

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

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
قسم قانون الأعمال
تخصص القانون العام للأعمال

تحت إشراف الأستاذ:

* أغليس بوزيد

من إعداد الطالبين :

* سالمى براهيم

* يحياوي وهيبة

لجنة المناقشة:

رئيسة.....

-الأستاذة عديش ليلي

مشرفا ومقررا -الأستاذ أغليس بوزيد، أستاذ مساعد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية

ممتحنا.....

-الأستاذ عطوي عبد الحكيم

السنة الجامعية: 2012-2013

إهداء

إلى من ربّاني صغيراً وفتحاً لي أبواب العلم والمعرفة، والديّ الغاليين أطال الله في عمرهما.

إلى أخي العزيز: عبد العزيز حفظه الله وصانه من كلّ شرّ.

إلى أخواتي: سليمة، يسمينة، وصارة، أنار الله طريقهنّ.

إلى الأصدقاء والصديقات.

إلى كل أساتذة كلية الحقوق وموظفيها، أهدي هذا العمل المتواضع.

-سالمي براهيم-

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من قرن الله سبحانه وتعالى عبادته وطاعته والإحسان إليهما.

ويُرهما إلى من ربياني على حبّ العلم والفضيلة وأسمي القيم.

إلى والدتي التي تعجز الكلمات عن وصف الحب والتقدير الذي أكنه لها أطل الله في عمرها وجزاها خير
الجزاء.

إلى روح أبي رحمة الله عليه وأسكنه الله فسيح جنانه "اللهم آمين".

إلى أختاي العزيزتين: سميرة، ونسيمة، أنار الله طريقهما وأتمنى لهما النجاح والسعادة في حياتهما.

إلى أخي رابع حفظه الله وأصانه من كل شرّ.

إلى جميع الأحبة والأصدقاء كل باسمه.

إلى كل من أزرني ومدّ لي يد العون في إنجاز هذه المذكرة.

إلى طلاب العلم في كلّ مكان، أهدي هذا العمل.

شكر وتقدير

الحمد لله والشكر لله ولا حول ولا قوة إلا بالله

أما بعد:

نتقدّم بخالص الشكر إلى أسرة البحث العلمي بالكلية

أساتذة وطلبة وإدارة

ونخصّ بالذكر أساتذتنا الأفاضل: الأستاذ أغليس بوزيد، وأساتذة أعضاء لجنة المناقشة

ونتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ: بن يوب جهيد الذي ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة

ونتمنى له النجاح والسعادة في حياته.

كما لا يفوتنا أن نتقدّم بالشكر إلى كلّ من ساهم من بعيد أو من قريب في إنجاز هذا العمل.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

من بين مظاهر الدولة في المجتمع أنها منعت الأشخاص من إقتضاء حقوقهم بيدهم⁽¹⁾، حرصاً على تحقيق المنفعة العامة، وهذا أمر طبيعي لأنّ همم الناس متباينة وميولهم مختلفة، فمتى أراد فرد أن يحصل على الحماية القانونية أو النظامية لحق يدعيه، فإنه لا سبيل أمامه إلا بإقامة دعوى بطلب حماية هذا الحق، وهنا نكون أمام الخصومة التي يلزم لها عدة إجراءات، تبدأ بالمطالبة القضائية وتنتهي بالحكم⁽²⁾.

على هذا أصبح مرفق القضاء هو الذي يحل النزاعات، ويتولى التشريع وضع قواعد قانونية تنظم هذا المرفق الذي أصبح ضرورة إجتماعية لإقامة العدل بين الناس، فإذا وقع إعتداء على الحق أو المركز القانوني للأشخاص فإن قانون الإجراءات هو الذي يبين كيفية الإلتجاء إلى القضاء، ووسيلة رفع الدعوى أمامه، وإنعقاد الخصومة القضائية والتحقيق والمرافعة فيها وطرق الطعن فيها، وهذا بغرض منح الحماية للحقوق والمراكز القانونية حالة تعرضها للإعتداء، فهي كلها قواعد تتعلق بإجراءات الخصومة القضائية⁽³⁾.

تتجسد الخصومة القضائية من مجموعة من الأعمال الإجرائية المختلفة من ضمنها الأشكال والمواعيد التي يتم وفقها العمل الإجرائي والتي يترتب عن مخالفتها جزاءات قررها المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾، وهي البطلان، السقوط، الإنعدام، عدم الإختصاص، وعدم القبول. وهذه الجزاءات الإجرائية بالرغم من إختلاف طبيعتها فهي تتفق جميعاً في أنها لا ترتب الآثار القانونية التي كان من الممكن أن يترتبها الإجراء لو كان مطابق للنموذج الذي رسمه القانون⁽⁵⁾.

(1) زيان خوجة سعيد، البطلان في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية وسلطة القاضي في تقريره، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2007/2010، الصفحة الأولى.

(2) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، أحكام البطلان في نظام المرافعات السعودي على ضوء الفقه الإسلامي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2004، ص 8.

(3) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، الصفحة الأولى.

(4) زودة عمر، الإجراءات المدنية على ضوء آراء الفقهاء وأحكام القضاء، د ط، دار الإتصال للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، د ت ن، ص 373.

(5) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 2.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

إذا اتخذ عمل إجرائي في المنازعة المطروحة أمام القضاء بالمخالفة لما تتطلبه القاعدة القانونية من مقومات وما تستوجبه من شروط اعتُبر هذا الإجراء معيباً من كل قيمته القانونية، فالعمل الإجرائي إذا شابه عيب سوف يؤدي ذلك إلى ما يسمى بالبطلان الذي يلحق الأعمال الإجرائية في حالة افتقادها إلى أحد الشروط الشكلية أو الموضوعية المطلوبة لصحتها قانوناً، وهذا ما ينطبق على مباشرة إجراءات التحقيق التي يبادر بها المستشار المقرر سواء على مستوى المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، في إطار المنازعة الضريبية التي تحكمها مجموعة من الأعمال الإجرائية المترابطة مثل تبليغ المذكرات، إيداع تقرير الخبير، وغيرها من التدابير الأخرى⁽⁶⁾.

وأداء هذه التدابير قد يلحقه عيب يترتب عن فقد شرط أو أكثر من شروطه الشكلية أو الموضوعية مما يولد الحق قبل الخصم صاحب المصلحة أو القاضي من تلقاء نفسه، في الدفع ببطلان تلك التدابير⁽⁷⁾ والذي يأتي دوره كجزء إجرائي ليمثل صفة الإلزام في القاعدة الإجرائية، ويؤدي إلى هدم العمل الإجرائي المعيب وإهدار آثاره القانونية، إلا أن الأخذ بنظام البطلان على مطلقه قد يؤدي إلى إهدار الكثير من الحقوق، لذا وجب البحث عن نقطة توازن بين هاتين المصلحتين وهو الأمر الذي جعل معظم التشريعات الإجرائية تذهب نحو إضفاء الصرامة في القواعد الإجرائية رعاية للمصلحة العامة من جهة والليونة اللازمة لحماية حقوق الأفراد وفقاً لما يبتغون من جهة أخرى⁽⁸⁾.

يحضى موضوع هذا البحث بأهمية بالغة، ذلك أنه:

-موضوع لا يزال خصبا للمعالجة والإستشكال، نظراً لأنه يبدو من الصعب التوفيق بين اعتبارات تحقيق فعالية الجزاء الإجرائي واعتبارات حماية الحقوق الموضوعية التي يراد بالإجراءات حمايتها، فكثيراً ما تقاس فعالية هذا الجزاء بدرجة إهدار الحقوق الموضوعية، لذا فليس من السهل على المشرع رسم فكرة البطلان كجزء إجرائي دون أن يظهر عليه انحراف من غايته التشريعية نحو حماية الحقوق الموضوعية من الإهدار والضياع.

(6) أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، د ط، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، تيزي وزو، 2012، ص 138.

(7) المرجع نفسه، ص 138.

(8) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 3.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

-عدم إهتمام الفقه بدراسة هذا الموضوع.

-إنتشار المنازعة الضريبية إنتشارا كبيرا نظرا للتوسع والانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر.

-كما أنّ المنازعة الضريبية المطروحة أمام القضاء الإداري تبلغ حدا كبيرا من التعقيد عند مرحلة التحقيق.

وللإمام بكلّ هذه الأهمية والسعي إلى تحقيقها، يكون جديرا في البحث التساؤل حول:

مدى توفيق المشرع الجزائري في تحقيق التوازن بين حماية شكلية الإجراء القانوني وموضوعية الحق المدعى به، عند تطبيق نظرية البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية؟.

وترتبا لذلك إعتدنا في دراسة هذا الموضوع على المنهج التحليلي النقدي أحيانا والمقارنة في بعض الأحيان الذي يتناسب لبحث موقف المشرع تنقيها لما تتضمنه نصوص القانون وما إستقر عليه اجتهاد القضاء الإداري، ومقارنة المواقف بالقوانين الأخرى تحسبا لرصد مواطن التوفيق والإخفاق عند تطبيق نظرية البطلان.

لهذا كان الهدف من هذه الدراسة هو حصر نظرية بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية في ظل القانون الجديد المتضمن الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية ونطاق تطبيقها والآثار المترتبة عن ذلك، لهذا قسمنا موضوع دراستنا إلى فصلين، ذلك على النحو التالي:

- الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لنظرية بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.

- الفصل الثاني: الإطار القانوني لتطبيق نظرية البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

يجسدّ البطلان إحدى صور الجزاء التي تلحق العمل الإجرائي المعيب⁽⁹⁾ خلال سير المنازعة الضريبية، ويتقرر هذا الجزاء عندما يفتقر الإجراء لإحدى مقوماته أو شروطه الشكلية والموضوعية المحددة قانوناً.

يخضع بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية لنموذج نظامي حدّده المشرع في قواعد أصولية وأخرى خاصة مجتمعة في نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁰⁾، كما ساهم الفقه والقضاء بقسط كبير في توسيع مجاله.

وبذلك سنتناول في هذا الفصل تحديد فكرة بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية (المبحث الأول)، وبعد ذلك نتناول أنواع وحالات بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية (المبحث الثاني).

(9) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، المرجع السابق، ص 51.

(10) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 138.

المبحث الأول

تحديد فكرة بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

يخضع بطلان الإجراءات المتعلقة بتدابير التحقيق في المنازعة الضريبية للقواعد المقررة لبطلان الأعمال الإجرائية⁽¹¹⁾، وعلى هذا يكون من اللازم لدراسة فكرة بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، التطرق في البداية إلى التعريف ببطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية وتبيان أسبابه (المطلب الأول)، وبعد ذلك نتناول تقرير نظرية بطلان التحقيق القضائي في التشريع المقارن والتشريع الجزائري (المطلب الثاني).

المطلب الأول

التعريف ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية وأسبابه

إن موضوع بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية يدفعنا للبحث عن المقصود ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية (الفرع الأول)، وبعد ذلك تبيان الأسباب المتعلقة بهذا البطلان (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تعريف البطلان المتعلق بإجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

تحكم المنازعة الضريبية في تحقيقها القضائي مجموعة من الأعمال الإجرائية المترابطة مثل تبليغ المذكرات، استدعاء أعوان الإدارة الجبائية للمثول أمام القاضي المقرر قصد سماع توضيحاتهم، تقديم المستندات، تعيين الخبير، أداء مهام الخبرة وفق ما هو محدد في أمر القاضي، إيداع تقرير الخبرة، وغيرها من التدابير الأخرى، وأداء هذه التدابير قد يلحقه عيب يفقد شرط أو أكثر من شروطها

(11) راجع المادة 95 من القانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر في 2008/04/23.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

الموضوعية أو الشكلية، مما يترتب عليها 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⁽¹²⁾.

هكذا فالبطلان المقصود في تحقيق المنازعة الضريبية هو جزء إجرائي يلحق كل إجراء معيب وقع مخالفة لقاعدة قانونية أو جوهرية يترتب عنه تجريده من آثاره القانونية⁽¹³⁾، فالإجراء يكون باطلا إما بسبب عدم توفره على العناصر اللازمة لصحته أو لأن من قام به لا يملك الصفة والإختصاص والسلطة القانونية للعمل به، أو أن إجراء جوهريا تم إغفاله أو لم يتم القيام به حسب الشروط التي فرضها القانون أو أقرها القضاء⁽¹⁴⁾.

كما عرفه الأستاذ أحمد هندي بأنه الأثر الذي يربته القانون لنموذجه القانوني، فينعدم أثره الذي كان يريده لو كان الإجراء صحيحا، فإذا لم يتوفر في الإجراء إحدى الشروط اللازمة لصحته فإن الإجراءات تكون باطلة⁽¹⁵⁾.

كذلك على حد تعريف الأستاذ الغوثي بن ملحمة، فإنّ البطلان هو جزء عدم مراعاة الإجراءات والشكليات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية الذي يعترض الخصومة، ويؤدي بها إلى القضاء عليها وعدم وجودها⁽¹⁶⁾.

(12) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 138.

- قاسم العيد عبد القادر، "مراحل الفصل في المنازعة الضريبية"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد الرابع، 2008، ص 86.

- GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, Procédures Fiscales, 4^e éd, Dalloz, Paris, 2007, pp.243-245.

(13) بالضياف خزاني، البطلان في المواد الإدارية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2010/2007، ص 6.

(14) حميداني محمد، الدفوع الشكلية على ضوء الإجتهد القضائي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2004، ص 80.

(15) هندي أحمد، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات، دط، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 1999، ص 15.

(16) الغوثي بن ملحمة، القانون القضائي الجزائري، ط 2، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2000، ص 134.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

كما عرفه الدكتور فتحي والي بأنه تكييف قانوني للعمل يخالف نموذج القانوني مخالفة تؤدي إلى عدم إنتاج الآثار التي يربتها القانون إذا كان كاملاً⁽¹⁷⁾.

من خلال التعريفات المقدمة نلاحظ أن البطلان يحتوي على عنصرين هامين هما وجود عيب يؤدي إلى عدم تطابق الإجراء الشكلي مع نموذج القانوني وعدم ترتيب آثاره القانونية، فالعلة من تقرير بطلان الإجراء المعيب حسب ما سبق توضيحه هي أن الإجراء الذي اشترط فيه المشرع أن يكون وفق نموذج معين، وهذا استنتاجاً لفكرة أن القاعدة القانونية قاعدة ملزمة للمخاطبين بأحكامها ولا يجوز مخالفتها فإن وقع ذلك فلا بد من توقيع جزاء على ذلك وهو بطلان هذا الإجراء ومنعه من ترتيب آثاره التي يربتها القانون لو كان العمل القانوني صحيح ووفق نموذج القانوني ولهذا قيل بأن هذا الجزاء يؤدي إلى عدم فعالية العمل القانوني وإفتراده لقيمته القانونية المفترضة في صحته⁽¹⁸⁾.

