مجلـة المفكـر ـــــــــــــــــــ المجلـد 14 / العـدد 2 (جوان 2019) ص 326- 335

جـدلية تحـديـد الـطـبيعة القانونية للشـكـوى الـضـريبية

Controverse Détermination de la nature juridique de la plainte fiscale

الأستاذ الدكتور : **زواوي عبـــــاس**

أستاذ التعليم العالي - كلية الحقوق و العلوم السياسية

جامعة محمد خيضر - بسكرة / الجزائـــــر

abbaszouaoui@hotmail.fr

تاريخ الإرسال :	تاريخ القبول :	تاريخ النشر :
2018/10/21	2018/12/17	2019/06/27

المؤلف المرسل : أ.د زواوي عباس / abbaszouaoui@hotmail.fr

الملخص:

خصصنا هذه الدراسة لموضوع من الموضوعات الحساسة في مجال المنازعات الضريبية و المتمثل في الشكوى الضريبية، الذي تعتبر الطريق الأساسي الأول في حل الخلاف الناشئ بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة، حيث اعتبره المشرع الجبائي حلا إداريا إجباريا، لا يمكن عند تجاوزه اللجوء للقضاء و طلب بسط رقابة القاضي الإداري على المنازعة الضريبية، حيث أحاطها القانون بجملة من المبادئ القانونية و الشروط الشكلية و بآجال خاصة تتماشى و طبيعتها، إلا أن مسألة تحديد طبيعتها القانونية مسألة يشوبها الغموض من الناحية القانوني و بعد استقراء النصوص التشريعية الضريبية ارتأينا كونها تظلم إداري مسبق إجباري.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، المنازعات الضريبية، المكلف بالضريبة، إدارة الضرائب

Résumé:

Nous avons consacré cette étude à un sujet de questions délicates dans le domaine des litiges fiscaux et des réclamations fiscales, Quel est le principal moyen de résoudre le différend entre l'administration fiscale et le contribuable, Lorsque le législateur fiscal a considéré une solution administrative obligatoire, lorsqu'il ne peut pas aller en justice et demander l'extension du contrôle Le contrôle du juge administratif sur le différend fiscal, où la loi entourée d'un ensemble de principes juridiques et de conditions formelles et des délais spéciaux en fonction de la nature, Cependant, la question de la détermination de leur nature juridique est juridiquement ambiguë et après extrapolation de la législation fiscale, nous avons considéré qu'il s'agissait d'un grief administratif obligatoire.

Mots-clés:

Impôt - contentieux fiscaux – le concerné - Administration fiscale

مقدمـــة :

تعتبر الضريبة من المسائل الاقتصادية الهامة، لما لها من تأثير على الاقتصاد الوطني، حيث تعتبر مصدر من المصادر المعول عليها في تحقيق موارد للخزينة العمومية، لذلك اتم بها المشرع الجبائي الجزائري و اعتبرها القاعدة الأساسية لمساهمة الأفراد في تحمل الأعباء العامة، حيث يتم تحديدها من خلال تحديد ما يعرف بالأساس الضريبي الذي يعتبر الخطوة الأولى و الأهم في تحديد الوعاء، و التي يترتب على شك المكلف بالضريبة في صحته ومشروعيته أو عدم رضاءه به امتناعه عن تنفيذ التزاماته الضريبية التي يقابلها دخول إدارة الضرائب في مباشرة إجراءات التحصيل الجبري للحصول على مستحقات الخزينة العمومية، لينشأ بذلك ما يعرف بالمنازعات الضريبية .

فالمنازعة الضريبية تبدأ كأصل عام بنشوب نزاع بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة حول الأساس الضريبي، الذي يتحول عند تعذر حله وديا بين الطرفين، إلى محاولة البحث عن أساليب

أخرى لتسويته، حيث فرض المشرع الجبائي إلزاما اللجوء لعرض النزاع كخطوة أولى أمام إدارة الضرائب و منحها الحق في التسوية الأولية كطريق إلزامي، ليتم بعد ذلك رفع دعوى قضائية إدارية بهدف بسط رقابة القاضي الإداري على النزاع ، هذه المرحلة الإجبارية اصطلح على تسميتها قانونا بالشكوى.

