

تصحيح الإجراء المعيب ضمانا لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعة الضريبية

بن دياب مسينيسا⁽¹⁾

⁽¹⁾ طالب دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مخبر
البحث حول فعالية القاعدة القانونية، جامعة بجاية، بجاية
06000، الجزائر.

البريد الإلكتروني: massi.bendiab91@gmail.com

الملخص:

تقاس فعالية القاعدة الإجرائية في المنازعة الضريبية بجزائها الإجرائي ومدى ترتيبه عند مخالفة النموذج القانوني المقرر لها، لذا فأهمية الجزاء الإجرائي تكمن في حماية القواعد الإجرائية من العيوب التي تعترضها شكلا وموضوعا، لكن إضفاء هذه الفعالية على الجزاء الإجرائي يحول حتما دون تحقيق حماية للحقوق الموضوعية محل المطالبة من أطراف المنازعة لاسيما المكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في المنازعة. لذا فالمشرع أوجد وسائل تشريعية من بينها تصحيح الإجراء المعيب كأحد الضمانات الممنوحة لأطراف المنازعة الضريبية لتدارك الأخطاء الإجرائية تحقيقا للتوازن بين فعالية القاعدة الإجرائية من جهة بترتيب الجزاء وحماية للحقوق الموضوعية بصدور قرار نهائي فاصل في موضوع الدعوى محل المطالبة من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية:

تصحيح الإجراء المعيب، حماية الحق الموضوعي، المنازعة الضريبية، الجزاء الإجرائي.

تاريخ إرسال المقال: 2019/11/03، تاريخ قبول المقال: 2019/11/24، تاريخ نشر المقال: 2019/12/31.

لتهميش المقال: بن دياب مسينيسا، "تصحيح الإجراء المعيب ضمانا لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعة الضريبية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 10، العدد 03، 2019، ص ص. 661-677.

<https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/72>

المقال متوفر على الرابط التالي:

المؤلف المراسل: بن دياب مسينيسا، massi.bendiab91@gmail.com

Correction of Defective Procedure is a Guarantee to Protect the Substantive Right in the Conduct of Tax Dispute

Summary:

The effectiveness of procedural rule in the field of tax litigation is measured by its procedural sanction in the case of incompatibility of the legal model. So, the importance of the procedural penalty lies in the protection of the procedural rules from the defects in the form and subject matter.

However, the imposition of these effects on the procedural penalty prevents the protection of the substantive rights in question from the parties to the dispute charged with tax as the weak party in the dispute.

Therefore , the legislator created legislative means, including correcting the defective procedure as one of the guarantees to the conflicting parties to correct procedural errors in order to achieve a balance between procedural rule and protection of substantive rights .

Keywords:

Correction of defective procedure, protection of the objective right, tax dispute, procedural penalty.

Correction de la procédure viciée, une garantie de protection du droit objectif en matière de contentieux fiscal

Résumé :

L'efficacité de la règle procédurale en matière de contentieux fiscal se mesure par sa sanction procédurale et son application en cas d'incompatibilité du modèle juridique, mais rendre cette efficacité à la sanction procédurale empêche inévitablement la protection des droits objectifs réclamés par les parties, en l'occurrence le contribuable vu qu'il est la partie faible du contentieux.

Cependant, le législateur a créé des moyens législatifs dont la correction de vice procédurale comme étant l'une des garanties accordées aux parties du contentieux fiscal dans le but d'atteindre l'équilibre entre les exigences de l'efficacité de la règle procédurale et celle de la protection du droit objectif.

Mots clés :

Correction de la procédure viciée, protection du droit objectif, contentieux fiscal, sanction procédurale.

مقدمة

يتضح من استقراء نصوص القانون الإجرائي في التشريع الجزائري الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بصفة عامة والواردة في قانون الإجراءات الجبائية بصفة خاصة، أن المشرع لم يتناول تعريفا للعيب الإجرائي واكتفى فقط بتنظيم حالته التي تؤدي إلى ترتيب الجزاء الإجرائي وذلك في نصوص قانونية متفرقة، وهذا على غرار القوانين المقارنة مثل قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري¹ وكذا قانون الإجراءات المدنية الفرنسي²، الذين تخلفوا بدورهم أيضا عن تحديد مفهوم العيب الإجرائي.

لكن على خلاف القوانين الإجرائية، فالفقه حاول تحديد مفهوم الإجراء المعيب، إلا أن الإشكال يكمن في اختلاف الفقهاء وعدم إجماعهم على تعريف موحد وشامل له، حيث اختلفت اجتهاداتهم وانقسمت آرائهم بين مؤيد لفكرة أن العيب الإجرائي شكلي³ بوصفه ذلك الذي يعتري الشروط الشكلية لممارسة الإجراء وبالتالي المساس بمصلحة الخصوم أو الحلول دون تحقيق الغاية من الإجراء، وبين مؤيد لفكرة أن العيب الإجرائي موضوعي⁴ على اعتبار أنه ذلك العيب الذي يعتري القواعد الموضوعية للإجراء يترتب عليه الجزاء الإجرائي نظرا للأهمية التي أرادها المشرع من تلك القواعد القانونية، وفي كل الأحوال ومهما كان العيب الإجرائي، فإنه يؤدي إلى نتيجة

¹ راجع نصوص المواد من 20 إلى 26 من قانون رقم 13 لسنة 1968، مؤرخ في 07/05/1968، يتضمن قانون المرافعات المدنية والتجارية المصري، ج ر عدد 19، صادر في 09/05/1968، معدل ومتم.

² راجع نصوص المواد من 114 إلى 121 من قانون رقم 75/1123 لسنة 1975 مؤرخ في 05/12/1975، يتضمن قانون الإجراءات المدنية الفرنسي، المعدل والمتم بقانون رقم 07/1787 لسنة 2007 المؤرخ في 20/12/2007، ج ر عدد 296 الصادرة في 21/12/2007.

³ عرف الفقيه فتحي والي العيب الإجرائي الشكلي أنه مخالفة الشكل الذي يفرضه القانون أي مخالفة الشكل القانوني لممارسة الإجراء، أما الفقيه أحمد مليجي فعرّفه أنه ذلك العيب الذي يصيب أحد الشروط الشكلية للإجراء وذلك من خلال مخالفة النموذج الشكلي الذي حدّده القانون لممارسة الإجراء والذي ينتج عنه تخلف الغاية من الإجراء القضائي الذي لحقه ذلك العيب. راجع في ذلك:

- فتحي والي وزغلول أحمد ماهر، نظرية البطلان في قانون المرافعات، منشأة المعارف، ط 2 الإسكندرية، مصر، 1997، ص185.

