



## الفصل الثالث

المنازعة الضريبية والاختصاص الاستثنائي  
للقضاء العادي بنظرها



## المنازعة الضريبية والاختصاص الاستثنائي

### للقضاء العادي بنظرها

مر الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية بمراحل عدة، فمن اختصاص القضاء العادي بنظرها إلي الاختصاص مشترك بين القضاء العادي والقضاء الإداري، ثم إلي اختصاص عام وشامل للقضاء الإداري

وقد نص المشرع صراحة ولأول مرة علي اختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب والرسوم بالقانون ١٦٥ لسنة ١٩٥٥، حيث صدر أول قانون لمجلس الدولة رقم ١١٢ لسنة ١٩٤٦ والقانون رقم ٩ لسنة ١٩٤٩ ولم يرد بهما أي إشارة إلي اختصاص مجلس الدولة بنظر تلك المنازعات . وبالرغم من خلو القانونين سالفين الذكر من تلك الإشارة إلا أن ذلك لم يمنع مجلس الدولة من التصدي لنظر تلك المنازعات وذلك علي النحو الذي سنتناوله تفصيلا في بحثنا هذا

كما تطور اختصاص مجلس الدولة بنظر تلك المنازعات، فبعد أن كان الاختصاص مشتركاً بين المحاكم الإدارية ومحكمة القضاء الإداري أصبح الاختصاص قاصراً علي محكمة القضاء الإداري فقط

**التطورات التاريخية للاختصاص القضائي بنظر منازعات الضرائب والرسوم:**

لم يكن هناك اختصاص قضائي بنظر المنازعات الضريبية في مصر، حيث كان يتمتع علي القضاء تأويل أي أمر إداري وفقاً لللائحة ترتيب المحاكم الأهلية، ثم ما لبث الأمر أن تطور رويداً حتى تصدى القضائي - وباجتهاد منه - لنظر تلك المنازعات

كما شهدت مصر تطورات علي ذلك الاختصاص فقد شهدت فرنسا أيضا العديد من التطورات علي هذا الاختصاص، وذلك سواء في إمكانية طرح تلك المنازعة أساسا علي القضاء أو في مرحلة لاحقة تمثلت في إمكانية نظر القاضي الإداري لتلك المنازعات، إذ أثير النزاع في تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر تلك المنازعات هل هي جهة القضاء الإداري باعتبار أن تلك المنازعة ليست إلا منازعة إدارية يختص بنظرها القضاء الإداري، أم هي جهة القضاء العادي باعتبار أن تلك المنازعات ليست إلا منازعات مدنية .

وقد تباينت مسالك تشريعات الدول الأخرى في تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية فهناك من الدول ما عهدت بنظر تلك المنازعات إلي القضاء العادي مثل إنجلترا والسودان والعراق باعتبار أن تلك المنازعات منازعات مدنية، ودول أخرى جعلت الاختصاص بنظر تلك المنازعات للمحاكم الإدارية كالسويد ولكسمبورج .

وهناك دول أخرى جعلت الاختصاص بنظر تلك المنازعات مناصفة بين القضاء العادي والقضاء الإداري كفرنسا، وهناك دول أخرى أخذت طريقا مغايرا وهو جعل الاختصاص بنظر تلك المنازعات لمحاكم مستقلة متخصصة في تلك المنازعات كألمانيا والأرجنتين والمكسيك

ونتاول هنا التطورات التاريخية التي مر بها الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية في كل من مصر وفرنسا وذلك علي النحو الآتي :

التطورات التاريخية للاختصاص القضائي

بنظر المنازعات الضريبية في مصر

### **أولاً : مرحلة ما قبل صدور قانون مجلس الدولة**

وهي مرحلة القضاء الموحد حيث لم يكن هناك سوي جهة قضاء واحدة هي جهة القضاء العادي، وقد كان من الطبيعي أن يختص ذلك القضاء بنظر المنازعات الضريبية .

إلا أن الأمر لم يكن كذلك، إذ حرص المشرع صراحة وتحديدًا في المادة ١٥ من لائحة ترتيب المحاكم الأهلية علي النص علي أنه لا يجوز للمحاكم أن تؤول أمرا إداريا أو توقف تنفيذه، ثم أردف بعد ذلك بالنص صراحة في المادة ١٦ من تلك اللائحة علي أنه ليس لهذه المحاكم أن تنظر المنازعات المتعلقة بأساس ربط الأموال الأميرية .

ومن ثم فان المشرع لم يكتف بما أورده من قاعدة عامة في المادة ١٥ من لائحة ترتيب المحاكم الأهلية من عدم جواز تأويل المحاكم للأوامر الإدارية بما فيها تلك المتعلقة بالضرائب بل نص صراحة في المادة ١٦ علي عدم جواز نظر المحاكم المنازعات المتعلقة بأساس ربط الأموال الأميرية .

ولم يكتف المشرع بذلك بل أنه حرص علي تكرار ذلك الحظر في قوانين أخري خاصة بالضرائب مثلما فعل في الديكريته الصادر في ١٠ مايو ١٨٩٩ المتعلق بتعديل ضريبة الأقطيان، حيث نص فيه علي قيام لجان إدارية بتقدير القيمة الايجارية للأقطيان والتي تتخذ بعد ذلك أساسا لفرض الضريبة علي تلك الأقطيان .

فإذا لم يرتض الممول ذلك التقدير فقد أجاز استئنافها أمام  
لجان إدارية أعلى، علي أن يكون قرارها نهائياً غير قابل للطعن عليه  
أمام القضاء

وقد حرص المشرع علي تأكيد تلك الصفة النهائية لقرارات  
اللجان حيث نص في المرسوم بقانون الصادر في ١٦ مايو ١٩٣٥ علي  
اختصاص لجان إدارية تسمى ( لجان التقدير ) بتقدير القيمة الايجارية  
للأطيان، وأجاز استئناف تلك القرارات أمام لجان إدارية أعلى تسمى  
لجان الاستئناف تصدر قرارات نهائية غير قابلة للطعن فيها

وعاد المشرع إلي تأكيد ذلك فنص في المادتين الثامنة عشر من  
ذات المرسوم علي أنه لا يجوز الطعن أمام المحاكم في قرارات لجان  
التقديرات ولجان الاستئناف وانه لا يجوز للمحاكم النظر في أي طعن  
يتعلق بضريبة الأطيان .

