

التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية

Administrative and judicial settlement of tax disputes

منصف خيزار

جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)

mouncef.khaizar@univ-biskra.dz

المعلومات المقال	الملخص:
تاريخ الارسل: 2025/ 05/18 تاريخ القبول: 2025/06/18 الكلمات المفتاحية: ✓ منازعات جبائية ✓ إجراءات تسوية ✓ خبرة قضائية ✓ محاسبية ✓ مكلفين بالضريبة	تهدف دراستنا إلى التعرف على الإجراءات الإدارية والقضائية لتسوية المنازعات الجبائية بالاعتماد على دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، ولحل هذه الإشكالية تم استخدام منهجية البحث الوصفي في الجانب النظري ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، وللوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة تم عرض إحصائيات حول حالة المنازعات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن هناك مراحل على طرفي النزاع احترامها لتسوية النزاع القائم بينهما وأن تسوية المنازعات الجبائية يتم بواسطة خبير قضائي معتمد من طرف الجهات القضائية وأن مستوى معالجة المنازعات الجبائية بولاية بسكرة متوسط.
Article info	Abstract :
Received 18/05/2025 accepted 18/06/2025 Keywords: ✓ Tax Dispute ✓ Settlement Procedure ✓ judicial accounting experience ✓ Tax payers	This study aims to identify the administrative and judicial procedures for settling tax disputes based on the case study of the Tax Directorate for the state of Biskra, and to answer the problem of the study, a descriptive research methodology was used in the theoretical aspect and a case study approach in the applied aspect, and to achieve the objectives of the study, statistics were presented on the the level of processing of tax disputes in the state of Biskra is average.

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا تشريعيا وتنظيميا محددًا لجمع وتحصيل الضرائب والرسوم، حيث منح الإدارة الجبائية السلطة والصلاحيات لمراقبة الإقرارات الجبائية في محاولة لحماية أموال الخزينة العامة. وفي المقابل، تم منح المكلفين بالضرائب حقوقا، بما في ذلك حق الطعن، لحمايتهم من التعسفات المحتملة والإجراءات غير القانونية من قبل السلطات الجبائية. عندما تمارس السلطات الجبائية صلاحيات رقابية أو تكتشف أنشطة غير قانونية، فقد يثير المكلفون بالضرائب اعتراضات، مما يؤدي إلى نزاعات جبائية تتعلق بالقاعدة الضريبية أو طريقة فرض الضرائب. ولحل هذه النزاعات الجبائية، وضع المشرع الجزائري إجراءات إدارية وقضائية، حيث يقوم المكلفون بالضرائب بتقديم طعون لدى السلطات الجبائية في المرحلة الإدارية. إذا تم رفض هذا الطلب، فمن الممكن اللجوء للسلطة القضائية، التي عادة ما تقوم بتعيين خبير في المحاسبة القضائية للنظر في النزاع والتحقيق فيه.

من هذا المنطلق جاءت إشكالية دراستنا على النحو التالي:

ما هي الإجراءات الإدارية والقضائية لتسوية المنازعات الجبائية؟

للإجابة عن الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المنازعات الجبائية ؟
 - ما هي مراحل تسوية المنازعات الجبائية؟
 - ما مستوى معالجة المنازعات الجبائية؟
- للإجابة على التساؤلات السابقة قسمنا الدراسة إلى ما يلي:

- المنازعات الجبائية.
- الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية.
- الإجراءات القضائية لتسوية المنازعات الجبائية.
- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة.

2. المنازعات الجبائية

1.2. تعريف المنازعات الجبائية

يتم تعريف النزاعات الجبائية على أنها سلسلة من الخلافات والإجراءات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق. وهذا نتيجة للصراع بين موقف المكلف بالضرائب والسلطات الجبائية. يمكن أن تتعلق النزاعات الجبائية بتحديد الضريبة نفسها، أو تفسير النصوص ذات الصلة، أو هوية طالب الضريبة، أو القواعد الأساسية لحساب الضريبة. وقد يتجاوز النزاع هذا الحد لأن موضوع النزاع هو رفض فرض الضريبة لأن قرار فرضها كان غير قانوني. وقد تتركز النزاعات حول تصحيح أخطاء في قاعدة الضريبة أو حسابها، أو الاستفادة من الحقوق التي تقرها النصوص التشريعية أو التنظيمية. وهذا ما نصت عليه المادة 70 من قانون تحصيل وإدارة الضرائب. (عباس، 2012، صفحة 172)

يعتقد البعض أن النزاعات الجبائية لها معاني واسعة وأخرى ضيقة. تشمل النزاعات الجبائية بالمعنى الواسع جميع النزاعات بين المكلفين بالضريبة والسلطات الجبائية، والتي يمكن حلها من خلال الإجراءات الإدارية والقضائية. (حايد، 2018، صفحة 3)، تقتصر

النزاعات بالمعنى الضيق على النزاعات بين المكلفين بالضريبة والسلطات الجبائية فيما يتعلق بالقاعدة الضريبية ومبلغ الضريبة. (قاشي، 2017، صفحة 3)

وبشكل عام يمكن وصف النزاعات بأنها اختلاف في الرأي أو صراع علني بين طرفين أو أكثر. عادة ما يكون طرفا النزاع هما المكلف بالضرائب والجهات الجبائية. تنشأ النزاعات نتيجة رفض المكلفين بالضريبة قبول التقييمات أو أساليب ومواعيد التحصيل. ويتم حل هذه المسائل من خلال إجراءات إدارية وقانونية.

