**جامعة عبد الرحمان ميرة –بجاية–**

**كلية الحقوق و العلوم السياسية**

**قسم قانون الأعمال**

# الوقاية من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

**مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق**

**فرع: قانون الأعمال**

**تخصص: القانون العام للأعمال**

**إعداد الطالبتان:**

**بلعيد نورة**

**باشا لويزة**

**تحت إشراف الأستاذ:**

**الدكتور: أغليس بوزيد**

**لجنة المناقشة**

**_الأستاذة مخلوف بهية، أستاذة مساعدة قسم(أ)، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية،..... رئيسا**

**_الأستاذ أغليس بوزيد، أستاذ محاضر قسم(ب)، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية،..... مشرفا و مقررا.**

**_الأستاذة بلال نورة، أستاذة مساعدة قسم(أ)، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية،.....ممتحنا**

**تاريخ المناقشة:2017/06/20**

بسم الله الرحمن الرحيم

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ

الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ مَالِكِ يَوْمِ الدِّينِ

إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ اهْدِنَا

الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ صِرَاطَ الَّذِينَ أَنْعَمْتَ

عَلَيْهِمْ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ عَلَيْهِمْ

وَلَا الضَّالِّينَ

سُورَةُ الفَاتِحَة

# شكر و تقدير

الشكر الأول و الأخير و الظاهر و الباطن لله سبحانه و تعالى الذي أتانا من العلم ما لم نكن نعلم و منحنا الصبر و العقل لانجاز هذا العمل.

اعترافا بالود و حفظا للجميل و تقديرا للامتنان، نتقدم بخالص الشكر إلى المشرف الفاضل الدكتور "**أغليس بوزيد**"على كل ما بذله من جهد و متابعة و تفاني طيلة فترته الإشرافية فقد كان على قدر عال من المسؤولية الملقاة على عاتقه، أجاد التعامل و التحاور بأسلوب راق فكانت فترته الإشرافية حافلة بالعطاء المتجدد الذي انعكس إيجابا على إثراء هذا البحث.

لذلك نكرر شكرنا و عظيم تقديرنا و امتنانا على كل ما بذله من رقي لهذا البحث لذا ندعو المولى عز و جل أن يجازيه عنا خير جزاء .

كما نتوجه بجزيل الشكر و العرفان إلى أساتذة لجنة المناقشة، على تفضلهم لمناقشة المذكرة، و كل أساتذة كلية الحقوق و موظفيها.

**وقبل و بعد فالشكر لله ولله الحمد في الأولى و الأخير.**

**بلعيد و باشا**

# إهداء

إلى روح أمي الغالية التي فارقتني و أوجعني رحيلها و مزق قلبي فراقها

" أدعو الله أن يجعل قبرك روح و ريحان و يفتح لكي أبواب الجنة "

إلى والدي الكريم الذي منحني المساندة و التربية الحسنة و الذي تعب من أجل إيصالي إلى ما وصلت إليه

إلى زوجة أبي التي لم تبخل عليا من فضلها

إلى أخواتي"مراد" "علي" "ايدير" و أولاده جزاهم الله خير جزاء

إلى أختي و عائلتها الصغيرة أصانهم الله من كل شر

إلى شريكة فرحي و حزني طوال هذه السنة الصعبة رفيقتي كنزة أطلب الله أن يحفظها من كل شر

إلى زميلتي في إعداد هذه المذكرة" نورة"

إلى كل صديقاتي و كل من أحبه قلبي و لم تسع له صفحتي

لكم جميعا الشكر و التقدير

**باشا لويزة**

# إهداء

اهدي ثمار جهدي إلى أسباب النجاح و أسرار الصلاح إلى من قال فيهما المولى عز وجل "وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا".

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما .

إلى روح جدتي رحمة الله عليها،" أدعو الله أن يجعل قبرها من رياض الجنة ويسكنها فسيح جنانه".

إلى إخوتي"محمد"و" محند"و "عاشور"حفظهم الله و صانهم من كل شر.

إلى أخواتي"نصيرة "و"نسيمة"و" شفيعة" و إلى ابنة أختي "إيمان" حفظها الله.

إلى زميلي الذي رافقني و ساندني طوال انجاز هذه المذكرة "سليم"، أدعو الله أن يجازيه خير جزاء.

إلى صديقتي و زميلتي في إعداد هذه المذكرة " لويزة "

إلى كل من له فضل علي علمني أو تعلمت منه أو أرشدني أو دلني.

إلى كل هؤلاء اهدي ثمرة جهد المقل هذا.

***بلعيد نورة***

**أ / باللغة العربية**

- **ج ر:** الجريدة الرسمية.
- **ص:** صفحة.
- **ص ص:** من الصفحة إلى الصفحة.
- **ق.إ. م.إ:** قانون إجراءات مدنية و إدارية.
- **ق.إ.ج:** قانون إجراءات جبائية.
- **ف:** فقرة
- **م:** المادة.
- **د.ت:** دون تاريخ النشر.
- **ط:** الطبعة
- **د ط:** دون طبعة

**ب/ باللغة الفرنسية**

- **Ed** : édition.
- **N°** : numéro.
- **Op-cit :** Ouvrage Précédemment Cité.
- **O.P.U :** Office des publications universitaires.
- **P :** page.
- **P P** : de page jusqu’à la page .

# مقدمة

يخضع التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية لنموذج قانوني نظمه المشرع في قواعد خاصة مجتمعة في نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و كذا قانون الإجراءات الجبائية[1]، بحيث تتعدد مصادر القاعدة القانونية الإجرائية الإدارية التي تتميز بخصوصيات منها عدم تقنينها في تقنين واحد[2]، أما بالنسبة للنظام القانوني الجزائري فنجد أن إجراءات التقاضي أمام القاضي الإداري حددها المشرع بصفة عامة بموجب المواد 838 و ما يليها من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية [3]وبصفة خاصة بموجب المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية[4]. يمكن تعريف المنازعة الضريبية بأنها مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة و بين الإدارة الضريبة[5] وهي من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة و تمويل خزينتها فهي مصدر أساسي في الإيرادات إذ تعتبر اقتطاع مالي إجباري من الذمة المالية للمكلفين بالضريبة حسب قدراتهم الضريبية، و تتم عن طريق تحويل نهائي للملكية بدون مقابل بغرض تحقيق الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة و تعتبر الإدارة الضريبة ذات صلاحيات

(1)أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون العام، التخصص القانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ،بجاية،2010_2011، ص 71.

(2) فيلالي موراد ، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني و القضائي الإداري الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ، الدفعة الخامس عشر ،2004 –2007، الصفحة الأولى.

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

(4) استحدث المشرع الجزائري قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002 الصادر بموجب القانون رقم 21/01، مؤرخ في 2001/12/22، يتضمن قانون المالية لسنة 2002،ج ر عدد 79، صادر بتاريخ 2001/12/23.

(5)كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2012_2013، الصفحة الأولى.

و امتيازات السلطة العامة فهي التي تقوم بتقدير الضريبة الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة [6]. فالمنازعة الضريبية هي منازعة إدارية يختص القضاء الإداري بالفصل فيها اذ تعتبر من"المنازعات الناشئة عن الأنشطة ذات الطبيعة الإدارية التي تأتيها الإدارة مستعينة بأساليب السلطة العامة و ما تتضمنه من امتيازات غير مألوفة"[7].

تمر المنازعة الضريبية بمرحلتين: مرحلة إدارية و مرحلة قضائية التي تتجسد في مجموعة من الأعمال الإجرائية المختلفة من ضمنها الأشكال و المواعيد التي يتم وفقها العمل الإجرائي و التي تترتب عن مخالفتها جزاءات قررها المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و هي جزاء عدم الاختصاص ،البطلان ،عدم القبول ،السقوط ،و يمكن تعريف هذه الجزاءات الإجرائية بأنها الآثار التي يرتبها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قانون الإجراءات الجبائية على الخصم الذي خالف النموذج القانوني لعمل من الأعمال الإجرائية التي يتطلبها السير في الدعوى[8].

(6)عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائر،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام،تخصص تحولات الدولة ،كلية الحقوق جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2010،ص 6.

_ BELTRAM Pierre ,La Fiscalité en France, Collection fondamentale, 1ére édition, Hachette,1995 ,P12 .

_سعيداني حميدة، صالحي يسمينة، الطعن القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق،فرع قانون الأعمال، تخصص:القانون العام للأعمال،كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة،بجاية،2015،الصفحة الأولى

(7) بودريوة عبد الكريم ،"هل تخلى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي كأساس لاختصاص القضاء الإداري"، من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد،كلية الحقوق ،جامعة جيلا لي اليابس،سيدي بلعباس،28-29 افريل2009،غير نشور.

_GROSCLOUD jacques, MARCHESSOU Philippe, procédures fiscales, 4ème éd, Dalloz, paris, 2007, p231.

(8) الأنصاري حسن النيداني ،القاضي و الجزاء الإجرائي ، د ط،دار الجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية ،2009،ص8.

يتخذ إجراء التحقيق في المنازعة الضريبية بمراعاة مجموعة من المقتضيات الشكلية و الشروط الموضوعية[9]فينتج عن مخالفة إحدى هذه الشروط و المقتضيات الدفع بعدم الصحة حيال ذلك سواء من طرف الخصوم في الدعوى أو من تلقاء القاضي نفسه و يسمى هذا الدفع بالبطلان الذي يحول دون ترتيب الأثر القانوني للعمل الإجرائي المتخذ للبحث عن الدليل أثناء سير الدعوى [10].

هكذا فالبطلان المقصود في تحقيق المنازعة الضريبية هو الجزاء الذي يتقرر لحماية تدابير التحقيق التي لو ظلت قائمة بعيبها لما تمكن القاضي المقرر من كشف الحقيقة القضائية [11] ، فجزاء البطلان نظمه المشرع قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في مواجهة الخصم المسؤول عن هذه المخالفة الإجرائية فالدافع الأساسي للمكلف بالضريبية و الإدارة الضريبية للجوء إلى القضاء هو الحصول على الحماية القانونية الموضوعية و هذا لا يتحقق إلا بتجنب المغالاة في الشكل وفقا ما تقتضيه المادة 97من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية انه يمكن القيام بعمليات التحقيق من جديد و تصحيحها إذا أمكن تصحيح العيب الذي يشوبها،فتغليب الشكل على الموضوع يؤدي إلى إهدار الحقوق الموضوعية و هذا خلافا للهدف المرصود من الإجراءات إذ تعتبر هذه الأخيرة وسيلة لحماية الحقوق الموضوعية و لا يجب أن تكون سببا في هدرها[12]، هذا فالمشرع يخول أطراف المنازعة و القاضي المقرر تفادي جزاء البطلان و أن يؤخذ بقدر محدود لا يتوسع فيه حتى لا يغلب الشكل على الموضوع و لا يضيق منه فيهدر الشكل المطلوب بدعوى العبرة بالمضمون ،لذلك من الاوفق أن يحدث التوازن بين الاعتبارين بهدف تحقيق الوقاية من أثار جزاء البطلان،

(9) العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد، منشورات أمين، الجزائر، 2009، ص77.

(10) أغليس بوزيد ،التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري ،المرجع السابق،ص 71 .
-GROSCLOUD jacques, MARCHESSOU philippe,op,cit,pp243-245.

(11) أغليس بوزيد ،التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري،المرجع السابق،ص72.

(12) نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات: فكرة الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات و غايته ، أسباب عدم فعالية الجزاء الإجرائي، وسائل علاج عدم فعالية الجزاءات الإجرائية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2006، ص182.

لان الإفراط في حماية الشكل يؤدي إلى توسيع حالات الحكم بالبطلان أمام القضاء الإداري عند سير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، مما يترتب عن ذلك هدر الإجراءات من جهة و الحيلولة دون إتمام وظيفة الإجراءات على النحو الذي يتوصل به القضاء إلى مرحلة تقرير الحماية للحقوق الموضوعية المتنازع فيها، مما يمتد ذلك إلى هدر و ضياع الحقوق الموضوعية من جهة أخرى.

لذلك أوجد المشرع الجزائري في نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أساليب الوقاية من آثار جزاء البطلان لتفادي و تلافي هذه الآثار، الأمر الذي يثير التساؤل حول:

**مدى فعالية أساليب الوقاية من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية لفرض التوازن بين اعتبارات حماية شكل الخصومة و عدم إهدار الحق الموضوع؟**

وترتيبا على ذلك فان إشكالية البحث تعالج مدى التوازن في حماية إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية من الهدر و عدم ضياع الحقوق الموضوعية و ذلك عن طريق أساليب الوقاية من الآثار السلبية التي يرتبها جزاء البطلان .

هذا و نعتمد في دراسة هذه الإشكالية المطروحة على منهج تحليلي نقدي يناسب موقف المشرع في تنظيم جزاء البطلان في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من خلال الاعتبارات التشريعية للوقاية من أثار جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية(الفصل الأول) ثم يليها بيان مختلف الأساليب التي كرسها المشرع للوقاية من أثار جزاء البطلان(الفصل الاول).

**_ الفصل الأول: الاعتبارات التشريعية للوقاية من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.**

**_الفصل الثاني: أساليب الوقاية من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.**

# الفصل الأول

# الاعتبارات التشريعية للوقاية من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

إن المشرع له صلاحية التشريع في تقرير حالات البطلان عند سير تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الإدارية عامة و المنازعة الضريبية خاصة كما في المنازعات المطروحة أمام القضاء العادي لأن هذه الصلاحية تنبثق من الاختصاص الذي يعود إلى السلطة التشريعية في تصميم الهيكل العام لسير إجراءات الخصومة [13].

لقد نظم المشرع الجزائري جزاء البطلان في نص المادة 60 و مايليها من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المادة95 من نفس القانون[14] .

(13) نصت المادة 140 من الدستور الجزائري على أن البرلمان يشرع في الميادين التي يخصصها له الدستور و كذلك في القواعد العامة للإجراءات المدنية و الإدارية و طرق التنفيذ.

_دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المصادق عليه في استفتاء 1996/11/28، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96المؤرخ في 1996/12/07، ج ر عدد 76،صادر بتاريخ 1996/12/28، معدل و متتم بالقانون رقم03/02، المؤرخ في2002/04/10، ج ر عدد25، صادر بتاريخ 2002/04/14و بالقانون رقم19/08المؤرخ في 2008/11/15، ج ر عدد63،صادربتاريخ2008/11/16، و بالقانون رقم 01/16 المؤرخ في 2016/03/06، ج ر عدد14، صادر بتاريخ 2016/03/07.

(14)تنص المادة 60: لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلا خلال القيام بها،و لا يعتد بهذا الدفع إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان دون إثارته.

_المادة61 تنص على انه: يمكن إثارة الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا خلال القيام بها، و لا يعتد بهذا الدفع إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان دون إثارته.

_المادة62 تنص على انه: يجوز للقاضي أن يمنح آجلا للخصوم لتصحيح الإجراء المشوب بالبطلان، بشرط عدم بقاء أي ضرر قائم بعد التصحيح.

_ يسري اثر هذا التصحيح من تاريخ الإجراء المشوب بالبطلان.

_المادة 66 تنص على ما يلي: لا يقضي ببطلان إجراء من الإجراءات القابلة للتصحيح،إذا زال سبب ذلك البطلان بإجراء لاحق أثناء سير الخصومة.

_المادة95 تنص على مايلي: يخضع بطلان إجراءات التنفيذ المتعلقة بتدابير التحقيق للقواعد المقررة لبطلان الأعمال الإجرائية.

قيد المشرع تطبيق جزاء البطلان بهدف التقليل من حالات إعماله لتفادي هدر الإجراءات وضياع الحقوق الموضوعية و لقد قيد جزاء البطلان بعدة قواعد منها قاعدة "لا بطلان بغير نص" و قاعدة "لا بطلان بغير ضرر" و قاعدة "إثارة الدفع بالبطلان قبل الكلام في الموضوع" و قاعدة تجديد أو تصحيح الإجراءات المعيبة حتى لا يحكم القاضي بالبطلان والغاية أن جزاء البطلان يؤدي إلى هدر الإجراءات المتخذة بشكل صحيح دون تحقيق الفائدة منها و خاصة في حالات امتداد أثر البطلان [15]، و قد ينتج عن تقرير جزاء البطلان على الإجراء المعيب آثار سلبية لا تنصب عليه فقط بل يمكن أن يمتد هذه الآثار إلى إجراءات لاحقة أو إجراءات سابقة لإجراء التحقيق المعيب، فقد أخذ المشرع في اعتبارات تنظيم نظرية البطلان في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ضرورة تجنب الآثار السلبية لجزاء البطلان حتى لا يغلب الشكل على الموضوع وبالتالي حماية الإجراءات من الهدر و امتداد الحماية إلى الحفاظ على الحقوق الموضوعية من الضياع [16] .

وعليه نتطرق إلى الحماية من هدر إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية(المبحث الأول) وكذلك إلى الحماية من ضياع الحقوق الموضوعية(المبحث الثاني).

(15) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مساهمة تحليلية و تطبيقية في بنا فكرة الجزاء الإجرائي و آليات إعمالها و كيفية الوقاية منها ووسائل علاجها و الحد من أثارها، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم، كلية جامعة الإسكندرية، 2003، ص 200.

(16) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص: قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو،2015_2016، ص 123.

## المبحث الأول

## الأهداف الإجرائية للوقاية من بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

نص المشرع الجزائري على جزاء البطلان في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و قد ربط تقرير جزاء البطلان بقواعد و أسس من أجل حماية إجراءات سير الخصومة الهادفة إلى حماية الحقوق الموضوعية لان هدر الإجراءات يؤدي إلى ضياع الحق الموضوعي، فيطبق جزاء البطلان على كل مخالفة أو عيب يشوب أحد الإجراءات أثناء سير الخصومة يؤدي إلى زوال الخصومة[17] .

بحيث أنه لا يحكم القاضي ببطلان أي إجراء من إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية إلا إذا نص القانون على ذلك، أو ثبت أن هناك ضرر يستدعي توقيع جزاء البطلان و هذا مانظمه المشرع الجزائري في نص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالفة الذكر، كما حرص المشرع على التقليل من أعمال جزاء البطلان التضييق من حالاته عن طريق اتخاذ سياسة إجرائية من أجل تجنب توقيع جزاء البطلان، و منح فرصة للخصوم من أجل تصحيح الإجراء المشوب بالعيب وفقا للمواد 62, 66 و 97من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر. و عليه سوف نتطرق إلى آثار هدر الإجراءات لجزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبة (المطلب الأول) وتجنب الآثار الهدر الإجرائي (المطلب الثاني).

(17) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 202.

## المطلب الأول

## أثار هدر الإجراءات لجزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

يعتبر العمل الإجرائي المتخذ في مرحلة التحقيق القضائي الإداري عنصر من عناصر خصومة واحدة و يخضع معها لنظام يجعلها مترابطة ترابطا قانونيا و منطقيا لهدف تحقيق غاية تظهر في حماية الحقوق الموضوعية [18]، ففي كثير من الحالات أين يلحق أثر بطلان تدابير التحقيق القضائي بإجراءات أخرى و يرتدد أثر البطلان إلى إجراءات سابقة للعمل الإجرائي المعيب ولو تمت صحيحة، و أيضا يجعل هذا البطلان بعض الإجراءات اللاحقة للإجراء المعيب باطلة إذا كانت مبنية علية و كان الإجراء السابق جزء من الإجراء اللاحق [19]، كما تفاعل القضاء الإداري مع القواعد و الأسس التي نظم عليها المشرع الجزائري جزاء البطلان و ذلك لتحقيق غاية هدا الجزاء دون تجاوزها و التقليل من حالات تقريره [20].

فسنتناول من خلال هدا المطلب الآثار السلبية المترتبة عن إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق (الفرع الأول )، و دور القضاء الإداري للوقاية من الهدر الإجرائي(الفرع الثاني).

(18) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 152.

(19) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 152.

(20) اغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري ، ص 102.

## الفرع الأول

## الآثار السلبية المترتبة عن إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبة

ينجر عن تطبيق جزاء البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبة هدر الإجراءات المتخذة خلال التحقيق و هدر هده الإجراءات قد تمتد إلى بعض الإجراءات المرتبطة لها مما يؤدي إلى ضياع الحقوق الموضوعية ، و عليه يمارس القضاء دورا في حماية الهدر الإجرائي بإعمال جزاء البطلان و ذلك من خلال التضييق من حالات الحكم بالبطلان في بعض المواضيع [21]، فيترتب عن إعمال جزاء البطلان عدة آثار منها أثار إيجابية[22]، وآثار سلبية والتي تكون محور دراستنا في هدا الفرع ،و من بين هذه الآثار السلبية ما يلحق بالأعمال الإجرائية السابقة (أولا)،وامتداد أثر جزاء البطلان على الإجراءات اللاحقة في المنازعة الضريبة(ثانيا).

