

# هيكلة القضاء الجبائي الإداري

الأستاذ خليل الفندري

ملتقى "القاضي الجبائي" ليومي 03 و 04 جانفي 2002

الجمعية التونسية للقانون الجبائي

تُبرز المادة الجبائية سلوك الإدارة العمومية لامتياز فرض الضريبة في مواجهة المطالب بها. وعلى هذا الأساس، تنظّم المادة الجبائية علاقة الإدارة الجبائية بالمُطالب بالضريبة أو بالأداء ليس فقط في نطاق تسيير المرفق العمومي للجباية بما يتطلبه هذا التسيير من تنظيم للإدارة الجبائية، بل أيضا في نطاق ما يمكن أن ينجرّ عن تسيير هذا المرفق من نزاعات.

ولعلّ ما تحضى به المادة الجبائية من أهميّة على اختلاف المستويات من جهة، وما تعكسه من طابع سلطوي جعل الدستور التونسي يخصّها ببعض الفصول. من ذلك ما ورد بفصله السادس عشر الذي تضمّن أنّ "أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب على كل شخص على أساس الإنصاف". من ذلك أيضا ما ورد بفصله الرابع والثلاثين الذي ينص على أنّه "اتخذ شكل قوانين النصوص المتعلقة... - بضبط قاعدة الأداء ونسبه وإجراءات استخلاصه ما لم يعط تفويض في ذلك إلى رئيس الجمهورية بمقتضى قوانين المالية أو القوانين ذات الصبغة الجبائية".

تطبيقا للنص الدستوري، جاءت القوانين المؤطرة للمادة الجبائية مبنية بحسب عدة مستويات، بحيث تكون العملية الجبائية - وهي عملية تعكس المركز القانوني للمطالب بالضريبة أو بالأداء إزاء هذا الإمتياز السلطوي - عملية مركبة تنطلق من تحديد مجال انطباق الضريبة لتنتهي بتنفيذ القرار القضائي البات المتعلق بالنزاع الجبائي مرورا باحتساب الضريبة، ودفعها، واستخلاصها، واسترجاع الزائد منها، والمراقبة الجبائية، واتخاذ قرار التوظيف الإجباري، وإثارة النزاع الجبائي.

كما لا يخفى على أحد أنّ الأهمية التي يكتسبها النزاع الجبائي أدت إلى التمييز في نطاق العملية الجبائية بين المرحلة ما قبل التنازعية والمرحلة التنازعية، وهو ما يجعل من انعقاد النزاع الجبائي الإداري معيارا يفصل بين ما يسبق المرحلة القضائية، وهي مرحلة ما قبلية تعكس علاقة ثنائية الجانب تجمع المطالب بالضريبة أو بالأداء بالإدارة الجبائية، حيث يُفترض فيها مستوى أدنى من الثقة المتبادلة بين الطرفين؛ والمرحلة التي تنشأ عن إثارة النزاع الجبائي، وهي مرحلة تعكس تدخل طرف ثالث في هذه العلاقة، بحيث نمّر من علاقة ثنائية الجانب إلى علاقة ثلاثية تجمع بين المطالب بالضريبة أو بالأداء والإدارة الجبائية والقاضي الجبائي الذي ستكون له الكلمة الحاسمة في خصوص هذه العلاقة الثنائية، بمقتضى ما يترتب عن قراراته الباتة من حجّة الشيء المقضي به.

ويعتبر الإلتجاء إلى القضاء ضمانا هامة تُمنح للمطالب بالضريبة أو بالأداء في علاقته بالإدارة الجبائية، فالقاضي الجبائي هو الضمان الأخير للمطالب بالضريبة (وذلك في ما عدا إجراء الصلح بين الطرفين) الذي من شأنه أن يحقق له ما يرتثيه هذا الأخير من عدالة جبائية، أكان ذلك على مستوى التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية الجبائية على مركزه القانوني، أم على مستوى عدم التمييز بين المطالبين بالضريبة أو بالأداء الذين تحكمهم نفس الوضعيّة القانونية. غير أنّ هذه المكانة التي يتّصف بها القاضي الجبائي بالخصوص لا تتسحب على المطالب بالضريبة فحسب، بل هي تتسحب أيضا على الإدارة الجبائية التي تكون مدعوة للدفاع عن مصالحها - وبالتالي عن مصالح بقية المطالبين بالضريبة - بواسطة الدفوعات القضائية أو بواسطة طرق الطعن القضائية على اختلافها.

إن كان القضاء يعرّف في العادة بالوقوف على عناصره المتمثلة في مطالبة الحق، وطبقا لقاعدة، وقول الحق، واتباع إجراءات قضائية في ذلك، ومن قبل طرف حائد، واعتبار القول حكما<sup>1</sup>، فإنّ العنصر المتمثل في "الطرف الحائد" والمقصود به هنا - القاضي - يجمع بين بقاء العناصر. وعليه، فإنّ موضوع هيكله القضاء الجبائي الإداري يقتضي من الباحث أن يتعرّض إلى القضاء الجبائي على مستوى هيكلي، أي على مستوى القاضي المختصّ بالنظر في النزاع الجبائي.

والمقصود بالقضاء الجبائي الإداري مجموع الجهات الحكيمية التي تختصّ بفصل النزاعات غير الجزائية الناشئة عن تسيير مرفق الجباية. على أنّ عبارة "الإداري" التي جاءت في عنوان هذه المداخلة لتحديد طبيعة القضاء الجبائي المقصود لا تحيل إلى المحكمة الإدارية فحسب، بل تحيل أيضا إلى المحاكم العدلية التي أسند لها المشرع الإختصاص بالنظر في النزاع الجبائي الإداري، وذلك تحت رقابة المحكمة الإدارية في طور التعقيب، بحيث أنّ تحديد المقصود بالجهاز القضائي الإداري التونسي لا يقتصر فقط على مجرد تنظيم هيكلي (أي المحكمة الإدارية)، بل ينسحب كذلك على الجهات القضائية العدلية التي تنظر في المادة الجبائية الإدارية (تكتسب هذه الجهات القضائية صفاتها العدلية بحكم انتمائها الهيكلي للجهاز القضائي العدلي)، وهو ما يؤدي إلى القول بأنّها هيئات قضائية عدلية تنتصب للنظر في هذه المادة الجبائية بوصفها محاكم إدارية من درجة دنيا (تكتسب هذه الجهات القضائية صفاتها الإدارية بحكم ممارستها لوظيفة النظر في النزاع الإداري) خاضعة لرقابة المحكمة الإدارية في طور التعقيب، بحيث تكون طبيعة المادة التنازعية محدّدة لصفة هذه الجهات القضائية، وذلك تبعا للتمييز الذي يقع صلب المنظومة القانونية الواحدة بين المادة العدلية والمادة الإدارية.