2.2. عناصر المنازعات الجبائية

- لا يمكن الشروع في المنازعات الجبائية إلا على أساس توافر هذه العناصر الثلاثة: (كويدي و بوضياف، 2019، صفحة 4)
- بما أن الدين الضريبي يحدد ويحصل وفقا للمتطلبات المفروضة عليه بموجب التشريع الضريبي، فيجب أن تكون الإدارة الجبائية طرفا فيه؛
- إن الفصل في المنازعة الجبائية القائمة يندرج ضمن نطاق هذا التشريع، بحيث يحال إليه ولا يجوز لأي قانون آخر التدخل فيه؛
- يجب أن تكون المنازعة الجبائية مرتبطة بعمل من الأعمال الجبائية التي لها تأثير على تحديد دين الضريبة مثل عمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

3.2. أسباب المنازعات الجبائية

- هناك العديد من العوامل التي تؤدي إلى منازعات جبائية، منها: (كويدي و بوضياف، 2019، الصفحات 4-5)
- أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي: فهي لا تتوافق مع القواعد الدستورية في الإدارة الجبائية ولا تراعي مبادئ العدالة الضريبية؛ وتؤدي إلى شكل من أشكال عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمل العبء الضريبي، تنشأ صراعات أخرى بينه وبين مختلف القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب. بالإضافة إلى ذلك، يتم سن التشريعات الجبائية من خلال العديد من التشريعات، اعتمادا على نوع الضرائب التي يجب إدارتها. من ناحية، يؤدي تعدد القوانين، ومن ناحية أخرى، التعديلات المتكررة على التشريعات الجبائية إلى تعارض القوانين القائمة وعدم امتثال المكلفين بالضريبة مما يؤدي إلى نزاعات بينهم وبين إدارة الضرائب. إلى جانب ذلك، هناك بعض القوانين التي يجب توضيح غموضها من خلال التعليمات والمذكرات مما يؤدي إلى تباين إجرائي ينشأ من مديرية إلى أخرى.
 - أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية: يتمثل تعسف أعوان الإدارة الجبائية في استعمال السلطات الممنوحة لهم، حيث يقوم هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الجبائي بأكثر من المقدار الفعلي الذي يتناسب مع القدرة التكليفية للمكلف بالضريبة. كما قد يتجاوز هؤلاء الأعوان حدود مهامهم القانونية أثناء فرض الجباية وتحصيلها. بالإضافة إلى ذلك، فإن عدم إلمام موظفي الإدارة الجبائية بالتعديلات القانونية الجديدة يؤدي إلى إرباك في تطبيق القوانين.
 - كما أن انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العامة بصفة عامة، وفي الإدارة الجبائية بصفة خاصة، يسهم في تفويض العملية المهنية لأعوان هذه الإدارة، مما قد ينتج عنه تحيز لبعض المكلفين بالضريبة وإفراط في تقدير الوعاء الجبائي وتحصيل الديون الجبائية من ذمة المكلفين بالضريبة لصالح الخزينة العمومية.
 - أسباب متعلقة بالمكلفين: يعاني المكلفون من نقص الوعي الضريبي، مما يؤدي إلى عدم وفائهم بالتزاماتهم تجاه الدولة، ويرجع ذلك إلى ضعف الثقافة المالية لديهم في المجال الجبائي، مما ينعكس سلبا على التزامهم بالواجبات الجبائية.

علاوة على ذلك، فإن إهمال المكلفين لمسك السجلات المحاسبية والتأخير في سداد الضرائب المستحقة يؤديان إلى فرض غرامات تأخير، مما يزيد من العبء الضريبي ويؤدي إلى ظهور نزاعات جبائية.

4.2 الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية

1.4.2 تقديم الاحتجاجات (الشكاوى)

- في سياق الالتزام بالتشريعات ووحدة القوانين التنظيمية، فإنه يتوجب وفقاً لما نص عليه المشرع في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية اللجوء إلى التظلم الإداري كخطوة أولى. حيث ينص هذا القانون أنه "توجه الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم والحقوق والغرامات المنصوص عليها في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، في بداية الأمر وحسب كل حالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة يسلم الوصل إلى المكلف بالضريبة". وقد أوضح المشرع الهدف من الطعن المنازع في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتمثل الغرض من ذلك في: (صالح، 2011، صفحة 85)
 - تصحيح وإستدراك الأخطاء المرتكبة في احتساب وعاء الضريبة؛
 - الاستفادة من الحقوق الناتجة عن أحكام تشريعية أو تنظيمية.
- وبناء على ذلك، فإن المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب المختصين إقليمياً هم الجهات المخولة لاستقبال الشكاوى، والتي تعتبر مرحلة إلزامية (مسبقة) في سير الدعوى الجبائية.

كما تحدد المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية آجال تقديم الشكاوى إلى نوعين: آجال عامة وأخرى خاصة، كما يلي:

الآجال العامة: يسمح بتقديم الشكاوى حتى 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حدوث الأحداث التي تتطلب هذه الشكاوى.

الآجال الخاصة: ينتهي أجل الشكاوى في:

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة، وذلك في حالة أو إثر حدوث أخطاء في الإرسال، حيث يتم توجيه مثل هذه الإنذارات من قبل مصلحة الضرائب التابعة له.
 - 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.
- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول: تقدم الشكاوى:

- إذا كان الاعتراض يتعلق بتطبيق الاستقطاعات الضريبية، يجوز إثارته قبل 31 ديسمبر من السنة التالية لسنة الاستقطاع.
- وفي الحالات الأخرى حتى 31 ديسمبر من السنة التالية للسنة الضريبية.
- يجب تقديم الشكاوى ضد القرارات المتخذة بموجب طلب استرداد قرض الرسم على القيمة المضافة في موعد أقصاه الشهر الرابع التالي لتاريخ إخطار القرار المطعون فيه.