- أحمد مليجي، التعليق على قانون المرافعات، ج 1، نادي القضاة للطباعة، ط7، القاهرة، مصر، 2008، ص332.

⁴ عرف الفقيه نبيل اسماعيل عمر العيب الإجرائي الموضوعي على أنه ذلك العيب الذي يصيب موضوع الإجراء الذي يجوز التمسك به أمام القضاء من دون الحاجة إلى اثبات الضرر الناتج عنه، وعرّفه الفقيه فتحي والي زغلول أحمد ماهر أنه العيب الذي لا يتعلق بشكل الإجراء، كما عرفه الفقيه أحمد الخليل أنه العيب غير الشكلي الذي يؤدي إلى بطلان العمل الإجرائي من دون الحاجة إلى اثبات الضرر الذي يلحقه بالتمسك بالبطلان أنظر في ذلك:

- نبيل اسماعيل عمر، إعلان الأوراق القضائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1981، ص158.

- نبيل اسماعيل عمر وأحمد الخليل، قانون المرافعات المدنية والتجارية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2004، ص450.

واحدة وهي ترتيب الجزاء الإجرائي وبالتالي إهدار الحق الموضوعي محل المطالبة في المنازعة الضريبية الذي يعد الأساس من وراء دخول الخصوم معترك الإجراءات بداية من النظم أمام إدارة الضرائب إلى غاية الوصول إلى قرار قضائي نهائي فاصل في النزاع.

لذا فتحقيقا للتوازن بين حماية المقتضيات الشكلية من الالتزام بالجانب الإجرائي واتخاذها وفقا للنموذج الصحيح المقرر قانونا وبلوغ الهدف النهائي من المنازعة الضريبية المتمثل في الحقوق الموضوعية، أوجد المشرع الجزائري تصحيح الإجراء كوسيلة تشريعية من شأنها معالجة الإجراء المعيب للحد من آثار الجزاء الإجرائي الذي يؤدي في غالب الحالات إلى تغليب الشكل على الموضوع وبالتالي وضع حد للمنازعة الضريبية قبل بلوغ نهايتها وتحقيق أهدافها.

عرف الفقه تصحيح الإجراء المعيب على أنه "العمل على إزالة العيب الذي يعترى الإجراء أو الشكل بما يصحح هذا أو ذلك، ومن ثم يجعله قادرا على توليد آثاره باعتباره عملا إجرائيا أو شكلا إجرائيا صحيحا"¹، كما عرفه أيضا أنه "ما يكمل البيان أو الشكل أو العنصر المعيب في الإجراء بشرط أن يتم ذلك في الميعاد المقرر لممارسة الإجراء"².

أمام تخلف المشرع في وضع تعريف دقيق وواضح للعمل الإجرائي المعيب وإمكانية تصحيحه واكتفائه بالإشارة فقط في نصوص متفرقة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتشريعات الضريبية إلى تحديد صورة وحالات استعماله، يدفع بنا من خلال هذا البحث إلى تحليل هذه الوسيلة التشريعية لتحديد نطاق تطبيقها على حالات تعيب الإجراء خلال سير المنازعة الضريبية وتحليل مدى فعالية وسيلة التصحيح في حماية الحق الموضوعي. وبذلك نطرح في هذا المقام إشكالية مدى فعالية تصحيح الإجراء المعيب في تحقيق التوازن بين المغالاة في الشكل المؤدي إلى إعمال الجزاء الإجرائي وحماية الحق الموضوعي محل المطالبة في المنازعة الضريبية؟

المبحث الأول: تصحيح الإجراء مع بقاء العيب

القاعدة الإجرائية تعد جوهر المنازعة الضريبية فلا يمكن تصور منازعة ضريبية خارج المجال الإجرائي، والحق الموضوعي تجمعهما علاقة الغاية بالمنازعة الضريبية لكن أساس هذه الأخيرة هو القانون الإجرائي باعتبار

¹ نبيل اسماعيل عمر، مرجع سابق، ص 265.

² أنور طلبية، موسوعة المرافعات المدنية والتجارية، دار الكتب القانونية، القاهرة، مصر، 2003، ص 339.

أنها ترفع بإجراءات محددة يتأكد القاضي من توافرها ويصدر حكمه الذي يعتبر إجراء بحد ذاته لذا فالمنازعة الضريبية تجد أساسها في القاعدة الإجرائية¹.

لقد نظم المشرع الجزائري مجموعة من القواعد الإجرائية في قوانين متفرقة منها قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي يعد الشريعة العامة² وقانون الإجراءات الجبائية³ بصفة خاصة لتنظيمه المنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية والقضائية، وفي سبيل تحقيق هذه القواعد الإجرائية الأهداف المنوط بها وفرض احترامها رتب المشرع الجزائري جزاء إجرائي يتم تقريره في كل مخالفة للنموذج القانوني للإجراء الذي يحول دون ترتيب آثاره القانونية⁴.

لكن التسليم بهذا المبدأ يؤدي بنا حتما إلى الإقرار بفعالية الجزاء الإجرائي من خلال تطبيقه على أدنى مخالفة شكلية للإجراءات مهما كانت جسامتها أو تأثيرها على السير الحسن للمنازعة الضريبية، إلا أنه وباستقراء القواعد الإجرائية المنظمة للمنازعة الضريبية نجد أنّ المشرع نص على إستثناءات في تطبيق الجزاء من بينها ما يفيد مواصلة السير في الإجراءات رغم وجود العيب الإجرائي وبقائه قائما، وبالتالي لا يمكن للقاضي إثارته حتى إن اكتشفه وعلم به تأسيسا على وجود نص قانوني يبيح العيب الإجرائي رغم بقاءه (المطلب الأول).

