

جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية -  
كلية الحقوق و العلوم السياسية  
قسم قانون الأعمال

الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

فرع: قانون الأعمال

تخصص: القانون العام للأعمال

- تحت اشراف الأستاذ :

أغليس بوزيد

إعداد الطالبتين:

- بزتوت سهام

- حباش صافية

لجنة المناقشة

- الأستاذة بن عبد الله صيرينة.....رئيسة.  
- الأستاذ أغليس بوزيد، أستاذ مساعد قسم (أ)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، مشرفا و مقرا.  
- الأستاذ عطوي عبد الحكيم.....ممتحنا.

السنة الجامعية: 2014-2015

## إهداء

إلى من فتح لي أبواب العلم و المعرفة "والدي" الغاليين تعبيراً عن محبتي العميقة لهما و شهادة  
اعتراف لما بذلاه من جهد و سهر لحسن رعايتي و تربيتي، أطال الله في عمرهما .

إلى أخوي "محمد " و "وليد" حفظهما الله و كانهما من كل شر.

إلى من رافقتني دعواتها جدتي أطال الله في عمرها.

إلى كل أعمامي و أخوالي، عماتي وخالاتي و أزواجهن و باقي أقاربي.

إلى من كانت لي صديقة و أخت في حياتي، وزميلتي في المذكرة "سهام".

إلى كل صديقاتي في الدراسة و خارج الدراسة.

إلى كل من أحبه.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

عباش صافية

## إهداء

أهدي ثمار جهدي إلى أسباب النجاح و أسرار الصلاح إلى من قال فيهما المولى عز وجل " واحفظ

لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربّي ارحمهما كما ربياني صغيرا "

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

إلى أخوي "محمد" و "وليد" جعل الله سعيهم سعيًا مشكورا.

إلى زوجة أخي و الكتكوتة "آية" حفظهما الله.

إلى من كانت لي صديقة و أخت في حياتي، وزميلتي في المذاكرة "حافيه".

إلى من رافقتني دعواتهم جدي وجدتي أطال الله في عمرهم.

إلى كل أعمامي و أخوالي، عماتي و خالاتي و أزواجهن و باقي أقاربي.

إلى ذكري عمي "محمود" رحمه الله.

إلى كل أصدقائي و زملائي في الدراسة و خارج الدراسة.

إلى كل من أحبه قلبي ولم تسعه صفحتي...

بزنونة سهام

## شكر و تقدير

الشكر الأول و الأخير و الظاهر و الباطن لله سبحانه و تعالى الذي أتنا من العلم ما لم يكن  
نعلم و منحنا الصبر و العقل لإنجاز هذا العمل.

ممتزافا بالود و حفظا للجميل و تقديرا للامتنان، نتقدم بخالص الشكر إلى المشرفه الفاضل  
الأستاذ "أنجلس بوزيد" عن قبوله الإشرافه على المذكرة و سخائه لإرشاداته و توجيهاته رغم  
أعماله الكثيرة .

كما نتوجه بجزيل الشكر و العرفان إلى أساتذة أعضاء لجنة المناقشة.

على تفضلهم لمناقشة المذكرة.

نتوجه بعمق الشكر إلى فضيلة القاضي المقرر لدى المحكمة الإدارية "لحسين بن شيخ آث  
ملويا" الذي له الفضل الكبير في إنجاز هذا العمل و إلى كل من ساعدنا من قريبه و من بعيد  
في إعداد هذه المذكرة.

## قائمة المختصرات

### أ/ باللغة العربية

- ج ر: الجريدة الرسمية.

- ص: صفحة.

- ص ص: من الصفحة إلى الصفحة.

- ق إ. م. إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

- ق إ. ج: قانون الإجراءات الجبائية.

- ف: الفقرة.

- م: المادة.

- د. م. ن: دون مكان النشر.

### ب/ باللغة الفرنسية

- **Ed** : édition.

- **N°** : numéro.

- **O.P.U** : Office des publications universitaires.

- **P** : page.

- **P P** : de la page jusqu'à la page.

## مقدمة

يخضع التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية لنموذج قانوني حدده المشرع في قواعد أصولية وأخرى خاصة مجتمعة في نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية<sup>(1)</sup>.

تحكم مرحلة التحقيق في المنازعة الضريبية مجموعة من الأعمال الإجرائية التي لا تختلف عن تلك المعمول بها في المنازعات الإدارية العادية نظراً للطابع الاستقصائي للمنازعة الضريبية<sup>(2)</sup> وتتمثل هذه الإجراءات في إجراءات عامة حددها المشرع بموجب المواد 838 إلى 857 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية<sup>(3)</sup>، تتداخل في تطبيقها مع إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(4)</sup>. يُتخذ إجراء التحقيق في المنازعة الضريبية بمراعاة مجموعة المقتضيات الشكلية والشروط الموضوعية فينتج عن مخالفة إحدى إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية الدفع بعدم الصحة حيال ذلك سواء من طرف الخصوم في الدعوى أو من تلقاء القاضي نفسه، ويسمى هذا الدفع بالبطلان الذي يحول دون ترتيب الأثر القانوني للعمل الإجرائي المتخذ للبحث عن الدليل أثناء سير الدعوى والبطلان كجزء إجرائي الذي نقصده في هذا

(1) - أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون العام، التخصص: القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2011، ص 67.

(2) - يظهر الطابع الاستقصائي للمنازعة الضريبية في تدخل القاضي المقرر على مستوى المحكمة الإدارية لإثبات الدعوى من خلال توجيه الأطراف إلى تقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود و الطلبات المجدية، إضافة إلى مواجهة الخصوم بطلب تقديم كل مستند أو وثيقة تفيد في تحديد مآل النزاع، مع ضرورة تبليغ الطلبات و الأعمال الإجرائية المتخذة في مرحلة سير التحقيق إلى الأطراف أو ممثلهم، حتى تتوفر لكل طرف معرفة شاملة بعناصر الدعوى مما أسفر عليه إجراء التحقيق.

- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً ، دار الأمل للطباعة و النشر، تيزي وزو، 2012، ص ص 89-90.

(3) - قانون رقم 09/08 ، المؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج ر، عدد 21، صادر في 2008/04/23.

(4) - باستقراء نص المادة 85 من ق إ ج يتضح أن إجراءات التحقيق الخاصة من تحقيق إضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة القضائية، يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال فقط دون باقي منازعات الضرائب الأخرى.

المقام هو الجزاء الذي يتقرر لحماية إجراءات التحقيق التي لو ظلت قائمة بعيبها لما تمكّن القاضي المقرر من كشف الحقيقة<sup>(5)</sup>، فهذا الجزاء نظمّه قانون الإجراءات المدنية والإدارية في مواجهة الخصم المسؤول عن هذه المخالفة، مادام أنّ الدافع الأساسي الذي أدى بالمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية للجوء إلى القضاء هو الحصول على الحماية القانونية الموضوعية الذي لا يتحقق إلا بتجنب المغالاة في الشكل وفق ما تقتضيه المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(6)</sup> التي نصّت على أنه: "يمكن القيام بعمليات التحقيق من جديد أو تصحيحها، إذا أمكن تصحيح العيب الذي يشوبها".

فتغليب الشكل على الموضوع يؤدي إلى التأثير على المراكز الموضوعية ذاتها؛ فمن الثابت أنّ التنظيم الإجرائي لقواعد الإجراءات المدنية والإدارية قد تمّ تقريره من فكرة أساسية هي حماية الحقوق الموضوعية بعيداً عن فكرة البطلان ويتحقق ذلك إذا ما أتبعّت إجراءات بسيطة سريعة وقواعد الإجراءات بالنظر إلى هدفها الأساسي يجب ألاّ تتحوّل إلى وسيلة لإهدار الحقوق فهذه الأخيرة تهدر لأسباب عدّة منها مثال ما إذا أتبع نظاماً إجرائياً يأخذ بفكرة صارمة لجزاء البطلان عند مخالفة النموذج القانوني المحدد لاتخاذ إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية هنا يهدر الحق الموضوعي وتكون وسيلة إهدارها هي ذات الوسائل التي وضعت للتوصل إلى حمايته<sup>(7)</sup>، كما يرمي ذلك أيضاً إلى عرقلة سير إجراءات التحقيق من ثمة إلى بطلان الأحكام القضائية نظراً لما ترتبه من إثارة عوارض قانونية.

فإذا شاب إجراء من إجراءات التحقيق عيب يبطله، حكمت المحكمة أثناء سير الخصومة ذاتها ببطلان الإجراء من تلقاء نفسها أو بناء على تمسك الخصم ذي المصلحة وفقاً للقانون وحسب

(5) - أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 67-68.

(6) - أنظر المادة 97 من ق إ م إ.

(7) - نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، فكرة الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات وغاياته - أسباب عدم فعالية الجزاء الإجرائي - وسائل علاج عدم فاعلية الجزاءات الإجرائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، د س، ص 169.

الظروف، وهذا الحكم يعني اعتبار الإجراء كأن لم يكن، مما يؤثر أيضا على الإجراءات اللاحقة المبنية عليه، فإذا كان الإجراء الذي قضى ببطلانه هو المطالبة القضائية أي الإجراء الافتتاحي للخصومة، فإن الحكم ببطلانه يحول دون الفصل في الموضوع<sup>(8)</sup>.

لهذا فالمشرع يخول أطراف المنازعة الضريبية والقاضي المقرر تقاضي هذا البطلان أو أن يؤخذ بقدر محدود لا يتوسع على نحو يجعل فيه الشكل غالبا على الموضوع في المنازعة الضريبية، ولا يضيق به بحيث يهدر الشكل المطلوب بدعوى العبرة بالمضمون، لذلك فمن الأوفق أن يحدث التوازن بين الاعتبارين<sup>(9)</sup>.

بالتالي يتم التساؤل حول مدى فعالية طرق الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في ممارسة القاضي المقرر لسلطاته التحقيقية خلال سير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية على النحو الذي يتدخل به للحيلولة دون تغليب الشكل على الموضوع؟

وبمعالجة هذه الإشكالية وتحليل معطياتها القانونية يظهر مدى تفعيل دور القاضي المقرر عند ممارسة طرق الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية لبلوغ غاية التقليل من دواعي البطلان وأسبابه والحرص على الوصول إلى تقرير الحماية القانونية للحقوق الموضوعية دون تغليب حماية الشكل على حساب الموضوع، معتمدين في ذلك على أسلوب تحليلي نقدي الذي يتناسب في معرض هذه الدراسة لشمول مختلف الجوانب القانونية التي يفرزها تقييم دور القاضي المقرر في ممارسة طرق الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.

هذا وينقسم البحث في دراسة وتحليل الإشكالية المطروحة في فصلين:

(8) - نبيل اسماعيل عمر، المرجع السابق، ص 57.

(9) - أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، ص ص 70-71.

ففي الفصل الأول = نستعرض طرق الحدّ من آثار بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، بينما نعرض في الفصل الثاني = لتحليل دور القاضي المقرّر في ممارسة الحدّ من آثار البطلان محل الدراسة.

## الفصل الأول

## طرق الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

إن ترتيب البطلان على كل مخالفة إجرائية مهما قلّت أهميتها يؤدي إلى كثرة إضاعة الحقوق، التي يراد بالإجراءات صيانتها، ويجب أن لا ننسى أن الإجراءات هي مجرد وسائل لحماية الحقوق، فلا ينبغي أن يتم إهدارها<sup>(10)</sup>، وللحد من بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أجاز المشرع الجزائري في العديد من الحالات إمكانية تدارك تلك الأخطاء بدلا من إيقاع البطلان عليها، لأن القانون يرى في بعض الحالات بالنظر إلى اعتبارات معينة تتصل بالعدالة أن يعفى العمل الإجرائي المشوب بالبطلان من هذا الجزاء، فأوجب في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية عدم المغالاة في الشكل بالتقليل من دواعي البطلان من خلال التصريح بإمكانية تصحيح عمليات التحقيق أو تجديدها إذا أمكن تصحيح العيب الذي لحقها نزولا على مقتضيات المادة 97 منه<sup>(11)</sup> التي نصّت على أنه: "يمكن القيام بعمليات التحقيق من جديد أو تصحيحها، إذا أمكن تصحيح العيب الذي يشوبها".

بناءً على هذا سنحاول دراسة تصحيح الإجراءات المشوب بالبطلان (المبحث الأول)، وكذا تجديد الإجراءات المشوب بالبطلان (المبحث الثاني).

(10)- نبيل اسماعيل عمر، المرجع السابق، ص 218.

(11)- أنظر المادة 97 من ق إ م إ، المرجع السابق.

## المبحث الأول

### تصحيح الإجراءات المشوب بالبطلان

تتعرض إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية عادة لجزاء البطلان لما قد يعتريها من عيوب أيًا كان نوعها أو القائم بها أو موقعها<sup>(12)</sup>، لهذا ولا اعتبارات معينة وضع المشرع الجزائري قواعد قانونية تهدف إلى تصحيح الإجراءات المشوب بالبطلان نجد لها تطبيقات على تصحيح تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية إعمالاً بالمواد 62، 66، 97، من قانون الإجراءات المدنية الإدارية والمادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، ويكون ذلك سواء بطلب من أحد الخصوم في الدعوى أو بتوجيه من القاضي نفسه.

هذا ما سوف نبينه بالتطرق إلى مفهوم تصحيح الإجراءات المشوب بالبطلان في (المطلب الأول)، وتجديد الإجراءات التي ينصب عليها التصحيح في (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### مفهوم تصحيح الإجراءات المشوب بالبطلان

أجاز المشرع الجزائري تصحيح الإجراءات المشوب بالبطلان دون التطرق إلى تعريفه لكن يمكن التوقف على بعض التعريفات الفقهية (الفرع الأول)، و بما أن التصحيح إجراء قانوني فإنه يخضع لأحكام يستلزم الإلمام بها (الفرع الثاني)، كما أنّ التصحيح يتم بعدة طرق، فلكل عيب إجرائي وسيلة تصحيح خاصة به، فأية طريقة منها تغني عن الطريقة الأخرى طالما أنها حققت الغاية المرجو تحقيقها (الفرع الثالث).

(12) - مصطفى محمود كامل الشريبي، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري: دراسة مقارنة، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، 2003، ص 388.

## الفرع الأول

## تعريف تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان

التصحيح هو إزالة البطلان ليصبح العمل الإجرائي وفقا للقانون، بتخليصه مما يشوبه من نقص أو عيب وإزالة البطلان بصفة قد يكون بإزالة الضرر الذي أصاب المتمسك به<sup>(13)</sup>.

لذا فالتصحيح يرد على العمل الإجرائي ذاته وليس على الجزء الإجرائي<sup>(14)</sup>، باعتباره وسيلة أجازها المشرع الجزائري لتدارك العيوب التي قد تشيخ إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، بدلاً من تقرير بطلانها.

ويعمد المشرع إلى الإكثار من تطبيق وسيلة التصحيح حتى تستمر المنازعة وتحقق غايتها بغير العقبات التي يثيرها بطلان إجراء ما<sup>(15)</sup>.

إذن التصحيح كوسيلة للحد من حالات البطلان يكون صالحاً لتدارك العيوب التي تعترى الإجراء سواء كان العيب شكلي أو موضوعي، بالتالي يؤدي إلى زوال العيب الذي لحق بالعمل الإجرائي بما يصبح العمل صحيحاً عن طريق نفي البطلان عنه<sup>(16)</sup>.

(13)- سالمى براهيم، يحياوي وهيبه، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، 2013، ص 56.

(14)- مصطفى محمود كامل الشربيني، المرجع السابق، ص 388.

(15)- فالمشرع الجزائري لم يحدد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية حالات تصحيح العمل الإجرائي المعيب نظرا لتعدد ما يستحيل حصرها، هذا يعني أنه فتح المجال للقضاء بتصحيح كل إجراء يمكن تصحيحه على نحو يتم بهذا التصحيح تدارك وإزالة الضرر المترتب عن مخالفة النموذج القانوني للإجراء.

(16)- مصطفى محمود كامل الشربيني، المرجع السابق، ص 388-398.

حيث نصت المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "يجوز للقاضي أن يمنح أجلاً للخصوم لتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، بشرط عدم بقاء أي ضرر قائم بعد التصحيح"<sup>(17)</sup>.

بالإضافة إلى مجموعة من القرارات التي تتناول تصحيح الإجراءات التي قد يشوبها البطلان، كالمطالبة بتصحيح الخطأ في لقب الخبير في قرار مجلس الدولة القاضي بتعيين خبير<sup>(18)</sup>.

ويهدف التصحيح إلى إزالة أي عيب يمكن أن يعتري إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية و يؤدي إلى إبطالها و بالتالي ضمان سير المنازعة نحو تحقيق غايتها النهائية وعدم عرقلتها بسبب بعض الإجراءات التي قد تكون معيبة نظراً لوسيلية هذه الأعمال، وبالتالي البعد عن الهدف النهائي من الخصومة وهي حماية الحقوق الموضوعية، لأن هذه الإجراءات قد تكون وسيلة لإهدار الحقوق الموضوعية وتعريضها لخطر الضياع، وليست وسيلة لحمايتها.