فمصطلح الشكوى من المصطلحات التي ارتبطت بالقانون الجنائي، و ببعض المسائل الجنائية، لكن المشرع الجبائي تبناها في قانون الإجراءات الجبائية كإجراء إلزامي لحل المنازعة الضريبية قبل اللجوء للقضاء، مما دفع بنا من خلال هذه الدراسة لمحاولة الإلمام بإجراءاتها و مبادئها الأساسية كخطوة أولى في طريق تحديد طبيعتها القانونية، هذا ما سنحاول الوقوف عليه من خلال طرح الإشكال الآتي: **ما الطبيعة القانونية الممكن إضفاءها على الشكوى الضريبية باستقراء النصوص التشريعية المنظمة لها في القانون الجبائي؟**

أولا: ماهية الشكوى الضريبية

كان لزاما قبل الخوض في دراسة المبادئ الأساسية المنظمة للشكوى الضريبية في التشريع الجزائري الوقوف على تحديد مفهومها لغة و قانونا، هذا ما سنتولى بيانه من خلال العناصر الآتية:

1-التعريف اللغوي للشكوى:

الشكوى من أشكوه شكاية و شكية، حيث يقال شكوت فلانا أي أخبرت عنه بسوء فعله فهو مشكو، و أشكيت فلانا، إذا فعلت به فعلا أحوجه إلى أن يشكوك [1] ، و أشكيته أيضا إذا أعتبته إلى أن يشكوك، فهذا التعريف ينطبق على مفهوم الشكوى التي اتجه المشرع الجبائي إلى بلورته في القانون الإجرائي، [2] حيث يقوم بها المكلف بالضريبة نتيجة تضرره من تقدير الوعاء الضريبي الذي قامت به إدارة الضرائب أو إجراء متخذ من قبلها.

2- التعريف القانوني للشكوى الضريبية

لقد اهتم الفقه الجنائي دون غيره بمصطلح الشكوى حيث عرفها بأنها:" التعبير غير المقيد الذي يصدر من المجني عليه أو ممن يمثله يوجه إلى هيئة التحقيق" [3] ، فمن خلال هذا التعريف يتضح أن الشكوى ترفع من المتضرر ضد مسبب الضرر إلى جهة تتولى الفصل في صحة الضرر من عدمها، و لقد ارتبطت التعريفات القانونية لها بالدعوى الجزائية، فهو مصطلح إجرائي لتحريك الدعوى العمومية في مجالات حددها المشرع الجزائي في قانون الإجراءات الجزائية، يقوم بها المجني عليه ضد الجاني بهدف فتح التحقيق و الوصول للحقيقة.

حيث أخذ المشرع الجبائي مصطلح الشكوى و نظمه في قانون الإجراءات الجبائية كشرط جوهري و إجباري يقوم به المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء لإعمال رقابة القاضي الإداري على المنازعة الضريبية، لذلك يمكن تعريفها بأنها إجراء إلزامي يرفعه المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب لتسوية المنازعة الضريبية إداريا قبل التسوية القضائية.

ثانيا: الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية

يتضح من التعريف السابق المقدم للشكوى أنها إجراء إلزامي لتسوية المنازعات الضريبية ترفع أمام إدارة الضرائب، أي أن الرقابة الإدارية إجبارية قبل اللجوء لإعمال الرقابة القضائية، حسب المادة 830 التي جاء فيها:" يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه، [4] يعد سكوت الجهة الإدارية المتظلم أمامها عن الرد، خلال شهرين بمثابة قرار بالرفض و يبدأ هذا الأجل من تاريخ تبليغ التظلم، في حالة سكوت الجهة الإدارية يستفيد المتظلم من أجل شهرين لتقديم طعنه القضائي، الذي يسري من تاريخ انتهاء أجل الشهرين المشار إليه في الفقرة أعلاه" من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. و هذا يرجع لعدة مبررات على رأسها إحاطة إدارة الضرائب بكل المسائل التقنية الخاصة بالضريبة مما يجعلها الأجدر بحل منازعاتها.