إضافة إلى هذه النصوص القانونية التي تصحح الإجراء المعيب رغم عدم إزالته، قيد المشرع أيضا إمكانية تطبيق القاضي للجزاء الإجرائي بشروط أخرى من شأنها تصحيح الإجراء المعيب أو الإبقاء عليه مرتبا لآثار الإجراء الصحيح رغم كون معيبه، وذلك بإقتران سلطة إعماله بتمسك الخصوم بإثارة العيب الإجرائي، وبمعنى آخر في حالة إرتباط الجزاء بموجب نص إجرائي بسلطة الخصوم وتنازلوا عن إثارته يبقى الإجراء صحيحا مولدا لكافة آثاره القانونية رغم بقاء العيب فيه (المطلب الثاني).

¹ أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات: مساهمة تحليلية وتطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي وآليات إعمالها وكيفية الوقاية منها ووسائل علاجها والحد من أثارها، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2003، ص 89.

² قانون رقم 08-09، مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ليوم 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، صادر في 2008/04/23.

³ استحدث المشرع قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79، صادر بتاريخ 2001/12/23.

⁴ أيمن أحمد رمضان، مرجع سابق، ص 98.

المطلب الأول: تصحيح الإجراء المعيب بقوة القانون

لم ينص المشرع صراحة على تصحيح الإجراء المعيب بقوة القانون في القوانين الإجرائية وإنما يفهم ويستنتج من نصوص قانونية ذات العلاقة، أما بالنسبة للفقهاء حاول إعطاء مفهوم لتصحيح الإجراء المعيب بقوة القانون وذلك باعتباره ذلك الإجراء الذي يتخذه الخصوم أثناء المنازعة الضريبية والذي من شأنه أن يصحح الإجراء المعيب¹، كون المشرع نص صراحة في حالة اتخاذ الخصوم للإجراء التالي للإجراء المعيب دون الدفع بالجزاء الإجرائي السابق يسقط مكنة أعمال الجزاء وآثاره بقوة القانون.

تحليلاً لنص المادة 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تحيلنا إلى المادة 15 من نفس القانون فيما يخص البيانات الشكلية الواجب توافرها في عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية وكذا المادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية فأطراف المنازعة الضريبية ملزمون باحترام كل الإجراءات الشكلية الواردة في المواد المذكورة أعلاه وذلك تحت طائلة تقرير الجزاء الإجرائي، إلا أنه بالرجوع إلى المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها وضعت شرطاً لتقرير الجزاء الإجرائي المترتب عن تخلف الإجراءات الشكلية بإثارة الدفع الشكلية قبل أي دفع في الموضوع، نستنتج من هذا التحليل أنّ خوض الخصوم في المنازعة الضريبية دون إثارة الدفع الشكلية الموجبة لتقرير الجزاء الإجرائي من شأنه أن يسقط حقه في التمسك بالدفع الشكلية وحتى أعمال الجزاء الإجرائي، وبالتالي يصبح الإجراء المعيب والمنتخذ مخالفاً لنموذجه القانوني قبل سقوط الحق في إثارته بموجب المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية صحيحاً في نظر القانون ومولداً لآثاره القانونية كما لو اتخذ وفقاً لنموذجه القانوني رغم بقاء العيب فيه وذلك بقوة القانون.

كما حدّد المشرع الجزائري أيضاً فيما يخص الآجال التي يجب على أطراف المنازعة الضريبية إحترامها والتقيّد بها لرفع دعوى قضائية، وفي حالة مخالفتها يترتب عليها جزاء إجرائي يتمثل في سقوط الخصومة وذلك ضمن القواعد العامة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بموجب نص المادة 829 وكذا في القواعد الخاصة بموجب المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، فالمشرع حدد أجل رفع الدعوى الضريبية بأربعة أشهر قابلة للتמיד حسب الحالات المتعلقة بالطعن الإداري المسبق وكذا نوع الضريبة المفروضة فإذا كانت المنازعة الضريبية متعلقة بمنازعة الوعاء فأجل رفع الطعن القضائي محدد بأربعة أشهر أما إذا تعلق الأمر بمنازعة التحصيل فأجل رفع الدعوى القضائية محدد بشهر واحد طبقاً لنص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذه الآجال تعد من النظام العام يثيرها القاضي تلقائياً في حالة مخالفتها يترتب جزاء سقوط الخصومة.

لكن تقادياً للمغالاة في الشكل وخطورة الجزاء الإجرائي أوجد المشرع هذه الوسيلة التشريعية المتمثلة في التصحيح بقوة القانون، وذلك بالرجوع إلى نص المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا المادة

¹فتحي والي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، القاهرة، مصر، 1959، ص 140-141.

- عبد الرحمن العلام، شرح قانون المرافعات المدنية العراقي، ج3، ط2، العاتك لصناعة الكتب، بغداد، العراق 2008، ص 124-126.

83 من قانون الإجراءات الجبائية أين يمكن لأطراف المنازعة الضريبية الإستغناء عن هذه الأجل في حالة توفر أحد الشروط المنصوص عليها في هذه المواد مثل رفع دعوى قضائية أمام جهة إدارية غير مختصة، أو طلب مساعدة قضائية أو وجود قوة قاهرة أو حدث فجائي، بالتالي يعتبر إجراء رفع الدعوى صحيح ومرتباً لكافة آثاره القانونية الصحيحة رغم فوات الآجال وبقاء العيب فيه إلا أنه يصبح مصححاً بقوة القانون¹. نستنتج من خلال ما سبق تحليله أن تصحيح الإجراء المعيب بقوة القانون غير مرتبط بإرادة الخصوم أو القاضي، وإنما يستمد قوته وآثاره من النصوص القانونية الواردة في القواعد العامة والخاصة المتعلقة بالمادة الضريبية، لذا فالمشروع هو المحدد والمنظم لهذه القواعد القانونية ففي حالة توفر شروطها وحالاتها يسقط الحق في الدفع والمطالبة بتقرير الجزاء الإجرائي بقوة القانون، ويصحح الإجراء ليصبح منتجاً لآثاره رغم بقاء العيب فيه لتكتمل المنازعة الضريبية سيرها دون أن تكون مهددة بترتيب الجزاء الإجرائي عليها².