وعليه، فإنّ المطلع على مختلف التشريع الجبائية التونسية المنظّمة للنزاع الجبائي سيلاحظ خصوصية هيكله القضاء الجبائي الإداري. إذ تتمثل هذه الخصوصية في أنّ المشرع لم يقع اختياره على تنظيم مبسّط للقضاء الجبائي، بل كانت الهيكله التي اختارها معقدة تعكس على المستوى التنازعي ما تعرف به المادة الجبائية من تعقيد. يبرز عدم التبسيط هذا بحسب ما إذا وقع التطرق إلى هيكله هذا القضاء بالنسبة لكلّ نزاع يؤخذ بانفراده، وذلك انطلاقا من طوره الأول إلى حين صدور القرار البات في شأنه، أم بحسب ما إذا وقع التطرق إلى هيكله القضاء الجبائي في المادة التنازعية الجبائية ككل، والمقصود بهذا الإعتبار الأخير هو أنّ هذه الهيكله لا تعكس وجود كتلة واحدة للإختصاص في المادة الجبائية تسند إلى جهة قضائية واحدة، بل أنّها تعكس وجود أكثر من كتلة اختصاص تؤدي إلى انعقاد اختصاص أكثر من جهة قضائية واحدة، بحيث لم يقع اختيار المشرع على إسنادها إلى أحد الجهازين القضائيين، مثلما لم يقع اختياره على إحداث جهاز قضائي ثالث يختص بالنظر في المادة الجبائية.

وتجدر الملاحظة أنّ هيكله القضاء الجبائي الإداري لا يحكمها نصّ قانوني واحد، فتتوزع هذه الهيكله موزّعة على عدة تشاربع ستكون هي المنطلق في هذه الدراسة، وهي الآتي ذكرها:  
- مجلة المحاسبة العمومية المصادق عليها بالقانون عدد 81 لسنة 1973 المؤرّخ في 31 ديسمبر 1973.

<sup>1</sup> عياض بن عاشور. القضاء الإداري وفقه المرافعات الإدارية في تونس. مركز النشر الجامعي ودار سيراس للنشر. تونس، 1998، الطبعة الثانية، الصفحة 8.

- مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات المصادق عليها بالقانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989.
- مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي المصادق عليها بالقانون عدد 53 لسنة 1993 المؤرخ في 17 ماي 1993.
- مجلة الجباية المحليّة المصادق عليها بالقانون عدد 11 لسنة 1997 المؤرخ في 3 فيفري 1997.
- مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المصادق عليها بالقانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000.
- القانون الأساسي عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية والمنقح والمتّم بالقانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996 المؤرخ في 3 جوان 1996 والقانون الأساسي عدد 79 لسنة 2001 المؤرخ في 24 جويلية 2001.

ولعلّ ما يستخلص من هذه المصادر التشريعيّة هو التعدّد على مستوى الجهات القضائيّة التي عُهد لها بالنظر في النزاع الجبائي الإداري، من محاكم الحق العام المدنيّة ابتداءً بمحكمة الناحية وانتهاءً بمحكمة الإستئناف مروراً بالمحكمة الابتدائيّة، ومن محاكم عدليّة خصوصيّة وهي اللجان الخاصّة للتوظيف الإجباري، ومن محكمة إدارية وذلك على مستوى اختصاص الدوائر التعقيبيّة والجلسة العامة القضائيّة. ويكون توزيع الإختصاص بين هذه الجهات القضائيّة بحسب موضوع النزاع الجبائي الإداري أولاً وبحسب الطور الذي تمرّ به الخصومة الجبائية الإداريّة ثانياً.

الملاحظ هو أنّ هيكله القضاء الجبائي الإداري شهدت بدخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة حيّز النفاذ تطوراً نسبياً (بمعنى أنّ هذا التطور مسّ البعض من الهيئات القضائيّة دون البعض الآخر)، أكان ذلك على مستوى الطور الابتدائي (الجزء الأوّل) أم على مستوى الطور الإستئنافي، وبالتالي ضمان مبدأ التقاضي على درجتين (الجزء الثاني)، أم أخيراً على مستوى الطور التعقيبي (الجزء الثالث).

### الجزء الأوّل: تطور نسبي على مستوى انفراد المحاكم العدليّة بالطور الابتدائي بالنزاع الجبائي.

يتوزّع الإختصاص بالنظر في المادّة الجبائيّة الإداريّة بين مختلف الجهات القضائيّة المعنيّة بحسب موضوع النزاع الجبائي من المراحل المختلفة التي تمرّ بها العمليّة الجبائية، أي بحسب ما إذا كان النزاع يهمّ توظيف الضريبة أم استخلاصها أم استرجاعها. يفيد هذا الإعتبار أنّ تعدّد العمليّة الجبائيّة في طورها الإداري تتعكس على مستوى هيكله القضاء الجبائي الإداري، فنكون هذه الهيكله بدورها غير متجانسة على مستوى الطور الابتدائي، وهو ما عملت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيّة على الحدّ منه نسبياً.