2.4.2 الشروط الشكلية والموضوعية لتقديم الشكاوى.

قسم المشرع شروط الاتهام إلى قسمين: شروط شكلية وشروط موضوعية. (صالح، 2011، ص 87)

أ. الشروط الشكلية

- وفقاً للمادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، يجب أن تكون الشكاوى: (قانون الإجراءات الجبائية 2022)
- فردية: المدعي هو فرد، باستثناء المكلفين بالضريبة الذين يدفعون الضرائب بشكل جماعي وأعضاء الشراكة.

- منفردة: بالنسبة لكل محل (ملف جبائي) خاضع للضريبة، يحمل رقم مادة خاص به.
- التوقيع: مع أن الشكوى لا تخضع لحق التسجيل إلا أن المشرع اشترط توقيعها من قبل صاحب الشكوى أو ممثله القانوني.
- مكان الإقامة: يجب على المدعي أن يحدد بالضبط مكان إقامته في الجزائر. إذا كان يعيش في الخارج فيجب أن يقيم في الجزائر.
- تقديم شكوى: يقدم دافع الضرائب شكوى إلى مفوض الضرائب بالولاية في شكل خطاب ورقي عادي .
- ب. الشروط الموضوعية: يجب على المدعي أن يذكر دعواه بالتفصيل، مع إعطاء تفاصيل عما يدعيه، وطبيعة الدفاعات والاعتراضات التي أثارها، وأسبابه وحججه. وعليه فإن عبء الإثبات لإثبات أن القاعدة الضريبية تم تقييمها بشكل غير صحيح أو أن السلطات الجبائية ارتكبت خطأ ماديا يقع على عاتق المدعي. لذلك، يجب أن يتضمن المطالبة الشروط الموضوعية التالية:
 - ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليهما؛
 - بيان رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة، وإرفاق الجدول أو الورد المحدد لقيمة الإقتطاع أو الدفع؛
 - عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف؛
 - مناقشة طبيعة النزاع والحجج التي قدمها لتصحيح الخطأ الإداري وتحديد طلبه بتخفيض مبلغ الخصم أو إلغائه كليا.
- بشكل عام، تؤدي الأخطاء الجوهرية إلى عدم إمكانية مناقشة الشكوى، ما يترتب عليه رفضها تلقائيا من قبل المدير الولائي .
- وفقا لما أشار إليه (صالحى 2011، صفحة 89)، تشمل هذه الأخطاء الأساسية:
 - عدم وجود توقيع المدعي بشكل يدوي؛
 - عدم تقديم الوكالة الموثقة والمسجلة مسبقا عند رفع الشكوى؛
 - الشكاوى الجماعية المتفرقة أو تلك المتعلقة بعدة بلديات أو أنشطة مختلفة .
- ويعتبر كل خطأ آخر، خطأ قابل للتصحيح من طرف المدعي، ويسمح له بتداركه وفق ما تبينه المراسلات البينية.

3.4.2 الهيئات المختصة بالنظر ودراسة الشكاوى وإجراءات التحقيق

أ. الهيئات المختصة بالنظر في الشكوى

الأساس الذي يعتمد عليه لتحديد الجهة المختصة بالنظر في الشكوى يعتمد على قيمة المبلغ المتنازع عليه، كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول 1: الهيئات المختصة بالنظر في الشكوى

المبلغ	مدة النظر	الهيئة المختصة بالنظر في الشكوى
يساوي أو أقل من 20.000.000 دج	04 أشهر	مركز الجوازي للضرائب
يساوي أو أقل من 50.000.000 دج	04 أشهر	رئيس مركز الضرائب
لا يتجاوز 150.000.000 دج	06 أشهر	المدير الولائي للضرائب
لا يتجاوز 300.000.000 دج	06 أشهر	مديرية كبريات المؤسسات
يتجاوز 300.000.000 دج	08 أشهر	الإدارة المركزية

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على المادة 71 و 76 من قانون الإجراءات الجبائية 2022

أ. إجراءات التحقيق في الشكوى:

عند تلقي الإدارة الجبائية لشكوى مقدمة من المكلف بالضريبة، يتم أولا التحقق من الجوانب الشكلية مثل صحة الإمضاء، وجود موضوع واضح للشكوى، وتوجيهها إلى الجهة المختصة. بعد ذلك، تسجل الشكوى في سجل خاص ويتم تزويد مقدمها بوصل يثبت

الاستلام. لاحقا، تحال الشكوى إلى المصلحة المختصة التي قامت بتحديد الضريبة لتقوم بدراستها والتحقق منها، نظرا لأنها الجهة الأكثر اطلاعا على التفاصيل المتعلقة بفرض الضريبة. يأتي هذا الإجراء استنادا إلى ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب. إصدار قرار بشأن الشكوى

استنادا إلى التقرير الصادر عن المصلحة الجبائية وتقرير المصلحة الرئيسية للمنازعات، يتولى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مديرية كبريات المؤسسات إصدار القرار المتعلق بالشكوى المقدمة من المكلف بالضريبة. يجب أن يكون هذا القرار مستندا إلى الحجج مدعوما بتفسير الأحكام القانونية ذات الصلة، وفقا لما تقتضيه الفقرة الخامسة من المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية. يتضمن القرار النهائي أحد الخيارات التالية: رفض الشكوى بالكامل مع تقديم أسباب الرفض، ولو بشكل موجز، أو قبولها بتخفيض كامل أو جزئي للمبلغ الضريبي، ويتم ذلك عند التحقق من وجود أخطاء ارتكبتها الإدارة الجبائية في تقدير الضريبة. كما يمكن في بعض الحالات قبول جزء من مضمون الشكوى ورفض الجزء الآخر. في حال تجاوز الفترة القانونية المحددة للبت في الشكوى، كما ورد في الفقرة الثانية من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، دون اتخاذ أي قرار من قبل الإدارة الجبائية، يعتبر ذلك رفضا ضمينيا للشكوى. بعد إصدار القرار، يقوم المدير الولائي للضرائب بإبلاغ المكلف بالضريبة عبر رسالة موصى بها تتضمن إشعارا بالاستلام لضمان الإخطار الرسمي.