### أولا: الآثار السلبية لبطلان العمل الإجرائي على الأعمال السابقة

تعيب العمل الإجرائي لا ينصب عليه وإنما يؤدي إلى إبطال أعمال إجرائية أخرى سابقة عليه فإذا كان العمل الإجرائي المعيب هو أول عمل تتم به إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية فهنا بطلان الإجراء المعيب لا يؤثر على أي عمل سابق، و هذا يرجع لعدم وجود أي عمل سابق[23]، إذا تم إبطال العمل الإجرائي الذي سبقته أعمال إجرائية أخرى صحيحة و سليمة و عليه تعددت المواقف في هذا الشأن، حيث نجد أن المشرع الجزائري لم يعالج في قانون

(21) أيمن احمد رمضان، مرجع سابق، ص 202.

(22) من بين الآثار الايجابية لجزاء البطلان نجد انه ضروري لتفعيل القاعدة الإجرائية ، حيث إعمال جزاء البطلان يكون بسبب مخالفة النموذج القانوني الواجب إعماله خلال سير إجراءات التحقيق ،و بالتالي فإعمال الجزاء على هذه المخالفة يستوجب الحرص على التطبيق السليم لهذه الإجراءات.

(23) نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 98.

الإجراءات المدنية و الإدارية الأثر الذي يترتب عن بطلان العمل الإجرائي على الأعمال الإجرائية الأخرى[24]، بينما المشرع المصري تناول هذه الفكرة و ذلك في نص المادة 24 من قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري الفقرة الثالثة على أنه :".....**و لا يترتب على بطلان الإجراء بطلان الإجراءات السابقة عليه**....." كما يرى فريق من الفقه في فرنسا و ايطاليا بأن بطلان العمل الإجرائي التالي لا يؤثر على بطلان العمل الإجرائي السابق مادام هدا الأخير تم صحيحا ،و حسب هدا الموقف فإن الحكم ببطلان الإجراء المعيب لا يمتد إلى بطلان إجراء من إجراءات التحقيق السابقة مادامت اتخذت مستقلة عن العمل الإجرائي المعيب[25] ، و من جهة أخرى نجد أنه يمكن أن يمتد أثر بطلان الإجراء المعيب إلى الإجراءات السابقة عليه إذا كان هناك ارتباط بينها و بين الإجراء المعيب [26]،

**ثانيا: الآثار السلبية لبطلان العمل الإجرائي على الأعمال اللاحقة**

القاعدة أن بطلان العمل الإجرائي لا يؤثر في الأعمال اللاحقة إلا إدا كانت مبنية عليه [27] ففكرة امتداد أثر بطلان العمل الإجرائي السابق إلى بطلان العمل الإجرائي اللاحق يشترط أن يكون الإجراء السابق المعيب أساس للإجراء اللاحقة، و يجب أن يكون بينهما ارتباط قانوني

(24) تيزرارين زهرة ، خوالدي نوال، البطلان الإجرائي في ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص : القانون الخاص الشامل ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016، ص 60.

(25) مصطفى محمود كامل الشر بيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، دراسة مقارنة ، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، الإسكندرية،2003، ص 382

(26) أمين مصطفى محمد، علم الجزاء الجنائي، الجزاء الجنائي بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة، الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص 307.

(27) تيزرارين زهرة ، خوالدي نوال،البطلان الإجرائي في ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 61.

ومنطقي [28]، بمعنى أن يكون الإجراء الباطل هو المنشئ أو السبب للإجراء اللاحق و لولاه لما وقع الإجراء اللاحق [29]، و أيضا يمتد أثر بطلان الإجراء المعيب إلى الإجراءات التالية عندما تكون هذه الأخيرة نتيجة حتمية للإجراء المعيب[30] .

لنتوسع في فكرة الارتباط القانوني الذي يعتبر سببا في امتداد اثر جزاء بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية على الإجراءات اللاحقة لها، إذ يترتب بطلان قرار المحكمة الإدارية التي اعتمدت في حكمها تقرير الخبرة المنجزة من طرف خبير استلم تسبيقات عن أتعابه مباشرة من الخصوم، على أساس أن تلك الخبرة تعتبر باطلة قانونا وفقا لما ورد في نص المادة 2/140 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، و في هده الحالة امتداد أثر البطلان بين إجراء الخبرة و قرار المحكمة يرجع سببه إلى وجود ارتباط قانوني بينهما [31] تقتضي المادة 86 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه يقدم الخبراء بعد انتهاء عملية الخبرة كشفا عن مصاريفهم ، وتتم تصفية دلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية [32]إذا لم يكن العمل الإجرائي اللاحق تابعا للعمل الإجرائي المعيب، أو فرعا له، فإنه لا يبطل بطلانه الأعمال اللاحقة ،فالفرع يسقط الأصل، و المبني على الباطل فهو باطل [33] و بالتالي فاثر بطلان الإجراء المعيب لا يؤثر

(28) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص157.

(29) حميدي ليديا، دحام صبرينة، نظرية البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع، القانون الخاص،تخصص: القانون الخاص و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016، ص 87 .

(30) علوي غاني، شعبان فيصل، التفتيش في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون الخاص و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية 2012،ص ص 51-52.

(31) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري ، مرجع سابق ،ص 88.

(32) كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 21.

(33) تيزرارين زهرة ، خوالدي نوال، البطلان الإجرائي في ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 62.

على صحة الإجراءات اللاحقة له متى كانت هذه الإجراءات مستقلة استقلالا تاما و لا يوجد أي ارتباط بينهما و ليس هناك علاقة بينها[34] فهذا الارتباط ينشا من أعمال إجرائية معينة قام المشرع بتصميمها بمراعاة اعتبارات متعددة و بهدف توليد هذه العلاقة وهذا الارتباط بين العمل الإجرائي المعيب و الأعمال الأخرى الآثار التي يراد تحقيقها من الناحية الإجرائية [35]، فإذا اتخذت الإجراءات اللاحقة استنادا إلى الإجراء المعيب فإنها تأخذ نفس السمة و تصبح معيبة لأنه الإجراء المعيب يعتبر بمثابة مقدمة قانونية ضرورية و يعد شرطا لصحة الإجراء المعيب[36] .

إن المشرع الجزائري لم ينص على الأساس الذي يمتد به أثر بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية إلى الأعمال الإجرائية الأخرى اللاحقة ،على خلاف المشرع المصري الذي تناول هده الحالة في قانون المرافعات المدنية و التجارية [37] ، و للقاضي سلطة تقدير العلاقة بين العمل الإجرائي المعيب الذي تم إبطاله و العمل الإجرائي اللاحق له لمعرفة مدى تأثير العمل السابق المعيب على الأعمال الإجرائية اللاحقة، و يقوم بتقدير الصلة القائمة بين العملين و له حرية كبيرة في إيضاح هذه الصلة [38].

يتبين من خلال ما سبق أن جزاء بطلان إجراءات التحقيق لا يقف أثره على العمل المعيب نفسه فقط، بل يمتدد أثره إلى إجراءات لاحقة و سابقة له، مما يؤدي بإجراءات التحقيق إلى فقدان وظيفتها الإجرائية المتمثلة في تحقيق الحماية الموضوعية للحق[39] وباعتبار العمل الإجرائي عبارة

---

(34) احمد الشافعي، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، ط 4، دار هومه، 2007، ص 308.

(35) نبيل اسماعبل عمر، الارتباط الإجرائي في قانون المرافعات و أثاره الإجرائية و الموضوعية، منشاة المعارف ،الإسكندرية ، 1994، ص 75.

(36) حسن علي حسين علي، القاضي الإجرائي في قانون الإجراءات الجنائية، الناشر منشاة المعارف، الإسكندرية، 2008، ص 167.

(37) اغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 91.

(38) مصطفى محمود كامل الشر بيني، بطلان إجراء التقاضي أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص387.

(39) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 92.

عن مجموعة عناصر مترابطة فيما بينها فإن بطلان أحد إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية يمكن أن يمتد أثره إلى إجراءات أخرى [40].

## الفرع الثاني

## دور القضاء الإداري في الوقاية من الهدر الإجرائي

لقد نظم المشرع الجزائري جزاء البطلان بهدف تحقيق غاية هذا الجزاء دون تجاوزها وهذا ما يقضي أن يدرك المشرع إن الإفراط في الجزاءات الإجرائية قد يضر بالحقوق الموضوعية وعليه يجب أن توضع الإجراءات بالقدر اللازم لحماية الحق و أن تشكل الجزاءات بهدف حماية هذا الحق لا بهدف إهداره [41]، و عليه فقد ألزم المشرع الجزائري القاضي المقرر بالتقليل من حالات تقرير جزاء البطلان دون أن يظهر الجزاء في حالات ليست من الأهمية و مراقبة مدى استيفاء شروط و أسباب و أسس تطبيق هذا الجزاء قبل الحكم به.

يتلخص ذلك من التقليل من إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية وهو الدافع الرئيسي( أولا ) و توجيه الخصوم لتدارك العيوب الإجرائية و تفادي المغالاة في الشكلية (ثانيا).

(40) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 174.

(41) ذلك أن الخصم عندما يلجا إلى القضاء إنما يفعل ذلك بهدف الحصول على حكم يعيد حقه المسلوب و لا يتصور بحال أن يلجا إليه للحصول على محض حكم إجرائي في معزل عن الحق الموضوعي و لذلك فينبغي أن تشكل الإجراءات في ضوء مالها من هدف و وسيلة بالنسبة للحقوق الموضوعية.

## أولا: التقليل من حالات إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

في الأصل انه إذا اقتضى الأمر القضاء بجزاء البطلان و جب الحكم به و مع ذلك فالمشرع اوجد بعض القواعد التي تسمح للقاضي الإداري بتجنب إعمال جزاء البطلان رغم توافر موجباته مع الإبقاء على العيب [42]، فلا يعمل القاضي الجزاء الإجرائي اعتبارا أن الإجراء رغما عيبه إلا انه حقق الوظيفة المرسومة له و بالتالي لا يجوز إعمال الجزاء و في هذه الحالة يكون بوصف الإجراء بأنه معيب و نتيجة هذا العيب لا يمكن لهذا العمل الإجرائي أن يولد أثاره و يتمثل ذلك في الإعفاء من إعمال جزاء البطلان [43]، إن القاضي يلجأ إلى تطبيق بعض النصوص القانونية التي وضعت لإسقاط الحق الإجرائي في التمسك بجزاء البطلان حتى يضل العمل المعيب مولدا لكامل أثاره كما لو كان هذا الإجراء صحيحا [44] فإذا رفع المكلف بالضريبة الدعوى أمام المحكمة، و لم يحترم الإجراءات الواجب توافرها في المادة83 من قانون الإجراءات الجبائية [45]،

---

(42) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، 461.

(43) نبيل إسماعيل عمر، دراسة في السياسة التشريعية و القضائية لإعمال الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص 54.

(44) بن دياب مسينيسا، قاسيمي أمينة، عدم فعالية الجزاء الإجرائي في سير خصومة المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014، ص34.

(45) تنص م 83: من قانون إجراءات جبائية على مايلي": يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، و تطبق، في هذه الحالة، أحكام المادة 75 .

_ يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.

_ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية. و لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أيا كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

المتعلقة بالشروط الشكلية الواجب توافرها في العريضة الافتتاحية و لم تنتبه إدارة الضرائب إلى هذا العيب و قامت بإبداء دفع في الموضوع فيصبح القاضي ملزم بتطبيق أحكام المادة50 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[46]، التي تقضي بعدم قبول أي دفع شكلي بعد التطرق إلى الموضوع وبالتالي استمرار الدعوى و تبقي قائمة رغما أنها مشوبة بعيب في الإجراءات ، و يظهر كذلك التقليل من إعفاء جزاء البطلان على إجراءات التحقيق القضائي رغما العيب الذي يشوبها في قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري من خلال نص المادة 114 التي تنص على مايلي: بطلان صحف الدعاوى و إعلانها و بطلان أوراق التكليف بالحضور الناشئ عن عيب في الإعلان أو في بيان المحكمة أو تاريخ الجلسة يزول بحضور المعلن إليه في الجلسة أو بإيداع مذكرة بدفاعه، يعتبر العمل الإجرائي صحيحا و منتجا لكافة أثاره طالما حقق الغاية المقصودة منه حتى و إن كان هناك نص يقضي بالبطلان فلا يتم إعماله طالما تحققت الغاية من العمل الإجرائي [47].

إن عدم إنزال جزاء البطلان على أي عيب إجرائي يشوب الأعمال الإجرائية طالما إن الغاية المحددة لهده الأعمال تم الوصول إليها رغم العيب الذي يشوب العمل الإجرائي وعليه تكثر فرص الإعفاء القانوني من إعمال جزاء البطلان و كل ذلك يؤدي إلى الوقاية من الهدر الإجرائي

---

= باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطى العيوب الشكلية، المنصوص عليها في المادة 73، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية".

_قانون رقم 12/07، مؤرخ في 2007/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد82، مؤرخ في 2007/12/31.

(46) تنص المادة 50 من ق.ا.م.ا على مايلي: "يجب إثارة الدفوع الشكلية في أن واحد قبل إبداء أي دفع في الموضوع أو الدفع بعدم القبول، و دلك تحت طائلة عدم القبول".

(47) مصطفى محمود كامل الشر بيني، بطلان إجراءات التحقيق أمام القضاء الإداري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص446.

عن طريق الاحتفاظ بالإعمال الإجرائية رغم إصابتها بالعيوب الإجرائية و ذلك أن الغاية المرصودة لها تم تحقيقها و بالتالي لا توقع جزاء البطلان و وقاية من هدر إجرائي الاحتفاظ بالإجراء المعيب بكل ما تولد منه من أثار إجرائية و موضوعية.

حرص القضاء على التقليل من الهدر الإجرائي بفعل الآثار المترتبة عن جزاء البطلان ويظهر ذلك في عدة قرارات صادرة عن مجلس الدولة يبين تشدده في التحقق من شروط إعمال جزاء البطلان، و من بين القرارات ما جاء به قضاء مجلس الدولة بتاريخ 30 جويلية 2001 يبين موقف القضاء من إثبات مخالفة القاعدة الإجرائية و الضرر الحاصل منها ووجود العلاقة السببية بينهما التي تعتبر أساس لتقرير جزاء بطلان إجراءات التحقيق والتبليغ في المادة الجبائية، و هو ما كرسه المشرع من أسس في تنظيم جزاء البطلان بموجب المادتين 60 و 95 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر و قد جاء في مضمون هذا القرار....ثبت من الملف فعلا بأن التحقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة متكونة من أعوان الضرائب فقط و هو ما يجعل إجراء التحقيق باطلا لعدم احترامه للشروط المنصوص عليها في المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 /07/ 1997 المتضمن إنشاء و تنظيم لجان التحقيق و الفرق المختلفة لرقابة بين مصالح وزارة المالية، و ما يجعل إجراءات التحقيق باطلة عدم احترام التحقيق للإجراء المنصوص عليه في المادة 111 من قانون الرسم على الأعمال و المادة 187 / 5 من قانون الضرائب المباشرة المتضمنة لشرط الأجل المتمثل في مدة شهر، غير أن هذا الإجراء إن لم يتم احترامه يجعل من إجراءات التحقيق باطلة، كما نجد المادة 342 من قانون

الضرائب المباشرة المتعلقة بشروط تبليغ تدابير التحقيق المتعلقة بالرقابة المحاسبة مما يجعل إجراءات التحقيق باطلة [48].

يمكن القول أن القاضي بالرغم من أنه ملزم بتطبيق جزاء البطلان على العمل الذي يشوبه عيب في إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية إلا أنه تفادى إعماله و تعمد الاستمرار في الخصومة و هذا راجع إلى الحفاظ على الدعوى من الزوال و إتمام مهمته في تطبيق القانون لان إعمال جزاء البطلان كثيرا ما يكون مبالغة في التمسك بالشكل.

**ثانيا: توجيه الخصوم لتدارك العيوب الإجرائية**

إن من أثار هدر الإجراءات بسبب الحكم بجزاء البطلان على تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية أن و خطورة هده الآثار تقتضي عدم الإفراط في إعمال جزاء البطلان حتى لا يتجاوز الغاية المرصودة منه كجزاء إجرائي [49]، القضاء بدوره يساهم في الوقاية منه و ذلك عن طريق التمسك بقواعد دقيقة و توجيه الخصوم لتدارك مختلف العيوب التي يمكن تصحيحها عند سير إجراءات التحقيق و عليه فالقاضي يمنح أجلا للخصوم لتصحيح العيب الذي يشوبه الإجراء قبل الحكم مباشرة بالبطلان و فقا لما جاء في نص المادة848 من قانون الإجراءات المدنية

(48) نبيل إسماعيل عمر، دراسة في السياسة التشريعية و القضائية لإعمال الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات المدنية و التجارية، مرجع سابق، ص75.

_ قرار مجلس الدولة 1987، صادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص لسنة2003، ص ص 65-66.

_ مرسوم تنفيذي رقم 290/97، مؤرخ في 22 ربيع الأول لعام 1418، موافق ليوم 27 يوليو 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة و تنظيمها، ج ر عدد 50، صادر في 1997/07/30.

(49) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 101.

والإدارية [50]، فتوقيع صحيفة الدعوى من محامي مقبول أمام القضاء الإداري فبتخلف هذا الإجراء تصبح الدعوى مشوبة بعيب إجرائي يستوجب الإبطال لكن للقاضي سلطة أمر المكلف بالضريبة بتصحيح هذا العيب، علما أن المحكمة العليا عندما تقوم بتصحيح البطلان تلقائيا، وكذلك منح اجل لتقديم المذكرات الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع التي تساهم في فض النزاع مع الذكر أن القاضي المقرر مقيد فيما يخص الآجال الذي يمنحه للخصوم لتدارك العيب و هو أن لا يقل عن 15 يوم باستثناء حالة الاستعجال [51]، و نص المادة 848 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تلزم القاضي بتوجيه الخصوم و مخالفته لهذا الإجراء يعد حكما قابلا للإبطال فيجوز لكل خصم له مصلحة في هذا الشأن اللجوء أمام مجلس الدولة لإبطال قراره على أساس أنه لم يحترم التزامه، و في سياق صياغة نص المادة66 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تجبر و لا تجيز للقاضي على عدم الحكم ببطلان أي إجراء قابل للتصحيح كلما زال سبب ذلك البطلان أثناء سير الخصومة [52]، أي كلما يمكن تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان على القاضي التدخل لتوجيه الخصوم لتداركه .

(50) تنص المادة 848 من ق.ا.م.ا على ما يلي: "عندما تكون العريضة مشوبة بعيب يرتب عدم القبول و تكون قابلة للتصحيح بعد فوات الأجل المنصوص عليه.

لا يجوز للمحكمة الإدارية أن ترفض هذه الطلبات و إثارة عدم القبول التلقائي إلا بعد دعوة المعنيين إلى التصحيح."

(51) بزتوت سهام، حباش صافية، الحد من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون العام للإعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015، ص 42.

_ قرار المجلس الأعلى رقم 46526، صادر بتاريخ 1988/02/14، مجلة قضائية، عدد 04 لسنة 1990، ص 92.

_زودة عمر، الإجراءات المدنية على ضوء أراء الفقهاء و أحكام القضاء، دار الاتصال للطباعة و النشر و التوزيع الجزائر، د ت.

(52) أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 181-182.

فخطورة جزاء البطلان يقتضي عدم الإفراط فيه فإن من المغالاة في الشكلية أن يفرض البطلان كجزاء على أي مخالفة و لو كانت ضئيلة الأمر الذي يترتب عليه ضياع الحقوق وعليه فالقاضي لا يتوسع فيه على نحو يصبح الشكل على المضمون غالبا[53] .

فعدم المغالاة في الشكل يعتبر طريقة أوجدها المشرع بهدف حماية الإجراء من البطلان وعدم التأثير على الدعوى ككل، و لنتوسع أكثر في فكرة عدم المغالاة في الشكل نقترح المثال التالي: اشترط المشرع لصحة عريضة افتتاح الدعوى الضريبية التزام المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب بالبيانات الواردة في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[54] .

و في حالة تخلف أحد هده البيانات يؤدي إلى بطلان الدعوى و المشرع لعدم المغالاة في شكل الإجراءات منح إمكانية للمدعى سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بموجب المادة 817 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية [55]، بتصحيح العريضة و ذلك قبل فوات الميعاد

(53) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 152.

(54) تنص المادة 15 من ق.ا.م.ا على مايلي: "يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى،تحت طائلة عدم قبولها شكل البيانات الآتية:

_الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

–اسم و لقب المدعى وموطنه.

=اسم و لقب و موطن المدعى عليه، فان لم يكن له موطن معلوم, فاخر موطن له.

–الإشارة إلى تسمية و طبيعة الشخص المعنوي و مقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني أو ألاتفاقي.

–عرضا موجزا للوقائع و الطلبات و الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

–الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات و الوثائق المؤدية للدعوى

(55) تنص المادة 817من ق.ا.م.ا على مايلي":يجوز للمدعى تصحيح العريضة التي لا تثير أي وجه,بإيداع مذكرة إضافية خلال اجل رفع الدعوى المشار إليه في المادتين829و830."

ويكون بموجب مذكرة إضافية بهدف الحفاظ على الدعوى الضريبية من الجزاء المتمثل في البطلان، فالشكلية إذا كانت لازمة فيجب إلا يؤدي احترامها إلى ضياع الحق الموضوعي [56].