لذا فإن تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان يهدف إلى التقليل من حالات بطلان الأعمال الإجرائية ومحاولة إزالة أي عيوب تعثرها دون تعطيل لسير الدعوى، لأن هذه الإجراءات ما هي إلا وسيلة لتحقيق هدف معين وهو تحقيق الحماية القضائية للحقوق المعتردى عليها، لذا يجب أن تكون هذه الحماية دون إجراءات تعوق مسيرتها نحو تحقيق ذلك الهدف لأن أعمال جزاء البطلان قد يكون مبالغة في التمسك بالشكل<sup>(19)</sup>.

ناهيك عن ضرورة الإسراع في استكمال الإجراءات القانونية لكي تتمكن المحكمة من الفصل في موضوع الدعوى، والتغلب على مشكلة بقاء إجراءات التقاضي والتأخير في الفصل في الطعون

(17)- فمن خلال المادة 62 أعلاه نفهم قصد المشرع بعمليات التصحيح الملازمة للإجراءات المشوبة بالبطلان، المبادرة بإزالة آثار البطلان الذي لحق بها، بحيث يتمتع الخصم بعد التصحيح من طلب البطلان، ويتقاضي القاضي التصريح به إذا زال سببه خلال سير الخصومة، بشرط تكملة المقتضى الشكلي أو الموضوعي الذي نقص الإجراء المعيب وعدم بقاء أي ضرر بعد التصحيح.

(18)- قرار مجلس الدولة رقم 030669، الصادر في 2006/07/12، (غير منشور).

(19)- مصطفى محمود كامل الشربيني، المرجع السابق، ص 391-392.

المقدمة<sup>(20)</sup>، مما يخلق جوا من الاستقرار لدى المكلفين بالضريبة<sup>(21)</sup>، بالتالي التصحيح يُعد وسيلة لحماية الحقوق الموضوعية التي يمكن أن تهدر، وللتقليل من مبالغة تمسك المشرع ببطلان الإجراء.

## الفرع الثاني

### أحكام تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان

يخضع تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان لمجموعة من الأحكام التي تبين تعلقه بالبطلان المرتبط بالمصلحة الخاصة والعامة على حد سواء، وذلك على خلاف ما آل إليه البعض من الفقه خاصة في الجزائر، حين سار اعتقاده على ما يفيد أنه لا يصح تصحيح الإجراءات التي لحق بها عيب يتعلق بالنظام العام، ويرجع ذلك في نظر هذا الجانب من الفقه إلى اعتبارات المصلحة العامة التي انبنى عليها جعل البطلان من النظام العام، ووجوب أن تحكم به المحكمة من تلقاء نفسها دون ترك مجال لإعمال سلطتها التقديرية أوتمسك الخصوم به في ذلك، فضلا عما لهذا الاتجاه من أهمية تبرز في الإبقاء على التمييز بين صور البطلان؛ حيث لا يكون -حسب هذا الفقه- من المنطقي أن يشدد المشرع على وجوب القضاء بهذا البطلان حفاظاً على المصلحة العامة ومع ذلك يبيح التعاضي عنه بتصحيحه في نفس الوقت<sup>(22)</sup>.

(20)- علي خطار شطناوي، موسوعة القضاء الإداري: الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 497.

(21)- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 149.

(22)- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 180.

وقد دَعَمَ هذا الفقه رأيه بالإشارة إلى أنَّ إغفال توقيع عريضة دعوى المكلف بالضريبة حسب ما أشارت إليه المادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(23)</sup>، يلحق بتدابير التحقيق عيب إجرائي يتعلق بالنظام العام لا يمكن تصحيحه وفقاً للفقرة الأخيرة من نص هذه المادة.

لكن حسب رأي الأستاذ أغليس بوزيد فإنه يرى أنَّ هذه النظرة قاصرة رغم استنادها إلى نصّ في قانون الإجراءات الجبائية فضلاً عن أنَّ اتجاه المشرع في ذات النص غير صائبة تتطلب التعديل، لأنه لا معنى لاستثناء البطلان المتعلق بالنظام العام من التصحيح إذا كان التصحيح من شأنه أن يكفل للإجراء مقوماته، خاصة وأنَّ اعتبارات المصلحة العامة التي يبنى عليها النظام العام لا تضار مادام قد أمكن تصحيح العمل الإجرائي، فضلاً على أنَّ أحكام المواد 62، 64، 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تمَّ النص فيها على التصحيح، قد وردت بصيغة عامة لم تميز البطلان الخاص عن البطلان العام في تقرير جواز التصحيح للحدّ من آثار البطلان<sup>(24)</sup>.

فيشترط لتصحيح أحد إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية توفر مجموعة من الشروط حتى يتسنى للجهة القضائية قبول أو توجيهِ الخصم للقيام بالتصحيح، وهي أن يكون الإجراء المشوب بالبطلان ممكناً غير مستحيل، أيّاً كانت الاستحالة مادية أو قانونية<sup>(25)</sup>.

فالاستحالة المادية تكون مثلاً في حالة هلاك بعض الأشياء التي استند عليها الخبير في تقريره،

وأما عن الاستحالة القانونية تكون في الحالات التي يمنع فيها للقاضي إجراء تصحيح أوفي حالة سقوط الخصومة.

(23)- قانون رقم 12/07، مؤرخ في 2007/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، مؤرخ في 2007/12/31.

(24)- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 181.

(25)- مصطفى محمود كامل الشرييني، المرجع السابق، ص 390.

ولإمكانية تصحيح إجراء التحقيق في المنازعة الضريبية، يجب أن يكون العيب قابلاً للتصحيح فالعيوب الشكلية دائماً تقبل التصحيح، كوجود أخطاء في ألقاب وأسماء الخصوم أو الخبير، أما العيوب الموضوعية فقد تكون في بعض الأحيان غير قابلة للتصحيح<sup>(26)</sup>.

بالتالي يجيز المشرع الجزائري تصحيح أحد إجراءات التحقيق المشوبة بالبطلان ذلك في أحد عناصرها أو شكلها كوجود أخطاء في أسماء و صفات أطراف النزاع، بشرط أن يتم ذلك في الميعاد المقرر قانوناً<sup>(27)</sup>.

أما إذا كان هناك فراغ قانوني في الموضوع، يقوم القاضي الإداري المختص بتحديد مهلة للتصحيح، وللتذكير فإنه يجب أن يكون التصحيح بطلب من أحد الخصوم صاحب المصلحة أو من الخبير نفسه تقادياً لاستبعاد تقرير خبرته<sup>(28)</sup>.

يسري أثر التصحيح من تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان، عملاً بمقتضيات الفقرة 2 من المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نصت على أنه: "يسري أثر هذا التصحيح من تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان"، بالتالي يجوز تصحيح الإجراء الباطل ولو بعد التمسك بالبطلان على أن يتم ذلك في الميعاد المقرر قانوناً لاتخاذهِ فإن مفاد ذلك أنه قد أجاز بمقتضاه تصحيح الإجراء الباطل ذلك بتكملة الشكل أو العنصر المعيب فيه بشرط أن يتم في الميعاد.

أما في حالة عدم قيام الخصم بالتصحيح في الأجل المقرر قانوناً لاتخاذهِ، فإن سلطة المحكمة واسعة لمواجهة هذا الموقف، أي أن لها أن تحدد ميعاد آخر وذلك بحسب تقديرها لموقف الخصم وعذره في عدم القيام بإجراء التصحيح في الميعاد الذي حددته له هذا ما نصت عليه المادة

(26)-أيمن أحمد رمضان، الجزء الإجرائي في قانون المرافعات، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003، ص434.

(27)- هذا ما نصت عليه المادة 1/62 من ق إ م إ، على أنه: "يجوز للقاضي أن يمنح أجلاً للخصوم لتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، بشرط عدم بقاء أي ضرر قائم بعد التصحيح".

(28)- لجرديّة نعيمة، دربال حياة، ، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012، ص 76.

2/849 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "في حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد و أخير".

بصفة عامة التصحيح يجب دائماً أن يتم خلال مرحلة التقاضي، أما إذا صدر حكماً منهياً للدعوى فإنه لا يمكن القول بتصحيح إجراء التحقيق في الضريبة أثناء فترة التقاضي، ولكن يكون الطعن على الحكم بناء على إجراءات تمت معيبة<sup>(29)</sup>.

### الفرع الثاني

#### طرق تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان

ذكرنا سلفاً أن التصحيح وسيلة قانونية لتدارك العيوب التي تعترى أعمال التحقيق في المنازعة الضريبية<sup>(30)</sup>، التي يقوم به أحد الخصوم أو كلاهما، ونرى أنه في مجال القضاء الإداري ينبغي عدم قصر هذا الدور على الخصوم فقط، حيث ينبغي أن يكون للقاضي دور في ذلك، فإذا ما وجد هناك عمل إجرائي معيب فإنه يأمر بالتصحيح من تلقاء نفسه بمنح مهلة للخصوم لتدارك ذلك العيب بدلاً من إيقاع البطلان، ومما يدعّم ذلك خاصة الإيجابية التي تتميز بها إجراءات القضاء الإداري، لذا نرى أن التصحيح يمكن أن يتم بعدة طرق ولا يشترط القيام بها جميعاً، فإية طريقة منها تكفي طالما كانت مصححة للإجراء المشوب بالبطلان<sup>(31)</sup>، بالتالي نتناول طرق تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان فيما يلي:

(29)- مصطفى محمود كامل الشريبي، المرجع السابق، ص 390.

(30)- المرجع نفسه، ص 395.

(31)- مصطفى محمود كامل الشريبي، المرجع نفسه، ص ص 391-395.

- وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يحدد طرق تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان بصفة مباشرة، بل يفهم ذلك فقط في صياغة المواد منها المادة 856 من ق إ م إ التي يفهم منها أنه يمكن القيام بالتصحيح عن طريق إجراء تحقيق تكميلي، والمادة 66 التي يفهم من خلالها أن التنازل واستكمال الإجراءات اللاحقة دون إثارة العيب المشوب بالبطلان يعد تنازل وبالتالي يعتبر كنوع من أنواع التصحيح بالتالي في هذه الحالة لا يقضي بالبطلان لأن سبب هذا الأخير قد زال بإجراء لاحق، كما يفهم أيضاً من المادة 96 من ق إ م إ أنه مادام أن بطلان عمليات التحقيق لا يمس إلا في جوانبها المشوبة بعدم الصحة وبالتالي التصحيح أيضاً يمس فقط ذلك الإجراء المعني بالبطلان وهذا ما يعرف بالتصحيح بالانتقاص.

## أولاً: تصحيح البطلان بالتكملة

التصحيح بالتكملة يعني إضافة البيان الناقص للعمل الإجرائي الذي تم تعييبه بسبب نقص هذا البيان، فإذا كان العمل الإجرائي مشوب بالبطلان لإغفاله لبيان معين وجب توفره أو إذا لم يكن موجودا الكيفية التي قررها القانون فإنه بدلاً من إبطال هذا الإجراء فإنه يجوز تكملة عن طريق تصحيحه على أن يكون ذلك خلال سير تدابير التحقيق في المنازعة الضريبية. و يشمل التصحيح بالتكملة بإضافة إما مقتضى شكلي أو موضوعي يمنع الحكم ببطلانه<sup>(32)</sup>.

فالتصحيح بالتكملة لا يقتصر على الخصوم فحسب بل نرى ذلك للقاضي أيضاً من تلقاء نفسه ففي مجال القضاء الإداري أكثر سعة من دور القاضي العادي، لذا نرى أنه من الممكن أن يقوم القاضي الإداري بتصحيح الإجراء ولو من تلقاء نفسه دون حاجة لتكليف أحد الخصوم بالتصحيح، لأن التصحيح بالتكملة من جهة أخرى لا يتطلب موافقة الخصم الآخر في الدعوى أي الموجه إليه العمل الإجرائي المعيب حيث أن ذلك الخصم له أيضاً حق تصحيح الإجراء سواء كان صادرا منه أو موجهاً إليه<sup>(33)</sup>.

و يترتب على ذلك أن التصحيح باعتباره أمر طارئ على البطلان، فإنه يؤدي إلى زوال هذه الصفة عنه فإذا أمكن تكملة الإجراء بحيث توافرت فيه جميع المقتضيات القانونية فإنه يعتبر عملاً صحيحاً، أي يتحول إلى إجراء صحيح وترتد إليه الآثار المتولدة عنه بشكل صحيح، وبالتالي ينعدم أي هدر إجرائي في مثل هذه الحالة، كان من الممكن حدوثه لولا إدراك هذا الإجراء و تصحيحه، وهو ما يتفق مع الغايات التي يتوخاها المشرع وهي التبسيط و التسيير حتى لا تكون المبالغة في التمسك بالشكل سبباً في ضياع الحقوق<sup>(34)</sup>.

(32)- أيمن أحمد رمضان، المرجع السابق، ص430.

(33)- مصطفى محمود كامل الشرييني، المرجع السابق، ص ص 398-399.

(34) -أيمن أحمد رمضان، المرجع السابق، ص ص 431-432.

وقد أشارت إليه المادة 856 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه: "يمكن إعادة السير في التحقيق بناءً على حكم يأمر بتحقيق تكميلي"<sup>(35)</sup>، يفهم من المادة أنه يمكن تكملة موضوع الدعوى عن طريق تحقيق تكميلي لتفادي القضاء ببطلانه.

كما هو الحال في شرط دمع العريضة، فإذا كانت هذه الأخيرة غير مدموغة فعلى المعني دمعها، هذا الشرط كان قبل تعديل قانون الإجراءات الجبائية، لكن بعد تعديله بموجب قانون 07-12 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، في المادة 4/83 من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر التي تتضمن الشروط الشكلية للعريضة تم إلغاء هذا الشرط<sup>(36)</sup>.

يشترط أن يتم التصحيح بالتكملة على نفس عريضة الدعوى المعيبة ، أي تلك التي تم تقديمها للمحكمة، بالتالي ترد على ذات العمل الإجرائي المعيب، فيمكن أن يكون بأي وسيلة طالما أنها تحقق نفس الهدف الذي يحققه البيان الناقص، كعدم ذكر تاريخ الدعوى ، فليتم تصحيحه يجب إثبات التاريخ الذي تم فيه، بالتالي يمكن تحقيق ذلك بأيّة طريقة<sup>(37)</sup>.

### ثانياً: التصحيح بالتنازل عن البطلان

إذا كان بطلان إحدى إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية مقرر لمصلحة أحد الخصوم فيجوز له التنازل عنه شرط ألا يكون متعلق بالنظام العام، وفي ذلك أثر باعتبار الإجراء التحقيقي المعيب سارياً منتجاً لآثاره كأن لم يلحقه أي بطلان طالما استبعد الخصم إثارته بالتنازل عنه، وقد يكون هذا التنازل صريحاً ،وقد يكون ضمناً يستخلص من سلوك الخصم الذي يدل على إرادة التنازل كما لو ردّ على الإجراء المعيب بما يدل على أنه اعتبر سليماً، كأن يستمر المكلف بالضريبة في حضور جلسات المحكمة الإدارية، مقدماً مذكراته بعد اختتام التحقيق دون أن يتمسك فيها ببطلان إحدى تدابيره<sup>(38)</sup>. لذا فإنه إذا كان البطلان مقررًا لمصلحة أحد الخصوم كما سبق

(35)- أنظر المادة 856 من ق إ م إ، المرجع السابق.

(36) - أنظر المادة 83 من ق إ ج، المرجع السابق.

(37)- مصطفى محمود كامل الشربيني، المرجع السابق، ص ص 397-399.

(38)- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 178.

الذكر في حالة البطلان النسبي، فإنّ هذا العمل يجوز تصحيحه بالتنازل عن التمسك بإعمال الجزاء عليه، فإذا ما تنازل الخصم عن حقه في التمسك بإعمال الجزاء أولم يتمسك به بالحدود والقيود التي حددها المشرع فإن العمل يعتبر صحيحاً منتجاً لآثاره بالرغم من وجود العيب ويمكن إرجاع ذلك إلى عدة اعتبارات تتعلّق بالسياسة التشريعية، وكما لو كان قد تمّ صحيحاً منذ القيام به، وهذا ما أشارت إليه المادة 66 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(39)</sup>. كالدفع ببطلان أحد إجراءات الخبرة الفنيّة يكون قبل الولوج مناقشة موضوعه، وعليه فإن حدث أن قام الخصم صاحب الحق بإبداء الدفع الموضوعية دون إثارة البطلان فإن ذلك يعتبر تنازل ضمني منه، أويقوم بإعلان تنازله صراحة أمام القاضي الإداري المختص بالنظر في موضوع النزاع محل الدعوى<sup>(40)</sup>.

