

Jérôme Michel
Maître des requêtes au Conseil d'Etat

LE CONTRÔLE DE L'ACTION DE L'ADMINISTRATION FISCALE PAR LE JUGE ADMINISTRATIF: ENTRE NÉCESSITÉ DE L'IMPÔT ET GARANTIES DU CONTRIBUABLE

UDK: 35 : 342 (44)

Prethodno znanstveno priopćenje

Primljeno: 15. IX. 2015.

Parmi les grands principes à valeur constitutionnelle du droit fiscal (principe de liberté, de légalité, d'égalité, d'annualité) le principe de nécessité de l'impôt est au fondement des pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale chargée d'établir et de mettre en recouvrement les impositions de toute nature légalement fondées. Il justifie également – en raison notamment du principe déclaratif de nombreuses impositions (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, taxe sur la valeur ajoutée)- que l'administration dispose d'un large éventail de moyens de contrôle de la sincérité des contribuables et de pouvoirs répressifs pour lutter contre la fraude fiscale sous toutes ses formes. Dans un état de droit, le juge de l'impôt a une double mission : lutter contre la fraude ou le fait d'éluider l'impôt et protéger le contribuable contre les abus de pouvoir de l'administration

A ce titre, le juge de l'impôt recherche en permanence, l'équilibre le plus satisfaisant, au regard des normes applicables, entre les impératifs contradictoires d'efficacité du contrôle fiscal (1) d'une part, de respect des garanties données au contribuable d'autre part (2). Ce faisant, le juge contrôle la loyauté de l'action de l'administration fiscale et le respect par celle-ci des règles fondamentales d'un Etat de droit.

Mots - clés: *Juge administratif, droit fiscal, France*

INTRODUCTION

Parmi les grands principes à valeur constitutionnelle du droit fiscal (principe de liberté, de légalité, d'égalité, d'annualité) **le principe de nécessité de l'impôt**, logé au cœur de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789¹ est au fondement des pouvoirs exorbitants mais légitimes de l'administration fiscale chargée d'établir et de mettre en recouvrement les impositions de toute nature légalement fondées. Il justifie également – en raison notamment du principe déclaratif de nombreuses impositions (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, taxe sur la valeur ajoutée...)- que l'administration dispose d'un large éventail de

¹ **Art. 14.** Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.

moyens de contrôle de la sincérité des contribuables et de pouvoirs répressifs pour lutter contre la fraude fiscale sous toutes ses formes.

En droit français ces contrôles peuvent revêtir des formes multiples. Ils sont tous prévus au **Livre des Procédures fiscales**. Schématiquement, ils sont soit internes, soit externes.

Le contrôle interne le plus usité est le **contrôle sur pièces** qui consiste pour l'administration à apprécier la cohérence entre la déclaration du contribuable et les éléments dont dispose par ailleurs l'administration sur la situation des revenus du contribuable (déclarations des salaires de l'employeur par exemple ; déclaration d'un notaire sur l'existence d'une vente immobilière génératrice éventuellement d'une plus-value taxable, etc....).

Des lacunes ou des incohérences conduiront l'administration à adresser au contribuable des **demandes de renseignements ou des demandes de justifications** (prévues à l'article L.16 du LPF). La teneur de la réponse sera déterminante sur la charge de la preuve devant le juge de l'impôt.

Les contrôles externes les plus connus conduisent l'administration à vérifier sur place la comptabilité d'une entreprise (c'est la **vérification de comptabilité**) ou à se livrer sur un contribuable à un **ECSFP** (examen contradictoire de la situation fiscale personnelle) qui permet à l'administration d'obtenir de tiers des documents permettant d'apprécier la situation réelle du contribuable au regard de ses revenus et de son patrimoine (exemple, les relevés bancaires...).

L'ensemble des contrôles fiscaux² sont soumis aux règles de la procédure fiscale, comprise comme l'ensemble des normes qui régissent l'action de l'administration fiscale (établissement de l'impôt, contrôle, redressement, recouvrement) mais également, en cas de contestation, le contentieux fiscal (le droit processuel fiscal).