وهو ذات المسلك الذي اتبعه المشرع عند تناوله لضريبة المباني إذ  
تناول الأمر العالي الصادر في ١٣ مارس ١٨٨٤ تلك الضريبة وقد أناط  
أمر تقدير القيمة الإيجارية للمباني إلي لجان إدارية، وعلي أساس تلك  
القيمة التي حددتها اللجان يتم تحديد الضريبة، فاذا ما أعترض صاحب  
الشأن فله الطعن علي تلك القرارات أمام لجان تسمى لجان المراجعة وهي  
بمثابة لجان استئنافية

فإذا ما أصدرت تلك الأخيرة قراراتها أصبحت نهائية وفقاً لنص  
المادة الخامسة من الأمر العالي المذكور

وبالتالي فان المبدأ العام الساري وقتذاك هو عدم جواز نظر  
المحاكم المنازعات المتعلقة بربط الضرائب والرسوم تأسيساً علي أن ربط

الضرائب من اختصاص الإدارة المالية وتقوم بتحديدھا وبتعديلھا والإعفاء منها لجان إدارية مشكلة لهذا الغرض طبقا لقوانين ولوائح خاصة

فلا يدخل في وظيفة المحاكم النظر في تعديل قرارات هذه اللجان حتى ولو خالفت القانون ويمكن لأصحاب الشأن رفع أمرهم إلى الجهة الرئاسية المختصة

ورغم سريان هذا المبدأ العام وقتذاك بفعل تلك التشريعات إلا أن ذلك لم يمنع المحاكم من تفسير وتأويل تلك النصوص تفسيراً ضيقاً علي نحو لا يقطع بحرمانها من التصدي لبعض المنازعات المتعلقة الضريبية من ذلك تصدي القضاء لنظر المنازعات الضريبية والتي لا تختص ربط الضريبة، كمطالبة الممول وغيره مصلحة الضرائب برد ما دفعه بدون وجه حق أو المنازعات المتعلقة بنقل التكليف من أسم إلى اسم أو تصحيحه استناداً إلى دفاتر المكلفات

حيث ذهب القضاء تبريراً لاختصاصه بنظر تلك المنازعات إلى "أنه وإن كانت تلك الدفاتر قد وضعت لتنظيم تحصيل الضرائب إلا أنها قد أصبحت دفاتر عمومية يصح للأفراد أخذ صور منها للاستناد عليها في إثبات ملكيتهم أو وضع يدهم ومن ثم فإن طلب نقل التكليف لا يعد من المسائل الإدارية الخارجة عن وظائف المحاكم"

وبمرور الأيام صار القضاء أكثر جرأة في الحد من القيود التي وضعها المشرع عليه وذلك بمد مظلمته إلى منازعات أخرى، منتهياً إلى أنه إذا كان مدار المنازعات الضريبية مسألة قانونية - أي تتعلق بمشروعيه فرض الضريبة أو بالتعويض عن الضرر الذي أصاب ممولاً سببه تحصيل

الضريبة منه بدون وجه حق - فان هذه المنازعات تدخل في ولاية المحاكم القضائية حينئذ

وقد أعقب تلك المحاولات القضائية تشريعي للحد من تلك القيود الموضوعية التي سبق وأن وضعها المشرع علي السلطة القضائية بنظر المنازعات الضريبية، إذ صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وقد أورد لأول مره النص علي أن تحيل مصلحة الضرائب إلي لجان إدارية جميع المسائل التي لم يتم الاتفاق عليها بين المصلحة والممول، وتكون قرارات تلك اللجان قابلة للطعن عليها أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية

ولم يكتف المشرع بذلك بل أورد في الباب الرابع من ذلك القانون أحكاما عامة تسري علي جميع الضرائب التي تناولها القانون مثل ضريبة إيراد رؤوس الأموال وضريبة كسب العمل وضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث جعل المشرع الاختصاص للقضاء بنظر الطعون في تلك الضرائب

رويدا رويدا صارت الأمور أكثر توسعا حتى صدر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الدمغة والقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ الخاص برسم الأيلولة علي التركات والقانون رقم ٦ لسنة ١٩٤٩ الخاص بضريبة الإيراد العام حيث أناط المشرع بالقضاء ولاية الفصل في المنازعات المتعلقة بتلك الضرائب

حيث أصبت القاعدة بعد ذلك هي اختصاص القضاء بنظر المنازعات الضريبية وذلك بصدر قانون نظام القضاء رقم ١٤٧ لسنة ١٩٤٩ والذي ألغي الأمر العالي الصادر في ١٤ يونيو سنة ١٨٨٣ الخاص بلائحة ترتيب المحاكم الأهلية بما فيها المادة ١٦ من تلك اللائحة والتي

كانت تنص علي عدم اختصاص المحاكم بالنظر في المنازعات المتعلقة  
بأساس ربط الأموال الأميرية

حيث جاء نص المادة ١٨ من القانون ١٤٧ لسنة ١٩٤٩ صريحا بان  
للمحاكم دون أن تؤول الأمر الإداري أو توقف تنفيذه أن تفصل :

١- في المنازعات المدنية والتجارية التي تقع بين الافراد والحكومة في  
شأن عقار أو منقول عدا الحالات التي ينص فيها القانون علي غير  
ذلك

٢- في دعاوى المسئولية المدنية المرفوعة علي الحكومة سبب إجراءات  
إدارية وقعت مخالفة للقوانين واللوائح

٣- في كل المسائل الأخرى التي يخولها القانون حق النظر فيها

ولم يرد بالقانون المذكور ما نصت عليه المادة ١٦ من لائحة  
ترتيب المحاكم الاهلية الملغاة من انه ليس للمحاكم أن تنظر في أساس  
ربط الموال الأميرية ، مما يعنب أنه مع صدور ذلك القانون أصبحت ولاية  
القضاء في نظر المنازعات الضريبية غير محدودة بكون المنازعة متعلقة  
بالربط أو بالتسوية

وقد أوردت المذكرة الإيضاحية لذلك القانون السبب الذي  
دعاها إلي إغفال نقل حكم المادة ١٦ من لائحة ترتيب المحاكم الأهلية  
بأن ربط الضرائب إنما يكون بقرارات تصدرها لجان إدارية شأنه شأن  
كل قرار إداري لا تملك المحاكم القضائية أن تؤوله ولا أن توقف تنفيذه  
وإن كانت تملك أن تعوض عن الضرر الذي ترتب عليه إذا صدر علي  
خلاف ما يقضي به القانون ..

