4 من القانون النموذجي) .

الفصل الثالث

المنازعات بين المستثمر والجهة الإدارية طبقاً لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار

تنص المادة (7) من القانون 8 لسنة 1997 بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار والمعدل بالقانون 13 لسنة 2004 على أنه " يجوز تسوية منازعات الاستثمار المتعلقة بتنفيذ أحكام هذا القانون بالطريقة التي يتم الاتفاق عليها مع المستثمر كما يجوز الاتفاق بين الأطراف على تسوية هذه المنازعات في إطار الاتفاقيات السارية بين جمهورية مصر العربية ودولة المستثمر ، أو في إطار الاتفاقية الخاصة بتسوية المنازعات الناشئة عن الاستثمارات بين الدول وبين رعايا الدول الأخرى التي انضمت إليها جمهورية مصر العربية بالقانون رقم 90 لسنة 1971 ، وذلك بالشروط والأوضاع وفي الأحوال التي تسرى فيها تلك الاتفاقيات ، أو وفقاً لأحكام قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم 27 لسنة 1994 . كما يجوز الاتفاق على تسوية المنازعات المشار إليها بطريق التحكيم أمام مركز القاهرة الإقليمي للتحكيم التجاري الدولي .

وتأكيداً من المشرع للمزيد من التيسيرات التي قصد إتاحتها للمستثمر قرر جواز تسوية المنازعات المتعلقة بأحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار بالطريقة

التي يتم الاتفاق عليها - وسواء أكانت هذه الطريقة هي اللجوء إلى المحكمة المختصة أو إلى محكمة محددة بذاتها أو تسوية النزاع بطريق الوساطة أو التوفيق - وذلك حسبما يسفر عنه الاتفاق . كما أجاز المشرع للأطراف المعنية بالاتفاق على تسوية المنازعات التي تنشب بينهما في إطار الاتفاقية المبرمة بين جمهورية مصر العربية ودولة المستثمر ، أو في إطار الاتفاقيات الخاصة بتسوية المنازعات الناشئة عن الاستثمارات والتي تنشب بين الدولة أو احد رعاياها وبين رعايا الدول الأخرى والتي انضمت إليها مصر بالقانون رقم 90 لسنة 1971 والتي صدر بها قرار من رئيس الجمهورية - وذلك بالشروط والأوضاع وفي الأحوال التي تسرى فيها تلك الاتفاقيات . كما أجاز المشرع تسوية تلك المنازعات وفقا لأحكام قانون التحكيم في المواد المدنية والتجارية الصادرة بالقانون رقم 27 لسنة 1994 أو بطريق التحكيم أمام مركز القاهرة الاقليمي للتحكيم التجاري الدولي .⁽¹⁾

ولا يجوز أن يكون التحكيم إجباريا لأن التحكيم لا يتولد إلا عن الإرادة الحرة ولا يتصور إجراؤه تسلطا أو كرها .

المرحلة الإدارية للمنازعة

أضاف القانون 13 لسنة 2004 المادتين 65 ، 66 للقانون 8 لسنة 1997 والمتضمن تشكيل لجان إدارية لفض منازعات الاستثمار قبل اللجوء إلى التحكيم أو القضاء وتنص هذه المادة على انه " استثناء من أحكام القانون رقم 7 لسنة 2000 في شأن لجان التوفيق في بعض المنازعات ، تتولى مساعي تسوية النزاع بين المستثمر وبين أي من الجهات الإدارية لجنة تشكل في الهيئة برئاسة احد رجال القضاء من درجة مستشار على الأقل يتم اختياره وفقا لأحكام قانون السلطة القضائية وعضوية ممثل لاتحاد النشاط المستثمر فيه وممثل للهيئة وتباشر اللجنة مساعي التسوية بناء على طلب المستثمر وتصدر توصياتها في شأن النزاع بعد دعوة أطرافه وسماع أقوالهم ، وإذا لم يقبل احد أطراف النزاع توصية اللجنة ، يعرض النزاع على اللجنة الوزارية المنصوص عليها في المادة "66" من هذا القانون " 0

⁽¹⁾ (رجب عبد الحكيم سليم - شرح احكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار يونيو 2000 - ص 209 وما بعدها

كما تنص المادة (66) من ذات القانون المشار إليه بعالية على انه " يصدر رئيس مجلس الوزراء قرارا بتشكيل لجنة وزارية للنظر فيما يقدم أو يحال إليها من شكاوى ومنازعات المستثمرين مع الجهات الإدارية ، وتكون قرارات اللجنة واجبة النفاذ وملزمة للجهات الإدارية وذلك بعد موافقة مجلس الوزراء عليها ، دون الإخلال بالحق في اللجوء للقضاء .

ويستفاد من هاتين المادتين أن فض منازعات الاستثمار ومن بينهما منازعات الضرائب يتم على مرحلتين ، حيث يعرض النزاع بداءة على لجنة تشكل في الهيئة العامة للاستثمار تتكون من :

1- أحد رجال القضاء من درجة مستشار على الأقل ، يتم اختياره وفقا لقانون

السلطة القضائية وتكون له رئاسة اللجنة

2- وعضوية ممثل لاتحاد النشاط المستثمر فيه

3- وعضوية ممثل عن الهيئة العامة للاستثمار

وبإمعان النظر في اللجنة الابتدائية لتسوية منازعات الاستثمار يبين عدم تمثيل طرفي النزاع في تشكيل اللجنة ، وان دورهم يقتصر فقط على حضور جلسات التوفيق عقب دعوتهم إليها ، ليقوم كل منهما بعرض وجهه نظره في نقاط النزاع المعروضة على اللجنة ، وبذلك يكون تشكيل اللجنة اقرب ما يكون إلى اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي . (1).

وإذا لم يصادف قرار لجنة منازعات الاستثمار قبولا لدى احد طرفي النزاع ، يتم عرض النزاع على المجموعة الوزارية لفض منازعات الاستثمار بمجلس الوزراء برئاسة وزير العدل وعضوية كل من وزراء الصناعة والدولة للتنمية المحلية والمالية ورئيس الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة والأمين العام لمجلس الوزراء ورئيس هيئة مستشاري مجلس الوزراء فضلا عن الوزراء المختصين في الموضوعات المطروحة على المجموعة ، ويعاون المجموعة الوزارية في أداء عملها أمانة فنية بالهيئة العامة للاستثمار برئاسة رئيس الهيئة ، وتختص الأمانة العامة بتلقي شكاوى

¹ (محمد محمد سليمان أبو العلا - لجان التوفيق وفقا للقانون رقم 7 لسنة 2007 بين الواقع والمأمول بحث غير منشور مقدم للأكاديمية البحرية للعلوم والتكنولوجيا - 2012 - ص 31 وما بعدها

ومنازعات المستثمرين وإرسال صورة منها للجهات الإدارية المختصة بها لإبداء وجهه نظرها فيها ، كما تقوم الأمانة بإعداد دراسة وافية عن موضوع الشكوى وتقوم بإرسال ملف الشكوى لهيئة المستثمرين بمجلس الوزراء لإبداء الرأى القانونى فى الشكوى قبل عرضها على المجموعة الوزارية (1).

وبإمعان النظر فى تشكيل المجموعة الوزارية والآليات الفنية والقانونية المعاونة لها فى أداء عملها ممثلة فى الأمانة الفنية بهيئة الاستثمار وهيئة مستشاري مجلس الوزراء يبين حرص الدولة على تفعيل دور المجموعة الوزارية فى فض منازعات الاستثمار ، من خلال إسناد أمر الوساطة والتوفيق فى منازعات الاستثمار لرأس السلطة التنفيذية فى الدولة ممثلا فى مجلس الوزراء ، وهو أمر تنفرد به تلك الآلية عن غيرها من آليات التوفيق الأخرى التى عرفها النظام القانونى المصرى .

اللجوء للجنة والمنازعات التى تختص بها (2)

لجنة فض منازعات الاستثمار وسيلة ودية اختيارية لفض المنازعات التى تثور بين المستثمر والجهات الإدارية ، ولا يكون اللجوء لتلك اللجنة جبرا على المستثمر أو الجهة الإدارية قبل اللجوء للقضاء لحسم خصوماتهم البينية ، وقد اعتبر المشرع تلك اللجنة استثناء من أحكام القانون رقم 7 لسنة 2000 ، وبالتالي فإن اللجوء لتلك اللجنة يعفى المدعى حال رفضه للتوصية من معاودة طرح ذات النزاع على لجان التوفيق ، ويكون من حقه اللجوء مباشرة للقضاء . وتباشر لجنة فض منازعات الاستثمار عملها بناء على طلب يقدم من المستثمر وذلك فى المنازعات التى تثور بينه وبين الوزارات والمصالح والأجهزة الحكومية والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية فقط ، وبالتالي فإنه لا يجوز للجهات الإدارية اللجوء لتلك اللجنة لتسوية المنازعات التى تثور بينها وبين المستثمرين . ولا يجوز اللجنة أن تباشر المنازعات بين المستثمرين بعضهم ببعض أو بين المستثمرين والغير

إصدار التوصية وقوتها الإلزامية والطعن عليها (1)

¹ (انظر المادة الأولى والثالثة من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 32 لسنة 2012 بشأن تشكيل المجموعة

الوزارية لفض منازعات الاستثمار ، والمنشور بالجريدة الرسمية ، العدد 2 فى 12 يناير 2012

² (المرجع السابق - ص 32

لم تبين المادتين 65 ، 66 من القانون 8 لسنة 1997 النصاب القانوني لإصدار التوصية من قبل اللجنة الابتدائية أو اللجنة الوزارية ، وهل تكون بأغلبية أصوات أعضاء اللجنتين أو بإجماع الأصوات ، بيد أن المادة 66 من القانون رقم 8 لسنة 1997 قد تطلبت موافقة وتصديق مجلس الوزراء للتوصية الصادرة من اللجنة الوزارية .

وحيث انه عن القوة التنفيذية للتوصية ، فالتوصية الصادرة من اللجنة الابتدائية لفض منازعات الاستثمار لا تكون ملزمة لطرفي النزاع ، ويكون لكل منهما رفضها والمطالبة بعرض النزاع على اللجنة الوزارية ، في حين أن التوصية الصادرة من اللجنة الوزارية تكون واجبة النفاذ في مواجهه الجهة الإدارية فقط بمجرد التصديق عليها من مجلس الوزراء ، ولا يكون من حقها الطعن عليها 0

أما إذا كانت التوصية الصادرة من اللجنة الوزارية وبعد التصديق عليها من مجلس الوزراء في غير صالح المستثمر ، فان التوصية لا تكون ملزمة له ، ويكون له الحق في الطعن عليها أمام مجلس الدولة باعتباره صاحب الولاية القضائية في الطعن على القرارات الصادرة من اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي طبقا للمادة العاشرة من قانون مجلس الدولة 0

وفي هذا المقام قضت محكمة النقض بان " الطعون في القرارات الإدارية النهائية الصادرة من الإدارة أو الجهات الإدارية ذات الاختصاص القضائي ، اختصاص القضاء الإداري بنظرها إلا إذا رأى المشرع بنص خاص اختصاص القضاء العادي بنظرها .(2)

والخلاصة أن اللجنة العامة لفض منازعات الاستثمار نظام ودي واختياري لتسوية المنازعات ويتميز بهذه الخصائص :

¹ (المرجع السابق - ص 33

² (انظر حكم النقض رقم 2479 لسنة 52 قضائية بجلسة 1986/1/23 ، التعليق على قانون المرافعات للدناصوري وعكاز ، الطبعة الثامنة ، الجزء الأول ، ص 602 بند 68

1- أن المستثمر والجهة الإدارية لا يشتركا فى عضوية لجنة فض منازعات الاستثمار أو المجموعة الوزارية ، ومن ثم لا يكون لهم دور فى صنع وإصدار التوصية 0

2- يتم نظر النزاع أمام لجان فض منازعات الاستثمار على مرحلتين 0
3- التوصية الصادرة من اللجنة الوزارية لفض منازعات الاستثمار وبعد التصديق عليها تكون ملزمة للجهة الإدارية فقط 0

4- تختص لجنة فض منازعات الاستثمار بنظر المنازعات التى تنشأ بين المستثمر والجهات الإدارية فقط 0

5- أن التوصيات التى تصدرها اللجنة الوزارية لفض منازعات الاستثمار تكون بمثابة مبادئ عامة تكون ملزمة فى الحالات المماثلة التى تعرض على اللجنة . (1)

6- أن صدور التوصية من اللجنة الوزارية لفض منازعات الاستثمار وإن كان يقطع الطريق على الجهة الإدارية فى اللجوء إلى القضاء بشأن الحقوق التى تم تسويتها من قبل اللجنة ، فإنها لا تمنع المستثمر من اللجوء للقضاء أو التحكيم حسما للنزاع الدائر بينه وبين الجهات الإدارية .

7- أن رئاسة اللجنة الوزارية لفض منازعات الاستثمار تكون لوزير العدل وعضوية مجموعة من الوزارة المعنيين بالشئون المالية والاقتصادية .

الفصل الرابع

المنازعات بين الأشخاص الاعتبارية العامة

نظم المشرع المصرى طريقا خاصا للفصل فى المنازعات التى تنشأ فيما بين الأشخاص القانونية العامة دون اللجوء للقضاء ، حيث أناط بالجمعية العمومية لقسمى

¹ (تنص المادة الثالثة من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 461 لسنة 2011 بشأن تشكيل المجموعة الوزارية لفض منازعات الاستثمار على انه : تصدر اللجنة الوزارية توصياتها ، وتعتبر هذه التوصيات نافذة وتلتزم بها الوزارة والمصالح والجهزة الحكومية والهيئات العامة ووحدات الادارية المحلية ، وذلك بعد التصديق عليها من مجلس الوزراء ، وتعتبر توصيات اللجنة الوزارية التى يتم التصديق عليها من مجلس الوزراء مبادئ عامة تطبق فى جميع الحالات المماثلة

الفتوى والتشريع بمجلس الدولة مهمة حسم هذه المنازعات بواسطة رأى ملزم لأطراف هذه المنازعات .

وفى هذا الصدد تنص المادة 66 من القانون رقم 47 لسنة 1972 بشأن مجلس الدولة فى فقرتها (د) على أن الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع تختص بإبداء الرأى مسببا فى المنازعات التى تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة أو بين الهيئات العامة أو بين المؤسسات العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات وبعضها البعض . ويكون رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع فى هذه المنازعات ملزما للجانبين .

وفىما يتعلق بنطاق اختصاص الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع فى هذا المجال قررت الجمعية العمومية فى الفتوى الصادرة منها فى جلسة 17 أكتوبر 1984 أن اختصاصها بإبداء الرأى لا ينعقد إلا إذا تمت الإحالة إليها من أحد الأشخاص الذين عددهم نص الفقرة (د) من المادة 66 من قانون مجلس الدولة على سبيل الحصر .

وهم رئيس الجمهورية ورئيس الهيئة التشريعية ورئيس مجلس الوزراء والوزراء ورئيس مجلس الدولة 0 ولم يخول النص غير هؤلاء إحالة هذه المسائل أو بعضها إلى الجمعية العمومية 0 ومن ثم لا يسوغ للجمعية العمومية نزولا على صريح المادة 66 من قانون مجلس الدولة أن تخوض فيما طلب فيه الرأى إذا ورد من غير السبيل الذى رسمه القانون 0 (فتوى 1237 بتاريخ 1998/12/2 ملف رقم 195/2/7) .

وقد ذهبت الجمعية العمومية للفتوى والتشريع إلى عدم اختصاصها بنظر المنازعة التى تمثل فيها هيئة الأوقاف باعتبارها نائبة عن الوزير ناظر الوقف على أساس أن نشاط وزير الأوقاف ومن بعده هيئة الأوقاف فى قيامها على شئون الأموال الموقوفة إنما هو نشاط ناظر الوقف وهو من أشخاص القانون الخاص فلا يتحقق للهيئة بهذه المناسبة الوصف القانونى الذى تتطلبه المادة 66 (المشار إليها) فى جميع أطراف النزاع حتى ينعقد اختصاص الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بنظر النزاع . ولا يغير من ذلك إحالة النزاع إلى الجمعية العمومية بحكم من محكمة استئناف القاهرة للقول بالالتزام بنظره تطبيقا لنص المادة 110 من قانون المرافعات ، ذلك أن هذا النص لا يقيد الجمعية العمومية لأنها لا تعد محكمة بالمعنى الفنى الذى عناه المشرع فى المادة المذكورة (فتوى رقم 307 بتاريخ 2005/5/31 ملف رقم 3094/2/32 وفتوى رقم 1130 بتاريخ 1998/10/19 ملف رقم 1964/2/32) .

واستظهرت الجمعية العمومية للفتوى والتشريع أن ولاية الجمعية بنظر المنازعات عن تلك التى يكون احد أطرافها شخصا من أشخاص القانون الخاص ولو كان الطرف الآخر فى المنازعة من أشخاص القانون العام . (فتوى رقم 315 بتاريخ 2000/6/5 ملف رقم 3135/2/32 ، فتوى رقم 779 بتاريخ 1999/12/2 ملف 3078/2/32 ، فتوى رقم 365 بتاريخ 6999/5/31 ملف 3062/2/32).

وأن اختصاصها بالمنازعات التى تنشأ بين الجهات المشار إليها يفترض وجود نزاع على حق مالى بين جهتين أو أكثر من هذه الجهات 0 أما إذا كان الخلاف الذى نشأ بين هذه الهيئات هو مجرد خلاف فى رأى حول تفسير بعض القوانين ، ولم تكتمل له عناصر المنازعة ، فيجوز لها طلب فتوى عادية بشأنه من مجلس الدولة ، ولا تعد هذه الفتوى من قبيل الرأى الملزم الذى تصدره الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع وهى بصدد حسم المنازعات التى تنشأ فيما بين الأشخاص القانونية العامة استنادا إلى الفقرة (د) من المادة 66 من قانون مجلس الدولة . (الفتوى رقم 1041 فى 1 نوفمبر 1984 بجلسة 17 أكتوبر 1984 ، الملف رقم 19239/2/32) .

وقد أعتبر بعض الكتاب ⁽¹⁾ الدور الذى تقوم به الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة فى حسم المنازعات التى تثور فيما بين الأشخاص القانونية العامة من قبيل التحكيم . ولكننا لا نؤيد هذا الرأى لاختلاف طبيعة التحكيم عن طبيعة الدور الذى تتولاه الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع فى هذا الشأن ، فالتحكيم يقوم على اتفاق أطراف نزاع معين على إحالته إلى شخص أو أشخاص يختارونهم لحسم هذا النزاع بواسطة قرار ملزم لأطراف النزاع ، تكون له طبيعة الحكم القضائى . أما الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة فهى جهة تابعة لمجلس الدولة أناط بها المشرع إصدار رأى ملزم لحسم المنازعات التى تثور بين الأشخاص القانونية العامة ، التى لم يجر لها المشرع الاتفاق على حسم هذه المنازعات بواسطة التحكيم ، كما لم يجر لها رفع دعاوى بشأنها أمام القضاء .

وقد اعتبرت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ، أن اختصاصها دون غيرها بالفصل فى المنازعات التى تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة أو بين

1 (الدكتور / محمد محمد عمران - التحكيم فى المنازعات الضريبية - المؤتمر الضريبى العاشر لجمعية المالية والضرائب المصرية

الهيئات العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات بعضها البعض وهى جميعها من أشخاص القانون العام هو بديل عن استعمال الدعوى كوسيلة لحماية الحقوق وفض المنازعات ، وقد حدد القانون وسائل اتصالها بالمنازعات التى تعرض عليها ... بما يحرك ولايتها ويستتهدز اختصاصها ، ومن ذلك أن يقدم طلب عرض النزاع على الجمعية العمومية مباشرة من صاحب الصفة فى التقاضى طبقا للقانون وان يوجه إلى من يمثل الجهة الموجه إليها قانونا ، ذلك أن الصفة شرط لقبول الدعوى أو بديلها من وسائل حماية الحقوق (فتوى رقم 106 فى 3 فبراير 1996 بجلسة 7 فبراير 1996 ، ملف رقم 2261/2/22 ، مجموعة المبادئ القانونية للجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ، السنة الخمسون ، ص 261 ، فتوى رقم 382 فى 8/4/1997 ملف رقم 2122/ 2170 ، جلسة 2/4/1997 ، فتوى رقم 180 بتاريخ 25/2/1997 ، ملف رقم 2672/2/32)

ولا يعتبر الرأى الملزم الذى تصدره الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة وهى بصدد حسم المنازعات بين الأشخاص القانونية العامة بمثابة حكم قضائى . وفى هذا تقول المحكمة الدستورية العليا فى حكمها الصادر بتاريخ 17 أكتوبر 1981 بخصوص دعوى تنازع بشأن تنفيذ حكم قضائى يتعارض مع رأى صادر عن الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بصدد نزاع بين شخصين من الأشخاص القانونية العامة : " ولما كان مناط قبول الدعوى بشأن التنازع حول تنفيذ حكمين هو أن يقوم النزاع بشأن تنفيذ حكمين نهائيين متناقضين ، وكان الرأى الذى أبدته الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع لا يعد حكما ، فانه يتعين عدم قبول الدعوى . " صدر هذا الحكم فى 17 أكتوبر 1981 فى القضية رقم 15 للسنة القضائية الأولى (تنازع) ، مجموعة أحكام المحكمة الدستورية ، الجزء الأول ، ص 279 .

وقد جرى قضاء المحكمة الدستورية بأن " الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع لا تعتبر جهة قضاء أو هيئة ذات اختصاص قضائى ، ذلك أن ما يصدر عنها فى المسائل التى اختصاصها البند " د " من المادة 66 قانون مجلس الدولة بنظرها ، لا يعدو أن يكون رأيا فى مجال الإفتاء لا تتعقد به خصومة بين طرفين ، ولا يلزم للفصل فى المنازعة التى يتعلق هذا الرأى بها ، مراعاة حد أدنى من إجراءات التقاضى أو ضماناته الرئيسية . وأيد ذلك أن قانون مجلس الدولة ، قد فصل فصلا كاملا بين الوظيفة القضائية التى تتولاها محاكم مجلس الدولة دون غيرها ، وبمهام الإفتاء ، ومراجعته النصوص القانونية التى عهد بها إلى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع فى الأحوال التى

عينها ، وكان الفصل بين هاتين الوظيفتين ، مؤداه أنهما لا تتداخلان مع بعضهما ، ولا تحل أحدهما محل الأخرى ، أو تقوم مقامها ، وكان لا ينال مما تقدم ما قرره قانون مجلس الدولة من أن الآراء التى تبديها الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع المنازعات التى نص عليها البند " د " من المادة 66 من هذا القانون ، إنما تقيد الجهات والهيئات الإدارية المعتبرة طرفا فيها ، ذلك أن الصفة الإلزامية لأرائها فى تلك المنازعات . تعنى إنفاذها جبرا على الجهات والهيئات التى وقع الخلف بينها ، وحملها على النزول على مقتضاها ، وغايتها إلا ينقلب النزاع إلى خصومة مستمرة تنعقد إجراءاتها ، ويطول أمدها ، ويتبدد معها الجهد والمال فى غير طائل ، ولأن الجهات والهيئات التى عناها البند " د " من المادة 66 من ذلك القانون ، جميعها من أفرع السلطة التنفيذية أو من أدوات النهوض بالمرافق العامة وتسييرها ، وليس لأيهما أن تتحلل من التزامها بالخضوع للقانون ، محددا على ضوء الآراء المحايدة التى تصدر عن الجمعية العمومية المشار إليها ، ولو لم تكن لها خصائص الأحكام ومقوماتها ، بسبب عدم تعلقها بالوظيفة القضائية . (الطعن رقم 8 لسنة 15 ق دستورية بجلسة 1994/6/4) 0

وقد اعترفت الجمعية العمومية للفتوى والتشريع على عدم اعتبار فتواها ملف رقم 1538/2/32 فى هذا الصدد حكما قضائيا . واستقر رأيا على أنه وإن نظرت هذه النوع من الطلبات (الواردة فى المادة 66/د من قانون مجلس الدولة) باعتبارها تفصل فى منازعة من جهتين عامتين إلا أن فصلها فى المنازعة يكون بإبداء الرأى الملزم للجانبين دون أن يعتبر ذلك حكما تجرى به إجراءات القضاء بالأحكام أو تجرى به إجراءات تنفيذ الأحكام ومن توابع ذلك أن نظرها النزاع لا ينعقد بين خصومة بين طرفين مما يرتب حقوقا لكل من الطرفين من حيث الإجراءات واجبة الإلتباع . (فتوى رقم 507 بتاريخ 1999/7/7 ملف رقم 2695/2/32) 0

وقد رأت الجمعية العمومية انه لم يعط لجهة ما حق التعقيب على ما انتهت اليه الجمعية العمومية من رأى ملزم . وعلى هذا فان الرأى الصادر من الجمعية فى مجال المنازعات هو رأى نهائي حاسم لأوجه النزاع تستنفد الجمعية العمومية ولايتها ولا يجوز عرضه مرة أخرى حتى لا يتجدد النزاع إلى مالا نهاية (فتوى رقم 1135 بتاريخ 1998/1/25) 0

كما قضت محكمة النقض بان " المشرع لم يسبغ على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ولاية القضاء فى المنازعات التى تقوم بين فروع السلطة

التنفيذية ، ذلك أن هذه الجمعية ليست من بين ما يتألف منه القسم القضائي بمجلس الدولة ولا تتبع عند طرح المنازعة عليها الإجراءات التي رسمها قانون المرافعات أو أية قواعد إجرائية أخرى تقوم مقامها وتتوافر بها سمات إجراءات التقاضى وضماناتها ، وهى على هذا النحو لا تعد من جهات القضاء أو الجهات ذات الاختصاص القضائي ، وإنما تختص فقط بمهمة الإفتاء فى المنازعات بإبداء الرأى مسببا ... ولا يؤثر فى ذلك ما أضفاه المشرع على رأيها من صفة الإلزام للجانبين لأن هذا الرأى الملزم لا يتجاوز حد الفتوى ولا يرقى به نص المادة 66 (من قانون مجلس الدولة) إلى مرتبة الأحكام 0 فلا يجوز الرأى الذى تبديه بشأن ما يطرح عليها حجية الأمر المقضى ولا يغل يد الجهة الإدارية من اللجوء للمحكمة للمنازعة فى الحقوق التى كانت محلا للفتوى . (الطعن رقم 1107 لسنة 50 ق جلسة 1984/3/20 مجموعة أحكام محكمة النقض ، لسنة 35 ، ص 58 ، الطعن رقم 2819 لسنة 27 ق جلسة 1984/1/7 شبكة المعلومات للأستاذ ياسر محمود نصار) .

وتبنت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع هذا الاتجاه ذاته ، فى الفتوى الصادرة عنها بجلسة 3 يناير 1996 ، التى انتهت فيها إلى عدم اختصاصها بنزاع إحالتها إليها محكمة استئناف بنى سويف وفقا للمادة 110 من قانون المرافعات المدنية والتجارية ، التى توجب على أية محكمة تقضى بعدم اختصاصها بدعوى معينة أن تحيلها إلى المحكمة المختصة قانونا بها . وأسست الجمعية العمومية قرارها على أن " الإحالة طبقا لحكم هذه المادة لا تكون إلا من محكمتين تابعتين لجهة قضائية واحدة أو لجهتين قضائيتين مستقلتين ، فى حين أن الجمعية العمومية لا تعد محكمة بالمعنى الذى عناه المشرع فى المادة المشار إليها ، وإنما هى جهة فتوى لا يتجاوز رأيها الملزم حد الفتوى ، حدد المشرع اختصاصها ، ووسائل اتصالها بالمنازعات التى تعرض عليها . (الفتوى رقم 13 فى 18 يناير 1996 بجلسة 3 يناير 1996 ، ملف رقم 2654/2/32) .

وقد ذهب جانب من الفقه⁽¹⁾ إلى الاختصاص الذى قرره المشرع للجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، بإبداء الرأى فى المنازعات التى تثور فيما بين الأشخاص القانونية العامة ، لا يمنع الأشخاص القانونية من رفع دعاوى أمام القضاء بمناسبة المنازعات التى تثور فيما بينها . وقد اعتبر هؤلاء الفقهاء أن القول بأن الأشخاص

¹ محمد محمد عمران - المرجع السابق

القانونية العامة يحظر عليها اللجوء للقضاء لحسم المنازعات فيما بينها ، فيه مخالفة للدستور ، الذى يكفل الحق فى التقاضى لجميع الأشخاص .

وفسر أنصار هذا الاتجاه العبارة التى وردت فى المادة 66 الفقرة (د) من قانون مجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972 ، بان رأى الذى تبديه الجمعية العمومية فى المنازعات فيما بين الأشخاص العامة ملزم لهؤلاء الأشخاص ، بان هذه العبارة تعنى التزام أطراف المنازعة بهذا رأى " إداريا لا قضائيا ، فلا يتخذوا فيه إجراء إداريا مضادا أو موقفا مخالفا لمقتضاه إلا الطعن فيه أمام القضاء " .

وقد انتهت محكمة النقض إلى هذه النتيجة ذاتها ، فى حكمها الصادر بتاريخ 20 مارس 1984 ، الذى سبقته الإشارة إليه ، والذى رفضت فيه اعتبار رأى الذى تصدره الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع فى المنازعات التى تثور فيما بين الأشخاص القانونية العامة بمثابة حكم قضائى .

كما أيدت المحكمة الإدارية العليا هذا الاتجاه ذاته فى حكمها الصادر بتاريخ 2000/10/22 فى الطعن رقم 6165 للسنة القضائية الثالثة والأربعين ، حيث قضت بعدم اختصاص الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بهذه الدعوى لوجود نص قانونى خاص يعهد إلى القضاء الإدارى بالاختصاص بدعوى إلغاء القرارات الإدارية ، هى نص المادة العاشرة من القانون رقم 47 لسنة 1972 بشأن مجلس الدولة . ولكن الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة قد استقرت ، على أنها تختص ، وحدها ، بحسم المنازعات التى تثور فيما بين الأشخاص القانونية العامة ، وفى هذا تقول " إن المشرع قرر أصلا عاما من مقتضاه اختصاص الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع دون غيرها بالفصل فى المنازعات التى تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة أو بين الهيئات العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات بعضها البعض ، واختصاص الجمعية العمومية فى هذا الشأن هو بديل عن استعمال الدعوى كوسيلة لحماية الحقوق وفض المنازعات " . (الفتوى رقم 106 فى 13 فبراير 1996 ، جلسة 7 فبراير 1996 ، ملف رقم 2261/2/32) .

وأسبغ المشرع على رأيها صفة الإلزام للجانبين حسما لأوجه النزاع ، وقطعا له ، ولم يعط جهة ما حق التعقيب عليه أو معاودة النظر فيه حتى لا يمتد النزاع إلى ما لا نهاية ، وأن رأى الصادر من الجمعية العمومية فى مجال المنازعة هو رأى نهائى حاسم

للنزاع تستنفد ولايتها ويكون فصل الخطاب من جانبها (فتوى رقم 891 بتاريخ 2004/11/28 جلسة 2004/1/20 ملف رقم 2/82/2/32) .

ونحن نرى أن المشرع قد نظم طريقا خاصا لحسم المنازعات التي تثور فيما بين الأشخاص القانونية العامة ، هو اللجوء إلى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ، ومن ثم فإن الأشخاص العامة لا تملك رفع دعاوى أمام القضاء بمناسبة المنازعات التي تثور فيما بينها ، كما لا تملك اللجوء للتحكيم لحسم هذه المنازعات نظرا لأن المشرع قد نظم طريقا خاصا لحلها ، والقاعدة الأصولية هي أن الخاص يقيد العام .

ويثور التساؤل عما إذا كانت الجمعية العمومية للفتوى والتشريع تختص بنظر منازعات ربط الضريبة على الدخل التي تنشأ بين الوزارات والمصالح والأشخاص العامة وبين مصلحة الضرائب استنادا إلى قانون الضريبة على الدخل وهو قانون خاص يتميز بذاتيته وأوضاعه الخاصة .

أجابت على ذلك الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع قائلة انه " ولئن كان الأصل هو اختصاص الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بالفصل في المنازعات التي تنشأ بين الوزارات أو المصالح العامة أو بين الهيئات العامة أو بين المؤسسات العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات بعضها ببعض ، إلا أن المشرع حدد في (قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981) من بعده القانون 91 لسنة 2005 الطريق الذي يجب إتباعه عند الاعتراض على الربط الضريبي الذي تجريه مصلحة الضرائب فئات بلجان الطعن المشكلة على النحو المبين بالقانون الاختصاص بالفصل في جميع أوجه الاختلاف بين الممول ومصلحة الضرائب في جميع المنازعات الضريبية وحدد الإجراءات الواجبة الإلتباع أمام هذه اللجان وما تسير عليه عند النظر في هذه المنازعات وأجاز لكل من الممول ومصلحة الضرائب الطعن في قرارات هذه اللجان أمام المحكمة الابتدائية المختصة والمنعقدة بهيئة تجارية وذلك خلال الثلاثين يوما من تاريخ إعلان قرار اللجنة كما جعل الطعن في أحكام هذه المحكمة يتم بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع وبذلك يكون المشرع قد حدد الطريق الذي يتم وفقا له الاعتراض مع الربط الضريبي الذي تجريه مصلحة الضرائب والجلسة المختصة بنظره ويكون ما نص عليه القانون في هذا الصدد واجب الإلتباع حتى ولو كان النزاع قائما بين جهتين عامتين مما تختص الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بنظر منازعاتهما وفقا لحكم المادة 66/د من قانون مجلس الدولة باعتبار أن حكم القانون رقم 157 لسنة 1981 (ومن بعده القانون 91 لسنة 2005) هو

حكم خاص يقيد النص العام الوارد بالقانون رقم 47 لسنة 1972 بشأن مجلس الدولة .
هذا فضلا على ما استقر عليه رأى الجمعية العمومية من انه حيث يرسم المشرع طريقا
خاصا للمطالبة بالحق سواء من حيث الجهة أو من حيث الإجراءات فانه يتعين التزام
السبيل الذى حدده المشرع وبذلك ينحصر عن الجمعية العمومية الاختصاص بنظر النزاع
(فتوى الجمعية العمومية للفتوى والتشريع رقم 1280 بتاريخ 1998/12/21 ملف رقم
32/2/32 ، فتوى رقم 200 بتاريخ 2000/4/20 ملف رقم 104/2/32 ، فتوى رقم 738
بتاريخ 1999/11/15 ملف رقم 2944/2/22 و 512/2/32 ، فتوى رقم 1280 بتاريخ
1998/12/21 ملف رقم 2975/2/32) .

على أن الجمعية العمومية للفتوى والتشريع انتهت إلى اختصاصها بنظر
المنازعات من أشخاص القانون العام والإدارات الضريبية فيما يتعلق بالضرائب الأخرى ()
انظر على سبيل المثال الفتوى رقم 127 بتاريخ 1993/1/31 ملف رقم 25/2/78 جلسة
17 يناير 1993 ، فتوى 28 بتاريخ 1993/4/24 ملف رقم 25/2/78 جلسة 28 مارس
1993 والفتوى رقم 264 بتاريخ 1994/4/4 ملف رقم 476/6/37 جلسة 22 مارس
1994 فتوى رقم 473 بتاريخ 1996/6/4 ملف رقم 528/2/37 ، الفتوى رقم 586
بتاريخ 1997/6/5 ملف رقم 2853/2/32 ، الفتوى رقم 271 بتاريخ 1998/3/9 ملف
رقم 427/2/47 ، الفتوى رقم 748 بتاريخ 1999/11/7 ملف رقم 3039/2/32 ، الفتوى
رقم 736 بتاريخ 1999/11/15 / ملف رقم 320 / 3089/2/ وغيرها من الفتاوى فى هذا
الصدد).

الفصل الخامس

المنازعات بين شركات القطاع العام ومصلحة الضرائب

كانت الإجراءات السابق ذكرها للطعن فى قرارات لجنة الطعن هى الواجبة
الإلتباع أمام المحكمة الابتدائية سواء أكان الممول من الأفراد أو من الشركات
الخاصة أو من الشركات العامة إلى أن صدر قرار مجلس الوزراء بشأن إنهاء
المنازعات التى تقع بين الهيئات الحكومية والمؤسسات العامة وشركات القطاع العام
بطريق التحكيم فى 10 يناير سنة 1966، ثم صدر القانون رقم 32 لسنة 1966
بتنظيم المؤسسات العامة وشركات القطاع العام بتاريخ 15 أغسطس سنة 1966

والذى حل محله القانون رقم 60 لسنة 1971 ثم أخيرا القانون رقم 97 لسنة 1983 بشأن هيئة القطاع العام وشركاته ثم القانون رقم 203 لسنة 1991.

وطبقا لأحكام القانون 97 لسنة 1983 يكون لهيئات التحكيم دون غيرها النظر فى المنازعات التى تقع بين شركات القطاع العام وبين الحكومة المركزية أو المحلية أو بين هيئة عامة أو هيئة قطاع عام أو مؤسسة عامة. وهذا الاختصاص المنوط بهيئات التحكيم يعد من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفته.

فهذا التحكيم يعد تحكيما إجباريا لا يملك الأطراف رفع هذه المنازعات إلى قضاء الدولة والذى لا تكون له فى هذه المنازعات سلطة الفصل فيها ابتداء .

ويبرر قيام نظام التحكيم الإجبارى لمنازعات القطاع العام ، بان النظام التقليدي للتقاضي يقوم على حماية المصالح المتعارضة لأطراف النزاع، بينما لا يقوم تعارض حقيقي فى المصالح وراء المنازعات التى تقوم بين مختلف وحدات القطاع العام (د. محمود سمير الشرقاوي - الشركات التجارية فى القانون المصري - دار النهضة العربية - 1986 - ص 332).

وقد قضت المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم 1035 لسنة 33 ق عليا فى 1990/12/29 بعدم ولاية محاكم مجلس الدولة بالمنازعات بين شركات القطاع العام بعضها ببعض أو بينها وبين شركات قطاع عام وجهة حكومة أو هيئة عامة، وقد أورد الحكم ما يلي :

" ومن حيث أن قانون هيئات القطاع العام وشركاته الصادر بالقانون رقم 97 لسنة 1983 تنص المادة (56) منه على أن تفصل فى المنازعات التى تقع بين شركات القطاع العام بعضها ببعض أو بين شركات قطاع عام وبين جهة حكومية مركزية أو محلية أو هيئة عامة قطاع عام أو مؤسسة عامة من ناحية أخرى عن طريق التحكيم دون غيره على الوجه المبين فى هذا القانون، فإنه لا يكون للقضاء الإدارى من اختصاص بنظر هذه المنازعة القائمة بين شركة من شركات القطاع العام وبين وزارة المالية (مصلحة الجمارك) وينعقد الاختصاص بنظرها لهيئات التحكيم بوزارة العدل ومن ثم لا توجد ولاية أصلا للمحاكم سواء العادية ومنها المحكمة التى أحالت الدعوى إلى محكمة القضاء الإدارى

بالإسكندرية كما أنه لا ولاية كذلك لمحاكم مجلس الدولة ومن بينها هذه المحكمة المحال إليها بالفصل فى هذا النزاع . وإذ قضى الحكم المطعون فيه على خلاف صحيح حكم القانون فضلا عن صدوره مشوبا بالقصور فى التسبيب فى مسائل أساسية تمس النظام العام القضائي على نحو ما تقدم فإنه يتعين إلغائه والقضاء بعدم ولاية القضاء الإدارى بنظر المنازعة وإحالتها إلى هيئات التحكيم المختصة بوزارة العدل. "

فالمنازعات التى قصد المشرع إخضاعها لنظام التحكيم الإجبارى إنما هى المنازعات الموضوعية التى تنشأ بين شركات القطاع العام أو بين إحداها وبين جهة حكومية أو هيئة أو مؤسسة عامة من تقرير حق أو نفيه وذلك أن هذه المنازعات لا تقوم على خصومات تتعارض فيها المصالح كما هو الشأن فى مجال القطاع الخاص بل تنتهى جميعا، على أنه إذا تعدد الخصوم وكان أحدهم شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا خاصا إلى جانب شركة قطاع عام هذا الفرض لا يتوافر حالة التحكيم الإجبارى . وفى هذا المعنى نصت محكمة النقض انه إذا كان المدعى عليها وهى شركة قطاع عام قد اختصمت أيضا بصفقتها وكيله عن باخرة أجنبية ، فإن الاختصاص يكون للمحاكم وليس لهيئة التحكيم (الطعن رقم 198 سنة 48 فى 1981/1/19 .

وتطبيقاً للقانون الحالى ، فإن المنازعات التى من المفروض أن ترفع إلى المحكمة الابتدائية بالطعن فى قرارات لجان الطعن، تكون من اختصاص هيئات التحكيم سواء أكانت مصلحة الضرائب هي الطاعنة أم الممول متى كانت شركة من شركات القطاع العام. وإذا ما رفعت تلك المنازعات إلى محكمة غير مختصة فإن على هذه المحكمة إذا قضت بعدم اختصاصها أن تأمر بإحالة الدعوى بحالتها إلى هيئة التحكيم (نقض 1979/3/27 س 30 ص 941 ع1).

ويرى البعض أن اختصاص هيئة التحكيم بنظر المنازعة يبدأ فى ذات الوقت الذى كان ينشأ عنده اختصاص القضاء بنظرها . وبعبارة أخرى يتعين على لجان الطعن الفصل فى الطعون الضريبية التى يكون احد أطرافها شركة من شركات القطاع العام قبل عرض النزاع على هيئة التحكيم ، على أن تراعى نفس المواعيد

المنصوص عليها في القانون رقم 14 لسنة 1939 (والذى حل محله القانون 157 لسنة 1981 ثم القانون 91 لسنة 2005) المحددة للطعن في هذه القرارات أمام المحكمة وإلا اعتبر قرار اللجنة نهائيا غير قابل للطعن ومن ثم لا تختص بنظره هيئات التحكيم (د. عاطف صدقي - التشريع الضريبي المصري - القاهرة - 1970 - ص 338، تعليمات تفسيرية عامة رقم 7 لسنة 1967).

على أن البعض الآخر يرى أن القانون رقم 14 لسنة 1939 (ومن بعده القانون 157 لسنة 1981 والقانون 91 لسنة 2005) يعد الشريعة العامة في تنظيم الفصل في المنازعات التى تنشأ بين مصلحة الضرائب والممولين بشأن ضريبة الدخل ، وأن القانون رقم 32 لسنة 1966 ومن بعده القانون رقم 60 لسنة 1971 فالقانون رقم 97 لسنة 1983 بتنظيم هيئات القطاع العام وشركاته هو القانون الخاص الذى ينظم طريقة الفصل في المنازعات التى تقع بين شركة قطاع عام وبين جهة حكومية مركزية أو محلية أو هيئة عامة أو هيئة قطاع عام أو مؤسسة عامة.

وانه مادام أن الخاص يقيد العام فإن القانون الذى يحدد اختصاصات هيئات التحكيم وينظم الفصل في منازعات القطاع العام يقيد القانون رقم 91 لسنة 2005 فيما يتعلق بالفصل في المنازعات التى تنشأ بين مصلحة الضرائب وإحدى شركات القطاع العام.

ويعتبر هو القانون الواجب التطبيق منذ قيام المنازعة بين إحدى شركات القطاع العام ومصلحة الضرائب فى النموذج 19 " ضرائب " اى يجب الطعن فى هذا النموذج أمام هيئة التحكيم مباشرة دون الطعن فيه أمام لجان الطعن (د. شمس ميرغنى على - التحكيم فى منازعات المشروع العام - 1973 - ص486).

وفى رأينا انه يجب الأخذ بالرأى الأول الذى يذهب إلى ضرورة عرض المنازعة أمام لجنة الطعن قبل عرضها على هيئة التحكيم ، وسندنا فى ذلك أن القانون رقم 32 لسنة 1966 ومن بعده القانون رقم 60 لسنة 1971 ثم القانون 97 لسنة 1983 حينما وضع قواعد التحكيم الاجبارى لتسوية المنازعات التى تقع بين

شركات القطاع العام أو بين شركات القطاع العام وبين الجهات التابعة للحكومة المركزية أو المحلية أو هيئة عامة أو هيئة قطاع عام أو مؤسسة عامة إنما قصد أن تكون هذه الهيئات بديلة عن المحاكم فى الفصل فى هذه المنازعات ، وليس الهدف إلغاء اختصاص الهيئات الأخرى غير القضائية التى تسعى لتسوية المنازعات بالطرق الودية، وإلا نصت صراحة على ذلك . ومن ثم يتعين تطبيق أحكام القانون 91 لسنة 2005 التى تنظم المرحلة السابقة على الطعن القضائي فى ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والتى تتمثل فى ضرورة عرض النزاع على لجنة الطعن.

المنازعات التى تختص بها هيئات التحكيم :
تنص المادة 56 من القانون رقم 97 لسنة 1983 على أن يُفصل فى المنازعات التى تقع بين شركات القطاع العام بعضها البعض وبين شركة قطاع عام من ناحية وبين جهة حكومية مركزية أو محلية أو هيئة عامة أو هيئة قطاع عام أو مؤسسة عامة من ناحية أخرى عن طريق التحكيم دون غيره على الوجه المبين فى هذا القانون . فلا يخضع للتحكيم الإلجبارى النزاع بين هيئتين عامتين أو بين هيئة عامة أو هيئة قطاع عام وجهة أخرى حكومية أو هيئة عامة أو مؤسسة عامة قائمة. ويرى البعض أنه لا يوجد ما يبرر التفرقة بين شركات القطاع العام وغيرها من وحدات القطاع العام الأخرى كالمؤسسات العامة قبل إلغائها والهيئات العامة وهيئات القطاع العام من حيث خضوع منازعاتها للتحكيم الإلجبارى، إذ أن الحكمة التى من أجلها شرع نظام التحكيم الإلجبارى متوفرة فى هذه المنازعات أيضا لأنها لا تقوم على خصومات تتعارض فيها المصالح كما هو الشأن فى مجال القطاع الخاص بل تنتهى جميعا فى نتیجتها إلى جهة واحدة هي الدولة (د. محمود سمير الشرقاوي - المرجع السابق - ص 333).

ولم يتضمن القانون 97 لسنة 1983 النص الذى كان موجودا فى القانون رقم 60 لسنة 1971 الملغى والذى كان يجيز لهيئات التحكيم أن تنظر أيضا فى المنازعات التى تقع بين شركات القطاع العام وبين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص

الاعتبارية وطنيين كانوا أو أجنب إذا قبل هؤلاء الأشخاص وبعد وقوع النزاع التحكيم.

ومن ثم يمكن القول أن المنازعات الأخيرة تخضع للقواعد الواردة بالقانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن ضريبة الدخل.

وطبقا للمادة 18 من القانون رقم 97 لسنة 1983 تعتبر من شركات

القطاع العام:

1- كل شركة يمتلكها شخص عام بمفرده أو يساهم فيها مع غيره من أشخاص القانون العام أو شركات وبنوك القطاع العام.

2- كل شركة يساهم فيها أو يمتلك جزءا من رأس مالها شخص عام أو أكثر بنسبة لا تقل عن 51 % من أشخاص القانون الخاص . وتدخل فى هذه النسبة ما تساهم به شركات أو بنوك القطاع العام من حصة فى رأس المال.

وقد ثار التساؤل عما إذا كانت المؤسسات الصحفية تعد من قبيل

المؤسسات العامة التى تخضع منازعاتها لهيئات التحكيم ، وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن هذه المؤسسات لا تعدو أن تكون مؤسسات خاصة غير أن المشرع رأى أن يكون تأسيسها للشركات المساهمة اللازمة لمباشرة نشاطها وتنظيم علاقتها بها وفق القواعد المقررة بالنسبة للمؤسسات العامة، كما اعتبرها فى حكم هذه المؤسسات فيما يتعلق بمسئولية مديريها ومستخدميها، وفيما يختص بمزاولة الاستيراد والتصدير . ومن ثم تعد المؤسسات الصحفية فيما يجاوز هذه المسائل من أشخاص القانون الخاص وبالتالي يكون الاختصاص بشأنها لجهة القضاء العادى صاحب الولاية العامة (نقض 5 / 4 / 1977 س 28 ص 932).

تشكيل هيئة التحكيم:

وفقا لحكم المادة 57 من القانون تشكل هيئة التحكيم فى كل نزاع بقرار من وزير العدل برئاسة مستشار من رجال القضاء أو من فى درجته يختاره الوزير أو مستشار من مجلس الدولة يرشحه رئيس المجلس أو عدد من المحكمين بقدر عدد الخصوم الأصليين فى النزاع.

وبيين فى القرار موضوع النزاع الذى سيعرض على هيئة التحكيم . وقد نصت المادة 58 من القانون على أن ينشأ بوزارة العدل مكتب للتحكيم يتكون من عدد كاف من أعضاء الهيئات القضائية يختارهم وزير العدل بناء على ترشيح رؤساء هذه الهيئات ويلحق به العدد اللازم من العاملين الإداريين والكتابيين ، ونصت المادة 2/59، 3 من القانون على أن يتولى مكتب التحكيم قيد طلبات التحكيم وإخطار باقى الجهات المختصة بصورة من تلك الطلبات وتكليفها باختيار محكم لها فى خلال أسبوعين من تاريخ إخطارها. فإذا انقضت المدة المذكورة دون إبلاغ وزارة العدل بما يفيد اختيار احدى الجهات المتنازعة محكماً عنها قام وزير العدل باختيار أحد أعضاء الهيئات القضائية محكماً عن تلك الجهة.

وقد وجهت انتقادات عديدة إلى تشكيل هيئات التحكيم.

فقد قيل أن إعطاء وزير العدل سلطة اختيار رئيس هيئة التحكيم بمناسبة كل نزاع أمر غير مألوف إذ ليس من المستساغ تعيين قاض للفصل فى دعوى أو منازعة بعينها، فضلاً عن أنه يتعين ألا يُعهد بالتحكيم إلى محكمين يختارهم الخصوم إذ أن هذا لا يتفق وفكرة التحكيم داخل القطاع العام الذى تستهدف وحداته غرضاً واحداً فى نهاية الأمر ، يضاف إلى ذلك أن من الأمور الطبيعية أن يتصرف الممثل على أساس اعطاء صوته لمصلحة الخصم الذى يمثله بحيث يكون من المشكوك فيه اعتباره محكماً بمعنى الكلمة.

وقد أثبت التطبيق العملى أن بعض الجهات المتنازعة تعتمد إلى المماطلة فى فض منازعة التحكيم بأن تسارع إلى إبلاغ وزارة العدل فى خلال المدة باسم المحكم الذى تعينه تقادياً من التزامها بمكافأة المحكم الذى ينتدب عنها من رجال القضاء إذا لم تقم بالإختيار فى المدة المحددة ولكنها فى نفس الوقت تحمل على عدم حضور محكمها فى الجلسات رغبة منها فى تأجيل النزاع لسبب أو لآخر ولتعطيل الفصل فيه إذا ما تبين لها ضعف مركزها، فيظل النزاع معلقاً لأجل غير مسمى بسبب تغيب أحد أعضاء هيئة التحكيم المشكلة لنظره(راجع .د. محمد مدحت عزمى - علاقات المشروع العام بالعملاء والموردين - 1971 - ص 439 ، د. اكثم الخولى - الموجز فى القانون التجارى - الجزء الأول - 1970 ص 748 ، د. محسن شفيق

- الموجز فى القانون التجارى - الجزء الأول - 1967/67 - ص 506 ، د. فتحى والى - قانون القضاء المدنى فى الاتحاد السوفيتى - مجلة القانون والاقتصاد - السنة 37 - العدد الثانى - ص 155 ، محمد حلمى عبد المنعم - التحكيم الاجبارى - 1970 - ص 28).

إجراءات التحكيم:

وفقا للمواد 59 ، 60 ، 61 من القانون ينشأ بوزارة العدل مكتب للتحكيم يتكون من عدد كاف من أعضاء الهيئات القضائية - يختارهم وزير العدل بناء على ترشيح رؤساء هذه الهيئات ويلحق به العدد اللازم من الموظفين الإداريين والكتابيين ويقدم طلب التحكيم إلى وزير العدل.

ويجب أن يبين فى الطلب أسماء الخصوم وممثلوهم القانونيين وموضوع النزاع وطلبات المدعى . وترفق بالطلب جميع المستندات المؤيدة ويتولى مكتب التحكيم قيد طلبات التحكيم المقدمة من الجهات المتنازعة إلى وزير العدل، وإخطار باقى الجهات المختصة بصورة من تلك الطلبات ، وتكليفها باختيار محكم لها خلال أسبوعين من تاريخ إخطارها ، فإذا انقضت المدة المذكورة دون إبلاغ وزارة العدل بما يفيد اختيار إحدى الجهات المتنازعة محكماً لها، قام وزير العدل باختيار أحد أعضاء الهيئات القضائية كحكم عن تلك الجهة، ثم يحدد رئيس هيئة التحكيم ميعاد الجلسة التى ينظر فيها النزاع ومكان انعقادها، ثم يقوم مكتب التحكيم بإعلان جميع الخصوم بالطلب وميعاد الجلسة المحددة لنظره.

ويكون اعلان جميع الأوراق المتعلقة بالتحكيم والإخطارات التى يوجهها مكتب التحكيم بالبريد المسجل مع علم الوصول.

