



## الفصل الخامس

### منازعات التحصيل والتنفيذ الضريبي



## منازعات التحصيل والتنفيذ الضريبي

جاء نص المشرع في القانون ٤٧ لسنة ٧٢ الخاص بمجلس الدولة عاماً في الفقرة السادسة من المادة العاشرة منه بنصه على اختصاص مجلس الدولة بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم.

كما أورد المشرع في الفقرة الأخيرة من المادة المذكورة اختصاصاً شاملاً لمجلس الدولة وهو اختصاصه بسائر المنازعات الإدارية فلم يقصر المشرع تلك العبارة على وصف معين لتلك المنازعات كالمنازعات الموضوعية مثلاً بل أوردتها عامة مجملة.

والقاعدة القانونية تقضي بأن العام يظل على عمومته ما لم يرد نص يخصصه وأن المطلق يظل على إطلاقه ومن ثم فإن اللفظ الوارد في الفقرة السادسة يسري على كافة منازعات الضرائب والرسوم سواء أكانت منازعات موضوعية أم منازعات في التنفيذ طالما أنها تتعلق بالضرائب والرسوم وتتعلق بالطعن في قرار نهائي.

أما إذا م تضمنت المنازعة طعناً في قرار نهائي ولكنها تنصب على أي إجراء أو عمل إداري صادر من الإدارة الضريبية فإن المنازعة تندرج تحت وصف الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة طالما توافرت فيها صفة المنازعة الإدارية وهي منازعة لا يشترط في وصفها هذا أن يكون محل الطعن قراراً إدارياً.

فوفقاً لما جاء بذلك النص فإن مجلس الدولة يختص بنظر سائر المنازعات الضريبية سواء في ذلك أكانت منازعات موضوعية تتعلق بالطعن على الضريبة ذاتها ومدى استحقاقها أم منازعات تتعلق

بالإجراءات التي اتخذتها مصلحة الضرائب لتحصيل تلك الضريبة أو ما يسمى بإجراءات التنفيذ.

ولا يؤثر في ذلك خلو قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ من تحديد الجهة المختصة بالإشكالات ومنازعات التنفيذ ٠٠ فعموم العبارة الواردة في الفقرة السادسة في الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة تغني عن ذلك إذ أنها تتسع لتشمل كافة المنازعات سواء الموضوعية أو منازعات التنفيذ طالما أنها واردة على قرارات نهائية صادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم.

هذا فضلاً على أن هناك من منازعات التنفيذ ما لا تدرج تحت بند الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة نظراً لكونها لا تمثل طعناً على قرار نهائي صادر من جهة إدارية إلا أنها وبرغم ذلك تدخل في اختصاص مجلس الدولة وفقاً لنص فقرة أخرى من ذات المادة وهي الفقرة الرابعة عشر منها والتي ورد بها اختصاص محاكم مجلس الدولة بنظر سائر المنازعات الإدارية.

إذ يكفي توافر صفة الإدارية للمنازعة حتى تدخل في اختصاص محاكم مجلس الدولة حتى ولو لم تتضمن طعن على قرار إداري.

فأعمال الإدارة المادية قد تكون محل لظعن الفرد ولا ينفى وصفها هذا - الأعمال المادية - وصف المنازعة بالإدارية وذلك على النحو الذي سنحدده تفصيلاً في مبحث لاحق.

إلا أنه إذا كان ذلك هو الأصل العام في التفسير فإن التطبيق العملي لذلك التفسير اختلف تماماً عنه ذلك أنه يتبع العديد من أحكام القضاء العادي نجد أن ذلك الأخير يتصدى لمنازعات التحصيل والتنفيذ

المتعلقة بالضرائب والرسوم معتبراً أنه صاحب الولاية العامة في نظر تلك المنازعات سالباً في ذلك اختصاصاً أصيلاً أيضاً لمجلس الدولة.

وقد ساعده في ذلك عوامل عدة منها عدم وجود قضاء متخصص لمنازعات التنفيذ بمجلس الدولة عكس ما هو واقع في القضاء العادي من وجود قضاء متخصص للتنفيذ (م ٢٧٤ مرافعات) ومنها أيضاً السرعة التي يتسم بها القضاء العادي في الفصل في منازعات التنفيذ عكس ما هو شائع من بقاء مجلس الدولة في ذلك مما جعل الأفراد يفضلون التوجه بمنازعاتهم للقضاء العادي.

### تعريف منازعات التحصيل والتنفيذ الضريبي

#### Les contentieux de recouvrement

لا تثور منازعات التحصيل والتنفيذ الضريبي إلا حين شروع الجهة الإدارية - وهي إما مصلحة الضرائب أو مصلحة الجمارك - في تحصيل دين الضريبة سواء في ذلك أكانت ضريبة عامة أم جمركية أم عقارية وذلك باتخاذ تلك الجهة الإجراءات التي ألزمها بها القانون لتحصيل تلك الضريبة.

فلا تثور تلك المنازعة بالسداد الطوعي من الممول للضريبة وهو الذي يقوم به مع تقديم الإقرار الضريبي السنوي إذ أن سداده للضريبة يتم دون أن تتخذ الإدارة أي إجراء تجاهه ودون أن يكون هناك منازعة أساساً لا في أصل الحق ولا في أي إجراء سابق أو لاحق على هذا الحق.

ذلك أن المشرع وقد ألزم الممول في الضريبة العامة على الدخل بتقديم الإقرار الضريبي (م ٨٣ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥) فقد ألزم المصلحة بقبوله على مسئولية الممول مع إلزام الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحقة من واقع إقراره في ذات يوم تقديمه (م ٨٤ من ذلك القانون).

وقد اعتبر المشرع الإقرار الضريبي للممول ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار. (م ٨٩ من القانون سالف الذكر).

وكذلك الأمر في الضريبة العامة على المبيعات حيث ألزم المشرع كل مسجل بتقديم إقرار شهري عن الضريبة المستحقة على النموذج المعد لذلك خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاء شهر المحاسبة (م ١٦ من القانون ١١ لسنة ٩١).

وقد ألزم المشرع المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري في ذات الموعد المنصوص عليه في المادة ١٦ من هذا القانون (م ٣٢ من القانون المذكور).

ففي الحالتين لا يتصور أن تثار أي منازعة تتعلق بالتحصيل أو بالتنفيذ حيث أن سداد الضريبة وقد تم مع تقديم الممول لإقراره الضريبي قد أنهى بالفعل عملية تحصيل الضريبة.

وعلى نحو مشابه أيضاً ما جاء بقانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الذي ألزم كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية أن يقدم إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار إقراراً ضريبياً في المواعيد التي حددتها نص المادة ١٤ من ذلك القانون إلا أن المشرع جعل تحصيل الضريبة المستحقة على قسطين متساويين يستحق الأول منها حتى نهاية شهر يونيه ويستحق الثاني حتى نهاية شهر ديسمبر من ذات السنة ويجوز للممول سداد كامل الضريبة في ميعاد سداد القسط الأول (م ٢٣ من القانون المذكور)

فلا يمكن تصور وجود منازعة في التنفيذ في حال قيام الممول بسداد كامل الضريبة في ميعاد سداد القسط الأول كما لا يتصور ذلك أيضاً مع سداده القسط الأول إذا سده في ذات تاريخ تقديمه للإقرار الضريبي أما في حالة تراخيه عن سداد أي من القسطين إلى تاريخ لاحق على تقديمه للإقرار الضريبي فإنه من الممكن أن تثور منازعة في التنفيذ ويتحقق ذلك في حال تراخي المكلف عن أداء الضريبة المستحقة في الميعاد وشروع الإدارة في تحصيل تلك الضريبة.

فمنازعات التنفيذ وفقاً لوصفها لا توجد إلا مرتبطة بعملية التنفيذ أو التحصيل ولا يشترط أن توجد في مرحلة التنفيذ أو التحصيل الفعلي فقد تنشأ قبل ذلك.

فالتنفيذ الفعلي لتحصيل دين الضريبة يسبقه إجراءات لازمة أوجبها المشرع فقيام مندوب الحجز بالحجز على أموال الممول يلزمه أمر حجز يمكنه الحجز بمقتضاه وذلك على النحو الذي أوجبه نص المادة الثانية من القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥.

ولابد أن يسبق هذا الحجز إعلان من مندوب الحجز للممول المدين بالتبنيه بالأداء وإنذار بالحجز (م ٤ ق ٣٠٨ لسنة ٥٥).

وكما أن هناك من منازعات التنفيذ ما تسبق عملية التنفيذ الفعلي فمن المتصور أيضاً وجود منازعات تنفيذ لاحقة على تلك العملية ذلك أن الممول وقد تم توقيع الحجز على منشأته له الحق في الدفع ببطلان ذلك الحجز أو طلب عدم الاعتداد به لأي سبب من الأسباب.

ومن ثم فإن منازعات التنفيذ يمكن تقسيمها إلى ثلاث مراحل  
مرحلة ما قبل التنفيذ الفعلي، ومرحلة التنفيذ الفعلي، والمرحلة اللاحقة  
على ذلك.

وقد تباينت آراء الفقه والقضاء في تعريف منازعات التنفيذ حيث  
تعرفها محكمة النقض بأن (المقصود بالمنازعة الموضوعية في التنفيذ هي  
تلك التي يطلب فيها الحكم بإجراء يحسم النزاع في أصل الحق في حين  
أن المنازعة الوقتية تتمثل في إجراء وقتي لا يمس أصل الحق والعبارة في  
ذلك بآخر طلبات أمام محكمة أول درجة).

فقد فرقته محكمة النقض في تعريفها لمنازعات التنفيذ من  
حيث موضوعها فإذا كان يمس أصل الحق فهي منازعة موضوعية أما  
إذا كان لا يمس ذلك الأصل فهي منازعة وقتية.

ويعرفها الفقه بأنها تلك المنازعات التي تدور حول الشروط  
الواجب توافرها في اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري.

وفي تعريف آخر هي تلك المنازعة التي تتعلق بإجراءات التنفيذ  
الجبري وتأثيره في سير هذه الإجراءات أو هي الاعتراضات أو الطلبات  
التي تمسك بها أحد أطراف التنفيذ أو الغير بمناسبة وجود دعوى تنفيذية  
أو خصومة في التنفيذ ويفصل فيها القاضي بحكم قضائي يكون له  
أثره على الدعوى التنفيذية أو خصومة التنفيذ.

ويمكن وفقاً للتعريفات السابقة تعريف منازعة التنفيذ  
الضريبية بأنها هي تلك المنازعة التي يلجأ فيها المدعي إلى القضاء  
بمناسبة شروع مصلحة الضرائب في اتخاذ إجراءات التنفيذ ضده طالباً

في تلك المنازعة إما الحكم في موضوع الحق أو في إجراء وقتي قامت به مصلحة الضرائب يتعلق بتحصيل الضريبة.

فمنازعة التنفيذ - محل بحثنا - هي تلك التي يبديها الممول أمام القضاء معترضاً على قيام مصلحة الضرائب باتخاذ إجراء من إجراءات التنفيذ ضده لتحصيل دين الضريبة سواء كان ذلك الاعتراض منصباً على إجراء وقتي أو موضوعي.

فمنازعة التنفيذ التي تتعلق بالإجراءات التي تقوم بها مصلحة الضرائب لتحصيل دين الضريبة لا تتصور إلا في مرحلة التحصيل الضريبي.

فكما سبق القول تقوم العملية الضريبية على ثلاث مراحل :

أولها : مرحلة الحصر الضريبي.

وثانيها : مرحلة الفحص أو الربط الضريبي.

وثالثها : مرحلة التحصيل الضريبي.

ومنازعات التحصيل والتنفيذ لا تتصور إلا في تلك المرحلة الأخيرة إذ أنها المرحلة التي تقوم فيها مصلحة الضرائب بتحصيل دين الضريبة وهذا التحصيل قد يتم من قبل الممول طوعاً ويتحقق ذلك إما بسداد الممول لذلك الدين مع إقراره الضريبي أو بعد صدور قرار لجنة الطعن أو موافقته باللجنة الداخلية أو صدور حكم محكمة وذلك قبل قيام مصلحة الضرائب باتخاذ أي إجراء من إجراءات التنفيذ.

كما قد يتم السداد عن طريق الجهات التي يتعامل معها الممول أو المسجل بالخصم أو بالإضافة حيث تقوم تلك الجهات بخصم نسبة من

مستحقات المتعامل معها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب دون اتخاذ مصلحة الضرائب إجراء التنفيذ ضد الممول.

وتتميز منازعة التنفيذ المتعلقة بدين الضريبة بثلاث خصائص

### **خصائص منازعة التنفيذ الضريبي أولاً: من حيث أطراف المنازعة :**

فدائماً أحد أطراف المنازعة هي الجهة الإدارية متمثلة في مصلحة الضرائب أو الجمارك - وسوف نتناول ذلك تفصيلاً في المبحث الخاص بمدى إدارية منازعة التنفيذ - والطرف الثاني هو أحد الأشخاص العاديين سواء أكان شخصاً طبيعياً أو اعتباراً فهو الممول في الضريبة العامة على الدخل وهو المسجل في الضريبة العامة على المبيعات وهو المكلف في الضريبة العقارية وهو المستورد في الضريبة الجمركية.

فدين الضريبة سواء أكان ضريبة على الدخل أو على المبيعات أو كان هو الضريبة العقارية أو الجمركية يستحق في ذمة أي من السابقين ذكرهم إلا أنه ليس هناك ما يمنع أن تتوجه المصلحة بإجراءاتها ضد الغير فيما لو حل هذا الغير محل المستحق في ذمته دين الضريبة حيث يعد هذا الغير ضامناً لدين الضريبة.

كما إذا اتخذت مصلحة الضرائب العامة إجراءات التنفيذ ضد هذا الغير نظراً لكونه مسؤولاً بالتضامن عن الممول وهو ما يتم في حالة تنازل الممول عن المنشأة لهذا الغير حيث تنتقل إليه المنشأة محملة بدين الضريبة ويصبح مسؤولاً بالتضامن عن سدادها ومن ثم يجوز لمصلحة الضرائب التنفيذ على منشأته بهذا الوصف - (م ٨٠، ٩٢ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥)

وبالتالي يجوز لهذا المسئول بالتضامن أن يقيم منازعاته في إجراءات التنفيذ المتخذة ضده من قبل مصلحة الضرائب.

### **ثانياً: محل منازعة التنفيذ :**

ترد منازعة التنفيذ على أي من إجراءات التنفيذ التي تقوم بها المصلحة لاقتضاء دين الضريبة وهذه الإجراءات تأتي عقب انتهاء العملية السابقة على عملية التحصيل وهي عملية الفحص والربط الضريبي إذ أنه بمجرد انتهاء مصلحة الضرائب من عملية الفحص وذلك بتحديد الوعاء الضريبي للممول بتحديد قيمة إيراداته ثم خصم مصروفاته وتحديد نسبة الربح من إجمالي ربحه توصلاً في النهاية إلى تحديد صافي ذلك الربح تقوم بعد ذلك بما يسمى الربط الضريبي وذلك بتحديد دين الضريبة المستحقة على صافي الربح وإخطار الممول بذلك.

وقد يتم ذلك الربط إما وفقاً لقرار لجنة الطعن أو موافقة باللجنة الداخلية أو بحكم محكمة أو إقرار الممول ذاته بإخطار الممول بذلك الربط.

وتنتهي عملية الفحص والربط بتسليم التبيّهات (أوراد ٣، ٤ ض) إلى شعبة الحجز تمهيداً لاتخاذ إجراءات الحجز ضده في حال عدم سداده لدين الضريبة حيث أوجب المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة العامة على الدخل أن يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليها في هذا القانون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر على من هم مدينون بها.

وتوقع هذه المطالبات من العاملين بالمصلحة الذين تحددهم اللائحة التنفيذية وترسل هذه المطالبات بكتاب موصي عليه بعلم الوصول (م ١٠٣ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥)

كما نص المشرع في المادة ١٠٤ من ذلك القانون على أنه للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية دون الحاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ.

وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول.

وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصي عليه بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة.

ولم يرد التفصيل السابق ذكره في الضريبة على الدخل في الضريبة العامة على المبيعات إذ اكتفى المشرع في نص المادة ٣٢ من القانون ١١ لسنة ٩١ على أنه ((على المسجل أداء حصيلة الضريبة دورياً للمصلحة وفق إقراره الشهري وفي ذات الموعد المنصوص عليه في المادة ١٦ من هذا القانون وذلك طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية))

أما في الضريبة الجمركية فلم يحدد المشرع أيضاً التفصيل السابق في قانون الضريبة العامة على الدخل مكثفياً بما أورده في المادة الخامسة من القانون ٦٦ لسنة ٦٣ على أن ((تحصل الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم التي تستحق بمناسبة ورود البضاعة أو تصديرها وفقاً للقوانين والقرارات المنظمة لها.

ولا يجوز الإفراج عن أية بضاعة قبل إتمام الإجراءات الجمركية المتبعة وفقاً للقانون الصادر بشأنها وهو القانون ٦٦ لسنة ٦٣))

ومن غير المتصور وفقاً لذلك النص أن تكون هناك إجراءات مماثلة لتلك المنصوص عليها في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حديث قرر المشرع في قانون الجمارك جزاء فورياً في حال عدم أداء تلك الضريبة وهو عدم جواز الأفراد عن البضاعة.

فالضريبة ستسدد مع الإفراج عن البضاعة وفي حال عدم سدادها لا يتم الإفراج عنها والضريبة لا يخطر بها المستورد وإنما يعلمها حين توجهه للإفراج عن بضاعته.

وبالتالي فإن منازعات التنفيذ تثور أكثر ما تثور بصدد الضريبة العامة على الدخل والمبيعات والعقارية ومحلها في ذلك قد تكون إجراءات سابقة على التنفيذ الفعلي وهي تتمثل - في ضريبة الدخل - بما نص عليه القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالآتي :

١. إنذار الممول بوجوب أداء دين الضريبة وهو إجراء لازم قانوناً بنص م ١٠٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث استلزم المشرع إنذار الممول أولاً قبل توقيع الحجز ويتم هذا الإنذار بموجب كتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول.

إلا أن المشرع استثنى من ذلك الإجراء في حال وجود خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة كشروع الممول في تصفية أمواله أو مغادرته للبلاد نهائياً.

٢. أن تتم مطالبة الممول بدين الضريبة بموجب مطالبات واجبة التنفيذ تصدر من هم ملزمون قانوناً بإصدارها وترسل هذه المطالبات بموجب كتاب موصي عليه بعلم الوصول (م ١٠٣ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥)

وعلى ذلك فلا بد وأن تسبق عملية التنفيذ الفعلي على أموال المدين إخطاره أولاً بدين الضريبة وأن تكون هذه المطالبة واجبة التنفيذ فإذا ما تقاعس الممول عن السداد يتم إنذاره فإذا ما أصر على عدم السداد يتم إصدار أمر بالحجز على أمواله.

٣. أوجب القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ الخاص بالحجز الإداري والذي أحال إليه كل من قانون الضريبة على الدخل م ١٠٦ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقانون الضريبة الجمركية - م ٢٦ من اللائحة التنفيذية لقانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ٦٣ - وقانون الضريبة العقارية - م ٢٥ من ق ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة العقارية - في اتباع أحكامه بصدد تحصيل دين الضريبة.

حيث أوجب ذلك القانون - ٣٠٨ لسنة ٥٥ الخاص بالحجز الإداري - لتوقيع الحجز على المدين إصدار أمر بالحجز.

وقد حدد القانون الأشخاص الذين لهم حق إصدار أمر الحجز بنصه في م ٣ من هذا القانون بأنه (لا يجوز اتخاذ إجراءات الحجز إلا بناء على أمر مكتوب من الوزير أو رئيس المصلحة أو المحافظ أو مدير أو

ممثل الشخص الاعتباري العام حسب الأحوال أو من ينيبه كل من هؤلاء في ذلك كتابة).

وللممول المنازعة في أي من تلك المراحل الثلاث من الإجراءات السابقة على التنفيذ.

فإذا ما أصر المدين على عدم السداد تتم المحلة اللاحقة وهي مرحلة التنفيذ الفعلي والتي يحكمها نصوص القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ حيث يجوز لمصلحة الضرائب حجز على أموال المدين أياً كان نوعها سواء على منقولاته أو عقاراته أياً كان مكانها (م ٣ من ق ٣٠٨ لسنة ٥٥).

وللممول المنازعة في أي إجراء من إجراءات الحجز في تلك المرحلة فإذا ما انتهت تلك المرحلة بانتهاء الحجز يكون للممول الطعن بعد تلك المرحلة إما بطلب بطلان الحجز أو عدم الاعتراف به.

### **فمنازعات التنفيذ ترد في مجملها على :**

أولاً: الإجراءات السابقة على التنفيذ الفعلي ويمكن في تلك الحالة إبداء المنازعة قبل التنفيذ الفعلي.

ثانياً: إجراءات التنفيذ الفعلي وتبدى في تلك الحالة المنازعة إما أثناء التنفيذ الفعلي ويكون موضوعها إما طلب إجراء موضوعي يمس أصل الحق أو وقتي يتعلق بإجراء دون المساس بأصل الحق وقد تبدى تلك المنازعة بعد تمام الحجز ويكون موضوعها غالباً متعلقاً بأصل الحق على النحو الذي سنبينه لاحقاً.

## موضوع منازعة التنفيذ الضريبي

فإذا كان محل منازعة التنفيذ إما إجراءً سابقاً على التنفيذ أو معاصراً له فإن موضوع المنازعة إما أن يتعلق بطلب موضوعي مرتبط بأصل الحق كأن ينازع الممول في استحقاق دين الضريبة المنفذ به ضده وإما أن يتعلق بطلب وقتي لا يمس أصل الحق كأن يطلب الممول وقف إجراءات الحجز والبيع لحين البت في الدعوى الموضوعية المقامة طعناً على دين الضريبة.

فطلبه هنا لا يمس أصل الحق في استحقاق دين الضريبة ولكنه يطلب إجراءً وقتياً تمثل في وقف إجراءات الحجز والبيع لحين البت في المنازعة الموضوعية المعروضة على القضاء.

فالمنازعة في الحالة الأولى هي منازعة موضوعية لمساسها بأصل الحق وفي الثانية هي منازعة وقتية لتعلقها بإجراء وقتي بعيد عن موضوع الحق.

ولا تختلف المنازعة الموضوعية عن الوقتية في توقيت إقامتها إذ يجوز إبداء أي منهما سواء في المرحلة السابقة على التنفيذ الفعلي أو في مرحلة التنفيذ الفعلي إلا أن الاختلاف يأتي في مرحلة ما بعد التنفيذ إذ أن الغالب أن المنازعات التي تقام بعد تمام التنفيذ هي منازعات موضوعية باعتبار أن المنازعة الوقتية - وهي المتعلقة بإجراء وقتي - قد انقضت المصلحة فيها بتمام الحجز ولا جدوى منها بإبدائها بعد تمام الحجز إلا أنه وإن كانت تلك هي الحالة الأغلب فإنه في حالات قليلة قد تثور منازعة وقتية تالية لتمام التنفيذ كما لو كان الحجز قد تم فعلاً وفقاً لإجراءات ظاهرة البطلان حيث لا يعدو الأمر في تلك الحالة سوى وأن يكون مجرد عقبة مادية تحول دون انتفاع المالك بالمال المحجوز حيث

أن المستقر عليه أن لقاضي التنفيذ بوصفه قاضياً للأمر المستعجلة أن يصدر أحكاماً بعدم الاعتداد بالحجز كلما كان الحجز باطلاً بطلاناً ظاهراً لا يحتمل الشك بمعنى أنه يتعين أن يكون بطلان الحجز ظاهراً لا يستدعي استظهاره بحث مسائل متنازع عليها نزاعاً جدياً.

