

رقابة القاضي الإداري للعيوب الشكلية الجوهرية

المرتكبة خلال الرقابة الجبائية

**Administrative judge's oversight of fundamental formal flaws
Committed during tax control**

لونيس عبد الوهاب، أستاذ محاضر أ

مخبر الاستثمار والتنمية المستدامة

1 جامعة وهران 2 محمد بن أحمد (الجزائر)، lounis.fiscal@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/06/01

تاريخ القبول: 2022/04/24

تاريخ الاستلام: 2022/03/27

ملخص:

تتأكد الإدارة الجبائية من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة من خلال ما تملكه من سلطات في مجال الرقابة الجبائية. هذه السلطات أحاطها المشرع بمجموعة من الضمانات القانونية لفائدة المكلفين هي في حد ذاتها شكليات جوهرية يتعين على الإدارة الالتزام بها تحت طائلة البطلان، الذي قد يترتب عليه القاضي الإداري الفاصل في المواد الجبائية. موقف القاضي الجزائري من بطلان الإجراءات يتميز بالمحدودية مقارنة مع موقف نظيره الفرنسي. هذا الأخير، أظهر صرامة أكبر في ترتيب البطلان على العيوب الشكلية المرتكبة خلال الرقابة الجبائية.

كلمات مفتاحية: القضاء الإداري، الإجراءات الجوهرية، الرقابة الجبائية، التحقيق الجبائي، بطلان الإجراءات.

Abstract

The tax administration confirms the validity of the statements of the taxpayers through its powers in the field of tax control. These powers have been surrounded by a set of legal guarantees for the benefit of the taxpayers, which in themselves are essential formalities that the administration must comply with under the penalty of nullity, which may be arranged by the administrative judge who Judge in tax matters.

The Algerian judge's position on the nullity of the proceedings is limited compared to that of his French counterpart. The latter showed greater rigor in the order of nullity over formal defects committed during tax control.

Keywords: Administrative justice, substantive procedures, tax control, tax investigation, nullity of procedures.

JEL Classification Codes: ..., ..., ...

المؤلف المرسل: لونيس عبد الوهاب، الإيميل: lounis.fiscal@gmail.com

1. مقدمة

تعد الرقابة الجبائية أحد الوسائل المتاحة للإدارة الجبائية للتحقق من صحة تصريحات المكلف بالضريبة. تأخذ هذه الرقابة عدة أشكال منها: الرقابة الداخلية (تسمى بالرقابة على الوثائق) والرقابة الخارجية وتسمى كذلك بالتحقيق الجبائي.

يتنوع التحقيق الجبائي إلى التحقيق في المحاسبة¹ وهو التحقيق الذي يخص المكلفين بالضريبة الماسكين لمحاسبة²، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)³ وهو التحقيق الذي تُوازن فيه الإدارة بين تصريحات المكلف بالضريبة عن دخله ونمط معيشته هو وأفراد مسكنه الجبائي.

يعرف عن التحقيق الجبائي أنه من أكثر أنواع الرقابة مساسا بجرمة وحقوق المكلف بالضريبة، لذلك أحاطه المشرع الجزائري في المواد 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية بجملة من الإجراءات الشكلية يتعين على الإدارة احترامها.

جاءت الإجراءات الشكلية المحيطة بالتحقيق الجبائي كرد فعل عن السلطات الكبيرة التي تتمتع بها الإدارة أثناء التحقيق، بالإضافة إلى أن المشرع وضعها لخلق توازن بين هذه السلطات وبين حقوق وحرية المكلفين بالضريبة. دور القاضي الإداري الفاصل في المواد الجبائية هو التأكد من صحة احترام الإدارة لهذه الإجراءات والشكليات، أي الحفاظ على التوازن في العلاقة بين الطرفين⁴.