رسوم التحكيم:

تنص المادة 68 من القانون على أن تسرى على رسوم التحكيم القواعد المقررة فى قانون الرسوم القضائية فى المواد المدنية وذلك بحد أقصى قدره مائة ألف جنيه.

والحقيقة أن نظام التحكيم جاء أكثر كلفة من نظام التقاضي أمام المحاكم الأخرى لأن الرسوم تضاف إليها مكافأة التحكيم التى يتقاضاها المستشارون ومن شأن ذلك زيادة العبء على شركات القطاع العام (د. محي الدين إسماعيل علم

الدين - تجربة أربعة أعوام فى نظام تحكيم القطاع العام- المحاماة - العدد السادس - السنة 50 - يونيو 1970 - ص 80).

سلطات هيئة التحكيم:

تنظر هيئة التحكيم النزاع على وجه السرعة ودون تقيد بقواعد قانون المرافعات المدنية والتجارية إلا ما تعلق منها بالضمانات والمبادئ الأساسية فى التقاضي مثل وجوب إعلان الخصوم بميعاد الجلسة وتمكين الخصوم من إبداء أقوالهم ودفاعهم والسماح برد المحكمين فى الأحوال التى يجوز فيها ذلك طبقاً لقانون المرافعات ، وعليها أن تصدر حكمها فى مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ القرار الصادر بتشكيل الهيئة (مادة 62 من القانون).

والواقع أن الكثير من هيئات التحكيم لم تلتزم بالمدة التى حددها المشرع للفصل فى الدعوى.

وقد يرجع ذلك إلى قصر المدة، أو نتيجة لتخلف أحد المحكمين الذين عينتهم الشركة أو المؤسسة حتى تحصل على فرصة للتأجيل ولا يستطيع رئيس الهيئة استبدال المحكم الغائب بغيره أو إجباره على حضور الخصومة ، وعلاجاً للحالة الأخيرة أصدر وزير العدل القرار رقم 215 لسنة 1972 يقضى بأنه إذا تخلف المحكم عن حضور جلسنتين بغير عذر مقبول جاز لوزير العدل اختيار محكم بدله من بين رجال القضاء.

وعلى أية حال ، فقد اعتبر فريق من الفقهاء أن المقصود من تحديد هذا الميعاد هو الحث على سرعة الفصل فى النزاع، وبالتالي لا يترتب على تجاوزه بطلان حكم الهيئة لأن هذا الميعاد يعتبر ميعاداً تنظيمياً. (د. محمد عبد الخالق عمر - نظام التحكيم فى منازعات القطاع العام- مجلة القانون والاقتصاد - يونيه 1968 - العدد الثانى عشر - ص 24).

وتتولى هيئة التحكيم إجراءات التحقيق ولها أن تتدب أحد أعضائها للقيام به (مادة 1/63 من القانون).

ويحكم رئيس هيئة التحكيم على من يتخلف من الشهود عن الحضور أو يمتنع عن الإجابة بغرامة لا تقل عن خمسة جنيهاً ولا تتجاوز عشرين جنيهاً ،

ويجوز إعفاء الشاهد من الغرامة إذا حضر وابدي عذرا مقبولا (مادة 2/63 من القانون).

وإذا لم يحضر أحد الخصوم بعد إعلانه بميعاد الجلسة، فلهيئة التحكيم أن تقضى فى النزاع فى غيبته (مادة 64 من القانون).
ويثور التساؤل عما إذا كانت هيئة التحكيم تلتزم بتطبيق القواعد القانونية الموضوعية، أم على العكس مغفاة منها.

وقد قضت محكمة استئناف القاهرة بجواز الطعن على أحكام التحكيم الصادرة بناء على القانون رقم 97 لسنة 1983 بشأن هيئات القطاع العام وشركاته رغم الحظر الذى تنص عليه المادة 1/66 من القانون المذكور استناد إلى قضاء المحكمة الدستورية بعدم دستورية النص المذكور وضرورة تحقيق المساواة بين الأحكام الصادرة من هيئات التحكيم المشكلة وفقا للقانون رقم 97 لسنة 1983 وبين الأحكام التحكيمية التى تصدر طبقا لقانون التحكيم رقم 27 لسنة 1994 باعتباره الشريعة العامة لإجراءات التحكيم فى جمهورية مصر العربية . ومن ثم تكون الأحكام الأولى قابلة للطعن فيها بدعوى البطلان وفقاً لقانون التحكيم المذكور وفى الأحوال الواردة فيه وذلك أسوة بما هو مقرر بالنسبة للنوع الثانى من الأحكام . وتأسيساً على ذلك قبلت محكمة استئناف القاهرة الطعن المقام من إحدى شركات الهيئة المصرية العامة للبترول ضد وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب وقضت ببطلان حكم التحكيم الصادر من مكتب التحكيم بوزارة العدل محل الدعوى.(استئناف القاهرة - دائرة 91 تجارى فى الدعوى رقم 68/1/86 لسنة 1119 ق تحكيم⁽¹⁾)

وفى كل الأحوال لا يجوز الطعن بالنقض فى أحكام التحكيم ذلك أنه لما كان مؤدى المادتين 248، 249 من قانون المرافعات أن يقتصر الطعن بطريق النقض على الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف وعلى الأحكام الانتهائية أيا كانت المحكمة التى أصدرتها إذا أصدرت على خلاف حكم سابق حائز قوة الأمر المقضى ، وإذا كان مفاد المادة الأولى من القانون رقم 203 لسنة 1991 بشأن قطاع

⁽¹⁾ (راجع حالات الطعن بالبطلان فى أحكام التحكيم فى هذا المؤلف بمناسبة دراسة التحكيم الجمرى

الأعمال أن القانون رقم 97 لسنة 1983 مازال قائماً ويسرى على الوحدات التي لا يسرى بشأنها القانون الأول وإذ صدر حكم هذا التحكيم فى 4 / 6 / 1996 طبقاً لأحكام القانون 97 لسنة 1983 .

لما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه صادر من هيئة التحكيم وليس من محكمة من المحاكم المنصوص عليها بالمادتين سألنى الذكر بما يضحى من الطعن فيها غير جائز ومن ثم تقضى المحكمة بعدم جواز الطعن (الطعن رقم 6728 لسنة 66 ق فى 2006/8/1).

وعلى أية حال ، يجب أن يسلم مكتب التحكيم إلى من صدر الحكم لصالحه صورة من الحكم مذيلة بالصيغة التنفيذية (مادة 2/66). وترفع جميع المنازعات المتعلقة بتنفيذ الحكم إلى هيئة التحكيم التى أصدرته (مادة 67).

أتعاب ومصروفات المحكمين:
تحدد بقرار من وزير العدل قواعد تنظيم أتعاب ومصروفات المحكمين (مادة 69 من القانون).

ويرى البعض أن المشرع قد جانبه الصواب بتقريره هذه المكافآت لما تتضمنه من مساس باستقلال القضاء ، ولما تتضمنه من عبء ثقل على الخصم الذى يخسر دعواه (د. محمد عبد الخالق عمر - المرجع السابق - ص 222). مدى اختصاص هيئة التحكيم ولائياً بنظر المنازعات الوقتية :

يثور التساؤل عما إذا كانت هيئة التحكيم تختص ولائياً بنظر الإجراءات الوقتية المستعجلة المتفرعة عن الدعاوى التى يكون أحد طرفيها شركة قطاع عام والطرف الآخر شركة قطاع عام أو جهة حكومة مركزية أو محلية أو هيئة عامة أو مؤسسة عامة . وبعبارة أخرى التى يكون الطرف الآخر مصلحة الضرائب.

ذهب رأى إلى أن القاضي المستعجل يكون هو المختص بالفصل فى المسائل المستعجلة التى تنشأ بين الجهات المذكورة مادام أن أصل النزاع لم يطرح أمام هيئات التحكيم .

ويستند هذا الرأي إلى أن القانون رقم 60 لسنة 1971 (ومن بعده القانون رقم 97 لسنة 1983) لم يتضمن النص على اختصاص هيئات التحكيم بالفصل في الإجراءات التحفظية التي تنشأ عن المنازعات التي تقع بين شركات القطاع العام والهيئات الحكومية قبل عرض الموضوع على هيئة التحكيم بينما نص في المادة 70 من القانون رقم 60 لسنة 1971 (نقابله المادة 56 من القانون الحالي) على اختصاص هيئات التحكيم بالفصل في المنازعات التي تنشأ من تنفيذ الأحكام التي تصدرها هذه الهيئات مما مؤداه أن الشارع لم يمنع القضاء المستعجل من الفصل في المسائل التي يخشى عليها من فوات الوقت والمتفرعة عن المنازعات التي تقوم بين هذه الجهات طالما أن أصل النزاع لم يعرض على هيئة التحكيم.

أما إذا طرح عليها النزاع فإن القضاء المستعجل يكون غير مختص في الإجراء الوقتي إذ ينعقد الاختصاص لهيئة التحكيم فتصبح وحدها هي المختصة بالفصل في أصل النزاع كما لها أن تأمر باتخاذ الإجراءات الوقتية المتعلقة بالنزاع إذا اقتضى الأمر ذلك (محمد عبد اللطيف - القضاء المستعجل - الطبعة الرابعة - 1977 - ص 18 وما بعدها).

ويذهب رأي آخر إلى أنه إذا تعلق الأمر بالنطاق الاجباري المطلق للتحكيم فإن الدعوى الوقتية تدخل في اختصاص قاضي الأمور المستعجلة لأن هيئة التحكيم ليس لها أن تنتظر إلا الدعوى الموضوعية الوقتية فهي لا تنتظرها إلا إذا نص القانون على نظرها لها.

ولم يخول القانون رقم 60 لسنة 1971 (ومن بعده القانون 97 لسنة 1983) هيئات التحكيم سلطة النظر في الدعوى الوقتية فتبقى من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة وذلك باستثناء المنازعات الوقتية في تنفيذ قرار هيئة التحكيم إذ ينص القانون على اختصاص هيئة التحكيم بها (مادة 70 من القانون 60 لسنة 1971 وتقابلها المادة 67 من القانون الحالي) فتختص بها دون قاضي التنفيذ (د. فتحى والى الوسيط في القضاء المدني - 1980 - ص 960).

ويذهب رأي ثالث إلى أن هذا النوع من المنازعات التي تدخل في اختصاص هيئات التحكيم إنما يخرج عن ولاية جهة القضاء العادي حتى قبل رفع المنازعة

لهيئة التحكيم فلا محل إذن لربط الأمر برفع المنازعة للهيئة أو عدم رفعها إليها لأنها على الحالتين خارجة عن الاختصاص الوظيفي للقضاء العادي وبالتالي فإن شقها المستعجل يخرج على الحاليين من اختصاص القضاء المستعجل الذى هو فرع منبثق عن القضاء العادي.

وهذا الاختصاص يتعلق بالنظام العام أي يتعين على القاضي المستعجل أن يحكم من تلقاء نفسه بعدم اختصاصه بنظر ذلك الشق ولو لم يدفع أمامه بذلك كما انه من وجهة أخرى يجوز إبداء هذا الدفع فى أية مرحلة كانت عليها الدعوى لأن الأمر يتعلق باختصاص متعلق بالوظيفة كما وانه اختصاص اجبارى وليس اختياري (محمد على راتب ومحمد نصر الدين كامل ومحمد فاروق راتب- الطبعة السادسة - الجزء الأول - ص 176 وما بعدها).

وقد أخذت بهذا الرأي بحق محكمة الاستئناف فى الاستئناف رقم 42 مستعجل القاهرة فى حكمها الصادر فى 1986/5/29 مشار إليه " فى سيف النصر سليمان محمد - مرجع القاضي والمتقاضى فى القضاء المستعجل وإشكالات التنفيذ الوقتية والمستعجلة - (1988) إذ قررت انه لما كان القانون رقم 60 لسنة 1971 تضمن فى المواد 60 منه (1) نصوصا تتضمن نظاما خاصا للتحكيم فى منازعات القطاع العام، فلقد حددت المادة 60 من القانون الدعاوى التى تنظرها هيئة التحكيم .

وقد عبر عن هذه الدعاوى بلفظ " المنازعات" ولكن هذا التعبير لا ينفى عن هيئة التحكيم أن تنظر دعاوى وتخضع ما يتعلق بشأن الدعاوى وشروط قبول نظرها وهو المصلحة إلى القواعد العامة فى نظر الدعوى كما أن الدعاوى التى تختص الهيئة بها يمكن أن تكون دعاوى منشئة أو مقررة أو دعاوى إلزام ويستوي أن تكون الدعاوى مدنية أو تجارية أو إدارية ولا عبرة بنوع الدعوى أو قيمتها.

وحيث انه لما كان ما تقدم وكانت المنازعات التى تدخل فى ولاية هيئات التحكيم وبالتالي تخرج عن ولاية جهة القضاء العادي (ومن ولاية القضاء المستعجل) هى كافة المنازعات الموضوعية المستعجلة التى تقع بين شركة من

¹ (انظر القانون الحالى رقم 97 لسنة 83 بشأن هيئات القطاع العام وشركاته الذى حل محل القانون رقم 60 لسنة 1971 (مادة 56).

شركات القطاع العام وبين هيئة حكومية (مركزية أو محلية) أو هيئة عامة أو مؤسسة عامة وذلك عملاً بالمادة 60 من القانون رقم 60 لسنة 1971 سالف الذكر. ويلاحظ أن المنازعات التي تدخل في اختصاص هيئة التحكيم وفق ما تقدم إنما تخرج عن ولاية جهة القضاء العادي والمستعجل ويحكم في مثل هذه الدعاوى من تلقاء نفسه بعدم اختصاصه بنظرها ولو لم يدفع أمامه بعدم الاختصاص وجاز إبداء هذا الدفع في أي مرحلة كانت عليها الدعوى لأن الأمر يتصل باختصاص متعلق بالوظيفة وأن دعوى عدم الاعتداد بالحجز الإداري ليست إشكالا في التنفيذ وإنما هي منازعة تنفيذ مستعجلة تالية لتمام التنفيذ تدخل في اختصاص هيئات التحكيم عملاً بنص المادة 60 من القانون رقم 60 لسنة 1971 باعتبار أنها منازعة من منازعات القطاع العام.

الإشكال في الرسوم القضائية الخاصة بالتحكيم يدخل في اختصاص قاضي التنفيذ:

وقد صدر في هذا المعنى حكم الاستئناف رقم 538 لسنة 1985 مستعجل القاهرة في 1986/1/29 (المرجع السابق - ص 351 وما بعدها) وقد جاء به أنه لما كان من المقرر عملاً بنص المادة 68 من القانون رقم 97 لسنة 1983 في شأن هيئات القطاع العام وشركاته على أنه تسرى على رسوم التحكيم القواعد المقررة في قانون الرسوم القضائية في المواد المدنية وذلك بحد أقصى قدره مائة جنيه. وأنه لما كان من المقرر وفقاً لنص المادة 14 من قانون الرسوم القضائية رقم 90 لسنة 1943 في فقرتها الأولى " أن المدعى ملزم بأداء كامل الرسوم المستحقة كما يلزم بدفع الباقي عقب صدور الحكم ولو استؤنف ، كما وأنها نصت في فقرتها الثانية : على أنه ومع ذلك إذا صار الحكم انتهائياً جاز لقلم الكتاب تحصيل الرسوم المستحقة من المحكوم عليه.

ووفقاً لذلك فإن كلا من المدعى والمدعى عليه مسئول أمام قلم الكتاب بأداء المصروفات ، فإذا ما نفذ قلم الكتاب على غير المحكوم عليه بالمصروفات فليس له أن يستشكل في التنفيذ مؤسساً إشكاله على أمور سابقة على صدور الأمر المستشكل فيه لأن هذا الإشكال يكون منطوياً على مساس بالموضوع.

وأضاف الحكم انه لما كان ما تقدم وكان البادي من مطالعة سائر الأوراق أن المستأنف أقام إشكاله تأسيساً على أن النقابة المستأنفة معفاء من الرسوم والمصاريف القضائية وفقاً لنص المادة 56 من القانون 35 لسنة 1971 بإصدار قانون النقابات العمالية المعدل بالقانون رقم 1 لسنة 1981 والقانون رقم 91 لسنة 1956 المعدل بالقانون رقم 137 لسنة 1981 وإن المصاريف والرسوم المطالب بسدادها منه بصفته محكوم بها على كل من شركة المقاولون العرب (عثمان احمد عثمان) وشركاه ومصلحة الضرائب وذلك وفقاً لما جاء بمنطوق الحكم الصادر في التحكيم رقم 834 لسنة 1979 حيث أنهما الخاسرين للدعوى وفقاً للمادة 184 من قانون المرافعات وأنها أقامت دعوى لإعفائها من هذه الرسوم وكان إشكال المستشكل بصفته مؤسساً على أمور سابقة على صدور الأمر المستشكل في تنفيذه ومن ثم فغن المحكمة تقضى برفض الإشكال والاستمرار في تنفيذ أمر تقدير الرسوم الصادر من مكتب التحكيم والمستشكل في تنفيذه.

الباب الخامس المنازعات الضريبية الدولية

تمهيد :

تعد الضريبة مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها وعلى رعاياها ، ولما كان لكل دولة تحديد سيادتها الضريبية وفقاً لما يتراءى لها من أهداف تسعى إلى تحقيقها دون أن تشكل النظم القانونية للدول الأخرى قيداً على سلطتها في هذا المجال . من هنا تباينت النظم الضريبية واختلفت من دولة إلى أخرى .

وقد كان من جراء زيادة رؤوس الأموال على إثر التقدم الاقتصادي وما صاحبه من رواج أن أخذت الأموال في الهجرة من دولة إلى أخرى بحثاً وراء الكسب مما أدى إلى تشابك المصالح الاقتصادية بين دول العالم ، كما أصبحت الشركات دولية النشاط والتي انتشرت بعد نهاية الحرب العالمية الثانية وامتد نشاطها إلى كافة أنحاء المعمورة هي الأصل في المعاملات الدولية خاصة في ظل ظاهرة العولمة الاقتصادية باعتبارها شركات عملاقة من حيث حجم رؤوس الأموال المستثمرة والانتاج والتصدير والتسويق بحيث يمكن القول أنها تستطيع التحكم في

اقتصاد الدول التي تعمل فيها بل وفي الاقتصاد العالمي . ونتج عن هذا الوضع مشكلتي الازدواج والتهرب الضريبي الدولي . تلك المشكلتان الرئيسيتان اللتان تقفان عقبة رئيسية في سبيل حرية التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية ، وتخلق توزيعاً غير عادل لعبء الضريبة بين الممولين الذين تتحقق أرباحهم في خارج بلادهم وبين هؤلاء الذين لا يتعدى نشاطهم حدودها .

ومن ثم يبدو أن الرغبة في تعزيز العلاقات الاقتصادية الدولية قد حاد بالدول أن تحدد اختصاصها الدولي على أساس مبدأ يوفق بين احتياجاتها المالية والاقتصادية من ناحية ، وبين تشجيع تبادل السلع ورؤوس الأموال والعمال من جهة أخرى .. وقد حاولت الدول أن تتخذ من تلقاء نفسها إجراءات تشريعية داخلية لمنع الازدواج والتهرب الضريبي الدولي . ولكن لم تساعد هذه الحلول على حل هاتين المشكلتين حيث أن الأمر فيهما يكون متروكاً لمحض إرادة كل دولة وظروفها الخاصة دون أي اعتبار آخر .

لذلك فإنه يلزم إيجاد حلول مشتركة يمكن عن طريقها تنظيم الاختصاص الضريبي لكل دولة في فرض الضريبة .

وقد اهتمت الهيئات الدولية ببحث موضوع الازدواج والتهرب الدولي . فقد بحثه معهد القانون الدولي عند انعقاده في كمبردج سنة 1797 ، وفي جرينويل سنة 1922 ، كما عيّنت غرفة التجارة الدولية به منذ تكوينها سنة 1920 ، واهتمت عصبة الأمم بهذا الموضوع وكونت لجنة تسمى لجنة الخبراء الاقتصاديين للقيام بأبحاث نظرية ، وفي سنة 1922 عهدت إلى لجنة فنية ببحث الموضوع من الناحية الإدارية ، وقدمت اللجنة الأولى تقريرها في سنة 1923 ، والثانية في سنة 1925 ، وتابعت عصبة الأمم نشاطها في هذا الصدد فأعدت نموذج اتفاق سنة 1933 لتقسيم أرباح الشركات دولية النشاط ، ثم تم إعداد نموذجي المكسيك ولندن للمعاهدات الضريبية . وواصلت الأمم المتحدة عملها في هذا الصدد ونشرت نموذجاً لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الدولي ونشرت معاهدات تجنب الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي بين الدول في عدة مجلدات . وقامت المنظمات الإقليمية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الأوروبية ودول مجلس التعاون

الاقتصادى العربى بنشاطها فى هذا الصدد فأعدت نماذج لتجنب الازدواج الضريبى.

وعقدت الدول اتفاقات لتجنب الازدواج الضريبى ومنع التهرب الدولى فيما بينها . وهذه الاتفاقات قد تتخذ شكل اتفاقيات جماعية - وقد تكون فى صورة اتفاقيات ثنائية .

وقد اثبتت الاتفاقيات الجماعية أنها حل غير عملى يرجع إلى تباين النظم الضريبية السائدة فى الدول المختلفة وتعارض مصالح هذه الدول فيما بينها ، واتضح أن أيسر طريقة يمكن عن طريقها الوصول إلى حلول عملية لحل مشكلتى الازدواج والتهرب الضريبى هو إبرام معاهدات ثنائية .

وقد عقدت جمهورية مصر العربية عدة اتفاقيات ثنائية سارية المفعول لتجنب الازدواج والتهرب الضريبى .

والجدير بالذكر ، أن هناك اتفاقيات اقتصادية تتضمن مسائل ضريبية مثل اتفاقيات المناطق الحرة والاتفاقية العامة لمنظمة التجارة الدولية (الجات) . وقد نشأ عن تطبيق الاتفاقيات الدولية الضريبية منازعات تقتضى البحث عن حلول لها .

ولكى يتسنى دراسة مفهوم المنازعة الضريبية الدولية الناشئة عن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى الدولى وسبل حل تلك المنازعات يتعين أن نتناول مبدأى سيادة الدولة الضريبية واختصاص الدولة فى فرض الضرائب مع الإشارة إلى التشريع المصرى ، ثم مفهوم المنازعة الضريبية الدولية . وأخيراً وسائل تسوية تلك المنازعات فى فصول متتالية .

الفصل الأول مبدأ سيادة الدولة الضريبية

تعد الضريبة مظهراً من مظاهر سيادة الدولة على إقليمها وعلى رعاياها ومن ثم للدولة أن تفرض الضريبة جبراً على الأفراد استناداً إلى فكرة السيادة . (¹)

(¹) راجع كتابنا عن النظام الضريبى الدولى - مكتبة الفتاح بالإسكندرية - 2004 - ص 47 وما بعدها .

ويقوم أساس حق الدولة في فرض الضرائب على الأشخاص على ما يربطهم بها من روابط سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية ، على أن تتولى الدولة توزيع أعباء النفقات العامة على الأفراد حسب درجة يسار كل منهم طبقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي ، ذلك المبدأ الذي تقوم عليه الجماعات السياسية الحديثة . فالضريبة ضرورة اجتماعية يجب على أفراد المجتمع أن يساهموا فيها جميعاً بلا استثناء يستوى في ذلك الوطنيون منهم والأجانب . وهكذا يجب أن تسرى الضريبة على كافة الممولين الموجودين داخل حدود الدولة ، وعلى الأموال الخاضعة للضريبة التي توجد في إقليمها . وقد تفرض الضريبة على الوطنيين المقيمين خارج حدودها .

على أنه قد ترى الدولة لاعتبارات اقتصادية إن تقرر إعفاءات أو مميزات ضريبية للأجانب سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين لجذب رؤوس الأموال الأجنبية وتشجيع الاستثمار في الداخل ومثال ذلك قوانين الاستثمار المتعاقبة في مصر .

والجدير بالذكر أن الإقليم الضريبي قد يختلف من حيث مباشرة السيادة الضريبية عن الإقليم السياسي ⁽¹⁾ . فهناك بعض الأقاليم التي تخضع للسيادة السياسية ويكون لها مع ذلك سيادة ضريبية خاصة بها ونظام ضريبي خاص بها . ومثال ذلك أقاليم ما وراء البحار التي تخضع للسيادة الفرنسية ، لكنها تتبع نظاماً ضريبياً مستقلاً عن نظام الدولة الأم (فرنسا) . ولذلك فإن المعاهدات الضريبية التي تبرمها فرنسا لا تخضع لها هذه الأقاليم إلا بمقتضى نص صريح في تلك المعاهدات . فبالرغم من تبعيتها للإقليم السياسي الفرنسي إلا أنها منفصلة عنه ضريبياً .

وبالإضافة إلى هذا الشكل من الأقاليم التي تعد منفصلة انفصالاً تاماً من الناحية الضريبية وتابعة للإقليم من الناحية السياسية ، توجد أقاليم تابعة من الناحية السياسية والضريبية ، ولكنها تعامل معاملة متميزة من الناحية الضريبية كإعفاءها من بعض الضرائب أو تقرير مميزات خاصة لها .

2) Louis Cartou – Droit fiscal international et Européen . Dalloz . 1986 .

وفى بعض الأحيان قد تتجاوز السيادة الضريبية الحدود الإقليمية للسيادة السياسية ، مثال ذلك إمارة موناكو التى تتبع أو تخضع للسيادة الضريبية الفرنسية ولكنها مستقلة عن فرنسا من حيث السيادة السياسية .

الفصل الثانى

اختصاص الدولة بفرض الضرائب

تتردد الدول فى تحديد اختصاصاتها فى فرض الضرائب بين فكرتين هما فكرة التبعية السياسية وفكرة التبعية الاقتصادية .

ونتناول فيما يلى تباعا هاتين الفكرتين وتطبيقاتها فى القانون المصرى .

المبحث الأول

فكرة التبعية السياسية

تعد الدولة هى الصورة الحديثة للنظام السياسى وهى تقوم على أساس وجود مجموعه من الأفراد يمارسون نشاطهم على إقليم جغرافى محدود ويخضعون لتنظيم معين ⁽¹⁾ . وهؤلاء الأفراد يرتبطون بالدولة برابطة سياسية يطلق عليها " الجنسية " .

وتقرر الجنسية حقوقاً وتفرض واجبات على المواطنين ، ولعل أبرز هذه الواجبات هو أداء الضريبة ، وعلى ذلك فيحق للدولة أن تفرض الضرائب على مواطنيها جميعاً ، وذلك بعض النظر عن موقع أموالهم أو مكان مزاولة نشاطهم ، ومن ثم يتعقب التشريع الضريبى الوطنى أموالهم أينما تكون ويلاحق نشاطهم أينما يزاو ، أى حتى ولو كان هذا النشاط على إقليم دولة أجنبية ⁽²⁾ .

وعلى أية حال ، فإن فكرة التبعية السياسية هذه لم تعد المعيار الوحيد الذى يركز إليه بمفرده كضابط لتحديد الاختصاص الضريبى فى الشرائع الضريبية وفى القانون المالى الدولى على السواء خصوصاً بعد أن أصبحت الصدارة فى الميدان الاقتصادى للثروة المنقولة ⁽³⁾ . نتيجة لتقدم الفن الإنتاجى وتأسيس الشركات دولية

¹ الدكتور ثروت بدوى 0 النظم السياسية - 1962 - ص 25 .

² (الدكتور محمد طه بدوى والدكتور محمد حمدى النشار - أصول التشريع الضريبى المصرى - 1959 - ص 142)
³ . Allix (E.) : La condition des etrangers au point de vue fiscale .

Recueil de l'Academie de droit interationale de la Haye . T.III, 1937 , p. 552 .

النشاط وتطور وسائل المواصلات . وانتقال الأيدى العاملة ورؤوس الأموال من بلد إلى آخر .

ولم يأخذ المشرع الضريبي المصرى بفكرة التبعية السياسية فى القانون الجديد سوى أنه اعتبر مقيماً في مصر المصرى الذى يعمل في الخارج ويتقاضى راتبه من خزانة مصرية (قانون ضريبة الدخل - م 2) .

المبحث الثاني فكرة التبعية الاقتصادية

أصبحت فكرة التبعية السياسية غير كافية كمصدر لفرض الضريبة على الوطنيين والأجانب الأمر الذى أفسح المجال لظهور فكرة أخرى تسمى " التبعية الاقتصادية " . والتبعية الاقتصادية عبارة عن العلاقة التى بين الفرد والدولة بحكم مساهمته فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتلك الدولة .

ويرجع الفضل فى استخلاص هذه الفكرة لأول مرة إلى الأستاذ الألمانى جورج شائز فى مؤلفه La question de l'oblation fiscale المنشور سنة 1892 .

وقد اختار شائز عنصر التبعية الاقتصادية كأساس لفرض الضريبة دون غيره من العناصر الأخرى باعتبار أن هذا العنصر يؤدي إلى حلول مالية مرضية ، إذ أنه يقوم على أساس من تحقيق العدالة ، ذلك أن من يسهم فى النشاط الاقتصادى للمجتمع عليه أن يتحمل جزءاً من أعبائه ⁽¹⁾ .

وتطبيقاً لفكرة التبعية الاقتصادية ، فإن ثمة مبدئين لفرض الضريبة - الأول: الموطن أو الإقامة (المعتادة أو العارضة) . وبعبارة أخرى ما يطلق عليه (التبعية الاجتماعية) ، والثانى : موقع المال أو مصدر الدخل ، وبعبارة أخرى ما يسمى بمبدأ (الإقليمية الضريبة) .

المطلب الأول معيان الموطن (أو الإقامة المعتادة)

يتنازع تعريف الموطن نظريتان الأولى تحدد الموطن على أساس التصوير الحكيم بأنه المكان الذى يوجد به مركز إدارة وأعمال الشخص الرئيسى أو المكان

¹ (الدكتور زكريا محمد بيومى - المرجع السابق ، ص 554 .

الذى تتجمع فيه مصالحه . والثانية تحدد الموطن على أساس فعلى بأنه المكان الذى يقيم فيه الشخص عادة .

ولما كان محل الإقامة العارضة لا يصلح أساسا لفرض الضريبة نظرا لأنه من الغبن أن يطالب الأجنبى الذى يقيم بصفة مؤقتة فى دولة معينة بأداء نفس الضرائب التى يؤديها المقيمون بها بصفة معتادة ، فإن التشريعات الضريبية المختلفة لم تعتد بهذا الأساس إلا نادرا مما يتعين معه استبعاده من نطاق البحث.

أما عن التصوير الحكمى للموطن فيتربط عليه وحدة الموطن بمعنى أن الشخص لا يمكن أن يكون له موطن واحد هو مركز الأعمال الرئيسى حتى لو كان له أكثر من مركز أعمال . كما يقرر حتمية الموطن بمعنى أنه يوجد لكل شخص موطن .

وقد أخذ بهذه الفكرة قانون المرافعات المصرى القديم ، فقد نصت المادة (3) منه على أن الموطن هو المركز الشرعى المنسوب للإنسان ، والذى يقوم فيه باستيفاء ماله واستيفاء ما عليه ويعتبر موجودا فيه على الدوام وإن لم يكن حاضرا فيه فى بعض الأحيان أو أغلبها .

أما عن التصوير الواقعى للموطن فهو يتحدد بالمكان الذى يقيم فيه الشخص على وجه الاعتقاد .

وليس المقصود بالاعتقاد هو الاستمرار فى الإقامة دون انقطاع فقد تتخلل الإقامة فترات انقطاع طالما تتجه نية الشخص فى العودة مرة ثانية . ويتربط على هذه النظرية إمكانية تعدد الموطن : بتعدد الإقامة الفعلية وانعدام الموطن : فى حالة عدم وجود محل إقامة معتاد .

وقد أخذ القانون المدنى المصرى الحالى كقاعدة عامة فى المادة 40 منه بالتصوير الواقعى للموطن حيث تنص على أن الموطن هو المكان الذى يقيم فيه الشخص عادة ، ثم رتب النتيجة اللتين ترتبان على الأخذ بالتصوير الواقعى وهى إمكان تعدد الموطن وإمكان إنعدام الموطن .

الموطن أو الإقامة فى قانون ضريبة الدخل الحالى :
يختلف معيار الموطن أو الإقامة فى التشريعات الضريبية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين عنه بالنسبة للأشخاص المعنوية .

ونتناول فيما يلى الموطن الضريبى أو الإقامة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين
ثم الموطن أو الإقامة بالنسبة للأشخاص الاعتبارية في قانون الضريبة على الدخل
رقم 91 لسنة 2005 .

تنص المادة 2 من القانون على أنه فى تطبيق أحكام هذا القانون يكون الشخص
الطبيعى مقيما فى مصر فى أى من الأحوال الآتية :

- 1- إذا كان له موطن دائم فى مصر .
- 2- المقيم فى مصر لمدة تزيد على 183 يوما متصلة أو منقطعة خلال اثنى
عشر شهرا
- 3- المصرى الذى يؤدى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من خزانة
مصرية

ووفقا لهذا النص استبعد المشرع الأخذ فكرة الجنسية التى تقوم على أساس
التبعية السياسية بالنسبة لخضوع المصريين للضريبة حيث أن إخضاع المصريين
المقيمين خارج بلادهم للضريبة تواجهه صعوبات عملية حيث لا تملك مصلحة
الضرائب متابعتهم أو التحقق من إيراداتهم المحققة خارج مصر مما يجعل هذا المبدأ
معطل تنفيذه عملا . ومن ثم أخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية الذى يقوم على أساس
فرض الضريبة على المحل الدائم ومبدأ التبعية الاقتصادية الذى يقوم على أساس
مصدر الدخل .

أولاً : الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعى :

- 1- أن يكون له موطن دائم فى مصر 0 وقد نصت على ذلك المادة (2) بند
(أ) ⁽¹⁾ ، وقد حدد مقرر اللجنة بمجلس الشعب الموطن الدائم بالتعريف الوارد فى
القانون المدنى وهو محل الإقامة المعتاد كما أن اللائحة التنفيذية حددته فى
المادة (3) فى أى من الحالتين الآتيتين :

أ - إذا تواجد فى مصر معظم أوقات السنة سواء فى مكان مملوك له أو مستأجر أو
بأية صفة كانت .

⁽¹⁾ (مضبطة مجلس الشعب السابعة والستين - 10 أبريل 2005 - ص 22 .

ب- إذا كان للممول محل تجارى أو مكتب مهنى أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التى يزاول فيها الشخص الطبيعى نشاطه فى مصر .

2- الإقامة فى مصر لمدة تزيد على 183 يوما متصلة أو منقطعة خلال السنة الضريبية :

ولا يهم فى هذا الصدد ما إذا كانت المدة متصلة أو منقطعة مادامت تتجاوز فى مجموعها 183 يوما . فلو أن فردا أقام فى مصر 83 يوما فقط خلال السنة الضريبية ثم سافر إلى الخارج ومكث هناك عدة أشهر ، ثم عاد بعدها إلى مصر وأقام فيها مدة أكثر من مائة يوم من السنة الضريبية نفسها ، فإنه يعد مقيما فى مصر مادام أن مجموع مدة إقامته يتجاوز 183 يوما فى خلال السنة الضريبية . أما إذا قلت المدة عن ذلك فإنه لا يعتبر مقيما فى مصر .

3- المصرى الذى يؤدى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية .

ويعتبره المشرع المصرى مقيما إقامة معتادة فى مصر سواء أكان يعمل لدى الدولة أو وحدات الإدارة المحلية أو هيئات عامة وكذلك موظفى الهيئات الخاصة المصرية الذين يؤدون مهام وظائفهم فى الخارج ويحصلون على دخولهم من خزانة مصرية حتى ولو كانوا مقيمين فى الخارج خلال السنة الضريبية.

ولا تسرى الضريبة على السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفى حدود تلك المعاملة .

انقطاع الإقامة أو الوفاة خلال السنة :

يلاحظ أن المادة 4/5 من القانون نصت على أن تستحق الضريبة بوفاء الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه كليا عن العمل .

ومؤدى ذلك أنه فى الحالات المشار إليها تقتصر المحاسبة على صافى الإيرادات التى حصل عليها الممول قبل وفاته أو انقطاع إقامته فى مصر أو توقفه كليا عن العمل . ويعتبر الصافى الكلى لهذه الإيرادات وعاء للضريبة على

دخل الأشخاص الطبيعيين . وبعبارة أخرى أن هذا الإيراد الصافي الكلى هو الذى تحقق من إيرادات لممول خلال الفترة التى سبقت انقطاعه أو وفاته .
شروط الإقامة المعتادة

تعتمد الإقامة المعتادة على ركنين أساسيين هما الوجود الطبيعى ونية الإقامة (1)

1- الوجود الطبيعى : Physical presence

يقصد بالوجود الطبيعى إقامة الشخص بصورة فعلية داخل الدولة ولا يشترط لتحقيق ذلك إحتفاظ الشخص بمحل دائم للسكنى إذ لا يهم أن يقيم الشخص خلال مدة إقامته داخل القطر بالنفادق أو أن ينتقل من فندق لآخر . (2).
ويعتبر الشخص مقيماً إذا كانت زيارته لمصر تتم بصورة منتظمة لعدة أعوام على الرغم من أنه يعيش فى الخارج .

كذلك ليس من الضرورى لاعتبار الشخص مقيماً داخل القطر أن يكون له فيه محل إقامته الرئيسية (3) إذ أن الإقامة يمكن أن تتوافر مهما قصرت مدة السكنى حتى ولو كانت الزيارات غير منتظمة ، وسواء أكانت لأسباب متعلقة بالأعمال أم لأسباب أو للراحة أو الاستجمام (4) .

وهذه القاعدة لا تطبق عليه إذا كان يعمل كل وقته فى تجارة أو مهنة أو حرفة خارج مصر أو إذا كان يعمل فى وظيفة يؤديها خارج البلاد (5) .

(2) النية :

لكى يعتبر الشخص مقيماً داخل القطر يجب أن تنصرف نيته إلى الإقامة بصفة معتادة به . ومن ثم لا تكفى فى هذا الصدد مجرد الإقامة العارضة بقصد السياحة أو قضاء بعض الأعمال ذات الطبيعة المؤقتة .
ويلاحظ أن مجرد الوجود أو السكنى فى مكان لا يترتب عليه تحقق النية

1) spicer and Peglers' income Tax – 28 ed . 1972 . p. 440

2) Hanan and Farnsworth – The prinsples of income Taxation – 1952 . p.296 . 293 .

3) Spicer and pegler's income tax and Profit tax – 18 th ed . 1948 , p. 299.

4) Newport and shaw – income tax law and practice – 24 th ed . 1952 . p. 179 – 180 .

5) Spicer 8 pegler 1972 op . cit . p.441 .

المعتادة ما لم تكن نية الشخص قد انصرفت إلى الاستقرار في هذا المكان .
ولا يقصد بالاستقرار اتصال الإقامة دون انقطاع . وإنما يقصد استمرارها فترة من
الزمن على وجه يتحقق معه شرط الاعتقاد .

ثانياً: الإقامة بالنسبة للأشخاص الاعتبارية

يقصد بالأشخاص الاعتبارية شركات الأموال وتشمل الشركات المساهمة
وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة .
ويُضاف إليها الأشخاص الاعتبارية الأخرى مثل شركات الأشخاص طبقاً للقانون
الجديد وغيرها من الكيانات الاقتصادية .

والأصل أن لكل دولة الحرية في تحديد الموطن الضريبي أو الإقامة للشخص
المعنوي . ويختلف الموطن الضريبي أو الإقامة من تشريع إلى آخر ، على أن
الدولة تتقيد بقواعد القانون الدولي وعلى الأخص المعاهدات الدولية التي تكون قد
أبرمتها .

وقد نص القانون الجديد في المادة 4 منه على معايير الإقامة بالنسبة
للأشخاص الاعتبارية وهي معيار بلد التأسيس أو معيار مركز الإدارة الرئيسي أو
معيار مركز الإدارة الرئيسي الفعلي .

معيار بلد التأسيس :

طبقاً لهذا المعيار تعد الشركة مقيمة في مصر إذا تأسست بها ولا يكفي إبرام
العقد المنشئ لها في مصر وإنما يلزم استكمال كافة الإجراءات الشكلية والموضوعية
لقيام الشركة فيها بما فيها الحصول على الترخيص اللازم لها والاكتمال في رأس
المال .

ويتميز هذا المعيار بأنه يتسم بطابع الثبات والاستقرار . فمكان التكوين
معيار مادي محدد من السهل معرفته وهو لا يتغير . ومن شأن الأخذ به استقرار
معاملات الشخص الاعتباري وسهولة معرفة القواعد القانونية التي تحدد مدى ما
يتمتع به من حقوق وما يتحمل به من التزامات .

ويعيب هذا المعيار أنه يترك تحديد إقامة الشخص الاعتباري لهوى المؤسسين
لمجرد الرغبة في أن يكون لهذا المشروع إقامة بهذا البلد لما فيه من فائدة قد تعود

عليهم أو لرغبتهم فى التهرب من قوانين دولة أخرى تتضمن أحكاماً تتعارض مع منفعة الشركاء . وهذا المعيار تأخذ به الولايات المتحدة الأمريكية .

مركز الإدارة الرئيسى :

معيار مركز الإدارة الرئيسى هو المحل الذى توجد فيه هيئات الشركة (رئيسها ومجلس إدارتها وجمعيتها العمومية ونحو ذلك) وفيه حياتها القانونية وفيه مصدر الإدارة والرقابة وما اصطلح على تسميته مركز الإدارة الرئيسى . والأصل أن وجود المقر الرئيسى للمشروع فى مصر يعد قرينة على مزاولة المشروع استغلالاً فيها ، فإذا تحققت هذه القرينة وأقام المشروع مقره الرئيسى فى الأماكن التى يباشر فيها نشاطه ليتسنى لهذا المقر مباشرة الرقابة الفعالة على مراحل الاستغلال وصوره ، فى هذه الحالة يعتبر هذا المقر مقراً فعلياً للإدارة . غير أن هذا المشروع قد يحتفظ بمقره الرئيسى فى مصر دون أن يباشر فيها أيه صورة من صور الاستغلال بسبب وجود منشأته فى الخارج ، وتقتصر مهمة هذا المقر على القيام بالنشاط الإدارى البحت ، كإمساك الدفاتر وحفظ المستندات والأوراق المالية وإصدار الأوامر والتوجيهات إلى هيئات المشروع ، ومع ذلك اعتبره المشرع المصرى مقيماً فى مصر .

معيار مركز الإدارة الفعلى .

يتحدد محل إقامة الشخص الاعتبارى وفقاً لهذا المعيار بالمكان الذى يتخذه مركز إدارته الفعلى . ويقصد بهذا الأخير المكان الذى تدار منه بالفعل الشركة ويستدل عليه بكافة الأمور التى تثبت أن القرارات الهامة للشركة يتم تقريرها فى مكان معين وإن كانت إدارة الشركة مجزأة (لا مركزية الإدارة) .

وقد نصت اللائحة التنفيذية للقانون فى المادة 2/3 على أن تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلى للشخص الاعتبارى إذا تحققت فى شأنه حالتان على الأقل من الحالات الآتية :

- 1- إذا كانت هى المقر الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية
- 2- إذا كانت هى المقر الذى تنعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين
- 3- إذا كانت هى المقر الذى يقيم فيه 50 % على الأقل من أعضاء مجلس

الإدارة أو المديرين .

4- إذا كانت هي المقر الذى يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد

حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت .

وتأخذ بهذا المعيار معظم تشريعات الدول الأوروبية واليابان

معيار الموطن في القانون الضريبي الدولي :

تناولت المادة الثانية /4 من بروتوكول نموذج المكسيك تعريف الموطن

الضريبي للشركات حيث قضت هذه المادة بأن " الموطن الضريبي لشركات

الأشخاص وشركات المساهمة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية أو المنظمات الفعلية

هو الدولة التى خضع تأسيسها لقوانينها " .

وهكذا تأخذ المادة المذكورة فى تحديد الموطن الضريبي للشركات وغيرها من

الأشخاص الاعتبارية بوجه عام بمكان التأسيس .

فى حين استبعد كل من نموذج اتفاق منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية

وكذلك الاتفاق النموذجي الذى وضعته الأمم المتحدة معيارى بلد التأسيس

والجنسية لتحديد موطن الشركة وأخذاً بمعيار آخر حيث تنص المادة الرابعة فى كل

منهما " يقصد بعبارة مقيم فى إحدى الدولتين أى شخص وفقاً لقوانين تلك الدولة

يخضع للضريبة فيها بسبب موطنه أو محل إقامته أو مركز إدارته أو أى معيار ذو

طبيعة مشابهة، أى أن معيار تحديد موطن غير الأفراد هو مركز الإدارة الفعلية على

أن اتفاق الأمم المتحدة لم ترد به العبارة الأخيرة من هذه المادة وذلك مراعاة

للتشريعات الوطنية التى تأخذ بمبدأ الإقليمية .

وفيما عدا هذا الاختلاف فهما يتحدان فى الحكم حيث قررا أنه فى حالة ما

إذا كان شخص من غير الأفراد يعتبر مقيماً فى كلتا الدولتين المتعاقبتين فإن إقامته

تتحدد على أساس الدولة المتعاقدة التى يوجد بها مركز الإدارة الفعلية .

وتأخذ الاتفاقيات الثنائية الدولية بتعريفات مختلفة لتحديد موطن الشركة مثال

ذلك ، الاتفاقيات التى أبرمتها كل من بريطانيا والدانمارك تأخذ بالمكان الذى تدار

منه الشركة وتخضع لإشرافه ، كذلك أخذت الولايات المتحدة فى اتفاقياتها بمكان

تأسيس الشركة ، كذلك أخذت ألمانيا وفرنسا فى اتفاقاتها الضريبية بالمركز

الاجتماعى .

على أيه حال ، تتبنى غالبية الاتفاقات الضريبية التى تبرمها الدول المتقدمة صناعياً النص الوارد فى اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية لتحديد موطن الشركات . على أن هذه الاتفاقيات تختلف فيما بينها وتتردد الدول بين معيار مركز الإدارة الفعلى وبلد التأسيس .

وقىما يتعلق بالاتفاقيات الضريبية التى عقدتها مصر مع غيرها من الدول فان غالبية هذه الاتفاقات تأخذ بمعيار مركز الإدارة الفعلى مثل الاتفاقية المصرية الفرنسية فى 1982/10/28 والاتفاقية المصرية الكندية المنعقدة فى 1982/11/29 . وتأخذ الاتفاقية بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية الموقعة فى 1997/12/3 بالدولة التى يحمل جنسيتها الشخص المعنوى . وفى حالة إذا كان لا يحمل جنسية أى من الدول المتعاقدة أو كان يحمل جنسية أكثر من دولة فيعتبر فى الدولة التى يوجد بها مركز إدارته الفعلية (م 4 بند 3) .

ووفقاً للاتفاقية بين مصر وجنوب إفريقيا الموقعة فى 1997/8/26 يعتبر الشخص المعنوى مقيماً بالدولة التى له فيها مقر (م 4 /بند3) ووفقاً للاتفاق بين مصر وألمانيا الاتحادية المنعقد فى 1987/12/8 يعتبر الشخص المعنوى مقيماً فى الدولة التى يوجد بها المركز الفعلى للإدارة (م 4/بند 3) .

المطلب الثانى مبدأ إقليمية الضريبة

مقتضى هذا المبدأ بصفة عامة أن الضريبة تتخذ وعاءً لها أموالاً موجودة داخل إقليم الدولة ، أو أنها تفرض بمناسبة تصرفات أو وقائع تتم داخل حدودها⁽¹⁾ وتبدو أهمية هذا المبدأ كأساس لفرض الضريبة فى أنه من الواضح أن سلطة الدولة المالية لا يمكن ممارستها إلا داخل حدودها الإقليمية ... فإذا تجاوزت هذه السلطة إلى إقليم دولة أخرى أُعتبر ذلك اعتداءً ليس له ما يبرره على سيادة

استقلال الدولة الأخيرة .⁽¹⁾

¹ (الدكتور حسين خلاف - الاحكام العامة للضريبة - القاهرة - 1956 ص 112 وما بعدها

وتنص المادة (3) من القانون 91 لسنة 2005 على تطبيقات هذا المبدأ ، حيث يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي :

أ- الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.

ب- الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم فيمصر ، ولو أدى العمل في الخارج .

ج- الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من النشاط الذي يقوم به في مصر.

د- الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر .

هـ- الدخل من التصرفات في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر 0

و- الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات وما في حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص .

ز - التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر .

ح- حصص الأرباح التي تدفعها شركة أشخاص مقيمة في مصر .

ط - العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أى شخص مقيم في مصر والعائد الذي يتم سداؤه من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكا غير مقيم فيها .

ي - مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شخص مقيم في مصر أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكا غير مقيم فيها .

ك - الدخل من أى نشاط آخر يتم القيام به في مصر .

ومن المسلم به أن هذا المبدأ يحظى بتأييد كبير في الوقت الحاضر .

وتأخذ مصر بهذا المبدأ فيما يتعلق بالضريبة على الدخل على غير المقيم لو زاول نشاطاً تجارياً عن طريق منشأة دائمة .

وبمعنى آخر تفرض الضريبة الموحدة على الأرباح التجارية التي يحققها شخص طبيعي أو اعتباري إذا تحققت عن طريق منشأة مستقرة أو مستقلة كائنة في

1) Dufour (J.) – L'impôt sur les benefices industriels et commerciaux . Cours de Doctorat – Université d'Alexandrie . 1957 . pp.99 et s .

مصر ، فإذا تحققت هذه الأرباح عن غير طريق منشأة مستقرة فلا تسرى الضريبة المذكورة ، وبعبارة أخرى فإن خضوع الأرباح التي تحققها في مصر منشآت تابعة لمشروعات أجنبية للضريبة ⁽¹⁾، أو عدم خضوع الأرباح التي تحققها المنشأة الوطنية في الخارج للضريبة ، إنما يرتبط بقيام أو عدم قيام هيئة أو مؤسسة تجارية أو صناعية تسير في أعمالها على أساس دائم وتكون تابعه للمنشأة الأصلية .

وقد أخذت بهذا المعيار كثير من الدول ومن بينها ألمانيا الغربية وبلجيكا ومصر وفرنسا قبل عدول مجلس الدولة الفرنسي إلى معيار إقليمية النشاط في يونيه 1937 ⁽²⁾ .

كما تبنت هذا المعيار نماذج الاتفاقات الدولية التي أعدت لتلافي الازدواج الضريبي الدولي .

كذلك أيضا ، تكاد تجمع الاتفاقات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال على الأخذ بمعيار المنشأة المستقرة كأساس لتحديد مكان تحقيق الربح التجاري أو الصناعي الخاضع للضريبة الإقليمية .

مع ملاحظة أن دولاً أخرى تأخذ بمعيار آخر في تشريعها الداخلي هو معيار إقليمية النشاط ، ومؤدى هذا المعيار أنه يكفي لفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مجرد مزاوله الممول نشاطاً تجارياً أو صناعياً في دولة معينة ، حتى إذا لم تكن له منشأة مستقرة بها ، وقد تشترط بعض الدول أن تكون ممارسة هذا النشاط على وجه الاعتياد كفرنسا ، وبعضها يكتفى بمجرد مزاوله هذا النشاط بها ولو كان بصورة عارضة كالمملكة المتحدة .

وقد أخذت مجموعه ثالثة من الدول بمعيار مصدر الربح ، فتسرى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي يكون مصدرها داخل دولة معينة، ولا يهم في هذا الصدد أن يتحقق الربح عن طريق منشأة مستقرة أو نتيجة مزاوله نشاط تجاري

⁽¹⁾ الدكتور زكريا محمد بيومي - النظام الضريبي الدولي - دار الفتح للطباعة والنشر - الإسكندرية - 2004 - ص 85 وما بعدها

⁽²⁾ صدر أول حكم يتبنى معيار إقليمية النشاط في فرنسا في 8 يونيه 1937

أو صناعى على وجه الاعتياد . وقد أخذت بهذا المعيار الولايات المتحدة الأمريكية والمكسيك .

والخلاصة أن معايير تحديد مكان تحقيق الربح التجارى والصناعى الذى يخضع للضريبة الإقليمية ثلاثة هى : معيار المنشأة المستقرة ، ومعيار إقليمية النشاط ومعيار مصدر الربح .

ويلاحظ أن اعتناق كثير من الدول لأى من هذه المعايير لم يمنع من اختلافها فيما بينها فى بعض التفاصيل الهامة .

تطبيقات مبدأ إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى مصر

تنص المادة (4) من القانون 91 لسنة 2005

على أن يقصد بالمنشأة الدائمة فى تطبيق أحكام هذا القانون كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلالها تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم فى مصر ، وتشمل على الأخص :

أ- محل الإدارة .

ب- الفرع

ج- المبنى المستخدم كمنفذ للبيع

د- المكتب

هـ - المصنع

و - الورشة

ز- المنجم ، أو حقل البترول أو بئر الغاز ، أو المحجر ، أو أى مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الأخشاب أو أى إنتاج آخر من الغابات

ح- المزرعة أو الغراس

ط - موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة المرتبطة بشئ من ذلك

ويعتبر فى حكم المنشأة الدائمة الشخص الذى يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع .

ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتي :

- 1- الانتفاع بالتسهيلات لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع للمشروع فقط.
- 2- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض
- 3- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر .
- 4- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع
- 5- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط القيام بأى عمل ذى صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع
- 6- الاحتفاظ بمكان ثابت لعمل تزاوّل فيه أى مجموعة من الأنشطة المشار إليها فى البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالى للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط .
- 7- الأعمال الصناعية أو التجارية التى تقوم بها شركة أجنبية عن طري سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أى وكيل آخر ذى طبيعة مستقلة ، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية .
- 8- ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى .

الفصل الثالث

المنازعة الضريبية الدولية وأسبابها

تخضع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى بوصفها قانوناً ضريبياً خاصاً فى كل من دولتى التعاقد إلى تفسيرات وتطبيقات مختلفة قد تؤدى إلى نشوء نزاع بشأنها بين الإدارة الضريبية والممول صاحب المصلحة التى تختلف إلى حد ما عن

المنازعة الضريبية الوطنية فى انها ذات طابع دولى لتعلقها بتطبيق اتفاقية دولية ولا ارتباطها بطرف أجنبى .

ونتناول فى هذا الفصل مفهوم المنازعة الضريبية الدولية وأسبابها

المبحث الأول

مفهوم المنازعة الضريبية الدولية وأسبابها
أولاً : مفهوم المنازعة الضريبية الدولية

المنازعة الضريبية الدولية تختلف عن المنازعة الضريبية الداخلية سواء من حيث شروطها أو من حيث كيفية تسويتها ، ويمكن تعريفها بأنها " المنازعة التى يتنازع فيها شخص أجنبى ذو صفة مع الإدارة الضريبية حول خلاف ضريبى يكون المرجع فيه لإتفاقية ضريبية دولية تتيح لدولة هذا الشخص الحق فى المعاونة أو المشاركة فى الفصل فى هذه المنازعة . (1)

ويتضح لنا من هذا التعريف أن المنازعة الضريبية الدولية يجب أن تتوافر فيها الشروط التالية :

1- أن يكون أحد طرفى المنازعة شخصاً أجنبياً ، فلا تعد المنازعة دولية إذا كان الخصم فيها ممولاً وطنياً (كالمواطن المصرى الذى ينازع مصلحة الضرائب المصرية) ، حيث يكون مرجع النزاع فى هذه الحالة هو القوانين الضريبية الداخلية .

2- يجب أن يكون الشخص الأجنبى له صفة بمعنى أنه الشخص الذى تعنيه الاتفاقية المبرمة بين دولته والدول المتعاقدة الأخرى . وقد يكون هذا الشخص طبيعياً أو اعتبارياً مقيماً فى الدولة المتعاقدة الأخرى ويزول نشاطاً ، أو يحقق دخلاً أو إيراداً فى الدولة المتعاقدة محل النزاع .
فلا يكفى إذن أن يكون الشخص أجنبى حتى يقال أن المنازعة الضريبية دولية ، إذ قد ينتمى هذا الشخص إلى دولة لم تبرم معها الدولة الأخرى اتفاقية ضريبية ، ومن ثم يسرى بشأنه ما يسرى على المواطنين .

¹ (راجع الدكتور رمضان صديق - انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية - دراسة مقارنة - دار النهضة العربية - 2006 - ص 145 وما بعدها .

3- يجب أن يكون الشخص الأجنبي صاحب مصلحة فى رفع المنازعة ، كأن يتضرر من ممارسات الإدارة الضريبية وتفسيرها للاتفاقية على نحو يخضع للضريبة على خلاف ما تقرره الاتفاقية .

4- أن يكون الطرف الآخر فى المنازعة إدارة ضريبية فى إحدى الدولتين المتعاقدتين فالمنازعة الضريبية هى منازعة تكون الإدارة الضريبية طرفاً رئيسياً فيها . ومن ثم فلا تعتبر المنازعة دولية تطبق عليها الاتفاقية إذا كانت بين شخص أجنبى مقيم فى دولة من دولتى التعاقد ، ولكنة ينازع إدارة ضريبية فى دولة ثالثة ، كما لا تعد منازعة ضريبية دولية تلك التى تقوم بين شخصين أجنبيين ولو كانا مقيمين فى الدولة إذا كان موضوع النزاع غير ضريبى ، كالنزاع بين أجنبيين على ملكية مال معين .

5- أن يكون موضوع المنازعة خلافاً فى تطبيق اتفاقية ضريبية نافذة عقدت بين دولتين ذات سيادة تختص بفرض الضريبة أو الإعفاء منها فى دولة الإقامة أو دولة المصدر ، فالغرض الرئيسى من الاتفاقية هو تجنب الازدواج الضريبى الدولى الذى نعى به خضوع ممول واحد لضريبتين متماثلتين تقرضهما دولتان مختلفتان على نفس الوعاء وخلال ذات السنة الضريبية وينشأ نتيجة الخضوع للسيادة الضريبية لأكثر من دولة واحدة . ومن ثم فالنزاع بين الإدارة الضريبة وشخص أجنبى على تطبيق قانون ضريبة داخلى لا يجعل المنازعة دولية لمجرد وجود طرف أجنبى بها طبقاً للقواعد المنصوص عليها فى دساتير الدولة المتعاقدة . كما لا تعد منازعة ضريبية دولية تلك التى تقوم بين شخصين أجنبيين ولو كانا مقيمين فى الدولة إذا كان موضوع النزاع غير ضريبى ، كالنزاع بين أجنبيين على ملكية مال معين .

ثانياً : أسباب المنازعة الضريبية الدولية

ترجع أسباب المنازعة الضريبة الدولية إما إلى أسباب تشريعية أو قانونية وإما إلى أسباب إدارية 0 ومن أهم الأسباب التشريعية أو القانونية غموض وتعقد القانون الضريبى حيث تتميز النظم الضريبية المعاصرة بالغموض والتعقيد بسبب احتواءها

على ثغرات وتعديلات تزيد من غموضها ، فضلاً عن ترسانة اللوائح التفسيرية والقرارات والكتب الدورية .

مما يستعصى على المكلفين بالضريبة فهمها فى كثير من الحالات بسبب عدم اطلاعهم عليها ونقص ثقافتهم الضريبية مما يجعلهم ينظرون إلى الضريبة على انها عبء ثقل لا بد من التخلص منه بكل الطرق .

كما أن تباين التشريعات الضريبية والاتفاقيات الدولية حول تعريف المنشأة المستقرة والمقيم والموطن الضريبي والدخل وغيرها من المصطلحات المستخدمة في المجال الضريبي مما يصعب على الرجل العادى فهمها ، كما يصعب على المتخصص أحياناً تحديد معنى محدد لها ، لتعارضها أو اختلافها مع مدلول هذه المصطلحات فى قوانين أخرى ، وترتيباً على ذلك قد يتضرر الممول شخصياً من ممارسات الإدارة الضريبة وتفسيرها للاتفاقية على نحو يُخضعه للضريبة ، ويكون السبب الرئيسى فى قيام الخلاف بين الإدارة الضريبة فى الدول المختلفة فى تفسير المصطلحات والعبارات الواردة فى اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي . وهذا ما دفع العديد من تلك الاتفاقيات إلى تعريف لبعض المصطلحات الواردة بها (مثل المقيم ، المنشأة الدائمة ، الشخص ، الشركة ، النقل الدولى وغيرها ...) وذلك لاستخدامها فى تفسير وتطبيق الاتفاقية لمنع الخلاف بين الدولتين المتعاقدين على تبني مفهوم لا يتبناه الطرف الآخر .

واختلاف مبادئ الخضوع للضريبة التى تتبناها كل دولة يُعد سبباً من أسباب المنازعة الضريبية الدولية . فإذا كانت دولة تُخضع للضريبة كل دخل ينتج داخلها كانت دولة أخرى تُخضع للضريبة كل دخل يتلقاه المقيمون فيها فان هذا الاختلاف يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي فى حالة الأشخاص المقيمين فى دولة ثانية ويتلقون دخلاً من الدولة الأولى بل قد يحصل الازدواج حتى ولو كانت الدولة تتبنى نفس المبادئ المالية . فلو تقرر فى كل دولة بخصوص ضريبة أن المقيمين فى الدولة يخضعون للضريبة بالنسبة لما يحصلون عليه من دخول أيا كان مصدرها وأن غير المقيمين لا يخضعون للضريبة إلا عن دخولهم المتأتية من مصدر موجود بالدولة . ففى هذه الحالة يحدث الازدواج برغم تطبيق هذا المبدأ ويترتب على

اختلاف المبادئ التى تفرض على أساسها الضريبة فى كل دولة نشوء منازعات ضريبية دولية .

أما عن الأسباب الإدارية التى تؤدى إلى المنازعات الضريبية فمن أهمها زيادة السلطة التقديرية الواسعة التى تمنحها القوانين الضريبية إلى الإدارة الضريبية إذ يُترك للإدارة قدر من الحرية فى التصرف وهى تباشر اختصاصها ، بحيث يكون لها الحق فى أن تقرر بمحض إرادتها . وقد يؤدى ذلك إلى قيامها بتفسير إتفاقية خاصة بتجنب الإزدواج الضريبى على نحو يضر بمصالح الممول كأن تُخضعه للضريبة وتلزمه بدفعها فى حين أنه غير ملزم بها ، مما يترتب عليه نشوء منازعة ضريبية

المبحث الثانى

وسائل إنهاء وتسوية المنازعة الضريبية الدولية

تمهيد :

قد تقوم إحدى الدولتين المتعاقدين أو كلاهما باتخاذ إجراء يترتب عليه إخضاع الشخص للضريبة على نحو مخالف لأحكام إتفاقية تجنب الإزدواج الضريبى الدولى ، وهنا قد يلجأ الممول لإقامة دعوى المنازعة الضريبية أمام المحاكم الوطنية المختصة . ويتولى القضاء الوطنى تفسير وتطبيق الإتفاقية عند نظر دعوى المنازعة الضريبية المقامة أمامه . وقد يتم تسوية المنازعة الضريبية الدولية بإتباع إجراءات معينة وذلك بالالتجاء إلى إحدى وسيلتين أولهما وسيلة الإتفاق المشترك وثانيهما التحكيم الضريبى الدولى.

ونتناول تباعاً فى مطالب ثلاثة : تفسير المحاكم الوطنية لاتفاقية الضريبة الدولية ، الإتفاق المشترك ، وأخيراً التحكيم الدولى .

المطلب الأول

تفسير المحاكم الوطنية للمنازعة الضريبية الدولية

كقاعدة عامة ليس للمحاكم باعتبارها قاضى الضريبة اختصاص فى الأصل بتفسير المعاهدات الدولية ، إذ أن هذا التفسير يجب أن يصدر من وزير الخارجية ، إلا إذا تضمنت المعاهدة نصاً يقضى بأن يكون التفسير عن طريق إتفاق بين

الدولتين المتعاقدين بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، وليس لوزير المالية إصدار مثل هذا القرار وإن كان العمل يجرى على استشارته (1).

وليس للمحاكم سلطة مناقشة التفسير الذى يصدره وزير الخارجية ، بل عليها أن تُطبق ليس فقط النص الواضح الوارد فى المعاهدة ، بل يجب أيضاً أن تُطبق التفسير الرسمى الذى حصلت عليه من وزارة الخارجية (2).

وتطبيقاً لذلك قضى مجلس الدولة الفرنسى بان تفسير الاتفاقات الدولية التى تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبى ، والتى تعد من قبيل الأعمال الدبلوماسية تدخل فى اختصاص وزير الخارجية فقط (3) على أنه يجوز للقضاء أن يتحقق عما إذا كان اتفاق دولى قد طُبّق تطبيقاً صحيحاً فى فرنسا (4) . وإذا كان الإتفاق واضحاً ، فيجب الأخذ بالنصوص الواردة به لتطبيقها فى حل النزاع (5). أما إذا كان الاتفاق غامضاً ، فعلى المحكمة أن توقف نظر الدعوى لحين صدور تفسير للاتفاق من وزير الخارجية (6) . ويجب ان يلحق التفسير المقرر للنص بالمعاهدة الوارد بهما حتى لا تتطلب تفسيرات مستقبلاً بمناسبة منازعات اخرى مماثلة .

ويلاحظ أن المحاكم القضائية تذهب على عكس مجلس الدولة الفرنسى وتخول لنفسها سلطة تفسير المعاهدات الدولية الضريبية (7) .

ولكن محكمة النقض عدلت بعد ذلك إلى التفرقة فى شأن تفسير النصوص الضريبية الواردة بالمعاهدات الدولية بين ما إذا كانت المنازعات تتناول مسائل متعلقة بالمصلحة الخاصة ، وبين ما إذا كانت المنازعات تتناول مسائل تتعلق بالنظام العام مثل الامتيازات التى تمنحها الدولتان المتعاقدتان لصالح رعايا كل منهما . ففى

¹ Mexime Chretien – Application et interpretation des clauses fiscales des conventions internationales . Rev .Sc.Leg fin. 1948 . p. 459

(2) المرجع السابق – ص 974 وما بعدها

(3) أحكام المجلس فى 25 أكتوبر 1937 ، 16 يناير 1939 ، 20 مارس 1944 ، 8 نوفمبر 1952 – > Jur, class fisc – قسم 1602 – بند 34 ز

(4) حكم المجلس فى 25 يناير 1961 – Rec Leb – ص 58

(5) حكم المجلس فى 10 فبراير 1965 Droit Fiscal no 9 , p. 4 comm

(6) حكم المجلس فى 20 أكتوبر 1937 – Rec L eb – ص 806 .

(7) حكم محكمة النقض فى 31 أكتوبر 1950 ، حكم محكمة السين المدنية فى 12 مايو و 9 يونية 1950 – jur , 0 cpass . Fis – قسم 1602 – بند 49 .

الحالة الاولى تسلم محكمة النقض بحق المحاكم القضائية فى تفسير النصوص ،
انما فى الحالة الثانية فقد أنكرت على هذه المحاكم هذا الحق وقررت أنه يجب وقف
النظر فى الدعوى لحين الحصول على التفسير المطلوب من وزارة الخارجية ، ويجب
احترام هذا التفسير باعتباره التفسير الرسمى الصادر من الحكومة الفرنسية .

ولا شك أن موقف محكمة النقض محل نقد ذلك ان المسائل الضريبية كلها
تتعلق بالمصلحة العامة وتعتبر من النظام العام ، مما يجعل التفرقة التى ذهبت اليها
هذه المحكمة يصعب تطبيقها عملاً فى المسائل الضريبية (1) .

ويلاحظ بعض الكتاب أن معظم التفسيرات التى تقدمت بها وزارة الخارجية
إلى المحاكم بناء على طلب الأخيرة ، كانت ضد مصلحة الممول الأجنبى الذى
يتمسك بالمعاهدة المبرمة بين دولته وفرنسا ، وفى صالح الخزانة الفرنسية وهم
يعللون ذلك بأنه كلما كانت التفسيرات المذكورة نتيجة اتفاق خاص بين هاتين
الدولتين ، بل تحصل عليها وزارة الخارجية الفرنسية من وزارة المالية الفرنسية ، ومن
الطبيعى أن تكون هذه التفسيرات متفقة مع وجهة نظر الخزانة الفرنسية (2).

أما قضاء المحكمة الفيدرالية العليا بالولايات المتحدة الامريكية فهو مستقر
على أن رأى الحكومة ليس ملزماً للمحاكم الأمريكية التى قد تأخذ به وقد تطرحة
جانباً وتعمل تفسيرها الخاص بها .

على أنه قد تتضمن المعاهدة نصاً يقضى بأن يكون التفسير عن طريق إتفاق
بين الدولتين المتعاقدين بصورة مباشرة أو غير مباشرة . وفى هذه الحالة ليس لوزير
المالية اصدار مثل هذا القرار .

وقد تضمنت المادة (31) من اتفاقيتى فيينا لقانون المعاهدات لعام 1969 وعام
1986 على القاعدة العامة فى تفسير المعاهدات وطبقا لهذه المادة :

1- تفسر المعاهدة بحسن نية طبقاً للمعنى العادى لألفاظها فى الإطار الخاص
بها وفى ضوء موضوعها والغرض منها .

2- الإطار الخاص بالمعاهدة ولغرض التفسير يشتمل إلى جانب نص المعاهدة

¹ Maxime Chretien – Rev . Sc. LegFin ., 1954 , op cit – p 674 ets

² (الدكتور حسين خلاف - الاحكام العامة فى قانون الضرائب . 1956 - ص 101 .

بما فى ذلك الديباجة والملخصات ما يلى :

أ- أى إتفاق يتعلق بالمعاهدة ويكون قد عقد بين الاطراف جميعا بمناسبة عقد هذه المعاهدة

ب- أى وثيقة صدرت عن طرف أو أكثر بمناسبة عقد المعاهدة وقبلتها الأطراف الأخرى كوثيقة لها صلة بالمعاهدة .

3- يؤخذ فى الإعتبار إلى جانب الإطار الخاص بالمعاهدة :

أ- أى إتفاق لاحق بين الأطراف بشأن تفسير المعاهدات أو تطبيق أحكامها .

ب- أى مسلك فى تطبيق المعاهدة يتفق عليها الأطراف بشأن تفسيرها

ج- أى قواعد فى القانون الدولى لها صلة بالموضوع ويمكن تطبيقها على العلاقة بين الأطراف ⁽¹⁾

4- يعطى معنى خاص للفظ معين إذا ثبت أن نية الأطراف قد اتجهت إلى ذلك وتنص المادة 32 من اتفاقيتى فيينا أنه يجوز اللجوء إلى وسائل مكملية فى التفسير خاصة الأعمال التحضيرية للمعاهدة والظروف الملابسة لعقدها وذلك لتأكيد المعنى الناتج عن تطبيق المادة 31 سالفه الذكر .

ويثور التساؤل عما إذا كانت المعاهدة أو القانون الداخلى هو الواجب التطبيق فى حالة حدوث تعارض بينهما ؟

يرد على ذلك بأنه كقاعدة عامة تكون الاتفاقات الضريبية الثنائية فى مرتبة أسمى من نصوص القانون الداخلى . وهذا هو المبدأ المعمول به فى كل من فرنسا (المادة 55 من الدستور) وجرى به قضاء محكمة النقض الفرنسية ⁽²⁾ وألمانيا الاتحادية (المادة 25 من الدستور)

ومع ذلك فإنه يتعين أخذ القاعدة السابقة بقدر من التحفظ للأسباب

¹ (Mexime Chretien – Application et interpretation des clauses fiscales des conventions (internationales . Rev .Sc.Leg fin. 1948

- راجع اتفاقية مصر والبحرين لتجنب الازدواج الضريبى المنعقدة فى 1997/9/17 (م 3/27)
² (جرى قضاء محكمة النقض الفرنسية على سمو نصوص المعاهدة الضريبية على القانون الداخلى حتى ولو كان لاحقا للتصديق على المعاهدة الضريبية بينما جرى قضاء مجلس الدولة الفرنسى على سمو القانون الداخلى اللاحق على التصديق على المعاهدة الضريبية . الدكتور السيد عبد المولى – الضرائب والمعاملات الدولية – دار النهضة العربية 1977 – ص 7 وما بعدها

الآتية⁽¹⁾:-

(أ) بعض الدول لا تعترف تماماً بسمو المعاهدات الضريبية على نصوص القانون الداخلى . ففي الولايات المتحدة تتفوق نصوص المعاهدة على نصوص القانون الداخلى بشرط التحقق من أن الكونجرس الأمريكى يقصد ذلك . وبمعنى آخر قد يقصد الكونجرس العكس تماماً وهو عدم مخالفة نصوص المعاهدة الضريبية لنصوص القانون الداخلى . وبطبيعة الحال يتعين الرجوع إلى الأعمال التحضيرية للقانون الصادر من الكونجرس بالتصديق على المعاهدة الضريبية للتحقق من هذا القصد .

(ب) وبالنسبة للدول التى تعترف بتفوق المعاهدة الضريبية على القانون الداخلى ، فيتعين أن يرتب القضاء هذه النتيجة بوجود خصومة قضائية أمامه . وفى مصر ، تنص المادة 151 من دستور 1971⁽³⁾ على أنه " رئيس الجمهورية يبرم المعاهدات ويبلغها مجلس الشعب مشفوعة بما يناسب من البيان ، وتكون لها قوة القانون بعد إبرامها والتصديق عليها ونشرها وفقاً للأوضاع المقررة... وبموجب هذا النص تأخذ المعاهدة الدولية بعد إبرامها والتصديق عليها ونشرها حكم القانون الداخلى ، وهى لا تكتسب قوة القانون بمجرد إبرامها ، وإنما يتعين لذلك التصديق عليها من مجلس الشعب ثم نشرها فى الجريدة الرسمية . ومن ثم يخضع قاضى الموضوع فى تفسير وتطبيق المعاهدة لنفس رقابة محكمة النقض فى شأن تفسير وتطبيق القانون الداخلى .

وعند تعارض القانون الداخلى مع المعاهدة فإن كانت المعاهدة لاحقة للقانون الداخلى فإنها تعتبر ناسخة له عملاً بالمادة الثانية من التقنين المدنى ، أما إذا كان القانون الداخلى لاحقاً للمعاهدة ، فقد ذهب رأى القائل بوحدة القانون الدولى والقانون الداخلى إلى أن الواجب المفروض على الدولة بالوفاء بالتزاماتها الدولية يستتبع اعتبار المعاهدة فى مرتبة أعلى من القانون الداخلى ، ومن ثم فإنها لا تتسخ بقانون داخلى لاحق إعمالاً لقاعدة تدرج التشريع . ولكن القائلين بازدواجية القانون

¹ (المرجع السابق - ص 8
3) تقابلها المادة 151 من دستور 2013

الدولى والقانون الداخلى ذهبوا إلى أنه عند تعارض القانون الداخلى اللاحق لأحكام معاهدة دولية سابقة فإنه يعمل فى شأنها بالقواعد التى تحكم تعارض القوانين الداخلية المتعاقبة فيعتبر القانون الداخلى ناسخاً للقانون السابق عليه دون نظر لما يفرضه القانون الدولى من التزامات⁽¹⁾ .

وقد جرى قضاء محكمة النقض المصرية على اعتبار المعاهدة جزءاً من التشريع المصرى الداخلى فتقيد ما سبقها من تشريعات⁽²⁾.

وتطبيقاً لذلك تكون معاهدات تجنب الازدواج ومنع التهرب الضريبى الدولى وكذلك المعاهدات الاقتصادية التى عقدتها مصر مع الدول الأخرى والتى قد تتضمن مسائل ضريبية مثل الاتفاقية العامة لمنظمة التجارة العالمية والاتفاقيات التى تضمنتها الوثيقة الختامية المتضمنة نتائج دورة أوجواي للمفاوضات التجارية متعددة الأطراف وجداول تعهدات جمهورية مصر العربية فى مجال تجارة السلع والخدمات الموقعة فى مراكش بالمغرب بتاريخ 1994/4/15 والتى انضمت إليها مصر . وصدر بهذا المعنى قرار رئيس الجمهورية رقم 72 لسنة 1995 ووافق مجلس الشعب على هذا القرار فى 1995/4/16 .

هذه الاتفاقيات جميعاً تطبق فى حالة تعارضها مع أى قانون ضريبى أو غيره باعتبارها لاحقة. ومن ناحية أخرى لأن قواعد المعاهدات تسمو على القانون الداخلى تأسيساً على أن المعاهدة رابطة عقدية بين دولتين لا تتأثر بما يكون للدولتين من تشريعات سابقة أو بما تصدره إحداها من تشريعات لاحقة معارضة أحكامها مع الاتفاقية أو المعاهدة (على سبيل المثال أحكام النقض فى الطعن رقم 37 لسنة 22 ق فى 1956/3/8 ، والطعن رقم 231 لسنة 35 ق فى 1969/5/6) .

المطلب الثانى الاتفاق المشترك

تمهيد :

لم يمض وقت طويل على الاعتراف للمحاكم الوطنية بدور فى تفسير اتفاقيات

⁽¹⁾ محمد كمال عبد العزيز - تقنين المرافعات فى ضوء القضاء والفقه - الجزء الأول - الطبعة الثالثة - 1995 - ص 1705 وما بعدها

⁽²⁾ المرجع السابق - ص 1706 وما بعدها

تجنب الازدواج الضريبي إلا ولجأت السلطات المختصة بتطبيق الاتفاقيات الضريبية في الدول المتعاقدة إلى وسيلة الإتفاق المشترك لتسوية المنازعات الناشئة عن تلك الاتفاقيات.

الاتفاق المشترك كوسيلة لفض المنازعات الضريبية الدولية

فيما بين الحربين العالميتين الأولى والثانية اتجهت بعض الدول إلى إبرام اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي فيما بينهما . ونظرا لوقوع خلافات حول تفسير وتطبيق تلك الإتفاقيات فقد دعت لجنة الخبراء الحكوميين التابعة لعصبة الأمم سنة 1924 إلى إنشاء لجنة فنية دائمة للبت في حل المنازعات الضريبية الدولية الناشئة عن الازدواج الضريبي الدولي ... ولكن هذه الدعوة لم تجد حماساً من الدول .

وفي عام 1928 نشرت عصبة الأمم نموذجاً لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ولم ينص فيها على إجراء اتفاق متبادل ، ولكن كان من المقرر أن يشمل النموذج تشكيل لجنة لتسوية المنازعات من الهيئات القضائية بشأن فرض الضرائب سواء من ناحية التفسير أو تطبيق الاتفاقية . ولكن لم يتم التوصل إلى حل عن طريق الإتفاق المتبادل ، ومن ثم كان يحق لكل دولة من الدول المتعاقدة عرض المسائل المختلفة عليها على محكمة العدل الدولية الدائمة .

وعلى ضوء هذه الاتفاقية أبرمت تشيكوسلوفاكيا ورومانيا في 20 " يونيه " سنه 1934 اتفاقية لتجنب الإزدواج الضريبي تتضمن قواعد متبادلة لتسوية المنازعات. وتم تشكيل مجلس من قبل اللجنة المالية بعصبة الأمم لسماع كلا الطرفين وربط الأطراف مع رأيها .

كما أبرمت اتفاقية لتجنب الإزدواج الضريبي بين ألمانيا والسويد عام 1985 نصت على تطبيق قواعد الاتفاقية الأوروبية للحل السلمي للمنازعات على كافة المنازعات الناشئة عن اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي المعقودة بينهما .

والإتفاقية الأوروبية للحل السلمي للمنازعات بصفة عامة والمتضمنة المنازعات الناتجة عن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي سبق عقدها في ابريل 1957 وهي متعددة الأطراف ، ونصت على أن التحكيم إجبارياً لا يقتصر على كونه مسألة فنية بل يلعب دوراً ممتداً إلى أكثر من ذلك ، حيث يقع على الدول عبء البحث عن

حلول غير تقليدية لإنهاء المنازعة .

وتوجب الاتفاقية رفع الدعوى خلال ثلاث سنوات ، وأن لا يتجاوز الاتفاق المشترك لحلها سنتين ، وإذا لم تصل الدولتان إلى هذا الإتفاق فإن على الدولة خلال ستة أشهر أن تشكل لجنة استشارية لتقرر ما تراه فى هذه المنازعة خلال ستة الأشهر التالية لتشكيلها .

ولا تسمح هذه الاتفاقية للقضاء الوطنى أن ينقض التحكيم المقرر وفقا لأحكامها ، ويجب أن ينفذ هذا التحكيم بغض النظر عن أى قيود زمنية يحددها القانون المحلى للدولة العضو فى الاتفاقية .⁽¹⁾

وكان من الضرورى إيجاد حلول للمشاكل التى تنشأ عن تطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي عن طريق التعاون الوثيق بين الدول المتعاقدة لتحقيق اتفاق متبادل والدخول فى مفاوضات تهدف إلى وجود حل للمنازعات بشأن تفسير أحكام الاتفاقية وحالات الازدواج الضريبي التى لا تغطيها الاتفاقية أو عن طريق التغيرات فى اللوائح الداخلية للدول المتعاقدة التى تغطيها الاتفاقية .

ومن هنا بدأت قواعد إجراءات الاتفاق المتبادل بالظهور فى اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وأذن للسلطات المختصة للدخول فى مفاوضات تهدف فى التوصل إلى حل القضايا الفردية التى لم تحققها الاتفاقيات .

وفى عام 1963 بدأت قواعد إجراءات الاتفاق المتبادل للظهور فى مجال تجنب الازدواج الضريبي حيث أذن للسلطات المختصة للدخول فى مفاوضات لإعداد نموذج يهدف إلى التوصل إلى إتفاق على حل القضايا الفردية .

وقبل مضى وقت طويل تبلورت طريقة لحل المنازعات الناشئة عن تنفيذ وتفسير اتفاقات تجنب الازدواج الضريبي واعتمدت منظمة التعاون والتنمية (OECD) نمودجا لتجنب الإزدواج الضريبي على الدخل ورأس المال عام 1963 ومع ذلك كانت الطرق محدودة تتناول فقط تعيين لجان لتكون بمثابة هيئات استشارية لكل نزاع معين .

¹) Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with The Adjustmen of profits of Associataed Enterprise . 90 . 436 EEC

وفى عام 1968 اقترحت المنظمة إجراء المفاوضات للعمل على ترتيب تسوية المنازعات التي ستقوم بها لجنة دائمة من السلطات الضريبية الوطنية . ولكن بسبب عقبات سياسية صعب التغلب عليها مما أدى إلى التخلي عن مشروع تمهيدى أوربي لتجنب الازدواج الضريبي .

وقد أدى النقد الموجه إلى إتفاقية منظمة التعاون والتنمية O.E.C.D لسنة 1963 إلى بدء العمل لمراجعة وتطوير مشروع تجنب الازدواج الضريبي فى ضوء الخبرة المكتسبة من الاتفاقيات القائمة .

وفى عام 1977 أُدخلت تعديلات على المادة 25 من النموذج يأذن للسلطات المختصة لحل الصعوبات عن طريق الاتفاق المتبادل لتفسير أو تطبيق هذه الاتفاقية ، وكذلك للقضاء على حالات الازدواج الضريبي التي لا تعطيها الاتفاقية وتمت إضافة فقرة جديدة برقم (4) مقتضاها إمكانية إتخاذ إجراءات تشكيل لجنة مشتركة لتبادل وجهات النظر شفويّاً تتكون من السلطات المختصة من الدول المتعاقدة 0

فالالاتفاق النموذجي لتجنب الازدواج الضريبي ترك للسلطات المختصة الحرية لتحديد تكوين هذه اللجنة المشتركة لوضع القواعد الإجرائية على أن تعطى الدول المتعاقدة ضمانات لدافعي الضرائب لتعزيز القضية أمام اللجنة المشتركة وهي :

1- الحق فى تقديم طابع خطى من خلال المذكرات أو ما فى مستواها سواء بصورة شخصية أو عن طريق ممثلاً لهم .

2- الحق فى الحصول على مساعدة محام

المبادئ التي تضمنها نموذج OECD من الاتفاق المشترك

تنص المادة 25 فقرة أولى من نموذج OECD على أنه إذا رأى أي شخص أن الإجراءات فى إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما تؤدي أو سوف تؤدي إلى خضوعه للضرائب بما يخالف أحكام هذه الاتفاقية جاز له بصرف النظر عن وسائل التسوية التي نصت عليها القوانين الداخلية بالدولتين ، أن يعرض موضوعه على السلطة المختصة فى الدولة التي يعتبر مقيماً فيها . أما إذا كانت حالته تنطبق عليها الفقرة (1) من المادة 24 وهي المتعلقة بالتمييز بين مواطني الدول المتعاقدة ،

فانه يعرض الامر على السلطة المختصة فى الدولة التى يعتبر مواطنا تابعا لها . ويتعين أن تُعرض الحالة خلال ثلاث سنوات اعتبارا من أول تبليغ عن الواقعة الضريبية يمالا يخالف أحكام هذه الاتفاقية .

وتنص الفقرة (2) من المادة 25 على أنه " إذا تبين للسلطة المختصة أن الاعتراض له ما يبرره ولم تستطيع بنفسها أن تصل إلى حل مناسب ، فإنها تحاول أن تسوى الأمر عن طريق الاتفاق المشترك مع السلطة المختصة فى الدول المتعاقدة الأخرى بقصد تجنب الضرائب التى تخالف أحكام الاتفاق . وأي اتفاق يتم التوصل إليه يطبق بصرف النظر عن أي حدود زمنية منصوص عليها فى القانون الداخلى للدول المتعاقدة .

وينطبق حكم هذه المادة على (1)

* المسائل المتعلقة بنسبة الأرباح إلى المنشأة الدائمة

* فرض الضرائب فى دولة المدين فى حالة وجود علاقة خاصة بين المدين والمستفيد الفعلى ، على الجزء الزائد من الفائدة والإتاوات 0

* الحالات المتعلقة بتطبيق التشريعات التى تتناول المراجعة الضريبية عندما تعامل الدولة التى تقيم فيها الشركة المدينة توزيعات الأسهم معاملة الفوائد مادامت تستند هذه المعاملة إلى الأحكام فى اتفاقية تعد ماثلة ، على سبيل المثال أحكام المادة التاسعة أو الفقرة 6 من المادة 11 0

* الحالات التى يؤدى فيها نقص المعلومات عن المركز الفعلى للممول إلى إساءة تطبيق الاتفاقية خاصة ما يتعلق بتحديد مكان الإقامة أو وجود منشأة دائمة أو الطابع المؤقت للخدمة التى يؤديها المواطن .

* المشكلات الناشئة عن إدراج أرباح المشروعات المرتبطة

والجدير بالذكر أن الاتفاق المشترك يطبق حتى فى حالة عدم وجود ازدواج ضريبي إذا كان فرض الضريبة محل النزاع ينطوي على انتهاك مباشر لقاعدة واردة فى الاتفاقية كاحتمال ألا يكون فرض الضريبة وفقا لأحكام الاتفاقية (2) ويجب تقديم

(1) د. مصطفى محمود عبد القادر – اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبى – الجزء الثانى – 2012 – ص 1285 وما بعدها .

(2) المرجع السابق – ص 1287

الاعتراضات إلى السلطة المختصة في دولة الإقامة على فرض الضريبة بإخطار الربط الضريبي والطلب الرسمي أو من تاريخ أى وسيلة أخرى لجمع أو تحصيل هذه الضريبة ، وعلى الرغم من أن مهلة الثلاث سنوات تبدى فقط عندما يكون هناك نتيجة مادية وتكون هذه الحالة عندما يكون للممول حق لأن يبدأ إلى إجراء الاتفاق المشترك قبل بداية مهلة الثلاث سنوات .

كيفية إجراء الاتفاق المشترك

عادة ما يتم اتصال السلطات المختصة بالدولتين المتعاقدين إحداهما بالأخرى مباشرة بواسطة لجنة مشتركة مؤلفة من هذه السلطات أو من ممثلين عنها بغرض الوصول إلى اتفاق مشترك وقد يتم الاتفاق نتيجة مفاوضات أو مشاورات السلطات المختصة لحل نقط الخلاف من خلال إجراء الاتفاق المشترك في اجتماع خاص ومحرر به بروتوكول يلحق بالمعاهدة 0

وتحدد الفقرتان 1 ، 2 من المادة 25 من نموذج OECD الحالات الخاصة التي تدخل في نطاق هذا الإجراء أو أى مشكلات عامة تتعلق بصفة خاصة بتفسير أو تطبيق الاتفاقية والتي تمت الإشارة إليها في الفقرة الثالثة .

كيفية اتصال الدولتين المتعاقدين

يتم اتصال السلطات المختصة بطريقة مباشرة وبأى طريق ملائمة سواء بخطابات أو فاكس أو تليفون أو مكاتبات رسمية واجتماعات مباشرة أو أية وسيلة أخرى وليس من الضروري الاتصال عن طريق القنوات الدبلوماسية عبر وزارة الخارجية ويمكن أن يستخدم وسيلة أخرى للاتصال كأن ينشئ رسميا لجنة مشتركة لهذا الغرض .

مدى إلزامية التفسير الناتج عن الإتفاق المتبادل

يرى فريق من الفقه أن التفسير الذى يصدر عن إرادة الدولتين المتعاقدين يكون تفسيرا رسميا ملزما لهما ولا يجوز لهما أن يثيرا الجدل من جديد حول معنى النصوص المختلف عليها (الدكتور عبد الهادى محمد العشرى - القانون الدولى العام -2006) على أن بعض الدول تعتبر أن هذا التفسير لا يلزم محاكمها مثل

بلجيكا وألمانيا وكندا واليابان وهولندا والسويد .

ويعد التفسير الوارد فى الاتفاق رسمياً حتى ولو تخطت الدول الأطراف فيه حدود التفسير وتجاوزت حدود المعانى العادية للألفاظ وذلك لأنه يمكن لأطراف القانون الدولى عن طريق الاتفاق تعديل أو تفسير القواعد القانونية السارية فى العلاقة بينهم (المرجع السابق ص 201 وما بعدها) .

آلية إجراء الاتفاق المشترك

إذا رأى شخص أن الإجراءات فى إحدى الدولتين المتعاقبتين أو فى كليتهما تؤدي أو سوف تؤدي إلى خضوعه لضرائب تخالف أحكام الاتفاقية جاز له ، بصرف النظر عن وسائل التسوية التى تنص عليها القوانين الداخلية لهاتين الدولتين أن يعرض موضوعه على السلطة المختصة فى الدولة المتعاقدة التى يكون مقيماً فيها . (الفقرة الأولى من المادة 25 من نموذج OECD) .

ويمكن أن يتحقق ذلك فى حالة ما إذا كانت الدولة المتعاقدة تعامل الدخل الذى حققته الشركة المقيمة فى الدولة الأخرى على أنه يرجع إلى وجود المنشأة الدائمة فيها . بينما يعتقد الممول أن هذا الدخل لا يتحقق من المنشأة الدائمة فى تلك الدولة الأولى ، أو أنه ليس له منشأة دائمة فيها ، ومن ثم تعتبر الضرائب التى تفرضها الدولة الأولى - من وجهة نظره - تخالف أحكام الاتفاقية وتبرر لجوئه لطريق الاتفاق المشترك لحل المنازعة .

ولا يشترط أن يستنفد طريق الطعن المقرر فى القانون الداخلى بأن يعرض الممول منازعته أولاً على الجهات المختصة بنظر المنازعة وفقاً للإجراءات التى يقرها القانون المحلى .⁽¹⁾

أما إذا كانت حالته تخضع للفقرة (1) من المادة 24 - الخاصة بعدم التمييز فى المعاملة - فإنه يعرض موضوعه على الدولة المتعاقدة التى يعتبر مواطناً تابعاً لها قد يساعد فى الحد من الازدواج الضريبي الذى تتعرض له المنشأة الدائمة التى توجد فى الدولة المتعاقدة (الفقرة الأولى من المادة 25 من نموذج OECD) .

1 (الدكتور رمضان صديق - إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية - دار النهضة العربية - ص 181 وما بعدها)

إلا أن هذه السلطة مقيدة بأن تكون المشكلة فى إطار تحقيق الهدف العام للاتفاقية وهو تجنب الازدواج الضريبي ، ومن ثم لا تشملها المشكلات الأخرى التى قد يطالب بها الممول كمنحه ائتمان ضريبي لا تقررر الاتفاقية أو طلب الحصول على تخفيضات ضريبية لا تغطيها الاتفاقية كالضريبة على الدفعة أو ضريبة التركات مثلا .

ومع ذلك فإن وجود طرف ثالث لا ينتمى إلى أى من الدولتين المتعاقدين لا يمنع فى جميع الحالات من النظر فى المشكلة ، وخاصة إذا كان هذا الطرف ينتمى إلى دولة أبرمت معها إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما اتفاقية ، كأن تكون الاتفاقية موضوع التطبيق بين مصر وفرنسا أو الطرف الثالث مقيم فى بريطانيا وأن كلاً من مصر وفرنسا أبرمت اتفاقية مع بريطانيا وبالتالي فلا مانع من أن تتعرض الاتفاقية لحالته .

ولو كانت إحدى الدولتين لم تبرم اتفاقية مع الدولة التى يقيم فيها الطرف الثالث وبالتالي فإن هناك مانع من أن تحصل على المعلومات المناسبة عن حالة هذا الممول من تلك الدولة ، فانه يمكن أن تتبادل هذه المعلومات التى حصلت عليها الدول المتعاقدة الأخرى مع الدولة الثالثة التى تبرم معها اتفاقية تخول لها تبادل المعلومات .

ويجب أن لا يفهم من هذا النص على انه يمنح السلطتان المتعاقدتان سلطة مد نطاق تطبيق الاتفاقية إلى مجالات يلزم لإقرارها الرجوع إلى السلطة التشريعية فى كلا البلدين ، كأن يتفق على تطبيق الاتفاقية على أنواع جديدة من الضرائب لا تغطيها الاتفاقية ولا تعتبر من طبيعة الضرائب التى تشملها ، بل يدخل فى نطاقها الضريبة على رأس المال على الرغم من أنها تشمل مواطنا لها ، وينبغي عرض الموضوع خلال ثلاث سنوات اعتبارا من أول إخطار بالإجراء الذى نجم عنه فرض الضرائب بالمخالفة لأحكام هذا الاتفاق .

وتتص الفقرة (2) من المادة 25 من نموذج OECD على أنه :

" إذا تبين للسلطة المختصة أن الاعتراض له ما يبرره ، ولم تستطع بذاتها أن تصل إلى حل مناسب ، فإنها تسعى إلى تسوية الموضوع بالاتفاق المتبادل مع

السلطة المختصة فى الدولة المتعاقدة الأخرى بقصد تجنب الضرائب التى تخالف أحكام الاتفاق .

وتحاول السلطات المختصة فى الدولتين المتعاقدين أن تسوى بالاتفاق المتبادل أية صعوبات أو شكوك قد تنشأ عن تفسير أو تطبيق هذا الاتفاق ، ويجوز لها أيضا التشاور معا لتجنب الازدواج الضريبي بالنسبة للحالات غير المنصوص عليها فى هذا الاتفاق .

حالات إجراء الاتفاق المشترك

تنص الفقرة الثالثة من المادة 25 من نموذج O.E.C.D على أن تحاول السلطات المختصة فى الدولتين المتعاقدين أن تسوي عن طريق الاتفاق المشترك أى مشكلات أو خلافات تنشأ عن تفسير أو تطبيق الاتفاق ، ولا يجوز لها التشاور فيما بينهما لتجنب الازدواج الضريبي فى الحالات التى لم تنص عليها الاتفاقية .

الأثر الملزم للاتفاق المشترك

يترتب على الاتفاق المشترك الذى تنتهى إليه الدولتان المتعاقدتان إلى حسم الصعوبات العامة فى التفسير أو التطبيق وهو ملزم للإدارات الضريبية مادامت السلطات المختصة لم تتفق على تعديل الاتفاق المشترك الذى تم الاتفاق عليه أو إلغائه .

موقف نموذج الأمم المتحدة من الإتفاق المشترك

أخذ نموذج الأمم المتحدة سنة 1980 بما انتهى إليه نموذج OECD ، على أن هذا النموذج انتهى فى عام 2000 إلى تشكيل لجنة مشتركة لتبادل الآراء الشفهية (غير المكتوبة) حول تطبيق الاتفاقية . على أنه ليس من الضروري أن تتعلق هذه الآراء بمنازعة ناشئة بالفعل . وليس هناك ما يمنع الدولتان المتعاقدتان من الاستعانة فى حل النزاع بطرف ثالث محايد أو جهة استشارية على أن تكون سلطة إصدار القرار النهائى للمنازعة للدولتين المتعاقدين وحدهما ⁽¹⁾.

وقد أخذت بإجراء الاتفاق المشترك معظم الاتفاقات الثنائية لتجنب الازدواج

¹ (الدكتور رمضان صديق - المرجع لاسابق - ص 179

الضريبي . كوسيلة لحل المنازعات المتعلقة بتطبيق تلك الاتفاقات . وقد أخذت مصر في اتفاقياتها لتجنب الازدواج الضريبي بالاتفاق المشترك (1) العلاقة بين الإجراءات الواردة بالقانون الداخلي وإجراء الاتفاق المشترك (2) يستمر تطبيق مهلة الثلاث سنوات خلال مهلة إجراءات بما فيها الإدارية بالقانون الداخلي_ (على سبيل المثال إجراءات الطعن فى القانون الداخلي) ويؤدى ذلك إلى خلق صعوبات تتطلب من الممول أن يختار ما بين إجراءات القانون الداخلي وإجراء الاتفاق المشترك وقد يعتمد بعض الممولين على إجراء الاتفاق المشترك فقط ، ولكن يحاول العديد منهم التعامل مع هذه الصعوبات بالبدء فى إجراء الاتفاق المشترك بشكل تلقائي مع إجراءات القانون الداخلي حتى ولو كان البدء فى إجراءات القانون الداخلي غير فعال ويمكن أن يؤدى ذلك إلى جعل تطبيق إجراء الاتفاق المشترك غير فعال . وقد ترغب بعض الدول فى التعامل مع هذا الأمر بالسماح بتأجيل مدة الثلاث سنوات (أو مدة أطول) خلال مهلة إجراءات القانون الداخلي .

الانتقادات التى وجهت إلى الإتفاق المشترك

- على الرغم من أن الاتفاق المشترك يعد أفضل طريقة لحل المنازعات الناشئة عن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي . إلا أنه يعيبه ما يأتي:
- 1- لا يزال هناك احتمال أن الازدواج الضريبي يظل قائماً بعد تطبيق إجراءات الاتفاق المتبادل لحل المنازعة الضريبية الدولية
 - 2- عدم وضوح إجراءات الوصول إلى اتفاق مشترك بسبب فشل هذه الاتفاقات المتبادلة فى وضع حدود زمنية أو قواعد إجرائية لإجراءات الاتفاق المتبادل وتحديد أسلوب تنفيذها
 - 3- تستبعد من هذه الاتفاقيات عادة دافعي الضرائب المتضررين من مداوات السلطة المختصة ، أو على أى حال ليس لها وضع رسمي ومضمون فى تلك

1) الاتفاقية بين مصر وبلغاريا فى 200/1/5 (م 21)

25 ^ 1 OECD Commentary . Article 25 para 1 (2)

د . مصطفى محمود عبد القادر - المرجع السابق - ص 1296

المداولات.

4- القواعد الإجرائية التي تضعها السلطات المختصة تختلف كثيرا عن تلك التي تنطبق على إجراءات فحص الطعون داخل الدولة

5- يمكن المماثلة في التوصل إلى نتيجة من السلطة المختصة عن طريق إطالة الإجراءات

6- حتى لو كانت السلطات المختصة توافق على القضاء على الازدواج الضريبي قد لا يكون دافع الضرائب محايدا فيما يتعلق بكيفية تحقق ذلك. فقد لا يتفق قرار السلطة المختصة مع القانون الوطني أو المعاهدة ، ويمكن أن يتأثر بعوامل خارجية .

7- عدم التزام الإدارة الضريبية بنشر أو إعلان نتيجة الاتفاق المشترك الذي يجعل الممول بعيدا عن المفاوضات وما تتوصل إليه الدولتين بشأن موضوع النزاع

المطلب الثالث التحكيم الضريبي الدولي

تمهيد :

اكتسبت حركة دولية التأييد مع الرأي القائل بأن التحكيم الضريبي الدولي الملزم والالزامي يمكنه معالجة نقاط الضعف في إجراءات السلطة المختصة حيث تم التوصل إلى قرار التحكيم بطريقة لا يشوبها خطأ فتثبتت سعر التحويل المطبق ، واعتماد عمليه نزيهه شفافة يمكن التنبؤ بها لتشمل على وجه التحديد السليم اشتراك دافعي الضرائب وتطبيق القانون بدلا من حل وسط⁽¹⁾.

الفرع الأول اتفاقية الاتحاد الأوروبي بشأن التحكيم الضريبي الدولي

في عام 1990 خلصت دول الجماعة الأوروبية إلى إبرام اتفاقية متعددة الأطراف تنص على اللجوء إلى التحكيم الإلزامي في المنازعات الضريبية الدولية المتعلقة بالتسعير التحويلي والتي دخلت حيز التنفيذ في الأول من يناير عام 1995 . وهذه الاتفاقية تمثل سابقة هامة تستحق النظر في صياغة شروط مناسبة لأحكام

⁽¹⁾ (دكتور جان فيليب ترجمة لمقال التحكيم في تسوية المنازعات الضريبية - 2001

- التحكيم الدولي بشكل عام .
- وأهم الأحكام التى تضمنتها هذه الاتفاقية ما يلى (1) .
- 1- اتفاق التحكيم فى المنازعات الضريبية الدولية اتفاقية متعددة الأطراف تضم الدول الأعضاء فى الاتحاد الأوروبي
 - 2- تعتبر هذه الاتفاقية من الاتفاقيات المكملة إذ أنها لا تمنع من تطبيق أى اتفاقية أخرى متعددة الأطراف بين الدول الأعضاء
 - 3- نصت الاتفاقية على أن يكون التحكيم إجبارياً
 - 4- تعتبر الاتفاقية أداة لتسوية المسائل المتعلقة بتفسير وتطبيق المعاهدات الضريبية
 - 5- اتساع اختصاص التحكيم ليشمل المسائل الفنية وغير الفنية على أن نتيجة التحكيم ليست ملزمة من الناحية الفنية ولكن الاتفاقية لا تكفل أن تحصل نتيجة ملزمة بعد إقراره .
 - 6- حددت الاتفاقية جدولاً زمنياً لإنهاء المنازعة بحيث لا تتجاوز سنتين حالة الاتفاق ، وفى حالة عدم الاتفاق يكون للدولة خلال ستة أشهر تشكيل لجنة استشارية لتتدارس الموقف وتقرير ما تراه فى هذه المنازعة خلال ستة أشهر تالية لتشكيلها .
 - 7- تنفذ قرارات التحكيم بغض النظر عن أى قيد زمني تنص عليه القوانين الوطنية للدول الأعضاء فى الاتفاقية
 - 8- قرارات التحكيم نهائية ولا يجوز للقضاء الوطنى أن ينقض قرارات التحكيم
 - 9- تطبق الاتفاقية على المؤسسات الدائمة والشركات
 - 10- لا يجوز إجراء مراجعه قضائية للتحكيم
 - 11- دافع الضريبة له الحق فى الشروع فى التحكيم
- هذا وقد وضعت الغرفة التجارية الدولية بباريس برنامجاً لتشجيع الحكومات على قبول التحكيم الإجبارى لحل المنازعات الضريبية الدولية وكان للمحكمة الجنائية

¹ (الدكتور / خالد سعد زغلول حلمى – المنازعات الضريبية بدون تاريخ – ص 174 وما بعدها

الدولية المنبثقة عن غرفة التجارة الدولية بباريس تاريخ طويل فى مجال تعزيز التحكيم الإجبارى كوسيلة ملائمة وفعالة لتسوية المنازعات الضريبية .

وقد نسب إلى التحكيم الضريبى الدولى ببعض المزايا أهمها

- 1- التحكيم الإلزامى يمكنه إزالة أو تخفيف الكثير من المخاوف نتيجة قرارات محايدة
- 2- وضع إجراءات فعالة للتحكيم فى المسائل الضريبية يُعد حافزاً للحكومات على تسوية حالات الازدواج الضريبى الدولى بدلاً من إجراءات الإتفاق المتبادل 0

الفرع الثانى

التطور التاريخى للتحكيم الضريبى الدولى وموقف الدول منه

فى اطار مواصلة عصبة الأمم المتحدة سنة 1924 جهودها فى تلافى الازدواج الضريبى الدولى أعدت نموذجاً لاتفاقية لتجنب الازدواج الضريبى الدولى ينص على تشكيل لجنة من الخبراء الفنيين فى منازعات الازدواج الضريبى . وقد دعت لجنة الخبراء الفنيين إلى انشاء هيئة للتحكيم ولكن هذه الدعوة لم يتم تفعيلها لعدم حماس الدول لهذا النوع من التحكيم الاجبارى فى انهاء المنازعات الضريبية الدولية .

وفى عام 1926 أبرمت اتفاقية بين المملكة المتحدة وايرلندا لتجنب الازدواج الضريبى الدولى نصت على انشاء محكم تتفق عليه الدولتان يكون له حق اصدار أحكام نهائية فى المنازعات الضريبية التى تنشأ تطبيقاً لهذه الاتفاقية .

وفى يونيه 1934 عقدت تشيكوسلوفاكيا ورومانيا اتفاقية نصت على تشكيل هيئة تتكون من أعضاء من اللجنة المالية التابعة لعصبة الأمم المتحدة للاستماع إلى طرفى الاتفاقية إذا رأت من الضروري أو المناسب الزامهما برأيها .

وفى المؤتمر التاسع للقانون الدولى الذى عقده المعهد الدولى للتحكيم فى المنازعات الضريبية فى ستوكهولم اقترح بعض الأعضاء تبنى التحكيم الإجبارى كخطوة منطقية بعد أن تبين فشل أطراف اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى فى تسوية خلافاتهما عن طريق الاتفاق المشترك .

وفى المؤتمر السنوي سنة 1981 ببرلين بشأن التعامل مع إجراءات الاتفاق المتبادل فى المعاهدات الضريبية اقترح أيضاً إجراء التحكيم لتسوية كل المنازعات

الضريبة بين الدولة وعدم اقتصارها على تلك الناشئة عن التسعير التحويلي عن طريق وضع نص فى المعاهدات الضريبية التى تعقد مستقبلاً ينص على أنه :

" إذا تبين لإحدى الدول المتعاقدة أن أحد المقيمين فيها ، وذلك بسبب وجود اختلاف فى الرأى بين الدول المتعاقدة فيما يتعلق بتفسير تطبيق هذه الاتفاقية حول الخضوع للضريبة وفقاً لهذه الاتفاقية فإنه يجوز ، إذا لم يتم العثور على حل بوسائل أخرى ، اللجوء إلى التحكيم لتسوية هذا النزاع .