يعتبر تاريخ استلام التبليغ نقطة انطلاق لحساب المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة لتقديم طعنه، سواء كان ذلك أمام لجان الطعن الإدارية أو القضاء الإداري. بعد استلام المكلف بالضريبة القرار المتعلق بشكواه، والذي قد يكون رفضا كاملا للشكوى أو تخفيضا جزئيا أو كاملا لمبلغ الضريبة، يمكنه متابعة الخطوات المتاحة له. في حال رفض الشكوى بشكل كامل أو حتى جزئي، إذا لم يكن القرار مرضيا بالنسبة له، يحق للمكلف التوجه إما إلى لجان الطعن الإدارية لتقديم تظلم، أو رفع دعوى قضائية مباشرة أمام القضاء المختص. مع العلم أن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية يعتبر اختياريا وليس إلزاميا. للتوضيح بشكل أكثر تفصيلا، يتم عرض اختصاصات لجان الطعن في الجدول المرفق أدناه.

الجدول 2: إختصاص لجان الطعن

لجنة الطعن المختصة	المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات	لجنة الطعن المختصة
لجنة الطعن الولائية	يساوي أو أقل من 20.000.000 دج	لجنة الطعن الولائية
لجنة الطعن الجهوية	يفوق 20.000.000 دج وبقل عن 70.000.000 دج	لجنة الطعن الجهوية
لجنة الطعن المركزية	يفوق 70.000.000 دج	لجنة الطعن المركزية

المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد على المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية 2022

5.2 الإجراءات القضائية للتسوية المنازعات الجبائية

عند إحالة الدعوى المتعلقة بالمنازعات الجبائية إلى المحكمة الإدارية، وبعد التأكد من صحة الإجراءات ومطابقة الشروط، تبدأ عملية تبادل الوثائق والمذكرات بين طرفي النزاع. يقوم مدير الضرائب بالولاية بإرسال الملف مرفقا بطلباته إلى كتابة ضبط المحكمة. وفي حال عدم الموافقة الكاملة على الطلب، يتم إخطار المدعي بمنحه مهلة قدرها 30 يوما للإطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته المكتوبة إذا رأى ذلك ضروريا، بالإضافة إلى إمكانية طلب اللجوء إلى الخبرة. مع انتهاء هذه المهلة القانونية، يعاد الملف إلى المدير الولائي للضرائب لمراجعة الملاحظات المقدمة، وفي حالة تقديم مصلحة الضرائب أي وقائع أو أسباب جديدة خلال هذه المرحلة، يتم إبلاغ المدعي بذلك.

وفقاً للإجراءات المعمول بها. يتعين على المدعي، أو وكيله القانوني، صياغة جميع المذكرات التي ستعرض أمام المحكمة الإدارية على أوراق مدموغة. عقب ذلك، تبدأ مرحلة التحقيق في سير الدعوى، وهي إحدى المراحل المهمة المذكورة في قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتم اعتماد طريقتين محددتين لتنفيذ هذه المرحلة: (صالح، 2008، صفحة 108)

1.5.2 التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق

وفقاً للمادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، تقتصر إجراءات التحقيق الخاصة المسموح بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال على التحقيق الإضافي، ومراجعة التحقيق، والخبرة.

أ. التحقيق الإضافي

يعد إجراء التحقيق الإضافي أمراً إلزامياً في حال قدم المكلف بالضريبة أدلة أو أوجه جديدة قبل صدور الحكم النهائي في الدعوى، أو إذا استند مدير الضرائب بالولاية إلى وقائع وأسباب لم يكن لدى المكلف علم مسبق بها (طاهري، 2005، صفحة 26) وبناءً على ذلك، يجوز للقاضي، سواء بناءً على طلب المكلف بالضريبة أو بمبادرة منه، أن يأمر بإجراء تحقيق إضافي قبل الفصل في النزاع. يتحقق ذلك بتحويل ملف القضية إلى المدير الولائي للضرائب، الذي يتولى تنفيذ أمر القاضي، وإجراء التحقيق المطلوب، وإعداد تقرير مفصل يتضمن رأيه وطلباته بشأن القضية.

ب. مراجعة التحقيق

يلجأ القاضي إلى هذه الإجراءات في حال تبين له أن التحقيق الإضافي غير كاف، وأن عناصر ومستندات الملف غير مكتملة. ويمر هذا الإجراء بعدة مراحل تشمل ما يلي: (طاهري، 2005، صفحة 27)

- يتولى مراجعة التحقيق عون يختلف عن العون الذي قام بالتحقيق الأول؛

- يحضر صاحب الشكوى الضريبية أو من ينوب عنه قانونياً جلسات مراجعة التحقيق؛

- في حال كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، تجرى جلسات مراجعة التحقيق بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الطعن على مستوى الدائرة؛

- يحضر العون المكلف بمراقبة التحقيق محضراً يقدم فيه رأيه، مع تضمينه ملاحظات المكلف بالضريبة وأيضاً ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي.

يحال المحضر بعد ذلك إلى مدير الضرائب بالولاية، الذي يقوم بإرسال الملف مع اقتراحاته إلى المحكمة الإدارية.