وإعمالاً لما سبق فإنه يجوز للممول رفع منازعة في التنفيذ إما قبل توقيع الحجز الإداري عليه وذلك بالطعن على الإجراءات السابقة على توقيع ذلك الحجز والمتمثلة إما في مطالبته بدين الضريبة أو بإنذاره بسدادها.

كما أن له المنازعة في الحجز بعد توقيعه عليه وفي جميع تلك الحالات إما أن ينازع منازعة وقتية تتعلق بإجراء وقتي لا يمس أصل الحق أو يطلب الفصل في أي الحق وتكون منازعته وقتذاك منازعة موضوعية.

ولا يشترط في المنازعة أن تتعلق بأسباب سابقة أو معاصرة لتوقيع الحجز فقد تمتد تلك الأسباب إلى ما بعد توقيع الحجز فتخلف مندوب الحجز مثلاً عن لصق صورة من محضر الحجز قبل البيع بيومين على الأقل في موضع ظاهر من مكان البيع أو على باب المكان الذي توجد به الأشياء المحجوز يعرض إجراءات الحجز والبيع للبطلان (م ١٤ من ق ٣٨ سنة ٥٥).

كما أن عدم قيام المصلحة بالبيع خلال ستة أشهر من توقيع الحجز يعرض الحجز لاعتباره كأن لم يكن (م ٢٠ من ق ٣٠٨ لسنة ٥٥) مما يجوز معه للممول إقامة دعواه باعتباره ذلك الحجز كأن لم يكن ما لم يكن قد أوقف باتفاق طالب الحجز والمدين أو موافقة الحاجزين بتقسيط الضريبة أو لوجود نزاع قضائي أو بحكم المحكمة أو بمقتضى القانون أو لعدم وجود مشتر للمنقول المحجوز.

## تحقق وصف المنازعة الإدارية لمنازعة التنفيذ الضريبي

سبق وأن تناولنا في مبحث سابق تعريف المنازعة الإدارية وجوهر ذلك التعريف أن أهم ما يميز المنازعة الإدارية هو أن أحد أطرافها هو الجهة الإدارية حين تباشر سلطة عامة مفرقين في ذلك بينها وبين المنازعات الأخرى والتي قد تكون الإدارة طرفاً فيها دون أن تكتسب تلك المنازعة الصفة الإدارية ويتحقق ذلك حين لا تمارس تلك الإدارة - طرف النزاع - سلطتها العامة في علاقاتها بالطرف الآخر وذلك بأن تكون العلاقة بينها وبين الطرف الآخر على قدم المساواة فلا تتمتع بامتيازات أو حقوق تعلو عليه ولا تألفها العلاقات الخاصة وتلك هي القاعدة العامة في إطلاق وصف الإدارية على العلاقة بين الفرد والإدارة.

فلا يقف الأمر فقط عند قيام الإدارة باتخاذ إجراءات التنفيذ ضد الممولين لتحصيل دين الضريبة بل ينبغي أن يكون المشرع قد منح الإدارة من السلطات والامتيازات ما تفوق تلك الممنوحة للأفراد في اتخاذ إجراءات التحصيل والتنفيذ ضد بعضهم مصلها في ذلك مثل الإجراءات التي تتخذها الإدارة في تنفيذها للعقود الإدارية.

فالعقد المبرم بين الإدارة والأفراد والمتضمن حق الإدارة في فسخ العقد دون سبب أو حقها في تعديل العقد بما تراه هو في حقيقته عقد إداري نظراً لتضمنه شروطاً غير مألوفة.

ومن ثم فأساس وصف المنازعة بالإدارية ليس فقط كون الطرف الآخر هو جهة الإدارة بل ينبغي أن تتصف تلك الأخيرة بوصف السلطة العامة في تصرفها مع الآخرين وهي لا تكون كذلك إلا بابتغائها المصلحة العامة.

فتلك الغاية هي التي تبرر تطبيق أحكام وقواعد مغايرة لتلك التي تطبق على العلاقة بين الأفراد أو على العلاقة بين الدولة والأفراد حين لا تتصرف الدولة في تلك العلاقة بوصفها سلطة عامة والنتيجة المترتبة على ذلك خضوع أحكام تلك العلاقة – التي تكون فيها للدولة وصف السلطة العامة – لأحكام القانون العام المغايرة لأحكام القانون الخاص الذي تخضع له حين لا تباشر تلك السلطة في علاقاتها مع الأفراد.

ومنازعة التنفيذ المتعلقة بالضرائب والرسوم لا تخرج عن وصف المنازعة الإدارية إذا طبقنا عليها المعايير التي تحكم المنازعة الإدارية وذلك سواء من ناحية أطرافها أو موضوعها أو القانون الواجب التطبيق عليها.

#### من ناحية أطرافها

تتميز منازعة التنفيذ الضريبي أن أحد أطرافها دائماً هي جهة الإدارة ممثلة في وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب أو الجمارك وهي غالباً ما تكون في مركز المدعي عليه.

والطرف الآخر هو إما الممول في الضريبة العامة على الدخل وإما المسجل في ضريبة المبيعات وإما المكلف في الضريبة العقارية.

وقد يكون في حالات أخرى شخصاً من الغير، وهذا الطرف غالباً ما يكون هو المدعي إذ أنه لا يقيم تلك المنازعة في التنفيذ إلا درأاً لتنفيذ قامت به جهة الإدارة – ممثلة في مصلحة الضرائب أو الجمارك – على أمواله وممتلكاته وفاء لدين الضريبة.

ومصلحة الضرائب حينما تقوم بتوقيع الحجز على أموال الممول أو المسجل أو المكلف فهي بذلك تباشر ما أولاها المشرع من سلطات وامتيازات منحها لها بموجب القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ بحيث تفوق تلك السلطات والامتيازات الممنوحة للأفراد وذلك على النحو الذي سنتناوله تفصيلاً حين التعرض للقانون الواجب تطبيقه على منازعة التنفيذ الإدارية وبيان ما منحه المشرع بمقتضى ذلك القانون من امتيازات وسلطات للإدارة تجاه الأفراد.

ومن ثم فإن أول شروط المنازعة الإدارية قد توافرت في منازعة التنفيذ المتعلقة بالضرائب والرسوم التي يقيمها الأفراد ضد مصلحة الضرائب وهو كون أحد أطرافها هي جهة الإدارة حين تتصرف تلك الأخيرة بوصفها سلطة عامة.

وقد سبق أن بينا في المبحث الخاص بالمقارنة بين المنازعة الضريبية والمنازعة الإدارية أن أحد أطراف المنازعة الضريبية - وهو ذاته في منازعة التنفيذ - هو وزير المالية بصفته الرئيس الأعلى لمصلحة الضرائب وأن ذلك الوزير وإن لم تكن له الشخصية الاعتبارية هو أو مصلحة الضرائب إلا أنهما يعدان عنصراً من عناصر الشخص الاعتباري الأكبر وهو الدولة.

فما الوزارة إلا أداة من أدوات ذلك الشخص الاعتباري الأكبر حتى وإن لم تتوافر لها الشخصية الاعتبارية.

ومن ثم فإن كون الجهة الإدارية طرفاً في المنازعة حين تتصرف بوصفها سلطة عامة يسبغ على المنازعة الصفة الإدارية لاسيما وأن غاياتها في اتخاذ إجراءات التنفيذ على أموال الممول هي الصالح العام وهو استيفاء دين الضريبة.

## من ناحية السبب

تتميز إجراءات التنفيذ التي تقوم بها مصلحة الضرائب عن تلك التي يقوم بها الأفراد في نوع الدين المتخذ بشأنه إجراءات التنفيذ والحجز.

فبينما هو في الأولى دين الضريبة فهو في الثانية دين عادي ونظراً لكون الدين الأول وهو دين الضريبة يستخدم في الإنفاق على أوجه الصالح العام ويعد بنداً هاماً جداً في بنود إيرادات الدولة وعنصراً هاماً في ميزانياتها حيث يتم به سد الاحتياجات الأساسية للمجتمع والإنفاق عليها.

فقد حرص المشرع على إعلاء أهمية هذا الدين حيث نص في المادة ١٠٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن (تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين أو الملتزمين بتوريدها ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المدين)

كما حظر المشرع في قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ٦٣ في المادة الخامسة منه الإفراج عن أية بضاعة قبل إتمام الإجراءات الجمركية وأداء الضرائب والرسوم المستحقة ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون.

كما أورد المشرع ذات الحظر في قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ٩١ بنصه في المادة ٣٢ بأنه (لا يجوز الإفراج النهائي عن السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل علاوة على استحقاق ضريبة إضافية نتيجة لعدم سداد الضريبة يتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها)

كما جعل المشرع في قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ للخزانة العامة فيما يتعلق بتحصيل الضريبة العقارية حق الامتياز على العقارات المبنية المفروض عليها الضريبة وعلى أجرة هذه العقارات وعلى المنقولات المملوكة للمكلف بأداء الضريبة والموجودة في العقار (م ٢٦ من القانون).

هذا بالإضافة إلى ما قرره المشرع من حكم عام ينطبق على سائر الضرائب والرسوم بنصه في المادة الأولى من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ من أنه (يجوز أن تتبع إجراءات الحجز الإداري المبينة بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات في مواعيدها المحددة بالقوانين والمراسيم والقرارات الخاصة بها وفي الأماكن وللأشخاص الذي يعينهم الوزراء والمختصون . ١. الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها ...).

فهذه الامتيازات التي قررها المشرع لدين الضريبة أساسها موضوع الدين نفسه وهو الضريبة والغرض الذي يستخدم فيه وهو الصالح العام وهذا الدين يغير دين الأشخاص الذي يرتكن إلى المصلحة الخاصة لذا كان لابد للمشرع من تغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وتقديم دين الضريبة على ما سواه من ديون.

وبالتالي فإن إجراءات التنفيذ المتعلقة بالضرائب والرسوم تختلف في الغرض منها عن منازعات التنفيذ العادية سواء كانت بين الأفراد أو بين الأفراد والدولة حين تتصرف بوصفها شخصاً عادياً في كون الدين المحجوز من أجله في الأولى هو دين الضريبة بينما هو في الأخير دين عادي لا امتياز له.

ورغم ذلك الاختلاف الذي يعد أحد العناصر التي تمنح المنازعة الأولى صفة الإدارية إلا أن هناك تشابهاً بين المنازعتين في أن كليهما يرد على مال خاص وليس على مال عام.

فإجراءات التنفيذ التي تقوم بها الدولة ممثلة في مصلحة الضرائب لاستيفاء دين الضريبة تتخذ على أموال مملوكة للأشخاص طبيعيين أو اعتباريين وهي ذات الأموال التي تكون محلاً للتنفيذ الذي يقوم به الأفراد.

وقد نصت المادة الثالثة من القانون ٢٠٨ لسنة ٥٥ على ما يأتي ((يقع الحجز على أموال المدين أياً كان نوعها ولا يخل توقيع الحجز على المنقولات بالحق في الحجز على العقار وفي حالة عدم أداء المبالغ المستحقة يتم توقيع الحجز على أي منقول أو عقار يملكه المدين أياً كان مكانه))

إذن فمحل التنفيذ في المنازعات واحد وهو مال خاص مملوك للأشخاص إلا أن سببهما مختلف فبينما هو في إجراءات التنفيذ الذي تقوم به مصلحة الضرائب هو استيفاء دين الضريبة وهو مال عام فإنه في منازعات التنفيذ العادية هو استيفاء لدين خاص أي مال خاص وهذا هو ما يفاير بينهما فمع وحدة المحل إلا أن السبب مختلف وهذا السبب هو الذي يصبغ على المنازعة المنصبة على إجراءات التنفيذ التي تقوم بها جهة الإدارة لاستيفاء دين الضريبة الصفة الإدارية بما يستتبع ذلك من تطبيق لأحكام قانون مغاير لذلك الذي يطبق على إجراءات التنفيذ العادي وعلى منازعاتها.

## القانون الواجب التطبيق على منازعة التنفيذ الضريبي

فتحديد القانون الواجب تطبيقه على المنازعة يحدد وصف تلك المنازعة باعتباره أثراً من آثار وصفها فإذا كانت منازعة عادية طبق بشأنها أحكام القانون الخاص وهو ذلك القانون الذي يضع حقوقاً وسلطات لأطراف المنازعة على قدم المساواة فلا يزيد أو ينقص من تلك الحقوق لأي من أطراف المنازعة.

أما إذا كانت المنازعة إدارية فيطبق بشأنها أحكام القانون العام وهو القانون الذي يتضمن محاباة لعنصر الإدارة فيمنحها من الحقوق والامتيازات ما يعلي به من شأنها ومن ثم فإن وصف المنازعة بالإدارية يعني تطبيق قواعد القانون العام بما يتضمنه من امتيازات مقررة لمصلحة الضرائب.

ونتناول ذلك على التفصيل الآتي :

التطبيق الأصيل لقانون الحجز الإداري وليس لقانون المرافعات

فالقانون الواجب التطبيق على المنازعة يتحدد وفقاً لما إذا كانت تلك المنازعة إدارية من عدمه لذلك فهو أثر لوصف المنازعة وليس ركناً له إذ أن وصف المنازعة بالإدارية - بعد اكتمال شروطها - يستتبع أعمال الآثار المترتبة على ذلك الوصف ومن ضمن تلك الآثار تطبيق أحكام القانون العام اللازم إلا أنه إذا كان تطبيق أحكام ذلك القانون العام هو أثر من آثار وصف المنازعة بالإدارية فإنه في أحيان أخرى يمكن تلمس وصف المنازعة من ذلك الأثر.

فكون المشرع قد ألزم بتطبيق أحكام القانون العام - وهو ذلك القانون الذي يقرر امتيازات للإدارة تعلو فيها على الأفراد - على

إجراءات معينة أو منازعات بعينها فلا شك أن ذلك يحسم أي جدل بشأن تلك المنازعات من كونها منازعات إدارية.

فهي في حقيقتها منازعات إدارية ومن آثار ذلك الوصف تطبيق أحكام القانون العام عليها دون حاجة إلى النص على ذلك إلا أن المشرع يؤثر في حالات عديدة ترتيب ذلك الشر لغايات عدة منها مثلاً حسم أية نزاع بشأن وصف المنازعة.

ومن ثم فإنه يمكن الوقوف على حقيقة تلك المنازعة بالآثر الذي رتبه المشرع وهو تطبيق أحكام القانون العام على تلك المنازعة.

**ونتناول ذلك على التفصيل الآتي :**

أولاً: اختلاف القانون الواجب التطبيق على منازعات الحجز والتنفيذ الإداريين عن القانون الواجب تطبيقه على منازعات الحجز والتنفيذ العاديين.

ثانياً: الامتيازات التي يقررها القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ لمصلحة الضرائب.

**أولاً: اختلاف القانون الواجب التطبيق :**

بالنظر إلى منازعات التنفيذ المتعلقة بالضرائب والرسوم نجد أنها ترد على المنازعة في إجراءات التنفيذ والحجز التي تقوم بهما مصلحة الضرائب وهي إجراءات نص المشرع صراحة على خضوعها لأحكام قانون عام تضمن العديد من الامتيازات لمصلحة الضرائب في مواجهة الأفراد وهو قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ مغايراً في ذلك أحكام القانون الخاص الذي يحكم إجراءات التنفيذ بين الأفراد وهو قانون المرافعات.

فبينما قرر ذلك القانون الأخير كتاباً مستقلاً وهو الكتاب الثاني في التنفيذ والذي عالجه بالمواد من ٢٧٤ إلى ٤٨٦ وقد تضمنت أحكامه قواعد عامة ساوت بين طريفي إجراءات التنفيذ والحجز - المنفذ والمنفذ ضده - فلم تقرر لأي منهما امتيازاً أو علواً على الآخر.

فقد جاءت أحكام القانون الخاضعة له إجراءات التنفيذ والحجز التي تقوم بهما مصلحة الضرائب مغايرة تماماً لأحكام قانون المرافعات حيث قررت امتيازات وسلطات لمصلحة الضرائب تعلقو على ما قرره المشرع في قانون المرافعات بحيث غدت مصلحة الضرائب في موقف أعلى ومتميز عن ذلك الموقف الذي يقرره قانون المرافعات لأي من أطراف التنفيذ وذلك على النحو الآتي:

أصدر المشرع القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المسمى بقانون الحجز الإداري وقد قرر في المذكرة الإيضاحية لذلك القانون ((أنه وقد تطور الحال في هذه الحقبة الطويلة من الزمن وأصبحت قوانين الحجز الإداري لا تتمشى مع التطور فهي لا تشمل الحجز على الأوراق المالية والنقود والمصوغات والسبائك المعدنية النفيسة أو الأحجار المالية أو غيرها مما يماثلها ولا على ما للمدين لدى الغير فضلاً على أنها لا تنص على توقيع الحجز الإداري لاقتضاء ما هو مطلوب من ممول من ناحية على ما يملكه من منقول أو عقار في جهة أخرى بل أن قوانين الضرائب وغيرها لا تنص على ذلك.

ومن ناحية أخرى لم تتعرض القوانين القائمة لحالة تعدد الحجوز الإدارية والقضائية ومنع التعارض بينهما.

لهذا كله أعد مشروع القانون المرافق لتوحيد إجراءات الحجز الإداري ومعالجة جميع العيوب وأوجه النقص الموجودة في القوانين القائمة  
(( ..... ))

وقد صدر هذا القانون في حوالي ٧٧ مادة وقد نص في المادة الأولى منه على أنه يجوز أن تتبع إجراءات الحجز الإداري المبينة بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات في مواعيدها المحددة بالقوانين والمراسيم والقرارات الخاصة بها وفي الأماكن وللأشخاص الذين يعينهم الوزراء المختصون :

أ. الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها.

ب. المبالغ الخاصة التي تنص القوانين الخاصة بها على تحصيلها بطريق الحجز الإداري.

وبالرغم من نص المشرع صراحة في ذلك القانون العام على جواز اتباع الحجز الإداري عند عدم الوفاء بالضرائب والرسوم بجميع أنواعها إلا أن هناك من التشريعات الضريبية ما نصت في صلب قوانينها على تأكيد ذلك كما فعل المشرع في أحكام قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بنصه في المادة ٢٥ ((يتبع في تحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري وذلك دون الإخلال بحق المصلحة في اتخاذ إجراءات تحصيلها بطريق الحجز القضائي طبقاً لقانون المرافعات المدنية والتجارية))

وهو ذات ما فعله المشرع في أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل بنصه في المادة ١٠٢ ((تكون الضرائب

والمبالغ الأخرى المستحقة بالحكومة بمقتضى هذا القانون ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين لها أو الملتزمين بتوريدها.

ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر مصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين)).

وينصه في المادة ١٠٤ على أنه ((للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سنداً تنفيذياً)).

وينصه في المادة ١٠٦ ((يتبع في تحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون)).

وكذلك فعل المشرع في الضريبة العامة على المبيعات بتكرار ذلك النص إلا أنه لم يكرره في نص القانون ولكن في اللائحة التنفيذية في نص المادة ٢٦ منها.

إذن فالمشرع لم يكتف في تلك القوانين بما نص عليه في القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ في المادة الأولى من جواز اتباع الحجز الإداري عند عدم الوفاء بالضرائب والرسوم بجميع أنواعها.

وهو نص يغنيه عن تكرار أحكامه في نصوص مستقلة إلا أن المشرع - وكما سبق القول - قد حرص على تأكيد النص بتكراره.

فإذا ما كانت تلك هي القاعدة التي طبقها المشرع وهي خضوع إجراءات التنفيذ والحجز الإداري لأحكام القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ دون قانون المرافعات فما هي أوجه المغايرة والاختلاف بين القانونين طبيعى أن تقرر أحكام القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ سلطات وامتيازات لمصلحة الضرائب تعلق عن تلك التي يقررها قانون المرافعات وذلك لاختلاف سبب تلك الإجراءات كما سبق الذكر.

فإجراءات التنفيذ والحجز التي تقوم بها الإدارة هي لاستيفاء دين الضريبة بينما هي في الإجراءات الأخرى لاستيفاء دين الأفراد.

ونتناول هنا أوجه الاختلاف في تلك الأحكام في القانونية ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ الخاص بالحجز الإداري وقانون المرافعات المدنية والتجارية وذلك بتحديد الامتيازات التي يقررها القانون الأول لجهة الإدارة - ممثلة في مصلحة الضرائب.

### **ثانياً: الامتيازات التي يقررها قانون الحجز الإداري لمصلحة الضرائب :**

منح القانون رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ الخاص بالحجز الإداري جهة الإدارة العديد من الامتيازات والسلطات على نحو مغاير تماماً لتلك الأحكام الواردة في قانون المرافعات حيث راعى المشرع في قانون الحجز الإداري ماهية الدين الموقع من أجله الحجز الإداري وهو مال عام ومن ثم فقد أحاطه المشرع بوسائل تفوق الوسائل العادية المقررة للأفراد لتحصيل الدين الخاص بهم كما جعل المشرع إجراءات تحصيل ذلك الدين أسهل وأخف تعقيداً من تلك الإجراءات التي تطلبها المشرع في قانون المرافعات سواء من حيث السند التنفيذي المنفذ بمقتضاه الحجز أو من حيث الشخص القائم بالتنفيذ أو من حيث إجراءاته.

حيث جعل المشرع جهة الإدارة - بموجب ذلك القانون - خصماً  
وحكماً فهي الجهة التي تحدد الدين وهي التي تنفذه دون صدور حكم  
أو أمر قضائي.

وفي تبرير تلك السلطة أوردت المحكمة الدستورية العليا الأسباب  
الآتية ((أن المصلحة العامة في أن تتوافر لأشخاص القانون العام وسائل  
ميسرة تمكنها من تحصيل الحقوق على النحو الذي يحقق سير المرافق  
العامة وانتظامها دون الإخلال بحق المدين - المنفذ ضده - في اللجوء  
للقضاء للتنازع في أصل المبالغ المطلوبة أو في صحة إجراءات الحجز أو  
باسترداد الأشياء المحجوزة)).

ونتاول تفصيلاً تلك السلطات والامتيازات التي منحها المشرع  
لجهة الإدارة في تحصيل دين الضريبة وذلك على التقسيم الآتي :

١. من حيث السند التنفيذي.

٢. من حيث الشخص القائم بالتنفيذ.

٣. من حيث إجراءات التنفيذ.

١. من حيث السند التنفيذي :

تنص المادة ٢٨٠ من قانون المرافعات على أنه ((لا يجوز التنفيذ  
الجبري إلا بسند تنفيذي اقتضاء لحق محقق الوجود ومعين المقدار وحال  
الأداء.