وتبدأ إجراءات التحكيم بناء على طلب يقدم للمعهد الدولى للتحكيم فى المنازعات الضريبية فى ستوكهولم ، ويجب إتباع القواعد التى أقرها المعهد ويكون الحكم ملزماً للدول المتعاقدة " ومع مزيد من تطوير إجراءات الإتفاق المتبادل فى الاعتبار دعى مقدموا هذا الاقتراح إلى أنه لا يجوز اللجوء إلى التحكيم إلا بعد استنفاد جميع التدابير الأخرى دون نجاح وإلى جانب مبدأ استنفاد سبل الانتصاف المحلية كشرط أساسى لبدء التحكيم .

ويرى أصحاب الاقتراح Lindencrona و Mattsson أن المعهد الدولى للتحكيم فى المنازعات الضريبية يجب أن تكون مهمته حل المشاكل الإدارية والفنية الناجمة عن تعيين لجنة التحكيم ، وأن الأفضل أن يتبع التحكيم الأمم المتحدة لإعطائه الصفة الدولية وحيث ستكون الأمم المتحدة مسئولة عن وضع إجراء موحد ، وهذا من شأنه علاج الحالات المختلفة بشكل موحد . وعلى ذلك يمكن إعداد قائمة للمحكمين مناسبة من مختلف البلدان والقيام بدور منتدى مفتوح لجميع البلدان المعنية ، وبالتالي يتم العمل على الاستقرار على إجراءات التحكيم وانقاذ الدول المتعاقدة من عناء وضع قواعد إجراءات معينة للتحكيم . واقترح أيضاً تنظيم قواعد تعيين وتكوين لجنة التحكيم وطريقة البدء فى إجراءات التحكيم ، والقيام بذلك بعيداً عن مشكلة تحديد القانون الواجب التطبيق . على أنهم يرون أن دافعى الضرائب ليس لديهم حق مستقل فى البدء ، لأن هذا من شأنه أن يقوض إجراءات التسوية الودية .

ومع ذلك ينبغى اعطاء دافعى الضرائب فرصة الاستماع اليهم وإمكانية قيامهم بتقديم أية وثائق إلى لجنة التحكيم داعمة ذات الصلة لقضيتهم . واقترح أنه

ينبغي أن تتحمل الدولة المعنية نفقات مباشرة إجراء التحكيم على قدم المساواة بغض النظر عن النتيجة (1) .

ومن ناحية أخرى فى تقريرها عن التسعير التحويلي والتعديلات على إجراءات التسوية الودية استعرضت اللجنة المعنية بالشئون المالية OECD مشروع التوجيه وخلصت إلى أنه لا يمكن ، فى الوقت الراهن على الأقل التوصية باعتماد إجراءات التحكيم الإلزامى لتحل محل أو تكمل إجراءات الإتفاق المتبادل .

وفى عام 1990 أبرم الاتحاد الأوربي اتفاقية متعددة الأطراف نصت فيها على اللجوء للتحكيم الاجبارى وقد سبق أن أوضحنا نصوص هذه الاتفاقية التي جرى العمل بها اعتبارا من اول يناير 1995 .

ومنذ عام 1959 لعبت غرفة التجارة الدولية دوراً هاماً فى تعزيز التحكيم كطريقة مناسبة وفعالة لتسوية المنازعات الضريبية ، وبلغت ذروتها فى نشر ورقة موقف فى عام 1984 تتضمن أوجه القصور فى إجراءات الإتفاق المشترك والدعوى لإجراء اصلاحات الإتفاق المتبادل وإدخال إجراء التحكيم . ومع ذلك ومنذ ذلك الحين ، تم تسجيل تقدم كبير يذكر فى هذا الصدد إلا أن قبول أحكام التحكيم كان لا يزال غير مناسب على نطاق واسع كما هو مرغوب فيه .

على أن المحكمة الجنائية الدولية التابعة لغرفة التجارة الدولية رأت أن إجراء الاتفاق المشترك يُعد أفضل لحقوق دافعي الضرائب ، وينبغي الشروع فى إجراءاته وفى حالة عدم التوصل إلى اتفاق مرض من قبل السلطات المختصة أو إذا لم يتم حل المشكلة فى غضون سنة واحدة ، يجب أن يكون دافعوا الضرائب قادرين على إجبار السلطات على تقديم القضية إلى لجنة التحكيم . وينبغي أن تتألف هذه من قبل عضو واحد تختاره كل ولاية ، والذي بدوره يختار نقيب مستقل . وينبغي دائما أن يصدر قرار التحكيم استنادا إلى معاهدة وليس على حل وسط توصلت اليه الأطراف . ويمكن للمكلف من عرض أرائه على لجنة التحكيم وطرح حججه قبل اجتماعات اللجنة . وينبغي تنفيذ قرار التحكيم فى جميع الحالات .

وفى برنامج عملها عام 1999 ، كررت التزامها بتشجيع الحكومات على

(1) جان فيليب - المرجع السابق

قبول التحكيم الاجبارى فى المنازعات الضريبية الدولية وأوصت بين جميع الحكومات سواء فى الاتفاقيات الضريبية الثنائية أو متعددة الأطراف لإجراء التحكيم الاجبارى والملزم للخلافات الضريبية ، ويستند توصيتها إلى خبرتها الواسعة فى التحكيم التجاري كشكل من أشكال توفير التكلفة ومنصفة لتسوية المنازعات مع تحقيق مزايا كبيرة للشركات والحكومات ، ومع وجود فرصة كبيرة لتعزيز النمو الاقتصادى والتنمية فى العالم من خلال القضاء على حالات الازدواج الضريبى غير المقصودة .

هذا وقد عقدت ألمانيا معاهدة مع السويد لتجنب الازدواج الضريبى على الدخل فى عام 1985 تضمنت شرط التحكيم وسط معارضة من دول أخرى لإجراء التحكيم .

وبالاضافة إلى الآلية المنصوص عليها فى الاتفاقية الأوروبية لتسوية المنازعات بالوسائل السلمية ولكل دولة متعاقدة خيار الموافقة على إحالة النزاع إلى محكمة التحكيم التى ستكون قرارها ملزمة للدولتين المتعاقدين .

وتتألف محكمة التحكيم من قضاة محاكم الدول المتعاقدة أو من دول العالم الثالث أو من المنظمات الدولية ، وتتبع اجراءات التحكيم المعترف بها دوليا . وللأطراف الحق فى تقديم قضيتهم تماما ، واقتراح الاقتراحات الخاصة بهم .

وقد عقدت بين الولايات المتحدة وألمانيا فى سنة 1989 معاهدة بشأن تجنب الازدواج الضريبى الدولى ، ونظمت المعاهدة شرط التحكيم على أن يتم إجراءات التحكيم بناء على اتفاق الدولتين المتعاقدين .

ويمكن إجراء تغييرات فى هذه الإجراءات من خلال تبادل المذكرات الدبلوماسية مستقبلاً . وأهم القواعد المتفق عليها من إجراءات هى يلى :

- 1- استنفاد إجراءات التسوية الودية عن طريق الاتفاق المتبادل
- 2- عدم التعسف فى استعمال شرط التحكيم . فيجب على دافع الضرائب الموافقة على الالتزام بحكم المحكمين قبل افتتاح إجراءات التحكيم ولن يتم التحكيم إلا إذا نص موافقته على هذا الإجراء .

- 3- مراعاة السرعة والإفصاح المعمول بهما فى كلتا الدولتين المتعاقدين ومن

شأن ذلك إفادة دافعى الضرائب

4- حق دافعى الضرائب المثل أمام هيئة التحكيم لعرض وجهات نظرهم.

ويسرى التحكيم نفسه على إجراءات الإتفاق المتبادل .

5- تكاليف التحكيم تتحملها الدول المتعاقدة . ومع ذلك قد تتطلب من دافعى

الضرائب الموافقة على تحمل حصة الدولة من التكاليف ، وهذا يمكن أن يتم

إلا فى حالات استثنائية ، أو طبقاً للاتفاقيات التى يصدر بشأنها بروتوكول

لاحق ، سواء كانت الاتفاقية ذاتها أبرمت قبل أو بعد التاريخ المذكور من

إجراء التحكيم.

ويمكن للدول المتعاقدة أن تتفادى هذه الصعوبات عن طريق مد مجال

تطبيق الاتفاقيات الضريبية التى تقوم بعد تاريخ العمل بالجات ، من خلال النص

على ذلك فى اتفاقياتها الضريبية الثنائية .

وتقترح منظمة التعاون والتنمية أن تسمح الاتفاقيات الثنائية للسلطتين

المختصتين فى الدولتين المتعاقدين بالاستعانة بطرف ثالث محايد للبحث واقتراح

الحلول المناسبة ، بدلاً من قصر هذه المهمة عليهما وحدهما .

وفى عام 1992 أخذت الولايات المتحدة بالتحكيم فى المنازعات الضريبية

وأبرمت اتفاقيتين بينها وبين هولندا والمكسيك . كما أبرمت اتفاقية لتجنب الإزدواج

الضريبي مع فرنسا فى أغسطس 1994 و المعدلة بموجب البروتوكول الموقع فى

2004/12/8 و الذى ينص على التحكيم الإلزامى لبعض الحالات التى لا يمكن

حلها من قبل السلطات المختصة فى غضون فترة محددة من الوقت .

وفى عام 1995 تطور التحكيم فى نموذج منظمة التعاون و التنمية

وفى عام 1999 قدمت لجنة الخبراء التابعة لهيئة الأمم المتحدة تقريرها

السنوي وتضمن تشجيع الحكومات إلى اللجوء إلى التحكيم الإجباري لتسوية

المنازعات الضريبية الدولية .

وفى نفس العام أوصت غرفة التجارة الدولية الحكومات بالمفاوضة لاعتماد

الاتفاقيات الثنائية أو متعددة الأطراف على التحكيم الإجباري لحل كل المنازعات

الضريبية بالاستئناس بنموذج منظمة التعاون و التنمية .

وفي عام 2003 تم مناقشة موضوع التحكيم في الاجتماع الأخير للجنة الخبراء التابعة للأمم المتحدة لمحاولة إدراج حكم التحكيم في المنازعات الضريبية. وفي عام 2004 قدم الفريق العامل لدي OECD التقرير المرحلي الذي يصف مقترحات مختلفة لتحسين حل المنازعات المتعلقة بالمعاهدات الضريبية . في عام 2005 أستخلص فريق من الخبراء التابع للأمم المتحدة إلي أن هناك دعماً قوياً لإدراج التحكيم في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وان رجال الأعمال تميل إلي دعم التحكيم الإجباري إلا أن هناك مخاوف لدي الدول النامية من إجراءات التحكيم لان مواردها و الخبرة قد تكون أقل بكثير من ملك الدول المتقدمة . وأن التحكيم سوف يكون حلاً ناجحاً إذا تم إجراؤه بتكلفة منخفضة و ثم إجراءات سريعة وعادلة .

في عام 2006 نظمت غرفة التجارة الدولية ICC مؤتمراً موضوعه " التحكيم في المنازعات الضريبية " في 2006/5/3 حيث تناول المؤتمر ما يلي:-
أ - OECD بشأن التطورات الأخيرة لتسوية المنازعات عن طريق التحكيم
ب- اتفاقية الاتحاد الأوروبي

ج - وضع شروط التحكيم في المنازعات الضريبية وغير ذلك
وقد ذكر رئيس مجلس إدارة الغرفة التجارية الدولية ومحكمة التحكيم الدولية " حان الوقت للتحكيم ، حيث انه استغرق وقتاً طويلاً لإقناع السلطات الضريبية بأن الإزدواج الضريبي ينبغي القضاء عليه بموجب المعاهدات الضريبية في جميع الحالات .

- انتهت الولايات المتحدة إلي إبرام اثنين من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي بشأن " الضريبة علي الدخل ورأس المال " وهي تحتوي علي (شرط التحكيم الإلزامي) وهما :-

أ - بروتوكول الولايات المتحدة وألمانيا في 2006/6/1
ب- بروتوكول الولايات المتحدة وبلجيكا في 2006/11/27 لتحل محل معاهده 1970 وهي معمول بها حالياً

- في 2006/11/15 اعتمدت OECD " الاتفاقية الضريبية النموذجية

اللازمة للتحكيم " ، حيث انه " بموجب قواعد التحكيم الإلزامي ، إذا تم استيفاء الشروط يجوز للمكلف بالضريبة بدء إجراءات التحكيم دون موافقة مسبقة من السلطات المختصة إذا لم يتم تسوية القضية في غضون سنتين بعد تقديم القضية من قبل بلد الإقامة إلي السلطات المختصة في البلد الآخر .

وفي عام 2007 وافقت منظمة التعاون و التنمية علي اقتراح التحكيم طبقاً للحكم الوارد في المادة 2 فقرة 5 من الاتفاقية الضريبية النموذجية بشأن الدخل ورأس المال ويعمل النموذج كأساس لإبرام المعاهدات الضريبية الثنائية وينص علي التحكيم كوسيلة لحل المنازعات الضريبية .

وفي 2007/12/28 تم تعديل بروتوكول 2006/6/1 بين الولايات المتحدة وجمهورية ألمانيا المتحدة لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب حيث تحتوي هذه المعاهدة علي إلزامية التحكيم في بعض المنازعات التي يتم حلها عن طريق الاتفاق المتبادل مع موافقة السلطات المختصة في الولايات المتحدة وألمانيا بشكل مشترك في وضع إجراءات لتنفيذ عملية التحكيم .

وفي عام 2008 أصدرت OECD نموذجاً لمعاهدات تجنب الازدواج الضريبي في مجال ضريبة الدخل يحتوي على شرط التحكيم حيث أنها ذكرت " انه يمكن إدراج شرط التحكيم في المستقبل في المعاهدات الضريبية الثنائية وتفتح المعاهدات القائمة بحيث يقترح التحكيم في حالة عدم قدرة الإدارات الضريبية علي التوصل إلي إتفاق عن طريق إجراءات الاتفاق المتبادل في غضون سنتين ومن هنا سيكون التحكيم إلزامياً للسلطات المختصة و النتيجة ستكون ملزمة للدولة في المعاهدة .

وقد تناولت لجنة الخبراء التابعة للأمم المتحدة هذا الموضوع و أكدت انه لا يمكن حل كل المنازعات الضريبية الدولية عن طريق الاتفاق المتبادل بل لابد إننا ستعرقل أماننا أمور فيجب أن نتناولها هنا عن طريق التحكيم كما ذكرته OECD أو عن طريق الوساطة أو التوفيق .

وفي عام 2011 تداولت لجنة الخبراء المختصة بالضرائب التابعة للأمم المتحدة موضوع المنازعات الضريبية الدولية وكيفية العمل على تحسين طرق فض

هذه المنازعات حيث أنها ذكرت أنه يمكن تحسين إجراءات الاتفاق المتبادل من خلال إضافة شرط التحكيم كأداة لضمان أن السلطات تستطيع فض هذه المنازعات لدافع الضرائب .

أثر قواعد اتفاقيات الجات على التحكيم الضريبي

تشير الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات GATES التي دخلت حيز التنفيذ من أول يناير 1955 ووقعتها جميع الدول مخاوف من الاتفاق المشترك فقد نصت الفقرة 3 من المادة 27 على أنه لا تنظر المنازعات المتعلقة بتطبيق المادة 17 من الاتفاقية (الخاصة بقواعد المعاملة الوطنية) طبقاً لآلية المنازعات المنصوص عليها في المادتين 22 ، 23 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 تجارة الخدمات Council on trade in Service التابع لمنظمة التجارة العالمية (WTO) world Trade Otganization لإحالة إلى التحكيم الملزم . ومع ذلك فإن حاشية المادة (3) تنص على استثناء إذا كان النزاع متعلق باتفاق دولي يكون موجوداً وقت دخول الاتفاقية حيز التنفيذ . ففي هذه الحالة لا يجوز عرض الموضوع على مجلس تجارة الخدمات إلا إذا وافقت كلتا الدولتين .

ويشير هذا النص مشكلتان ترتبط بالمنازعات الضريبية الدولية :-

المشكلة الأولى : تشير حاشية الفقرة (3) من المادة 22 من الاتفاقية إلى معاملة مختلفة للاتفاقيات الضريبية المبرمة قبل دخول حيز النفاذ وبين الاتفاقيات الضريبية التي تبرم بعد هذا التاريخ ، مما يشير التساؤل عن المعاملة الملائمة للاتفاقيات التي كانت موجودة قبل هذا التاريخ ثم عدلت للخروج من دائرة التمسك بالرأي الذي يناسب مصلحة كل طرف على حساب مصلحة الممول المشروعة على أن يكون هاتين السلطتين في قبول واعتماد الرأي المقترح.

المشكلة الثانية : غموض النص الوارد باتفاقية الجات

كما هو واضح من الإضافة إلى الفقرة (3) من المادة 12 من اتفاقية الجات " لكل من إجراء التحكيم وعبرة إعفاء الاتفاقيات المعمول بها بالفعل قبل التطبيق لكي يتم

التعامل مع الاختلافات حول معنى هذه العبارة " .

وقد اقترحت منظمة التعاون والتنمية أن تسمح الاتفاقيات الثنائية للسلطتين المختصتين في الدولتين المتعاقدين بالاستعانة بطرف ثالث محايد للبحث واقتراح الحلول المناسبة ، بدلاً من قصر هذه المهمة عليهما وحدهما ، وذلك للخروج من دائرة التمسك بالرأي الذي يناسب مصلحة كل طرف على حساب مصلحة الممول المشروعة على أن يكون هاتين السلطتين في قبول واعتماد الرأي المقترح.

أو أن يتم حل المنازعة الضريبية عن طريق التحكيم الذي تطبقه الدول الأعضاء في الجماعة الأوروبية من خلال اتفاقية التحكيم متعددة الأطراف Multilateral Arbitration Convention الموقعة في 23 يوليو 1990 ، والتي تنص على أن المنازعات المتعلقة بالازدواج الضريبي التي لا يمكن حلها من خلال إجراءات الاتفاق المشترك يجب أن تعرض على التحكيم وهو النص الذي وجد مثيلاً له في بعض الاتفاقيات الضريبية الثنائية (الدكتور . رمضان صديق - المرجع السابق - ص 204 وما بعدها)

والدول التي ترغب في تلافى هذه المصاعب من خلال الاتفاق الثنائي على مد تطبيق حاشية الفقرة (3) من المادة 22 من الجات إلى الاتفاقية الضريبية التي تبرم بعد دخول اتفاقية الجات حيز التنفيذ بإدراجه في الاتفاقية عن طريق إضافة النص الآتي :⁽¹⁾

" لأغراض تطبيق الفقرة (3) من المادة 22 من الجات التشاور وتتفق الدول المتعاقدة على أنه استثناء من تلك الفقرة يجوز في حالة الخلاف بينهما حول ما إذا كان الإجراء يقع في نطاق هذه الاتفاقية قبل أن يعرض الأمر أمام مجلس تجارة الخدمات كما هو منصوص عليه في تلك الفقرة فقط بموافقة كلتا الدولتين المتعاقدين ، ويمكن البت في أى شك حول تفسير هذه ألفقره وفقاً للفقرة (3) من المادة 25 أو في حالة فشل الاتفاق طبقاً لهذا الإجراء يتم حله عن طريق أي إجراء

1 (الدكتور مصطفى محمود عبد القادر - تجنب الازدواج الضريبي بين النظرية والتطبيق - المرجع السابق - ج 2 ص 1360 وما بعدها)

آخر يتفق عليه كلتا الدولتين المتعاقبتين .

نموذج الأمم المتحدة وإجراء الاتفاق المشترك

تضمن نموذج الأمم المتحدة UN الصادر سنة 1980 بديلين للمادة الخامسة والعشرين ، واستنسخ البديل (أ) من المادة 25 من نموذج O.E.C.D مع إضافة الجملة " يجوز للسلطات المختصة من خلال التشاور ، تطوير الإجراءات الثنائية الملائمة بالشروط والطرق والآليات اللازمة لتنفيذ الإجراء المتبادل المنصوص عليه فى المادة 25 ، ولكن مع استبعاد التحكيم كما هو منصوص عليه فى الفقرة الخامس من نموذج O.E.C.D " . أما البديل (ب) فيستنسخ من المادة 25 من نموذج O.E.C.D مع إضافة الجملة الثانية فى الفقرة الرابعة وتشمل التحكيم الإلجبارى كما هو منصوص عليه فى المادة 25 فقرة الخامسة من نموذج O.E.C.D مع أربع اختلافات هى ⁽¹⁾.

أولاً : تشير الفقرة (5) إلى أن مبادرة التحكيم تصدر خلال ثلاث سنوات إذا كانت السلطات المختصة غير قادرة على التوصل إلى اتفاق على الحالة بدلاً من سنتين وفقاً لما هو منصوص عليه فى نموذج O.E.C.D .

ثانياً : بينما تشترط المادة 25 من نموذج O.E.C.D أن يكون طلب التحكيم بمبادرة من الشخص ، فإن الفقرة (5) من نموذج الأمم المتحدة تشترط بأن يكون طلب التحكيم من السلطة المختصة لأحدى الدولتين المتعاقبتين . ومعنى ذلك أنه لن يتم تقديم الحالة للتحكيم إذا رأت السلطات المتعاقدة للدولتين المتعاقبتين أن هذه الحالة غير ملائمة للتحكيم ولم يتم أى منها بتقديم طلب التحكيم .

ثالثاً : تسمح الفقرة (5) من نموذج الأمم المتحدة على خلاف الفقرة الموازية من نموذج O.E.C.D للسلطات المختصة أن تبتعد عن قرار التحكيم إذا اتفقت السلطات المختصة على ذلك خلال ستة أشهر من تاريخ علمهم بحكم التحكيم .

رابعاً : أن البديل (أ) من نموذج الأمم المتحدة لا يشمل التحكيم ويطبق إجراء الاتفاق المشترك مع كل ما يتعلق بكل مواد الاتفاق ، وعلى الأخص ما تحوى عليه

⁽¹⁾ الدكتور مصطفى محمود عبد القادر - المرجع السابق - ص 1335 وما بعدها

الفقرة (2) من المادة التاسعة لأن إدراجها يكفى لتوضيح نية الطرفين إلى منع الازدواج الضريبي الاقتصادي التي تغطيه الاتفاقية .

وتتوقف الموافقة على إجراء الاتفاق المشترك بدون التحكيم الإجبارى كما هو الحال فى البديل (أ) أو مع التحكيم الإجبارى كما هو الحال فى البديل (ب) على اعتبارات الملائمة الضريبية والاعتبارات الإدارية لكل دولة متعاقدة بالإضافة إلى الخبرة الفعلية مع إجراء الاتفاق المشترك .

وقد أبد أعضاء لجنة خبراء الأمم المتحدة تبنى البديل (أ) الذى يقوم على استبعاد التحكيم للاعتبارات الآتية ⁽¹⁾

- قلة عدد الحالات التى يتم تقديمها لإجراء الاتفاق المشترك وفقاً للفقرتين (1) و (2) بالإضافة إلى عدد قليل منها لم يتم حله 0
- من الصعب ضمان الحياد والاستقلالية اللازمة لدى المحكمين ، ومن الصعب الحصول على محكمين لديهم خبرة فى المجال الضريبي .
- أن التحكيم الإجبارى يكون مكلفاً ولذلك فلا يعد ملائماً للدول النامية .
- ليس من مصلحة الدولة أن تحد من سيادتها فى المسائل الضريبية من خلال التحكيم الإجبارى

على أن بعض أعضاء لجنة الخبراء الآخرين أبدوا تبنى البديل (ب) الذى يقوم على أساس التحكيم على النحو التالى للأسباب الآتية :-

- أن التحكيم يعطى يقيناً أكبر للممول بأن الحالات يمكن تسويتها وفقاً لإجراء الاتفاق المشترك وأن يساهم فى زيادة الاستثمارات عابرة الحدود .
- عدم كفاية التدابير الداخلية لمواجهه الخلافات المنظورة والمتزايدة بشأن تطبيق الاتفاقيات الثنائية .
- تسهيل تسوية الخلافات من خلال إلزام اللجان المختصة بتقديم الحالات التى لم يتم حلها خلال الفترة المعينة للتحكيم للوصول إلى إتفاق خلال مدة معينة من الزمن .
- انخفاض التكاليف المرتبطة بهذه الآلية علاوة على ذلك توفير اليقين للممول

⁽¹⁾ (المرجع السابق - ص 1362 و ما بعدها

وتخفيض تكلفة الرقابة والطعن .

- يتعين على المحكمين أن يصلوا إلى حل وقرار نزيه .
- يؤدي إلى وجود محكمين أيضا يتمتعون بالنزاهة يعملون في المجالات المختلفة (موظفين حكوميين) قضاة أكاديميين ، تطبيقيين ومن المناطق المختلفة بما فيها الدول النامية .
- أنه في صالح الدول أن تحد من سيادتها في المسائل الضريبية من خلال التحكيم الاجباري .

هذا وقد تم تقييد نطاق الفقرة (5) من نموذج الأمم المتحدة وفقاً للبديل (ب) يتضمن عدم تقديم المسائل للتحكيم إذا تناولت هذه المسائل حكماً صادراً من المحاكم أو القضاء الإداري لأي من الدولتين .⁽¹⁾

الباب السادس

إجراءات الإثبات في المنازعات الضريبية
معنى الإثبات :

الإثبات هو إقامة الدليل أمام القضاء ، بالطرق التي يحددها القانون على صحة واقعه قانونية ، يدعيها أحد طرفي الخصومة ، وينكرها على الطرف الآخر (الدكتور عبد الودود يحيى - دروس في الإثبات - ص 3) .
عبء الإثبات :

الأصل أن المدعى هو المكلف قانوناً بإثبات دعواه وتقديم الأدلة التي تؤيد ما يدعيه فيها، سواء أكان مدعى أصلاً في الدعوى أم مدعى عليه فيها . وقد نصت على هذه القاعدة المادة الأولى من قانون الإثبات بقولها " على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه " .

وقد قضت محكمة المقض أن عبء إثبات مزاوله الممول نشاط معين يقع على عاتق مصلحة الضرائب - وأن امتلاك الممول للسيارات النقل والسيارات "الطعن رقم 2842 لسنة 62 ق في 2005/6/9 ، الطعن رقم 959 لسنة 73 ق في 2007/4/24 "

⁽¹⁾ (المرجع السابق - ص 1364

وقضت محكمة النقض أيضا بأن التزام الخصوم بإقامة الدليل على ما يبدونه من أوجه دفاع أو طلب تمكينهم من أثباتها ، وفقا للأوضاع المقررة أمام محكمة الموضوع (الطعن رقم 213 لسنة 62 ق فى 1998/1/1)

ونظرا لما يتمتع به القانون الضريبي من استقلال ، فإنه يدور البحث عن يتحمل عبئ الإثبات فى الطعون الضريبية حيث أنه من المعروف أن طرفي الطعن الضريبي هما الدولة والممول .

يرى البعض ⁽¹⁾ أن الدولة هى فى الأصل المدعى الحقيقي ونتيجة لذلك يقع عليها أصلا عبء الإثبات فى رأيهم . ويستندون فى ذلك إلى ما يأتي :

1- طبيعة العلاقة التى تربط بين الدولة والممول . فالالتزام الضريبي ينشئ بين الدولة والممول علاقة من علاقات القانون العام . فالدولة ليست دائنة Creancier بالمعنى المقصود فى القانون الخاص . ولكن رابطة القانون العام لها طبيعة خاصة حيث أن الممولين يقبلون بإرادتهم المشاركة فى الأعباء العامة عن طريق موافقة ممثليهم فى البرلمان . فالهيئة التشريعية تصوت على القانون الضريبي ، وترخص سنويا للسلطة التنفيذية بتطبيق النظام الضريبي وتحصيل الإيرادات عن طريق موافقتها على قانون الميزانية ومن ثم فصفة الممول كمدین تتحول إلى شريك عن طريق علاقة القانون العام التى تربط بينه وبين الدولة .

2- الفن المالى يلزم اعتبار الدولة مدعية حقيقية إذ حيث تتواجد المادة الخاضعة للضريبة يتواجد فى الواقع الدين الضريبي ، فتتحقق بالتالى الواقعة المنشئة للضريبة . وحيث لا تتواجد الواقعة المنشئة للضريبة لا يتصور فرض الإدارة الضريبية للضريبة. ومن ثم إذا أرادت الإدارة المذكورة ربط ضريبة دون أن يكون فى استطاعتها أن تثبت بصورة قاطعة وجود المادة الخاضعة للضريبة والواقعة المنشئة للضريبة ، فللممول الحق فى إثبات عدم وجود التزام ضريبي فى هذه الحالة . أى يقع عليه عبء الإثبات العكسي .

1) Francois Patrica Deruel – La Preuve en matiere fiscale These , Paris . 1962 . pp.17 et suiv .

3- ولتجنب قيام الإدارة بفرض ضريبة رغم عدم توافر الواقعة المنشئة للضريبة واضطرار القاضي إلى الاعتراف بعدم أحقية الإدارة ما لم يوجد دليل عكسي، فإن الطريقة الوحيدة هو أن يقع عبء الإثبات في الأصل على الدولة.

4- يترتب على اعتبار الدولة المدعى الحقيقي ومن ثم وقوع عبء الإثبات عليها أصلاً سيادة الأمن والطمأنينة لدى أفراد المجتمع وحمايتهم من إساءة استعمال سلطاتها .

على أننا نرى أن اختلاف الدعوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى الأخرى وعلى الأخص بسبب ما تتمتع به الإدارة الضريبية من سلطات عامة وامتيازات يقصد تحقيق رسالتها وهي سلطات ومزايا لا يتمتع بها الأفراد ، يجعل الإدارة الضريبية (الدولة) في موقف المدعى عليه غالباً ، ويقف الفرد في موقف المدعى وهو موقف أضعف من حيث عبء الإثبات خاصة وأن الإدارة هي الطرف الأقوى المزود بأدلة الإثبات يكون مركزها أيسر وأخف

القاعدة العامة : المدعى يقع عليه عبء الإثبات :

كل من يدعى حقاً أمام القضاء يتعين عليه تقديم الوقائع المنشئة لهذا الحق. وهذه الوقائع قد تكون مادية أو قانونية وأن عبء الإثبات يقع على عاتق المدعى . وقد يكون الممول في الغالب وقد تكون مصلحة الضرائب على من يدعى خلاف الثابت أصلاً أو الثابت فعلاً أو الثابت حكماً أن يقيم الدليل على حجة زعمه .

ومتى كان الطاعن لم يطلب من محكمة الموضوع اتخاذ إجراء من إجراءات الإثبات تحقيقاً لما يثيره في نعيه - من مسائل الواقع - فليس له أن يعيب على المحكمة سكوتها عن اتخاذ إجراء لم يطلب منها طالما أنها لم تر من جانبها ما يدعو لذلك (نقض 1975/4/7 س 26 ص 755) .

وقد قضت محكمة النقض أنه إذا كان يبين من الحكم أنه سجل على الطاعن بالأدلة السائغة التي أوردتها عجزه عن إثبات ما ادعاه من أنه أخطر مصلحة الضرائب بالتنازل الصادر له من الشركاء في الشركة القديمة وفقاً لما تتطلبه المادة 58 من القانون رقم 14 لسنة 1939 . كما نفى حصول إخطار بهذا التنازل من

البائعين ، فليس فيما قرره الحكم فى هذا الخصوص من تحميل الطاعن عبء إثبات حصول هذا الإضرار وتسجيل عجزه عن الإثبات خطأ فى القانون والإخلال بحقه فى الدعوى (جلسة 1953/6/18 الطعن رقم 89 لسنة 21 ق)

كما قضت هذه المحكمة بأنه متى كان الحكم بعد أن أورد الدليل على أن المنزل مخصص لسكنى الورثة أضاف أن مصلحة الضرائب لم تدل على خلاف ذلك ، فلا يكون الحكم قد ألقى على المصلحة عبء إثبات شرط الإعفاء من الضريبة (نقض 1973/4/11 س 24 ص 584)

وقضت المحكمة أيضا أن المادة 54 من القانون رقم 14 لسنة 1939 قبل تعديلها بالقانون رقم 146 لسنة 1950 - والتي تحكم النزاع - وإن جعلت عبء الإثبات على الطرف الذى تخالف طلباته قرار لجنة التقدير إلا أنه لما كان الثابت أن مورث المطعون عليهم الثمانية الأول (الممول) هو الذى طعن فى قرار اللجنة بتقدير أرباحه فى سنتي النزاع طالبا إلغاءه وكانت الطاعنة - مصلحة الضرائب - هى التى ارتضت منذ البداية أن تتحمل عبء إثبات أن الممول كان يزاول نشاطا تجاريا فى تلك السنوات مستتدة فى ذلك إلى الإقرار الموقع عليه منه و متمسكة بدلالته ، فإنه ليس لها من بعد أن تنعى على المحكمة نقلها عبء الإثبات، إذ أن القواعد التى تبين على أى خصم يقع هذا العبء لا تتصل بالنظام العام(نقض 1975/1/1 س 26 ص 106) .

تقسيم عبء الإثبات

غالبا ما تلجا التشريعات الضريبية إلى تقسيم عبء الإثبات بين الإدارة الضريبة والممول ، فالأصل أن الإقرار الذى قدمه الممول مفترض فيه الصحة La déclaration doit être présumé exacte ، فإذا ما اعترضت الإدارة الضريبية ، عليها إثبات عكس ما ورد بهذا الإقرار .

هذا وقد نهج المشرع المصري نهج التشريعات الحديثة فى مسألة عبء الإثبات حيث نصت المادة 129 من القانون 91 لسنة 2005 على أنه يقع على المصلحة عبء الإثبات فى الحالات الآتية :

(1) تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به وذلك إذا توافرت الشروط الآتية :-

(أ) أن يكون الإقرار مقدما طبقا للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين 82 ، 83 من القانون والتي تضمن وجوب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد المحددة ويكون موقعا عليها من الممول أو من يمثله قانونا وإذا اعد الإقرار من محاسب مستقل فيجب عليه التوقيع مع الممول أو ممثله القانوني .

وفى جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعا عليه من محاسب مقيد بجدول المحاسبة والمراجعة وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم أعمالهم مليوني جنيه سنويا ، ويلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار فى ذات يوم تقديمه مع استئزال الدفعات المقدمة .

(ب) أن يكون الإقرار مستندا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبة مبسطة منبثقة منها وبمراعاة القواعد المقررة فى هذا الشأن .

(2) تعديل الربط وفقا للمادة 91 من القانون والتي تنص على أن : التعديل لا يجوز إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية ويجوز أن يتم التعديل وتزداد المدة إلى ست سنوات فى حالة التهرب الضريبي

(3) عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمدا من احد المحاسبين ومستندا إلى دفاتر وفقا لأحكام المادة 78 من القانون والتي تنص على الالتزام إمساك الدفاتر على الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسون ألف جنيه أو تجاوز صافى ربحه السنوي وفقا لآخر ربط ضريبي مبلغ عشرين ألف جنيه وبالنسبة للشخص الاعتباري فيلتزم بإمساك الدفاتر دون شروط مع التزام الممولين بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات فى هذه الفترة المنصوص عليها فى المادة 91 المشار إليها سابقا .

وعلى مأمورية الضرائب المختصة أن تثبت بموجب مذكرة معتمدة مرفقا بها المستندات المؤيدة لها أسباب تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به أو

تعديل الربط وذلك فى الحالات المنصوص عليها فى المادة 129 مكن القانون ويجب أن يتضمن إخطار الممول بالتصحيح أو التعديل أو عدم الاعتداد ببيان هذه الأسباب . هذا ويقع عبء الإثبات على الممول فى بعض الحالات حيث نصت المادة 130 من القانون على ذلك فى الحالات الآتية :

1- قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة وفقا للمادة 2/90 من هذا القانون تنص على أن يكون للمصلحة إجراء للضريبة من واقع أيه بيانات متاحة فى حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه بيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

2- قيام الممول بتصحيح خطأ فى إقراره الضريبي.

3- اعتراض الممول على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية.

ومن المقرر فى قضاء محكمة النقض أن يناط بالخصوم أنفسهم تقديم الدليل على ما يتمسكون به وإلا أصبح النعي مفتقرا إلى دليله ، وإذ كان الطاعنون لم يقدموا النموذج 19 ضرائب المقول ببطلانه لخلوه من عناصر التقدير ، وكانت محكمة النقض غير ملزمة بتكليف الخصوم تقديم ما يؤيد الطعن ، فأن نعيمهم لهذا السبب يكون عاريا من الدليل ومن ثم يغىر مقبول (الطعن رقم 56/459 ق - جلسة 1993/2/1)

كما أن من المقرر فى قضاء هذه المحكمة أن التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط الضريبة هى من القواعد القانونية الآمرة المتعلقة بالنظام العام ، فلا يجوز مخالفتها أو قواعد الإثبات ومدى اعتبارها من النظام العام لا خلاف فى أن قواعد الإثبات الشكلية أو الإجرائية وهى التى تبين الإجراءات التى تتبع عند تقديم الأدلة فى المنازعات القضائية تعد من النظام العام لاتصالها الوثيق بتنظيم العمل أمام القضاء .. ومن ثم فلا يجوز الاتفاق على ما يخالفها (الدعوى محمد شكري سرور - موجز أصول الإثبات فى المواد المدنية والتجارية - دار الفكر العربي - 1976 - ص 44)

أما ما يتعلق من قواعد الإثبات الموضوعية بعبء الإثبات فقد استقر قضاء

محكمة النقض على أنها ليست من النظام العام ويجوز الاتفاق على مخالفتها صراحة أو ضمنا كما يجوز نزول من تقرررت لمصلحته ضمنا عنها أثناء سير الدعوى.

ولا يجوز إثارة النعي بمخالفة قواعد الإثبات لأول مرة لدى محكمة النقض (طعن رقم 128 لسنة 48 ق جلسة 1981/1/26 ، طعن رقم 446 لسنة 34 ق جلسة 1968/11/14 ، طعن رقم 899 لسنة 43 ق جلسة 1981/12/10 ، طعن رقم 226 لسنة 47 ق جلسة 1981/12/17 ، طعن رقم 432 لسنة 48 ق جلسة 1981/4/20 ، طعن رقم 115 لسنة 47 ق جلسة 1982/2/15 ، طعن رقم 254 لسنة 48 ق جلسة 1982/3/28 ، طعن رقم 36 لسنة 21 ق جلسة 1953/11/26 وسكون الخصم عن الاعتراض على الإجراء مع قدرته على إبدائه باعتباره قولاً ضمناً وتنازل عن التمسك بأى بطلان يكون مشوباً به (الطعن رقم 229 لسنة 61 ق فى 1998/5/5)

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض أن القواعد التى تبين على أى خصم يقع عبء الإثبات لا تتصل بالنظام العام ، ويجوز للخصم الذى لم يكن مكلفاً فى الأصل بحمل عبء إثبات واقعه أن يتطوع لإثباتها بطلب إحالة الدعوى إلى التحقيق من أجلها . فإذا أجابته المحكمة إلى طلبه امتنع عليه أن يحتج بأنه لم يكن مكلفاً بالإثبات وذلك على أساس أن مقدمة بهذا الطلب وسكوت خصمه عنه يعد بمثابة اتفاق بينهما على نقل عبء الإثبات إليه (طعن رقم 187 لسنة 32 ق جلسة 1966/11/29)

على أننا نرى أن قواعد الإثبات فى القانون الضريبي تعد من النظام العام بما يترتب عليه من عدم جواز الاتفاق مقدماً على مخالفتها وجواز التحدي بها - لأول مرة أمام محكمة النقض .

فمثلاً قواعد النظام العام تمنع توجيه اليمين إلى الدولة من جانب الممول سواء أكانت يميناً متممة أو يميناً مكملة . ومن ناحية أخرى فأن السماح للإدارة الضريبية بتوجيه اليمين إلى الممول مقتضاه التسليم له بالتخلص من التزاماته الضريبية ببراعة ومن عبء الدليل الذى يضعه القانون على الإدارة فى مجال الإثبات .

استجواب الخصوم ومناقشتهم :

الاستجواب إجراء تحقيق بمقتضاه يمثل الخصم بالحضور أمام القاضي لاستجوابه بصدد وقائع النزاع مع ترك الأمر برمته للقاضي فى ترتيب كافة النتائج القانونية الناتجة عن موقف الخصم المطلوب استجوابه (الدكتور سحر عبد الستار إمام يوسف - دور القاضى فى الإثبات - 2002 - ص 441)

ويختلف الاستجواب كإجراء تحقيق عن مجرد قيام القاضى بدعوة الخصوم لتقديم بعض الإيضاحات والتفسيرات التى يراها ضرورية محل للنزاع (المرجع السابق - ص 442)

ومن حق المحكمة فى سبيل استجلاء الحقيقة أن تناقش الخصوم . وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن محكمة الموضوع غير ملزمة بإجابة طلب الاستجواب لأنه من الرخص المخولة لها ، فلها أن تلتقت عنه إذا وجدت فى الدعوى من العناصر ما يكفى لتكوين عقيدتها بغير حاجة لاتخاذ هذا الإجراء وفقا للمادة 108 من قانون الإثبات (نقض 1974/1/22 س 25 ص 200 ، طعن رقم 149 سنة 48 ق جلسة 1981/6/30)

ولمحكمة الموضوع أن تأمر بحضور الخصم لاستجوابه من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصوم باعتبار أن الاستجواب طريق من طريق تحقيق الدعوى تستهدف به المحكمة تمكينها من تلمس الحقيقة الموصلة لإثبات الحق فى الدعوى ، دون أن ينم ذلك عن إهدار أية وسيلة أخرى من وسائل الإثبات طالما لم تقصح عن ذلك صراحة وذلك تطبيقا للمادة 106 من قانون الإثبات (نقض 1979/2/14 س 30 ص 537 ع 1) .

ولا يجوز اتخاذ أقوال احد الخصوم فى محضر الاستجواب دليلا ضد خصمه ما لم تتأيد بدليل (نقض 1969/2/13 س 20 ص 310)

الإحالة إلى التحقيق :

لمحكمة الموضوع السلطة المطلقة فى إجابة الخصوم إلى طلب إحالة الدعوى إلى التحقيق أو رفضه متى رأت من ظروف الدعوى والأدلة التى استندت إليها ما يكفى لتكوين عقيدتها وكانت الأسباب التى أوردتها سائغة وتؤدى إلى ما انتهت إليه (نقض 1963/1/16 س 14 ص 104) .

وتنص المادة 202 من قانون مجلس الدولة على أنه إذا رأت المحكمة ضرورة إجراء تحقيق بأشرفته بنفسها فى الجلسة أو قام به من تتدبه لذلك من أعضائها أو من المفوضين.

وليس للطاعن - طالما أنه لم يطلب من المحكمة إحالة الدعوى إلى التحقيق - أن يعيب عليها عدم اتخاذها هذا الإجراء من تلقاء نفسها إذ الأمر فى اتخاذ هذا الإجراء وعدم اتخاذه يكون عندئذ من اطلاقاتها وما دامت هى لم تربها حاجة إليه فلا معقب عليها فى ذلك (نقض 1969/7/2 ص 20 ص 1101)

تكليف الإدارة الضريبية بتقديم مستندات :
لقاضي الضريبة من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الممول أن يطلب من الإدارة الضريبية تقديم مستندات يراها لازمة لاستبقاء ملف الدعوى فإذا نكلت الإدارة عن تقديم ما طلب منها تقديمه من مستندات أو بيانات أو تسببت فى فقدانها تقوم قرينه لصالح المدعى تؤدى إلى نقل عبء الإثبات إلى الإدارة الضريبية (المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم 2991 لسنة 35 ق جلسة 1995/5/28)

على أنه إذا قدمت الإدارة الضريبية الأوراق والمستندات تحت نظر المحكمة حينئذ تسقط تلك القرينة (المحكمة الإدارية العليا - الطعن رقم 4331 لسنة 4 ق جلسة 1999/4/18)

وإذا اتضح أن عدم تقديم الإدارة المذكورة للمستندات المطلوبة بسبب هلاكها أو فقدانها لأسباب لا دخل لإرادة الإدارة فيها فأن الامتناع فى هذه الحالة لا يؤدى إلى نقل عبء الإثبات إلى الإدارة (1)

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أنه متى كانت الأوراق المقدمة فى الدعوى أمام محكمة الموضوع كافية لتكوين عقيدتها ، فلا تترتب عليها إذا هى لم تأمر بضم أوراق أخرى استجابة لطلب احد الخصوم ، وهى غير ملزمة بتكليف الخصم الذى لم يقدم دليلا على دفاعه بتقديم هذا الدليل أو لفت نظره إلى مقتضيات هذا الدفاع ، وحسبما أن تقيم قضاءها وفقا للمستندات والأدلة المطروحة عليها بما

¹ (عبد العزيز عد المنعم خليفة - إجراءات التقاضى والإثبات فى الدعوى الإدارية - منشأة المعارف -

يكفى لحمله (نقض 1970/4/2 س 21 ص 559 ، 19736/6/19 ص 24 ص 940) .

ولا تتريب على المحكمة أن تستند في قضائها إلى أوراق دعوى أخرى كانت مرددة بين ذات الخصوم ، ولو اختلف موضوعها عن النزاع المطروح عليها، طالما أن تلك الدعوى كانت مضمونة لملف النزاع وتحت بصر الخصوم فيه كعنصر من عناصر الإثبات يتناضلون في دلالاته (نقض 1972/3/7 س 23 ص 305) .
العدول عن إجراءات الإثبات :

مفاد نص المادة التاسعة من قانون الإثبات أن لمحكمة الموضوع أن تعدل عما أمرت به من إجراءات الإثبات ، على أن تبين أسباب هذا العدول متى رأت أنها أصبحت غير منتجة ، بعد أن وجدت فيما استجد في الدعوى بعد صدور الحكم بهذا الإجراء ما يكفى لتكوين عقيدتها اعتباراً بأن من العبث وضياح الجهد والوقت الإصرار على تنفيذ إجراء اتضح أنه غير مجد وهو ما تستقل به محكمة الموضوع ، إلا أنه إذا كانت المحكمة هي التي أمرت باتخاذ الإجراءات من نفسها فهي تملك العدول عنه دون ذكر أسباب العدول ، إذ لا يتصور - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - أن يمس العدول هذه الحالة أي حق للخصوم مما لا يلزم ذكر أي تبرير له (نقض 1978/13/6 س 29 ص 1850)

فالأحكام الصادرة بإجراءات الإثبات لا تعتبر أحكاماً قطعية ولا تجوز حجية الأمر المقضي مما يجيز للمحكمة العدول عنها بعد إصدارها وقبل تنفيذها ، وإذ هي نفذتها كان لها إلا التقيد بالنتيجة التي أدت إليها وذلك ما لم تتضمن تلك الأحكام فصلاً في حق من الحقوق إذ تكون بذلك حجة فيما فصلت فيه ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه الحجية (نقض 1980/1/26 س 31 ص 286 ع 1)

وتطبيقاً لذلك لمحكمة الاستئناف أن تعدل عن تنفيذ حكم الاستجواب الذي أصدرته متى رأت في أوراق الدعوى والأدلة القائمة فيها والتي أشارت إليها في حكمها ما يغنيها عن تنفيذ حكم الاستجواب المذكور ويكفى لتكوين عقيدتها . وهذا يعتبر بياناً منها لسبب عدولها عن ذلك الحكم (نقض 1969/4/17 س 20 ص

(6632)

أدلة الإثبات :

يقصد بأدلة الإثبات الوسائل التى يتوصل بها صاحب الحق إلى إقامة الدليل على قيام هذا الحق وتقديم الدليل للقضاء ليتمكن منه ، ولم تتناول قوانين الضرائب جميعا لأدلة الإثبات بل أوردت نصوصا متفرقة

وقد استخلص القضاء الضريبي الأحكام العامة للمرافعات الضريبة وطبقها بما يتلاءم وطبيعة الدعوى الضريبية وروابط القانون العام التى تقوم عليها ، وقد استخلص هذه الأحكام من قانون الإثبات رقم 25 لسنة 1968 الذى حدد أدلة الإثبات وتطبيق ما ورد بها فى مجال التشريع الضريبي واستبعاد ما يتعارض منها مع هذا القانون.

فمثلا يجعل التشريع الضريبي الكتابة أهم وسائل الإثبات حيث أن الإجراءات تتم سواء أمام المحاكم العادية أو المحاكم الإدارية كتابة ونتيجة لذلك فإن الشهادة واليمين وهى إجراءات شفهية يتمتع أصلا الأخذ بهما فى مجال القانون الضريبي . فالشهادة دليل يستند إلى إقرار شفوي مؤيد باليمين ، يتم فى مجلس القضاء عن واقعه حدثت وترتب حقا للغير . والأصل أنه لا يجوز الالتجاء إلى الشهادة فى المنازعات الضريبية إلا أنه يمكن اللجوء إليها للاستدلال بها فى القضية كالاستجابة لشهادة الخبراء والمختصين وفقا لضوابط وشروط معينة يحددها القانون وبالنسبة لليمين الحاسمة كما وردت فى المادة 124 وما بعدها من قانون الإثبات ، فيمتنع الأخذ بهما ماديا لسببين:

الأول - أن النظام العام يمنع توجيه اليمين إلى الدولة سواء أكانت يمينا متممة أم يمينا مكملة.

والثاني - الاعتراف للدولة بتوجيه اليمين إلى الممول من شأنه التسليم له بإمكانية نقل عبء الإثبات الذى وضعه القانون على عاتقه خاصة وأن قواعد الإثبات فى القانون الضريبي تعد من النظام العام (راجع Francois Patrico Deruel - المرجع لاسابق - ص 99) .

على أنه يلاحظ أن الشهادة واليمين لا نستبعد كلية من نطاق الإثبات فى مجال الضرائب حيث توجد استثناءات قليلة يمكن الأخذ فيهما بهذين الدليلين . ففي مجال ضريبة التسجيل فى فرنسا يسمح بالشهادة كدليل إثبات فى الحالات

الآتية:

- إخفاء الثمن فى البيوع أو المقايضة بمعدل أو بالقسمة (قانون 23 أغسطس 1871 م13) والبيانات الكاذبة عن ديون التركة(قانون 25 فبراير 1901 م 8) .

- كما سمح قانون 28 ديسمبر 1959 فى فرنسا بالشهادة واليمين لإثبات المخالفات الخاصة بفتح الخزائن المؤجرة (قانون 18 ابريل 1918 م5) .
ومن ناحية أخرى لجأ القضاء الفرنسي سواء الادارى أو العادي إلى الشهادة كدليل بصورة غير مباشرة باعتبارها إجراء من إجراءات التحقيق .

كما أن مجلس الدولة الفرنسي كثيرا ما استخدم الخبرة كوسيلة لسماع الشهود واثبات أقوالهم فى تقرير الخبراء ، ولكن من الملائم القول أن القيمة القانونية لهذه الشهادة لا تعدو أن تكون مجرد قرينة (مجلس الدولة فى 12 مارس 19870 المجموعة رقم 2237 ، أول يونيه 1923 المجموعة رقم 4838) .

وقد تلجا المحاكم القضائية فى مصر وهى بصدد الأمر بتحقيق الخطوط إلى سماع الشهود كما أن للخبير أو الخبراء التى تنتدبهم المحكمة سماع شهادة الشهود .

الاعتراف بالوسيلة الالكترونية فى الإثبات
مع تنامي التجارة الالكترونية وتزايد أهميتها أدرك المشرع ضرورة التدخل لسن قواعد قانونية خاصة تحكم التوقيع الالكتروني Signature electronique فعلى المستويين الدولي والداخلي أصدرت (مجموعة العمل الخاصة بالتجارة الالكترونية التابعة للجنة الأمم المتحدة) (C.N.U.D.C.I) نموذج قانون بشأن التوقيع الالكتروني اعتدت بالأثر القانوني للتوقيع الرقمي ، ومساواة التوقيع

الالكتروني بالتوقيع التقليدي وإنشاء هيئة تتولى إصدار شهادات التصديق .⁽¹⁾
وعلى المستوى الأوروبي ، فقد صاغ التوجيه الصادر فى 13 ديسمبر 1999 ⁽¹⁾، قالب قانوني موحد للتوقيع الالكتروني من اجل إزالة العوائق التى تعترض التجارة الالكترونية وتؤدي إلى تحجيم المبادلات ، فى دول الاتحاد الأوروبي⁽²⁾.

¹) The United Nations Convention on the Use of Electronic Communications in international Contracts – 2005 .

وقامت فرنسا بإصدار القانون رقم 230 الصادر فى 13 مارس لسنة 2000 بشأن التوقيع الالكتروني الذى أجاز الكتابة الالكترونية فى الإثبات شأنها شأن الكتاب على محرر ورقى تماما . وهو مستمد من التوجيه الأوروبي الصادر فى 13 ديسمبر 1999

ويلاحظ أن هذا القانون احدث عدة تعديلات جوهرية على قانون الإثبات واهم التعديلات ما يتعلق بتعريف الدليل الكتابي ، حيث نصت المادة 1316 من التقنين المدني بعد تعديلها على أن " يستمد الدليل الكتابي أو الإثبات بالكتابة من مجموعة من الحروف أو الأشكال أو الأرقام أو الإشارات أو الرموز تعطى معنى مفهوما ، وذلك بصرف النظر عن دعامتها ، وعن طريق انتقالها " .

