الهيئة الوطنية للمحامين

الفرع الجهوي للمحامين بتونس



محاضرة ختم التمرين

الإستئناف في المادة الجبائية

**الأستاذ المحاضر : المشرف على التمرين :**

 **أكرم قروي الأستاذ حاتم البرهومي**

**2012/2013**

... و اعلم أن السلطان لا ينمّي ماله و لا يدرّ موجوده إلّا الجباية، و إدرارها إنما يكون بالعدل في أهل الأموال و النظر لهم بذلك، فبذلك تنبسط آمالهم و تنشرح صدورهم للأخذ في تثمير الأموال وتنميتها، و أمّا غير ذلك فإنما مضرّة عاجلة للرّعايا و فساد للجباية ونقص للعمارة ...

 عبد الرّحمان بن خلدون

 مقدّمة كتاب العبر ...

 دار المصحف، القاهرة، ص 101

مقدّمــــة

تسعى جلّ الأنظمة القانونية المعاصرة إلى ضمان مردودية المنظومة الجبائية للدولة، عبر إقرار جملة من الصلاحيّات الاستثنائية في المراقبة و التوظيف الجبائي، و تدعيم الضمانات التي تتيح استخلاص الأداء قسرا، غير أن حاجة الدولة للمداخيل الجبائية من أجل تلبية الاحتياجات العامة والنهوض بوظيفتها الأساسية تجاه مواطنيها، لا يجب أن يلغي ضرورة توفير الضمانات اللّازمة للمواطنين المطالبين بالأداء و الحرص على أن تكون جباية الأموال في نطاق ما تخوّله مقتضيات القانون، و لعلّ أوّل ضمانات المحاكمة العادلة هو مبدأ التقاضي على درجتين، بما يمكّن أطراف دعوى الأداء الجبائي من التداعي لدى أكثر من محكمة، و بالتالي الظفر بقرار قضائي يطمئن له الأطراف.

وطالما كان الحكم القضائي حسما للتداعي، و قطعا للنزاع، ونطقا بمراد المشرع، فإنه من الضروري، حماية لحقوق المتقاضين، أن تكون هناك إمكانية للتظلم من ذلك الحكم، لا سيما و أن عدم الثقة شعور يكاد يسيطر على نفسية معظم المتقاضين، ودرءا لكلّ شكّ أو تشكيك أقرّت معظم التشريعات مبدأ التقاضي على درجتين في النزاع الجبائي و أسّست لإمكانية الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة عن محكمة الدرجة الأولى، وهو الأمر الذي أدركه المشرع التونسي و دفعه إلى إرساء الطعن بالاستئناف بمقتضى أحكام مجلة الحقوق و الاجراءات الجبائية، و ضمن هذا السياق يندرج موضوع هذه الدراسة للإستئناف في المادة الجبائية.

يعتبر الاستئناف طريقة طعن عاديّة تخوّل للمحكوم عليه إبتدائيّا حق التظلم من الحكم الصادر ضدّه، باستئنافه أمام محكمة من الدرجة الثانية قصد إعادة النظر من جديد في النزاع ومراجعة الحكم المطعون فيه، و نقضه عند الاقتضاء[[1]](#footnote-2)، و من خصائص الاستئناف أنه، طعن اختياري بالنسبة للمحكوم ضدّه، وهو عامّ و متيسر مبدئيا، لجميع المتقاضين، كما أنه وسيلة مراجعة للحكم الابتدائي بمقتضى المفعول الانتقالي، فضلا عن صلته بالنظام العام، بما يحول دون الاتفاق على استبعاده.

أما عن التوظيف الجبائي، فإنه يعرّف بكونه مجموعة من الاجراءات و العمليات الهادفة إلى ضبط الأداء المستوجب لفائدة خزينة الدولة و التي تفضي إلى صدور مقرّر إداري يتّصف بالفورية و له إلزاميّة تجاه من صدر ضدّه و من حلّ محلّه، و عادة ما يؤدّي هذا التوظيف القسري إلى حصول نزاع هو نزاع التوظيف الإجباري الذي يعتبر جزءا هاما من نزاع الأساس.

يمكن تعريف نزاع التوظيف الجبائي إذن متى كان إجباريا – حيث أن وجود صفة الرضائية في التوظيف تخرجه من دائرة التنازع- ، بأنه النزاع الذي يقوم بين المطالب بالآداء وإدارة الجباية حول مشروعية التوظيف الفردي من حيث صحة الخضوع للأداء أصلا أو صحة تحديد أو تقدير قاعدة الضريبة أو مقدارها، و هو بذلك يختلف عن نزاع الاستخلاص، لأن هذا الأخير لا يتعلق بأصل الأداء أو مقداره وإنما يهدف إلى الطعن في صحّة إجراءات التتبع لإجبار المطالب بالأداء على الوفاء بالدين الجبائي.

كما يختلف نزاع التوظيف الإجباري عن دعوى تجاوز السلطة في المادة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تستهدف مشروعية قرار التوظيف و إنما تهدف للطعن في المقررات الترتيبية للإدارة في المادة الجبائية والمقررات الفردية المنفصلة عن قرار التوظيف[[2]](#footnote-3)، وهو يتميز أيضا عن نزاع المسؤولية الإدارية و الذي يهدف للحصول على تعويض عن ضرر سببه فعل الإدارة.

ويختلف نزاع التوظيف الإجباري عن النزاع الجبائي الجزائي باعتباره لا يتناول مراقبة مشروعية التوظيف بل يتولّى القاضي التأكّد من توفر أركان إحدى الجرائم المنصوص عليها بالقانون الجبائي، كما تستثنى من مجال البحث الخطايا المنصوص عليها بالفصول من 81 إلى 86 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية، و كذلك الشأن بالنسبة للنزاعات الديوانية المتعلقة بتوظيف معاليم الديوانة.

في نفس الإطار لن يشمل البحث نزاعات الجباية المحلية التي تنظمها مجلة الجباية المحلية الصادرة بالقانون عدد 11 لسنة 1997 المؤرخ في 03 فيفري 1997.

من هذا المنطلق، فإن الإطار العام لهذه الدراسة سيشمل الدعاوى الرّامية إلى استئناف الأحكام المتعلقة بالاعتراض على قرارات التوظيف الإجباري للأداء الجبائي أو المتعلقة باسترجاع الأداء وفق مقتضيات الفصل 54 من مجلة الحقوق و الاجراءات الجبائية و بالتالي تستثنى بقية النزاعات الجبائية لعدم تعلقها بحكم قضائي ابتدائي الدرجة.

ويستمد هذا البحث أهميته من عدم مبادرة المشرع التونسي، حتى عند إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية [[3]](#footnote-4)إلى إحداث هيكل قضائي مختص بالنزاع الجبائي كما أنه لم يسند هذا النزاع بطوريه إلى نظام قضائي معين، كما هو الشأن بالنسبة لعديد البلدان كالسويد واللكسمبورغ أين تنفرد المحاكم الإدارية بالبت في النزاعات الجبائية أو مثلما هو الشأن في بلجيكا و مصر، حيث يختص القضاء العدلي وحده بالبت في هذه النزاعات[[4]](#footnote-5)، إذ كما هو الحال في التشريع الفرنسي، نجد نزاع التوظيف الجبائي في تونس، موزعا بين جهازي القضاء العدلي والقضاء الإداري، فقد أسند النظر فيه إلى المحكمة الابتدائية كمحكمة درجة أولى وخصّت محكمة الاستئناف بنظره في الدرجة الثانية[[5]](#footnote-6)، بينما بقي اختصاص البت فيه تعقيبيا من أنظار المحكمة الإدارية[[6]](#footnote-7).

تاريخيا، و بالرجوع إلى فترة ما قبل الحماية الفرنسية، كان الاعتقاد سائدا بأن إدارة الجباية قوة لا يحكمها القضاء و قد كان لغياب إطار التقاضي في المادة الجبائية دور هام في إثقال كاهل الرعية بالأداءات حسب احتياجات السلطة المركزية (الباي) و تحت جبروت جيش المحلّة، ومع انتصاب الحماية سنة 1881، بدأت ملامح النزاع الجبائي تتبلور مع صدور أمر 14 فيفري 1985، المتعلق بتنظيم محكمة الوزارة الكبرى، حيث نص فصله الأول على اختصاص القسم الثاني منها بالنظر في الشكايات المتعلقة بالجباية و بكل الدعاوى الموجهة ضدّ الدولة، ثم صدر أمر 18 مارس 1896، الذي ينظم المحاكم الجهوية و نص بفصله العاشر على أن هذه المحاكم تنضر في القضايا التي كانت من اختصاص محكمة الوزارة، و قد تم بموجب ذلك إحداث محاكم بكل من صفاقس و قابس و قفصة[[7]](#footnote-8)، ثم أسست محكمة بكل من القيروان و سوسة و أسندت إليها اختصاص النظر في النزاع الجبائي[[8]](#footnote-9).

و في مرحلة موالية، أحدثت اللجنة الخاصة للتوظيف بمقتضى أمري 30 ديسمبر 1923 و 07 ماي 1924، و هي لجنة إدارية يرأسها قاض، عهد إليها بالنظر في النزاعات المتعلقة بالأرباح التجارية أو الصناعية و قد عرفت بلجنة الباتيندة.

وبعد الاستقلال، أبقى المشرع على النصوص الموروثة عن حقبة الحماية و نصّ الفصل الثالث من القانون عدد 103 لسنة 1959 المؤرخ في 05 أكتوبر 1959، المتعلق بإصدار مجلة المرافعات المدنية و التجارية، على أنه "يبقى العمل جاريا بالأحكام المتعلقة بسير الدعاوى سواء كانت في صيغة طلب أو في صيغة دفاع و سير وسائل التنفيذ الخاصة بالأداءات و الضرائب والديون بجميع أنواعها الراجعة للدولة و البلديات و المؤسسات العمومية".

وقد بقي الحال على ماهو عليه إلى حين صدور القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 01 جوان 1972، و المتعلق بالمحكمة الإدارية و الذي خصّها بالنظر تعقيبيا في الطعون الموجهة ضدّ مقررات اللجنة الخاصة بتوظيف الأداء[[9]](#footnote-10)، ولم يتسنى إعادة تنظيم القضاء الجبائي في تونس إلّا بصدور مجلة الحقوق و الاجراءات الجبائية، التي تهدف إلى توحيد الأحكام المؤطرة للنزاع الجبائي و تجميعها صلب نص قانوني موحّد و قد جاء بالفصل الأول من قانون إصدارها أنها تتعلّق "بظبط حقوق المطالب بالأداء وواجباته و الإجراءات المتعلقة بها في مستوى المراقبة والنزاعات الجبائية".

و بالرغم من محاولة المشرع تنظيم مسألة الطعن في حكم التوظيف الجبائي، إلّا أنه حافظ على طبيعته المزدوجة من حيث الاختصاص (الاستئناف لدى المحاكم العدلية والتعقيب بالمحكمة الإدارية)، وينظر هذا البحث في الطعن بالاستئناف عبر طرح السؤال الإشكالي:

 ماهو النظام القانوني للإستئناف في المادّة الجبائيّة؟

للإجابة عن هذه الإشكالية يمكن التطرق في جزء أوّل لشروط الاستئناف، من أجل الوصول لدراسة الآثار المترتبة عنه في جزء ثان.

**الجزء الأوّل: شروط الاستئناف في المادة الجبائية**

ككلّ المؤسسات القانونية يخضع الاستئناف في المادة الجبائية وجوبا إلى شروط شكلية (المبحث الأوّل) و أخرى تتعلّق بالأصل (المبحث الثاني).

**المبحث الأوّل: الشروط الشكليّة للإستئناف**

يحتمل الطعن بالاستئناف شروطا أساسية تنطلق من الشكليات و التي تعد بالغة الأهمية، حيث رتب المشرّع عند الإخلال بها جزاء مدنيا يتمثل في الرفض الشكلي للإستئناف، ويمكن تقسيم هذه الشروط إلى شروط متعلّقة برفع الإستئناف (فقرة أولى) و أخرى تهتم بتنظيم مسألة الآجال (فقرة ثانية).

**الفقرة الأولى: الشروط العامة لممارسة الإستئناف في المادة الجبائية**

تشترط المادة الجبائية كما بقية المواد القانونية وجوبية إستدعاء المستأنف ضده للحضور بالجلسة – أ- مع وجوب تقديم عريضة الدعوى مصحوبة بالمؤيدات القانونية –ب-

1. الإستدعاء بالحضور بالجلسة

 يعدّ الإقتضاب [[10]](#footnote-11)الخاصية الأساسية التي ميزت مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية، ما أوجب غالبا الرجوع إلى أحكام مجلة المرافعات المدنية و التجارية من أجل تحديد كيفية الإستدعاء (أولا) و أجله (ثانيا) و المحكمة المختصة (ثالثا).

**أوّلا – كيفية الإستدعاء:**

الإستدعاء من أهم الإجراءات الشكلية التي لا غنى عنها، يحمل على طالب الإستئناف ويأتي في إطار تكريس مبدأ المواجهة بين الخصوم ، الذي يقتضي دعوة الخصم للحضور و الإطلاع و من ثمّة تمكينه من الدفاع عن مصالحه أمام المحكمة المتعهدة بالنظر.

شدّدت المحكمة الإدارية[[11]](#footnote-12) على حتمية حصول التبليغ وفقا للقانون معتبرة أن الهدف من ذلك هو"حماية الخصوم و التحقيق من إبلاغ الاستدعاء في النزاعات الجبائية يكون: إمّا بالطريقة الإدارية أو بواسطة عدل التنفيذ و بقطع النظر عن الأسلوب المتبع فإن الغاية من الاستدعاء هو التحقق من حصول التبليغ طبقا للقانون.

-الإستدعاء بواسطة عدل منفذ: يعد الاستدعاء عن طريق عدل التنفيذ طريقة مشتركة يمكن اللجوء لها من طرف مصالح الجباية أو المطالب بالضريبة من أجل تبليغ الإستدعاء للحضور بالجلسة، و لئن كانت إدارة الجباية مخيّرة في ذلك عملا بأحكام الفصل 58 م ح ا ج فإن المطالب بالضريبة ملزم بالإستعانة بعدل التنفيذ دون غيره لإستدعاء إدارة الجباية للحضور بالجلسة. وطبقا لأحكام الفصل 134 م م م ت فإن المطالب بالضريبة إذا ما رغب في رفع الإستئناف فإنه يتولى إستدعاء إدارة الجباية طبقا لأحكام الفصل 5 من نفس المجلة أي بواسطة عدل التنفيذ.

-الإستدعاء بالطريقة الإدارية: ميز المشرع إدارة الجباية دون المطالب بالأداء في اعتماد هذه الطريقة للإستدعاء. حيث نص الفصل 58 م ح ا ج أنه يمكن لمصالح الجباية تبليغ الإستدعاءات... عن طريق أعوانها أو بواسطة مأموري المصالح المالية...". من خلال استعمال مصطلح "يمكن" أعطى المشرع لإدارة الجباية الحرّية في إتباع أو عدم إتباع هذا المنهج الإداري في إستدعاء المستأنف ضده- أي المطالب بالأداء – و هذا التوّجه التشريعي من شأنه أن يوّفر على إدارة الجباية جانبا من تكاليف رفع الإستئناف

-حصول التبليغ القانوني: يعدّ التبليغ القانوني حاصلا من خلال بلوغ الإستدعاء وقد ميّز المشرّع هذه العمليّة، نظرا لأهميتها في سلّم إجراءات التقاضي وعملا بأحكام الفصل 8 م م م ت يتولى عدل التنفيذ إستدعاء الخصم في مقره سواء كان الأصلي أو المختار، أما تحديد المقر فيختلف بحسب ما إذا كان المستدعي هو المطالب بالضريبة أو إدارة الجباية.

بالنسبة للمطالب بالضريبة المستنأنف ضدّه، فإن " عملية التبليغ ليس بلازم أن تتم بمقره بل يجوز للعدل المنفذ أن يسلّم له الإستدعاء في أي مكان يعثر عليه فيه كالطريق العام أو مقر العمل و إذا خاطب عدل التنفيذ الشخص المراد إعلامه، إذ فيه معنى علمه علما مؤكدا بهذا الإعلام و لهذا جرى القضاء على تسمية هذه الحالة باسم حالة العلم اليقيني"[[12]](#footnote-13)، هذا إذا لم يكن للمطالب بالضريبة مقرا[[13]](#footnote-14) مختارا اتخذه لتلقي الإستدعاءات المتعلقة بالقضية الإستئنافية.

أمّا في ما يتعلّق بالإدارة، فإنه لا يتصوّر أن يكون استدعاؤها في غير المقر الذي توجد به المصلحة الجبائية المتعهدة بالملف وذلك تطابقا مع مقتضيات الفصل 55 م ا ح ا ج، ونظرا لما تكتسيه عملية الإستدعاء من أهمّية بالغة، فقد أقرّ المشرع نوعين من الجزاء عند الإخلال بذلك الإجراء، الأول جزاء مدني مفاده سقوط الطعن بالإستئناف – مع إمكانية تصحيح الإجراء متى حضر الخصم بالجلسة المعنية لها القضية –، أما الجزاء الثاني فيعد ذو طبيعة جزائية ( في صورة وجودنية الأضرار بالخصم ). حيث اقتضت أحكام الفصل 11 م م م ت أنه " يعاقب بالسجن مدة عام كل من يتحيّل لغاية عدم بلوغ المحاضر والإستدعاءات"[[14]](#footnote-15).