فالمتمعن في الشكوى و إجراءاتها القانونية يجد أنها إلزامية في المادة الضريبية، وهي لا تعدو أن تكون إلا صورة من صور التظلم الإداري المسبق تتم أمام نفس الجهة التي أصدرت القرار محل التظلم، و لذلك فلا مبرر لتسميتها بالشكوى لارتباط هذا المصطلح بالمجال الجزائي كما سبق بيانه.

كما أن القول بأنها تظلم إداري مسبق ، قد يدفعنا في البداية إلى الظن بأن هناك تعارض و تناقض بين قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الذي اعتبر التظلم اختياري ، و بين قانون الإجراءات الجبائية الذي جعله شرط إلزامي لقبول الدعوى أمام المحاكم الإدارية، إلا أن الحقيقة تقتضي تطبيق قاعدة الخاص يقيد العام، و العمل بالنص الخاص بالمجال الضريبي فيما يخص المنازعات الضريبية و التظلم فيها.

فالشكوى نظمها المشرع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية حيث جعل البت في كل الشكاوي الخاصة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات المتعلقة بالضرائب من اختصاص إدارة الضرائب و سماها بالطعن النزاعي سواء كان موضوعها الوعاء الضريبي في حد ذاته أو تطبيق الأحكام التشريعية أو التنظيمية الضريبية ، فالمطلع على القانون السابق يجد تضارب في المصطلحات و كثرة التسمية فلم يكتفي المشرع بالشكوى بل أضاف الطعن النزاعي الذي ينصرف للتعبير عن المنازعة الضريبية في مرحلتها الأولى أمام الإدارة المعنية.

ثالثا: الشروط القانونية للشكوى الضريبية

بعد تعريفنا للشكوى و تحديد طبيعتها القانونية، يمكن القول أنها إجراء إلزامي توجب المكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالوعاء الضريبي أو الذي يريد الاستفادة من تطبيق القوانين الجبائية في حقه، اللجوء أولا و كشرط شكلي لقبول رفع دعوى أمام الجهات القضائية الإدارية، إلى التظلم أمام مصلحة الضرائب المختصة حسب قيمة الحقوق المتنازع عليها، وفقا لجملة من الشروط الشكلية و لقواعد قانونية تبين الجهات المختصة بتلقيها و آجال قانونية يجب احترامها بالنسبة لرفع الشكوى و إلا سقط حقه في ذلك، و في المقابل ألزم إدارة الضرائب بدورها باحترام آجال البت و النظر فيها.

1-الشروط الشكلية للشكوى الضريبية

لم يترك المشرع الجبائي الجانب الشكلي للشكوى الضريبية دون تنظيم، بل قيدها بجملة من الشروط الشكلية التي يجب التقيد بها ،[5] فالأصل أن تكون فردية إلا أنه أجاز أن تكون جماعية بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجماعية و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أما بالنسبة للشكاوي الخاصة بكل محل خاضع للضريبة فلا بد أن تكون منفردة و غير خاضعة لحقوق الطابع.

فالشروط الشكلية للشكوى التي يجب التقيد بها تحت طائلة عدم القبول هي [6]:

- ذكر كل البيانات الأساسية للمكلف بالضريبة من الاسم و اللقب و التوقيع.
- البيان التفصيلي للضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة في الجدول الذي سجلت فيه الضريبة إن تعذر تقديم الإنذار.
- بيان الوثيقة التي تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في الضرائب التي لا تستدعي وضع جدول.
- عرض ملخص للوسائل و الاستنتاجات المستند عليها في الشكوى.
- إدراج الجداول أو حصول الأحداث الموجبة للشكوى و ليس مجرد احتمال ذلك.