## ثانيا : المرحلة التالية علي إنشاء مجلس الدولة

فرض المشرع المصري ضريبة علي الثروة المنقولة لأول مره في عام ١٩٣٩ حيث أصدر القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وفرض ضريبة علي الأرباح التجارية الصناعية، وقد جعل المشرع الاختصاص بنظر المنازعات المتعلقة بتلك الضريبة للقضاء العادي، وهو أمر طبيعي حيث لم يكن هناك قضاء إداري قد نشأ بعد ولم تكن مصر قد عرفت نظام القضاء المزدوج، فلم يكن هناك سوي قضاء موحد وهو القضاء العادي

وقد عرفت مصر نظام القضاء المزدوج بصدور قانون إنشاء مجلس الدولة رقم ١١٢ في عام ١٩٤٦ والذي لم ينص علي اختصاص المجلس بنظر المنازعات الضريبية والرسوم، وكذلك فعل القانون التالي رقم ٩ لسنة ١٩٤٩ حيث ظل الاختصاص بنظر تلك الأخيرة قاصرا علي القضاء العادي، إلا أن ذلك لم يمنع بمجلس الدولة منذ إنشائه عن التصدي لنظر بعض المنازعات الضريبية استنادا إلي اختصاصه بنظر طلبات الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات النهائية طبقا لما جاء بالمادة الثالثة من القانون ١١٢ لسنة ١٩٤٦ في فقرتها السادسة ولما جاء أيضا في المادة الرابعة من القانون التالي رقم ٩ لسنة ٤٩ في فقرتها السادسة، إلا أن تلك المحاولات لم تكن سوي اجتهادات قضائية من قبل المجلس واجتهادات من بعض الفقهاء لم يكن لها السند التشريعي الصريح إلا بصدور القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥، والذي نص صراحة ولأول مره في فقره السابعة من المادة الثامنة علي اختصاص مجلس الدولة ممثلا في المحاكم الإدارية ومحاكم القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم، ثم أعقب ذلك القانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ وقد منح محاكم

القضاء الإداري منفردة ذلك الاختصاص إلا أنه علق ذلك الاختصاص  
علي صدور قانون للإجراءات القضائية خاصا بتلك المنازعات  
حيث نصت المادة ٨ من القانون المذكور علي اختصاص مجلس  
الدولة بالفصل في المسائل الآتية .

أولا :- ..... ثانيا :- ..... ثالثا :- .....

سابعاً : الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات  
الإدارية في المنازعات الضرائب والرسوم وفقا للقانون الذي ينظم كيفية  
نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة ، ثم نص في المادة ٧٣ منه علي انه  
" بالنسبة إلي المنازعات الخاصة بالضرائب الرسوم تظل الجهات الحالية  
مختصة إلي أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائي  
متضمنا تنظيم نظر هذه المنازعات "

ثم تأكد ذلك بالشرط بصدور القوانين المتعاقبة لمجلس الدولة  
التي أوردت ذات القيد في القانون ٥٥ لسنة ٥٩ والقانون ٣١ لسنة ٦٣  
والقانون ١٤٤ لسنة ٦٤ وإن كانت قد جاءت جميعها خاليه من النص  
الذي ورد بالمادة ٧٣ من القانونين رقم ١٦٥ لسنة ٥٥ ورقم ٥٥ لسنة ٥٩

ولما صدر دستور عام ١٩٧١ نص في المادة ١٧٢ علي أن مجلس  
دولة هو صاحب الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية ، حيث أعقبة  
صدور قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ وقد أورد ذات القيد في المادة  
العاشرة - الفقرة السادسة - حيث نص علي اختصاص المجلس بنظر  
الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات  
الضرائب والرسوم وفقا للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات  
أمام مجلس الدولة ٠٠٠ وحتى الآن لم يصدر ذلك القانون

وهذا القيد وان كان له مبرراته وقت إنشاء مجلس الدولة باعتبار مجلس الدولة هيئة قضائية وليده، إلا أنه من الغريب أنه في جميع قوانين مجلس الدولة المتعاقبة وحتى آخرها القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ ظل هذا القيد موجودا ومنصوصا عليه دون مبرر لا سيما وأنه وحتى الآن لم يصدر قانون الإجراءات الخاصة بتلك المنازعات ولم يزل هذا القيد

وهو الأمر الذي خلق حالة من الاضطراب في اختصاص مجلس الدولة بنظر تلك المنازعات، حتى أن القضاء العادي قد استند في تصديده لنظر تلك المنازعات إلى ذلك القيد الذي أوردته قانون مجلس الدولة ذاته، حيث اعتبرت بعض الأحكام أن اختصاص المجلس بنظر تلك المنازعات معلق علي شرط واقف هو صدور قانون الإجراءات الخاص بتلك المنازعات

ولما كان ذلك القانون لم يصدر بعد فإن الشرط في اختصاص مجلس الدولة لم يتحقق بعد، ومن ثم فإن الاختصاص ينعقد للقضاء العادي

ومن تلك الأحكام ما قضت به محكمة النقض المصرية " إن اختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب والرسوم - شرطة - صدور القانون المنظم لكيفية نظرها أمامه - عدم صدوره - أثره - بقاء الاختصاص بنظرها معقودا للقضاء العادي "

ورغم ذلك فإن عدم صدور ذلك القانون المنظم للإجراءات القضائية بنظر تلك المنازعات لم يمنع مجلس الدولة من التصدي لنظر منازعات الضرائب والرسوم باعتباره صاحب الولاية العامة في نظر تلك المنازعات باعتباره منازعات إدارية، ولم يستثن من ذلك الاختصاص

سوي تلك المنازعات التي رسم لها المشرع قانونا خاصا إعمالا للقاعدة القانونية أن الخاص يقيد العام

وقد عبرت عن ذلك أحكام مجلس الدولة بعد صدور القانون ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ حيث قضت بأنه "لئن كان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقانون رقم ٦٠ لسنة ٤١ قد رسما طريقا معيننا للطعن في القرارات الصادرة من لجان مديريات الضرائب سواء كانت خاصة بالأرباح التجارية والصناعية أم بالأرباح الاستثنائية، ونظم إجراءاته ومواعيده وبين مدارجة وعين الجهات القضائية التي تنظره وحدد اختصاصها وجعله شاملا للنزاع بجميع أطرافه شكلا وموضوعا بما هو أوسع من اختصاص محكمة القضاء الإداري في هذه النصوص علي وجه يتسق مع نظام المحاكم العادية

فلا وجه لما يتحدي به المدعي من أن قانون إنشاء مجلس الدولة إذ صدر معه القانونان المشار إليهما يكون ناسخا لهما ولا وجه لذلك مادام الاختصاص من هذا الشأن هو اختصاص نيطة بجهة خاصة بأوضاع معينه

ومن المعلوم أن الاختصاص الخاص يقيد العام لا العكس، وعلي ذلك فإن كل منازعات الضرائب والرسوم التي نظم القانون لها طريقا خاصا للطعن أمام المحاكم العادية تخرج عن اختصاص مجلس الدولة وتكون من اختصاص المحاكم العادية

أما المنازعات التي لم يحدد فيها القانون الجهة القضائية التي تختص بنظر المنازعات المتعلقة به فإنها تدخل في اختصاص مجلس الدولة استنادا إلي أنه ليس ثمة نص خاص يقيد من النص العام الذي جعل لمجلس الدولة اختصاصا عاما في منازعات الأفراد والهيئات "