وساوى هذا القانون فى الحجية القانونية بين الكتابة فى الشكل الالكتروني والكتابة على محرر ورقى ، وذلك إذا ما أمكن تحديد هوية الشخص الذى صدرت منه الكتابة على نحو مؤكد ، وأن تتم الكتابة وتخرن على نحو يضمن سلامتها . كما واجه المشرع - بنص صريح - الفرض الذى يوجد فيه تعارض بين المحرر الالكتروني والمحرر الورقي ، ولم يفضل احدهما على الآخر ، بل ترك لقاضى الموضوع سلطة تقدير اى من الدليلين أولى بالترجيح ، وذلك بالرجوع لكل الوسائل التى تكون عقيدته ، وذلك دون اعتبار للدعامة التى يثبت عليها المحرر .

وفى مصر نصت المادة 1/116 من القانون 91 لسنة 2005 على أن يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول أو بأية وسيلة الكترونية لها الحجية فى الإثبات وفقا لقانون التوقيع الالكتروني الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004 يصدر بتحديدھا قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية بما فى ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز .

وعلى ضوء ما تقدم نتناول أدلة الإثبات فى القانون الضريبي وهى لا تخرج فى الواقع عما ورد فى قانون الإثبات إلا ما يتعارض مع طبيعة القانون الضريبي .
الفصل الأول

¹ (راجع د . على سيد قاسم ، بعض الجوانب القانونية للتوقيع الالكتروني ، مجلة القانون والاقتصاد ، العدد الثانى والسبعون ، 2002 ، ص 22 وما بعدها

² (راجع Directive no 1999/93/CE, 13 decembre 1999. JOCE.no L.13.19 janvier 2000

الكتابة

تعد الكتابة من أهم وسائل الإثبات نظرا لما توفره للخصوم من ضمانات قد لا توفرها لهم غير ذلك من الأدلة ولذلك كانت الوسيلة الفعالة لمرونتها ويسرها ولأهميتها لدور القاضي الضريبي لذلك يعترف لها القانون بقوة إثبات مطلقة بالنسبة للتصرفات القانونية ، واستثناء الوقائع المادية بينما لا يكون للشهادة أو القرائن القضائية إلا قوة إثبات محدودة . غير أن الكتابة ليست مع ذلك حجة مطلقة في الإثبات إنما يجوز إثبات عكسها .

والكتابة وسيلة للإثبات في القانون الضريبي كما في غيره من القوانين الأخرى . وتشمل الأوراق التي تصلح دليلا كتابيا في القانون الضريبي الوثائق والمحركات والدفاتر التجارية والسجلات والدفاتر المنزلية والأوراق الخصوصية وصور العقود والرسائل ... الخ .

وكذلك الأوراق الرسمية التي يحررها موظف عام مختص وفقا لما يحدده القانون ، والكتابة باعتبارها دليل للإثبات في القانون الضريبي عليه استخدامها لإثبات الواقعة المنشئة للضريبة أو تحصيل الضريبة أو الإجراءات الشكلية للضريبة الصور المختلفة للكتابة في مجال القانون الضريبي :
أولا : محررات تنشأ في نطاق العلاقات بين مصلحة الضرائب والممول .

1-توجد محررات يحكمها قانون آخر غير القانون الضريبي ، غير أن نصوصها تصلح دليلا كاملا عما ورد فيها تستطيع أيا من الإدارة الضريبية أو الممول التمسك بها .

فمثلا الخطأ في قيم الأشياء الموروثة التي يتضمنها إقرار التركة يمكن إثباته بمعرفة الإدارة الضريبية عن طريق الرجوع إلى بيانات القيمة وقوائم الجرد وكل محرر هدفه المباشر إثبات حقيقة أموال التركة .

على أن للممول تقديم دليل عكسي ضد الكتابة مثل القرائن إذا اثبت عدم صحة البيانات الواردة في نصوص المحرر أو التدليس فيها .

2- الإقرار الذى يلزم الممول بتقديمه لا يستمد قوة إثباته من طبيعته الكتابية ⁽¹⁾ ذلك أن لمصلحة الضرائب الحق فى تصحيح الإقرار أو تعديله ، كما يكون لها عدم الاعتداد بالإقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير . وعلى المصلحة أن تخطر الممول بكتاب موسى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبي وقيمتها وأن تدعوه إلى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى أجرته المصلحة. وللممول أن يقدم ملاحظاته على التصحيح أو التعديل أو التقدير بكافة طرق الإثبات أيضا .

3- الدفاتر الحسابية تعتبر دليل إثبات كافية ضد صاحبها. على أن للإدارة والممول نفسه إثبات عكس ذلك بكافة طرق الإثبات

والعبرة فى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يمسكها الممول بأمانتها ومدى إظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقا لصور ومعايير المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن ⁽²⁾ من حيث خلوها من أية فراغات أو تحشير أو كشط وأن تكون جميع صفحاتها متضمنة لأرقامها التعليلية .

وقد قضت محكمة النقض بأنه إذا لم تأخذ المحكمة فى نزاع بين تاجر ومصلحة الضرائب بالبيانات الواردة فى دفاتره محتجة بأنه لم يثبت فيها جميع مشترياته ، فأنها بذلك لا تكون قد خالفت القانون بتحتيم إثبات العقود التجارية بالكتابة ولا يصح من الممول طعنه فى الحكم محتجا بالمادتين 215 ، 234 من القانون المدنى اللتين تجيزان إثبات العقود التجارية بجميع الطرق القانونية سواء بالنسبة إلى المتعاقدين أو غيرهم فأن محل الاحتجاج بهما أن يكون التاجر قد طلب إلى المحكمة الترخيص له فى أن يثبت بالبينة صحة البيانات الواردة بدفتره فقضت بعدم جواز هذا الإثبات (الطعن رقم 115 لسنة 17 ق جلسة 1948/12/16) .

كما جرى قضاء محكمة النقض على أن لمحكمة الموضوع السلطة فى تقدير دفاتر الممول أخذها بها أو اطرحاها لها كلها أو بعضها حسبما يتبين لها من التحقيقات التى تجريها (نقض 1964/3/11 س 15 ص 319) وللمحكمة إلا

⁽¹⁾ راجع طريقة الإقرار وتطبيقاتها فى التشريع المصرى عند تناول منازعات ربط الضريبة على الدخل فى هذا المؤلف

⁽²⁾ راجع تفصيلا الدفاتر ومدى حرية مصلحة الضرائب فى الضريبة على الدخل فى هذا المؤلف

تأخذ دفاتر الممول أساساً لتقدير الضريبة إذا هي لم تظمن إلى صحة البيانات الواردة فيه بنماء على أسباب مسوغة (نقض 1950/6/1 س 2 ص 792)

4- الإثبات بالكتابة لاستكمال إجراءات شكلية يتطلبها القانون

مثال ذلك المادة 102 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 التى تلزم على كل ممول من الأشخاص الطبيعيين أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول إبريل من كل سنة الإقرار الضريبي المنصوص عليه فى المادة (82) من القانون على النموذج رقم (27 إقرارات)، ويجب أن يقدم هذا الإقرار من أصل وصورة، سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية، كما يتم ختم الصورة التى تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعته الإقرار أو إبداء رأي فيه.

فالإيصال المسلم من إدارة الضرائب أو من مصلحة البريد عند تقديم الإقرار أو إرساله يكون دليلاً كاملاً على استكمال الشكالية لصالح الممول. كذلك تلزم المادة 90 فى فقرتها الخامسة مأمورية الضرائب المختصة فى أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيبتها والذي يبدأ من تاريخه ميعاد الطعن .

ومن ثم لا يكفى أن تقدم مصلحة الضرائب بدل فاقد لعلم الوصول كدليل على إعلان النموذج رقم 19 ضرائب، بل يشترط تقديم الأصل (استئناف القاهرة فى 1957/11/28 - موسوعة الضرائب للرسوم والدمغة حسن الفكه أنى - المجلد الأول - أحكام عامة - قضاء 187 - قاعدة 98) .

ولا يغنى عن هذا الطريق إجراء آخر وبغيره لا يفتح ميعاد الطعن فالتأشير على القرار بأنه أرسل للمأمورية فى تاريخ معين لا يبدأ به سريان الميعاد (نقض فى 1979/3/20 س 30 ع 1 ص 877) .

أيضاً تنص المادة 2/122 من القانون رقم 91 لسنة 2005 على أن يعلن الممول والمصلحة بقرار لجنة الطعن بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول

وقد جعل للإعلان المرسل بخطاب موسى عليه مع علم الوصول قوة الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية (مادة 116)

والإعلان بهذا الطريق لا يقتصر على إعلان قرار اللجنة وإنما يسرى على كافة الإخطارات التى تقوم بها لجنة الطعن مثل الإعلان بمواعيد جلساتها . ويشترط أن يثبت الإعلان بعلم الوصول حيث يعتبر شرطاً أساسياً لصحة الإعلان ولا تغنى عنه صورته إذ هى غير موقع عليها من صاحب الشأن .

ولا يغنى عن الإعلان إجراء آخر . وكما يسرى ذلك مع الممول يسرى على مصلحة الضرائب إذ الغرض من اشتراط أن يكون الإعلان بكتاب موسى عليه بعلم الوصول إنما هو ضمان وصول الإعلان للمصلحة بحيث إذا لم تعلن المصلحة بهذا الطريق الذى رسمه القانون يفترض عدم علمها بالقرار . فإذا عول فى بدء سريان ميعاد الطعن فى قرار اللجنة على مادون بالنموذج " 22 ضرائب " من أن القرار أرسل للطاعة دون أن يبحث ما إذا كان هذا القرار قد أعلن لها بكتاب موسى عليه بعلم الوصول طبقاً للقانون من عدمه فإن الحكم المطعون فيه يكون قد خالف القانون واخطأ فى تطبيق وشابه قصور فى التسبيب مما يوجب نقضه (نقض 1989/5/29 فى الطعن رقم 874 لسنة 53 ق غير منشور) .

ولا يجوز فى حالة الإنكار إثبات وصول الخطاب الموصى عليه بأى طريقة من طرق الإثبات غير علم الوصول لأنه الطريق الوحيد الذى رسمه قانون الضرائب وهو قانون خاص يجب تطبيقه فى حدود نصوصه فلا يكفى والحالة هذه إفادة من مصلحة البريد بأن الخطاب قد وصل إلى الجهة المرسل إليها لعدم إمكان التحقيق ممن تسلمه ومن وصوله فعلاً إلى الممول حتى يمكن الجزم بأنه علم بما أعلن به وترك الطعن فيه يمر دون أن يرفع طعنه على الوجه الذى حدده القانون (استئناف

الإسكندرية - 1950/11/13 الجرف - ج 6 - ص 61) .

ومتى ثبت أن الحكم المطعون فيه قد اثبت أن الإمضاء المنسوب إلى الممول على علم الوصول مزور ، وأن ذلك الخطاب لم يسلم إلى شخص الطاعن ولم يعرف من زور إمضائه وتسلم الخطاب . متى مكان ذلك فإن الإعلان لا يكون صحيحاً ،

ومن ثم يكون الحكم القائل بصحته قد أخطأ فى تطبيق القانون (حكم محكمة القاهرة الابتدائية فى 1950/5/3 الجرف ج 8 ص 299) .

ثانيا : محررات ليست الإدارة الضريبية طرفا فيها :

يدخل فى هذه المجموعة كافة المستندات والمحررات التى تتناول تصرفات قانونية أيا كانت ، ولكن لا تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها .

ويمكن للإدارة الضريبية أن تستند إلى هذه المحررات لإثبات التهرب من ضريبة التسجيل مثلا أو التغيير فى القيود المحاسبة أو المراسلات أو طلبات البضائع.

وتلتزم الإدارة الضريبية بمشروعية الحصول على الدليل خاصة وأنها تتمتع بسلطات وامتيازات القانون العام وعلى الأخص حق الاطلاع وهذا يفرض على عمالها الذين يمارسون هذه السلطات ويتمتعون بهذه الامتيازات بعدم تجاوز الشرعية.

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض أن ما ذهب إلى المصلحة الطاعنة من أن قوانين الضرائب لا تقيدها فى سبيل ربط الضريبة والحصول على حقوق الخزانة بمشروعية الدليل فهو قول لا سند له من القانون ويتعارض مع نصوص الدستور إذ لا يتصور أن تستباح حريات الأفراد فى سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب بينما كفل الدستور هذه الحريات عند استعمال الدولة لحقها فى العقاب فلم يطلق يدها فى المساس بحريات الأفراد وإنما وضع من القيود والإجراءات ما يكفل صيانتها.

والقول بغير ذلك يجعل القانون الضريبي فى منزلة اعلى من الدستور وهو أمر غير مقبول (طعن رقم 1598 سنة 48 ق جلسة 1982/11/15 لم ينشر بعد)
وشرط مشروعية الدليل يجعل من الدليل الكتابي أيا كانت طبيعته صالحا للإثبات. على أنه يجب أن نفرق فى قوة الإثبات بين حالتين :

الأولى: إذا كان الدليل الكتابي الذى يتم التمسك به صادرا من جانب المدعى عليه، فإنه يعد دليلا كاملا.

ومثال ذلك إذا كان فى حيازة الإدارة الضريبية عقد احتجت به فى مواجهه موقعيه لإثبات الغش فى قيمة العقار محل العقد تهربا من ضريبة التسجيل.

والأمر كذلك بالنسبة لمحركات المحاسبية فيمكن الاحتجاج بها على محرريها دون حاجة للاعتماد على أدله أخرى . وبالمثل طلب بضاعة موقع من طالبها تعد دليلا على هذا الطالب . على أنه يجوز إثبات عكس هذا الدليل الكتابي

الثانية : إذا كان الدليل الكتابي الذى يتم التمسك به صادرا من جانب شخص آخر خلاف المدعى عليه ، فأن قيمته فى الإثبات لا تعدو مجرد قرينه بسيطة.

فمثلا لو اكتشفت مصلحة الضرائب لدى التاجر (ب) طلبات بضاعة "قواتير" موقعة من التاجر (أ) فيمكنها أن تعتبر هذه الطلبات مجرد قرائن ضد التاجر (أ) ولا يمكنها اعتبارها دليلا كاملا ضده .

وترتيبا على ذلك ، يمكن أن يحدد الربح بالمقارنة بما تحققه مشروعات مستقلة تزاول نشاطها فى نفس الظروف أو فى ظروف مماثلة .

كما أن الإقرارات التى تقدم من الغير يمكن أن تستند إليها الإدارة الضريبية باعتبارها قرائن بسيطة وليست أدلة كاملة حاسمة على أرباح الممول .

ثالثا : محركات يتمسك بها محررها :

فيما يتعلق بالممول تمثل هذه المحركات قرائن لصالح الممول . ومع ذلك تكون قوتها فى الإثبات أقوى إذا تعلق الأمر بمحركات من جانبين أو أكثر .

وبالنسبة للإدارة الضريبية ، فالمشكلة التى تثار هى قوة إثبات المحركات الإدارية الداخلية فى المجال الضريبي . فالورد الاسمي يكون فى مجال الضرائب المباشرة المستند الرئيسي والدليل المباشر والكامل لمضمون القرار المتخذ بصدد ممول معين .

ولهذا السبب فأن الخطأ فى الاخطار المرسل إلى الممول لا يؤدى إلى إلغاء الربط الضريبي لو أن نفس الخطأ لم يرد فى الورد الاسمي .

وقد قضت محكمة النقض أن إقرارات الممول والأوراد التى تصدرها مصلحة

الضرائب تكون سندات تنفيذية وتدل بذاتها على مديونية الممول بمقدار المستحقات الثابتة فيها وأن هذه المستحقات محققة الوجود وواجبة الأداء (الطعن رقم 493 سنة 42 ق جلسة 1986/1/13) .

رابعاً - محررات لها قوة إثبات خاصة فى القانون الضريبي :

توجد بعض المحررات تستمد من طبيعتها الخاصة قوة إثبات شبه مطلقة وأهمها المحررات الرسمية .

وقد نصت المادة 10 من قانون الإثبات على تعريف المحررات الرسمية بأنها التى يثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة ما تم على يديه أو ما تقلاه من ذوى الشأن وذلك طبقاً للأوضاع القانونية وفى حدود سلطته واختصاصه .

وفى مجال القانون الضريبي توجد بعض النصوص التى تعطى قوة إثبات خاصة لبعض المحررات . فقانون ضريبة الأيلولة على التركات الجديدة رقم 228 لسنة 1989 ينص فى المادة 1/15 منه وهو تقابل المادة 14 من القانون رقم 142 لسنة 1944 الملغى على أن يستبعد من التركات كل ما عليها من الديون والالتزامات إذا كانت ثابتة بمستندات تصلح دليلاً على المتوفى أمام القضاء .

ولم يوجب القانون أن تكون هذه الالتزامات ثابتة بوجه رسمي أو خالية من كل نزاع لإمكان اعتبارها ضمن خصوم التركة ، بل يكفى أن تكون مما التزم بها المتوفى حال حياته سواء بإرادته أو بفعله أو بحكم القانون وأن تظل صحيحة قانوناً وقائمة فى ذمته عند الوفاة (نقض 1973/2/21 س 24 ص 307 ، 1973/7/11 س 24 ص 1000 ، 1975/4/9 س 26 ص 784 ، طعن رقم 323 سنة 543 ق جلسة 1983/12/12) .

وقد قضت محكمة النقض أنه متى كان الحكم المطعون فيه - إذ استبعد الدين المستحق على المتوفاة لابنتها من وعاء الضريبة على التركة قد انتهى إلى أن الدين موضوع النزاع مستحق على المتوفاة حال حياتها ، وثابت بمستند يصلح دليلاً عليها أمام القضاء مما يدل على جدية الدين ، واستند الحكم فى ذلك إلى أسباب

سائغة ، فإن النعي عليه بالخطأ فى تطبيق القانون يكون على غير أساس (نقص
1973/12/12 س 24 ص 1257 ، طعن رقم 323 سنة 43 ق جلسة
1983/12/12) .

ولا يشترط لى تكون هذه الالتزامات حجة على المورث أن يكون تاريخها
ثابتا بوجه رسمى (نقض 1953/5/8 س 4 ص 1083)
طلب إلزام الخصم تقديم ورقة تحت يده :
القاعدة العامة أنه لا يجوز إجبار شخص على تقديم دليل ضد مصلحته ، إلا
أن المادة 20 من قانون الإثبات تجيز للخصم أن يطلب إلزام خصمه بتقديم أى
محرف منتج فى الدعوى يكون تحت يده إذا توافرت إحدى الحالات الآتية (أ) إذا كان
القانون يجيز مطالبة بتقديمها أو تسليمها (ب) إذا كانت مشتركة بينه وبين خصمه
وتعتبر الورقة مشتركة على الأخص إذا كانت محررة لمصلحة الخصمين أو كانت
مثبتة للالتزاماتهما وحقوقهما المتبادلة (ج) إذا استند إليها خصمه فى أية مرحلة من
مراحل الدعوى .

كما أجاز المشرع المصرى أن يطلب الخصم من المحكمة أثناء سير الدعوى
أن تأذن فى إدخال الغير لإلزامه بتقديم محرف تحت يده فى الأحوال المشار إليها فى
المادة 20 سالفه الذكر . (الدكتور احمد مسلم - أصول المرافعات - التنظيم
القضائى دار الفكر العربى - 1969 - ص 598) .

وقد بين المشرع فى المادة 21 من قانون الإثبات كيفية تقديم طلب إلزام
الخصم تقديم المحررات الموجودة تحت يده ووصف المحرف الذى يعينه وفحواه
والواقعة التى يستدل عليها والدلائل والظروف التى تؤيد أنه تحت يد الخصم ووجه
إلزام الخصم بتقديمه .

إلا أن الفصل فى هذا الطلب باعتباره متعلقا بأوجه الإثبات متروك لتقدير
قاضى الموضوع ، فله أن يرفضه إذا تبين له عدم جديته ، وله أن يكون عقيدته من
الأدلة التى يطمئن إليها . كما أن تقدير الدلائل والمبررات التى تجيز للخصم أن
يطلب إلزام خصمه بتقديم أية ورقة منتجة فى الدعوى تكون تحت يده هو نظر
موضوعى يتعلق بتقدير الأدلة مما يستقل به قاضى الموضوع ولا رقابة لمحكمة

النقض عليه فيه (نقض 1976/3/3 س 27 ص 568 ، 1970/12/17 س 21 ص 1263 ، 1977/6/30 س 28 ص 1543 ، 1977/7/27 س 28 ص 572 طعن رقم 126 سنة 42 ق جلسة 1981/12/28 .

ومن ناحية أخرى فقد ذهب القضاء الإداري إلى أن امتناع الإدارة عن تقديم ورقة أرشد عنها الخصم رغم كونها قاطعة في حسم النزاع يؤدي إلى اعتبارها مسلمة بصحة ما قرر صاحب الشأن من وقائع "محكمة القضاء الإداري جلسة 1960/5/9 السنة 14 ص 299 " .

وتطبيقا لذلك إذا طلب الخصم تكليف خصمه بتقديم ورقة تحت يده مدعيا أن له حقا فيها وقضت المحكمة في الدعوى بناء على أسباب مؤدية إلى ما خلصت إليه وقالت أنه لا دليل على كذب الادعاء بأن الورقة قد ضاعت ولا على صدق ادعاء الطالب فيما يزعم من مشتملات الورقة أو دلالتها ، فلا يصح النعي على حكمها بمقوله أن الامتناع عن تقديم الورقة يجب قانونا اعتباره تسليمها بصحة قول من طب تقديمها لأنها - من جهة - لا شأن لمحكمة النقض في تقدير أدلة الثبوت في الدعوى ، ولأن محكمة الموضوع - من جهة أخرى - لم تكلف الخصم تقديم الورقة حتى يمكن قياس الامتناع عن التقديم بالامتناع عن الحضور للاستجواب ، ولأنه أن صح القياس فالامتناع أنما يكون محل اعتبار من المحكمة بحسب دلالاته المحتملة وبغير إلزام من القانون يعده حتما تسليمها بقبول الطالب (طعن رقم لسنة 17 ق جلسة 1948/3/11)

وترى أن طلب إلزام الخصم بتقديم مستند ضد نفسه لا يتعارض مع طبيعة الدعوى الضريبية لعدم تعارضه مع روابط القانون العام

وقد يقال أنه يمكن العدول عن هذا الأسلوب الخاص في الإثبات بوسيلة أخرى هي التكليف بإيداع المستندات وأن هذه الوسيلة تتعارض مع طبيعة إجراءات الدعوى الضريبية طالما أن الإدارة الضريبية تمتنع عليها حلف اليمين وبالتالي يجب على الممول أن يتمتع بهذا الوضع . على أن الأخذ بالرؤى السابق من شأنه حرمان الخصم من استعمال وسيلة إثبات رغم أن تحديد جديتها وجدواها خاضع لتقدير المحكمة الأمر الذي لا يجعل لاستبعادها مبررا وأن الاستعانة بوسيلة التكليف بتقديم

المستندات غير كاف لاستبعاد تلك الوسيلة حيث تتضمن الوصيلتين فى تحقيق غاية واحدة وهى التوصيل للحقيقة فى الدعوى
إجراءات تحقيق الخطوط :

يقصد بتحقيق الخطوط مجموعة الإجراءات التى رسمها القانون لإثبات صحة الورقة العرفية إذا أنكرها الشخص المنسوب إليها صدورها منه وذلك بإنكار الخط المكتوبة به أو بإنكار التوقيع عليها بالإمضاء أو الختم أو بصمة الإصبع (الدكتور احمد صاوى - المرجع السابق - ص 495) .

وقد جعلت الفقرة الأولى من المادة 14 من قانون الإثبات الورقة العرفية حجة بما ورد فيها على من نسب إليه توقيعها عليها إلا إذا أنكر صراحة ما هو منسوب إليه من خط أو إمضاء أو ختم أو بصمة .

ومفاد ذلك أن الطعن بإنكار التوقيع على الورقة العرفية يجب أن يبدى فى صيغة صريحة جازمة تدل على إصرار المنكر على إنكاره (نقض 1968/3/28 س 19 ص 622) .

والدفع بالإنكار - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - لا يعدو أن يكون دفاعا فى مسألة فرعية متعلقة بالإثبات . والقضاء فى موضوع هذا الدفع برفضه وبصحة المحرر لا ينطوي على قضاء قطعى فى موضوع الحق بل مؤداه صحة صدور المحرر ممن نسب إليه (طعن رقم 1151 سنة 48 ق جلسة 1982/6/10) .

وتقدير ظروف الطعن بإنكار التوقيع وجديته أو عدم جديته مما يدخل فى سلطة قاضى الموضوع (طعن رقم 19 سنة 1 ق جلسة 1931/12/17) .
وإذا حدث إنكار للمحرر على النحو السابق ، وكان المحرر منتجا فى النزاع ، ولم تكف وقائع الدعوى ومستنداتها لتكوين عقيدة المحكمة فى شأن صحة الخط أو الإمضاء أو الختم أو بصمة الإصبع ، أمرت المحكمة بالتحقيق وفقا للطرق التى نص عليها القانون .

وإذا أمرت المحكمة بتحقيق الخطوط فإنه يجب أن يتبين الطريقة التى يتم إجراء هذا التحقيق . وقد أوردت المادة 30 من قانون الإثبات طريقتين للتحقيق هما

المضاهاة وشهادة الشهود .

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن المشرع قصد أن يكل إلى قاضى الموضوع اختيار الطريقة التى يراها مؤدية إلى ظهور الحقيقة فله التحقيق بالبينة أو بالمضاهاة أو بهما معا إذا رأى لزوما لذلك (نقض 5 / 4 / 1977 س 28 ص 987) .

1- المضاهاة :

يقصد بالمضاهاة مقارنة الخط أو الإمضاء أو التوقيع أو البصمة المنكرة ومقارنتها بخط أو إمضاء أو توقيع أو بصمه صحيحة للمنكر وتتم المضاهاة بواسطة خبير أو ثلاثة ويجب أن يشتمل الحكم الصادر بالتحقيق على تعيينهم لإثبات التشابه أو عدمه.

وقد أوضحت المادة 37 إثبات الأوراق التى تقبل للمضاهاة عليها . فنصت على أنه لا يقبل للمضاهاة فى حالة عدم اتفاق الخصم إلا .

(أ) الخط أو الإمضاء أو الختم أو بصمة الإصبع الموضوع على محررات رسمية.

(ب) الجزء الذى يعترف الخصم بصحته من المحرر المقتضى تحقيقه.

(ج) خطة أو إمضاءه الذى يكتبه أمام القاضى ، أو البصمة التى يطبعها أمامه ويجوز للقاضى أن يأمر بإحضار المحررات الرسمية المطلوبة للمضاهاة عليها من الجهة التى تكون بها أو ينتقل مع الخبير إلى محلها للاطلاع عليها بغير نقلها (م 38 إثبات) .

وفى حالة تسليم المحررات الرسمية لقلم الكتاب تقوم الصور التى تنسخ منها مقام الأصل متى كانت ممضاة من القاضى المنتدب وال كاتب والموظف الذى سلم الأصل ، ومتى أعيد الأصل إلى محله . رد الصورة المأخوذة منه إلى قلم الكتاب ويصير إلغاؤها (مادة 39 إثبات)

ويكلف قلم الكتاب الخبير بالحضور أمام القاضى فى اليوم والساعة المحددين لمباشرة التحقيق (مادة 33 إثبات)

وتلزم المادة 34 إثبات الخصوم بالحضور أمام القاضى المعين للتحقيق فى الموعد الذى يحدده لهم لتقديم ما لديهم من أوراق للمضاهاة والاتفاق على ما يصلح منها لذلك . وإذا تخلف الخصم بالإثبات بغير عذر جاز الحكم بسقوط حقه فى الإثبات، وإذا تخلف خصمه جاز اعتبار الأوراق المقدمة للمضاهاة صالحة لها. كما توجب المادة 35 إثبات على الخصم الذى ينازع فى صحة الورقة أن يحضر بنفسه للاستكتاب فى الموعد الذى يعينه القاضى لذلك فأن امتنع عن الحضور بغير عذر مقبول جاز الحكم بصحة الورقة.

ويجب أن يوقع الخبير والخصوم والقاضى والكاتب على أوراق المضاهاة قبل الشروع فى التحقيق ويذكر ذلك فى المحضر (مادة 40 إثبات) وقد قضت محكمة النقض أنه وأن كانت المادة 363 مرافعات (تقابل المادة 40 إثبات) تنص على أنه يجب على رئيس المحكمة أن يوقع على الورقة المطعون عليها بالإنكار إلا أن إغفال هذا الإجراء لا يترتب عليه البطلان إذ لم تقرر المادة المذكورة البطلان جزاء على المخالفة (نقض 1958/6/24 س 9 ص 633) وللمحكمة الحق فى أن تطرح ما يقدم لها من أوراق المضاهاة ولو كانت أوراقا رسمية بشرط أن تكون الأسباب التى استندت إليها سائغة ومن شأنها أن تؤدى إلى ما انتهت إليه وتكفى لحمل قضائها فى هذا لا شأن (نقض 1963*/10/31 س 14 ص 1006)

2- شهادة الشهود

يقصد بشهادة الشهود سماع أقوال الشهود فيما يتعلق بإثبات حصول الكتابة أو الإمضاء أو الختم أو بصمة الإصبع على المحرر المقتضى تحقيقه ممن نسبت إليه (مادة 42 إثبات) فلا تتناول الشهادة إثبات التصرف القانونى المدون فى المحرر وسواء قضت المحكمة بصحة المحرر أو باستبعاده أو قضت بسقوط الحق فى إثبات صحته ، فإنه يجب عليها تجنباً لتراكم القضايا أن تنظر فى موضوع الدعوى فى الحال أو تحدد لنظره اقرب جلسة دون حاجة لتعجيل من الخصم ذى المصلحة (مادة 44) .

إجراءات الادعاء بالتزوير :

أجاز المشرع فى اى حال تكون عليها الدعوى الادعاء بالتزوير وذلك بتقرير فى قلم الكتاب يبين فيه مدعى التزوير كل مواضع التزوير المدعى بها وإلا كان الادعاء باطلا (مادة 1/49 إثبات):

وعلى مدعى التزوير أن يعلن خصمه فى خلال الثمانية أيام التالية للتقرير بمذكرة يبين فيها شواهد التزوير من وقائع وقرائن وإمارات وظروف تدل عليه ، كما يجب أن يبين فيها إجراءات التحقيق التى يطلب إثباتها بها . وإلا جاز الحكم بسقوط ادعائه (مادة 2/49 إثبات)

وقد قضت محكمة النقض أنه من المقرر طبقا لنص المادة 49 من قانون الإثبات بأن الادعاء بالتزوير يجوز فى أية حالة تكون عليها الدعوى ولو أمام محكمة الاستئناف ولا تسرى فى شأنه ما هو مقرر بشأن الطعن بالإنكار فى المحررات العرفية فى المادة 3/14 من قانون الإثبات من أن من احتج عليه بمحرر عرفي وناقش موضوعه لا يقبل منه إنكار الخط أو الإمضاء أو الختم أو بصمة الإصبع (طعن رقم 983 سنة 47 ق جلسة 1981/2/25) .

ويجب توافر الشروط التى نصت عليها المادة 52 إثبات لكي تأمر المحكمة بالتحقيق

1- أن يكون الادعاء بالتزوير منتجا فى النزاع

2- إذا لم تكف وقائع الدعوى ومستنداتها لاقتناع المحكمة بصحة المحرر أو بتزويره

3- أن يكون إجراء التحقيق نفسه الذى طلبه الطاعن فى مذكرته منتج وجائز ويلاحظ أنه يجب على مدعى التزوير أن يسلم لقلم الكتاب المحرر المطعون فيه إذا كان تحت يده أو صورته المعلنة ، فأن كان المحرر تحت يد المحكمة أو الكاتب وجب إيداعه قلم الكتاب (مادة 50 إثبات) فإذا لم يكن المحرر تحت يد مدعى التزوير وإنما كان تحت يد خصمه جاز لرئيس الجلسة بعد اطلاعه على التقرير أن يكلف فوراً احد المحضرين بتسليم ذلك المحرر أو بضبطه وإيداعه قلم الكتاب ، فإذا امتنع الخصم عن تسليم المحرر وتعذر ضبطه ، اعتبر المحرر غير موجود ، ولا يمنع هذا من ضبطه فيما بعد أن أمكن (مادة 51 إثبات)

ويجوز للمحكمة ولو لم يدع أمامها بالتزوير بالإجراءات المتقدمة أن تحكم برد أى محرر وبطلانه إذا اظهر لها بجلاء من حالته أو من ظروف الدعوى أنه مزور . على أنه يجب عليها فى هذه الحالة أن تبين فى حكمها الظروف والقرائن التى تبين منها ذلك (مادة 58 إثبات) .

وللمدعى عليه بالتزوير إنهاء إجراءات الادعاء فى أية حالة كانت عليها وذلك بنزوله عن التمسك بالمحرر المطعون فهي . وللمحكمة فى هذه الحالة أن تأمر بضبط المحرر أو بحفظه إذا طلب مدعى التزوير ذلك لمصلحة مشروعة (مادة 57 إثبات) ويبدأ التحقيق بصدور حكم بإجرائه . ويجب أن يشتمل على بيان الوقائع التى قبلت المحكمة تحقيقها والإجراءات التى رأت إثباتها بها وعلى سائر البيانات المذكورة فى المادة 32 وهى :

(أ) ندب احد قضاة المحكمة لمباشرة التحقيق (ب) تعيين خبير أو ثلاثة خبراء (ج) تحديد اليوم والساعة الذين يكون فيهما التحقيق (د) الأمر بإيداع المحرر المقتضى تحقيقه قلم الكتاب بعد بيان حالتها وأوصافها بيانا كافيا (مادة 53 إثبات) .

ويجرى التحقيق إما بالمضاهاة أو بشهادة الشهود أو بكليهما (مادة 54 إثبات). ويترتب على الحكم بالتحقيق وقف صلاحية المحرر للتنفيذ ، فإذا كان المحرر المدعى بتزويره سنداً تنفيذياً كما لو كان ورقة موثقة فانه يصبح غير قابل للتنفيذ . على أن ذلك لا يخل بحق من يتمسك بالمحرر فى اتخاذ الإجراءات التحفظية بمقتضاه .

وتقضى المادة 43 إثبات بأنه إذا حكم بصحة كل المحرر الذى حصل إنكاره ، فإنه يحكم على من أنكره بغرامة لا تقل عن عشرة جنيهاً ولا تجاوز خمسين جنيهاً

كما تقضى المادة 56 إثبات بأنه إذا حكم بسقوط حق مدعى التزوير أو برفض ادعائه ، فإنه يحكم عليه بغرامة لا تقل عن خمسة وعشرين جنيهاً ولا تجاوز مائة جنية . على أنه لا يحكم على مدعى التزوير بشئ من هذه الغرامة إذا ثبت بعض ما ادعاه ، والحكم وجوبى فى الحالتين .

الفصل الثانى
القرائن
المبحث الأول
القرينة القانونية

تعريفها :

القرينة القانونية هى ما يستنبطه المشرع من أمر معلوم للدلالة على أمر آخر مجهول .

وقد نصت المادة 99 من قانون الإثبات على أن " القرينة القانونية تعنى من تقررت لمصلحته عن أية طريقة أخرى من طرق الإثبات " والقرينة القانونية قد تكون قرينه بسيطة وهى التى يجوز إثبات عكسها وقرينه قاطعة وهى التى لا يمكن إثبات عكسها

أولا : القرينة البسيطة :

تنص المادة 100 إثبات على أن الأصل فى القرائن القانونية أن تكون بسيطة وذلك بقولها " القرينة القانونية تعنى من تقررت لمصلحته عن أى طريقة من طرق الإثبات ، على أنه يجوز نقض هذه القرينة بالدليل العكسي ما لم يوجد نص يقضى بغير ذلك "

والأمثلة على ذلك كثيرة فى التشريعات الضريبية المصرية

فالمادة 1/36 من القانون رقم 157 لسنة 1981 وضعت قرينه قانونية مقتضاها أن العبرة فى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يمسكها الممول بأمانتها ومدى إظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقا لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

على أن هذه القرينة قابلة لإثبات العكس ، لذلك نصت الفقرة الثانية من المادة المذكورة على أنه فى حالة عدم الاعتماد بالدفاتر المسوكة على النحو المشار إليه فى الفقرة الأولى من المادة يقع عبء الإثبات على مصلحة الضرائب . وتنص المادة 2/86 من القانون المذكور على أنه فى حالة عدم وجود دفاتر

منتظمة يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على مؤشرات الدخل وغيرها من الضرائب التى تكشف عن الأرباح الفعلية للممول وتكاليف مزاوله المهنة وصافى الربح وقعا لطبيعة المهنة . ويصدر بتحديد المؤشرات والقرائن قرار من وزير المالية وعلى الرغم من عدم النص على أن القرائن قابلة لإثبات العكس . فإنه لما كانت المادة المذكورة لم تنص صراحة أو ضمنا على جعل هذه القرينة قاطعة . فإنه يجوز لصاحب المهنة الحرة أو غير التجارية إقامة الدليل على عكس هذه القرائن وتحتل قرينه صحة الإقرار La declaration عنصرا جوهريا فى مواجهه الإدارة الضريبية تفرض عليها إثبات العكس إذا ما اعترضت على الإقرار ، غير أن هذا العبء فى الواقع العملي يؤخذ فى أضيق الحدود وعلى الرغم من عدم وجود نص صريح فى القانون العام للضرائب فى فرنسا على صحة الإقرار، فإن مجلس الدولة الفرنسي قضى صراحة فى حكمة الصادر فى 24 يوليو عام 1929 (1) بما يأتي :-

أن الإدارة الضريبية التى ترى عدم صحة الإقرار الضريبي وترى أساس ضريبي آخر لمحاسبة الممول عليه مخالف للإقرار الذى قدمه فى الشكل والمواعيد القانونية عليها إقامة الدليل على عدم صحة الإقرار Doit prouver que la declaration est inexacte هذا وأن مبدأ قرينه صحة الإقرار الضريبي يستتبع أن تقدم الإدارة الضريبية خلاف هذا الأصل عند الشك .

وقد ثار جدل حول أسس تبرير قرينة صحة الإقرار حيث أن معظم التشريعات تبنت مبدأ قرينه صحة الإقرار ، فالمرشع البلجيكي اعتبر أن هذه القرينة تمثل أساسا قانونيا ونص على ذلك فى المادة 254 من قانون الضريبة على الدخل الصادر فى عام 1992 ، وكذلك المرشع المصري على النحو الوارد فى المادة 129 من القانون 91 لسنة 2005 .

أما المرشع الفرنسي فان هذه القرينة تجد أساسها القانوني فى ميثاق حقوق والتزامات الممول وقانون 15 يوليو عام 1914 ، ولكن لم يرد نص صريح فى القانون العام للضرائب على قرينة صحة الإقرار .

1) Con 24 kuilt 1929 , ler esp . Lebon , P. 213

وقد اعترف القضاء الضريبي البلجيكي صراحة بقرينة صحة الإقرار الضريبي وأصدرت محكمة النقض هناك العديد من الأحكام . من بينها حكمها فى 18 مايو 1954 والذي قررت فيه أن لهذا الإقرار القوة المطلقة فى الإثبات والتي تؤسس على قرينه الأمانة ⁽¹⁾

وعلى جهة الإدارة إذا ما ادعت العكس إثبات ذلك ، بل أن الإدارة الضريبية البلجيكية رأت أن حجية الإثبات الواردة بالإقرار فى مواجهه الكافة ما لم يثبت العكس من قبل الإدارة نفسها .

أما فى القضاء الضريبي الفرنسي ، فان مجلس الدولة قد اعتبر أن الإقرار الذى يقدمه الممول يستفيد من قرينه صحة الإقرار وأمانته .⁽²⁾ وقد ذهب البعض إلى أن أساس هذه القرينة هو أن المبدأ العام فى القانون الضريبي حسن النية .

كذلك فأن مفاد نصوص المواد 31 ، 38 ، 117 من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 مجتمعه - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - أن المشرع أقام قرينه مؤداها أن وجود نقص فى مقدار البضائع المنفرطة أو فى عدد الطرود أو محتوياتها المفرغة من السفينة عما هو مبين فى قائمة الشحن يقتضى معه أن الربان قد هربه إلى داخل البلاد دون أداء الرسوم الجمركية المستحقة عليه ، إلا أنه أجاز للربان دفع مظنة التهريب بإيضاح أسباب النقص وتقديم البراهين المبررة له ، واستلزم المشرع أن يكون هذا التبرير بمستندات جديدة فى حالات ثلاث هى عدم شحن البضاعة على السفينة أصلا وعدم تقييغها وسبق تقييغها فى ميناء آخر .

أما غير هذه الحالات المحددة فان المشرع لم يتيح نقض تلك القرينة بطريق معين من طرق الإثبات . ومن ثم يجوز نفيها بكافة الطرق حسبما تقضى القواعد العامة ، فإذا ما أوضح الربان أو من يمثله سبب النقص أيا كان مقدارها وأقام الدليل عليه ، انتفت القرينة على التهريب .

¹) Cass . Bel 25 janvier 1949 ; Cass Bel . 18 Mai 1954 ; Cass bel ., 28 Septembre 1965 ; Cass

²) Con 22 Octobre 1976: DF , 1977 , n'16 , 677 concl . Lobry . Cons , 21 Novembre 1960 , req . b45 . 859 , Ro 200 .

أما إذا لم يثبت الربان سبب النقص أو ما يبرره بمستندات جدية فى الحالات التى يستلزم فيها القانون ذلك ظلت تلك القرينة قائمة فى حق الربان وألزم بأداء الرسوم المقررة ، وذلك كله ما لم يكن النقص راجعا إلى عوامل طبيعية أو إلى ضعف الغلافات مما يؤدى إلى انسياب محتوياتها إذ افترض المشرع فى هذه الحالة انتفاء القرينة على التهريب إذا كان النقص لا يجاوز نسبة التسامح التى فوض المدير العام للجمارك تحديدها،

ويترتب على كون العجز فى حدود تلك النسبة بالشروط المتقدمة عدم إخضاعه للضريبة المستحقة على البضاعة لانتفاء المبرر لاستحقاقها إذ هى لا تستحق فى حالة النقص الجزئي إلا حيث تنتفى القرينة على التهريب . وإذا كان يبين من الحكم المطعون فيه أنه قضى برفض طلب الرسوم الجمركية عن العجز الجزئي فى البضاعة موضوع الدعوى استنادا إلى ما يكفى لإثبات أن العجز إنما يرجع إلى عمليات الشحن والتفريغ مما مفاده أن الحكم انتهى استنادا إلى تقرير خبير هيئة اللويدر من أن العجز الحاصل فى الرسالة مرجعه إلى عمليات الشحن والتفريغ فى استدلال سائغ إلى أن النقص الجزئي سالف الذكر يرجع إلى أعمال الشحن والتفريغ وهى أسباب لا دخل لإرادة الربان فيها بما ينفى عنه مظنة التهريب، وكان الاقتناع بما يقدمه الربان لتبرير النقص أمرا تستقل به محكمة الموضوع بغير رقابة عليها من محكمة النقض ما دام قضاؤها قائما على أسباب سائغة تكفى لحمله بغير حاجة إلى سند آخر .

لما كان ذلك ، فأن النعي على الحكم بالخطأ فى تطبيق القانون لمجاوزة النقص الجزئي فى الرسالة نسبة التسامح المقررة فى المادة الثانية من قرار مدير عام الجمارك رقم 4 لسنة 1963 - أيا كان وجه الرأي فيه - يصبح غير منتج (نقض 1968/12/26 س 19 ص 1982 ، 1973/6/5 س 24 ص 862 ، 1975/11/29 س 26 ص 1722)

ثانيا : القرينة القاطعة :

يعرف الفقه القرينة القانونية القاطعة بأنها القرينة التى لا يمكن نقض دلالتها بإثبات العكس كما هو الشأن فى القرينة القانونية البسيطة ومن الأمثلة التى يضربها

الفقه للقرائن القانونية القاطعة قرينه الحقيقة القضائية التي يعبر عنها بقوة الأمر المقضي (الدكتور عبد الودود يحيى المرجع السابق - ص 131) وأن كان البعض يعتبر أن هذا النوع من القواعد ليس فى حقيقته قرائن قانونية بمعناها الحقيقى وإنما هى قواعد موضوعية تقوم على قرائن.

فالقريضة القانونية باعتبارها دليل إثبات تقتضى أن تكون قابلة لإثبات العكس. أما إذا لم يكن فى استطاعة من يحتج عليه بقريضة قانونية نفى دلالة هذه القريضة ، فإننا لا نكون بصدد قريضة قانونية وإنما بصدد قاعدة موضوعية تقوم على قريضة " المرجع السابق - نفس الصحيفة".

ومن الأمثلة فى التشريع الضريبي المصري على القرائن القاطعة . ما نصت عليه 42 من قانون 91 لسنة 2005 من فرض ضريبة بسعر 2.5 % وبغير أى تخفيض على قيمة التصرفات العقارية على النحو الوارد فى المادة . وقد تضمنت الفقرة الرابعة من هذه المادة قريضة غير قابلة لإثبات العكس وهى أنه يعتبر فى تطبيق حكم هذه المادة تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيله لمدة تزيد على خمسين عاما . ووضعت المادة 116 من القانون المذكور قريضة مقتضاها أن يكون للإعلان المرسل من مصلحة الضرائب إلى الممول بكتاب موصى عليها بعلم الوصول أو بأى وسيلة الكترونية قوة الإعلان الذى يتم بالطرق القانونية .

المبحث الثانى القرائن القضائية

ماهية القريضة القضائية :

القريضة هى استنباط أمر مجهول من واقعة ثابتة معلومة بحيث إذا كانت هذه الواقعة محتملة وغير ثابتة بيقين فإنها لا تصلح مصدرا للاستنباط .

وتقوم القريضة القضائية على عنصرين أولهما عنصر مادي وهو الذى يتكون من وثائق يتحقق ويستنبط منها الأدلة على ما يسعى لإثباته وثانيهما من ثبوتها لتفسيرها وهو الاستنباط بمعنى الاستخلاص الذى يقوم به القاضي للوصول إلى الدلائل .

وتترك المادة 100 من قانون الإثبات لتقدير القاضي استتباط كل قرينه لم يقررها القانون، ولمحكمة الموضوع متى قررت إحالة الدعوى إلى التحقيق لإثبات واقعة ما أو نفيها أن تعتمد في استجلاء الحقيقة على أيه قرينه تطرح أمامها (طعن رقم 21 لسنة 14 ق جلسة 1944/12/14 ، طعن رقم 166 لسنة 19 ق جلسة 1951/5/10)

ومن القرائن القضائية دخول البضائع إلى البلاد مرورا بالدائرة الجمركية دليل على سداد الرسوم الجمركية عنها ما لم تثبت الإدارة عكس ذلك " محكمة القضاء الادارى جلسة 1967/2/7 السنة 21 ص 64)

فيجوز إثبات مزاوله الممول لنشاطه بالقرائن . فإذا كان الحكم المطعون فيه قد استند في قضائه على أن عدم حصول الطاعن على رخصة لمحلله أو قيد اسمه في مكتب توزيع الأخشاب خلال سنة 1947 لا ينفيان حصوله على هذا الصنف من تجار الجملة وأن رواج المنشأة وضخامة مبيعاتها سنة 1948 يدل على أنها راسخة القدم في مزاوله هذا النشاط وأن مصلحة الضرائب قد أخذت الطاعن في تقدير مبيعاته بإقراره وكان الطاعن لم يقدم لمحكمة الموضوع دليلا ينفي ما ثبت بهذه القرائن التي استمدتها من أوراق الدعوى – إذ كان ذلك وكان تقديم الدليل وكفايته من شأن محكمة الموضوع فان النعي على حكمها بمخالفة قواعد الإثبات يكون على غير أساس " نقض 1961/12/27 س 12 ص 824 " .

ويجوز للقاضي أن يستنبط من النتائج الشاذة لدفاتر الممول أن الأرباح المعلنة لا تسمح للممول بأن يعول أسرته أو ينفق عليها تلك المصاريف المغالى فيها ، كما يجوز له إثبات وجود شركة واقع اعتمادا على القرائن . ومن القرائن القضائية التي استتبها مجلس الدولة المصري نكوص الحكومة عن تقديم الأوراق المتعلقة بموضوع النزاع وتسببها في فقدانها بحسب قرينة لصالح المدعى تلقى عبء الإثبات على عاتق الإدارة " عليا الطعن رقم 4113 لسنة 37 ق في 1995/3/18)

ولا تناقض بين تقدير المحكمة لملاحظات الخبير – السابقة على ندبه – ووصفها بأنها ملاحظات عابرة لا تؤثر على حيده في أداء مهمته ، وبين أن تستنبط المحكمة منها قرينه قضائية مع قرائن أخرى يتخذها الحكم قواما لقضائه في

موضوع الدعوى لأن مثل هذه القرائن موكل أمرها إلى تقدير قاضى الموضوع طالما أنها مستقاة من أصول ثابتة فى الدعوى (نقض 1972/12/9 س 23 ص 1347) وقاضى الموضوع حر فى استنباط القرائن التى يأخذ بها من وقائع الدعوى والأوراق المقدمة فيها ومن مسلك الخصوم ولا شأن لمحكمة النقض معه فيما يستنبطه منها متى كان استنباطها سائغا ومقبولا " نقض 1958/6/24 س 19 ص 62 ، 1961/3/9 س 212 ، 1972/12/9 س 23 ص 1347 ، 1973/6/26 س 24 ص 967) .

كما أن الأخذ بقرينه دون غيرها مما يدخل فى سلطة قاضى الموضوع التامة فى الموازنة بين الأدلة والترجيح بينها (نقض 1975/1/8 س 26 ص 140) . على أنه وإن كان تقدير القرائن من مسائل الواقع التى تستقل بتقديرها محكمة الموضوع إلا أنها إذا أوردت أسبابا لإثبات القرينة أو نفيها فإن هذه الأسباب تخضع لرقابة محكمة النقض " نقض 1968/11/28 س 19 ص 1426) .

وإذا كانت محكمة الموضوع قد استندت فى قضائها إلى جملة قرائن يكمل بعضها بعضا وتؤدى فى مجموعها إلى النتيجة التى انتهت إليها فإنه لا يقبل من الطاعن أن يناقض كل قرينه على حدة لإثبات عدم كفايتها فى ذاتها (نقض 1967/3/16 س 18 ص 672 ، 1967/11/2 س 18 ص 1599 ، 1967/11/14 س 18 ص 1668 ، 1971/3/9 س 22 ص 266 ، 1972/2/17 س 23 ص 60 ، 1973/12/27 س 24 ص 1363) .

ويلاحظ أن نص المادة 100 من قانون الإثبات لم يشترط ما اشترطه القانون المدنى الفرنسى فى المادة 1353 وأيده بعض الشراح هناك من ضرورة أن تتوافر فى القرينة القضائية شروطا هى أن تكون قوية Graves ومحددة Precises ومتجانسة أو متطابقة Concordantes (إذا تعددت) ذلك أن مثل هذه الشروط فى رأى بعض الكتاب المصرين (الدكتور جميل الشرقاوى - مذكرات فى الإثبات فى المواد المدنية - القاهرة 1959 - ص 97) لا تعنى فى الحقيقة شيئا مادام اتخاذ واقعه من الوقائع كقرينه ، وكذلك تعيين قوتها فى الدلالة على الواقعة الأخرى التى يراد إثباتها أمرا يرجع إلى سلطة القاضى .

وقد أكدت هذا المعنى محكمة النقض . فقد قررت أن لمحكمة الموضوع السلطة فى تحصيل فهم الواقع فى الدعوى ، وفى تقدير ما يقدم لها من أدلة ولا تثريب عليها فى الأخذ بأى دليل تكون قد اقتنعت به مادام هذا الدليل من طرق الإثبات القانونية .

وحسبها أن تبين الحقيقة التى اقتنعت بها وأن تقيم قضاءها على أسباب سائغة تكفى لحمله . وهى غير ملزمة بالتحدث فى حكمها عن كل قرينه من القرائن غير القانونية التى يدلى بها الخصوم استدلالا على دعواهم من طريق الاستتباط ، كما أنها غير مكلفة بأن تتبع الخصوم فى مختلف أقوالهم وحججهم ، وترد استقلالاً على كل قول أو حجة أثاروها مادام قيام الحقيقة التى اقتنعت بها ، وأوردت دليلها فيه الرد الضمنى المسقط لتلك الأقوال والحجج " نقض 1973/12/18 س 24 ص 1287 ، 1972/2/17 س 23 ص 189 ، 1972/6/21 س 23 ص 1142) .

والجدير بالذكر أنه على الرغم من أن المادة 100 من قانون الإثبات تنص على أنه " ولا يجوز الإثبات بهذه القرائن إلا فى الأحوال التى يجيز فيها القانون الإثبات بالبيئة " إلا أنه سبق أن ذكرنا أن القانون الضريبى لا يعتمد فى الأصل على شهادة الشهود أو اليمين . ومع ذلك فالقرينة القضائية تعد فى الوقت الحالى من الأدلة الهامة التى يعتمد عليها فى الطعون الضريبية لاستقلال القانون الضريبى ونظرا لأن الدليل الكتابى نادرا ما يوصل محكمة الموضوع إلى تكوين عقيدتها ولأن الإقرار من الأدلة النادرة ، بالإضافة إلى أن ملف الطعن يعتمد على مجموعة من القرائن يسعى كل من طرفى الخصومة إلى الاستناد إليها " راجع Francois Patrico – op . cit.,p133 et sulv .