رغم أن المشرع قد أورد الشروط الشكلية تحت طائلة عدم القبول إلا أنه راعى مصلحة المكلف بالضريبة، و أجاز لإدارة الضرائب استدعائه برسالة موصى عليها لتكملة الوثائق الخاصة بالشكوى عند النقصان، خلال 30 يوما من الاستلام، كما أنه لم يحتسب هذه المدة في آجال رفع الشكوى التي سنبينها لاحقا، حيث تبدأ في السريان بعد انقضاء المدة المذكورة أعلاه [7].

2- الآجال القانونية لرفع الشكوى الضريبية

فضلا عن الشروط الشكلية القانونية الواجب استيفاءها لصحة الشكوى، ألزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة بضرورة احترام الآجال المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، و إلا فقد حقه

في رفعها، حيث ترفع الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة أحد الموجبات التالية :

- إدراج الجداول في التحصيل.
- استلام إنذارات جديدة من قبل إدارة الضرائب إثر وقوع أخطاء في الإرسال.
- من تأكد المكلف بالضريبة بوجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار .
- من تاريخ الاقتطاعات عندما يتعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق الاقتطاع من المصدر
- من تاريخ دفع الضريبة برسمها .
- فيما يخص الشكوى المتعلقة بطلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، قبل انقضاء الشهر الرابع بعد تبليغ القرار المتنازع فيه .

3- شروط اقتران الشكوى الضريبية بطلب تأجيل الدفع

لقد أجاز المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حق إلحاق الشكوى بطلب تأجيل الدفع، قبل البت فيها، بهدف إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب، متى قدم ضمانات كفيلة بتحصيل الحقوق في حالة عدم وفائه بالتزاماته، لكنه قيد هذا الإجراء بجملة من الشروط القانونية تمثلت في : [8]

- تقديم الطلب قبل البت في الشكوى.
- تقديم الضمانات الحقيقية لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية.
- دفع مبلغ ثلاثون بالمئة من الضرائب المتنازع عليها عند قابض الضرائب إذا تعذر تقديم الضمانات.
- أن تكون الشكاوي محل الطلب مرتبطة بالرقابة الجبائية ما عدا تلك المتعلقة بالغش الجبائي.

يمكن لإدارة الضرائب أن تلغي التأجيل بالدفع متى اتضح لها أن ذلك يهدد تحصيل الدين الجبائي، و يلجأ لإجراء تأجيل الدفع عادة فيما يخص الفرض الضريبي المزدوج أو أخطاء مادية دون تقديم أي ضمانات و دون دفع نسبة ثلاثون بالمئة.

يجوز للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى تعيين ممثل يتولى مباشرة الشكوى بدلا عنه، بموجب وكالة تحرر على مطبوعة مقدمة من قبل إدارة الضرائب و لا تخضع لحقوق التسجيل و الطابع، و هذا لا يطبق على المحامين .

4- الجهات المختصة بتلقي الشكاوي الضريبية

لقد حدد المشرع الجبائي الجزائري الجهات المختصة بتلقي الشكاوى من طرف المكلفين بالضريبة، ففضلا عن قواعد الاختصاص الإقليمي، اعتمد على اختصاص نوعي ربطه بالمعيار المالي للحقوق المتنازع عليها، حيث تتوزع الشكاوي بين رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري و المدير الولائي للضرائب، فضلا عن الإدارة المركزية.[9]

يختص رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب بالنظر في الشكاوي المتعلقة بالمنازعات الضريبية و بطلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة و بكل نزاع يتعلق بالحقوق و العقوبات و غرامات الوعاء الضريبي الناتجة عن إجراءات فرض الضريبة ، بالنسبة للحقوق المتنازع عليها و التي تساوي أو تقل عن خمسة ملايين دينار جزائري.