في الأخير يمكن القول أن كل تعثر في اتخاذ إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية يؤدي إلى منع تقرير الحماية للحق الموضوعي، باعتبار هذا الأخير له علاقة وثيقة مع إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.

(56) فتحي والي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، دراسة تاصيلية و تطبيقية للأعمال الإجرائية في قانون المرافعات و أسباب بطلانها الشكلية و الموضوعية و أنواع البطلان و بيان من له حق التمسك به و تصحيحه و أثاره، تحديث احمد ماهر زغلول، ط2، دار الطباعة الحديثة، القاهرة ،1997، ص 183.

_قرار مجلس الدولة رقم033289، صادر بتاريخ 2007/06/13، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص73.

## المطلب الثاني

## تجنب أثار هدر الإجراءات لجزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

يكتسي جزاء البطلان أهمية في تفعيل القاعدة القانونية الإجرائية إلا أن ترتيب جزاء البطلان على كل مخالفة إجرائية مهما قلت أهميتها يؤدي إلى كثرة إضاعة الحقوق التي يراد بالإجراءات صيانتها و يجب أن لا ننسى أن الإجراءات هي مجرد وسائل لحماية الحقوق فلا ينبغي أن تؤدي إلى إهدارها[57] .

فقد كرس المشرع عدة وسائل لتجنب أثار الهدر الإجرائي(الفرع الأول) و اتخاذ سياسية إجرائية من أجل تجنب توقيع جزاء البطلان (الفرع الثاني).

### الفرع الاول

### وسائل تجنب أثار الهدر الإجرائي الذي يسببه البطلان

إن الحماية من أثار الهدر الإجرائي لا يكون إلا بوجود نص قانوني يمنح للقاضي تقرير البطلان من عدمه، بحيث يتجنب تقرير جزاء البطلان من اقتناعه بحصول ضرر يناسب الإرادة التشريعية و فلسفتها في تنظيم هذا الجزاء بحيث انه لا يليق الحكم بالبطلان إذا كانت الغاية والهدف الذي قصده المشرع في الشكل الإجرائي يبعد تصور حصول أي ضرر يهدد مصالح أحد الخصوم أو يعرقل السير الحسن لتدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، بحيث أنه لا يليق و هذا وفقا لما جاء في نص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أنه لا

(57) نبيل إسماعيل عمر، دراسة في السياسة التشريعية و القضائية للإعمال الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات المدنية و التجارية، مرجع سابق، ص 218.

_ أغليس بوزيد،"إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب ببطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري: دراسة تحليلية نقدية لنص المادة60 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، السنة السادسة، مجلد 12، عدد02، 2015، ص ص 437_453.

يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلا إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك و على من يتمسك به أن يثبت الضرر الذي لحقه [58]، و عليه فإن إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية قد تعتريها و يشوبها عيب قد يؤدي إلى إبطالها إلا أن تفادي الحكم بالبطلان باعتبار الإجراءات وسيلة لتحقيق هدف معين و هو تحقيق الحماية القضائية للحقوق و ذلك من خلال التضييق من حالات إعمال جزاء البطلان لتجنب أثاره و الوقاية من خطورته على هدر الإجراءات (أولا) و التخفيف من حدة أثاره التي قد تؤدي إلى زوال الخصومة بما تم فيها من إجراءات تحقيقية (ثانيا).

**أولا: التضييق من حالات إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.**

لخطورة جزاء البطلان على تدابير التحقيق القضائي في المنازعة و تسليط هذا الجزاء على كل إجراء مشوب بعيب فقد نظم المشرع جزاء البطلان في قانون الإجراءات المدنية والإدارية و قد ضيق من حالاته جزاء البطلان من اجل تجنب خطورة هدر الإجراءات و ذلك ضمن نصوص المواد61, 63, 66و97من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر، فالمشرع أجاز تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان للإدراك غاية تلافي الهدر الإجرائي لمجرد عيب لحقه و هو ما يثقل كاهل الخصوم و يعرقل أداء القضاء لوظيفته [59].

(58) فالمشرع الجزائري قيد تقرير جزاء البطلان بنص قانوني و إلزامية إثبات الضرر من المخالفة الإجرائية و موقفه مختلف عن موقف المشرع المصري الذي اخذ بمعيار الغاية من الإجراء بدلا من الأخذ بمعيار الضرر بحيث القاضي لا يحكم ببطلان الإجراء إذا تحققت الغاية و لو كان عملا معيبا وذلك ما ورد في المادة 20 من قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري أن الإجراء يكون باطلا إذا نص القانون صراحة على بطلانه أو بطلانه أو إذا شابه عيب لم تتحقق بسبه الغاية من الإجراء و لا يحكم بالبطلان رغم النص عليه إذا ثبت تحقق الغاية من الإجراء.

(59) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 194.

كذلك تكملة العمل الإجرائي المعيب بغرض تزويده بالعنصر الذي ينقصه أو إصلاح عناصره التي يشوبها عيب ما دام أن ذلك تم في الميعاد المقرر قانونا و ذلك من أجل حصر بطلان العمل الإجرائي في أضيق الحدود.

**ثانيا: التخفيف من حدة أثار جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية.**

لقد سعى المشرع نحو تنظيم وسائل إجرائية للتخفيف من حدة جزاء البطلان و ذلك دون الإخلال بضرورة أعمال هذا الجزاء لتفعيل القاعدة الإجرائية المقترنة به وقد أقر المشرع إلزامية التوازن بين فعالية الجزاء الإجرائي و الوقاية من الهدر الإجرائي الذي يضر بالخصومة [60]، لا يوقع جزاء البطلان على أي مخالفة إجرائية فتعدد الخصوم في مواجهة الإجراء يمكن أن يكون صحيحا بالنسبة للبعض و باطلا بالنسبة للبعض الأخر و بطلان الإجراء بالنسبة لخصم معين لا يؤثر في صحة الإجراءات بالنسبة لباقي الخصوم و أيضا بالنسبة للإجراء الذي لا يقبل التجزئة يجب أن يتم صحيحا بالنسبة إلى كل عناصره و أيضا إلى جميع الخصوم بحيث إذا كان بعضها باطلا لا يمتد اثر البطلان إلى إجراء التحقيق في المنازعة الضريبية [61]، كما تشير المادة 66 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية انه أثناء سير إجراءات الخصومة إذا شاب عيب أحد إجراءاتها لا يطبق جزاء البطلان إذا كان هذه الآراء قابلا للتصحيح.

(60) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 108.

(61) أحمد أبو الوفا، نظرية البطلان في قانون المرافعات، ط8، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، د ت، ص 54.

## الفرع الثاني

## موقف المشرع من تجنب أثار الهدر الإجرائي في المنازعة الضريبية

نظرا لخطورة جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية و حتى لا يفقد هذا الجزاء الهدف الذي رصد من اجله في تفعيل القاعدة الإجرائية و حماية الإجراءات من مختلف العيوب تظهر ضرورة التحكم في توقيع جزاء البطلان لتجنب الإفراط فيه الذي يؤدي إلى زوال الإجراءات فإدراك المشرع الجزائري لخطورة جزاء البطلان دليل على الوعي التشريعي الذي وصل إليه في وضع قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و تأثره بالمناهج التشريعية للدول الأخرى كمصر و فرنسا و حصر بطلان الأعمال الإجرائية في أضيق الحدود و ألا يكون هناك إفراط أو إسراف في تقدير الجزاءات حتى لا يؤدي ذلك إلى التفريط في الحق الموضوعي و ألا يتساهل في تقريرها على نحو يؤدي إلى إفقاد القاعدة الإجرائية لفعاليتها[62]. إن موقف المشرع الجزائري من تجنب أثار الهدر الإجرائي في المنازعة الضريبية من جراء جزاء البطلان سياسة إجرائية تهدر شكلا من أشكال الإجراءات المعيبة التي من الجسامة حتى يوقع عليها جزاء البطلان من أجل حماية إجراءات ذات فعالية في سير التحقيق [63]، و تظهر السياسة الإجرائية من خلال السلطة التي خولها المشرع للقاضي في نص المادة 62 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و ذلك في إعطاء أجل للخصوم في تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان بشرط عدم بقاء أي ضرر قائم بعد التصحيح و المشرع الجزائري لم يحدد المدة الزمنية لتصحيح الإجراء، إنما ترك ذلك لسلطة القاضي التقديرية فهو الذي يحددها بكل حرية حسب متطلبات سير التحقيق فدور القاضي فعال في توجيه إجراءات الخصومة و ذلك يخدم السياسة الإجرائية للمشرع الذي نظم في بعض الحالات سياسة مرنة فيما يخص إعمال الجزاء حيث يمنح للقاضي الإداري السلطة في اختيار الجزاء

(62) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 193.

(63) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 110.

المناسب مراعيا في ذلك هدف تجنب إعمال جزاء صارم و شديد قد يؤدي إلى إنهاء الدعوى وإهدار الحق الموضوعي، و هذا عكس المشرع المصري الذي حدد مدة تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان و يظهر ذلك في المادة 23 من قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري [64] والتصحيح يأخذ عدة صور، فتصحيح إجراء الخبرة و إجراء التحقيق المشوب بالبطلان يكون إما بالتكملة حيث أن العيوب التي تكون قد تسببت في رفض الدعوى الضريبية لعدم بيان الضريبة المفترض عليها في عريضة الدعوى أو لعدم عوض وسائل و أسباب الطعن أمام المحكمة الإدارية فإنه يمكن تدارك هذه العيوب بتكملة البيانات الناقصة خلال سير تدابير التحقيق [65]، و مثال أخر عن الأعمال التي يمكن تصحيحها قبل إعادة السير في الدعوى نجد: إعادة استدعاء الخصوم الذين لم يتم استدعائهم إذا اكتشف الخبير ذلك في اجتماع الأول تفاديا من أن يتمسك الخصم صاحب المصلحة بذلك العيب أمام المحكمة الإدارية و من العيوب التي يمكن تصحيحها من طرف الخصوم بمنحهم اجل من طرف القاضي المختص نجد عيب وجود أخطاء في أسماء وصفات أطراف النزاع [66]، و هكذا فان السياسة التشريعية لتقرير جزاء البطلان في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أن المشرع لا يشجع إعمال جزاء البطلان و إنما عمل على تفاديه

---

(64)ما ورد في نص المادة 23 من قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري،تقرير جواز تصحيح الإجراء المعيب و لو بعد التمسك بالبطلان، على أن يتم ذلك في الميعاد المقرر قانونا لاتخاذ الإجراء، فذلك يقيد تقييدا من المشرع للقاضي في زمن و اجل استعمال مكنة التصحيح لتجنب و تلافي أثار جزاء البطلان.

_قرار المحكمة العليا رقم 59728، صادر بتاريخ 1990/04/30، مجلة قضائية، عدد04 لسنة 1992، ص61.

(65) بن دياب ماسينسا، عدم فعالية الجزاء الإجرائي في سير خصومة المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 37.

(66) لجريدة نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون ،فرع ،قانون عام،تخصص: قانون الجماعات الإقليمية،كلية الحقوق و العلوم السياسة، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،2012 ص 76.

- Seliske Véronique, Cottet Philippe, Girodroux Catherine, " Faire face aux contrôles de L'Administration :Impôts-Urssaf-Travail-concurrence et Fraudes" .

http: //www.commentcamarche.net/.

قدر الإمكان و ذلك حفاظا على الإجراءات و تحقق الغاية في التحقيق و الخصومة القضائية وذلك من خلال عدم إنزال جزاء البطلان على الإجراءات رغم العيب الذي لحقها وذلك لإدراك الغاية من تشريع القاعدة الإجرائية و خدمة الحقوق الموضوعية [67]، فالمشرع يهدف من تنظيم الجزاء الإجرائي كفالة احترام القواعد الإجرائية و ضمان اتخاذ الأعمال الإجرائية بصورة صحيحة كما هو محدد في النموذج القانوني [68].

(67) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 111.

(68) حسن علي حسين علي، القاضي الإجرائي في قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق ، ص 299.

## المبحث الثاني

## الحماية من ضياع الحقوق الموضوعية

إن الأثر السلبي الذي يلحق بالإجراءات من جزاء البطلان المطبق عليها يؤدي إلى هدر هذه الإجراءات و هذا الهدر يمتد إلى الحقوق الموضوعية مما يؤدي إلى ضياع و هدر الحق الموضوعي، فإن السياسة التشريعية التي يهدف من خلالها المشرع في تنظيم جزاء البطلان في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من اجل حماية الحق الموضوعي من الزوال بسب إعمال جزاء البطلان على أتفه المخالفات فقد تتضح من هذا عدم تشجيع المشرع الجزائري لإعمال هذا الجزاء حرصا منه لبلوغ غاية و هي خدمة الحق الموضوعي و بالتالي تجنب أثار البطلان من أجل تفادي ضياع الحقوق الموضوعية[69].

هكذا يقتضي بيان هدف المشرع من حماية الحق الموضوعي بسبب هدر الإجراءات الناتج عن تقرير جزاء بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، و عليه يجب تحليل أثار بطلان إجراءات التحقيق على الحقوق الموضوعية في المنازعة الضريبية(المطلب الأول) وضرورة و أهمية تجنب تلك الآثار من اجل حماية الحقوق الموضوعية من الضياع(المطلب الثاني).

(69) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 112.

## المطلب الأول

## أثر بطلان إجراءات التحقيق على الحقوق الموضوعية في المنازعة الضريبية

إن توقيع جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبة لا يتوقف أثره السلبي على هدر الإجراءات فقط، و إنما يمتد أثره إلى الحقوق الموضوعية وبالتالي تفقد الإجراءات هدفها المتمثل حماية الحق الموضوعي، و المشرع الجزائري لم يشجع فكرة إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية و يتضح دلك من خلال السياسة التشريعية المتبعة في تنظيم جزاء البطلان في نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ،وذلك بهدف حماية الحق الموضوعي من الزوال بسبب هدر إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبة الناجم عن تقرير جزاء البطلان عليه [70].

إن إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية يمتدد حتما إلى الحق الموضوعي و دلك بسبب الارتباط بين الإجراء و الحق، و عليه سوف نتناول في هذا المطلب تأثير بطلان إجراءات التحقيق على الحقوق الموضوعية (الفرع الأول)، و أثر البطلان على عدم إدراك الحقوق الموضوعية(الفرع الثاني) .

(70) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، مرجع سابق ، ص 112.

## الفرع الأول

## تأثير بطلان إجراءات التحقيق في حماية الحقوق الموضوعية

يوقع جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية نتيجة للخطأ في الأعمال الإجرائية التحقيقية من حيث الشكل، و دلك بترك البيانات اللازمة أو القيام بها بشكل يخالف النموذج القانوني الصحيح ،كما يعتبر الإهمال أيضا أساسا في توقيع جزاء البطلان على الإجراءات في حالة اتخاذ هذه الأخيرة دون مراعاة الشروط الموضوعية المحددة لسلامة تدبير تلك الإجراءات [71] .

تعتبر إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية مهمة لحماية الحقوق الموضوعية، فمهمتها تتمثل في إسباغ الحماية على الحق الموضوعي (أولا)، و بطلان إجراءات التحقيق يؤثر على الحقوق الموضوعية و ذلك بسبب الارتباط الموجود بين إجراءات التحقيق و الحقوق الموضوعية (ثانيا).

### أولا: تجسيد هدف إجراءات التحقيق في حماية الحقوق الموضوعية

تعتبر إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أداة لحماية الحقوق الموضوعية و هي الفلسفة الأساسية التي تقوم عليها، إذ هناك تكامل بين الإجراء و الحق الموضوعي و لا يجب أن تؤدي الإجراءات إلى ضياع هذه الحقوق، لان ذلك يتناقض مع الغاية التي تقوم عليها الإجراءات التي تقررها القاعدة الإجرائية [72]، و كل ما تتأثر به إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية يمتد إلى

(71) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 206-207.

(72) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 169.

_ نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص200.

الحق الموضوعي، أي أن الجزاء الذي يلحق الإجراءات أثناء سير مرحلة التحقيق القضائي يؤثر على الحق الموضوعي باعتبار هذا الأخير مرتبطا بالإجراء [73].

**ثانيا: العلاقة بين إجراءات التحقيق و الحقوق الموضوعية**

إن فكرة الحق متصلة بإجراءات الدعوى حيث تشكل هذه الأخيرة وسيلة لحماية الحق الموضوعي، و يوجد اتصال وثيق بينهما لا يمكن إنكاره و من جهة أخرى يمكن القول بأنهما منفصلان عن بعضهما البعض باعتبار الدعوى فكرة إجرائية و الحق فكرة موضوعية حيث تهدف الدعوى إلى الحصول على الحماية القضائية التي تؤدي إلى فعالية الحماية القانونية التي تعتبر عنصر من عناصر نشأة الحق الموضوعي [74]. إن العلاقة بين إجراءات التحقيق و الحق الموضوعي هي علاقة تداخل و تفاعل في الدعوى القضائية و يرجع ذلك إلى اعتبار حماية الحق الموضوعي متوقفة على الاتخاذ السليم و الصحيح للإجراءات التحقيق، لأنه إذا ظهر عليها عيب في اتخاذها بمخالفة القاعدة الإجرائية فإن الجزاء الإجرائي يزيل آثارها و بالتالي لا تتمكن من إيصال الحماية للحق الموضوعي [75].

(73) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص113.

(74) أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 189.

(75) أغليس بوزيد ،بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 115.

## الفرع الثاني

## اثر البطلان على عدم إدراك الحقوق الموضوعية

إن إدراك الآثار السلبية لجزاء بطلان تدابير التحقيق القضائي الإداري لا يتوقف على مستوى إجراء التحقيق المعيب أو مستوى الإجراءات الأخرى التي لها علاقة به من أجل إحداث أثر معين، بل يمتد أثره بطريقة غير مباشرة إلى المركز الموضوعي الذي اتخذت إجراءات التحقيق من أجل حمايته، و لذلك يجب التضييق من إعمال جزاء البطلان على أتفه المخالفات الإجرائية تفاديا لضياع الحقوق الموضوعية.

وعليه سوف نتطرق إلى الأثر السلبي لجزاء البطلان و امتداده إلى ضياع الحقوق الموضوعية (أولا) ثم نعرج إلى تبيان عدم المغالاة في الشكل على حساب حماية الحق الموضوعي (ثانيا).

### أولا: امتداد الأثر السلبي لبطلان الإجراء إلى ضياع الحقوق الموضوعية

لقد وضعت إجراءات التحقيق في الأصل من أجل خدمة الحقوق و بالتالي لا يجب أن تؤدي هذه الإجراءات إلى إهدار الحقوق الموضوعية و ضياعها ، و إعمال جزاء البطلان على الإجراءات بشدة يؤدي إلى إضعاف الحق الموضوعي و قد يقضي عليه[76]، و بطلان إجراءات التحقيق بسلب الحق الموضوعي من تقرير الحماية المقررة له قانونا أمام القضاء[77].

(76) أحمد هندي، قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2007، ص 843.
(77) أيمن احمد رمضان، مرجع سابق، ص 201.

**ثانيا:عدم المغالاة في حماية الشكل على حساب الموضوع**

إن من المغالاة في الشكلية أن يفرض البطلان كجزاء على أي مخالفة و لو كانت ضئيلة الأمر الذي يترتب عليه ضياع الحقوق ،و يأباه في الوقت نفسه حسن سير العدالة و عليه فان البطلان كعلاج لا يصح أن يكون في ذات الوقت داء و حتى لا يكون كذلك لابد أن يؤخذ منه بقدر، فلا يتوسع المشرع فيه على نحو يصبح الشكل على المضمون غالبا و لا يضيق فيه بحيث يهدر الشكل المطلوب بدعوى أن العبرة بالمضمون[78].

تفعيل جزاء البطلان على كل مخالفة يؤدي إلى ضياع الحقوق الموضوعية التي ما وجدت القاعدة الإجرائية إلا لصونها و الوصول إلى تقرير حمايتها و عليه فكل فعالية للبطلان قد يرتب إهدارا للحقوق الموضوعية و التخفيف من قساوة هذا الجزاء من شانه توفير فرص الوصول إلى تقرير الحماية للحقوق الموضوعية، فهي تكون أكثر حماية و فعالية إذا ما وجد قاضي متمكن وقانون إجرائي واضح و دقيق، مما يحقق لحقوق الخصوم في المنازعة الضريبية، يجب أن يؤخذ البطلان بقدر محدود لا يتوسع على نحو يجعل فيه المشرع الشكل غالبا على الموضوع في التحقيق في المنازعة الضريبة، و لا يضيق به بحيث يهدر الشكل المطلوب و عليه من الاوفق التوازن بين الاعتبارين[79].

(78) أحمد السيد صاوي، الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية و التجارية، جامعة القاهرة ،1990، ص451.

(79) أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 74.

_ Chihoub Massaoud, Les Principes généraux administratif, Tipe 1, O.P.U, Alger, 1998, p66.