وعلى أية حال يشترط فى القرينة القضائية الوضوح وسلامة استخلاص القاضى للقرينة واتصال القرينة بالواقعة محل الإثارة .

الفصل الثالث

قوة الأمر المقضى

* ماهية قوة الأمر المقضى

قوة الأمر المقضى صفة تثبت للحكم النهائى ، ولا يمنع من ثبوت هذه

الصفة أن يكون الحكم مما يجوز الطعن فيه بطريق النقض وأنه طعن فيه بالفعل " نقض 1978/3/30 س 29 ص 932 " والقضاء بثبوت مسألة أساسية أو عدم ثبوتها يترتب عليه اكتساب قوة الأمر المقضى .

وقد نصت على هذه القاعدة المادة 101 من قانون الإثبات بقولها " الأحكام التي حازت قوة الأمر المقضى تكون حجة فيما فصلت فيه من الحقوق ، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه الحجية ، ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا فى نزاع قام بين الخصوم أنفسهم دون أن تتغير صفاتهم ، وتتعلق بذات الحق محلا وسببا " هذا وقد قصرت المادة 248 من قانون المرافعات الطعن بالنقض أصلا على الأحكام الصادرة من محاكم الاستئناف فى الأحوال التي بينها ، وما قرره المادة 249 من ذات القانون من إجازة الطعن بالنقض استثناء فى أى حكم انتهائى - أيا كانت المحكمة التي أصدرته - فصل فى نزاع خلافا لحكم آخر سبق أن صدر بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضى يندرج ضمن مخالفة القانون باعتباره مخالفة للقاعدة القانونية المنصوص عليها فى المادة 101 من قانون الإثبات رقم 25 لسنة 1968 ،

ويقصد بها الأحكام الحائزة قوة الأمر المقضى وهى مرتبه يصل إليها الحكم إذا أصبح أثره الملزم نهائيا غير قابل للطعن فيه بطريق من طرف الطعن الاعتيادية ، وأن ظل قابلا للطعن فيه بطريق غير عادى " نقض 1977/2/2 س 28 ص 359 .

وقوة الأمر المقضى التي اكتسبها الحكم تعلق على اعتبارات النظام العام " نقض 1964/5/21 س 15 ص 716 " فإذا تعارضت مع قاعدة من قواعد النظام العام كانت هى الأولى بالرعاية والاعتبار " نقض 1958/1/9 س 9 ص 62 " وتقضى المحاكم - بذلك من تلقاء نفسها " الطعن رقم 5670 لسنة 66 ق فى 2007/11/26 .

ومن المقرر فى قضاء محكمة النقض انه متى حاز الحكم قوة الأمر المقضى ، فإنه يمنع الخصوم فى الدعوى التي صدر فيها من العودة إلى المناقشة فى المسألة التي فصل فيها بأى دعوى أخرى يثار فيها هذا النزاع . وكان من المقرر بان لجان

الطعن وان كانت هيئات إدارية ، إلا أن قوانين الضرائب المتعاقبة أعطتها ولاية القضاء فى الخصومة بين مصلحة الضرائب والممول ، فتحوز القرارات التى تصدرها فى هذا الشأن قوة الأمر المقضى متى تحققت شروطه (الطعن رقم 474 لسنة 74 ق جلسة 12 مارس 2013) .

أجزاء الحكم التى تحوز قوة الأمر المقضى :
أن القضاء النهائى لا قوة له إلا فيما يكون قد فصل فيه بين الخصوم بصفة صريحة أو بصفة ضمنية حتمية سواء فى المنطوق أو فى الأسباب التى لا يقوم المنطوق بدونها " نقض 1966/5/19 س 17 ص 8 ، 1970/1/1189 س 21 ص 24 "
واختصاص المحكمة بالدعوى يخولها تقدير أدلتها ولو كان الدليل حكما صادرا من جهة أخرى لمعرفة ما إذا كانت مختصة به أم لا " الطعن رقم 34 لسنة 4 ق فى 1935/1/24 "

والعبرة فى الأحكام بمنطوقها ، ولا يكون للأسباب المحمولة هى عليها شأن إلا بقدر ما تكون هذه الأسباب مرتبطة بالمنطوق " طعن رقم 70 لسنة 2 ق جلسة 1933/6/22 " ارتباطا وثيقا بحيث لا تقوم له قائمة إلا بها تكون معه وحدة لا تتجزأ وبذلك يرد عليها ما يرد عليه " طعن رقم 77 لسنة 6 ق - جلسة 1937/3/18 "
وتطبيقا لذلك فإن مؤدى نص المادة الثالثة من القانون رقم 57 لسنة 1959 فى شأن حالات وإجراءات الطعن أمام محكمة النقض - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - أن الطعن المبني على تناقض حكمين انتهائيين يصح حيث يكون قضاء الحكم المطعون فيه قد ناقض قضاء سابقا حاز قوة الأمر المقضى فى مسألة ثار حولها النزاع بين طرفى الخصومة واستقرت حقيقتها بينهما بالفصل فيها فى منطوق الحكم السابق أو فى أسبابه المرتبطة بالمنطوق " نقض 1967/3/14 س 18 ص 631 ، 1974/12/21 س 25 ص 1482 ، 1975/2/8 ، س 2 ص 353 "

أجزاء الحكم التى لا تحوز قوة الأمر المقضى
إذا كان ما ورد فى الأسباب خارجا عن حدود النزاع ، فلا تثبت له قوة الأمر المقضى، وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض أن الأصل أن قوة الشئ المحكوم فيه لا تلحق إلا بمنطوق الحكم ولا تلحق إلا بما كان من الأسباب مرتبطا

بالمنطوق ارتباطا وثيقا، فإذا كانت المحكمة قد عرضت - تزييدا فى بعض أسبابها - إلى مسألة خارجة عن حدود النزاع المعروض عليها ، أو لم تكن بها حاجة إلى الفصل فى الدعوى، فإن ما عرضت له من ذلك لا يكون له قوة الشئ المحكوم فيه " طعن رقم 80 سنة 13 ق 16/3/1944 .

كما قضت المحكمة المذكورة أنه إذا كان ما ورد بأسباب الحكم الاستثنائى لا يحوز قوة الأمر المقضى لأنه جاء زائدا عن حاجة الدعوى ولم يؤسس الحكم قضاءه عليه ، فإن النعى يكون فى غير محله " نقض 1977/3/30 س 28 ص 830 " أما وقائع الدعوى ، فالأصل أن لا حجة لها فى دعوى أخرى ، ولكن قد تكمل بعض وقائع الدعوى منطوق الحكم بحيث يكون الحكم ناقصا بدونها.

وفى هذه الحالة تكون للوقائع حجية الأمر المقضى فيما تكمل فيه المنطوق، فإذا لم يذكر فى منطوق الحكم مقدار الشئ المحكوم به ، وكان هذا المقدار مبينا فى عريضة افتتاح الدعوى وفى وقائع الحكم ، ولم ينازع فيه الخصم، ولم تمس المحكمة المقدار المذكور بأى نقصان ، فإنه يتعين فى هذه الحالة اعتبارا الوقائع والمنطوق كلا لا يتجزأ ، ويكون للحكم بالنسبة لهذا المقدار، حجة الأمر المقضى " استئناف مصر فى 1935/11/30 مشار إليه فى عبد المنعم الصده - الإثبات فى المواد المدنية - ص 343 هامش 4) .

ويلاحظ أن ما لم تنتظر فيه المحكمة بالفصل فيه يمكن أن يكون موضوعا لحكم يجوز قوة الأمر المقضى " طعن رقم 82 سنة 15 ق جلسة 1946/5/9) . وقد قضت محكمة النقض أن المنع من إعادة نظر النزاع فى المسألة المقضى فيها ، يشترط فيه أن تكون المسألة المقضى فيها نهائيا مسألة أساسية لا تتغير وبشرط أن يكون الطرفان قد تناقشا فيها فى الدعوى الأولى واستقرت حقيقتها بينهما بالحكم الأول استقرارا جامعا مانعا فتكون هى بذاتها الأساس فيما يدعيه بعد بالدعوى الثانية أى من الطرفين قبل الآخر من حقوق متفرعة عنها.

وينبنى على ذلك أن ما لم تنتظر فيه المحكمة بالفعل لا يمكن أن يكون

موضوعا لحكم يحوز قوة الأمر المقضى " نقض 1964/10/29 س 15
ص 996 ، 1970/2/26 س 21 ص 364 ، 1976/6/9 س 27 ص 1307 ،
1978/6/6 س 29 ص 1406 ، 1979/12/18 س 30 ص 315 ع 3 "

شروط قوة الأمر المقضى :

وردت هذه الشروط فى المادة 101 إثبات إذ بعد أن قررت هذه المادة أن
الأحكام التى حازت قوة الأمر المقضى تكون حجة فيما فصلت فيه من الحقوق
أضافت " ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا فى نزاع قام بين الخصوم
أنفسهم دون أن تغير صفاتهم وتتعلق بذات الحق محلا وسببا " .

وقد قضت محكمة النقض بأن القضاء النهائى يحوز قوة الأمر المقضى فيما
يفصل فيه بصفة صريحة حتمية سواء فى المنطوق أو فى الأسباب المتصلة به
اتصالا وثيقا بمن لا يقوم بدونها وأنه متى حاز الحكم قوة الأمر المقضى فإنه يمنع
الخصوم فى الدعوى التى صدر فيها من العودة إلى المناقشة فى المسألة التى فصل
فيها بأى دعوى تالية يثار فيها النزاع ولو بأدلة قانونية أو واقعية لم يسبق إثارتها فى
الدعوى الأولى أو أثيرت ولم يبحثها الحكم الصادر فيها (الطعن رقم 429 لسنة
68 ق فى 2009/1/22) .

وعلى أية حال ، يمكننا أن نستخلص من نص م 101 إثبات ثلاثة شروط يجب
توافرها حتى يمكن الدفع بقوة الأمر المقضى وهى (1) اتحاد الخصوم (2) وحدة
المحل (3) وحدة السبب ويضاف إليها شرطا رابعا هو صدور الحكم من محكمة
ذات ولاية.

1- اتحاد الخصوم :

العبرة فى اتحاد الخصوم فيما يتعلق بقوة الشئ المحكوم فيه إنما هى بالخصوم
من يحث صفاتهم لا من حيث أشخاصهم (طعن رقم 69 سنة 969 ق جلسة
1940/3/7 ، الطعن رقم 405 لسنة 21 ق فى 1955/3/10 ، الطعن رقم 181
لسنة 32 جلسة 1966/4/21) .

ومن ثم فلا حجية للأحكام النهائية التى تصدر فى مواجهه الخلف الخاص قبل
مانح الحق متى كان هذا الأخير لم يختصم فى الدعوى (الطعن رقم 251 سنة
20 ق جلسة 1953/3/12) .

ولا يحوز الحكم قوة الشئ المقضى به إلا بالنسبة إلى الخصوم الحقيقيين فى الدعوى الذين كان النزاع قائما بينهم ففصلت فيه المحكمة لمصلحة أيهم ، ومن ثم لا يصح اعتبار الحكم حائزا قوة الشئ المقضى به بالنسبة إلى خصم ادخل فى الدعوى ولم توجه إليه فيها طلبات ما، والقول بأنه لا عبرة بأن هذا الخصم لم توجه إليه طلبات إذ هو كان فى إمكانه أن يبدى فى الدعوى ما يشاء فان كان قد أهمل فهو المعلوم .

هذا القول لا وزن له قانونا ، فأن كل شخص حر فى اختيار الوقت والظروف التى يقاضى فيها خصمه ، وليس لأحد أن يجبره على أن يفعل ذلك فى وقت أو ظرف معين أو يسأله على أساس أنه لم يفعل (طعن رقم 33 سنة 14 ق جلسة 1945/3/22) .

والقضاء فى مسألة كلية شاملة أو مسألة أصلية أساسية لا يحوز قوة الأمر المقضى فى تلك المسألة إلا بين الخصوم أنفسهم ، إذ أن وحدة المسألة فى الدعويين وكونها كلية شاملة لا يجوز أن تمنع من نظر الدعوى الثانية متى كان الخصمان فى الدعوى الأولى قد تغير احدهما أو كلاهما (نقض 1973/5/22 س 24 ص 807) وقضت محكمة النقض بأنه لا حجية للحكم إلا فيما فصل فيه بين الخصوم بصفة صريحة أو بصفة ضمنية حتمية سواء فى المنطوق أو فى الأسباب المتصلة به اتصالا وتقاد التى لا يقوم المنطوق بدونها (الطعن رقم 134 لسنة 32 ق جلسة 1966/3/24) .

وقبول حكم صادر من محكمة خارج حدود ولايتها وتنفيذه لا يكسب قوة الأمر المقضى ولا حجية له فى نظر القانون (الطعن رقم 40 لسنة 3 ق جلسة 1934/6/21 ، الطعن رقم 46 لسنة 15 ق فى 1946/2/28 ، الطعن رقم 142 ، 138 لسنة 16 ق فى 1950/2/22) .

وعدم جواز الاحتجاج بالحكم على من لم يكن طرفا فيه " الطعن رقم 243 لسنة 20 ق فى 1951/12/20 "

وتقديم طلبين أصلى واحتياطى إلى المحكمة وإجابة الطلب الاصلى دون

إسقاط الطلب الاحتياطي هنا لا يحوز الحكم قوة الأمر المقضى فى هذا
الطلب الاحتياطي إذا رفعت به الدعوى من جديد (الطعن رقم 66 لسنة 17 ق فى
1948/11/4)

والحكم الصادر من محكمة لا ولاية لها لا يحوز الاحتجاج - أمام المحكمة ذات
الولاية (الطعن رقم 13 لسنة 31 ق جلسة 1963/4/2) .
2- وحدة المحل

يقصد بمحل الدعوى أو موضوعها الحق الذى يطالب به الخصم أو
المصلحة التى يهدف إلى تحقيقها . ويشترط للدفع بقوة الأمر المقضى وحدة
الموضوع فى كل من الدعويين

ويعد موضوع الدعويين متحدا إذا كان الحكم الصادر فى الدعوى الثانية
مناقضا للحكم السابق وذلك بإقرار حق أنكره هذا الحكم أو بإنكار حق اقره فيناقض
الحكم الثانى الحكم الأول (نقض 1969/3/11 س 20 ص 391) .

ويشترط للمنع من إعادة النزاع فى المسالة المقضى فيها أن تكون المسألة
واحدة فى الدعويين ويشترط لتوافر هذه الوحدة أن تكون المسالة المقضى فيها نهائيا
مسألة أساسية لا تتغير ، يكون الطرفان قد ناقشا فيها فى الدعوى الأولى ، واستقرت
حقيقتها بينهما بالحكم الأول استقرارا جامعا مانعا . وتكون هى بذاتها الأساس فيما
يدعيه ، بعد فى الدعوى الثانية أى من الطرفين قبل الآخر من حقوق متفرعة عنها .

فان توافر هذا الشرط وجاء الحكم الثانى المؤسس عليها مخالفا للحكم الأول
أمكن القول بوجود التناقض بين الحكمين وببطلان ثانيهما ، وأن لم يتوافر بأن كانت
بعض ظروف المسألة المقضى فيها أولا غير أساسية إطلاقا كظرف زمانها الذى لم
يكن يهم تحديده فى الحكم الأول تحديدا جامعا مانعا ، فلا مانع من إعادة النزاع فى
المسالة مسندة إلى زمن آخر غير زمنها فى الحكم الأول ، ولا يكون هناك تناقض
أن صدر الحكم على خلاف الحكم الأول " طعن رقم 92 لسنة 4 ق جلسة
1935/6/6 ، نقض 1962/1/25 س 127 ، 1963/11/28 س 14 ص
1119 ، 1964/10/29 س 15 ص 996 ، 1970/3/17 س 21 ص 459 ،
1975/4/2 س 26 ص 749 ، 1975/3/30 س 26 ص 697 ، 1977/3/9

س 28 ص 638 " .

وقد جري قضاء محكمة النقض على أن المسألة الواحدة بعينها إذا كانت كلية شاملة وكان ثبوتها هو الذى ترتب عليها القضاء بثبوت الحق الجزئى المطلوب فى الدعوى أو بانتقائه فأن هذا القضاء يحوز حجية الأمر المقضى فى تلك المسألة الكلية الشاملة بين الخصوم أنفسهم من التنازع بطريق الدعوى أو بطريق الدفع فى شأن حق جزئى آخر متوقف ثبوته أو انتقائه على ثبوت تلك المسألة الكلية السابق الفصل فيها بين الخصوم أنفسهم أو على انتقائها " نقض 1970/3/26 س 21 ص 519 ، 1971/5/26 س 23 ص 691 ، 1977/10/29 س 28 ص 1587 ، 1977/12/27 س 28 ص 1896 " .

فإذ كان يبين من الحكم السابق صدوره بين الطرفين أنه حسم النزاع بين الخصوم أنفسهم فى خصوص أرباح المطعون ضدها من معهد التفصيل وقضى نهائيا بخضوعه للضريبة ، فانه يحوز قوة الشئ المحكوم فيه فى تلك المسألة . وإذ كانت هذه المسألة هى بذاتها الأساس فيما تدعيه الطاعنة من حقوق بالدعوى الثانية التى صدر فيها الحكم المطعون فيه وقد استقرت حقيقتها بين الخصوم بالحكم الأول - استقرارا جامعا مانعا فأن الحكم المطعون فيه وقد خالف هذا الأساس ، فإنه يكون قد فصل فى النزاع على خلاف حكم آخر سبق أن صدر بين الخصوم أنفسهم وحاز قوة الأمر المقضى فى خصوص خضوع أرباح المعهد للضريبة " نقض 1978/3/21 س 29 ص 839 " .

وبحث أمر تحقق اتحاد الموضوع فى الدعوتين يعد فصلا فى مسألة موضوعية يستقل بها قاضى الموضوع ولا معقب على حكمة فيما متى كان قد اعتمد على أسباب من شأنها أن تؤدى إلى النتيجة التى انتهت إليها " نقض 19710/2/24 س 21 ص 295 ، 1975/1/27 س 26 ص 257 "

3- اتحاد السبب

أن المدار فى وحدة الدعيين ، فى صدد قوة الشئ المحكوم فيه، هو على ماهية الموضوع فى كل دعوى والسبب المباشر الذى تولدت عنه كل منهما " طعن رقم 38 لسنة 12 ق جلسة 1934/4/15 " ويقصد بالسبب الأساس القانونى الذى

بنييت عليه الدعوى .

واختلاف السبب فى الدعوتين ينفى عن الحكم الصادر فى الدعوى الأولى
حجية الأمر المقضى فى الدعوى الثانية " الطعن رقم 355 لسنة 28 ق فى
1963/10/24 "

ومتى قامت الدعوى أصلية كانت أو فرعیه " كدعوى الشخص الثالث " أو قام
الدفع فى دعوى أصلية أو فرعیه على سبب جرت المناقشة فيه بين الخصوم وعمدت
إلى المحكمة فى أسباب حكمها فبحثته وقررت صحته أو بطلانه وكان تقريرها هذا
هو العلة التى أنبنى عليها منطوق حكمها فأن قضاءها يكون نهائيا فى هذا السبب
مانعا من التنازع فيه مرة أخرى بين الخصوم أنفسهم ، ولا يمنع من حيازته قوة الشئ
المحكوم به أن يكون التقرير به واردا فى أسباب الحكم لأن من أسباب الأحكام ما
يكون بعض المقضى به " طعن رقم 93 سنة 3 ق جلسة 1934/3/22 " .

وإذا رفعت دعوى تلاها دعاوى أخرى وكانت الدعاوى جميعا قائمة على
أساس واحد للخصومة ، وكان مركز الخصوم وخطة دفاعهم فيها يشهدان بأنها كلها
سلسلة لنزاع واحد . فإن هذه الدعاوى التى اتحد فيها الخصوم والموضوع تكون
مترابطة متماسكة ، بحيث إذا صدر فى إحداها حكم وحاز قوة الشئ المحكوم فيه
كان ما يصدر على خلافه من الأحكام فى الدعاوى الأخرى متعينا نقضه " طعن رقم
69 سنة 6 ق جلسة 1937/1/21 " .

ولمحكمة النقض أن تعمل رقابتها للتحقيق مما إذا كان سبب الدعوى هو
سبب حقيقى تتحقق به المغايرة فى سبب الدعوى أو أنه مجرد سبب ظاهرى أريد به
الحيلولة دون الدفع بحجية الأمر المقضى فلا تقوم به هذه المغايرة " نقض

1964/12/17 س 15 ص 1164 "

4- صدور الحكم من محكمة ذات ولاية

أن توزيع ولاية القضاء بين المحاكم المختلفة التى عهد إليها الشارع بالفصل
فى الخصومات هو من النظام العام . فلا يملك الخصوم الاتفاق ولا التراضى على
خلافه . ومن الواجب على المحاكم الالتفات إليه من تلقاء نفسها . وكل قضاء فى
خصومة تصدره محكمة ليس لها ولاية عليها لا تكون له حرمة ولا حجية فى نظر

القانون " طعن رقم 46 سنة 15 فى جلسة 1946/2/28 "

ومن ثم متى كان الحكم صادرا من محكمة خارج حدود ولايتها فان قبوله أو تنفيذه ليس من شأن أيهما أن يسبغ عليه قوة الأمر المقضى ، بل أن هذا الحكم يعتبر كان لم يكن يحق للمحكمة ذات الولاية إذا ما رفع إليها النزاع أن تنتظر فيه كأنه لم يسبق عرضه على القضاء " طعن رقم 142 و 138 سنة 16 ق جلسة 1950/2/22 "

على أنه وإن كان الاختصاص الولائى يتعلق بالنظام العام ، وصدر حكم حائز لقوة الأمر المقضى من جهة قضائية غير مختصة ولائيا لا يحوز الحجية أمام الجهة القضائية الأخرى المختصة ، إلا أن ذلك الحكم يظل محتقضا بحجيته أمام جميع محاكم الجهة التى أصدرته إحدى محاكمها فلا تجوز المجادلة فيه أمامها بل يجب أن تنقيد به لأن قوة الأمر المقضى تسمو على النظام العام " نقض 1980/1/28 س 31 ص 312 ع 1 "

اثر اكتساب قوة الأمر المقضى على الطعون الضريبية :

متى حاز الحكم قوة الأمر المقضى فإن ذلك يمنع الخصوم فى الدعوى التى صدر فيها من العودة إلى المناقشة فى المسائل التى فصلت فيها بأى دعوى تالية يثار النزاع سواء بأدلة قانونية أو واقعية لم يسبق إثارتها فى الدعوى الأولى أو أثيرت ولم يبحثها الحكم الصادر فيها " نقض 1977/2/9 س 28 ص 413 .

وتطبيقا لذلك قضت محكمة النقض أنه متى كان الثابت من الحكم الصادر فى الدعوى الخاصة بمحاسبة الطاعن عن إيراد العام خلال السنوات من 1951 حتى 1955 أنه فصل فى النزاع حول إيراد المائة فدان التى تصرف فيها الطاعن إلى أولاده طبقا لقانون الإصلاح الزراعى رقم 78 لسنة 1952 ، فقرر أن هذا التصرف حقيقى ولا يدخل إيراد هذه الأقطيان فى وعاء الضريبة بالنسبة للطاعن اعتبارا من السنة التالية لحصوله ، فأن هذا الحكم الذى أصبح نهائيا يكون حائزا قوة الأمر المقضى فى خصوص خروج هذه الأقطيان من ملكية الطاعن وحيازته ، ومانعا للخصوم فى الدعوى التى صدر فيها من العودة إلى مناقشة هذه المسألة فى أية دعوى تالية يثار فيها هذا النزاع .

ولما كانت مصلحة الضرائب لم تدع تغييرا فى هذا الوضع ، وكان نطاق مبدأ استقلال السنوات الضريبية لا يتعدى جانب الأرباح والتكاليف التى تتحقق على مدار السنة ، بحيث لا تمتد إلى غيرها من السنين السابقة أو اللاحقة عليها إلا فيما نص عليه القانون استثناء ، فلا محل للتحدى به فى هذه الخصوص والقول بأن الحكم المشار إليه تقتصر حجته على السنوات من 1951 حتى 1955 ولا يتجاوزها إلى سنة النزاع وهى سنة تالية للسنوات الضريبية التى فصل فيها الحكم المذكور .

لما كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر واحتسب إيراد هذه الأطيان ضمن وعاء الضريبة العامة للطاعن فى سنة النزاع وهى سنة تالية للسنوات الضريبية التى فصل فيها بالحكم رقم 206 لسنة 1958 ، فأن الحكم المطعون فيه يكون قد خلاف القانون (نقض 1972/12/20 س 23 ص 1429).

كما قضت هذه المحكمة أنه إذا كان الثابت أن الطاعنين - ورثة الممول - أقاموا ضد المطعون عليها - مصلحة الضرائب - الدعوى رقم 115 لسنة 1963 تجارى الإسكندرية الابتدائية بطريق التكاليف بالحضور بالطعن فى قرارات للجنة طالبين إلغائه والحكم بعدم استحقاق ضريبة إضافية عن المبلغ موضوع النزاع ، كما أقاموا الدعوى رقم 137 لسنة 1963 تجارى بصحيفة قدمت إلى قلم كتاب المحكمة المذكورة بالطعن فى ذات القرار وبنفس الطلبات . ودفعت مصلحة الضرائب فى الدعوى الأولى ببطلان الطعن لرفعه بغير الطريق القانونى . وقضت محكمة أول درجة فى الدعوى رقم 137 لسنة 1963 بعدم قبول الطعن لوجوب رفعه بتكليف بالحضور ، وفى الدعوى رقم 115 لسنة 1963 برفض الدفع وبقبول الطعن شكلا وفى الموضوع بإلغاء قرار اللجنة ، وبعد استحقاق ضريبة عن المبلغ موضوع النزاع.

واستأنفت مصلحة الضرائب هذا الحكم بشقية ، وكان يبين من الحكم المطعون فهى أن محكمة الاستئناف قضت بعدم جواز الاستئناف المرفوع من مصلحة الضرائب عن الحكم فى الدعوى 137 لسنة 1962، وصار هذا الشق من الحكم نهائيا فيما تضمنه من أن الطعن فى قرار اللجنة يجب رفعه بتكليف بالحضور ، فكان يتعين على المحكمة عند الفصل فى الاستئناف المرفوع من مصلحة الضرائب عن الحكم الصادر فى الدعوى رقم 115 لسنة 1962 عن ذات النزاع ، أن

تلتزم حجية القضاء النهائي السابق بالنسبة لشكل الطعن وتقضى فى الموضوع ولا تعيد النظر فى الشكل ، حتى ولو كان الحكم فيه قد خالف القانون أو النظام العام ، لأن قوة الأمر المقضى تسمو فى هذا المقام على قواعد النظام العام " نقض 1973/3/14 س 24 ص 404 "

كما قضت محكمة النقض أيضا أن تسمك الطاعن بحجية حكم نهائى أمام محكمة الدرجة الأولى يعد مطروحا على محكمة الاستئناف اعتبارا بأن الاستئناف ينقل الدعوى بحالتها التى كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف بما فيها من أدلة ودفع وأوجه دفاع ، وكان الحكم المشار إليه قد فصل فى النزاع بين الطاعن ومصلحة الضرائب حول خصم ضريبة الدفاع من أرباحه فى السنوات ... إلى ... وقرر وجوب خصمها ، وكانت حجية الأحكام مقصورة على من كان طرفا فيها ، فأن هذا الحكم الذى أصبح نهائيا يكون حائزا قوة الأمر المقضى فى خصوص اعتبار ضريبة الدفاع ضمن التكاليف الواجبة الخصم ومانعا للخصوم فى الدعوى التى صدر فيها - الطاعن ومصلحة الضرائب - من العودة إلى مناقشة هذه

المسألة ، فى أية دعوى تالية يثار فيها هذا النزاع ، ولا يمنع من ذلك أن يكون الحكم صادرا عن سنوات سابقة على سنوات النزاع فى الدعوى الماثلة لأن نطاق مبدأ استقلال السنوات الضريبية لا يتعدى جانب الأرباح والتكاليف التى تحقق على مدار السنة بحيث لا تمتد إلى غيرها من السنين السابقة أو اللاحقة عليها إلا فيما نص عليها القانون استثناء " نقض 1979/1/30 س 30 ص 466 ع 1 "

كذلك قضت المحكمة المذكورة أنه إذا كان الثابت فى الدعوى - المتعلقة بضريبة المرتبات والأجور وما فى حكمها - أنها رفعت بصحيفة قدمت إلى قلم الكتاب - ودفعت الطاعنة - مصلحة الضرائب - ببطلان صحيفة الدعوى لرفعها بغير الطريق القانونى ، وكان الحكم الابتدائى قد قضى فى أسبابه المرتبطة بالمنطوق برفض هذا الدفاع ، وكانت الطاعنة قد قبلت هذا القضاء ، وقصرت استئنافها لهذا الحكم على ما قضى به فى الموضوع من سقوط حقها فى المطالبة بأية ضريبة عن المبالغ المدفوعة قبل سنة 1950 ، وإذا كان الاستئناف لا ينقل الدعوى لمحكمة ثانى درجة إلا فى حدود طلبات المستأنف فأن الدفع ببطلان

صحيفة الدعوى لا يكون مطروحا أمام محكمة الاستئناف ولو كان متعلقا بالنظام العام ، لأن قضاء محكمة أول درجة برفض هذا الدفع قد جاز قوة الأمر المقضى، وهى تسمو على قواعد النظام العام ، لما كان ذلك فأن محكمة الاستئناف لا تكون قد أخطأت فى تطبيق القانون إذ هى لم تعرض لهذا الدفع " نقض 1974/1/30 س 25 ص 241 " .

وقضت المحكمة المذكورة أيضا أنه إذ يبين من صحيفة الاستئناف أن الطاعنة أشارت فيها إلى أن الحكم الصادر فى الاستئناف رقم ... سبق أن قضى بخضوع معهد المطعون ضده للضريبة على أرباح المهن غير التجارية فى السنوات 1960 إلى 1963 ، فأن هذا الحكم الحائز قوة الأمر المقضى يكون حجة فى هذا الخصوص ومانعا للخصوم فى الدعوى التى صدر فيها - والمطعون ضده - من العودة إلى مناقشة هذه المسألة فى أية دعوة تالية يثار فيها هذا النزاع.

وتقضى المحكمة بهذه الحجة من تلقاء نفسها طبقا لنص المادتين 101 من قانون الإثبات و 116 من قانون المرافعات الحاليين . ولا يمنع من ذلك أن يكون الحكم صادرا عن سنوات سابقة على سنة النزاع فى الدعوى المطروحة ، لأن نطاق مبدأ استقلال السنوات الضريبية لا يتعدى جانب الأرباح والتكاليف التى تتحقق على مدار السنة بحيث لا تمتد إلى غيرها من السنين السابقة أو اللاحقة عليها إلا فيما نص عليه القانون ، كما لا يمنع منه عدم دفع الطاعنة صراحة بحجة ذلك الحكم طالما أن هذه الحجة باتت تتعلق بالنظام العام على ما سلف بيانه ، وإذ كان ذلك وكان الحكم المطعون فيه قد خالف هذا النظر وقضى بعدم خضوع معهد المطعون ضده للضريبة ودون أن يبحث حجة الحكم السابق مع ما لثبوتها من تأثير على النتيجة التى انتهت إليها ، فإنه يكون مشوبا بالقصور الذى يبطله ويوجب نقضه " نقض 1979/11/20 س 30 ص 26 ع 3 "

ويلاحظ أن محكمة النقض طبقت قاعدة قوة الأمر المقضى على قرارات لجنة الطعن حيث قضت بأن فوات ميعاد الطعن فى قرار لجان الطعن الضريبى أثره صيرورة التقدير نهائيا ، وتصبح الضريبة واجبة الأداء حيث أن قرارات هذه اللجان تحوز فى هذا الشأن قوة الأمر المقضى متى أصبحت غير قابلة للطعن على المؤتم

من أن هذه اللجان لا تعد من حيث الأصل مرحلة تقاضى وإنما هي مرحلة إعادة تعد فى الخلاف قبل الالتجاء إلى القضاء " الطعن رقم 4446 لسنة 61 ق 5 يوليو 1997 .

وقضت المحكمة أيضا أن رفض لجنة الطعن الدفع ببطلان نموذج 19 من وعدم الطعن عليه أمام محكمة أول درجة يجوز قرار اللجنة قوة الأمر المقضى . فإذا تعرضت محكمة الاستئناف لبطلان نموذج 19 عد ذلك مخالفة للقانون وخطا فى تطبيق " الطعن رقم 2996 لسنة 63 ق فى 2006/3/9 ، الطعن رقم 4208 لسنة 62 ق فى 2006/4/13 "

الأحكام الجنائية وأثرها على الطعن الضريبى . استقر قضاء محكمة النقض على أن مفاد المادة 456 من قانون الإجراءات الجنائية والمادة 406 من القانون المدنى والمادة 102 من قانون الإثبات أن الحكم الصادر فى الدعوى الجنائية تكون له حجية فى الدعوى المدنية أمام المحكمة المدنية كلما كان قد فصل فصلا لازما فى وقوع الفعل المكون للأسباب المشتركة بين الدعويين الجنائية والمدنية وفى الوصف القانونى لهذا الفعل ونسبته إلى فاعله.

فإذا فصلت المحكمة الجنائية فى هذه الأمور فإنه يمتنع على المحاكم المدنية أن تعيد بحثها ويتعين عليها أن تعتبرها فى بحث الحقوق المدنية المتصلة بها لكى لا يكون حكمها مخالفا للحكم الجنائى السابق له " نقض 1972/2/26 س 23 ص 255 ، 1973/6/12 س 24 ص 894 ، 1977/3/13 س 28 ص 663 ، 1976/12/7 س 27 ص 1716 ، 1973/11/20 س 24 ص 191 ، 1977/1/15 س 28 ص 240 ، 1977/12/1 س 28 ص 1738 .

على أن حجية الحكم الجنائى قاصرة على منطوق الحكم الصادر بالبراءة أو بالإدانة بالنسبة لمن كان موضوع المحاكمة ودون أن تلحق الأسباب التى لم تكن ضرورية للحكم بهذا البراءة أو تلك الإدانة فإذا لم يكن الخصم متهما فى الحكم الجنائى الذى يتمسك بحجيته فلا يمكنه أن يفيد من عبارات قد يكون الحكم قد أوردها فى سياق أسبابه " نقض 1956/12/20 س 17 ص 1001 ، 1974/12/10 س 25 ص 1383 ، الطعن رقم 1656 لسنة 74 ق فى 2008/2/28 "

والحكم الجنائي الصادر بالبراءة إذا كان مبنيًا على أن الفعل لا يعاقب عليه القانون سواء كان ذلك لانتفاء القصد الجنائي أو لسبب آخر فإنه طبقًا لصريح نص المادة 456 من قانون الإجراءات الجنائية لا تكون له قوة الشيء المحكوم به أمام المحاكم المدنية " نقض 1966/3/10 س 17 ص 558 ، 1974/4/30 س 25 ص 779 " .

والاحتجاج بالحكم الجنائي أمام القضاء المدني محله أن يكون الحكم الجنائي سابقًا على الحكم المدني لا لاحقًا له ، إذ بعد استقرار الحقوق بين الطرفين بحكم نهائي مدني لا يصح المساس بها بسبب حكم جنائي يصدر بعده " طعن رقم 7 سنه 16 ق جلسة 1947/3/6 ، 1967/6/8 س 18 ص 1236 " .

ويلاحظ أن حجية الحكم الجنائي الذي يقيد القضاء المدني فيما يتصل بوقوع الجريمة ونسبتها إلى المتهم ، لا تثبت إلا للأحكام النهائية الفاصلة في موضوع الدعوى الجنائية دون غيرها من الأوامر والقرارات الصادرة من سلطات التحقيق لأن هذه القرارات لا تفصل في موضوع الدعوى الجنائية بالبراءة ، وإنما تفصل في توافر أو عدم توافر الظروف التي تجعل الدعوى صالحة لإحالتها إلى المحكمة للفصل في موضوعها ، ومن ثم فلا تكتسب هذه القرارات أية حجية أمام القضاء المدني ويكون له أن يقضى بتوافر الدليل على وقوع الجريمة أو نسبتها إلى فاعليها على خلاف القرار الصادر من سلطة التحقيق " نقض 1972/12/30 س 23 ص 1507 ، 1976/1/27 س 27 ص 307 ، 1979/12/6 س 30 ص 181 ع 3 " .

والجدير بالذكر أنه إذا كانت الواقعة موضوع التحقيق الذي حفظته النيابة لأسباب قانونية يمتد إلى سلطات قانون آخر - من غير القوانين الجنائية - كقانون الجمارك فإن أمر الحفظ لا يحوز تلك القوة ولا يحول دون طرح النزاع في صورته الثانية على الجهة الأخرى ذات الاختصاص القضائي إذا لم يكن للنياحة أصلاً ولاية البحث في مدى انطباق غير القوانين الجنائية أو أعمال نصوصها " نقض 1958/12/11 س 9 ص 724 " .

الفصل الرابع الإقرار

* ماهية الإقرار وشروطه

الإقرار هو اعتراف شخص بحق عليه لآخر بحيث لا يكون القصد هو إنشاء الحق في ذمته " نقض 1977/2/23 س 28 ص 511 " .
والإقرار قد يصدر شفويا وقد تتضمنه ورقة مكتوبة . وقد يكون صريحا وقد يكون ضمنيا يستفاد من موقف المدعى عليه .

ويشترط في الإقرار أن يكون صادرا من المقر عن قصد الاعتراف بالحق المدعى به في صيغة تفيد ثبوت الحق المقر به على سبيل الجزم واليقين ، وأن يكون تعبير المقر تعبيرا عن إرادة جدية حقيقية . وأن استخلاص الإقرار بالحق ضمنا من الأوراق والأعمال الصادرة من الخصم أو نفى ذلك هو من سلطة محكمة الموضوع ما دام استخلاصها سائعا " نقض 1965/6/30 س 16 ص 839 ، 1978/4/5 س 29 ص 949 طعن رقم 488 سنة 48 ق جلسة 1982/6/3 " .
ولكى ينتج الإقرار أثره القانوني يجب أن يكون متعلقا بواقعه لا بالتطبيق القانوني ، لأن تفسير القانون وتطبيقه على واقعه الدعوى هو من شأن المحكمة وحدها لا من شأن الخصوم " طعن رقم 348 سنة 20 ق جلسة 1953/10/22 " .
ويجب لى تعتبر الأقوال الصادرة من احد الخصوم أمام الخبير المنتدب في الدعوى بمثابة إقرار خاضع لتقدير قاضى الموضوع أن تتضمن اعترافا خالصا بوجود الحق . فإذا هى صدرت للمجادلة فى الحق ومناقشته فأنها لا تكون قد تضمنت الأخبار الصادق عن وجود الحق ولا تعد إقرارا به " نقض 1967/6/6 س 18 ص 1203 "

شروط صحة الإقرار :

الإقرار - قضائيا كان أو غير قضائى - يتضمن نزول المقر عن حقه فى مطالبة خصمه بإثبات ما يدعيه وهو بهذه المثابة ينطوى على تصرف قانوني من جانب واحد فيشترط لصحته ما يشترط لصحة سائر التصرفات القانونية . فيجب أن يكون صادرا عن إرادة غير مشوبة بأى عيب من عيوب الإرادة ، فإذا شاب الإقرار

غلط أو تدليس كان باطلاً وحق للمقر الرجوع فيه " نقض 1966/5/5 س 17 ص 1019 ، 1967/1/19 س 18 ص 156 ، 1969/3/11 س 20 ص 404 " قبول الإقرار

لا يلزم قبول المقر له للإقرار وإنما تترد برده فقط " طعن رقم 107 سنة 4 ق جلسة 1935/5/23 "

وحجية الإقرار وفقاً للمادة 104 من قانون الإثبات قاصرة على المقر فلا تتعداه إلا إلى ورثته بصفته خلفاً عاماً له ولا يحتج به على دائنيه وخلفه الخاص " نقض 1978/12/27 س 29 ص 2046 "

وقد قضت محكمة النقض أنه إذا كانت المادة 141 من قانون المرافعات تجيز إبداء ترك الخصومة ببيان صريح من التارك في مذكرة موقع عليها منه أو من وكالة مع اطلاع خصمه عليها ، وكان البين من الحكم المطعون فيه أنه عدل في قضائه بإثبات ترك الطاعن للخصومة في الاستئناف على أن الإقرار المقدم من المطعون عليه والمصدق عليه بمكتب توثيق شمال القاهرة يحمل توقيع الطاعن ويتضمن بياناً صريحاً منه بتنازله عن إجراءات السير في الاستئناف وأنه بهذه المثابة يقوم مقام المذكرة الموقع عليها منه ، وكل ما أورده الحكم في هذا الخصوص صحيح في القانون إذ لم يستلزم الشارع شكلاً معيناً للمذكرة التي يقدمها الخصوم في الدعوى أو يحدد طريقاً معيناً لتقديمها إلى المحكمة وإنما ما أوجبه أن تكون موقعه من التارك أو وكالة وأن يكون بيان الترك فيها صريحاً لا غموض فيه وأن يطلع عليها الخصم وهو ما توافر في الإقرار الصادر من الطاعن على النحو المتقدم بيانه . لما كان ما تقدم فأن النعي على الحكم المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون والقصور والفساد في الاستدلال يكون على غير أساس " نقض 1966/6/9 س 17 ص 1350 .

أنواع الإقرار :

ينقسم الإقرار إلى إقرار قضائي وهو الذي يصدر أمام القضاء بمناسبة نظر الدعوى الذي صدر بشأنها الإقرار ، وإقرار غير قضائي وهو الذي يصدر خارج مجلس القضاء أو أمام القضاء ولكن في دعوى لا تتعلق بموضوع الإقرار .

1- الإقرار القضائي

الإقرار القضائي وفقا لنص المادة 103 من قانون الإثبات هو اعتراف الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها وذلك أثناء سير الدعوى وتحصيل توافر الأركان اللازمة لاعتبار الإقرار الصادر من احد الخصوم إقرارا قضائيا ملوما له - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض من الأمور التي يخالطها واقع مما يترك أمر تقديره لمحكمة الموضوع . ولا يقبل التحدى به لأول مرة أمام محكمة النقض " نقض 1978/5/31 س 29 ص 1367 " .

ويتعين أن تتجه إرادة المقر نحو اعتبار الحق به ثابتا فى ذمته وتمكين خصمه من التمسك بهذا الإقرار ، ومن ثم فإنه لا يعتبر من قبيل الإقرار الملزم ما يرد على لسان الخصم تبريرا لموقفه " نقض 1978/11/1 س 29 ص 1646 " .

وقد يرد الإقرار القضائي فى صحيفة الدعوى التى يرفعها المقر ، إلا أنه يشترط فيه ما يشترط فى الأعمال القانونية من وجود الإرادة ، بمعنى أنه يجب أن يدرك المقر مرمى إقراره ، وأن يقصد به إلزام نفسه بمقتضاه وأن يكون مبصرا أنه سيتخذ حجة عليه ، وأن خصمه سيعفى بموجبه من تقديم أى دليل " نقض 1977/3/23 س 28 ص 868 " .

محاضر المناقشة التى تجريها الإدارة الضريبية ضمن الإجراءات وفى حدود الصلاحيات التى قررها لها القانون ، يعتبر إقرارا قضائيا رغم أنه تم فى محاضر أجريت عن طريق الإدارة الضريبية بوصفها سلطة تنفيذية وذلك للأسباب الآتية⁽¹⁾:

1- لأن هذه المحاضر تتضمن إقرارا بصحة وصدق ما جاء فيها من اعتراف الممول بمصادر دخله .

2- لأن هذه المحاضر التى تضمنها إقرار الممول تعد محررات رسمية عن طريق موظفى الإدارة الضريبية ممن يحملون صفة الضبطية القضائية وهو ما لا يجوز الرجوع عنه أو الطعن فيه الا بالتزوير

3- استيفاء هذه المحاضر لجميع الشروط الشكلية والموضوعية

4- اقتصار دور موظفى الإدارة الضريبية على تحرير هذه المحاضر ومسئولية

¹ (الدكتور سالم محمد الشوايكة وعبد الرؤوف الكساسية - وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبى - مجلة جامعة دمشق - المجلد 22 - ص 308 وما بعدها

الممول عما تتضمنه من بيانات واعترافات
ويؤدي الإقرار القضائي مهمته كاملة كأحد طرق الإثبات في القانون الضريبي
وكما هو الحال في القانون العام .

حجية الإقرار :

أوضحت المادة 104 من قانون الإثبات هذه الحجية بقولها " 1 - الإقرار
حجة قاطعة على المقر 2- ولا يتجزأ الإقرار على صاحبة إلا إذا أنصب على وقائع
متعددة وكان وجود وقاعه منها لا يستلزم حتما وجود الوقائع الأخرى " .
ومن هذا النص يتضح أنه يتضمن قاعدتين هما أن الإقرار حجة قاطعة على المقر،
وعدم تجزئة الإقرار .

الإقرار حجة قاطعة :

يرى البعض ⁽¹⁾ أن الإقرار لا يعد ذا حجية كاملة ثابتة الدلالة في الإثبات
الضريبي إلا إذا توافرت عنه شروط أهمها :-

- 1- أن يكون إرادة المقر خالية من أى عيب من عيوب الإرادة
- 2- أن نتيجة إرادة المقر لإحداث الأثر القانوني للإقرار
- 3- أن يتمتع الإقرار بالوضوح والصراحة ، ولأن يكون صادرا بإرادة المقر منفردة
لا يشوبها شائبة من شوائب الخطأ أو الغش ... الخ
- 4- بالنسبة للإقرار الضريبي يشترط أن توافر فيه الشروط التالية
- أن يكون صادرا من الممول أو من يمثله
- أن ينصب على الواقعة المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة أن يكون هذا

الإقرار صادرا أمام الإدارة الضريبية أو القضاء
عدم تجزئة الإقرار القضائي

النص في المادة 104 من قانون الإثبات على أن الإقرار حجة قاطعة ولا
يتجزأ الإقرار على صاحبة إلا إذا أنصب على وقائع متعددة وكان وجود واقعه منها
لا يستلزم حتما وجود الوقائع الأخرى يدل على أن الإقرار القضائي وهو اعتراف
الخصم أمام القضاء بواقعه قانونية مدعى بها عليه أثناء السير في الدعوى المتعلقة

¹ (الدكتور سالم محمد الشوايكة وعبد الرؤوف الكساسية - وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي - مجلة
جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية - المجلد 22 - ص2 - 2006 - ص 304 .

بهذه الواقعة بما يبنى عليه إقامة خصمه من الدليل على تلك الواقعة ، وقد يضاف إلى الإقرار شق آخر يكمل الاعتراف بالواقعة أو يشمل دلالة هذا الاعتراف ويكون غير منفك عنه فى صدوره وهو ما يعرف بالإقرار المركب ويعتبر الشق المضاف غير منفك عن جملة الإقرار بحيث يعتبر حجة بأسره لأجزاء منه فحسب (طعن رقم 277 لسنة 49 ق جلسة 1981/2/9) .

وقد قضت محكمة النقض أن مناط تطبيق قاعدة عدم تجزئة الإقرار وإعمالها فى شأن ما يرد بدفاتر التاجر من قيود وبيانات بحيث لا يجوز لمن يريد أن يستخلص منها دليلاً لنفسه أن يجزئ ما ورد فيها ويستبعد ما كان مناقضاً لدعواه هو أن تكون هذه الدفاتر منتظمة ومؤيدة بالمستندات الدالة على صحة القيود والبيانات الواردة فيها وأمانتها ، وإذا كان الثابت أن الحكم المطعون فيه قد عول على بعض بيانات هذه الدفاتر واعتبرها إقراراً مركباً لا تجوز تجزئته بينما لم يكن قد تحقق من انتظام هذه الدفاتر وقضى بتعيين خبير لبحثها وبيان ما إذا كانت منتظمة وتمثل الحقيقة أم لا فإنه يكون قد خالف القانون واخطأ فى تطبيقه بما يوجب نقضه " نقض 1963/5/22 س 14 ص 893 "

وقاعدة عدم تجزئة الإقرار لا تمنع المقر له من إثبات عدم صحة الواقعة الأخرى المرتبطة مع الواقعة الأصلية المعترف بها " نقض 1956/1/19 س 7 ص 101 "

ولا يصح الاعتراض بمخالفة قاعدة عدم جواز تجزئة الإقرار إذا كانت الدعوى قد ثبتت عن طريق آخر غير الإقرار " طعن رقم 37 سنة 10 ق جلسة 1940/12/5 " 2- الإقرار غير القضائي : ذكرنا أن الإقرار غير القضائي هو الذى يصدر خارج مجلس القضاء ولكن فى دعوى أخرى لا تتعلق بموضوعه " الدكتور عبد الودود يحيى - المرجع السابق - ص 161 " .

ومن أمثلة الإقرار غير القضائي الأقوال التى تصدر أمام الخبير المنتدب فى الدعوى من احد الخصوم قبل إدخاله أو تدخله طرفاً فيها " نقض 1967*10/17 س 18 ص 1527 " ، والإقرار الصادر فى قضية أخرى " نقض

1966/6/23 س 17 ص 1442 " والإقرار الوارد فى خطأ " نقض 1968/11/28
س 19 ص 1432 .

ويخضع الإقرار غير القضائي للقواعد العامة إذ لم يرد فى شأنه نص خاصة .
ولا يشترط فيه أن يكون صادرا للمقر له ، بل يجوز استخلاصه من أى دليل أو ورقة
مقدمة إلى جهة أخرى.

ومادامت نية المقر وقصده قد اتجها إلى أن يؤخذ بالإقرار ، وهو ما تستقل
محكمة الموضوع بكشفه واستخلاصه . فإذا ثبت لها قيام الإقرار ، فانه يكون
خاضعا لمطلق تقديرها ، ويكون لها أن تعتبره دليلا كاملا أو مبدأ ثبوت بالكتابة أو
مجرد قرينة أو لا تأخذ به أصلا " نقض 1973/4/12 س 24 ص 596 ، طعن
رقم 443 سنة 47 ص جلسة 1981/1/8 .
تجزئة الإقرار غير القضائي

الإقرار غير القضائي - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - هو ما
يصدر عن الخصم فى غير مجلس القضاء وهو يخضع لتقدير قاضى الموضوع
الذى يجوز له تجزئته والأخذ ببعضه دون البعض الآخر " طعن رقم 763 سنة 43
ق جلسة 1980/5/26 " كما أنه لا يعتبر حجة قاطعة على المقر " نقض
1967/3/9 س 18 ص 599 ، 1968/1/9 س 19 ص 14 .

وقد قضت محكمة النقض أنه إذ يبين من الحكم المطعون فيه أنه استند فى
ملكية مورث الطاعنين لثلاثة أرباح الماكينة - ماكينة طحين - إلى إقرارات الطاعن
الأول - احد الورثة - المرفقة بالملف الفردى للمورث ، لا على أنها اعتراف من
الخصم أمام القضاء بواقعه قانونية يدعى بها عليه (نقض 1974/5/8 س 25 ص
831)

إقرار الممول المقدم لمصلحة الضرائب

أوجب المشرع على الممول تقديم إقرار يبين فيه أرباحه أو خسائره مستندا إلى
الدفاتر والسجلات والمستندات التى تحددها اللائحة التنفيذية وحتى فى الحالات التى
لا يكون لدى الممول دفاتر أو حسابات عليه تقديم الإقرار .

والأصل أن تربط الضريبة من واقع إقرار الممول باعتبار أن الإقرار يقوم
على قرينة الصدق ويمثل حقيقة أرباح الممول خلال السنة المقدم عنها الإقرار .

ولكن إذا رأت المصلحة عدم صحة ما ورد فى الإقرار فلها أن تطلب إيضاحات وبيانات من الممول أو تقديم الأدلة لإثبات ما ورد فى الإقرار ، ولها أيضا حق الاطلاع .

الفصل الخامس الخبرة

ندب الخبراء :

تعد الخبرة من إجراءات التحقيق فى منازعات الضرائب إذ قد يتعذر على المحكمة فى بعض الحالات أن تحقق بنفسها وقائع الدعوى كلها أو بعضها إذا كان تحقيقها يتطلب الإلمام بمعرفة أو دراية خاصة لا تتوافر لديها مثل المحاسبة . فهي تهدف فى الواقع إلى تحقيق أمرين :

أولهما تكوين عقيدة القاضي الذى يقوم عندئذ بفحص العناصر المادية الضرورية للتقديرات الفنية التي يمكن أن تؤثر على نتيجة النزاع ، وفى هذه الحالة يكون للقاضي أن يأمر بإجراء الخبرة تلقائيا .

ثانيهما تمكين الخصوم من تقديم الدليل على صحة ادعاءاتهم ، وفى هذه الحالة للقاضي أن يقدر ما إذا كانت هناك ضرورة لقبول هذا الطلب (راجع : Gérard Tournié - L 'expertise dans le Contentieux fiscal - Revue de science financière , 1969 P - 314 .)