**ثانيا - أجل الإستدعاء**

يبدو أن المشرع التونسي فضل عدم الالتفات إلى الأحكام الفصل 59 م ح ا ج عند تحديد أجل الاستدعاء للجلسة، فاسحا المجال بالضرورة لانطباق مقتضيات الفصل 134 م م م ت الذي جاء فيه أنه يجب ، على المستأنف... استدعاء خصومه للجلسة... و ذلك في أجل لا يقل عن عشرين يوما قبل تاريخ الجلسة"، والغاية من منح ذلك الاجل هو تمكين المستدعى من حيّز زمني معقول لإعداد وسائل الدفاع وهذا الأمر يتفق مع مبدأ المواجهة بين الخصوم. و من المفيد الإشارة في هذا السياق إلى أن هناك طرفين آخرين يتدخلان في مسألة الإستدعاء : أولهما رئيس محكمة الإستئناف – وهو تحديدا رئيس الدائرة الجبائية الإستئنافية – الذي ينهض بمهمة تحديد الجلسة المعينة لها الإستدعاء التي تنشر فيها القضية، وثانيهما كاتب المحكمة الذي يتولى عملا بأحكام الفصل 135 م م م ت و في أجل لا يقل عن الشهر إستدعاء المستأنف وتبليغه بموعد الجلسة المعينة حتى يتمكن هذا الأخير، من إستدعاء خصمه في أجل لا يقل عن العشرين يوما من تاريخ انعقاد أول جلسة.

**ثالثا: المحكمة المختصة**

ينص الفصل 67 م ح ا ج[[15]](#footnote-16) "يقع الطعن بالإستناف لدى محكمة الاستئناف الواقعة بدائرة قضاءها المحكمة الابتدائية التي أصدرت الحكم الذي وقع الطعن فيه"[[16]](#footnote-17).

و يأتي إسناد الاختصاص الحكمي لمحكمة الاستئناف في إطار تكريس مبدأ التقاضي على درجتين و قطعا مع التشريع السابق الذي كان يسند الاختصاص الحكمي إلى اللجنة الخاصة للتوظيف الإجباري المتواجدة بالمحكمة الابتدائية، و على خلاف الاختصاص الترابي الذي يعدّ من الإجراءات التي لا تهمّ إلّا مصلحة الخصوم عملا بأحكام الفقرة الثانية من الفصل 14 م م م ت لا يمكن التمسك به إلّا قبل الخوض في الأصل[[17]](#footnote-18) فإن الاختصاص الحكمي هو من النظام العام و يمكن للمحكمة إثارته و لو من تلقاء نفسها، و يعتبر إسناد الاختصاص إلى محكمة الإستئناف المنتمية للجهاز العدلي تكريسا لنظام قضائي جبائي مزدوج تكون فيه المحاكم العدلية قضاء الأصل في حين تصبح المحكمة الإدارية قضاءا للقانون.

ب- عريضة الاستئناف و المؤيدات: أكد المشرع على الصبغة الكتابية لعريضة الاستئناف صلب الفصل 67 م ح ا ج، دون أن يتطرق إلى محتوى العريضة (أولا) و لا إلى المؤيدات الواجب تقديمها (ثانيا) و هو ما يتطلب الرجوع لأحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

**أوّلا- تنصيصات عريضة الاستئناف**[[18]](#footnote-19)

يمكن للمستأنف سواء كان المطالب بالضريبة أو إدارة الجباية تحرير عريضة الاستئناف بنفسه على أن تسلّم نسخة منها للخصم و أخرى إلى محكمة الاستئناف، و لا تعدّ إنابة المحامي وجوبية في هذا الطور، رغم كونه يعد درجة ثانية للتقاضي تستوجب معرفة بالإجراءات و قدرة على التنازع القانوني.

تقدّم عريضة الإستئناف وجوبا بسطا جليّا للنّزاع الجبائي من الناحيتين القانونية والواقعية، حتى يكون الخصم على بيّنة، و حتى تقف الهيئة الحاكمة على موضوع الإستئناف، وقد جرت العادة على أن يكون الإستدعاء وعريضة الإستئناف صلب محضر واحد، ويفسر ذلك بأن المشرع ذاته يوجب أن يكون الإستدعاء مصحوبا بنسخة من الحكم[[19]](#footnote-20)،

و مع سكوت أحكام م ح ا ج يقع الالتجاء للفصل 130 م م م ت[[20]](#footnote-21) الذي ينص على أنّ عريضة الاستئناف تشتمل على التنصيصات التالية:

-هوّية طرفي النزاع: أي ذكر هوية المستأنف و المستأنف ضده والحرفة إن وجدت والعنوان،ورقم السجل التجاري،والغاية من ذلك هو تحديد أطراف الخصومة الإستئنافية.

-المحكمة المختصة: أي تحديد محكمة الإستئناف المتعهدة بالطعن الموجه ضد الحكم الابتدائي الصادر في مادة التوظيف الجبائي، والهدف من ذلك هو تمكين المحكمة من التحقق من اختصاصها الحكمي و الترابي.

-الحكم المطعون فيه: "حيث " من الضروري أن تتضمن العريضة الحكم المستأنف ومنطوقه و تاريخه و المحكمة التي أصدرته. والغاية من هذا التنصيص هو عدم حصول لبس لدى المستأنف عليه في معرفة حقيقة الحكم المطعون فيه"[[21]](#footnote-22).

-وقائع القضية: أي أنيبسط المستأنف بصفة موجزة أصل النزاع و خاصة الوقائع المتعلّقة بالوضعية الجبائية للمطالب بالضريبة والتي كانت محل المراجعة الجبائية .

-أسباب الطعن: أي الإتيان على الأسباب الداعية للطعن في الحكم الابتدائي، سواء كانت واقعية أو قانونية والتي أغفلها الحكم المطعون فيه أو أخطأ فيها. و الغاية من التنصيص على الأسباب هو توجيه أنظار القاضي الإستئنافي نحو نقاط الخلاف الأساسية.

-طلبات المستأنف: يعتبر التنصيص على الطلبات صلب عريضة الاستئناف أهم التنصيصات، بالنظر لتأثيرها الهام على وجه الفصل في القضية وخاصة تأثيرها تجاه المحكمة والمستأنف نفسه، فبالنسبة لمحكمة الاستئناف فإنها تظل مقيّدة بتلك الطلبات طالما كانت هذه الأخيرة قانونية أي أنها لا يمكن أن تحكم بأقل من تلك الطلبات المقدمة أو أكثر منها، أمّا بالنسبة للمستأنف فإنه لا يمكنه عند بسط طلباته أن يقدم طلبات أصلية جديدة لم يسبق أن طرحها في الطور الابتدائي و ذلك عملا بأحكام الفصل 147 م م م ت وهذا طبعا مع مراعاة ما جاء بالفصل 46 م ح ا ج.

**ثانيا – مؤيدات الإستئناف في المادة الجبائية**

يشترط في الطعون الإستئنافية[[22]](#footnote-23) وجوب إرفاق عريضة الإستئناف بالمؤيدات الضرورية لفصل النزاع . ويعتبر من بين المصاحيب الواجب تقديمها للمحكمة و تبليغها للضد:

- تأمين الخطية[[23]](#footnote-24): الذي يعدّ أوّل المصاحيب التي لا بد من إرفاقها بالعريضة من خلال تقديم وصل يفيد خلاص خطية مالية قدرها عشرون دينارا بالقباضة المالية، والسهو عن تقديم ذلك الوصل يعطي الحق لكاتب المحكمة عملا بأحكام الفصل 131 م م م ت رفض قبول عريضة الاستئناف، وفيما يتعلق بهذا الشرط، يلاحظ أنه يمكن للمطالب بالضريبة المعسر متى كان هو المستأنف أن يتحلّل من ذلك الواجب إذا أدلى لكاتب المحكمة ما يفيد حصوله على الإعانة العدلية . أمّا بالنسبة للإدارة فذلك الإعفاء الاستثنائي يمثل بالنسبة إليها القاعدة ، فهي معفاة من تأمين الخطية و هذا أمر منطقي باعتبار و أن المنتفعة بتلك الخطية هي الدولة و ما إدارة الجباية إلا جزء منها ، و لا يتصور بالتالي أن تدفع الدولة لنفسها لانتفاء أي منفعة حقيقية من وراء ذلك، أما عند دفع الخطية فإنها تظّل محمولة على المستأنف في صورة رفض استئنافه شكلا أو أصلا، وترجع إليه إذا صدر الحكم الإستئنافي لفائدته أو طلب الرجوع في الإستئناف و قضت المحكمة بذلك "[[24]](#footnote-25)حسب الفصل151م م ت.

- نسخة الحكم المطعون فيه: " يعتبر من ضمن المؤيدات الواجب تقديمها نسخة الحكم المطعون فيه"[[25]](#footnote-26)حيث يحمل على المستأنف تقديم نسخة الحكم الابتدائي. ولقد أثار هذا الإجراء في النزاع المدني جدلا فقهيا، و خلافا بين المحاكم التونسية في خصوص المقصود " بنسخة الحكم"الأمر الذي تطلب تدخل محكمة التعقيب التونسية بدوائرها المجتمعة لحسم الجدل المذكور معتبرة أن المشرع لم يصف النسخة المقدمة بأي تخصيص، لذلك يكفي أن تكون مطابقة للأصل وموجبة للإطمئنان إليها، كما أن تقديم النسخة يقصد به توفر العناصر اللازمة ليجعل القضية صالحة للحكم في موضوعها، لذلك فمتى قدم الطاعن النسخة التي أعلم بها فقد استوفى ما يتطلبه القانون، طالما أن تلك النسخة مشهود بمطابقتها للأصل من قبل عدل التنفيذ الذي قام بالإعلام و هو مشبّه أثناء قيامه بعمله بالموظف العمومي كما أن الإشهاد بمطابقة ما يسلمه من نسخ محاضر و غيرها من الوثائق القضائية يدخل في صميم اختصاصه الأمر الذي يستوجب أن تكون النسخة المعلم بها بمثابة النسخة الأصلية و تاخذ حكمها حسب أحكام الفصل 470 م ا ع .

- نظير مستندات الإستئناف: وهي جملة الوثائق التي تقيم الحجة على صحة ما يتمسك به طالب الإستئناف، و يتوقف عليها نقض أو إقرار الحكم الابتدائي. و تأسيسا على ذلك، فإن المستأنف في النزاع الجبائي مطالب بالسعي في تقديم تلك المؤيدات إلى المحكمة و في أجل لا يقل عن 7 أيام[[26]](#footnote-27) قبل موعد الجلسة بعد أن يكون قد بلغ نسخة منها للمستأنف ضده.

* **الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بآجال الاستئناف**

يحمل احترام القيام في الآجال القانونية على المستأنف، فبانقضاء الآجال يصبح الاستئناف غير جائز قانونا، و يحرز الحكم الابتدائي المطعون فيه على قوة الشيء المقضي، وتعتبر الآجال مواعيد سقوط تهم النظام العام، و يمكن إثارة الإخلال بها تلقائيا من قبل المحكمة ولو لأول مرة أمام التعقيب، و إستنادا على أحكام مجلتي الحقوق و الإجراءات الجبائية والمرافعات المدنية والتجارية، حدّد المشرع آجال الطعن (أ) و نظم احتسابها(ب)

1. آجال الطعن بالإستئناف:

اكتفى المشرع صلب م ح ا ج بالتنصيص على الأجل العادي للإستئناف في النزاع الجبائي (أولا) ليترك المجال فسيحا لتطبيق آجال استثنائية (ثانيا) اقتضتها أحكام م م م ت.

**أولا- الأجل العادي:**

جاء صلب الفصل 67 م ح ا ج، أن الأجل الطعن بالإستئناف في الأحكام الابتدائية الصادرة في مادة التوظيف الإجباري هو ثلاثون يوما[[27]](#footnote-28)، و لايعتبر هذا الأجل استحداثا لمجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية باعتبار أن الفصل 67 قديم، من مجلة الضريبة على الدخل كان ينص على أجل مماثل قدره شهر واحد[[28]](#footnote-29) و هذا الأجل يتفق مع ما هو معتمد في المادة الإدارية[[29]](#footnote-30) و يعد استثنائيا مقارنة بأجل الإستئناف في مادة المدنية المقدر بعشرين يوما[[30]](#footnote-31).

و على خلاف هذا الأجل الموّحد في التشريع التونسي ، نجد أن اجل الإستئناف في التشريع الفرنسي ينقسم إلى أجلين ، الأول و قدره شهر واحد[[31]](#footnote-32) بالنسبة للطعن المقدم إلى محكمة الإستئناف العدلية و الثاني و قدره شهرين اثنين[[32]](#footnote-33) إذا كان الطعن مرفوعا أمام محكمة الإستئناف الإدارية و يعتبر أجل الثلاثون يوما حيّزا زمنيا هاما يمكّن المستلأنف ضده من مهلة للتفكير و التروي بما يساعده على حسن تقدير مصلحته و على إعداد وسائل الدفاع قبل خوض الطور الثاني من التقاضي الجبائي . و بمضي الأجل المذكور يسقط حق المحكوم ضده في الاستئناف.

**ثانيا- الآجال الاستثنائية**

قد تطرأ عوارض على الأجل العادي للإستئناف و تؤدي إلى تمديد فيه، وتكون نتيجتها ظهور آجال استثنائية لم تأت على ذكرها، إلا نصوص قانونية تضمنها فقط مجلة المرافعات المدنية و التجارية. و تتمثل هذه الاستثناءات في:

\*تمديد أجل الاستئناف بسبب المسافة، ويعتبر أجل المسافة من المواعيد التكميلية " وهو ميعاد إضافي يزاد على المواعيد المعينة في القانون للحضور أو لمباشرة إجراء ما في حالة وجود مسافة بين المكان الذي يجب الانتقال منه و المكان الذي يجب الإنتقال إليه"[[33]](#footnote-34)، بغية بهدف تمكين المستأنف من هامش زمني أوسع حتى لا يكون هناك فرص متساوية بين الخصوم. والمشرع التونسي مثل نظيره الفرنسي[[34]](#footnote-35) أخذ بعين الإعتبار مسألة المسافة وقضى صلب الفصل 141 م م م ت أنه " إذا كان الخصم متغيّبا عن التراب التونسي يوم الإعلام يزاد في أجل الإستئناف مدة ثلاثين يوما "، بالتالي، فإنه بإضافة هذه المدة يصبح أجل الإستئناف في نزاع التوظيف الإجباري مثلا ستون يوما، ما تجدر الاشارة إليه، في هذا السياق، أن مهلة المسافة يستأثر بالإنتفاع بها المطالب بالضريبة دون إدارة الجباية، بإعتبار أن استمرارية عمل المرفق الإداري يقتضي دوام تواجد ممثل الإدارة بمقره المعتاد.

\* امتداد أجل الإستئناف بسبب العطلة الرسمية، وتعتبر العطلة الرسمية من الأسباب المؤدية إلى تمديد في أجل الاستئناف. و على خلاف مهلة المسافة، فإن المطالب بالضريبة و إدارة الجباية، كل على حد السواء ينتفع بهذا التمديد. ولقد جاء صلب الأحكام الفصل 141 م م م ت في فقرته الأخيرة أنه " و إذا كان اليوم الأخير يوم عطلة رسمية امتد الأجل إلى اليوم الموالي لانتهاء العطلة ". و يعتبر التمديد في الأجل أمرا ضروريا باعتبار و أن أيام العطل الرسمية يتعطّل فيها سير مرفق القضاء و لا يعقل بالتالي حرمان المستأنف لسبب خارج عن نطاقه من استغلال كامل الأجل الممنوح له قانونا"، والمشرع التونسي... منع اتخاذ أي إجراء قانوني أيّام العطلات الرسمية"[[35]](#footnote-36).

1. نظام احتساب آجال الطعن بالإستئناف:

يقتضي التطرّق لنظام احتساب آجال الطعن بالإستئناف النظر إلى انطلاق سريان الآجال (أولا) قبل دراسة إمكانات انقطاع أوتعليق سريان تلك الآجال(ثانيا).

**أولا: انطلاق سريان الآجال:**

تتّحد أحكام مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية و مجلة المرافعات المدنية و التجارية، فيما يتعلّق بانطلاق سريان احتساب الآجال، حيث أكّد ضمن الفصل 67 م ح ا ج على أن احتساب أجل الاستئناف يكون من تاريخ الإعلام بالحكم[[36]](#footnote-37)، بالتالي، اعتمد المشرع بوضوح على تاريخ الإعلام بالحكم كنقطة إنطلاق احتساب آجال الاستئناف . و يعتبر الإعلام بالحكم إجراء جوهريا من مقتضيات العمل بمبدأ المواجهة بين الخصوم.

والقصد منه هو "إعلام الخصم بما يتخذ أي إجراءات و أعمال ، بناء على أنه لا يجوز اتخاذ أي إجراء ضد شخص ما قبل تمكينه من العلم به أو دون إعطاءه الفرصة ليقدم في شأنه ماله من دفوع "[[37]](#footnote-38). في حين أن تقديم محضر الإعلام بالحكم إلى محكمة الإستئناف هو بغرض " مراقبة إحترام أجل الطعن"[[38]](#footnote-39)، و من المعلوم أن المحكوم له، هو الأحرص عادة على حصول الإعلام بالحكم الصادر لفائدته، غير أنه إذا لم يتول القيام بذلك فإن أجل الاستئناف يظّل مفتوحا إلى حد سقوط الحكم، أي طيلة عشرين سنة كاملة وفقا لأحكام الفصل 257 م م م ت، و الجدير بالذكر أن المشرع اعتمد صلب الفصل 67 م ح ا ج مصطلح " الإعلام بالحكم " عوضا عن مصطلح " العلم بالحكم"، الذي يعني حصول المعرفة اليقينية بوجود الحكم ومضمونه للشخص المعنى بالإعلام، و هذا بقطع النظر عن طريقه المعرفة بالحكم، في حين أن الإعلام بالحكم يعني توخي الإجراء القانوني المحدد من قبل المشرع، وقد يكون هذا الإعلام فعلي بمعنى أنه يتم في أي موقع يتواجد فيه المعلم أو قد يكون قانوني بمعنى أنّه لا يتّم إلّا بالمقر الأصلي أو المختار للمعلم[[39]](#footnote-40).