## المطلب الثاني

## ضرورة تجنب آثار جزاء البطلان على الحقوق الموضوعية للمنازعة الضريبية

لا يجب التوقيع على أي مخالفة تلحق إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بجزاء البطلان، بل يتوجب إعمال التوازن في تنظيم هذا الجزاء حتى لا تفقد الإجراءات وظيفتها المتمثلة في إصباغ الحماية القانونية للحق الموضوعي، فأثر بطلان إجراءات التحقيق يمتد إلى الحقوق الموضوع ولذلك يجب تجنب آثار البطلان السلبية على الحقوق الموضوعية (الفرع الأول) وموقف المشرع الجزائري من تجنب آثار جزاء البطلان على الحقوق الموضوعية (الفرع الثاني) .

### الفرع الأول

### أهمية تجنب آثار البطلان السلبية على الحقوق الموضوعية

إن المشرع يسعى جاهدا لأجل تجنب الآثار السلبية للبطلان و ذلك من أجل عدم فقدان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية لوظيفتها المتمثلة في حماية الحق الموضوعي،لان توقيع جزاء البطلان على أي مخالفة إجرائية يمتد حتما أثر ذلك البطلان غلى هدر الحقوق الموضوعية و عليه يجب تجنب توقيع البطلان على أتفه مخالفة إجرائية من أجل تفادي الآثار السلبية للبطلان (أولا)، و أيضا وجوب التوازن بين حماية الشكل الإجرائي و حماية الحق الموضوعي(ثانيا) .

**أولا: امتداد غاية إجراءات التحقيق إلى حماية الحقوق الموضوعية**

إن التنظيم الإجرائي الواعي يربط بين الإجراءات و أشكالها و أيضا ربط هذه الإجراءات بالغاية المقصودة منها و ذلك من أجل تفادي تعطيل الخصومة [80]، و المشرع قصد أن يجعل الإجراءات أداة توصل المتقاضي إلى الحصول على الحماية القانونية للحقوق الموضوعية بواسطة القضاء عندما يتم الاعتداء عليها، و التنظيم الإجرائي يفقد أهميته بسبب عجز الإجراءات عن تحقيق الغاية المرجوة منها المتمثلة في حماية الحقوق الموضوعية [81].

**ثانيا: عدم الإفراط في الشكل لتجنب هدر الحقوق الموضوعية**

سعى المشرع إلى التوازن بين حماية الشكل الإجرائي و حماية الحقوق الموضوعية و ذلك بالتوسع في تقرير سبل ووسائل تلافي آثار جزاء البطلان، إذ لا يجب التوسع في التوسع في تقرير جزاء البطلان حيث يمكن تنشيط إجراء التحقيق المعيب متى كان ذلك ممكنا، كأن يسمح القانون بتصحيح الإجراء بغرض أن يواصل الإجراء إنتاج آثاره القانونية ويمكن له أن يؤدي وظيفته[82].

هكذا يتضح مما تقدم أنه من الضروري عدم المغالاة في تقرير حماية الشكل بإعمال جزاء البطلان و ذلك حتى تسلم الحقوق الموضوعية من الآثار التي يلحقها جزاء إعمال البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية[83].

(80) أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص204.
(81) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 120.
(82) أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 204.
(83) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص121.
_ أيمن أحمد رمضان،الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 205.

## الفرع الثاني

## موقف المشرع الجزائري من تجنب جزاء البطلان على الحقوق الموضوعية

لقد تجنب المشرع الجزائري فكرة صرامة جزاء البطلان وعدم تطبيقه على كل مخالفة إجرائية مهما قلت أهميتها، بل حدد الحالات التي يقع فيها البطلان بشروطه و أسسه، و ذلك من أجل توقي الآثار السلبية للبطلان على الحقوق الموضوعية فقد أدرك المشرع قيمة الحق الموضوعي فحرص في تنظيم إجراءات التحقيق ألا يجعل عليها جزاء البطلان متشددا يقع في العديد من الحالات نتيجة أي عيب يلحق بها[84].

لقد اتجه المشرع الجزائري نحو تجنب إهدار الحقوق الموضوعية من إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بحيث يتأكد من تقرير حالات بطلان هذه الإجراءات من حيث موضوعها و هذا بموجب المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كخلاصة لما سبق تحليله في هذا الفصل الأول من الاعتبارات التشريعية للوقاية من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية و الحماية من هدر الإجراءات عن طريق تنظيم المشرع لجزاء البطلان في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و سعيه إلى التقليل من حالات إعماله و التضييق منه بحث ليجعل فيه الشكل غالبا على الموضوع لان هدر الإجراءات يؤدى بالضرورة إلى ضياع الحقوق الموضوعية و نظرا لخطورة جزاء البطلان فقد تفطن المشرع إلى ضرورة تجنب إعماله على المخالفات المشوبة بعيب وبالتالي أتاح للخصوم فرصة للتفطن لهذا العيب و تصحيحه إذا أمكن ذلك من اجل تفادي الحكم بالبطلان و حماية هدر الإجراءات وتحقيق الهدف منها و حماية الحق الموضوعي من الضياع.

(84) أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص122.

# الفصل الثانـي

# أساليب الوقاية من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

## الفصل الثاني

## أساليب الوقاية من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

لقد حدد المشرع الجزائري في نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مجموعة من القواعد التي تنظم جزاء البطلان و تطبيقه على تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية وهذه القواعد تضيق من فرص إعمال جزاء البطلان فمن خلال السياسة التشريعية التي تعكس إدراك و وعي المشرع الإجرائي لخطورة الجزاء على الإجراءات و على الحقوق الموضوعية، وعليه فالمشرع لم يتهاون في السعي إلى الوقاية من أثار هذا الجزاء من خلال ضرورة التقليل من استعمال جزاء البطلان و استبعاد الحكم به و المحافظة على الإجراءات الصحيحة المتخذة في مرحلة التحقيق أو السابقة وبعدها و هذا ما يؤدي إلى الحفاظ على النتائج الإجرائية و الموضوعية.

كما أيضا يمارس القاضي دورا هاما في الوقاية من جزاء البطلان و تلافي إعماله من خلال ما خوله المشرع له من صلاحيات مراقبة التمسك بهذا الجزاء خلال سير التحقيق و القواعد المرتبطة باستعمال هذا الحق في التمسك بجزاء البطلان، فمنها ما يرتبط بالأوضاع الشكلية لممارسة الدفع بالبطلان و منها ما يتعلق بنظام الترتيب الزمني لاتخاذ الإجراءات، و يظهر دور القاضي الإداري في المساهمة للوقاية من إعمال جزاء البطلان في توسيع سلطته في مجال توقيع جزاء البطلان من عدمه ، و ممارسة الرقابة القضائية على سير تدابير التحقيق القضائي و توجيه الخصوم فيها إلى ما لحقا من عيوب و ما يمكن تصحيحه أو تجديده للوقاية من تطبيق جزاء البطلان.

هكذا نتناول التدابير الوقائية من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية من خلال تقييد الحق في ممارسة الدفع بالبطلان(المبحث الأول) و السلطة المخولة للقاضي الإداري في الرقابة التي يمارسها أثناء الدفع بالبطلان في المنازعة الضريبية(المبحث الثاني).

## المبحث الأول

## تقييد الحق في ممارسة الدفع بالبطلان

يظهر من خلال قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الذي ينظم قواعد جزاء البطلان و التي نجد لها تطبيقات على تنفيذ تدابير التحقيق القضائي في منازعات القضاء الإداري و بالخصوص المنازعة الضريبية، أن المشرع يسعى إلى الوقاية من خطورة جزاء البطلان[85] بحيث اعتمد السياسة التشريعية التي تعكس إدراك واعي من المشرع لخطورة هذا الجزاء و على الإجراء و على الحقوق الموضوعية ، كما أنها تتم من فهم واضح لفلسفة الإجراءات و أنها وجدت لخدمة الحقوق الموضوعية ، و تبرز الوقاية من جزاء البطلان من خلال الحفاظ

على الإجراءات الصحيحة التي تم اتخاذها مما يؤدي إلى الحفاظ على الأموال التي أنفقت عليها والحفاظ على الوقت الذي بذل في اتخاذها و النتائج الإجرائية و الموضوعية التي تولدت منها [86] و عليه تتنوع التدابير الوقائية المنظمة لجزاء البطلان من اجل تجنب إعمال هذا الجزاء لتفادي أثاره فمنها ما يرتبط بالأوضاع الشكلية للتمسك بالدفع بالبطلان و منها أيضا القواعد المتعلقة بالترتيبات الإجرائية في تقييد حق الدفع بالبطلان بحيث أن فرض احترام النموذج القانوني لهذه الشكليات يساهم في التقليل من حالات الحكم بالبطلان [87]، و هذا رغبة من المشرع في تحقيق التوازن بين المصلحة في حماية الشكل الإجرائي و تفعيل القاعدة الإجرائية و حماية الحقوق الموضوعية من الهدر الناتج عن الإفراط في جزاء البطلان.

(85) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص126.

(86) أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005، ص 319.

(87) أغليس بوزيد، بطلان إجراء التحقيق في منازعات القضاء الإداري ، مرجع سابق، ص 126.

و هكذا نتطرق إلى أهم التدابير الوقائية التي كرسها المشرع في تجنب إعمال جزاء البطلان و ذلك من خلال تقرير الأوضاع الشكلية للتمسك بالدفع بالبطلان(المطلب الأول) و القواعد المتعلقة بالترتيبات الإجرائية(المطلب الثاني).

## المطلب الأول

## تقرير الأوضاع الشكلية للتمسك بالدفع بالبطلان

يظهر من خلال نص المشرع الجزائري في المادة 60 و 63 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على تقرير أوضاع شكلية للتمسك بالبطلان، و هي أوضاع تسري على بطلان تدابير التحقيق القضائي و في المنازعة الضريبية و عملا بنص المادة 95 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فانه يخضع بطلان إجراءات التنفيذ المتعلقة بتدابير التحقيق للقواعد المقررة لبطلان الأعمال الإجرائية ، و عليه فلا يتقرر البطلان على المخالفة المرتكبة و على صاحب المصلحة أن يثبت الضرر الذي لحقه و تخلف إحدى هذه الأوضاع يؤدي إلى فقدان الحق في التمسك بالدفع بالبطلان ، و عليه فانه من الضرورة عند ممارسة حق الدفع بالبطلان أن يوجد نص قانوني ينص صراحة على إثارته(الفرع الأول) و على صاحب المصلحة في إبداء الدفع بالبطلان أن يثبت الضرر الذي لحقه(الفرع الثاني).

### الفرع الأول

### ممارسة حق الدفع بالبطلان مقترن بوجود نص قانوني و إثبات الضرر

إن بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية يخضع للقواعد المقررة لبطلان الأعمال الإجرائية و هو بطلان لا يقرر إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة و على من يدفع بالبطلان

أن يثبت الضرر الذي لحقه، و هذا نزولا عند مقتضيات المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر،و عليه فان تقرير جزاء البطلان يكون بشرطين أولهما وجود نص قانوني يتضمن البطلان أما الثاني ضرورة إثبات الضرر من الطرف الذي تقرر البطلان لصالحه[88] .

**أولا: لا بطلان إلا بنص قانوني**

يكون الإجراء باطلا إذا نص القانون صراحة على بطلانه [89]، عندما يتطلب إجراءات معينة أو مواعيد محددة لمباشرة الإجراء وفقا لها[90]، بحيث انه لا يتقرر بطلان أي عمل قانوني إذا لم يكن هذا البطلان منصوص عليه في القانون، أما الحالات التي لم ينص عليها المشرع بالبطلان فلا يجوز للمحاكم أن تقضي ببطلانها ، لان مهمة المحاكم هي تطبيق القانون، والقضاء بالبطلان بغير نص هو صنع للقانون و ليس تطبيقا له[91]، و تنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على انه لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلا ،إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك ،...و يفهم من خلال هذه المادة انه يجب أن ينص القانون صراحة على بطلان الأعمال الإجرائية في الشكل و بالتالي يجوز التمسك ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية إذا شاب الإجراء عيب شكلي و هذا إذا نص القانون صراحة على ذلك [92]،

(88) أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص79.

(89) يقصد بالنص على البطلان : النص الصريح و بلفظ البطلان، كان يؤكد المشرع أن الإجراء يكون باطلا.
_نبيل إسماعيل عمر، أصول المرافعات المدنية و التجارية، الإسكندرية، 1976، ص991.

(90) فرج علواني هليل، البطلان في قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،2007 ،ص34.

(91) تيزرارين زهرة ، خوالدي نوال، البطلان الإجرائي في ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 25.

(92) سالمي برا هيم، يحياوي وهيبة، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم قانون الأعمال، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية، 2003، ص31.

لكن اجتهاد المحكمة العليا تذهب إلى انه إذا تعلق البطلان بالنظام العام ، فانه يمكن تقرير البطلان رغم غياب النص القانوني بالاستناد للقواعد العامة للبطلان [93]، ومن حالات تقرير جزاء البطلان بنص قانوني نقترح المثال التالي، يظهر في تقرير بطلان إجراء الشهادة [94]، كدليل إثبات في الدعوى عند الإدلاء بأقوال الشاهد دون أدائه لليمين القانونية و هذا ما نصت عليه المادة152 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية،تنص على مايلي :"**.....يؤدي الشاهد اليمين بان يقول الحقيقة و إلا كانت شهادته قابلة للإبطال**...."**.و** لقد استقر القضاء الجزائري على انه لا بطلان بدون نص صريح ،و قضى بان مخالفة أشكال متعددة لا تستوجب البطلان ومن أمثلة ذلك نذكر: إن إغفال توقيع عريضة افتتاح الدعوى(م12) [95]،أو عريضة الاستئناف(م110)[96]،أو عريضة الطعن بالنقض (م 240)[97] لا اثر له على صحة العريضة .

---

(93) العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد ،منشورات أمين، الجزائر 2009، ص78.

(94) الشهادة : تقرير يصدر عن شخص في شان واقعة عاينها بحاسة من حواسه فهي دليل مباشر كونها تنص على الواقعة مباشرة و دليل شفوي باعتبار أن الشاهد يدلي بها شفوية أمام السلطات المختصة أي أمام مجلس القضاء ، فحجيتها محدودة في المواد المدنية مقارنة بالمواد الجزائية لاعتبارها وسيلة عادية للإثبات .

_بولغليمات وداد ، سلطة القاضي الجزائي في تقدير الأدلة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، فرع ، القانون الخاص، كلية الحقوق ، جامعة فرحات عباس، سطيف ، 2004، ص76.

_ ومن القرارات القضائية الصادرة عن تقرير بطلان التحقيق لعدم تادية اليمين القانونية من طرف الشاهد:

= قرار المجلس الأعلى رقم 57775، صادر بتاريخ 1989/07/15، مجلة قضائية، عدد 04 لسنة 1992، ص145.

(95) قرار المجلس الأعلى رقم 46526 الصادر بتاريخ 1988/02/14، المجلة القضائية عدد4-1990، (الشق الأول من الوجه الأول)، ص29.

(96) قرار المجلس الأعلى رقم 26563 الصادر بتاريخ 1982/02/27، المجلة القضائية عدد1-1989، ص ص123 -124.

_قرار المحكمة العليا رقم 59728 الصادر بتاريخ 1990/04/30، المجلة القضائية عدد 4 لسنة 1990،ص ص61 - 64.

(97) قرار المجلس الأعلى رقم 37560 الصادر بتاريخ 1985/01/9، المجلة القضائية، عدد03 لسنة 1989، ص ص28، 30.

أشار إلى هذه القرارات :

_بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، نظرية الدعوى،نظرية الخصومة، الإجراءات الاستثنائية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2001، ص 190.

وعليه فان تقرير جزاء البطلان في إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية لا يتم إعماله على كل مخالفة أو أي مسالة إجرائية إلا إذا نص القانون على ذلك.

**ثانيا: لا بطلان بغير ضرر**

لا يقضي ببطلان الإجراء في حالة عدم النص على البطلان صراحة إلا إذا شابه عيب لم تتحقق بسببه الغاية من الإجراء، و في هذه الحالة يجب على من يتمسك بالبطلان أن يثبت العيب الذي شاب الإجراء و أن الغاية من الإجراء لم تتحقق[98]، فان المشرع الجزائري في المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ربط أحقية التمسك بالبطلان بإثبات وقوع الضرر جراء العيب الذي شاب الإجراء[99]، حيث تنص هذه المادة على انه: لا يقرر بطلان الأعمال الإجرائية شكلا إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، و على من يتمسك به أن يثبت الضرر الذي لحقه و يفهم من خلال هذه المادة أن القاضي المقرر لا يقضي ببطلان العمل الإجرائي المتخذ في إطار عملية التحقيق في تسوية المنازعة الضريبية لمجرد النص عليه في القانون و إنما يحكمه فوق ذلك أيضا ضابط تحقق الضرر[100]، و عليه فان البطلان لا يحكم به حتى مع النص عليه إلا إذا تحقق ضرر من المخالفة و أساس ذلك أن الغاية من القانون هو حماية مصلحة معينة فإذا لم يمس هذه المصلحة ضرر فان الحكم بالبطلان يعتبر منافيا للعدالة و منافي للإرادة المشرع [101]، و مناط تحقيق البطلان هو حصول الضرر من اجل الحكم بالبطلان [102].

---

(98) فرج علواني هليل، البطلان في قانون المرافعات المدنية و التجارية ، مرجع سابق، ص34.

(99) سالمي برا هيم ، يحياوي وهيبة، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 32.

(100) أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل للطباعة و النشر و التوزيع، المدينة الجديدة ، تيزي وزو، 2012، ص141.

(101) حميدي ليديا ، دحام صبرينة ، نظرية البطلان في قانون الإجراءات الجزائية ، مرجع سابق، ص 46.

(102) القرار رقم 454044 المؤرخ في 2007/12/05:

## الفرع الثاني

## ممارسة حق الدفع بالبطلان بإثبات المصلحة

إذا كان بطلان الأعمال الإجرائية المتعلقة بالتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية من حيث موضوعها، يتصل بالنظام العام مما يمكن لأي خصم إثارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى بل حتى للقاضي الإداري سلطة في ذلك للتمسك به تلقائيا [103]، عملا بنص المادة 64 و 65 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، فان بطلان الأعمال الإجرائية من حيث الشكل يرتبط بالمصلحة الخاصة مما لا يجوز التمسك به إلا ممن تقرر البطلان لصالحه ، و وفقا لما نصت عليه المادة 63 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية :

لا يجوز التمسك ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا، إلا لمن تقرر لصالحه و إثارة الدفع بالبطلان يكون خلال القيام بالإجراء ألتحقيقي حيث لا يعتد بالدفع بالبطلان المقرر للمصلحة الخاصة إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان، و هذا ما نصت عليه المادة61 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية السالفة الذكر ، و عليه فممارسة حق الدفع بالبطلان لا يكون إلا من الخصم صاحب المصلحة و لا يمكن إثارته من غيره (أولا) كما لا يجوز للقاضي إثارة الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا من تلقاء نفسه حتى و إن غاب صاحب

---

=عن الوجه الثاني المأخوذ عن مخالفة و إغفال قاعدة جوهرية في الإجراءات :حيث أن الطاعنة تعيب على القرار المطعون فيه مخالفة للمادتين 12 و 26 من قانون الإجراءات المدنية ،بدعوى انه لم يذكر نوع الشركات و ممثلهم و المقر الاجتماعي .

و لكن حيث أن عدم ذكر البيانات المذكورة لا يمكن أن يؤثر على سلامة الحكم ما لم يثبت من أثار الدفع بالبطلان الضرر الذي لحق الطاعنة من جراء هذا السهو ،و عليه فالوجه المثار غير مؤسس،

_انظر في ذلك:

_ذيب عبد السلام ، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد ، ط 3، موفم للنشر ،الجزائر ،2012، ص 82.

(103) أغليس بوزيد ، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري ، مرجع سابق ، ص81.

المصلحة و تحقق القاضي من وجود عيب في الإجراء إلا في حالة ما إذا كان يتعلق بالنظام العام(ثانيا).

**أولا: صاحب المصلحة من له حق التمسك بالدفع بالبطلان**

تنص المادة 63 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على انه لا يجوز التمسك ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا إلا لمن تقرر البطلان لصالحه ، وعلى هذا فان بطلان الأعمال الإجرائية المتعلقة بالتحقيق في المنازعة الضريبية يرتبط بالمصلحة الخاصة فيتقرر الحق في التمسك به لصاحب هذه المصلحة وحده و ليس لغير الخصم صاحب المصلحة التمسك بهذا البطلان المقرر لحماية مصالحه، وتكون إثارته خلال القيام بالإجراء ألتحقيقي حيث لا يعتد بالدفع بالبطلان المقرر للمصلحة الخاصة إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان[104] ، عملا بنص المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يمكن إثارة الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا خلال القيام بها و لا يعتد بهذا الدفع إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان دون إثارته، و على هذا فان البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة تحكمه قاعدتين أساسيتين للتمسك به أولهما أن الحق في التمسك بالبطلان يقتصر على من شرع لمصلحته ، إذ لصاحب هذه المصلحة وحده حق التمسك بالبطلان فان لم يتمسك به فليس لغيره ذلك، أما الثانية انه ليس لمن كان سببا في بطلان العمل الإجرائي أن يتمسك ببطلانه [105]، سواء كان هو الذي تسبب فيه بنفسه [106] أو كان الذي تسبب فيه شخص يعمل باسمه كالممثل القانوني أو الوكيل عنه ، و أساس ذلك انه لا يجوز للخصم أن

(104) أغليس بوزيد ، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري ، مرجع سابق ، ص 81.