فقد كان الإختصاص الحكمي بالنظر في نزاع توظيف الضريبة موزّعاً بين اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري ومحكمة الناحية كالآتي:

- تنظر اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري<sup>2</sup> ابتدائياً<sup>3</sup> ونهائياً في النزاع المتعلق بتوظيف الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الشركات، بمقتضى الفقرة 3 من الفصل 67 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

<sup>2</sup> تتكوّن اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري، وهي هيئة قضائيّة عدلية، حسب الفقرة 1 من الفصل 68 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات من: قاض لدى المحكمة الابتدائيّة،

والضريبة على الشركات، وفي النزاع المتعلق بتوظيف الأداء على القيمة المضافة وفقا للفقرة 1 من الفصل 20 من مجلة الأداء على القيمة المضافة، وكذلك في النزاع المتعلق بتوظيف المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والمحاسب على أساس رقم المعاملات المحلي الخام أو على أساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الشركات طبقا للفصل 37 من مجلة الجباية المحلية وذلك بمقتضى الفقرة 1 من الفصل 40 من نفس المجلة.

ويوزع الإختصاص الترايبي بين اللجان الخاصة للتوظيف الإجباري بحسب الولاية الواقع بدائرتها المركز الجهوي لمراقبة الأداءات، وذلك اعتبارا بالفقرة 1 (أولا) من الفصل 68 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

- وتظر محاكم النواحي في النزاع المتعلق بمراجعة المعلوم المستوجب على العقارات المبنية، وذلك طبقا لأحكام الفصل 26 من مجلة الجباية المحلية، كما تنظر في النزاع المتعلق بتوظيف المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية المحاسب على أساس القيمة الأدنى لهذا المعلوم والمساوية للمعلوم على العقارات المبنية، وذلك حسب الفقرة 2 من الفصل 40 من مجلة الجباية المحلية التي أحالت الأمر إلى الفصل 26 من نفس المجلة.

أما عن الإختصاص الترايبي لمحاكم النواحي، فلم يأت الفصل 26 من مجلة الجباية المحلية في شأنه بالوضوح الكافي حينما اقتصر على التخصيص على "محكمة الناحية المختصة تريبا"، ولو أنه يمكن القول بأن المقصود بعبارة المختصة تريبا هي محكمة الناحية التي توجد بدائرتها الجماعة العمومية المحلية التي يعود لفائدتها هذا المعلوم، إذا اعتبرنا بالترابط الموجود بين الفصلين 26 و24 من مجلة الجباية المحلية.

وبدخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز النفاذ، تتغير هيكله القضاء الجبائي دون أن يقع، مع ذلك، سحب الإختصاص عن المحاكم العدلية التي يتواصل نظرها في نزاع توظيف الضريبة.

ويظهر هذا التغيير في تخلي مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية عن اللجان الخاصة للتوظيف الإجباري وتعيوضها بتأسيس اختصاص المحاكم الابتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعده بالملف<sup>4</sup> ليشمل

---

- ممثلين اثنين عن وزارة المالية،  
- ممثلين اثنين عن المطالبين بالضريبة،  
- وموظفين اثنين يعينهما وزير المالية، يقوم الأول بمهام مندوب الدولة والثاني بمهام كاتب اللجنة.  
<sup>3</sup> تستعمل الفقرة 3 من الفصل 67 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات عبارة "استئناف"، وهي عبارة لا يمكن حسب تقديرنا أن يفهم منها الطور الإستئنافي كدرجة ثانية للتقاضي، إذ أن القول بخلاف ذلك يتعارض مع تنظيم درجات التقاضي في نزاع توظيف الضريبة على الدخل وعلى أرباح الشركات. فلا يشتمل هذا التنظيم على درجة ابتدائية للتقاضي بحكم أن قرار التوظيف الإجباري الصادر عن وزير المالية لا يكتف على أساس كونه درجة أولى للتقاضي، لأن موضوع القرار ليس الفصل في مطالبة قضائية (أي لا يندرج ضمن تسيير مرفق القضاء)، بل يندرج في نطاق تسيير مرفق الجباية، وهو مرفق عام إداري بآتم معنى الكلمة، وكذلك لغياب إجراءات قضائية متبعة في هذا الطور الإداري، خاصة أن العبارة المستعملة بالفرنسية هي *arrêté* وتعني مقرر إداريا وليس قرارا قضائيا.  
<sup>4</sup> ينص الفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على ما يلي: "ترفع الدعوى ضد مصالح الجباية لدى المحكمة الابتدائية التي توجد بدائرتها المصلحة الجبائية المتعده بالملف...؛ وهو ما يعني أنه إذا كانت المصلحة المتعده بالملف ممثلة في المركز الجهوي لمراقبة الأداءات، انعقد الإختصاص الترايبي لفائدة المحكمة الابتدائية الواقعة بدائرتها هذه المصلحة الجهوية، بخلاف الحالة التي تكون فيها المصلحة المتعده بالملف فرقة الأبحاث والمراقبة القومية المتعده الجوانب المشار إليها بالفصل 19 (3) من الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أبريل 1991 المتعلق بتنظيم وزارة المالية، حيث أن الإختصاص الترايبي ينعقد في هذه الحالة لفائدة المحكمة الابتدائية الواقعة بدائرتها الإدارة العامة للمراقبة الجبائية اعتبارا بكون هذه المصلحة المتعده بالملف إدارة مركزية خلافا لما هو الشأن بالنسبة للمصالح الخارجية التي تمثل مصالح لا محورية.

اختصاصها هذا النظر في نزاعات توظيف الضريبة التي كانت من اختصاص اللجان الخاصة لتوظيف الأداء المشار إليها آنفاً، وذلك بمقتضى الفصل 54 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية من جهة والفصل 4 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار هذه المجلة من جهة أخرى. وقد ألغى هذا الفصل الأخير العمل بأحكام الفقرة الأولى من الفصل 40 من مجلة الجباية المحليّة وعوّضها بالأحكام الجديدة المتعلقة بالنزاعات في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات. ويكون هذا الإختصاص ابتدائي الدرجة، بحيث تختص محاكم الإستئناف العدليّة بالنظر في هذه النزاعات وفقاً للفقرة 1 من الفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

ويمكن الداعي من وراء إسناد هذه النزاعات إلى المحاكم العدليّة في حرص المشرع على تقريب القضاء من المطالب بالضريبة، بما أن الهيكلية الحاليّة للمحكمة الإدارية لا تسمح بتحقيق هذا الغرض لاعتبار عدم وجود دوائر ابتدائيّة جهويّة على صعيد الواقع<sup>5</sup>.