المطلب الثاني: تصحيح الإجراء المعيب بتنازل أطراف المنازعة الضريبية عن التمسك بجزائه الإجرائي

اتجه الفقه إلى تعريف هذا التصحيح على خلاف القوانين الإجرائية التي لم تتناوله بصفة خاصة وصريحة، إلى اعتباره أنه الإرادة التي يعبر عنها أطراف المنازعة الضريبية سواء بصفة صريحة أو ضمنية بالتنازل عن حقهم في التمسك بالجزاء الإجرائي حيال الإجراء المعيب وبالتالي يصبح الإجراء المعيب إجراء صحيحاً على الرغم من بقاء العيب فيه³.

¹ قضى مجلس الدولة في قراره الصادر في 2005/03/13 بإلغاء القرار المستأنف والقاضي بعدم قبول الدعوى لسقوط الخصومة وفوات آجال رفع الدعوى وتمّ استبعاد هذا الدفع الشكلي وتطبيق الجزاء الإجرائي كون أن الآجال منقطعة بعد رفع المكلف بالضريبة للدعوى الأولى في الآجال المحددة لها قانوناً وصدر فيها قرار برفض دعواه شكلاً لذا يمكن له رفع دعوى جديدة إثر الدعوى غير مقبولة سابقاً، ويستنتج من هذا الإجتهد أن الإجراء المعيب تمّ تصحيحه بقوة القانون رغم بقاء العيب الإجرائي المتمثل في فوات الميعاد، أنظر في ذلك:

- طاهري حسين، المنازعات الضريبية "شرح لقانون الإجراءات الجبائية"، دار الخلدونية، طبعة الثالثة منقحة، الجزائر، 2016، ص 519.

² أحمد مليجي، موسوعة التعليق على قانون المرافعات، طبعة نادي القضاة، الطبعة الثامنة، ج2، القاهرة، مصر، 2010. ص 727.

³ أحمد الهندي، التعليق على قانون المرافعات على ضوء أحكام النقض وآراء الفقه، ج1، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 491.

يفهم من خلال الإطلاع على النصوص والقواعد الإجرائية التي تناولت حالات التصحيح بالتنازل عن الإجراء المعيب أنه لا يتحقق إلا بتوفر شروط تتعلق بالخصم الذي يتمتع بحق التنازل عن الجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية¹ وأخرى تتعلق بالإجراء المعيب في حد ذاته².

هذا ما ذهب إليه أيضا المشرع الفرنسي الذي اشترط لترتيب الجزاء الإجرائي أن يثبت الخصم الضرر الناتج عن الإجراء المعيب إضافة إلى التمسك بالجزاء قبل التطرق لموضوع الدعوى³، ويفهم من هذين الشرطين أن الخصم الذي لا يثبت تضرره من الإجراء المعيب وكذا تطرقه إلى موضوع الدعوى مباشرة دون إثارة الدفع الشكلي والتمسك بالجزاء بمثابة تنازله عن التمسك بالإجراء المعيب وبالتالي تصحيح الإجراء المعيب وإنتاجه لآثار الإجراء الصحيح رغم بقاء العيب فيه بسبب تنازل الخصم عن التمسك به.

¹ اشترط المشرع الجزائري في نص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية تقرير الجزاء الإجرائي أن يتمسك به الطرف المتضرر في المنازعة الضريبية من الإجراء المعيب، ويفهم من هذا النص أن المشرع منح الحق في التمسك بالجزاء للطرف المتضرر شخصيا أو وكيله باعتبار أن المنازعة الضريبية تستوجب على الخصم إذا كان المكلف بالضريبة أن يعين محامي لتمثيله أمام القضاء طبقا لنص المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على خلاف إدارة الضرائب التي أعفاها المشرع من ذلك بموجب نص المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتبارها أحد الأشخاص المعنوية والتي تمثل نفسها عن طريق ممثلها القانوني إضافة إلى شرط تمتع الخصم المتنازل عن التمسك بالجزاء بأهلية التقاضي واتجاه إرادته إلى التنازل عن التمسك بالجزاء وإلا اعتبر عدم ترتيب الجزاء ضمن التصحيح بقوة القانون، راجع في ذلك:

-المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

-فتحي والي، مرجع سابق، ص 562.

-أيمن رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 707.

-فتحي والي، زغلول أحمد ماهر، مرجع سابق، ص 680.

-عبد الحميد الشواربي، التعليق الموضوعي على قانون المرافعات، منشأة العارف، ج 1، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 288.

-أغليس بوزيد، "إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب للحكم ببطلان اجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري: دراسة تحليلية نقدية لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية، السنة السادسة، مجلد 12، عدد 02، 2015، ص 441.

² اشترط المشرع أيضا بموجب نص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على وجوب نص القانون على الجزاء الإجرائي الذي يترتب على الإجراء المعيب، إضافة إلى عدم تعلق الإجراء المعيب بالنظام العام الذي يحول دون إمكانية إعمال الخصوم لإرادتهم في التمسك بالجزاء من عدمه، أنظر في ذلك:

أغليس بوزيد، "إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب للحكم ببطلان اجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري: دراسة تحليلية نقدية لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مرجع سابق، ص 445-446.

³ راجع المادة 112 والمادة 114 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي.

يظهر التصحيح بالتنازل عن العيب في المنازعة الضريبية في العديد من التطبيقات، فإذا كان هناك إجراء معيب من إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية متعلق بالمصلحة الخاصة إلا أن الخصم تنازل عن التمسك به، فيعد الإجراء المعيب مصححا كإبداء إدارة الضرائب طلب موضوعي بإدخال الغير في المنازعة إذا كان هذا الغير حائزا لأموال المكلف بالضريبة المراد توقيع الحجز عليها لتحصيل المساهمة المستحقة على ذمة هذا الأخير لصالح الخزينة العمومية¹، يفهم من خلال هذه الحالة أن إدارة الضرائب على علم بالإجراء المعيب المتمثل في عدم إدراج هذا الغير الحائز لمكلف بالضريبة إلا أنها أبدت طلباتها في الموضوع مما يعني في حالة عدم إستجابة القاضي لطلبها بما أنه مرتبط بالمصلحة الخاصة لها أنه تنازلت عن التمسك بالجزاء الإجرائي وإثارة الدفع الشكلي مما يجعل من الإجراء مصححا ومولدا لآثاره القانونية رغم بقاء العيب فيه بسبب تنازل ادارة الضرائب عن التمسك بالجزاء الإجرائي.