(105) أحمد هندي، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات، محاولة للحد من خلال تقييد التمسك به سواء عن طريق الدفع أو الغياب أو الطعن أو المنازعة في التنفيذ على ضوء محكمة النقض المصرية و الفرنسية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999، ص 16.

(106) سالمي برا هيم ، يحياوي وهيبة ، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري ، مرجع سابق ، ص42.

يستفيد من خطا ارتكبه أو مخالفة ساهم فيها[107]، فإن نص المادة 63 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و يقابلها المادة الثالثة من قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري[108] ، تقضي بإلزامية توفر شرط المصلحة في الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا بما فيها من الأعمال الإجرائية المتخذة في مرحلة التحقيق القضائي بحيث ربط هذا النص بين المصلحة واستعمال الحق في التمسك بجزاء البطلان بهدف تقييد ممارسة هذا الحق[109] ، إذ يقترن ممارسة حق الدفع بالبطلان بشرط المصلحة حيث انه لا يجوز أن يتمسك بالبطلان إلا من شرع لمصلحته[110]، ما لم يتعلق بالنظام العام و هذا ما نصت عليه المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[111] ، انه يثير القاضي تلقائيا انعدام الأهلية و يجوز له أن يثير تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي و المعنوي.

---

(107) عبد الحكم فوده ، البطلان في قانون المرافعات المدنية و التجارية ، ط3، دار الفكر و القانون ، 1999، ص 373.

(108) م 03 من قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري تنص على ما يلي: "لا يقبل أي طلب أو دفع لا تكون لصاحبه فيه مصلحة قائمة يقرها القانون و مع ذلك تكفي المصلحة المحتملة إذا كان الغرض من الطلب الاحتياط ادفع ضرر محدق أو الاستيثاق لحق يخشى زوال دليله عند النزاع فيه".

(109) أغليس بوزيد ، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص132.

(110) الأنصاري حسن النيداني، القاضي و الجزاء الإجرائي، مرجع سابق، ص45.

(111) تقابلها م 21 من قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري التي تنص على ما يلي:"لا يجوز أن يتمسك بالبطلان إلا من شرع البطلان لمصلحته و لا يجوز التمسك بالبطلان من الخصم الذي تسبب فيه ، و ذلك كلما فيما عدا الحالات التي يتعلق فيها البطلان بالنظام العام,"

_أي أن الحق في التمسك بالبطلان المقرر للمصلحة الخاصة يقتصر على من شرع البطلان لمصلحته فلا يكون لغيره و لا للنيابة العامة التمسك به كما لا يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه كما لا يمكن لمن كان سببا في البطلان العمل الإجرائي أن يتمسك ببطلانه سواء كان هو الذي تسبب فيه بنفسه أو كان الذي تسبب فيه شخص يعمل باسمه,

_للمزيد من التفاصيل انظر: عبد الحميد المنشاوي، التعليق على قانون المرافعات ، في المواد المدنية و التجارية و الإدارية طبقا للتعديلات الواردة في القوانين ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية، د ت ، ص73.

و كمثال عن التمسك بالدفع بالبطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ، نشير إلى تخلف الإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه بموجب الطعن النزاعي أمام المحكمة الإدارية حيث تنص المادة 83 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، انه يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل ،و إذا جاءت على اثر قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه ، و بالتالي فان مباشرة التحقيق في المنازعة دون أن يتضمن ملف الدعوى لهذا الإشعار يحول للمدعي عليه وحده حق الدفع ببطلان التحقيق المباشر في الدعوى بغياب الإشعار .

و عليه يمكن لأحد أطراف المنازعة الضريبية الذي له مصلحة خاص سواء كان مدعي أو مدعي عليه ، أن يتمسك بالدفع بالبطلان وحده دون غيره من أطراف المنازعة الضريبية لتعلق هذا الدفع بالمصلحة الخاصة .

**ثانيا: عدم جواز للقاضي بإثارة الدفع بالبطلان من تلقاء نفسه**

كل من كان سببا في بطلان الإجراء و سبب ضررا للغير فليس له أن يتمسك بذلك البطلان كما أن القاضي ليس له أن يقضي بالبطلان من تلقاء نفسه حتى و إن غاب الخصم صاحب المصلحة و تحقق القاضي من وجود عيب في الإجراء [112]، و ليس للقاضي كذلك أن يقضي بالبطلان استنادا إلى وجه لم يتمسك به الخصم.

كما لا يمكن أن يقضي بالبطلان بناء على طلب شخص لم يتقرر البطلان لمصلحته، كما لا يجوز للنيابة أن تطالب ببطلان العمل الإجرائي حتى و إن كانت طرفا في الخصومة

(112) تيزرارين زهرة ، خوالدي نوال ، البطلان الإجرائي في ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، مرجع سابق ، ص 41.

القضائية[113] ، لأنه يخوله القانون للخصم الذي تقرر البطلان لصالحه دون غيره ، فلا يمكن لأي شخص أخر أن يتمسك به ما دام القانون لا يخول له هذه الصلاحية.

بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجد أن المشرع قد فضل في هذه المسالة بنصه في المادة 63 على انه : لا يجوز التمسك ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا إلا لمن تقرر البطلان لصالحه، فقد اخذ المشرع الجزائري بما أخذت به معظم التشريعات الوضعية ، كالمشرع المصري و المشرع الفرنسي الذي نص على أن التمسك بالبطلان هو حق مقرر للشخص الذي تقرر لمصلحته فمن خلال المادة 63 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، المشرع خول الحق في التمسك بالبطلان للخصم صاحب المصلحة فهو الوحيد الذي له حق التمسك بالبطلان دون غير و إذا تمسك شخص أخر من الغير و لم يخول له هذه الصلاحية فلا يكون لهذه التمسك أية قيمة و لا تقضي به المحكمة ، ما عدا ما يتعلق بالنظام العام التي يجوز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه و لو لم يتمسك أي من الخصوم بإعمال الجزاء ، إلا أن الأمر يختلف في القانون المصري عن الفرنسي ففي قانون المرافعات المصري يجب على القاضي إثارة الدفوع الإجرائية المتعلقة بالنظام العام من تلقاء نفسه طالما أن العناصر الواقعية المولدة للدفع مطروحة في الدعوى ، فيعتبر إثارة القاضي للدفع المتعلق بالنظام العام التزام عليه و ليس مجرد رخصة أو حق إما في القانون الفرنسي أن إثارة القاضي للدفع مجرد مكنة و ليس التزام بحيث لا يعاب على القاضي عدم إثارته للدفع[114].

بحيث يتميز البطلان المتعلق بالنظام العام انه لكل ذي مصلحة أن يتمسك به ، أي لان طرف من أطراف الخصومة التمسك به، باعتبار أن الحفاظ على النظام العام تعلو على اعتبارات معاقبة الشخص الذي تسبب في البطلان بحرمانه من التمسك به و الذي يطبق في حالة عدم

(113) أحمد هندي ، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات ، مرجع سابق ، ص22.

(114) الأنصاري حسن النيداني، القاضي و الجزاء الإجرائي، مرجع سابق ، ص 41.

تعلق البطلان بالنظام العام و تقضي المحكمة بالبطلان من تلقاء نفسها و لو لم يتمسك به احد الخصوم ، ذلك صيانة للنظام العام إذ تعتبر مخالفة القاعدة القانونية المعنية انتهاكا لمبادئه[115]، و قد ينص القانون صراحة على إعطاء هذه السلطة للمحكمة ، فلها أن تقضي بالبطلان من تلقاء نفسها في كل مرة يتعلق فيها البطلان بالنظام العام ، فالعقود غير القضائية و الإجراءات من حيث الموضوع قد حددتها المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية كانعدام أهلية الخصوم أو انعدام الأهلية أو التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي، فهما دفعان يمكن للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه و هذا ما قضت به المادة 65 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[116].

نخلص من خلال دراستنا لهذا المطلب إلى القول أن ممارسة حق الدفع بالبطلان يجب أن ينص عليه القانون صراحة و على من يدفع به أن يثبت الضرر الذي لحقه و التمسك ، والقاضي ليس له حق إثارة الدفع بالبطلان من تلقاء نفسه بل يجب أن يتمسك به صاحب المصلحة الذي شرع البطلان لمصلحته فهو متروك للخصوم و لهم أن يتمسكوا به أو يتنازلوا عنه ،إلا في حالات النظام العام القاضي يثيره تلقائيا.

(115) تيزرارين زهرة ، خوالدي نوال، البطلان الإجرائي في ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، مرجع سابق، ص 42.

_البطلان المتعلق بالنظام العام يتعين على القاضي ان يحكم به من تلقاء نفسه و يجوز لكل خصم أن يتمسك به في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.

= قرار مجلس الدولة رقم 012045 صادر بتاريخ 2002/10/08، مجلة مجلس الدولة، عدد03 لسنة 2003، ص ص 179_181.

_ قرار مجلس الدولة رقم 040643، صادر بتاريخ 2008/04/23، مجلة مجلس الدولة، عدد09 لسنة 2009، ص70.

(116) المادة 65 من ق.ا.م.ا ، التي تنص على انه : "يثير القاضي تلقائيا انعدام الأهلية ، و يجوز له أن يثير تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي ".

## المطلب الثاني

## القواعد المتعلقة بالترتيبات الإجرائية في تقييد حق الدفع بالبطلان

لقد اخضع المشرع ممارسة حق الدفع بالبطلان الإجرائي لترتيبات حيث ربط إثارة الدفع بالبطلان بقيود زمنية هدفها الوقاية من المماطلة في استعمال حق الدفع بجزاء البطلان[117] كلما تطرق الخصم الذي أبدى هذا الدفع مع سائر الدفوع الإجرائية الأخرى و لا يحكم القاضي به إلا إذا حافظ الخصم على هذا الترتيب.

المشرع الجزائري من خلال ربطه لاستعمال حق الدفع ببطلان تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، بقواعد الترتيبات التي تخضع لها نظام سير الإجراءات في الخصومة إلى الوقاية من جزاء البطلان و عليه فقد حدد زمن أو وقت التمسك بالدفع بالبطلان و هو قبل الكلام في الموضوع و بمجرد التعرض للموضوع يسقط الحق في التمسك بالبطلان(الفرع الأول) كما أيضا ألزم إبداء الدفع بالبطلان مع جميع الدفوع الشكلية الأخرى و في وقت واحد و قبل الدفع بعدم القبول(الفرع الثاني).

### الفرع الأول

### وقت التمسك بالدفع بالبطلان

باعتبار الدفع بالبطلان دفعا شكليا فان تطبيق القواعد المتعلقة بالدفوع الشكلية و من بينها وجوب إبدائه قبل التعرض للموضوع و هو ما نصت عليه المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، بحيث لا يعتد بهذا الدفع إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي المشوب بالبطلان دون إثارته و عليه فان مناسبة أو وقت التمسك بالبطلان هو قبل

(117) أغليس بوزيد ، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري ، مرجع سابق ، ص135.

الكلام في الموضوع (أولا) و بالتعرض للموضوع يسقط الحق في التمسك بالبطلان فالمحكمة تحكم عندئذ بعدم قبول الدفع(ثانيا).

**أولا: التمسك بالبطلان قبل التطرق الى الموضوع**

تعتبر وسيلة التمسك بالبطلان الطلب الذي يرمي به الخصم إلى تقرير بطلان العمل الإجرائي و يكون هذا دفعا بالبطلان أو طعنا في الحكم [118]، و عليه يعتبر الدفع بالبطلان من الدفوع الشكلية التي يجب إثارتها قبل إبداء أية مسالة فرعية يستشف منها التنازل عن البطلان المقرر لحماية المصلحة الخاصة و يعني هذا انه يجب على الخصم التمسك بالبطلان قبل أي دفع أو دفاع في الموضوع ، فإذا التمسك بدفع موضوعي يترتب على ذلك سقوط حقه في الدفع بالبطلان [119] و لقد نص عليه المشرع الجزائري في المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية [120]، التي تنص على ما يلي :" **يمكن إثارة الدفع ببطلان الأعمال الإجرائية شكلا خلال القيام بها ، و لا يعتد بهذا الدفع إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع لاحقا للعمل الإجرائي**

(118) عبد الحميد ألشواربي، البطلان الجنائي، نظرية البطلان، بطلان التحكيم، بطلان المحاكم، بطلان الحكم، المكتب الجامعي الجديد، 2010، ص85.

(119) سالمي براهيم، يحياوي و هيبة، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مرجع سابق ،ص 44.

(120) تقابلها م 108 من قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري التي تنص على ما يلي: الدفع بعدم الاختصاص المحلى والدفع بإحالة الدعوى إلى محكمة أخرى لقيام ذات النزاع أمامها أو للارتباط والدفع بالبطلان وسائر الدفوع المتعلقة بالإجراءات يجب إبداؤها معا قبل إبداء أي طلب أو دفاع في الدعوى أو دفع بعدم القبول وإلا سقط الحق فيما لم يبد منها. ويسقط حق الطاعن في هذه الدفوع إذا لم يبدها في صحيفة الطعن ويحكم في هذه الدفوع على استقلال ما لم تأمر المحكمة بضمها إلى الموضوع و عندئذ تبين المحكمة ما حكمت به في كل منها على حدة و يجب إبداء جميع الوجوه التي يبنى عليها الدفع المتعلق بالإجراءات معاً وإلا سقط الحق فيما لم يبد منها .

**المشوب بالبطلان دون إثارته** "،و حتى يسقط حق الخصم في التمسك بالدفع الشكلي يلزم أن يصدر القول أو الفعل الذي باتخاذه يقرر المشرع سقوط هذا الحق [121].

يفهم من هذه المادة حسب تقدير المشرع الجزائري هو عدم الاعتداد بالدفع بالبطلان إذا قدم من تمسك به دفاعا في الموضوع قبل إثارة هذا البطلان، و في هذه الحالة يسحب الحق الإجرائي في التمسك بالبطلان، فوقت التمسك بالدفع بالبطلان هو قبل الكلام في الموضوع و بمجرد التعرض للموضوع يسقط الحق في التمسك بالبطلان و المحكمة تحكم عندئذ بسقوط الحق في الدفع فيجب التمسك بالبطلان المقرر للصالح الخاص ، قبل إبداء أي طلب أو دفاع في الدعوى فالتمسك بالدفع بالبطلان في بداية النزاع أي في مستهل الخصومة [122]، و من الضرورة إبداء الدفع بالبطلان لعيب في الشكل قبل الدخول في أي نقاش حول موضوع النزاع ،أي قبل التعرض للموضوع إذ بمجرد حدوث ذلك يسقط [123]الحق تلقائيا .

---

(121) نبيل إسماعيل عمر، سقوط الحق في اتخاذ الإجراء في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004، ص61.

_يجب التمسك بالدفوع المتعلقة بالإجراءات قبل التكلم في الموضوع و هو ما يكون بإبداء أي طلب أو دفاع في الدعوى يمس الموضوع أو مسالة فرعية فيها سواء قصد النزول عن الدفوع أو لم ينتبه إلى حقه فيها و على ذلك يسقط الحق في التمسك بتلك الدفوع,

_ مصطفى مجدى هرجه ، الدفوع و الطلبات العارضة في قانون المرافعات المدنية و التجارية ، دار محمود للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ،1995 ، ص8.

(122) أحمد هندي، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 72.

– Douchy_Oudot Mélina, Procédure Civile, 4éme Edition, Gualino, Paris, 2010, p123.

(123) السقوط : هو الجزاء الحتمي كلما ربط القانون حقا إجرائيا لميعاد أو ترتيب زمني معين.

=المشرع سلط جزاء السقوط على التمسك بجزاء البطلان بحيث أن سقوط الحق في ممارسة الدفع بالبطلان نتيجة الكلام في الموضوع يؤدي إلى عدم جواز إثارة جزاء البطلان و هو ما يفقد هذا الجزاء الأخير فاعليته نتيجة جزاء السقوط.

=Guinchard Serge , Chainais Cécile, Ferrand Frédérique, Procédure Civile : Droit Interne et droit de l'union européenne, « 31éme Edition, Dalloz, Paris, 2012, p664 .

يشترط المشرع إبداء الدفع بالبطلان قبل الكلام في الموضوع وذلك حماية للمراكز القانونية و اقتصاد في النفقات بسبب استمرار السير في الإجراءات ، لذلك اخضع المشرع ممارسة الدفع بالبطلان لقيد زمني نجد أساسه القانوني في المادة 61 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أما التعرض للموضوع بصورة سطحية لا يقيد الكلام في الموضوع كان يذكر الخصم في دفاعه أن ما توصلت إليه إجراءات التحقيق من نتائج لا أساس لها من الصحة ، فمثل هذه العبارات تبقى ذات طابع شكلي محض لا تؤدي إلى سقوط الحق في الدفع بالبطلان، فعلى الخصم أن يبدأ في أول النزاع بالتمسك بكل جزاء رتبه القانون على مخالفة الشكل هذه ،هذه المخالفة تثار عن طريق دفع يوجهه إلى شكل الإجراءات بحيث يمثل هذا الدفع اعتراضا من الخصم على الإجراءات عن طريق تأكيد واقعة تؤثر في وجودها أو في سيرها أو في صحتها كالدفع ببطلان الإجراء لانعدام الأهلية فهذه الدفوع ترمي إلى استصدار حكم ينهي الخصومة دون الفصل في موضوعها[124]، لقد اوجب المشرع إبداء الدفوع الشكلية قبل التكلم في الموضوع و إلا سقط الحق في الإدلاء بها [125]و مخالفة هذا الترتيب الزمني الذي حدده المشرع بمجرد التطرق إلى الموضوع الوقاية من جزاء البطلان و تضيق حالات إعماله و أساس تقييد الدفع بالبطلان بمدة زمنية نجده في نص المادة 61 السالفة الذكر، باعتباره دفاعا في الدفوع الشكلية يخضع للقاعدة العامة التي تنظم كافة الدفوع الشكلية المنصوص عليها في المادة 49 و 50 التي يفهم من خلالها أن الدفوع الشكلية هي

(124) أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 221.

(125) أحمد أبو الوفا ، نظرية الدفوع في قانون المرافعات ، مرجع سابق ، ص170.

= إن الأصل التاريخي لقاعدة وجوب إبداء الدفع بالبطلان قبل التكلم في الموضوع ، إلى الأمر الملكي الصادر في فرنسا في جانفي 1367 ،فكان المحامون و وكلاء الدعاوى يتعمدون الإهمال في كتابة المرافعات مما يترتب عليه كثرة الحكم بالبطلان و كان الخصم يلزم في كل مرة بإعادة الإجراءات من جديد بعد أن تكون الخصومة قد أوشكت على الوصول إلى = نهايتها، ولمحاربة هذا الوضع الذي لا يتفق مع مقتضيات العدالة صدر الأمر الملكي المشار إليه ملزما المحامين بعدم التكلم في الموضوع قبل تصفية جميع المسائل المتعلقة بالشكل ،ثم تطورت القاعدة فأصبح التكلم في الموضوع يؤدي إلى سقوط الحق في الدفوع الشكلية.

_انظر في ذلك: فتحي والي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، تحديث احمد ماهر زغلول، مرجع سابق، ص688-689.

كل وسيلة تهدف إلى التصريح بعدم صحة الإجراءات و إثارة هذه الدفوع يكون في آن واحد قبل إبداء أي دفاع في الموضوع أو دفع بعدم القبول.

و عليه نصل إلى القول أن المشرع ألزم بإبداء الدفوع الشكلية المثارة قبل التطرق و الكلام في الموضوع فعلى المتمسك بالدفع بالبطلان إثارتها قبل التكلم في الموضوع لأنه بمجرد التعرض إلى الموضوع يسقط حقه في البطلان.

**ثانيا: سقوط حق الدفع بالبطلان بمجرد التطرق للموضوع**

إن الكلام في الموضوع يتحدد بكل طلب صريح أو دفاع أو دفع بعدم القبول يرمي من خلاله إلى مناقشة الجوانب الموضوعية للحق الموضوعي محل التنازع في الدعوى [126]، فإذا تكلم صاحب الدفع الإجرائي في الموضوع قبل إبداء الدفع سقط حقه في إبدائه فلا يجوز التمسك به بعد ذلك مطلقا سواء أمام نفس المحكمة أو أمام محكمة الطعن [127]، فبمجرد واقعة التطرق للموضوع أو إبداء وجه عدم القبول يحرم المدعي من إمكانية إبداء الدفع بالبطلان الذي كان من حقه التمسك به و يعتبر أيضا تعرضا للموضوع يسقط الحق في التمسك بالبطلان على أساس أن الخصم قد تنازل عن البطلان ، تقديم دفوع موضوعية، كالدفع بالتقادم بطلان العقد،...هو تعرض للموضوع لأنها توجه إلى موضوع الدعوى ، و لكي يسقط الحق في التمسك بالبطلان أن يكون التعرض للموضوع في ذات الدعوى عند نظرها لا في دعوى أخرى[128]، كما أن حق الخصم لا يسقط بما يبديه غيره من الخصوم من طلبات أو دفوع موضوعية فالتعرض للموضوع في خصومة لا يؤثر في الحق في التمسك بالبطلان في خصومة أخرى و لو وجد ارتباط بينهما [129]، و

(126) أغليس بوزيد ، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري ، مرجع سابق، ص 139.
(127) الأنصاري حسن النيداني، القاضي و الجزاء الإجرائي، مرجع سابق ، ص 50.
(128) أحمد هندي، قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص872.
(129) فتحي والي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 703.