تُميّز في الإجراءات والشكليات الخاصة بالتحقيق الجبائي بين الأشكال الجوهرية والأشكال غير الجوهرية. يحرص القاضي على احترام الإدارة بالخصوص للأشكال الجوهرية تحت طائلة معاقبة تصرفها بالبطلان، لذلك سنركز دراستنا على الاجراءات الجوهرية فقط.

السؤال المطروح في هذا الشأن: فيما تتمثل الإجراءات والشكليات الواجب احترامها عند إعمال التحقيق الجبائي؟ وما هو موقف القاضي الإداري من احترام أو عدم احترام الإدارة الجبائية لها؟

سوف نقسم هذا البحث على مبحثين: نعالج في المبحث الأول الإجراءات الشكلية الجوهرية المحيطة بالرقابة الجبائية، ثم نتطرق في المبحث الثاني لموقف القاضي الفاصل في المواد الجبائية من عدم الالتزام بها.

المبحث الأول: الإجراءات الجوهرية المحيطة بالرقابة الجبائية

يمكن أن نصنّف هذه الاجراءات القانونية التي ورد ذكرها في المواد 20، 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية إلى صنفين حسب المراحل التي تمر بها الرقابة الجبائية وهي الإجراءات والشكليات الجوهرية الواردة في مرحلة التحقيق بعين المكان (1) والإجراءات و الشكليات الجوهرية الواردة في مرحلة التصحيح أو إعادة التقويم (2).

المطلب الأول: الإجراءات والشكليات الجوهرية أثناء مرحلة التحقيق

نظرا لخطورة النتائج المترتبة عن التحقيق الجبائي على الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة من حيث أنها تفرض عليه زيادات في الضريبة لم تكن متوقعة، أحاط المشرع الجزائري هذا الإجراء بالكثير من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة⁵. تتمثل هذه الضمانات في إجراءات وشكليات معقدة يتعين على الإدارة احترامها يمكن أن نوجزها فيما يلي:

أولا: إعلام المكلف بالضريبة

يتعين على الإدارة الجبائية قبل بدء التحقيق بعين المكان أن تُعلم المكلف بالضريبة مسبقا أنه سوف يكون موضوعا للتحقيق الجبائي عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع وصل التسليم مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي. يستفيد المكلف بالضريبة عند إعلامه من أجل أدنى لتحضير دفاعه لا تقل مدته عن 10 أيام في التحقيق المحاسبي وعن 15 يوما عندما يتعلق الأمر

بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. يبدأ احتساب هذا الأجل ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

ثانيا: الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف

يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق سواء في المحاسبة أو التحقيق المعمق وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء، إلى حق المكلف بالضرية في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة. عدم ذكر الإدارة لهذا البيان الإلزامي أقرنه المشرع صراحة ببطلان إجراء التحقيق، لما له من أهمية في ضمان حقوق دفاع المكلف بالضرية.

ثالثا: بيانات إلزامية تخص التحقيق بعين المكان

يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها. كما يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بالضرية في حالة استبدال المحققين بعد الشروع في التحقيق بعين المكان.

رابعا: الحوار الوجيه

يتميز التحقيق الجبائي بضمانة الحوار الوجيه أو التناقضي. هذا الإجراء الشكلي، حتى وإن لم يظهر بشكل صريح في قانون الإجراءات الجبائية إلا أنه بالغ الأهمية ويتعين على الإدارة احترامه. يبرز الالتزام بهذا الإجراء من خلال إقرار المشرع ضرورة إجراء التحقيق بعين المكان مبدئيا، ولا يستثنى إلا في حالة طلب المكلف بالضرية صراحة على عدم إجرائه بعين المكان (كالمؤسسة مثلا) وموافقة الإدارة على ذلك الطلب. وجود الإدارة في مكان ممارسة نشاط المكلف يخلق جوا من الحوار المتبادل بين المكلف والمحققين، بينما بُعدهم عنه سوف يحرم المكلف من مناقشة ومحاوره الإدارة أثناء قيامها بالتحقيق. إجراء التحقيق الجبائي في مكاتب الإدارة يطلب من المكلف لا يلغي هذه الضمانة، بل على الإدارة كذلك الالتزام بخلق ظروف الحوار الوجيه حتى وإن لم يتم التحقيق بعين المكان. وعليه، فقد أقر القضاء الفرنسي بمناسبة قرار مبدئي شهير عُرف ب"قرار حمل الوثائق المحاسبية" أنه يتعين على الإدارة الجبائية، في حالة إجراء التحقيق