و مهما يكن من أمر، فإن الإعلام بالحكم لا ينتج أثاره القانونية إلاّ إذا بلغ طبقا للقانون، وقد ذهبت محكمة التعقيب التونسية بدوائرها المجتمعة[[40]](#footnote-41)على التأكيد بأنه " يشترط في الإعلام بالحكم الذي ينفتح به أجل الطعن أن يكون إعلاما صحيحا مطابقا للقواعد القانونية... وإلّا يكون باطلا ولا أثر له و على المحكمة قبل التصريح بقبول الطعن أو رفضه شكلا أن تتحقق من وقوع الإعلام بصفة قانونية إذ أن قاضي الأصل هو قاضي الدفع".

وعلى من الرغم من عدم وجود أي إحالة من م ح ا ج على أحكام مجلة الالتزمات والعقود فإن فقه القضاء مستقر على اعتماد أحكام الفصول 140و 141و 142 م ا ع صلب المادة الاجرائية، وعملا بمقتضى تلك الفصول فإن اليوم الذي تم فيه الإعلام لا يأخذ في الحسبان و ينطلق العد من اليوم الذي يليه و بذلك فإذا ما تولى عدل التنفيذ إعلام الخصم في اليوم الثاني من الشهر فإن الأجل ينطلق من اليوم الثالث من نفس الشهر إلى يوم الأخير من الأجل عند منتصف الليل [[41]](#footnote-42)، وقد تولى المشرع تحديد المدّة المقدّرة للوحدات الزمنية، فالأسبوع هو سبعة أيام كاملة، والشهر هوثلاثين يوما كاملة، والسنة هي ثلاثمائة و خمسة وستين يوما كاملة، في حين أن غرّة الشهر هي أوّل يوم منه ومنتصفه هو الخامس عشر منه بينما يكون آخره هواليوم الأخير منه، وعليه فإذ كان الاجل ينطلق يوم 15/12/2012 فإن أجل ثلاث سنوات ينتهي يوم 15/12/2015 عند منتصف الليل[[42]](#footnote-43).

**ثانيا: انقطاع و تعليق سريان الآجال**

تهدف القواعد الاجرائية من خلال تنصيصها على مسألة الآجال إلى التعجيل باستعمال وممارسة الحق الإجرائي في موعده المحدد قانونا و ذلك قطعا للنزاعات، ومن المعلوم أن آجال السقوط في مادة التوظيف الإجباري – الذي يعدّ النزاع الجبائي الأساسي - لا تقبل القطع، غير أنه خلافا لهذا الرأي و أخذا بعين الاعتبار لبعض الحالات الخاصة أجاز المشرع إمكانية تعليق تلك الآجال أو قطعها

\* انقطاع سريان الآجال: يترتب عن انقطاع الآجال بدء حساب الأجل من جديد دون الإلتفات للمدّة السابقة لحدوث السبب المؤدي للقطع. و يعتبر من أسباب قطع سريان الآجال:

- موت المطالب بالضريبة[[43]](#footnote-44): ينفرد الخاضع للضريببة أو بالأحرى ورثته بالإنتفاع بهذا السبب لقطع أجل الإستئناف، حيث ينص الفصل 142 م م م ت أنه " يبطل العمل بأجل الاستئناف إذا مات المحكوم عليه في أثنائه ويقع ابتداء الأجل من جديد لورثته من تاريخ إعلامهم بالحكم".

- صورة الحكم الابتدائي الصادر بناء على تغرير من الخصم أو على ورقة مزورة أو بناء على عدم الإستظهار بحجة قاطعة بفعل الخصم تعتبر هذه الحالات صور خاصة من شأنها أن تفتح الاجل من جديد للطعن بالإستئناف، وهي حالات على ندرتها يمكن أن تحصل ، فمن ذلك مثلا حالة تقديم ورقة مزوّرة حيث قد يعمد المطالب بالضريبة إلى الإدلاء بشهادة بنكية مفتعلة تفيد توصله بقرض بنكي اعتمده في شراء العقار ويبرّر بذلك نمو ثورته غير المصرح بها. كما أنه يمكن لإدارة الجباية وتحديدا القباضة المالية أن تمتنع عن تمكين المطالب بالضريبة -الذي أضاع كل حجج تثبت خلاصه لمعاليم التسجيل في عملية شراء لأحد العقارات (الوصل و العقد) – من شهادة في الغرض بما يجعله عرضة لقرار توظيف إجباري من أجل عدم خلاص معاليم التسجيل. ففي مثل هذه الصورة يمكن للطرف المتضرر الذي يتحصّل على ما يفيد حصول التسجيل و الذي بعدم تقديمه في الإبّان صدر ضده الحكم الابتدائي، أن يطعن من جديد بالإستئناف انطلاقا من تاريخ تحصّله مثلا على وصل التسجيل وذلك عملا بأحكام الفقرة الثالثة من الفصل 141 م م م ت.

\* تعليق سريان الآجال: إن المقصود بالتعليق، هو استبعاد المدّة التي استغرقتها الحالة الاستثنائية من مجال احتساب الأجل ، بحيث يؤخذ بعين الاعتبار المدّة السابقة لحصول السبب الطارئ ثم يتم استئناف الحساب من جديد[[44]](#footnote-45) استكمالا للأجل المحدد قانونا، يجمع الفقه و فقه القضاء على اعتبار القوّة القاهرة سببا لتعليق الآجال في مادة التوظيف الإجباري للضريبة[[45]](#footnote-46). و القوة القاهرة تعتبر استحالة مادية، تخول قيام المستأنف برفع الطعن في الآجال المضبوطة قانونا، أي أن يكون السبب خارجيا عن إرادة الأطراف و غير متوقع ومستحيل تداركه أو دفعه "[[46]](#footnote-47).

**المبحث الثاني: الشروط الأصلية للإستئناف**

تعدّ الشروط الأصلية للإستئناف في المادة الجبائية شروطا مشتركة مع بقية المواد القانونية، و هو ما يفسر أن الأحكام المنظمة لهذه الشروط لا نجدها بالأساس صلب مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية و إنما صلب مجلة المرافعات المدنية والتجارية وتتعلق الشروط الأصلية بأطراف النزاع (فقرة أولى) كما تمتدّ إلى الحكم الابتدائي المطعون فيه(فقرة ثانية).

**الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة بأطراف النزاع**

 وضع المشرع شروطا تحدّد الخصوم لدى الإستئناف (أ) و توضّح عند الاقتضاء مسألة من يمثّلهم أمام محكمة الإستئناف (ب).

1. الخصوم لدى الإستئناف: حدّد القانون الخصوم في النزاع الإستئنافي (أولا) كما عيّن على وجه الحصر شروط حق القيام لدى الإستئناف (ثانيا).

**أوّلا : أطراف الخصومة الإستئنافية**

يرتبط تحديد الخصوم عند الطور الإستئنافي، بالخصوم في الطور الابتدائي، ذلك أن المستأنف و المستأنف ضده، ليس سوى المحكوم ضده والمحكوم لفائدته مع تغيّر المراكز القانونية بحسب ما ترتب عن منطوق الحكم الابتدائي، والاستئناف في النزاع الجبائي، لا يمكن أن يخرج عن القاعدة العامة للطعون إذ أنه لا يقبل إلّا ممن أو ضد من كان طرفا في النزاع عند الطور الابتدائي. وهذه القاعدة تتنزل في إطار مبدأ الأثر النسبي للأحكام، ضرورة و أن الحكم الاعتراضي[[47]](#footnote-48) لا تكون له حجة قانونية إلا بين أطرافه و لا يعارض به الغير، الذي لا يحق له مبدئيا أن يكون طرفا في التداعي لدى الإستئناف.

وعلى خلاف الفصل 63 من القانون عـــ40ــدد لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 و المتعلق بالمحكمة الإدارية[[48]](#footnote-49)، فإننا لا نجد صلب أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية نص صريح يحدّد طرفي النزاع في المادة الجبائية، غير أن الإحالة على أحكام م م م ت بمقتضى تنصيصات الفصلين 56 و 68 من م ح ا ج تفسح المجال لتطبيق مقتضيات الفصل 152 من تلك المجلة[[49]](#footnote-50) في المادة الجبائية، وقد جاء الفصل المذكور صلب القسم الخامس المتعلق بالخصوم لدى الإستئناف و يتضمن أنه " لا يمكن أن يرفع الإستئناف إلا من الأشخاص المشمولين بالحكم المستأنف أو خلفائهم أو من ممثل النيابة العمومية في الأحوال التي عينها القانون كما لا يجوز رفع الإستئناف على من لم يكن خصما في الدعوى المتسلط عليها الحكم المستأنف"، و بتطبيق أحكام الفصل المذكور على المادة الجبائية يكون أطراف الإستئناف الجبائي:

1/المطالب بالأداء: وهو الشخص الطبيعي أو المعنوي الصادر ضدّه أو لفائدته الحكم الابتدائي (الاعتراضي) والذي تولى الطعن في قرار التوظيف الاجباري الصادر ضده، والخاضع للضريبة ، قد يكون الشخص الذي صدر ضدّه قرار التوظيف الإجباري، أو خلفه العام (الورثة) أو الخاص (معاقده). فمن ذلك مثلا إذا ما توفى المطالب بالأداء بعد صدور الحكم الابتدائي، فإنه يحقّ لورثته مواصلة التداعي القضائي حفاظا على الحقوق التي انجرّت لهم بموجب الإرث.

2/إدارة الجباية: لئن كان اللّجوء إلى القضاء في الطور الابتدائي حق مخوّل للخاضع للضريبة الذي يتظّلم من قرار التوظيف الإجباري الصادر ضده، فإن اللّجوء إلى القضاء في الطور الثاني, هو حق يشترك فيه المطالب بالأداء مع إدارة الجباية، التـــي يحق لها في صورتــي نقض قرارها كليا أو جزئيا, أن تطعن بالإستئناف في ذلك الحكم الإبتدائي .

3/النيابة العمومية: قد لا يتصوّر بعضهم و جود دور لممثل النيابة العمومية بالمحكمة الابتدائية في المادة الجبائية، إلّا في ما يخص النزاع الجبائي الجزائي[[50]](#footnote-51) و قد يسارع إلى إقصاء هذا الطرف، منكرا عليه أيّ دور ينهض به، على أساس أن نزاع التوظيف الجبائي لا يهم إلّا طرفيه، غير أن القراءة المتأنية لأحكام الفصلين 152 و 251 م م م ت تجعلنا نؤكد أنه لا مانع قانوني يحول دون اعتبار النيابة العمومية و بصفة إستثنائية طرفا مستأنفا في المادة الجبائية فإن لممثل النيابة العمومية الحق في القيام بالقضايا كلما كانت هناك مصلحة شرعية تهم النظام العام و رئيس المحكمة ينهي إليه الملف القضية قبل الجلسة بثلاثة أيام على الأقل قصد الإطلاع على القضايا المتعلقة بالدولة والهيئات العمومية لمراقبة عدم الاختصاص بالنظر الحكمي، و بعديمي الاهلية أو المفقودين و بالتجريح في الحكام ومؤاخذتهم...، من هذا المنطلق يهدف قرار الإطلاع بالأساس إلى تمكين ممثل النيابة العمومية من الوقوف على معطيات القضية و تقديم ما لديه من ملحوظات[[51]](#footnote-52) و ليتسنى له عند الاقتضاء ممارسة حقه في الإستئناف حسب ما يخوله صراحة الفصل 152 م م م ت، و عليه فإن وكيل الجمهورية يمكنه على سبيل المثال استئناف حكم ابتدائي صادر ضد خاضع الضريبة عديم الأهلية لم يقع تمثيله طبقا للقانون عند الطور الأول من التقاضي.

**ثانيا: شروط حق القيام بالطعن**

لا يمكن لأي شخص أن يكون بصفة قانونية طرفا في الخصومة الإستئنافية إلأا إذ توفّر في شخصه : الصفة (1)والمصلحة(2) والأهلية(3) في القيام، و إلا جوبه بالرفض شكلا.

1. الصفة في القيام

يعدّ شرط الصفة في القيام من الشروط الأساسية التي لا بد من توفّرها. وهو شرط تشترك فيه جميع المواد القانونية، ولعلّ هذا ما يفسّر غياب التنصيص عليه صلب أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، حيث اكتفى المشرع التونسي بالإحالة على أحكام م م م ت، وقد اقتضى الفصل 19 من م م م ت " أن حق القيام لدى المحاكم يكون لكل شخص له صفة تخوّل له حق القيام بطلب ماله من حق "، و الذي يعني منع التخفّي وراء إسم مستعار أو وراء شخص آخر ذلك أن استمرارية انعقاد الخصومة في الطور الإستئنافي يتوقف على استمرارية وجود وصحّة الصفة لدى الخصوم، ففي صورة وفاة المطالب بالضريبة الصادر لفائدته الحكم الابتدئي، فإن الصفة في القيام ضده تصبح منتفية ولا يمكن لإدارة الجباية أن توجه الإستئناف إلّا ضد من حلّ محلّه من الورثة[[52]](#footnote-53)، و إلّا كان استئنافها عرضة للرفض شكلا، أمّا إذا تمّت الوفاة أثناء نشر القضية الإستئنافية، فإنه في هذه الحالة والتي تعدّ من معطّلات النوازل يقع تطبيق أحكام الفصل 241 وما بعده من م م م ت، أي تعطيل النظر في القضية التي تودع مؤقتا بكتابة المحكمة و تتوقف جميع المواعيد الجارية إلى حين تلافي الأمر في أجل لا يتجاوز ثلاثة أعوام، و إلّا أدى الأمر إلى الحكم بسقوط الخصومة، و بالنسبة للخاضع للضريبة إذا ما تولى الطعن بالإستئناف فإنه مطالب باحترام شرط الصفة ، وعليه أن يدقّق في تحديد المصلحة الجبائية المختصة[[53]](#footnote-54)، وإلا كان طعنه مرفوضا شكلا، وقد اعتبرت المحكمة الإدارية" أن صفة التقاضي من الإجراءات الأساسية التي تثير المحكمة تلقائيا و ينجر عن الإخلال بها بطلان الطعن"[[54]](#footnote-55) مؤكدة وأن صفة التقاضي يجب أن " تنبني دائما على العلم اليقين و لا على الشك و التخمين"[[55]](#footnote-56).

1. المصلحة في القيام:

عملا بمقتضيات الفصل 19 م م م ت يشترط في الطاعن بالإستئناف أن تتوفر في جانبه المصلحة في القيام. و قد درج الأمر على اعتبار أن المصلحة هي مناط كل قيام و يعبّر عن ذلك بالقول:" و حيث لا مصلحة فلا دعوى و لهذا يجرى القول بأن الطلب يدور مع المصلحة بكونها" المنفعة التي ستحصل لصاحبها من تقديم الدعوى أو الطعن بصرف النظر عن مركزه في القضية طالبا أو مطلوبا"[[56]](#footnote-57)، و لقد أكدت محكمة التعقيب التونسية "أن المصلحة هي منفعة التي يجنيها الطالب من التجائه للقضاء"[[57]](#footnote-58).

دأبت المحاكم التونسية على النطق برفض الإستئناف شكلا، إذا انتفت المصلحة في الطعن في جانب المستأنف، مستقرّة على اعتبار هذا الشرط من النظام العام ، ويمكن إثارته تلقائيا من قبل محكمة الإستئناف المتعهدة بالملف الجبائي. و بالنظر للنتائج الوخيمة لرفض الإستئناف شكلا، فإنه على المطالب بالأداء أن يدقّق في وجود المصلحة قبل رفع استئنافه، ومن هذا المنظور فإن المتقاضي لا يمكنه مباشرة الإستئناف إلّا إذا كان الحكم الإبتدائي قد سهى أو رفض طلباته كليا أو جزئيا. وخلاصة القول،يعدّ هذا الشرط بمثابة " المصفاة" الإجرائية التي تحد من تضخّم الطعون الإستئنافية و تعاظمها، بما يؤدي إلى حسن سير مرفق القضاء الذي ينعكس إيجابيا على حقوق الخصوم.

1. الأهلية في القيام:

تعدّ الأهلية أهم الشروط الجوهرية في أطراف النزاع و قد أوجب المشرع توفّرها عملا بمقتضيات الفصل 19 م م م ت ، الذي ينصّ" على أن حق القيام لدى محاكم، يكون لكل شخص له... أهلية". و لقد أكدت محكمة التعقيب التونسية بدوائرها المجتمعة على وجوب توفّر هذا الشرط بالقول، " أنه يشترط لصحّة الطعن أن يرفع من ذي أهلية على ذي أهلية[[58]](#footnote-59). و بناء على ذلك إذا اختّل هذا الشرط فإن مآل الطعن بالإستئناف يكون الرفض من الناحية الشكلية[[59]](#footnote-60)، وقد خوّل المشرع للمستأنف إمكانية تدارك ذلك الإخلال متى كانت أهليته مقيّدة، و اعتبرت المحكمة الإدارية " أن تصحيح الإجراءات ممكن و يتماشى مع ما استقر عليه عمل هذه المحكمة من تصحيح الإجراءات من تلقاء نفسها و إصدار الحكم باسم القاصر إذا ترشد أثناء سير القضية و ذلك حفاظا على حقوقه"، كما أنه في تلك القضية تولى نائب الخاضع للضريبة تصحيح إجراءات القيام عندما ترشد منوّبه أثناء سير القضية.