لقاضي الموضوع تقدير ما إذا كان ما صدر من الخصم يعتبر كلاما في الموضوع يزيل حقه في البطلان.

## الفرع الثاني

## وجوب إبداء الدفع بالبطلان مع سائر الدفوع الشكلية

اخضع المشرع ممارسة حق الدفع بالبطلان الإجرائي لترتيبات حيث ربط الدفع بالبطلان بقيود زمنية هدفها الوقاية من المماطلة في استعمال حق الدفع بجزاء البطلان كلما تطرق الخصم الذي أبدى الدفع بالبطلان إلى الكلام في الموضوع و أيضا إبداء هذا الدفع مع سائر الدفوع الإجرائية الأخرى ، و لا يحكم القاضي بها إلا إذا حافظ الخصم على هذا الترتيب ، و المشرع من خلال ربطه لاستعمال حق الدفع ببطلان تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية بقواعد الترتيبات التي يخضع لها نظام سير الإجراءات في الخصومة إلى الوقاية من جزاء البطلان و عليه فقد حدد زمن أو وقت التمسك بالدفع بالبطلان و هو قبل الكلام في الموضوع و بمجرد التعرض للموضوع يسقط الحق في التمسك بالبطلان (اولا) كما أيضا ألزم إبداء الدفع بالبطلان مع جميع الدفوع الشكلية الأخرى و في وقت واحد و قبل الدفع بعدم القبول(ثانيا).

### أولا: إثارة الدفوع الشكلية في أن واحد

تعتبر الدفوع الشكلية الوسيلة التي تهدف إلى التصريح بعدم صحة الإجراءات أو انقضائها أو وقفها، و الدفع بالبطلان يصنف ضمن الدفوع الشكلية التي نص عليها المشرع في المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية [130]و التي يجب إثارتها معا في أن واحد قبل إبداء أي دفاع في الموضوع أو دفع بعدم القبول ، فإذا كان لدى الخصم عدة دفوع إجرائية متعلقة بالمصلحة

(130) و التي تقابلها م 108من قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري السالفة الذكر.

الخاصة يريد التمسك بها فيجب عليه التمسك بها مذكرة و بعضها الأخر في مذكرة أخرى إذ يجب إبداء جميع الدفوع في إجراء واحد [131].

يظهر من التفسير المقدم أن الدفع بالبطلان الذي نجد له تطبيقات على تنفيذ تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية يخضع لترتيب و هو إبداء الدفع بالبطلان مع كافة الدفوع الإجرائية معا جملة واحدة.

ومما سبق يجب إبداء الدفع بالبطلان مع إبداء الدفع بعدم الاختصاص الإقليمي[132] والدفع بالإحالة[133]، و الدفع بإرجاء الفصل [134]، معا في آن واحد و قبل التعرض للموضوع و إلا سقط الحق فيما لم يبد منها [135]، باعتبار أن الدفع بالبطلان دفع شكلي فلا يثار خلاف في ترتيب إثارته مع مجموع الدفوع الشكلية [136]، إذ العبرة بإثارتها معا في أن واحد دون النظر في أسبقية

(131) الأنصاري حسن النيداني، القاضي و الجزاء الإجرائي ، مرجع سابق، ص 51.

(132) تنص م 36 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية : إن عدم الاختصاص النوعي من النظام العام تقضي به الجهة القضائية تلقائيا في أية مرحلة كانت عليها الدعوى.

_ يجب إبداء الدفع بعدم الاختصاص الإقليمي قبل أي دفاع في الموضوع أو دفع بعدم القبول كما يجب على الخصم الذي يدفع بعدم الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية أن يسبب طلبه و يعين الجهة القضائية التي يستوجب رفع الدعوى أمامها على عكس الدفع بعدم الاختصاص النوعي الذي تنص عليه المادة 36 من ق.ا.م.ا.

(133) يقصد بإحالة الدعوى من محكمة إلى محكمة أخرى، نقل القضية لكي تنظرها محكمة غير المحكمة التي رفعت إليها القضية المحالة أولا.

(134) يعتبر الدفع بإرجاء الفصل في الدعوى من الدفوع الشكلية التي يجب إثارتها في أن واحد قبل إبداء أي دفاع في الموضوع، أو دفع بعدم القبول، حيث يجب على القاضي إرجاء الفصل في الخصومة إذا نص القانون على منح اجل للخصم الذي يطلبه.مثل ما تنص عليه المادة 165 فقرة أخيرة ...إذا عرضت القضية أمام القاضي الجزائي يتم إرجاء الفصل في دعوى مضاهاة الخطوط إلى حين الفصل في الدعوى الجزائية.

(135) الأنصاري حسن النيداني ،القاضي و الجزاء الإجرائي،مرجع سابق،ص52.

(136) الدفوع الشكلية: هي الدفوع التي تتعلق بصحة الخصومة أمام المحكمة أو ببعض إجراءاتها ة تحكم الدفوع الإجرائية قواعد تختلف عن القواعد التي تحكم الدفوع الموضوعية و عليه الدفوع الشكلية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية هي:الدفع بعدم الاختصاص الإقليمي ،الدفع بوحدة الموضوع ،الدفع بالارتباط ،الدفع بإرجاء الفصل ،الدفع بالبطلان.

احدهما على الأخر و لو أن إبداء الدفع بالبطلان قد تم بعد كافة الدفوع الشكلية الأخرى فلذلك ما دامت أنها مثارة في عريضة واحدة قبل الكلام الموضوع ، وطريقة إثارة هذه الدفوع خلال سير التحقيق القضائي هي الكتابة و بموجب مذكرة يتم تبليغها بنفس الأشكال التي يسير عليها تنفيذ تدابير التحقيق طبقا لما قررته المادة 838 و ما يليها من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية إذ لا يكفي إثارتها على شكل ملاحظة شفوية في الجلسة [137]، فحتى لا يطول أمد النزاع على صحة العمل الإجرائي يجب على الخصوم أن يفحصوا و يدققوا في الأعمال الإجرائية و أن يبدو أسباب البطلان المختلفة التي تشوبها مرة واحدة بدلا من تجزئتها فيتأخر نظر المنازعات و منح الحماية القانونية فلا يمكن للخصم أن يقدم أوجه البطلان مجزاة أو على دفعات و إنما يجب أن يقدمها دفعة واحدة.

وعليه نستنتج أن الدفع بالبطلان دفع شكلي يجب إثارته في أن واحد مع باقي الدفوع الشكلية التي يمكن إثارتها قبل إبداء أي دفاع في الموضوع أو دفع بعدم القبول تحت طائلة عدم القبول.

**ثانيا : وجوب إثارة الدفع بالبطلان قبل الدفع بعدم القبول**

إن إثارة الدفع ببطلان إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية انه يجب إبدائه قبل أي دفع بعدم القبول الذي يعتبر من الدفوع التي يقضي بها الخصم إلى مناقشة أصل الحق في التقاضي مما ينطوي على وجه من أوجه التعرض لموضوع النزاع [138]، و لقد عرفت المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية انه الدفع الذي يرمي إلى التصريح بعدم قبول طلب الخصم لانعدام الحق في التقاضي كانعدام الصفة و انعدام المصلحة و التقادم و انقضاء الأجل المسقط و حجية الشيء المقضي فيه وذلك دون النظر في موضوع النزاع [139]، فالدفع بعدم القبول وسيلة

(137) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص142.

(138) أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص 142.

(139) بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، منشورات بغدادي، 2009، ص105.

قانونية يتمسك بواسطتها خصم بوجوب الحكم بعدم قبول النظر في الطلب أو الدفع أو الطعن المقدم من خصمه إلى المحكمة و يبدي في أية حالة تكون عليها الدعوى ، و يمكن للخصوم تقديم الدفع بعدم القبول في أية مرحلة كانت عليها الدعوى[140] و لو بعد تقديم دفوع في الموضوع إلا ما تم استثنائه بنص خاص ، المادة 222 فقرة 2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية : يجوز للخصوم تقديم طلب السقوط إما عن طريق دعوى أو عن طريق دفع يثيره احدهم قبل أية مناقشة في الموضوع ، و يجب على القاضي أن يثير تلقائيا ، الدفع بعدم القبول إذا كان من النظام العام لاسيما عند عدم احترام أجال طرق الطعن أو عند غياب طرق الطعن[141] ، و يجوز للمحكمة الحكم بعدم القبول من تلقاء نفسها دون حاجة إلى طلب بذلك من الخصوم ، مثال ذلك عدم قبول طلبات جديدة في الاستئناف [142] عدم قبول الطعن لرفعه بعد الميعاد أو لرفعه من غير ذي صفة و عدم قبول الدعوى لسبق الفصل في الموضوع أما غير هذه الحالات فلا يجوز للمحكمة أن تثير الدفع بعدم القبول من تلقاء نفسها [143].

ومن الأمثلة أيضا على الدفع بعدم القبول متعددة منها الدفع بعدم قبول الدعوى لوجود شرط التحكيم المنصوص عليه في المادة 1007 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و هو الاتفاق الذي يلتزم بموجبه الأطراف في عقد متصل بحقوق متاحة بمفهوم المادة 1006 من نفس القانون لعرض النزاعات التي قد تثار بشان هذا العقد التحكيم ، و معنى ذلك أن الشرط يؤدي إلى ضرورة

(140) مصطفى مجدى هرجه ، الدفوع و الطلبات العارضة في قانون المرافعات المدنية و التجارية، مرجع سابق، ص 86.

(141) نبيل إسماعيل عمر، الدفع بعدم القبول و نظامه القانوني في قانون المرافعات المدنية و التجارية ، دراسة تحليلية للفقه و القضاء المصري و الفرنسي ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية،2004 ، ص219.

(142) العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد ، مرجع سابق، ص83.

(143) نبيل إسماعيل عمر، الوسيط في قانون المرافعات المدنية و التجارية، الاختصاص، الدعوى، الخصومة، الأحكام و طرق الطعن فيها، طبقا للأحكام الفقه و القضاء حتى عام 2005، دار الجامعة الجديدة، 2006، ص 366.

التزام أطراف الاتفاق باحترامه و عدم الالتجاء إلى القضاء مباشرة فإذا رفع احدهم دعوى قضائية رغم قيام الاتفاق على التحكيم يجوز للخصم التمسك بعدم القبول لإخلال المدعى بالتزاماته [144].

عليه يمكن القول أن الدفع بعدم القبول يمكن الخصوم من تقديمه في أية مرحلة تكون عليها الدعوى و يثيره القاضي تلقائيا إذا كان من النظام العام و لاسيما عند عدم احترام أجال طرق الطعن أو عند غياب طرف الطعن ، كما يمكن للقاضي أن يثير الدفع بعدم القابلية لانعدام المصلحة ، هذا و يجوز للقاضي أن يفصل في الدفع بعدم القبول بشكل مستقل و يرفض الدعوى كما يجوز له ضم الدفع بعدم القبول إلى الموضوع و الفصل فيهما معا كان يقضي برفض الدفع بعدم القبول و من ثم يفصل في موضوع الدعوى [145].

نستنتج أن من أساليب الوقاية من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، الدفع بالبطلان إلا أن ممارسة هذا الحق يتم وفقا لما تضمنته النصوص القانونية التي نظمها المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بحيث ربط هذا الحق بإلزامية النص عليه قانونا مع إثبات الضرر من الخصم و يمارس هذا الحق صاحب المصلحة دون غيره من الخصوم ، والقاضي لا يجوز له إثارته من تلقاء نفسه ماعدا الحالات التي يتعلق فيها بالنظام العام فهنا يجوز له إثارته تلقائيا، و كذلك ربط المشرع ممارسة حق الدفع بالبطلان بترتيب زمني إذ يجب إثارته قبل الكلام في موضوع الدعوى لأنه بمجرد التكلم في الموضوع يسقط حقه في الدفع بالبطلان الأعمال الإجرائية، كما نص المشرع على إثارة مجموع هذه الدفوع مرة واحدة و يتم إثارتها قبل الدفع بعدم القبول الذي يمكن إبدائه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.

(144) بربارة عبد الرحمن ، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية،م رجع سابق، ص105.

(145) يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية وفق قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد ، الدعوى القضائية، ط 2، دار هومه ، 2009، ص55.

## المبحث الثاني

## رقابة القضاء الإداري على ممارسة الدفع بالبطلان في المنازعة الضريبية

لقد حرص المشرع على تفعيل دور القاضي الإداري في توجيه الإجراءات من أجل إصباغ الحماية القانونية للحق الموضوعي ، فتعتبر إجراءات التحقيق القضائي الإداري وسائل قانونية وضعها المشرع من أجل إظهار الحقيقة القضائية ، و تمكين القاضي من الفصل بناءا على نتائجها في المنازعة من أجل تقرير الحماية للحق الموضوعي [146].

كما يجيز المشرع للقاضي في صريح عبارات المواد 62، 65، 66، 97 السالفة الذكر و المادة 96من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية [147]، سلطات محددة تقتضي منه الحرص على كفالة احترام القواعد الإجرائية المنظمة لعملية التحقيق و كفالة الفعالية للقواعد الموضوعية من خلال تطبيق المحددات التشريعية لجزاء البطلان، حيث يسعى إلى اتخاذ السبل القانونية التي تمكن من تدارك العيوب التي تلحق بالإجراءات و توجيه الخصوم إلى تصحيحها أو تجديدها[148] كما يمكن للقاضي أن يثير الدفع بالبطلان من تلقاء نفسه إذا تعلق الأمر بالنظام العام و في حالة عدم وجود نص قانوني على اعتبار الإجراء متعلق بالنظام العام [149].

حرص المشرع على تفعيل دور القاضي الإداري في توجيه الإجراءات و دلك بهدف ترتيب الإجراءات لنتائجها الإجرائية في سير مرحلة التحقيق ، ووسع من سلطات القاضي في مجال تقدير

---

(146) أغليس بوزيد ، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص145.

(147) تنص م 96 من ق.ا.م.ا على ما يلي:"لا يمس البطلان عمليات التحقيق إلا في جوانبها المشوبة بعدم الصحة ".

(148) نبيل إسماعيل عمر ، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات ، مرجع سابق، ص240.

(149) نبيل إسماعيل عمر، سلطة القاضي التقديرية في المواد المدنية و التجارية ، دراسة تحليلية وتطبيقية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية، 2002، ص427.

الملائمة لتوقيع جزاء البطلان من عدمه (المطلب الأول) و في مجال ممارسة الرقابة القضائية على سير تدابير التحقيق في المنازعة الضريبية (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

## تفعيل دور القاضي في الوقاية من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية

تخضع كل النزاعات الضريبية لاختصاص القضاء الإداري، بحيث ترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، إذ يتمتع القاضي الإداري بسلطة تقديرية في مجال الحكم بجزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، فانه يتحقق من صحة الدفع المثار من الخصوم فله دور كبير لتفحص صحة وجود المخالفة و استيفاء لمقوماته القانونية [150].

هكذا سوف نتناول في هدا المطلب السلطة التقديرية للقاضي في مجال إعمال جزاء بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية(الفرع الأول) و صلاحية القاضي في توقيع جزاء البطلان (الفرع الثاني).

(150) أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص 228.

_Charles Debbasch, Frédéric Colin, Droit administratif, 7ème éd, Paris,2004,p606.

## الفرع الأول

## السلطة التقديرية للقاضي في مجال إعمال جزاء بطلان إجراءات التحقيق

يتحقق القاضي الإداري بما له من سلطة تقديرية من طبيعة الدفوع المثارة أمامه في مواجهة تنفيذ تدابير التحقيق القضائي، حيث يكون القاضي غير ملزم بالتكيف الذي يقدمه الخصوم[151].

وعليه سوف نتناول في هذا الفرع دور القاضي في التحقيق من الدفوع المثارة من طرف الخصوم ( أولا ) و صلاحية القاضي في توقيع جزاء البطلان ( ثانيا ).

### أولا: دور القاضي في التحقيق من الدفع المثار من الخصم

إن للقاضي دور كبير في التفحص من صحة وجود المخالفة و أيضا أن الدفع المثار من الخصوم استوفى جميع مقوماته القانونية، و عملا بنص المادتين 84 و 2/338 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[152]، فإن القاضي المقرر يعالج خلال سير مرحلة التحقيق صحة الدفع المثار من طرف الخصوم ، ويقوم بإعداد تقرير اختتام التحقيق كل ملاحظاته المتعلقة بتلك الدفوع و يبدي رأيه القانوني بشأنها و في هذا التقرير يتضح موقف القضاء الإداري من تقرير المخالفة الإجرائية في حدود ما يقتضي توقيع جزاء البطلان على الإجراءات من عدمه فإذا وجدت الدفوع المثارة جدية تقتضي بطلان التحقيق و تأمر بإجراءات جديدة أو باستكمال التحقيق بإجراء

(151) الأنصاري حسن النيداني، القاضي و الجزاء الإجرائي، مرجع سابق، ص35.

(152) تنص م 84 من ق.ا.م.ا على ما يلي:"يمكن للقاضي أن ينتقل خارج دائرة اختصاصه، للقيام بإجراء التحقيق أو لمراقبة تنفيذه"

_تنص م 2/338 من ق.ا.م.ا على ما يلي :"إذا تعلق الاستئناف بحكم صادر في موضوع غير قابل للتجزئة أو في التزام بالتضامن بين الخصوم ،لا يكون ذلك الاستئناف مقبولا من احدهم إلا إذا تم استدعاء بقية الخصوم لحضور الجلسة".

آخر جديد، و هدا ما قضت به أحكام المادة 141 و 856 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وأيضا المادة 86 /10 من قانون الإجراءات الجبائية[153].

وإذا تبين أن الدفوع المثارة من طرف الخصوم ليست جدية صرفت عنها النظر و هذا مع تسبيب قرارها الصادر بالرفض[154] .

**ثانيا: عدم تقيد القاضي بالتكيف الذي يثيره الخصم**

يمكن للخصم بعد فوات الترتيب القانوني للدفع ببطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية لأي سبب من الأسباب، أن يثير الدفع اتجاه الإجراء الباطل بصيغة دفع آخر كالدفع بعدم القبول، فالقاعدة أن القاعدة ليس ملزم بهذا التكييف الذي قدمه الخصوم و لا بالنص القانوني الذي استند إليه الخصم في إثارة دفعه، فمن حق القاضي أن يعيد تكييفه على الصورة الحقيقية لهدا الدفع[155] .

(153) تنص م 141من ق.ا.م.ا على ما يلي :"إذا تبين للقاضي أن العناصر التي بني عليها الخبير تقريره غير وافية،له أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة،كما يجوز على الخصوص أن يأمر باستكمال التحقيق،أو بحضور الخبير أمامه، ليتلقى منه الإيضاحات و المعلومات الضرورية".

_تنص م856 من ق.ا.م.ا على ما يلي:"يمكن إعادة السير في التحقيق بناء على حكم يأمر بتحقيق تكميلي".

__تنص م 10/86من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي :"إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة ،لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتضمن الشروط المحددة أعلاه".

(154) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص147.

(155) الأنصاري حسن النيداني ،القاضي و الجزاء الإجرائي،مرجع سابق،ص 35.

## الفرع الثاني

## صلاحية القاضي في توقيع جزاء البطلان

إن القاعدة تقر أن ليس للقاضي حق إعمال جزاء البطلان من تلقاء نفسه بل يجب أن يتمسك به صاحب المصلحة الذي شرع البطلان لمصلحته، فالقاضي الإداري مقيد بما يثيره الخصوم فدوره ينحصر فيما يقدمه له من دفوع [156].

خول المشرع للقاضي في مجال إعمال جزاء البطلان على نحو ما نص عليه في المادة 62 و66 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية أنه يعترف للقاضي بدور هام في تجنب إعمال جزاء البطلان، و من خلال استقراء هده النصوص القانونية يتضح أن المشرع أتاح للقاضي تصحيح الإجراء المعيب و تفادي الحكم بالبطلان في حالة إمكانية تصحيح الإجراء المعيب[157] .

للقاضي سلطة في تقرير البطلان من عدمه ( أولا ) كما له سلطة في توجيه الخصوم إلى التصحيح أو التجديد ( ثانيا )

### أولا : سلطة القاضي في تقرير البطلان من عدمه

منح المشرع سلطة تقديرية في مجال الحكم بجزاء البطلان في بعض الحالات و بمقتضى هده السلطة فإن وقوع الإخلال بالقاعدة الإجرائية لا يعني دائما الحكم بالجزاء، فإذا طلب صاحب المصلحة من المحكمة توقيع جزاء البطلان على الإجراء الذي لحقه العيب فغن للمحكمة سلطة

(156) مصطفى محمود كامل الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، ص367.