لذلك فالأصل أن المحكمة غير ملزمة قانونا بالاستعانة بالخبراء حتى لو طلب الخصوم ذلك على نحو قانوني سليم ، فالخبرة أمرها اختياري متروك لتقدير المحكمة كلما رأت ضرورة لذلك . فلها أن تأمر بها من تلقاء نفسها ، ولها أن تقضى بها بناء على طلب الخصوم .

وبناء على ذلك للمحكمة أن تفصل فى موضوع الدعوى دون أن توضح فى حكمها ما إذا كان قد صدر على أساس البيانات الكافية لوقائع الدعوى المستمدة من العناصر التي يضمها ملف الدعوى أو إذا كانت الخبرة المطلوبة غير منتجة فى حل النزاع (أحكام مجلس الدولة الفرنسي فى 1951/12/20 ، 1952/4/3 ، 1954/3/22 ، 1954/7/5 ، 1959/3/16 مشار إليهم فى Juris - classeur fiscal قسم 5/1605 بند 11) .

وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض المصرية بأن تعيين الخبير هو من الرخص المخولة لقاضي الموضوع ، وله وحده تقدير لزوم أو عدم لزوم هذا الإجراء ، ولا معقب عليه فى ذلك متى كان رفضه إجابة طلب تعيين الخبير قائمة على أسباب مبررة له (نقض - طعن رقم 17/115 ق - مجموعة أحكام ومبادئ النقض الضريبية - نوح محمد عبد الرحيم ومحمد على بدران - القاهرة - 1961 - مبدأ رقم 3 - ص 35 ، نقض فى 1975/3/4 ي 26 ص 515) .

كما قضت المحكمة المذكورة بأنه إذا رأت محكمة الموضوع نتيجة لسلامة الأسس التي بنى عليها تقدير المبيعات ونسبة الربح ، أن لا محل لإجابة المدعين بندب خبير حسابي لتقدير صافى أرباحهم ، خاصة وإن الثابت المسلم به أن المنشأة لا تمسك دفاتر منتظمة مؤيدة بالمستندات ، فإن هذه المحكمة لا تكون قد أخلت بحق الطاعن فى الدفاع (نقض فى 1953/6/4 مج 25 عاما بند 76 ص 793 ، نقض فى 1969/4/9 ، مجموعة أحكام النقض فى الضرائب والرسوم حتى يونيو 1970 - عمر أبو شادى - القاهرة - بند 687 - ص 348) .

وقضت أيضا بأنه إذا كانت المحكمة بعد أن أثبتت بالأدلة التي استندت إليها عدم سلامة دفاتر الممول بما يدعو إلى عدم الاطمئنان إليها ، فلا عليها إن هى لم تجب الممول إلى طلب ندب خبير لفحص حساباته وتقدير أرباحه من واقع هذه الدفاتر (1953/12/17 مج 25 عاما بند 75 ص 793) .

كما قضت محكمة النقض بأن محكمة الموضوع ليست ملزمة بإجابة طلب تعيين خبير آخر متى وجدت فى تقدير الخبير السابق ندبه وفى أوراق الدعوى وعناصرها الأخرى ما يكفى لتكوين عقيدتها للفصل فيها بأسباب مقبولة " نقض فى 1974/4/29 س 25 ص 761 ، 1973/2/6 س 24 ص 151 ، 1971/5/20 س 22 ص 669 ، الطعن رقم 1085 لسنة 34 ق جلسة 1997/10/12 " .

وقد استقر القضاء الإدارى على الأخذ بالخبرة فى مجال إثبات الدعاوى الإدارية " الضريبية " لعدم تعارضها مع طبيعة تلك الدعوى إضافة لانتفاء تناقضها مع روابط القانون العام " عليا الطعن رقم 3417 لسنة 40 ق جلسة 1997/6/14 " .

وإذا كانت محكمة الموضوع ليست ملزمة بإجابة طلب ندب خبير أصلا ، فان عدم إشارتها صراحة إلى طلب ندب خبير يعتبر بمثابة قضاء ضمني برفض هذا الطلب إذا أقامت الحكم على اعتبارات تبرره يعتبر ردا ضمنيا على ما أثير من دفاع " نقض في 1974/4/29 س 25 ص 761 " .

ومن ناحية أخرى لا يملك القاضي الاستعانة بمعلوماته الخاصة في المسائل الفنية ، لأن هذا يعتبر من قبيل العلم الشخصي الذي يتمتع على القاضي الحكم على أساسه ، فإذا تعرض الحكم لمسائل فنية وجب أن يكون هذا المصدر فنيا ، فلا يكفي أن يردد الحكم دفاع احد الخصوم أن لم يكن مدعما برأى خبير استشاري أو بخير فني ندبته المحكمة ومن ثم الاستعانة بخبير في المسائل الفنية أمر لا بد منه " نقض في 1964/3/26 س 15 ص 395 " .

والخبرة قد تكون أصلية وقد تكون تكميلية لخبرة سبق إجراؤها ولم يتضمن تقريرها البيانات المطلوبة بالصورة الكافية " حكم مجلس الدولة الفرنسي في 1910/4/29 ، المجموعة ص 364 " .

ويتفق ما يجرى عليه القضاء المصري من الأخذ بمبدأ حرية المحكمة في الأمر بالخبرة مع ما يذهب إليه القضاء الإداري الفرنسي وهو بصدد نظر منازعات الضرائب المباشرة إذ من المقرر هناك أن المحكمة الإدارية غير ملزمة قانونا بالاستعانة بالخبراء حتى ولو طلب الخصوم ذلك على نحو قانوني سليم وعلى خلاف الحال في منازعات ضرائب التسجيل حيث أن الخبرة تعتبر إلزامية بقوة القانون متى طلبها الممول أو الإدارة طبقا للمادة 1/1948 من المجموعة العامة للضرائب الفرنسية " . راجع بحثنا الخبرة في منازعات الضرائب المباشرة في التشريع الضريبي الفرنسي - مجلة جامعة القاهرة بالخرطوم - العدد الرابع - ص 301 " .

بل أن للمحكمة أن تأمر بإجراء الخبرة من تلقاء نفسها حتى ولو قرر كل من المدعى والإدارة الضريبية أنه لا محل للالتجاء إليها ، بل يجوز للمحكمة أن تأمر بإجراء الخبرة من تلقاء نفسها حتى في حالة سحب الممول طلبه بإجراء الخبرة . ولا تعتبر المحكمة أنها حكمت بما لم يطلبه الخصوم مادام أن لها أن تأمر تلقائيا بإجراء الخبرة في كل حالة ترى فيها عدم كفاية التحقيقات في الدعوى.

ويجب على المحكمة عدم الفصل فى موضوع الدعوى قبل تنفيذ الخبرة التى أمرت بها ، وإلا تعرض حكمها للبطلان
على أن للمحكمة أن تعدل عن تنفيذ قرارها بنذب خبير إذا جدت وقائع تجعل من غير الضروري تنفيذ هذا الإجراء ويشترط فى هذه الحالة إعلان الخصوم .
والحكمة من ذلك هو أنه من العبث إلزام المحكمة بتنفيذ إجراء لم تعد ترى أنه مفيد فى حل النزاع خاصة وأنها غير ملتزمة بالرأي الذى تسفر عنه الخبرة إذ لها أن تطرحه جانبا ، فضلا عن أن نتائج الخبرة ليست لها الا قيمة المعلومات التى لا تقيدها .

ويلاحظ أنه إذا كان طلب ندب الخبير جائزا قانونا وكان هذا الطريق هو الوسيلة الوحيدة للخصم فى إثبات ما يدعيه أو إذا تعلق الأمر بمسائل فنية ، أو إذا تعلق الأمر بدفاع جوهري ، فلا يجوز للمحكمة رفضه بغير سبب مقبول .
على أنه لا يجوز للمحكمة أن تأمر بالخبرة فى مسائل مما لا يجوز إثباتها عن طريق هذا الإجراء كطلب إبداء الرأي فى مسائل قانونية أو المسائل التى تتعلق بتقرير مبدأ قانوني باعتبارها من ولاية المحكمة وحدها " الطعن رقم 4068 لسنة 64 ق فى 2006/5/9 "

والحكمة من استبعاد هذه المسائل عن اختصاص الخبراء هى أنها تعد من صميم عمل القاضي، فلا يجوز له أن يستعين بالغير بشأنها وإلا عد ذلك تخليا منه عن أعمال وظيفته ، بالإضافة إلى أن اشتراك الغير مع القاضي فى هذه الناحية يعد بمثابة اعتراف منه بنقص كفاءته المهنية الأمر الذى يسئ إلى السلطة القضائية المهيمنة على تطبيق العدالة " فى هذا المعنى الدكتورة أمال عثمان - الخبرة فى المسائل الجنائية - 1964 ص 149 " .

ومن أمثلة المسائل القانونية التى لا يجوز الالتجاء بشأنها للخبرة احترام الإدارة ل ضمانات إجراءات ربط الضريبة أو تقديم الإدارة دفعا بمناسبة منازعة متعلقة بطلب رفع الضريبة أو بتخفيضها يثير مسائل قانونية " حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1956/3/4 - Juris - Classeur fiscal - المرجع السابق - بند 19 " ، أو تفسير المركز القانونى للشركة المدعية ، أو تفسير نصوص عقود إيجار العقارات

المتنازع على قيمتها الايجارية ، أو التكييف القانونى للعمليات المنصوص عليها فى العقود المبرمة بين الممول والمصالح العامة ، أو فحص ما إذا كانت العقود تكون عقود إشغال عامة ، أو فحص إجراءات ربط الضريبة "

على أنه إذا طلب الخصم إجراء الخبرة بمناسبة مسائل واقعية ومسائل قانونية فى نفس الوقت ، فإن مهمة الخبراء يجب أن يحددها الحكم الأمر بالخبرة بالمسائل الأولى دون الثانية .

وكذلك يجوز للمحكمة أن ترفض طلب الخبرة إذا كانت الخبرة المطلوبة غير مجدية أو غير فعالة فى حل النزاع أو منقطعة الصلة بموضوع النزاع ، أو من المتعذر تحقيق غرضها ، فإذا تبين لها أن الغرض من إجراء الخبرة هى التسوية والمماثلة بغرض تأجيل النزاع ، فيجب عليها أن ترفض الأمر بها ، ومن الأمثلة على ذلك :

- إذا كانت الوقائع التى يستند عليها طلب الخبرة ليس من طبيعتها تبرير الحكم لصالح المدعى ، حتى ولو سلم بصحتها " حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1911/1/23 . Juris - class - المرجع السابق - بند (13) .

- إذا تبين من تحقيق الدعوى أن الشركة المدعية لم تمسك منذ عدة سنوات دفتر اليومية أو حساب التشغيل أو الميزانية ، ومن ثم تعتبر أنها توقفت عن إمساك دفاتر منتظمة ، ويكون طلب إجراء الخبرة غير مقنع فى الدعوى (حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1957/5/27 - no 1957 - Droit fiscal 1957 - con-m455 - 26) .

إذا اقتصر الممول على القول بأن حساباته قاطعة دون أن يقدم أدلة محاسبية مادام أنه نتج عن تحقيق الدعوى أن حساباته لا يطمئن إليها "حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 12 أكتوبر 1959 - مجموعة ليون - ص 501 " .

- إذا كان موضوع الخبرة البحث فى مسائل خارجة عن نطاق النزاع .

- إذا كان لا يترتب على إجراء الخبرة تقديم أى عنصر مفيد فى حل النزاع . " " حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 12/3/1962 Jur.class fisc. المرجع السابق - بند 19 .
- وتقديم طلب الخبرة يجوز للإدارة الضريبية أو المدعى أمام المحكمة الابتدائية أو فى الاستئناف إما فى صحيفة افتتاح الدعوى أو فى مذكرة من مذكرات الدفاع أو فى الجلسة أثناء المرافعة .
- ويجب أن يحرر طلب الخبرة فى عبارات محددة وصريحة ، فإذا لم يحرر على هذا النحو فيجب أن يستخلص ضمنا من عبارات صحيفة الدعوى أو المذكرات المقدمة .
- وقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسى بمثابة إظهار لإرادة المدعى فى طلب الخبرة بصورة كافية ، طلب هذا الإجراء بصورة احتياطية " حكم المجلس فى 31 يولييه 1908 - Jur-class.Fisc. المرجع السابق - بند 26 .
- وقد حدد قانون المرافعات المصرى وقانون الإثبات وهما القانونان اللذان يرجع إليهما نظرا لعدم وجود نصوص خاصة فى قوانين الضرائب بشأن الخبرة عدد الخبراء وطريقة اختيارهم .
- وطبقا للمادة 135 من قانون الإثبات يتم ندب الخبراء بحكم من المحكمة وللمحكمة أن تتدب خبيرا واحدا أو ثلاثة . ويجب أن يشتمل منطوق الحكم على ما يأتى :

- 1- بيان دقيق لمأمورية الخبير والتدابير العاجلة التى يؤذن له فى اتخاذها
- 2- الأمانة التى يجب إيداعها خزانة المحكمة لحساب مصاريف الخبير وأتعابه ، والخصم الذى يكلف إيداع هذه الأمانة ، والأجل الذى يجب فيه الإيداع " وهو ميعاد تنظيمى يجوز تجاوزه " والمبلغ الذى يجوز للخبير سحبه لمصروفاته .
- ويجوز للقاضى الإعفاء من دفع الأمانة ولو كانت القضية غير معفاة من الرسوم القضائية متى تحقق القاضى من تقاهاة قيمة الدعوى وعدم ميسرة الخصم وحاجتها لعمل الخبرة "مجموعة تعليمات إدارة الخبراء بوزارة العدل ص 486 ."
- 3- الأجل المضروب لإيداع الخبير تقريره وهو ميعاد تنظيمى يجوز تجاوزه

4- تاريخ الجلسة التى تؤجل لها القضية للمرافعة فى حالة إيداع الأمانة وجلسة أخرى اقرب منها لنظر القضية فى حال عدم إيداعها

5- وفى حالة دفع الأمانة لا تشطب الدعوى قبل أخبار الخصوم بإيداع الخبير طبقا للإجراءات المبينة فى المادة 151 ، فإذا حكم بالشطب فان الحكم يكون باطلا ولا يترتب عليه أثر من اعتبار الدعوى كأن لم تكن إذا بقيت مشطوبة ستين يوما ولم يطلب أحد الخصوم السير فيها . ويكون للخصوم تعجيلها ولو مضى على بقائها مشطوبة ستون يوما والأصل أن المحكمة هى التى تختار الخبير من بين الخبراء المقبولين أمامها أو من غيرهم إذا اقتضت ظروف خاصة ذلك بشرط أن تبين هذه الظروف فى حكمها ، فإذا كان الخبير من غير المقيدین فى الجدول وجب عليه قبل مباشرة عمله أن يحلف أمام قاضى الأمور الوقتية وبغير ضرورة لحضور الخصوم يمينا أن يؤدى عمله بالصدق والأمانة وإلا كان عمله باطلا " مادة 139 مرافعات " ولكن إذا اتفق الخصوم على اختيار خبير أو ثلاثة خبراء فان المحكمة تقرر اتفاقهم " مادة 36 من قانون الإثبات " .

وهذا النص الأخير يخالف جزئيا نص المادة 1943 /2 من المجموعة العامة للضرائب فى فرنسا التى تنص على أن تتم الخبرة عن طريق ثلاثة خبراء فى منازعات الضرائب المباشرة ، الا أن هذه المادة أجازت استثناء إجراء الخبرة بواسطة خبير واحد إذا اتفق الخصوم جميعا على ذلك فيما بينهم . وليس للمحكمة فى هذه الحالة أن تخرج على إجماع رأى الخصوم وتقرر إجراء الخبرة بواسطة ثلاثة خبراء . كذلك أجازت هذه المادة إجراء الخبرة بخبير واحد بسبب قلة أهمية النزاع

حتى ولو اتفق الخصوم على أن تتم الخبرة بثلاثة خبراء .

وعلى أية حال فانه فى حالة عدم اتفاق الخصوم على تعيين الخبير أو الخبراء فللمحكمة حرية كاملة فى هذا التعيين . ولها أن تقرر إجراء الخبرة بخبير واحد إذا رأت أن النزاع قليل الأهمية ولها أن تقرر إجراء الخبرة عن طريق ثلاثة خبراء .

وإذا لم تودع الأمانة من الخصم المكلف بإيداعها ولا من غيره من الخصوم

كان الخبير غير ملزم بأداء المأمورية وتقرر المحكمة سقوط حق الخصم الذى لم يقدّم الأمانة فى التمسك بالحكم الصادر بتعيين الخبير إذا وجدت أن الأعذار التى أبدتها لذلك غير مقبولة " مادة 137 إثبات " .

وهذا لا يمنع المحكمة بعدئذ من الحكم بنسب خبير بناء على طلب الخصم الآخر أو من تلقاء نفس المحكمة وذلك عملاً بالأصل العام .

على أن صدور الحكم الأمر بالخبرة بناء على طلب المدعى يعطى الحق فى تنفيذ هذا الإجراء من إجراءات التحقيق ، ما لم يتنازل طالب الخبرة عنه صراحة ، على أن يقبل الخصم الآخر هذا التنازل .

فإذا كان هذا الخصم هو الإدارة الضريبية ولم تقبل التنازل ، فإنه لا يمكن تنفيذ الخبرة إلا إذا أيدت المحكمة عدم قبول هذا التنازل وحكمت فى الطلب المقدم من الإدارة بإجراء الخبرة على الرغم من تنازل المدعى .

تنفيذ عمليات الخبرة :

يشير موضوع تنفيذ عمليات الخبرة بحث عدة موضوعات هى : الخبرة إجراء يتم فى مواجهه الخصوم ، معاينات الخبراء ، محضر الخبرة، تقارير الخبرة ، تنهى الخبير ورده ، حلف اليمين ، تقدير أتعاب الخبير ومصرفاته ، سلطة المحكمة فى الأخذ بنتائج الخبرة .

أولاً : الخبرة إجراء يتم فى مواجهه الخصوم :

تتميز الخبرة بأنها إجراء يجب أن يتم فى مواجهه الخصوم ، ويتحقق ذلك بتوافر أمرين :

1- أن تتم عملية الخبرة فى مواجهه الخصوم ، وبمعنى آخر يجب أن يكون فى استطاعة أصحاب الشأن المشاركة فى كافة عمليات الخبرة .

2- يجب أن تخضع عمليات الخبرة لرقابة الخصوم الحاضرين .

وتطبيقاً لهذا المبدأ تنص المادة 138 من قانون الإثبات على أنه " فى اليومين التاليتين لإيداع الأمانة يدعو قلم الكتاب الخبير - بكتاب مسجل ليطلع على الأوراق المودعة ملف الدعوى بغير أن يتسلمها ما لم تأذن له المحكمة أو الخصوم فى ذلك وتسلم إليه صورة من الحكم ويتعين إخطار الأطراف بمعرفة الخبير بتاريخ وساعة

إجراء الخبرة مع تمكينهم من الحضور أثناء مباشرة إجراءاتها .
وقد نصت المادة 146 من قانون الإثبات على ذلك بقولها أنه " على الخبير أن يحدد لبدء عمله تاريخا لا يجاوز الخمسة عشرة يوما التالية للتكليف المذكور فى المادة 138 . وعليه أن يدعو الخصوم بكتب مسجلة ترسل قبل ذلك التاريخ بسبعة أيام على الأقل يخبرهم فيها بمكان أول اجتماع ويومه وساعته
وفى حالات الاستعجال يجوز أن ينص فى الحكم الأمر بالخبرة على مباشرة العمل فى الثلاثة الأيام التالية لتاريخ التكليف المذكور على الأكثر وعندئذ يدعى الخصوم بإشارة برقية ترسل قبل الاجتماع الأول باريه وعشرين ساعة على الأقل - وفى حالات الاستعجال القصى يجوز أن ينص فى الحكم على مباشرة الأمور فوراً ودعوة الخصوم بإشارة برقية للحضور فى الحال .

وقد قضت محكمة النقض بأنه إذا كان الثابت من الأوراق قيام الخبير بإخطار طرفى الخصومة بالحضور للجلسة المحددة لمباشرة الأمور بخطاب - مسجل - ولا ينال من ذلك إغفاله إرفاق هذه الإيصالات ولا على المحكمة أن لم تجب الطاعن إلى طلب إعادة الأمور للخبير باعتبارها من " خلافاً محكمة الموضوع " " الطعن رقم 973 لسنة 81 ق فى 2008/2/23 ، الطعن رقم 267 لسنة 47 ق جلسة 1981/6/24 "

ويترتب على عدم دعوة الخصوم عند مباشرة الأمور بطلان عمل الخبير على أنه وأن كانت المادة 1/146 من قانون الإثبات قد أوجبت على الخبير دعوة الخصوم للحضور أمامه فى الميعاد المحدد للبدء فى مباشرة أمورته ورسمت الوسيلة التى يدعو بها الخصوم وهى كتب مسجلة يخبرهم فيها بمكان أول اجتماع بطلان عمل الخبير .

إلا أنه ينبغى التفرقة بين مخالفة حكم هذه المادة بعدم دعوة الخبير الخصوم أصلاً وبين مخالفتها بدعوتهم للحضور بوسيلة أخرى غير الكتب المسجلة ، اعتباراً بأن مطلق الدعوى للخصم أياً كانت وسيلتها هو إجراء جوهري قصد منه تمكين طرفى الخصومة من الحضور لدى الخبير والدفاع عن مصالحهم أمامه تنويراً للدعوى وهى التى يترتب على مخالفتها وحدها بطلان عمل الخبير .

أما حصول هذه الدعوة بوسيلة أخرى فهو إجراء خادماً للإجراء الأول مقصود به الاستيثاق من حصولها بدليل يقينى ، فلا يقتضى البطلان الا إذا لم يطمئن قاضى الموضوع إلى أن الدعوة بهذه الوسيلة قد بلغت محلها الواجب إبلاغها إليه . " نقض فى 1976/11/3 س 27 ص 1516 " .

وقد أكدت محكمة النقض هذا المعنى وقررت أن البطلان يترتب على عدم دعوة الخبير للخصوم لا على مخالفة الشكل الذى نظم القانون به هذه الدعوة فى المادة 146 من قانون الإثبات رقم 25 لسنة 1968 بمعنى أن مطلق الدعوى للخصم أيا كانت وسيلتها هى إجراء جوهري قصد منه تمكين طرفى الخصومة من الحضور والدفاع عن مصالحهم أمام الخبير . فأن لم تحصل الدعوة على وجهه الصحيح واثبت الخصم أنها لم تبلغ محلها الواجب إبلاغها إليه كان عمل الخبير باطلا " نقض فى 1978/11/22 الموسوعة الذهبية للقواعد القانونية التى قررتها محكمة النقض - الإصدار المدنى - الجزء الأول - 1982 ص 623 وما بعدها " .

على أننا نرى أنه إذا شارك الخصوم فى عمليات الخبرة دون إبداء احتجاج أو تحفظ بسبب عدم دعوتهم أو لعدم مراعاة ميعاد الإخطار وتمكينهم من الدفاع عن مصالحهم وإبداء ملاحظاتهم وطلباتهم ، أو شارك احد الخبراء الذى لم يدع إلى العمليات ووقع على المحضر دون أن يقدم أية تحفظات ، فأن العيب يزول ، وتعتبر الخبرة صحيحة حيث أن عدم مراعاة الميعاد أو الإخطار لا يتعلق بالنظام العام .

كذلك فإن سكوت الممول عن دعوة للمشاركة فى عمليات الخبرة وجهت اليه على نحو غير قانونى ، لا يمكن اعتباره بمثابة رفض منه للخبرة " حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 14 أكتوبر 1964 - ليون 875 " ولا يهم أن يدعو الخصوم إلى جميع الاجتماعات التى يعقدها الخبراء خاصة تلك التى تتناول مسائل محاسبية مادام فى مقدور الخصوم تقديم كافة الملاحظات اللازمة .

بل أن المستفاد مما نصت عليه المادتان 146 ، 147 من قانون الإثبات وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض أن تكليف الخبير الخصوم بحضور الاجتماع الأول يكفى طوال مدة المأمورية مادام العمل مستمرا لم ينقطع وعليهم أن يتابعوا سير العمل . وفى هذه الحالة يكون للخبير أن يباشر عمله فى غيبتهم " طعن

رقم 469 لسنة 44 ق فى 1979/1/4 المرجع السابق ص 624 ، وطعن رقم 906 لسنة 46 ق فى 1979/4/26 المرجع السابق ص 625 ، الطعن رقم 9683 لسنة 64 ق فى 2008/1/28 ، الطعن رقم 1105 لسنة 61 ق فى 2007/5/10

أما إذا كان الخبير قد أنهى عمله ثم تراءى له أن يستأنفه مرة أخرى فإنه يجب عليه فى هذه الحالة أن يدعو الخصوم للحضور فى اليوم الذى يحدده لأن استئناف العمل بعد انقطاعه وعلم الخصوم بهذا الانقطاع يعد بمثابة بدء له من جديد وتتحقق به العلة من الدعوة وهى تمكين الخصوم من الدفاع عن مصالحهم ويترتب على عدم توجيه هذه الدعوة بطلان عمل الخبير " نقض فى 1969/2/6 س 20 ، ص 285 "

والأصل أن يشارك المدعى بنفسه فى عمليات الخبرة ، وله أن ينيب عنه من يمثله، كما له أيضا أن يشارك معه مستشارا أثناء العمليات ، كذلك يجب أن يشارك أيضا مدير مصلحة الضرائب أو من يمثله فى العمليات .

كما يجب على الخبراء حضور العمليات ، وليس لهم أن يفوضوا أحدا فى سلطاتهم ، لأن مهمة الخبرة بطبيعتها لا تقبل التفويض من جانب الخبير وإلا حكم ببطلان الخبرة . ويجوز لهم الاستعانة بغيرهم من الأخصائيين للاستفادة بخبراتهم ولكنهم يحلفون اليمين إذا كان النزاع يتناول الضرائب المباشرة بسبب قواعد احترام سر المهنة . ومخالفة ذلك يترتب عليه بطلان عمليات الخبرة .

فإذا لم يحضر الخصوم بالرغم من دعوتهم على الوجه الصحيح ، فأن أعمال الخبرة تستمر وتعد صحيحة " راجع المادة 147 إثبات " .

وإذا تعيب خبير احد الخصوم لأسباب جدية كالمرض أو عذر قهرى أو عدم وجود دعوة ، فأن مباشرة عمليات الخبرة لا يعد صحيحا ، إذ كان من المتعين تأجيل العمليات .

وعلى العكس يجب متابعه عمليات الخبرة على الرغم من غياب الخبير إذا دعى قانونا للحضور وكان تخلفه بإراداته ودون عذر قهرى " حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1964/6/29 Dupont - 1964 ص 706 " أو إذا انسحب اختياريا أثناء العمليات " أحكام مجلس الدولة فى 17 ديسمبر 1862 ، 1864/8/17 ،

147 jur.Class.Fisc -1921/11/12 ، 1905/6/1963،9/11/3

على أن مغادرة الخبير قبل انتهاء الاجتماع الأخير للخبرة وقبل قفل العمليات لا يعيب الخبرة إذا كانت هذه الواقعة لا تؤثر في الخبرة وعلى الأخص إذا ما وقع الخبير على محضر الخبرة دون أن يتقدم بملاحظات أو تحفظات ، ولا تعتبر الخبرة أنها تتم في مواجهه الخصوم لمجرد أن احد الخبراء ترك الاجتماع قبيل فضاء مدام أن الهدف من عمليات الخبرة سبق أن تحقق " حكم مجلس الدولة الفرنسي في 1956 Dupont 1956/4/11 - ص 281 .

ويسمع الخبير أقوال الخصوم وملاحظاتهم . فإذا تخلف ادهم عن الحضور أمامه أو عن تقديم مستنداته أو عن تنفيذ أى إجراء من إجراءات الخبرة في المواعيد المحددة بما يتعذر معه على الخبير مباشرة أعماله أو يؤدي إلى التأخير في مباشرتها ، جاز له أن يطلب إلى المحكمة أن تحكم على الخصم بأحد الجزاءات المقررة في المادة 99 من قانون المرافعات المدنية والتجارية الصادر بالقانون رقم 17 لسنة 1968 . ويسرى على هذا الحكم الأحكام المبينة في المادة المذكورة كما يسمع الخبير - بغير يمين - أقوال من يحضرهم من الخصوم أو يرى هو سماع أقوالهم إذا كان الحكم قد إذن له في ذلك .

وإذا تخلف بغير عذر مقبول احد ممن ذكروا في الفقرة السابقة عن الحضور رغم تكليفه بذلك جاز للمحكمة بناء على طلب الخبير أن يحكم على المتخلف بغرامة مقدارها مائتا قرش . وللمحكمة إقالته من الغرامة إذا حضر وأبدى عذرا مقبولا " مادة 148 إثبات "

وعلى أي حال ، متى كان الخبير قد اتبع إجراء دعوة الخصوم وثبت حضور الطاعن بوكيل عنه أمام الخبير فإن الإجراءات التي تتلو هذه الدعوى لا يلحقها البطلان إلا إذا شابها عيب جوهري ترتب عليه ضرر للخصم . لذلك فإن ادعاء الطاعن ببطلان أعمال الخبير وتقريره لمباشرة المأمورية في غيبته بعد سفره إلى الخارج دون بيان وجه الضرر الذي أصابه يكون على غير أساس " طعن رقم 714 لسنة 40 ق في 1975/12/22 - الموسوعة الأهمية المرجع السابق - ص 616 "

ثانيا : معاينات الخبراء

يباشر الخبراء بأنفسهم كافة المعاينات المادية اللازمة للبحث عن الحقيقة مثل الانتقال للمعاينة أو فحص الأماكن ، ولهم القيام بكافة التحقيقات وتلقى كافة المعلومات ، والاطلاع على جميع المستندات أيا كانت طبيعتها سواء أكانت محاسبية أم غير ذلك مقدمة من الممول أو من الإدارة المالية ، ولهم الاستماع إلى الأشخاص للحصول منهم على المعلومات ، ولكن ليسوا ملزمين بسماع الشهود الذى يبدى الممول رغبته فى سماعهم ، كما أن الخبراء يتمتع عليهم الاستجواب .
والأصل أن الخبراء يمكنهم الاطلاع على كافة الأوراق المودعة بملف الدعوى ، ومن بينها تلك المستندات التى قدمتها مصلحة الضرائب والتى على ضوءها تصدر المحكمة حكمها الا إذا رفضت المحكمة اطلاعهم على بعض المستندات .

ولكن يثور التساؤل عما إذا كان من حق الخبير الاطلاع على الملف السرى للممول .

ذهب رأى إلى عدم جواز ذلك مستندات إلى أن المشرع حرص على سرية أعمال مصلحة الضرائب وعقاب من يفضى بها إلى غير المختصين وضرورة نظر المنازعات فى جلسة سرية ، وذلك حرصا منه على عدم التأثير على المنافسة التجارية ، فضلا عما يترتب على الإفضاء بالتفاصيل من حدوث منازعات بين التجار ، ومن ثم لا تملك المحكمة تكليف الخبير بالاطلاع على ملف خاص بتاجر معين " حكم محكمة دمنهور الابتدائية فى 1948/3/31 - مبادئ القضاء فى الضرائب - المرجع السابق - بند 1519 - ص 371 " الدكتور سالم الشوايكة وعبد الرؤوف الكسايتة المرجع السابق - ص 324 "

ويذهب رأى آخر إلى عكس ذلك ، فهو يرى أن مركز الخبير يحتم عليه أن يكون مطلعاً على كل أقوال الخصوم وأسانيدهم حتى يتمكن من إعداد تقريره إعدادا يكون معه أداة صالحة لمعاونة القاضى على تكوين رأيه لذلك يلزم الإفضاء إليه بكافة المعلومات السرية التى لدى المصلحة ومصادرها وهو ملزم بحكم عمله هذا بمراعاة سر المهنة أيضا فيما يصله عن طريق المصلحة أو عن طريق الغير من

المعلومات للممولين " عبد الحميد توكل ومحمود عزيز بحيرى وبرتى ويصا - ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من الوجهة العملية - القاهرة - 1954 - ص 178 " وفى رأينا أنه يجب تمكين الخبراء من الاطلاع على كافة الأوراق المتعلقة بالدعوى ومن بينها الملف السرى للممول حتى يمكنهم البحث عن الحقيقة ، إلا إذا رأت المحكمة عكس ذلك . على أن يراعى هؤلاء سر المهنة وللخبير أن يستعين عند القيام بمهمته بما يرى ضرورة له من المعلومات الفنية التى يستقيها من مصادرها .

والقاعدة أن يباشر الخبراء عمليات الخبرة معا .

فإذا ندبت المحكمة ثلاثة خبراء وجب أن يشتركوا جميعا لا فى الأعمال التى تقتضيها المأمورية المعهود إليهم بها فحسب ، بل أيضا فى المداولة وتكوين الرأى ، وعلى ذلك فإنه إذا انفرد خبيران بالمداولة ووضعوا التقرير وامتنع ثالثهما عن الاشتراك معهما كان التقرير المقدم منهما باطلا وامتنع على المحكمة الأخذ به. ولا يجدي فى جواز الاعتماد على التقرير الباطل القول بأن الأمر مرده إلى المحكمة التى لها الرأى الأعلى فى تقدير نتيجة بحوث الخبراء فى المسائل المتنازع عليها إذا أن سلطة المحكمة فى تقدير أراء الخبراء محلها أن تكون هذه الآراء قدمت لها فى تقرير صحيح " طعن رقم 87 لسنة 15 ق جلسة 1946/10/31 - المرجع السابق - ص 668 .

غير أنه قد يصعب أحيانا اشتراك الخبراء معا فى تنفيذ مهمتهم ، لذلك يجوز أن يسند الخبراء الثلاثة بالإجماع لأحدهم إجراء بعض المعاينات . على أن هذه المعاينات لا تكتسب قيمتها الا إذا ابلغها الخبراء إلى الخصوم أصحاب الشأن وأجازوا لهم مناقشتهم معه ، وإلا أصبحت الخبرة غير شرعية .

ويجب أن يراعى عند إجراء المعاينات أن تتم على النحو القانونى السليم . فإذا استمد الخبراء أو بعضهم نتائج عمليات الخبرة عن طريق المقارنة بالمشروعات المماثلة والتى لم يتم الحصول على معلومات عنها من الشركة المدعية وإنما من مصلحة الضرائب التى أبلغتهم بشخصية هذه المشروعات . ففى هذه الحالة تعتبر نتائج الخبرة غير شرعية لأنها لم تتم فى مواجهه الخصوم ولم يراع

قواعد سر المهنة ويتعين إلغاء الحكم الصادر استنادا إليها .
ولا يجوز للخبراء من تلقاء أنفسهم وقف تنفيذ عمليات الخبرة ، ولو كان ذلك
بناء على طلب الخصوم " حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1927/2/25 - ليون -
ص 264 " حتى إذا كانت الخبرة قد فقدت مبرر قيامها بالصلح أثناء المنازعة ، إذ
يتعين الرجوع إلى القاضى إذا لزم الأمر لإثبات هذا الصلح " حكم مجلس الدولة
الفرنسى فى 1928/3/24 - ليون - ص 444 "
ومتى انتهت عمليات الخبرة فلا يلزم الخبراء بإعادة افتتاحها من جديد عقب تقديم
الممول مذكرة جديدة يطالب فيها بذلك " حكم مجلس الدولة الفرنسى فى
1969/11/21 - ليون - ص 528 " .

ثالثا : محضر الخبرة :

بمجرد الانتهاء من عمليات الخبرة يتعين تقديم محضر الخبرة وتقرير أو
تقارير الخبرة .
ويميز قانون الإثبات بين محضر الخبرة وتقرير الخبرة إذ هو يستلزم تقديمهما
معا ، فلا يغنى تقديم احدهما عن الآخر .
فقد نصت المادة 149 من هذا القانون على أنه يجب أن يشتمل محضر
أعمال الخبير على بيان حضور الخصوم وأقوالهم وملاحظاتهم موقعه منهم ما لم
يكن لديهم مانع من ذلك فيذكر فى المحضر .
كما يجب أن يشتمل على بيان أعمال الخبير بالتفصيل وأقوال الأشخاص
الذين سمعهم من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم وتوقيعاتهم .
ويعد هذا المحضر المستند الرئيسى لإثبات شرعية كافة عمليات الخبرة ، ومن ثم
فهو ضمان لكى تتم الخبرة فى مواجهه الخصوم .
ويعيب الخبرة عدم الإشارة التى تقديم الخصوم لملاحظاتهم ، ولكن للمحكمة أن
تتلافى ذلك وأن تأمر باستكمال الخبرة .
على أنه لا يؤثر على صحة الخبرة عدم توقيع احد الخصوم على المحضر
بشرط أن تكون العمليات قد تمت على نحو قانونى سليم .
ويجوز للمحكمة اعتبار الممول الذى يرفض توقيع المحضر أنه اغفل بسبب

هذه الواقعة وحدها تقديم تحفظات حول شرعية الخبرة . أما إذا وقع على المحضر مع إيراد احتجاجات ضد الظروف التي تمت فيها الخبرة فإنه يستطيع أن يتخذ من المحضر دليلا أمام المحكمة ضد شرعية الخبرة . وإذا وقع دون تحفظات أو احتجاجات فإنه لا يمكنه الطعن بعدم صحة الخبرة " أنظر أحكام مجلس الدولة الفرنسى " .

ويثور التساؤل عن الحكم فى حالة إغفال تحرير محضر الخبرة .
يلاحظ أن مجلس الدولة الفرنسى قرر أن إغفال تحرير هذا المحضر لا يكفى لاعتبار عمليات الخبرة معيبة " حكم المجلس فى 1971/2/10 - ليبون - ص 995 . "

ولكننا نرى عكس ذلك لأن المادة 7/ 1943 من مجموعة الضرائب العامة الفرنسية والمادة 149 المقابلة فى القانون الإثبات المصرى تلزم خبير المحكمة بتحرير محضر إذا يعتبر المحضر هو المستند الوحيد الذى يثبت شرعية عمليات الخبرة ويعد ضمانه أساسية لتنفيذ عمليات الخبرة فى مواجهه الخصوم كذلك فأن المشرع لو أراد الاستغناء عن تحرير محضر الخبرة ما نص عليه صراحة اكتفاء بتقديم تقرير الخبرة .

لذلك فإننا ننتهى إلى أن تحرير محضر الخبرة يعد من الإجراءات الجوهرية التى يترتب على إغفالها عدم شرعية إجراءات الخبرة
رابعا : تقارير الخبرة :

بعد انتهاء الخبير من مأموريته يتقدم تقريراً بنتيجة أعماله يودع ملف الدعوى وتلزم المادة 150 من قانون الإثبات الخبير أن يقدم تقريراً للمحكمة موقعا منه بنتيجة أعماله ورأيه والأوجه إلى يستند إليها بإيجاز ودقة فإذا كان الخبراء ثلاثة فلكل منهم أن يقدم تقريراً مستقلاً برأيه ما لم يتفقوا على أن يقدموا تقريراً واحداً يذكر فيه رأى كل منهم وأسبابه

وعلى الخبير أن يقوم بكل المأمورية وعلى ذات الأساس الذى نص عليه الحكم ولا يقوم بعمل آخر " نقض فى 1936/1/31 الطعن رقم 55 لسنة 5 ق " .
وتقديم هذه التقارير الزامى على الخبراء ، ولا يحول دون تقديمها سبق تقديم محضر

الخبرة إذ كل منهما إجراء مستقل له طبيعته الخاصة .

ولذلك فإن قيام الخبراء بتوقيع محضر الخبرة لا يحول دون تقديمهم تقريراً مشتركاً أو تقارير مستقلة ومن ثم فإن صدور الحكم بعد إجراء الخبرة مستنداً إلى هذا المحضر وحده يجعل هذا الحكم صادراً بناءً على إجراء غير كامل الشرعية ومن ثم يتعين إلغاؤه " حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1962/11/19 – Droit Fiscal Doct-no3 1963- " . ويودع الخبير تقريره ومحاضر أعماله قلم الكتاب ويودع كذلك جميع الأوراق التى سلمت إليه ، فإذا كان مقر المحكمة المنظورة أمامها الدعوى بعيداً عن موطن الخبير . جاز له إيداع تقريره وملحقاته قلم كتاب اقرب محكمة له . وعلى هذه المحكمة إرسال الأوراق المودعة إلى المحكمة التى تنظر الدعوى " مادة 1/151 إثبات "

ويخطر الخبير أطراف النزاع بإيداع التقرير حتى يتمكنوا من الاطلاع عليه وتقديم ملاحظاتهم . وقد ألزمت المادة 2/15 إثبات الخبير أن يخبر الخصوم بهذا الإيداع فى الأربع والعشرين ساعة التالية لحصوله وذلك بكتاب مسجل " مادة 2/152 إثبات " ولا يترتب البطلان عند عدم اتخاذ هذا الإجراء أو عدم اتخاذه فى الميعاد المقرر فى المادة المذكورة .

وقد قضى مجلس الدولة الفرنسى أنه لا يترتب على الإيداع المتأخر لتقرير احد الخبراء عدم صحة الإجراءات أمام المحكمة الابتدائية مادام أن هذا التقرير ابلغ إلى الخصوم وعرض هو والمستندات الأخرى المتعلقة بالخبرة على المحكمة قبل أن تصدر حكمها وفى هذا المعنى حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1956/4/11 – Jur Class Fisc قسم 5/1605 بند 179) .

ويعتبر تقرير الخبير بعد إيداعه ضمن مستندات ملف الدعوى ومن أدلة الإثبات التى يمكن الاعتماد عليها .

فإذا لم يودع الخبير تقريراً فى الأجل المحدد فى الحكم الصادر بتعيينه وجب عليه أن يودع قلم الكتاب قبل انقضاء ذلك الأجل مذكرة يبين فيها ما قام به من الأعمال والأسباب التى حالت دون إتمام مأموريته " مادة 1/152 إثبات " . فان لم يكن ثمة مبرر لتأخره ، حكمت عليه المحكمة بغرامة لا تزيد على خمسة عشر جنيهاً

ومنحته أجلا آخر لانجاز مأموريته وإيداع تقريره أو استبدلت به غيره وألزمته برد ما يكون قد قبضه من الأمانة إلى قلم الكتاب وذلك بغير إخلال بالجزاءات التأديبية والتعويضات أن كان لها وجه " مادة 3/152 إثبات " ولا يقبل الطعن فى الحكم الصادر بإبدال الخبير والزامه برد ما قبضه من الأمانة " مادة 4/152 إثبات".

فإذا كان التأخير ناشئا عن خطأ جسيم حكم عليه بغرامة لا تقل عن جنييه ولا تزيد عن خمسة جنيهات ، ويجوز الحكم بسقوط حقه فى التمسك بالحكم الصادر بتعيين الخبير " مادة 5/152 إثبات "

ولم ينص القانون على منع الطعن فى الحكم الصادر بهذه الغرامة كما أنه لم ينص على وسيلة للتظلم منه وما إذا كان يقبل الاستئناف وهل يخضع هذا الاستئناف إن قيل بجوازه للقاعدة العامة التى تقرر أن جميع الأحكام التى تصدر قبل الفصل فى الموضوع يراعى فى تقدير نصاب استئنافها قيمة الدعوى ، على اعتبار أن هذه الغرامة من التوابع التى لا يعتد بقيمتها فى ذاتها " راجع الدكتور احمد أبو الوفا - التعليق على نصوص قانون الإثبات - الطبعة الثانية - منشأة المعارف - ص 371 "

وقد نصت المادة 153 من قانون الإثبات على أن للمحكمة أن تأمر باستدعاء الخبير فى جلسة تحددها لمناقشته فى تقريره إن رأت حاجة لذلك ، ويبدى الخبير رأيه مؤيدا بأسبابه ، وتوجه اليه المحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصوم ما تراه من الأسئلة مفيدا فى الدعوى .

والجدير بالذكر أن المادة 153 من قانون الإثبات الحالى قد خالفت المادة 243 من القانون السابق فى مسألة حضور الخبير للمناقشة فى اليوم المحدد للجلسة فإن هذا الحضور حتمى فى القانون السابق ولا يعفى منه الخبير إلا باتفاق الخصوم وهو ليس كذلك فى القانون الجديد . ويرجع ذلك إلى أن الخبير يغلب أن تكون له عدة تقارير فى قضايا مختلفة بمحاكم مختلفة وكثيرا ما يتفق أن تتلاقى جلسات قضايا عدة للخبير فى يوم واحد فىكون تنفيذ مراد الشارع من حضوره متعذرا ثم أنه لا موجب لشغل الخبير لحضور الجلسات إلا إذا كان حضوره لازما لاستيضاح نقطة مبهمة فى تقريره أو كان الخصوم قد طلبوا حضوره لمناقشته فى

نقطة منه .

كل هذا لا يتأتى إلا بعد دراسة التقرير . وإذا كان هذا هو الجاري عليه العمل رغم نص القانون القديم فقد نصت المادة 243 من القانون الجديد على أن للمحكمة أن تأمر باستدعاء الخبير في جلسة تحددتها لمناقشته في تقريره أن رأته حاجة لذلك ويبدى الخبير راية مؤيدا بأسبابه وتوجه إليه المحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصوم ما تراه مفيدا لتتويرها في الدعوى " الدكتور احمد أبو الوفا - المرجع السابق - ص 372 " .

وليسست المحكمة مكلفة إذا طلب إليها أحد الخصوم استدعاء الخبير لمناقشته أن تستجيب إلى طلبه " نقض في 1940/2/15 س 3 ص 38 ، 1947/1/30 س 5 ص 342 ، نقض في 1947/2/10 في الطعن رقم 31 لسنة 16 ق " . ولا تثريب على المحكمة إذ هي لم تجب طلب مناقشة الخبراء الذين لم تتفق تقاريرهم مع تقرير الخبير الذي اطمأنت إليه وأخذت به مادام أن ما أوردته في حكمها من أسباب يفيد أنها لم تر حاجة إلى هذا الإجراء مع وضوح وجه الحق في الدعوى " طعن رقم 198 لسنة 19 ق في 1951/12/20 ، نقض 1966/10/25 س 17 ص 1564 " .

كما أن المحكمة غير ملزمة بإجابة طلب الخصوم لمناقشة الخبراء متى كانت قد رأت من الأدلة والأوراق المقدمة لها ما يكفي للفصل في الدعوى " الطعن رقم 39 لسنة 21 ق في 1954/11/18 " .

ذلك لأن قاضي الموضوع هو صاحب الحق المطلق في تعيين الخبراء وفي عدم تعيينهم وفي الأخذ بما ينتهون إليه في تقاريرهم أو عدم الأخذ به . فبديهي أن له تقرير حضور الخبير لمناقشته أو رفض طلبه للمناقشة إذا كان يرى في تقريره ما يغنى عن المناقشة . " طعن رقم 116 لسنة 14 ق في 1945/4/26 " .

وللمحكمة أن تعيد المأمورية إلى الخبير ليتدارك ما تبينه له من وجوه الخطأ أو النقص في عمله أو بحثه ، ولها أن تعهد بذلك إلى خبير آخر أو ثلاثة خبراء آخرين ولهؤلاء أن يستعينوا بمعلومات الخبير السابق (مادة 154 إثبات)

وللمحكمة أن تعيد المأمورية إلى الخبير للرد على المطاعن الموجهة من

الخصوم إلى تقريره ، وعندئذ قد لا يتطلب الأمر إعادة المعاينة حسب الأحوال ، فلا تلزم دعوة الخصوم على ما تقضى به المادة 146 ، أما إذا تطلب الأمر إعادة المعاينة وجب عليه دعوة الخصوم عملاً بهذه المادة ، وإلا كان عمله باطلاً " الدكتور احمد أبو الوفا 0 المرجع السابق 0 ص 373 " .

وإذا أمرت المحكمة الخبير باستكمال نقص في تقريره ، فإنه يكون من الواجب عليها إذا هي رجعت عن رأيها في استكمال هذا التقرير وأخذت به وأسست حكمها عليه أن تبين الأسباب التي جعلتها تكتفى به ، فإذا هي لم تفعل فإن حكمها يكون مشوباً بالقصور " نقض في 12/3/1942 س 3 ص 419 " .

وللمحكمة أن تعين خبيراً لإبداء رأيه مشافهة بالجلسة بدون تقديم تقرير ويثبت رأيه في محضر " مادة 155 إثبات " على أن المحكمة ليست ملزمة بأن تستجيب إلى طلب الخصم باستدعاء خبير إعمالاً لهذه المادة .

وعلى أية حال ، إذا رأت محكمة الموضوع في حدود سلطتها التقديرية أن في أوراق الدعوى ما يكفي لتكوين عقيدتها وما يغنى عن إعادة المأمورية للخبير لاستيفاء ما طلبه الخصم فإنه لا معقب عليها في ذلك " نقض 19/3/1964 س 15 ص 357 " .

كما أن للمحكمة ألا تلتزم باستعمال الرخصة المخولة لها بتعيين خبير آخر أو ثلاثة خبراء ، إذا تبين لها وجود خطأ أو نقص في عمل الخبير الأول أو في بحثه لكونها الخبير الأعلى ، ولها أن تقدر رأي الخبير ولو كان في مسألة فنية دون حاجة إلى الاستعانة في ذلك برأي خبير آخر مادامت هي لم تر لزوماً لاتخاذ هذا الإجراء " نقض في 18/11/1965 س 16 ص 1105 " .

ويكون مناط الطعن ببطلان تقرير الخبير هو أن يكون قد شاب إجراءاته عيب جوهري ترتب عليه ضرر للخصم . وإذن فمتى كان الخبير قد حدد يوماً معيناً ليقدم الطرفان مستنداتها ثم عجل هذا التاريخ وأتم أعماله وكان الخصم المتمسك ببطلان تقرير الخبير لم يقدم ما يدل على أن الخبير اغفل فحص مستند قدمه إليه كما لم يقدم إلى محكمة الموضوع بعد إيداع تقرير الخبير حتى صدور الحكم أي مستند يستفاد منه أن الخبير فوت عليه مصلحة باتخاذ هذا الإجراء ، فإن النعي

ببطلان التقرير يكون غير مقبول لانتفاء المصلحة فيه . " نقض 1954/11/18 -
الطعن رقم 39 سنة 21 ق " .

والطعن على تقرير الخبير بأنه بنى على ما انتهى إليه من نتائج على
أسباب لا أصل لها فى الأوراق لا يعد تزويرا وسبيل الطاعن فى إثبات ذلك هو
مناقشة تقرير الخبير وإبداء اعتراضاته عليه لا الطعن عليه بالتزوير . فإذا رفضت
محكمة الاستئناف الاستجابة إلى طلب الطاعن إعادة القضية للمرافعة للطعن
بالتزوير فى تقرير الخبير للسبب المتقدم فإنها لا تكون قد خالفت القانون " نقض
1967/4/13 س 18 ص 812 "

وإذا لم يثر الطاعن أمام محكمة الموضوع بطلان عمل الخبير لعدم دعوته
إياه فإنه لا يقبل منه التحدى به لأول مرة أمام محكمة النقض " نقض فى
1967/5/11 س 18 ص 956 ، 1967/11/30 س 18 ص 1790 " . وإذا بدا
لأحد خصوم الدعوى الاعتراض على شخص الخبير أو على عمله فعليه أن يثبت
هذا الاعتراض عند مباشرة الخبير عمله ، فإن فاته ذلك فعليه أن يثبت هذا
الاعتراض لدى محكمة الموضوع ، فإن فاته ذلك أيضا كان طعنه على ذلك أمام
محكمة النقض سببا جديدا وبالتالي يكون غير مقبول " نقض فى 1967/11/7 س
19 ص 1307 ، 1976/11/1 س 27 ص 1554 " .

كذلك إذا خلت أوراق الطعن مما يفيد أن الطاعن قد تمسك أمام محكمة
الموضوع ببطلان عمل الخبير بسبب مخالفته لمنطوق الحكم الصادر بنبذه ، فإنه لا
يقبل منه التحدى بهذا البطلان لأول مرة أمام محكمة النقض " نقض فى 1978/3/7
س 29 ص 695 "

خامسا : تنحى الخبير ورده :

للخبير خلال الخمسة أيام التالية لتاريخ تسلمه صورة الحكم من قلم الكتاب أن
يطلب إعفاءه من أداء مأموريته ولرئيس الدائرة التى عينته أو القاضى الذى عينه أن
يعفيه منها إذا رأى أن الأسباب التى أبداهها لذلك مقبولة .
ويجوز فى الدعاوى المستعجلة أن تقرر المحكمة فى حكمها نقض هذا
الميعاد .

فإذا لم يؤد الخبير مأموريته ولم يكن قد أعفى من أدائها جاز للمحكمة التي ندمته أن تحكم عليه بكل المصروفات التي تسبب في إنفاقها بلا فائدة وبالتعويضات أن كان لها محل وذلك بغير إخلال بالجزاءات التأديبية " مادة 140 إثبات".

ويقدم الخبير الموظف طلب إعفائه من أداء مأموريته لرئيس المكتب الذي عليه أن يبلغه في اليوم التالي على الأكثر للمحكمة التي أصدرت الحكم بندبه مشفوعا برأيه، فإذا قبل الطلب ندمت المحكمة خبيراً آخر أو إعادة المأمورية للمكتب أو القسم أو المصلحة لتكليف خبير بأدائها " مادة 52 من قانون الخبراء "

وإذا لم يقدم الخبير الموظف مأموريته ولم يكن قد اعفي من أدائها فلا يحكم عليه بالمصروفات ولا بالغرامة ، وذلك مع عدم الإخلال بالجزاءات التأديبية والتعويضات أن كان لها وجه " مادة 55 من قانون الخبراء "

وإذا لم يقدم خبير الجدول تقريره في الميعاد الذي حددته المحكمة ولم يبين في مذكرته مبرراً لتأخره ، حكمت عليه المحكمة بغرامة لا تتجاوز خمسة عشر جنيهاً ومنحته أجلاً آخر لا نجاز مأموريته وإيداعه تقريره أو استبدلت به غيره وألزمته برد ما يكون قد قبضه من الأمانة لقلم الكتاب وذلك بغير إخلال بالجزاءات التأديبية والتعويضات أن كان لها وجه ، ولا يقبل الطعن في الحكم الصادر بإبدال الخبير وإلزامه برد ما قبضه من الأمانة " مادة 152 إثبات" .