1. التمثيل القانوني للخصوم:

 أجاز المشرع التونسي صلب مادة الجباية إمكانية اللّجوءإلى تمثيل القانوني، ورغم التشتّت الواضح للنصوص التشريعية المنظّمة لهذه المسألة، استطاع المشرع وضع أحكام تفي بالغرض. و يعتبر التمثيل القانوني للخصوم بمثابة التقاضي " عن بعد"، و هو يختلف بحسب ما إذا كان الأمر متعلّقا بالمطالب بالأداء (أولا) أو بإدارة الجباية (ثانيا).

**أولا: الخاضع للضريبة**

لقد اتبع المشرع التونسي منهج المرونة في تحديد التمثيل القانوني للمطالب بالضريبة لدى الإستئناف، حيث منحه الخيار في إنابة محامي (1) أو توكيل غيره (2) عند التقاضي.

1. حرّية إنابة محامي: إن إقصاء وجوبية المحاماة، يأتي في إطار مواصلة الخيار التشريعي الذي اتبعه المشرع في هذا السياق[[60]](#footnote-61)، كما أنه يلتقي مع نفس التوجه التشريعي لنظيره الفرنسي[[61]](#footnote-62).

وقد جاء بالفصل 57 م ح ا ج[[62]](#footnote-63) "أنه يمكن للمطالب بالأداء متابعة سير الدعوى بنفسه .." وفعلا فإن الخاضع للضريبة إذا ما رغب في الطعن بالإستئناف في الحكم الاعتراضي الصادر في مادة التوظيف الإجباري فإنه بإمكانه مباشرة الطعن شخصيا، دون الحاجة لإنابة محام، وهذا على خلاف الإستئناف في المادة المدنية، و تجدر الإشارة إلى أنه و لئن كان المطالب بالضريبة كشخص طبيعي لا يثير إشكالا في تحديده، فإن الخاضع للضريبة بوصفه شخص معنوي، قد يكون مثار جدل في تحديد من يمثّله قانونا. فمن المعلوم أن الذات الاعتبارية لا يحق لها التقاضي، إلّا بواسطة ممثلها القانوني، و ذلك عملا بمقتضيات الفصل 5 م ا ع. بحيث أن حريّة إنابة المحامي من عدمه يظّل متروكا للمثل القانوني للذات المعنوية الذي يتحدد بحسب الإطار القانوني الذي تنشط فيه هذه الأخيرة[[63]](#footnote-64) (أي إن كانت الشركة مثلا ذات مسؤولية محدودة أو خفية الإسم...).

1. التوكيل على الخصام: نص الفصل 56 م ح ا ج : " أنه يمكن للمطالب بالأداء. متابعة سير الدعوى... بواسطة من يوكله للغرض طبقا للقانون". يأتي هذا الفصل في إطار تيسير إجراءات التقاضي على الخاضع للضريبة، الذي قد يتعذّر عليه لأسباب معيّنة متابعة، التداعي القضائي بصفة شخصية ومباشرة، و قد يتبادر إلى ذهن عند قراءة هذا الفصل أن المشرع قد استعمل عبارات مطلقة يجرى العمل على إطلاقها عملا بأحكام الفصل 533 م ا ع، وأن الوكالة على الخصام هي وكالة على الخصام هي وكالة موسّعة و الخاضع للضريبة الذي يروم استئناف الحكم الابتدائي له مطلق الحرية في توكيل من يثق فيه من الأشخاص وبإختبار الأسلوب الإجرائي الذي يريده، غير أنه من الضروري التنبيه أنه لا يجب أخذ الفصل القانوني المذكور أعلاه بمعزل عن أحكام الفصل 1118 م ا ع حيث ينصّ على كون " التوكيل على الخصام يعتبر توكيلا خاصا.. و يجب أن يكون... بالإشهاد".

**ثانيا : إدارة الجباية**

تكريسا لخصوصية المادة الجبائية، أقصى المشرع التونسي مؤسسة المكلف العام بنزاعات الدولة، عن ميدان الطعن بالإستئناف في المادة الجبائية (1)، فاسحا المجال لأعوان الإدارة في ممارسة الطعن المذكور (2) و متابعة سير القضية.

1. إقصاء مؤسسة المكلف العام بنزاعات الدولة:

من المعلوم أن المكلف العام بنزاعات الدولة، هو بمثابة" محامي الدولة" . و أن كل قيام ضد هذه الأخيرة أو من قبلها يجب أن يكون بواسطة المكلف العام بنزاعات الدولة، عملا بأحكام الفصل الأول من قانون عــ13ــدد لسنة 1988 المؤرخ في 07 مارس 1988، وإلّا كان القيام باطلا. غير أنه و على خلاف هذا المبدأ، أقصى المشرع التونسي المكلّف العام بنزاعات الدولة من الميدان الجبائي و تحديدا من نزاع التوظيف الإجباري[[64]](#footnote-65) و نصّ صلب الفصل المذكور على استثناء يمنع هذا الأخير من إمكانية الطعن بالإستئناف.

1. الإعتماد على أعوان الإدارة:

إقتضى الفصل 57 م ح ا ج[[65]](#footnote-66) أن " يمثل الإدارة خلال سير الدعوى أعوان مؤهلون لذلك وبدون توكيل خاص للغرض". من الواضح أنه" بالنسبة للإدارة، الإستئناف يرفع بعريضة كتابية يحرّرها أعوان مصالح الجباية "[[66]](#footnote-67)، غير أن التنصيص المذكور اكتنفه بعض من الغموض يستوجب إبداء ملاحظات، حيث لم يحدّد المشرّع من هم الأعوان المؤهلين، فهو لم يدقق رتبتهم المهنية ولا المصلحة الجبائية التي ينتمون إليها، كما لم يعين كيفية الوقوف على صفة العون، ذلك أن المشرع أعفى أعوان الإدارة من الحصول على توكيل خاص، ما يعني أن الأمر قد يقتصر على مجرد تقديم البطاقة المهنية المشفوعة بوثيقة التعريف بالهوية[[67]](#footnote-68)، أخيرا، فإنه من الضروري التفرقة بين مسألتين، الأولى و هي أن من له صفة رفع الإستئناف هو فقط رئيس المركز الجهوي للأداءات بناء على تفويض في الغرض صادر عن وزير المالية، والثانية أن متابعة سير الإستئناف، يظل موكولا للأعوان العاديين.

**الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بالحكم المطعون فيه**

استقر فقهاء القانون على اعتبار الشروط المتعلقة بالحكم الاعتراضي موضوع الطعن بالإستئناف في المادة الجبائية من قبيل الشروط الأصلية الأساسية التي لا بدّ من توفيرها، وبالنظر لمساسها بالنظام العام فقد دأبت المحاكم التونسية، على إثارة كل إخلال بها، وبصفة تلقائية بغضّ النظر عن مواقف الخصوم، و المتصفح لأحكام م ح ا ج يدرك بسهولة أن المشرع التونسي، ولئن لم يأت على ذكر هذه الشروط بصفة صريحة و تفصيلية، إلّا أنه أوجبها بصفة ضمنية، حيث جاء بالفصل 67 من م ح ا ج أنه" يقع استئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الابتدائية في الدعاوى المنصوص عليها بالفصل 54 من هذه المجلة..."، و عليه فإن المحكوم ضده سواء كان الخاضع للضريبة أو إدارة الجباية من واجبه عند مواصلة التداعي القضائي لدى محكمة الإستئناف أن يتأكد من أن استئنافه يتسلّط على حكم (أ) ابتدائي الدرجة يتعلق بالمادة الجبائية (ب).

1. تعلق الطعن بحكم: إن وجوبية الحكم، شرط جديد(ثانيا)مثّل نقطة تجاوز وقطع مع وضع تشريعي سابق (أولا)

**أولا: الوضع التشريعي السابق**

عملا بأحكام الفصل 67 قديم من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعين و الضريبة على الشركات،" يمكن للمطالب بالضريبة أن يستأنف قرار التوظيف الإجباري"، الذي يصدر عن وزير التخطيط والمالية، وقد جرت العادة أن يتولى هذا الأخير تفويض الإمضاء إلى رؤساء المراكز الجهوية لإصدار مثل تلك القرارات، و يعرّف الأستاذ عياض بن عاشور القرار الإداري بأنه" رسم يعبّر عن إرادة الجهة الإدارية أو ما يدخل في معناها وبالطرق الإدارية المألوفة التي ضبطها التشريع أو جرى بها العمل الإداري والعادات"[[68]](#footnote-69)، أي أنه تعبير من جهة الإدارة عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة عامة بمقتضى القوانين و يكون من نتائجه إنشاء أو تعديل أو إنهاء مركز قانوني محدد، ولقد كان طعن المطالب بالضريبة إلى حد تاريخ صدور م ح ا ج يتسلّط على قرار إداري صادر عن جهة إدارية[[69]](#footnote-70) و لم يكن ضد حكم صادر عن جهة قضائية.

**ثانيا: تكريس مبدأ التقاضي على درجتين**

شهد الطعن بالإستئناف في المادة الجبائية نقلة نوعية . بعد أن كان يتسلّط على قرار إداري، أصبح بمقتضى أحكام مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية يتسلّط على حكم[[70]](#footnote-71) . وقد أصبح هذا الأخير شرطا أساسيا للطعن بالإستئناف وهو من مستحدثات التشريع الجديدالتي كرّست تغييرا في إجراءات الطعن بالإستئناف.

الملاحظ أن المشرع التونسي لم يعط تعريفا للحكم، و عرّف الأستاذ أحمد أبو الوفاء[[71]](#footnote-72)الحكم بكونه " القرار الصادر عن محكمة مشكلة تشكيلا صحيحا و مختصة أو صارت مختصة لعدم الاعتراض على اختصاصها في الوقت المناسب في خصومة رفعت إليها وفق قواعد المرافعات سواء كان صادر في موضوع خصومة أو في شق منه أو في مسألة متفرعة عنه، ولقد عمل الفقه على وضع معايير للتمييز بين الحكم القضائي و المقرر الإداري وكانت هناك نظريات ثلاث في الفصل بينهما:

* نظرية المعيار الشكلي : للفقيه دي مالبارغ الذي يعتبر أن ما يميّز الحكم القضائي هو صدوره عن جهة قضائية وفقا لإجراءات محددة ما يجعله يتمتع بحجية الشيء المقضي .
* نظرية المعيار المادي : وقد كان الفقيه ليون ديقي أول القائلين بهذه النظرية، والتي تعتبر أن العمل القضائي يجب على خلاف القرار الإداري أن تتوفر فيه ثلاث عناصر، الإدعاء أي وجود مخالفة للقانون ثم الحلّ المقدم للمسألة القانونية، انتهاءا بالقرار القانوني المتخذ.
* نظرية المعيار المختلط: هي نظرية تمزج بين المعيار المادّي في خصوص اشتراطه وجود إدعاء والمعيار الشكلي في ما يتعلّق بشرط وجود قرار صادر عن الهيئة القضائية، ومهما يكن من أمر، فإن المستأنف سواء كان المطالب بالضريبة أو إدارة الجباية يتوجب عليه قبل رفع الإستئناف أن يتحقق من وجود حكم، و أن الأمر لا يتعلّق بالطعن مباشرة في قرار توظيف إجباري مثلا، واشتراط وجود حكم هو نتيجة لتأسيس مبدأ التقاضي على درجتين الذي يفترض وجود درجة أولى من التقاضي تفضي إلى صدور حكم ابتدائي.
1. درجة الحكم و ارتباطه بالمادة الجبائية

ينبغي في الحكم المطعون فيه بالإستئناف أن يكون ابتدائيّ الدرجة (أولا) وأن يتعلّق بالمادّة الجبائية (ثانيا).

**أولا: الحكم الإبتدائي الدرجة**

لقد كانت الأحكام الصادرة في مادة التوظيف الإجباري للجباية ذات درجة واحدة، فهي تصدر بصفة نهائية، و عليه لم يكن من الأهمية بمكان أن يتم التنصيص على درجة الحكم صلب منطوقة ولعّل هذا الأمر هو الذي دفع بالمحكمة الإدارية صلب قرارها التعقيبي الصادر في 26/01/2004 تحت عــــ34191ــدد إلى القول ، "أنه طالما " كانت اللجان الخاصة بالتوظيف الإجباري تصدر أحكاما نهائية الدرجة فإنه لا مجال للإختلاف حول درجة الحكم المطعون فيه و لا يمكن اعتبار عدم التنصيص على ذلك سببا موجبا للنقض، مما يتجه معه رفض هذا الطعن"، غير أن هذا الموقف يبدو لنا اليوم قد فقد "بريقه القانوني" و أصبح تحديد درجة الحكم، نتيجة تكريس المشرع التونسي لمبدأ التقاضي على درجتين في المادة الجبائية وأضحى الإستئناف، طعنا لا يتسلّط إلّا على حكم ابتدائي الدرجة، ومن هذا المنطلق تبرز أهمية تحديد درجة الحكم، ويعرّف بعضهم[[72]](#footnote-73) الحكم الابتدائي بكونه " هوالذي تصدره محكمة الدرجة الأولى سواء كانت محكمة ابتدائية أو محكمة الناحية ويكون قابلا للطعن بالإستئناف "، و بذلك فإن الحكم الابتدائي يختلف أولا عن الحكم النهائي الذي لا يقبل الطعن بالإستئناف و يكون حائزا لقوّة الأمر المقضي و ثانيا عن الحكم البات الذي لا يمكن الطعن فيه بأي طريق من طرق الطعن سواء كانت عادية أو غير عادية.

والجدير بالملاحظة، أن وصف الحكم بالإبتدائي ليس على هذا القدر من السهولة بل أنه في أحيان كثيرة يثير صعوبات إذ يحدث أن تصف المحكمة الحكم غلطا بكونه نهائي والحال أنه ابتدائي، أو قد تعطيه صفة ابتدائي في حين أن ما صوابه نهائي.

والمؤكد أن هذا التنصيص لا يحول دون ممارسة محكمة الإستئناف سلطتي المراقبة والتصحيح لإرجاع الأمور إلى نصابها، بحيث أنه إذا ما تولى المستأنف الطعن في حكم صادر في مادة التوظيف الإجباري وصف غلطا بكونه نهائي، فإن محكمة الإستئناف المتعهّدة بالطعن يحق لها قبول الطعن شكلا باعتبار أن ذلك الوصف الخاطئ لا يلزمها في شيء و لا يحول دون إقرار اختصاصها الحكمي بالنظر في القضية

**ثانيا: تعلّق الحكم بمادة التوظيف الجبائي الإجباري**

تعتمد محكمة الإستئناف على عدة معطيات لإقرار أو استبعاد اختصاصها بالنظر حكميا في أي نزاع جبائي يعرض عليها، بوصفها محكمة مراجعة، و من هذا المنظور يصبح تعلق الحكم المذكور بمادة التوظيف الإجباري من الشروط الضرورية التي يتطلب توفرها عند رفع الإستئناف، وتتأكد أهمية هذا الشرط عندما نعلم أن بعض النزاعات الجبائية و تحديدا نزاع الإستخلاص ترفع مباشرة لدى محكمة الإستئناف[[73]](#footnote-74) دون المرور بالطور الأول من التقاضي في هذا الموضع لا تكون هذه الأخيرة كمحكمة مراجعة لحكم ابتدائي، بل تغدوا محكمة بداية.

وما تجدر ملاحظته في هذا الصدد أن المشرّع التونسي لم يحدد صراحة الأداءات التي ينسحب عليها إجراء التوظيف الإجباري و ترك الباب لاجتهاد الفقه و فقه القضاء، ويمكن اعتبار الأداءات التالية مدرجة ضمن مادة التوظيف الإجباري[[74]](#footnote-75):

* ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات.
* الأداء على القيمة المضافة و معاليم الاستهلاك.
* معاليم التسجيل و الطابع الجبائي.
* الأداء على التكوين المهني.
* المساهمات في صندوق النهوض بالمساكن الاجتماعية.
* المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية.
* المعلوم على النزل.
* الأداء على العربات السياحية ذات المحركات المزودة بالزيت الثقيل و الأداء الإضافي السنوي على العربات المستعملة لغاز البيترول السائل.
* معلوم الجولان على العربات السيارة.
* المعلوم التعويضي على النقل بالطرقات.
* وبعض الأداءات الأخرى...

و من الجانب آخر و لئن أغفل المشرع التونسي تحديد و تعداد الأداءات المندرجة ضمن مادة التوظيف الإجباري إلّا أنه في المقابل حدّد حالات التوظيف الإجباري صلب أحكام الفصل 47 من م ح ا ج معتبرا أن من أسباب توظيف الأداء وجوبا:

* صورة عدم الإتفاق بين مصالح الجباية و المطالب بالأداء على نتائج المراجعة الأولية أو المعمقة.
* صورة عدم الردّ كتابيا في الأجل المحدّد على نتائج المراجعة.
* صورة عدم قيام المطالب بالأداء بإيداع التصاريح الجبائية و العقود التي اقتضاها القانون لتوظيف الأداء في أجل أقصاه ثلاثون يوما من تاريخ التنبيه عليه.

**الجزء الثاني: آثار الإستئناف**

 يعدّ الإستئناف في النزاع الجبائي ، طريقة طعن إستدراكية، تضمن للمحكوم ضده مباشرة التقاضي من جديد و منازعة منطوق الحكم الابتدائي و ما اعتمده من أسانيد قانونية وواقعية، وهو بذلك، ضمانة للمتقاضين خاصّة إذا ما علمنا أن محكمة الاستئناف تدرج ضمن قضاء الأصل، أي أنها تتمتع بسلطات واسعة[[75]](#footnote-76) تمكّنها من إعادة فحص النزاع الجبائي من كافة جوانبه، وهذا من شأنه أن يحث المتقاضي على مواصلة التداعي القضائي و استغلال كامل حقه في درجات التقاضي.