كما نجد أيضا أن المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية² وضعت شروط على إدارة الضرائب واجبة الإلتزام بها أثناء التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة وذلك بالإشارة إلى الهيئة المختصة والمتمثلة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية أو مصالح البحث والمراجعات على المستوى المركزي، كل حسب إختصاصه بتعيين الاعوان المحققون والمؤهلون قانونا للقيام بهذه العملية، بحيث أنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل³، كما منحت أيضا مهمة التحقيق لفرق مختلفة للرقابة بين مصالح وزارة المالية التي تحدد تركيبها بموجب مرسوم⁴، فهذه الإجراءات تعد ضمانات ممنوحة للمكلف بالضريبة ومتعلقة بالمصلحة الخاصة له، لذا في حالة ما إذا أغفل هذا الإجراء المعيب في شكواه أمام إدارة الضرائب باعتبارها الأساس في المنازعة الضريبية كون أن الدفع والطلبات التي يبيدها المكلف بالضريبة أمام القضاء مقيدة بما تقدم به في تظلمه أمام إدارة الضرائب دون إمكانية تأسيس طلبه القضائي على حجج وأسس لم ترد في تظلمه الإداري، يعد بذلك قد تنازل عن حقه في التمسك بالجزاء الإجرائي، وهذا يعد تصحيحا للإجراء المعيب رغم بقاء العيب فيه.

¹أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 20/06/2011، ص84.

²تنص م 20 ف 1 ق.إ.ج على ما يلي: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

³عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص182.

⁴المرسوم التنفيذي رقم 290/97، مؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418، الموافق 27 يوليو سنة 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة و تنظيمها، ج ر ج ج عدد 59، الصادرة بتاريخ 10/09/1997.

إضافة إلى الفترتين 04 و 05 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية¹ دائما التي حددت أجل التحقيق المصوب في المحاسبة² بشهرين، وللمكلف بالضريبة الحق في إبداء ملاحظات حول التحقيق في أجل 30 يوم من انتهاء التحقيق ففي حالة تجاوز إدارة الضرائب أجل الشهرين يترتب عليها جزاء بطلان التحقيق³، ويبقى الحق كاملا للمكلف بالضريبة في التمسك بالجزاء الإجرائي، نظرا للسلطة الممنوحة له من طرف المشرع الجبائي في إثارة هذه العيوب باعتبارها ليست من النظام العام، لذا وفي حالة عدم تمسكه بهذا الجزاء يكون قد تنازل عنه وبالتالي يبقى الإجراء معيب لفوات الميعاد مع تصحيحه وترتيب الأثار القانونية كما لو اتخذ صحيحا رغم بقاء العيب فيه.

يمكن أن يرد أيضا التصحيح بالتنازل من كلا طرفي المنازعة الضريبية في آن واحد وذلك من خلال الحالة التي أوردها المشرع بموجب نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية⁴ التي منحت للقاضي الإداري سلطة أمر أطراف المنازعة الضريبية عند الإقتضاء بإيداع مصاريف إجراءات التحقيق أو التسبيقات المالية لدى أمانة الضبط، إلا أن الفقرة الثانية من نفس المادة نستشف منها أنّ هذا الإجراء يخضع لسلطة الخصوم حيث أنه في حالة عدم الإمتثال للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب لهذه القاعدة الإجرائية يستغنى عنها القاضي ويحكم في القضية على الحالة التي عليها، وبالتالي يفهم من خلال هذه المادة أن أطراف المنازعة الضريبية يمكن لهم التنازل عن الإجراء ويبقى مولدا لأثاره القانونية كما لو كان صحيحا رغم تعيبه ويتم تصحيح الإجراء في هذه الحالة بالتنازل عنه من طرف الخصوم⁵.

نستنتج من خلال هذا المبحث أنّ تصحيح العيب الإجرائي بقوة القانون يستمد قوته من النصوص القانونية المنظمة من طرف المشرع والتي لها علاقة مباشرة بالنصوص القانونية المنظمة للإجراءات وحالات

¹ راجع المادة 20 ف4 ق.إ.ج.

- راجع المادة 20 ف 5 ق.إ.ج.

² للإستفاضة في مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة راجع:

- Thierry LAMBERT, *Contrôle fiscale : droit et pratique*, P.U.F 1989, p. 231.

³ J.P CASIMIR, *Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt*, LA VILLE GUERIN, 1990, p.100.

⁴ تنص م 79 ق.إ.م.إ على ما يلي: "يأمر القاضي، عند الإقتضاء، الخصوم أو أحدهم، بإيداع مصاريف إجراءات التحقيق أو التسبيقات المالية بعد تحديدها، لدى أمانة ضبط الجهة القضائية.

إذا لم تودع هذه المبالغ في الأجل التي حددها القاضي، استغنى عن الإجراء الذي أمر به، وحكم في القضية على الحالة التي هي عليها.

لا يخل تطبيق أحكام هذه المادة بما هو مقرر في شأن المساعدة القضائية".

⁵ بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص321.

بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قانون رقم 08-09 مؤرخ في 23 فيفري 2008، دار بغداد للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص111.

تعييها، والهدف منها يكمن في اعتبار الإجراء المعيب إجراء صحيح رغم بقاء العيب فيه، إضافة إلى وضع المشرع أيضا قواعد إجرائية تحت سلطة الخصوم دون تحديد لها جزء إجرائي مقترن بالنظام العام لتطبيقه آليا في حالة مخالفته للقاعدة الإجرائية مما يسمح للخصوم بالتنازل عنه دون تقرير الجزاء، ليصبح بذلك وسيلة تشريعية أخرى أوجدها المشرع لتصحيح الإجراء المعيب رغم بقاء العيب فيه وذلك بإمكانية التنازل عنه من طرف الخصوم.

المبحث الثاني: تصحيح الإجراء المعيب مع زوال العيب في سير المنازعة الضريبية

يتميز هذا التصحيح بعدم إمكانية تطبيقه على كل الجزاءات الإجرائية التي قد تعتري المنازعة الضريبية، وإنما يطبق على جزاء البطلان وعدم الإختصاص فقط، دون الجزاءات الأخرى كسقوط الخصومة أو التقادم أو اعتبار الخصومة كأن لم تكن.

