

الفصل الرابع

المنازعات الضريبية
التي يختص بها القضاء العادي بنص القانون

المنازعات الضريبية التي يختص بها القضاء العادي ينص القانون مرحلة الفحص الضريبي -

لما كان الأصل العام هو اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية بأحد الاعتبارين إما عملاً بالفقرة السادسة بالمادة العاشرة من القانون رقم ٤٧ لسنة ٧٢ باعتبار وصفها منازعة ضريبية، وإما وفقاً للفقرة الأخيرة من تلك المادة باعتبار وصفها منازعة إدارية، فإن الخروج على ذلك الأصل لا يتم إلا بموجب القاعدة القانونية المقررة أن الخاص يقيد العام، إذ يجوز للمشرع أن يخالف ذلك الأصل وذلك بأن ينص صراحة على إسناد الاختصاص بنظر منازعات ضريبية معينة إلى القضاء العادي

La competence judiciaire en matieres administrative

والمشرع في ذلك غير مطلق اليدين لاعتبارات عديدة أهمها استقرار الأوضاع الاقتصادية وذلك باستقرار النصوص القانونية المتعلقة بتحديد الجهات القضائية المختصة بالمنازعات بدلا من تشتت منازعات المتقاضين بين جهة قضائية متعددة لا سيما المنازعات الضريبية، وهي المتعلقة بأهم مصدر للدخل القومي وهي الضريبة، فذلك يقتضي - وفقاً لما انتهت إليه في ذلك المحكمة الدستورية العليا - أنه يمتنع على المشرع إيلاء سلطة الفصل في منازعات بعينها إلى غير قاضيها الطبيعي إلا في أحوال استثنائية تكون الضرورة في صورتها الملجئة هي مدخلها

فلا يجوز للمشرع سلب كل اختصاص مجلس الدولة بنظر كافة المنازعات وإنما له أن يجعل بعضاً من تلك المنازعات في اختصاص

القضاء العادي مثلما فعل في قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة
٢٠٠٥

ومثلما فعل في قانون الضريبة علي المبيعات رقم ١١ لسنة ٩١ ،
حيث اخرج المشرع بموجب هذين القانونين المنشئين للضريبتين بعضا من
المنازعات الضريبية من اختصاص القضاء الإداري وأسندها صراحة إلي
القضاء العادي علي النحو الذي سنتناوله تفصيلا في مبحث لاحق

وهو في مسلكه هذا يراعي اعتبارات عدة أما انه رأي أن طبيعة
تلك المنازعات التي أسندها إلي القضاء العادي لا تتناسب مع طبيعة
القضاء الإداري كان لم يكن تمثيل النيابة العامة لازما في المنازعة
وهذا ما لا يتحقق سوي في القضاء العادي

وأما إلي اعتبارات تاريخية ومهنية تمثلت في استقرار محاكم
القضاء العادي فتره طويلة من الزمن علي نظر تلك المنازعات سواء قبل
إنشاء مجلس الدولة أو بعد إنشائه لا سيما مع وجود القيد الذي أورده
المشرع بنص الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة
حينما علق اختصاص المجلس بنظر منازعات الضرائب والرسوم علي
صدور قانون الإجراءات القضائية ، وهو ما لم يصدر حتى الآن مما أتاح
للقضاء العادي فرضه التصدي لنظر العديد من المنازعات الضريبية حتى
لو لم تكن داخلة في اختصاصه وهو الأمر الذي أعطاه خبرة كبيرة في
التعامل مع تلك المنازعات

وأما إلي رؤية أرتهاها المشرع في القضاء العادي وهو انه أسرع في
إجراءات التقاضي والفصل في الدعاوى من القضاء الإداري

وقد يكون السبب في ذلك ما أرتاه المشرع في المنازعات الضريبية من أهمية وخطورة يتحدد بناء عليها موقف الممول من الضريبة المستحقة عليه وما يتعلق بذلك من إيرادات الدولة، فاوكل المشرع للقضاء العادي الفصل في المنازعات التي ارتأى ضرورة سرعة الفصل فيها وأما إالى بعث الطمأنينة في نفوس الأفراد باعتبار أن نظرة الأفراد لمجلس الدولة في بدايته - لا سيما في فرنسا - كانت ترى فيه محايا لجهة الإدارة