والسندات التنفيذية هي الأحكام والأوامر والمحرمات الموثقة في  
محاضر الصلح التي تصدق عليها المحاكم أو مجالس الصلح والأوراق  
الأخرى التي يعطيها القانون هذه الصفة ولا يجوز التنفيذ في غير الأحوال

المستثاء بنص في القانون إلا بموجب صورة من السند التنفيذي عليها الصيغة التنفيذية الآتية :

على الجهة التي يناط بها التنفيذ أن تبادر إليه متى طلب منها وعلى السلطات المختصة أن تعين على إجراءاته ولو باستعمال القوة متى طلب إليها ذلك)).

أما في القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ فالسند التنفيذي حدده المشرع في نص المادة الثانية من ذلك القانون بأنه ((لا يجوز اتخاذ إجراءات الحجز إلا بناء على أمر مكتوب صادر من الوزير أو رئيس المصلحة أو المحافظ أو المدير أو ممثل الشخص الاعتباري العام بحسب الأحوال أو من ينيبه كل من هؤلاء في ذلك كتابه)).

فالسند التنفيذي في إجراءات التنفيذ والحجز الذي تقوم بهما مصلحة الضرائب يختلف عن ذلك الذي يشترط في إجراءات التنفيذ التي يقوم بها الأفراد.

فبينما يلزم في ذلك الأخير أن يكون حكم محكمة أو أمراً أو محرراً موثقاً أو محضر صلح مصدقاً عليه من المحاكم فإنه لا يلزم في إجراءات التنفيذ التي تقوم بها مصلحة الضرائب سوى صدور أمر مكتوب سواء من وزير المالية أو رئيس مصلحة الضرائب أو مدير مصلحة الضرائب بل أن القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ أجاز لأي من هؤلاء أن ينيبوا غيرهم في إصدار ذلك الأمر.

وقد أناب بالفعل رئيس المصلحة رؤساء المأموريات في إصدار الأوامر التي تحصل بمقتضاها الضريبة بطريق الحجز الإداري وذلك بالقرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٥٤ وأجاز لأي من هؤلاء تفويض غيرهم من

مأموري الحجز والتحصيل بالمأموريات في إصدار تلك الأوامر حيث أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها رقم ١٠٥ لسنة ١٩٥٥ في ٤ يونيو ١٩٥٥ بأن أمر الحجز الذي يصدر من مأمور الحجز بالمأمورية صالح للتنفيذ بمقتضاه على أموال المدين المنقولة والعقارية على السواء مع وجوب مراعاة الأحكام الخاصة بالتنفيذ على المنقول أولاً.

ومن ثم فإن السند التنفيذي الذي يتم بمقتضاه الحجز على أموال المدين يكفي أن يكون أمراً مكتوباً صادراً من مأمور الضرائب دون حاجة إلى اللجوء للقضاء للحصول على حكم قضائي أو لاستصدار أمر على عريضة.

فكل ما اشترطه القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ في ذلك الأمر أن يكون مكتوباً وصادراً من أي ممن ذكرهم في المادة الثانية أو ممن ينيبهم.

والغاية من ذلك واضحة وهي الصالح العام أو على نحو ما ذهبت إليه المحكمة الدستورية العليا (أن التنفيذ الجبري على أموال المدين لا يكون إلا بسند تنفيذي - أحكام قانون الحجز الإداري خروج على هذا الأصل تبرره المصلحة العامة).

وفي فرنسا أيضاً أجاز المشرع للجهة الإدارية استثناء من الأصل أن تصدر أوامر واجبة دون حاجة إلى اللجوء إلى القضاء للتحصل على صيغة تنفيذية لأمر الحجز وذلك على النحو الذي أجازته المشرع بنص المادة الثالثة من قانون ٩ يوليو ١٩٩١ والمادة ٢٥٢ من قانون الإجراءات الضريبية.

وأساس ما تتمتع به الإدارة من سلطة عامة هو الغاية من تلك الإجراءات وهي ابتغاء المصلحة العامة.

L'administration dispose, en effet, de prerogatives de puissance publique qui lui permettent de se delivrer a elle – meme un titre, prealanle necessaire au recouvement de ses creances qu'il agisse d'impots, de recettes domaniales, d'amendes ou d'autres creances, parmi lesquelles figurant les quasi-delits. Ce privilege, consacre comme regle fondamentale de droit public.

٢. من حيث الشخص القائم بالتنفيذ :

حدد قانون المرافعات الأشخاص القائمين بالتنفيذ والحجز والبيع بنصه في المادة ٢٧٩ ((يجري التنفيذ بواسطة معاوني التنفيذ (٠٠٠٠)) فالموظف القائم بالتنفيذ هو معاون التنفيذ وهو موظف لا يتبع الدائن ولا المدين في إجراءات الحجز بل هو رجل من رجال السلطة العامة عهد إليه المشرع بالقيام بأعمال الحجز والتحصيل.

أما في قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ فقد حدد المشرع الشخص القائم بالتنفيذ بنصه في المادة ٤ من القانون ((يعلن مندوب الحاجز إلى المدين أو من يجيب عنه تنبيهاً بالأداء وإنذار بالحجز ويشرع فوراً في توقيع الحجز مصحوباً بشاهدين)).

فالموظف القائم بالحجز وفقاً لقانون الحجز الإداري هو مندوب عن الجهة الحاجزة وهي الجهة الإدارية سواء في ذلك أكانت مصلحة الضرائب العامة أو المبيعات أو العقارية فهو ليس محايداً بالنسبة لطريق التنفيذ وهما الدائن والمدين ولكنه يتبع الدائم وهي جهة الإدارة على عكس الشخص القائم بالتنفيذ في إجراءات التنفيذ التي يقوم بها الأفراد العاديين فهو لا يتبع لا الدائن ولا المدين.

أو على نحو ما قررت في ذلك محكمة النقض (أن الحجز الإداري - المقصود به اعتبار امتياز الإدارة العامة لتحقيق وظيفتها العامة - اختلافه عن التنفيذ القضائي - قيام الإدارة فيه بدور ممثل السلطة العامة في إجراءاته).

وهو الأمر الذي يعكس السلطة التي منحها القانون للجهة الإدارية في إجراءات الحجوز الإدارية فالحجز الإداري - على خلاف الحجوز العادية - يتم بمعرفة أحد تابعي الشخص العام الذي اصدر أمر تقدير الدين وتوقيع الحجز ومن ثم فهو يختلف عن الحجوز التنفيذية العادية المحاطة بسياج كاف من الضمانات تحت إشراف قاضي التنفيذ.

فقد منح المشرع لاعتبارات المصلحة العامة الجهة الإدارية العديد من السلطات التي تفتدها الحجوز العادية إلا أن تلك السلطة يجوز للجهة الإدارية ألا تستخدمها فوفقاً لنص م ١ من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ يجوز للسلطة الإدارية أن تتبع إجراءات الحجز الإداري.

وهدياً بما سبق فإن الأمر ليس وجوبياً عليها بل جوازياً لها فلها إن شاءت اختيار إجراءات الحجز العادية بما يحكمها من قواعد عادية يتضمنها قانون المرافعات والتي تساوي بينها وبين الأفراد ولها العكس أن تختار إجراءات الحجز الإداري بما يعلي من امتيازات وسلطات الإدارة.

وهذا هو ما اتبعه المشرع في القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالضريبة العقارية في المادة ٢٥ فبعد أن نص على اتباع إجراءات الحجز الإداري في تحصيل دين الضريبة استطرد بالنص ٠٠ وذلك دون الإخلال بحق مصلحة الضرائب في اتخاذ إجراءات تحصيلها بطريق الحجز القضائي طبقاً لقانون المرافعات.

وهي زيادة في النص لا حاجة للمشرع فيها إذ كان يكفيها في ذلك نص المادة الأولى من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ والتي جعلت الخيار في ذلك للجهة الإدارية ولم تجعل الأمر وجوبياً عليها.

### ٣. من حيث إجراءات التنفيذ :

أوجب المشرع في قانون المرافعات في نص المادة ٢٨١ أن يسبق التنفيذ إعلان السند التنفيذي لشخص المدين أو موطنه الأصلي وإلا كان باطلاً ويجب أن يشتمل هذا الإعلان على تكليف المدين بالوفاء وبيان المطلوب وتعيين موطن مختار لطالب التنفيذ في البلدة التي بها مقر محكمة التنفيذ المختصة. .... ولا يجوز التنفيذ إلا بعد مضي يوم على الأقل من إعلان السند التنفيذي.

أما في قانون الحجز الإداري فلم يوجب المشرع سوى أن يعلن مندوب الحجز إلى المدين أو من يجيب عنه تنبيهاً بالأداء وإنذاراً بالحجز ويشرع فوراً في توقيع الحجز مصحوباً بشاهدين ويوضح بمحضر الحجز قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف المكان الموجود به المنقولات المحجوزة وصفاً دقيقاً (م ٤ من ق ٣٠٨ لسنة ٥٥).

فالمشرع لم يلزم الجهة الإدارية بما يلزم به الأشخاص في قانون المرافعات من عدم جواز التنفيذ إلا بعد مضي يوم على الأقل من الإعلان بالسند التنفيذي حيث أجاز المشرع لمندوب الحجز بالمصلحة أن يشرع في الحجز فوراً بعد التنبيه على المدين بالأداء وإنذاراً بالحجز وبالتالي فلا توجد مسافة زمنية بين الإعلان بالسند التنفيذي وبين توقيع الحجز على المدين.

وفي الواقع العملي ينتقل مندوب الحجز إلى مقر منشأة المدين بموجب أمر حجز وينبه على المدين بالأداء والإنذار فإذا ما امتنع المدين عن السداد قام فوراً بتوقيع الحجز دون انتظار لمرور يوم على الإعلان كما أوجب المشرع ذلك في قانون المرافعات.

إلا أن تلك القاعدة العامة التي قررها المشرع في قانون الحجز الإداري للجهة الإدارية يجوز لتلك الأخيرة بموجب التشريعات الخاصة بالضريبة أن تتنازل عنها فهي مقررة أساساً لمصلحة الجهة الإدارية وقد ترى هي أن مصلحتها تقتضي التنازل عنها لاسيما وأن المشرع قرر في قانون الحجز الإداري ذاته في المادة الأولى منه على جواز وليس وجوب اتباع إجراءات الحجز الإداري.

ومن ثم فالأمر جوازي للجهة الإدارية إن شاءت اتبعت إجراءات الحجز الإداري المنصوص عليها في القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ وإن شاءت اتبعت أحكام التنفيذ والحجز الواردة في قانون المرافعات مثلما فعل المشرع في أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من قانون الضريبة على الدخل - بنصه في المادة ١٠٤ منه على أنه ((لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة)).

فبالرغم من أن قانون الحجز الإداري لم يوجب ذلك الإنذار حيث اكتفى بإلزام مندوب الحجز أن يعلن بالتبنيه بالأداء إلى المدين ويشرع فوراً في التنفيذ إلا أن التشريع الخاص بضريبة الدخل أوجب الإنذار أولاً بموجب كتاب موصي مصحوباً بعلم الوصول قبل الشروع في الحجز مما يعني وجوب انتظار مندوب الحجز لحين إرسال ذلك الإنذار واستلام المدين له دون الاكتفاء بإعلانه وقت الحجز.

ونظراً للامتيازات والسلطات التي قررهما المشرع في قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ فقد أوجب ضماناً لذلك أن يكون الحجز الموقع قد تم في حضور شاهدين - وهو ما لم يتطلبه في قانون المرافعات - خشية إساءة استعمال السلطات والامتيازات التي قررهما المشرع لجهة الإدارة فأوجب حضور شاهدين حتى يكونا رقيبين على مندوب الحجز عند قيامه بتوقيع الحجز على منشأة المدين.

وقد أجاز قانون الحجز الإداري لمندوب الحجز كسر الأبواب وفض الأقفال لتوقيع الحجز بشرط وحيد أن يتم ذلك بحضور أحد مأمورية الضبط القضائي وأن يوقع هذا الأخير على محضر الحجز وإلا كان باطلاً.

وعلى العكس من ذلك في قانون المرافعات والذي وإن أوجب ذات الالتزام على عاتق معاون التنفيذ وفقاً لنص المادة ٣٥٦ من قانون المرافعات ورتب ذات الأثر في حال مخالفة ذلك وهو البطلان إلا أنه خالف قانون الحجز الإداري في حال وجود اعتراضات أو إشكالات عند توقيع الحجز.

حيث أوجب عند وجود إشكال في توقيع الحجز سواء كان إشكالاً مادياً أو إشكالاً قانونياً كدفع وطلبات قانونية أن يتم وقف التنفيذ أو أن يمضي فيه معاون التنفيذ مع تكليف الخصوم في الحالتين الحضور أمام قاضي التنفيذ ولو بميعاد ساعة وفي منزله عند الضرورة.....

ولا يجوز أن يتم التنفيذ قبل أن يصدر القاضي حكمه وعلى معاون التنفيذ أن يحرر صوراً من محضره بقدر عدد الخصوم وصورة لقلم الكتاب يرفق بها أوراق التنفيذ والمستندات التي يقدمها المستشكل

وعلى قلم الكتاب قيد الإشكال يوم تسليم الصورة في السجل الخاص بذلك.

ويجب اختصاص الطرف الملتزم في السند التنفيذي في الإشكال إذا كان مرفوعاً من غيره بإبدائه أمام معاون التنفيذ على النحو المبين في الفقرة الأولى أو بالإجراءات المعتادة لرفع الدعوى فإذا لم يختصم في الإشكال وجب على المحكمة أن تكلف المستشكل باختصامه في ميعاد تحدده له فإن لم ينفذ ما أمرت به المحكمة - جاز الحكم بعدم قبول الإشكال ولا يترتب على تقديم أي إشكال آخر وقف التنفيذ ما لم يحكم قاضي التنفيذ بالوقف ٠٠٠٠٠ (م ٣١٢ من قانون المرافعات).

فحكم المادة السابقة لا يسري على إجراءات التنفيذ والحجز التي تقوم بها مصلحة الضرائب وذلك لصراحة ما جاء بنص المادة الخامسة والسادسة من القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ من أنه يجوز لمندوب الحجز في حالة غلق المنشأة كسر أبوابها وفض أقفالها بمصاحبة مأمور ضبط قضائي دون حاجة إلى عرض الأمر على قاضي التنفيذ.

كما لم تلزم المادة السادسة من ذلك القانون مندوب الحجز عند وجود أية عقبات أو اعتراضات أثناء الحجز أو بصدده ما اتخذته بشأنها من وقف الحجز وعرض الأمر على قاضي التنفيذ.

كل ما ألزمه به المشرع هو وجوب اشتغال محضر الحجز على ما قام به من إجراءات وما لقيه من عقبات واعتراضات.

ومن ثم فإن أي إشكال يثيره المدين أمام مندوب الحجز لا يلزم الأخير بوقف إجراءات الحجز كل ما ألزمه به المشرع إثبات اعتراضات

المدين فقط في محضر الحجز والتي ثبت في تلك الاعتراضات هي المصلحة الحاجزة ذاتها فلها أن تأخذ بتلك الاعتراضات أو لا تأخذ بها.

وينبغي هنا الإشارة إلى أن الإشكال القضائي هو الوحيد الذي يوجب وقف إجراءات الحجز من قبل مندوب الحجز ويتحقق ذلك فيما لو كان الإشكال الذي يثيره المدين أمام مندوب الحجز بصدد إجراءات الحجز معروضاً على القضاء حيث أوجب المشرع وقف إجراءات الحجز والبيع بنص القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ في المادة ٢٧ منه على أنه (يترتب على رفع الدعوى بالمنازعة في أصل المبالغ المطلوب أو في صحة إجراءات الحجز أو باسترداد الأشياء المحجوزة وقف إجراءات الحجز والبيع الإداري وذلك إلى أن يفصل نهائياً في النزاع)).

ومن ثم فإنه باستثناء المنازعة القضائية في إجراءات الحجز لا يوقف مندوب الحجز أي إجراء من إجراءاته حتى مع وجود أية عقبة أو إشكال حيث لم يلزمه المشرع بعرض أية عقبة أو إشكال على قاضي التنفيذ خلافاً لما فعله مع معاون التنفيذ في الحجوز العادية والذي ألزمه بوقف التنفيذ وعرض العقوبات والإشكالات التي صادفها وقت التنفيذ على قاضي التنفيذ ليبت فيها.

أيضاً بالنسبة للحجز على مال المدين لدى الغير ففي الوقت الذي اشترط فيه قانون المرافعات وجود سند تنفيذي يتم بمقتضاه توقيع ذلك الحجز وفي حال عدم وجود ذلك السند فإنه وفقاً لنص م ٣٢٧ من قانون المرافعات من أنه إذا لم يكن بيد الدائن سند تنفيذي أو كان دينه غير معين المقدار فلا يجوز الحجز إلا بأمر من قاضي التنفيذ يأذن فيه بالحجز ويقدر دين الحاجز تقديراً مؤقتاً وذلك بناء على عريضة يقدمها طالب الحجز.

فعلى العكس من ذلك نص المشرع في م ٢٩ من القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ من أنه يقع حجز ما للمدين لدى الغير بموجب محضر يعلن إلى المحجوز لديه بكتاب موصي عليه بعلم الوصول ويتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها .....

فلم يلزم المشرع مصلحة الضرائب - في حال وجود سند تنفيذي - أن يرفق مع المحضر الذي يعلن إلى المحجوز لديه صورة من ذلك السند خلافاً لما فعل المشرع في قانون المرافعات في نص المادة ٣٢٨ إذ اكتفى المشرع بمجرد محضر يعلن إلى المحجوز لديه.

أما إذا لم يوجد سند تنفيذي فقد نص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة ١٠٧ من أنه ((إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقفية المختصة أن يصدر أمراً على عريضة حجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم محكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة .....))

ويلاحظ على هذا النص أنه لم يرد بقانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ ولكنه ورد بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومن ثم فهو ليس نصاً عاماً يسري على سائر الحجوز الإدارية.

ولكنه خاص بالحجوز الضريبية المتعلقة بالضريبة على الدخل دون سائر الضرائب الأخرى.

وهذا النص معدل إذ أنه لم يرد في كافة نصوص القوانين الضريبية السابقة على ذلك القانون وجوب اللجوء إلى القضاء للحصول على أمر بالحجز على أموال المدين غداً أنه وفقاً لنص م ١٧١ من القانون السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ((.... إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها استثناء من أحكام قانون المرافعات أن يصدر أمراً بحجز الأموال .....))

فوفقاً لذلك النص كان لرئيس المصلحة أن يصدر هو الأمر بتوقيع ذلك الحجز دون حاجة للجوء إلى القضاء وحسناً فعل المشرع في القانون الجديد ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بجعل المختص بإصدار ذلك الأمر هو قاضي الأمور الوقتية لا رئيس مصلحة الضرائب.

ومن الاختلاف أيضاً بين القانونين ما قرره المشرع في توقيع الحجز العقاري فقد اشترط المشرع في قانون المرافعات للتنفيذ على العقار وجوب تسجيل التتبيه بنزع الملكية بالشهر العقاري بعد إعلانه إلى المدين لشخصه أو لموطنه مشتملاً على بيانات وجوبية أو بيان نوع السند التنفيذي وتاريخه ومقدار الدين المطلوب الوفاء به وتاريخ إعلان السند ووجوب إعدار المدين بأنه إذا لم يدفع الدين يسجل التتبيه ويبيع عليه العقار جبراً.

ولا يجوز لمعاون التنفيذ الدخول للعقار للتنفيذ عليه إلا بترخيص من قاضي التنفيذ (م ٤٠١ من قانون المرافعات).

أما في قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ فالأمر أيسر من ذلك فوفقاً لنص المادة ٤٠ منه يبدأ التنفيذ على العقار في شخص صاحب وضع اليد مهما كانت صفته ويتضمن تنبيهاً بالأداء وإنذار بحجز العقار.

ولا يحتاج مندوب الحجز إلى ترخيص من قاضي التنفيذ لدخول العقار كل ما ألزمه به القانون وفقاً لنص م ٤١ ألا يقوم بتوقيع الحجز على العقار إلا بعد مضي شهر على الأقل من تاريخ إعلان التنبيه والإنذار وإلا اعتبر الحجز كأن لم يكن.

ولمندوب الحجز الحق في دخول العقار للحصول على البيانات اللازمة لوصفه ووصف مشتملاته وله أن يستصحب من يعاونه في ذلك ولا يجوز منعه من الدخول لأداء هذه الأمورية وعلى جهات الإدارة تمكينه من أداء مأموريته عند الاقتضاء.

وهناك العديد من النصوص القانونية الواردة في قانون الحجز الإداري ما تكرر تلك التفرقة بين الأحكام التي قررها المشرع للحجوز الإدارية وبين تلك التي أوردها في قانون المرافعات للحجوز غير الإدارية، وهي تفرقة منطقية كما سبق القول يحكمها دائماً الغاية من تلك الحجوز وهي دائماً المصلحة العامة في الحجوز الإدارية والمصلحة الخاصة في الحجوز غير الإدارية. فالغاية المرجوة دائماً من الحجوز الإدارية هي تحصيل دين الضريبة وهو مال عام بينما الغاية في الأخرى تحصيل ديون الأفراد وهو مال خاص.

فالحجوز الإدارية تتميز بالطابع الاستثنائي نظراً لغاياتها إلا أن تلك الطبيعة الاستثنائية لقواعد الحجز الإداري تقتضي أن يكون نطاق تطبيقها مرتبطاً بأهدافها ومتصلاً بتسيير جهة الإدارة لمرافقتها بما يعني عدم جواز نقل هذه القواعد إلى غير مجالها ومن ثم يجب التقيد بالقواعد والوسائل التي يقررها القانون وعدم الخروج عليها إلا للضرورة وإلا كان مخالفاً للدستور.

ونخلص من كل ذلك أن منازعات التنفيذ المتعلقة بإجراءات الحجز والتنفيذ التي تقوم بها مصلحة الضرائب على أموال الأشخاص سواء الاعتبارية أو الطبيعية وذلك لاستيفاء دين الضريبة في منازعات إدارية بطبيعتها وهي لا تعد كذلك لكون أحد أطراف تلك المنازعة هي مصلحة الضرائب حين تباشر تلك الأخيرة ما أولها المشرع من سلطات وامتيازات وإنما أيضاً لموضوعها.

فبالرغم من كون تلك المنازعات تتفق مع منازعات التنفيذ العادية في كون المال المتخذ عليه إجراءات التنفيذ هو مال خاص ليس مملوكاً للدولة بل للأشخاص العاديين إلا أن أهم ما يميز منازعات التنفيذ الإدارية أن الدين المحجوز لأجله هو دين الضريبة وهو دين ممتاز قدمه المشرع على سائر الديون الأخرى نظراً لاستخدامه في الصالح العام أما الدين المحجوز لأجله في إجراءات التنفيذ التي يقوم بها الأفراد فهو دين خاص.

فالغاية في المنازعتين مختلفة فهي في الأولى استيفاء دين الضريبة وفي الثانية استيفاء دين خاص.

هذا فضلاً عما هو ثابت من أن المشرع أخضع إجراءات التنفيذ والحجز الذي تقوم بهما جهة الإدارة لأحكام قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ٥٥ بما تضمنه من أحكام تعلي من شأن الإدارة وسلطاتها في مواجهة المنفذ ضدهم بينما يحكم إجراءات الحجز والتنفيذ التي يقوم بها الأفراد أحكام قانون المرافعات وهي أحكام لا تقرر أية امتيازات للقائم بالحجز والتنفيذ مقارنة بتلك التي قررها المشرع لجهة الإدارة في القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥.