Il va de soi que les opérations de contrôle du contribuable – encore une fois légitimes au nom du principe de nécessité de l'impôt dans un Etat de droit démocratique – sont ou peuvent être conflictuelles. Elles sont intrusives dans la marche quotidienne des entreprises ou dans la vie privée des contribuables. C'est pourquoi ces contrôles doivent être encadrés par des textes et eux-mêmes contrôlés dans leur exécution.

En France, la tendance législative lourde au cours des trente dernières années a été – à côté des règles classiques d'assiette et de liquidation de l'impôt – d'organiser et de renforcer constamment l'encadrement juridique des prérogatives de contrôle et de redressement de l'administration fiscale et les garanties procédurales du contribuable. Ce mouvement a été initié dans les années 1986-1987 avec la réforme **Aicardi** qui a profondément transformée la procédure fiscale.

Les textes ne suffisent cependant pas à eux seuls. Pour assurer au mieux l'équilibre – par nature toujours instable- entre le principe de nécessité de l'impôt

² Je mentionne ici, en passant, la possibilité pour l'administration, sous le contrôle de l'autorité judiciaire, d'engager de véritables « perquisitions fiscales » pour rechercher des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale.

et le respect des garanties du contribuable lors des opérations de contrôle fiscal, le juge, dans le même temps, est devenu l'arbitre de la relation complexe entre l'administration fiscale et le contribuable.

Il incombe en effet au juge de l'impôt d'assurer le contrôle juridictionnel de la procédure d'imposition et du bien fondé des impositions mises à la charge du contribuable (assorties d'éventuelles pénalités) et de diriger le procès fiscal.

Un mot sur le juge de l'impôt en France pour la bonne compréhension du sujet pour nos amis croates. En France, le juge de l'impôt sera différent selon l'impôt en cause. Le juge administratif connaît des litiges en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et de toutes taxes assimilées, tandis que le juge civil est compétent en matière de droit d'enregistrement et de timbre, d'impôt de solidarité sur la fortune, de contributions indirectes et de douanes (LPF, art. L. 199).

Néanmoins, les éventuelles difficultés liées à cette dualité juridictionnelle sont atténuées par l'existence de règles procédurales communes – le Livre des procédures fiscales – et par des principes structurants tels que les droits de la défense, la procédure écrite et la nécessité du recours préalable devant l'administration avant de pouvoir saisir le juge.

Le juge de l'impôt recherche donc en permanence l'équilibre le plus satisfaisant, au regard des normes applicables, entre les impératifs contradictoires d'efficacité du contrôle fiscal d'une part, de respect des garanties données au contribuable d'autre part.

Ce faisant, le juge contrôle la loyauté et la moralité de l'action de l'administration fiscale et le respect par celle-ci des règles fondamentales d'un Etat de droit. Tel est notre propos. Le sujet est très vaste et le temps imparti ne permet pas de présenter un tableau exhaustif du contrôle de l'action de l'administration fiscale par le juge administratif.

Nous pouvons cependant en donner une idée. C'est pourquoi nous avons isolé, à titre d'illustration, deux modalités emblématiques de ce contrôle juridictionnel.

Le premier aura trait au régime des nullités de procédure(I) par lequel le juge contrôle la loyauté de l'action des services fiscaux.

Le second abordera l'évolution remarquable – au moins du point de vue théorique – du régime de la responsabilité des services fiscaux (II) qui permet au juge de contrôler la moralité de l'action des services fiscaux en sanctionnant les fautes que l'administration a pu commettre à l'encontre du contribuable.

I / LE CONTRÔLE DE LA LOYAUTE DE L'ACTION DE L'ADMINISTRATION FISCALE : L'EXEMPLE DES IRREGULARITES DU CONTRÔLE FISCAL

Le Conseil d'État a élaboré son propre régime des nullités de procédure qui distingue entre irrégularités sans incidence sur la régularité de la procédure

d'impositions et irrégularités substantielles de nature à entraîner la décharge des impositions.

Cette distinction constante est le fruit d'une politique jurisprudentielle dont le but est évidemment d'aboutir à un juste équilibre entre les pouvoirs de contrôle et de redressements de l'administration fiscale et les garanties (protectrices) du contribuable³.