**المبحث الأول: المفعول الإنتقالي**

إن الدور الملحوظ الذي تنهض به محكمة الاستئناف، كجهاز قضائي يتأسس على تقنية قانونية: هي المفعول الانتقالي للاستئناف[[76]](#footnote-77) وعلى الرغم من أهمية هذه التقنية القانونية، التي تجسّد امتداد حق التقاضي فإن المشرع التونسي، لم ينص عليها صراحة صلب أحكام مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية، مخالفا بذلك المنهج الذي اتبعه صلب أحكام الفصل 65 جديد من قانون غرة جوان 1972[[77]](#footnote-78) غير أن غياب التنصيص الصريح و المباشر للمفعول الانتقالي" لا يعني أن المشرع قصد غير تطبيق الفصل 144 م م م ت لأن هذا الأثر يبقى جوهر الطعن"[[78]](#footnote-79)، وفضلا عن عدم التنصيص صراحة بهذا الفصل، فإن المشرع تغافل عن تقديم تعريف قانوني للمفعول الانتقالي، حيث خلت جميع المجلات القانونية منه، وهو أمر قد نجد ما يبرّره باعتبار أن تلك المهمة ينهض بها عادة أهل الفقه والقضاء.

وقد تصدّى عديد الفقهاء و رجال القانون لهذه المسألة وتولوا تقديم تعاريف فقهية مختلفة، فاعتبر أحدهم[[79]](#footnote-80) أن المقصود بالمفعول الانتقالي، هو "ما للاستئناف من خاصية نقل النزاع الذي طرح أمام محكمة أول درجة وصدر فيه حكم و حدث طعن بالاستئناف فيه"، في حين جاء على لسان غيره[[80]](#footnote-81) بأنه "الأثر الذي تنتقل بمقتضاه الدعوى برمتها واقعا وقانونا أمام محكمة الدرجة الثانية ذات النظر"، وحسب الأستاذ أودان ODENT فإن المفعول الإنتقالي "يعرّف بالرجوع إلى سلطات قاضي الاستئناف ، فهذا الأخير يعيد النظر في القضية في كامل جوانبها و بكامل عناصرها وتكون له نفس سلطات القاضي الإبتدائي"[[81]](#footnote-82) والمفعول الإنتقالي وإن كان يمثّل أثرا للإستئناف، فإنه يعدّ في الآن ذاته تقنية قانونية تنتقل بمقتضاها خصومة الأطراف المتنازعة في مادة الجباية، من الطور الأول إلى الطور الثاني من التقاضي وذلك في حدود ما تسلّط عليه الطعن، وقد جاء صلب أحكام الفصل 144 المذكور أن الاستئناف ينقل الدعوى بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف وذلك في خصوص ما تسلّط عليه الاستئناف"، إن التدقيق في مقتضيات هذا الفصل ، يسمح بالقول بأن المشرع التونسي قد أوجد صلب الاستئناف في النزاع الجبائي صنفين من المفعول الانتقالي هما المفعول الانتقالي الشامل(فقرة أولى) والمفعول الانتقالي الجزئي (فقرة ثانية).

**الفقرة الأولى: المفعول الانتقالي الشامل**

ينصّ الفصل 144 المذكور على المفعول الإنتقالي الشامل حيث، جاء صلبه أن الإستئناف ينقل الدعوى بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف، فالصبغة الشمولية للمفعول الانتقالي، تستشف أساسا من استعمال المشرع لمصطلح "بحالتها"، أي أن الدعوى تنتقل كما هي دون تغيير إلى الطور الثاني من التقاضي، كما أن صياغة الجزء الثاني من الفصل المذكور عند مقارنتها بالجزء الأول تؤكد هذا التحليل، والمقصود بالمفعول الانتقالي الشامل هو أن كامل الخصومة، بجميع عناصرها التي كانت محلّ نظر أمام المحكمة الابتدائية، تنتقل إلى محكمة الاستئناف التي تتولى فحص الدعوى من جديد والبتّ فيها بحكم نهائي قابل للطعن بالتعقيب.

يعتبر المفعول الانتقالي الشامل أو العام بمثابة المبدأ، لأنه من المنطقي أن محكمة الاستئناف بوصفها محكمة درجة ثانية، و يندرج قضاءها ضمن قضاء الأصل، أن تنظر في عموم نزاع التوظيف الجبائي، أي أن تتولى فحص جميع فروع الدعوى دون إقصاء أيّ فرع طالما كان الاستئناف عاما، وتطبيقيا عادة ما يمثّل هذا الوضع الصورة الغالبة في القضايا المنشورة أمام محكمة الاستئناف، حيث أن عديد الأحكام الإعتراضية الصادرة في مادة التوظيف الإجباري تنصّ في منطوقها على كامل طلبات طرف دون آخر[[82]](#footnote-83)، وهو الأمر الذي يدفع المحكوم ضده إلى الطعن بالإستئناف في جميع أوجه الحكم الإبتدائي، بما يؤدي عمليا إلى نقل النزاع برمته و نشره من جديد أمـام محكمة الاستئناف دون تغيير.

والجدير بالملاحظة، هو أن دور المحكوم ضده في تفعيل آلية المفعول الانتقالي الشامل للاستئناف يظل نسبيا محدودا، باعتبار أن تدخّله لا يأتي بجديد لأن النص التشريعي نفسه يكفل حصول الانتقال الشامل للدعوى بدون تغيير أو تعديل، بحيث يكفي مثلا للمطالب بالأداء المحكوم ضده رفع الطعن دون الخوض في التفاصيل الدقيقة لموجبات استئنافه، حتى يضمن بمقتضى القانون بسط كامل النزاع الجبائي من جديد أمام محكمة الاستئناف وهو بمثابة المفعول الانتقالي"بقوّة القانون"، وهذا الصنف من المفعول الاتنتقالي له انعكاسات إيجابية على طرفي النزاع و على المحكمة، فبالنسبة للأطراف من شأن المفعول الانتقالي الشامل للاستئناف أن يرفع عن المستأنف و لو نسبيا، عبء و حرج تحديد نطاق استئنافه خاصة إذا كان المستأنف هو المطالب بالضريبة و كان هذا الأخير يفتقد للثقافة القانونية المطلوبة و لا ينوبه محام، كما أن نقل الخصومة على حالتها الأولى هو إعطاء المستأنف الأصلي فرصة كاملة لمناقشة جميع جوانب الحكم الابتدائي، أما بالنسبة للمحكمة فإن نشر كامل النزاع يمنح القاضي الإستئنافي سلطات واسعة لمراجعة كافة عناصر الحكم الابتدائي، الواقعية منها و القانونية، بما يمكنه من حسن الفصل في النزاع.

**الفقرة الثانية: المفعول الانتقالي الجزئي**

جاء صلب الجزء الثاني من الفصل 144 م م م ت أن الإستئناف ينقل الدعوى " وذلك في خصوص ما تسلط عليه الإستئناف "، حيث أنه وعلى خلاف المفعول الانتقالي الشامل والذي تتفق فيه إرادة الخصوم مع القانون[[83]](#footnote-84) وتنتقل بموجبه كامل الخصومة إلى الطور الثاني من التقاضي فإن المفعول الإنتقالي الجزئي هو ترجمة بامتياز للدور الخلاق الذي يقوم به الخصوم وتحديدا المحكوم ضده[[84]](#footnote-85)، فهذا الأخير سواء كان المطالب بالأداء أو إدارة الجباية يأخذ المبادرة كاملة لتحديد نطاق طعنه بالإستئناف، فهو الذي يخصص الجزء مناط وموضوع الطعن بكل حرية، دوافعه في ذلك حماية حقوقه، وتأكيدا على هذا التوجه التشريعي فسح المجال واسعا للمحكوم ضده في انتقاء مناط طعنه، وما من شك في أن هذه الحرية الممنوحة للمتقاضين، من شأنها أن تمثّل في جانب آخر تقييدا للمفعول الانتقالي، الذي يصبح بمقتضى إرادة الخصوم مفعولا انتقاليا جزئيا، لا يشمل جميع فروع الحكم الابتدائي، وتعتبر المصلحة أساس هذه التجزئة، فالمطالب بالأداء قد لا يجد مصلحة في استئناف كامل الحكم الابتدائي، إذا ما كان هذا الحكم قد قضى جزئيا لمصلحته، ففي مثل هذه الصورة يقتصر طعنه على الجزء المحكوم به لفائدة إدارة الجباية، وكمثال على ذلك تقتضي مصلحة المطالب بالأداء عدم مناقشة ما طرحته المحكمة الابتدائية من مبالغ مطلوبة بعنوان إحدى السنوات، نظرا لسقوط حق الإدارة في المطالبة بها، في مقابل التركيز على ما أقرّته من أداء بالنسبة للسنوات المتبقية.

**أوّلا: سيادة الخصوم على النزاع**

تعتبر سيادة الخصوم على النزاع، من المبادئ القانونية التي تهيمن على مادة الإجراءات. ولا تزال أغلب التشاريع الوضعية تكرّسه[[85]](#footnote-86) في تنظيم سير الخصومة القضائية، من خلال تطبيق الفصل 144 المذكور يكون المشرع التونسي قد سحب هذا المبدأ على نزاع التوظيف الإجباري، وأصبح بذلك، هذا النزاع يخضع في تنظيمه لهذا المبدأ الإجرائي ويلتقي في ذلك مع النزاعين المدني و التجاري، وانطباق هذا المبدأ الإجرائي لا يتجلّى فقط عند سير الخصومة الاستئنافية بل كذلك عند انطلاقها أي عند رفع الاستئناف، فالمطالب بالأداء على سبيل المثال يعتبر سندا في طعنه يتولى بكل حرية تحديد مناط استئنافه، وفضلا عن ذلك يبدوا واضحا أن امتداد حق التقاضي، هي إمكانية أجازها المشرع ويتوقف تحقيقها على رغبة المستأنف نفسه، فإذ ما آثر هذا الأخير العدول عن رفع الطعن و القبول بما جاء بفحوى الحكم الابتدائي، فإنه بمضيّ أجل الاستئناف ينتهي النزاع، أمّا إذا سارع إلى رفع طعنه ، كان له الحق في تحديد مناط استئنافه. فمن ذلك مثلا يحقّ للمطالب بالأداء أن يقتصر عند رفع الإستئناف، على مناقشة الحكم الإبتدائي الذي أقرّ مبلغ الضريبة على الدخل بعنوان الأرباح الصناعية و التجارية المحدّد من قبل إدارة الجباية، دون المنازعة في ما حدّدته بخصوص مبلغ الأداء على القيمة المضافة، أو أن يكتفي بتسليط طعنه في خصوص الفوائض، منازعا في ضارب احتسابها أو في تاريخ إعتمادها.

**ثانيا: مبدأ حياد القاضي الإستئنافي:**

يدرج حياد القاضي[[86]](#footnote-87) كمبدأ من ضمن المبادئ الإجرائية، وقد استقر الفقه على إعطاء مفهومين لهذا الحياد: الأول و هو أدبي مرتبط بفكرة العدل و الإنصاف و الثاني فنّي بالأساس يتمثّل في ضرورة تجنّب القاضي المتعهّد بالنزاع اتخاذ أي إجراء من شأنه إقامة الحجّة لصالح أحد طرفي النزاع[[87]](#footnote-88)، ومن المعلوم أن القاضي الإستئنافي لا يتعهّد بنزاع التوظيف الجبائي بصفة تلقائية، بل إن أطراف الخصومة هم من يسعون إلى رفع النزاع إليه، ، حتى يتولى الفصل بين الناس في الخصومات حسما للتداعي و قطعا للتنازع، وأمام سيطرة الخصوم على تحديد نطاق الطعن، يلازم القاضي الإستئنافي الحياد، إذ لا يحقّ له مبدئيا[[88]](#footnote-89) التوّسع في نطاق الاستئناف ويظلّ مقيّدا بطلبات الخصوم و يحجّرعليه النظر فيما لم يتسلّط عليه الطعن، ونتيجة لذلك، فإن الجزء من النزاع الجبائي الذي أبعد عن أنظار محكمة الاستئناف، يكون" قد اتصل به القضاء و حاز قوّة الأمر المقضي به"[[89]](#footnote-90)، وحياد قاضي الاستئناف في المادة الجبائية لا يجب أن يفهم منه بقاء القاضي سلبيا، بل إن هذا الأخير ودون الانحراف عن حياده الإيجابي، يضطلع بدور خلّاق خاصة في تكييف الوقائع وإعطائها الوصف القانوني السليم و في تطبيق القاعدة القانونية المطلوبة، فهو مثلا في حالة حصول النزاع حول ضبط الأداء المستوجب (من جهة أن المطالب بالضريبة يسعى إلى تضخيم الأعباء المطروحة و تقليص المداخيل في حين أن إدارة الجباية تدفع بعكس ذلك) يتولى الاجتهاد في المسألة وإرجاع الأمور إلى نصابها على ضوء الأحكام القانونية دون تحريف للوقائع أو للقانون[[90]](#footnote-91)، و تأكيدا على ضرورة التزام القاضي الإستئنافي بنطاق الطعن بالإستئناف، أوجب المشرع التونسي بمقتضى أحكام الفصل 145 م م م ت على القاضي المتعهد بالقضية، النظر وجوبا في خصوص كامل ما تسلّط عليه الطعن[[91]](#footnote-92).

 **المبحث الثاني: حماية حقوق المطالب بالآداء**

تتأكد مسألة ضمان حقوق المطالب بالآداء من خلال ممارسة الدعوى الاستئنافية ذاتها(فقرة أولى) و عبر إقرار ضمانات حقوق الدفاع(فقرة ثانية)

**الفقرة الأولى: على مستوى ممارسة الدعوى الاستئنافية**

تضمن ممارسة الدعوى الجبائية في طورها الاستئنافي للمطالب بالآداء إيقاف نتفيذ الحكم الابتدائي (أولا) و تكفل له تقديم طلبات جديدة(ثانيا) كما تمكنه من تغيير سبب الاستئناف أو التوسع فيه(ثالثا).

**أولا: إيقاف التنفيذ**

جاء بالفصل 71 جديد الذي أضافه تنقيح 3 جوان 1996 لقانون المحكمة الإدارية أنه "للرئيس الأول ، بضرورة إستثنائية، و بطلب من الطاعن أن يأذن بتوقيف تنفيذ الحكم أو القرارالمطعون فيه لأجل يحدّده إذا كان التنفيذ من شأنه أن يؤدي إلى استحالة الرجوع بالوضعية إلى ما كانت عليه، أو أن يفضي إلى نتائج يصعب تداركها، ويكون الإذن بدون ضمان ما لم يتضمّن إلزاما للطالب تأمين المبلغ المالي المحكوم به، ضمانا للتنفيذ".

لقد حسم هذا الفصل مسألة الإختصاص في توقيف التنفيذ و منحه صراحة للرئيس الأول للمحكمة الإدارية و قد أثار هذا الأمر جدلا فقهيا واسعا بين مؤيد لمنح توقيف التنفيذ للرئيس الأول للمحكمة الإدارية بإعتباره قاضيا فرديّا و ذلك تماشيا مع صيغة الإستثنائية و الإستعجالية للطلب، وبين معارض له داع إلى جعل الإختصاص لقاضي الدعوى الأصلية، ونظرا للصبغة الإستثنائية لتوقيف التنفيذ ربط هذا القرار بتوفر أحد الشرطين:

* أن يؤدي التنفيذ إلى إستحالة الرجوع بالوضعية إلى ما كانت عليه قبل إجرائه.
* أو أن يفضي إلى نتئج يصعب تداركها.

لقد جاء هذا الفصل عامّا و مطلقا، بالتالي جرى على إطلاقه وأصبح طلب توقيف التنفيذ متاحا في أي مجال من المجالات صدرت فيها أحكام نهائية، وهي من إختصاص المحكمة الإدارية تعقيبيا بما في ذلك المّادة الجبائية، ورغم وضعه لشروط لتوقيف تنفيذ الأحكام النهائية المطعون فيها بالتعقيب فإن المشرع منح سلطة تقديرية هامّة للرئيس الأول للمحكمة الإدارية الذي يعود له الإجتهاد لتحديد الحالات التي يستحيل فيها الرجوع بالوضعية إلى ما كانت عليه قبل التنفيذ والتقدير النتائج التي يصعب تداركها، وبناء على ذلك، منح الرئيس الأول المذكور توقيف التنفيذ في عدّة حالات من ذلك القرار عدد 43625 الصادر في 11/5/2000 و القرار عدد 43853 الصادر في 07/05/2001.

و قد أضاف فقه قضاء المحكمة الإدارية شرطا ثالثا لتوقيف تنفيذ القرارات القضائية وهو أن تكون الأسباب التي استند إليها المطلب أسباب قانونية جديّة. وهو شرط مستوحى من أحكام الفصل 39 جديد من قانون المحكمة الإدارية والذي ينظم إيقاف التنفيذ في دعوى تجاوز السلطة وهو أمر ولئن كان يضيّق في سلطات الرئيس الأول للمحكمة الإدارية في توقيف التنفيذ فإنه يبقى مبرّرا نظرا للصبغة الإستثنائية لهذه السلطة من ناحية، ولغاية التصدّي إلى التعسّف في إستعمال هذا الحق خاصّة في المادّة الجبائية التي تتصل بمجال حيوي و هامّ من ناحية أخرى، بقي أن نشير إلى أن توقيف التنفيذ ينبغي أن يحدّد بأجل خاضع من حيث المبدأ لسلطة مصدر القرار لكنه عادة ما يرتبط بأمد نظر المحكمة في القضيّة الأصليّة، و من الممكن أن يثار التساؤل حول ما إذا كان للرئيس الأول للمحكمة الإدارية تأجيل تنفيذ الحكم الصادر نهائيا في مادة النزاع التوظيف الجبائي؟

يستمدّ هذا التساؤل مشروعية ممّا جاء به الفصل 39جديد من قانون المحكمة الإدارية المتعلّق بتوقيف التنفيذ والتأجيل في إطار دعوى تجاوز السلطة.