وفي ما عدا ذلك، تبقى محكمة الناحية مختصة بالنظر في النزاعات المتعلقة بتوظيف بعض المعاليم الجبائية الراجعة إلى الجماعات العمومية المحلية السابق التعرض إليها وذلك بموجب الفصل 4 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 الذي أبقى العمل جارياً بالفقرة 2 من الفصل 40 من مجلة الجباية المحليّة.

وفي ما يتعلق بـ **نزاع استخلاص الضريبة**، فإن المشرع التونسي نظّمه بنصين قانونيين: نصّ قانوني عمومي مضمّن بالفصل 27 من مجلة المحاسبة العموميّة، ونصّ قانوني خصوصي مضمّن بالفصل 110 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي.

– فبالنسبة للنص القانوني العمومي المنطبق على سائر نزاعات استخلاص ديون التّولة والجماعات العمومية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإداريّة عدا ما خرج عن هذه النزاعات بنصّ خصوصي، اقتضت الفقرة 2 من الفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية أنّ الإعتراض على بطاقة الإلزام يكون أمام محكمة الإستئناف التي تقع بدائرتها المصلحة الإداريّة الصّادر عنها سند الإستخلاص.

– من جهته، لم يشدّ النصّ القانوني الخصوصي المتمثّل في الفقرة 4 من الفصل 110 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي عن النصّ القانوني العمومي، حيث تضمّنت هذه الفقرة اختصاص محكمة الإستئناف التابعة لدائرتها قباضة المالية أو مركز مراقبة الأداءات الصادرة عنها بطاقة الجبر بالنظر في الإعتراض على بطاقة الجبر المراد بها تتبّع أصل معاليم التسجيل وكذلك الخطايا والغرامات التابعة لها.

والملاحظ أنّ الفصل 110 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي يدمج ضمناً نزاع توظيف معاليم التسجيل ضمن نزاع الإستخلاص. فلا يوجد حينئذ من ضمن النزاعات الجبائية المتعلقة بمعاليم التسجيل نزاع مستقل يكون

<sup>5</sup> مداوات مجلس النواب عدد 39. جلسة يوم الأربعاء 26 جويلية 2000. صفحة 1938.

موضوعه توظيف هذه المعاليم، وإثما هو وجه من جملة الأوجه التي يمكن أن تبنى على أساسها دعوى الاعتراض على بطاقة الجبر، بحيث يمكن أن يكون سبب هذه الدعوى إما سببا شكليا يتعلق بالشكل الذي يصدر به سند التتبع هذا وبالإجراءات المتعلقة به، وإما سببا أصليا متعلقا بأصل معاليم التسجيل أو الخطايا والغرامات المتفرعة عن هذا الأصل والمضمّنة ببطاقة الجبر<sup>6</sup>.

هذا وقد أبقى الفصل 12 من القانون عدد 82 لسنة 2000 على اختصاص محاكم الاستئناف بالنظر في نزاع استخلاص معاليم التسجيل والطابع الجبائي، حيث تضمنت فقرته الثانية تولي محاكم الاستئناف "النظر في الاعتراضات على بطاقات الجبر الصادرة في مادة معاليم التسجيل والطابع الجبائي حسب الإجراءات المنطبقة على بطاقات الإلزام"، وهو ما يمثل بالتالي إحالة إلى الأحكام الواردة بالفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية.

لكن إذا كانت الأحكام المتعلقة بهيكله القضاء الجبائي الإداري على قدر من الوضوح في ما يخص نزاعي توظيف الضريبة واستخلاصها، فإن الأمر لم يكن كذلك بالنسبة لنزاع استرجاع الضريبة. فما كان يميّز التشريع الجبائية المتعلقة بهيكله قضاء الأصل في المادة الجبائية والسابقة لدخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيّز النفاذ هو افتقادها للأحكام المنظمة لنزاع الاسترجاع. ومع ذلك، فإن مسألة تحديد الجهة القضائية المختصة بالنظر في هذا النزاع يمكن أن تجد حلها إذا ما اعتبرنا بجملة المسائل التالية:

- لا يمكن الإقرار من جهة بولاية المحاكم العدليّة بالنظر في النزاع الجبائي المتعلق بالاسترجاع إذ اعتبرنا بأن ولايتها تتحصر مبدئيًا في النزاعات العدليّة، بحيث لا تمتدّ إلى النزاعات الإداريّة إلا بمقتضى نص تشريعي صريح.
- يمكن الإقرار من جهة أخرى بولاية المحكمة الإداريّة ابتدائيًا أو استئنافيًا بالنظر في هذا النزاع إذا أخذنا بعين الاعتبار ما أسنده كلّ من الفصلين 17 (جديد) و19 (جديد) من القانون عدد 40 لسنة 1972 كما نصح بالقانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996 المؤرخ في 3 جوان 1996 والمتعلق بالمحكمة الإدارية من ولاية عامة للدوائر الابتدائية وللدوائر الاستئنافية للمحكمة الإدارية للنظر في النزاع ذي الصبغة الإدارية. لكن يبقى الإشكال قائمًا في خصوص معرفة الجهة القضائية المختصة بالنظر في هذا النزاع قبل دخول هذا التفتيح الوارد على قانون المحكمة الإدارية حيّز النفاذ، إذ استقر فقه قضاء المحكمة على أنه لا مجال لنظرها في النزاعات الجبائية إلا عن طريق الطعن بالتعقيب<sup>7</sup>.
- هذا علاوة على أنه يمكن الإقرار بولاية اللجان الخاصّة للتوظيف الإجباري بالنظر في هذا النزاع والتي من شأنها أن تتعقد إذا ما أخذنا بعين الاعتبار أنّ هذا النزاع يمكن أن يشبهه بنزاع التوظيف، وهو تشبيه يمكن أن يُستمدّ من الفصل 11 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية، حيث وقع الجمع بين نزاع التوظيف ونزاع الاسترجاع، وهو ما يعني بالتالي أن سبب نزاع الاسترجاع هو توظيف ما لا يلزم، وبالتالي توظيف ما هو زائد عن الضريبة المستوجبة حقيقة.