المسلم به في قانون الإجرائي أن كل مخالفة لقاعدة إجرائية ونموذجها القانوني المقرر لها يؤدي إلى ترتيب الجزاء الإجرائي الموافق لها إلا أن المشرع أوجد عدة وسائل تشريعية من شأنها تصحيح الإجراء المعيب دون ترك أي أثر له وذلك في عدة حالات.

نجد من بين الحالات التي أجاز المشرع فيها التصحيح مع إزالة العيب الإجرائي، تحقق الغاية من الإجراء المعيب في المنازعة الضريبية وذلك بالبحث عن تحقيق الهدف من الإجراء المعيب في سير المنازعة الضريبية وبلوغها نهايتها بصدور قرار فاصل في موضوع الدعوى وليس البحث عن الإجراء المعيب في حد ذاته¹ (المطلب الأول).

أوجد المشرع أيضا إضافة إلى تحقق الغاية من الإجراء المعيب وسيلة تشريعية أخرى لتصحيح الإجراء مع زوال العيب فيه تتمثل في تصحيح الإجراء المعيب بإضافة ما ينقص الإجراء الذي أصابه العيب في البيان أو الشكل أو العنصر الذي ينقصه بما يصحح بطلانه بشرط أن يتم التصحيح في الميعاد المقرر قانونا² (المطلب الثاني).

¹ الأنصاري حسن النيداني، القاضي والجزاء الإجرائي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009، ص 199.

² بشار عدنان، نائل مساعدة، أمجد منصور، شرح نصوص قانون أصول المحاكمات الأردني، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 185.

المطلب الأول: تصحيح الإجراء المعيب بتحقيق الغاية منه في المنازعة الضريبية

يقصد بالغاية في هذا المقام الهدف الموضوعي الذي يرمي إليه الإجراء كمقتضى من مقتضيات العمل الإجرائي وليس الغاية من الإجراء بحد ذاته، وهي مرتبطة بالسلطة التقديرية للقاضي مع إحترام هذا الأخير طبقاً للقواعد القانونية ومدى إرتباط الإجراء بالنظام العام.

إنطلاقاً من هذا التعريف تعد وسيلة تحقق الغاية من الإجراء معياراً أساسياً وجوهرياً لتصحيح الإجراءات المعيبة وحماية الحقوق الموضوعية لأطراف المنازعة الضريبية، إلا أنّ المشرع الجزائري لم يتطرق إليه بصفة صريحة على خلاف التشريعات المقارنة التي خصصت قواعد إجرائية خاصة، وإنما تناولها المشرع الجزائري بقواعد قانونية إجرائية ذات صلة بحيث تبنى هذا المعيار من خلال فكرة الضرر وعباً إثباته، ويتبين ذلك من خلال المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي ربط فيها المشرع تقرير الجزاء الإجرائي بشرط إثبات الضرر من طرف المتمسك بجزاء البطلان الذي لحقه جراء الإجراء المعيب، وبمفهوم المخالفة إثبات عدم تحقق الغاية من الإجراء المعيب كشرط جوهري لتقرير الجزاء وإلا اعتبر الإجراء مصححاً مع زوال آثاره لتحقيق الغاية منه.

من خلال تبني المشرع لفكرة إثبات الضرر موازاة لمعيار التحقق الغاية من الإجراء يكون بذلك قد سلك نفس نهج المشرع الفرنسي الذي عبّر أيضاً عن تحقق الغاية من الإجراء المعيب بوضعه لشرط إثبات الضرر من طرف المتمسك بالبطلان لتقرير الجزاء الإجرائي وذلك بموجب نص المادة 114 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي¹.

يظهر جلياً معيار تحقق الغاية كوسيلة لتصحيح الإجراء المعيب في المنازعة الضريبية في عدة حالات إجرائية منها وجوب تحديد المكلف بالضريبة لخصمه بدقة في عريضة إفتتاح دعواه نظراً للخصوصية التي تتمتع بها المنازعة الضريبية وتشعب القوانين الضريبية لإختلاف نوع الضريبة وكذا الإجراءات الإدارية المعقدة والملزمة على المكلف بالضريبة بالتقيد بها قبل اللجوء إلى القضاء، لذا في حالة التقدم بالتظلم الإداري المسبق أمام الإدارة المصدرة للضريبة وصدر منها قرار غير مرضي للمكلف بالضريبة منح المشرع لهذا الأخير الحق في اللجوء إلى اللجان المذكورة في المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة، إلا أنه وفي حالة عدم إقتناعه أيضاً بقرارها يمكن له رفع دعوى قضائية ضد اللجنة المصدرة للقرار باعتبارها صاحبة الصفة في

¹المادة 114 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي والتي نصت :

“Aucun acte de procédure ne peut être déclaré nul pour vice de forme si la nullité n'en est pas expressément prévue par la loi, sauf en cas d'observation d'une formalité substantielle ou d'ordre public.

La nullité ne peut être prononcée qu'à charge pour l'adversaire qui l'invoque de prouver le grief que lui cause l'irrégularité, même lorsqu'il s'agit d'une formalité substantielle ou d'ordre public”.

الخصومة لكن في حالة رفعها ضد المدير الولائي للضرائب يعد الإجراء المتخذ صحيحا لتحقيق الغاية من الإجراء والمتمثل في الطعن ضد قرار فرض الضريبة¹، وذلك حسب ما استقر عليه إجتهااد مجلس الدولة². تظهر أيضا وسيلة التصحيح بتحقيق الغاية من الإجراء المعيب في إجراء دمج العريضة الذي يعد إجراء جوهرى في المنازعة الضريبية ويترتب عن مخالفة هذا الشكل الجوهرى تطبيق الجزاء الإجرائى المتمثل في عدم القبول، إلا أنّ المشرع الجزائرى لم يحدد إن كان إجراء دمج العريضة يطبق على كل العرائض التي تقدم للمناقشات أثناء سير إجراءات المنازعة الضريبية أم تطبق فقط على عريضة إفتتاح الدعوى، فالمشرع في هذه الحالة منح السلطة التقديرية للقاضي في الفصل في هذه المسألة وترتيب الجزاء من عدمه لذا وحفاظا على الدعوى الضريبية من الزوال نتيجة التطبيق المفرط للجزاء يمكن للقاضي الإعتداد بدمج عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية فقط حفاظا على موضوع الدعوى مستعملا في ذلك معيار تحقق الغاية من الإجراء وعدم وجود ضرر من ترك المذكرات الجوابية بدون دمغة، ليصبح الإجراء بالتالى مصححا عن طريق تحقق الغاية من الإجراء المعيب³.