2.2.5. الخبرة

نظراً للطبيعة الفنية والمعقدة للمنازعات الجبائية، يلجأ القاضي عادة إلى الاستعانة بالخبرة وإصدار أمر بإجرائها. ومع ذلك، يظل القرار النهائي بيد القاضي، حيث إنه غير ملزم باتباع رأي الخبير، خاصة إذا وجد أن الخبرة المقدمة غير كافية أو لا تلي متطلبات القضية. في مثل هذه الحالات، يمكن للقاضي إصدار أمر بإجراء خبرة جديدة لضمان عدالة الإجراءات.

وتعرف الخبرة القضائية المحاسبية على أنها عملية توظيف المحاسبة والمراجعة إلى جانب مهارات التحقيق للكشف عن جرائم الاحتيال والفساد المالي وتحليل البيانات المالية بهدف دعم الإجراءات القانونية. (Hossain & Tanim, 2016)

وهي بمثابة نقطة تجمع للعديد من التخصصات المختلفة، مثل المحاسبة، التدقيق، القانون، التمويل، الاقتصاد، علم النفس، علم الاجتماع، وعلم الجريمة. (DiGabriele & Hubers, 2015, p. 100)

مهام الخبير القضائي المحاسبي في المنازعات الجبائية تتمثل في تحليل وتدقيق وثائق المحاسبة والعمليات المالية التي أجراها المكلف بالضريبة. وتشمل هذه الوثائق الدفاتر، الفواتير، المستندات والأوراق الأخرى التي يستعان بها لحساب كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي وتحديد مقدار الضريبة المستحقة، إلى جانب التحقق من توافق مواعيد السداد مع المواعيد القانونية المنصوص عليها. يعتمد الخبير القضائي المحاسبي في عمله على مجموعة من القوانين المتعلقة بالضرائب، مثل قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وقانون الرسم على رقم الأعمال، وقوانين الطابع والتسجيل والإجراءات الجبائية، فضلاً عن قانون المالية والقوانين المكملة له. كما يقوم الخبير بالاستماع لأقوال الأطراف المعنية سواء عبر الاستدعاء أو الانتقال إلى مقر إدارة الضرائب أو مقر المكلف بالضريبة، للتعرف على أسباب النزاع والأسانيد المستخدمة من قبل كل طرف. (طاهري، 2005، صفحة 29).

بعد الانتهاء من أداء المهام الموكلة إليه، يعد الخبير تقريراً مفصلاً يشرح فيه جميع خطوات عمله، ويتضمن البيانات اللازمة لتعزيز شفافية الإجراءات وشرعيتها. كما يرفق التقرير بجميع الوثائق التي تم الاستناد إليها لتحقيق نتائج دقيقة وصحيحة.

3. دراسة إحصائية لحالة المنازعات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

كزت الدراسة الميدانية على تناول المنازعات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، حيث تم تحليل النزاعات الضريبية خلال الفترة الممتدة من 2020 إلى 2023، اعتماداً على البيانات التي وفرتها إدارة الضرائب بالولاية، وبالتحديد المديرية الفرعية للمنازعات التي تشكل أحد الأطراف الرئيسية في هذه النزاعات.

1.3. المنازعات الجبائية المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية

سنقوم بتوضيح النزاعات المتعلقة بالإدارة الجبائية من خلال استعراض عدد الحالات التي لجأ فيها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية لحل النزاع، بالإضافة إلى عدد الحالات التي لم يلجأ فيها لذلك، مع توضيح الأسباب التي دفعته لاتخاذ هذا القرار. لقد اعتمدنا في حساب النسب على العلاقات التالية:

$$\text{نسبة المنازعات التي توجه فيها المكلف للإدارة الجبائية} = \frac{\text{عدد المنازعات التي توجه فيها المكلف للإدارة الجبائية}}{\text{عدد المنازعات الجبائية}} * 100$$

$$\text{نسبة المنازعات التي لم يتوجه فيها المكلف للإدارة الجبائية} = \frac{\text{عدد المنازعات التي لم يتوجه فيها المكلف للإدارة الجبائية}}{\text{عدد المنازعات الجبائية}} * 100$$

الجدول التالي يبين حالة المنازعات المرفوعة على الإدارة الجبائية للفترة الممتدة من 2020 إلى 2023

الجدول 3: حالة المنازعات المرفوعة على الإدارة الجبائية للفترة من 2020 إلى 2023

السنة	2020	2021	2022	2023
قرار المدير الولائي	9	0	0	0
قرار ضمني بالرفض	2	4	11	12
قرار لجنة الطعن الولائي	1	12	24	25
قرار لجنة الطعن الجهوي	15	1	5	5
قرار لجنة الطعن المركزية	0	0	0	0
عدد المنازعات التي توجه فيها المكلف للإدارة الجبائية	27	17	40	42
نسبة المنازعات التي توجه فيها المكلف للإدارة الجبائية	93.10%	53.12%	39.60%	34.71%
عدد المنازعات التي لم يتوجه فيها المكلف للإدارة الجبائية	2	15	61	79
نسبة المنازعات التي لم يتوجه فيها المكلف للإدارة الجبائية	6.90%	46.88%	60.40%	65.28%
مجموع المنازعات الجبائية	29	32	101	121