في مكاتبها، إثبات أن المحقق قد استدعى المكلف بالضريبة مرتين على الأقل أثناء فترة التحقيق و إلا تعتبر الإدارة غير ملتزمة بهذا الإجراء.

خامسا: مدة التحقيق بعين المكان

لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان الحد الأقصى المقرر قانونا وهو في حالة التحقيق في المحاسبة يتراوح ما بين 03 و 06 و 09 أشهر بحسب رقم الأعمال المحقق سنويا من قبل المكلف بالضريبة وبحسب نوع النشاط الممارس من قبل المكلف. على أنه لا يجب أن يزيد عن شهرين (2) في حالة التحقيق المصوب⁶. يبدأ احتساب هذه المدة من تاريخ أول عملية بعين المكان.

أما في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يجب أن يتجاوز التحقيق سنة كاملة يبدأ احتسابها من تاريخ استلام الأشعار بالتحقيق.

المطلب الثاني: الاجراءات والشكليات الواردة في مرحلة التصحيح

أحاط المشرع مرحلة التصحيح أو مرحلة ما بعد تبليغ نتائج التحقيق بمجموعة من الضمانات مكّنها كذلك للمكلفين بالضريبة حسني النية، أي المكلفون الذين التزموا حقا بواجباتهم الضريبية والذين تعاونوا وتعاملوا بشكل إيجابي مع المحققين أثناء التحقيق. يتعيّن على الإدارة الجبائية الالتزام بمجموعة من الشكليات والاجراءات الجوهرية خلال مرحلة التصحيح الوجيه أو كما سماه المشرع بالإجراء التناقضي لإعادة التقييم⁷. يمكن أن نوجزها فيما يلي:

أولا: ضرورة تبليغ نتائج التحقيق، عن طريق إرسال إشعار إلى المكلف بالضريبة، سواء تضمن الإشعار تصحيحا، أي إعادة تقويم للوضعية الجبائية للمكلف أو كان الإشعار خاليا من أي تصحيح، كحالة غياب التصحيح.

ثانيا: أن يتضمن الإشعار بالتصحيح الموجه للمكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره في التحقيق المحاسبي من أجل مناقشة الزيادات في الضريبة أو من أجل الإجابة عنها، بينما لا يتمتع المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المعمق لمثل هذه الضمانة.

ثالثاً: ضرورة أن يكون الإشعار بالتصحيح مفصلاً بكفاية ومبرراً بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته وإعلان قبوله لها.

رابعاً: يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة في الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة. يمارس هذا التحكيم لدى كل من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الحالة. يُسَلَّم الاستدعاء الكتابي للتحكيم، الذي ينبغي أن يوضح تاريخ وساعة الاجتماع المتعلق بالتحكيم، للمكلف بالضريبة المحقق معه يدا بيد، أو عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام. يتمتع هذا الأخير بفترة تحضير قدرها عشرة (10) أيام على الأقل، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاستدعاء. ينبغي كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار هذا الاستدعاء، بأنه بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره.

على إثر اختتام الاجتماع المتعلق بالتحكيم، يعلم المكلف بالضريبة بنتائج الاجتماع، يجر محضر، يستدعى إليه المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع، وفي حالة رفضه يؤشر على ذلك في هذا المحضر. وتسلم نسخة من المحضر للمكلف بالضريبة المعني.

ينبغي أن يبيّن المحضر المحرر، بصفة واضحة وبدون غموض، القرار الناتج عن التحكيم والصادر، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب الولائي أو رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات أو رئيس مركز الضرائب.