فمتى كانت الحقوق محل النزاع تساوي المبلغ السابق أو تقل عنه يتعين على المكلف بالضريبة أن يلجأ لرئيس مركز الضرائب المختص إقليميا، ليرفع شكواه أمامه خلال الآجال الخاصة بالشكوى و السابق بيانها مقابل إشعار بالاستلام لما له من أهمية في حساب مواعيد البت في الشكوى و اللجوء للمراحل اللاحقة من التسوية.

فبعد استلام الشكوى من قبل رئيس مركز الضرائب يتولى النظر فيها للتأكد من صحة الشروط الشكلية و احترام الآجال القانونية لرفعها، ليقوم برفضها عندما يشوبها أي عيب من العيوب فيما يخص الشكل، على أن يوم بالبت فيها خلال 4 أشهر من تاريخ استلامها[10].

في حين يختص رئيس المركز الجواري من الناحية الموضوعية بالنظر باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوي المتعلقة بالمنازعات الضريبية التي يكون موضوعها طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة أو الحقوق و العقوبات و غرامات الوعاء الضريبي الناتجة عن إجراءات فرض الضريبة، متى كانت الحقوق محل النزاع أكثر من خمسة ملايين دينار جزائري و تساوي أو تقل عن عشرين مليون دينار جزائري.

حيث يبت رئيس المركز الجواري في هذه الشكاوي خلال 4 أشهر من يوم استلامها، بقرار بالقبول أو الرفض على أن يبين فيه المواد و الأحكام المستند عليها في البت.

إن كل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري ينظرون في الشكاوي المعروضة أمامهم و حدود اختصاصهم الإقليمي و النوعي المرتبط بالمعيار المالي المبين فيما سبق، باسم المدير الولائي للضرائب، الذي يتعين عليه التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة للشكاوي التي تتعلق بحقوق تتجاوز قيمتها مائة و خمسين مليون دينار.

كما أجاز المشرع الجبائي للمدير الولائي للضرائب و رئيس المركز الجواري و رئيس مركز الضرائب تفويض اختصاصاتهم للأعوان الموضوعين تحت سلطتهم بموجب مقرر من المدير العام للضرائب .

يتعين على المدير الولائي للضرائب النظر في الشكاوي المرفوعة أمامه خلال 6 أشهر من تاريخ استلامها، على أن تمدد إلى 8 أشهر عند الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية، مع تقليص الأجل لشهرين للشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية . [11] إن الجهة المعنية لاستقبال الشكاوي والنظر فيها هي المديرية العامة للضرائب، الموجودة في وزارة الضرائب وتتولى الأشراف على المسائل الجبائية، و الإشراف على إدارات الضرائب و المصالح الخاصة، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي 90-190، تابعة لوزارة الاقتصاد و المالية.

تتمتع المديرية العامة للضرائب بمجموعة من الاختصاصات هي: [12]

- عداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد الوعاء الضريبي وتصفيته وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم به الجبائية.
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية.
- السهر على اتخاذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.
- فضلا على الاختصاصات الموجودة في المادة 79 من قانون الاجراءات الجبائية المتعلقة بالرأي المطابق.

بعد رفع الشكوى الضريبية وفقا للشروط الشكلية و الآجال المنصوص عليها و مع احترام قواعد الاختصاص الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، يسلم للمكلف بالضريبة إشعار بالاستلام، لتقوم إدارة الضرائب بالنظر فيها مع احترام آجال البت القانونية حسب الجهة المرفوعة أمامها الشكوى، ليتم بعدها صدور القرار المحدد للطريق الذي سيسلكه المكلف بالضريبة و الذي لا يخرج عن الحالات الثلاث الآتية:

- حالة رفض الشكوى هنا نقصد صدور قرار بالرفض وهو قرار يكون مسبب إلزاما وإلا اعتبر باطلا، حيث يجب أن يتضمن الأحكام و القوانين المستند إليها.
- حالة قبول الشكوى هنا تستجيب إدارة الضرائب للمكلف بالضريبة وتقوم إم بتخفيض جزئي في حالة ما تبين لها أنها قد ارتكبت خطأ في التقويم، أو تخفيض كلي في حالة ما تبين لها أن المكلف بالضريبة معفى من الضريبة، وهنا تخطر قابض الضرائب إذا كانت قد باشرت إجراءات التحصيل وإعادة المبلغ إذا تم تحصيله.