<sup>6</sup> جريدة قيعة. السندات التنفيذية الإدارية ما بين التشريع والتطبيق. مركز الدراسات والبحوث والنشر. 1996. الصفحتان 27 و28.

<sup>7</sup> قرار استئنافي عدد 13083 صادر بتاريخ 18 ماي 1994. (غير منشور).  
قرارات المحكمة الإدارية لسنة 1977. الصفحة 124 وما يليها.  
المحكمة الإدارية. قرار في مادة تجاوز السلطة صادر بشأن القضية عدد 320 بتاريخ 27 نوفمبر 1979 بين عمر الكيلاني المقدميني ووزير المالية. منشور بمجموعة قرارات المحكمة الإدارية لسنة 1979. الصفحة 278 وما يليها.

كان من شأن هذا الغموض أن يؤول إلى تنازع إيجابي أو تنازع سلبي في الإختصاص لولا أن الفصل 54 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حسم الإشكال في حدود نزاعات الإسترجاع الراجعة لمجال انطباقه، إذ تختص المحاكم الابتدائية بالنظر ابتدائياً في الدعاوى المتعلقة بالإعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء أو المتعلقة باسترجاع الأداء". فقد أصبحت المحاكم الابتدائية تجمع بين نزاع توظيف الضريبة ونزاع استرجاعها، وذلك ضمن ما يطلق عليه قانوننا بنزاعات الأساس، فلا يُعتبر نزاع الإسترجاع نزاعاً متفرعاً عن نزاع التوظيف، بل هو نزاع يتفرع عن نزاعات الأساس مثله مثل نزاع التوظيف.

### الجزء الثاني: ضمان نسبي لمبدأ التقاضي على درجتين في المادة الجبائية.

تظهر نسبية مبدأ التقاضي على درجتين في النزاع الجبائي الإداري من خلال ضمان هذا المبدأ في خصوص فرع واحد من النزاعات الجبائية، وهو المتمثل في نزاعي أساس الضريبة كما وقع تنظيمهما بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. وفي ما عدا ذلك، يبقى للمتقاضي طور واحد للتقاضي في المادة الجبائية، أكان ذلك بالنسبة للنزاع المتعلق بمراجعة المعلوم المستوجب على العقارات المبنية والذي وقع إسناده بمقتضى الفقرتين 1 و 4 من الفصل 26 من مجلة الجباية المحلية إلى محكمة الناحية ابتدائياً ونهائياً<sup>8</sup>، أم بالنسبة إلى نزاع استخلاص الضريبة المنصوص عليه سواء بالفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية أم بالفصل 110 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي والذي تتعهد به محكمة الإستئناف العدلية نهائياً عن طريق مطلب الإعتراض على بطاقة الجبر دون سابق وجود طور ابتدائي<sup>9</sup>، وذلك طبقاً للفقرة 4 من الفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية والفقرة 6 من الفصل 110 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي.

أما في خصوص نزاع التوظيف الإجباري، فإن الهيكلية السابقة للقضاء الجبائي كانت تتسم باختصاص اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري التي تتعهد نهائياً بموجب الفقرة 1 من الفصل 71 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، حيث يبقى طريق الطعن المفتوح في هذه المادة هو التقيب أمام المحكمة الإدارية. والجديد الذي جاء به الفصلان 54 و 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية هو إخضاع نزاع التوظيف الإجباري بالإضافة إلى نزاع الإسترجاع إلى مبدأ التقاضي على درجتين، ذلك أنه تختص المحاكم الابتدائية بالنظر ابتدائياً في الدعاوى المتعلقة بالإعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء أو المتعلقة باسترجاع الأداء"، على أن يقع استئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الابتدائية في الدعاوى المنصوص عليها بالفصل 54 من هذه المجلة لدى محكمة الإستئناف الراجع لها النظر...".

<sup>8</sup> لا تعتبر لجنة المراجعة المنصوص عليها بالفصول من 23 إلى 25 من مجلة الجباية المحلية لجنة قضائية، بل هي لجنة إدارية جماعية تتولى النظر في مطالب الإعتراض على المعلوم الموظف على العقارات المبنية، وذلك بالنظر إلى تركيبها الإدارية المحضة. فالإعتراض الوارد بالفصل 23 من هذه المجلة لا يشكل، والحال كذلك، طريقة قضائية للطعن في القرار الصادر عن الجماعة العمومية المحلية، بل هي طريقة إدارية الهدف منها هو الرجوع في هذا القرار. في المقابل، يمثل الطلب المتمثل في مراجعة هذا المعلوم الذي تتعهد به محكمة الناحية طورا ابتدائياً في التقاضي.

<sup>9</sup> لا يعتبر تدخل الرئيس الأول للمحكمة الابتدائية بمقتضى الفقرة 2 من الفصل 110 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي تدخلاً يرد به الفصل في نزاع قضائي، بل هو مجرد إكساء للصبغة التنفيذية لبطاقة الجبر.

وقد رأت لجنة التشريع وتنظيم الإدارة أن تكريس مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الجبائية يعدّ ضماناً هاماً للمتقاضي المطالب بالضريبة<sup>10</sup>. غير أن الملاحظ هو أنّ هذا المبدأ، ولئن كان كما تصوّرت اللجنة البرلمانية ضماناً هاماً في التقاضي، إلا أنه يظهر خصوصاً كضمان هام لحسن سير القضاء<sup>11</sup>. إذ يرى البعض أنّه من شأن هذا المبدأ أن يحول دون وقوع أيّ مساس احتمالي بمصالح المتقاضين والذي يمكن أن تتسبّب فيه جهة قضائية خصوصية، وذلك بأن يقع المساس مثلاً بحقوق الدفاع وبمبدأ المواجهة في مجال تكون فيه آثار الحكم القضائي في المادة الجبائية هامّة على الصعيد المالي والإقتصادي<sup>12</sup>.