تناول أيضا المشرع معيار تحقق الغاية من الإجراء المعيب في موضع تشريعى آخر يظهر في إجراءات التبليغ المنصوص عليها في القواعد العامة بموجب نصوص المواد 406 إلى 416 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا القواعد الخاصة في قانون الإجراءات الجبائية نذكر على سبيل المثال المادة 86 منه. أوجب المشرع من خلال هذه المواد أن يكون التبليغ مطابقا للأوضاع الشكلية المنصوص عليه قانونا وذلك تحت طائلة بطلان محضر التبليغ الذي يؤدي إلى بطلان إجراءات الدعوى الضريبية، إلا أنّ المشرع من

¹Charles DEBASCH, Jean-Claude RICCI, *Contentieux administratif*, 7ème édition, Dalloz, 2001, p.911

²قضى مجلس الدولة في قراره الصادر في 2008/02/13 بإلغاء قرار الدرجة الأولى القاضي بعدم قبول الدعوى لإساءة توجيهها من طرف المكلف بالضريبة الذي رفعها ضد المدير الولائي للضرائب بدلا من الجهة المصدرة للقرار باعتبار أنّ المدير الولائي له الحق أيضا في تمثيل إدارة الضرائب أمام القضاء في المنازعات الضريبية، ويفهم بالتالى من خلال هذا القرار أن القاضي صحح الإجراء المعيب باعتباره حقق الغاية من الإجراء المتمثلة في الطعن ضد قرار فرض الضريبة، أنظر في ذلك: قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم 38542، صادر بتاريخ 2008/02/13، مجلة مجلس الدولة، العدد التاسع، لسنة 2009، ص75.

³قضت المحكمة العليا بموجب قرار لها في القضية بين المكلف بالضريبة السيد (ب.م) ضد إدارة الضرائب بإلغاء القرار المطعون فيه والقاضي بعدم قبول الدعوى لعدم تقديم كل العرائض أثناء المناقشات على ورق مدموغ، وجاء في تسبب قرار المحكمة العليا أنه تبين من خلال عريضة إفتتاح الدعوى أنها جاءت في ورق مدموغ وهذا كافي لقبول الدعوى شكلا، ويفهم من هذا الإجتهااد أنّ الإجراء المتخذ بدمج العريضة الأولى يحقق الغاية من الإجراء وبالتالي فالإجراء مصحح ويرتب آثاره القانونية الصحيحة رغم عدم دمج المذكرات التعقيبية، أنظر في ذلك:

قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا رقم 72087، صادر بتاريخ 1991/04/07، المجلة القضائية، العدد الأول، لسنة 1993، ص150.

خلال الفقرة الأخيرة من المادة 407 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لم يجعل بطلان إجراءات التبليغ من النظام العام بل اعتبره جوازي يمكن للمبلغ له التمسك بالبطلان من عدمه، وفي حالة تمسكه بالبطلان لابد من توافر الشروط فيه المنصوص عليها في المادة 60 من نفس القانون من إثبات الضرر الذي لحقه جراء الإجراء المعيب وكذا وجوب التمسك بالبطلان من طرف من تقرر ذلك لمصلحته حسب ما جاء في نص المادة 63 منه.

يفهم من خلال هذا التحليل أن المبلغ له في حالة حضوره إلى الجلسة في اليوم والتوقيت المحدد يؤدي إلى زوال العيب الإجرائي ويكون بذلك قد تمّ تصحيحه نظرا لتحقيق الغاية من الإجراء وعجز المبلغ له أيضا في كل الأحوال في إثبات الضرر من الإجراء المعيب¹.

المطلب الثاني: تصحيح الإجراء المعيب بالتكملة في المنازعة الضريبية:

يقصد بتصحيح الإجراء المعيب بالتكملة إضافة المقتضى الذي ينقص الإجراء أو تصحيح المقتضى المعيب فيه، فالإجراء القضائي يكون معيباً إذا نقصت فيه إحدى المقتضيات التي يتطلبها القانون لعدّه صحيحاً أو إذا جاء أحد هذه المقتضيات بطريقة تخالف ما رسمه القانون لها، فإذا أمكن تكملة الإجراء بحيث توافرت جميع المقتضيات القانونية الشكلية والموضوعية بصورة صحيحة، فالإجراء يُعد صحيحاً².

كرّس المشرع الجزائري هذا التصحيح في القواعد القانونية الإجرائية العامة في عدة نصوص منها المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تعد قاعدة عامة وشاملة لكافة المنازعات القضائية بما فيها المنازعة الضريبية، وذلك بالنص صراحة على إمكانية تصحيح الإجراء المعيب شكلا بشرط احترام الآجال القانونية التي يمنحها القاضي وكذا إزالة جميع الأضرار الناجمة عن الإجراء المعيب بعد التصحيح، كما أشارت المادة في فقرتها الثانية إلى أنّ التصحيح يسري بأثر رجعي يعود إلى تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان، ويفهم أيضا من خلال هذه المادة أنّ التصحيح يطبق على العيوب الإجرائية الشكلية حتى وإن كانت جوهرية أو متعلقة بالنظام العام ودليل ذلك صياغتها في قالب عام دون تحديد للشروط أو الإجراءات التي ينطبق عليها هذا التصحيح³.

إضافة إلى التصحيح الشكلي نظم المشرع أيضا تصحيح آخر بموجب نص المادة 66 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص الإجراء المعيب لأسباب موضوعية وذلك بشرط واحد وهو زوال سبب

¹أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2017، ص238.

²فتحي والي، زغلول احمد ماهر، مرجع سابق، ص 609.

³أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص249.

بطلان الإجراء المعيب بإجراء آخر يتخذ لاحقاً للإجراء المعيب أثناء سير المنازعة الضريبية، ما لم يوجد مانع لذلك قانوناً¹.

من خلال هذا التحليل يتبين أنّ المشرع الجزائري تبني نفس موقف المشرع الفرنسي في مسألة تصحيح الإجراء المعيب بالتكملة الذي نص على حالة تصحيح العيوب الشكلية والموضوعية على وفق هذه الطريقة، فبالنسبة لتصحيح العيوب الشكلية بطريقة التكملة، فقد بينت المادة 115 منه على أنّ التمسك بالبطلان يزول في حالة تصحيح لاحق للإجراء ما لم يوجد مانع لذلك على أن ينتج من هذا التصحيح تجنب أي ضرر من العيب².