خامساً: تمكين المكلف بالضريبة من أجل الرد لا يقل عن 40 يوماً يبدأ احتسابه من تاريخ استلام الإشعار بالتصحيح. يسمح هذا الأجل للمكلف بالضريبة للرد سواء بالإيجاب على التصحيحات أو تقديم ملاحظات بشأنها. وتجدر الإشارة إلى أن عدم رد المكلف بالضريبة في الأجل القانوني يعدّ قبولاً ضمناً.

يجب على المفتش قبل انقضاء أجل الرد أن يُمدد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. إذا رفض المفتش المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، يجب أن يعلمه بذلك في مراسلة تكون مفصلة ومبررة كذلك.

سادسا: بعد انتهاء التحقيق الجبائي لا يمكن للإدارة الجبائية القيام برقابة جديدة بالنسبة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة، ما عدا في حالة استعمال المكلف بالضريبة لأساليب تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة أو غير كاملة⁸. يتعين على الإدارة الجبائية احترام الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة سواء في مرحلة التحقيق أو في مرحلة التصحيح. عدم التزامها بذلك يفتح أمام المكلف بالضريبة امكانية منازعتها أمام القضاء. ما موقف القضاء الفاصل في المواد الجبائية من ذلك يا ترى؟ هذا ما سوف نعالجه في المبحث الثاني.

المبحث الثاني: موقف القضاء الإداري من احترام الإجراءات الشكلية

يلعب القضاء الإداري الفاصل في المواد الجبائية دورا مهما في مدى احترام الإدارة الجبائية للشكليات والإجراءات الجوهرية المحيطة بالرقابة الجبائية بحيث أن كشفه للعيوب الشكلية الجوهرية سيؤدي إلى نتيجة هامة وهي بطلان الإجراءات. البطلان بدوره سيرتب نتيجة أخرى في مصلحة المكلف بالضريبة وهي الاعفاء من مطالبته بالزيادات الناتجة عن التحقيق. هذه النتيجة تعتبر سلبية ووخيمة على الإدارة الجبائية والخزينة العمومية من حيث أنها ستخسر مبالغ مالية معتبرة كان بالإمكان تحصيلها. سنعالج هذا المبحث في مطلبين، نتعرض في المطلب الأول لموقف القاضي الجزائري ثم في المطلب الثاني لموقف القاضي المقارن (الفرنسي) كقاضي متمرس في مجال مراقبة الإدارة الجبائية.

المطلب الأول: موقف القاضي الجزائري من احترام الإجراءات الشكلية

باستقراءنا للإجراءات الشكلية المقيدة للإدارة في مجال الرقابة الجبائية يتبين لنا أنها جاءت في النصوص القانونية بصيغتين مختلفتين: الصيغة الأولى منها جاءت الإجراءات مقرونة مباشرة بالجزاء، وهو البطلان،

أما الصيغة الثانية فقد جاءت الإجراءات دون ذكر للجزاء المترتب عنها. وعليه، يمكن أن نفسّر موقف القاضي الجزائري من الإجراءات الشكلية من مستويين:

المستوى الأول: وهو موقف القاضي من الإجراءات الجوهرية التي ورد بشأنها جزاء. جاءت الإجراءات الجوهرية المقرونة بجزاء عند عدم احترامها في المادتين 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية على سبيل الحصر وهي كالتالي:

1 - أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

2 - مدة التحقيق بعين المكان، تحت طائلة بطلان الإجراء لا يجب أن تستغرق أكثر من:

- في حالة التحقيق في المحاسبة: * 03 أشهر فيما يخص مؤسسات الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز (1) مليون دينار والمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز (2) مليون دينار.

● 06 أشهر فيما يخص مؤسسات الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز خمسة (5) مليون دينار والمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز عشرة (10) ملايين دينار.