(157) أغليس بوزيد ، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري ، مرجع سابق، ص 150.

- Bachelier Gilles, '' La Combinaison du sursis à paiement et du référé-suspension dans le contentieux fiscale'', revue française de droit administratif, N°04, 2001, pp837-848.

تقديرية في هدا الشأن، إما أن تقضي بالجزاء أو تصرف النظر عنه و دلك بحسب ما تبين لها من ظروف الدعوى و ملابستها [158].

فالقاضي ملزم بالفصل في النزاع المطروح أمامه و ذلك بتطبيق النص التشريعي أو المصادر الأخرى للقاعدة القانونية مراعيا في ذلك الترتيب الذي أوجبه المشرع ، فإذا رأى أن الإجراء المعيب يستوجب التوقيع عليه بجزاء البطلان فهو ملزم بإصدار حكم بالبطلان عند فصله في الدعوى الضريبية.

إذا تم بطلان إعلان المدعي عليه فلا يمكن للمحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها البطلان بل يجب عليها تأجيل الدعوى مع إعادة الإعلان مرة أخرى و لكن بشرط أن لا يكون المدعي عليه هو الذي تسبب في بطلان الإعلان [159].

يلتزم القاضي بإثارة البطلان المتعلق بالنظام العام من تلقاء نفسه دون انتظار التمسك به من جانب الخصوم في المنازعة، بينما البطلان المتعلق بالمصلحة الخاصة للخصوم يبقى الإجراء ألتحقيقي المعيب قابلا للتصحيح أو التجديد [160]، و هذا ما سنتناوله في العنصر الموالي.

(158) أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مساهمة تحليلية و تطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي، مرجع سابق، ص226.

(159) مصطفى محمود كامل الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 469.

_كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر ،2010، ص62.

(160) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري ، مرجع سابق، ص74.

**ثانيا: سلطة القاضي في توجيه الخصوم إلى التصحيح أو التجديد**

إن للقاضي دور يجيز له الاخذ بالإجراءات الصحيحة و عدم الاخذ بالإجراءات المشوبة بالبطلان، بحيث يسعى إلى اتخاذ السبل القانونية التي تمكن من تدارك العيوب التي مست إجراءات ألتحقيقي المنازعة الضريبية ، توجيه الخصوم إلى تصحيحها أو تجديدها، ودلك من أجل تفادي الآثار السلبية لجزاء البطلان التي تلحق بالقاعدة الإجرائية و الموضوعية ،[161] و للقاضي الإداري دور في توجيه و سير الدعوى الإدارية [162].

فيكون التصحيح بإزالة العيب فقد يكون بإضافة أمر معين إلى العمل الإجرائي لكي يصبح صحيحا ( 1 ) أو يكون بإزالة العيب بعمل جديد ( 2 ).

**1: تصحيح العمل الإجرائي المعيب**

يقصد بتصحيح العمل الإجرائي المعيب جعله خال من العيب و ذلك بإخفاء العيب و جعل العمل الإجرائي قادرا على توليد آثاره و غير قابل للإبطال، و التصحيح يرد على العمل الإجرائي ذاته و ليس على الجزاء الإجرائي [163]، و يشترط لتصحيح العمل الإجرائي عدة شروط من بينها أن يكون العمل الإجرائي معيب فإذا لم يكن هناك عمل إجرائي معيب فلا يكون هناك محل لتصحيح، و أيضا أن يكون التصحيح خلال المدة المحددة للقيام بالعمل الإجرائي ذاته، فادا كان القانون قد نص على ميعاد معين يتعين اتخاذ الإجراء خلالها و التصحيح يقع خلال هذا الميعاد فإذا رفع استئناف من غير محام، فيمكن تكملة هذا النقص بإيداع عريضة الاستئناف من محام

(161) نبيل إسماعيل عمر ،عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات ،مرجع سابق ص240.

(162) محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية ، دار العلوم و النشر و التوزيع ،2009، ص229.

(163) مصطفى محمود كامل الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري ، ص338.

خلال ميعاد الاستئناف فإذا انقضى هذا الميعاد أصبح التصحيح غير مقبول و يجب أن يتم التصحيح قبل الحكم بالبطلان، فادا حكم القاضي ببطلان الإجراء فلا يجوز تصحيحه [164].

بالإضافة إلى مجموعة من القرارات إلي تتناول تصحيح الإجراءات التي قد يشوبها البطلان، كالمطالبة بتصحيح الخطأ في لقب الخبير في قرار مجلس الدولة القاضي بتعيين خبير، كما يشترط التصحيح أن يقوم به القاضي أو أحد الخصوم و ليس من الضرورة أن يصدر القاضي أمر القيام بالتصحيح، و يجب أن يكون التصحيح ضروريا أي إذا كانت النتيجة المنتظرة من التصحيح يمكن تحققها من عمل إجرائي آخر فان المحكمة لا تقتضي به و ذلك لان التصحيح لا جدوى منه [165]، كما يجوز تصحيح الإجراء الباطل و لو بعد التمسك بالبطلان و ذلك أن يتم خلال الميعاد المقرر قانونا لاتخاذ الإجراء ، أي لا يوجد مانع أن يقوم الخصم بالتصحيح بالرغم أنه قد تمسك بالبطلان إلا أن الإجراء لا ينتج أثره إلا من تاريخ تصحيحه [166].

إن القاعدة تقر أنه يجوز للقاضي الإداري تصحيح الإجراء المشوب بالبطلان مدام أن المشرع فتح المجال في بعض الحالات و هذا كمبدأ عام، غير أنه لكل مبدأ استثناء بحيث أنه لا يصح تصحيح الإجراءات التي لحقت بها عيب يتعلق بالنظام العام و ذلك يرجع إلى اعتبارات المصلحة العامة .

(164) عبد الحكم فوده، البطلان في قانون المرافعات المدنية التجارية، مرجع سابق، ص315.

_ عمر زودة، نظام البطلان في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مجلة المحكمة العليا، عدد02، 2012، ص ص17_44.

(165) مصطفى محمود كامل الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري ، مرجع سابق، ص 391.

_ قرار مجلس الدولة رقم030669، الصادر في 2006/07/12،(غير منشور).

(166) عبد الحميد ألشواربي، البطلان المدني ، الإجرائي و الموضوعي، الناشر منشاة المعارف، الإسكندرية، د ت، ص 46.

عندما يمنح القاضي الإداري اجل للخصوم من اجل التصحيح إذا كان الإجراء المشوب بالعيب لا يتعلق بالنظام العام و إذا لم يتم التصحيح في الميعاد المحدد تقضي المحكمة ببطلانه[157] .

**2: تجديد العمل الإجرائي المعيب**

تجديد إجراء التحقيق المشوب بالبطلان هو إحلال عمل صحيح محله و يكون الإحلال كاملا إذا كان إجراء التحقيق المشوب بالبطلان باطلا بأكمله، وبكون جزئيا إذا كان البطلان في جزء من الإجراء ألتحقيقي[168] ، الإجراءات المدنية و الإدارية التي نصت على أنه :" يمكن القيام بعمليات التحقيق من جديد أو تصحيحها" [169].

ومن بين شروط التجديد أن يكون ممكنا غير مستحيل ماديا و قانونيا، مثلا إذا تم الحكم ببطلان الأعمال الإجرائية التي قام بها الخبير ثم هلك ذلك العمل محل العمل و هنا الاستحالة تكون مادية، أما الاستحالة القانونية كأن يمنع القانون صراحة التجديد أو إذا انتهى الميعاد الذي كان يجب القيام بالعمل خلال ذلك الفترة.

ومن أمثلة تجديد الإجراء المشوب بالبطلان، أن يحضر الخصم تنفيذ إجراءات التحقيق دون أن يتم استدعائه و لم يتمسك ببطلان الأعمال الإجرائية [170]، ولكن هناك استثناء في حالة عدم إمكانية مثول الخصم أمام القاضي بسبب مرضه مثلا و هنا يجوز للقاضي الانتقال لسماعه بعد

(157) بوبشير محند أمقران ، قانون الإجراءات المدنية ،نظرية الدعوى ، نظرية الخصومة ، الإجراءات الاستثنائية، مرجع سابق، ص198.

(169) بزتوت سهام ، حباش صافية ، الحد من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 23.

(170) سالمي برا هيم ، يحياوي وهيبة، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري ، مرجع سابق، ص55.

الإخطار المسبق للخصم و هذا ما نصت عليه المادة 106 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[171].

إن إجراء التحقيق المشوب بالبطلان يسري صحيحا منتجا لكامل آثاره في إثبات المنازعة الضريبية حتى يتقرر بطلانه بقرار المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، و يعاب على بعض الدراسات الفقهية انعدام الدقة في اعتبار الإجراء المعيب باطلا و 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، و هذه الحالة نجدها في نصوص قانون المرافعات المصري حيث نجد أن المشرع المصري لم يميز بين الإجراء الباطل و الإجراء المشوب بالبطلان عكس المشرع الجزائري الذي أحسن استعمال مصطلح "الإجراء المشوب بالبطلان" في موضوع تقرير أحكام التجديد أو التصحيح بموجب المواد 61،62،66،97 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية [172].

## المطلب الثاني

## السلطة الجوازية للقاضي في رقابة تنفيذ إجراءات التحقيق

يتولى القاضي المقرر مراقبة تنفيذ إجراءات التحقيق المأمور في المنازعة الإدارية وفقا لما نصت عليه المادتين 83 و844 /2 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، بحيث يهدف من خلال هذه الرقابة إلى كفالة احترام القواعد الإجرائية المقررة في سير مرحلة التحقيق و ذلك بتوضيح العيوب و لفت نظر الخصوم إلى هذه العيوب و يكفل فرص المناقشة و يطالب باتخاذ

(171) تنص م 106 من ق.ا.م.ا على ما يلي:"إذا قدم احد الخصوم مبررا لاستحالة مثوله، جاز للقاضي الانتقال لسماعه،بعد الإخطار المسبق للخصم الذي يمكنه الحصول على نسخة من المحضر المحرر بشان هذا الإجراء".

(172) أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، الدعوى الضريبية نموذجا، دراسة تحليلية نقدية، مرجع سابق ص172-173.

الإجراء الصحيح [173]، و يهدف النظام الإجرائي إلى إحاطة مرحلة التحقيق في المنازعة الضريبة و هذا في إحدى جوانبها الأساسية بمجموعة من الضمانات للخصوم و هو ما يعني أن تنظيم إجراءات التحقيق يرتبط بالمصلحة الخاصة للخصوم و هذا ما يقد القاضي في إثارة المخالفات الإجرائية، الأمر الذي يؤدي إلى توجيه الخصوم بضرورة تصحيح العيوب بدلا من الحكم بالبطلان[174] .

هكذا سنتعرض إلى الرقابة القضائية المباشرة على سير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية (الفرع الأول) و تقدير رقابة القاضي على تنفيذ إجراءات التحقيق (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

## الرقابة القضائية المباشرة على سير إجراءات التحقيق

إن إجراءات التحقيق تخضع لشروط شكلية تستهدف حماية الحقوق الموضوعية و خرق إحدى هذه الإجراءات يؤدي إلى إبطالها و بالتالي يؤدي إلى هدر الحقوق الموضوعية و لذلك يقتضي السير الحسن لمرحلة التحقيق.

و تمارس إجراءات التحقيق في الخصومة القضائية تحت الرقابة المباشرة للقضاء مما يحد من فرص وقوع المخالفة الإجرائية، فقد منح المشرع للقاضي سلطة التدخل المباشر حتى يستطيع أن يلفت نظر الخصوم إلى وجود عيب إجرائي يؤدي إلى بطلان العمل و يتيح للخصوم الفرص لتدارك ما لحقها من عيوب خلال آجال معقولة.

(173) أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص345.

(174) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص152.

كما يتمتع القاضي بسلطة واسعة للتدخل بأي تدبير يراه ضروريا و مناسبا لتفعيل عمليات التحقيق من كل جوانبها الشكلية و الموضوعية و يظهر ذلك مثلا في تنفيذ إجراء الخبرة و فق ما نصت عليه المادة 2/136 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية [175] فالخبرة تعتبر من الإجراءات الكثيرة الاستعمال من طرف القضاء الإداري و أهميتها تزداد في المنازعة الضريبية.

و للقاضي دور ايجابي في توجيه الخصوم إلى التنفيذ الحسن و الجيد لإجراءات التحقيق وذلك من أجل جعل الإجراءات أداة لتحقيق الحماية القانونية للحقوق الموضوعية فقد سمح المشرع للقاضي الإداري باتخاذ ما يراه مناسبا من أجل تفادي هدر الحقوق الموضوعية و يسعى القاضي إلى تصحيح الإجراءات التي شابها عيب من العيوب و هذا ما نصت عليه المادة 848 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية [176].

بالإضافة إلى التدخل الايجابي للقاضي المقرر في الوقاية من حدوث المخالفة الإجرائية، فإن لجهة الحكم دور في تدارك المخالفة الإجرائية التي لم ينتبه إليها القاضي المقرر، فتأمر بعد اختتام التحقيق بتصحيح الإجراءات بهدف الوقاية من توقيع جزاء البطلان و هذا ما نصت عليه العديد من النصوص القانونية منها مثلا ما نجده في تنفيذ إجراء الخبرة و ذلك في نص المادة 141 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حيث نجد أن الخبير ملزم بتقديم قرار دقيق لمهمته فإذا تبين

(175) تنص م 136 فقرة 2 على مايلي: "يأمر القاضي باتخاذ أي تدبير يراه ضروريا".
_ كريبي زوبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، عدد07، 2005، ص20.
_ أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص80.

(176) تنص م 848 من ق.ا.م.ا على ما يلي:"عندما تكون العريضة مشوبة بعيب، و تكون قابلة للتصحيح بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه، لا يجوز للمحكمة الإدارية أن ترفض هذه الطلبات و إثارة عدم القبول التلقائي إلا بعد دعوة المعنيين إليها.
يشار في أمر التصحيح، إلى انه في حالة عدم القيام بهذا الإجراء، يمكن رفض الطلبات بعد انقضاء الأجل المحدد الذي لا يقل عن خمسة عش (15)يوما باستثناء حالة الاستعجال".

للقاضي أن العناصر التي بني عليها الخبير تقريره واقية فيمكن للقاضي اتخاذ الإجراءات اللازمة [177].

## الفرع الثاني

## تقدير رقابة القاضي على تنفيذ إجراءات التحقيق

يؤدي الاعتراف للقاضي بسلطة الرقابة على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية والأمر بتصحيحها في حالة وجود المخالفة الإجرائية إلى تحول القاضي إلى خصم و قاضي في نفس الوقت، هذا ما يراه جانب من الفقه لكن نجد من جهة أخرى من يرى أن القاضي عندما يتحقق من التكييف القانوني للعمل الإجرائي يكون ملزما من مراقبة صحته و كشف العيب الموجود فيه، و أيضا أثناء ممارسة لسلطته الرقابية على إجراءات التحقيق لا يتحول إلى خصم و حكم في آن واحد ذلك لأنه لا يقوم باتخاذ الإجراء بشكل صحيح بنفسه بل يكون من طرف الخصوم إذا تعلق الأمر بالمصلحة الخاصة[178].

إن الجزاءات مرتبطة ارتباطا وضيفي فالعيب الذي يلحق أحد الإجراءات يفقد آثار جميع الجزاءات الأخرى عند عدم التوجيه إلى تصحيح الإجراء المعيب في الوقت المحدد، و ما يؤدي إلى ضياع الحق الموضوعي، و زيادة أمد النزاع هو الإبقاء بالإجراء المعيب على حاله إلى غاية صدور حكم فاصل في الدعوى بإعلان البطلان، لكن إذا تم إثارته من طرف القاضي المقرر

(177) أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، مرجع سابق، ص155.

(178) للاطلاع على تلك الانتقادات راجع :

_أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص348.

_نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، مرجع سابق، ص244.

خلال سير مرحلة التحقيق و يوجه الخصوم إلى تدارك هذا العيب يكون أقل ضرر في إهدار الحقوق الموضوعية [179].

و في ختام الفصل الثاني من هذه الدراسة نخلص أن التدابير و مختلف الأساليب المقررة لتجنب أثار جزاء البطلان و أهمية الوقاية منه في تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، ضرورة ممارسة حق الدفع بالبطلان من جانب الخصم الذي له مصلحة في ذلك الدفع من تجنب إعمال جزاء البطلان، إلا انه لممارسة الدفع بالبطلان لابد من وجود نص قانوني يقر و ينص صراحة على الدفع بالبطلان وكذلك المشرع في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد أضاف شرطا أخر و هو إلزامية إثبات الضرر من جزاء البطلان وكذلك ممارسة حق الدفع بالبطلان يكون بإثبات المصلحة فصاحب المصلحة من له حق الدفع بالبطلان فقط، و القاضي لا يجوز له الدفع بالبطلان من تلقاء نفسه ما عدا الحالات التي يتعلق فيها بالنظام العام فهنا القاضي ملزم بإثارته من تلقاء نفسه، وعلى من يتمسك بالبطلان إبدائه قبل الكلام في الموضوع لأنه بمجرد التطرق للموضوع يسقط الحق في إبداء الدفع بالبطلان وأيضا يجب إثارة الدفوع الشكلية في أن واحد و قبل الدفع بعدم القبول،إلا أن ممارسة الحق في الدفع بالبطلان يخضع لرقابة القضاء الإداري من خلال السلطات الممنوحة للقاضي الإداري في التحقيق من الدفع المثار من الخصم و سلطته أيضا في تقرير البطلان من عدمه .

(179) الأنصاري حسن النيداني ، القاضي و الجزاء الإجرائي، مرجع سابق ، ص125.

# خاتمة

وكختام لدراستنا فقد تبين من قواعد إثارة الدفع بالبطلان محل الدراسة ما يؤكد على التوفيق بين حماية الشكل الإجرائي و اعتبارات حماية الحق الموضوعي، و المشرع الجزائري قصد من تنظيم الإجراءات أن تكون أداة لصون الحقوق الموضوعية، بحيث لا يمكن بلوغ هذه الحماية من دون ضمان سلامة اتخاذ إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية وفقا لنموذج قانوني و يعتبر زوال الإجراءات في الخصومة و ذلك بسبب توقيع جزاء البطلان عليها أساسا في هدر الحقوق الموضوعية، و هذا ما أدى بالمشرع إلى التقليل من حالات توقيع جزاء البطلان و قيد تطبيقه بمجموعة من القواعد و كذا في نصوص تشريعية بما فيها نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية و كذا القانون الإجراءات الجبائية.

حرص المشرع على أن يكون تقرير جزاء البطلان على تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية بسبب الإخلال بالقواعد الإجرائية المتعلقة بها، إذ يؤدي هذا الإخلال إلى تفويت الغاية من تلك القواعد، و يؤدي تطبيق جزاء البطلان على تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية إلى هدر الإجراءات المتخذة خلال مرحلة التحقيق و قد يمتد هذا الإهدار إلى إجراءات أخرى مرتبطة بمرحلة التحقيق إذ تعتبر الأعمال الإجرائية المتخذة في مرحلة التحقيق القضائي الإداري مجموعة عناصر مترابطة في خصومة واحدة و هذا ما يؤدي إلى امتداد الآثار السلبية لجزاء البطلان على العمل الإجرائي المعيب إلى أعمال إجرائية أخرى سابقة أو لاحقة له، وعليه يمارس القضاء دورا هاما في الحماية من الهدر الإجرائي بسبب إعمال جزاء البطلان و ذلك من تضيق دائرة الحكم بالبطلان على أبسط المخالفات الإجرائية، حيث يتمتع القضاء بسلطة تقديرية في العمل على الوقاية من خطورة الآثار السلبية التي تمس بالإجراءات خلال سير تدابير التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية، ولكن يتجرد القاضي من هذه السلطة التقديرية الممنوحة له من طرف المشرع في القضاء المتعلق بالنظام العام و بالأخص في الحالات المنصوصة عليها في المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ففي هذه الحالة يكون القاضي مجبرا على الحكم بجزاء البطلان و ترتيب كافة آثاره.

تتنوع التدابير الوقائية التي يمكن استنتاجها من القواعد التشريعية المنظمة لجزاء البطلان فمنها ما يرتبط بالأوضاع الشكلية للممارسة الحق في الدفع بالبطلان و منها ما يتعلق بنظام الترتيب الزمني لاتخاذ الإجراءات في الخصومة باعتبار فرض هذا النموذج القانوني يساهم في تقليل من حالات الحكم بالبطلان، و لا يكفي تقيد المشرع لحالات الحكم بالبطلان خلال سير التحقيق القضائي بل يستوجب تدخل القاضي المقرر و تفعيل دوره لإعمال جزاء البطلان و هذا ما قدره المشرع الجزائري.