- حالة سكوت الإدارة حيث اعتبر السكوت رفض ضمني ولابد على المكلف بالضريبة من انتظار انقضاء آجال البت المحددة قانونا حسب الجهة التي تنظر في الشكوى ليتمكن من اختيار الطريق الذي سيلجأ إليه، سواء بمواصلة التسوية الإدارية الاختيارية أمام لجان الطعن أو اللجوء المباشر للقضاء الإداري.

الخاتمـــة

من خلال استقرائنا للنصوص القانونية الجبائية المنظمة للشكوى الضريبية في التشريع الجزائري يتضح لنا أنها لا تعدو أن تكون تظلم إداري مسبق وفقا لما هو منظم في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، إلا أن المشرع الجبائي خرج عن القواعد العامة المنظمة له و جعله إجباريا على عكس القانون الأول أين جعله جوازي و اختياري.

فمن مبررات اعتبارنا للشكوى تظلم إداري مسبق، أوجه الشبه بينهما في عدة مواضع هي:

- أن كل منهما يتم أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار الإداري.
- أن كل منهما يتم رفعه من قبل المتضرر من القرار.
- لكل منهما إجراءات شكلية و آجال قانونية يجب احترامها.
- أن كل منهما متعلق بإعمال الرقابة الإدارية السابقة للرقابة القضائية، رغم أن الشكوى إلزامية في المنازعات الضريبية، أما التظلم المسبق في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية اختياري.
- أن سكوت الجهة الإدارية بعد مرور المدة المحددة قانونا يعتبر رفضا ضمنيا في كل منهما.

فما يمكن قوله أن الشكوى تظلم وجوبي أمام إدارة الضرائب تختلف عن الطلب والدفع، فالطلب هو وسيلة هجومية يتقدم بها الخصم المدعى المتمثل في المكلف بالضريبة إلى القاضي للحصول على حكم لصالحة وذلك في مقابل الخصم الأخر المدعى عليه ممثلا في إدارة الضرائب كطلب تأجيل الدفع، أما الدفع فهو وسيلة دفاعية يقوم بها المدعى عليه ردا على الطلب المقدم من المدعي، فهو رد على ادعاء لإثبات حق قد يكون شكلي في الإجراءات وقد يكون موضوعي خاص بتقدير بالوعاء الضريبي.

المراجع:

1- محمد بن مكرم بن علي أبو الفضل جمال الدين ابن منظور الأنصاري، **لسان العرب**، مادة شكا، مجلد 14، ص122.

2- شهاب الدين أبو العباس القرافي، **الفروق**، الجزء 4، ص50.

3- أبو الوفاء أحمد، **نظرية الدفوع في قانون المرافعات**، منشأة المعارف، 1987، ص789.

4- المادة 830 التي جاء فيها: "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

5- المادة 73 فقرة 1من **قانون الإجراءات الجبائية** 2017.

المادة 73 فقرة 4 من **القانون السابق**.

6- المادة 73 فقرة 5 من **القانون السابق**.

7- المادة 73 فقرة 6 من **القانون السابق**، معدلة بموجب المادة 73 فقرة 5 من القانون السابق.

8- المادة 77 فقرة 2 من **القانون السابق**.

10- المادة 77 فقرة 2 من **القانون السابق**.

11- المادة 76 فقرتين1-2 من **القانون السابق**.

12- المادة 78 فقرة 2 من **القانون السابق**.