إن الإجابة على هذا التساؤل تكون قطعا بالنفي ضرورة أن الفصل 71 جديد الذي اعترف بإختصاص الرئيس الأول للمحكمة الإدارية في توقيف التنفيذ لم يشر إلى تأجيل وإكتفى فقط بتوقيف التنفيذ ضرورة أن الفصل 71 جديد المتحدّث عنه تكلّم فقط على توقيف التنفيذ دون التأجيل و رأى أنّه ليس الرئيس الأول أن يمنح تأجيل تنفيذ الحكم الصادر نهائيا في مادّة الجباية لعدم التصريح له بذلك بالفصل 71 جديد المذكور وإن تحدث على ذلك بالفصل 39 جديد، لكن هذا يتعلّق بتوقيف التنفيذ والتأجيل في خصوص المقرارات الإدارية بينما الأصل في مادّة الجباية يتعلّق بأحكام قضائية والفرق واضح بين الحالتين.

**ثانيا: تقديم طلبات جديدة**

يلاحظ أن المشرع التونسي قد ترك المجال واسعا صلب الفصل 46 م ح ا ج لأجل تقديم طلبات جديدة، بحيث يمكن أن تكون لهذه الطلبات مساس بالطلبات الأصلية و هذا الأمر مفهوم باعتبار أن موضوعها هو التخفيض من نتائج المراجعة، والتخفيض المذكورهو بمثابة الإقرار والتنازل من المعنى بالأمر، في حين أن المشرع قد ضيّق صلب الفصل 147 في مضمون الطلبات الجديدة وجعلها طلبات تنضوي ضمن ملحقات الدعوى الأصلية دون المساس بهذه الأخيرة، تقدّم من قبل المحكوم ضده، ولئن كان من البديهي القول بأن المطالب بالضريبة يحقّ له الزيادة في دعوته الأصلية، كأن يطلب التعويض له عن أتعاب التقاضي عن الطورين، فهل يحق لإدارة الجباية الّلجوء لهذا الفصل للزيادة في دعواها؟

 يفهم من أحكام الفصل 46 م ح ا ج أنه يحجّر الزيادة في الدعوى لدى الإستئناف غير أن الزيادة المقصودة حسبما يبدو من النص هي تلك التي لها مساس بأساس الأداء واحتسابه وهو ما يعني أنه إذا كانت تلك الزيادة متعلّقة مثلا بفوائض الأداء فإنه لا شيء يمنع محكمة الإستئناف من الحكم بها استنادا على أحكام النص العام (أي الفصل 147 م م م ت)

إن الإحتجاج بوسائل جديدة لدى الإستئناف، يعدّ من بين الضمانات التي منحها المشرع لأطراف النزاع، ولقد أقرّ المشرع بهذه الإمكانية صلب الفقرة الثانية من الفصل148 م م م ت[[92]](#footnote-93) الذي ينصّ "كذلك يمكن الاحتجاج بوسائل جديدة لدى الإستئناف".

 يعتبر فتح المجال المتقاضي، لتقديم وسائل جديدة الفرصة الأهم بالنسبة إليه لدعم طلباته وخاصة طلباته الأصلية، التي هي أساس دعواه، وتعدّ الوسائل الجديدة بمثابة الركائز القانونية التي على أساسها يستقيم الطعن وأهميتها تتعاظم مقارنة بالوسائل الأولى المدلى بها في الطور الأول، بإعتبار أن هذه الوسائل الجديدة هي بمثابة تعديل وتصحيح للوضع السابق أو تعزيز له على ضوء ما جاء في منطوق الحكم الابتدائي، و تأتي أهمية هذه الوسائل كذلك من كونها تساعد أيضا على الاقتصاد في الإجراءات بشكل لا يضطرّ معه المتقاضين إلى إعادة التقاضي من جديد و ذلك بشرط عدم سقوط الحق في إثارتها[[93]](#footnote-94)،

و المقصود بالوسائل Les moyens هي "كل ما يمكن أن يصلح لتبرير طلبات الأطراف"[[94]](#footnote-95) ويذهب قسم من الفقه للقول بأن المقصود بالوسائل الجديدة صلب أحكام الفصل 148 هي الدفوعات القانونية البحتة، مقصيا بذلك الدفوعات المختلطة (وقائع وقانون) لكون المشرع التونسي يحجّر الاعتماد على وقائع جديدة تثار أول مرة لدى محكمة الاستئناف، يبدوا هذا الرأي وإن كان ينطبق انطباقا تاما بالنسبة للنزاع المدني إلّا أنه إذا ما أخرج من ذلك السياق وتعلّق الأمر بنزاع التوظيف الإجباري فإنه يصبح مجانبا لمقصد المشرع. فهذا الأخير يجيز الاعتماد على الدفوعات المختلطة، وإثارة وقائع جديدة من خلال استعماله لمصطلح"معلومات"، التي تفيد بالأساس معنى الوقائع الجديدة، وهذا ما يبرز بجلاء خصوصية الوسائل الجديدة التي يمكن الاحتجاج بها في النزاع الجبائي، و يمكن أن نعطي مثالا على الدفوعات التي يمكن التمسك بها لأول مرّة لدى الإستئناف كتقديم المطالب بالضريبة لكشف بنكي لم يسبق الإدلاء به يفيد حصوله في السابق على قرض بنكي مكّنه من شراء عقارات يفوق ثمنها مداخيله السنوية المصرح بها و التي اعتبرتها الإدارة غير كافية لتبرير نمو الثروة.

لقد أطلق المشرع العنان للخصوم في إبداء ما يشاءون ما دام حقهم في إبداء تلك الدفوع لم يسقط وبحسب أحكام الفصل 65 م ح ا ج[[95]](#footnote-96) فإن المطالب بالضريبة يتحمّل لدى الإستئناف عبء الإثبات فهو لا يمكنه الحصول على الإعفاء أو تخفيض من الأداء الموظف عليه إلا إذا أقام الدليل على صحة تصاريحه وموارده الحقيقية أو على شطط الأداء الموظف عليه حيث بإمكانه الاعتماد على وسائل الإثبات الواردة صلب الفصل 427 م ا ع باستثناء شهادة الشهود واليمين والامتناع من الحلف.

**ثالثا: تغيير السبب أو التوسع فيه**

يدرج السبب ضمن أحد عناصر اتصال القضاء ومن ثمة فإن لتحديد مدلوله صلب النزاع الجبائي أهمية بالغة، باعتبار أن ذلك التحديد يتيح ضبط إطار النزاع ومعرفة ما إذا كان هناك ارتباط بين قضية وأخرى، لم يتعرّض المشرع التونسي إلى تعريف السبب رغم وجود عديد الفصول التي تطرقت إليه[[96]](#footnote-97)، ولعلّ ذلك كان من الأسباب المؤدية إلى غموض مفهومه، الذي كان ولا يزال محلّ جدل فقهي، ولقد انقسمت الآراء الفقهية إلى نظريات ثلاث[[97]](#footnote-98)، كما أن القضاء التونسي لم يكن بعيدا عن ذلك الجدل، و قد تبنّت محكمة التعقيب التونسية مواقف متباينة منه[[98]](#footnote-99)، أجاز المشرع التونسي إمكانية تغيير السبب صلب الفصل 148 م م م ت فقرة أولى الذي ينص "يمكن تغيير السبب المبني عليه المطلب إذا كان موضوع الطلب الأصلي باقيا على حالة بدون تغيير و كان السبب الجديد غير قائم على وقائع جديدة لم يقع جديدة طرحها لدى محكمة الدرجة الأولى"، وقد أوقف المشرع تلك الإجازة، على ضرورة احترام شرطين أساسيين هما: عدم المساس بموضوع الطلب الأصلي، وأن لا يكون السبب الجديد مستندا على وقائع جديدة، وتغيير سبب الدعوى هو أمر لا يقتصر على الخصوم، بل إن القاضي الإستئنافي يمكن أن يكون له دور في هذا السياق، فإذا ما سلّمنا بأن السبب يمثّل في جانب منه القاعدة القانونية التي يرتكز عليها الطلب فإنه في هذه الحالة يمكن للمحكمة تصحيحا للوضع أن تعطي للدعوى تكييفا قانونيا جديدا وهذا إجراء يدخل في صميم عملها القضائي.

**الفقرة الثانية: ضمانات حق الدفاع**

لا تقف الضمانات التي كرسها الاستنئناف عند حدود الخصوم، بل إنها تشمل أيضا تنظيم النزاع بما يعود بالفائدة على المتقاضين، فالإستئناف بوصفه امتداد لحق الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري هو فضاء لتأسيس مبدأ التقاضي على درجتين (أولا) و لتكريس مبدأ لا يضار الطاعن بطعنه (ثانيا) في مادة التوظيف الجبائي[[99]](#footnote-100).

**أولا: تكريس مبدأ التقاضي على درجتين**

إلى غاية صدور مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية[[100]](#footnote-101) لم يكن لهذا المبدأ وجود في نزاع التوظيف الجبائي، حيث كانت الأحكام تصدر عن لجنة التوظيف الإجباري بصفة"ابتدائية نهائية" لا تقبل إلا الطعن بالتعقيب. ولقد " مثل غياب هذا المبدأ أحد أسباب توتّر العلاقة بين القضاء والمتقاضين وكان وراء ظاهرة تفاقم التحيّل الجبائي"[[101]](#footnote-102) واعتبر نقطة سلبية في النظام القضائي التونسي، وقد برّر الأستاذ ناجي البكوش هذا التوجه التشريعي السابق بكون النزاعات الجبائية كانت بسيطة في البداية، الأمرالذي لم يستلزم التقاضي على درجتين،

و مع دخول م ح ا ج حيّز التنفيذ ألغى المشرع التونسي العمل بنظام القضاء المختلط[[102]](#footnote-103) والمحاكم الاستثنائية، وأقر مبدأ التقاضي على درجتين في النزاع التوظيف الإجباري، وتبنّى بذلك نفس التوجه الذي اتبعه المشرع الفرنسي الذي تولى في البداية تكريس مبدأ التقاضي على درجتين بالنسبة للنزاعات المتعلّقة بالأداءات المباشرة التي تنظر فيها المحاكم الإستئنافية الإدارية،ليعمد في مرحلة ثانية إلى إقرار ذلك المبدأ بالنسبة للنزاعات المتعلّقة بالأداءات غير المباشرة والتي تنظر فيها المحكام الإستئنافية العدلية، والجدير بالذكر في هذا الصدد أن إقصاء الإستئناف عن النزاعات الأخيرة قد مثّل بالنسبة للتشريع الفرنسي تعارضا مع مقتضيات الفصل 6 من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان و هو ما تم تلافيه بصدور قانون المالية لسنة 1999، المؤرخ في 30/12/1999 الذي أجاز الطعن بالإستئناف بداية من سنة 1998[[103]](#footnote-104) ، وقد أعتبر هذا القانون في فرنسا استجابة لنداءات عدّة فقهاء[[104]](#footnote-105) بضرورة تمكين المطالب بالضريبة من عرض نزاعه مع إدارة الجباية أمام محكمة أعلى درجة و أكثر حنكة، الأمر الذي يمنحه فرصة ثانية و لعلها لاتقاء تعسف سلطة الإدارة.هذا ما يدفع بعضهم إلى القول بأن القضاء الذي لا يقبل الاستئناف هو قضاء ناقص[[105]](#footnote-106)، يجمع الفقهاء على أهمية هذا المبدأ بل هناك من اعتبره ليس فقط ضمانا للمتقاضين، معتبرا أن له مساس بالمصلحة العليا[[106]](#footnote-107)، ومن شأن إرساء مبدأ التقاضي على درجتين في نزاع التوظيف الجبائي، أن ينعكس بشكل إيجابي على حقوق المتقاضين. فهو من جهة يعطي للمحكوم ضده ابتدائيا حق التدارك و من جهة أخرى سيكون دافعا لقضاة الدرجة الأولى على مزيد البذل و الاجتهاد باعتبار و أن ما سيصدر عنهم سيكون محلّ مراجعة و مراقبة من طرف قضاة الدرجة الثانية. ويترتب عن تأسيس هذا المبدأ الإجرائي صلب نزاع التوظيف تحقيق المزيد من العدالة الجبائية وإخراج النزاع المذكور من الصبغة الاستثنائية ليكون قريبا لبقية النزاعات[[107]](#footnote-108)، ويتفق الفقهاء اليوم على اعتبار مبدأ التقاضي على درجتين من النظام العام[[108]](#footnote-109)، ولا يمكن للمتقاضين الاتفاق على تجاوزه كما لا يمكن للمحكمة تجاهله، وعليه فإذا ما أصدرت المحكمة الإبتدائية حكما "اعتراضيا" وصفته غلطا بكونه نهائي الدرجة فإن ذلك الوصف لا يحول دون الطعن بالإستئناف في الحكم المذكور.

**ثانيا: عدم التوسع في قضاء محكمة البداية**

يستمد مبدأ عدم التوسع في قضاء محكمة البداية، أي التقيد بما جاء بمنطوق الحكم الابتدائي الدرجة، من القاعدة الفقهية"لا يضار الطاعن بطعنه"، وهذا المبدأ سلف إرساءه قبل إقرار الطعن بالإستئناف، حيث كان ولا يزال يعمل به عند الطعن بالتعقيب في قرارات الّجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري، غير أنه بإقرار الإستئناف ازداد هذا المبدأ رسوخا، وأصبح يعدّ في النزاع الجبائي من القواعد الأصولية و أحد المبادئ الأساسية للإجراءات[[109]](#footnote-110) التي لا يمكن تجاهلها و لو بنيّة حماية أموال الخزينة العامة، والمقصود بهذا المبدأ ، هو "عدم الحكم للطاعن أو عليه بأسوأ مما كان قد حكم له أو عليه لدى درجة الأولى بحسب ما إذا كان محكوم له أو عليه في تلك الدرجة و ذلك زيادة أو نقصانا"[[110]](#footnote-111)، و لئن تناول المشرع التونسي هذا المبدأ بشكل شبه صريح صلب أحكام الفصل 216 من مجلة الإجراءات الجزائية[[111]](#footnote-112)، فإنه اكتفى صلب الفصلين 144و145 م م م ت، المنطبقين في مادة التوظيف الجبائي بمقتضى إحالة من الفصلين 56و58م ح ا ج بالصيغة الضمنية، ويعد المفعول الإنتقالي وخاصة الجزئي، ترجمة للمبدأ المذكور الذي يعني أن محكمة الاستئناف لا يمكنها أن تنظر في أكثر مما تسلّط عليه الطعن[[112]](#footnote-113)، وإن تحكم بأقل ما حكم به ابتدائيا، أي أن تعكّر المركز القانوني للمستأنف طالما لا يوجد استئنافا عرضيا، وكمثال على ذلك، إذا صدر الحكم الابتدائي وقضى جزئيا لصالح المطالب بالضريبة، وكان هذا الأخير هو المستأنف الوحيد للحكم المذكور، فإن محكمة الاستئناف إمّا أن تقرّ ذلك الحكم أو أن تقضي بأكثر منه وفقا للطلب المقدّم[[113]](#footnote-114)، وعلى خلاف مبدأ التقاضي على درجتين، فإن مبدأ لا يضار الطاعن بطعنه لا يتعلّق بالنظام العام، بل هو يهم مصالح الخصوم الذين يحقّ لهم التنازل عنه صراحة، وهذا الاستنتاج يتأكد من خلال أحكام الفصل 46 م ح ا ج، الذي يجيز لإدارة الجباية أن تتقدم – ولو كانت هي المستأنفة –[[114]](#footnote-115)بطلب التخفيض في نتائج المراجعة الجبائية، ما يعني إمكانية الحكم لها بأقل مما جاء صلب الحكم الإبتدائي، إن حق التقاضي ولئن كان ضمانة جوهرية للمتقاضين إلّا أنه لا يعدّ في حد ذاته هدفا منشودا. حيث أنه من الضروري أن تكون هناك بالموازاة مع إقرار حق التقاضي، حماية للمتقاضين وإلّا أصبح التقاضي مضيعة للوقت وإهدارا للجهد و المال بشكل قد يتعذّر حصول التدارك مستقبلا، وحتى لا يفقد حق التقاضي نجاعته المطلوبة و لا يظّل حقا نظريا صرفا، أقرّ المشرع حماية للمتقاضي ( في ما يتعّلق بذمته المالية)، معتبرا الحكم مرجعا أساسيا في هذه الحماية، التي تتحقّق من خلال وضع حد سواء بصفة جزئية أو كلية لأثار الحكم الابتدائي، وقد تتحقّق هذه الحماية إذا ما تم الإسراع في تنفيذ الحكم المذكور، وهذا الصنف من الحماية الإجرائية الأوّلية، من شأنه أن يسهّل على المتقاضي مواصلة التداعي القضائي بعيدا عن أيّ ضغوطات مأتاها التنفيذ على الذمة، و من جانب آخر قد تتأكد حماية المتقاضي سواء كان هذا الأخير هو المطالب بالأداء أو إدارة الجباية ،من خلال الدور الهام الذي ينهض به القاضي الإستئنافي و الذي يؤدي للوصول إلى صدور حكم نهائي الدرجة، يمثّل حماية قضائية" نهائية"، تتوضّح معها وبشكل كبير حقوق كل طرف في النزاع.

**قائمة المصادر و المراجع**

**\***أحمد الجندوبي و حسين بن سليمة، أصول المرافعات المدنية و التجارية، الطبعة الأولى 2001، مطبعة شركة أورييس، تونس 2001.