## منازعة التحصيل التنفيذي الضريبي نوع من أنواع المنازعات الإدارية

إذا كان الأصل في منازعات التنفيذ الضريبي أنها منازعات إدارية وذلك نظراً للامتيازات التي تتمتع بها الجهة الإدارية في علاقتها بالطرف الآخر في اتخاذها إجراءات الحجز والتحصيل ضده ونظراً للغاية من ذلك الحجز الذي تقوم به الجهة الإدارية ونظراً لوجود تلك الأخيرة في تلك العلاقة بصفتها سلطة عامة تتمتع بسلطات وامتيازات غير موجودة في علاقة الأفراد بعضهم ببعض.

فلكل ما سبق فإن المنازعة في إجراءات التنفيذ والحجز التي تقوم بها جهة الإدارة - ممثلة في مصلحة الضرائب - تغدو منازعة إدارية يختص بنظرها القضاء الإداري عملاً بنص الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة من القانون ٤٧ لسنة ٧٢ والتي نصت على اختصاص مجلس الدولة بنظر سائر المنازعات الإدارية.

إلا أنه في حالات أخرى يمكن وصف منازعة التنفيذ الضريبي بوصف أخص داخل المنازعات الإدارية وهو وصف المنازعات الضريبية وذلك لكونها تتعلق بالطعن على قرار إداري متعلق بضريبة أو برسم.

فالمنازعة في تلك الحالة بالإضافة إلى ما تمتع به من خصائص المنازعة الإدارية إلا أن ما يميزها عن المنازعة الإدارية بذلك الوصف الخاص هو كونها تمثل طعنًا على قرارات نهائية صادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم والمثال الأبرز لتلك المنازعات الطعون على أوامر الحجز، فهي - في رأي الباحث - طعون على قرارات إدارية نهائية صادرة بتوقيع الحجز على أموال المدين وبالتالي فهي تندرج تحت وصف الفقرة السادسة من المادة العاشرة باعتبارها منازعة ضريبية وهي لا تختلف بذلك عن وصف المنازعة الإدارية إلا بخصوصية واحدة

وهي كون محلها دائماً طعنًا على قرار نهائي متعلق بالضرائب والرسوم صادر بتوقيع الحجز على أموال المدين فهي تندرج أيضاً تحت وصف المنازعة الإدارية باعتبار ذلك الوصف الأخير هو الأشمل والأعم.

وهذا الوصف الأخير لا يقتصر فقط على المنازعة في قرار الحجز بل يشمل أيضاً المنازعة في أي عمل أو إجراء يتعلق بتطبيق القانون الضريبي.

فتلك المنازعة الأخيرة وإن كان لا ينطبق عليها وصف الفقرة السادسة من المادة العاشرة نظراً لاقتصار الفقرة سالفة الذكر على الطعون في القرارات النهائية المتعلقة بمنازعات الضرائب والرسوم إلا أن ذلك لا يعني انتفاء وصف المنازعة الإدارية عنها فهي تندرج تحت الوصف الأشمل والأعم وهو ذلك الوصف الوارد في الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة (المنازعات الإدارية).

السادسة من المادة العاشرة وذلك في حالة ما إذا كان محل الطعن قراراً إدارياً نهائياً متعلق بالضرائب والرسوم ومنها ما يندرج تحت وصف الفقرة الأخيرة من تلك المادة بوصفها منازعة إدارية.

فكل من المنازعتين سواء المدرجة تحت وصف الفقرة السادسة أو الأخيرة من المادة العاشرة هي منازعة إدارية بتعريفها العام إلا أن تلك المنازعات تتميز بصفة خاصة عن سائر المنازعات الإدارية بأنها تتعلق بتنفيذ أو تفسير قانوناً ضريبياً.

فأي من تلك المنازعات يختص بها القضاء الإداري وبالتالي فلا جدوى من التفرقة بينهما اللهم إلا وضوح الاختصاص في الفقرة السادسة من المادة العاشرة وذلك بخضوع سائر الطعون في القرارات النهائية

المتعلقة بالضرائب والرسوم لاختصاص مجلس الدولة واختلاف الآراء في المنازعات الأخرى ومدى وصفها بالمنازعة الإدارية حيث أن هناك من الفقه من يرى عدم اختصاص القضاء الإداري بنظر المنازعات المتعلقة بأعمال الإدارة المادية الضريبية ومنهم من يرى غير ذلك سواء بشروط أو بدون شروط وذلك على النحو الذي سنحدده تفصيلاً في منازعات التنفيذ الضريبي.

كما قد تبدو لتلك التفرقة أهمية فيما استقرت عليه أحكام القضاء العادي وبعض الفقه من أن اختصاص مجلس الدولة المحدد بنص الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة معلق على شرط صدور قانون الإجراءات القضائية وهو ما لم يصدر حتى الآن وبالتالي يظل الاختصاص بنظر المنازعات المحددة بنص الفقرة السادسة - وهي تلك المنازعات المتعلقة بالطعون على القرارات الإدارية النهائية المتعلقة بالضرائب والرسوم - للقضاء العادي دون القضاء الإداري.

أما المنازعات الضريبية الخاضعة لحكم الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة وهي الخاصة بالمنازعات المتعلقة بالطعون على الأعمال المادية بالإدارة الضريبية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة فهي لا تخضع لذلك القيد السابق وبالتالي ينعقد الاختصاص بشأنها للقضاء الإداري.

إلا أن الواقع العملي يشهد بغير ذلك فلم يأخذ قضاء مجلس الدولة بصفة عامة بذلك التفسير الذي تبناه القضاء العادي وبعض الفقه من أن الاختصاص المحدد بنص الفقرة السادسة من المادة العاشرة معلق على شرط صدور قانون الإجراءات القضائية وذلك على النحو الذي سبق وأن تناولناه.

كما أن القضاء العادي ذاته لم يكتف بالتصدي لتلك المنازعات التي تدرع بوجود قيد على مجلس الدولة بنظرها على النحو المحدد بالفقرة السادسة ولكنه تصدى أيضاً لمنازعات ضريبية وإدارية خاضعة لوصف الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة - أي تلك التي لا يوجد بها قيد أو شرط في اختصاص القضاء الإداري بها.

فالقضاء العادي لم تعنيه تلك التفرقة من بعيد أو قريبة فقد تصدى لنظر سائر دعاوى التنفيذ الإداري وذلك على النحو الذي سنتناوله في مبحث لاحق.

والخلاصة من ذلك أن منازعات التنفيذ الضريبية هي منازعات ضريبية إلا أنها تخضع لحكم الفقرة السادسة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة في شأن اختصاص القضاء الإداري بنظرها حين تتعلق المنازعة بالطعن على أمر الحجز الصادر من مصلحة الضرائب أو الجمارك فهي في تلك الحالة نوع من أنواع المنازعات الإدارية.

وتخضع لحكم الفقرة الأخيرة من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة حين تتعلق المنازعة بالطعن على أعمال الإدارة المادية المتعلقة بالتحصيل والحجز الضريبي.

فوصف المنازعة الإدارية أشمل وأعم وكون منازعة التنفيذ التي يقيمها الأفراد طعناً على إجراءات التنفيذ والحجز التي تقوم بهما مصلحة الضرائب يتوافر فيها الصفة الإدارية فإن تعلق تلك المنازعة بالضريبة المفروضة على هؤلاء الأشخاص وكون محل الطعن - هو القرار الصادر بتوقيع الحجز أو الأعمال المادية الصادرة من مصلحة الضرائب بالحجز - يتعلق بالضريبة فكل ذلك يضيف على تلك المنازعة

صفة أخص هي صفة المنازعة الضريبية ولكنها منازعة متعلقة بالتنفيذ الضريبي.

وعلى ذلك فإنه يمكن تقسيم المنازعات الضريبية إلى منازعات ضريبية موضوعية تنصب على موضوع الضريبة ذاته وهي منازعات سابقة بالفعل على إجراءات التنفيذ التي تقوم مصلحة الضرائب وهي منازعات متعلقة بصحة ومشروعية حصر وربط الضريبة وكذلك فرض الرسوم وإلى منازعات تنفيذ لا تثور إلا بعد قيام مصلحة الضرائب باتخاذ إجراءات التنفيذ والحجز ضد المدين.

فالعلمية الضريبية - كما سبق القول - تمر بثلاثة مراحل أولها عملية الحصر الضريبي وثانيها عملية الفحص والربط الضريبي وأخيراً عملية التحصيل الضريبي.

والمنازعات المتعلقة بعملية التحصيل الضريبي تبدأ من حيث انتهت عملية الفحص والربط الضريبي وتنتهي تلك المرحلة الأخيرة بقيام مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الممول سواء أكان ذلك الربط بناء على موافقة الممول أو بناء على قرار لجنة الطعن أو بناء على حكم محكمة أو بناء على عدم طعن الممول على النماذج الضريبية المسلمة إليه من مصلحة الضرائب حيث تشرع مصلحة الضرائب بعد ذلك الربط في اتخاذ الإجراءات لتحصيل دين الضريبة وهي تبدأ بإصدارها لأمر مكتوب لمدوبها بالتبنيه على الممول بالسداد وتوقيع الحجز على أمواله سواء تحت يده أو تحت يد الغير. وتنتهي تلك المرحلة بالسداد لدين الضريبة سواء من الممول من تلقاء نفسه أو ببيع منشأته أو باستيفاء تلك الأموال تحت يد الغير.

والمنازعات التي تثور بصدد تلك المرحلة قد تتعلق بسبب الدين ذاته - منازعة موضوعية - أو بالإجراءات التي اتخذتها المصلحة لاستيفاء ذلك الدين - منازعة إجرائية - .

وفي أي من الحالتين أو الوصفين فإن النتيجة المترتبة على ذلك هو خضوع تلك المنازعات للقضاء الإداري عملاً بنص المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ٧٢ سواء في فقرتها السادسة والتي نصت على اختصاص المجلس بنظر الطعون في القرارات النهائية الصادرة في منازعات الضرائب والرسوم أو في الفقرة الأخيرة من تلك المادة والتي نصت على اختصاص المجلس بنظر سائر المنازعات الإدارية.

وقد حرص المشرع في المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة ليس فقط على تحديد اختصاص مجلس الدولة بتلك المنازعات بل وعلى منع غيره من نظرها بنصه في مقدمة ذلك النص ٠٠ تختص محاكم الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية

فالمشرع لم يكتف بالنص على اختصاص محاكم مجلس الدولة بالفصل في تلك المسائل ولكنه أورد عبارة - دون غيرها - للتأكيد على ذلك الاختصاص من جهة ومنع الجهات القضائية الأخرى من الافتئات على ذلك الاختصاص.

ومن الطبيعي إزاء صراحة النص أن تمتنع كافة الجهات القضائية الأخرى عن نظر المنازعات التي حددها المشرع على سبيل المثال في المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة وعن سائر المنازعات الإدارية بصفة عامة.

ونتيجة لذلك فإنه وقد انتهينا إلى توافر صفة المنازعة الإدارية بل والضرورية لمنازعات التنفيذ التي تقيمها الأفراد ضد الجهة الإدارية طعناً على تلك الإجراءات التي تقوم بها الجهة الإدارية لتحصيل دين الضريبة فإن مآل الاختصاص بنظر تلك المنازعات هو إلى مجلس الدولة والذي عهد بالاختصاص بتلك المنازعات وفقاً لنص م ١٢ من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ إلى محكمة القضاء الإداري باعتبارها صاحبة الولاية العامة في نظر المنازعات الإدارية.

ولا يغير من ذلك ما أورده المشرع في المادة ٢٧٥ من قانون المرافعات من نصه على اختصاص قاضي التنفيذ دون غيره بالفصل في جميع منازعات التنفيذ الموضوعية والوقوتية أياً كانت قيمتها إذ أن هذا الاختصاص لا - - - - - سوى لمنازعات التنفيذ الموضوعية والوقوتية العادية أي القائمة بين أشخاص عاديين وليست تلك المتعلقة بمنازعات التنفيذ المنصبة على إجراءات التنفيذ التي تقيم بها مصلحة الضرائب وأدلتنا في ذلك عديدة منها :

١. أن الشخص القائم بالتنفيذ وفقاً لأحكام قانون المرافعات هو موظف مرعوس لقاضي التنفيذ حيث سماه المشرع بمعاون التنفيذ حيث نص قانون المرافعات في م ٢٧٤ على أن ((يجري التنفيذ تحت إشراف إدارة التنفيذ تنشأ بمقر كل محكمة ابتدائية ويرأس إدارة التنفيذ قاضي محكمة الاستئناف.

ويلحق بالإدارة عدد كاف من معاوني التنفيذ والموظفين يحدد بقرار من وزير العدل قواعد اختيارهم وتنظيم شؤونهم ومدير إدارة التنفيذ أو من يعاونه من قضاتها إصدار القرارات والأوامر المتعلقة بالتنفيذ .....

ويصدر بتنظيم إدارة التنفيذ قرار من وزير العدل .....))

إذن ... فالشخص القائم بالتنفيذ وهو معاون التنفيذ يعمل في إدارة التنفيذ تحت رئاسة قاضي التنفيذ وبالتالي فمن الطبيعي أن يختص قاضي التنفيذ بالنظر في المنازعات المتعلقة بأعمال هذا المرعوس.

أما فقي قانون الحجز الإداري - فكما سبق القول - فإن الشخص القائم بالتنفيذ لا يتبع إدارة التنفيذ التي نصت عليها قانون المرافعات بل يتبع الجهة الحاجزة فليس من الطبيعي أن يأتتمر بأوامر قاضي التنفيذ أو يعمل تحت إشرافه إذ أنه مندوب للجهة الحاجزة ومن الطبيعي أن يأتتمر بأوامرها مع التزامه بأحكام القانون والرقيب عليه في ذلك هو القاضي المختص وهو القاضي الإداري إذ أن العمل المنسوب إلى المندوب الحاجز محل الطعن هو عمل إداري لصدوره من موظف إداري لم ينص القانون على إسناد الإشراف والرقابة عليه إلى قاضي آخر بخلاف القضاء الإداري.

٢. أن القانون الواجب التطبيق على منازعات التنفيذ الإدارية - وهو قانون الحجز الإداري - يختلف في أحكامه عن القانون الذي يحكم منازعات التنفيذ العادية وهو قانون المرافعات.

فالأول - كما سبق القول - هو قانون عام تضمن من السلطات والامتيازات ما تعلق به جهة الإدارة في مواجهة الأفراد.

أما الثاني فلم يتضمن ذلك وبالتالي فالمنازعة الخاضعة لأحكام قانون المرافعات - وهي منازعات الأفراد - مغايرة في أحكامها لتلك الخاضعة لأحكام قانون الحجز الإداري.

٣. اختلاف أحكام التنفيذ في قانون المرافعات عن تلك الواردة في قانون الحجز الإداري فإجراءات التنفيذ التي تقوم بها جهة الإدارة وفقاً لأحكام قانون الحجز الإداري تختلف عن تلك التي يقوم بها معاون التنفيذ وفقاً لأحكام قانون المرافعات.

فكما سبق القول تتميز أحكام التنفيذ الواجبة التطبيق على إجراءات الحجز الإداري عن تلك المنصوص عليها في إجراءات التنفيذ والحجز العادية سواء من ناحية القائم بالتنفيذ وهو مندوب الحجز في التنفيذ الإداري وهو معاون التنفيذ في التنفيذ العادل.

كذلك في إجراءات كل منها فالحجوز الإدارية لا تعرف ما نصت عليه المادة ٣١٢ من قانون المرافعات من سلطة معاون التنفيذ في وقف البيع في حال وجود إشكال وكان المطلوب فيه إجراءً وقتياً.

كما تختلف أحكام الحجز على المنقول أو على ما للمدين لدى الغير أو على العقار في قانون الحجز الإداري عن تلك الواردة في قانون المرافعات.

وهو الأمر الذي يقطع من أن النص الوارد في المادة ٢٧٥ من قانون المرافعات من اختصاص قاضي التنفيذ دون غيره بالفصل في جميع منازعات التنفيذ الموضوعية والوقفية المقصود به جميع منازعات التنفيذ العادية لا الإدارية.

٤. هذا بالإضافة إلى ما ورد في قانون السلطة القضائية ذاته في المادة ١٥ منه والذي نص فيها على تلك الجملة ... فيما عدا المنازعات الإدارية التي يختص بها مجلس الدولة ...

فالمشرع استثنى كافة المنازعات الإدارية التي يختص بها مجلس الدولة من اختصاص القضاء العادي بها.

فهذا الأخير وإن كان هو صاحب الولاية العامة في نظر المنازعات إلا أن المشرع - وبهذا النص وبما أورده في قانون مجلس الدولة - جعل مجلس الدولة هو القاضي العام في نظر المنازعات الإدارية.

منازعات التنفيذ الإدارية والتي تتعلق بإجراءات التنفيذ والحجز التي تقوم بهما مصلحة الضرائب ولا يؤثر في ذلك خلو قانون مجلس الدولة من تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر تلك المنازعة إذ أن المشرع لا يعوزه ذلك ويكفيه في ذلك نص المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ فأى منازعة تتوافر فيها الصفة الإدارية تدخل في اختصاص مجلس الدولة دون حاجة إلى ترديد ذلك في كل منازعة.

فالمشرع قرر القاعدة العامة في الاختصاص القضائي بنظر الدعاوى التي تنطبق على أية منازعة تتوافر فيها شروط تلك القاعدة وإلا لما استطاع المشرع أن يواجه هذا الحكم الكبير من الدعاوى بصياغة نص لكل منازعة يحدد فيها الجهة المختصة بنظرها.

ولا يقدر في ذلك ما قد يقوله البعض من أن قانون مجلس الدولة قد نص في المادة الثالثة من مواد الإصدار من تطبيق الإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون وتطبيق أحكام قانون المرافعات فيما لم يرد به نص وذلك إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاص بالقسم القضائي.

إذ أن هذا القول مردود بأنه بالرغم من خلو قانون مجلس الدولة من تحديد الجهة المختصة قضائياً بنظر منازعات التنفيذ فإن المشرع - وكما سبق الذكر - ليس في حاجة إلى ذلك النص لسببين: أولهما أن

النص الوارداً في المادة العاشرة هو نص عام ينطبق على سائر المنازعات، فمتى توافرت في المنازعة الصفة الإدارية أو الضريبية فهي تدخل في اختصاص مجلس الدولة.

والأمر الثاني أن المشرع حدد صراحة القانون الواجب تطبيقه على تلك المنازعات بقانون آخر مغاير تماماً لقانون المرافعات وهو قانون الحجز الإداري رقم ٢٠٨ لسنة ٥٥ وهو قانون عام - كما سبق القول - أحكامه مغايرة لتلك الأحكام الواردة في قانون المرافعات.

ومن ثم فإنه لا يوجه لاختصاص قاضي التنفيذ بنظر تلك المنازعات حيث أن الأخير ملزم بتطبيق أحكام قانون المرافعات - وهو قانون بعيد في أحكامه عن قانون الحجز الإداري - ما لم تقرر جهة الإدارة تطبيق أحكام قانون المرافعات في إجراءاتها متخلية عن تلك السلطات والامتيازات التي قررها لها المشرع في قانون الحجز الإداري فحينئذ تخضع تلك المنازعة في إجراءات التنفيذ التي تقوم بها جهة الإدارة لقاضي التنفيذ.

وهي نتيجة طبيعية تؤكد ما انتهينا إليه سابقاً إذ أنه باختيار جهة الإدارة اللجوء إلى وسائل التنفيذ المنصوص عليها في قانون المرافعات دون تلك التي منحها لها المشرع في أحكام القانون الإداري فإنها تتصرف بوصفها شخصاً عادياً لا بصفتها سلطة إدارية وبالتالي فإن أحد شروط وصف المنازعة بالمنازعة الإدارية - وهي وجود الإدارة بصفتها سلطة عامة كأحد أطراف المنازعة - قد تخلف حيث أصبحت المنازعة بذلك منازعة عادية يختص بها القضاء العادي أي قاضي التنفيذ.

فاختصاص قاضي التنفيذ بنظر تلك المنازعة ليس بصفتها منازعة إدارية ولكن بصفتها منازعة عادية تدخل في اختصاصه عملاً بنا

نص عليه قانون السلطة القضائية رقم ٤٦ لسنة ٧٢ من جعل الولاية العامة في نظر المنازعات العادية - أي غير الإدارية - للقضاء العادي. جعل الولاية العامة في نظر المنازعات العادية - أي غير الإدارية - للقضاء العادي.

### أنواع منازعات التحصيل والتنفيذ الضريبي

تتنوع منازعات التنفيذ الضريبي بحسب موضوع الطعن الذي يبيده صاحب الشأن فمنها ما ينصب على قرار إداري أصدرته مصلحة الضرائب أو الجمارك وهو إقرار الحجز وتمثل المنازعة في تلك الحالة طعنًا على قرار إداري.

ومنها ما لا يتعلق بقرار إداري ولكنها تتعلق بإجراءات تنفيذية تقوم بها مصلحة الضرائب أو الجمارك لتحصيل دين الضريبة ويجمع بين تلك الإجراءات جميعها أنها تالية على صدور أمر الحجز.

فمصلحة الضرائب وقد انتهت من عملية الحصر الضريبي ثم عملية الفحص الضريبي لم ينته دورها بالدور الأهم لها هو تحصيل دين الضريبة الناتج عن العمليتين السابقتين.

وهي في سبيل تحصيل دين الضريبة فقد أعطاهما المشرع من الامتيازات والسلطات ما يمكنها من ذلك التحصيل.

وتبدأ تلك العملية - عملية التحصيل - بقيام مصلحة الضرائب بإصدار قرار الحجز ويعقب ذلك قيام المصلحة باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ ذلك القرار سواء بالحجز على أموال المدين تحت يده أو تحت يد الغير.

ومصلحة الضرائب ملتزمة في تلك الإجراءات بتطبيق صحيح القانون فإذا ما حادت عنها حق لصاحب الشأن اللجوء للقضاء الإداري لإلغاء ما قامت به المصلحة من إجراءات باطلة.

ونتناول تفصيلاً تلك المنازعات بتقسيمها إلى منازعات تحصيل موضوعية تتعلق بالالتزام بأداء الضريبة من حيث مشروعية وجوده وانقضائه ومنازعات إجرائية للحصول تتعلق بالإجراءات التي قامت بها الإدارة الضريبية وتنقسم تلك المنازعات الأخيرة إلى منازعات تنفيذ موضوعية وهي تعرف بذلك الوصف نظراً لطبيعة الطلبات والموضوع حيث تنصب على طلب موضوعي متعلق بأداة التنفيذ ومنازعات تنفيذ وقتية تقتصر الطلبات فيها على طلبات وقتية كوقف تنفيذ القرار أو الإجراء.

فالفصل بين المنازعتين هو حقيقة الطلبات الواردة بهما فإن كان الطلب يتعلق بأداة الحجز وغاياته إجراء موضوعي سواء إلغاء أو بطلان فهي منازعة موضوعية.

أما أن تتعلق بإجراء من إجراءات الحجز وغاياته إجراء وقتي كوقف تنفيذ فهي منازعة وقتية.

فمنازعة التنفيذ الموضوعية تختلف بذلك عن المنازعات الموضوعية للحصول فالأخيرة تنصب على الالتزام بأداء الضريبة والأولى تنصب على إجراءات الحجز والحصول ويجمع المنازعتين أن الطلبات الواردة بهما هي طلبات موضوعية وليست طلبات وقتية.