● 09 أشهر كأقصى حد في جميع الحالات الأخرى.

- في حالة التحقيق المصوّب في المحاسبة: لا يجب أن يستغرق التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين⁹.

- في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: (01) سنة واحدة من يوم استلام الإشعار بالتحقيق من طرف المكلف بالضريبة.

3 - الإشارة إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشار في الإشعار بإعادة التقويم الناجم عن تحقيق في المحاسبة.

ما عرضناه من إجراءات في النقاط الثلاثة السابقة لا تشكل عائقاً لدى القاضي الإداري لإقرار البطلان، وما يؤكد ذلك بعض القرارات القضائية المنشورة والتي لم يتوان فيها القاضي الحكم بالبطلان عند اكتشافه

للعيب في الإجراءات¹⁰.

المستوى الثاني: موقف القاضي من الإجراءات التي لم يرد بشأنها جزاء.

هذه الإجراءات الشكلية وردت بصيغة الإلزام—أي يجب على الإدارة احترامها—ولكن لم يقرنها المشرع كسابقها بأي جزاء على عدم احترامها. فما موقف القاضي الإداري من هذه الإجراءات؟ أرى شخصياً، أنه ما دامت هذه الإجراءات جوهرية بالنظر لصيغة الإلزام التي تحتويها، فيجب على القاضي أن يرتب البطلان عند عدم احترامها. يعدّ البطلان في هذه الحالة مُنشأً من قبل القاضي وليس بطلاناً كاشفاً كما هو عليه الحال في الإجراءات السابق التطرق إليها في المستوى الأول.

تبنى القضاء الفرنسي في هذه المسألة قاعدة قضائية مفادها أن "كل عيب جوهري يترتب بالضرورة البطلان"¹¹. لذلك، لا يجب على القاضي الإداري الجزائري أن يتردد في ترتيب البطلان ما دامت أن هذه الإجراءات وُضعت في مصلحة المكلف بالضريبة، فهي تمثل في القانون ضمانات حقيقية ممنوحة للمكلف بالضريبة.

من الناحية العملية، يمكن أن نستشف بعض القرارات القضائية التي رتب البطلان في حالة المساس بالإجراءات الجوهرية مثالها:

- حالة غياب الإشعار بالتحقيق¹² L'avis de vérification
- عدم احترام تشكيلة الغرف المختلطة للتحقيق لنص المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التحقيق والغرف المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية (مصالح الضرائب، الجمارك والتجارة).
- عدم احترام سرية المراسلة من حيث أنه يجب أن تكون الزيادات في الضريبة في ظرف معلق مما يؤدي إلى البطلان.

المطلب الثاني: موقف القضاء المقارن (الفرنسي) من عيوب الإجراءات

حاول المشرع الفرنسي الحد قدر الإمكان من فكرة العيوب الشكلية الجوهرية التي كانت تؤدي دائماً إلى بطلان الإجراءات أمام القضاء والتي كانت نتيجتها إعفاء المكلف بالضريبة من الزيادات المفروضة عليه، عندما قام بإصداره للمادة المشهورة في كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي وهي المادة CA 80 L. هذه

المادة جاءت بمقتضى قانون 89-935 المؤرخ في 29 ديسمبر 1989 في مادته¹³ 102. بمقتضى هذه المادة أصبحت تصنف العيوب الجوهرية المرتكبة أثناء الرقابة الجبائية إلى نوعين:

- عيوب جوهرية جاءت مقترنة بجزء وهو البطلان.
- عيوب جوهرية أخرى تمس بحقوق الدفاع. هذه العيوب تؤدي بالضرورة إلى البطلان أما ما سواها فتؤدي فقط إلى إلغاء الغرامات المالية دون الحقوق الأخرى.