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على وثائق مقدمة من مصلحة المنازعات بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يستعرض الجدول السابق تفاصيل عدد المنازعات الجبائية التي تعامل فيها المكلفون بالضريبة مع الإدارة الجبائية بهدف حل الخلافات القائمة، بالإضافة إلى تلك المنازعات التي تم تجاوز الإدارة الجبائية فيها والتوجه مباشرة إلى المحكمة الإدارية خلال عام 2020، بلغ إجمالي المنازعات 29 حالة، توجه المكلفون مع الإدارة الجبائية في 27 منها، جاءت هذه الحالات موزعة كالتالي: 9 منازعات مرفوعة من المدير الولائي، منازعتان تم رفضهما ضمناً، نزاع واحد مرفوض من لجنة الطعن الولائي، و15 منازعة تم عرضها أمام لجنة الطعن الجهوية، أما لجنة الطعن المركزية فلم تتلق أي منازعات خلال هذه الفترة وبالتالي لم تصدر عنها أي قرارات. بالمقابل اختار المكلفون عدم التوجه إلى الإدارة الجبائية في حالتين من أصل 29، حيث تم اللجوء مباشرة إلى القضاء الإداري لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

كما أشرنا سابقاً، في حالة اعتراض المكلف على الضرائب أو الرسوم والحقوق والغرامات، يتم تقديم شكاية وفقاً للحالة المعنية، حيث تعد هذه المرحلة إلزامية ضمن إجراءات الدعوى الجبائية. وإذا تم رفض الشكاية كلياً أو جزئياً أو انقضت الآجال القانونية ولم يتم الرد (ما يعتبر رفضاً ضمناً)، يمكن للمكلف اللجوء إلى لجان الطعن على المستويات الولائية أو الجهوية أو المركزية حسب المبلغ المتنازع عليه. تعتبر هذه المرحلة اختيارية بالنسبة له قبل الانتقال إلى الإجراءات القضائية. يتضح من خلال الجدول أن نسبة توجه المكلفين إلى القضاء لحل النزاعات المالية آخذة في الارتفاع بشكل مستمر منذ عام 2020، حيث بلغت في تلك السنة 6% ثم قفزت إلى 65% في عام 2023 هذا التزايد يعود لعدة أسباب، منها :

- طول مدة معالجة الطعون الجبائية؛
- افتقار المكلف للثقة في القرارات الصادرة عن لجان الطعن؛

- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف، حيث يرى الكثيرون أن الإدارة الجبائية لن تحقق الإنصاف في النزاع، مما يدفعهم مباشرة للجوء إلى المحاكم لحل المشكلة.

2.3 المنازعات الجبائية في المحكمة الإدارية

بعد صدور قرار الرفض من طرف الإدارة الجبائية، يسمح للمكلف بالشروع في إجراءات التقاضي بناء على ذلك، سنقوم بتسليط الضوء على المنازعات الجبائية التي تمت أمام المحكمة الإدارية لولاية بسكرة خلال الفترة الممتدة بين عامي 2020 و 2023 ولإجراء الحسابات المتعلقة بالنسب، تم الاعتماد على المعادلات التالية:

$$\text{نسبة المعالجة} = \frac{\text{عدد المنازعات المعالجة}}{\text{عدد المنازعات الإجمالي}} * 100$$

تعبر هذه النسبة عن عدد المنازعات الجبائية التي تم معالجتها عن طريق خبرة القضائية المحاسبية.

$$\text{متوسط المعالجة خلال الفترة} = \frac{\text{المعالجة نسبة لكل سنة}}{4} * 100$$

$$\text{نسبة المنازعات لصالح المكلف بالضريبة} = \frac{\text{عدد المنازعات المعالجة المكلف لصالح بالضريبة}}{\text{عدد المنازعات المعالجة}} * 100$$

تعبر هذه النسبة عن عدد المنازعات الجبائية التي أعطى فيها الخبير القضائي المحاسبي رأيه من خلال تقرير الخبرة القضائية المحاسبية لصالح المكلف بالضريبة.

$$\text{نسبة المنازعات لصالح الإدارة الجبائية} = \frac{\text{عدد المنازعات المعالجة الإدارة لصالح الجبائية}}{\text{عدد المنازعات المعالجة}} * 100$$

تعبر هذه النسبة عن عدد المنازعات الجبائية التي أعطى فيها الخبير القضائي المحاسبي رأيه من خلال تقرير الخبرة القضائية المحاسبية لصالح الإدارة الجبائية.

والجدول التالي يوضح عدد المنازعات الجبائية المعالجة بالمحكمة الإدارية لولاية بسكرة للفترة الممتدة من 2020 إلى 2023.

الجدول 4: عدد المنازعات الجبائية المعالجة بالمحكمة الإدارية لولاية بسكرة للفترة من 2020 إلى 2023

البيان السنة	2020	2021	2022	2023
عدد المنازعات الجبائية الإجمالي	29	55	101	121
عدد المنازعات الجبائية المعالجة	7	23	42	70
مبلغ الضرائب المتنازع عنها (المنازعات المعالجة)	32 380 022,00	96 065 883,00	481 332 991,00	581 332 991,00
مبلغ الضرائب الملغاة	—	36 768 139,00	4 432 004,00	6 432 004,00
نسبة المعالجة	%24.13	%41.81	%41.58	%57.85
متوسط المعالجة خلال الفترة	% 41.34			
عدد المنازعات لصالح الإدارة الجبائية	7	18	38	64
نسبة المنازعات لصالح الإدارة الجبائية	%100	%78.26	%90.47	%91.42

متوسط المنازعات لصالح الإدارة الجبائية خلال الفترة				90.04%
عدد المنازعات لصالح المكلف بالضريبة	0	5	2	6
نسبة المنازعات لصالح المكلف بالضريبة	0%	21.73%	47.61%	85.71%
متوسط المنازعات لصالح المكلف بالضريبة خلال الفترة				09.96%