الفرع الثاني

أسباب بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

يعتبر عدم احترام إجراءات التحقيق المنصوص عليها تحت طائلة البطلان من أهم أسباب التنازع المثارة أثناء عملية التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، وهذا ما سنحاول أن نبينه من خلال التطرق إلى النقاط الآتية وفقاً لإجتهاد مجلس الدولة فيما يتعلق بذلك.

أولاً: الأسباب المتعلقة بالتبليغ عن تدابير التحقيق

يباشر المستشار المقرر إجراءات التحقيق بإعلان أطراف المنازعة الضريبية بالمدكرات المودعة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية عملاً بنص المادة 2/838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية،

(17) والي فتحي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1959، ص 8.

(18) الشواربي عبد الحميد، البطلان الإجرائي والموضوعي، د ط، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 1991، ص 11.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

وبالتالي فإنَّ الإخلال بإجراء التبليغ يعيب الإجراءات في عدم مراعاة مبدأ الوجاهية بين الخصوم فينتظر البطلان حيال تدابير التحقيق⁽¹⁹⁾.

تنص المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "تبلغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالإستلام أو عن طريق محضر قضائي، عند الإقتضاء"، وعلى هذا فإنَّ انعدام الإشعار بالتحقيق وعدم التبليغ بكل الإجراءات يؤدي ذلك إلى بطلان إجراءات التحقيق⁽²⁰⁾.

كما أنه يمكن للقاضي المقرر أن يأمر بإجراء تحقيق في المحاسبة، وفي هذه الحالة قد يبتقب بطلان الإشعار بالتحقيق، وهو الإجراء المنصوص عليه بالمادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية الذي استحدثه المشرع الجزائري بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002⁽²¹⁾ بحيث أنه "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول".

كما نصت هذه المادة على البيانات الجوهرية التي يجب أن يحتويها الإشعار بالتحقيق والتي حددت على سبيل الحصر، ومن هذه البيانات نذكر:

ألقاب وأسماء ورتب المحققين ، تاريخ وساعة أول تدخل ، الفترة التي يتم التحقيق فيها ، الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، والوثائق الواجب الإطلاع عليها.

(19) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 145.

(20) طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، د ط، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 48.

(21) قانون رقم 21/01، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، صادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

وعلى هذا فليقَ عدم ذكر هذه البيانات أو الخطأ فيها يؤدي ذلك إلى خرق إجراءات التحقيق، وبالتالي كلَّ إخلالٍ بذلك يرتب البطلان حيال أعمال التحقيق⁽²²⁾.

ولمجلس الدولة إجتهد فيما يخص ذلك:

نذكر القرار رقم 009381 المؤرخ في 2003/09/16 والصادر في قضية: ك م "ميكانيكي"، من جهة، ومديرية الضرائب لولاية قالمة من جهة أخرى، ومما جاء فيه:

"...وحيث أنّ المستأنف نازع في الضريبة المفروضة تلقائياً عليه حول نشاطه من سنة 1992 إلى سنة 1996 مثيراً دفعاً واحداً المأخوذ من عدم صحة الإجراءات وذلك لعدم إشعاره مسبقاً بالتحقيق... وحيث أنّه يتبين من خلال أوراق الملف أنّ إدارة الضرائب لم تثبت إشعاره للمستأنف على قيامها بعملية التحقيق الميداني كما لم تمنح له أجلاً لتحضير نفسه وإمكانية الإستعانة بمستشار من جهة..."

وحيث أنّ دفع المستأنف ببطلان الإجراءات يعتبر حينئذٍ دفع مبرر للأسباب المذكورة...⁽²³⁾.

بالإضافة إلى هذا القرار هناك قرار آخر رقم 1987 والصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/07/30 والذي جاء في إحدى حيثياته:

"...حيث أنّه بالرجوع إلى أحكام المادة 113 الفقرة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 190 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة فإنهما تلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات

(22) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، د ط، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص ص 180-181.

(23) أشار إليه: عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 181.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يرقم به المحققون وهو ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب⁽²⁴⁾.

استنتاجاً لما سبق فإنّه لا يمكن إجراء أي تحقيق دون إرسال أو تسليم أي إشعار بالتحقيق، إذ أنّ هذا الأخير يعتبر أهم إجراء تبدأ به عملية التحقيق في المنازعة الضريبية، وبالتالي الإخلال بذلك يترتب البطلان حيال إجراءات التحقيق.

ثانياً: عدم مراعاة تشكيلة لجان التحقيق

نصت المادة 85-3 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنّه "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، وذلك بحضور المدعي أو وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 أعلاه، بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة"، ويفهم من هذه المادة أنّ عملية مراجعة التحقيق يقوم بها أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول أي التحقيق الإضافي الذي يقوم به أحد أعوان مدير الضرائب على مستوى الولاية وذلك تحت رقابة وإشراف المستشار المقرر للمحكمة الإدارية، والإخلال بذلك يترتب البطلان حيال أعمال التحقيق.

كما يتضح ذلك أيضاً إذا كانت الخبرة قد أنجزها خبير واحد في الوقت الذي أمرت المحكمة الإدارية بانجازها من طرف ثلاث خبراء وفقاً لنص المادة 86-2 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁵⁾.

وكما أنّه يمكن للقاضي المقرر أن يأمر بإجراء تحقيق في المحاسبة، فإنّه عند قيام إدارة الضرائب بإجراء تحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، فإنّ الهيئة المختصة والمتمثلة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الجهوي، أو مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي، كل حسب

(24) قرار مجلس الدولة، رقم 1987 صادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد 07، لسنة 2005، ص ص 32-34.

(25) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 146.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

إختصاصه تقوم بتعيين الأعوان المحققون والمؤهلون قانوناً للقيام بهذه العملية⁽²⁶⁾، بحيث أنه "لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل"⁽²⁷⁾.

كما أنه قد يتولى عملية التحقيق فرق مختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية والتي تتحدد تركيبتها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة، وعدم احترام التشكيلة المنصوص عليها بهذا المرسوم يؤدي ذلك إلى بطلان إجراءات التحقيق⁽²⁸⁾.

هذا ما نستشفه من خلال القرار رقم 1987 والصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2001/07/30 إذ جاء في إحدى حيثياته:

"حيث أنّ فعلاً بالرجوع إلى ملف الدعوى الأولى والإستئناف فإنّ إدارة الضرائب لم تتمكن من إثبات أنّ التحقيق الذي تم ضد المستأنف عليه كان مطابقاً للمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة مشكلة من موظف من الضرائب وآخر من وزارة التجارة وواحد من إدارة الجمارك، غير أنّه يثبت من الملف فعلاً بأنّ التحقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة متكونة من أعوان الضرائب فقط، وهو ما يجعل إجراء التحقيق باطلاً لعدم احترامه الشروط المنصوص عليها بالمادة 13 من المرسوم المذكور أعلاه..."⁽²⁹⁾.

ثالثاً: تجاوز مدة التحقيق

في حالة عدم مراعاة أجال إختتام التحقيق، يتعين على القاضي المقرر إنهاء مهامه قبل حلول أجل الإختتام المحدد بأمر من رئيس تشكيلة الحكم رغم العوارض التي تتخلل تدابير التحقيق في المنازعة⁽³⁰⁾.

(26) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 182.

(27) راجع المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(28) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص ص 182-183.

(29) قرار مجلس الدولة، رقم 1987 صادر بتاريخ 2001/07/30، المرجع السابق، ص ص 32-34.

(30) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 147.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

كما يمكن للقاضي المقرر أن يأمر بإجراء تحقيق في المحاسبة، بحيث أن عدم احترام مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية يعدّ سبباً من أسباب بطلان إجراءات التحقيق، وهذا ما نصت عليه المادة 20-05 من قانون الإجراءات الجبائية، وكما يمكن للمحققين أن يستغرقوا هذه المدة المنصوص عليها قانوناً في حالة إستعمال مناورات تدليسية ثابتة قانوناً أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق⁽³¹⁾.

أما فيما يخص تحديد مدة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، فخلافاً للتحقيق في المحاسبات الذي وضع المشرع معياراً للتمييز بين المكلفين بالضريبة، ويمكن أن يرجع ذلك إلى طبيعة هذا التحقيق لكونه ينصب على دخل المكلف بالضريبة أيّاً كانت قيمة هذا الأجل وأيّاً كان مصدره⁽³²⁾، ولقد حدد المشرع الجزائري عند نصه على التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة مدة هذا التحقيق بسنة واحدة وإلاّ كان هذا الإجراء باطلاً⁽³³⁾.

رابعاً: عدم تبليغ نتائج التحقيق

يتضح ذلك مثلاً بعد قيام الخبير بمهامه، يخلص في الأخير إلى ايداع تقرير الخبرة أو الخبرات وكذا تقرير العون الإداري لدى كتابة ضبط الغرفة الإدارية، حيث يمكن لأطراف النزاع أن تطلع عليها في مدة 20 يوم كاملة وإبداء الملاحظات فيها، بالتالي إذا أخل الخبير بذلك يترتب البطلان حيال أعمال التحقيق⁽³⁴⁾.

كما يترتب البطلان أيضاً عن عدم تبليغ نتائج التحقيق، في حالة ما إذا رأى القاضي الضريبي ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإنّ هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، وبالتالي فإنّ التحقيق المقصود هنا ليس الذي يقوم به القاضي، وإنما تقوم به

(31) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 183.

(32) عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2004-2007، ص 19.

(33) راجع المادة 04/21 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(34) راجع المادة 86-08 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

المصالح الجبائية عند مراقبتها للوضعية المالية للمكلف بالضريبة أو التحقيق في محاسبته⁽³⁵⁾، ففي هذه الحالة يجب أن يرسل الإشعار بالتقويم إلى المكلف عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام أو يسلم إلى المكلف مباشرة عن طريق ساعي البريد⁽³⁶⁾، وعلى هذا يعتبر عدم تبليغ نتائج التحقيق عيب يشوب الإجراءات، بالتالي يرتب البطلان حيال ذلك.

بالإضافة إلى كل ما سبق فإن إجراءات التحقيق في المجال الجبائي تتميز بالطابع الحضوري، إذ لا بد أن تبلغ المذكرة أو الوثيقة من طرف إلى آخر من قبل القاضي المقرر وإلا وقعت هذه الإجراءات تحت طائلة البطلان⁽³⁷⁾.

المطلب الثاني

تقرير نظرية بطلان التحقيق القضائي في التشريع المقارن

والتشريع الجزائري

لقد عُرِفَت فكرة بطلان إجراءات التحقيق في القانون الروماني ومرت بمراحل كانت كفكرة جامدة لا تقبل أي أساس وتطبق بصرامة كلما أُستدعي الأمر ذلك إلى غاية تبسيطها في الفكر الحديث و أصبح للبطلان ضوابط عقلانية ترمي إلى تحقيق العدالة من جهة، والحفاظ على حقوق المتقاضين من جهة أخرى⁽³⁸⁾، وكما ساهم الفقه والقضاء في توسيع مجاله، وعلى هذا الأساس نتطرق في هذا المطلب إلى تقرير نظرية بطلان التحقيق القضائي في التشريع المقارن (الفرع الأول)، وبعد ذلك في التشريع الجزائري (الفرع الثاني).

(35) حركات بوبكر عبد الغني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2007/2006، ص 43.

(36) Claude Laurent, Le contrôle fiscal, La vérification de comptabilité, Edition comptabilité, MALSEBRE, 1995, page 47.

(37) فنيديس أحمد، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالم، 2005، ص 125.

(38) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 16.

الفرع الأول

تقرير بطلان التحقيق القضائي في التشريع المقارن

قبل التطرق إلى نظام البطلان في التشريع الفرنسي والمصري، لا بأس أن نعرض على البطلان في النظام الروماني، بحيث كانت فكرة البطلان في هذا النظام جد قاسية باعتبار أن كل عمل إجرائي له شكل خاص به يجب أن يتم وفقا له فإذا جاء العمل غير مطابق لشكله وقع البطلان مهما كان عيب الشكل تافها، فلا يشترط القانون جسامة الخطأ ولا حدوث ضرر للخصم لكي يقع البطلان، وإذا خسر المدعي دعواه نتيجة ما إعتراها من عيوب شكلية فإنه يخسرها بصفة نهائية، ولا يمكن له أن يرفع الدعوى من جديد نفس الحق⁽³⁹⁾، فالجزاءات القضائية المتبعة في القانون الروماني كانت خاضعة لجملة معقدة من القيود المتمثلة في صيغ وعبارات وطقوس معينة، لدرجة أنها أصبحت غاية لابد منها، فأهدرت حقوق الكثير من المتقاضيين بسبب جهلهم لهذه الأشكال الجامدة⁽⁴⁰⁾.

هذا فيما يتعلق بنظام البطلان في القانون الروماني، فما هو نظام البطلان المتبع في القانون الفرنسي؟.

عرف نظام البطلان في فرنسا تطورا كبيرا وقد بدأت المجموعة الفرنسية القديمة عند وضعها سنة 1806 بنظام للبطلان ثم تعرض للإنتقاد من الفقه والقضاء مما أدى إلى تدخل المشرع لتعديله مرتين على التوالي سنة 1933 وسنة 1935⁽⁴¹⁾، فقد جاءت المادتين 1030⁽⁴²⁾ - 1029 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي في مضمونها تنص على مبدأين وهما: معيار لا بطلان بغير نص تشريعي، ومعيار إثبات الضرر من مخالفة الإجراء القانوني.

فالمعيار الأول مفاده لا بطلان بغير نص، حيث أن البطلان وجوبي أي ليس تهديدي فكان القاضي في هذا النظام يبحث عن المخالفة التي يكون القانون قد نص على مخالفتها جزاء البطلان،

(39) زودة عمر، المرجع السابق، ص 357.

(40) إبراهيم نجيب سعد، القانون القضائي الخاص، د ط، منشأة المعارف، الإسكندرية، د ت ن، ص 150.

(41) فتحي والي، المرجع السابق، ص 226.