### ثالثاً: التصحيح بتحول العمل المعيب

لا يقع بطلان الإجراءات بقوة القانون و إنما يشترط أن يحكم به القاضي، إذ يعتبر العمل الإجرائي صحيحاً منتجاً لآثاره في الخصومة حتى يقرر القاضي بطلانه، وهذه القاعدة عامة تسري أيّاً كان نوع البطلان، سواء تعلّق بالمصلحة الخاصة أو بالنظام العام<sup>(41)</sup>.

بمعنى أنه إذا كان إحدى إجراءات التحقيق باطلاً، فإنّه يجوز أن يتحول إلى إجراء صحيح إذا كانت العناصر الباقية غير المعيبة يتوفّر بموجبها إجراء آخر صحيح<sup>(42)</sup>.

حيث يترتب على العمل الإجرائي الجديد الآثار التي يربتها القانون على ذلك الإجراء كما لو كان قد تمّ القيام به بهذه الصورة منذ ميلاده<sup>(43)</sup>.

(39) - نصّت المادة 66 من ق إ م إ، على أنه: "لا يقضي ببطلان إجراء من الإجراءات القابلة للتصحيح، إذا زال سبب ذلك البطلان بإجراء لاحق أثناء سير الخصومة".

(40) - لجرديّة نعيمة، دربال حياة، المرجع السابق، ص 77.

(41) - أيمن أحمد رمضان، المرجع السابق، ص ص 447-448.

- أمّا المشرع الجزائري لم يضع نص قانوني يشير إلى تحول الإجراء الباطل إلى إجراء آخر صحيح.

(42) - رمضان جمال كامل، المرجع السابق، ص 481.

(43) - مصطفى محمود كامل الشربيني، المرجع السابق، ص ص 447 - 448.

بالتالي يجب أن يبنى القول على شرطين، الأول أن يكون العمل باطلاً وليس منعماً وأن تكون المقتضيات الأخرى غير باطلة وإذا انتفى أحد هاذين الشرطين فلا يكون هناك محل للكلام عن فكرة التحول الإجرائي<sup>(44)</sup>، فإذا تعلق البطلان بالنظام العام، فإن المحكمة تتصدى ومن تلقاء نفسها للتحوّل، أما إذا كان البطلان غير متعلق بالنظام العام، فلا يجوز التمسك به إلا ممن تقرّر لمصلحته<sup>(45)</sup>.

نجد في ذلك حالة ما إذا تمّ التبليغ في غير موطن المدعى عليه وتصادف استلامه له، فإن ذلك التبليغ باطل لكن يتحوّل إلى تبليغ صحيح للشخص المبلغ إليه<sup>(46)</sup>.

#### رابعاً: التصحيح بالانتقاص

يقصد بالتصحيح بالانتقاص أنه، إذا كان الإجراء باطلاً في شق منه فإن هذا الشق وحده الذي يبطل، ولا يترتب على بطلان الإجراء بطلان الإجراءات السابقة له أو الإجراءات اللاحقة إذا لم تكن مترتبة عليه<sup>(47)</sup>، معناه حذف الجزء المعيب فقط مع بقاء باقي الأجزاء المكونة للعمل يترتب عليها بعض الآثار<sup>(48)</sup>، كما أن للانتقاص شروط من بينها أن تكون أحد إجراءات التحقيق باطلة، والانتقاص لا يرد إلا على العمل الإجرائي المركب من عدة أجزاء قابلة للتجزئة

(44) - حمد سليمان الرشيدى، النظرية العامة للجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: دراسة مقارنة في القانونين الكويتي والمصري، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2012، ص 267.

(45) - لذا فإن القاضي الإداري قبل أن يقضي ببطلان إحدى إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، نرى من المستحسن أن يقوم أولاً بفحص ما إذا كان قد توفرت فيه عناصر عمل إجرائي آخر فإن وجد ذلك فإن العمل يتحوّل إلى ذلك العمل الجديد، وهناك من يعتقد أن القاضي يملك من تلقاء نفسه أن يقضي بتحوّل الإجراء الباطل إلى إجراء صحيح إذا رأى أنه تتوافر فيه عناصر الإجراء الصحيح، وهو يملك ذلك سواء تعلق البطلان بالنظام العام أو بالمصلحة الخاصة، وذلك لأن تحول الإجراء الباطل إلى إجراء آخر صحيح لا يعدو أن يكون تكييفاً للمقتضيات الصحيحة المتبقية من هذا الإجراء، أشار إليه أيمن أحمد رمضان، المرجع السابق، ص 450.

(46) - مصطفى محمود كامل الشربيني، المرجع السابق، ص 401.

(47) - حمد سليمان الرشيدى، المرجع السابق، ص 275.

(48) - مصطفى محمود كامل الشربيني، المرجع السابق، ص 402.

أو الانقسام<sup>(49)</sup>، لكن يمكن أن يرد الانتقاص على العمل الإجرائي البسيط، بشرط أن يكون هذا الأخير متعدّد الآثار فيحقق بعض آثاره رغم بطلانه هذا تطبيقاً للقواعد العامة<sup>(50)</sup>.

ومن أمثلة المواد التي وضعها المشرع الجزائري عن هذا، نجد المادة 96 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نصّت على أنه: "لا يمس البطلان عمليات التحقيق إلا في جوانبها المشوبة بعدم الصحة"<sup>(51)</sup>.

## المطلب الثاني

### الإجراءات التي ينصب عليها التصحيح

وضع المشرع الجزائري قواعد تهدف إلى تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، سواء ما للدعوى من عيوب شكلية أو موضوعية التي قد تؤدي إلى بطلانها في حالة مخالفة مقتضياتها، فهناك إجراءات قابلة للتصحيح (الفرع الأول)، كما هناك إجراءات غير قابلة للتصحيح (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### الإجراءات القابلة للتصحيح

سمح المشرع بتدارك الإجراءات المشوبة بالبطلان في العديد من الحالات عن طريق تصحيحها، لما لها من عيوب شكلية (أولاً)، وعيوب موضوعية (ثانياً).

(49) - حمد سليمان الرشيدي، المرجع السابق، ص 275.

(50) - أيمن أحمد رمضان، المرجع السابق، ص 456.

(51) - أنظر المادة 96 من ق إ م إ، المرجع السابق.

## أولاً: العيوب الشكلية القابلة للتصحيح

يرد التصحيح على العيوب الشكلية التي يمكن أن تؤثر على سير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، هذا ما جاء في المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، كعدم بيان الضريبة المعترض عليها، مذكرات الرد المتداولة خلال سير إجراءات التحقيق، عدم بيان رقم المادة في الجدول الذي سجلت تحتها هذه الضريبة، عدم إرفاق عريضة الدعوى بإشعار التبليغ فتجاهل هذا الأخير يجوز تداركه<sup>(52)</sup>،

فتبعاً للمادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(53)</sup> فالتوقيع على عريضة الدعوى الإدارية إجراء جوهري، لكن عادة ما يقوم القاضي بتصحيح العريضة غير الممضاة وهذا بأن يعرضها على المحامي لتوقيعها<sup>(54)</sup>.

كما استقر أيضاً القضاء الإداري، على أن الإغفال عن بعض الشكليات الواجب إتباعها في إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، كعدم ذكر لقب و اسم الخبير في الدعوى الضريبية لا يؤدي إلى بطلانها، بل يخول طلب إتمامه<sup>(55)</sup>.

(52)- قرار المحكمة الإدارية رقم 64255، الصادر في 1990/04/07، (أشار إليه جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الجزائر، 2014، ص 77).

(53)- نصت المادة 815 من ق إ م إ على أنه: "مع مراعاة أحكام المادة 827 أدناه، ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام"

(54)- لحسين بن شيخ آث ملويا، قانون الإجراءات الادارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 27.

(55)- قرار مجلس الدولة رقم 030669، الصادر في 2006/07/12، قرارات مجلس الدولة الصادرة في المجال الضريبي، المرجع السابق، ص 13.

## ثانياً: العيوب الموضوعية القابلة للتصحيح

يجوز تصحيح الإجراءات الموضوعية في المنازعة الضريبية المشوبة بالبطلان، كحالة توجيه المذكرات أو الأوامر الصادرة خلال سير عمليات التحقيق يلحقه البطلان لانعدام الأهلية أو التفويض لمن وجّهت له، بحسب ما ورد في نصّ المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لكن البطلان الذي شاب هذه العمليات يقبل التصحيح ذلك بتوجيه هذه المذكرات والأوامر إلى من يمثله قانوناً، وبهذا التصحيح اللاحق للإجراء المعيب أثناء سير التحقيق يزيل أثر البطلان، وبالتالي لا يحكم به القاضي عملاً بنصّ المادة 66 و 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>(56)</sup>، أو في حالة عدم عرض وسائل وأسباب<sup>(57)</sup> الطعن أمام المحكمة الإدارية إعمالاً بالمادة 3/83 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصّت على أنه: "لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في دعواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أيًا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في الدعوى الذي يفتح إلى القاضي بها الدعوى".

أما المكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج عن الإطار الذي رسمه وحدّده في شكواه المقدّمة لإدارة الضرائب، وإذا كان يستطيع بدوره إثارة أوجه جديدة طبقاً للمادة 3/83 من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر فإنّه مقيّد بحدود السبب القانوني الذي أسس عليه شكواه.

(56)- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 175.

(57)- يكتسي التسبب الذي تسبب به العريضة الموجهة إلى القاضي الضريبي طابعاً متميزاً يختلف باختلاف ما إذا كان صاحب العريضة هو المكلف بالضريبة أم إدارة الضرائب، إذ هناك من رجال الفقه القانوني من يرى بأن الإدارة توجد في وضعية امتيازيه دون أن يكون هناك ما يبرر عدم التساوي، إذ تستفيد هذه الأخيرة من حرية استبدال الأوجه سواء كانت مدعية أو مدعى عليها، فإنها تستطيع في أي مرحلة من مراحل الدعوى تغيير الوجه لتأسيس طلبها أو دفاعها حتى ولو كان الوجه الجديد المثار ليس من النظام العام.

- مجلة مجلس الدولة، منازعات الضرائب، عدد خاص، 2003، ص ص 35-36.

كذلك في حالة عدم ذكر الأسباب في الدعوى أو الإغفال عن البعض منها، فإنه يمكن تدارك هذا العيب بإضافة الأسباب خلال سير الدعوى وفق ما نصت عليه المادة 2/83 من نفس القانون<sup>(58)</sup>.

## الفرع الثاني

### الإجراءات غير القابلة للتصحيح

يجوز للقاضي الإداري تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، كون المشرع فتح الباب في بعض الحالات كمبدأ عام، إلا أن لكل مبدأ استثناء، بحيث لا يصح تصحيح الإجراءات التي لحق بها عيب يتعلّق بالنظام العام ويرجع ذلك إلى اعتبارات المصلحة العامة التي انبنى عليها جعل البطلان من النظام العام ووجوب أن تحكم به المحكمة من تلقاء نفسها دون ترك مجال لإعمال سلطتها التقديرية أوتمسك الخصوم به في ذلك، هذا ما أشارت إليه المادة 4/83 من قانون الإجراءات الجبائية، فالتوقيع القائم على العريضة الافتتاحية لا يمكن تصحيحه بإجراء لاحق خلال سير الخصومة<sup>(59)</sup>.

فإذا شاب إحدى تدابير التحقيق أيّ عيب من عيوب البطلان المتعلّق بالنظام العام، فإنّ هذا البطلان يمتد إلى قرار المحكمة، مثال ما إذا استند إلى تقرير خبرة، و كان هذا الأخير قد استند إلى أوراق مزورة، أو يتبين لها عدم صلاحية الخبر، أما إذا كان قرار المحكمة لا يستند إلى تقرير الخبرة، أو أنّ البطلان لا يتعلّق بالنظام العام، كعدم تسليم أحد الخصوم نسخة من هذا التقرير فإنّ هذا البطلان لا يمتد إلى الحكم الصادر من المحكمة رغم ذلك<sup>(60)</sup>.

(58) - قرار مجلس الدولة، رقم 190171، الصادر في 14/02/2000، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص35.

(59) - أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص92.

(60) - سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، مسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 22، العدد 02، الأردن، 2006، ص 337.

كخلاصة لكل ما سبق ذكره في هذا المبحث، توصلنا إلى أن إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية مهما شابها بعض من العيوب التي تؤثر في سلامة سير الخصومة، إلا أنه يمكن تدارك أو إتمام هذا الإجراء المعيب أو الناقص، هذا ما سار إليه القانون والاجتهاد القضائي في العديد من الحالات، إلا أنه لا يعدّ الطريقة الوحيدة للحدّ من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بل هناك وسيلة أخرى يتم تحليلها في المبحث الثاني من هذا الفصل.

## المبحث الثاني

### تجديد الإجراء المشوب بالبطلان

زيادةً على ما فرضه المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي أوجب تطبيق عدم المبالغة في التمسك بالبطلان، فإنه صرح بإمكانية تجديد بعض المقتضيات الشكلية أو الموضوعية المشوبة بالبطلان (المطلب الأول)، لكن فضلاً عن هذا يُعدّ صحيحاً منتجاً لكامل آثاره في إثبات المنازعة الضريبية حتى يتقرر إعادته من جديد، بشرط أن يكون قابل لذلك (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### مفهوم تجديد الإجراء المشوب بالبطلان

إن إجراءات التحقيق المشوبة بالبطلان، تسري صحيحة في إثبات المنازعة الضريبية حتى يتقرر بطلانها بقرار المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة سواء كانت متعلقة بالنظام العام أو مرتبطة بالمصلحة الخاصة للخصوم ما لم يقرر القضاء تجديدها<sup>(61)</sup>، الذي يُعدّ الطريقة التي يتجنب من خلالها الحكم بالبطلان، ذلك بإعادة القيام به وفقاً لنصوص المواد 97، 855، 856 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 10/86 من قانون الإجراءات الجبائية لضمان سير تدابير التحقيق في المنازعة الضريبية (الفرع الأول)، لكن بشرط توفر مجموعة من الشروط (الفرع الثاني)، وهذه الوسيلة لم توجد إلا لتحقيق أهداف نظراً لأهميتها (الفرع الثالث).

(61) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص ص 172-173.

## الفرع الأول

## تعريف تجديد الإجراء المشوب بالبطلان

تجديد الإجراء المشوب بالبطلان هو إحلال عمل صحيح محله، ويكون الإحلال كاملاً إذا كان إجراء التحقيق المشوب بالبطلان باطلاً بأكمله، ويكون جزئياً إذا كان البطلان في جزء من الإجراء التحقيقي<sup>(63)</sup>.

هذا ما أشارت إليه المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نصت على أنه: "يمكن القيام بعمليات التحقيق من جديد أو تصحيحها"<sup>(64)</sup>.

إذا كان ذلك دافع لضمان سير المنازعة الضريبية لتحقيق غايتها، فيجوز لرئيس تشكيلة الحكم في حالة الضرورة أن يقرر إعادة السير في التحقيق، وفق ما نصت عليه المادة 855 من نفس القانون على أنه: "يجوز لرئيس تشكيلة الحكم في حالة الضرورة، أن يقرر إعادة السير في التحقيق، بموجب أمر غير مسبب وغير قابل لأي طعن"<sup>(65)</sup>.

كما تضيف في ذات الشأن المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 356/98 الذي يحدد كليات تطبيق أحكام قانون رقم 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية التي نصت على أنه: "لا يتم تجديد العقود والشكليات والإجراءات والقرارات التي صدرت قبل إحالة القضايا المسجلة و أو المعروضة على الغرفة الإدارية للمجالس القضائية إلى المحاكم الإدارية باستثناء التكاليف بالحضور والإستدعاءات الموجهة إلى الأطراف والشهود"<sup>(66)</sup>.

(63) - سالمى براهيم، يحيوي وهيبة، المرجع السابق، ص 54.

(64) - أنظر المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

(65) - أنظر المادة 855 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

(66) - أنظر المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 356-98، المؤرخ في 24 رجب عام 1419، الموافق ل 11 نوفمبر 1998، يحدد كليات تطبيق أحكام قانون رقم 02-98 المؤرخ في 04 صفر عام 1419، الموافق ل 30 ماي 1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية.

ومن أمثلة تجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان في المنازعة الضريبية أن تأمر بتجديد إجراء الخبرة وفق الشروط المحددة في المادة 7/86 من قانون الإجراءات الجبائية، في حالة ما أنجزت الخبرة القضائية دون حضور المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني الذي يحق له في هذه الحالة الدفع ببطلانها، وكما يمكن للمحكمة أن تفصل في المنازعة كلما رأت عدم الحاجة إلى تقرير الخبرة المنجزة بعدما تبين لها الحقيقة حول الحق المتنازع فيه<sup>(67)</sup>.

## الفرع الثاني

### شروط تجديد الإجراء المشوب بالبطلان

لتجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان، لا بدّ من توافر شروط يمكن تلخيصها في وجوب أن يشوب إجراء التحقيق عيب يؤدي إلى بطلانه<sup>(68)</sup>، فإن لم يكن كذلك فلا إعمال لفكرة التجديد. وأن يكون التجديد ممكناً غير مستحيل مادياً ولا قانونياً، مثلاً إذا حكم ببطلان أعمال الخبير ثم هلك محل العمل، وهنا تكون الإستحالة مادية أمّا الإستحالة القانونية كأن يمنع القانون صراحة التجديد، أو إذا انتهى الميعاد الذي كان يجب القيام بتجديد الإجراء خلاله<sup>(69)</sup>.