ومن ذلك أيضا " النص علي ولاية محاكم مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم رهينة بصدور القانون الذي ينظم هذه المنازعات غير مانع من اختصاص تلك المحاكم سواء بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم التي لم ينظم لها المشرع طريق قضائيا للطعن أو بالفصل في كل قرار إداري يتعلق بهذه المنازعات ولا يتسع النص الذي يحدد اختصاص القضاء العادي ليشمله ... اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بنظر منازعة تدور حول إلغاء قرار مصلحة الجمارك السلبي بالامتناع عن إعفاء رسائل الأخشاب الزان التي استوردتها الشركة الطاعنة من الرسوم الجمركية استنادا إلي نص المادة الولي من قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٧ بإعفاء بعض مواد البناء من الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المقررة علي الواردات

التكليف القانوني لتلك المنازعة سواء اعتبرت منازعة ضريبية أم منازعة في قرار إداري بالامتناع عن الإعفاء من رسوم جمركية فإن الاختصاص بنظرها ينعقد لمحاكم مجلس الدولة دون المحاكم العادية بحسبانها منازعة إدارية وباعتبار أن مجلس الدولة هو القاضي الطبيعي للمنازعات الإدارية "

وإعمالا لقاعدة أن مجلس الدولة هو صاحب الولاية العامة في نظر المنازعات الضريبية والرسوم ما لم يوجد نص خاص يعهد بالاختصاص إلي جهة أخرى فقد قضت المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٣١٦ لسنة ٤١ ق جلسة ١٥/٨/١٩٩٩ من انه " لما كان قانون الضريبة العامة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ٩١ لم يتضمن تحديد الجهة

القضائية المختصة بنظر المنازعات الناشئة عن تطبيقه ومن ثم يكون القضاء الإداري هو المختص بنظرها دون القضاء العادي "

كما قضت ذات المحكمة بأن " عدم صدور قانون خاص ينظم كيفية نظر منازعات الضرائب والرسوم أمام محاكم مجلس الدولة غير مانع من اختصاص محاكم مجلس الدولة بتلك المنازعات سواء تلك التي لم ينظم المشرع طريقا قضائيا للطعن قضائيا للطعن فيها أو بالفصل في كل قرار إداري يتعلق بهذه المنازعات "

ومن ثم فقد انتهت المحكمة إلي اختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر المنازعات الناشئة عن تطبيق أحكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة علي المبيعات

وإعمالا للقاعدة السابقة فإن مجلس الدولة هو المختص بسائر منازعات الضرائب والرسوم ما لم يقرر المشرع بقانون خاص جهة أخرى مختصة بنظر ذلك النزاع، وقد تواترت علي ذلك أحكام مجلس الدولة مقرر ..... " إنه من المبادئ المقررة فقها وقضاءً أنه إذا ورد نص في قانون خاص بحالة معينة، وجب إتباع هذا النص دون الأحكام الأخرى الواردة في قانون عام ولو كان لاحقا للقانون الخطأ، وذلك طبقا للقاعدة التي تقول " الخاص يقيد العام " إلا إذ تناول القانون اللاحق الحكم الخاص بالحذف أو التعديل بما يعتبر عدولا عن هذا الحكم الخاص

وعلي ذلك إذا ورد في المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ الخاص بتقدير إيجار الأراضي الزراعية لاتخاذها أساسا لتعديل ضرائب الأطنان المعدل بالقانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٥٦ - نص بعدم جواز الطعن أمام المحاكم في قرارات لجان التقديرات ولجان الاستئناف، فإن هذا الحظر لا يلغيه مجرد صدور قانون مجلس الدولة في سنة ١٩٤٦ وما طرأ

عليه من تعديلات، بحجة أن هذا القانون قد استحدث قضاء إلغاء القرارات الإدارية التي كان القضاء الوطني محظورا عليه النظر فيها بالتطبيق للمادة " ١٥ " من لائحة ترتيب المحاكم الأهلية الصادرة في ١٤ يونيو سنة ١٨٨٣ والتي تقضي بأنه " لا يجوز للمحاكم تأويل الأوامر الإدارية أو إيقاف تنفيذها " وانه بإنشاء مجلس الدولة أصبحت القرارات الإدارية خاضعة لرقابة القضاء الإداري وأصبح للأفراد حق المطالبة بإلغائها قضائيا ما لم ينص قانون مجلس الدولة أو قانون لاحق علي استثناء بعض هذه القرارات

لا حجية في هذا القول ذلك أن القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ هو قانون خاص بضريبة الأطيان الزراعية، فإذا ما ورد نص في هذا القانون حظر الطعن في قرارات لجان التقدير أمام المحاكم ورسم طريقة للطعن في هذه القرارات أمام لجان الاستئناف ونص علي طيفية تشكيل هذه اللجان، فانه يتمتع علي المحاكم بكافة أنواعها النظر في الطعون التي تقدم إليها علي قرارات لجان تقدير ضريبة الأطيان الزراعية سواء كانت تلك المحاكم موجودة عند إصدار هذا القانون أو بعد ذلك، لان القانون يتكون من قواعد عامه مجردة لكل زمان ومكان ما لم يرد قيد من حيث الزمان أو المكان

وكون قانون مجلس الدولة قد صدر في سنة ١٩٤٦ - أي بعد القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ - وقد استحدث قضاء الإلغاء ونص علي اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري بالطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية وكذلك بالطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم، فإن ذلك النص لا ينسخ ولا يلغي ما ورد في قانون خاص بحالة معينة من

حالات الضرائب طالما أن النص الوارد في قانون مجلس الدولة هو نص عام لا يقيد النصوص الخاصة

وغني عن البيان أن اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري هو اختصاص مقيد ومحدده بالقانون ..... "

ومن أمثلة القوانين التي عهدت بالمنازعة الضريبية إلي اختصاص جهة للقضاء العادي القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٤ والقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩، والذي حل محلها القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والذي حل محله القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بضريبة الدخل، والذي عهد بالاختصاص بنظر المنازعات في قرارات لجان الطعن إلي محكمة الابتدائية بهيئة تجارية

وذلك علي النحو الذي نص عليه المشرع في المادة ( ١٢٣ ) من ذلك القانون من أنه " لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار

وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقا لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع "

وإسناد المشرع الاختصاص بنظر بعض من المنازعات الإدارية إلي القضاء العادي ليس غريبا ولا قاصر فقط علي المنازعات الضريبية، فهناك من بين تلتك المنازعات ما أخرجها المشروع من اختصاص القضاء الإداري رغم أنها تدخل في اختصاصه الأصيل مثلما فعل المشرع في

القانون ١١ لسنة ٧٥ الخاص بالقوات المسلحة حيث انتهت المحكمة الإدارية العليا إلى أن المنازعات الإدارية الخاصة بضباط القوات المسلحة تخرج من اختصاص مجلس الدولة عملاً بذلك القانون الخاص بتنظيم وتحديد اختصاصات اللجان القضائية لضباط القوات المسلحة