(42) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 17.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

ويحكم بها وجوباً مهما كانت تلك المخالفة تافهة سواء كان هناك ضرر من جراء ذلك أم لا وبالعكس فإن القاضي إذا لاحظ وجود مخالفة مهما كانت خطيرة وعدم وجود نص يقضي ببطلانها فإنه ليس له أن يحكم بالبطلان بدعوى الالتجاء إلى القياس أو الاستناد إلى قواعد العدالة⁽⁴³⁾.

وقد واجه هذا نقداً من قبل كل من الفقه والقضاء ، ذلك أن مبدأ لا بطلان من غير نص يستوجب للأخذ به وجود مشروع على قدر كبير من الكفاءة حيث يستطيع أن يتوصى جميع الأشكال المهمة وينص على البطلان جزاءً على مخالفتها.

وبعد الإنتقادات الشديدة من الفقه أصبحت المادة 1030 تطبق فقط على الأشكال غير الجوهرية، أما الجوهرية يترتب عليها البطلان حتى ولو لم ينص القانون صراحة على ذلك، وتطوراً لفكرة ماهية الأشكال الجوهرية في أوساط الفقه والقضاء وربطها بفكرة الغاية منها ، فقد توصل القضاء إلى إضافة معيار جديد هو معيار إثبات الضرر من تخلف الشكل القانوني، وكما سبقت الإشارة بلىّ المشروع الفرنسي على ضوء الإنتقادات تدخل سنة 1933 وعدل المادة 1029 ونص أنه لا يحكم بالبطلان إلا إذا ترتب عليه مساس بمصالح الدفاع وبالتالي هـ ذا تكريس لمبدأ لا بطلان بغير ضرر والذي يخضع في الأخير لتقدير القاضي ، وفي الأخير نص المشروع الفرنسي في قانون الإجراءات المدنية الجديد لسنة 1975 بموجب المادة 1/114 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي، أي أن البطلان لا يمكن الحكم به إلا إذا أثبت الخصم الذي يتمسك به أن العيب قد سبب له ضرراً وذلك في غير الحالات التي يتعلق فيها البطلان بشكل جوهري أو كان البطلان متعلقاً بالنظام العام⁽⁴⁴⁾.

واستنتاجاً لما تقدم فالمشروع الفرنسي اعتنق أولاً مذهب لا بطلان من غير نص قانوني، ثم تراجع عنه، واعتنق مذهب لا بطلان من دون ضرر لكن أورد استثناءاً عليها فيما يخص المسائل الجوهرية وما يتعلق بالنظام العام.

(43) فرج علواني هليل، البطلان في قانون المرافعات، د ط، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 17.

(44) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق ، ص 19.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

هذا فيما يتعلق بنظام البطلان في القانون الفرنسي، فما هو نظام البطلان المتبع في القانون المصري؟.

تقوم نظرية البطلان في القانون المصري على فكرة تحقق الغاية من الإجراء، سواء نص القانون على البطلان أو لم ينص عليه، فتتحقق الغاية من الإجراء أو عدم تحققها هو المعيار في تقرير البطلان من عدمه، حيث تنص المادة 20 من قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري على ما يلي: "يكون الإجراء باطلاً إذا نص القانون صراحة على بطلانه أو إذا شابه عيب لم تتحقق بسببه الغاية من الإجراء ولا يحكم بالبطلان رغم النص عليه إذا ثبت تحقق الغاية من الإجراء"⁽⁴⁵⁾.

يتضح من نص المادة أنه يجب التفرقة بين حالتين:

- فلذا نص القانون على وجوب إتباع شكل معين أو أوجب أن تتضمن الورقة بياناً معيناً وقرر البطلان صراحة جزاء على عدم احترامه الإجراءات فليق العمل يكون باطلاً إذا وقعت مخالفة هذا الشكل وعلى من تقرر الشكل لمصلحته أن يثبت أنه بالرغم من حصول المخالفة الموجبة للحكم بالبطلان إلا أن الغاية قد تحققت من الإجراء"⁽⁴⁶⁾.

تطبيقاً لذلك فالغاية من توجيه الخبير الدعوة للخصوم هي تمكين الخصوم من الحضور لإبداء أوجه دفاعهم وتحفظاتهم وأقوالهم، وفي هذه الحالة يكفي أن يثبت الخصم أنه لم توجه له الدعوة أي الغاية من الشكل لم تتحقق، وبالتالي يطلب بطلان الخبرة لمخالفة الشكل"⁽⁴⁷⁾.

(45) زودة عمر، المرجع السابق، ص 360.

(46) فرج علواني هليل، المرجع السابق، ص 28.

(47) علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة: دراسة مقارنة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في قانون المرافعات، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1989، ص 414.

-أما إذا لم ينص القانون على البطلان صراحة ، عندئذ يقع عبئ الإثبات على المتمسك بالبطلان أن يثبت العيب الذي شاب الإجراء من جهة، وأن يثبت أن هذا العيب قد أدى إلى عدم تحقق الغاية من الإجراء من جهة أخرى⁽⁴⁸⁾.

هذا فيما يتعلق بنظام البطلان في القانون المصري، فما هو نظام البطلان المتبع في القانون الجزائري؟.

الفرع الثاني

تقرير بطلان التحقيق القضائي في التشريع الجزائري

فيما يخص القانون القديم المتعلق بقانون الإجراءات المدنية أمر رقم 154/66 مؤرخ في 1966/06/08 جريدة رسمية عدد 74 لسنة 1966 فإن المشرع التزم الصمت، إلا أن الممارسة القضائية كانت تتجه نحو فكرة الضرر في البطلان⁽⁴⁹⁾، أما في قانون 08-09 الجديد وبالرجوع إلى المادة 60 من هالتي تنص على أنه "لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلا، إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، وعلى من يتمسك به أن يثبت الضرر الذي لحقه".

ويفهم من هذه المادة أن المشرع الجزائري يعتنق نظرية الضرر التي سبق التطرق إليها في دراسة البطلان في النظام الفرنسي والتي تقوم على مبدئين أساسيين وهما:

- مبدأ لا بطلان بغير نص.

- مبدأ تحقق الضرر بالنسبة للمتمسك به.

وما يعاب على المشرع الجزائري عند نقله لمضمون المادة 114 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي وتبناها في المادة 60 أنه قد أسقط منها الفقرة الثانية والتي هي إستثناء على الأصل في نظرية

(48) نبيل اسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، د ط، منشأة المعارف، الإسكندرية، د ت ن، ص 152.

(49) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 22.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

البطلان المبنية على وجوب النص والضرر بحيث إستثنى المشرع الفرنسي المسائل الجوهرية أو المتعلقة بالنظام العام، هذا ما لم يرد في المادة 60 من التشريع الجزائري حيث كان ذلك سائدا عليه في التشريع الفرنسي قبل تعديل 1975 وهذا ما من شأنه أن يؤثر سلبا عند تطبيق النص مبدئيا في العمل القضائي⁽⁵⁰⁾.

لكن ما تجدر الإشارة له أن الفقه توصل إلى حل وسطي بين الإتجاهين، أي أن فكرة تحقق الغاية من الإجراء أو فكرة تحقق الضرر هما في الحقيقة فكرتان تعودان على صاحبها بنفس النتيجة، لأن دور القاضي عندما يكون بصدد الحكم بالبطلان يبحث حول تحقق المصلحة من عدمها وليس هناك فرق بين تقرير أن الإجراء قد تحققت منه المصلحة أو الغاية أو أن تخلف الإجراء من ذلك لم يلحق أي ضرر وأن التعبير عن تحقق الغاية من الإجراء ليس إلا تعبير عن تحقق المصلحة نفسها التي كان يرمي إليها الإجراء⁽⁵¹⁾.

إنّ نظرية لا بطلان بغير ضرر هي أيضا تعبر في جوهرها عن المصلحة، لأن المتمسك ببطلان العمل الإجرائي لم يتضرر منه ينفي عنه المصلحة، وهذا تطبيقا للقاعدة القائلة بأنه لا يقبل أي طلب أودفع ما لم يكن لصاحبه مصلحة فيه، فالقاضي لا يحكم بالبطلان رغم النص عليه في القانون إلا إذا تحقق من وقوع ضرر للخصم، وبالتالي هنا يعمل القاضي سلطته التقديرية في مدى تضرر مصالح الخصم من هذه المخالفة الإجرائية، وعبء إثبات هذا الضرر يقع على من يتمسك بالبطلان الإجرائي أي عليه أن يثبت فوات المصلحة التي يريد القانون تحقيقها من الشكل ال ذي وقعت مخالفته⁽⁵²⁾، وهذا ما أكدته المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه "يجوز للقاضي أن يمنح أجلا للخصوم لتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان بشرط عدم بقاء أي ضرر قائم بعد التصحيح.

يسري أثر هذا التصحيح من تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان"

(50) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 22.

(51) زودة عمر، المرجع السابق، ص 365.

(52) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 23.

واستنتاجاً لما سبق نلاحظ أن المشرع الجزائري أخذ بنظرية لا بطلان بغير نص قانوني، وهذا حرصاً منه على عدم تعسف القاضي في تقرير أثر البطلان في غير محله، وكما ربط هذا بأحقية التمسك بالبطلان بإثبات وقوع الضرر جراء العيب الذي شاب الإجراءات.

المبحث الثاني

أنواع وحالات بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

بما أن البطلان جزء إجرائي يلحق إجراء معين من إجراءات التحقيق⁽⁵³⁾، فهو يتعلق أساساً بالأعمال القانونية سواء في عناصرها الموضوعية أو الإجرائية إذا كانت قد شابها عيب، وعلى هذا المعيار يمكن القول منها ما يتعلق بالنظام العام ومنها ما يتعلق بالمصلحة الخاصة للخصوم⁽⁵⁴⁾، وبما أن مرحلة التحقيق في المنازعة الضريبية مرحلة دقيقة ومتشعبة قد يشوبها عيب في المقترضات الشكلية أو الموضوعية، فقد عمد المشرع الجزائري إلى وضع حالات بطلان إجراءات التحقيق.

بناء على ما تقدم نتناول في هذا المبحث أنواع بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية (المطلب الأول)، وبعد ذلك نتطرق إلى تبيان حالات بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول

أنواع بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

إن إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية تفرض عددا من الأحكام التي تنظم سير مختلف مراحل الدعوى، البعض منها يهدف إلى ضمان حسن العدالة، والبعض الآخر يرمي إلى حماية المصلحة الخاصة.

(53) فودة عبد الحكيم، البطلان في قانون المرافعات المدنية والتجارية، د ط، دار المطبوعات الجامعية، مصر، د ت ن، ص 22.

(54) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 7.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

وعلى هذا فأنواع البطلان تختلف باختلاف المصلحة المتضررة من جراء الإجراء المعيب، فإذا كانت تخص المصلحة الخاصة لأطراف النزاع فإن البطلان يكون نسبي.

أما إذا كان الإجراء المخالف يتعلق بمصلحة المجتمع وبحسن سير العدالة فإن البطلان الذي يلحق بالإجراء المعيب يكون بطلاناً مطلقاً متعلقاً بالنظام العام، وعليه فإنّ القضاة تواجههم هذه المسألة وهم مدعوون للإلتزام بالدقة في مميزات كل نوع للقول بأنّ مخالفة إجراء معين يترتب عليه بطلان مطلق أونسبي⁽⁵⁵⁾.

بناء على ما تقدم سنتطرق في هذا المطلب إلى دراسة البطلان المتعلق بالنظام العام (الفرع الأول)، وبعد ذلك ندرس البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة للخصوم (الفرع الثاني).

الفرع الأول

البطلان المتعلق بالنظام العام

هناك من يفرّق بين البطلان المطلق والبطلان المتعلق بالنظام العام، وذلك لعدم مرافقة البطلان المطلق للبطلان المتعلق بالنظام العام إلاّ أنه مع هذا يرون أنه لا ضرر منه في النهاية⁽⁵⁶⁾.

إذا كان البطلان المطلق هو ذلك البطلان المترتب كنتيجة لعدم مراعاة قواعد جوهرية في الإجراءات فإنّ البطلان المتعلق بالنظام العام هو ذلك البطلان المترتب كنتيجة لعدم مراعاة المصلحة العامة ومن ثم برزت نقاط خلاف بين المصطلحين يمكن إبرازها في النقاط التالية:

1- أن البطلان المطلق هو الذي يتقرر بقوة القانون دون الحاجة إلى إستصدار حكم بشأنه في حين أن البطلان المتعلق بالنظام العام لا بد من حكم يقرره.

(55) أوحاده فيصل، روباخ ليندة، بطلان إجراءات التحقيق القضائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012، ص 18.
(56) رعوف عبيد، المشكلات العملية في الإجراءات، ط 2، دار الفكر العربي، مصر، 1980، ص 371.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

2- أن البطلان المطلق لا مجال لتصحيحه على خلاف الآخر الذي يمكنه ذلك ، ومع ذلك فمن جهة أخرى يجتمع المفهومان في جوانب هي :

- لا يمكن تصحيحهما بالتنازل.

- يجوز لكل من له مصلحة التمسك بهما ، ويحكم بهما القاضي من تلقاء نفسه حتى في غياب طلب الخصوم.

- يجوز التمسك به في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.

وبين هذا وذاك ظهر اتجاه فقهي وقضائي حديث سائد في كل من فرنسا ومصر والجزائر وتونس والمغرب يقر بعدم وجود أي فرق بينهما لكونهما يؤديان نفس المعنى وهذا ما تؤكد الأحكام الصادرة من القضاة الفرنسي وحتى الجزائري خاصة منه قرارات المحكمة العليا والتي تقرر البطلان المطلق بالبطلان المتعلق بالنظام العام بتصريحها وقضائها: "أن البطلان مطلق لتعلقه بالنظام العام"⁽⁵⁷⁾، وعليه فهذا النوع من البطلان مسألة ذات أهمية بالغة في المجال العلمي والنظري لما يترتب عليه من آثار ونتائج.

لقد تعددت تعريفات البطلان المتعلق بالنظام العام لكن من أهمها نجد على أنه هو الجزاء على مخالفة القواعد الخاصة بالإجراء المتعلق بحماية النظام العام والمقرر لحماية المجتمع، كما اكتفى البعض من مجرد القول أنه "البطلان الذي يترتب على مخالفة القواعد الإجرائية المتعلقة بالنظام العام"⁽⁵⁸⁾.

وعليه يمكن إيراد بعض الأمثلة عن البطلان المتعلق بالنظام العام في إطار المنازعة الضريبية:

فمثلا الإخلال بإجراء التبليغ، حيث يباشر المستشار المقرر إجراءات التحقيق بإعلان أطراف المنازعة الضريبية بالمذكرات لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية عملا بنص المادة 2/838 من قانون

(57) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 8.