## تقسيم منازعات التحصيل والتنفيذ من حيث موضوعها

تتقسم منازعات التحصيل الضريبي من حيث موضوعها إلى منازعات تتعلق بالالتزام الضريبي ذاته وهي تلك المنازعات الموضوعية ومنازعات تتعلق بالإجراءات التي اتخذتها جهة الإدارة لتحصيل دين الضريبة فالمنازعات الموضوعية هي تلك التي يتعلق مضمونها بالالتزام الضريبي ذاته فيختص الممول فيها الإدارة الضريبية حين قيامها باتخاذ إجراءات التحصيل ضده زاعماً انقضاء الالتزام الضريبي إما بالسداد أو بالتقادم وبالتالي فإن طعنه وقد أثير بمناسبة قيام الإدارة الضريبية باتخاذ إجراءات الحجز ضده إلا أن طعنه موجه في الأساس إلى أصل الالتزام الضريبي الذي قامت بمقتضاه الإدارة الضريبية بتوقيع الحجز عليه حتى لو كان طعنه موجهاً مباشرة إلى ذلك الحجز إلا أن أساس طعنه موجه إلى أصل الاستحقاق الضريبي وهو إما أن يكون قرار لجنة طعن أو حكم محكمة أو موافقة باللجنة الداخلية أو عدم طعن حيث يدفع الطاعن ببطلان ما قامت به المأمورية من حجز وتنفيذ على أمواله استناداً إلى بطلان أو انقضاء هذا الاستحقاق.

أما المنازعة الإجرائية فهي تلك التي تنصب على إجراءات التحصيل التي قامت بها الإدارة الضريبية بدءاً من قرار الحجز وانتهاء بتوقيع الحجز على أمواله.

فالطاعن لا يتناول أساس الاستحقاق الضريبي فهو لا يدعي براءة ذمته من دين الضريبة لزوال أساس الاستحقاق بزعم سداده أو سقوطه بالتقادم ولكنه يتوجه بمطعنه إلى إجراءات الحجز والتحصيل التي يرى أن الإدارة الضريبية قد خالفت نصوص القانون بشأنها فيطلب إما إجراء موضوعياً وهو بطلان تلك الإجراءات كالدفع ببطلان أمر

الحجز لصدوره من غير مختص قانوناً أو لكونه قد صدر في غير الشكل الذي حدده القانون بأن يكون مكتوباً وليس شفويّاً أو الدفع ببطلان الحجز وذلك لوقوعه على غير الشكل الذي حدده القانون كأن يتم الحجز على أموال المدين بدون إنذاره أولاً وقبل توقيع الحجز عليه وذلك بالمخالفة لنص م ١٠٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل أو أن يتم الحجز في غير المواعيد التي حددها قانون المرافعات.

وإما أن يطلب في تلك المنازعات إجراءات وقتية كأن يطلب الطاعن وقف إجراءات الحجز لحين الفصل في دعوى الاسترداد.

فالمنازعة الإجرائية تنقسم وفقاً للطلبات المبداه بها إلى منازعة إجرائية ذات طلب موضوعي ومنازعة إجرائية ذات طلب وقتي فمحل المنازعة واحد في الدعويين وهو إجراءات الحجز والتحصيل إلا أن ما يفرقهما أن الطلبات الواردة بالأولى هي طلبات موضوعية وهي إما بطلان الإجراء أو إلغاءه.

أما الثانية فهي ذات طلبات وقتية لا تتعلق بالموضوع كطلب وقف الإجراءات أو طلب إثبات حالة.

كما تختلف بذلك المنازعة الإجرائية ذات الطلب الموضوعي عن المنازعة الموضوعية في التنفيذ في أن تلك الأخيرة تنصب المنازعة فيها على أساس الالتزام الضريبي الذي قامت بناء عليه الإدارة الضريبية باتخاذ إجراءات الحجز والتحصيل أما الثانية فهي لا تتعلق بأساس الالتزام الضريبي وإنما تنصب على إجراءات الحجز والتحصيل.

غاية الأمر بالنسبة لها أن الطلب الوارد بها هو طلب يتعلق بموضوع تلك الإجراءات وهو إما إلغائها أو بطلانها أو عدم الاعتداد بها وذلك باعتبارها كأن لم تكن.

### **تقسيم منازعات التحصيل والتنفيذ من حيث محلها**

قد ترد منازعة التحصيل والتنفيذ على قرار إداري وهو قرار الحجز وقد ترد على إجراءات الحجز ذاته وقد ترد المنازعة على الاثنين معاً - على قرار الحجز وعلى إجراءاته - ونتناول ذلك التقسيم تفصيلاً بالآتي :

البند الأول : منازعات التحصيل المتضمنة طعناً على قرار إداري وهو قرار الحجز.

البند الثاني : المنازعات المتعلقة بالإجراءات التنفيذية الصادرة من مصلحة الضرائب تنفيذاً لأمر الحجز الصادر منها.

### **البند الأول: منازعات التحصيل المتضمنة طعناً على قرار إداري**

وهي تلك المنازعات المنصبة على الطعن على القرار أو الأمر الإداري الصادر من الجهة الإدارية بتوقيع الحجز على أموال الممول أو المسجل.

وهذا الأمر لا يصدر من الجهة الإدارية ممثلة في مصلحة الضرائب إلا بعد صدور الربط الضريبي وهو في الضريبة العامة على الدخل قد يكون أساسه نهائية الربط لعدم الطعن عليه أو موافقة الممول باللجنة الداخلية أو قرار لجنة طعن أو حكم محكمة أو إقرار الممول بالضريبة.

وقد يكون في ضريبة المبيعات نهائية الربط أو قرار لجنة تحكيم أو حكم محكمة، وفي الضريبة الجمركية قد يكون قرار لجنة تحكيم أو حكم محكمة (م ٥٧ من قانون الجمارك) وفي الضريبة العقارية قد يكون قرار لجنة الطعن أو حكم محكمة.

فمصلحة الضرائب تصدر أمراً لمدوبها وفقاً لما نص عليه قانون الحجز الإداري رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٥٥ بتوقيع الحجز على أموال المدين استيفاءً لدين الضريبة وقد اشترط المشرع في ذلك الأمر الصادر بتوقيع الحجز عدة شروط خاصة يمكن الطعن عليه في حالة تخلف أي منها، هذا بخلاف الشروط العامة التي ينبغي توافرها في كافة القرارات الإدارية مثل شرط المحل والسبب وتلك الشروط الخاصة هي :

#### الشرط الأول - شرط الكتابة :

إذ أوجب نص المادة ٢٥ من القانون ٢٠٨ لسنة ١٩٥٥ شرطاً شكلياً في أمر الحجز وهو أن يكون مكتوباً بنصها أنه " لا يجوز اتخاذ إجراءات الحجز إلا بناء على أمر مكتوب ... " .

وبالتالي لا يجوز أن يصدر الأمر شفويماً إذ أن المشرع قد اشترط شرطاً شكلياً في الأمر بالحجز وهو أن يكون مكتوباً ولعل ذلك يرجع إلى أنه لا يمكن مراجعة الضمانات التي أوجبه المشرع في مسلك الإدارة بتوقيع الحجز إلا بضرورة أن يكون مكتوباً فما أسهل التذرع بمبررات وأوصاف لا وجود لها بدعوى شفوية الأمر.

ومن ثم فإنه لا يجوز لمدوب الحجز توقيع الحجز بموجب أوامر شفوية حتى لو كان يعزها مستندات وأوراق أخرى كالربط الضريبي مثلاً وهو ما يعرف في الضريبة العامة على الدخل بالورد والتتبيه ٣ ، ٤ .

كما لا يغني عن ذلك الأمر المكتوب وجود إنذار سابق للمدين  
بضرورة السداد فالنص واضح من ضرورة وجود أمر مكتوب وبالتالي  
فإنه يقع باطلاً كل محضر حجز وقع بناء على أمر شفوي صادر من جهة  
الإدارة.

**الشرط الثاني : أن يكون صادراً من الموظف المختص :**

حدد المشرع في القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في المادة الثانية منه  
الأشخاص الذين لهم حق إصدار أوامر الحجز بستة أشخاص هم الوزير  
ورئيس المصلحة والمحافظ والمدير وممثل الشخص الاعتباري العام وأخيراً  
ممن ينيبه كل من هؤلاء في ذلك كتابة.

فالوزير بصفته الرئيس الأعلى للمصلحة له حق إصدار أمر  
حجز، فهو صاحب تلك الصفة لكافة المصالح الضريبية سواء مصلحة  
الضرائب المصرية بفرعيها الضرائب العامة على الدخل والضرائب العامة  
على المبيعات وكذلك مصلحة الجمارك ومصلحة الضرائب العقارية.

كما أن لرئيس المصلحة إصدار ذلك الأمر بتوقيع الحجز  
وكذلك لمدير المأمورية وممثل الشخص الاعتباري العام سواء أكان  
رئيساً لها أو مديراً لها ولم يكتف المشرع بذلك بل أجاز لأي من هؤلاء أن  
ينيب غيره في إصدار ذلك الأمر بشرط أن تكون تلك الإنابة مكتوبة  
وليست شفوية.

مثال ذلك ما تم في مصلحة الضرائب العامة على الدخل والتي  
أناب فيها رئيس مصلحة الضرائب مأموري الضرائب ومساعدتهم في  
إصدار الأوامر المكتوبة بتوقيع الحجز على أموال المدينين طبقاً لنص

المادة الثانية المذكورة حيث أصدر رئيس المصلحة في ذلك القرار رقم ٣٦ لسنة ١٩٥٤.

وبالتالي فإنه في حال إصدار أمر حجز من وزير غير مختص أو رئيس مصلحة أو مدير غير مختص فإن ذلك يبطل ذلك الأمر لصدوره من غير مختص.

فلا يجوز لرئيس مصلحة الضرائب أن يصدر أمراً بتوقيع الحجز على ممول الضريبة العقارية مثلاً والعكس كذلك وهذا الشرط عام في كافة القرارات الإدارية إذ ينبغي صدوره من موظف مختص به.

ولا يجوز لأي من غير المحددين بنص المادة الثانية في قانون الحجز الإداري إصدار الأمر بالحجز إلا إذا تم إنابته كتابة من الأشخاص المحددين بنص القانون أما فيما عدا ذلك فلا يجوز إصدار أمر الحجز وإلا حق للمضروب الطعن على ذلك القرار بالإلغاء.

أي أنه يشترط في قرار الإنابة شرطين :

أولهما : أن يكون مكتوباً فلا يجوز إصداره بالإنابة الشفوية.

وثانيهما : شرط الصفة بأن تصدر تلك الإنابة ممن حددتهم المادة الثانية من قانون الحجز الإداري وهم الوزير أو رئيس المصلحة أو المحافظ أو المدير أو ممثل الشخص الاعتباري العام فلا يجوز لغير هؤلاء أصلاً إصدار أمر حجز فمن لا يملك سلطة إصدار أمر الحجز لا يستطيع أن يفوض أو ينيب غيره إلا فيما يملك.

فيجب في أمر الحجز أن يكون صادراً عن شخص مفوض قانوناً في إصداره.

ومن ثم فإن منازعة التحصيل أو التنفيذ التي يمكن أن تتعلق بقرار إداري هي تلك المنازعة التي يقيمها المدين طعنًا على ذلك الأمر إما لصدوره من غير مختص كما في حال إصداره ممن لم يشملهم نص المادة الثانية من قانون الحجز الإداري وإما لتجاوز المفوض إليه أو المنوب إليه الاختصاص كأن ينص في قرار الإنابة على تفويض المنوب بإصدار أمر حجز على أموال المدين بمحافظة معينة فيصدر أمراً بتوقيع الحجز على أموال المدين بمحافظة أخرى أو على نوع معين من الأموال كأن يحدد في قرار الإنابة تفويضه بتوقيع حجز على منقولات المدين فلا يجوز حينئذ توقيع الحجز على العقارات التي يمتلكها المدين.

كما يجوز أيضاً للمدين إقامة منازعة على أمر الحجز في حال صدوره شفوياً وليس كتابياً أو أن تصدر الإنابة شفوية حيث أوجب المشرع في أمر الحجز وفي الإنابة بإصداره أن يكونا كتابة.

هذا بخلاف حق المدعي في إقامة دعواه طعنًا على قرار الحجز استناداً إلى أسباب الطعن الواردة في قانون مجلس الدولة سواء عيب المحل أو السبب أو الغاية.

## **البند الثاني: منازعات التحصيل المتعلقة بإجراءات التنفيذ الضريبي**

إذا استوفى الأمر الصادر من مصلحة الضرائب أو الجمارك بتوقيع الحجز على أموال المدين كافة أركانه التي حددناها سابقاً وشرعت تلك المصلحة في اتخاذ إجراءات التنفيذ على أموال المدين فإن المصلحة ينبغي عليها أيضاً اتباع أحكام القانون في تلك الإجراءات فإذا ما خالفها فالمدعي الحق في الطعن على تلك الإجراءات الصادرة تنفيذاً

لأمر الحجز ولا يمنعه من ذلك سلامة أمر الحجز واستيفائه لكافة الشروط العامة والخاصة التي أوجب المشرع توافرها فيه ذلك أن مطعنه ليس موجهاً إلى أمر الحجز ولكنه موجه أساساً إلى إجراءات التنفيذ التالية عليه وذلك إذا ما خالفت جهة الإدارة أحكام القانون في تلك الإجراءات والقضاء المختص بنظر تلك الطعون هو القضاء الإداري وليس القضاء العادي.

فكما سبق القول فإن اختصاص ذلك القضاء ليس رهيناً بوجود قرار إداري يتم الطعن عليه فالعبرة هي بتوافر صفة المنازعة الإدارية بغض النظر عما إذا كان محل المنازعة قراراً إدارياً نهائياً لا تترك صفته هذه صعوبة في تحديد صفة المنازعة بالإدارية فكون محل المنازعة عملاً مادياً إدارياً لا ينفي دائماً عن المنازعة وصف الإداري.

فليست كل الأعمال المادية أو التنفيذية لجهة الإدارة تتوافر فيها صفة ومقومات الإداري إلا أن ذلك لا ينفي أن هناك من الأعمال المادية والتنفيذية لجهة الإدارة ما ترتب في حد ذاتها آثاراً قانونية وبالتالي فإنه ليس صحيحاً على إطلاقه ما ذهب إليه بعض الفقه من عدم اختصاص مجلس الدولة بنظر المنازعات المتعلقة بالأعمال المادية والتنفيذية للإدارة.

وتتعدد إجراءات التنفيذ التي تقوم بها مصلحة الضرائب أو الجمارك في سبيل تحصيلها لدين الضريبة.

ويمكن تقسيم تلك الإجراءات - محل الطعن - إلى ثلاثة أنواع :

١. إجراءات سابقة على توقيع الحجز.

٢. إجراءات معاصرة لتوصيه الحجز.

٣. إجراءات لاحقة على توقيع الحجز.

أولاً: الإجراءات سابقة على توقيع الحجز :

ويمكن إجمال تلك الإجراءات فيما أوجبه المشرع من التتييه بالأداء والإنذار بالحجز.

حيث أوجب المشرع في المادة ٤ من القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ على مندوب الحجز قبل الشروع في توقيع الحجز على مال المدين أن يعلن المدين أو من يجيب عنه تتييهماً بالأداء وإنذاراً بالحجز.

كما أوجب قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة ١٠٤ على مصلحة الضرائب أن تقوم بإنذار المدين أولاً بأداء الضريبة قبل توقيع الحجز.

وإذا كان لا يتصور في حالة الحجز على أموال منقولة أو سائلة للمدين وجود نزاع قضائي معاصر لتلك المرحلة على النحو الذي حدده القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ حيث لا يوجد فاصل زمني بين إعلان مندوب الحجز للمدين بالأداء والحجز وبين توقيعه الحجز على أموال المدين حيث نص المشرع في المادة المذكورة بعد أن أوجب على مندوب الحجز إعلان المدين بالأداء والإنذار أن يشرع فوراً في توقيع الحجز.

ومن ثم فإن مندوب الحجز وقد أوجب عليه المشرع ذلك لم يمنح المدين أية فترة زمنية للاعتراض على ذلك الإنذار ففي حال رفضه سداد الضريبة أوجب المشرع على مندوب الحجز توقيع الحجز فوراً.

إلا أن المشرع قد تدارك ذلك الأمر في قانون الضريبة العامة على الدخل حيث أوجب على مصلحة الضرائب العامة إنذار المدين أولاً بموجب كتاب موصي عليه بعلم الوصول وفقاً لنص المادة ١٠٤ سالفه

الذكر مما يعني أن هناك فترة زمنية منحها المشرع للمدين بين استلامه للإنذار بالأداء والسداد وبين توقيع الحجز.

وبالتالي فإنه يجوز للمدين الاعتراض على ذلك الإنذار والمنازعة في صحة ما جاء فيه وذلك قبل قيام المصلحة بتوقيع الحجز عليه ومصلحته في الدعوى قائمة إذ أنه بالرغم من عدم توقيع مصلحة الضرائب الحجز على أمواله إلا أن هناك خطراً جسيماً يتهده له الحق والمصلحة في دفعه وله أن يطعن على ذلك الإجراء منفصلاً في حالة مخالفته لما أوجبه المشرع.

ونظراً لأن هذا الإجراء لازم وقد أوجبه المشرع بنصه في المادة ١٠٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فلا شك أن تخلفه يؤدي إلى بطلان الإجراءات التالية عليه فالمشرع بنصه المذكور ألزم به مصلحة الضرائب وبالتالي فلا يجوز للمصلحة أن تشرع في الحجز دون قيامها بهذا الإنذار وإلا بطلت كافة إجراءاتها التالية حيث استقر القضاء على أن التشريعات المتعلقة بالضرائب هي تشريعات تتعلق بالنظام العام لا يجوز الخروج على ما ورد بها من أحكام ومواعيد سواء ما تعلق منها بإجراءات ربط الضريبة أو تحصيلها.

هذا بالإضافة إلى أن هناك من الإجراءات الأخرى السابقة على توقيع الحجز ما أوجب المشرع اتخاذها قبل الشروع في الحجز وإلا بطل هذا الحجز كصدور أوامر واجبة التنفيذ باسم المدين أو على الوصف الذي انتهت إليه محكمة النقض أن تحصيل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة الإيراد العام - شرطه صدور أوامر واجبة التنفيذ باسم الملزمين بسدادها.

وبالتالي فإنه مع إخطار المدين بتلك الأوراق الواجبة التنفيذ والواجب على المصلحة إخطاره بها فإنه يحق له المنازعة فيما جاء بها باعتبار أن هناك خطراً داهماً يحيق به كما أن تخلف هذا الإجراء ينعكس على سلامة الإجراءات اللاحقة عليه.

والأمر الأكثر وضوحاً في الحجز العقاري حيث أوجب المشرع في قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في المادة ٤٠ على أنه ((يبدأ التنفيذ على العقار بإعلان يوجهه مندوب الحاجز إلى المدين صاحب العقار على شخص واضح اليد مهما كانت صفته ويتضمن تنبيهاً بالأداء وإنذاراً بحجز العقار ويشمل الإعلان على .....)).

ونصه في المادة ٤١ من القانون على أن ((يقوم مندوب الحجز بتوقيع الحجز بعد مضي شهر على الأقل من تاريخ إعلان التنبيه والإنذار وإلا اعتبر الحجز كأن لم يكن)).

حيث جعل المشرع - وفقاً لنص المادتين ٤٠، ٤١ من ذلك القانون - فاصل زمني بين الإنذار وبين توقيع الحجز لا يقل عن شهر من تاريخ الإعلان بالتنبيه والأداء.

ومن ثم فإنه يجوز للمدين خلال ذلك الشهر - وقبل توقيع الحجز بالفعل - المنازعة في ذلك التنبيه بالأداء والإنذار بالحجز على عقاره وذلك فيما إذا تخلفت فيه الشروط التي أوجب المشرع توافرها فيه وفقاً لنص م ٤٠ من القانون من وجوب توجيهه أولاً إلى المدين صاحب العقار في شخص واضح اليد مهما كانت صفته وأن يشتمل ذلك التنبيه بالأداء والإنذار على بيان بالمبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف العقار أو المحل أو الأعمال المستحقة عليها هذه المبالغ وذلك ببيان موقعه بإيضاح حدوده واسم الحوض ورقمه - إذا كان أرضاً زراعية - واسم

القسم أو الشارع أو الحارة ورقم الملك إذا كان عقاراً في المدينة وغير ذلك من البيانات التي تفيد في تعيينه.

فإذا ما تخلفت أي من تلك البيانات في الإنذار بالتبنيه والأداء حق للمدين الطعن بالبطلان على ذلك الإنذار لمخالفته نص القانون بخلوه من البيانات التي أوجب المشرع تضمينها في ذلك التبنيه.

ولما كان المشرع قد أوجب بنص القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ وقرار وزير المالية رقم ١٤٣ لسنة ١٩٥٥ (اللائحة التنفيذية) والتعليمات الصادرة من مصلحة الضرائب أن يشتمل هذا الإنذار بالتبنيه والأداء على اسم الممول والمدين بالكامل - أي ثلاثي أو رباعي - وصفة هذا المدين وعمّا إذا كان هو المدين الأصلي أو مسئول بالتضامن أو بصفته أحد الورثة ٠٠٠٠ وعنوانه والقيمة الإجمالية والتفصيلية للضرائب المستحقة فإنه في حال تخلف أي من تلك الشروط من ذلك الإنذار بما يؤدي إلى تجهيل المدين أو بالمال المراد توقيع الحجز عليه فإنه يحق للمدين أن يطعن منفصلاً على ذلك الإجراء بالبطلان.

هذا بالإضافة إلى أن الإنذار يحمل في طياته مطالبة المصلحة الدائنة للمدين بسداد ما عليه من ديون ومن ثم فإنه يحق لصاحب الشأن الطعن على المطالبة الواردة بذلك الإنذار لعدم أحقية المصلحة في مطالبته بالمدين الوارد في الإنذار.

وقد تصدت أحد محاكم القضاء الإداري لنظر منازعة أقامها أحد الأفراد نعيّاً على مطالبة مصلحة الجمارك له بمبلغ يمثل قيمة فروق رسوم جمركية حيث دفعت هيئة قضايا الدولة بعدم اختصاص المحكمة ولائياً بنظر الدعوى تأسيساً على أن الدعوى تطعن على إجراءات الحجز الإداري والتي بدأت بمجرد التبنيه بالدفع والإنذار

بالحجز ومن ثم فإن الدعوى المطروحة على محكمة القضاء الإداري تخرج عن اختصاصها بالنظر إلى كونها من المنازعات المدنية.

حيث انتهت المحكمة في ردها على ذلك الدفع إلى ((أن ما خلص إليه النظر السالف بيانه من تكييف الدعوى على النحو المتقدم لا سند له من الصحة بالنظر لأن وقائع النزاع لا تشير إلى ثمة إجراءات حجز إداري - على النحو المحدد قانوناً - سارت فيه جهة الإدارة استيفاء للمبالغ محل النزاع ولكن الأمر يخص مطالبة جهة الإدارة (مصلحة الجمارك) للمدعي بسداد المبالغ المشار إليها، الأمر الذي يدخل النزاع بهذا الوصف في اختصاص مجلس الدولة ومن ثم يضحى الدفع المشار إليه قائم على غير سند صحيح جديراً بالالتفات عنه))

كما ردت المحكمة أيضاً على الدفع المبدى من هيئة قضايا الدولة بعدم قبول الدعوى لانتفاء القرار الإداري على سند أنه قد تم اتخاذ إجراءات الحجز الإداري قبل المدعي استيفاء للمبلغ محل المنازعة وإذا كان القرار بشأن إجراءات الحجز لا يعد من قبيل القرارات الإدارية فإن الدعوى والحال كذلك لا تكون مقبولة لانتفاء القرار الإداري.