وهو الأمر الذي حرص عليه المشرع بعد ذلك في شأن ضريبة المبيعات فبعد أن سكت عن تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر النزاع المتعلق بتقديرات مصلحة الضرائب في القانون ١١ لسنة ١٩٩١، تدارك ذلك الأمر بعد أربعة عشر عاماً إصدار ذلك القانون بإصدار القانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة للقانون الأول، حيث نص المشرع في الفقرة الرابعة من المادة الأولى منه علي أن " للمسجل الطعن في تقدير المصلحة أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره "

أما إذا خلا نص القانون من تحديد جهة قضائية أخرى تختص بنظر المنازعة الإدارية أو الضريبة فإن الاختصاص يبقى للقضاء صاحب الولاية العامة بنظر تلك المنازعات وهو القضاء الإداري عملاً بنص الفقرة الرابعة عشره من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة

والخلاصة : أن منازعات الضرائب والرسوم صارت من اختصاص القضاء الإداري بمجلس الدولة باعتباره القاضي العام بنظر تلك المنازعات عملاً بنص القانون ٤٧ لسنة ٧٢ في الفقرة السادسة من المادة العاشرة، وذلك ما لم ينص قانون الضريبة ذاته علي اختصاص القضاء العادي أو غيره بنظر المنازعات الناشئة عنه كما فعل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة علي المبيعات رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥

أو أن ينظم هذا القانون إجراءات هذه الدعاوى علي نحو يتناسب مع القضاء العادي دون القضاء الإداري، كما إذا تطلب المشرع تمثيل النيابة العامة في بعض الدعاوى الضريبية

ففي هذه الأحوال وأمثالها يكون القضاء العادي هو المختص بنظر تلك المنازعات وهذا ما تواترت عليه أحكام القضاء الإداري علي النحو سالف الذكر

أما القضاء العادي فقد دأب علي التصدي لنظر المنازعات الضريبية حتى تلك الداخلة في اختصاص القضاء الإداري، وقد تدرع في معظم أحكامه بحجة دائمة وهي " أن اختصاص مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات النهائية في منازعات الضرائب والرسوم شرطة صدور القانون المنظم لكيفية نظرها أمامه ..... عدم صدور هذا القانون ومع خلو قانون الضريبة من النص علي اختصاصه بنظر تلك المنازعات، أثره بقاء الاختصاص بنظرها معقود للقضاء العادي ..... "

فمع إقرار القضاء العادي باختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم أنه تمسك بالقيود الوارد بنص المفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ والذي جعل ذلك الاختصاص وفقا للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة

ولما كان هذا القانون لم يصدر حتى الآن فإن الاختصاص بنظر تلك المنازعات يبقى للقضاء العادي دون القضاء الإداري

ويري البعض أنه وأن كان القضاء الإداري هو المختص - كقاضي عان - بنظر المنازعات الضريبية والرسوم إلا أن ذلك رهن

بكون المنازعة متعلقة بقرار إداري معين، فإذا لم تكن أركان هذا القرار متوافرة لم يكن الطعن أمام المحكمة المذكورة مقبولاً

هذا فضلاً على أن نص القانون المنظم للضريبة على اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعة لا يمنع اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات المتعلقة بتلك الضريبة، كما إذا كان القصد من المنازعة هو إلغاء قرار عام صادر في شأن الضريبة التي يراد فرضها عليه كأن يطلب بإلغاء قراراً وزارياً باعتبار مهنة معينه خاضعة لضريبة معينه

فالمحاكم القضائية لا تختص بإلغاء مثل هذا القرار إذ لا تجيز لها ذلك القوانين الصادرة في شأن الضرائب المختلفة وكذلك القواعد العامة في الاختصاص

فالمحاكم القضائية لا تختص بإلغاء مثل هذا القرار العام إذ لا تجيز لها ذلك القوانين الصادرة في شأن الضرائب المختلفة وكذلك القواعد العامة في الاختصاص

فالمحكمة التي تختص وحدها بإلغاء هذه القرارات هي محكمة القضاء الإداري ومن ثم فإن الطعن بذلك الوصف ينبغي أن يقام أمامها لا أمام المحاكم العادية

ويؤيد من كثير هذا الاتجاه الأخير من اختصاص محاكم القضاء الإداري بنظر الطعون الموجهة إلي القرارات العامة الخاصة بالضريبة حتى مع وجود تنظيم خاص قرره القانون الخاص بها للطعن في منازعاتها أمام محاكم القضاء العادي

إلا إننا لا نكتفي بالأساس الذي استند إليه - وهو أن المحاكم العادية لا تختص بإلغاء مثل هذا القرار العام - وإنما نضيف إليه أنه لما

كان القضاء الإداري هو القاضي صاحب الولاية العامة في نظر المنازعات الضريبية والرسوم، فإن النص الخاص الذي يقيد من ذلك الاختصاص ينبغي تفسيره في أضيق الحدود وعدم التوسع فيه

ولما كانت النصوص الخاصة بتلك المنازعات قد جعلت الاختصاص للمحاكم العادية بنظر المنازعات علي قرارات لجان الطعن أو علي تقديرات الضريبة، فإن ذلك النص يفسر في حدود منطوقة ولا يتعداه إلي ما هو أبعد من ذلك، ويبقى ما عدا ذلك داخل في اختصاص القضاء الإداري باعتباره القاضي العام المختص بنظر المنازعات الضريبية والرسوم، وإذا حدد المشرع جهة قضائية أخرى لنظر تلك المنازعات الأخيرة بخلاف مجلس الدولة فإن اختصاص تلك الجهة يظل محصوراً فيما قرره القانون بصريح النص، وفيما عدا ذلك الاختصاص ينعقد للقضاء الإداري

ومن ثم فإننا لا نوافق علي ما انتهى إليه أحد الفقهاء من إن اختصاص محكمة القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية والرسوم في حال خلو نص القانون المنظم للضريبة من تحديد جهة القضاء المختصة بنظر منازعاته رهن بتوافر قرار إداري معين

إذ أن ذلك لم يوجب أي نص، وهذا تحميل للنص بما لا يحتمل، ذلك أنه إذا لم يتمخض عن المنازعة قرار له مقومات القرار الإداري فيكفي أن تتبدي السلطة العامة في تصرف جهة الإدارة في ممارستها لنشاطها المنوط بها سواء في إدارتها للمرافق العامة أو فيما يطلبه الأفراد من نفع أو ميزه يمنحها القانون مباشرة

فالمنازعة الإدارية تدخل في اختصاص القضاء الإداري سواء تمخض عنها قرار إداري أم لم يتمخض عنها ذلك القرار، فالاختصاص

الولائي للقضاء الإداري لا يقتصر علي المنازعات الإدارية التي ينبثق عنها قرار إداري نهائي فحسب وإنما يمتد لتناول كافة المنازعات الإدارية سواء صدر فيها قرار إداري أم لم يصدر