مجلس الدولة الفرنسي، لم يستغ الفخ الذي نصبه إياه المشرع الفرنسي بإيعاز من الإدارة الجبائية، فقام بتفسير المادة L80 CA تفسيراً واسعاً. حيث اعتبر قاضي مجلس الدولة الفرنسي، أن المشرع الفرنسي لم تكن له إطلاقاً نية استبعاد الواجب الذي يقع على عاتقه لإقرار الإعفاء التام من الحقوق عندما تمس العيوب والأخطاء الجوهرية إجراء فرض الضريبة، حتى وإن كانت هذه العيوب والأخطاء لا ترتبط بحقوق الدفاع¹⁴.

وعليه، صنّف القاضي العيوب الشكلية الجوهرية إلى ثلاث أصناف وهي:

1 - العيوب الإجرائية التي تقتزن بجزء قانوني، وهي الإجراءات التي نصّ المشرع على الجزاء في حالة مخالفتها.

2 - العيوب الإجرائية التي تمس بحقوق الدفاع. فكرة حقوق الدفاع تبدو غامضة نوعاً ما، ولكن حسب تفسير سابق للقضاء الإداري الفرنسي، حقوق الدفاع هي تلك الحقوق التي تسعى إلى تجنب حرمان المواطنين الواقعيين ضحية إجراءات إدارية الدفاع عن أنفسهم بنجاعة ومناقشة حجج الإدارة ضدّهم¹⁵.

حسب محافظ الحكومة ج. أ. دي كازانوف (J. A. De Casanova) " يدخل ضمن حقوق الدفاع في إجراءات الرقابة الجبائية الحالات التالية: ضرورة إرسال الإدارة لإشعار بالتحقيق يتضمن حقه في الاستعانة بمستشار. وكذلك، إرسال الإدارة لإشعار بالتصحيح مسبّب يمنح للمكلّف بالضريبة الوقت الكافي للردّ عليه.. الخ"¹⁶.

حسب الأستاذ ب. فيليب (Patrick PHILIP)¹⁷ " يمكن أن نربط بهذا المفهوم (يقصد بها حقوق الدفاع) كل الضمانات الممنوحة للمكلف التي تسمح بإعلامه وبالردّ عن نفسه ومن بينها مثلاً:

- ضرورة تسليم المكلف بالضريبة ميثاق حقوق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.
 - احترام الوجاهية في إجراءات التحقيق في المحاسبة.
 - النصّ على ميعاد الردّ في إشعار التصحيح... الخ.
- 3 - العيوب الإجرائية الجوهرية التي لا تمس بحقوق الدفاع، أي العيوب الإجرائية الجوهرية الخارجة عن فئة العيوب الماسة بحقوق الدفاع. من بينها:
- عدم اختصاص العون المكلف بالتحقيق ونقصد هنا عدم توفر العون على الرتبة المتطلبة قانونا لإجراء التحقيق.
 - إعادة التحقيق على ضرائب ومُدد سبق التحقيق فيها... الخ.
- وفي الأخير، لا بد أن ننوه إلى أن استفادة المكلف بالضريبة من بطلان العيوب الشكلية الجوهرية لا يتأتى إلا عندما يكون المكلف بالضريبة حسن النية، أي التزم بواجباته الجبائية. أما في حالة وجوده في وضعية إجراء فرض الضريبة التلقائي (Taxation d'office)، يفقد المكلف بالضريبة حقه في بطلان الإجراءات.

الخاتمة

يتبين مما سبق، أن موقف القاضي الإداري من عيوب الإجراءات في الرقابة الجبائية، موقف لا يزال محل استفهام بين القضاء بالبطلان أو عدمه. يرجع السبب في ذلك إلى خطورة النتائج المترتبة عن هذا البطلان، ألا وهي حرمان الخزينة العمومية من الأموال التي تأتي من الرقابة الجبائية.

حتى وإن كان موقف القضاء الفرنسي أكثر وضوحا من موقف القضاء الجزائري، إلا أنه عاجل موضوع البطلان حالة بحالة، خاصة منه ما تعلق بالعيوب التي لم يرد بشأنها البطلان صراحة من قبل المشرع. أما عن موقف القاضي الجزائري من البطلان، فلم يبرز إلا في الحالات التي ورد فيها الجزاء بالبطلان صراحة من قبل المشرع. أما ما عداها، فالأمثلة محدودة جدا، وهذا راجع إلى ضعف الاجتهادات القضائية في هذا المجال.