(67) - سالمى براهيم، يحياوي وهيبة، المرجع السابق، ص 55.

(68) - حيث يعاب على بعض الدراسات الفقهية انعدام الدقة في استعمال مصطلح "البطلان" للدلالة على الإجراء المعيب، حيث صادفنا الكثير منها تشير إلى اعتبار الإجراء المعيب باطلاً يمكن بعد البطلان تجديده، في حين أن الإجراء الذي يقبل التجديد هو الإجراء المشوب بالبطلان دون الإجراء الذي أعلن القضاء بطلانه بحكم بات ولعل هذه الدراسات كانت لها خلفية بنصوص قانون المرافعات المصري الذي لا يميز بين الإجراء الباطل والإجراء المشوب بالبطلان عكس المشرع الجزائري الذي برز بموقف رائد في هذه التفرقة حين أحسن استعمال مصطلح "الإجراء المشوب بالبطلان" في موضوع تقرير أحكام التجديد بموجب المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نصت على أنه: "يمكن إثارة الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية شكلاً حلال القيام بها، ولا يعتد بهذا الدفع إذا قدم من تمسك به دفاعاً في الموضوع لاحقاً للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان دون إثارته.

- أنظر المادة 61 من ق إ م إ، المرجع السابق.

(69) - سالمى براهيم، يحياوي وهيبة، المرجع السابق، ص 55.

### الفرع الثالث

#### أهمية تجديد الإجراءات المشوب بالبطلان

ما يهمننا في معرض تحليل أسباب وحالات تجديد عمليات التحقيق القضائي المشوبة بالبطلان في المنازعة الضريبية، ليس البحث في عدم اكتمال هذه التدابير لتكوين قناعة القاضي على النحو الذي يوصله إلى الفصل في المنازعة، بقدر ما تستوقفنا عدم سلامة هذه التدابير وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد سمح بتجديد الإجراءات المعيب في حالة الضرورة<sup>(70)</sup> المقررة في المادة 855 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إذ لاحظنا ترابطا متجانسا في الأحكام القانونية إذ جاءت المادة 10/86 من قانون الإجراءات الجبائية متوازية معها التي خولت للمحكمة الإدارية أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، كلما رأت أن الخبرة الأولى غير سليمة أو غير كاملة؛ فإنجاز خبرة قضائية دون حضور المكلف بدفع الضريبة أو ممثله القانوني يعيب إجراءات التحقيق الذي يحق له الدفع ببطلانها، يكون هذا الدفع سبباً من الأسباب التي تدفع بالمحكمة الإدارية بإصدار أمر سلامة تدابير التحقيق بدلا من إيقاع البطلان عليها<sup>(71)</sup>.

#### المطلب الثاني

#### طرق تجديد الإجراءات المشوب بالبطلان

لقد أقر المشرع تجديد إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية وفق طرق أساسية متمثلة في التحقيق الإضافي (الفرع الأول)، مراجعة التحقيق (الفرع الثاني)، الخبرة القضائية (الفرع الثالث).

(70) - يقصد المشرع من هذا المصطلح الإلمام إلى عدم صحة و سلامة تدابير التحقيق لتكون سببا لإعادة السير في التحقيق الذي لا يكون إلا بتجديد الإجراءات بإعادته أو تكملة ما ينقصه من عيب شابه بإجراء أو إجراءات لاحقة من شأنها أن تزيل على الإجراءات المشوبة بالبطلان هذا الجزء الذي قد يشوبه.

- أشار إليه الأستاذ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 174.

(71) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص ص 174-175.

- قرار مجلس قضاء غليزان رقم 09/00075، صادر عن الغرفة الإدارية بتاريخ 2009/03/01، (غير منشور).

## الفرع الأول

### التحقيق الإضافي

يكون وجوبيا إذا تقدّم المكلف بدفع الضريبة بوسائل وأوجه جديدة قبل صدور الحكم وكذلك في حالة تذرّع مدير الضرائب بالولاية بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف أن علم بها و يتم إخطار المدعي بها على أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا للفقرة الثانية من المادة أعلاه و هذا حسب المادة 2/85 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصّت على أنه: "يكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم"<sup>(72)</sup>.

## الفرع الثاني

### مراجعة التحقيق

يلجأ إليها القاضي، إذا تبيّن له عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف<sup>(73)</sup>، كذلك إذا رأت المحكمة وجود غموض في إجراء ما<sup>(74)</sup>.

حيث نصّت المادة 3/85 على أنه: "في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإنّ هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، و ذلك في حضور المشتكي أو وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76، بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

(72) - يفهم من خلال المادة أن للقضاء الإداري الأمر بالتحقيق الإضافي في كل الوسائل المثارة من المكلف بالضريبة من شأنها تأكيد حقه في الدعوى، و يكون على القضاء إلزاميا تقصّي وقائع المكلف بالضريبة بحكم وظيفته الإيجابية في تحقيق الدعوى.

- أشار إليه الأستاذ أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 102.

(73) - بن غوية سعاد، صمراوي حنان، زعرور ربيعة، الأنظمة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة

ليسانس في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة فرحات عباس، سطيف2، 2014، ص 69.

(74) - GROSCLAUD jacques, PHILLIPE marchessou, procédures fiscales, 5<sup>ème</sup> éd, dalloz, Paris, 2008, p268.

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضراً، ويضمنه ملاحظات المشتكين وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي وبيدي رأيه ويرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته<sup>(75)</sup>.

### الفرع الثالث

#### الخبرة القضائية

يتوقف الفصل في المنازعة الضريبية في كثير من الأحيان على إجراء خبرة، إذ هي وسيلة تحقيق موجهة من قبل القاضي الضريبي، لإعطاء الرأي وتوضيح بعض الجوانب الفنية المتعلقة بالنزاع وتعتبر بمثابة تكملة لمهام المقررة للقاضي، إلا أن هذا الأخير غير مقيد بنتائج هذه الخبرة، يمكن للقاضي وأحد الخصوم في حالة ما إذا كانت الخبرة الأولى غير محققة لغايتها المرجوة أن يطلب خبرة مضادة<sup>(76)</sup>. إذ تُعدّ الإجراءات الرئيسية في التحقيق، عندما لا تسمح مستندات الملف للجهة القضائية (الغرفة الإدارية للمحكمة الإدارية أو مجلس الدولة)، إذ يكلف الخبير بهذه المهمة من جهة قضائية ما، فتتخصص في جميع المعلومات الفنية، التي تساعد القاضي على حسم النزاع وتُصوّر له القضية بصفة أعم و أشمل<sup>(77)</sup>، ذلك للإهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل بها في القضية.

بالتالي في حالة عدم كفاية الخبرة الأولى أو إذا كانت هذه الخبرة مشوبة بالبطلان، يأمر بخبرة جديدة هذا ما نصت عليه المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب

(75) - قرار مجلس قضاء قسنطينة رقم 23739، الصادر في 2005/11/22، قرارات مجلس الدولة الصادرة في المجال الضريبي، عدد 02، 2008، ص8.

(76) - SEVERINE Arnault, PATRICK Krief, le cout des expertises judiciaires civiles, bulletin d'information statistique du ministère de la justice, infostat justice, n°66, 2003, p1.

(77) - يوسف دلاندة، قانون الإجراءات المدنية مدعم بالاجتهادات القضائية، منقح وفقا للتعديلات التي أدخلت عليه بموجب ق رقم 05/01، المؤرخ في 22ماي2001، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص216.

ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بتحقيق مهمة الخبراء<sup>(78)</sup>، كحالة عدم مشاركة إدارة الضرائب مع الخبير، لعدم اطلاعه على الملف الجبائي وعدم مشاركة المفتش المصفي للضريبة، هذا ما يستدعي إجراء خبرة جديدة<sup>(79)</sup>.

وفي حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة، فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية وذلك بإتباع الإجراءات والشروط المقررة للقيام بالخبرة.

وكخلاصة لما سبق تحليله فيما يخص تجديد الإجراء المشوب بالبطلان، الذي يُعدّ طريقة قانونية أقرتها السياسة التشريعية بهدف تفادي صدور أحكام بالبطلان، مما قد يؤثر سلباً على سير المنازعة الضريبية، لهذا عمد المشرع إلى إجازة تجديد الإجراء كلما كان هذا الأخير غير كافي لبناء الحكم عليه، أو إذا كان معيب كلياً، كل هذا لتفادي ضياع الحقوق الموضوعية التي قد تنتج من خلال التركيز على الشكل أكثر منه على الموضوع.

(78) - قرار رقم 005722، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، المنازعة الضريبية، عدد خاص، 2003، ص 102.

(79) - بوفتحة هدى، شكير وسام، زرهاني سوهيلة، لهواري حياة، لراي منيرة، تبوب عبد المجيد، المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم القانونية و الإدارية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2009، ص 68.

ومن خلال دراستنا لهذا الفصل، اتضح لنا أن المشرع عمد إلى الحد من آثار البطلان، لأن هذا الأخير لا يقع بقوة القانون حتى ولو تعلق بالنظام العام، لأنه ليس من العدالة أن يبطل الإجراء كلما مسته مخالفة لقاعدة من قواعد .

لهذا أستخدمت وسائل السياسة التشريعية التي تمكن إجازة تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، إذا تبين له أن مصير الدعوى هو ردها شكلاً أو موضوعاً، ويتم ذلك إما بطلب من الخصم نفسه أو من القاضي، هذا كله لتفادي صدور حكم ببطلان العمل الإجرائي، بالتالي عدم قبولها، لكن لا تنصب هذه الوسيلة على جميع تدابير التحقيق، فالبعض منها يمكن تصحيحها أو استكمال ما ينقصها، والبعض الآخر لا يمكن ذلك.

بالإضافة إلى التصحيح، أجاز المشرع تجديد الإجراء المشوب بالبطلان في المنازعة الضريبية للتقليل من دواعي البطلان ويقع تجديد الإجراء إذا كان مشوب بالبطلان كلياً كان أجزئياً، بهدف تحقيق المنازعة الضريبية غايتها النهائية التي هي ضمان حسن سير إجراءات التحقيق، و هذا لا يكون إلا بمحاولة من القاضي من أجل ردها إلى الوضع الطبيعي، وبعد ذلك تماشياً مع اتجاه المشرع نحو تقرير دور فعال للقاضي في مرحلة التحقيق في المنازعة الضريبية المعروضة عليه للتخفيف من حدة الشكليات، من خلال منحه صلاحيات والتزامات عليه احترامها وإلا عد مخالفاً لها.

## الفصل الثاني

### دور القاضي المقرر في تفعيل طرق الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

تخضع كل النزاعات الضريبية لاختصاص القضاء الإداري، بحيث ترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً<sup>(80)</sup>، وهذا ما نصت عليه المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "خلافًا لأحكام المادة 803 أعلاه، ترفع الدعاوى وجوبًا أمام المحاكم الإدارية في المواد المبينة أدناه:

1- في مادة الضرائب أو الرسوم، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم"<sup>(81)</sup>.

عند تسجيل الملف في كتابة الضبط، يقوم أمين الضبط بإخطار رئيس المحكمة الإدارية بمحتوى العريضة<sup>(82)</sup>، ثم يتولى تعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى<sup>(83)</sup>، من ثم يبدأ مهام المحكمة في اجراء التحقيق بين المكلف والإدارة<sup>(84)</sup>، أي بتعيين رئيس تشكيلة الحكم المستشار المقرر الذي يباشر صلاحيات التحقيق في المنازعة إلى غاية تهيئة القضية للفصل فيها<sup>(85)</sup>.

(80) - Charles Debbasch, Frédéric Colin, droit administratif, 7<sup>ème</sup> éd, Paris, 2004, p 606.

(81) - أنظر الم 1/804، من ق إ م إ، المرجع السابق.

(82) - مقابلة مع لحسين بن شيخ آث ملويا، قاضي مقرر، الغرفة الثانية للمحكمة الإدارية ببجاية، بتاريخ 2015/05/06.

(83) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 68.

(84) - بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص 205.

(85) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 68.

ويعد تعيين القاضي المقرر تطبيقاً لمبدأ الطابع التحقيقي، لأنَّ التحقيق في المنازعات الإدارية يتم تحت سيطرته وليس للخصوم أي دخل في ذلك، بل يقتصر دور هذا الأخير على تبليغ عريضة افتتاح الدعوى للطرف الآخر في النزاع .

و ا يمنع الطابع التحقيقي للإجراءات وسيطرة القاضي المقرر عليها، الأطراف من تقديم طلبات ترمي إلى اتخاذ تدابير تحقيقية فهم ليسوا محرومين من أية مبادرة، لكن يبقى تسيير التحقيق من القاضي المقرر<sup>(86)</sup>.

تبدأ مهام القاضي المقرر من خلال البحث عن وسائل الإثبات وتقديم أجل للأطراف لتقديم المذكرات أوالمستندات<sup>(87)</sup>، هذا ما نصت عليه المادة 844 في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "يعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد، بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع"<sup>(88)</sup>. في حالة ما إذا لم يمدد الأجل للقيام بذلك ولم يقدّم ببذله تشطب الدعوى مباشرة، كما للقاضي المقرر أن يقوم باستدعاء الأطراف وسماع أقوالهم<sup>(89)</sup>، كل هذا إن رأى رئيس المحكمة ضرورة إجراء التحقيق في القضية، وبعده يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتحديد الجلسة هذا ما أشارت إليه المادة 846 من نفس القانون السابق الذكر<sup>(90)</sup>. ثم يبيث في الدعوى في جلسة علنية بعد أن يكتفي أطراف الدعوى من الإجابة وتنتهي إجراءات التحقيق<sup>(91)</sup>، لكن قبل هذا وبعد أن يقوم المستشار المقرر بإعداد

(86)- لحسين بن شيخ آث ملويا، قانون الإجراءات الإدارية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص175.

(87)- مقابلة مع لحسين بن شيخ آث ملويا، المرجع السابق.

(88)- انظر الم 844، من ق إ م إ، المرجع السابق.

(89)- مقابلة مع لحسين بن شيخ آث ملويا، المرجع السابق.

(90)- نصت الم 846 من ق إ م إ، على أنه: " عندما تكون القضية مهياًة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر".

(91)- منتديات الحقوق و العلوم القانونية، [www.droit-dz.com](http://www.droit-dz.com)، بتاريخ 2015/05/11، 23:36.

ملخص للوثائق والطلبات والدفع والوثائق المسندة إليها كل طرف في الدعوى عليه أن يمنح أجل للأطراف بتصحيح أو تجديد العيوب التي تعتري إجراءات التحقيق<sup>(92)</sup>.

انطلاقاً من هذا سوف نقوم بتبيان دور القاضي المقرر أوتجديد العيوب التي تعتري إجراءات التحقيق بالتطرق إلى التنظيم القانوني لدور القاضي المقرر للحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، من خلال السلطات الممنوحة له في ذلك (المبحث الأول)، وكذا الحدود التي تقيد سلطاته في التخلص من آثار بطلان العيوب الشكلية والموضوعية التي تعتري إجراءات التحقيق (المبحث الثاني).

### المبحث الأول

#### الإطار القانوني لدور القاضي المقرر في الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في

#### المنازعة الضريبية

يكلف القاضي المقرر على مستوى المحكمة الإدارية بتحضير تقرير يتناول فيه كل المساعي التي بذلها منذ تعيينه من طرف رئيس تشكيلة الحكم إلى حين اختتام التحقيق وطرح القضية للفصل فيها<sup>(93)</sup>.

وقد حوّل له المشرع الجزائري مجموعة من الصلاحيات والتي تنحصر عادة في تطبيق القانون على المنازعة الضريبية المعروضة عليه، سعياً منه إلى إكتشاف الحقيقة، وتحقيق العدالة بين المكلف بالضريبة والإدارة<sup>(94)</sup>. وللتفصيل أكثر في هذا الأمر سنتطرق إلى إبراز صلاحيات القاضي المقرر عند التحقيق في المنازعة الضريبية (المطلب الأول)، وما يقع على عاتقه من التزامات (المطلب الثاني).

(92) - مقابلة مع الأستاذ تاراقي نور الدين، محامي معتمد لدى المحكمة العليا، بتاريخ 2015/05/06.

(93) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص69.

(94) - عكموش صبرينة، بن بارة آسية، دور القاضي الإداري في مرحلة التحقيق، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في

الحقوق، فرع: القانون العام، تخصص: الجماعات المحلية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2014، ص5.