(58) بكوش يحي، الأحكام القضائية وصياغتها الفنية، د ط، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1984، ص 88.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي فإذا أخل المستشار المقرر بهذا الإجراء فإنه يتقرر البطلان حيال تدابير التحقيق⁽⁵⁹⁾.

كما أنه إذا إرتأت تشكيلة الحكم إتخاذ تدابير تحقيقية أخرى خاصة، غير تلك التي إفتتح عليها التحقيق مثل إجراء الخبرة، كما لو أدرك أحد الخصوم عدم تنفيذ الخبير لمهامه الفنية شخصيا، أو قام بها خبير كان قد تم شطبه من جدول الخبراء المعتمدين، أو كانت الخبرة قد أنجزها خبير واحد في الوقت الذي أمرت المحكمة الإدارية بإنجازها من طرف ثلاث خبراء وفقا لنص المادة 86-2 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث أنه "تم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية غير أنها تسند إلى ثلاث (03) خبراء إذ طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث".

وكذلك إذا تخلف كاتب الضبط عن تحرير محضر إيداع الخبير لتقريره، أو في حالة استدعاء الخبير للخصوم بغير الشكل المنصوص عليه قانونا، أو في حالة التأخر في إيداع التقرير بدون مبرر مجدي، وكل إخلال بذلك يرتب البطلان حيال أعمال التحقيق⁽⁶⁰⁾.

هكذا نستنتج مما تقدم أنّ البطلان المتعلق بالنظام العام يسمح بالفصل العادل في الدعوى وحسن سير العدالة.

(59) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 145.

(60) المرجع نفسه، ص 146.

- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون،

تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تزي وزو، 2010، ص 126.

- بوصنيرة خليل، "إجراءات الخبرة في المنازعات الجبائية"، من أعمال الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق، جامعة قالم، 21 و 22 أبريل 2008، ص 150.

الفرع الثاني

البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة للخصوم

وهو الآخر يأخذ تسمية البطلان النسبي أو بتعبير آخر هو كل بطلان غير متعلق بالنظام العام⁽⁶¹⁾.

البطلان المطلق يرمي إلى حماية المصلحة العامة للمجتمع بينما وضع البطلان النسبي لحماية مصلحة الخصوم في الدعوى وصيانتها وتقرير ضمانات لها، وبالتالي فهو الذي يترتب على مخالفة القواعد الإجرائية المتعلقة بمصلحة الخصوم، وعليه فهو كل بطلان ليس متعلق بالنظام العام⁽⁶²⁾.

يبقى المعيار أو الضابط الذي يعتمد عليه لتقرير البطلان المتعلق بمصلحة الأطراف هو معيار المصلحة، ولذلك يقتصر مجاله في الأحوال التي ترد المخالفة فيها على قاعدة إجرائية تحمي مصلحة تقبل التصرف فيها، وأن القضاء هو الذي يقدر أن الإجراء الجوهري المخالف يمس المصلحة الخاصة للخصوم⁽⁶³⁾.

البطلان المتعلق بمصلحة الخصوم في إطار إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري يتقرر في حالة مثلاً:

تخلف الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه بموجب الطعن النزاعي أمام المحكمة الإدارية، والمنصوص عليه في المادة 83-2 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث أن مباشرة التحقيق في المنازعة دون أن يتضمن ملف الدعوى لهذا الإشعار يخول للمدعى عليه وحده حقّ الدفع ببطلان التحقيق المباشر في الدعوى بغياب هذا الإشعار⁽⁶⁴⁾.

(61) أمينة مصطفى النمر، قوانين المرافعات: ج 1، المدخل لدراسة قانون المرافعات، د ط، منشأة المعارف، الإسكندرية، د ت ن، ص 26.

(62) حميداني محمد، المرجع السابق، ص 88.

(63) محمد شتا أبو سعد، الدفوع المتعلقة بعوارض الخصومة، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2000، ص 30.

(64) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 155.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

تخلف الخبير عن إخطار المصلحة الجبائية أو المكلف بالضريبة بتاريخ وساعة بدء عملية الخبرة خلال الأجل المنصوص عليه في المادة 86-6 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁶⁵⁾، بحيث "يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات".

وفي الأخير نخلص إلى أنّ المشرع الجزائري نص على البطلان المتعلق بمصلحة الخصوم في المادة 62 و 63 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث تنص الأولى على أنه " يجوز للقاضي أن يمنح أجلا للخصوم لتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان بشرط عدم بقاء أي ضرر قائم بعد التصحيح. يسري أثر هذا التصحيح من تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان"، والثانية على أنه "لا يجوز التمسك ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا إلا لمن تقرر البطلان لصالحه".

وعلى هذا فإنّ المشرع يقصد في هذه المادتين البطلان المتعلق بمصلحة الخصوم وليس ذلك المتعلق بالنظام العام لأن مخالفة الشكل المقرر لحماية المصلحة العامة يجب الحكم به سواء قام بإثارته أحد الخصوم أم لا، وفي أية مرحلة تكون عليها الدعوى⁽⁶⁶⁾.

المطلب الثاني

حالات بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

يتطلب القانون في إجراءات التحقيق مقتضيات موضوعية، ومقتضيات شكلية، فإذا تخلف أحدهما يؤدي ذلك إلى بطلان إجراءات التحقيق، وعلى هذا عمد المشرع الجزائري إلى تحديد حالات بطلان إجراءات التحقيق القضائي، وذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(65) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، د ط، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 111.

(66) بوضياف عادل، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج 1، الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، د ط، كليك للنشر، الجزائر، 2011، ص ص 112-113.

بناء على هذا ندرس حالات البطلان فيما يلي: أولاً تخلف المقتضيات الشكلية (الفرع الأول)، وثانياً تخلف المقتضيات الموضوعية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تخلف المقتضيات الشكلية

يشمل الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية المتعلقة بالتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية شكلاً كل الأعمال التحضيرية لمباشرة التحقيق أثناء البدء فيه وأثناء سيره، وعلى هذا يمكن لأطراف المنازعة الضريبية الدفع ببطلان إجراءات التحقيق شكلاً وهذا قبل إيداء الدفع أو الدفع الموضوعية⁽⁶⁷⁾، وتتمثل حالات الدفع ببطلان إجراءات التحقيق شكلاً في أنه يجب أن ينص القانون صراحة على بطلان الأعمال الإجرائية في الشكل، وثبوت الضرر من الإجراء المعيب.

أولاً: ورود النص القانوني على تقرير البطلان

هذا ما نصت عليه المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث أنه "لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلاً إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك..."، يفهم من هذه المادة أنه يجب أن ينص القانون صراحة على بطلان الأعمال الإجرائية في الشكل، وبالتالي يجوز التمسك ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية إذا شاب الإجراء عيب شكلي وهذا إذا نص القانون صراحة على ذلك، لكن إجتهد المحكمة العليا تذهب إلى أنه إذا تعلق البطلان بالنظام العام، فإنه يمكن تقرير البطلان رغم غياب النص القانوني، بالإستناد للقواعد العامة للبطلان⁽⁶⁸⁾.

(67) يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد: الدعوى القضائية، د ط، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 54.

(68) العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، د ط، منشورات أمين، الجزائر، 2009، ص 78.

ثانيا: ثبوت الضرر من الإجراء المعيب

بالإضافة إلى مبدأ لا بطلان إلا بنص قانوني، فإنّ المشرع الجزائري ربط هذا بموجب المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أحقية التمسك بالبطلان بإثبات وقوع الضرر جراء العيب الذي شاب الإجراء، حيث "لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلا إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، وعلى من يتمسك به أن يثبت الضرر الذي لحقه"، ويفهم من ذلك أنّ القاضي المقرر لا يقضي ببطلان العمل الإجرائي المتخذ في إطار عملية التحقيق المترقب في تسوية المنازعة الضريبية لمجرد النص عليه في القانون، وإتّما يحكمه فوق ذلك أيضا ضابط تحقق الضرر⁽⁶⁹⁾.

ما يجب الإشارة إليه أنّ المشرع الجزائري استعمل مصطلح الضرر في غير موضعه لأنّ ما يقابله في اللغة الفرنسية le grief وهو إصطلاح قانوني لا يرادف الضرر، والترجمة الحرفية يقصد بها سبب أوباعث الشكوى، الطلب أو الدعوى، ويعرفها الفقه الفرنسي على أنّه معيار من أجل قبول الدفع بالبطلان لعب في الشكل، حيث يجب على المتمسك بالبطلان أن يثبت أنّ مخالفة الشكل تسبب له مساس بحقوقه ومركزه القانوني، بالتالي فالضرر المقصود في المادة لا يأخذ الضرر بمفهومه العام الذي يمكن جبره عن طريق التعويض، ولكن بمفهوم التغيير في المركز القانوني للخصم الذي يتمسك بالبطلان⁽⁷⁰⁾.

الفرع الثاني

تخلف المقتضيات الموضوعية

حصرت المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حالات بطلان الأعمال الإجرائية لعب أو مخالفة في الموضوع في حالتين وجعلتهما من النظام العام يثيرهما القاضي من تلقاء نفسه⁽⁷¹⁾.

(69) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 141.

(70) العيش فضيل، المرجع السابق، ص ص 78-79.

(71) يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري وفق أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط 2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 35.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

وعلى هذا تتمثل حالات بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية من حيث الموضوع التي وردھا المشرع في المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على سبيل الحصر فيما يأتي:

أولاً: انعدام الأهلية للخصوم

يترتب البطلان بانعدام أهلية الخصوم في إطار إجراءات التحقيق المتعلقة بالمنازعة الضريبية، حيث يعتبر توفر أهلية التقاضي أمر أساسي بالنسبة لكل خصم، حيث أنه لا يجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء ما لم يكن حائزاً لأهلية التقاضي وترتبط بأهلية الأداء لذلك تتوفر أهلية التقاضي في القانون الجزائري في كل شخص بلغ سن الرشد وكان متمتعاً بكافة القوالب العقلية ولم يحجر عليه، بينما إن توفرت أهلية الوجوب دون أهلية التقاضي فلا يجوز لشخص أن يباشر إجراءات الخصومة بنفسه إنما يشترط أن يقوم بها شخص يمثله في ذلك⁽⁷²⁾.

إن أهلية التقاضي مسألة ذات أهمية يترتب على تخلفها بطلان إجراءات التحقيق لتعلقها بالنظام العام حيث يجوز للخصم الدفع بالبطلان.

ويجب الإشارة إلى أن شرط الأهلية ليس شرط لقبول الدفع إنما هو شرط لصحة الإجراءات بالتالي إذا أبدى الدفع ممن ليس أهل لإبدائه كان دفعه مقبولاً لكن إجراءاته تكون باطلة وجاز للخصم المقابل الدفع ببطلان إجراءات التحقيق لعدم توفر شرط الأهلية⁽⁷³⁾.

ثانياً: انعدام الأهلية أو التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي

هذه الحالة نصت عليها المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يترتب البطلان بانعدام الأهلية وبغياب التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي في حالة إغفال لقاعدة جوهرية في

(72) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 25.

- بوضياف عادل، المرجع السابق، ص 114.

(73) مرابط وسيلة، الدفوع الشكلية في قانون الإجراءات المدنية والقضاء، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2008/2005، ص 6.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

الإجراءات، ومثاله فيما يخص بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، تبليغ مذكرات التحقيق إلى المكلف بالضريبة وهو فاقد الأهلية أو تبليغها إلى ممثل غير مؤهل قانوناً لمديرية الضرائب⁽⁷⁴⁾.

ولمجلس الدولة اجتهاد فيما يخص ذلك، حيث جاء في إحدى قراراته أنه لا بد من التحقق في أسماء الأطراف المتقاضية وعناوينهم وأسماء ممثليهم القانونيين، وعدم مراعاة ذلك يثير الدفع "بخرق الأشكال الجوهرية في الإجراءات وهو من النظام العام..."⁽⁷⁵⁾.

(74) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 148.

(75) قرار مجلس الدولة رقم 207171، صادر بتاريخ 2001/04/09، بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ومؤسسة التموين بالمواد الغذائية، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص ص 92-95.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

تتميز إجراءات تطبيق نظرية البطلان بالتعقيد والتنوع وذلك لتشعب إجراءات التحقيق قصد إعطاء ضمانات أكثر لحقوق الدفاع، وهكذا فإن البطلان الذي يلحق إجراءات التحقيق القضائي يكون إما لوجود عيب أو سهو فيها، مما يجعل إثارته أمرا لا مفر منه⁽⁷⁶⁾.

وعلى هذا يخضع الإطار القانوني لتطبيق نظرية البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية لنموذج نظامي حدده المشرع في قواعد أصولية وأخرى خاصة مجتمعة في نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية⁽⁷⁷⁾.

لذا يجدر بنا تبيان نطاق تطبيق نظرية البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية (المبحث الأول)، والأثر المترتب عن التمسك ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية (المبحث الثاني).

(76) أوحاده فيصل، روبايش ليندة، المرجع السابق، ص 38.

(77) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 138.

المبحث الأول

نطاق تطبيق نظرية البطلان

على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

تُظهر النصوص القانونية الواردة في بيان الجزاء المترتب عن مخالفة إجراءات التحقيق القضائي والتي نجد لها تطبيقات في المنازعة الضريبية، صورتين من البطلان، أولهما يتعلق بالبطلان المرتبط بالنظام العام بحيث يلتزم القاضي بإثارته من تلقاء نفسه دون انتظار التمسك به من جانب الخصوم في المنازعة، وثانيتهما تتعلق بالبطلان المرتبط بالمصلحة الخاصة للخصوم، بحيث يبقى الإجراء التحقيقي المعيب في هذه الحالة قابلاً للتصحيح ولا يثيره القاضي تلقائياً⁽⁷⁸⁾.

وعلى هذا نبين في هذا المبحث، تطبيقات البطلان المتعلقة بالنظام العام على إجراءات التحقيق (المطلب الأول)، وتطبيقات البطلان المتعلقة بالمصلحة الخاصة على إجراءات التحقيق (المطلب الثاني).

المطلب الأول

تطبيقات البطلان المتعلقة بالنظام العام على إجراءات التحقيق

إنّ البطلان المتعلقة بالنظام العام على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، هو الوصف القانوني الذي يلحق العمل المخالف لما نص عليه القانون مخالفة تؤدي إلى عدم ترتيب الآثار القانونية التي يترتبها عليه القانون لو كان صحيحاً⁽⁷⁹⁾، وهو بطلان يتقرر التمسك به من أيّ طرف في الخصومة مراعاة لإعتبارات المصلحة العامة.