**\***إبراهيم سيد أحمد، الاستئناف في المواد المدنية و التجارية،الطبعة الأولى 2003، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة 2003.

**\***أحمد أبو الوفاء، نظرية الأحكام في قانون المرافعات، منشأة المعارف بالاسكندرية، الطبعة السادسة ، مصر1989.

**\***أحمد أبو الوفاء، أصول المحاكمات المدنية، الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت 1983.

**\***أسامة أحمد شتات، أحكام الفصل 163 من قانون الضرائب على الدخل بمصر رقم 157 لسنة 1981 حسب احدث التعديلات، دار الكتب القانونية ، المحلة الكبرى، مصر 2005.

**\***الصغير الزكراوي، ضمانات المطلب بالأداء، مجلة القضاء و التشريع، عــ3ـــدد السنة 44، مارس 2002.

**\***الباشا البجار: " المقر أهميتة، صورة ، تحديده، تأثيراته القانونية خاصة على سلامة الإستدعاء و الإعلام" – مجلة القضاء و التشريع عدد 1 جانفي 1991.

**\***المبروك بن موسى، الإعلام بالحكم، مجلة القضاء و التشريع عــ9 ـدد، نوفمبر،1993.

**\***الطيب اللومي، التعقيب في المادّة الجبائية مجلة القضاء و التشريع، عدد 02 فيفري 2002.

**\***أحمد الورفلي، دراسات في القانون الجبائي، الطبعة الأولى 2003، سلسلة الخبير ، تونس 2003.

**\***بلحسن الخلادي، حقوق الدفاع في التقاضي الجبائي من خلال مجلة الحقوق و الاجراءات الجبائية، م ق ت، عــ2ـدد فيفري، لسنة 2005 إصدار مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس 2005.

**\***سامي فرحات، تعليق على أحكام مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية، المكتبة القانونية، تونس 2002.

**\***موريس صادق، قضاء منازعات الضرائب، دار الكتب القانونية، المحلة الكبرى، 24 شارع عدلي يكن، القاهرة 1999.

**\***رضا بلحاج عمر، الآجال في الدعاوي القضائية المدنية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة في قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية والسياسية بسوسة، السنة الجامعية 1997-1998.

**\***نبيل إسماعيل عمر، إعلان أوراق قضائية، منشأة المعارف بالإسكندرية، الطبعة الأولى، مصر 1981

 **\***عياض بن عاشور، التمييز بين القرار الإداري و القرار القضائي، تعليق على قرار أنور بشير 14 جويلية 1983 – م ق ت 1984 . ص 125.

**\***عبد الباسط جميعي: " النظام التنفيذ في قانون المرافعات" دار الفكر العربي، القاهرة 1974 .

**\***سعداوي الثابت، ضمانات المتقاضي في نزاع التوظيف الإجباري ، مذكرة للإحراز على على شهادة الدراسات المعمقة في القانون العام، السنة الجامعية 2000-2001.

**\***عربي الخميري:" القضية المهيأة الفصل " رسالة للإحراز على شهادة الدراسات المعمقة في القانون الخاص 1996- 1997، كلية الحقوق و العلوم السياسية بتونس.

**\***مسعود جندلي، الاختصاص الاستئنافي للمحكمة الإدارية، مذكرة للإحراز على شهادة الدراسات المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية بتونس1997-1998.

**\***عبد المجيد لشيهب:" مبدأ التقاضي على درجتين"، رسالة ختم الدروس بالمعهد الأعلى للقضاء، السنة القضائية 1991-1992.

**\***عبد الله هلالي، موجز طرق التقاضي و الاستخلاص الجبري في تونس، التعاضدية العمالية للطباعة و النشر، صفاقس 1982.

**\***عبد اللطيف بن عناية، سلطات قاضي الأصل في نزاع التوظيف الجبائي، مذكرة الإحراز على شهادة الدراسات المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، السنة الجامعية 1998-1999.

**\***سعداوي الثابت، ضمانات المتقاضي في نزاع التوظيف الإجباري، مذكرة للإحراز على شهادة الدراسات المعمقة في القانون العام، السنة الجامعية 2000-2001 .

**\***توفيق بوعشبة:" دعوى تجاوز السلطة - ملاحظات و خواطر-، مقال منشور بملتقى إصلاح القضاء الإداري المنعقد من 27 إلى 29 نوفمبر 1996، كلية العلوم القانونية والسياسية و الاجتماعية بتونس.

**\***توفيق بو عشبة، مبادئ القانون الإداري التونسي، المدرسة القومية للإدارة، مركز البحوث و الدراسات الإدارية، الطبعة الثانية، تونس 1995.

**\***حسين السالمي، تطوّر التقاضي على درجتين، ملتقى الاستئناف، من 18 إلى 20 ماي 1989، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية والسياسية بتونس.

**\***رضا الوسلاتي، مبدا لا يضار الطاعن بطعنه في المادة المدنية (الإستئناف والتعقيب)، مجلة القضاء و التشريع ، العــ9ـدد السنة 41 نوفمبر 1999.

**\***محمود شمام، هل يضار الطاعن بطعنه، مجلة القضاء و التشريع، عــ1ــدد، السنة 22، جانفي 1980 ص 7 إلى 14.

**\***النشرية الرسمية للديوانة و الضرائب، تونس، المطبعة الرسمية للبلاد التونسية، 2000.

**\***قرارات الدوائر المجتمعة لمحكمة التعقيب ، منشورات مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس لسنوات 1991و1992 و 1999و 2000 و 2005.

**- باللغة الفرنسية:**

 **\*** Cour Administrative d’appel, édition jurisclasseur\_ 8\_1999 fasc 430.

**\***ALFREF JAUFERT : « Manuel de procedure civile et voie d’executions 2èmeannée 13 ème edition, Paris, L.G.D.J. 1980.

**\***BERTIN et PH° GOICHOT, Encyclopédie Dalloz – Procédure Tome II, Delai, P2.

**\***J. VINCENT, SERGE GUICHARD, procedure civile », précis Dalloz, 23ème edition 1994, N° 1312 P473.

**\***ODENT, Contentieux Administrative, cours de droit institut d’études politiques de Paris. 1970-1971. Fasc I, II.

**\***FRANCOIS PILLET, guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal , 2e édition, Litec Paris 1992.

**\***ALAIN BENABENT, Droit Civil, les obligations, 5ème édition, Montchrestien, 1995.

**\***JENAYEH Ridha, Faut – il supprimer les commissions spéciales de taxation, Etudes juridiques, N° 2, facultés de droit de Sfax, 1992.

**\***ABOUDA. A, code des droits et procédures fiscaux, contrôle, Contentieux, et sanctions. Publication de I.O.R.T 2001.

**\***JACQUES GARSCLAUDE, PHILIPPE MARCHESSOU, procédures fiscales, cours, 2e édition, Dalloz.

**\***RICHIER David, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal , Paris, L.G.D.J. 1ER édition, 1997.

الملاحق

**\*** الملحق الأوّل: قرار تعقيبي صادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ: 26 جانفي 2004، تحت عدد: 34752.

**\*** الملحق الثاني: حكم استئنافي صادر عن محكمة الاستئناف بسوسة بتاريخ: 18 أكتوبر 2005، تحت عدد 173.

**\*** الملحق الثالث: حكم استئنافي صادر عن محكمة الاستئناف بالمنستير بتاريخ: 09 جوان 2005، تحت عدد 155.

**الفهــــــــرس**

**المحتوى الصفحة**

المقدّمــــة 01

الجزء الأوّل: شروط الاستئناف في المادة الجبائية 04

المبحث الأوّل: الشروط الشكليّة للإستئناف 04

الفقرة الأولى: الشروط العامة لممارسة الإستئناف في المادة الجبائية 04

أ . الإستدعاء للحضور بالجلسة 04

أوّلا – كيفية الإستدعاء 04

ثانيا - أجل الإستدعاء 06

ثالثا: المحكمة المختصة 06

ب- عريضة الاستئناف و المؤيدات 07

أوّلا- تنصيصات عريضة الاستئناف 07

ثانيا – مؤيدات الإستئناف في المادة الجبائية 09

الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بآجال الاستئناف 10

أ . آجال الطعن بالإستئناف 10

أولا- الأجل العادي 10

ثانيا- الآجال الاستثنائية 11

ب . نظام احتساب آجال الطعن بالإستئناف 12

أولا- انطلاق سريان الآجال 12

ثانيا- انقطاع و تعليق سريان الآجال 14

المبحث الثاني: الشروط الأصلية للإستئناف 15

الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة بأطراف النزاع 15

أ . الخصوم لدى الإستئناف 15

أوّلا : أطراف الخصومة الإستئنافية 15

1. المطالب بالأداء 16

2. إدارة الجباية 16

3 . /النيابة العمومية 17

ثانيا- شروط حق القيام بالطعن 17

1. . الصفة في القيام 17
2. . المصلحة في القيام 18
3. . الأهلية في القيام 19

ب. التمثيل القانوني للخصوم 19

أولا- الخاضع للضريبة 19

ثانيا - إدارة الجباية 20

الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بالحكم المطعون فيه 21

أ . تعلق الطعن بحكم 22

أولا- الوضع التشريعي السابق 22

ثانيا- تكريس مبدأ التقاضي على درجتين 22

ب . درجة الحكم و ارتباطه بالمادة الجبائية 23

أولا- الحكم الإبتدائي الدرجة 24

ثانيا- تعلّق الحكم بمادة التوظيف الجبائي الإجباري 25

الجزء الثاني: آثار الإستئناف 26

المبحث الأول: المفعول الإنتقالي 26

الفقرة الأولى: المفعول الانتقالي الشامل 27

الفقرة الثانية: المفعول الانتقالي الجزئي 28

أوّلا- سيادة الخصوم على النزاع 29

ثانيا- مبدأ حياد القاضي الإستئنافي 29

المبحث الثاني: حماية حقوق المطالب بالآداء 30

الفقرة الأولى: على مستوى ممارسة الدعوى الاستئنافية 31

أولا- إيقاف التنفيذ 31

ثانيا- تقديم طلبات جديدة 32

ثالثا- تغيير السبب أو التوسع فيه 34

الفقرة الثانية: ضمانات حق الدفاع 35

أولا- تكريس مبدأ التقاضي على درجتين 35

ثانيا- عدم التوسع في قضاء محكمة البداية 36

قائمة المصادر و المراجع 38

الملاحق 41

1. أحمد أبو الوفاء، أصول المحاكمات المدنية، الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت 1983، ص 753. [↑](#footnote-ref-2)
2. توفيق بو عشبة، مبادئ القانون الإداري التونسي، المدرسة القومية للإدارة، مركز البحوث و الدراسات الإدارية، الطبعة الثانية، تونس 1995، ص 537. [↑](#footnote-ref-3)
3. الصادرة بموجب القانون عدد 82، لسنة 2000، المؤرخ في 09 أوت 2000. [↑](#footnote-ref-4)
4. سامي جمال الدين، المنازعات الإدارية، القاهرة 1984، ص 100. [↑](#footnote-ref-5)
5. الفصول من 54 إلى 68 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-6)
6. الفصل 69 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-7)
7. بموجب الأمر المؤرخ في 18 مارس 1896، نشر بالرائد التونسي لسنة 1896، عدد 25، ص 1. [↑](#footnote-ref-8)
8. بموجب أمر 25 فيفري 1897. [↑](#footnote-ref-9)
9. عبد الله هلالي، موجز طرق التقاضي و الاستخلاص الجبري في تونس، التعاضدية العمالية للطباعة و النشر، صفاقس 1982، ص 220. [↑](#footnote-ref-10)
10. بلحسن الخلادي، حقوق الدفاع في التقاضي الجبائي من خلال مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، م ق ت عــ2ـدد فيفري 2005، إصدار مركز الدراسات القانونية والقضائية، ص 138. [↑](#footnote-ref-11)
11. قرار تعقيبي 23/02/2004 تحت عــ34229ـدد غير منشور (انظر الملحق) [↑](#footnote-ref-12)
12. قرار تعقيبي مدني صادر عن الدوائر المجتمعة عــ95ـدد مؤرخ في 25/03/1999- قرار الدوائر المجتمعة لمحكمة التعقيب 1999 – 2000 منشورات مركز الدراسات القانونية و القضائية 2001. ص 32. [↑](#footnote-ref-13)
13. القاضي الباشا البجار: " المقر أهميتة، صوره، تحديده، تأثيراته القانونية خاصة على سلامة الإستدعاء و الإعلام" – مجلة القضاء و التشريع عدد 1 جانفي 1991. [↑](#footnote-ref-14)
14. يمكن أن نضيف إلى ذلك عقوبات إدارية كالتشطيب على العدل المنفذ من جدول عدول التنفيذ إذا ما ثبت ارتكابه لخطأ مهني فادح أثناء قيامه بالتبليغ. [↑](#footnote-ref-15)
15. و هو نفس ما نجده في القانون الفرنسي، أنظر الفصلين 63 و 64 من مجلة المحاكم الإدارية الفرنسية. [↑](#footnote-ref-16)
16. الأستاذ سامي فرحات، " مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية"، المكتبة القانونية تونس 2002 ص 68. [↑](#footnote-ref-17)
17. وهو الأمر الذي أكدت عليه المحكمة الإدارية صلب قرار صادر في 9 فيفري 2004 تحت عـــ34146ــدد (غير منشور) غير أنه يجب التوضيح في هذا الإطار أنه ليس كل الأحكام المتعلقة بالاختصاص الترابي تهم فقط الخصوم بل أن بعضها يتعلق بالنظام العام فمن ذلك مثلا لا يمكن مخالفة الأحكام المتعلقة بقضايا الدولة أو بما يتعلق بالعقارات حيث يكون الاختصاص ترابي معقود لمحاكم تونس العاصمة أو لتلك اللتي توجد بدائرتها العقار. [↑](#footnote-ref-18)
18. يعتبر النظر في تنصيصات عريضة الاستئناف من أولى المسائل التي تهتم بها المحكمة. انظر في هذا الصدد ما جاء بحيثيات محكمة الاستئناف بسوسة صلب قرارها المؤرخ في 18/10/2005 تحت عــ173ـدد، غير منشور. [↑](#footnote-ref-19)
19. انظر الفصل 134 م م م ت. [↑](#footnote-ref-20)
20. وهو ما يقابله في القانون الفرنسي الفصل 87 من مجلة المحاكم الإدارية و ذلك بالنسبة للنزاع الاستئنافي للمنشور أمام المحكمة الإدارية. [↑](#footnote-ref-21)
21. أحمد الجندوبي و حسين بن سليمة، أصول المرافعات المدنية و التجارية، الطبعة الأولى 2001، مطبعة شركة أورييس، تونس 2001. [↑](#footnote-ref-22)
22. كالطعن بالاستئناف في المادة المدنية و التجارية،... [↑](#footnote-ref-23)
23. يلاحظ بالنسبة لوصل تأمين الخطية أنه فقط يقدم للمحكمة و ليس من الضروري تقديم نسخة منه للمستأنف ضده. [↑](#footnote-ref-24)
24. مذكرة عمل عدد 9/2002 النشرية الرسمية للديوانة و الضرائب. [↑](#footnote-ref-25)
25. Cour Administrative d’appel, édition jurisclasseur\_ 8\_1999 fasc 430.p11. [↑](#footnote-ref-26)
26. عملا بأحكام الفصل 72 م م م ت. [↑](#footnote-ref-27)
27. أما أجل الاستئناف في التشريع المصري فهو أربعون يوما، موريس صادق ، المرجع السابق، ص 247. [↑](#footnote-ref-28)
28. والشهر هو ثلاثون يوما حسب أحكام الفصل 141 م م م ت. [↑](#footnote-ref-29)
29. أنظر الفصل 60 جديد من قانون عدد 40 سنة 1972 مؤرخ في 7 جوان 1972 (المنقح في سنة 1996) المتعلق بالمحكمة الإدارية. [↑](#footnote-ref-30)
30. حسب الفصل 141 م م م ت. [↑](#footnote-ref-31)
31. Article 538 N.C.P.C (nouveau code de procédure civile). [↑](#footnote-ref-32)
32. Article R229 du code de tribunaux administratifs et des cours adminstratives d’appel. [↑](#footnote-ref-33)
33. (j). VINCENT, SERGE GUICHARD : «  procédure civile » précis Dalloz 23e édition 1994 N° 719 p 474 [↑](#footnote-ref-34)
34. Voir les articles 643 et 644 .N.C.P.C [↑](#footnote-ref-35)
35. رضا بلحاج عمر: " الآجال في الدعاوي القضائية المدنية" مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة في قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية و السياسية بسوسة، السنة الجامعية 1997-1998 ص 82. [↑](#footnote-ref-36)
36. على خلاف ما اعتمده بالنسبة للإستئناف أحكام الطلاق حيث نص الفصل 41 من قانون عــ3ـدد لسنة 1957 المؤرخ في غرة أوت 1957 أن آجال الطعن في الأحكام الصادرة في الطلاق تجري في ظرف شهر من تاريخ الحكم. [↑](#footnote-ref-37)
37. نبيل إسماعيل عمر: " إعلان أوراق قضائية"، منشأة المعارف بالإسكندرية، الطبعة الأولى ، 1381 ص 12. [↑](#footnote-ref-38)
38. قرار تعقيبي مدني عـ211 ـدد مؤرخ في 15 جانفي 2004 قرارات الدوائر المجتمعة لمحكمة التعقيب التونسية منشورات مركز دراسات القانونية و القضائية 2005 ص 171. [↑](#footnote-ref-39)
39. المبروك بن موسى:" الإعلام بالحكم"، مجلة القضاء و التشريع، نوفمبر ، ،1993/ عــ9 ـدد، ص 16. [↑](#footnote-ref-40)
40. قرار تعقيبي مدني عدد 98-90 مؤرخ في 25 مارس 199 قرارات الدوائر المجتمعة لمحكمة التعقيب،

 1999-2000، منشورات مركز الدراسات القانونية والقضائية 2001، ص 26. [↑](#footnote-ref-41)
41. ALFREF JAUFERT : « Manuel de procedure civile et voie d’executions 2èmeannée 13 ème edition, Paris, L.G.D.J. 1980, P107. [↑](#footnote-ref-42)
42. (PH). BERTIN et (PH° GOICHOT : En cyclopedie Dalloz – Procedure Tome II, Delai, P2. [↑](#footnote-ref-43)
43. إن حصر الإنتفاع بهذا السبب لفائدة ورثة الخاضع للضريبة أمر منطقي باعتبار و أن إدارة الجباية لا تتوقف على شخص بعينه حيث أنه بوفاة ممثلها القانوني يحلّ محله آخر ضرورة و أن الموقف الإداري يقتضي الاستمرارية في النشاط. [↑](#footnote-ref-44)
44. J. VINCENT ; SERGE GUICHARD : 3procedure civile », précis Dalloz, 23ème edition 1994, N° 1312 P473. [↑](#footnote-ref-45)
45. رغم أن المشرع لم ينص على ذلك صراحة صلب المادة الجبائية على خلاف التنصيص الموجود صلب الفصل 213 م ا ج و المتعلق بالإستئناف في المادة الجزائية. [↑](#footnote-ref-46)
46. ALAIN BENABENT : Droit civil, les obligations » 5è edition 1995 Montchrestien.