ومن ثم فإن المشرع إرساء الطمأنينة في نفوس الأفراد بإسناد الاختصاص بنظر تلك المنازعات إالى القضاء العادي باعتباره قضاء مستقلا عن الإدارة التي تتشا في كنفها القضاء الإداري في بداياته

وأيا كانت الغاية التي ابتغها المشرع فالملاحظ أن المشرع دأب بالفعل في العديد من القوانين المنشأة للضرائب علي إسناد بعض وليس كل المنازعات الضريبية إالى القضاء العادي

المنازعات الضريبية الخاصة بالضريبة علي الدخل التي تدخل في اختصاص القضاء العادي

- المنازعات المتعلقة بقرار لجان الطعن -

يلاحظ في تلك المنازعات التي اسند المشرع المصري الاختصاص بنظرها إالى القضاء العادي أنها منازعات متكررة - حتى من الممول الواحد - كالطعن الضريبي علي الأرباح التي حددتها الجهة الإدارية، فهو طعن يتكرر من الممول كلما تكرر الربط الضريبي عن السنوات اللاحقة

أما المنازعات التي أبقاها المشرع في اختصاص القضاء الإداري فهي تتسم بأنها منازعات فردية غير متكررة في موضوعها ، وهناك من الممولين من لا يلجا إليها أساسا ، وحتى الممول الذي يلجا إليها فإنه نادر ما يتكرر منه هذا النزاع ، كطعن علي قرار الإدارة السلبي برفض تسليمه البطاقة الضريبية أو طعنه علي القرار الصادر من لجنة الإسقاط الضريبي

فهذه الطعون وما شابهها لا يقوم بها الممول بصفه متكررة وذلك لعدم تكرار الواقعة الدافعة لرفع دعواه عكس الطعون التي يختص بها القضاء العادي

وهو الأمر الذي يؤدي في النهاية إلي مفارقة غريبة ، وهي أن اختصاص القاضي العادي بنظر المنازعات الضريبية وان كان هو الاستثناء إلا انه يستأثر بحكم المنازعات تفوق أضعاف الكم الذي يختص به القاضي الإداري

وله أن يفوض غيره في إصدارها ويجوز أن يتعين القانون من يصدر القرارات اللازمة لتنفيذه.

والمثال الأبرز لتلك اللوائح ما تصدره الجهة الإدارية من لوائح تنفيذية للقوانين الصادرة من السلطة التشريعية مثل اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة العامة على الدخل واللائحة التنفيذية للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بضريبة المبيعات واللائحة التنفيذية للقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة العقارية واللائحة التنفيذية للقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة العقارية واللائحة التنفيذية للقانون ٦٦ لسنة ٦٣ الخاص بضريبة الجمارك.

حيث يجوز طلب إلغاء أي قرار إداري أو عمل مادي أو تنفيذي صادر من جهة الإدارة بالمخالفة لما جاء بأي من تلك اللوائح إذ أن رقابة المشروعية التي يختص بها القضاء الإداري لا تقتصر على مدى مطابقة القرار أو العمل الإداري للقانون فقط بل تمتد أيضاً إلى النظر في مدى مطابقة تلك القرارات والأعمال الإدارية للوائح فإذا ما خالفت أي منها اللائحة التنفيذية فإنه يجوز لصاحب الشأن الطعن بالإلغاء على ذلك القرار أو العمل الإداري.

أما إذا تضمنت اللائحة التنفيذية ذاتها نصاً مخالفاً للقانون فإنه لا يحق لصاحب الشأن الطعن مباشرة على نص اللائحة المخالف للقانون إلا في خلال ميعاد الستين يوماً من تاريخ نشر اللائحة أما بعد فوات ذلك الميعاد فإنه يحق له الطعن على القرار أو العمل الإداري الذي استند إلى نص اللائحة المخالف للقانون ويتحقق ذلك بالدفع بعدم مشروعية اللائحة التي استند إليها ذلك القرار المطعون فيه حتى وأن جاء متسقاً مع اللائحة إذ أن تلك الأخيرة في مرتبة أدنى من القانون وفي حال التعارض بينهما يقدم الأعلى على الأدنى والأعلى هو القانون.