وتأكيدا لذلك قضت المحكمة الإدارية العليا " بأن النص الوارد بقانون مجلس الدولة والذي يقرر أن ولاية محاكم مجلس الدولة بنظر الطعون في منازعات الضرائب والرسوم رين بصدور القانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة غير مانع من اختصاص تلك المحاكم بنظرها سواء بالفصل في منازعات الضرائب والرسوم التي لم ينظم لها المشرع طريقا قضائيا للطعن، أو بالفصل في القرارات الإدارية المتعلقة بهذه المنازعات ولا يتسع النص الذي يحدد اختصاص القضاء العادي لتشمله

وأيا كان التكييف القانوني لتكل المنازعات أي سواء اعتبرت منازعه ضريبية أو منازعه في قرار إداري يتعلق بها فإن الاختصاص بنظرها ينعقد لمجلس الدولة بهيئة قضاء إداري دون المحاكم العادية أساس ذلك أن التشريع لم يعهد للقضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بالضريبة العامة علي المبيعات

كما أن هذه المنازعة بحسبانها منازعة إدارية تكون من اختصاص القاضي الطبيعي للمناعة الإدارية - أي القضاء الإداري ..... "

هذا فضلا علي أن قواعد الاختصاص الواردة في المادة العاشرة من مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ نصت علي اختصاص مجلس الدولة بنظر منازعات الضرائب والرسوم دون قيد أو وصف، وقد جاءت الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة الخاصة بنظر المنازعات الإدارية خالية من هذا القيد

إضافة إلي ذلك ما ورد بالذاكرة الإيضاحية لقانون مجلس الدولة حيث ورد بها " وازن المشرع بين وجوب تقرير اختصاص مجلس الدولة بكافة المنازعات الإدارية ..... إعمالا لنص م ١٧٢ من الدستور وبين الحالة إلي تفعيل عناصر هذا الاختصاص وتحديد حالاته تحديدا منضبطا دقيقا

وقد اتبع المشرع في هذا الصدد سبيلا وسطا حرص فيه علي ذكر أبرز التطبيقات التي تدخل في مفهوم المنازعات الإدارية ثم نص أيضا علي اختصاص المجلس بسائر المنازعات الإدارية الأخرى .....

ومن ثم فإن سائر المنازعات الضريبية والرسوم تختص بها محكمة القضاء الإداري سواء تعلقت بقرار إداري من عدمه طالما توافرت فيها صفة المنازعة الضريبية ما لم يخرجها المشرع الذي نظم تلك الضريبة من اختصاص القضاء الإداري، حيث ينبغي التقييد بذلك النص سواء في إسناد الاختصاص إلي القضاء العادي أو في حدود ذلك الاختصاص

فلا يتم التوسع في تفسير النص بمنح القضاء العادي اختصاصا أكبر من ذلك الوارد بالنص وذلك باعتباره استثناء من الأصل العام حيث ينبغي التقييد بحدوده ومداه

### **التطورات التاريخية للاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية في فرنسا**

إذا كان المشرع المصري قد نأى بالقرارات الإدارية عن رقابة القضاء في مرحلة زمنية معينة وذلك أبان إصداره لائحة ترتيب المحاكم الأهلية في عام ١٨٨٣ ونصه في المادة ١٥ منها علي أنه " ليس للمحاكم

أن تؤول أي أمر إداري أو توقف تنفيذه وإنما لها أن تقضي بالتعويض عن الإجراءات الإدارية المخالفة للقانون واللوائح "

وهو الأمر الذي أكده المشرع في لائحة ترتيب المحاكم المختلطة بتكراره ذات النص في المادة ٣٥ من تلك اللائحة، فإنه سبق وأن تكرر ذات الأمر في فرنسا في حقبة زمنية سابقة علي تلك الحقبة في مصر كان ممنوعا فيها علي القضاء النظر في أعمال الإدارة، حيث صدر القانون ١٦ - ٢٤ أغسطس ١٧٩٠ ونص في المادة ١٣ من الباب الثاني علي أن " الوظائف القضائية متميزة عن الوظائف الإدارية وتظل دائما منفصلة عنها ولا يجوز للقضاة أن يعرفوا بأنه طريقة كانت أعمال الجهات الإدارية بسبب يتعلق بوظائفهم وإلا عوقبوا "

وقد أضاف مرسوم ١٦ فيركتيدور من العام الثالث أنه " يحظر علي المحاكم حضرا باتا نظر قرارات الإدارة أيا كان نوعها "

كما نصت المادة ٧٥ من دستور العام الثامن - دون أن تتعرض للحظر المقرر علي المحاكم المدنية من نظر القرارات الإدارية - وبعد أن أحالت فقط إلي حظر تكليف رجال الإدارة

بالحضور أمام هذه المحاكم علي أنه " لا تقام الدعوى علي العاملين بالحكومة من غير الوزراء بسبب وقائع تتعلق بوظائفهم إلا بقرار من مجلس الدولة، وفي الحالة تقام الدعوى أمام المحاكم العادية "

ثم ما لبث ذلك القيد أن أزيل بدءا من عام ١٧٩١ - تاريخ إنشاء

مجلس الدولة الفرنسي

## اختصاص القاضي الإداري في فرنسا بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة

يتم توزيع الاختصاص القضائي بنظر المنازعات الضريبية في فرنسا بين القضاء العادي والقضاء الإداري وفقا لنوع الضريبة ، إذ نصت المادة ٦٥ من قانون فريمير - وهو القانون الصادر في السنة السابعة للجمهورية - علي اختصاص مجلس الدولة بالفصل في منازعات الضرائب المباشرة ومنها الضرائب علي الدخل والضرائب علي رقم الأعمال والرسوم المشبهة بها ، فيما يختص القضاء العادي بالفصل في منازعات الضرائب غير المباشرة والرسوم المشبهة به

كما نصت المادة ٤٠ من القانون ٢٨ بليفور - الصادر في السنة الثامنة للجمهورية - علي أن يختص مجلس دواوين المديرية بالفصل في طلبات الأفراد التي تهدف إلي رفع أو تخفيض الضريبة

وعلي هذا الأساس فإن القاضي الإداري تنحصر ولايته في نظر الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة ، أما الضرائب غير المباشرة فلا تدخل في اختصاصه وإنما ينعقد الاختصاص بنظرها للقضاء العادي

ورغم وضوح هذا المبدأ إلا أن المعايير اختلفت في تحديد التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، ومن ثم تحديد القضاء المختص ، حيث تبني بعض الفقه المعيار الشخصي وبمقتضاه تكون الضريبة مباشرة حين تفرض علي شخص ولا يستطيع نقلها إلي غيره ، كالضريبة التي تفرض علي أصحاب المهن ، وتكون الضريبة غير مباشرة إذا استطاع من تفرض عليه نقلها إلي غيره ، كالضريبة الجمركية التي تفرض علي السلع المستورة والتي يستطيع التاجر بعد دفعها تحميلها علي صمن البضاعة