## المطلب الأول

### صلاحيات القاضي المقرر في الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة

#### الضريبية

القاضي المقرر ليس مجرد مسير إداري للخصومة فوظيفته أسمى وأعمق من ذلك، لأنها تشمل جانبا آخر هاما في المنازعة الضريبية وهو البحث عن الحقيقة ولبناء هذه الأخيرة يقوم بتفعيل جميع صلاحياته المخولة له قانوناً والتي تعتبر ضرورية لبناء قناعته، ويكون دوره جد فعال قصد فض النزاع الذي يبقى الهدف الأول من مباشرة التحقيق في المنازعة الضريبية<sup>(95)</sup>.

بالتالي تنصب معالجة القاضي المقرر للنزاع الضريبي بما له من سلطات تحقيقية على جانبين، أحدهما شكلي ينطوي على التأكد من توفر شروط قبول الدعوى (الفرع الأول)، والآخر موضوعي يمتد إلى بسط الرقابة على إجراءات الحصول على الدليل في حسم النزاع (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### رقابة الأعمال الإجرائية في المنازعة الضريبية

يعتبر دور القاضي الإداري في الرقابة على الأعمال الإجرائية في المنازعة الضريبية، دور مهم وفعال وذلك بالنظر في صحة إجراءات التحقيق ومدى مطابقتها لما نص عليه القانون<sup>(96)</sup> وذلك من خلال التحقيق الذي يجريه القاضي المقرر (أولاً)، ومتابعته لهذه المخالفات إن وجدت (ثانياً).

(95) - عكموش صبرينة، بن بارة آسية، المرجع السابق، ص5.

(96) - المرجع نفسه، ص5.

### أولاً: التحقيق في صحة القواعد الإجرائية لقبول الدعوى

فضلاً على الشروط العامة لصحة التقاضي كشرط الصفة والمصلحة التي يقرها القانون لقبول تدابير التحقيق، نزولاً على مقتضيات المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يثير القاضي المقرر عدم قبول الدعوى الضريبية في التقرير الذي يعده إذا تحقق من عدم استيفاء العريضة الإفتتاحية للشروط المنصوص عليها في القواعد الخاصة بالإجراءات الجبائية<sup>(97)</sup>.

لكن القانون خلافاً لما سبق فإنه يسمح في حالات معينة بتدارك العيوب الشكلية التي يمكن أن تعترى إجراءات التحقيق بدلاً من إقرار عدم القبول من طرف القاضي المقرر، هذا ما توضحه المادة 848 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "عندما تكون العريضة مشوبة بعيب يرتب عدم القبول، وتكون قابلة للتصحيح بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه، لا يجوز للمحكمة الإدارية أن ترفض هذه الطلبات وإثارة عدم القبول التلقائي إلا بعد دعوة المعنيين إلى تصحيحها<sup>(98)</sup>".

### ثانياً: متابعة المخالفة الواقعة على القواعد الإجرائية

يتولى القاضي المقرر مدى توفر المقتضيات القانونية الشكلية لإجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، بمنح أجل لتصحيح أو تجديد ذلك الشرط المعيب أو المنعدم إذا ما وجد إجراء من شأنه أن يؤدي إلى تقرير عدم قبول الدعوى بشرط ألا يتعلق بالنظام العام، فمن الأوامر الإجرائية التي يأمر بها القاضي المقرر تكون من حيث الشكل وعلى الأمور بتصحيح هذا الإجراء المعيب احترام الأجل الممنوح له وهذا ما ورد في الفقرة الثانية من نص المادة 848 "يشار في أمر

(97) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 72.

(98) - أنظر الم 848 من ق إ م إ، المرجع السابق.

التصحيح إلى أنه في حالة عدم القيام بهذا الإجراء، يمكن رفض الطلبات بعد انقضاء الأجل المحدد الذي يقل عن خمسة عشر (15) يوماً، باستثناء الاستعجال<sup>(99)</sup>.

## الفرع الثاني

### تهيئة الفصل في موضوع الدعوى الضريبية

إن الطابع الاستقصائي والتحقيقي للمنازعة الضريبية يدفع القاضي المقرر إلى أداء دور إيجابي في تسيير إجراءات التحقيق وتنظيم عملية البحث عن الدليل سعياً منه لتهيئة الفصل في القضية<sup>(100)</sup> (أولاً)، وبعد إجراء التحقيقات يقوم القاضي المقرر بتقدير مدى مساهمتها وصحتها في بناء الحكم عليها وإلا سوف يأمر بتجديد التحقيق واستكمال ما ينقصه (ثانياً).

### أولاً: سلطة القاضي المقرر في التحقيق في الموضوع

يظهر الدور المنوط للقاضي المقرر لتسيير إجراءات التحقيق في الدعوى، في توجيه تبادل المذكرات بين الخصوم والتحقيق في مدى صحة إدعائهم الواردة في هذه المذكرات وكذا مراقبة إجراءات سير الخبرة، أما الدور المنوط له لتنظيم عملية البحث عن الدليل فيتجلى خاصة في تدخله للضغط على أطراف المنازعة الضريبية قصد الحصول على الوثائق التدميمية لملف التحقيق في القضية، ويجد هذا الدور أساسه القانوني في مقتضيات الفقرة الثانية من المواد 819، 844 و 860 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نفهم من مقتضياتها تخويل القاضي المقرر في الدعوى سلطة تحديد كفيات تبادل المذكرات وأوجه الدفاع و لردود وميعاد ذلك، لغرض الوصول إلى استخلاص الدليل الذي يحدد مآل النزاع، والتأكد من صحة إدعاءات الخصوم من خلال طلب الإطلاع على المستندات والوثائق.

وكما أن للمستشار المقرر سلطة رقابة وتسيير عملية البحث عن الدليل الذي تأمر به تشكيلة الحكم في إطار التدابير التحقيقية الحديثة، كتدابير إجراءات تسجيل صوتي أوبصري

(99) - أنظر المادة 2/838 من ق إ م إ، المرجع السابق.

(100) - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص 73.

أوسمعي بصري لكل عمليات التحقيق أُلجِزَ منها، عملاً بنص المادة 864 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك مسايرة للتطورات العلمية والتكنولوجية المستخدمة في مجال الإثبات القضائي، حيث تستخدم وسائل التسجيل في التحقيق من طرف القاضي المقرر مع تحرير محضر يؤكد فيه المقاطع المهمة في التسجيل المرتقب لاستخلاص الدليل الحاسم في النزاع<sup>(101)</sup>.

هذا كله كأصل، لكن قد يتعدّر على القاضي المقرر الوصول إلى حقيقة بعض الوقائع تتعلق بمسائل فنية لا يمكن له الإلمام بها كالمحاسبة وغيرها، مما يدفع القاضي للجوء إلى أهل الخبرة في هذه المجالات لبيان رأيهم بصفتهم متخصصين في هذه المسائل<sup>(102)</sup>.

### ثانياً: تقدير ملائمة وسائل التحقيق

بعد ممارسة القاضي المقرر لسلطاته في التحقيق في المنازعة الضريبية، بدراسته لجميع المذكرات وتقرير الخبرة إلى غيرها من المستندات المقدّمة من قبل الخصوم، يقوم بتقدير مدى صحتها وكفايتها لبناء الحكم عليها، فيدخل من ضمن صلاحياته اختيار ما يناسب القضية من تدابير التحقيق، فإذا ما رأى القاضي المقرر وجود عيب يشوب إحدى إجراءات التحقيق في المنازعة يأمر مباشرة المعني بتدارك هذا الإجراء عن طريق تصحيحه أو تجديده.

فلا يمكن للمحكمة أن تثبت في النزاع المعروض عليها دون توضيح بعض المسائل أو النقاط الفنية البحتة من الأشخاص ذوي المعارف الخاصة، كي تستطيع الحكم فيها بارتياح<sup>(103)</sup>.

(101)- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص77.

(102)- سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكسابية، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية -المجلد 22-، العدد الثاني، الأردن، 2006، ص 329، ضبط الشاشة بتاريخ 2014/03/22، 18:50.

(103)- عكموش صبرينة، بن بارة آسية، المرجع السابق، ص22.

فالحقوق الموضوعية تكون أكثر حماية وفعالية إذا ما وجد قاضي متمكّن وقانون إجرائي واضح ودقيق، مما يحقق أكثر حماية لحقوق الخصوم في المنازعة الضريبية<sup>(104)</sup>.

فالقاضي المقرر يلعب دوراً إيجابياً ملموساً في توجيه الدعوى إلى الوجهة الصحيحة<sup>(105)</sup>.

فيعد تقدير المستشار المقرر في الإشكالات ذات الطابع القانوني ضمن سلطاته التقديرية والقانونية التي تجعل منه المساهم الأول للحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، بتوجيه الأطراف لتصحيح الإجراء المعيب كما ينصّ عليه القانون بدلاً من تقرير البطلان عليه.

كما له أن يأمر بإجراء تحقيق إضافي، كلما اقتضت الظروف ذلك، كما قد يكون إلزامياً كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، هذا ما نصّت عليه المادة 85 في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن للقاضي المقرر أن يرى ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق كما ذكرنا سابقاً في المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية، إذا كان التحقيق الأصلي غير كاف لبلوغ الحقيقة والفصل في النزاع.

ويظهر تقديره في المسائل ذات الطابع الفني عن طريق تجديد الخبرة إذا كانت هذه الأخيرة باطلة أو يكتنفها غموض يستوجب أخذ آراء مختلفة وإجراء خبرة مضادة تجيب عن جميع أسئلة المكلف بها<sup>(106)</sup>، أوفي حالة تخلف إحدى البيانات القانونية في ذلك التقرير مما قد يمنع المصادقة عليها و تقرير بطلانها.

(104)- Chihoub Massaoud, les principes généraux du contentieux administratif, Tipe 1, O.P.U, Alger, 1998, p66.

(105)- نجيب النقالي، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية، الاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، المغرب، 2008، ص54، ضبط الشاشة بتاريخ 2011/01/10، 18:36.

(106)- قرار الغرفة الادارية، بمجلس قضاء بجاية، رقم 09/005650، الصادر في 2010/01/19، (غير منشور).

كما قد يصل دور القاضي في الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق إلى إمكانية الانتقال للمعاينة، بوصفها دليلاً من أدلة الإثبات عن طريق مشاهدة المحكمة موضوع النزاع التي تعدّ من أهم أدلة الإثبات المباشرة في الوسائل المادية إذ أنّها وسيلة ناجحة للوقوف على الحقيقة<sup>(107)</sup>.

### المطلب الثاني

#### التزامات القاضي المقرر

بعد أن تطرقنا إلى صلاحيات القاضي المقرر في مرحلة التحقيق في المنازعة الضريبية، ودوره الفعال في هذه المرحلة للحد من آثار البطلان دفعنا للتساؤل عن الالتزامات الممنوحة له والتي يجب عليه التقيد بها خلال هذه المرحلة .

هذه الإلتزامات التي لا يمكن التهاون فيها لأنّها من النظام العام حتى لو كانت له سلطة تقديرية في هذا الشأن، إلا أنّ هناك ضوابط يتوجب عليه مراعاتها حفاظاً على ضمان حماية الحقوق للأطراف (الفرع الأول)، وذلك لن يكون إلا بالتزامه بتبنيه الأطراف لتصحيح أو تجديد الإجراء بدلاً من بطلانه (الفرع الثاني).

لكن حتى وإن أذى القاضي المقرر دوره في توجيه الأطراف لتدارك هذه الإجراءات المعيبة إلا أنّ النتائج تتغير حسب موقف ذلك الحكم المعني بإجراء التصحيح (الفرع الثالث).

(107)- حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعات الإدارية: دراسة تطبيقية مقارنة للنظم القضائية في مصر وفرنسا و الجزائر، عالم الكتاب، الجزائر، 1988، ص 238.

## الفرع الأول

### ضمان احترام الحقوق ما بين المكلف و الإدارة

القاضي الإداري -المقرر- مثله مثل القاضي العادي يعتبر ضامناً ومدافعاً عن الحقوق والحريات الأساسية وذلك على الرغم من خصوصية كل منها<sup>(108)</sup>. وأكد عليه في الفصل الرابع من دستور 1996 في مادته 1/32 على أن "الحريات الأساسية وحقوق الإنسان والمواطن مضمونة"<sup>(109)</sup>.

لذا على القاضي المقرر الالتزام ببعض المبادئ المهنية التي تجعل منه الوسيلة المثلى للحد من هيمنة الجوانب الشكلية على الموضوع، وتتمثل هذه المبادئ أساساً في الحياد (أولاً)، الإبداع (ثانياً).

#### أولاً: الحياد

يتميز هذا المبدأ بجانب من الغموض الذي يجعل منه غير واضح، فقد كان في القانون القديم ينظر إلى فكرة حياد القاضي نظرة سلبية مردّها النزعة الفردية، غير أنه مع تطور القانون الوضعي حدث تغيير في المقصود من مبدأ حياد القاضي، فلم يعد يقصد بها أن يقف القاضي موقفاً سلبياً مع كلا الخصمين بل يتخذ موقف إيجابي، غير أن هذا لا يعني أن التدخل دون أن يصل إلى درجة الانحياز إلى أحد الخصوم، إذ يقع على عاتقه الالتزام بالحياد بين الطرفين، عن طريق احترام مبدأ الوجاهية تطبيقاً لمبدأ مساواة الأطراف أمام القضاء، وهذا بتمكين كل طرف من الاطلاع على وثائق ومذكرات الطرف الآخر، كما لا يحق له بأي حال من الأحوال أن يستند إلى أدلة حصل عليها مباشرة بطرقه الخاصة دون علم الخصوم كالمعاينة التي تتم دون حضور

(108)- Claude Leclercq, libertés publiques, Litec, 3<sup>ème</sup> éd, Paris, 1996, p p 173- 174.

(109)- راجع المادة 1/32 من المرسوم الرئاسي رقم 96-438، المؤرخ في رجب 1417، الموافق ل 07 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص التعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 26 نوفمبر 1996، ج ر، عدد 96 لسنة 1996، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 02-03، المؤرخ في 14 أبريل 2002، ج ر عدد 25 لسنة 2002، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 08-19، المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر عدد 63 لسنة 2008.

المكلف مثلاً<sup>(110)</sup> ذلك لتحقيق التوازن بين مصالح الإدارة والملزم بالضريبة، الذي يبقى رهنا مرتبطاً بعدة إصلاحات يجب القيام بها لتجاوز كل الثغرات التي يعرفها العمل الإجرائي في مجال المنازعات الضريبية، هذا بالرغم مما سجلناه خلال البحث من دراسة عدّة قرارات وأحكام التي ساهمت في حماية الملزم وضمان حقوقه والحدّ من كل الاخلالات التي يمكن أن تقوم بها الإدارة الضريبية سواء خلال مصلحة التصحيح الضريبي أو خلال مصلحة الفرض التلقائي للضريبة<sup>(111)</sup>.

الملاحظ أنّ القاضي أصبح قاضي محقق له سلطة تحقيقه ، لكن عليه أن يكون متعاون مع الأطراف ويصبح أكثر من محقق، والفائدة من ذلك أن تفصل جميع القضايا في الموضوع ووضع حدّ نهائي للنزاع، لتفادي الحكم بعدم القبول، بالتالي هو قاضي متعاون أكثر منه متدخل<sup>(112)</sup>.

فعلى القاضي أن يكون منصفاً ويعطي الحق للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية التي تعتبر قويضة لتمتعها بامتيازات السلطة العامة<sup>(113)</sup>.

### ثانياً: الاجتهاد

القانون الإداري هو قانون قضائي بامتياز، ذلك أن ظروف نشأته جعلته يلعب دوراً هاماً ومتميزاً في إبداع الكثير من قواعد ومبادئ هذا القانون خاصة في المجالات التي لم يكن يجد فيها حلاً للنزاع المعروف عليه في المصادر الأخرى أي مصادر القانون الإداري، فالقضايا الضريبية تتميز بالتعقّد وهيمنة الجوانب الشكلية والمحاسبية، فالتركيز على الشكل دون الخوض في الموضوع يعدّ ضعفاً من الناحية الاجتهادية<sup>(114)</sup>، لكن هذا جاء نتيجة التطبيق الاتوماتيكي

(110)- عكموش صبرينة، بن بارة آسية، المرجع السابق، ص 49.

(111)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص 86.

(112)- مقابلة مع لحسين بن شيخ آث ملويا، المرجع السابق.

(113)- عكموش صبرينة، بن بارة آسية، المرجع السابق، ص 41.

(114)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص 74.

لنصوص الضريبية، كما يتّضح بشكل جلي أن العمل القضائي في المنازعة الضريبية يعاني من حدود بالغة الأهمية مرتبطة أساساً بضعف تكوين القاضي<sup>(115)</sup>.

بالتالي عليه أن يكون مقدما للحلول ومبدعاً من خلال الإجابة على بعض الحالات التي لم تطرح من قبل.

والهدف من ذلك ليس الإسراع في الفصل في الدعوى فحسب، بل لتحقيق هدف آخر هو العمل على تحقيق التوازن العادل بين المكلف بالضريبة والإدارة من خلال سيطرته على التحقيق<sup>(116)</sup>.