وفيما يتعلق بتصحيح العيوب الموضوعية، فقد بينت المادة 121 من القانون نفسه على أنه في الحالات التي يكون فيها البطلان قابلاً للمعالجة، فلا يُنطق به إذا زال سببه عند إصدار القاضي قراره³.

إنطلاقاً من التحليل السابق نجد أنّ المشرع نص على وسيلة تصحيح الإجراء المعيب في العديد من الحالات الإجرائية في المنازعة الضريبية نجد منها؛ المادة 817 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي منح من خلالها المشرع لأطراف المنازعة الضريبية إمكانية تصحيح عريضة إفتتاح الدعوى في حالة إغفاله لإجراء جوهري من الإجراءات الواجب توافرها في العريضة وذلك بإيداع مذكرة إضافية لتدارك الخطأ في الإجراء المعيب بتصحيحه، وفي هذا الصدد ذهب مجلس الدولة في أحد قراراته إلى استبعاد الدفع الشكلي بعدم دمج عريضة إفتتاح الدعوى طبقاً لنص المادة 83 فقرة أولى، في قضية "الشركة ذات المسؤولية المحدودة انترناسيونال تشي تردين" ضد إدارة الضرائب لولاية الجزائر وجاء في تسيبب القرار أنّ الإجراء المعيب تمّ تصحيحه بالتكملة أثناء سير الخصومة وفي الآجال المقررة قانوناً⁴.

إضافة إلى نص المشرع الجزائري صراحة في المادة 83 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية تصحيح المكلف بالضريبة لعريضة إفتتاح دعواه بالتكملة في حالة ورود هناك أحد العيوب الشكلية على الشكوى المقدمة أمام إدارة الضرائب والواردة في نص المادة 73 من نفس القانون والمتمثلة في عدم ذكر الضريبة المعترض عليها، عدم بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، عدم إرفاق وثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول،

¹أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 251.

²المادة 115 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي والتي تنص:

(La nullité est couverte par la régularisation ultérieure de l'acte si aucune forclusion n'est intervenue et si la régularisation ne laisse subsister aucun grief)

³المادة 121 من قانون الإجراءات المدنية الفرنسي والتي تنص :

(Dans les cas où elle est susceptible d'être couverte, la nullité sera pas prononcée si sa cause a disparu au moment où le jugement est prononcé.)

⁴قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة رقم 11327، صادر بتاريخ 2004/02/17، منقول من مرجع سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، 2014، ص 252.

عدم عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف، يمكن للمكلف بالضريبة تصحيح الإجراء المعيب المترتب عن إحدى هذه الحالات عن طريق التكملة باستثناء حالة عدم توقيع المكلف بالضريبة للشكوى ويصبح بالتالي الإجراء المعيب مصححا من تاريخ الإجراء المعيب مع زوال آثار العيب.

يتضح من خلال هذا المبحث أنّ المشرع الجزائري أخذ بعين الاعتبار ضرورة حماية الحقوق الموضوعية لأطراف المنازعة الضريبية من خلال الحفاظ على السير الحسن للإجراءات مع حرصه على تصحيح الإجراء المعيب دون ترك أي أثر للعيب وذلك بإزالته تماما، من خلال تنظيم عدة معايير منها تحقق الغاية من الإجراء المعيب الذي يسعى فيه المشرع للوصول إلى الهدف النهائي للمنازعة وصدور حكم فاصل في موضوع الدعوى وهذا ما أكدّه بصراحة في نص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بحيث استبعد تقرير الجزاء الإجرائي في حال زوال سبب البطلان أو بمفهوم المخالفة في حالة تحقق الغاية من الإجراء وتصحيحه أثناء سير الدعوى، كما نظم المشرع أيضا التصحيح عن طريق التكملة ومنح المشرع إمكانية للخصوم لاستدراك العيوب الإجرائية الشكلية والموضوعية التي تشوب إجراءاتهم في سير المنازعة الضريبية.

خاتمة

نخلص إلى القول من خلال هذا البحث أنّ المشرع الجزائري نظم التصحيح كوسيلة تشريعية إلى جانب الجزاء الإجرائي للحد من آثاره وخطورته على الجانب الموضوعي للمنازعة الضريبية وحقوق الأطراف لاسيما المكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في الخصومة الضريبية، لذا ومن خلال ما تمّ دراسته يتبين أنه يمكن تصحيح الإجراء القضائي المعيب لكافة أنواع العيوب شكلية كانت أم موضوعية، كما يمكن تصحيح الإجراء المعيب بطريقتين، الأولى تتمثل بتصحيحه على الرغم من بقاء العيب فيه مثلما هو الحال في التصحيح بقوة القانون والتصحيح بالتنازل عن الحق في الدفع بالعيب الإجرائي. أما الطريقة الثانية فتتمثل بتصحيحه بزوال العيب من الإجراء وهذه تكون في حالة تحقق الغاية من الإجراء المعيب أو بالتكملة، إلا أنّ المشرع لم يخصص لتصحيح الإجراء أحكام خاصة به في قانون الإجراءات المدنية والإدارية عامة وقانون الإجراءات الجبائية خاصة بصفته المنظم لقواعد وإجراءات المنازعة الضريبية، وإنما يتمّ استنتاجها من خلال نصوص قانونية ذات علاقة.

على الرغم من هذا النقص التشريعي إلا أنّ المشرع أبدى رغبة كبيرة من خلال سياسته التشريعية المنتهجة في تكريس وسيلة التصحيح كضمانة لأطراف المنازعة الضريبية في تحقيق الهدف من الدعوى الضريبية وبلوغ الحق الموضوعي من خلال صدور قرار فاصل في الموضوع، ويتضح ذلك جليا من خلال مواقف واجتهادات المحكمة العليا سابقا ومجلس الدولة حاليا التي تمّ عرضها والتطرق إليها وكذا النصوص التشريعية التي تمّ تحليلها في استبعاد تطبيق الجزاء الإجرائي في المنازعة الضريبية في كل حالة يمكن فيها تصحيح الإجراء المعيب.