وذهب البعض الآخر إلى الأخذ بمعيار موضوعي وهو النظر إلى موضوع الضريبة، فإذا كانت الضريبة تفرض على عناصر للممول تتميز باستمرارها وثباتها فهي ضريبة مباشرة كالضريبة التي تفرض على رأس ماله أو علي دخله

أما إذا فرضت علي تصرفات وقتيه أو عارضة فإنها تكون ضريبة غير مباشرة كالضريبة التي تفرض علي التصرفات العقارية وقد تبني المشرع الفرنسي معيارا للمعيارين السابقين وهو المعيار الشكلي، حيث يتم التعويل علي الأداة التي صدرت بها الضريبة، فإذا ما صدرت في أورداد رسمية شخصية فهي ضريبة مباشرة يختص بربطها وتسويتها مصلحة الضرائب ويختص بنظر الطعن فيها مجلس الدولة

أما الضرائب التي لا تصدر بها أورداد رسمية فهي ضرائب غير مباشرة يختص بربطها وتسويتها وجبايتها مصالح حكومية أخرى غير مصلحة الضرائب، وبالتالي يختص بنظر الطعون فيها محاكم القضاء العادي، وقد عزي ذلك التقسيم إلي المبدأ الذي اعتنقه الثورة وهو مبدأ الفصل بين السلطات الذي نادي به مفكر الثورة الفرنسية مونتسكيو فالضرائب المباشرة أنما تصدر بأورداد رسمية صادرة من الإدارة

والمنازعات المتعلقة بها ليست في حقيقتها إلا طعنا علي تلك القرارات الإدارية، او بصفه عامه هي في حقيقتها طعن علي عمل من أعمال السلطة التنفيذية، ومن ثم فإن القاضي المختص بها هو القاضي الإداري باعتباره القاضي المختص أساسا بنظر تلك الطعون

وعلي العكس من ذلك فإن الضرائب غير المباشر لا يصدر بشأنها أورداد رسمية ولكن يتم تحصيلها عن طريق تطبيق أسعارها علي

الوقائع والتصرفات التي تكون وعاء لها ، وتتميز هذه الأسعار بأنها ذات طبيعة لأحية عامة تستقل بتحديد السطة العامة

ومن ثم فان الاختصاص بنظر المنازعات المتعلقة بها لا ينعقد للقاضي الإداري بل للقضاء العادي ذلك لأنها لا تتناول قرارا إداريا

ولما ألغي رجال الثورة الضرائب غير المباشرة بدعاوى عدة، منها أنها تتعارض - في فكرهم - مع الديمقراطية وإنما تفتقر إلى العدالة، أصبح القاضي الإداري هو جهة الاختصاص الوحيدة بنظر المنازعات الضريبة نظرا لكونه مختصا أساسا بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة، وان الاختصاص المقابل للقضاء العادي بنظر الضريبة قد انتهى بإلغاء الضرائب غير المباشرة

وقد حرص رجال الثورة الفرنسية على تأكيد ذلك الاختصاص بالنص صراحة على منح الاختصاص بنظر تلك المنازعات الخاصة بالضرائب المباشرة إلى القاضي الإداري، والذي كان يشمل وقتذاك محاكم المقاطعات والتي حل محلها دواوين المديرين " مجالس الأقاليم " ثم المحاكم الإدارية بعد ذلك

إلا انه ونظرا لتأثر حصيلة الدولة من الأموال نتيجة لإلغاء الضرائب غير المباشرة فقد تم إعادة فرض تلك الضريبة مره أخرى، حيث تم منح الاختصاص بنظر المنازعات المتعلقة بها إلى القضاء العادي، فعاد الوضع إلى ما كان عليه سابقا من اختصاص مجلس الدولة بنظر القضاء العادي، فعاد الوضع إلى ما كان عليه سابقا من اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة واختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة

علي أن هذا التقسيم ليس مطلقا ، إذ أن هناك حالات تختص فيها المحاكم الإدارية بنظر منازعات الضرائب رغم أنها لا تتعلق بضرائب مباشرة صادرة بأوراد رسمية كالضريبة علي رقم الأعمال والتي فرضت بالقانون الصادر في ٢٥ يونيو سنة ١٩٢٠

وهناك حالات أخرى تختص فيها المحاكم العادية بنظر منازعات تتعلق بضريبة مباشرة كمنازعات التنفيذ الخاصة بتلك الضرائب والمنازعات المتعلقة بربط الضريبة علي إيرادات القيم المنقولة ، حيث أسند المشرع بالقانون الصادر في ٧ فبراير ١٩٥٣ الاختصاص بنظر تلك المنازعات للقضاء العادي ، كذلك المنازعات المتعلقة بالضريبة الجمركية ، إلا أن تلك الحالات تظل استثناء من الأصل العام وهو اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة واختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة

وقد صدر قانون الإجراءات الضريبية الحالي وقد اعتمد ذات التقسيم الذي سار عليه المشرع الفرنسي من تقسيم الاختصاص بين القضاء العادي والقاضي الإداري وفقا لنوع الضريبة فيختص القاضي العادي بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ورسوم التسجيل والضرائب المشابهة بينما يختص القاضي الإداري بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والضرائب علي رقم الأعمال

وينقسم النظام الضريبي الحالي في فرنسا إلي قسمين ، الأول يخضع لأحكام القانون العام الضريبي ولائحة الإجراءات الضريبية أما القسم الثاني فهو لا يخضع لأحكام ذلك القانون Regime contentieux des compositions non regies par le code

general des impots ، وهذا القسم الثاني له قواعده الخاصة به سواء تلك المتعلقة بربط الضريبة أو بتحصيلها ومن أبرز الأمثلة لها رسوم الخدمات التي تحصلها شركات المياه Les redevances percues par les agences de l'eau والتي تم فرضها بالقانون ١٦ ديسمبر ١٩٦٤

وتعد أحكام هذا القسم استثناء من النظام الضريبي العام حيث يتضمن ذلك الأخير علي ما يقرب من مائتي ضريبة ورسم سواء أكانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة، ومن أشهر تلك الضرائب المباشرة الضريبة علي دخول الأشخاص الطبيعيين ويطلق عليها اختصارا Impot Sur Le Revenu Des Personnes (IOROP) (Physiques)

والضريبة علي الشركات Impot Sur Les Societes ويطلق عليها اختصارا ( IOS )

والضريبة العامة علي الدخل Contribution Sociale Generalisee ويطلق عليها اختصارا COSOG "والضريبة العقارية Les Taxes Foncières ويطلق عليها اختصارا TOF " ومن الضرائب غير المباشرة الضريبة علي القيمة المضافة Taxe Sur La Valeur Ajoutee ويطلق عليها اختصارا TOV0A "