C'est ainsi que le juge administratif de l'impôt (mais également de son côté le juge judiciaire) a contribué au renforcement des droits et libertés du contribuable dans la procédure d'imposition, en opérant un contrôle approfondi de l'action de l'Administration et en développant les garanties du contribuable.

Qu'est qu'un vice de procédure ?

Le vice de procédure entachant la procédure d'imposition est défini en creux par l'article L. 80 CA du LPF. Selon cette disposition, le juge doit prononcer la décharge des impositions et pénalités dans deux hypothèses :

- les erreurs portant atteinte aux droits de la défense
- les erreurs dont la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux.

Lorsqu'en revanche l'erreur commise n'est pas substantielle, le juge peut prononcer la décharge des seules pénalités, mais ce n'est alors qu'une faculté.

L'erreur substantielle : Est une erreur substantielle, par exemple, le fait d'adresser une demande de justifications à un contribuable alors que le vérificateur ne lui a pas restitué les documents emportés⁴.

Constitue également une erreur substantielle le défaut de motivation suffisante de la notification de redressement.⁵

Le Conseil d'Etat a également considéré qu'il incombait au juge de prononcer la décharge de l'ensemble des droits lorsque l'imposition a été entachée d'irrégularités ou d'erreurs présentant un caractère substantiel, même si ces erreurs ou irrégularités n'ont pas porté atteinte aux droits de la défense⁶.

Cependant, en pratique, le juge de l'impôt fait preuve de pragmatisme en refusant, en général, d'annuler la procédure pourtant viciée par une irrégularité substantielle, si celle-ci n'a pas effectivement retenti sur la procédure d'imposition.

L'erreur non substantielle : par exemple, la mention des textes fondant l'imposition. Le juge administratif de l'impôt estime, en se fondant sur la lettre

³ P. Collin (Procédures fiscales 2013) affirme que "le souci constamment manifesté par le juge de l'impôt a été de ménager un équilibre entre, d'une part, les prérogatives et pouvoirs de contrôle de l'Administration et, d'autre part, les droits et garanties accordée au contribuable".

⁴ CAA Paris, 3e ch., 29 janv. 1991, n° 89-1873, M. Cantuel : Dr. fisc. 1992, n° 52, comm. 2483 ; RJF 4/1991, n° 389.

⁵ CE, 7e et 8e ss-sect., 20 févr. 1991, n° 82494, Betton : Dr. fisc. 1991, n° 13, comm. 686 ; RJF 4/1991, n° 490.

⁶ CE, sect., 8 févr. 1991, n° 61025, Assoc. capitale nationale de l'âge de l'illumination (CNAI) (1re esp.) et n° 61093, Cie William Gillet, Guillet, Rennepont (2e esp.).

du texte, que la mention des articles du Code général des impôts n'est pas obligatoire sauf en ce qui concerne les pénalités. L'Administration n'a pas à viser ou à mentionner dans les notifications de redressement les textes qui fondent l'imposition pourvu que cette motivation soit suffisante par ailleurs⁷.

De même Le fait que l'adresse soit erronée n'affecte pas la régularité de la procédure si la proposition de rectification est parvenue au contribuable. Ainsi, un contribuable doit être considéré comme ayant été régulièrement avisé d'une vérification de comptabilité alors même que les courriers liés à la mise en œuvre de cette procédure ont été envoyés à une adresse erronée, mais qui correspondait bien à son adresse personnelle.

Cette distinction entre erreurs substantielles et non substantielles a résisté à la petite révolution apportée par l'arrêt Danthony. En contentieux administratif général, le Conseil d'État a en effet adopté en 2011 une nouvelle grille de lecture des vices de procédure. Par cette jurisprudence *Danthony*, la distinction classique entre erreurs substantielles et non substantielles a été écartée. Les irrégularités de procédure sont désormais susceptibles d'entacher la légalité d'une décision administrative dans deux hypothèses : si l'irrégularité « a privé les intéressés d'une garantie », ou bien s'il apparaît qu'elle « a été susceptible d'exercer, en l'espèce, une influence sur le sens de la décision prise ».