(78) المرجع نفسه، ص 134.

(79) العيش فضيل، المرجع السابق، ص 78.

- أمينة مصطفى النمر، المرجع السابق، ص 25.

وبناء على هذا سنبين في هذا المطلب دور أطراف المنازعة الضريبية في التمسك بالبطلان المتعلق بالنظام العام (الفرع الأول)، وسلطة القاضي الإداري في إثارة البطلان المتعلق بالنظام العام (الفرع الثاني).

الفرع الأول

دور أطراف المنازعة الضريبية

في التمسك بالبطلان المتعلق بالنظام العام

إنّ مخالفة قاعدة مقررة لحماية النظام العام يترتب عليه البطلان مباشرة، فهو مقرر لحماية مصلحة عامة تمس النظام الأعلى للمجتمع، حيث يمكن القول بأنّ فكرة النظام العام هي جميع القواعد المتعلقة بالتنظيم القضائي، وأهلية الخصوم وكل الأشكال التي ترمي إلى ضمان حسن سير القضاء كمرفق عام، أو بالتنظيم العام للخصومة القضائية فإنّ المشرع ينص في مجمل هذه القواعد أنها من النظام العام، إلّا أنّه في حالة عدم النص على ذلك فيجب على القاضي تقدير المصلحة التي شرعت القاعدة لأجلها⁽⁸⁰⁾.

يخضع بطلان الإجراءات المتعلقة بتدابير التحقيق في المنازعة الضريبية للقواعد المقررة لبطلان الأعمال الإجرائية⁽⁸¹⁾، وهو بطلان لا يجوز التمسك به إلّا إذا نص عليه القانون صراحة ويثار من طرف الشخص الذي تقرر البطلان لمصلحته⁽⁸²⁾، وهذا ما نستدرجه من أحكام المواد 60، 63، و64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يجوز لأطراف المنازعة الضريبية التمسك بالبطلان المتعلق بالنظام العام في أيّ مرحلة كانت عليها ولو أمام مجلس الدولة في مرحلة الإستئناف أو الطعن بالنقض، ومن أوجه التمسك بالبطلان المتعلق بنظام العام نجد مثلا:

(80) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 39.

(81) راجع نص المادة 95 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

(82) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 145.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

إذا أدرك أحد الخصوم عدم تنفيذ الخبير لمهامه الفنية شخصياً، أو قام بها خبير قد تم شطبه من جدول الخبراء المعتمدين، أو في حالة استدعاء الخبير للخصوم بغير الشكل المنصوص عليه قانوناً أوفي حالة التأخر في ايداع التقرير بدون مبرر مجدي⁽⁸³⁾، وبالتالي كل إخلال بذلك يرتب البطلان حيال أعمال التحقيق.

وكما يرتب أثر البطلان أيضاً عن عدم مراعات أجل إختتام التحقيق، بحيث يتعين على القاضي المقرر إنهاء مهامه قبل حلول أجل الإختتام المحدد بأمر من رئيس تشكيلة الحكم رغم العوارض التي قد تتخلل تدابير التحقيق في المنازعة، وإذا تخلف الأطراف عن مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد، يجوز للقاضي المقرر إختتام التحقيق دون إشعار مسبق وذلك من غير أن يكون لهم أي وجه للتمسك بالبطلان لعدم مراعاة مبدأ الوجهي⁽⁸⁴⁾.

كما نجد أيضاً إغفال قاعدة جوهرية في الإجراءات مثل مباشرة التحقيق في مذكرات الرد المقدمة من الخصوم خلال سير عملية التحقيق دون التأكد من توفر شرط الصفة والمصلحة في الأطراف⁽⁸⁵⁾، حيث تنص المادة 1/13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "لا يجوز لأي شخص، التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة ومحتملة بقرها القانون".

وكما يثار من الخصوم الدفع ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية إذا لم يتحقق القاضي المقرر من صحة إجراءات رفع الدعوى، لاسيما ما يتعلق بشكل العريضة، حيث يجب أن تحرر على ورق مدموغ، أي ورق عادي وعليه طابع الدمغة الخاضع لقانون الطابع⁽⁸⁶⁾.

ينبغي الإشارة إلى أن الدفع المتعلق ببطلان إجراءات التحقيق لا يلقي قبولا ما لم يثبت من آثار الدفع، الضرر الذي لحق الطرف المتمسك به من جراء المخالفة التي شابته الإجراءات التحقيقي، وهذا عملاً بنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لكن الإجتهد القضائي عرف تلطيفاً لهذا المبدأ

(83) أغليس بوزيد، المرجع السابق ص 146.

(84) المرجع نفسه، ص 147.

(85) المرجع نفسه، نفس الصفحة.

(86) قرار مجلس الدولة رقم 176922، صادر بتاريخ 2000/06/26 (غير منشور).

- أشار إليه: حركات بوبكر عبد الغني، قروش أنس، المرجع السابق، ص 39.

القانوني من خلال الإعفاء من إثبات الضرر إذا كان البطلان متعلقا بالنظام العام، حيث جاء في قرار المحكمة العليا رقم 450544 المؤرخ في 2007/12/05 ما يلي "... ولكن حيث أنه يتعين على من يتمسك ببطلان الإجراءات أن يثبت الضرر الذي لحقه من جراء المخالفة المثارة، ما لم تكن من النظام العام، وعليه فالوجه المثار غير مؤسس..."⁽⁸⁷⁾.

وهكذا نستنتج مما سبق أنّ لأطراف المنازعة الضريبية دور في التمسك بالبطلان المتعلق بالنظام العام على إجراءات التحقيق، وهذا ما يسمح بالفصل العادل في الدعوى، لكن هل يترتب نفس الأثر من الدور المنوط للقاضي الإداري في إثارة هذا البطلان؟

الفرع الثاني

سلطة القاضي الإداري في إثارة البطلان المتعلق بالنظام العام

إنّ بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية يخضع للقواعد المقررة لبطلان الأعمال الإجرائية، وهو بطلان لا يقرّر إلاّ إذا نصّ القانون على ذلك صراحة عملا بنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث "لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلا، إلاّ إذا نص القانون صراحة على ذلك وعلى من يتمسك به أن يثبت الضرر الذي لحقه"، وعلى هذا يكون القاضي ملزم بإتباع إجراءات التحقيق طبقا لما نص عليه المشرع، وبالتالي إذا أحل القاضي بذلك يرتب البطلان حيال أعمال التحقيق.

لكن تدخل المشرع بموجب المادة 60 المذكورة أنفا لتحديد نظرية البطلان وربط تقريرها القضائي بنص قانوني، يثير نوعاً من اللبس والتقييد، ذلك أنّ ربط بطلان إجراء التحقيق بضرورة ورود نص عليه في القانون صراحة قد يتحول إلى وسيلة يفرط فيها المشرع تحديد القواعد الإجرائية التحقيقية فيسرف القضاء الإداري في الحكم بالبطلان لمجرد مخالفة أو إغفال أيّ منها، أو يضيق تقدير هذه القواعد فتهدر حقوق الدفاع، فضلا عن صعوبة حصر المشرع لجميع حالات البطلان والنص عليها صراحة في كل

(87) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 150.

- نويري عبد العزيز، " المنازعات الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها"، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006، ص

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

حالة⁽⁸⁸⁾، وهذا ما يجعلنا نتساءل إذا كان للقاضي الإداري سلطة تقديرية في إثارة البطلان المتعلق بالنظام العام؟.

ويظهر ذلك في ربط المشرع بموجب المادة 60 المذكورة أعلاه مبدأ لا بطلان بغير نصّ قانوني بأحقية التمسك بالبطلان بإثبات وقوع الضرر جراء العيب الذي شاب الإجراء، مما يستلزم تقدير الضرر في كل حالة، وهو إختصاص يقدره القاضي الإداري بحكم دوره الإجتهادي، وهذا ما يجعلنا نستشف أن الحكم بالبطلان يترتب لمجرد النص عليه في القانون وكذلك إلى قناعة القاضي الإداري من ملف التحقيق على ثبوت الضرر⁽⁸⁹⁾.

وكما تظهر أيضا سلطة القاضي الإداري في إثارة البطلان المتعلق بالنظام العام ما نصت عليه المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "يثير القاضي تلقائيا انعدام الأهلية، ويجوز له أن يثير تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي"⁽⁹⁰⁾.

هكذا نستنتج ممّا تقدم أنّ للقاضي الإداري سلطة تقديرية في إثارة البطلان المتعلق بالنظام العام، لكن هذه السلطة تقتصر فقط على البطلان المتعلق بالنظام العام وحده دون البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة للخصوم.

المطلب الثاني

تطبيقات البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة على إجراءات التحقيق

يتقرر البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة في التحقيق القضائي للمنازعة الضريبية عند مخالفة قاعدة من القواعد التي نص عليها المشرع لحماية مصالح الخصوم أيّا كان مركز الخصوم في الدعوى

(88) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 151.

- بغدادي جيلالي، "رقابة المحكمة العليا على مقررات التحقيق"، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1992، ص 151.

(89) بوضياف عادل، المرجع السابق، ص 110.

(90) بن صاولة شفيقة، "السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق في النزاع"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 28 و 29 أبريل 2009، (غير منشور)، ص 4.

سواء كان مدعياً أو مدعي عليه أو مدخلاً في الخصام، فليس لغيره أن يتمسك به، وهذا ما يؤكد وجوب مراعاة بعض الشروط القانونية التي بدونها يسقط الحق في الدفع ببطلان إجراءات التحقيق محل البحث⁽⁹¹⁾.

وبناء على هذا سنتطرق في هذا المطلب إلى دراسة التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة (الفرع الأول)، وسقوط الدفع بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة

تنص المادة 63 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "لا يجوز التمسك ببطلان الأعمال الإجرائية شكلاً إلا لمن تقرر البطلان لصالحه"، وعلى هذا فإن بطلان الأعمال الإجرائية المتعلقة بالتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية من حيث الشكل يرتبط بالمصلحة الخاصة، فيتقرر الحق في التمسك به لصاحب هذه المصلحة وحده⁽⁹²⁾، وليس لغير الخصم صاحب المصلحة التمسك بهذا البطلان المقرر لحماية مصالحه، كما لا يكون للقاضي أن يقضي بهذا البطلان من تلقاء نفسه⁽⁹³⁾، وتكون إثارته خلال القيام بالإجراء التحقيقي، حيث لا يعتد بالدفع بالبطلان المقرر للمصلحة الخاصة إذا قدم من تمسك به دفاعاً في الموضوع لاحقاً للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان⁽⁹⁴⁾، عملاً بنص المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعلى هذا فإن البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة تحكمه قاعدتين أساسيتين بالنسبة للتمسك به، تتمثل القاعدة الأولى في أنّ الحق في التمسك بالبطلان يقتصر على من شرع لمصلحته إذ لصاحب هذه المصلحة وحده حق التمسك بالبطلان فإن لم يتمسك به فليس لغيره ذلك، كما لا يكون للقاضي حق إثارته من تلقاء نفسه، أما القاعدة الثانية تتمثل في أنه ليس لمن كان سبباً في بطلان العمل الإجرائي أن يتمسك

(91) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 154.

(92) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 38.

(93) أحمد هندي، المرجع السابق، ص 21.

(94) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 155.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

ببطلانه سواء كان هو الذي تسبب فيه بنفسه أو كان الذي تسبب فيه شخص يعمل باسمه كالممثل القانوني أو الوكيل عنه، وأساس ذلك أنه لا يجوز للخصم أن يستفيد من خطأ ارتكبه أو مخالفة ساهم فيها⁽⁹⁵⁾.

ومن أوجه التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، تشير إلى تخلف الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه بموجب الطعن النزاعي أمام المحكمة الإدارية، حيث تنص المادة 83-2 من قانون الإجراءات الجبائية أنه "يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه"، وبالتالي فإن مباشرة التحقيق في المنازعة دون أن يتضمن ملف الدعوى لهذا الإشعار يحوّل للمدعي عليه وحده حق الدفع ببطلان التحقيق المباشر في الدعوى بغياب هذا الإشعار، غير أنه إذا رأت المحكمة قابلية تصحيح الإجراء أمرت بإيداع هذا الإشعار في ملف التحقيق لتفادي الحكم بالبطلان⁽⁹⁶⁾ عملاً بنص المادة 66 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إضافة إلى إمكانية التمسك ببطلان التحقيق القضائي الذي إعتد فيه القاضي على الخبرة الفنية للفصل في المنازعة الضريبية، التي أنجزها خبير طلب رده ممن تقرر لمصلحته هذا الطلب من الخصوم لسبب جدي ومعلّل⁽⁹⁷⁾ في الأجل المنصوص عليه في المادة 86-4 من قانون الإجراءات الجبائية. ففي هذه الأمثلة يمكن لأحد أطراف المنازعة الضريبية الذي له مصلحة خاصة سواء كان مدعي أو مدعي عليه، أن يتمسك بالدفع بالبطلان وحده دون غيره من أطراف المنازعة الضريبية، لتعلق هذا الدفع بالمصلحة الخاصة.

(95) مرابط وسيلة، المرجع السابق، ص 18.

(96) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 155.

(97) أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002، ص 63.

-SELISKE Véronique, COTTET Philippe, GIRODROUX Catherine, "Faire face aux contrôles de l'Administration : Impôts- URSSAF- Travail- concurrence et Fraudes", <http://www.commentcamarche.net/>

هذا ويترتب عن عدم التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة خلال القيام بإجراءات التحقيق، سقوط الحق في إثارته مجدداً وبذلك نستخلص أن السقوط أكثر حدة من أثر البطلان ذاته، لكونه يحول دون تجديد الإجراء الباطل عكس البطلان الذي لا يحول دون تجديد الإجراء إذا تم التمسك به في أوانه المحدد في القانون⁽⁹⁸⁾، لذلك نتساءل عن الأساس الذي اعتمده المشرع الجزائري في تقرير سقوط الحق في الدفع بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة على إجراءات التحقيق؟ وهو ما سنتطرق إليه في الفرع الموالي.