والضرائب علي المنتجات البترولية Taxe interieure Sur Les Produits (T.I.P.P Petroliers)

## تطور سلطة القاضي الإداري الفرنسي في نظر المنازعات الضريبية من حيث المحاكم المختصة

أسندت منازعات الضرائب المباشرة في البداية إلي ما يسمى مجالس الأقاليم (le conseils de prefectures) حيث كانت تلك المجالس بمثابة المحاكم ذات الولاية العامة في نظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة

وقد منحت تلك المجالس سلطات واسعة إذ كان لها الحق في تقدير مدي مشروعية القرارات الإدارية الصادرة في شأن ربط الضريبة تسويتها، وكذلك الحق في تفسير تلك القرارات وبصفه عامه كان لها السلطة في أ، تتناول جميع العناصر التي أدت إلي ربط الضريبة علي الممول، ومن ثم كان لها الحق في تقدير الوقائع التي بني عليها الربط الضريبي

ثم صدر بعد ذلك في ٢٨ ديسمبر سنة ١٩٥٩ قانون تم بمقتضاه إسناد اختصاص تلك المجالس إلي المحاكم الإدارية والتي حلت محل تلك المجالس، وأصبحت هي صاحبة الولاية العامة في نظر كافة المنازعات الإدارية بما فيها المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المشابهة لها

وللممول الحق في الطعن في أحكام تلك المحاكم أمام مجلس الدولة الفرنسي، والذي كان بمثابة محكمة ثاني درجة أو محكمة الاستئناف بالنسبة لأحكام الصادرة من المحاكم الإدارية والتي تعد محكمة أول درجة بالنسبة لمجلس الدولة

وحتى عام ١٩٣٦ كان الممول أن يلجا مباشرة إلي المحاكم الإدارية لغرض منازعاته، إلا أنه وفي ذلك العام أوجب المشرع الفرنسي

عرض النزاع أولاً علي الإدارة المالية في صورة شكوي مقدمة من الممل أو تظلم مقدم منه إلي الإدارة المالية قبل ٣١ مارس من النسبة التالية لصدور الربط أو علي ظهور الوقائع التي دعت إلي تلك المطالبة ، وينبغي علي الإدارة المالية أن تبت في تلك الشكوى خلال ستة أشهر من تقديمها ويبلغ الممول برد الإدارة بخطاب موصي عليه وله أن يطعن علي ذلك الرد أمام المحكمة الإدارية خلال شهر من تبليغه أو بعد انتهاء مدة الستة أشهر

فإذا قام الممل برفع دعواه مباشرة إلي المحكمة الإدارية دون تقديم شكواه إلي الإدارة المالية فان دعواه تغدو غير مقبولة وتختص المحكمة بالتحقق في سلامة التقديرات التي أجرتها مصلحة الضرائب التي تم بناء عليها فرض الضريبة ، كما للمحكمة التأكد من قانونية سعر الضريب

ويخرج عن اختصاص تلك المحاكم نظر المنازعات المتعلقة بتحصيل الضريبة ومنازعات التنفيذ الخاصة بها ، حيث أناط المشرع الفرنسي بالقانون ٢٣ سنة ١٩٤٦ ذلك الاختصاص إلي المحاكم العادية فيما إذا كان موضوع المنازعة منصبا علي قرار تحصيل الضريبة من حيث الشكل

أما إذا تعلقت المنازعة بموضوع قرار التحصيل ، كالمنازعة بأن أجل سداد دين الضريبة لم يحن بعد فان المحكمة الإدارية هي المختصة بنظر ذلك النزاع

وقد علق المشرع الفرنسي اختصاص المحاكم بنوعيه الإدارية والعادية بنظر منازعات التحصيل علي سبق لجوء الممول إلي الإداري بتقديم شكواه وإلا أمتنع علي المحاكم النظر في دعوى الممول

فإذا ما رفضت الإدارة شكوى الممول صراحة أو ضمنا بعدم الرد عليها فإنه يمكنه حينئذ اللجوء إلى القضاء

إلا أنه وإن كان لتلك المحاكم الحق في تقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة في شأن ربط الضريبة وتسويتها فليس لها أن تتعرض لبحث مشروعية القوانين في شأن الضرائب والرسوم

فالمحاكم الإدارية الحق في رقابة سلامة القرارات الإدارية من أي عيوب، سواء عيوب في الشكل وعدم الاختصاص أو مخالفة القانون، بل أكثر من ذلك لها أن تتناول الأسباب والبواعث التي تكون الإدارة المالية قد تأثرت بها في موقفها إزاء الممول، دون أن تتخطى ذلك إلى البحث في مدى ملائمة القرار الإداري إذ أن ذلك من سلطة الإدارة وحدها

وتقف سلطة المحاكم الإدارية في الفصل في منازعات الضرائب والرسوم في بحث موضوع المنازعة، دون أن تمتد سلطتها إلى البحث والرد في الدفع الفرعية المنبثقة عن المنازعة التي تدخل في اختصاص المحاكم العادية، إذ يجب عليها إحالة تلك الدفع الفرعية إلى المحاكم العادية للفصل في تلك الدفع ووقوف الفصل في المنازعة المعروضة علي المحاكم الإدارية لحين فصل المحاكم العادية في تلك الدفع، كدفع الممول مثلا أمام المحكمة الإدارية بأن الإدارة المالية لم تقم بمنحة الأعباء العائلية لكونه متزوجا ويعول، أو أنها فرضت الضريبة علي مال مملوك لغيره أو ما شابه ذلك من دفع فلا تفصل المحكمة الإدارية المعروض عليها النزاع في مثل تلك الدفع، بل توقف الفصل في المنازعة وإحالة تلك الدفع إلى المحكمة العادية للفصل فيها وذلك إذا ما رأت جدية هذا الدفع، فإن فصلت المحكمة العادية في الدفع الفرعي تعود

المحكمة الإدارية إلي مباشرة النزاع في ضوء ما قضت به المحكمة العادية في هذا الدفع الفرعي

فإذا ما أصدرت المحكمة الإدارية حكمها فلصاحب الشأن الطعن علي ذلك الحكم أمام مجلس الدولة باعتبار ذلك الأخير محكمة ثان درجة

ورغم أن للمحاكم الإدارية أصبحت هي المحاكم ذات الولاية العامة بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة إلا أن المشرع استثنى بعضاً من تلك المنازعات وأدخلها في اختصاص القضاء العادي، كالمنازعات المتعلقة بمشروعية فرض الرسوم المحلية - وهي منازعات تتعلق بضريبة مباشرة تدخل في اختصاص المحاكم الإدارية باعتبارها صاحبة الولاية العامة بنظر تلك المنازعات - إلا أن المشرع وبموجب القانون الصادر في أكتوبر ١٩٣٥ أسند الاختصاص بنظرها إلي