Le Conseil d'État n'a pas souhaité étendre cette jurisprudence à la matière fiscale dans son arrêt *Meyer* du 16 avril 2012. Seules les irrégularités entachant une garantie reconnue au contribuable sont susceptibles d'entraîner l'annulation de la procédure d'imposition.

La procédure d'imposition est ici entendue dans une acception large. Elle englobe la phase de contrôle et de rectification.

La phase de contrôle. Le contribuable vérifié bénéficie au cours du contrôle d'un ensemble de garanties, au premier rang desquelles prennent place le débat contradictoire avec le vérificateur et le droit à l'assistance d'un avocat. Le juge administratif est chargé d'apprécier et de sanctionner les atteintes à ces garanties commises au cours des vérifications de comptabilité et des examens de la situation fiscale personnelle du contribuable (ESFP).

Le Conseil d'État a tendance à restreindre la portée des irrégularités de procédure en les limitant à la seule procédure de contrôle en cours. Par exemple, un vice de procédure entachant une vérification de comptabilité n'aura pas d'effet sur un ESFP.

La phase de rectification est régie par le principe du contradictoire – sauf les hypothèses où l'administration peut recourir à la procédure de taxation d'office, sous réserve que les conditions en soient réunies – qu'il s'agisse des impôts relevant de la compétence du juge judiciaire ou du juge administratif (LPF,

⁷ A ce titre il existe une divergence marquée entre les solutions adoptées par le Conseil d'État et par la Cour de cassation en ce qui concerne la mention des textes qui fondent l'imposition. Pour le juge judiciaire, l'Administration est tenue de mentionner les textes sur lesquels elle s'appuie pour fonder le redressement. Il s'agit d'une formalité substantielle de procédure dont l'omission vicie la procédure.

art. L. 55) y compris les impôts locaux⁸. Le contrôle de la mise en œuvre des garanties prévues dans la procédure de rectification contradictoire (motivation des rehaussements, possibilité de formuler des observations, droit de saisir la commission départementale et d'exercer les recours hiérarchiques, etc. (LPF, art. L. 57 à L. 61A) permet ainsi au juge, lorsqu'il est saisi par le contribuable, de s'assurer de la loyauté de l'action des services chargés du contrôle fiscal, autrement dit de vérifier que l'administration, tout en faisant usage de ses pouvoirs, a respecté les « règles du jeu » qui garantissent la légitimité de son action. En ne les respectant pas, l'administration entache en quelque sorte son action d'illégitimité. La conséquence en est brutale : le juge prononcera la décharge des impositions, alors mêmes que ces dernières étaient, par ailleurs, parfaitement fondées au regard de la loi fiscale.

C'est bien dans ce pouvoir juridictionnel de contrôler l'action de l'administration fiscale, en recherchant l'équilibre entre efficacité du contrôle et les droits de la défense, que le juge veille à la loyauté du face à face entre l'administration et le contribuable.

D'une manière différente, il veille aussi à la moralité de cette action. C'est notre second propos.

II/ LE CONTRÔLE JURIDICTIONNEL DE LA « MORALITE » DE L'ACTION DE L'ADMINISTRATION FISCALE : L'EXEMPLE DU CONTENTIEUX DE LA RESPONSABILITE

Le contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale à raison de son action ne relève pas à proprement parler du contentieux fiscal mais bien davantage du contentieux administratif général. De ce point de vue, l'administration fiscale est une administration comme les autres, ni plus ni moins, et toute faute commise par elle à l'égard d'un usager (contribuable) est susceptible d'engager sa responsabilité si la victime apporte la preuve d'une faute, l'existence d'un préjudice réparable et, bien évidemment, un lien de causalité entre les deux.