	* انظر كذلك أحكام الفصل 283 م أ ع. [↑](#footnote-ref-47)
47. المقصود به الابتدائي الدرجة. [↑](#footnote-ref-48)
48. الذي ينص على أنه " لا يمكن أن يرفع الإستئناف إلا من الأشخاص المشمولين بالحكم المستأنف أو خلفهم كما لا يجوز رفع الإستئناف على من لم يكن طرفا في الدعوى موضوع حكم الإستئناف". [↑](#footnote-ref-49)
49. وهو ما يقابل في التشريع الفرنسي، بالنسبة للاستئناف المنشور لدى محكمة الإستئناف الإدارية ART, R228, C.TRIB.ADM [↑](#footnote-ref-50)
50. يعتبر دور النيابة العمومية في التشريع الجبائي المصري طبيعيا فهذه الأخيرة تكون ممثلة في الدعوى يعاونها في ذلك مندوب من مصلحة الضرائب . للإطلاع أنظر في هذا العدد كتاب قضاء منازعات الضرائب، لموريس صادق. دار الكتب القانونية 1999، المجلة الكبرى، السبع بنات 24 شارع عدلي يكن : ص 248.

كما يمكن مراجعة أحكام الفصل 163 من قانون الضرائب على الدخل بمصر رقم 157 لسنة 1981 حسب احدث التعديلات لأسامة أحمد شتات، دار الكتب القانونية ، الحلة الكبرى، مصر 2005 ص 143. [↑](#footnote-ref-51)
51. وهو الأمر الذي أكدته محكمة الإستئناف بالمنستير حسب حكم إستئنافي صادر في 09/06/2005 تحت عــــ155ـدد ،غير منشور (أنظر الملحق) [↑](#footnote-ref-52)
52. في هذه الصورة تتولى إدارة الجباية رفع الاستئناف ضد جميع الورثة غير أنه بإمكانها الطعن ضد بعضهم إذا توصّلت لصلح مع البعض الآخر، و كان. النزاع قابلا للتجزئة. [↑](#footnote-ref-53)
53. لأن ذلك يعتبر من أول المسائل التي تنظر فيها المحكمة. أنظر في هذا الصدد قرار محكمة الإستئناف بسوسة المؤرخ في 18/10/2005 تحت عــ173ــدد غير منشور (أنظر الملحق). [↑](#footnote-ref-54)
54. قرار تعقيبي صادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 26/01/2004 تحت عـــ34752ــدد (غير منشور) وكذلك قرار تعقيبي صادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 28/06/2004 تحت عــــ34788ـدد غير منشور. والذي جاء في حيثياته" حيث إستقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار صفة التقاضي. إجراء أساسي ينجر عن الإخلال به بطلان الطعن بطلانا مطلقا، و حيث يتضح من مظروفات الملف أن الطاعن قد أرسل استئنافه إلى المدير العام للمراقبة الجبائية عوضا عن إرساله إلى وزير التخطيط و المالية مثلما نص به أحكام الفقرة الثالثة من الفصل 67 م ض يكون بذلك أخل بإجراء أساسي تثيره المحكمة من تلقاء نفسها". [↑](#footnote-ref-55)
55. قرار تعقيبي صادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 05/04/2004 تحت عــــ34906ــدد غير منشور (أنظر الملحق) [↑](#footnote-ref-56)
56. عبد الباسط جميعي: " النظام التنفيذ في قانون المرافعات" دار الفكر العربي 1974 ص 31.

48قرار تعقيبي عــ31ــدد مؤرخ في 10/12/1991 . قرارات الدوائر المجتمعة لمحكمة التعقيب منشورات مركز الدراسات القانونية و القضائية 1961/1992 ص 172-179. [↑](#footnote-ref-57)
57. [↑](#footnote-ref-58)
58. قرار تعقيبي عــ12499ــدد مؤرخ في11/11/1999 . قرارات الدوائر المجتمعة لمحكمة التعقيب منشورات مركز الدراسات القانونية و القضائية 1999-2000 ص 54-57. [↑](#footnote-ref-59)
59. وهو ما أكدته المحكمة الإدارية صلب قرارها عـــ34162ــدد المؤرخ في 5 أفريل 2004 غير منشور. [↑](#footnote-ref-60)
60. حيث كان الفصل 67 قديم من مجلة الضريبة على الدخل ، يكرس الصبغة الاختيارية للجوء إلى المحاماة. [↑](#footnote-ref-61)
61. FRANCOIS PILLET : «  guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal » . 2e édir\*tion Litec Paris 1992, p125. [↑](#footnote-ref-62)
62. وهو النص المنطبق بالطور الإستئنافي عملا بمقتضيات الفصل 68 م ح ا ج. [↑](#footnote-ref-63)
63. تجدر الملاحظة أن المحكمة الإدارية كمحكمة التعقيب أخذت بنظرية"نائبه كهو" و اعتبرت حضور المحامي عوضا عن الخاضع للضريبة" لا يمثل أي خرق لحقوق الدفاع حالة كون نائبها (المحامي) قد حضر الجلسات" قرار مؤرخ في 19/04/2004 تحت عـــت32683ــدد . [↑](#footnote-ref-64)
64. وهو الأمر الذي أكدت عليه المحكمة الإدارية صلب عدة قرارات مثل : قرار عــ34906ــدد وعـــ34910ــدد بتاريخ 05/04/2004 و قرار عــ34976ـدد بتاريخ 19/04/2004 (غير منشورين). [↑](#footnote-ref-65)
65. وهو فصل ينطبق في الطور الإستئنافي عملا بأحكام الفصل 68 م ح ا ج. [↑](#footnote-ref-66)
66. مذكرة عمل عــ9/2002ــدد – النشرية الرسمية للديوانة و الضرائب. [↑](#footnote-ref-67)
67. مثل بطاقة التعريف الوطنية أو جواز السفر... [↑](#footnote-ref-68)
68. عياض بن عاشور:" التمييز بين القرار الإداري و القرار القضائي" تعليق على قرار أنور بشر 14 جويلية 1983 – م ق ت 1984 . ص 125. [↑](#footnote-ref-69)
69. هذا إذا ما تجاوزنا النقاش الفقهي حول اعتبار بعضهم وجود صبغة قضائية لقرار التوظيف الإجباري (نظرية الوزير القاضي). [↑](#footnote-ref-70)
70. رضا جنيح صلب مقاله باللغة الفرنسية Faut – il supprimer les commissions spéciales de taxation. » Etudes juridiques, N° 2 facuktés de droit de Sfax, 1992, p 181 – 2007. [↑](#footnote-ref-71)
71. أحمد أبو الوفاء :" نظرية الأحكام في قانون المرافعات " منشأة المعارف؟، الطبعة السادسة ، 1989، مصر ص 34. [↑](#footnote-ref-72)
72. أحمد الجندوبي وحسين بن سليمة المرجع السابق ص 332. [↑](#footnote-ref-73)
73. حيث نص الفصل 27 مجلة المحاسبة العمومية أنه يقع الاعتراض على بطاقات الإلزام في أجل ثلاثة أشهر لدى محكمة الإستئناف. [↑](#footnote-ref-74)
74. ABOUDA (A) : « code des droits et procédures fiscaux, contrôle, Contentieux, et sanctions. Publication de I.O.R.T 2001, P168 et 169. [↑](#footnote-ref-75)
75. تتجاوز تلك الممنوحة لمحكمة التعقيب. [↑](#footnote-ref-76)
76. أو ما بعرف عند البعض بالمفعول الناشر للاستئناف، و تجدر الإشارة في هذا الصدد أننا نتناول المفعول الانتقالي دون إنكار اعتباره أثرا للإستئناف. [↑](#footnote-ref-77)
77. ينص الفصل 65 جديد من قانون عــ40ـدد لسنة 1972 مؤرخ في أول جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية" الاستئناف ينقل الدعوى بحالتها التي كانت عليها قبل صدور الحكم المستأنف و ذلك في خصوص ما تسلّط عليه الاستئناف". [↑](#footnote-ref-78)
78. سعداوي الثابت:" ضمانات المتقاضي في نزاع التوظيف الإجباري " مذكرة للإحراز على على شهادة الدراسات المعمقة في القانونية العام، السنة الجامعية 2000-2001، ص 68. [↑](#footnote-ref-79)
79. عربي الخميري:" القضية المهيأة الفصل " رسالة للإحراز على شهادة الدراسات المعمقة في القانون الخاص 1996- 1997، كلية الحقوق و العلوم السياسية بتونس ، ص 124. [↑](#footnote-ref-80)
80. مسعود جندلي:" الاختصاص الاستئنافي للمحكمة الإدارية" مذكرة للإحراز على شهادة الدراسات المعمقة في القانون العام 1997-1998، ص 148. [↑](#footnote-ref-81)
81. ODENT (O) : » contentieux administrative », cours de droit institut d’etudes politiques de Paris. 1970-1971. Fasc I, II, II P143 et S. [↑](#footnote-ref-82)
82. كان يكون الحكم الابتدائي، لقرار التوظيف الإجباري أو خلاف ذلك نقضا له. [↑](#footnote-ref-83)
83. و هذا لا يعني أن المفعول الانتقالي الجزئي يتعارض مع القانون. [↑](#footnote-ref-84)
84. إبراهيم سيد أحمد، الاستئناف في المواد المدنية و التجارية،ط الأولى 2003، المكتب الجامعي الحديث، ص 561. [↑](#footnote-ref-85)
85. رغم أن هذا المبدأ يشهد انحسارا أمام الدور المتنامي للقاضي. [↑](#footnote-ref-86)
86. نص المشرع التونسي على مبدا حياد القاضي صلب 12 م م م ت الذي جاء فيه " ليس على المحكمة تكوين أو إتمام أو إحضار حجج الخصوم". [↑](#footnote-ref-87)
87. تجدر الإشارة في هذا الصدد أن هذا المبدأ لا يحول دون تدخّل القاضي الجبائي في النزاع. فهذا الأخير له دور هام سواء في الفترة الصلحية أو الفترة الحكمية. [↑](#footnote-ref-88)
88. مبدئيا، لأنه يظّل من حق المحكمة إثاره المطاعن المتعلّقة بالنظام العام و لو أدت إلى توسيع نطاق الاستئناف و لم يقع إثارتها من قبل الخصوم. [↑](#footnote-ref-89)
89. أحمد الجندوبي و حسين بن سليمة:"أصول المرافعات المدنية و التجارية"، الطبعة الأولى 2001، مطبعة شركة أورييس، ص 376. [↑](#footnote-ref-90)
90. أوردهما الطيب اللومي : التعقيب في المادّة الجبائية م. ق. ت فيفري 2002 ص 20. [↑](#footnote-ref-91)
91. هذا دون نسيان جريمة إنكار العدالة المنصوص عليها صلب الفصل 108 ق ج و التي تعرّض القاضي إلى المساءلة الجزائية متى امتنع عن القضاء دون وجه قانوني. [↑](#footnote-ref-92)
92. ولقد أقر المشرع الفرنسي مثل هذه الإمكانية صلب الفصل الفصل L199c من مجلة الإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-93)
93. و هو ما أقره فقه القضاء الفرنسي ، أنظر في هذا الصدد:CE 10 Mai 1991, 7e et 9 e sous –sect,ReqN° 56841 et 56842, Dr, fiscal 1992 N° 10, com 497 concl.O.Fouquet.

CA A, Nantes 1er ch, 14 Nov, 1990N° 89-211 : Dt fiscal 1993 N° 9 COMM 415. [↑](#footnote-ref-94)
94. عبد المجيد لشيهب:" مبدأ التقاضي على درجتين"، رسالة ختم الدروس بالمعهد الأعلى للقضاء، السنة القضائية 1991-1992، ص 83. [↑](#footnote-ref-95)
95. ينطبق الفصل 65 المذكور في الطور الاستنافي عملا بمقتضيات الفصل 68 م ح ا ج . [↑](#footnote-ref-96)
96. من ذلك مثلا الفصول 67و 68و69 و70 و481 م ا ع و 148 م م م ت. [↑](#footnote-ref-97)
97. الأولى تعتبر السبب هو العنصر القانوني و الثانية ترى في السبب الواقعة القانونية التي تشكل الأساس المباشر للحق المطلوب في حين تأخذ الثالثة بالنظريتين معا. [↑](#footnote-ref-98)
98. عبد اللطيف بن عناية، سلطات قاضي الأصل في نزاع التوظيف الجبائي، مذكرة الإحراز على شهادة الدراسات المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والسياسية بسوسة، السنة الجامعية 1998-1999. [↑](#footnote-ref-99)
99. هذا لا ينفي وجود مبادئ إجرائية أخرى مثل مبدأ المواجهة بين الخصوم ، غير أن مثل هذه المبادئ يعتبر أمرها محسوما و لا تثير من حيث المبدأ إشكاليات هامة عند الطور الإستئنافي. [↑](#footnote-ref-100)
100. صدرت هذه المجلة في 9 أوت 2000 و دخات جل أحكامها حيز التنفيذ بداية من غرة جانفي 2002. [↑](#footnote-ref-101)
101. سعداوي الثابت :"ضمانات المتقاضي في نزاع التوظيف الإجباري"، مذكرة للإحراز على شهادة الدراسات المعمقة في القانون العام السنة الجامعية 2000-2001 ، ص 64. [↑](#footnote-ref-102)
102. أحمد الورفلي:"الدراسات في القانون الجبائي" الطبعة الأولى 2003، سلسلة الخبير ص 278. [↑](#footnote-ref-103)
103. JACQUES GARSCLAUDE, PHILIPPE MARCHESSOU : » procédures fiscales », cours 2e édition, Dalloz, P227. [↑](#footnote-ref-104)
104. RICHIER (D) : » les droits du contribuable dans le contentieux fiscal », paris L.G.D.J. 1ER édition, 1997, p141.

كما أن صدور م ح ا ج في تونس كانت بمثابة استجابة لعدة نداءات: أنظر مثلا:JENAYAH ® : Faut-il supprimer les commission spéciales de taxation , Etudes juridiques n° 2, facultés de droit de Sfax, 1992, p 181-207. [↑](#footnote-ref-105)
105. توفيق بوعشبة:" دعوى تجاوز السلطة (بعض الملاحظات و الخواطر)" مقال منشور بملتقى إصلاح القضاء الإداري المنعقد من 27 إلى 29 نوفمبر 1996، كلية العلوم القانونية و السياسية و الاجتماعية بتونس ص 144. [↑](#footnote-ref-106)
106. الصغير الزكراوي:" ضمانات المطلب بالأداء"، م ق ت عــ3ـــدد السنة 44، مارس 2002، ص 111. [↑](#footnote-ref-107)
107. المدنية، التجارية، الجزائية، الإدارية. [↑](#footnote-ref-108)
108. حسين السالمي:" تطوّر التقاضي على درجتين"، ملتقى الاستئناف، من 18 إلى 20 ماي 1989، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية والسياسية بتونس 1993 ص 15. [↑](#footnote-ref-109)
109. أحمد الورفلي: المرجع السابق ص 289. [↑](#footnote-ref-110)
110. رضا الوسلاتي:"مبدا لا يضار الطاعن بطعنه في المادة المدنية (الإستئناف والتعقيب)"، م ق ت ، العــ9ـدد السنة 41 نوفمبر 1999، ص 45. [↑](#footnote-ref-111)
111. ينص الفصل المذكور"أنه إذا كان الاستئناف صادرا عن المتهم أو المسؤول المدني فقط فليس للمحكمة أن تعكّر حالة المستأنف. وإذا كان الاستئناف صادرا عن القائم بالحق الشخصي فقط فليس لها أن تعدّل الحكم بما يضرّ بحقوقه" [↑](#footnote-ref-112)
112. محمود شمام:" هل يضار الطاعن بطعنه"، م ق ت عــ1ــدد السنة 22، جانفي 1980 ص من 7 إلى 14. [↑](#footnote-ref-113)
113. تتجه الإشارة إلى أن المحكمة لا يمكنها الحكم بأكثر مما طلبه الخصوم و إلاّ كان حكمها عرضة للنقض. [↑](#footnote-ref-114)
114. يكون استئنافها مثلا في حالة إذا ما قضت المحكمة الابتدائية بصفة جزئية لفائدة طلباتها. [↑](#footnote-ref-115)