الفرع الثاني

سقوط الدفع بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة

إنّ الجزاء القانوني المترتب عن عدم استعمال الحق الإجرائي المتعلق بإثارة بطلان تدابير التحقيق القضائي الخاص بالمنازعة الضريبية في الزمن أو الترتيب المحدد في القانون لصاحب المصلحة، يتمثل في سقوط هذا الحق باعتبار أن الدفع بالبطلان من الدفع الشكلية التي يجب إثارتها قبل إبداء أية مسألة فرعية يستشف منها التنازل عن البطلان المقرر لحماية المصلحة الخاصة⁽⁹⁹⁾، ويعني هذا أنه يجب على الخصم التمسك بالبطلان قبل أي دفع أو دفاع في الموضوع، فإذا تمسك بدفع موضوعي يترتب على ذلك سقوط حقه في الدفع بالبطلان⁽¹⁰⁰⁾، وهو ما نص عليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث جاء في نص المادة 61 منه "يمكن إثارة الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية شكلاً خلال القيام بها ولا يعتد بهذا الدفع المتمسك به دفاعاً في الموضوع لاحقاً للعمل الإجرائي".

ويفهم من هذه المادة حسب تقدير المشرع الجزائري هو عدم الإعتداد بالدفع بالبطلان إذا قدم من تمسك به دفاعاً في الموضوع قبل إثارة هذا البطلان، وفي هذه الحالة يسحب الحق الإجرائي في التمسك

(98) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 158.

(99) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 158.

(100) مرابط وسيلة، المرجع السابق، ص 8.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

ببطلان أي عمل إجرائي مقرر لحماية المصلحة الخاصة، عرفانا من المشرع بأهمية حماية الحقوق الموضوعية على حساب الحقوق الإجرائية⁽¹⁰¹⁾.

ومن ذلك نفهم أن الحق في التمسك ببطلان إجراء تحقيقي في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، يسقط إذا كان مقررا للمصلحة الخاصة إذا لم يتم إبدائه في أوانه كما في حالة إبداء الإدارة الجبائية مثلا طلبات إدخال الغير في المنازعة إذا كان هذا الغير حائزا لأموال المكلف بالضريبة المراد توقيع الحجز عليها لتحصيل المساهمة المستحقة على ذمة هذا الأخير لصالح الخزينة العمومية، ذلك أن الإدارة الجبائية بهذه الطلبات تكون قد تعرضت للموضوع أيًا كانت طبيعته⁽¹⁰²⁾.

يري الدكتور أحمد أبو الوفاء⁽¹⁰³⁾ أن مسقطات الدفع بالبطلان يظهر في الحالات التالية:

- تقديم دفع شكلي آخر خلاف البطلان سواء شفاهة أو في مذكرة مكتوبة.
- الدخول في الموضوع بطلب رفض طلبات المدعي ومناقشتها من أجل الحكم برفضها أو عرض تصالح بشأنها أو تفويض الأمر للمحكمة لتحكم بما تراه على ضوء دفاعه أو إبداء طلبات عارضة أو إدخال ضامن في الدعوى.
- طلب تأجيل الدعوى لتقديم مستندات حاسمة فيها تؤكد عدم صحة طلبات المدعي أو طلب التأجيل للإطلاع على سندات الخصم والرد عليها .
- طلب ضم دعوى أخرى منظورة أمام قسم آخر بنفس المحكمة لتحقيق دفاعه بعدم صحة طلبات المدعي، فذلك يعني إقراره بسلامة الإجراءات ودخوله في الموضوع.
- طلب وقف الدعوى للفصل في مسألة أولية يتوقف عليها الفصل في موضوع الدعوى .
- التمسك بسقوط الخصومة أو انقضاؤها بالتقادم.
- الدفع بعدم قبول الدعوى.

(101) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 159.

(102) المرجع نفسه، ص 160.

(103) أحمد أبو الوفاء، نظرية الدفوع في قانون المرافعات، ط 3، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، ص 122.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

وقف الدعوى إتفاقاً ثم تعجيلها، فلا يجوز عند تعجيل إيداء دفع بالبطلان على الإجراءات السابقة عن الوقف⁽¹⁰⁴⁾.

(104) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص ص 42-43.

المبحث الثاني

الأثر المترتب عن التمسك ببطلان

إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية

لا يقع البطلان بقوة القانون ولو تعلق بالنظام العام، ولذلك وجب الحكم به، ويعتبر الحكم الصادر بالبطلان حكماً مقررًا، وإذا حكم بالبطلان اعتبر العمل الإجرائي كأنه لم يكن⁽¹⁰⁵⁾، وبلقالي فإن إجراء التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية إذا تقرر بطلانه لعيب شابه بمقتضى قرار المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة اعتبر كأنه لم يكن ولا تسري آثاره، وكما يمتدّ مفعول هذا البطلان إلى الإجراءات اللاحقة في سير المنازعة الضريبية دون الإجراءات السابقة لهذا الإجراء المعيب، لوجود ارتباط قانوني بين العمل الإجرائي الباطل والعمل اللاحق عليه، بحيث يعتبر الأول شرطاً لصحة الثاني⁽¹⁰⁶⁾.

لكن بالرجوع إلى المواد 62، 66، و 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستشف إمكانية تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، ممّا نجد له تطبيقاً في تدابير التحقيق الخاصة بالمنازعة الضريبية، لنستخلص فكرة قانونية مفادها إمكانية تفادي العيب الإجرائي أو الحدّ من آثار البطلان⁽¹⁰⁷⁾.

وبناء على ما تقدم سندرس في هذا المبحث آثار البطلان على سير إجراءات المنازعة الضريبية (المطلب الأول)، والحد من آثار البطلان (المطلب الثاني).

(105) عمر زودة، المرجع السابق، ص 372.

(106) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 163.

(107) المرجع نفسه، ص 164.

المطلب الأول

أثر البطلان على سير إجراءات المنازعة الضريبية

لكي يرتب البطلان آثاره لابد من صدور حكم يقرره، فالإجراء يظل صحيحاً منتجا لآثاره إلى أن يتقرر بطلانه⁽¹⁰⁸⁾، فإذا كان البطلان متعلقاً بالمصلحة الخاصة وتمّ التمسك به ممن تقرر لصالحه في الدعوى الضريبية بالوسيلة المناسبة وعلى نحو نموذجي المقرر في القانون زماناً وترتيباً، أو إذا كان البطلان متعلقاً بالنظام العام، وتحققت الـ نشأة الجماعية النازرة في المنازعة الضريبية -سواء على مستوى المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة -، من توافر حالة من حالات البطلان، كان القضاء به وجوباً لتوافر شروطه، والقرار القضائي الصادر ببطلان إجراء من إجراءات التحقيق يمتدّ أثره إلى لحظة إتخاذ الإجراء المعيب، ممّا نستنتج من خلاله أن أثر بطلان إجراء التحقيق غير مكّ زهن في ذاته، وإنما يلحقّ بالإجراءات التالية لسير المنازعة الضريبية⁽¹⁰⁹⁾.

لذلك نتطرق في هذا المطلب إلى بيان أثر البطلان في إجراء التحقيق ذاته (الفرع الأول)، ثمّ نخرج إلى تبيان أثر البطلان في الأعمال الإجرائية المرتبطة بسير المنازعة الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

أثر البطلان على إجراء التحقيق ذاته

إنّ القرار القضائي الصادر بإعلان بطلان إجراء تحقيق في المنازعة الضريبية هو حكم كاشف، لأنّ الإجراء يعتبر باطلاً من تاريخ اتخاذه وليس من يوم الحكم بإعلان بطلانه، وبالتالي تترتب آثاره من لحظة القيام بالإجراء التحقيقي، وتتحدد آثار البطلان في أن الإجراء التحقيقي الذي أعلن بطلانه يعتبر

(108) أحمد محمد إبراهيم الحفناوي، البطلان الإجرائي وأثره على الدعوى التأديبية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2006، ص 215.

(109) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 165.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

كأنه لم يُبَاشَر إطلاقاً خلال سير المنازعة الضريبية⁽¹¹⁰⁾، حيث متى قُضي ببطلان إجراء تحقيقي ما فإن أثر ذلك هو إلغاؤه واعتباره كأنه لم يكن⁽¹¹¹⁾، ولا تثوتب عليه أية آثار قانونية⁽¹¹²⁾.

وتطبيقاً لذلك فإن تقرير الخبرة المنجزة في المنازعة الضريبية يكتسب حجيتَه في عملية التحقيق إلى أن يثار بطلانه لعيب شابه⁽¹¹³⁾. فمثلاً المعاينات التي يقوم بها الخبير وحده دون دعوة الخصوم إذا كان رأي الخبير قد بني على تلك المعاينات فقط واتخذها أساساً لرأيه فإن بطلان المعاينات يؤدي إلى بطلان تقرير الخبرة⁽¹¹⁴⁾، وبالتالي يتقرر البطلان بحكم يستبعد هذا التقرير من ملف الدعوى التي بني عليها الحكم، فيعتبر كأنه لم يكن⁽¹¹⁵⁾.

وبالرجوع إلى نص المادة 845 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي توجب تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم، الذي يعد إجراء يضمن الوجاهية والحق في الدفاع أثناء التحقيق⁽¹¹⁶⁾، فإن إغفال تبليغ أحد أطراف المنازعة الضريبية بذلك يقرر البطلان إزاء إجراءات التحقيق، وهذا ما يؤدي إلى استبعاد هذه الإجراءات وعدم الإعتماد عليها للفصل في الدعوى، وبالتالي تزول كافة آثارها في إثبات المنازعة⁽¹¹⁷⁾، وقد جاء في إحدى القرارات الصادرة عن محكمة النقض المصرية أنّ عدم إعلان أحد الخصوم بمحتوى الأعمال الإجرائية التحقيقية يرتب البطلان المقرر لمصلحة هذا الخصم، وله التمسك به لإلغاء آثار هذه الأعمال⁽¹¹⁸⁾.

(110) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 166.

(111) أحمد محمد إبراهيم الحفناوي، المرجع السابق، ص 216.

(112) مصطفى محمود الشرييني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، د ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص 473.

(113) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 166.

(114) علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 433.

(115) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 167.

(116) بريارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط 2، دار بغداد للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 448.

(117) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 167.

(118) قرار محكمة النقض المصرية الصادر بتاريخ 1967/01/05، سنة قضائية عدد 18. (أشار إليه: أغليس بوزيد، المرجع السابق، هامش رقم 227، ص 167).

الفرع الثاني

أثر البطلان على الأعمال الإجرائية المرتبطة بسير المنازعة

المنازعة الضريبية باعتبارها وحدة قانونية تتميز بالحركة والتتابع في الزمن، فالقيام بالإجراء التحقيقي يفرض عملاً لاحقاً مرتبطاً به السابق، فهو عبارة عن حلقة من حلقات التسلسل القانوني للخصومة⁽¹¹⁹⁾، وعلى هذا يترتب على بطلان العمل الإجرائي المتخذ أثناء التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية بطلان الإجراءات اللاحقة المرتبطة به⁽¹²⁰⁾، بحيث يكون الإجراء التحقيقي الباطل مكملًا لها لا يمكن انفصالها عنه، تطبيقاً للقاعدة العامة التي مفادها أن كل ما بني على الباطل فهو باطل⁽¹²¹⁾، والقاعدة الفقهية المقررة في الفقه الإسلامي أن التابع يسقط بسقوط المتبوع وأن الفرع يسقط إذا سقط الأصل، فالمبني على الفاسد فاسد، وكما يعبر بعض الفقهاء عن حالة بطلان العمل اللاحق بسبب بطلان العمل السابق "بتداعي البطلان" لأن بطلاناً قد جرّ بطلاناً آخر بسبب تماسك بعض الإجراءات وتساندها⁽¹²²⁾.

إذا ما كان العمل الإجرائي اللاحق المتخذ أثناء التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية مبنيًا على العمل الإجرائي السابق بحيث أن هذا العمل يعتبر مقدمة ضرورية وشرط هام لصحة العمل التالي فإن بطلان العمل السابق يؤثر بلا شك عن العمل اللاحق، لأن العمل السابق الذي تم إبطاله يعتبر أساساً للعمل اللاحق، فإذا ما أبطل الأساس فإن جميع ما ترتب عليه يعتبر باطلاً⁽¹²³⁾.

(119) إبراهيم نجيب سعد، المرجع السابق، ص 418.

(120) زودة عمر، المرجع السابق، ص 372.

(121) أغليس بوزيد المرجع السابق، ص 168.

(122) أحمد محمد إبراهيم الحفناوي، المرجع السابق، ص 225.

(123) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، المرجع السابق ص 384.

لذا فإن العمل الإجرائي الذي تمّ إبطاله يؤدي إلى تعيب العمل اللاحق له إذا كان مبنياً عليه أوبينهما ارتباط قانوني معين، ولكن لا يؤثر على الأعمال المستقلة عنه حتى وإن كانت لاحقة عليه طالما لا تكن مبنية عليه أو مرتبطة به⁽¹²⁴⁾.

وتطبيقاً لذلك فإنّ بطلان إجراء التحقيق الإضافي المتخذ في المنازعة الضريبية بمقتضى المادة 8-85 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمتدّ إلى بطلان إجراء تبليغ العريضة الإفتتاحية⁽¹²⁵⁾، وكذلك بطلان الشهادة لا يترتب عليه بطلان تقرير الخبير ولو تعلق الأمر بنفس الواقعة وك ان التقرير تالياً للشهادة⁽¹²⁶⁾.

ومن أمثلة بطلان الإجراء اللاحق بسبب الإجراء التحقيقي الباطل الذي سبقه ، مثلاً بطلان تقرير الخبير بسبب عدم قيامه بحلف اليمين قبل أداء مهمته⁽¹²⁷⁾، وبطلان قرار المحكمة الإدارية التي اعتمدت تقرير الخبرة المنجزة في المنازعة الضريبية من قبل الخبير الذي استلم تسبيقات عن الأتعاب والمصاريف مباشرة من الخصوم، ذلك لأنّ هذه الخبرة تعتبر باطلة قانوناً بحسب ما ورد في مقتضى المادة 1/140 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بعد الإحالة إليها بموجب المادة 858 من نفس القانون⁽¹²⁸⁾.

وكذلك عملاً بنص المادة 8-86 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنّ عدم تبليغ أحد أطراف المنازعة الضريبية بإيداع تقرير الخبير لد ي كتابة ضبط المحكمة الإدارية، يتضمن خرقاً لإجراءات التحقيق وإخلالاً بحقوق الدفاع، ممّا يلحق بهذه الإجراءات بطلان يمتدّ أثره إلى حكم المحكمة إذا صدر دون تصحيح الإجراء المعيب عن طريق تبليغ هذا الطرف وإخطاره بالإيداع ليتمكن من إبداء

(124) مصطفى محمود الشريبي، المرجع السابق، ص 479.