بهذا نجد أن المشرع الجزائري انتهج نظاما متميزا للبطلان الإجرائي مبنيا على دعائم و أسس محددة يتوقى بها الغموض في الشكل و أدرك خطورة جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية و امتداد الأثر السلبي لجزاء البطلان إلى إجراءات أخرى، و فقدان هذه الإجراءات لهدفها المتمثل في إصباغ الحماية القانونية على الحقوق الموضوعية إذ تعتبر هذه الإجراءات الوسيلة التشريعية الوحيدة المتاحة لبلوغ حماية الحق الموضوعي، فلقد أولى المشرع عناية تطبيق جزاء البطلان على إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية عند تحقق المخالفة الإجرائية و بين للقاضي كيفية التطبيق الصحيح لجزاء البطلان.

من هنا يمكن لنا أن نستخلص مجموعة من النتائج أبرزها:

إضافة المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد أساس متمثل في شرط إثبات الضرر بعكس قانون الإجراءات المدنية القديم الذي تناول فقط شرط ورود نص قانوني.

تشديد المشرع بالشروط و القيود التي تحيط جزاء البطلان ما يؤكد حرصه على تفادي الحكم بالبطلان قدر المستطاع، بحيث نلاحظ تكثيف في التصحيح و التجديد الإجراء المشوب بالبطلان.

غاية المشرع في تفادي الإفراط و الإسراف في جزاء البطلان لان هذا الإفراط من شانه أن يظهر المنظومة القانونية الجزائرية بالمغالاة في الشكل، الإكثار في حماية الشكل على الموضوع و أن يوفق في نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بين اعتبارات الحماية في الشكل و

الموضوع، فقد وسع من حالات تصحيح و تجديد الإجراء المعيب سواء بمبادرة الخصوم في سير إجراءات التحقيق أو بالمبادرة الشخصية للقاضي بحكم ما له من دور ايجابي في سير التحقيق.

هذا و قد تبين من هذه الدراسة أن المشرع وفق إلى حد كبير في تنظيم جزاء البطلان من خلال حرصه على فرض التوازن بين اعتبارات حماية الشكل واعتبارات حماية الموضوع.

# قائمة المراجع

**أولا: باللغة العربية**

**ا/ الكتب**

1. أحمد أبو الوفا، نظرية الدفوع في قانون المرافعات، ط8، الناشر منشاة المعارف، الإسكندرية، د ت.
2. أحمد أبو الوفا، نظرية البطلان في قانون المرافعات، ط8، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، د ت.
3. أحمد هندي، قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
4. أحمد هندي، التمسك بالبطلان في قانون المرافعات، محاولة للحد من البطلان من خلال تقييد التمسك به سواء عن طريق الدفع أو الغياب أو الطعن أو المنازعة في التنفيذ على ضوء محكمة النقض المصرية و الفرنسية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،1999.
5. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل للطباعة و النشر و التوزيع، تيزي وزو، 2012.
6. أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر،2005.
7. الأنصاري حسن النيداني، القاضي و الجزاء الإجرائي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2009.
8. السيد صاوي احمد، الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية و التجارية، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1990.
9. الشافعي احمد، البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، ط4، دار هومه، الجزائر،2007.
10. العيش فضيل، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد، منشورات أمين، الجزائر، 2009.

11. ألشواربي عبد الحميد، البطلان الجنائي، نظرية البطلان، بطلان التحكيم، بطلان الحكم، المكتب الجامعي الجديد، 2010.

12. ألشواربي عبد الحميد، البطلان المدني، الإجرائي و الموضوعي، الناشر منشاة المعارف، الإسكندرية، د ت.

13. المنشاوي، التعليق على قانون المرافعات في المواد المدنية و التجارية و الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، د ت.

14. أيمن احمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005.

15. أيمن مصطفى محمد، علم الجزاء الجنائي، الجزاء الجنائي بين النظرية و التحقيق، الإسكندرية، 2008.

16. بربارة عبد الرحمان، شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، قانون رقم09/08 مؤرخ في 23 فيفري2008، دار بغدادي للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2009.

17. بعلي محمد الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية، دار العلوم و النشر و التوزيع، عنابه، الجزائر، 2009.

18. بوبشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، نظرية الدعوى، نظرية الخصومة، الإجراءات الاستثنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، تيزي وزو،2001.

19. حسن علي حسين علي، القاضي الإجرائي في قانون الإجراءات الجنائية، الناشر منشاة المعارف، الإسكندرية، 2008.

20. دلا ندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية، وفق قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد، الدعوى القضائية، ط2، دار هومه، الجزائر،2009.

21. ذيب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد، ط3، موفم للنشر، الجزائر، 2012.

22. عبد الحكم فوده، البطلان في قانون المرافعات المدنية و التجارية، ط3، دار الفكر و القانون، الإسكندرية، 1999.

23. فتحي والي، نظرية البطلان في قانون المرافعات، دراسة تاصيلية، و تطبيقية للأعمال الإجرائية في قانون المرافعات و أسباب بطلانها الشكلية و الموضوعية و أنواع البطلان و بيان من له حق التمسك به و تصحيحه و أثاره، تحديث احمد ماهر زغلول، ط2، دار الطباعة الحديثة، القاهرة، 1997.

24. فرج علواني هليل، البطلان في قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2007.

25. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2010.

26. مصطفى محمود كامل الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.

27. مصطفى مجدى هرجه، الدفوع و الطلبات العارضة في قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار محمود للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 1995.

28. نبيل إسماعيل عمر، الارتباط الإجرائي في قانون المرافعات و أثاره الإجرائية و الموضوعية، منشاة المعارف، الإسكندرية، 1994.

29. نبيل إسماعيل عمر، الوسيط في قانون المرافعات المدنية و التجارية، الاختصاص، الدعوى، الخصومة، الأحكام و طرق الطعن فيها، دار الجامعة الجديدة، 2006,

30. نبيل إسماعيل عمر، الدفع بعدم القبول و نظامه القانوني في قانون المرافعات المدنية و التجارية، دراسة تحليلية للفقه و القضاء المصري و الفرنسي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004.

31. نبيل إسماعيل عمر، سقوط الحق في اتخاذ الإجراء في قانون المرافعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2004.

32. نبيل إسماعيل عمر، سلطة القاضي التقديرية في المواد المدنية و التجارية، دراسة تحليلية و تطبيقية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

33. نبيل إسماعيل عمر، عدم فعالية الجزاءات الإجرائية في قانون المرافعات، فكرة الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات و غايته، أسباب عدم فعالية الجزاء الإجرائي و وسائل علاج عدم فعالية الجزاءات الإجرائية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،2006 .

**ب/الرسائل و المذكرات الجامعية**

**ب/1- الرسائل الجامعية**

1- أغليس بوزيد، بطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص: قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2015_2016.

2- أيمن أحمد رمضان، الجزاء الإجرائي في قانون المرافعات، مساهمة تحليلية و تطبيقية في بناء فكرة الجزاء الإجرائي و آليات إعمالها و كيفية الوقاية منها و وسائل علاجها و الحد من أثارها، رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2002_2003.

3- مصطفى محمود كامل الشربيني، بطلان إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري، دراسة مقارنة، رسالة للحصول على درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، الإسكندرية، 2002_2003.

**ب/2 المذكرات الجامعية**

**ب-2-1 مذكرات الماجستير**

1. أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون العام، تخصص: القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2010_2011.

2. بولغليمات وداد، سلطة القاضي الجزائي في تقدير الأدلة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2003_2004.

3. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع، القانون العام، تخصص: تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو،2009_2010.

4. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبية المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع، قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007_2008.

**ب-2-2 مذكرات الماستر**

1. بزتوت سهام، حباش صافية، الحد من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014_2015

2. بن دياب مسينيسا، قاسيمي أمينة، عدم فعالية الجزاء الإجرائي في سير خصومة المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم، قانون الأعمال، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،2013_2014

3. تيزرارين زهرة، خوالدي نوال، البطلان الإجرائي في ضوء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم، القانون الخاص، تخصص: القانون الخاص الشامل، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،2015_2016.

4. حميدي ليديا، دحام صبرينة، نظرية البطلان في قانون الإجراءات الجزائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع، القانون الخاص، تخصص: القانون الخاص و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015_2016.

5. سالمي براهيم، يحياوي وهيبة، بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قسم، قانون الأعمال، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،2013.

6. سعيداني حميدة، صالحي يسمينة، الطعن القضائي في المنازعة الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، فرع، قانون الأعمال، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014_2015.

7. علوي غاني، شعبان فيصل، التفتيش في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون الخاص و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،2011_2012.

8. كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق و العلوم السياسية، تخصص: القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012_2013.

9. لجردية نعيمة، دربال حياة، الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، فرع، قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،2011_2012.

**ب-2-3 مذكرات المدرسة العليا للقضاء**

1. فيلالي موراد، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني و القضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامس عشر،2007،2004.

**ج/ المقالات**

**1.** أغليس بوزيد، "إثبات الضرر من العيب الإجرائي الموجب للحكم ببطلان إجراءات التحقيق في منازعات القضاء الإداري: دراسة تحليلية نقدية لنص المادة 60 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق و العلوم

السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، السنة السادسة، مجلد12، عدد02، 2015، ص ص437_453.

**2.** عمر زودة، "نظام البطلان في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية"، مجلة المحكمة العليا، عدد 02، 2012، ص ص 17_44.

3. كريبي زوبيدة،" المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية"، مجلة مجلس الدولة، العدد7، 2005، ص ص11_33.

**د/ أعمال الملتقيات**

- بودريوة عبد الكريم،"هل تخلى المشرع الجزائري عن المعيار العضوي كأساس لاختصاص القضاء الإداري"،من أعمال الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات المدنية الجديد، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس،28-29افريل2009،(غير منشور).

**هـ/النصوص القانونية**

**هـ-1/ الدستور**

1. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المصادق عليه في استفتاء 28-11-1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم96-438 المؤرخ في 07-12-1996،ج.ر، عدد 76، صادر بتاريخ08-12-1996،المعدل و المتمم بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10-04-2002،ج.ر، عدد25 الصادر بتاريخ 14-04-2002،و بالقانون08-19المؤرخ في 15-11-2008ج.ر، عدد63،صادر بتاريخ 16-11-2008، وبالقانون رقم16-01المؤرخ في 06-03-2016، ج.ر، عدد14، صادر بتاريخ07-03-2016.

**هـ-2/ النصوص التشريعية**

1. قانون رقم 12/07، مؤرخ في 30ديسمبر2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008،ج ر عدد82، مؤرخ في 2007/12/31.
2. قانون رقم 09/08، مؤرخ في 25فبراير2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج ر عدد 21، صادر في2008/04/23.

**هـ_3/ النصوص التنظيمية**

_ مرسوم تنفيذي رقم 290/97، مؤرخ في 22 ربيع الأول لعام 1418، موافق ليوم 27 يوليو 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة و تنظيمها، ج ر عدد 50، صادر في 1997/07/30.

**د/النصوص القانونية الأجنبية**

_ قانون رقم 13 لسنة 1968، مؤرخ في 1968/05/07، يتضمن قانون المرافعات المدنية و التجارية المصري، ج ر عدد19، صادر في 1968/05/09، معدل و متمم.

**و/ القرارات القضائية**

**و _1/قرارات المجلس الأعلى و المحكمة العليا**

1. قرار المجلس الأعلى، الغرفة رقم46526، صادر في 1988/02/14، مجلة قضائية، عدد04، لسنة1990، ص 92، 94.
2. قرار المجلس الأعلى، الغرفة رقم26563، صادر بتاريخ1982/02/27، مجلة قضائية، عدد01، لسنة1989، ص ص 123_124.
3. قرار المجلس الأعلى، الغرفة رقم 57775، صادر بتاريخ 1989/07/15، مجلة قضائية، عدد 04 لسنة 1992، ص ص 145_146.

4. قرار المحكمة العليا، الغرفة رقم59728، صادر بتاريخ1990/04/30، مجلة قضائية، عدد04، لسنة1990،ص ص 61_64.

**و_2/ قرارات مجلس الدولة**

**1.** قرار مجلس الدولة رقم 012045، صادر بتاريخ 2012/10/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 03 لسنة 2003، ص ص 179_181.

**2.** قرار مجلس الدولة رقم 040643، صادر بتاريخ 2008/04/23، مجلة مجلس الدولة، عدد 09 لسنة 2009، ص 70_71.

3. قرار مجلس الدولة 1987، صادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص لسنة2003، ص ص 65-66.

4. قرار مجلس الدولة رقم033289، صادر بتاريخ 2007/06/13، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص73.

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

## ثانيا: باللغة الفرنسية

### A/ Ouvrages :


1- Beltrami Pierre, La Fiscalité en France, Collection Fondamentale, 1ére Edition, Hachette, 1995.
2- Charles Debbasch, Frédéric Colin, Droit administratif, 7éme éd, Paris, 2004.
3- Chihoub Massaoud, Les Principes du contentieux administratif, Tipe 1, O.P.U, Alger, 1998.
4- Groscloude Jacques, Marchessou Philippe, Procédures Fiscales, 4éme Edition, Dalloz, Paris, 2007.
5- Guinchard Serge ,Chainais Cécile, Frédérique Ferrand, Procédure Civile, Droit interne et droit de l'union européenne, 31éme Edition, Dalloz, Paris,2012.
6- Douchy_Oudot Mélina, Procédure Civile, 4émeEdition, Gualino, Paris, 2010.


### B/ Article :


- Bachelier Gilles, " La Combinaison du sursis à paiement et du référé-suspension dans le contentieux fiscale", revue française de droit administratif, N°04, 2001, pp837-848.


### C / site d'internet :


- Seliske Véronique, Cottet Philippe, Girodroux Catherine, " Faire face aux contrôles de L'Administration : Impôts-Urssaf-Travail-concurrence et Fraudes" .
  http: //www.commentcamarche.net/.

# فهرس المحتويات

العنوان ..... الصفحة

مقدمة.....05

الفصل الأول: الاعتبارات التشريعية للوقاية من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ..... 07

المبحث الأول: الأهداف الإجرائية للوقاية من بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ..... 09

المطلب الأول: أثار هدر الإجراءات لجزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ... 10

الفرع الأول: الآثار السلبية المترتبة عن إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ..... 11

أولا: الآثار السلبية لبطلان العمل الإجرائي على الأعمال السابقة..... 11

ثانيا: الآثار السلبية لبطلان العمل الإجرائي على الإجراءات اللاحقة..... 12

الفرع الثاني: دور القضاء الإداري في الوقاية من الهدر الإجرائي..... 15

أولا: التقليل من حالات إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية..... 16

ثانيا: توجيه الخصوم لتدارك العيوب الإجرائية..... 19

المطلب الثاني: تجنب أثار هدر الإجراءات لجزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ..... 23

الفرع الأول: وسائل تجنب أثار الهدر الإجرائي الذي يسببه البطلان ..... 23

أولا: التضييق من حالات إعمال جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ..... 24

ثانيا: التخفيف من حدة أثار جزاء البطلان على إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية..... 25

الفرع الثاني: موقف المشرع من تجنب أثار الهدر الإجرائي في المنازعة الضريبية ..... 26

المبحث الثاني:الحماية من ضياع الحقوق الموضوعية ..... 29

المطلب الأول: اثر بطلان إجراءات التحقيق على الحقوق الموضوعية في المنازعة الضريبية ..... 30

الفرع الأول: تأثير بطلان إجراءات التحقيق في حماية الحقوق الموضوعية..... 31

أولا: تجسيد هدف إجراءات التحقيق في حماية الحقوق الموضوعية ..... 31

ثانيا: العلاقة بين إجراءات التحقيق و الحقوق الموضوعية..... 32

الفرع الثاني: اثر البطلان على عدم إدراك الحقوق الموضوعية ..... 33

أولا: امتداد الأثر السلبي لبطلان الإجراء إلى ضياع الحقوق الموضوعية..... 33

ثانيا: عدم المغالاة في حماية الشكل على حساب الموضوع ..... 34

المطلب الثاني: ضرورة تجنب أثار جزاء البطلان على الحقوق الموضوعية للمنازعة الضريبية ..... 35

الفرع الأول: أهمية تجنب أثار البطلان السلبية على الحقوق الموضوعية..... 35

أولا: امتداد غاية إجراءات التحقيق إلى حماية الحقوق الموضوعية..... 36

ثانيا: عدم الإفراط في الشكل لتجنب هدر الحق الموضوعي..... 36

الفرع الثاني: موقف المشرع الجزائري من تجنب جزاء البطلان على الحقوق الموضوعية ..... 37

الفصل الثاني: أساليب الوقاية من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ..... 39

المبحث الأول: تقييد الحق في ممارسة الدفع بالبطلان ..... 40

المطلب الأول: تقرير الأوضاع الشكلية للتمسك بالدفع بالبطلان..... 41

الفرع الأول: ممارسة حق الدفع بالبطلان مقترن بوجود نص قانوني و إثبات الضرر..... 41

أولا: وجود نص قانوني..... 42

ثانيا: إثبات الضرر ..... 44

الفرع الثاني: ممارسة حق الدفع بالبطلان بإثبات المصلحة..... 45

أولا: صاحب المصلحة من له حق التمسك بالدفع بالبطلان ..... 46

ثانيا: عدم جواز القاضي بإثارة الدفع بالبطلان من تلقاء نفسه ..... 48

المطلب الثاني: القواعد المتعلقة بالترتيبات الإجرائية في تقييد حق الدفع بالبطلان ..... 51

الفرع الأول: وقت التمسك بالدفع بالبطلان..... 51

أولا: التمسك بالبطلان قبل الكلام في الموضوع..... 52

ثانيا: سقوط حق الدفع بالبطلان بمجرد التطرق للموضوع ..... 55

الفرع الثاني: وجوب إبداء الدفع بالبطلان مع سائر الدفوع الشكلية ..... 56

أولا: إثارة الدفوع الشكلية في أن واحد..... 56

ثانيا: وجوب إثارة الدفع بالبطلان قبل الدفع بعدم القبول..... 58

المبحث الثاني: رقابة القضاء الإداري على ممارسة الدفع بالبطلان في المنازعة الضريبية..... 61

المطلب الأول: تفعيل دور القاضي في الوقاية من أثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ..... 62

الفرع الأول: السلطة التقديرية للقاضي في مجال إعمال جزاء بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ..... 63

أولا: دور القاضي في التحقيق من الدفع المثار من الخصم..... 63

ثانيا: عدم تقيد القاضي بالدفع الذي يثيره الخصم ..... 64

الفرع الثاني: صلاحية القاضي في توقيع جزاء البطلان ..... 65

أولا: سلطة القاضي في تقرير البطلان من عدمه ..... 65

ثانيا: سلطة القاضي في توجيه الخصوم إلى التصحيح أو التجديد ..... 67

1: تصحيح العمل الإجرائي المعيب..... 67

2: تجديد العمل الإجرائي المعيب..... 69

المطلب الثاني: السلطة الجوازية للقاضي في رقابة تنفيذ إجراءات التحقيق..... 70

الفرع الأول: شروط ممارسة الرقابة القضائية على تنفيذ إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية..... 71

الفرع الثاني: أهمية الرقابة المنوطة للقاضي في تنفيذ إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية..... 73

خاتمة..... 76

قائمة المراجع..... 80

الفهرس..... 91

## ملخص المذكرة

يترتب البطلان عن مخالفة النموذج القانوني الذي اتخذت به إجراءات التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية و يكون إما بطلانا للعيب في الشكل أو بطلانا للعيب في الموضوع، و يعتبر البطلان الضمانة القانونية لتفعيل القاعدة الإجرائية بحيث يهدد الخصم بسلب آثار العمل الإجرائي المتخذة منه.

تفعيل جزاء البطلان عند التعرض لكل مخالفة إجرائية يؤدي إلى إهدار الحقوق الموضوعية،و باعتبار أن العبرة ليس بالشكل بل ببلوغ مضمون الحماية القضائية للحقوق المتنازع عليها، لذلك قرر المشرع و سائل قانونية تقلل من دواعي البطلان و الوقاية من آثاره، و تظهر هذه الوسائل خاصة في التصحيح و التجديد.

تحقق فعالية وسائل الوقاية من آثار بطلان إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية بمنح القاضي سلطة تقديرية في توقيع جزاء البطلان، فأهمية هذه الدور تبرر في بذل العناية لبيان الإجراءات المعيبة التي لا تبلغ من جسامة عيوبها إلى درجة تهدر بها الحقوق الموضوعية.



## Résumé

La nullité résulte dé l’infraction au frome légale par lequel les procédures d’enquête judicaire sont accomplies dans le contentieux fiscal, en sens qu’il pourrait s’agir soit d’une nullité pour vice de forme ou d’une nullité pour vice de fond, et la sanction de la nullité est considérée étant une garantie judicaire afin d’entériner des mesure dont l’adverse et menacé d’être spolié des effets de son acte.

l’efficacité de cet acte après une contravention mène à privation de ses droits de fon, tout en considérant les mesures d’instruction un moyen de protection des droits objectifs, et étant donnes qua la leçon ne se mesure pas par la forme mais plutôt lorsque le contenu de la protection judicaire atteint les droits litigieux, le législateur a décidé de mette en place des moyennés légaux afin de diminuer les causes de nullité et prévention à ses impacte, en ce sens que ces moyens apparaissent dans la rectification et la nouvellement.

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