Néanmoins, à y bien regarder, le contentieux de la responsabilité de l'administration fiscale a connu une évolution semblable au contentieux fiscal proprement dit, notamment quant au contrôle exercé par le juge sur la régularité, la sincérité et la loyauté de l'administration dans les procédures d'établissement, de contrôle ou de recouvrement de l'impôt que nous avons évoqué plus haut. Cette évolution n'est pas isolée. On pourrait ici faire la comparaison avec la responsabilité des services de police ou la responsabilité hospitalière par exemple. Comme l'écrivait récemment le Président Olivier Fouquet : « L'histoire du droit de la responsabilité de l'Etat est celle d'un long combat qu'a mené le Conseil d'Etat pour appliquer progressivement, de façon prudente mais continue, aux différentes administrations les règles du droit commun de la responsabilité ».

⁸ CE, 9e et 10e ss-sect., 5 juin 2002, n° 219840, Simoens

En matière fiscale, en effet, a longtemps prévalu le principe que seule une **faute lourde** (telle quelle qualifiée par le juge) était de nature à engager la responsabilité de l'administration fiscale. La jurisprudence faisait ainsi la part belle (trop belle selon certains) aux missions régaliennes du fisc, à la complexité de son action, notamment dans la mise en œuvre des procédures de contrôle des contribuables et des risques inhérents à cette complexité. En quelque sorte, l'administration fiscale bénéficiait ici d'une espèce d'impunité au regard des principes du droit de la responsabilité. Ce n'est qu'en 1913 que timidement le juge a accepté de retenir la responsabilité du fisc en cas d'une faute d'une particulière gravité⁹. Puis le juge a exigé que soit rapportée la preuve d'une faute lourde. L'évolution contemporaine est celle d'une normalisation du droit de la responsabilité des services fiscaux. Elle confère au juge un pouvoir « moralisateur » de l'action du fisc en conformité avec la modernisation des rapports entre l'administration fiscale française et les contribuables telle qu'appelée de ses vœux dans le rapport Fouquet relatif à « l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables », remis au ministre du budget en juin 2008 (publié à Dr. fisc. 1988 n°27), cette modernisation exigeant « à la fois un rééquilibrage entre les parties de leurs droits et devoirs respectifs et une décrispation des échanges d'informations. Le contribuable ne veut plus avoir en face de soi une administration peu portée au dialogue et irresponsable. L'extension du régime de droit commun de la responsabilité aux décisions illégales de l'administration fiscale ne peut qu'améliorer la vision qu'ont les contribuables de celle-ci et de ses agents. Cette extension peut également avoir un effet régulateur sur la politique de redressement en incitant les agents à renoncer aux redressements volontairement excessifs ou expérimentaux ».

Tel était bien l'enjeu de l'évolution jurisprudentielle que nous allons retracer cursivement ici.

Le régime de la responsabilité des services fiscaux reposait jusqu'en 2011 sur la distinction entre la faute lourde et la faute simple.

Pour les opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt, le régime de la faute lourde était la règle. Celui de la faute simple était limité au cas où « l'appréciation de la situation du contribuable ne comporte pas de difficultés particulières ». Cette distinction avait pour origine la célèbre décision de section du CE du 27 juillet 1990 n°44676, Bourgeois.

Mais l'arrêt Bourgeois n'a pas donné les résultats escomptés. En effet, le champ de la faute simple a été défini par le Conseil d'Etat de façon très restrictive. Il n'a inclus dans ce champ que des erreurs matérielles ou d'organisation interne.

En revanche, toutes les erreurs d'assiette et de recouvrement qui impliquaient une appréciation de la situation du contribuable, si simple soit-elle, continuait à relever du champ de la faute lourde.

⁹ (CE, 21 février 1913, p. 248)

La faute lourde était au cœur du droit fiscal. Implicitement mais nécessairement la jurisprudence, reconnaissons-le, posait un inavouable « principe d'irresponsabilité » dans le fonctionnement des services d'assiette ou de recouvrement et au regard de leurs missions quasi constitutionnelles. Les cas d'admission d'une responsabilité pour faute lourde étaient rares.