(125) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 168-169.

(126) علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص 434.

(127) مصطفى محمود الشريبي، المرجع السابق، ص 386.

(128) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 169.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

دفاعه بشأنه، وبالتالي فهذا الحكم يُعتبر باطلا لقيامه في هذه الحالة على إجراء باطل أثر في قضائه، لوجود الارتباط القانوني⁽¹²⁹⁾.

ونشير في سياق ذلك إلى ما قضت به محكمة النقض المصرية على اعتبار ذلك من الإجراءات الجوهرية التي يترتب عن إغفالها ضرر للخصم ، ومما جاء في قرارها الصادر بتاريخ 1983/02/17 نذكر مايلي "....من الطبيعي أن يستلزم المشرع إخطار الخصوم بإيداع تقرير الخبير، لمتابعة تقرير الجلسات التي كانوا قد أعضوا من حضورها أثناء قيامه بمهمته، وإذا كان المشرع لا يترتب البطلان على عدم إخطار الخصوم بإيداع تقرير الخبرة، إلا أنّ قضاء هذه المحكمة قد جرى على أن الإجراءات التي تتلوا استدعاء الخصوم يلحقها البطلان إذا شابها عيب جوهري يترتب عليه ضرر للخصم ، كأن يحكم في الدعوى على أساس التقرير الذي لم يقم الخبير بإخطار الخصوم بإيداعه، فلم يُبدوا دفاعهم بشأنه ممّا يترتب عليه بطلان التقرير والحكم المؤسس عليه....."⁽¹³⁰⁾.

وفي الأخير نستخلص أن ارتباط عمل بالأعمال اللاحقة أو استقلالها عنه مسألة دقيقة في غاية من الأهمية تتعلق بالاعتبار الذي يجعل بطلان العمل الإجرائي يمتد للأعمال اللاحقة له⁽¹³¹⁾، على أنه تجدر الملاحظة أن بطلان إجراء التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية لا يؤثر على الحق الموضوعي أو الحق في الدعوى، إذ أنّ ذلك لا يمنع الخصم الذي تقرر البطلان ضده من إعادة الإجراء مجددا بطريقة صحيحة ما لم يأمر القاضي بتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان خلال أجل يمنحه للخصم إذا أمكن تصحيح العيب الذي كان سببا في البطلان⁽¹³²⁾.

(129) Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, I.G.P.C, septembre 1995, p 31.

(130) قرار رقم 808، صادر بتاريخ 1983/02/17، سنة قضائية عدد 48. (أشار إليه: أغليس بوزيد، المرجع السابق، هامش رقم 233، ص 170).

(131) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، المرجع السابق، ص 196.

(132) راجع المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

المطلب الثاني

الحد من آثار البطلان

يعد البطلان جزءاً ذا حدين فهو جزء لمخالفة النموذج الواجب إتباعه ، وهذا النموذج ما هو إلا وسيلة لحماية الحقوق، ويجب أن لا تكون الغلبة للوسيلة على حساب الحق ذاته، بينما هي أداة لإسعاد الحق، لذلك فإن القوانين الحديثة تميل لتخلص من الشكليات لمصلحة العدالة والقانون⁽¹³³⁾.

لذلك كان لا بدّ من العمل على الحد من آثار البطلان من خلال تصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان أو تجديده⁽¹³⁴⁾ عملاً بنص المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وبناء على هذا ندرس في هذا المطلب تجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان (الفرع الأول) ، وتصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان

إن إجراء التحقيق المشوب بالبطلان، يسري صحيحاً منتجاً لكامل آثاره في إثبات المنازعة الضريبية حتى يتقرر بطلانه بقرار المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة سواء كان متعلقاً بالنظام العام أو بالمصلحة الخاصة للخصوم، ما لم يقرر القضاء تجديده بإعادة القيام به وفقاً لنصوص المواد 97، 855، و 856 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذلك المادة 86-10 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹³⁵⁾.

(133) هندي أحمد، المرجع السابق، ص 281.

(134) أيمن أحمد رمضان، الجزء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزء الإجرائي وآليات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من آثارها، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003، ص 420.

(135) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 172-173.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

تجديد إجراء التحقيق 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، وقد يبطل الإحلال تجديد أكثر من عمل إجرائي واحد، وذلك إذا ترتب ع لى بطلان الإجراء بطلان الإجراءات التالية له إذا كان أساساً لها ومبنية عليه، فيكون التجديد بتبعية كما في سير المنازعة فإنه يلزم تجديد كل الأعمال اللاحقة لها⁽¹³⁶⁾.

تنص المادة 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "يمكن القيام بعمليات التحقيق من جديد أو تصحيحها"، وهذا كلما كان لذلك سائق في ضمان سير المنازعة الضريبية نحو غايتها النهائية⁽¹³⁷⁾ وهي الغاية التي يجوز لرئيس تشكيلة الحكم في حالة الضرورة أن يقرر إعادة السير في التحقيق لسبب عدم سلامتها من الناحية الشكلية أو الموضوعية بحسب ما تنص عليه المادتين 855 و856 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹³⁸⁾.

لتجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان لابد من الشروط التالية :

- إذا شاب إجراء التحقيق عيب يؤدي إلى بطلانه فإن لم يكن كذلك فلا إعمال لفكرة التجديد⁽¹³⁹⁾، حيث يعاب على بعض الدراسات الفقهية انعدام الدقة في استعمال مصطلح "البطلان" للدلالة على الإجراء المعيب، حيث صادفنا الكثير منها تشرير إلى إعتبار الإجراء المعيب باطلاً يمكن بعد البطلان تجديده أو تصحيحه، في حين أن الإجراء الذي يقبل التجديد أو التصحيح 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

(136) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، المرجع السابق، ص 197.

(137) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 173.

(138) حيث نصت المادة 855 على أنه: "يجوز لرئيس تشكيلة الحكم في حالة الضرورة، أن يقرر إعادة السير في التحقيق، بموجب أمر غير مستب وغير قابل لأي طعن...".

- وكما نصت المادة 856 على إمكانية "إعادة السير في التحقيق بناءً على حكم يأمر بتحقيق تكميلي".

(139) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، المرجع السابق، ص 198.

- بوضيف عادل، المرجع السابق، ص 148.

- بريرة عبد الرحمان، المرجع السابق، ص 116،

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

الذي برز بموقف رائد في هذه التفرقة حين أحسن استعمال مصطلح "الإجراء المشوب بالبطلان" في موضوع تقرير أحكام التجديد والتصحيح بموجب المواد 61، 62، 66، و 97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁴⁰⁾.

- أن يكون التجديد ممكنا غير مستحيل ماديا ولا قانونياً، مثلا إذا حكم ببطلان أعمال الخبير ثم هلك محل العمل و هنا تكون الإستحالة مادية أما الإستحالة القانونية كأن يمنع القانون صراحة التجديد أو إذا انتهى الميعاد الذي كان يجب القيام بالعمل خلاله⁽¹⁴¹⁾.

ومن أمثلة تجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان، أن يحضر الخصم تنفيذ إجراءات التحقيق دون أن يصله الإستدعاء ولا يتمسك ببطلان الأعمال الإجرائية⁽¹⁴²⁾، باستثناء الحاله التي يتعذر فيها على الخصم مثوله أمام القاضي بسبب وجوده مثلا في المستشفى للعلاج من مرض يتطلب إجتناب الحركة حيث يجوز للقاضي الإنتقال لسماعه بعد الإخطار المسبق للخصم الذي يمكنه الحصول على نسخة من المحضر المحرر بشأن هذا الإجراء، للقاضي أن يأمر ب الحضور شخصيا ليتم استجوابهم حول موضوع الخصومة عملا بنص المادة 106 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁴³⁾، وكما يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بتجديد إجراء الخبرة وفق الشروط المحددة في نص المادة 86-7 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 تبينت لها الحقيقة القضائية حول الحق المتنازع فيه⁽¹⁴⁴⁾.

(140) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 173.

(141) عبد العزيز محمد العبد اللطيف، المرجع السابق، ص 198.

(142) بريارة عبد الرحمان، المرجع السابق، ص 116.

(143) حيث نصت المادة 106 على أنه "إذا قدم أحد الخصوم مبررا لإستحالة مثوله، جاز للقاضي الانتقال لسماعه، بعد الإخطار المسبق للخصم الذي يمكنه الحصول على نسخة من المحضر المحرر بشأن هذا الإجراء".

(144) TROTABAS Luis, JEAN-MARIE Cotteret, Droit fiscal, 8^e édition, Dalloz, Paris, 1997, pp 264-265.

- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, Bulletin des services Fiscaux, N° 17, décembre 1996, p 13.

الفرع الثاني

تصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان

وضع المشرع الجزائري قواعد قانونية تهدف إلى تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان نجد لها تطبيقات على تصحيح تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، باعتبارها قواعد عامة مشتركة بين جميع الجهات القضائية⁽¹⁴⁵⁾.

التصحيح هو إزالة البطلان ليصبح العمل الإجرائي وفقا للقانون بتخليصه مما يشوبه من نقص أو عيب⁽¹⁴⁶⁾، وإزالة البطلان بصفة عامة قد يكون بإزالة الضرر الذي أصاب المتمسك به، وقد جعل المشرع التصحيح وسيلة لإستمرار الخصومة وتحقيق غايتها وإرجاع ال قدرة للعمل الإجرائي ليحقق الأثر القانوني الذي وجد من أجله⁽¹⁴⁷⁾.

تنص المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه "يجوز للقاضي أن يمنح أجلا للخصوم لتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، بشرط عدم بقاء أي ضرر قائم بعد التصحيح. يسري هذا التصحيح من تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان".

فحسب هذه المادة نرى أن المشرع قد منح سلطة للقاضي في منح أجل لتدارك العيب، ولكن قيد هذه السلطة بعدم بقاء أي ضرر قائم بعد التصحيح ، ذلك إذا لاحظ القاضي بأنه بالرغم من تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان فإن الضرر يبقى قائم بالنسبة لأحد الخصوم ، فهنا يُستبعد ذلك ويحكم بالبطلان.

كما أن المشرع الجزائري في المادة 2/68 السالفة الذكر قام بترتيب الأثر الرجعي لإجراء التصحيح، بحيث يعتبر الإجراء صحيحا من يوم مباشرته، والخصوم ليسوا مقيدين بتوقيت معين لتصحيح

(145) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 176.

(146) أحمد محمد إبراهيم الحفناوي، المرجع السابق، ص 209.

- مصطفى محمود الشربيني، المرجع السابق، ص 482.

(147) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 47.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

الإجراء وإنما يكون ذلك وفق الأجل الذي تمنحه المحكمة بالموازاة مع الأجل المعقول المقرر للفصل في القضية⁽¹⁴⁸⁾.

يشير البعض⁽¹⁴⁹⁾ إلى تعدد صور التصحيح المقرر للحد من آثار البطلان على الإجراءات بما فيها تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، فنجد تصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان بالتكلمة ونقصد به إزالة العيب الذي شاب الإجراء سواء بتجديد الإجراء المشوب بالبطلان بحيث يحل محله إجراء آخر صحيح أو بتجديد شق منه بتغيير العنصر المعيب فيه أو بإضافته⁽¹⁵⁰⁾، وبالتالي فإن العيوب التي تكون قد تسببت في رفض الدعوى الضريبية لعدم بيان الضريبة المعترض عليها في عريضة الدعوى أو مذكرات الرد المتداولة خلال سير إجراءات التحقيق، أو لعدم عرض وسائل وأسباب الطعن أمام المحكمة الإدارية، فإنه يمكن تدارك هذه العيوب بتكلمة البيانات الناقصة خلال سير تدابير التحقيق⁽¹⁵¹⁾.

ونجد أيضا في حالة ما إذا تنازل من تقرر البطلان لصالحه من التمسك به، ويكون ذلك جائزا حين لا يتعلق البطلان بالنظام العام ليكون التصحيح في هذه الحالة مبني على إرادة الخصم الذي تقرر البطلان لمصلحته، ومن تطبيقات ذلك في المنازعة الضريبية أن يستمر الـ مكلف بالضريبة في حضور

(148) بوضياف عادل، المرجع السابق، ص 113.

- العيش فضيل، المرجع السابق، ص 79.

- يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص 55.

(149) أحمد محمد الحفناوي، المرجع السابق، ص ص 209-214.

- مصطفى محمود الشربيني، المرجع السابق، ص ص 491-502.

- علي الشحات الحديدي، المرجع السابق، ص ص 430-432.

- هندي أحمد، المرجع السابق، ص ص 403-432.

(150) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 50.

(151) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 177.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

جلسات المحكمة الإدارية مقدما مذكراته بعد إختتام التحقيق دون أن يتمسك فيها ببطلان إحدى تدابيره⁽¹⁵²⁾.

وكما يمكن أن يحصل التصحيح عن طريق الانتقاص، الذي يتحقق إذا كان بصدد عمل إجرائي مركب وهو الذي يتكون من عدة أجزاء تقبل الانقسام⁽¹⁵³⁾، والمقصود من التصحيح بالانتقاص هو صلاحية العمل الإجرائي المعيب لتوليد بعض الآثار التي يرتبها القانون عليه برغم من تعيبيه⁽¹⁵⁴⁾.

فإذا تعددت وسائل التحقيق المعتمدة من طرف المحكمة الإدارية لإثبات المنازعة الضريبية، وتم إثارة الدفع ببطلان تقرير الخبير أمامها، فإنه يمكنها تفادي تأسيس قرارها الفاصل في الدعوى على التقرير الباطل، ولها استصاغة الحكم على أسباب أخرى دون أن تعول على تقرير الخبير إلا من قبيل الإستثناس، وبالتالي يكون قرارها في هذه الحالة صحيحا لعدم تأسيسه على تقرير الخبرة الباطل، وبذلك تكون المحكمة قد تفادت بطلان حكمها لبطلان إجراء التحقيق حينما أنقصت إجراء الخبرة من تدابير التحقيق بعدما تبين أنه مشوب بالبطلان. ويصح ذلك أيضا في حالة تعدد الخصوم في المنازعة فقد يكون الإجراء صحيحا بنسبة للبعض دون البعض الآخر ويكون الخبير قد وجه الاستدعاء إلى بعضهم دون البعض الآخر كما في حالة حجز ما للمدين المتخلف عن دفع الضريبة لدى الغير، فتقرير صحة الخبرة في هذه الحالة بالنسبة للبعض، ليس معناه صحته بالنسبة للباقيين⁽¹⁵⁵⁾.