- 1 - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 2- التحقيق المحاسبي حسب الأستاذ "لومبير" هو " مجموعة عمليات تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية والمادية المحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبه وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي ضمان إصدار أو إعادة إصدار الضرائب والرسوم المتتهرب منه".
- Thierry LAMBERT, Contrôle fiscal : droit et principe, P.U.F., Paris, 1998, p 231.
- 3- المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية وتسمى باللغة الفرنسية " La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble". "... في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والنمّة أو الحالة المالية والعناصر المكوّنة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى..."
- 4- لمزيد من الفهم حول التوازن أنظر إلى المرجع التالي :
- Jean-Claude DRIE, *Procédures de contrôle fiscal : la voie de l'équilibre*, collection Finances publiques, éditions L'Harmattan, 2005.
- 5 - الضمانات هي مجموعة من النصوص القانونية المقررة لحماية الحق أو لجعل هذا الحق فعالاً.
- 6 - التحقيق المصوب الوارد في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية هو تحقيق في المحاسبة، ولكنه يقتصر على نوع واحد أو أكثر من أنواع الضرائب أو على سنة واحد أو أكثر من النشاء أو على عميات محددة قام بها المكلف، بخلاف التحقيق المحاسبي الذي يمس كل الضرائب وكل العمليات الخاضعة للضريبة في فترة 04 سنوات مالية لم تسقط بالتقادم.
- 7- الفصل الأول من الباب الثالث المادتين 42 و43 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 8 - المادتين 23 و24 من قانون المالية لسنة 2016، قانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر رقم 72، 31 ديسمبر 2015، ص 10.
- 9 - المادة 20 مكرر المقطع 04 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 10 - قرار المحكمة العليا رقم 104152، وزير الاقتصاد ضد (ب م)، قرار بتاريخ 05/06/1994، المجلة القضائية عدد 03، 1994، ص 199.
- قرار مجلس الدولة رقم 003975، مديرية الضرائب وهران غرب ضد شركة أوطيب، قرار بتاريخ 12/11/2001، مجلة مجلس الدولة، 2002، ص 191.
- 11 - « *Toute erreur substantielle entraine la nullité* » C.E.F., 8° et 7° s.-s., 20 février 1991. n° 82494, R.J.F. 4/1991, n° 490. Voir Patrick PHILLIP, La notification de redressement et l'information du contribuable, *Petites Affiches*, 22/05/2002, n° 102, p. 4.
- 12 - قرار مجلس الدولة قضية رقم 001987 في 03/07/2001.
- 13 - Article L80 CA : « *La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France.* »
- 14 - « *Les dispositions de l'article L80 CA n'ont ni pour objet ni pour effet d'écartier l'obligation qui incombe au juge de prononcer la décharge de l'ensemble des droits lorsque la procédure d'imposition a été entachée d'irrégularités ou d'erreurs présentant un caractère substantiel même si ces erreurs ou irrégularités n'ont pas porté atteinte aux droits de la défense* ». La section C.E.F. du 08 février 1991, l'arrêt Association (ANAI) et l'arrêt Compagnie William Gillet, Guillet, Rennepont, droit fiscal 1991 n° 10 comm 490, Conclu Arrighi De Casanova.
- 15 - « *Les droits de la défense consiste à éviter que certaines mesures puissent léser les administrés sans que ceux-ci aient pu au préalable se défendre utilement et discuter les motifs que l'administration croit avoir contre eux* ».
- 16 - CEF 08/02/1991, 61025, Concl CASANOVA, Dr Fiscal 1991, n° 10, comm 490.
- 17 - Patrick PHILIP, *Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, Economica, 2005, p. 151.