إلا أنّ هيكله القضاء الجبائي الإداري المتعلّق بنزاع التوظيف في اتجاه ضمان التقاضي على درجتين لم يصبحه تتاسق على المستوى الإجرائي. ذلك أنّ الفقرة الثالثة من الفصل 67 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تضمّنت أنّه "لا يوقف استئناف الأحكام الابتدائية الصادرة في الدعاوى المتعلقة بالتوظيف الإجباري للأداء تنفيذ هذه الأحكام"، وهو ما يعدّ استثناءاً للقاعدة العامة المضمّنة بالفصل 146 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية المنطبق أمام المحاكم العدلية وبالفصل 64 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية المنطبق في خصوص النزاع الإداري والمتضمّنة لمبدأ الأثر التوقيفي للإستئناف.

والجدير بالذكر أن لجنة التشريع وتنظيم الإدارة نادت بضرورة التوفيق بين الهيكل الجديدة للقضاء الجبائي في مادة نزاع التوظيف الإجباري وأثر الإستئناف. غير أنّ وزير المالية جابه هذا النداء باعتبار أنّ الأثر غير التوقيفي للإستئناف في هذه المادة بالذات يشكل امتداداً لمقتضيات الفصل 52 من مشروع المجلة، وتحديدًا مبدأ الأثر غير التوقيفي للدعوى المتعلقة بتوظيف الضريبة<sup>13</sup>.

لئن كان هذا التبرير مقنعاً بالنسبة للطور الابتدائي في التقاضي، فهو لا يبدو كذلك بالنسبة للطور الإستئنافي. ذلك أنّ الإعتماد على مواصفات المقرّر الإداري - وبالذات التطبيق المباشر للقرار الإداري - لا يتعارض مع مبدأ الأثر التوقيفي للإستئناف في المادة الإدارية. فاستئناف الأحكام الصادرة في مادة دعوى تجاوز السلطة يوقف تنفيذها بالرغم من أنّ رفع دعوى تجاوز السلطة لا يوقف في المبدأ تنفيذ المقرر الإداري المطعون فيه. كما أنّ الأمر يبدو أكثر غرابة عندما نرى أنّ استئناف الأحكام الصادرة في مادة استرجاع الضريبة يوقف تنفيذ الأحكام والحال أنّ كلا من قرار التوظيف وقرار رفض طلب الإسترجاع قرارين إداريين متّخذين في المادة الجبائية وينضويان تحت سقف نزاع الأساس.

فيكون حينئذ تكريس مبدأ التقاضي على درجتين بالنسبة لهيكله قضاء التوظيف تكريساً منقوصاً من أثره الطبيعي، إذ لا ينتج الإستئناف الأثر المرجوّ منه على الصعيد الإجرائي. وبالتالي، تكون هيكله القضاء الجبائي المتعلّق بتوظيف الضريبة مبنية على درجتين لكن منقوصة من الأثر التوقيفي للإستئناف.

<sup>10</sup> مداولات مجلس النواب. المرجع المذكور آنفاً. الصفحة ؟

<sup>11</sup> Conseil d'Etat. 4 février 1944. Verman. R.D.P. 1944. Page 176.

<sup>12</sup> Habib Ayadi. Un cas de confusion administration-contentieux: la taxation d'office en Tunisie. Mélanges René Chapus. Montchrestien. 1992. Page 165.

<sup>13</sup> مداولات مجلس النواب. المرجع المذكور آنفاً. الصفحة 1937.

### الجزء الثالث: تطوّر نسبي على مستوى اختصاص المحكمة الإدارية بالطعن بالتعقيب في المادة الجبائية.

شهد الإختصاص التعقيبي للمحكمة الإدارية في المادة الجبائية عدة تطوّرات تشريعية. فمن الفصلين 11 و17 (قديمين) من القانون عدد 40 لسنة 1972 إلى الفصل 21 (جديد) (ثالثا) من نفس القانون كما نَقح بالقانون الأساسي عدد 79 لسنة 2001 المؤرّخ في 24 جويلية 2001، مرورا بالفصل 11 (جديد) من نفس القانون كما نَقح بالقانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996 المؤرّخ في 3 جوان 1996، وكذلك مرورا بالفصل 69 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

فقد تضمّن الفصل 17 (قديم) المذكور أعلاه اختصاص الجلسة العامة للمحكمة الإدارية بالنظر في الطعن بالتعقيب المشار إليه بالفصل 11 (قديم) من قانون هذه المحكمة الذي اقتضى ما يلي:  
تنظر المحكمة الإدارية تعقيبياً في:

- 1) الطعن الموجّه ضدّ مقررات اللجنة الخاصة بتوظيف الأداء المتعلق بالنزاعات المترتبة عن أداءات المدخيل والبايتينة والمعالم الموظفة على رقم المعاملات .
- 2) الطعن الموجه ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم الابتدائية المتعلقة بالنزاعات المترتبة عن توظيف معالم انتقال الملكية وعن استخلاص أداءات الدخل والبايتينة ومعالم رقم المعاملات وأداءات انتقال الملكية والأداءات الجمركية .
- 3) الطعن الموجه ضد قرارات الإستئناف المتعلقة بالنزاعات المترتبة عن توظيف واستخلاص أداءات دخل القيم المنقولة والأداءات غير المباشرة ومعالم التسجيل .
- 4) الطعن الموجه ضد الأحكام الصادرة عن المحاكم العدلية المتعلقة بتوظيف واستخلاص الأداءات المحلية .
- 5) الطعن الموجه ضد المقررات الصادرة في استخلاص ما للمؤسسات ذات الصبغة الصناعية والتجارية من الديون التي وقع تحديدها بالقانون".