وكما أن التصحيح يدخل ضمن السلطة التقديرية للقاضي، فله أن يأمر بتصحيح الإجراءات المشوبة بالبطلان ويمنح أجل للخصوم قصد القيام به⁽¹⁵⁶⁾، طبقا للمادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هذا ويترتب عن تصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان الإعتداد به وسواء قصده الخصم

(152) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 178.

(153) مصطفى محمود الشرييني، المرجع السابق، ص 500.

(154) المرجع نفسه، ص 500.

(155) أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 179.

- LAMBERT-WIBER Sophie, Contribution du droit civil a une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscale, Thèse de doctorat, Université de Rouen, France, 1996, p 410.

(156) زيان خوجة سعيد، المرجع السابق، ص 52.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

الذي قام به أم لم يقصده، لأنَّ القاضي يتعامل مع الواقع الذي يتفق مع القانون ويصبح العمل الإجرائي بعد تصحيحه قادراً على توليد كافة الآثار التي يربتها القانون عليه، وكما لا يجوز لأحد الخصوم التمسك بإبطال العمل الذي تمَّ تصحيحه إلا إذا كان العمل الإجرائي مازال معيباً بعد التصحيح⁽¹⁵⁷⁾.

(157) مصطفى محمود الشربيني، المرجع السابق، ص 503.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

من خلال عرضنا لنظرية بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية نخلص إلى القول أنّ المشرع الجزائري قد ووّق في تخصيص قسمٍ منفردٍ لتنظيم أحكام البطلان، ذلك على غرار التشريع الفرنسي والمصري، وتبنيه لنظرية الضرر عند تخلف أحد عناصر العمل الإجرائي للحكم بالبطلان، وبالتالي يكون قد توصل إلى ما كانت تصبو إليه المحكمة العليا في تطبيقاتها للبطلان الإجرائي في ظل القانون القديم.

كما لاحظنا في تنظيم قواعد بطلان إجراءات التحقيق، أن الأطراف في المنازعة الضريبية يمكنها أن تتمسك بكل تدبير شابه عيب شكلي أو موضوعي متعلق بالنظام العام أو بالمصلحة الخاصة وفق قواعد تخضع لترتيب زمني يؤدي فقدان نظام هذا الترتيب إلى سقوط الحق في التمسك بالبطلان، وهي قواعد تسري على أطراف المنازعة بصرف النظر عن مركز كل منها، ممّا لا تؤثر إمتيازات الإدارة الجبائية في تقرير البطلان أو تفويت الحكم به.

كذلك بالنسبة للسلطة الممنوحة للقاضي الإداري في إثارة البطلان نلاحظ أنّ هذه السلطة تقتصر فقط على البطلان المتعلق بالنظام العام وحده دون البطلان المقرر لحماية المصلحة الخاصة لأطراف المنازعة الضريبية، وذلك لمبررات مردّها ضمان حسن سير العدالة وكفالة فعالية الجهاز القضائي في حماية المصلحة العامة.

كما نستنتج أيضا أنّ المشرع الجزائري وقع في تكرار عندما نصّ في المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه يمكن إثارة الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية في الشكل خلال القيام بها ولا يعتد بهذا الدفع إذا تقدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان دون إثارته، وبالتالي يعد هذا الحكم بمثابة تكرار لما جاء في المادة 50 من نفس القانون التي تنص على أنّ الدفوع الشكلية يجب إثارتها في آن واحد وقبل أي دفاع في الموضوع تحت طائلة عدم القبول.

والملاحظ أن المشرع الجزائري يسير نحو مراعاة السياسة التشريعية الحديثة في مجال تنظيم الإجراءات القضائية والتي مقامها فكرتين أساسيتين، وهما فكرة الجزاء المرتبط بالقاعدة القانونية حتى تكون مكفولة بالإحترام وفكرة مراعاة حقوق الأفراد بحيث أن ترتيب الجزاء بصفة شكلية قد يؤدي إلى

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

إهدار الكثير من الحقوق الموضوعية وهذا حتى لا تصبح إجراءات التقاضي غاية في حد ذاتها، بل هي وسيلة لفض النزاعات.

كما أن المشرع الجزائري عمل على تحقيق آثار البطلان من خلال تصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان، أو تجديده، لكن ما يعاب على ذلك أنه لم ينظم حالات تصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان كتحويل العمل الإجرائي، التصحيح بالانقاص، والتصحيح بالتكملة، لكن نرى أنّ القاعدة القانونية العامة تجيز التصحيح بشرط عدم بقاء الضرر، وللقاضي سلطة تقديرية في ذلك.

قائمة لأهم المختصرات

أ/باللغة العربية:

- ج: الجزء.

- ج ر: الجريدة الرسمية

- ص: صفحة.

- ص ص: من صفحة إلى صفحة.

- ق.إ.م.إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية.

- د.ت.ن: بدون تاريخ النشر.

- د.ط: بدون طبعة.

- ط: الطبعة.

ب/ باللغة الفرنسية

- **D.G.I** : Direction Générale des Impôts.
- **Ed** : Edition.
- **I.G.P.C**: Instruction Générale sur les Procèdures Contentieuses.
- **P**: Page.
- **PP**: de la Page a la Page.

أولاً: باللغة العربية

أ/ الكتب:

- 01 - إبراهيم نجيب سعد، القانون القضائي الخاص، د ط، منشأة المعارف، الإسكندرية، د ت ن.
- 02 - الشواربي عبد الحميد، البطلان الإجرائي والموضوعي، د ط، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 1991.
- 03 - العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، د ط، منشورات أمين، الجزائر، 2009.
- 04 - أحمد محمد إبراهيم الحفناوي، البطلان الإجرائي وأثره على الدعوى التأديبية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2006.
- 05 - أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجاً، د ط، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع، تيزي وزو، 2012.
- 06 - أمينة مصطفى النمر، قوانين المرافعات: ج 1، المدخل لدراسة قانون المرافعات، د ط، منشأة المعارف، الإسكندرية، د ت ن.
- 07 - بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط 2، دار بغداد للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 08 - بكوش يحي، الأحكام القضائية وصياغتها الفنية، د ط، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1984.
- 09 - بن ملحّة الغوثي، القانون القضائي الجزائري، ط 2، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2000.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

- 10 - بوضياف عادل، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية: ج 1، الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، د ط، كليك للنشر، الجزائر، 2011.
- 11 - دلاندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد: الدعوى القضائية، د ط، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 12 - دلاندة يوسف، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأحكام والقرارات الصادرة عن القضاء العادي والقضاء الإداري وفق أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط 2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 13 - رعوف عبيد، المشكلات العملية في الإجراءات، ط 2، دار الفكر العربي، مصر، 1980.
- 14 - زودة عمر، الإجراءات المدنية على ضوء آراء الفقهاء وأحكام القضاء، د ط، دار الإتصال للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، د ت ن.
- 15 - صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، د ط، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 16 - طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، د ط، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
- 17 - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، د ط، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 18 - فرج علواني هليل، البطلان في قانون المرافعات، د ط، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 20 - فودة عبد الحكيم، البطلان في قانون المرافعات المدنية والتجارية، د ط، دار المطبوعات الجامعية، مصر، د ت ن.
- 21 - محمد شتا أبو سعد، الدفوع المتعلقة بعوارض الخصومة، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2000.

- 22 - مصطفى محمود الشريبي، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، د ط، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- 23 - نبيل اسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، د ط، منشأة المعارف، الإسكندرية، د ت ن.
- 24 - هندي أحمد، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات، د ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 1999.

ب/ الرسائل والمذكرات الجامعية

ب- 1/ الرسائل الجامعية

- 01 - أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي وآليات أعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من آثارها، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003.
- 02 - علي الشحات الحديدي، دور الخبير الفني في الخصومة: دراسة مقارنة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في قانون المرافعات، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1989.
- 03 - والي فتحي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1959.

ب- 2/ المذكرات الجامعية

- 01 - أمقران عبد العزيز، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002.
- 02 - أوحاده فيصل، روباخ ليندة، بطلان إجراءات التحقيق القضائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2012.

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

- 03 - بالضياف خزاني، البطلان في المواد الإدارية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2010/2007.
- 04 - حركات بوبكر عبد الغني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2007/2006.
- 05 - حميداني محمد، الدفوع الشكلية على ضوء الإجتهد القضائي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2004.
- 06 - زيان خوجة سعيد، البطلان في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية وسلطة القاضي في تقريره، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2010/2007.
- 07 - عبد العزيز محمد العبد اللطيف، أحكام البطلان في نظام المرافعات السعودي على ضوء الفقه الإسلامي، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2004.
- 08 - عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2007/2004.
- 09 - عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تزي وزو، 2010.
- 10 - فنيديس أحمد، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2005.
- 11 - مرابط وسيلة، الدفوع الشكلية في قانون الإجراءات المدنية والقضاء، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، دفعة 2008/2005.

ج/ المقالات

- 01 - بغدادي جيلالي، "رقابة المحكمة العليا على مقررات التحقيق"، مجلة قضائية، عدد 03، لسنة 1992، ص ص 247-255.
- 02 - قاسم العيد عبد القادر، "مراحل الفصل في المنازعة الضريبية"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد الرابع، 2008، ص ص 86-95.
- 03 - نويري عبد العزيز، "المنازعات الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها"، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006.

د/ أعمال الملتقيات

- 01 - بن صاولة شفيقة، "السلطات الجديدة للقاضي الإداري في إطار التحقيق في النزاع"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 28 و 29 أبريل 2009، (غير منشور).
- 02 - بوصنوبرة خليل، "إجراءات الخبرة في المنازعات الجبائية"، من أعمال الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق، جامعة قلمة، 21 و 22 أبريل 2008، ص ص 143-157.

هـ/ النصوص التشريعية

- 01 - قانون رقم 21/01، مؤرخ في 2001/12/22، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، والخاص بقانون الإجراءات الجبائية، ج ر عدد 79 صادر بتاريخ 2001/12/23.
- 02 - قانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر في 2008/04/23.

و/القرارات القضائية

- 01 - قرار مجلس الدولة رقم 207171، صادر بتاريخ 2001/04/09، بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم ومؤسسة التمويل بالمواد الغذائية، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003.
- 02 - قرار مجلس الدولة، رقم 1987 صادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد 07، لسنة 2005.

ثانيا: باللغة الفرنسية

A- Ouvrages :

- 01- **CLAUDE Laurent**, Le contrôle fiscal, La vérification de comptabilité, Edition comptabilité, MALSEBRE, 1995.
- 02 - **GROSCLAUDE Jacques, Philippe MARCHESSOU**, Procédures fiscales, 4é éd, Dalloz, Paris, 2007.
- 03-**TROTABAS Luis, JEAN-MARIE Cotteret**, Droit fiscal, 8é édition, Dalloz, Paris, 1997.

B- Thèses :

- **LAMBERT-WIBER Sophie**, Contribution du droit civil a une approche renouvelée de la charge de la preuve en droit fiscale, Thèse de doctorat, Université de Rouen, France, 1996.

C- Document :

- 01- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, **Instruction** générale sur les procédures contentieux, septembre 1995.
- 02- Ministère des Finances, D.G.I, Direction du Contentieux, **Bulletin** des services Fiscaux, N° 17, décembre 1996.

D-Site d'Internet :

- SELISKY Veronique, Philippe COTTET, Catherine GIRODROUX, " Faire face aux contrôles de l'Administration : Impôt- URSSAF- Travail- Concurrence et Fraudes", <http://www.commentcamarche.net>

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

العنوان	الصفحة
مقدمة	6
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لنظرية بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	10
المبحث الأول: تحديد فكرة بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	11
المطلب الأول: التعريف ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية وأسبابه	11
الفرع الأول: تعريف البطلان المتعلق بإجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	11
الفرع الثاني: أسباب بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	13
أولاً: الأسباب المتعلقة بالتبليغ عن تدابير التحقيق	13
ثانياً: عدم مراعاة تشكيلة لجان التحقيق	16
ثالثاً: تجاوز مدة التحقيق	17
رابعاً: عدم تبليغ نتائج التحقيق	18
المطلب الثاني: تقرير نظرية بطلان التحقيق القضائي في التشريع المقارن والتشريع الجزائري	19
الفرع الأول: تقرير بطلان التحقيق القضائي في التشريع المقارن	20
الفرع الثاني: تقرير بطلان التحقيق القضائي في التشريع الجزائري	23
المبحث الثاني: أنواع وحالات بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	25
المطلب الأول: أنواع بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية	25
الفرع الأول: البطلان المتعلق بالنظام العام	26
الفرع الثاني: البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة للخصوم	29

- 30.....المطلب الثاني: حالات بطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية
- 31.....الفرع الأول: تخلف المقتضيات الشكلية
- 31.....أولاً: ورود النص القانوني على تقرير البطلان
- 32.....ثانياً: ثبوت الضرر من الإجراء المعيب
- 32.....الفرع الثاني: تخلف المقتضيات الموضوعية
- 33.....أولاً: انعدام الأهلية للخصوم
- 33.....ثانياً: انعدام الأهلية أو التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي
- 36.....الفصل الثاني: الإطار القانوني لتطبيق نظرية البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية
37. المبحث الأول: نطاق تطبيق نظرية البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية
- 37.....المطلب الأول: تطبيقات البطلان المتعلق بالنظام العام على إجراءات التحقيق
- 38.....الفرع الأول: دور أطراف المنازعة الضريبية في التمسك بالبطلان المتعلق بالنظام العام
- 40.....الفرع الثاني: سلطة القاضي الإداري في إثارة البطلان المتعلق بالنظام العام
- 41.....المطلب الثاني: تطبيقات البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة على إجراءات التحقيق
- 42.....الفرع الأول: التمسك بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة
- 44.....الفرع الثاني: سقوط الدفع بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة
47. المبحث الثاني: الأثر المترتب عن التمسك ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية
- 48...المطلب الأول: أثر البطلان على سير إجراءات المنازعة الضريبية

بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري

.....48.....	الفرع الأول: أثر البطلان على إجراء التحقيق ذاته
.....50.....	الفرع الثاني: أثر البطلان على الأعمال الإجرائية المرتبطة بسير المنازعة
.....53.....	المطلب الثاني: الحد من آثار البطلان
.....53.....	الفرع الأول: تجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان
.....56.....	الفرع الثاني: تصحيح إجراء التحقيق المشوب بالبطلان
.....61.....	خاتمة
.....64.....	قائمة المراجع
.....72.....	فهرس المحتويات