وفي ذلك تقرر المحكمة الإدارية العليا (الطعن في القرارات التنظيمية العامة يجوز بأحد طريقتين الطريق المباشر أي بطلب إلغائها في الميعاد المقرر قانوناً ويكون ذلك بغرض إلغاء القرار كلية ويشترط في الطعن أن يتم في ميعاد ستين يوماً والطريق غير المباشر في أي وقت ولو كان ميعاد الطعن فيها قد انقضى وذلك عند الطعن في الإجراءات أو القرارات الفردية بتطبيق أحكام القرار التنظيمي وعدم تطبيقه بالنسبة لصاحب الشأن وذلك بإبطال الإجراء أو القرار الفردي الصادر في حقه تنفيذاً له).

كما يمكن الطعن على اللائحة ذاتها في حال مخالفتها للقانون بعدم دستورتيتها لمخالفتها للدستور حيث أوجب ذلك الأخير توافر شروط معينة في اللائحة على النحو المحدد بنص المادة ١٤٤ من الدستور التي نصت على أنه ((يصدر رئيس الجمهورية اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من تنفيذها وله أن يفوض غيره في إصدارها ويجوز أن يعين القانون من يصدر القرارات اللازمة لتنفيذه)).

ومن ثم فإنه إذا صدرت اللائحة التنفيذية ممن لم يحدددهم القانون أو ممن لم يفوضه رئيس الجمهورية غدت مخالفة للدستور لصدورها من غير مختص وكذلك إذا تضمنت اللائحة التنفيذية أحكاماً من شأنها تعديل لنص القانون الذي صدرت تنفيذاً له أو تعطيلاً له أو إعفاء من تنفيذ أحكامه غدت مخالفة للدستور أيضاً وتحديداً لنص المادة ١٤٤ من الدستور.

وهدياً بما سبق فإنه إذا أصدرت جهة الإدارة قراراً أو عملاً إدارياً تنفيذاً لنص اللائحة المخالف للدستور فإنه يحق لصاحب الشأن الطعن على ذلك النص الوارد باللائحة والذي استندت إليه جهة الإدارة في إصدارها ذلك القرار أو العمل بالطعن بعدم مشروعية ذلك النص ويكون ذلك الطعن أمام محكمة القضاء الإداري أو بالطعن بعدم دستورية هذا النص ويكون ذلك بدفع يديه الطاعن أمام المحكمة المنظورة أمامها المنازعة الأصلية وهي محكمة القضاء الإداري والتي يجوز لها إحالة ذلك الدفع إلى المحكمة الدستورية العليا كما يجوز للمحكمة بمناسبة أي دعوى أمامها تتعلق بذلك النص أن تحيل من تلقاء نفسها هذا النص إلى المحكمة الدستورية العليا للبت في مدى دستوريته وذلك على النحو

المحدد بنص المادة ٢٩ من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٩.

٢. اللوائح التنظيمية : وهي تلك التي نص عليها الدستور في م ١٤٦ بنصه - يصدر رئيس الجمهورية القرارات اللازمة لإنشاء وتنظيم المرافق والمصالح العامة ومثالها اللائحة الخاصة بتنظيم العمل بمصلحة الضرائب أو تلك المتعلقة بالهيكلية الإدارية لكل وحدة من وحداتها.

٣. لوائح الضبط :

ويحكمها نص المادة ١٤٥ من الدستور (يصدر رئيس الجمهورية لوائح الضبط) وهي لا تتعلق بموضوع بحثنا.