فقد ردت المحكمة على ذلك الدفع أنه ((وقد ثبت - على نحو ما تقدم - أن الدعوى الماثلة لا تتعلق بالمنازعة في إجراءات الحجز الإداري على أموال المدعي وإنما هي تخص مطالبة جهة الإدارة المذكورة بأداء مبالغ مالية قيمة فروق رسوم جمركية فإن هذه المطالبة - بهذه المثابة - تمثل قراراً إدارياً يجوز الطعن عليه أمام محاكم مجلس الدولة ومن ثم فإن الدفع الماثل يضحى قائماً على غير سند صحيح من القانون يتعين رفضه)).

فالمحكمة قد كيفت سلوك مصلحة الجمارك بمطالبة المدين بمبلغ معين بأنه في حقيقته قرار إداري.

ومع إقرارنا بسلامة ما انتهت إليه المحكمة في هذا الصدد إلا أننا نتحفظ على ما أوردته المحكمة - خلافاً لذلك - من أن الأمر الصادر بتوقيع الحجز لا يعد من قبيل القرارات الإدارية.

إذ أنه في الوقت الذي أفسحت المحكمة لنفسها مجال الاجتهاد بإسباغ وصف القرار الإداري على مطالبة مصلحة الجمارك للمدين - وهو مسلك صحيح - رغم عدم وضوح صفة القرار الإداري بطريقة ظاهرة في تلك المطالبة فإنها - في المقابل - امتنعت عن إسباغ وصف القرار الإداري على الأمر الصادر بتوقيع الحجز الإداري رغم وضوح صفة القرار الإداري فيه من أركان وخصائص.

**ثانياً: الإجراءات التالية على محضر الحجز :**

إذا كان هناك من المنازعات المتعلقة بالتحصيل ما يمكن أن تثار قبل توقيع الحجز على أموال المدين وذلك على النحو الذي تناولناه تفصيلاً في البند الخاص بالإجراءات السابقة على توقيع الحجز فإن هناك من المنازعات ما يمكن أن تثار أثناء توقيع الحجز على النحو المحدد بالمبحث اللاحق الخاص بذلك كما أن هناك من المنازعات ما تتعلق بالمرحلة التالية على محضر الحجز.

ويمكن تقسيم منازعات تلك المرحلة إلى نوعين من المنازعات : الأولى هي المتعلقة باعتبار الحجز كأن لم يكن والثانية المتعلقة برفع الحجز ويختلف الأساس القانوني لكل منازعة فالأولى يحكمها نص م ٢٠ من قانون الحجز الإداري.

والثانية يحكمها نص م ٢١ من ذات القانون كما تختلف أسباب كل منهما وذلك على النحو الآتي تفصيلاً.

#### أ. المنازعة في اعتبار الحجز كأن لم يكن

تنص المادة ٢٠ من قانون الحجز الإداري على أنه ((يعتبر الحجز كأن لم يكن إذا لم يتم البيع خلال ستة أشهر من تاريخ توقيعه إلا إذا كان البيع قد أوقف باتفاق طالب الحجز والمدين أو موافقة الحاجز على تقسيط المبالغ المستحقة أو لوجود نزاع قضائي أو بحكم المحكمة أو بمقتضى القانون أو لإشكال أثاره المدين أو الغير لعدم وجود مشتر للمنقول المحجوز))

فوفقاً لما جاء بذلك النص يجب ألا يمتد ميعاد البيع إلى ما بعد ستة أشهر من تاريخ توقيع الحجز حتى لا يتعرض محضر الحجز للسقوط وللجزاء المقرر بنص القانون وهو اعتباره كأن لم يكن.

وبناء على ما سبق يجوز للمدين المنازعة في أي حجز تقوم به مصلحة الضرائب على أمواله استيفاء لدين الضريبة طالباً اعتباره كأن لم يكن وذلك لعدم السير في إجراءات البيع خلال ستة أشهر من تاريخ توقيع ذلك الحجز.

وقد وضع المشرع هذا الميعاد - ميعاد الستة أشهر - لاعتبارات عديدة أولها حرصه على تحقيق الصالح العام وذلك بتحفيز مصلحة الضرائب على استيفاء دين الضريبة دون مماطلة أو تراخ من جانبها كما حرص في ذات الوقت على مصلحة الفرد بعدم إطالة أمد الحجز عليه دون مبرر وما يستتبع ذلك من فوائد وغرامات مقررراً جزءاً قانونياً

لصالحه في حال تراخي مصلحة الضرائب في اتخاذ إجراءات البيع دون حق وهو اعتبار الحجز كأن لم يكن.

إلا أنه إذا كان ذلك هو الأصل العام في تقرير المشرع ذلك الجزاء فإنه راعى أيضاً أن عدم قيام المصلحة بإجراءات البيع في خلال مدة الستة أشهر التالية على توقيع الحجز قد يعود إلى أسباب لا دخل لها فيها ومن ثم فلا محل في تلك الحالة لإعمال هذا الجزاء القانوني المقرر بنص تلك المادة.

وقد حصرت المادة ٢٠ من قانون الحجز الإداري حالات إيقاف البيع والتي لا يجوز معها تطبيق الجزاء القانوني الذي قرره المشرع باعتبار الحجز كأن لم يكن بالحالات الآتية :

١. اتفاق الجهة الحاجزة - مصلحة الضرائب أو الجمارك - مع المدين على إيقاف البيع.

ورغم أن المشرع لم يوجب أن يكون ذلك الاتفاق مكتوباً إلا أن التعليمات الإدارية توصي أن يكون ذلك الاتفاق كتابياً وموقعاً عليه ممن له سلطة إصدار أمر الحجز ومن الممول.

٢. موافقة المصلحة على تقسيط المبالغ المستحقة في ذمة المدين.

٣. وجود نزاع قضائي وقد حددته تفصيلاً نص م ٢٧ من قانون الحجز الإداري بأنه نزاع بخصوص دين الضريبة أو في صحة إجراءات الحجز أو استرداد الأشياء المحجوزة.

٤. أن يكون هناك حكم صادر من المحكمة بإيقاف الحجز أو تأجيل البيع فيه.

٥. أن ينص القانون ذاته على وقف البيع كما هو الحال في نص م ٢٧ من قانون الحجز الإداري والتي نصت صراحة على أنه ((يترتب على رفع الدعوى بالمنازعة في أصل المبالغ المطلوبة أو في صحة إجراءات الحجز أو استرداد الأشياء المحجوزة وقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين وذلك إلى أن يفصل نهائياً في النزاع)).

حيث رتب المشرع أثراً قانونياً مباشراً على رفع أي من تلك الدعاوى الموصوفة بنص ٢٧ وهو وقف إجراءات الحجز والبيع الإداريين وذلك إلى أن يفصل نهائياً في النزاع.

٦. عدم وجود مشتر للمنقول المحجوز حيث يبقى الحجز قائماً ولا تسري عليه مواعيد السقوط مادام الثابت أن انعقاد جلسات البيع صحيح قانوناً وأنه لم يتقدم مشتر للمنقول.

وعلى ذلك فإنه فيما عدا الحالات الست المذكورة إذا لم تقم المصلحة بالسير في إجراءات البيع خلال ستة أشهر من تاريخ توقيع الحجز يسقط محضر الحجز بقوة القانون ويغدو أي إجراء لاحقاً للسته أشهر المذكورة إجراءً باطلاً مما يحق معه للمدين أن يقيم دعواه بسقوط محضر الحجز وسقوط كافة الإجراءات التالية عليه.

#### ب. المنازعة في رفع الحجز.

فتوقيع الحجز على أموال المدين ليس غاية في حد ذاته بل هو وسيلة تستهدف استيفاء دين الضريبة فطوال فترة إجراءات التحصيل تستهدف المصلحة حث الممول على سداد دين الضريبة فإذا ما قام بسداد ذلك الدين بعد قيام مصلحة الضرائب بتوقيع الحجز حق له مطالبة مصلحة الضرائب أو الجمارك برفع ذلك الحجز حتى لا يظل هذا الحجز

مؤبداً على أمواله بما يستتبع ذلك من آثار قانونية تظل قائمة ما بقي محضر الحجز قائماً.

كما أن هناك مصلحة للحارس على المنقولات المحجوزة عليها من رفع الحجز حتى لا يظل حارساً على المنقولات بما يستتبع ذلك من مسئولية جنائية في حال تبديد أي من تلك المنقولات المعين عليها حارساً وذلك على النحو المحدد بنص م ٣٤١ من قانون العقوبات لذا فقد نص المشرع في قانون الحجز الإداري في المادة ٢١ على أنه ((يجوز حتى يوم البيع وقف الحجز إجراءات البيع وذلك بأداء المبالغ المطلوبة والمصروفات وفي حالة الحالة يرفع الحجز وتسلم للمدين الأشياء المحجوزة بموجب محضر يحرره مندوب الحاجز ويتضمن إخلاء عهدة الحارس ٠٠٠)).

والملاحظ على ذلك النص أنه جعل الأمر جوازيًا لا وجوبيًا على الجهة الإدارية فإن شاءت أوقفت إجراءات الحجز والبيع وإن شاءت استمرت في تلك الإجراءات.

وهذا النص معيب في ذلك الخيار الذي تركه للجهة الإدارية فما معنى استمرار إجراءات البيع طالما قام المدين بأداء المبالغ المطلوبة والمصروفات وجعل الأمر في وقفه جوازيًا لجهة الإدارة إن شاءت اعلمته وإن شاءت امتنعت عنه بل يجب أن يكون الأمر وجوبيًا على جهة الإدارة بوقف إجراءات الحجز والبيع طالما قام الممول بسداد المبالغ المطلوبة منه والمصروفات مع بقاء الأمر جوازيًا في حال تخلف ذلك إذ أنه من المقبول أن يترك الأمر جوازيًا لجهة الإدارة في حال عدم سداد المدين للمبالغ المستحقة عليه فهي الأقدر على استخدام ما قرره لها المشرع من سلطات وامتيازات فقد ترى أن إجراءات البيع لن تجدي معها نفعاً أو أن حصيلة البيع لن توف بدين الضريبة ومن ثم قد ترى جهة الإدارة وقف البيع مؤقتاً

لدفع المدين على سداد كامل الدين ففي تلك الحالة يمكن تفهم جوازية الوقف بالنسبة لإجراءات الحجز وحرية الإدارة في ذلك أما وقد قام المدين بسداد دين الضريبة ومصروفات الحجز فإنه لا يمكن قبول ترك أمر الاستمرار في البيع من عدمه لجهة الإدارة بل كان ينبغي على المشرع إلزامها بذلك بنصه بكلمة (يجب) بدلاً من (يجوز).

ورغم أن المشرع قد تدارك ذلك الخطأ في حجز ما للمدين لدى الغير نظراً للضرر الذي يصيب المحجوز عليه من جراء هذا الحجز قلم يجعل وقف إجراءات الحجز جوازيًا للمصلحة بل أوجب عليها ذلك.

وقد دفع المشرع إلى ذلك الضرر الذي يمكن أن يضاف به المدين في حال إصرار الجهة الحاجز على عدم وقف إجراءات الحجز حيث نص المشرع في المادة ٣٣ من قانون الحجز الإداري على أنه ((يترتب على حجز ما للمدين لدى الغير حبس كل ما يستحق للمحجوز عليه ومصروفات الإجراءات التي تستحق إلى يوم البيع ما لم يودع مبلغاً مساوياً للمبلغ المحجوز من أجله والمصروفات خزانة الجهة الإدارية الحاجة ٠٠٠))

فتظراً لما قرره المشرع من جزاء في حجز ما للمدين لدى الغير تمثل في حبس كل أمواله لدى الجهة المحجوز لديها أياً كان الدين المحجوز من أجله حيث أنه من الممكن أن يكون الدين بضع مئات من الجنيهات وتكون المبالغ المحجوز عليها عدة آلاف أو ملايين فلم يراع المشرع تناسب الدين مع المال المحجوز عليه وذلك بأن يكون ذلك الأخير مساوياً للدين فلا يتم حبس من المال المحجوز عليه سوى ما يقابل الدين إلا أن المشرع قرر حبس كل المال حتى لو تجاوز بكثير مبلغ الدين - وهو نص منتقد على أية حال.

وقد ذهب البعض إلى تفسيره تفسيراً ضيقاً بأن المقصود به حبس ما يقابل الدين وهو تفسير يعوزه الدليل ويخالف صراحة النص ولعل الذي دفع المشرع إلى ذلك هو حث المدين على سداد دين الضريبة لاسيما وأن المشرع قد أباح للمدين توقي ذلك فيما إذا قام بإيداع مبلغ مساو للمبلغ المحجوز من أجله والمصروفات بخزانة الجهة الإدارية الحاجزة.

ومن ثم فإنه من المفارقة غير العادلة أن يكون المدين مديناً بمبالغ قد لا تتجاوز ألف جنيه وتلتزم الجهة المحجوز لديها - وفقاً لنص م ٣٣ - بحبس جميع أموال المدين الموجودة لدى المحجوز لديها والتي قد تتجاوز مبلغ الضريبة بأضعاف.

فلا يوجد مبرر لذلك سوى الضغط على المدين - وللأسف بنص القانون - لكي يقوم بسداد دين الضريبة رغم أن هذا الدين قد يكون غير حقيقي إلا أن الواقع العملي يشهد بقيام المدين بالفعل بسداد دين الضريبة والذي غالباً ما يكون متنازعاً عليه - بالإضافة إلى مصروفات الحجز وذلك حتى يمكن إلغاء ما قامت به الجهة المحجوز لديها من حبس جميع أمواله.

وخلافاً للسلطة التي منحها المشرع للجهة الإدارية في الحجز على المنقول في وقف أو استمرار إجراءات البيع رغم قيام الممول بسداد دين الضريبة فقد ألغى المشرع تلك السلطة في حجز ما للمدين لدى الغير فلم يجعل وقف إجراءات الحجز للبيع في حجز ما للمدين لدى الغير جوازياً للجهة الدائنة طالما قام المدين بسداد دين الضريبة والمصروفات بل جعل الأمر وجوبياً على الجهة الضريبية حيث نص المشرع في المادة ٣٤ على أنه إذا لم يؤد المبالغ المحجوز من أجله والمصروفات لمدوب الحاجز أو يودع

خزانة الجهة المختصة خلال المدة المنصوص عليها في المادة ٢١ جاز بعدها الاستمرار في إجراءات البيع المنصوص عليها في هذا القانون.

فهذا يعني بمفهوم المخالفة بأنه لا يجوز الاستمرار في إجراءات البيع طالما تم سداد الدين والمصروفات دون ترك أي خيار للجهة الحاجزة وأن هذا الخيار الأخير لا يتحقق سوى في حالة عدم سداد المدين لدينه الضريبي على عكس ما ورد بنص م ٢١ من قانون الحجز الإداري وهي المتعلقة بحجز أموال المدين تحت يده التي جعلت الأمر جوازياً للمصلحة في الاستمرار في إجراءات البيع من عدمه حتى مع سداد المدين دين الضريبة والمصروفات وهو نص معيب كما سبق ذكره.

أما في حالة التنفيذ على العقار فقد نص المشرع في المادة ٦٨ من قانون الحجز الإداري على أن لكل من المدين والحائز أن يودع خزانة المحافظة أو المديرية المختصة في اليوم المعين للمزايدة الأولى أو الثانية مبلغاً يفي بالمطلوب والمصروفات بأكملها لغاية نهاية الشهر الذي تقع فيه جلسة البيع وإعلان المحافظ أو المدير بهذا الإيداع وفي هذه الحالة يقرر المحافظ أو المدير أو وكيله إلغاء إجراءات الحجز والبيع ومرسى المزايدة الأولى وإجراءات البيع إذا كان قد تم شيء من ذلك ويحرر محضر بذلك وتسلم صورة منه للمودع.

فالملاحظ هنا أن المشرع لم يجعل الأمر جوازياً للجهة الإدارية - في حال قيام المدين بسداد الديون المستحقة عليه - في وقف إجراءات الحجز البيع بل أوجب على المختصين إلغاء إجراءات الحجز والبيع هذا بخلاف ما قرره المشرع في نص م ٥٥ من أنه يجوز للمحافظ أو المدير أو لوكيله - لأسباب جدية - تأجيل البيع بالثمن الأساسي ويتم النشر والإعلان عن الميعاد الجديد بالطريقة المنصوص عليها في المادة ٥٥٣.

والخلاصة من كل ذلك أنه إذا ما توافرت شروط رفع الحجز سواء بالنسبة لحجز ما للمدين لدى الغير أو الحجز على عقار وجب على الجهة الدائنة وقف جميع إجراءات الحجز والبيع فإذا ما أصرت على الاستمرار في تلك الإجراءات فإنه يحق للمدين المنازعة قضائياً على ذلك أمام القضاء الإداري لمخالفة مسلك الجهة الدائنة للقانون.

أما في حالة الحجز على منقولات المدين فبالرغم من أن المشرع أجاز ولم يوجب على الجهة الإدارية وقف جميع إجراءات الحجز والبيع إلا أن مسلكها يخضع دائماً لرقابة القضاء الإداري لاسيما في عيب الانحراف بالسلطة الذي يتجلى في حال إصرار الجهة الدائنة على الاستمرار في إجراءات الحجز والبيع رغم قيام المدين بسداد كافة الديون المستحقة عليها بما فيها من مصروفات إدارية.

والقضاء المختص بنظر تلك المنازعات هو القضاء الإداري - على النحو الذي سنبينه في مبحث لاحق - سواء عرضت عليه تلك المنازعة كمنازعة أصلية أو عرضية عليه بصفتها منازعة تابعة لمنازعة أصلية يختص هو بنظرها.

### ثالثاً: الإجراءات المعاصرة لتوقيع الحجز :

أوجب المشرع في نص م ٤ من ق ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ على مندوب الحجز أن يعلن إلى المدين أو من يجيب عنه تنبيهاً بالأداء والإنذار بالحجز فإذا امتنع المدين عن سداد دين الضريبة فقد أوجب المشرع على مندوب الحجز أن يشرع فوراً في توقيع الحجز على أموال المدين مصحوباً بشاهدين ويوضح بمحضر الحجز قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ووصف المكان الموجودة به والمنقولات وصفاً دقيقاً.

ويمكن للمدين في حال مخالفة مندوب الحجز لأي من تلك الشروط التي حددتها المادة الرابعة أن يطعن على ذلك بالبطلان لمخالفته نص القانون إذ أن المشرع لم يجعل الأمور في يد مندوب جهة الحجز مطلقة بل ألزمه باتباع أحكام معينة لا يجوز أن يحيد عنها وإلا بطل الإجراء المعيب الذي يقوم به.

### منازعات التحصيل والتنفيذ المتعلقة بغير المدين (الغير)

سبق وأن عرفنا منازعة التحصيل والتنفيذ المتعلقة بالضرائب والرسوم بذات تعريف المنازعة الضريبية التي يختص بها القضاء الإداري وهو أنها تلك المنازعة التي تتعلق بتطبيق الضريبة وتنفيذها والتي يكون أحد طرفيها الجهة الإدارية ممثلة في مصلحة الضرائب أو الجمارك بوصفها سلطة عامة فأحد طرفي المنازعة الضريبية دائماً هي إما مصلحة الضرائب العامة أو مصلحة الضرائب على المبيعات أو مصلحة الضرائب العقارية أو مصلحة الجمارك ويمثلهم جميعاً وزير المالية أما الطرف الآخر فإنه غالباً ما يكون الطرف المدين وهو إما الممول في الضريبة العامة على الدخل وإما المسجل في الضريبة العامة على المبيعات وإما المكلف في الضريبة العقارية وإما المستورد في الضريبة الجمركية.

غير أنه لا يلزم دائماً لوصف المنازعة بالمنازعة الضريبية التي تخضع لاختصاص القضاء الإداري أن يكون الطرف الآخر أياً من هؤلاء فهو إن كان غالباً كذلك إلا أنه ليس دائماً فمن الجائز أن يكون هذا الطرف الآخر في المنازعة شخصاً من غير هؤلاء وهو ما يطلق عليه الغير.

وقد حدده نص القانون ٢٠٨ لسنة ١٩٥٥ في نصوص عديدة متفرقة حيث ألقى عليه المشرع التزامات ومن ثم فإن لهذا الغير دفع تلك الالتزامات في حال طلبها وعدم توافر شروط التزامه بها.

وسوف نتناول تفصيلاً أوصاف ذلك الغير على النحو المحدد

بنص القانون على النحو الآتي :

### **أولاً: المحجوز لديه :**

منح المشرع للجهة الإدارية سلطات عديدة في نصوص القانون ٢٠٨ لسنة ٥٥ نظراً للهدف الذي ترمو إليه تلك الجهة وهو تحصيل دين الضريبة حيث أولاهها المشرع امتيازات تختلف عن تلك الممنوحة للأفراد في قانون المرافعات.

وقد حرص المشرع على تقرير حق الجهة الإدارية لاستيفاء دين الضريبة في توقيع ثلاثة أنواع من الحجز على أموال المدين وهي :

١. الحجز تحت يد المدين على منقولاته.

٢. الحجز تحت يد المدين على عقاره.

٣. الحجز تحت يد الغير على مال المدين.

ففي ذلك الحجز الأخير أجاز المشرع للجهة الإدارية الحجز على أموال المدين تحت يد الغير سواء أكانت تلك الأموال منقولة أو سائلة فهو حجز يوقعه الدائن على حقوق المدين أو منقولاته التي في ذمة وحياسة الغير ويؤدي هذا الحجز إلى منع هذا الغير من الوفاء بما في ذمته للمدين ومن تسليمه ما في حوزته من منقولات تمهيداً لأن يقتضي الدائن الحاجز دينه من المال المحجوز أو من ثمن بيعه.

وقد نص المشرع في المادة ٢٨ من قانون ٣٨ لسنة ١٩٥٥ على أنه (يجوز بالطريق الإداري حجز مال المدين لدى الغير من المبالغ والديون ولو

كانت مؤجلة أو معلقة على شرط وما قد يكون له من المنقولات في يد الغير).

فالعلاقة وفقاً لذلك النص لا تقتصر فقط على الدائن والمدين بل هناك طرف ثالث هو المحجوز لديه أو مدين المدين وهذا الأخير لم يسع للدخول في تلك العلاقة بين الدائن - وهي الجهة الإدارية - وبين المدين وإنما أوجد المشرع تلك العلاقة نظراً لوجود حالة مادية جديدة وهي وجود أموال للمدين تحت يد هذا الغير ووجود دين مستحق عليه يحق للجهة الإدارية استيفاءه من ذلك المال الموجود لدى الغير.

وتتحدد مصلحة هذا الغير في إقامة منازعته على سلوك الإدارة - بقيامها بالحجز على ما تحت يده من أموال للمدين - من الاطلاع على الجزاءات التي ألقاها عليه المشرع.