إنّ المطلع على الفصل 11 (قديم) يلاحظ تخصيصه للجلسة العامة للمحكمة الإدارية بنزاعي التوظيف والإستخلاص فحسب، إذ سكت المشرّع عن نزاع استرجاع الضريبة، مع أنّ ذلك لم يمنع الجلسة العامة للمحكمة الإدارية من إقرار اختصاصها بالنظر تعقيبياً في نزاع استرجاع المعالم الجمركية قبل أن تقرّ صراحة بأن المشرّع أسند لها كتلة اختصاص في المادة الجبائية عن طريق التعقيب، وهو ما يفهم منه أنّ التعداد الوارد بهذا الفصل ورد على سبيل الذكر، ممّا يفيد شمول اختصاصها التعقيبي لنزاع الإسترجاع<sup>14</sup>.

استمرّ هذا الوضع التشريعي على ما هو عليه إلى غاية تنقيح القانون عدد 40 لسنة 1972 بالقانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996 المؤرّخ في 3 جوان 1996، عندما أوكل المشرع بالفصل 21 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية إلى الجلسة العامة القضائية الإختصاص بالنظر التعقيبي في المادة الجبائية كما وردت محدّدة بالفصل 11 (جديد). فقد أصبحت المحكمة الإدارية تنظر تعقيبياً في:

<sup>14</sup> المحكمة الإدارية تجاوز السلطة . القرار عدد 329 الصادر بشأن القضية عدد 204 بتاريخ 5 ديسمبر 1978 بين الشركة التونسية للإنتاج الغذائي ووزير المالية.

" - الطعن الموجه ضد الأحكام النهائية المتعلقة بتوظيف الأدعاءات والمعالم الراجعة للدولة وللجماعات المحلية، وكذلك الأحكام النهائية المتعلقة باسترجاع تلك الأدعاءات والمعالم.

- الطعن الموجه ضد الأحكام النهائية الصادرة في شأن مطالب الإعتراض على البطاقات التنفيذية المتعلقة باستخلاص ديون الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية المخول لها قانونا استخلاص ديونها بمقتضى بطاقة تنفيذية". فأصبح اختصاص المحكمة الإدارية في المادة الجبائية يشمل صراحة نزاع التوظيف والإسترجاع، وهما نزاعان وقع تجميعهما بنفس الفقرة، وكذلك نزاع الإستخلاص الذي أفرد بفقرة مستقلة.

هذا وقد أحالت أحكام الفصل 69 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمتعلقة بتنظيم الإختصاص التعقيبي بالنظر في نزاعي الأساس إلى الأحكام المنصوص عليها بالقانون الأساسي المتعلق بالمحكمة الإدارية والقوانين التي تنقحه أو تتمه. ولا يقصد بالقوانين التي نقحت أو تمت قانون المحكمة الإدارية القانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996 فقط، بل كذلك القانون الأساسي عدد 79 لسنة 2001 المؤرخ في 24 جويلية 2001.

ولئن أبقى هذا القانون الأخير على الفصل 11 (جديد) كما وقع تنقيحه سنة 1996، إلا أنه فصل بإحداثه دوائر تعقيبية بين هذه الأخيرة والجلسة العامة القضائية. فكان أن ترتب عن ذلك سحب الولاية المبدئية بالنظر في المادة الجبائية عن الجلسة العامة القضائية ليقع إسنادها إلى الدوائر التعقيبية، في حين انفردت الجلسة العامة القضائية بولاية مسندة. فقد أضاف المشرع الفصل 21 (ثالثا) والذي أسند بمقتضاه للدوائر التعقيبية للمحكمة الإدارية اختصاصا مبدئيا بالنظر في الطعون بالتعقيب بما في ذلك الطعون بالتعقيب في المادة الجبائية، حيث تضمنت فقرته الثالثة ما يلي:

"لختص الدوائر التعقيبية بالنظر في الطعون الموجهة ضد الأحكام النهائية المشار إليها بهذا القانون".

ويعود سبب إحداث الدوائر التعقيبية للمحكمة الإدارية إلى الحرص على ضمان سير أفضل للقضاء الإداري على مستوى الطور التعقيبي، خاصة وأن الجلسة العامة القضائية تشكو ببطء ملحوظا في الفصل في الطعون التعقيبية في المادة الجبائية، هذا بالإضافة إلى المخزون الهائل من الملفات القضائية الجبائية التي مازالت تنتظر دورها لتعرض على الجلسة العامة القضائية. وبالتالي فإن إحداث هذه الدوائر من شأنه أن يضمن حسن سير القضاء في هذا الطور من التقاضي، بحيث يقع تقسيم القضايا المنشورة أمام الجلسة العامة وكذلك المخزون من القضايا على الدوائر التعقيبية المحدثة، الشيء الذي يترتب عنه اختصار آجال التقاضي.

أما الجلسة العامة القضائية، فتنفرد بتحقيق الهدف الذي ينسب في العادة إلى محكمة التعقيب، ألا وهو توحيد تأويل القاعدة القانونية، وذلك من خلال اختصاصها المسند والمتمثل في الإختصاص المضمّن بالفصل 21 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية كما نصح وتممّ بالقانون الأساسي عدد 79 لسنة 2001. يتمثل هذا الإختصاص في النظر تعقيبيًا في الطعون الموجهة ضد الأحكام النهائية المشار إليها بهذا القانون والتي تقتضي توحيد الآراء القانونية بين الدوائر التعقيبية أو التي تخوض في مسائل قانونية جوهرية - مع أن المقصود بعبارة المسائل القانونية الجوهرية غير محدّد بهذا الفصل، بحيث يترك أمر تقديرها إلى رئيس الدائرة التعقيبية المتعهدة بملف القضية أو إلى الرئيس الأول للمحكمة الإدارية، وهو ما يستخلص من الفقرة الأخيرة من هذا الفصل - وكذلك الإختصاص المضمّن بالفصل 75 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية كما نصح بالقانون الأساسي عدد 39 لسنة 1996، ويتمثل في النظر في الطعن الثاني بالتعقيب

المبني على نفس سبب الطعن الأول بالتعقيب أو على غير ذلك السبب بعد أن خالف حكم محكمة الإحالة ما قرّرتّه الدائرة التعقيبية في خصوص هذا الطعن الأول، وهو ما يقرّب هيكله القضاء الجبائي الإداري في هذا المستوى من هيكله محكمة التعقيب بحسب ما تضمّنه الفصلان 191 و192 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية<sup>15</sup>.