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على وثائق مقدمة من مصلحة المنازعات بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يستعرض الجدول المذكور عدد المنازعات الجبائية التي تمت معالجتها بالمحكمة الإدارية لولاية بسكرة خلال الفترة الممتدة من 2020 إلى 2023، في عام 2020 بلغ العدد الإجمالي للمنازعات الجبائية المعروضة على المحكمة الإدارية 29 نزاعاً، حيث تم الفصل في 7 منها، وكانت الضرائب موضع النزاع في هذه القضايا السبع تقدر بمبلغ 32,022,380 دج. وقد صدرت الأحكام لصالح إدارة الضرائب في جميع القضايا المعالجة. كما يظهر الجدول مقارنة بين عدد المنازعات الجبائية المعالجة والمجموع الإجمالي للمنازعات الجبائية خلال الفترة المذكورة لدراسة هذه المنازعات بشكل أعمق، تم اعتماد معدل المعالجة السنوي كمعيار لقياس الأداء، حيث تبين أن نسبة المعالجة متوسطة مقارنة بعدد المنازعات الكلي ويعكس ذلك أداء المحكمة الإدارية بمستوى مردودية متوسط في معالجة هذه القضايا خلال سنة الإيداع، فقد بلغ المتوسط الحسابي لمعدلات معالجة المنازعات خلال الفترة 41.34% أما النسبة المتبقية، والتي وصلت إلى 58.66%، فلم يتم الفصل فيها لأسباب متعددة كان من أبرزها:

- عدم التزام المكلفين بالضريبة بالآجال القانونية المقررة؛
- غياب الشروط الشكلية أو الموضوعية المطلوبة في الشكاوى المقدمة؛
- تأثير جائحة كورونا، التي أدت إلى تقييد عمل المرافق العامة عبر تقليل أعداد الموظفين في كل إدارة ضمن إجراءات مواجهة انتشار الوباء.

تعتبر المنازعات الجبائية من القضايا المعقدة التي تتطلب خبرة قضائية محاسبية، حيث يلعب تقرير الخبير دوراً مهماً في مساعدة القاضي على الفصل فيها. إذا كان تقرير الخبرة لصالح الإدارة الجبائية، فهذا يعني أن النتائج تدعم موقفها، أما إذا كانت لصالح المكلف بالضريبة، فهذا يدل على أن التقرير منح الأفضلية له. الجدول المشار إليه يبرز أهمية تقرير الخبير القضائي المحاسبي في تحديد المنازعات لصالح المكلف بالضريبة، وذلك من خلال نسب تمثل آرائه بين الطرفين، نتائج الجدول تشير إلى تباين نسبة المنازعات التي أبدى فيها الخبير رأيه لصالح المكلف بالضريبة من سنة لأخرى، نتيجة اختلاف طبيعة هذه المنازعات. مع حساب متوسط الآراء الإيجابية لصالح المكلفين بالضريبة خلال الفترة المدروسة (2020-2023)، نجد أنها تشكل 9.96% وهو معدل يعتبر منخفضاً مقارنة بالنسبة المثوية لصالح الإدارة الجبائية التي تصل إلى 90.04% الأسباب وراء هذا التفاوت تتلخص في عدة عوامل رئيسية:

- التزام أعوان الإدارة الجبائية بتطبيق اللوائح والقوانين التنظيمية بشكل صارم؛
- امتلاك الإدارة الجبائية كفاءات مؤهلة وذات خبرة؛
- تنظيم دورات تكوينية مكثفة لتطوير مهارات الأعوان؛
- قدرة أعوان الإدارة على مواكبة التلاعبات المتطورة التي يلجأ إليها المكلفون بالضرائب لإخفاء مداخيلهم.

3.3 المنازعات الجبائية في مجلس الدولة

عند إصدار حكم من المحكمة الإدارية، للطرف الذي لم يقبل بالحكم الصادر الحق في استئنافه أمام مجلس الدولة، وفي هذا الموضوع سنناقش المنازعات الجبائية المعروضة أمام المحكمة الإدارية لولاية بسكرة خلال الفترة ما بين 2020 و 2023 كما تم اعتماد النسب المحسوبة استنادا إلى العلاقات التالية:

$$\text{نسبة الاستئناف من طرف المكلف بالضريبة} = \frac{\text{الإستئناف من طرف المكلف بالضريبة}}{\text{عدد المنازعات الإجمالي التي الإستئنافتم فيها}} * 100$$

تعبر هذه النسبة عن عدد المنازعات التي تم الإستئناف فيها من طرف المكلف بالضريبة.

$$\text{نسبة الإستئناف من طرف الإدارة الجبائية} = \frac{\text{الإستئناف من طرف الإدارة الجبائية}}{\text{عدد المنازعات الإجمالي التي الإستئنافتم فيها}} * 100$$

تعبر هذه النسبة عن عدد المنازعات التي تم الإستئناف فيها من طرف الإدارة الجبائية.

ويمكن تلخيص المنازعات الجبائية المعروضة على مجلس الدولة للفترة الممتدة من 2020 إلى 2023 في الجدول التالي:

الجدول 5: المنازعات الجبائية المعروضة على مجلس الدولة خلال الفترة من 2020 إلى 2023

البيان	2020	2021	2022	2023
عدد المنازعات الإجمالي التي تم الإستئناف فيها	75	90	96	101
الإستئناف من طرف المكلف بالضريبة	46	58	63	71
نسبة الإستئناف من طرف المكلف بالضريبة	%61.33	%64.44	%65.625	70.29
المتوسط خلال الفترة	%65.42			
الإستئناف من طرف الإدارة الجبائية	29	32	33	30
نسبة الإستئناف من طرف الإدارة الجبائية	%38.66	%35.66	%34.375	29.70
المتوسط خلال الفترة	%34.57			