حيث نص المشرع في المادة ٣٢ من القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المعدل بالقانون ١٨١ لسنة ١٩٥٩ على أنه ((إذا لم يقدم المحجوز لديه الإخطار المنصوص عليه بالمادة ٣٠ أو قدمه مخالفاً للحقيقة أو أخفى الأوراق الواجب عليه تقرير الحقيقة عنها جازت مطالبته شخصياً بأداء المبلغ المحجوز من أجله مع مصروفات الإجراءات المترتبة على تقصيره أو تأخيره ويصدر الحكم بذلك من المحكمة المختصة طبقاً للقواعد المقررة بقانون المرافعات ويحجز إدارياً على ما يملكه المحجوز لديه وفاء لما يحكم به)).

فقد أجاز المشرع وفقاً لذلك النص لجهة الإدارة في حال مخالفة المحجوز لديه لا - - - المحددة بنص تلك المادة أن تستصدر حكماً من المحكمة المختصة بإلزام المحجوز لديه بأداء المبلغ المحجوز من أجله مع مصروفات الإجراءات المترتبة على تقصيره أو تأخيره رغم أن المحجوز

لديه غير مدين أساساً بهذا المبلغ إلا أن المشرع قرر ذلك جزاءً له على عدم وفائه بالالتزامات التي ألقاها عليه.

وقد حدد المشرع تلك الالتزامات بنصوص المواد ٣٠ من القانون ٢٠٨ لسنة ١٩٥٥ بنصه على أنه ((على المحجوز لديه بمجرد إعلانه بمحضر الحجز أن يخطر مندوب الحاجز خلال المدة المنصوص عليها في المادة السابقة بكل ما لديه للمدين والتاريخ الذي يمكنه فيه أداءه لمندوب الحاجز وعليه أن يوضح في إخطاره وصفاً دقيقاً مفصلاً مع بيان عدده ومقامه أو وزنه أو مقداره أو قيمته.

ولا يعفى المحجوز لديه من واجب الإخطار أن يكون غير مدين للمحجوز عليه ويكون الإخطار الحاصل من المحجوز لديه في جميع الأحوال بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بتسليمه إلى مندوب الحاجز مقابل إيصال من دفتر يعد لذلك ويصدر به قرار من وزير المالية والاقتصاد)).

وبنصه في م ٣١ ((على المحجوز لديه خلال أربعين يوماً من تاريخ إعلانه بمحضر الحجز أن يؤدي إلى الحاجز ما قرر به أو ما يفي منه بحق الحاجز والمصروفات أو يودعه خزانة الجهة الإدارية الحاجزة لذمتها وذلك إذا كان قد حل ميعاد الأداء وإلا فيبقى محجوزاً تحت يده إلى أن يحل هذا الميعاد فيؤديه إلى الحاجز أو يودعه.

وإذا وقعت حجوز قضائية أو إدارية على ما حجز عليه إدارياً قبل مضي خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلان محضر الحجز ولم يكف المبلغ للوفاء بجميع الحقوق وجب على المحجوز لديه إيداعه خزانة المحكمة المختصة لتوزيعه أما إذا وقعت حجوز قضائية أو إدارية بعد الميعاد

المنصوص عليه في الفقرة السابقة فلا يكون لها أثر إلا فيما زاد على دين الحاجز إدارياً والمصرفيات.

فإذا لم يؤد المحجوز لديه أو يودع المبالغ المنصوص عليها في الفقرات السابقة جاز التنفيذ على أمواله إدارياً بموجب محضر الحجز المنصوص عليه في المادة ٢٩ مصحوباً بصورة من الإخطار المنوه عنه في المادة ٣٠.

وإذا كان هناك حاجزون آخرون وقعوا حجوزاتهم قبل مضي خمسة عشر يوماً من تاريخ إعلان محضر الحجز ولم يكف المبلغ المتحصل للوفاء بجميع الحقوق فعلى جهة الإدارة التي تباشر التنفيذ إيداع المبلغ المتحصل في خزنة المحكمة ليجري توزيعه)).

فإذا ما أدخل المحجوز لديه بأي من تلك الالتزامات فقد أجاز المشرع للجهة الإدارية مطالبته هو شخصياً بأداء المبلغ المحجوز من أجله ليس ذلك فقط بل ومطالبته بمصرفيات الإجراءات المترتبة على تقصيره أو تأخيره ... هنا يمكن للمحجوز لديه المنازعة فيما قامت به الجهة الإدارية من إجراءات تجاهه مستنداً في ذلك إما إلى وفائه بجميع الالتزامات التي أوجبها المشرع عليه وإما إلى تخلف الجهة الإدارية ذاتها عن الوفاء بالتزاماتها التي حددها القانون تجاهه وذلك على النحو الذي حددته المادة ٢٩ من ق ٣٠٨ لسنة ٥٥، والتي ألقت التزاماً على جهة الإدارة بوجوب إعلانها للمحجوز لديه بموجب محضر حجز ما للمدين لدى الغير وذلك بكتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول على أن يتضمن قيمة المبالغ المطلوبة وأنواعها وتواريخ استحقاقها ويجب أن يتضمن محضر الحجز نهى المحجوز لديه عن الوفاء بما في يده إلى

المحجوز عليه أو تسليمه إياه وتكليفه التقرير بما في ذمته خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإعلان.

والمحكمة المختصة بنظر منازعة المحجوز لديه في الإجراءات التي قامت بها جهة الإدارة تجاهه إعمالاً لنص المادة ٣٢ من القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ هي محكمة القضاء الإداري باعتبار أن تلك المنازعة هي من المنازعات الضريبية التي يختص بها مجلس الدولة عملاً بنص الفقرة ٦ من المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة ٤٧ لسنة ١٩٧٢ وذلك لانطباق وصف المنازعة الضريبية عليها بذات الأوصاف التي حددناها في فصل سابق للمنازعة الضريبية مع اختلاف وحيد لا يؤثر في ذلك الوصف وهو أن الطرف الآخر في المنازعة الضريبية هو المحجوز لديه وليس المحجوز عليه.

فالمنازعة الضريبية تتوافر فيها تلك الصفة بوجود الجهة الإدارية حين تمارس سلطاتها وامتيازاتها التي قررها لها القانون كطرف في الدعوى وحيث يتعلق النزاع بالضريبة وهو ما يتعلق بموضوع الدعوى أما الطرف الآخر المقابل لجهة الإدارة فهو من الأشخاص العاديين سواء أكان من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين ومن ثم فإنه لم يطرأ جديد على المنازعة سوى في تغير الشخص المقابل للطرف الآخر - وهي جهة الإدارة - .

فبدلاً من كون الطرف الآخر هو المدين أصبح هو المحجوز لديه ولا يؤثر في ذلك ما ورد بنص م ٣٢ من القانون ٣٨ لسنة ٥٥ من أنه لا يجوز لجهة الإدارة مطالبة المحجوز لديه بأداء المبلغ المحجوز من أجله إلا بحكم من المحكمة المختصة طبقاً للقواعد العامة المقررة بقانون المرافعات وذلك لسببين :

١. أن المقصود بالمحكمة المختصة طبقاً للقواعد المقررة في قانون المرافعات هي المحكمة المختصة محلياً بنظر الدعوى وليس قاضي التنفيذ.

صحيح أن لفظ المحكمة المختصة ورد عاماً يحتمل المحكمة المختصة نوعياً ومحلياً وقيمياً دون قصرها على المحكمة المختصة محلياً إلا أن المشرع لم ينص صراحة على اختصاص قاضي التنفيذ بإصدار ذلك الحكم.

ومن ثم فإنه ينبغي الرجوع إلى القواعد العامة في الاختصاص والقاضية باختصاص القضاء الإداري بإصدار ذلك الحكم لتوافر صفة المنازعة الضريبية في ذلك الطلب.

كما أن المشرع لو أراد النص على اختصاص قاضي التنفيذ بنظر تلك النص عليه صراحة أما أن يقصر العبارة الواردة بالنص على (المحكمة المختصة) دون النص على اختصاص قاضي التنفيذ المختص فهو يعني - وفقاً لقواعد الاختصاص العامة - أن المشرع يقصد بعبارته المحكمة المختصة محكمة القضاء الإداري المختصة محلياً أي الواقع في دائرتها موطن المدعي عليه وهي المحكمة التي يقع في دائرتها موطن المحجوز لديه ولو كان يقصد قاضي التنفيذ لنص صراحة على وجوب إصدار ذلك الحكم من قاضي التنفيذ المختص.

بل إننا حتى لو سلمنا جدلاً يكون القاضي المختص بإصدار ذلك الحكم هو قاضي التنفيذ استناداً إلى ما ورد بنص م ٣٢ من وجوب صدور الحكم من المحكمة المختصة طبقاً للقواعد العامة بقانون المرافعات وأن كون المشرع وقد أحال إلى القواعد العامة لقانون المرافعات مما يعني اختصاص قاضي التنفيذ بتلك المنازعات فإن ذلك يعد

بمفهوم المخالفة دليلاً أكثر حسماً على اختصاص القضاء الإداري بنظر سائر منازعات التنفيذ والتي لم ينص المشرع فيها صراحة كما نص في م ٣٢ - على اختصاص المحكمة المختصة وفقاً لقانون المرافعات.

إذ أنه بتحديد المشرع للمحكمة المختصة وفقاً لقائتوان المرافعات وما يعنيه من اختصاص قاضي التنفيذ - كما قد يفهم من ذلك من ظاهر النص - فإن سكوته في سائر المنازعات الأخرى عن عدم تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر المنازعات وسكوته وعدم ترديده لما ورد بنص م ٣٢ يعني اختصاص القضاء الإداري بسائر تلك المنازعات وهو ما لم يسلم به القضاء العادي.

هذا فضلاً على أنه في جميع الحالات وسواء أكان المقصود بالمحكمة المختصة هي محكمة التنفيذ أو محكمة القضاء الإداري فإنه ينبغي تفسير الأمر في حدوده إذ أن الثابت وفقاً لنص م ٣٢ أن القضاء المختص طبقاً لقواعد قانون المرافعات الذي يرجع إليه إنما يراجع إليه فقط في إصدار الحكم بإلزام المحجوز لديه بأداء المبلغ المحجوز من أجله فإذا ما صدر ذلك الحكم فقد نص المشرع على أنه يحجز إدارياً على ما يملكه المحجوز لديه وفاءً لما يحكم به.

ومن ثم فإنه بصدر الحكم من المحكمة المختصة سواء في ذلك أكان قاضي التنفيذ أو محكمة القضاء الإداري فإن الجهة الإدارية تقوم عن طريق مندوب الحاجز وبموجب ذلك الحكم بالتنفيذ والحجز على ما يملكه المحجوز لديه.

فكل ما في الأمر بالنسبة للجهة الحاجزة أن السند التنفيذي قد اختلف فبدلاً من كونه أمراً صادراً منها بتوقيع الحجز على أموال المحجوز لديه صار حكماً صادراً من المحكمة المختصة فإذا ما قامت

بتوقيع ذلك الحجز فقد توافر في ذلك الأخير صفة الحجز الإداري بكافة مقوماته.

وتتطبق على منازعة المحجوز لديه على ذلك الحجز كافة شروط وخصائص المنازعة الإدارية التي يختص بها القضاء الإداري ولا يغير من ذلك أن السند التنفيذي الموقع به الحجز هو حكم صادر من المحكمة المختصة حتى لو كانت تلك المحكمة هي محكمة التنفيذ.

فالعبارة ليست بماهية السند التنفيذي بل بالشخص القائم بالحجز وهي جهة الإدارة والدين الموقع من أجله الحجز وهو دين الضريبة والسلطات التي منحها المشرع للجهة الإدارية من أجل ذلك وهي سلطات استثنائية وغير مألوفه.

كل ذلك يصبغ على منازعة المحجوز لديه صفة المنازعة الضريبية التي يختص بنظرها القضاء الإداري حتى ولو كان الحكم الصادر بإلزامه بأداء المبلغ المحجوز من أجله صادراً من قاضي التنفيذ إذ أن الحجز الموقع بناء على ذلك الحكم هو حجز إداري نص عليه المشرع صراحة في م ٣٢ حيث أوردف - بعد وجوبه وجود حكم صادر من المحكمة المختصة - على أنه (.. يحجز إدارياً على ما يملكه المحجوز لديه وفاءً لما يحكم به) أي أن المنازعة التي ستثور من المحجوز لديه إنما تنصب على حجز إداري أوقعته الجهة الإدارية تتصف المنازعات المتعلقة به بصفة المنازعات الضريبية التي يختص بها القضاء الإداري سواء بصفة أصلية وذلك فيما إذا رفعت المنازعة أمامه مباشرة أو بصفة تبعية وذلك إذا ما أثيرت بمناسبة دعوى أصلية.

٢. أن النص جاء قاصراً على حالة قانونية معينة وهي رغبة الجهة الإدارية في التنفيذ على المحجوز لديه لإخلاله بالتزاماته التي أوجبها عليه

المشروع حيث أوجب عليها المشروع التحصل على حكم قضائي بالمبلغ الذي ستعود به على المحجوز لديه أما سائر المنازعات الأخرى لاسيما تلك المقامة من هذا الغير فهي غير مخاطبة بذلك النص وفقاً لما جاء بمنطوقه.

وبالتالي فإنه بالمفهوم المخالف لنص المادة سائلة الذكر - إذا سلمنا جدلاً بأن المشروع قصد من عبارة المحكمة المختصة قاضي التنفيذ - يغدو القضاء المختص بنظر تلك المنازعات هو القضاء الإداري.

وإذا كانت تلك هي القاعدة التي خلصنا إليها إلا أنه - وعلى خلاف ذلك - فقد استقر القضاء العادي على اختصاصه بدعوى إلزام المحجوز لديه بالدين نتيجة لإخلاله بواجب التقرير وذلك باعتبارها منازعة موضوعية في التنفيذ يختص بنظرها قاضي التنفيذ عملاً بنص المادة ٢٧٥ مرافعات وينعقد الاختصاص المحلي لقاضي التنفيذ الذي يتبعه موطن المحجوز لديه عملاً بالمادة ٢٨٦ مرافعات.

### **ثانياً: مال المنقولات :**

سبق القول بأن لدين الضريبة امتياز على كافة أموال المدين فيحق لمصلحة الضرائب الحجز على مال المدين سواء أكان تحت يده أو يد الغير في حال إصرار المدين على عدم الوفاء بدين الضريبة وإذا كان من المتصور وجود نزاع بين الجهة الإدارية وهي إما مصلحة الضرائب أو الجمارك ممثلين لصفة الدائن وبين الممول أو المسجل أو المكلف ممثلين لصفة المدين سواء أكان ذلك بمنازعة سابقة على التنفيذ على أموال المدين أو معاصرة لذلك التنفيذ أو لاحقة له.

فإنه من المتصور أيضاً أن يترتب على عملية التنفيذ على أموال المدين لاستيفاء دين الضريبة منازعة من غير المدين ذاته كما في حالة منازعة المحجوز لديه على النحو الذي سبق وأن تناولناه كما أنه من المتصور أيضاً أن تنشأ منازعات من أطراف أخرى غير المدين إذ أن عملية التنفيذ أو الحجز الذي تقوم به الجهة الإدارية لاستيفاء دين الضريبة تنشئ حقوقاً والتزامات على أشخاص آخرين بخلاف الدائن والمدين حيث يحق لأي من هؤلاء الأشخاص الذين مست عملية الحجز والتنفيذ مصالحهم أن ينازعوا في ذلك الحجز طالما أن حقوقهم قد تم المساس بها وطالما توافرت لهم المصلحة في تلك المنازعة.

ومن هؤلاء الأشخاص مالك المنقولات الذي تم توقيع الحجز على منقولاته من قبل مصلحة الضرائب إذ أن تلك الأخيرة وهي في سبيلها لتحصيل دين الضريبة تقوم بتوقيع الحجز على المنقولات الموجودة بمنشأة الممول أو على تلك التي تظنها مملوكة للمدين وهي تحت يد الغير، ثم تفاجئ المصلحة بعد ذلك أن تلك المنقولات لا تخص المدين وإنما تخص شخصاً من دائني المدين حيث يحق لأي من هؤلاء المنازعة في الحجز على أموالهم ومنقولاتهم تحت ما يسمى بدعوى الاسترداد سواء في ذلك في مرحلة الحجز أو في مرحلة البيع حيث يحق لمالك الأموال والمنقولات التي أوقعت عليها الجهة الإدارية الحجز بزعم أنها مملوكة للمدين أن يدعي عكس ذلك وينازع في إجراءات الحجز والبيع بدعوى أن تلك الأموال والمنقولات لا تخص المدين بل تخصه هو ومنازعاته هنا ستوجه إلى حجز إداري حتى ولو كان هو من الغير أي أنه ليس طرفاً في العلاقة بين الدائنين ممثلاً في مصلحة الضرائب أو الجمارك وبين المدين.

إلا أن كونه من الغير لا يغير من صفة المنازعة من كونها  
منازعة ضريبية يختص بنظرها القضاء الإداري إذ أن صفة تلك المنازعة  
تتحدد بكون الطرف الآخر في المنازعة هو الجهة الإدارية حين  
استخدامها السلطات العامة التي منحها لها القانون نظراً لكون مبتغاها  
هو المصلحة العامة.

فالمنازعة التي يقيمها مالك المنقول لا تتغير صفتها عن تلك  
المنازعة التي يقيمها المدين في إجراءات الحجز والتحصيل التي تقوم بها  
الجهة الإدارية سوى أن شخص الطرف الآخر في المنازعة - وهو غالباً  
المدعي - أصبح مالك المنقول بدلاً من أن يكون المدين وهذا التغيير لا  
أثر له إذ أنه حتى قبل هذا التبديل في الأشخاص كانت للمنازعة الصفة  
الإدارية.

ومصلحة الغير واضحة في منازعته في إجراءات الحجز  
والتحصيل التي تقوم بها الجهة الإدارية وهي كف يد الجهة الإدارية عن  
الحجز على أمواله أو بيعها بزعم أنها مملوكة للمدين.

### **ثالثاً: مالك العقار الذي توجد به منشأة المدين :**

أجاز القانون لمصلحة الضرائب في سبيل تحصيل دين الضريبة  
الحجز على منشأة الممول المدين وهذا الحجز قد يكون حجزاً على  
المنقولات المادية الموجودة بالمنشأة المملوكة للمدين كالمكينات  
والمكاتب والأجهزة الكهربائية الموجودة بالمنشأة.

فإذا ما استوفت قيمة تلك المنقولات قيمة دين الضريبة اكتفى  
مندوب الحجز بما أوقعه من حجز على تلك المنقولات أما إذا لم تف قيمة

تلك المنقولات بدين الضريبة فيجوز للمندوب الحجز على كافة الحقوق المعنوية الموجودة بالمنشأة كحق الإيجار واسم الشهرة والاسم التجاري.

بحيث إذا امتنع المدين عن الوفاء بدين الضريبة جاز للمصلحة بيع المنشأة بكافة حقوقها المادية والمعنوية بما فيها حق الإيجار بما يعني أن المشتري لكل تلك الحقوق يحل محل المدين في كافة حقوقه والتزاماته أي أنه يحل محله حتى في صفته كمستأجر في مواجهة المؤجر مالك العقار.

وتأكيداً لذلك المعنى قضت محكمة النقض على أنه (يترتب على بيع المتجر أو المصنع متى توافرت شرائط في المادة ٢/٥٩٤ من القانون المدني نقل حقوق المستأجر الأصلي للراسي عليه المزداد بما في ذلك عقد الإجارة بحيث يصبح الأخير مستأجراً مثله سواء تم البيع جبراً أو اختيارياً ما مؤداه أن يعد الراسي عليه المزداد خلفاً للمستأجر الأصلي)

ومن هنا فإنه قد تكون للمالك مصلحة في المنازعات في عملية الحجز والبيع استمداها من الحقوق التي قررها له المشرع سواء بنص م ٥٩٤ من القانون المدني والتي تنص على أن (منع المستأجر من أن يؤجر من الباطن يقتضي منعه من التنازل عن الإيجار وكذلك العكس.

ومع ذلك إذا كان الأمر خاصاً بإيجار عقار أنشئ به مصنع أو متجر واقتضت الضرورة أن يبيع المستأجر هذا المصنع أو المتجر جاز للمحكمة بالرغم من وجود الشرط المانع أن تقضي بإبقاء الإيجار إذا قدم المشتري ضماناً كافياً ولم يلحق المؤجر من ذلك ضرر محقق)

وفي المادة ٢٠ من القانون ١٣٦ لسنة ٨١ الخاص بتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر قرر المشرع أنه (يحق للمالك عند قيام المستأجر في

الحالات التي يجوز له فيها بيع المتجر أو المصنع أو التنازل عن حق الانتفاع بالوحدة السكنية أو المؤجرة لغير أغراض السكنى الحصول على ٥٠٪ من ثمن البيع أو مقابل التنازل بحسب الأحوال بعد خصم قيمة المنقولات التي بالعين.

وعلى المستأجر قبل إبرام الاتفاق إعلان المالك على يد محضر بالثمن المعروض ويكون للمالك الحق في الشراء إذا أبدى رغبته في ذلك وأودع الثمن مخصوماً منه نسبة الـ ٥٠٪ المشار إليها خزانة المحكمة الجزئية الواقع في دائرتها العقار إيداعاً مشروطاً بالتنازل عن عقد الإيجار وتسليم العين وذلك خلال شهر من تاريخ الإعلان).

وبالرغم من أن المادة السابقة تعالج حالة قيام المستأجر ببيع المنشأة بكافة محتوياتها بما يسمى البيع بالجدك وأنها لم تتطرق إلى حالة البيع الجبري فقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها رقم ١٩ لسنة ١٩٩٠ في ٢١/١٠/١٩٩١ بوجوب اتباع أحكام المادة ٢٠ من القانون ١٣٦ لسنة ١٩٨١ وذلك استناداً إلى الفتوى الصادرة من إدارة الفتوى بوزارة المالية في ٢٠/٦/١٩٨٨ في الملف رقم ٦٢١/١/١٥ بأحقية مالك العقار في الحصول على نسبة ٥٠٪ من ثمن البيع أو التنازل عن المتجر وسريان أحكام المادة ٢٠ من القانون ١٣٦ لسنة ١٩٨١ على البيوع الجبرية التي تجريها مصلحة الضرائب على أن يتم إخطار مالك العقار بمكان وميعاد إجراء البيع.

وبموجب تلك الحقوق التي قررها المشرع للمؤجر والتي قررتها مصلحة الضرائب أيضاً في البيوع الجبرية على النحو سالف الذكر وذلك بإصدار تعليماتها بوجوب اتباع أحكام م ٢٠ من القانون ١٣٦ لسنة ٨١. فإنه ينبغي إعلانه بتوقيع الحجز على منشأة المدين - - - - -

بالعقار الذي يملكه وبمكان وميعاد البيع مع حفظ حقه في الـ ٥٠٪ من ثمن البيع للحقوق المعنوية وذلك على النحو المحدد تفصيله بالمادة السابقة. فإذا ما أخلت الجهة الإدارية بما أوجبه عليها المشرع وتعليماتها المشار إليها جاز للمالك العقار اختصامها في منازعة ضريبية يختص بنظرها القضاء الإداري نظراً لكون الحجز الناتج عنه عملية البيع هو حجز إداري منح المشرع للجهة الإدارية فيه كافة السلطات والامتيازات غير المألوفة في البيوع العادية بين الأفراد.