يظل القاضي الإداري في هذا السياق مستمرا في سدّ الثغرات التي يعرفها التشريع عن طريق خلق قواعد قانونية جديدة مع تواتر الاجتهادات القضائية يصادق عليها في شكل قوانين ذلك حفاظاً على ضمان خصوصية المنازعة الضريبية، إلا أنه للأسف الشديد في الواقع هو خلاف ذلك إذ عمل المشرع إلى تبني مواقف وخالف وبل اقبر اجتهادات قضائية متواترة كانت تساهم في حماية الملمزم و تأكيد الضمانات الممنوحة له<sup>(117)</sup>.

## الفرع الثاني

### وجوب تنبيه الأطراف للتصحيح

أشرنا سابقا إلى الدور الهام الذي يلعبه القاضي المقرر دورا هاما في التحقيق في المنازعة الضريبية، من خلال السلطات التي منحها إياه المشرع التي تبدأ منذ عرض النزاع الى غاية الفصل فيه، وفق ما أكده المشرع في المادة 844 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي منح له سلطات تحقيقه واسعة، إذ يشبه دوره في المنازعة الضريبية دور قاضي التحقيق في المنازعة الجزائية، إذ يقع على عاتقه الإسراع في حسم النزاع نظرا لخصوصية المنازعة الضريبية ودوره

(115)- المرجع نفسه، ص 75.

(116)- أمال يعيش، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص: قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 222.

(117)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص ص 76-77.

الاستقصائي للحفاظ على الحقوق العامة والخاصة على حدّ سواء، وهذا لن يكون إلاّ بمراعاة المواد التي تلزمه في توجيه الأطراف إلى تدارك أي سهو أو خطأ يشوب إحدى إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية (أولاً)، وكان وراء سنّ المشرع لهذا الالتزام عدة دوافع (ثانياً).

### أولاً: مدى التزام القاضي المقرر بتبنيه الأطراف للتصحيح

فبالرغم من السلطة الممنوحة للقاضي المقرر خلال مرحلة التحقيق في مدى صحة الإجراءات المتخذة في هذه المرحلة أمام القضاء الإداري، لوجود نصوص تثبت جوازية القاضي بأن يمنح أجلاً للخصوم لتصحيح الإجراءات المشوب بالبطلان وفق ما جاء في نصّ المادة 848 قانون الإجراءات المدنية والإدارية السابق ذكرها، إلاّ أنّ هناك تناقض في هذا الشأن لوجود نصّ قانوني تلزم بصفة صريحة وجوب دعوة الخصم لتصحيح الإجراءات المعيب بدلاً من ترتيب عدم القبول كلّما كان الإجراء ممكن التصحيح.

كذلك منح أجل لتقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع التي قد تساهم في فض النزاع، مع الذكر أنّ القاضي المقرر مقيد فيما يخصّ الآجال الذي يمنحه للخصوم لتدارك العيب، وهو أن لا يقلّ عن 15 يوم باستثناء حالة الاستعجال.

ومخالفة القاضي المقرر لما ورد في المادة 848 قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، التي تلزمه بالتبنيه، فيعدّ حكمه قابلاً للإبطال فيجوز لكل خصم له مصلحة في هذا الشأن اللجوء أمام مجلس الدولة لإبطال قراره على أساس أنّه لم يحترم التزامه<sup>(118)</sup>

وهذا ما يفهم من صياغة المادة 66 قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تجبر ولا تجيز للقاضي على عدم الحكم ببطلان أيّ إجراء قابل للتصحيح كلما زال سبب ذلك البطلان أثناء سير الخصومة<sup>(119)</sup>، أيّ كلّما أمكن تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان على القاضي التدخل من تلقاء نفسه لتوجيه الأطراف لتصحيحه.

(118)- مقابلة مع حسين بن شيخ آث ملويا، المرجع السابق.

(119)- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، المرجع السابق، ص ص 181-182.

وهذا ليس مخالفة لمبدأ حياد القاضي الذي سبق ذكره، وإنما هي محاولة من القاضي لتصحيح الإجراء ورده إلى وضعه الطبيعي<sup>(120)</sup>.

**ثانياً: أسباب إلزام القاضي المقرر بتبنيه الأطراف لتصحيح أو تجديد الإجراء المشوب**

### بالبطلان

لقد ألزم المشرع الجزائري القاضي المقرر بتوجيه الخصوم لتصحيح أو تجديد الإجراء المشوب بالبطلان أثناء مجريات التحقيق في المنازعة الضريبية، لتحقيق الأهداف المسطرة قانوناً، يمكن تلخيص ذلك في التقليل من دواعي البطلان وهو الدافع الرئيسي (أولاً)، وللتقليل من الهدر الإجرائي بالنسبة للإجراء ذاته (ثانياً).

### 1/ التقليل من دواعي البطلان

على القاضي المقرر ألا يقف عند حدّ القضاء بالبطلان، بل يتعيّن عليه من تلقاء نفسه أن يوجه الخصوم نحو تصحيح الإجراءات وذلك اعتباراً أنض الغاية من الإجراءات هي وضعها في خدمة الحق، وذلك بتمكين الصحيح من الباطل فيصححه، لا تسليط الباطل على الصحيح فيبطله ذلك تخفيضاً من حدة الشكالية والحفاظ على الحق الموضوعي، وهذا الهدف قد لا يكن متحققاً إذا لم يلزم القاضي بتوجيه الأطراف إلى القيام بالتصحيح<sup>(121)</sup>.

### 2/ التقليل من الهدر الإجرائي بالنسبة للإجراء ذاته

تدخل القاضي لتوجيه الأطراف لتصحيح الإجراء أو من تلقاء نفسه، يؤدي بالنتيجة للتقليل من الهدر الإجرائي بالنسبة للإجراء ذاته -بالإبقاء عليه ولكن بشكل صحيح- فضلاً عن الإبقاء على

(120)- أيمن أحمد رمضان، المرجع السابق، ص 433.

(121)- أيمن أحمد رمضان المرجع السابق ، ص 433.

الأعمال الإجرائية الأخرى اتخذت سليمة في ذاتها وكانت مبنية على إجراء باطل وكان هو أساسها<sup>(122)</sup>.

لأن هذا الإجراء ما هو إلا وسيلة لتحقيق هدف معين وهو الحماية القضائية للحقوق المعتدى عليها، لذا فيجب أن تكون هذه الحماية دون إجراءات تعيق مسيرتها نحو تحقيق ذلك الهدف لأن أعمال جزاء البطلان كثيرا ما يكون مبالغة في التمسك بالشكل<sup>(123)</sup>.

### الفرع الثالث

#### النتائج المترتبة عن تنبيه القاضي للأطراف في تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان

قيام القاضي المقرر بالتزامه في توجيه الخصوم إلى تصحيح أو تجديد الإجراء المعيب، تنتج عنه عدة نتائج تختلف فيما إذا استجاب الموجه للتصحيح للإجراء في الميعاد وإذا ما لم يستجب لذلك، بالتالي سوف ندرس حالة الاستجابة لتنبيه القاضي المقرر في الميعاد (أولا)، وعدم الإستجابة له (ثانيا).

#### أولا: حالة الاستجابة في الميعاد

قيام الخصم بالإستجابة لإجراء التحقيق أو تجديد الإجراءات المشوبة بالبطلان في الميعاد الذي حدده له القاضي المقرر أوالميعاد القانوني ينتج عنه زوال العيب الذي من شأنه أن يؤدي إلى البطلان، ومن بين الآثار المترتبة كذلك نجد مدى رجعية آثار الإجراء الباطل من عدمه (ثانيا).

(122)- المرجع نفسه، ص435.

(123)- مصطفى محمود كامل الشرييني، المرجع السابق، ص392.

## 1/ زوال العيب

لا تبطل إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية إلا إذا كانت معيبة<sup>(124)</sup> لكن إذا اكتشف ذلك القاضي المقرر يوجه بمقتضاه الأطراف لتصحيحه، فإذا ما تم ذلك في الميعاد المقرر وأضيف من خلاله للإجراء ما ينقصه فإنه يصبح غير معيب ولا يحكم عليه بالبطلان، كزوال العيب في مقتضى شكلي كتصحيح اسم ولقب الخبير أوالمكلف بالضريبة<sup>(125)</sup>.

كحالة عدم استدعاء ممثل مديرية الضرائب لتقديم ملاحظات، فإنه يتم من خلاله تجديد الخبرة و استدعائه التزاماً لمبدأ الوجاهية<sup>(126)</sup>.

كذلك فيما يخص هوية الأطراف في المنازعة الضريبية كتوجيه الدعوى ضد مدير الضرائب بدلاً من مديرية الضرائب، لأن الأول مجرد ممثل.

كما يمكن أن يزول في مقتضى موضوعي كتسبيب عريضة كانت غير مسببة عند إيداعها لدى القاضي المقرر، على أن تكون هذه الأسباب نفسها المسندة إليها في الشكوى المقدمة أمام المدير الولائي للضرائب<sup>(127)</sup>، أوإضافة مقتضى فيما يخص التخفيضات حتى لو لم تذكر في الشكوى.

## 2/مدى رجعية آثار الإجراء الباطل

كما سبق التطرق إلى أن للتصحيح عدة أنواع فلكل نوع آثار، فسوف نبرز مدى رجعية كل منه من عدمه.

(124)- رمضان جمال كامل، مرجع سابق، ص 463.

(125)- المرجع نفسه، ص 464.

(126)- مقابلة مع لحسين بن شيخ آث ملويا، مرجع سابق.

(127)- مصطفى محمود كامل الشربيني، مرجع سابق، ص ص 406-407.

**أ/ عدم رجعية آثار الإجراء الباطل**

يشمل التصحيح بالتكملة فيعتبر عملاً صالحاً لتوليد كل الآثار التي يرتبها القانون عليه منذ تاريخ تصحيحه فليس له أثر رجعي في هذه الحالة، كذلك عدم رجعية العمل الإجرائي الجديد الذي تم التحول إليه فيكون منذ تاريخ التصحيح بتحول الإجراء<sup>(128)</sup>.

**ب/ رجعية آثار الإجراء الباطل**

يشمل التصحيح بالتنازل، فيعتبر العمل الإجرائي صحيحاً ومولداً لكافة الآثار التي تترتب عليه بالرغم من وجود العيب، وهذه الآثار تتولد منذ تاريخ القيام بالعمل الإجرائي ذاته وليس من تاريخ التنازل عن التمسك بالبطلان<sup>(129)</sup>، بالتالي يترد تاريخ التصحيح هو التاريخ الذي تم فيه التنازل عن التمسك بالبطلان.

كذلك التصحيح بالانتقاص فآثاره تترتب منذ القيام بالإجراء وليس من تاريخ انتقاصه لأنها موجودة بذاتها قبل انتقاصها لذا فإن العمل الإجرائي في الانتقاص يعتبر كما لو كان قد تم صحيحاً منذ القيام به، لذا فإن الآثار تترد بأثر رجعي إلى تاريخ القيام بالإجراء وليس من تاريخ تقرير الانتقاص<sup>(130)</sup>.

**ثانياً: حالة عدم الاستجابة في الميعاد**

بالعودة إلى أحكام نص المادة 848 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الأولى التي يفهم منها أنه لا يمكن للمحكمة أن ترفض الطلبات القابلة للتصحيح حتى بعد فوات الآجال المنصوص عليه في المادة 829، إلا بعد دعوة المعني إلى تصحيحها، وفي حالة عدم الإستجابة للتصحيح خلال الأجل الممنوح من طرف المحكمة الإدارية المبيّن في الفقرة الثانية من المادة 848 من نفس القانون، فإنه يمكن رفض الطلبات بعد انقضاء ذلك الأجل، ويكون ذلك بعد توجيه

(128)- المرجع نفسه، ص 406.

(129)- المرجع نفسه، ص 407.

(130)- نصت الم 848/1 من ق إ م، على أنه: "عندما تكون العريضة مشوية بعيب يرتب عدم القبول، و تكون قابلة للتصحيح بعد فوات الآجال المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه، لا يجوز للمحكمة الإدارية أن ترفض هذه الطلبات و إثارة عدم القبول التلقائي إلا بعد دعوة المعنيين إلى التصحيح".

له إعدار برسالة مضمنة مع إشعار بالإستيلام بدعوة الخصم المعني إلى ضرورة تقديم مذكراته أو ملاحظاته مثلا في الأجل الممنوح له تحت طائلة عدم قبول أية وثيقة أو ملاحظات بعد مرور ذلك الميعاد<sup>(131)</sup>، فإن عريضته تكون غير مقبولة هذا ما تقضيه المادة 849 من نفس القانون، لكن يجوز للقاضي المقرر أن يمنح آجالا إضافية لتقديم مذكرات مثلا إذا تبيّن له بأن المعني لم يكن في مقدوره احترام الأجل الممنوح له بسبب القوة القاهرة أو الحادث الفجائي.

وكخلاصة لهذا المبحث ارتأينا إلى أن تعيين القاضي المقرر يعد تطبيقا لمبدأ الطابع التحقيقي، فليس له أن كالقاضي المدني على انتظار إحضار الطرفين لمستندات الإثبات التي يرونها ضرورية، بالتالي يجب أن يتدخل إيجابيا في الحد من آثار البطلان لأن التحقيق يتم تحت سيطرته نظرا للصلاحيات المخولة له عن طريق ممارسة الرقابة على الأعمال الإجرائية تهيئة للفصل في الموضوع وكذا الالتزامات التي تقع على عاتقه من إنصاف، حياد وإبداع لضمان احترام الحقوق ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، كما عليه تنبيه الأطراف لتصحيح أو تجديد الإجراء المعيب أن وجد، هذا كله لتفعيل دوره في التقليل من الأحكام القاضية بعدم القبول.

### المبحث الثاني

#### حدود ممارسة دور القاضي للحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

إن تحليل ودراسة بعض حدود عمل القاضي المقرر، ليس الهدف منه التقليل من قيمته في المنازعة الضريبية، الذي لا شك في أهميته بالرغم من حداثة تجربة المحاكم الإدارية لقضاء متخصص في نزاعات المكلف والإدارة الضريبية.

بل أنض هذه الدراسة تهدف إلى الكشف عن بعض الحدود التي يتطلب تجاوزها لتطوير قضائنا الإداري بصفة عامة، وتفعيل دور القاضي المقرر بصفة خاصة في الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ذلك بالرفع من جودة عمله.

(131)- نصت المادة 2/848 من ق إ م، على أنه: "يشار في أمر التصحيح، إلى أنه في حالة عدم القيام بهذا الإجراء، يمكن رفض الطلبات بعد انقضاء الأجل المحدد الذي لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما، باستثناء حالة الاستعجال.

هذا مع الإشارة إلى أنض هذا التقييم يبقى نسبيا بحكم قلة الأحكام المنشورة والصعوبات التي واجهناها للحصول على الأحكام والقرارات التي قمنا بدراستها، وتتنوع هذه الحدود إلى معوقات مرتبطة بالقاضي المقرر نفسه (المطلب الأول)، ومعوقات مرتبطة بمحيطه (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

### الحدود المرتبطة بالقاضي المقرر

يلعب القاضي المقرر دورا محوريا في تحقيق العدالة الضريبية، ودعم ثقته بالمتقاضين في القضاء الإداري، لكن لتحقيق ذلك لابد أن يتمتع بمستوى عال من التكوين في المجال الضريبي (الفرع الأول)، وأن تتميز أحكامه بالجودة اللازمة (الفرع الثاني)، لكن يبقين الأمران اللذان لا يتوفران إلى حد كبير في الجزائر.

## الفرع الأول

### ضعف التكوين الضريبي لدى القاضي المقرر

يعاني القاضي من محدودية التكوين في المجال الضريبي، ليس من حيث الإجراءات فقط بل حتى من حيث التخصص الفني والتقني المفترض للإمام التام بالدعوى الضريبية، مما يؤثر ذلك على حسمه في جوهر هذه الدعوى، الأمر في غاية الأهمية بالنسبة لأطراف المنازعة الضريبية، ويرجع ذلك إلى تأثير الموروث التاريخي على تكوين القاضي الإداري من جانب استمرار احتفاظه بالنهل من القانون المدني وقانون الإجراءات المدنية والإدارية من أجل تسوية النزاعات الضريبية بالرغم من خصوصيتها<sup>(132)</sup>، لأن القاضي الإداري ليس له تخصص فتكوينه

(132) - نجيب البقالي، المرجع السابق، ص ص 68-69.

عام مجرد تحويل إداري داخلي للقضاة من طرف الوزراء دون أيضا معايير موضوعية - كالتخصص - يتم في بعض الأحيان تكوين قصير في موضوع ما للقاضي<sup>(133)</sup>.

ويظهر تكرار الحلول التي يقترنها القاضي، والتي يؤدي بالنتيجة إلى تأخر حسم النزاعات مما يعكس سلباً على القضاء الإداري عامة وحقوق الأطراف خاصة<sup>(134)</sup>.