وكما يجوز للخبير أن يطلب تنحيته ، فإنه يجوز للخصوم طبقاً للمادة 141 من قانون الإثبات رده في الحالات الآتية :

- 1- إذا كان قريباً أو صهرًا لأحد الخصوم إلى الدرجة الرابعة أو كان له أو لزوجته خصومة قائمة مع أحد الخصوم في الدعوى أو مع زوجته ما لم تكن هذه الخصومة قد أقيمت من الخصم أو زوجته بعد تعيين الخبير بقصد رده
- 2- إذا كان وكيلًا لأحد الخصوم في أعماله الخاصة أو وصيًا عليه أو قيمًا أو مظلونة وراثته له بعد موته أو كانت له صلة قرابة أو مصاهرة للدرجة الرابعة بوصي أحد الخصوم أو القيم عليه أو بأحد أعضاء مجلس إدارة الشركة المختصة أو بأحد مديريها وكان لهذا العضو أو المدير مصلحة شخصية في الدعوى .

3- إذا كان له أو لزوجته أو لأحد أقاربه أو أصهاره على عمود النسب أو لمن يكون هو وكيلا عنه أو وصيا أو قيما عليه مصلحة فى الدعوى القائمة .

4- إذا كان يعمل عند احد الخصوم أو كان قد اعتاد مؤاكلة احدهم أو مساكنته أو كان قد تلقى منه هدية ، أو كان بينهما عداوة أو مودة يرجح معها عدم استطاعته أداء مأموريته بغير تحيز .

ويلاحظ أن حالات الرد السابقة ليست واردة على سبيل الحصر ، وبالتالي يجوز رد الخبير فى كل مرة توجد أسباب حقيقية وجدية تؤدى إلى انتفاء الحيطة الواجب توافرها ومن الأمثلة على ذلك .

1- إذا كان الشخص ممنوعا قضائيا من القيام بأعمال الخبرة

2- إذا كان موظفا سبق أن أبدى رأيا فى الدعوى محل النزاع كعضو فى لجنة طعن أو شارك فى ربط الضرائب محل النزاع

3- إذا كان يمسك حسابات الممول مقابل مكافأة . ويشترط فى هذه الحالة أن يشارك شخصا فى إعداد هذه الحسابات ، وإلا جاز تعيينه كخبير . " حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1937/12/13 ، 1938/2/7 ، jurs – Class ، Fisc – قسم 5/1605 – بند 65 " .

4- إذا كان وكيلا لأحد الخصوم أثناء مباشرة الدعوى

وتطبيقا لذلك إذا كانت صحيفة الدعوى مقدمة إلى المحكمة الابتدائية باسم الممول من وكالة ، فأن موافقة هذه المحكمة على طلب المدعى بتعيين هذا الوكيل كخبير فى الدعوى بعد أن أمرت بإجراء الخبرة بثلاثة خصوم يعد مخالفا للقانون على أنه يشترك لرد الخبير فى هذه الحالة أن يكون الوكيل قد وكل بتوكيل رسمى فإذا لم يكن الأمر كذلك فلا محل لرده " فى هذا المعنى حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1955/9/21 – المرجع السابق – بند 63 " .

وعلى أية حال ، يجب إبداء الاعتراض على شخص الخبير أو عمله أمام الخبير أو أمام محكمة الموضوع ولا يجوز إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض " نقض فى 1976/11/10 س 27 ص 1554 " .

ويحصل طلب الرد بتكليف الخبير الحضور أمام المحكمة أو القاضى الذى عينه

وذلك فى الثلاثة الأيام التالية لتاريخ الحكم بتعيينه إذا كان هذا الحكم قد صدر بحضور طالب الرد وإلا ففى الثلاث الأيام التالية لإعلان منطوق الحكم إليه " مادة 142 إثبات " .

ويضاف إلى هذا الميعاد ميعاد مسافة عملا بالقواعد العامة كما يمتد بسبب العطلة الرسمية .

على أن الحق فى طلب الرد لا يسقط إذا كانت أسبابه قد طرأت بعد ذلك الميعاد ، أو إذا قدم الخصم الدليل على أنه لم يعلم به إلا بعد انقضائه " مادة 143 إثبات " وقد يلجأ أحد الخصوم إلى التحايل خاصة فى حالة فوات الميعاد القانونى لتقديم طلب الرد أمام المحكمة أو القاضى الذى عينه ، وذلك بأن يطعن فى الحكم الأمر بالخبرة الذى يتضمن فى نفس الوقت تحديد مهمة الخبراء وتعيين خبير المحكمة أمام محكمة الاستئناف لأول مرة ومن ثم يحصل فى الواقع على رد الخبير .

وفى رأينا أنه لا يجوز قبول الاستئناف المقدم ضد حكم المحكمة الابتدائية الأمر بالخبرة والمحدد لمهمة الخبراء والمتضمن تعيين خبير المحكمة إذا كان يهدف فى الحقيقة إلى رد الخبير إذ أن مثل هذا الطلب يجب أن يقدم إلى المحكمة الابتدائية باعتبار أنها المختصة بنظره فى أول درجة .

وقد قضت محكمة النقض بأن النص فى المادة 142 من قانون الإثبات رقم 125 لسنة 1968 يدل على أن المحكمة أو القاضى الذى عين الخبير هو الذى يختص بالنظر فى طلب رده باعتبار أن هذا الطلب من المسائل التى تعترض سير الخصومة " نقض فى 1978/1/24 س 29 ص 286 " .

كما قضت محكمة النقض بأنه يتعين اتخاذ الإجراءات التى رسمها القانون عند طلب رد الخبير وإلا قضت برفضه " نقض فى 21 نوفمبر 1946 الطعن رقم 105 لسنة 15 ق " . كما قضت بأنه إذا دعى الخصم بوجود خصومة بينه وبين خبير الدعوى ، ولم يتخذ الإجراءات القانونية لرد الخبير فلا تترتب على المحكمة أن التفتت عن هذا الادعاء " نقض فى 31 أكتوبر 1978 طعن قم 849 لسنة 45 ق " .

ولا يقبل من أحد الخصوم لطب رد الخبير المعين بناء على اختيارهم إلا إذا

كان سبب الرد قد حدث بعد تعيينه " مادة 144 إثبات " ويترتب على تقديم طلب الرد امتناع الخبير عن الاستمرار فى عمله حتى يفصل فى الطلب .

ويجب على المحكمة أن تفصل فى طب الرد على وجه السرعة ، ولا يجوز الطعن فى الحكم الصادر فيه بأى طريق ، وإذا رفض طلب الرد حكم على طلباته بغرامة لا تقل عن خمسة جنيهاً ولا تزيد على عشرين جنيهاً " مادة 145 إثبات "

سادسا : حلف اليمين :

إذا كان الخبير غير مقيد اسمه فى الجداول وجب أن يحلف أمام قاضى الأمور الوقتية - وبغير ضرورة لحضور الخصوم - يمينا أن يؤدى عمله بالصدق والأمانة وإلا كان العمل باطلا . " مادة 139 إثبات "

ومفاد نص المادة 139 من قانون الإثبات أنه يجب على الخبير الذى لا يكون اسمه مقيدا بجدول الخبراء أن يحلف أمام القاضى المختص يمينا قبل مباشرته المأمورية التى ندب لها ، ورتب المشرع على تخلف الخبير عن أداء اليمين بطلان ما يقوم به من عمل ، غير أن حلف اليمين من جانب الخبير وأن كان مقررا لصالح الخصوم جميعا إلا أنه إجراء غير متعلق بالصالح العام ، ومن ثم فلا يجوز للمحكمة أن تقضى به إذا أجازوه صراحة أو ضمنا ، ومن قبيل الإجازة الضمنية الرد على تقرير الخبير بما يفيد اعتباره صحيحا عملا بالقاعدة العامة المنصوص عليها فى المادة 22 من قانون الإثبات " الطعن رقم 74 لسنة 43 ق جلسة 1972/2/9 "

والعبرة فى تباين ما إذا كان الخبير مقيدا بالجدول من عدمه هى بحقيقة الواقع لا بما تخلعه المحكمة عليه . فإذا كان البين من الاطلاع على تقرير الخبير أنه مرفق به كتاب موجه إليه من محكمة القاهرة الابتدائية تخرجه فيه بنذب المحكمة له وتطلب منه الحضور لحلف اليمين والاطلاع على ملف الدعوى تمهيدا لتقديم التقرير ، وكان محضر أعمال الخبير قد سجل انتقاله إلى مقر المحكمة وحلف اليمين ، فأن ذلك يدل على أن الخبير الذى عهد إليه الحكم بأداء المأمورية ليس من بين الخبراء المعينين فى المادة الأولى من المرسوم بقانون رقم 96 لسنة 1952 " نقض فى 1977/2/9 س 28 ص 413 "

سابعا : تقدير أتعاب الخبير ومصرفاته :

تقدير أتعاب الخبير مما يستقل به قاضى الموضوع مادام قد راعى العناصر اللازمة لذلك - حق محكمة الاستئناف فى تعديل التقدير دون بيان الأسباب " نقض 1971/6/1 س 22 ص 716 "

تقدر أتعاب الخبير ومصرفاته بأمر يصدر على عريضة من رئيس الدائرة التى عينته .

فإذا لم يصدر هذا الحكم فى ثلاثة الأشهر التالية لإيداع التقرير لأسباب لا دخل للخبير فيها قدرت أتعابه ومصرفاته بغير انتظار الحكم فى موضوع الدعوى " راجع المادة 157 إثبات "

ويستوفى الخبير ما قدر له من الأمانة ويكون أمر التقدير فيما زاد عليها واجب التنفيذ على من طلب تعيينه من الخصوم وكذلك على الخصم الذى قضى بإلزامه بالمصرفات " مادة 158 إثبات "

ويكون تقدير اجر الخبير بعد صدور الحكم فى الدعوى نافذا على من حكم عليه بالمصرفات . ومن ثم فإن هذه المادة لا تلزم المحكوم له فى الدعوى بأتعاب الخبير بالتضامن مع المحكوم عليه فيها بالمصرفات . " فى هذا المعنى الطعن رقم 55 لسنة 13 ق فى 1944/12/24 . "

وكذلك لا تقصر هذه المادة التنفيذ على المحكوم عليه وحده دون من طلبوا تعيين خبير " الطعن رقم 57 لسنة 16 ق فى 1947/3/20 "

وأساس تقدير أتعاب الخبير أوضحته المادة 12 من قانون الخبراء حين بينت الحدود التى تراعيها المحكمة فى تقدير أجور الخبراء باعتبار الوقت الذى يقضونه فى أداء مهمتهم . وقد ذكرت هذه المادة أنه يجوز إنقاص عدد الأيام والساعات المبينة بالكشف المقدم من الخبير إذا كانت غير متناسبة مع العمل الذى قام به ، كما يجوز أن تقدر للخبير أتعابا إضافية بسبب أهمية النزاع وطبيعته . ومؤدى ذلك أن من واجب القاضى عند التقدير أن يراجع مدة العمل الذى قام به الخبير كما بينها فى تقريره، فإذا وجد فيها مغالاة خفضها إلى القدر الذى يرى فيه الكفاية لأداء العمل واتخذ ذلك أساسا لتقدير الأجرة . وهذا يقتضى من المحكمة أن تبين فى حكمها ذلك

الأساس وإلا كان حكمها قاصرا . " طعن رقم 4 لسنة 12 ق فى 1942/6/11 " .

وقد قضت محكمة النقض أنه مادامت المحكمة قد أثبتت فى حكمها بتقدير أتعاب الخبير أنها اطلعت على تقريره ومحاضر أعماله والكشف المقدم منه وبينت كل الأعمال التى قام بها ، وبنت تقديرها على هذا الأساس وبالتطبيق للمادة 12 من قانون الخبراء التى تخولها إنقاص عدد الأيام والساعات المبينة بالكشف المقدم من الخبير إذا رأت أن ما ذكره هو مع ذلك غير متناسب مع العمل الذى قام به ، فإن حكمها يكون مبنيا على أسباب كافية مؤدية إلى ما قضى به " الطعن رقم 55 لسنة 13 ق فى 1944/2/24 " .

كما قضت محكمة النقض بأنه إذا رفضت وفقا الفصل فى تقدير أتعاب الخبيرة حتى الفصل فى الدعوى الأصلية المقدم فيها تقريره قد استندت إلى أنه ليس على الخبير الانتظار حتى صدور الحكم النهائى فى الدعوى أن طلب الخبير واجب الفصل فيه على وجه السرعة وفقا للمادة " 26 مرافعات المنطبقة على النزاع والتى تنص على أن الأتعاب تقدر بمجرد تحرير النسخة الأصلية للتقرير فإنه لا يكون قد خالف القانون " نقض 1953/5/14 مجموعة محكمة النقض فى 25 سنة - ج 1 ص 599 قاعدة 44 "

وإذا حكم فى التظلم بتخفيض ما قدر للخبير جاز للخصم أن يحتج بهذا الحكم على خصمه الذى يكون قد أدى للخبير ما يستحقه على أساس أمر التقدير دون إخلال بحق هذا الخصم فى الرجوع على الخبير " مادة 162 إثبات " ولاحظ أنه إذا كان الخصم قد أودع الخزنة المبلغ الصادر به الأمر بتقدير أتعاب الخبير قبل المعارضة التى رفعت منه فى هذا الأمر ، ثم لما صدر الحكم لصالحه فى المعارضة بادر بصرف الزائد على ما حكم به فيها ثم نقض هذا الحكم وأعيد دعوى المعارضة لنظرها من جديد أمام محكمة الاستئناف فإن ما كان من صرف هذا الزائد لا يكون مانعا من نظر هذه الدعوى من جديد قولا بأن المعارضة تصبح غير مقبولة شكلا بسبب أن المبلغ الصادر به أمر التقدير الذى سيعاد النظر فى المعارضة فيه لم يكن مودعا كله فى الخزنة وذلك لأن المعارض إذ

صرف الزائد أنما كان منفذا لحكم الاستئناف الذى لا يمنع من تنفيذ الطعن فيه بطريق النقض . " طعن رقم 55 لسنة 13 ق فى 1944/2/24 " .

ومن ناحية أخرى فإن القول بأن حق الخصم فى الطعن قد سقط إذ أنه لما قدرت أتعاب الخبير وعارض هو فى التقدير لم يطلب فى معارضته حرمان الخبير من الأتعاب لبطلان تقريره بل طلب الإعفاء بما سبق تقديره له ، وهذا منه قبول للتقدير يتجافى مع قوله ببطلان أعمال الخبير - ذلك غير سديد - لأنه لم يكن فى وسع المدعى أن يطلب إلى المحكمة حرمان الخبير من أتعابه لبطلان تقريره فى حين أنها هى قد أخذت به مما لا يصح معه أن يعتبر عدم تمسكه ببطلان التقرير فى دعوى المعارضة مسقطا لحقه فى الطعن عليه " طعن رقم 123 لسنة 14 ق فى 1945/4/12 "

وعلى أية حال للخبير ولكل خصم فى الدعوى أن يتظلم من أمر التقدير وذلك خلال ثمانية الأيام التالية لإعلانه " مادة 159 إثبات " .

ولا يقبل التظلم من الخصم الذى يجوز تنفيذ أمر التقدير عليه الا إذا سبقه إيداع الباقي من المبلغ المقدر خزانة المحكمة مع تخصيصه لأداء ما يستحق الخبير " مادة 160 إثبات " . ويحصل التظلم بتقرير إلى قلم كتاب المحكمة التى ندبت الخبير .

ويترتب على رفعه وقف تنفيذ الأمر وينظر فى غرفة المشورة بعد تكليف الخبير والخصوم الحضور بناء على طلب قلم الكتاب بميعاد ثلاثة أيام ، على أنه إذا كان قد حكم نهائيا فى شأن الإلزام بمصروفات الدعوى فلا يختصم فى التظلم من لم يطلب تعيين الخبير ولم يحكم عليه بالمصروفات " راجع المادة 161 إثبات " .

وقد قضت محكمة النقض بوجوب نظر التظلم من تقدير أتعاب الخبير ومصاريفه واستئناف الحكم الصادر فى التظلم فى غرفه المشورة فى غير علانية . على أن النعى على الحكم بالبطلان لنظر التظلم فى جلسة علنية دون تقديم ما يدل على ذلك يعد عاريا من الدليل " نقض فى أول يونيه 1971 س 22 ص 716 " .

التأخير الناتج عن خطأ الخبير
إذا كانت هناك أسبابا تبرر تأخير الخبير في تقديم تقريره فللقاضي أن يمنحه
أجلا لانجاز المأمورية وإيداع تقريره .

وإذا لم تجد المحكمة مبررا لهذا التأخير حكمت عليه بغرامة لا تزيد على
ثلاثمائة جنية ومنحته أجلا لانجاز مأموريته وإيداع تقريره
وللمحكمة أن تستبدل الخبير بآخر بعد سماعه في حالة تقصيره في أداء
مهمته من تلقاء نفسها أو بناء على طلب الخصوم

ويمكن مساءلة الخبير أمام الخصم إذا لحقه ضرر من هذا التأخير
وللمحكمة أن توقع إجراءات التأديبية عليه قد تؤدي إلى شطبه من جدول
الخبراء المقيد به ولا يقبل الطعن في الحكم الصادر باستبدال الخبير مع إلزامه برد
ما حصل عليه من الأمانة

التأخير الناتج عن خطأ الخصم
إذا كان التأخير ناتجا عن خطأ جسيم من الخصم فللمحكمة الحكم عليه
بغرامة لا تقل عن عشرين جنيها ولا تزيد عن ثلاثمائة جنية وللمحكمة أن تحكم
بسقوط حق الخصم في التمسك بالحكم الصادر بتعيين الخبير بدلا من الحكم
بالغرامة

ثامنا : سلطة المحكمة للأخذ بنتائج الخبرة
يجب على المحكمة أن تتأكد من لأن كافة إجراءات الخبرة قد روعيت وإذا
حكم في التظلم بتخفيض ما قدر للخبير جاز للخصوم أن يحتج على هذا الحكم على
خصمه الذي يكون قد أدى للخبير ما يستحق على أساس أمر التقدير دون الإخلال
بحق هذا الخصم بالرجوع على الخبير " م 167 إثبات "

فإذا تبين لها أن إجراء ما قد أهدر أو طبق على نحو غير سليم وكان هذا
الإجراء مما يتعلق بالنظام العام ثمل عدم صلاحية الخبير ، فلها أن تحكم ببطلان
الخبرة من تلقاء نفسها . أما إذا لم يكن الإجراء المعيب متعلقا بالنظام العام ، فليس
للمحكمة أن تقضى بالبطلان إلا بناء على طلب الخصوم .
ولمحكمة الموضوع أن تأخذ بتقدير الخبير كله وكما أن لها أن تأخذ ببعض

ما جاء به وتطرح بعضه وهى لا تنتهى إلا على أساس ما تظمنن إليه :"
نقض 1969/1/2 مجموعة المكتب الفنى س 18 ص 176 ، نقض 1975/12/6
لسنة 26 ق ص 1593 ، نقض فى 1979/4/5 الطعن رقم 437 لسنة 46 ق "
وعلى أية حال رأى الخبير لا يقيد المحكمة " مادة 156 إثبات " . فلها أن
تطرحه جانبا إذ أن رأى الخبير لا يخرج عن كونه عنصرا من عناصر الإثبات
لمحكمة الموضوع تقديره دون معقب عليها فى ذلك " نقض فى 1958/11/12 س
9 ص 689 ، الطعن رقم 333 لسنة 21 ق فى 1955/6/2 ؟ ، 1974/6/13 ص
25 ص 1059 " بشرط أن تقيم قضاءها على أسباب سائغة تكفى لحملة " الطعن
قم 437 لسنة 54 ق فى 1979/4/5 . وبحسب الحكم أن يكون قد تناول فى
أسبابه الرد على ما جاء بتقرير الخبير " طعن رقم 240 لسنة 22 ق فى
1955/12/15 " .

وحسبها أيضا أن تقيم الحكم على أسباب كافية لحمله مما فى ملف الدعوى
من أدلة وقرائن دون أن تلتزم بنذب خبير آخر " نقض فى 1973/3/3 س 24 ص
372 ونقض فى 1972/6/13 س 23 ص 1115 " .

فمثلا إذا كان الحكم المطعون فيه قد اعتمد فى تقدير المصاريف التى يريد
الطاعن احتسابها إلى ما ورد بتقرير الخبير بشأنها ، وكان الحكم قد اطرح الأوراق
التى قدمها الطاعن قبيل الفصل فى الدعوى فى مرحلتها النهائية ولم يعول عليها
لأسباب سائغة أوردتها وتؤدى إلى النتيجة التى انتهت إليها فى هذا الصدد . وكان
الأخذ بما فى المستندات أو اطراحها مما يدخل فى سلطة محكمة الموضوع التقديرية
التى تنأى عن رقابة محكمة النقض متى كان استخلاصها سليما ومستمدا من أوراق
الدعوى . فأن النعى على الحكم المطعون فيه فى هذا الصدد بالقصور يكون نعيًا
غير سديد " نقض فى 1959/3/26 مجموعة أحكام النقض فى الضرائب والرسوم
حتى يونيه سنة 1970 - بند 684 ص 347 " .

كذلك إذا كان يبين مما أوردته الحكم المطعون فيه أنه اقر الخبير على اطراح
دفاتر الطاعن وعدم التعويل عليها لاعتبارات سائغة أوردتها ، وكان مناط الأخذ بما
ورد بدفاتر الممول وأوراق فى تقدير أرباحه هو أن يكون الثابت بهذه الدفاتر والأوراق

مطابقا لحقيقة الواقع - وإلا حددت هذه الأرباح بطريقة التقدير ، وكان اطراح دفاتر الممول لا يمنع من الاسترشاد بها كعنصر من العناصر التي تؤدي إلى الوصول إلى هذا التقدير ، كما أن وجود فارق بسيط بين النسب التي انتهى إليها الخبير في تقريره وبين ما هو ثابت بدفاتر الممول لا يبرر الأخذ بالنسب الواردة بهذه الدفاتر مادام أن الأرباح أصبحت خاضعة لطريق التقدير ، وكان اطراح دفاتر الممول والأخذ بتقدير الخبير هو من مسائل الواقع التي تستقل بتقديرها محكمة الموضوع متى أقامت حكمها على أسباب سائغة ، لما كان ذلك فأن النص على الحكم المطعون فيه بالقصور أو التناقض في هذا الخصوص يكون نعيًا غير سديد " الحكم السابق - المرجع السابق - بند 682 ص 346 " .

وللمحكمة أن لا تأخذ بتقرير الخبير وتنتدب خبيرًا آخر ، وعندئذ يكون لها أن تأخذ بأيهما . وإذا أخذت بتقرير الخبير الأخير ، فهي لا تلتزم بالرد بأسباب خاصة على ما ورد بالتقرير الأول " نقض في 1972/12/22 س 23 ص 357 " . ولها أيضا أن لا تأخذ بتقرير الخبير وتقيم قضاءها على احد تقارير الخبراء السابق تقديمها في القضية بشرط الا تكون المحكمة قد استبعدته " نقض في 1979/4/21 الطعن رقم 104 لسنة 44 ق "

ولما كان من المقرر أن لمحكمة الموضوع السلطة التامة في تحصيل وفهم واقع الدعوى وتقدير الأدلة منها وتقارير الخبرة والمستندات المقدمة إليها حتى أقامت قضاءها على أسباب سائغة تكفي لحمله وكان الحكم الابتدائي المؤيد للحكم المطعون فيه قد انتهى استنادا إلى ما جاء بتقرير الخبير ومن الملف الضريبي على أن المطعون ضده كان يقوم بتربية ماشية اقل من عشر رؤوس ولا يقوم بتصنيع الألبان الناتجة عنها وكان هذا الاستخلاص سائغا وكافيا لحمل قضاء الحكم معينة من الأوراق وعليه كان النعي على الحكم المطعون فيه بسبب الطعن لا يعدو أن يكون جدلا موضوعيا بما لا يجوز إثارته أمام محكمة النقض " الطعن رقم 6724 لسنة 61 في 2008/1/14 ، الطعن رقم 634 لسنة 67 ق في 2007/5/25 ، الطعن رقم 4364 لسنة 63 ق في 2007/11/22 ، الطعن رقم 9413 لسنة 64 في 2007/1/22 الطعن رقم 467 لسنة 74 ق في 2008/2/14 " .

وللمحكمة أن تأخذ بالتقرير رغم ما شابه من نقص دون حاجة لتعيين خبير آخر إذا وجدت فيه وفي أوراق الدعوى وعناصرها الأخرى ما يكفي لتكوين عقيدتها للفصل فيها . " نقض فى 1964/12/31 س 15 ص 1274 " .

ولمحكمة الموضوع فى حدود سلطتها التقديرية أن تأخذ بتقرير الخبير كله أو بعض ما جاء به وتطرح بعضه لأنها غير مقيدة بأراء أهل الخبرة إذ هى لا تقضى الا على ما تطمئن اليه دون أن يشوب حكمها فى ذلك اى تناقض " نقض فى 1958/1/2 س 9 ص 42 ، طعن رقم 41 لسنة 13 ق فى 1944/3/9 ، نقض فى 1967/1/24 س 18 ص 176 ، نقض 1972/12/2 س 23 ص 1357 ، ونقض 1973/3/20 س 24 ص 287 " .

ومتى اقتنعت محكمة الموضوع بسلامة الأسس والأبحاث التى بنى عليها الخبير تقريره فلا يجدى الجدل فى ذلك أمام محكمة النقض " نقص فى 1972/3/1 س 23 ص 286 " وتقديرات الخبير بشأن رأس المال اجمالى الربح من مسائل الواقع التى تخضع لتقدير قاضى الموضوع " الطعن رقم 399 لسنة 72 ق فى 9 يونيه 2008 ، الطعن 1258 لسنة 73 ق فى 12 يونيه 2008 " .

فإذا كان الحكم المطعون فيه قد اخذ بتقديرات نسبة اجمالى الربح التى أشار إليها الخبير فى تقديره لما تبينه من أنها تتناسب ونشاط المؤسسة وتتفق وما جرى عليه العمل بالنسبة لحالات المثل . وكان هذا التقرير المستمد من استخلاص سليم من مسائل الواقع التى تخضع لتقدير قاضى الموضوع بلا معقب عليها . فان النعى على الحكم فى هذا الصدد لا يعدو أن يكون جدلا موضوعيا بمنأى عن رقابة محكمة النقض " نقض فى 1959/3/26 س 10 ص 259 " .

على أنه متى كان مفاد ما قرره الحكم أنه لم يلق بالا إلى حقيقة ما أثبتته الخبير فى تقريره مما يتغير به وجه الراى فى الدعوى فإنه يتعين نقضه " نقض فى 1956/9/26 س 7 ص 426 " .

وإن كانت محكمة الموضوع غير ملزمة برأى الخبير الذى ندبته إلا أن لها أن تأخذ بما لها من سلطة فى تقدير الأدلة بتقرير الخبير الاستشاري الذى تطمئن إليه دون أن تناقش تقرير الخبير المنتدب فى رأيه المخالف له إلا أنه يجب وهى تباشر

هذه السلطة أن تسبب حكمها بإقامته على أدلة صحيحة من شأنها أن تؤدي عقلا إلى النتيجة التي انتهت إليها " نقض في 1967/1/31 س 18 ص 85 " . ولمحكمة الموضوع أن تطرح النتيجة التي انتهى إليها الخبير واعتماد تقديرات اللجنة السائغة والمستتدة للثابت من الأوراق " الطعن قم 1105 لسنة 61 ق في 2007/5/10 "

وعلى العكس للمحكمة أن تأخذ برأى الخبير المنتدب وتطرح رأى الخبير الاستشاري دون حاجة للرد بأسباب خاصة على ما ورد في التقرير الاستشاري ، لأن الأخذ بتقرير الخبير المنتدب ، مفاده أن الحكم لم يجد في تقرير الخبير الاستشاري ما يغير وجه الرأى الذى انتهى إليه فى الدعوى " نقض فى 1981/3/18 س 22 ص 322 ، 1971/5/20 س 22 ص 669 " .

ومتى كانت محكمة الموضوع قد رأت فى حدود سلطتها التقديرية الأخذ بتقرير الخبير لاقتناعها بصحة أسبابه فإنها لا تكون ملزمة بعد ذلك بالرد استقلالا على الطعون التى وجهها الطاعن إلى ذلك التقرير لأن فى أخذها به محمولا على أسبابه ما يفيد أنها لم تجد فى تلك الطعون ما يستحق الرد عليها بأكثر مما تضمنه لا تقرير " نقض فى 1967 /11/30 س 18 ص 1790 ، 1968/5/14 س 19 ص 934 " .

فإذا كان يبين من الحكم الابتدائي الذى أيدته وأحال إلى أسبابه الحكم المطعون فيه أنه اخذ بالنتيجة التى انتهى إليها الخبير فى تقديره بعد أن استظهر سلامة الأسس التى بنى عليها وألمح إلى أن الخبير قد بحث دفاع الطاعنين وناقش أوجه الخلاف بينهم وبين مصلحة الضرائب - المطعون ضدها - وانتهى فى أسباب سائغة إلى تحديد عدد الرزم اللازمة للإنتاج خلال التسعة أشهر الأخيرة من سنة 1947 مراعىا الظروف والملابسات المحيطة بأصحاب الأنوال اليدوية بعد أن أضحى تداول الغير حرا ، وكانت محكمة الموضوع غير ملزمة بالرد على الطعون التى يوجهها الخصم إلى تقرير الخبير مادام أنها قد أخذت بما جاء فى هذا التقرير ، إذ أن فى أخذها بما ورد فيه دليلا كافيا على أنها لم تجد فى تلك الطعون ما يستحق التفاتها إليها وهى فى تقديرها ذلك لا سلطان عليها لمحكمة النقض . كما أن الأخذ

بما فى المستندات أو اطراحها مما يدخل فى سلطة محكمة الموضوع التقديرية التى تتأى عن رقابة محكمة النقض فإن النعى بهذا السبب يكون على غير أساس " نقض فى 1975/4/24 فى الطعن 91 لسنة 32 ق "

وللمحكمة أن تستقل بتقدير عمل أهل الخبرة والموازنة بين آرائهم فيما يختلفون عليه . ولا تثريب عليها فى ذلك بالمضاهاة التى يجريها بنفسه ولا يمنع من إجراءاتها أن يكون قد رأى قبول ندب خبير أو أكثر للقيام بها لأن القاضى هو الخبير الأعلى فيما يتعلق بوقائع الدعوى المطروحة عليه وله أن يسعى بنفسه لجلاء وجه الحق فيما اختلف فيه الخبراء لأن تقاريرهم لا تعدو أن تكون من عناصر الإثبات التى تخضع لتقديره . " نقض فى 1968/11/7 س 19 ص 1307 ، الطعن رقم 727 لسنة 74 ق فى 2008/1/24 |

وللمحكمة فى جميع الأحوال أن تأمر بإعادة المأمورية إلى الخبير ولو من تلقاء نفسها - لتقدير ما اغفل تقديره ، أو لإعادة التقدير على أساس معينة تحددها المحكمة له فى حكمها أو للرد على المطاعن الموجهة إلى تقريره ولا تلتزم المحكمة بإجابة طلب الخصم إعادة المأمورية إلى الخبير " نقض فى 1970/2/26 س 21 ص 322 ، الطعن رقم 701 لسنة 68 ق فى 2009/2/23 ، الطعن رقم 8505 لسنة 65 ق فى 2008/2/26 ، الطعن رقم 2529 لسنة 64 ق فى 2007/6/26 " وإذا أمرت المحكمة بإعادة المأمورية إلى الخبير ليتدارك ما تبينه له من وجوه النقص فى تقريره ، فإنه يكون من الواجب عليها إذا هى رجعت عن رأيها فى استكمال هذا التقرير وأخذت به وأسست حكمها عليه أن تبين الأسباب التى جعلتها تكتفى به وإلا كان حكمها مشوبا بالقصور " نقض فى 1942/3/12 - مجموعة س 3 ص 419 "

ويجوز للمحكمة أن تصدر حكمها استنادا إلى ما ورد فى تقارير الخبرة حتى ولو لم تنته إلى الجزم واليقين مادام أنها قد اطمأنت إلى ما ورد بها . وفى حالة ما إذا كانت الخبرة غير كاملة أن تفحص بنفسها المستندات التى أهملها الخبراء دون أن تؤثر الخبرة غير الكاملة فى صحة الحكم الصادر فى

الموضوع؟ "حكم مجلس الدولة الفرنسى فى 1966/2/10 - لبيون - ص

918 "

ويلاحظ أن بطلان إجراءات الخبرة لا يلحق حكم المحكمة الصادر فى الموضوع إذا ما طرحت هذه المحكمة تقارير الخبراء جانبا بما لها من سلطة تقديرية. أما إذا صدر الحكم فى الموضوع بناء على تقارير الخبرة التى اتخذتها المحكمة أساسا لاقتناعها ، وكانت الخبرة تقوم على إجراءات باطلة ، فإن هذا الحكم يتعين إلغاؤه " بحثنا عن الخبرة فى منازعات الضرائب المباشرة فى التشريع الفرنسى - مجلة جامعة القاهرة بالخرطوم - العدد الرابع - 1973 - ص 339 .

ولمحكمة الموضوع أن تصحح الخطأ المادى الوارد فى منطوق الحكم والمشيد على خطأ مادى فى تقرير الخبير " الطعن رقم 3212 لسنة 62 ق فى 2007/6/14 "

ويمارس القاضى حديثة فى تكوين راية دون رقابة عليه من محكمة النقض على أن لمحكمة النقض أن تعمل رقابتها عليه فى طريقة تكوين هذا الرأى أو الأساس الذى تقوم عليه " الدكتور سحر عبد الستار أمام - المرجع السابق ص 556 " كما أن لمحكمة الموضوع أن تعمل رقابتها على قاضى الموضوع إذا قام بتشويه تقرير الخبير بأن خرج عن مضمونه أو جرح عبارته " نقض فى 29 مارس 1956 مجموعة أحكام النقض - س 7 رقم 61 س 426 "

وعلى أيه حال يجب على قاضى الموضوع احترام حقوق الدفاع " نقض 1998/6/7 الطعن قم 3132 ص 67 " وإذا ما استند إلى تقرير الخبير فيشترط أن يكون التقرير سليما لا تشوبه البطلان

الفصل السادس المعاينة

يعد الانتقال للمعاينة Visite des lieux من إجراءات التحقيق التى يجوز لمحكمة الموضوع أن تأمر بها إذا رأت أن هذا الانتقال مجديا فى حل النزاع . وقد تأمر المحكمة بهذا الإجراء فى حالة ما إذا تبين لها أنه لا محل لإجراء الخبرة أو إذا لم تقدم تقارير الخبرة عناصر المعلومات الكافية لتكوين عقيدة المحكمة .

وهذا الإجراء نادر الحدوث فى مجال المنازعات الضريبية .

وتقضى المحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب احد الخصوم بالانتقال لمعاينة المتنازع فيه أو تتدب احد قضاتها لذلك " مادة 1/131 إثبات " على أنه إذا كانت وسيلة الطاعن الوحيدة فى الإثبات هى طلب إجراء المعاينة فيتعين على المحكمة إجابته إلى طلبه.

وتطبيقا لذلك قضت محكمة النقض أنه إذا كان الثابت أن الطاعن ركن إلى ملف الضرائب للتدليل على ما بذله من جهد فى سبيل أداء مهمته ، وعاب على تقرير الخبير المقدم قصوره فى البحث بسبب عدم الاطلاع على الملف المذكور وكان هذا الاطلاع هو وسيلة الطاعن الوحيدة لإثبات دعواه ، فقد كان على المحكمة الانتقال إلى مصلحة الضرائب والاطلاع على الملف المشار إليه ، وإذ هى لم تقم بهذا الإجراء ، فإن ذلك منها يكون مصادرة للطاعن فى وسيلته الوحيدة فى الإثبات التى هى حق له مما لا يسوغ معه قانونا حرمانه منها . لما كان ذلك فأن الحكم المطعون فيه يكون قد عاره قصور يستوجب نقضه " نقض 1978/6/27 س 29 ص 1561 " .

ولا يجوز التمسك بطلب إجراء المعاينة لأول مرة أمام محكمة النقض "نقض 1975/11/5 س 26 ص 1366 "

وتختلف المعاينة عن الخبرة فى أن الأولى تعتبر وسيلة إثبات الغرض منها جمع الأدلة المادية بخلاف الخبرة التى تعتبر استشارة فنية للقاضى لمساعدته فى تكوين عقيدته وتتضمن رأيا فنيا علميا بناء على أبحاث خاصة فنية .

وتتفق المعاينة مع الخبرة فى أنها اختيارية للمحكمة . فيجوز لها أن ترفض الأمر بها حتى ولو طلبها جميع الخصوم إذا تبين لها من ظروف الدعوى ومن أدلتها أن هذا الإجراء غير منتج فى حل النزاع .

وللمحكمة أن تعدل عما أمرت به إذا رأت أن إجراء المعاينة غير مجد أو غير منتج وأن ما استجد فى الدعوى يعد حكم الإثبات يكفى لتكوين عقيدتها " نقص 1967/3/30 المكتب الفنى - س 28 ص 751 ، الطعن رقم 2725 س 61 ق جلسة 1992/6/30 "

وقد قضت محكمة النقض بأن طلب الانتقال إلى محل النزاع لمعاينته هو من الرخص القانونية لمحكمة الموضوع فلا عليها أن هي لم تستجب إلى ذلك متى وجدت في أوراق الدعوى ما يكفى لاقتناعها بالفصل فيها " نقض في 1960/2/25 س 11 ص 184 ، 1967/3/15 س 18 ص 636 ، 1970/4/16 س 21 ص 653 ، 1977/3/1 س 58 ص 591 " .

ويشترط في الانتقال للمعاينة مثل الخبرة أن يتم في مواجهه الخصوم ومن ثم يتعين إخطار الخصوم بيوم وساعة المعاينة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول أو بالطريق الإداري حتى يمكنهم حضورها إعمالاً لصفحتها الوجيهة بإجراء من إجراءات تحقق الدعوى

ويترتب على عدم الإخطار بطلان إجراءات المعاينة وبالتالي بطلان الحكم الصادر استناداً إليها . ويزول هذا العيب بحضور الخصوم دون إبداء احتجاجات أو تحفظات أو إذا قبلوا نتائج المعاينة أثناء المرافعات .

وللمحكمة أو لمن تندبه من قضاتها حال الانتقال تعيين خبير للاستعانة به في المعاينة ، ولها وللقاضى المنتدب سماع من يرى سماعه من الشهود وتكون دعوة هؤلاء للحضور بطلب ولو شفويًا من كاتب المحكمة " مادة 132 إثبات ولا يترتب على عدم حضور الخصوم لإجراءات المعاينة رغم إخطارهم عدم شرعيتها .

ويوجب القانون على المحكمة أو من تندبه من أعضائها تحرير محضر يودع ملف الدعوى تبين فيه جميع الأعمال المتعلقة بالمعاينة وإلا كان العمل باطلاً " تراجع المادة 2/131 إثبات " على إلا يتضمن المحضر رأى المحكمة أو العضو الذى قام بالمعاينة لأنه سيشترك فيما بعد فى إعداد مشروع الحكم أو فى إصداره أو فى إبداء رأيه بشأن المنازعة .

وهذا البطلان المشار إليه لا يتصل بالنظام العام ، وإنما يجوز لطرفى الخصومة التمسك به . ويسقط الحق فى التمسك به بالرد على الإجراء بما يفيد اعتباره صحيحاً عملاً بالمادة 22 من قانون المرافعات .

ولا يتطلب القانون ضرورة تحرير تقرير للمعاينة كما هو الحال فى الخبرة

حيث يلزم القانون تحرير تقرير أو أكثر .
وليس من الضروري إعلان الخصوم بمحضر المعاينة ، وإنما يكتفى بإيداعه
قلم كتاب المحكمة الابتدائية حيث يمكن للخصوم الاطلاع عليه .
ولا تتقيد المحكمة بما يسفر عنه محضر المعاينة فيجوز لها أن تصرح بنتائج
المعاينة جانبا . وندخل مصاريف المعاينة ضمن مصاريف الدعوى .

خاتمة

يتضح لنا من دراستنا ما يأتى : -

(1) توزيع الاختصاص بنظر منازعات الضرائب فى مصر بين المحاكم القضائية العادية والمحاكم الإدارية لا يقوم على سبب قانونى أو علمى ، بل يكاد يكون وليد المصادفة إذ أن مرد هذا التوزيع إلى انه من قوانين الضرائب ما ينص على اختصاص القضاء العادى بمنازعات معينة دون البعض الآخر ، وهو معيب لأن النزاع الواحد ممكن أن يعرض على القضاء العدى أو القضاء الادارى . وليس هذا مستساغا من الناحية المنطقية البحتة ، فضلا عما يترتب عليه من تضارب فى الأحكام وما يرتبه ذلك من تعارض المبادئ التى تحكم هذه المنازعات (الدكتور حسين خلاف - مدى اختصاص القضاء الادارى بنظر منازعات الضرائب فى مصر - المرجع السابق - ص 396) .

لذلك نقترح تلافيا لهذا التنازع فى الاختصاص أن يعهد بنظر جميع المنازعات فى ربط الضرائب إلى محاكم متخصصة ومستقلة عن القضاء العادى والإدارى نظرا للطبيعة الفنية التى يتمتع بها القانون الضريبى عن القوانين الأخرى والتى تبدو فى صور شتى . ولا شك أن إنشاء مثل هذه المحاكم يعمل على تأهيل مبادئ القانون الضريبى التى تشعبت كثيرا وتعقدت فى الوقت الحاضر نتيجة كثرة التعديلات التى تدخل على قوانين الضرائب باستمرار حتى يمكن تقاوى الأحكام المتناقضة التى تصدرها تارة المحاكم العادية وتارة أخرى الأحكام التى تصدرها المحاكم الإدارية متأثرة بأحكام القانون العام .

(2) يقتضى الأمر إعادة تنظيم إجراءات التقاضى الضريبية فى مجموعة واحدة تشمل كافة الضرائب بدلا من بعثتها بين قوانين الضرائب المختلفة وقانون المرافعات المدنية والتجارية ، على أن يراعى عند إعداد هذه المجموعة ذاتية القانون الضريبى واستقلاله والطبيعة الفنية التى يتميز بها ، وان يوضع فى الاعتبار الطبيعة المستقرة للقضاء الضريبى حيث يغلب المصلحة العامة على المصلحة الفردية للخصوم وأن هذا القضاء يجب أن يكون صرحا لحماية الممول على تحقيق مشروعية تصرفات الإدارة الضريبية التى تملك سلطات واسعة فى ربط وتحصيل الضريبة . ويمكن الاسترشاد فى إعداد هذه المجموعة بالمبادئ التى أرستها محكمة

النقض المصرية وأحكام مجلس الدولة الفرنسى ومبادئ الجمعية العمومية للفتوى والتشريع بمجلس الدولة .

(3) الإثبات هو الوسيلة التى تحمى حقوق الخصوم فإن تمسكوا به تحول إلى واجب على القضاء أن يتيح لهم الوقت المناسب لتقديم إثباتهم ، ويتفرع على ذلك أنه يحظر على الخصم دون وجه حق أن يمتنع عن تقديم الدليل الذى بحوزته أو أن يجعل بفعله أثبات الدعوى مستحيلا (Impossible) أو مرهقا (onerous) .

ونتيجة لذلك قررت المحكمة الأوروبية (- ECJ - the European Court of Justice) أن تكليف المكلف بعبء الإثبات فى القضايا الضريبية يجب أن يكون قادرا عليه ، وحظرت أن تواجهه الإدارة بمعوقات إدارية تمنعه من الإثبات ، ترسيخا للحق فى التقاضى وفى الدفاع .

وأكدت المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان (the European Court of Human Rights - ECHR) هذا التوجه عندما نظرت إلى الطعون المنظورة والمتصلة بالمنازعات الضريبية من زاوية ارتباطها بحق المكلف بالتقاضى ، واستطاعت تحويل عبء الإثبات من المكلف إلى الإدارة الضريبية كلما تعذر عليه الإثبات . ويبدو أن المحكمة الأوروبية قد نظرت إلى جانب حق مكلف الضريبة بالإثبات من زاوية الحق فى التقاضى إلى الحق فى الحماية الخاصة والعائلية للأفراد (المواد 6 و 8 من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان (ECHR) الصادرة فى 2003 والمعمول بها فى 31 ديسمبر من نفس العام .

و الخلاصة أنه لمواجهة اتساع أسباب المنازعات الضريبية التى لا حصر لها فإن كفالة الإثبات وتنوع وسائله تمثل ضمانا لحق الأفراد ، وحق الخزنة العامة على حد سواء ، لذلك يتعين عند إعداد قانون لإجراءات المنازعات الضريبية أن يتضمن تقرير إجراءات الإثبات وتحديد حجية كل وسيلة من وسائله ، وبيان دور الجهات التى تنظر المنازعات الضريبية فى تبنى قواعد إثبات مستقرة التطبيق ، وتحديد أى من الخصوم يكلف بعبء الإثبات .

الفهرس

الموض	ح	رقم الصفحة
-------	---	------------

1	مقدمة :
9	باب تمهيدي : مفهوم المنازعة الضريبية وخصائصها وأسبابها
9	الفصل الأول : مفهوم المنازعة الضريبية
14	الفصل الثاني : الشروط اللازمة لاعتبار المنازعة ضريبية
16	الفصل الثالث : أسباب المنازعات
16	المبحث الأول : الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي.
16	المطلب الأول : غموض وتعقيد بعض نصوص القوانين الضريبية
18	المطلب الثاني : عدم توافر خصائص القوانين في التشريعات الضريبية.
20	المطلب الثالث : عدم التنسيق بين التشريعات ذات العلاقة بالضريبة.
22	المطلب الرابع : الاختلاف في تفسير المصطلحات الواردة في قوانين الضرائب.
24	المبحث الثاني : الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية
24	المطلب الأول : السلطة التقديرية للإدارة الضريبية
32	المطلب الثاني : عدم شفافية الضريبة
37	المطلب الثالث : الفساد الإداري في المجال الضريبي
41	المبحث الثالث : أسباب المنازعات الضريبية المتعلقة بالممول
42	الفصل الرابع : خصائص المنازعات الضريبية
46	الباب الأول : المنازعات الضريبية في ربط الضرائب المباشرة
47	الفصل الأول : المنازعات الضريبية في ربط ضريبة الأطنان الزراعية
49	المبحث الأول : ربط الضريبة على الأطنان الزراعية
52	المبحث الثاني : الطعن في تقدير القيمة الإيجارية
52	المطلب الأول : الطعن على البيانات المساحية
54	المطلب الثاني : الطعن في تقدير القيمة الإيجارية
64	الفصل الثاني - المنازعات الضريبية في ربط الضريبة على العقارات المبنية
64	المبحث الأول : نطاق فرض الضريبة على العقارات المبنية

الفهرس

الموضوع	رقم الصفحة
المبحث الثاني : نطاق سريان الضريبة وسعرها	65

72	المبحث الثالث : الطعن على تقديرات القيمة الاجارية
83	المبحث الرابع : حالات الرفع المؤقت للضريبة
85	الفصل الثالث : المنازعات الضريبية في ربط الضريبة على الدخل
87	المبحث الأول - واجبات المكلفين بالضريبة على الدخل
88	المطلب الأول : الالتزام بإخطار المصلحة ببدء مزاولة النشاط
90	المطلب الثاني : الالتزام بإمسك الدفاتر
91	المطلب الثالث : الالتزام بالإخطار بالتوقف عن العمل
95	المطلب الرابع : الالتزام بالإخطار عن التنازل عن المنشأة
100	المطلب الخامس : الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية
115	المبحث الثاني : ربط الضريبة
126	المبحث الثالث : المرحلة الإدارية للمنازعة
126	المطلب الأول : إجراءات الطعن أمام اللجنة الداخلية
126	الفرع الأول : إعلان الممولين
131	الفرع الثاني : إجراءات الطعن أمام اللجنة الداخلية
136	المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام لجنة الطعن
160	المطلب الثالث : إجراءات الطعن أمام لجنة إعادة النظر في الربط النهائي
170	المبحث الرابع : المرحلة القضائية للطعن في ربط الضريبة على الدخل
170	المطلب الأول : الطعن في قرار لجنة الطعن أمام المحكمة الابتدائية
199	المطلب الثاني : استئناف الحكم الابتدائي
209	المطلب الثالث : الطعن بالنقض
280	المطلب الرابع : التماس إعادة النظر
293	المطلب الخامس: تفسير المحاكم القضائية للقانون الضريبي
302	المطلب السادس : المحاكم المختصة بنظر منازعات الضريبة على الدخل
305	في ضوء حكم الدستور الأخير
329	المبحث الخامس : التصالح الضريبي
	الباب الثاني : المنازعات في ربط الضرائب غير المباشرة

الفهرس

الموضوع	ع	رقم الصفحة
---------	---	------------

330	الفصل الأول : المنازعة في ربط الضريبة الجمركية
330	المبحث الأول : التنظيم الفني للضريبة الجمركية
336	المبحث الثاني : المنازعة في ربط الضريبة الجمركية
336	المطلب الأول : مفهوم المنازعة الجمركية
337	المطلب الثاني : طرق فض المنازعة في ربط الضريبة الجمركية .
339	الفرع الأول : التحكيم كوسيلة لفض المنازعات الجمركية
346	الفرع الثاني : شروط إحالة النزاع للتحكيم الجمركي
368	الفرع الثالث : قواعد وإجراءات التحكيم
378	الفرع الرابع : دعوى بطلان حكم التحكيم
404	الفصل الثاني : المنازعة في ربط الضرائب على المبيعات
405	المبحث الأول : منازعات ربط الضريبة على المبيعات
405	المطلب الأول : المرحلة الإدارية للمنازعات في ربط الضريبة على السلع المنتجة محليا والخدمات
431	المطلب الثاني : المرحلة القضائية في منازعات ربط الضريبة على السلع المنتجة محليا والخدمات
435	المبحث الثاني : التحكيم في المنازعات المتعلقة بضريبة المبيعات على السلع المستوردة
436	الفصل الثالث : المنازعات الضريبية في ربط الضريبة على الملاهي
443	الفصل الرابع : المنازعة الضريبية في ربط ضريبة الدمغة
455	الفصل الخامس : المنازعة الضريبية في ربط ضريبة التسجيل
461	الفصل السادس : المنازعة الضريبية في ربط رسم تنمية موارد الدولة
466	الباب الثالث : دعاوى مسئولية الإدارة الضريبية عن أخطاء موظفيها
477	الباب الرابع : أحكام خاصة في المنازعات الضريبية
477	الفصل الأول : الطعن أمام القضاء في منشورات المصلحة واللوائح والقرارات العامة
481	الفصل الثاني : المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة
486	الفصل الثالث : المنازعات بين المستثمر والجهة الإدارية طبقا لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار
492	الفصل الرابع : المنازعات بين الأشخاص الاعتبارية العامة
499	الفصل الخامس : المنازعات بين شركات القطاع العام ومصلحة الضرائب
513	الباب الخامس : المنازعات الضريبية الدولية
515	الفصل الأول : مبدأ سيادة الدولة الضريبية

الفهرس

الموضوع	ح	رقم الصفحة
---------	---	------------

517	الفصل الثاني : اختصاص الدولة بفرض الضرائب
517	المبحث الأول : فكرة التبعية السياسية
518	المبحث الثاني : فكرة التبعية الاقتصادية
519	المطلب الأول : معيار الموطن (أو الإقامة المعتادة)
526	المطلب الثاني : مبدأ إقليمية الضريبة
530	الفصل الثالث : المنازعة الضريبية الدولية وأسبابها
531	المبحث الأول : مفهوم المنازعة الضريبية الدولية وأسبابها
534	المبحث الثاني : وسائل إنهاء وتسوية المنازعة الضريبية الدولية
534	المطلب الأول : تفسير المحاكم الوطنية للمنازعة الضريبية الدولية
539	المطلب الثاني : الاتفاق المشترك
549	المطلب الثالث : التحكيم الضريبي الدولي
549	الفرع الأول : اتفاقية الاتحاد الأوروبي بشأن التحكيم الضريبي الدولي
551	الفرع الثاني : التطور التاريخي للتحكيم الضريبي الدولي وموقف الدول منه
562	الباب السادس : إجراءات الإثبات في المنازعات الضريبية
575	الفصل الأول : الكتابة
589	الفصل الثاني : القران
589	المبحث الأول : القرينة القانونية
593	المبحث الثاني : القرينة القضائية
596	الفصل الثالث : قوة الأمر المقضي به
611	الفصل الرابع : الإقرار
617	الفصل الخامس : الخبرة
651	الفصل السادس : المعاينة
655	خاتمة
657	الفهرس