ثانياً : لوائح استثنائية :

وهي تختلف عن اللوائح التنفيذية واللوائح التنظيمية في أنها تصدر بقرار بقانون فهي ترتبط بظروف خاصة غير عادية وتمثل بالتالي خروجاً على الاختصاص العادي للسلطة التنفيذية ونظراً لتلك الظروف غير المادية التي تجابهها تلك اللوائح فقد جعل لها المشرع قوة القانون ومن ثم تستطيع أن تعدل أو حتى تلغي نصاً تشريعياً قائم صادر من السلطة الأساسية وهي السلطة التشريعية وبالتالي فإن تلك اللوائح تتسم بالعلو على اللوائح المادية وهي تنقسم إلى :

١. لوائح ضرورة :

وهي تلك التي نص عليها الدستور في م ١٤٧ من الدستور من أنه ((إذا حدث في غيبة مجلس الشعب ما يوجب الإسراع في اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير جاز لرئيس الجمهورية أن يصدر في شأنها قرارات تكون

لها قوة القانون ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدورها إذا كان المجلس قائماً وتعرض في أول اجتماع له في حالة الحل أو وقف جلساته.

فإذا لم تعرض زال بأثر رجعي ما كان لها من قوة القانون دون حاجة إلى إصدار قرار بذلك وإذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعي ما كان له من قوة القانون إلا إذا رأى المجلس اعتماد نفاذها في الفترة السابقة أو تسوية ما ترتب على آثارها بوجه آخر))

٢. لوائح تفويضية :

وقد نص عليها المشرع الدستوري في المادة ١٠٨ من الدستور بأنه ((لرئيس الجمهورية عند الضرورة وفي الأحوال الاستثنائية وبناء على تفويض من مجلس الشعب بأغلبية ثلثي أعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون ويجب أن يكون التفويض لمدة محددة وأن تبين فيه موضوعات هذه القرارات والأسس التي تقوم عليها. ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب في أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض فإذا لم تعرض أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان لها من قوة القانون)).

اختصاص القضاء الإداري بنظر الطعون على الأعمال التنفيذية

الصادرة من الإدارة الضريبية

فكما يختص القضاء الإداري بنظر الطعون في القرارات الإدارية المتعلقة بالضرائب والرسوم فإنه يختص أيضاً بنظر الطعون في الأعمال التنفيذية المتعلقة بالضرائب والرسوم إلا أن هذا الاختصاص ليس اختصاصاً عاماً إذ يقتصر اختصاص القضاء الإداري على تلك الأعمال التنفيذية المنطوية على قواعد جديدة أو من شأنها ترتيب آثار قانونية جديدة دون تلك التي تتضمن تكراراً لما ورد بالقرارات أو

القوانين المنفذة لها ما لم تكن المنازعة في حد ذاتها قد توافرت فيها الصفة الإدارية.

وتختص الأعمال التنفيذية عن القرارات الإدارية في أن الأولى تصدر من جهة الإدارة إما تنفيذاً لقانون أو تنفيذاً لقرار أو حكم محكمة دون أن ترتب هي آثاراً قانونية حتى لو ترتب على تلك الأعمال آثاراً قانونية فإنها غالباً ما تكون ناتجة عن القانون أو القرار التي صدرت تنفيذاً له.

أما القرار الإداري - وعلى نحو ما سبق تناوله - تصدره جهة الإدارة سواء بصفة صريحة أو ضمنية للتعبير عن إرادتها هادفة من وراء إصداره ترتيب آثار قانونية.

ولعل ذلك الهدف من القرار - ترتيب آثار قانونية - هو الذي يميز العمل التنفيذي عن القرار الإداري وتنقسم أعمال الإدارة التنفيذية إلى قسمين :

١. أعمال تنفيذية للقرارات الإدارية :

وهي لا ترتبط فقط بفترة ما بعد صدور القرار الإداري - كما يوحي بذلك وصفها - بل يجوز أن تسبق القرار الإداري كالأعمال التحضيرية أو التمهيدية التي تسبق صدور القرار الإداري وتعتبر تمهيداً له. وهذه الأعمال لا ينطبق عليها وصف القرار الإداري فهي تدور في فلك القرار سواء بالتمهيد أو التحضير له أو تنفيذه دون أن تضيف هي جديداً فنشر القرار الإداري لا يضيف شيئاً لذلك القرار ولا يرتب آثاراً قانونية سوى سريان مواعيد الطعن اعتباراً من تاريخ نشر القرار أو العلم به.