هذا وبالإضافة إلى ما يتميز به القانون الضريبي بالتشتت والغموض وصعوبة ضبط الجوانب التقنية والمحاسبية، له ربط من طرف المتخصصين في المجال وغياب التكوين المستمر للقضاة، كل هذه العوامل وغيرها تنعكس بشكل سلبي على العمل القضائي وعلى جودة الأحكام الصادرة في النزاعات الضريبية، بالإضافة إلى تمييز القانون الضريبي بالدقة والتعقد مما يزيد من صعوبة القاضي المقرر في ضبط واستيعاب فلسفته القانونية، بالتالي كل هذا يؤدي إلى حرمان الخزينة والمكلفين على حد سواء من ضمانات كثيرة، بالتالي على القضاة بذل مجهود كبير لتجاوز هذا النقص وهذا التقصير في أداء مهامهم المقررة قانوناً<sup>(135)</sup>.

## الفرع الثاني

### الحدود المرتبطة بالأحكام القضائية

تعرف الأحكام الصادرة في المنازعات الضريبية التي ينتجها القاضي محدودية خاصة على المستوى الشكلي.

فالمشرع ألزم القاضي المقرر النظر في مدى احترام العريضة للشروط الشكلية وفق ما تقتضيه المواد 13، 14... إلخ من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ومختلف الشروط الأخرى المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية كالمادة 83 منه، تم مناقشة المدفوعات والوقائع

(133)- مقابلة مع تاراقي نورالدين، المرجع السابق.

(134)- عكموش صبرينة، المرجع السابق، ص75.

(135)- عكموش صبرينة، المرجع السابق، ص75.

التي يتقدم بها الخصم، لكن الملاحظ أن القاضي الضريبي يحسم شكل في الدعوى الضريبية بشكل كبير (أولاً)، بيد أن مضمون بعض الأحكام أثار العديد من الملاحظات والنقد (ثانياً).

### أولاً: هيمنة الجوانب الشكلية على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

باستقراء مجموعة من الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء يتضح أن الكثير منها تطرقت فقط للمسائل المتعلقة بالشكل دون الخوض في موضوع المنازعة<sup>(136)</sup>، فصدرت أحكام عدسة لوجود إخلالات شكلية غالباً ما تكون من جانب المكلف بدفع الضريبة كعدم احترام ضوابط التنظيم المسبق وآجاله<sup>(137)</sup>، أو بطلان الخبرة الضريبية لعدم اطلاع الخبير على الملف الجبائي<sup>(138)</sup>. وكحالة توجيه الدعوى ضد المدير لولائي للضرائب بدلاً من مديرية مصلحة الضرائب ينتج عنه عدم قبول الدعوى شكلاً.

فهكذا توالت مواقف المحاكم طيلة السنوات الأخيرة غير مكترثة بالإنفاذ إلى جوهر الدعوى الضريبية استناداً إلى إخلال المكلف بعيب شكلي، الذي يؤكد المنحى الشكلي للقضاء الضريبي. فكان أولى بالقضاء الإداري أن يقوم بإنذار الأطراف بتصحيح الدعوى أو الإجراء المشوب بالبطلان<sup>(139)</sup>.

فعلى القاضي المقرر أن لا يتشدد في أعمال الجزاء الإجرائي عند كل مخالفة، وهذا ليس إطاحة بفكرة الجزاء الإجرائي، بل هو سعي من القاضي للحد من هذه المخالفة وتحقيق مصالح الأطراف التي قد تضيع بسبب هذا الجزاء.

(136)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص 73.

(137)- قرار مجلس الدولة رقم 6509، صادر بتاريخ 2003/02/25، (أشار إليه جمال سايس، مرجع سابق، ص224).

(138)- قرار مجلس الدولة رقم 5722، صادر بتاريخ 2002/10/15، المرجع نفسه، ص 240.

(139)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص74.

ومن أسباب عدم فاعليته قد يرجع إلى رغبة المشرع في عدم المغالاة في الشكلية، وإلى تفعيل دور القاضي في الخصومة الضريبية.

فعلى القاضي أن يأخذ بقاعدة حرية الأشكال الإجرائية، بمعنى أنه طالما حقق الإجراء غايته فلا يهم بعد ذلك البحث عن مدى مطابقة الإجراء المتخذ لنموذجه أو عدم مطابقته لاكتفاء تحقق الغاية منه. بالتالي عدم فعالية جزاء البطلان يؤدي إلى مكافأة المقتضى الشكلي المعيب عن طريق جعله صالحا لتوليد آثاره بدلاً من قمعه و تجريده من هذه الآثار<sup>(140)</sup>.

فكيف هو العمل القضائي للقاضي المقرر عند نظره في الدعوى الضريبية؟

### ثانياً: ضعف الاجتهاد و الإبداع في موضوع الدعوى الضريبية

يلعب القضاء الإداري دوراً هاماً و متميزاً في إبداع الكثير من قواعد ومبادئ القانون الإداري، خاصة في الحالات التي لم يكن يجد فيها حلاً للنزاع المعروض عليه.

لكن الأمر غير ذلك بالنسبة للمحاكم الإدارية بالجزائر خاصة في الملفات والقضايا الضريبية التي تتميز بالتعقيد وهيمنة الجوانب الشكلية والمحاسبية، ويساهم في ذلك ارتفاع الحسم الشكلي الذي يحد من القدرة الإبداعية والاجتهادية للقاضي الضريبي<sup>(141)</sup>.

فلا تختلف إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية عن إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعة الإدارية العامة<sup>(142)</sup> رغم خصوصياتها<sup>(143)</sup> "...مستعينة بأساليب السلطة العامة وما

(140)- نبيل اسماعيل عمر، المرجع السابق، ص 109.

(141)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص 74.

(142)- أمقران عبد العزيز، المرجع السابق، ص 37.

(143)- التي تظهر كثيرا من حيث دور القاضي في مباشرة إجراءات التحقيق و البحث عن الدليل باعتباره سيد المنازعة الإدارية و مسيرها لها لكن رغم كل السلطات الواسعة عبر كل مراحل التحقيق إلا أنه بقي محتشما في موقفه تجاه مركز الإدارة .

- أشار إليه شباطي صونية، عمير كاتية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2014، ص76.

تتضمنه من امتيازات غير مألوفة<sup>(144)</sup>. فأحكامه لا تتعدى التطبيق الأوتوماتيكي للنصوص الضريبية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية، رغم أنّ الدور الايجابي للقاضي يتمثل في تنظيم الدعوى مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية المنازعة الضريبية ذلك بإنذار الخصم لتصحيح لأي إجراء إذا شابها عيب شكلي أو موضوعي وتوجيهه توجيهها صحيحا للدعوى إلى غاية قفل باب التحقيق<sup>(145)</sup>.

## المطلب الثاني

### الحدود المرتبطة بمحيط القاضي المقرر

ساهمت في تقييد دور القاضي المقرر في الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية إلى جانب الحدود المرتبطة به، من ضعف التكوين وضعف الاجتهاد والإبداع عوامل أخرى مرتبطة بمحيط القاضي وتعاطيه مع الملف الضريبي ونخص بالذكر دور المشرع (الفرع الأول)، وكذا إسهام الدفاع في الرفض الشكلي (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### دور المشرع

كما سبق الذكر فإن الاجتهاد القضائي هو من كان وراء تأسيس قواعد قانونية وفي هذا السياق ظل القاضي الإداري يعمل محاولا على سد الثغرات التي يعرفها التشريع عن طريق خلق قواعد قانونية جديدة لكن الملاحظ غالبا هو عكس ذلك إذ عمل المشرع على تبني مواقف الإدارة

(144)- بودريوة عبد الكريم، "هل تخلى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي كأساس لاختصاص القضاء الإداري"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 28-29 أبريل 2009، غير منشور.

(145)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص 56.

وخالف وبل أقبر اجتهادات قضائية خاصة في الحفاظ على ضمانات المكلف بالضريبة<sup>(146)</sup>، يظهر في أنّ هذا الأخير لا يستطيع بدوره إثارة أوجه جديدة على خلاف الإدارة الضريبية فبإمكانها في أي مرحلة من مراحل الدعوى إضافة أو تغيير وجه أو أكثر بتأسيس طلبها<sup>(147)</sup>.

بالإضافة إلى مرور مختلف التعديلات التي تعرفها القوانين الضريبية بالقانون المالي السنوي.

كذلك القانون الضريبي وتميزه بالتعدد والتشّتت يؤثر على عدد الملفات المطروحة أمام القضاء وسرعة البث فيها، إذ أن البطء في تسوية المنازعات الضريبية ظاهرة متكررة في المرحلة القضائية وهو ما يحول دون حسم الدعاوى والقضايا المعروضة على المحاكم وأجهزة القضاء في الأوقات الملائمة، وعدم إيصال الحقوق لأصحابها في الأوقات المناسبة. وقد ارجع البعض هذا البطء إلى غموض النصوص الضريبية وهيمنة الجوانب الشكلية وقلة الوسائل المادية والتقنية والبشرية- القضاة ومساعدتهم<sup>(148)</sup>.

إلى جانب الحدود المرتبطة بالمشروع هناك ادوار لا يستهان بها يقوم بها الملزم في إضعاف تطور العمل القضائي، وبروز دور القاضي الضريبي، وتأسيس قواعد ضامنة لحقوق الملزم والعدالة الضريبية وتحقيق التراكم اللازم للاجتهادات القضائية في المنازعة الضريبية، لأنّ هناك التزامات وحقوق مخولة له تقتضي أن يكون هذا الأخير على مستوى عال من الوعي الضريبي وبإجراءات الإدارية.

إلا أن واقع هذا الوعي لدى الملزمين وخاصة الحقض في اللجوء إلى القضاء والإجراءات المتبعة أمامها يبقى دون المستوى المطلوب<sup>(149)</sup>، ويتجلى ذلك من خلال الأحكام التي تقضي

(146)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص 80.

(147)- عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 35.

(148)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص 81.

(149)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص 81.

بالبطلان لتخلف إحدى المتطلبات الشكلية و أو الموضوعية تتطلب إعادتها<sup>(150)</sup>

## الفرع الثاني

### إسهام الدفاع في الرفض الشكلي للدعوى الضريبية

الدفاع هو الجناح الثاني للعدالة إلى جانب القضاء، وفي الدعاوى الإدارية ألزم المشرع المتقاضى بضرورة أن يرفع المقال موقع من طرف محام مسجل في جدول ويرجع هذا الشرط إلى أن الدعوى كتابية ومن الضروري على كل من يترافع أمام القضاء، أن يكون ملماً بالقانون ولن يتحقق هذا الشرط إلا في المحامي بحكم تكوينه وبحكم تجربته العملية داخل المحاكم<sup>(151)</sup>.

إلا أن واقع المحامين يؤكد بالملاموس محدودية الإلمام بالمنازعة الضريبية لديهم بحكم التكوين الخاص لأغلبهم، ويتضح ذلك بشكل واضح من خلال تعقد القانون الضريبي ومحدودية تكوين المحامين فيه، بالتالي يتطلب مجهودا كبيرا للتمكن منه. بالتالي ولتجاوز هذا الوضع على المحامين الذين يعتبرون العامل الأساسي والمهم في بلورة أي اجتهاد قضائي أن يعملوا على تحسين معارفهم في المادة الضريبية حتى يقع الدفاع بصفة صحيحة وجديّة عن حقوق الملزمين، بالتالي محيط عمل القاضي الضريبي هو الآخر له دور جد مهم إعاقة تطور العمل القضائي، سواء المشرع، الملزم، أو الدفاع<sup>(152)</sup>.

كخلاصة لهذا المبحث توصلنا إلى أنه رغم تخويل القاضي المقرر للصلاحيات والالتزامات لضمان الحقوق الموضوعية لأطراف المنازعة الضريبية، إلا أنه هناك عوائق تحدّ من اجتهاده في هذه المرحلة فمنها ما هو متعلق به هو بالذات كضعف تكوينه في مجال المنازعات الضريبية وكذا

(150)- مقابلة مع الأستاذ لحسين بن شيخ آث مولويا، المرجع السابق.

(151)- نجيب البقالي، المرجع السابق، ص 81.

(152)- المرجع نفسه، ص ص 80، 81.

تركيزه على الجوانب الشكلية دون الخوض في المسائل الموضوعية، بالإضافة إلى ضعف اجتهاده وإبداعه.

ومنها ما هو متعلق بمحيط القاضي المقرر، نجد أن حتى المشرع قد ساهم بشكل كبير في تشتت القوانين الضريبية وفي تعديلاته السنوية، الذي يؤثر سلباً على تطوير اجتهاد القاضي الضريبي، زيادة عن هذا نجد أن حتى الدفاع -المحامي- يعتبر سبب من أسباب الرفض الشكلي للدعوى سواء من حيث الإجراءات الواجب اتخاذها أمام المحكمة الإدارية ، أوفيمًا يخص بيانات العريضة، هذا كله نظراً لمحدودية تكوينه في المجال الضريبي مما يعيق تطور العمل القضائي.

وفي ختام الفصل الثاني من هذه الدراسة نخلص إلى أهمية وضرورة تدخل القاضي الإداري إيجابياً للحد من آثار البطلان من خلال الصلاحيات المخولة له قانوناً لممارسته الرقابة على الأعمال الإجرائية نظراً لمبدأ الطابع التحقيقي الذي يمارسه على جانبيين، أحدهما شكلي ينطوي على التأكد من توفر المقترضات الشكلية، وآخر موضوعي يمتد إلى بسط الرقابة على المتطلبات الموضوعية للوصول إلى الدليل لحسم النزاع، لأن القاضي المقرر ليس مجرد مسير إداري للخصومة فقط بل يشمل جانب آخر وهو البحث عن الحقيقة عن طريق الصلاحيات المخولة له قانوناً.

كما أنّ القاضي المقرر مقيد باحترام بعض الالتزامات التي هي من النظام العام حتى لو كانت له سلطة تقديرية في هذا الشأن، فعليه مراعاتها حفاظاً على ضمان الحقوق الموضوعية فهذا المنصوص عليه دستورياً، لذا توقفنا على مبدئين هما الحياد والإبداع، كما يلتزم بتبنيه الأطراف لتصحيح أو تجديد الإجراء إن وجد؛ هذا كله لتبيان الدور الفعال للقاضي المقرر في الإقلال من دواعي البطلان.

فرغم الصلاحيات والالتزامات الممنوحة للقاضي المقرر في هذا الشأن إلا أنّ هناك عوائق تحد من فعالية دور القاضي في الحد من آثار البطلان، وذلك يتعلّق بجانبيين، الأول مرتبط به، من ضعف التكوين لعدم إقرار نظام التخصص في المجال الإداري، هذا ما أدى إلى تركيزه على الجوانب الشكلية دون الخوض في موضوع المنازعة؛ نضيف في هذا السياق ضعف اجتهاده وإبداعه في ذلك نظراً للقيود المحيطة به من تشتت القوانين الضريبية المؤثرة سلباً على تطوير اجتهاده الضريبي، كذلك إسهام الدفاع بشكل واضح في عدم القيام ببعض الإجراءات الواجب إتباعها أمام المحكمة الإدارية، هذا لعدم إدراجه كتخصص في مهنة المحاماة.

## خاتمة

من خلال دراستنا المتواضعة لموضوع الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، حاولنا قدر الإمكان الإلمام بجوانب هذا الموضوع، وفي صدد ذلك اتضح لنا أن المشرع الجزائري قد وضع وسائل للحد من آثار البطلان من خلال مجموعة من الأسس القانونية التي تلزم القاضي المقرر بتبنيه الأطراف للتصحيح أو للتجديد.

لهذا أحدثت و سائل قانونية التي تجيز تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، إذا تبين أن مصير الدعوى هو ردها شكلاً أو موضوعاً أي لتقاضي صدور حكم يقضي ببطلان الإجراء، و يكون ذلك إما بطلب من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أو القاضي المقرر من تلقاء نفسه، لكن في جميع الأحوال القاضي المقرر ملزم وفق المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بتبنيه الطرف المعني لتصحيح أو تجديد الإجراء الباطل، ذلك للحفاظ على الحقوق الموضوعية و هذا لن يكون إلا بمحاولة من القاضي الإداري من أجل ردها إلى وضعها الطبيعي، وهنا يظهر اتجاه المشرع إلى تقرير دور القاضي المقرر للتحقيق من حدة الشكلية، عن طريق الصلاحيات المخولة له قانوناً بممارسة الرقابة على الأعمال الإجرائية إعمالاً بمبدأ الطابع التحقيقي وكذا تقييده ببعض الالتزامات حتى و إن كانت له سلطة تقديرية في هذا الشأن إلا أنه مقيد باحترامها وإلا عدّ مخالفاً لالتزاماته ومن بين هذه الالتزامات نجد توجيه الأطراف لتدارك أي خطأ أو سهو إجرائي حفاظاً على ضمان حقوق الأطراف .