Le Conseil d'Etat a opéré en 2011 un revirement saisissant de la jurisprudence en abandonnant l'exigence d'une faute lourde par la décision de section du 21 mars 2011 n°306225, Krupa, abandon acté par le considérant de principe suivant : « Considérant qu'une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'Etat à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice ; qu'un tel préjudice, qui ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt, peut être constitué des conséquences matérielles des décisions prises par l'administration et, le cas échéant, des troubles dans ses conditions d'existence dont le contribuable justifie ; que le préjudice invoqué ne trouve pas sa cause directe et certaine dans la faute de l'administration si celle-ci établit soit qu'elle aurait pris la même décision d'imposition si elle avait respecté les formalités prescrites ou fait reposer son appréciation sur des éléments qu'elle avait omis de prendre en compte, soit qu'une autre base légale que celle initialement retenue justifie l'imposition ; qu'enfin l'administration peut invoquer le fait du contribuable ou, s'il n'est pas le contribuable, du demandeur d'indemnité comme cause d'atténuation ou d'exonération de sa responsabilité ».

Quelle est la portée réelle de l'abandon de la jurisprudence Bourgeois ?

Tout d'abord cette « banalisation » du droit de la responsabilité ne signifie évidemment pas que toute faute commise par l'administration entraînera la mise en jeu de sa responsabilité.

Conformément au droit commun, toute illégalité est fautive toute faute n'est pas de nature à engager la responsabilité de l'Etat. La décision Krupa le rappelle avec beaucoup de précisions.

En premier lieu, il n'y a pas lieu à indemnité lorsque la décision prise illégalement aurait pu être prise légalement par le service à raison des faits de l'espèce (incompétence, irrégularité de la procédure d'imposition ou de recouvrement, erreur de base légale, appréciation incomplète ou imparfaite des faits.

En deuxième lieu, le paiement par le contribuable de l'impôt indu qui lui était réclamé, et qui lui sera ultérieurement restitué par le service, n'est pas regardé, par lui-même, comme constitutif d'un préjudice réparable. Tout d'abord, en ce cas, il existe une réparation légale constituée par les intérêts moratoires. Ensuite, les différents régimes de sursis existant aujourd'hui permettent au contribuable de prévenir le paiement immédiat de l'impôt réclamé, qu'il s'agisse du sursis d'imposition ou de la procédure de référé de l'article L. 521-1 du CJA .

En troisième lieu, et très classiquement, le fait de la victime vient en exonération ou en atténuation de la responsabilité de l'Etat. En matière fiscale, le comportement d'un contribuable qui, par son attitude ou par sa rétention d'informations, rend plus difficile le contrôle de l'impôt peut être exonératoire, totalement ou partiellement, de responsabilité.

En quatrième lieu, il doit exister un lien direct entre l'acte illégal des services fiscaux et le préjudice allégué. La jurisprudence a une conception stricte du caractère direct.¹⁰

Ce revirement de jurisprudence a essentiellement une portée symbolique. Les services fiscaux rejoignent le droit commun des administrations. Leurs actes illégaux sont fautifs, même s'ils n'ouvrent pas tous droit à indemnisation. Comme l'écrit le président Fouquet dans un bref commentaire de l'arrêt Krupa : « Après tout, être au service de la loi n'est-ce pas mieux que d'être au-dessus de la loi ? ».

CONCLUSION

Il est désormais tant de conclure en quelques mots. Comme j'ai essayé de le montrer, le juge administratif – juge de l'impôt pour les litiges fiscaux relevant de sa compétence, c'est-à-dire l'essentiel du contentieux fiscal – exerce un contrôle sur l'action des services fiscaux. Ce contrôle, il l'exerce en arbitre entre les prérogatives de l'administration et les garanties que la loi accorde aux contribuables. Arbitre, il n'est ni du côté de l'administration ni de celui des contribuables. Arbitre, il est le régulateur de leur face-à-face. Le principe de nécessité de l'impôt légalement consenti oblige l'administration à établir et à recouvrer l'impôt. Elle l'oblige également à contrôler les contribuables aux moyens de prérogatives de puissance publique. Cette action est nécessaire. Elle est d'intérêt général. En un mot, elle est légitime. Mais cette légitimité ne peut être acceptée et reconnue par le citoyen que si cette action s'inscrit dans un cadre légal, précis, encadré, respectueux des droits de la défense et des droits et libertés publiques (dont le droit de propriété). Ici comme ailleurs, dans un Etat de droit, la fin ne justifie pas tous les moyens. Ceux-ci doivent être sûrs, sincères, loyaux. Au fond, ils doivent être moraux – au sens de la moralité publique. A travers les deux seuls exemples du régime des nullités de la procédure des contrôles fiscaux et de la responsabilité de l'Etat à raison de l'action de l'administration fiscale, nous avons voulu montrer que le juge contrôle bien, a posteriori, l'action difficile, complexe, parfois ingrate et malheureusement trop souvent caricaturée de cette administration. Mais ce contrôle a priori est le meilleur outil de la prévention de comportements erratiques de cette administration, de la tentation de redresser coûte que coûte, d'imposer à tout prix. La menace d'une décharge de l'imposition