أما مفعول هذا التوزيع الجديد للاختصاص، فيسري ابتداءً من دخول هذا القانون حيّز النفاذ، أي بعد شهرين من تاريخ نشره بالرائد الرسمي، وذلك على القضايا المنشورة أمام الجلسة العامة للمحكمة الإدارية في تاريخ الدخول حيّز النفاذ طبقاً للفصل 4 من هذا القانون. غير أنّ دخول القانون الأساسي عدد 79 لسنة 2001 حيّز النفاذ بعد شهرين انطلاقاً من تاريخ نشره بالرائد الرسمي لم يصحبه صدور الأمر الترتيبي الذي أوكل له الفصل 15 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية تحديد عدد الدوائر القضائية للمحكمة الإدارية ومنها الدوائر التعقيبية. إذ ترتّب عن دخول هذا القانون حيّز النفاذ سحب الاختصاص بالنظر في الطعون الموجهة ضدّ الأحكام النهائية عن الجلسة العامة القضائية لفائدة الدوائر التعقيبية طبقاً للفصل 21 (ثالثاً) من القانون عدد 40 لسنة 1972 وللـفصل 4 من القانون الأساسي عدد 79 لسنة 2001. غير أنّ عدم صدور الأمر المحدّد لعدد الدوائر التعقيبية إلى حدّ تاريخ إلقاء هذه المحاضرة قد ترتّب عنه اقتصار المحكمة الإدارية حالياً على دائرة واحدة يرأسها الرئيس الأول، وهي الدائرة الوحيدة التي أحدثت مباشرة بحكم القانون الأساسي عدد 79 لسنة 2001 دون حاجة إلى صدور أمر ترتيبى في تنظيم هذه الدائرة. فقد نصّت الفقرة 1 من الفصل 21 (مكرّر) من قانون المحكمة الإدارية على أنّه "تتركّب كل دائرة تعقيبية من رئيس يمكن أن يكون الرئيس الأول للمحكمة وعضوين يعيّنان من بين المستشارين". وعلى هذا الأساس، اعتبر دخول القانون عدد 79 لسنة 2001 المنقح لقانون المحكمة الإدارية والمتمّم له كافياً لإحداث الدائرة التعقيبية الوحيدة، في انتظار صدور الأمر الترتيبي المتعلق بتحديد عدد الدوائر التعقيبية وتنظيمها.

## الخاتمة

لقد كان اختيار المشرّع عند بناء هيكله القضاء الجبائي الإداري في اتجاه إسناد النزاعات الجبائية الإدارية السابق التّعرض إليها إلى المحاكم العدلية في طور قضاء الأصل وإلى المحكمة الإدارية في طور قضاء القانون. يفيد هذا الإعتبار بأنّ القضاء الجبائي الإداري يتراوح اليوم بين جهازين قضائيين بحسب الطّور الذي تمرّ به الخصومة الجبائية، خلافاً للقانون الجبائي الفرنسي الذي يؤسّس لولاية الجهازين القضائيين بحسب طبيعة الضريبة محلّ النزاع، إن كانت مباشرة أم غير مباشرة.

ولئن كانت النزاعات الجبائية السابق التّعرض إليها نزاعات إدارية تعكس سلوك السلّطة الإدارية لامتياز سلطوي، فإنّ طبيعتها الإدارية هذه لم تكن حاسمة في هيكله القضاء الجبائي الإداري إلا في الطّور التعقيبي، حيث أنّ الاختصاص يتبع طبيعة النزاع، وهو ما تقرضه الإزدواجية القضائية. غير أنّ العلاقة بين طبيعة النزاع الجبائي والجهة

<sup>15</sup> هذا مع اختلاف إجرائي بين النزاع المدني والنزاع الجبائي الإداري، ويتمثّل في أن اختصاص الدوائر المجتمعة بالنظر في الطعن الثاني بالتعقيب لا ينعقد إلا إذا كان هذا الأخير مبنياً على نفس السبب المؤسّس للطعن الأول بالتعقيب، وهو ما تضمّنته الفقرة 1 من الفصل 191 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

القضائية المختصة تتعدم في طور قضاء الأصل (الإبتدائي والإستئنافي)، وهو ما يفيد بأنّ المشرّع يرحّج اعتبار حسن سير القضاء (التوزيع العادل للملقات القضائية الجبائية على المحاكم - البتّ في القضايا في أسرع الأجال) وكذلك اعتبار تقريب القضاء من المتقاضى (أكان المطالب بالضريبة أم الإدارة الجبائية) على مبدأ الإزدواجية القضائية، الشّيء الذي يوحي بأنّ الهيكله الحاليّة للمحكمة الإداريّة قاصرة عن تحقيق هذه الإعتبارات الأسمى أو البعض منها على الأقلّ. فلم لا يقع تنقيح النّص الدّستوري على مستوى هيكله المحكمة الإداريّة الواحدة على شاكله مجلس الدّولة الفرنسي عوض أن يتوحّى المشرّع سياسة الهروب من النقائص التي تتسم بها الهيكله الحاليّة للمحكمة الإداريّة للإلتجاء إلى المحاكم العدليّة؟ ألم يكن من الأجدر أن يبدأ المشرّع من أسفل هرم المحكمة الإداريّة ذاتها وذلك بإعادة النّظر في الدوائر الإبتدائية والدوائر الإستئنافية للمحكمة الإداريّة في سبيل تقريبها من المطالب بالضريبة والإدارة الجبائية؟