٢. أعمال تنفيذية للقوانين :

وهي تلك التي تقوم بها الجهة الإدارية تنفيذاً لنصوص القانون فهذه الأعمال تتميز بأنها مجرد تنفيذ مباشر لأحكام القانون فالأعمال التنفيذية هنا تشمل كافة الأعمال الصادرة عن الإدارة والرامية إلى تنفيذ القانون تنفيذاً مادياً وهي بذلك تخرج عن دائرة القرارات الإدارية.

والأعمال التنفيذية سواء الصادرة تنفيذاً للقرارات الإدارية أو تلك الصادرة تنفيذاً للقوانين يمكن تقسيمهما إلى الآتي :

١. أعمال تنفيذية لا ترتب أي أثر قانوني :

فتلك الأعمال التنفيذية لا تخرج عن كونها مجرد تنفيذ للقرار أو القانون دون أن ترتب أية آثار قانونية حتى لو كانت هناك آثار قانونية تبدو في ظاهر الأمر أنها مترتبة عليها إلا أنها في حقيقتها تعود إلى القرار أو القانون الذي صدرت الأعمال التنفيذية تنفيذاً له.

فتلك الأعمال وعلى نحو ما انتهت إليه محكمة القضاء الإداري ((لا تخرج عن كونها ترديد لأحكام القرار الإداري المنفذة له فلا وجه لاعتبارها قرارات إدارية.

وترتيباً على ذلك فإن الإنذار الموجه من أمانة المحافظة إلى شركة بإخلاء عقار لهدمه تنفيذاً للمصور التنفيذية للمنطقة التي يوجد بها هذا العقار لا يعدو من حيث الطبيعة القانونية أن يكون قراراً تنفيذياً للمصور التنظيمي ومن ثم فلا يعد قراراً إدارياً الأمر الذي يخرج عنه اختصاص مجلس الدولة)).

٢. أعمال تنفيذية ترتب آثاراً قانونية :

وهي تلك الأعمال التي ترتب بذاتها آثاراً قانونية تنسب إليها لا إلى القرار أو القانون الذي صدرت تنفيذاً له فهذه الأعمال تعد من قبيل القرارات الإدارية طالما انطوت على قواعد جديدة لم يتضمنها القرار أو القانون المنفذة له وهي تعتبر قرارات إدارية في نطاق ما استحدثته من قواعد.

فتلك الأعمال التنفيذية تتميز بأنها تتضمن أحكاماً جديدة وليست ترديداً لأحكام سابقة وردت في القرار أو القانون المنفذة له.

وهي بذلك الوصف يدخل الطعن المتعلق بها في اختصاص القضاء الإداري باعتبارها من قبيل القرارات الإدارية التي يختص بنظر الطعون فيها هذا القضاء.

وتتبدى تلك الأعمال ذات الآثار القانونية أكثر في عملية التحصيل الضريبي بما يستتبعها من أعمال وإجراءات حجز وبيع وتحصيل.

ورغم استقرار معظم الفقه والقضاء على خروج المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز والبيع من اختصاص القضاء الإداري إلا أن الباحث يرى عكس ذلك حيث أن تلك الأعمال والإجراءات التي تقوم بها الجهة الإدارية وإن كانت تتسم في معظمها بالأعمال التنفيذية إلا أن ما يميزها جميعاً أن تلك الأعمال التنفيذية ترتب في حد ذاتها آثاراً قانونية تعزى إليها وليس إلى القانون أو القرار الصادر تنفيذاً لهما وسوف نتناول الأمر تفصيلاً حين التعرض لمنازعات التنفيذ والتحصيل.

هذا فضلاً على أن التفرقة تصعب أحياناً حتى على المتخصصين في التمييز بين العمل التنفيذي المرتب لآثار قانونية من عدمه.

فاستيلاء الجهة الإدارية على مصنع أحد الأشخاص تنفيذاً لقرار ما يعتبر عملاً تنفيذياً محضاً غير مرتب لأية آثار قانونية إلا أن المحكمة الإدارية العليا رأت أن (الاستيلاء على هذا المصنع وإن كان في حد ذاته فعلاً مادياً إلا أنه لا يتم إلا تنفيذاً لقرار إداري تفسح به جهة الإدارة المنوط بها تنفيذ قانوني التأمين على المصنع أنه من بين المنشآت التي ينطبق عليها القانون فلا يسوغ النظر إلى واقعة الاستيلاء مستقلة عن القرار الإداري الذي وقعت تنفيذاً له إذ هي ذات ارتباط وثيق لأن كيانها القانوني مستمد منه.