¹⁰ Dans l'affaire Krupa, même si la notification d'avis à tiers détenteur aux banques et au principal client du contribuable a nécessairement rendu plus difficile l'exploitation de l'entreprise individuelle de celui-ci, le Conseil d'Etat estime qu'il ne s'agit pas de la cause principale de la ruine de celle-ci, de sorte que le préjudice résultant de cette ruine n'a pas de lien direct avec le recouvrement infondé de la pénalité de distribution.

ou d'une condamnation pour faute est ainsi une garantie – ce n'est pas la seule – de la loyauté et de la moralité de l'action de l'administration fiscale.

KONTROLA NAD DJELOVANJEM POREZNE UPRAVE OD STRANE UPRAVNOG SUCA: IZMEĐU NUŽNOSTI OPOREZIVANJA I ZAŠTITE POREZNIKA

Među glavnim načelima ustavne vrijednosti poreznog prava (načelo slobode, zakonitosti, jednakosti, godišnjosti) načelo nužnosti oporezivanja nalazi se u temeljima velikih ovlasti porezne uprave odgovorne za uspostavljanje i naplatu svih zakonski utemeljenih poreza. Naročito zbog deklarativnog načela brojnih oporezivanja (porez na dohodak, porez na dobit, porez na dodanu vrijednost), opravdano je da uprava ima na raspolaganju široku lepezu sredstava za kontrolu iskrenosti poreznih obveznika i represivne ovlasti za borbu protiv porezne prijevare u bilo kojem obliku. U pravnoj državi, sudac za poreze ima dvije zadaće: boriti se protiv prijevare ili izbjegavanja plaćanja poreza i zaštititi poreznog obveznika protiv zlorabe ovlasti javne uprave.

U tom smislu, sudac za poreze je u stalnoj potrazi za zadovoljavajućom ravnotežom, s obzirom na važeće pravne propise, između kontradiktornih imperativa u pogledu učinkovitosti porezne kontrole (1) s jedne strane, a poštivanja jamstava prema poreznom obvezniku s druge strane (2). Nakon toga, sudac kontrolira lojalnost djelovanja porezne uprave i poštuje li ona temeljna pravila pravne države.

Ključne riječi: *upravni sudac, porezno pravo, Francuska*

ADMINISTRATIVE JUDGE CONTROL OVER THE ACTIVITIES OF THE TAX ADMINISTRATION: BETWEEN THE NEED FOR TAXATION AND PROTECTION OF TAXPAYERS

Among the main principles of constitutional values of taxation law (the principle of freedom, legality, equality, annual postulate) the principle of necessity of taxation can be found in the fundamentals of the great powers of the Taxation Department responsible for establishing and charging all legally founded taxes. Due to the declarative principle of numerous taxes (income tax, tax on profit, VAT tax), administration justifiably has at its disposal a range of methods for controlling the honesty of taxpayers and repressive powers to combat taxation fraud in any form. In a state with the rule of law, the judge for taxation has two tasks: to combat fraud or tax evasion and to protect the taxpayer from misuse of powers by public administration authorities.

In this sense, the judge for taxation is constantly seeking to achieve a balance, given the current legal regulations, between (1) the contradictory imperatives regarding the efficiency of taxation controls on the one hand, and (2) respecting guarantees for the taxpayer on the other. After that, the judge controls the loyalty of Taxation Department activity and whether it respects the fundamentals of the rule of law.

Key words: *Administrative judge, taxation law, France*