ومن هنا يمكن أن نستخلص مجموعة من النتائج أبرزها، وجود طرق قانونية تساهم وبشكل كبير من الحد من آثار البطلان تتمثل أساساً في التصحيح والتجديد، كما توصلنا بعد تحليلنا لبعض المواد إلى أن القاضي المقرر ملزم بإنذار الأطراف لتدارك العيب، كما اتضح لنا أنه حتى لو كان القاضي متعاوناً في هذا الشأن إلا أن هناك قيود تحد من فعاليته و دوره، فنجد ما يتعلق به من ضعف التكوين والتركيز على الجوانب الشكلية دون الموضوعية، وما يتعلّق بمحيطه من تشتت القوانين و كذا إسهام الدفاع بشكل كبير في الرفض الشكلي للدعوى المرفوعة أمام القضاء الإداري أوفيميا يخص بصحة الإجراءات كل هذا سببه عدم إدراج نظام التخصص.

هذا ما يدفعنا إلى عرض بعض الاقتراحات البسيطة وتتمثل أساساً فيما يلي:

-أولاً: تنظيم قضاء ضريبي متميز بسرعة البث في المنازعة الضريبية يحقق مصلحة الخزينة العامة من ناحية ويخلق جواً من الاستقرار لدى المكلفين من ناحية أخرى، لكن هذا لن يكون إلا إذا تم التخفيف من حدة الشكالية.

-ثانياً: إحداث قضاء ضريبي مستقل، ضمان للسرعة في الفصل في هذا النوع من المنازعات الضريبية.

-ثالثاً: تطوير خبرة قضاة المحاكم الإدارية، بحيث لا يوجد قضاة ذوي اختصاص ضريبي على المستوى الوطني بالتالي يستحسن إقرار التخصص في هذا المجال، كذلك المحامي الذي يجب أن يكون مختص في المجال الإداري لكن في الجزائر هو العكس فيشترط لان يكون قاضي إداري أن يكون أولاً قاضي عادي وهذا نجده مخالف للمنطق تماماً.

-رابعاً: ضرورة وضع تقنين ضريبي شامل موحد، بالتالي يجب جمع شتات قوانين الضرائب المتعددة المتناثرة في تقنين واحد جامع لكافة النصوص المتعلقة بالضرائب خاصة بعد أن توالى التعديلات عليه سنوياً إلى درجة جعلت الإمام بها أمر متعذر.

قائمة المراجع

أولاً- باللغة العربية

أ/ الكتب

- 01- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، تيزي وزو، الجزائر، 2012.
- 02- جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الجزائر، 2014.
- 03- حسن السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعات الإدارية، دراسة تطبيقية مقارنة للنظم القضائية في مصر وفرنسا والجزائر، عالم الكتاب، الجزائر، 1988.
- 04- رمضان جمال كامل، الموسوعة الحديثة في البطلان في ضوء الفقه والقضاء، الجزء الأول، نظرية البطلان في قانون المرافعات، المركز القومي للإصدارات القانونية، دون ذكر مكان النشر.
- 05- سالم الشوابكة، عبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الاثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية -المجلد 22-، العدد الثاني، الأردن، 2006.
- 06- علي خطار شطناوي، موسوعة القضاء الإداري، (الجزء الأول)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 07- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.

**08-** لحسين بن شيخ آث ملويا، قانون الإجراءات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

**09-** نبيل اسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، فكرة الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات وغايته -أسباب عدم فعالية الجزاء الإجرائي- وسائل علاج عدم فعالية الجزاءات الإجرائية، منشأة المعارف، الاسكندرية، دون سنة النشر.

**10-** يوسف دلاندة، قانون الإجراءات المدنية مدعم بالإجتهاادات القضائية، منقح وفقا للتعديلات التي أدخلت عليه بموجب قانون رقم 05/01، المؤرخ في 22 ماي 2001، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

#### ب/ الرسائل و المذكرات الجامعية

#### ب/1- الرسائل الجامعية

**01-** أمال يعيش، سلطات القاضي الإداري في توجيه أوامر للإدارة، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

**02-** أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 2003.

**03-** بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.

**04-** حمد سليمان الرشيدى، النظرية العامة للجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: دراسة مقارنة في القانونين الكويتي و المصري، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2012.

**05-** مصطفى محمود كامل الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري: دراسة مقارنة، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، 2003.

06- نجيب البقالي، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية، الاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، المغرب، 2008.

## ب/2- المذكرات الجامعية

### • مذكرات الماجستير

01- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون العام، تخصص: القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2011.

### • مذكرات الماستر

01- سالمى براهيم، يحياوي وهبية، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2013.

02- شباطي صونية، عمير كاتية، خصوصية التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2014.

03- عكموش صبرينة، بن بارة آسية، دور القاضي الإداري في مرحلة التحقيق، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع: القانون العام، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2014.

04- كويبي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.

05- لجرديّة نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2012 .

• **مذكرات الليسانس**

- 01- بوفتحة هدى، شكيرد وسام، زرهاني سوهيلة، لهواري حياة، لراي منيرة، تيوب عبد المجيد، المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم القانونية و الإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2009.
- 02- بن غوية سعاد، صمراوي حنان، زعرور ربيعة، الأنظمة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة فرحات عباس، سطيف2، 2014.

• **مذكرات تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء**

- بوقبرين فافا، بن نور غنية، مصطفىاوي جازية، بودهري فلة عبلة، شاكي أمال، عطوي نجية، حنصالي نوال، المنازعات الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المسيلة، 2005.

ج/ المقالات

- أمقران عبد العزيز، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

د/ أعمال الملتقيات

- بودريوة عبد الكريم، "هل تخلى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي كأساس لاختصاص القضاء الإداري"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدس بلعباس، 28-29 أبريل 2009، (غير منشور).

هـ/ النصوص القانونية

• **الدستور**

- 01- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في استفتاء 1996/11/28، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/12/07، ج ر عدد 76، صادر بتاريخ 1996/12/08، معدل و متمم بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 2002/04/10، ج ر عدد

25، صادر بتاريخ 2002/04/14، و بالقانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، ج ر عدد 63، صادر بتاريخ 2008/11/16.

• **النصوص التشريعية**

- 01- قانون رقم 12/07، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، مؤرخ في 2007/12/31.
- 02- قانون رقم 09/08، مؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية الإدارية، ج ر عدد 21، صادر في 2008/04/23.
- 03- قانون رقم 01-21، المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2007، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 07-21، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، مؤرخ في 31 ديسمبر 2007، وبموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 31 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78، الصادر في 21 ديسمبر 2009، وبموجب قانون رقم 13-08 مؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق 2013/12/03 يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2013.

• **المراسيم التنفيذية**

- 01- مرسوم تنفيذي رقم 356/98، مؤرخ في 24 رجب عام 1419، الموافق ل 11 نوفمبر 1998، يحدد كفاءات تطبيق أحكام قانون رقم 02/98 المؤرخ في 04 صفر 1419، الموافق ل 30 ماي 1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية.

**د/ الأحكام و القرارات القضائية**

**د/1- القرارات القضائية**

• **قرارات مجلس الدولة**

- 01- قرار مجلس الدولة رقم 190171، الصادر في 2000/02/14، (غير منشور).
- 02- قرار الغرفة الرابعة لمجلس الدولة، رقم 001125، الصادر بتاريخ 2001/02/19، (غير منشور).

03- قرار مجلس الدولة، رقم 005722، الصادر بتاريخ 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، المنازعة الضريبية، عدد خاص، 2003.

04- قرار مجلس الدولة، رقم 018557، الصادر في 2005/10/18، مجلة مجلس الدولة، عدد 07، 2005.

05- قرار مجلس الدولة، رقم 030669، الصادر في 2006/07/12، (غير منشور).

• **قرارات المحاكم الإدارية**

01- قرار مجلس قضاء قسنطينة، رقم 23739، الصادر في 2005/11/22، قرارات مجلس الدولة الصادرة في المجال الضريب 2008.

02- قرار الغرفة الإدارية، مجلس قضاء بجاية، رقم 09/005650، الصادر في 2010/01/19، (غير منشور).

هـ/ **المقابلات**

01- مقابلة مع السيد حمدان عيسى، رئيس لدى المحكمة الإدارية، بجاية، 2015/03/26.

02- مقابلة مع لحسين بن شيخ آث ملويا، قاضي مقرر، الغرفة الثانية للمحكمة الإدارية ببجاية، في 2015/05/06.

03- مقابلة مع الأستاذ تاراقي نورالدين، محامي معتمد لدى المحكمة العليا، في 2015/05/06.

و/ **الموقع الإلكتروني**

01 - منتديات الحقوق و العلوم القانونية، [www.droit-dz.com](http://www.droit-dz.com)، بتاريخ 2015/05/11، 23:36.

**A/Livres**

**01** -CHARLES Debbasch, Frédéric Colin, droit administratif, 7<sup>ème</sup> éd, Paris, 2004.

**02**- CHIHOUB Massaoud, les principes généraux du contentieux administratif, Tipe 1, O.P.U, Alger, 1998

**03** - CLAUDE Leclercq, libertés publiques, litec, 3<sup>ème</sup>éd, Paris, 1996.

**04**- GROSCLAUD Jacques, Philippe marchessou, procédures fiscales, 5<sup>e</sup> éd, dalloz, Paris, 2009.

**B/ Document**

- SEVERINE Arnault- PATRICK krief, le coût des expertises judiciaires civiles, bulletin d'information statistique du ministère de la justice, infostat justice, n°66, 2003.

فهرس المحتويات

01.....	مقدمة.....
05.....	الفصل الأول: طرق الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.....
06.....	المبحث الأول: تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان.....
06.....	المطلب الأول: مفهوم تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان.....
07.....	الفرع الأول: تعريف تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان.....
09.....	الفرع الثاني: أحكام تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان.....
12.....	الفرع الثالث: طرق تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان.....
13.....	أولاً: تصحيح البطلان بالتكملة.....
14.....	ثانياً: التصحيح بالتنازل عن البطلان.....
15.....	ثالثاً: التصحيح بتحول العمل المعيب.....
16.....	رابعاً: التصحيح بالانتقاص.....
17.....	المطلب الثاني: الإجراءات التي ينصب عليها التصحيح.....
17.....	الفرع الأول: الإجراءات القابلة للتصحيح.....
18.....	أولاً: العيوب الشكلية القابلة للتصحيح.....
19.....	ثانياً: العيوب الموضوعية القابلة للتصحيح.....
20.....	الفرع الثاني: الإجراءات غير القابلة للتصحيح.....
22.....	المبحث الثاني: تجديد الإجراء المشوب بالبطلان.....
22.....	المطلب الأول: مفهوم تجديد الإجراء المشوب.....

23.....	الفرع الأول: تعريف تجديد الإجراء المشوب بالبطلان.....
24.....	الفرع الثاني: شروط تجديد الإجراء المشوب بالبطلان.....
25.....	الفرع الثالث: أهمية تجديد الإجراء المشوب بالبطلان.....
25.....	المطلب الثاني: طرق تجديد الإجراء المشوب بالبطلان.....
26.....	الفرع الأول: التحقيق الإضافي.....
26.....	الفرع الثاني: مراجعة التحقيق.....
27.....	الفرع الثالث: الخبرة القضائية.....
	الفصل الثاني: دور القاضي المقرر في تفعيل طرق الحد من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة
30 .....	الضريبية.....
32.....	المبحث الأول: الإطار القانوني لدور القاضي المقرر في الحد من آثار البطلان.....
33.....	المطلب الأول: صلاحيات القاضي المقرر في الحد من آثار البطلان.....
33.....	الفرع الأول: رقابة الأعمال الإجرائية لقبول الدعوى.....
34.....	أولاً: التحقيق في صحة القواعد الإجرائية لقبول الدعوى.....
34.....	ثانياً: متابعة المخالفة الواقعة على القواعد الإجرائية.....
35.....	الفرع الثاني: تهيئة الفصل في موضوع الدعوى الضريبية.....
35.....	أولاً: سلطة القاضي المقرر في التحقيق في الموضوع.....
36.....	ثانياً: تقدير ملائمة وسائل التحقيق.....
38.....	المطلب الثاني: التزامات القاضي المقرر.....
39.....	الفرع الأول: ضمان احترام الحقوق ما بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.....
39.....	أولاً: الحياد.....

41.....	ثانيا: الاجتهاد.....
42 .....	الفرع الثاني: وجوب تنبيه الأطراف للتصحيح.....
42.....	أولا: مدى التزام القاضي المقرر بتنبية الأطراف للتصحيح.....
43... ..	ثانيا: أسباب إلزام القاضي المقرر بتنبية الأطراف لتصحيح أو تجديد الإجراء المشوب بالبطلان... ..
44.....	1/ التقليل من دواعي البطلان.....
44.....	2/ التقليل من الهدر الإجرائي بالنسبة للإجراء ذاته.....
45.....	الفرع الثالث: النتائج المترتبة عن تنبيه القاضي للأطراف في تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان... ..
45.....	أولا: حالة الاستجابة في الميعاد.....
45.....	1/ زوال العيب.....
46.....	2/ مدى رجعية آثار الإجراء الباطل.....
46.....	أ/ عدم رجعية آثار الإجراء الباطل.....
46.....	ب/ رجعية آثار الإجراء الباطل.....
47.....	ثانيا: حالة عدم الاستجابة في الميعاد.....
48.....	المبحث الثاني: حدود ممارسة دور القاضي للحدّ من آثار البطلان.....
48.....	المطلب الأول: الحدود المرتبطة بالقاضي المقرر نفسه.....
49.....	الفرع الأول: ضعف التكوين الضريبي لدى القاضي المقرر.....
50 .....	الفرع الثاني: الحدود المرتبطة بالأحكام القضائية.....
50.....	أولا: هيمنة الجوانب الشكلية على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.....
52.....	ثانيا: ضعف الاجتهاد و الإبداع في موضوع الدعوى الضريبية.....

53.....	المطلب الثاني: الحدود المرتبطة بمحيط القاضي المقرر.....
53.....	الفرع الأول: دور المشرع.....
54.....	الفرع الثاني: إسهام الدفاع في الرفض الشكلي للدعوى الضريبية.....
57.....	خاتمة.....
59.....	قائمة المراجع.....
66.....	الفهرس.....

## ملخص المذكرة

يترتب البطلان عن مخالفة النموذج القانوني الذي تتخذ به إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية ويكون إما بطلاناً للعيب في الشكل أو بطلاناً للعيب في الموضوع، بحيث يجعل ترتيب الأثر القانوني لإجراء التحقيق المعيب منعدماً.

تهدف السياسة التشريعية في صياغة أحكام نظرية البطلان إلى حماية الشكل الذي تفرضه إجراءات التحقيق للوصول إلى إظهار الحقيقة القضائية وحماية الحقوق الموضوعية، غير أن المغالاة في تحقيق هذه السياسة قد يؤدي إلى إهدار الحقوق الموضوعية لسبب أدنى العيوب التي تلحق بالإجراءات عند سير تدابير التحقيق محل البحث، وباعتبار أن العبرة ليس بالشكل بل ببلوغ مضمون الحماية القضائية للحقوق المتنازع عليها، قرر المشرع وسائل قانونية تقلل من دواعي البطلان و تحد من آثاره، وتظهر هذه الوسائل خاصة في التصحيح والتجديد.

تتحقق فعالية وسائل الحد من نثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بممارسة دور هام منوط للقاضي المقرر على مستوى جهات القضاء الإداري، فأهمية هذا الدور تبرز في بذل العناية لبيان الإجراءات المعيبة التي لا تبلغ من جسامة عيوبها إلى درجة تهدر بها الحقوق الموضوعية، ليقوم القاضي المقرر بتعيين الوسيلة المناسبة للحد من آثار تقرير بطلانها بالتصحيح أو بالتجديد.

## Résumé

La nullité résulte de l'infraction au forme légale par lequel les procédures d'enquête judiciaire sont accomplies dans le contentieux fiscal, en ce sens qu'il pourrait s'agir soit d'une nullité pour vice de forme ou d'une nullité pour vice de fond, rendant ainsi l'ordre l'impact légale pour effectuer l'enquete vicieuse inexistant .

La politique législative dans la formulation des dispositions de la théorie de nullité a pour but de protéger la forme imposée par les procédures d'enquête afin d'arriver à établir la vérité judiciaire et à protéger les droits objectifs.cependant,l'exagération dans la réalisation de cette politique pourrait engendrer la négligence des droits objectifs en raison des moindres vices qui pourraient toucher les procédures lors du déroulement des mesures de l'anquête objet de la recherche,et étant donné qua la leçon ne se mesure pas par la forme mais plutôt lorsque le contenu de la protecion judiciaire atteint les droits litigieux,le législateur a décidé de mette en place des moyens légaux afin de diminuer les causes de nullité et de mettre fin à ses impacts,en ce sens que ces moyens apparaissent notamment dans la rectification et le renouvellement.

L'efficacité des moyens ayant pour but de mettre afin aux impacts de la nullité des procédures d'enquête dans le contentieux fiscal Ets réalisée par l'exercice d'un role important confié au juge rapporteur au niveau des juridiction administratives.

L'importance de ce role apparait dans la consécration d'une attention pour démonter les procédures vicieuses dont la gravité de leurs vices n'atteint pas le degré ou les droits objectifs sont adéquat pour mettre fin aux impacts de nullité et de décider sa nullité par une rectification ou un renouvellement.