ومنازعة مالك العقار بما أن ترد على عملية البيع بأكملها كان يطالب ببطلان البيع الجبري للمنشأة وهو صاحب مصلحة في ذلك إذ أن عقود الإيجار تقوم على الجانب الشخصي وهو إذ قام بتأجير المنشأة إلى المستأجر فلا يجوز إجباره على قبول مستأجر آخر إلا بعد إخطاره قبل عملية البيع وحلول مستأجر آخر محل المستأجر الأصلي كما أن له المنازعة في المبالغ المستحقة له وقدرها ٥٠٪ من عملية البيع لاسيما وأن تلك النسبة تتحدد ليس من ثمن البيع الإجمالي ولكن على أساس قيمة حق الإيجار فقط.

ومن ثم فإن مصلحة الضرائب بعد قيامها بعملية البيع لا تعرض على المالك الـ ٥٠٪ من ثمن المنقولات والحقوق المعنوية الأخرى كحق الشهرة والاسم التجاري وإنما تعرض عليه فقط الـ ٥٠٪ من حق الإيجار.

وقد تقوم مصلحة الضرائب ببخس ذلك الحق الأخير وزيادة ثمن الحقوق الأخرى كحق الشهرة والاسم التجاري وذلك حتى تستأثر هي بالمبلغ الأكبر لتحصيل دين الضريبة باعتبار أن المالك لن يشاركها في تلك المبالغ الأخيرة حيث يحق للمالك العقار وقتذاك المنازعة في ذلك وعرض منازعاته على القضاء المختص وهو القضاء الإداري.

## رابعاً: عمال المنشأة :

إذا قامت الجهة الإدارية بالحجز على منشأة المدين بما فيها من حقوق مادية ومعنوية وبما فيها حق الجدك وحق الإيجار وكان هناك عمال بالمنشأة فإنه يجب على الجهة الحاجزة وفقاً للقرار الوزاري رقم ٩٩ لسنة ١٩٩٩ إخطار مديرية القوى العاملة التي يتبعها الممول لتحديد جلسة البيع حتى لا تضار حقوق العمال وينبغي تحرير هذا الخطاب من أصل وصورتين الأصل يرسل لمديرية القوى العاملة والثانية للمدين والثالثة ضمن ملف الحجز حيث تقوم مديرية العمل بتحديد ميعاد جلسة للبيع وتخطر بها كل من مأمورية الضرائب ومكتب التأمينات الاجتماعية والممول.

وتشكل اللجنة من مدير القوى العاملة رئيساً ومراجع الحجز بالمأمورية ومدير مكتب التأمينات الاجتماعية أعضاء وفي الجلسة المحددة إذا لم يتم الاتفاق مع المدين على سداد دين الضريبة والتأمينات الاجتماعية المستحقة يتم إما إصدار قرار برفض البيع أو بالموافقة على تنفيذ البيع وفي تلك الحالة الأخيرة ينص القرار على أن مشتري المنشأة يلتزم بتشغيل العمال.

ومن هنا تتأتى مصلحة العمال في الطعن على إجراءات الحجز والبيع في حال تخلف الجهة الإدارية عن إجراء ذلك الالتزام الذي أوجبه القرار الوزاري رقم ٩٩ لسنة ٦٩ الصادر من وزير القوى العاملة حيث تتعلق حقوق العمال بتلك الالتزامات التي ألقاها على عاتق الجهة الإدارية وخصوصاً إلزام مشتري المنشأة بتشغيل العمال الموجودين بها.

## خامساً: الراسي عليه المزاد :

فالراسي عليه المزاد ليس طرفاً في العلاقة الأصلية بين الدائن - الجهة الإدارية - وبين المدين إلا أن علاقته بعملية الحجز والبيع تبدأ مع نهاية تلك العملية وقد حدد المشرع الالتزامات الملقاه على عاتق الراسي عليه المزاد في كل حجز على حدة.

ففي الحجز على المنقولات وبيعها نص المشرع في المادة ١٧ من القانون ٢٠٨ لسنة ٥٥ على أنه ((على الراسي عليه المزاد أداء باقي ثمن البيع فوراً وإلا أعيد البيع على مسؤليته في الحال وبخصم من مبلغ التأمين ما قد يوجد من فرق في الثمن ويرجع عليه بالحجز الذي يزيد على مبلغ التأمين)).

وفي الحجز العقاري حدد المشرع التزاماته بنصه في المادة ٥٩ من أنه ((إذا تخلف الراسي عليه المزاد عن الوفاء بشروط البيع أعيد على مسؤليته بعد تعيين جلسة لذلك ويعلن عنها بالطريقة المبينة بالمادة ٥٣ فإذا نقص الثمن ألزم الراسي عليه المزاد بالفرق وإن زاد الثمن كانت الزيادة من حق المدين صاحب العقار أو من الدائنين حسب الأحوال)).

وفي المادة ٦٠ من أنه ((لكل شخص ليس ممنوعاً من المزايدة قانوناً أن يقرر خلال العشرة أيام التالية لرسو المزاد بالزيادة على الثمن بشرط ألا تقل هذه الزيادة عن عشر الثمن ٠٠٠)).

وفي المادة ٦٢ (إذا لم يتقدم للمزايدة بالجلسة الجديدة اعتبر المقرر بالزيادة مشترياً بالثمن الذي قبل الشراء به في تقريره وعليه أداء باقي الثمن والمعروضات ورسوم الشهر فوراً وإلا أعيد البيع بالمزاد على ذمته طبقاً لما نصت عليه م ٥٩).

وبعيداً عن الدخول في تفاصيل تلك الالتزامات فإنه يحق للراسي عليه المزاة المنازعة أيضاً في إجراءات البيع في حال تعارض ذلك مع الحقوق التي منحها له القانون.

ومنازعتة هنا منازعة ضريبية أيضاً تدخل في اختصاص القضاء الإداري لتوافر ذات أوصاف المنازعة الإدارية عامة والضريبية خاصة وذلك بوجود الجهة الإدارية كطرف في المنازعة حين تباشر سلطاتها التي منحها لها القانون كما أن القانون المنطبق على الواقعة هو قانون عام وهو القانون ٣٠٨ لسنة ٥٥ وهو قانون منح الإدارة من السلطات والصلاحيات ما يفوق بها مركزها مركز الأفراد العاديين.

ورغم وضوح ذلك الاختصاص إلا أنه كان للمحكمة الإدارية العليا رأياً آخر حيث ألغت حكماً لمحكمة القضاء الإداري بالتصدي لنظر تلك المنازعة منتهية إلى عدم اختصاص محكمة القضاء الإداري بنظرها معللة ذلك بأنه ((متى كان الثابت أن المنازعة تدور أساساً حول ما إذا كان المدعي أصبح مالكا للعين المتنازع عليها برسو مزاة البيع الإداري عليه وانتهاء ميعاد الزيادة بالعشر كما يدعي أم أن من حق المدين أن يقوم بوفاء المستحقات التي من أجلها اتخذت إجراءات الحجز والبيع وما إذا كان يجوز للإدارة أن تقبل الوفاء منه فلا تعتد برسوم المزاة).

ومتى كان الثابت هو ما تقدم فإن المنازعة على هذا الأمر تكون منازعة في صحة أو عدم صحة إجراءات اتخذت في نطاق القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ الخاص بالحجز الإداري وما لذوي الشأن من حقوق في صحة سند الملكية أو غير ذلك ترتيباً على أحكام القانون المشار إليه فهي منازعة مدنية مما يدخل في اختصاص القضاء العادي ويخرج عن

اختصاص القضاء الإداري وهو رهين بأن يكون طلب الإلغاء متعلقاً بقرار إداري)).

وهذا الحكم منتقد وذلك لتناقض الأسباب التي أقام عليها قضاؤه مع ما انتهى إليه هذا القضاء بعدم الاختصاص إذ أورد الحكم في أسباب ذلك القضاء أن المنازعة تتعلق بصحة أو عدم صحة إجراءات اتخذت في نطاق القانون ٢٠٨ لسنة ١٩٥٥ وهذا السبب ادعى لأن تدخل المنازعة في اختصاصه.

فكما سبق القول أن هذا القانون تضمن العديد من الامتيازات والسلطات التي منحها للجهة الإدارية في سبيل تحصيلها للمال العام على عكس ما ورد بقانون المرافعات من أحكام تساوي بين طرفي الحجز - الحاجز والمحجوز عليه - نظراً لكون الدين المتخذ بشأنه إجراءات الحجز دين عادي وليس ديناً عاماً.

وبالتالي كان يمكن قبول النتيجة التي انتهت إليها المحكمة فيما لو كانت المنازعة في صحة إجراءات الحجز التي اتخذت في نطاق قانون المرافعات، أما وأنه وقد اتخذت تلك الإجراءات في نطاق الحجز الإداري فلا حجة لما انتهت إليه المحكمة من القضاء بعدم اختصاصها بنظر تلك المنازعة.

هذا فضلاً على أنه لا صحة لما أوردته المحكمة في ختام حكمها بأن اختصاصها رهين بأن يكون طلب الإلغاء متعلقاً بقرار إداري.

فالمنازعة الإدارية التي يختص بها القضاء الإداري ليست قاصرة على المنازعة المتعلقة بإلغاء القرار الإداري فما تلك الأخيرة إلا نوعاً واحداً

مما يختص به القضاء الإداري فهي ليست إلا منازعة من المنازعات الإدارية فتلك الأخيرة أشمل وأعم وهي كما تتطوي على المنازعة المتعلقة بإلغاء قرار إداري تتطوي أيضاً على المنازعة المتعلقة بإلغاء أعمال الإدارة القانونية أو المادية طالما توافرت في تلك المنازعة صفة المنازعة الإدارية على النحو الذي سبق وأن تناولناه.

### **سادساً: دائنوا المدين :**

حيث نص المشرع في المادة ٥٠ من القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ على أن ((للدائنين المنعقدة حقوقهم على العقار المحجوز حق وقف السير في الإجراءات إذا قاموا بأداء المبالغ المحجوز من أجلها والمصروفات حتى اليوم السابق على اليوم المعين للبيع ويحل الدائن الذي قام بأداء هذه المبالغ محل الحاجز في حقوقه وامتيازاته)) وقد ورد ذلك النص بصدد الحجز العقاري ولم يرد مثله في الحجز على المنقولات.

وبمقتضى ذلك النص يحق لدائن المدين - شرط أن يكون حقه مقيداً على العقار المحجوز عليه - المنازعة في قيام مصلحة الضرائب أو الجمارك بالسير في إجراءات البيع لذلك العقار وذلك في حال قيامه بسداد الدين المحجوز من أجله والمصروفات ليس ذلك فقط بل أنه يحل محل الدائن - وهي مصلحة الضرائب أو الجمارك - في كافة الحقوق والامتيازات.

وبالتالي فإن قيام مصلحة الضرائب بالسير في إجراءات البيع والحجز رغم قيام هذا الدائم بسداد كافة الديون ومصروفات الحجز يغدو إجراء باطلاً من المصلحة يحق لدائن الممول المنازعة قضائياً فيه أمام المحكمة المختصة وهي محكمة القضاء الإداري بطلب بطلان كافة

الإجراءات اللاحقة على سداده لدين الضريبة وذلك لمخالفة تلك الإجراءات لنص م ٥٠ من القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥.

واختصاص القضاء الإداري بنظر تلك المنازعات تحكمه ذات القواعد السابق الإشارة إليها حيث تتوافر صفة المنازعة الضريبية في المنازعة المبداه من دائن المدين حيث أنها تنصب على إجراءات الحجز والبيع التي تقوم بها جهة الإدارة ممثلة في مصلحة الضرائب أو الجمارك.

**اتجاهات القضاء الفرنسي في الاختصاص بنظر منازعات التنفيذ الضريبي:**

تباين اتجاهات القضاء الفرنسي في تصديه لنظر منازعات التنفيذ الضريبي حيث استقر الاختصاص الحالي على اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات الإجرائية المتعلقة بالحجز والتحصيل في مقابل اختصاص المحكمة الإدارية بنظر المنازعات الموضوعية المتعلقة بتلك المنازعات.

فالقضاء العادي لم يسلب الاختصاص من المحاكم الإدارية بصفة كاملة كما سار على ذلك القضاء العادي في مصر بل تم تقسيم الاختصاص على النحو السابق ذكره فلم يختص من منازعات التنفيذ الضريبي سوى بالمنازعات الإجرائية فقط.

### **اختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات الإجرائية**

#### **المتعلقة بالحجز والتحصيل الضريبي**

تتميز المنازعات الإجرائية المتعلقة بالحجز والتحصيل أن الممول لا يستند فيها إلي أسباب موضوعية تتعلق بالحجز والتحصيل كالدفع مثلاً ببطلان أمر الحجز لانقضاء دين الضريبة أما بالسداد أو بالتقادم، ولكنه يستند في منازعاته إلي أسباب إجرائية بحتة كالدفع ببطلان

أمر الحجز لصدوره من شخص غير مختص بإصداره قانوناً أو عدم مراعاة المدد الواجب إنقضاؤها قانوناً بين توقيع الحجز وإجراءات البيع الجبري، وإجمالاً أي مخالفة للإجراءات أو المواعيد التي نظمها القانون سواء من حيث الشكل أو الاختصاص وقد أعتبر المشرع الفرنسي تلك المنازعات مدنية طالما أن القانون الواجب التطبيق للفصل في المنازعة هو القانون الخاص وهو الحاكم للإجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة جبراً عن الممول وذلك بالتنفيذ علي أمواله، إلا أن ما يميزها عن المنازعات المدنية الأخرى أن المشرع ألزم رافعها قبل اللجوء إلي القضاء بتقديم تظلم أولاً للجهة الضريبية المختصة وذلك خلال شهرين من تاريخ إعلانه بالإجراء ويلتزم مدير تلك الجهة الضريبية المقدم إليها التظلم بالفصل في التظلم خلال شهرين من تاريخ تقديمه، ويعتبر مرور هذين الشهرين دون رد بمثابة رفضاً ضمناً لتظلمه .

كما حدد المشرع ميعاد الطعن علي الإجراء بشهرين تبدأ من تاريخ التظلم صراحة أو من اليوم التالي لإنقضاء الستين يوماً علي تقديم تظلمه للجهة الضريبية في حال عدم رد تلك الجهة علي تظلمه .

وترتيباً علي وصف تلك المنازعات بالمدنية فقد عهد المشرع إلي القضاء المدني بنظرها وتحديد المحاكم الابتدائية، حيث تقوم تلك الأخيرة بالرقابة علي مشروعية الإجراءات التي باشرتها الإدارة الضريبية القائمة علي التحصيل من حيث مطابقتها للشكل الذي تطلبه القانون .

إلا أنه وفي أحيان أخرى قد تمتد سلطات القاضي المدني إلي الرقابة علي مشروعية القرارات الإدارية التي لا تعتبر في ذاتها من قبيل إجراءات التحصيل الجبري للضريبة وإنما تلك التي تربط بهذه الإجراءات ارتباطاً لا يقبل التجزئة وذلك فيما عدا القرار الصادر بتحصيل الضريبة

جبراً *la contrainte administrative*

وقد أيد العديد من الفقه الفرنسي هذا الاتجاه معتبراً أن المنازعات الضريبية التي تختص بها المحاكم الإدارية تشمل منازعات الربط الضريبي والمنازعات الموضوعية المتعلقة بالتحصيل دون المنازعات الإجرائية المتعلقة بتحصيل الضريبة ..

ويستوي في وصف تلك المنازعات بالصفة المدنية أن تكون الضريبة بشأنها إجراءات التحصيل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة .

وبالتالي فإنه مع كون مجلس الدولة مختصاً لنظر الدعوى الموضوعية بالضرائب المباشرة والضرائب علي رقم الأعمال علي النحو الذي سبق أن تناولناه فإنه لا يختص بنظر المنازعات الإجرائية المتعلقة بتحصيلها بل يختص بها القضاء العادي .

أما المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة فإن القضاء العادي يختص أصلاً بنظر دعاوي الموضوعية المتعلقة بها وبالتالي فهو يختص أيضاً بنظر المنازعات الإجرائية المتعلقة بتحصيلها ، كما يختص هذا القضاء أيضاً بنظر دعاوي الموضوعية المتعلقة بتحصيل تلك الضريبة ، وبالتالي فأختصاص القضاء العادي بنظر المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة هو أختصاص عام شامل لكافة المنازعات سواء الموضوعية منها أو المتعلقة بتحصيل الضريبة ، وفي داخل تلك الأخيرة يختص بسائر المنازعات المتعلقة بها سواء الموضوعية أو الإجرائية .

## اختصاص المحاكم الإدارية بنظر المنازعات الموضوعية المتعلقة بتحصيل الضرائب المباشرة والضرائب علي رقم الأعمال

تختلف المنازعات الموضوعية المتعلقة بالتحصيل عن المنازعات الإجرائية في أن الأولى موضوعها يتعلق بمدي مشروعية الالتزام بالوفاء بالضريبة وفقاً لأحكام القانون واللوائح التي تحكمها .

فهي بذلك قرينة الشبهة بمنازعات الربط الضريبي إلا أنها ترد علي مشروعية الالتزام بالوفاء بالضريبة، بينما تد المنازعات الربط الضريبي علي مشروعية الالتزام بالضريبة ذاته .

وعلي ذلك فالمنازعات الموضوعية المتعلقة بالتحصيل ترد أما بالادعاء علي عدم وجود الالتزام بالوفاء أو إنقضائه دون الالتزام بالضريبة .

فالممول لا يدعي ولا ينكر وجود التزام بالضريبة عليه، فلا يتطرق مثلاً إلي قرار اللجنة أو حكم المحكمة أو موافقته بالمأمورية علي إنشاء ذلك الالتزام، ولكنه يدعي أن التزامه بالوفاء بالضريبة قد انتهى أو انقضي، كان يدعي سبق سداده للضريبة أو سقوط دين الضريبة بالتقادم، وقد ترك تلك المنازعات في صورة المنازعة في مقدار الالتزام كأن يدعي أن المبلغ المحجوز من أجله تم سداد جزء كبير منه قبل الحجز فالمنازعة وإرادة علي مقدار الدين المحجوزة من أجله .

وقد ترد المنازعة في صورة الأدعاء بأن أجل الالتزام بدين الضريبة لم يحل بعد أما لوجود طريق من طرق الطعن لم يتم البت فيها بعد، أو لوجود شرط معلق عليه هذا الالتزام ولم يتحقق هذا الشرط بعد.

وقد أستقر الأمر في فرنسا علي خضوع تلك المنازعات الموضوعية المتعلقة بالتحصيل للقاضي الإداري وذلك إذا تعلق الأمر بالضريبة المباشرة، وقد أستثنى المشرع من ذلك الدعاوي الموضوعية المتعلقة بتحصيل الضريبة الجمركية حيث يختص القضاء العادي بنظر جميع أنواع الدعاوي المتعلقة بتحصيلها سواء أكانت إجرائية أو موضوعية .

أما الضرائب غير المباشرة فيختص القضاء العادي بنظر منازعاتها المتعلقة بالتحصيل سواء أكانت إجرائية أو موضوعية وذلك علي النحو الذي تناولناه تفصيلاً في البند السابق .

وأختصاص القاضي الإداري بنظر المنازعات الموضوعية المتعلقة بتحصيل الضريبة مسبقاً محاولات عديدة انتهت إلي تقرير ذلك الاختصاص .

فبداية لم تكن تلك المنازعات تدخل في أختصاص مجلس الدولة إلا إذا أثيرت خلال المرحلة الإدارية أي السابقة علي الإعلان بالتبنيه علي الممول بالسداد ، فإذا ما تم إعلان ذلك التبنيه إلي الممول فإن سائر منازعات التحصيل والتنفيذ يختص بنظرها القضاء العادي .

حتى أصدرت محكمة تنازع الأختصاص الفرنسية حكمها في ١٩٨٩/٤/٣٠ وألغت تلك التفرقة الزمنية مقررة في ذلك معيار آخر وهو طبيعة الطلبات المطروحة في المنازعة .

## La nature des moyens invoques

بغض النظر عن زمان المنازعة، وفيما إذا كانت قبل التبنيه علي الممول أم بعده، وظل الأمر كذلك حتى أصدرت حكمة النقض الفرنسية حكمها في ١٩٠٠/٢/١٠ بأعمال التفرقة الموجودة حتى الآن

بين المنازعات التي تتعلق بصحة الإجراءات التنفيذية لتحصيل الضرائب المباشرة وهي تلك المنازعات يختص بها القضاء العادي والمنازعات المتعلقة بوجود الالتزام أو بمقداره أو تختص بها محاكم القضاء الإداري .

وقد تأيد ذلك القضاء الإداري صادر من مجلس الدولة في الحكم الصادر في ٦ مارس ١٩٠٨ .

ثم ما لبث المشرع الفرنسي أن ساير ذلك الاتجاه بان أصدر القانون الصادر في ٢٣ ديسمبر ١٩٤٦ مؤكداً اختصاص القاضي الإداري بنظر المنازعات الموضوعية المتعلقة بتحصيل الضريبة المباشرة إلا أنه استحدث أمراً جديداً وهو وجوب التظلم أولاً قبل اللجوء إلي القاضي الإداري وإلا قضي بعدم قبول الدعوى شكلاً .

وقد أوجب المشرع تقديم هذا التظلم إلي المحاسب العام للخزانة العامة مخالفاً في ذلك ما أوجبه المشرع في التظلم المقرر في الربط الضريبي والذي يقدم إلي مدير الضرائب .

وقد وضع المشرع ذات المواعيد المقررة في التظلم من القرارات الإدارية في التظلم من إجراءات التحصيل والتنفيذ حيث أوجب تقديم التظلم خلال شهرين من تاريخ الإخطار بالقرار أو العلم به .

كما أوجب المشرع علي الجهة الضريبية المقدم إليها التظلم أن تبت فيه خلال شهرين من تاريخ تقديمه، وقد اعتبر مرور شهرين علي تقديم التظلم دون الرد عليه بمثابة رفض ضمنى يحق لصاحب الشأن الطعن علي ذلك الفرض في خلال الميعاد المقرر لرفع الدعوى أمام القاضي الإداري وهو ستين يوماً من تاريخ علمه بالقرار أو ستين يوماً من تاريخ انتهاء الستين يوماً المقررة للجهة الضريبية للرد عليه .

والقاضي الإداري يراقب مشروعية القرار المطعون عليه ، فإن  
وجده غير مشروع قضي بإلغائه فقط دون أن يقضي بالآثار المرتبة علي  
ذلك الإلغاء فهذا هو ما يختص به القضاء العادي .

أما بالنسبة إلي الاختصاص بإلغاء التنبية فقد تضاربت أحكام  
مجلس الدولة بصدده ، فقد ظل لفترة طويلة يقضي بعدم اختصاصه بنظر  
دعاوى إلغاء التنبية مقررأ في ذلك اختصاصا المحاكم العادية حتى صدر  
حكمان هامان في ١٣ مارس ١٩٦٤ ، ٢٧ أكتوبر ١٩٦٥ قضي فيهما  
مجلس الدولة صراحة باختصاصاته بدعاوى إلغاء التنبية الموجه إلي  
الممول حتى عاد بعد فترة طويلة مقررأ عدم اختصاصه بإلغاء ذلك التنبية  
واختصاص القضاء العادي به .