وعلى هذا الوجه تكون الدعوى الموجهة إلى قرار الاستيلاء هي دعوى موجهة إلى قرار إداري نهائي استكمل كل مقوماته ويدخل النظر في طلب إلغائه في اختصاص مجلس الدولة بهيئة قضاء إداري).

فالمحكمة - وفقاً لقضائها سالف الذكر - اعتبرت قرار الاستيلاء قراراً إدارياً رغم أنه وفقاً للدراسة النظرية ليس إلا عملاً تنفيذياً صدر تنفيذاً لقانون التأمين إلا أن المحكمة أوردت مقدمة لكي تصل إلى النتيجة التي تبتغيها وهي أن الإدارة في سبيل استيلائها على المصنع لا بد عليها أن تحدد عما إذا كان هذا المصنع من المنشآت التي ينطبق عليها القانون من عدمه.

ومن ثم فإن قرارها بالاستيلاء قد اكتملت فيه أركان القرار الإداري وبالتالي فقد انتهت المحكمة إلى النتيجة المبتغاه وهي اختصاصها بنظر الطعن في قرار الاستيلاء.

ورغم سلامة هذا الاجتهاد القضائي إلا أن المشاهد عملاً أن هذا الاجتهاد رهين بالمحكمة إن شاءت أعملته في حالات وإن شاءت لم تعمله في حالات أخرى عديدة - كما لم تعمله في منازعات التنفيذ والحجز الإداريين - فالأمر الصادر من الجهة الإدارية بتوقيع الحجز في حقيقته قراراً إدارياً على النحو الذي سنبينه في حينه ولذات الاعتبارات السابقة الواردة بالحكم سالف الذكر، فالقرار الصادر من الإدارة بالاستيلاء والقرار الصادر منها بتوقيع الحجز الإداري كلاهما صدر تنفيذاً للقانون، الأول صدر تنفيذاً لقانون التأمين والثاني تنفيذاً لقانون الحجز الإداري وكلاهما تتمتع فيهما الإدارة بسلطة تقديرية في تحديد المال المراد الاستيلاء عليه أو توقيع الحجز عليه.

فكما أن هناك شروطاً ينبغي توافرها في المصنع المراد الاستيلاء عليه حتى يمكن للإدارة الاستيلاء عليه فعلاً فكذلك الأمر في المال المراد الحجز عليه إذ أن هناك أيضاً شروطاً ينبغي توافرها في المال المراد توقيع الحجز عليه وليس كل مال قابلاً للحجز عليه وذلك على النحو المبين تفصيلاً بالمبحث المتعلق بشروط المال الموقع عليه الحجز في المبحث الخاص بمنازعات التنفيذ والحجز الإداريين.

فالإدارة ليست لها مطلق السلطة في توقيع الحجز على أية أموال بل أن القانون حصن أموالاً معينة من جواز توقيع الحجز عليها بصفة دائمة وذلك لطبيعتها كالأموال العامة وإما أن يكون قد رهن تلك الحصانة بوقت معين لا يجوز فيه توقيع الحجز على تلك الأموال.

ومن ثم فإن الجهة الإدارية ينبغي عليها قبل إصدار أمر الحجز على منشأة الممول وأمواله وممتلكاته أن تتحقق عما إذا كان هذا المال يجوز الحجز عليه من عدمه كما يجب عليها التأكد من أنه مملوك للمدين كما ينبغي عليها اتباع أحكام القانون في إجراءات الحجز.

كل ذلك يسبغ أيضاً – وبنفس المنطق الذي استتدت إليه المحكمة الإدارية العليا – صفة القرار الإداري على الأمر الصادر بتوقيع الحجز.

ورغم ذلك فقد تخلت المحكمة الإدارية العليا عن ذلك الاجتهاد القضائي منها منتهية في العديد من أحكامها إلى أن أوامر الحجز ليست من قبيل الأوامر الإدارية وبالتالي فهي لا تدخل في اختصاص مجلس الدولة.