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على وثائق مقدمة من مصلحة المنازعات بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يستعرض الجدول السابق تفاصيل المنازعات الجبائية المعروضة على مجلس الدولة خلال الفترة الممتدة من 2020 إلى 2023، ففي عام 2020 بلغ إجمالي المنازعات التي تم الاستئناف فيها 75 نزاعاً، حيث قام المكلف بالضريبة بتقديم استئناف في 46 حالة منها، بينما الإدارة الجبائية استأنفت في 29 نزاعاً آخر، ويظهر أن متوسط نسبة الاستئناف من طرف المكلف بالضريبة خلال هذه الفترة بلغ حوالي 61.33%، وهو معدل مرتفع في المقابل، بلغ معدل الاستئناف من طرف الإدارة الجبائية 38.66% خلال نفس الفترة، يستنتج من هذه الأرقام أن كفاءة وفعالية أداء الإدارة الجبائية وتطبيقها الصارم للقوانين والتنظيمات تقلل من حاجتها لتقديم استئنافات، حيث يكون ذلك انعكاساً لمدى جودة مخرجاتها. وعلى الجانب الآخر، يبدو أن المكلفين بالضريبة يميلون إلى النظر للإدارة الجبائية باعتبارها أكثر تشدداً في تطبيق القوانين، مما يدفعهم إلى الاستئناف بشكل متكرر ومحاولة تأجيل سداد التزاماتهم الجبائية. أما فيما يخص المنازعات الجبائية المعالجة خلال الفترة 2020-2023 على مستوى مجلس الدولة فيمكن توضيحها في الجدول الموالي:

الجدول 6: حالة أحكام المنازعات الجبائية الصادرة عن مجلس الدولة خلال الفترة من 2020 إلى 2023

البيان السنة	2020	2021	2022	2023
عدد القضايا المعالجة	0	2	3	4
لصالح الإدارة الجبائية	0	1	2	3
نسبة القضايا لصالح الإدارة الجبائية	/	%50	%66.66	%75
المتوسط خلال الفترة	%63.88			
لصالح المكلف بالضريبة	0	1	1	1
نسبة القضايا لصالح المكلف بالضريبة	/	%50	%33.33	%25
المتوسط خلال الفترة	%36.11			
المبالغ المتنازع عليها	0	2 224 440,00	5 510	83 854 481,00
المبالغ الملغاة	0	508 500,00	–	45 397 252,00

المصدر: من إعداد الباحث بالاستناد على وثائق مقدمة من مصلحة المنازعات بمديرية الضرائب لولاية بسكرة

يوضح الجدول أعلاه حالة الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة بشأن المنازعات الجبائية خلال الفترة الممتدة من 2020 إلى 2023 ففي عام 2021 تمت معالجة نزاعين خضعا للاستئناف بمبلغ إجمالي قدره 224,440,002 دج. من بين هذين النزاعين، كان أحدهما لصالح الإدارة الجبائية، بينما الآخر صدر حكمه لصالح المكلف بالضريبة بمبلغ مقدّر بـ 508 500,00 دج، يتبين من الجدول أن تقرير الخبرة القضائية المحاسبية، الذي اعتمده قاضي المحكمة الإدارية لإصدار الحكم، لا يعتبر حكما نهائيا ويمكن الطعن فيه بالاستئناف في مجلس الدولة، يتم التركيز على الإجراءات الشككية التي تم على أساسها فرض الضريبة، مثل الالتزام بالمواعيد والآجال المحددة في تأسيس الضريبة والإجراءات القانونية المرتبطة بالتقاضي، وعند دراسة النزاعات على مستوى مجلس الدولة، يعين خبير محاسبي لفحص القضية مجددا، وقد تختلف نتائج تقرير هذا الخبير عن تقرير الخبير القضائي المحاسبي المعين بمستوى المحكمة الإدارية، أو قد تتفق معه، وفقا لأسلوب كل خبير وطريقته في تحليل وتفسير المنازعات الجبائية.

4. خاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض الإجراءات الإدارية والقضائية المتعلقة بتسوية المنازعات الجبائية. ومن خلال ما تم تناوله، تبين لنا الخطوات التي ينبغي لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية اتباعها لحل النزاع القائم بينهما. كما توصلنا إلى جملة من النتائج والتوصيات التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تعد المنازعات الجبائية آلية أساسية لضمان حقوق مختلف أطراف النزاع.
- يساهم الإطار القانوني المنظم للمنازعات الجبائية في معالجة الخلافات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ولكنه يعاني من عدم الاستقرار بسبب التعديلات المستمرة التي تطرأ عليه من وقت لآخر.
- في إطار المنازعات الجبائية، يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم تظلم إداري شرط الالتزام بالآجال القانونية وتوافر الشروط الشككية والموضوعية المطلوبة في الشكوى. وفي حال رفض الإدارة الجبائية للشكوى بشكل كلي أو جزئي، أو انقضاء المدة المحددة للبت فيها دون إصدار قرار، يحق للمكلف مباشرة إجراءات التقاضي، مع العلم أن اللجوء إلى لجان الطعن يعتبر خياراً اختيارياً وليس إلزامياً بالنسبة له.
- وفقاً للإحصائيات المتوفرة، يتبين أن نسبة معالجة المنازعات الجبائية بولاية بسكرة تصنف ضمن المستوى المتوسط.

- تلعب الخبرة القضائية المحاسبية دوراً محورياً في حل النزاعات الجبائية المتعلقة بوعاء الضريبة أو بعمليات التحصيل، إذ يتمكن الخبير القضائي المحاسبي، عند تكليفه من الجهات القضائية، من تقديم تدخلات تساهم في تسوية النزاع بين المكلف والإدارة الجبائية. ويستند الخبير في عمله إلى دراسة شاملة للقضية، يقدم على أساسها تقريراً قضائياً يوضح ما إذا كان المكلف بالضريبة يستحق المطالب التي قدمها أم أن الحق يعود للخزينة العمومية.

الإقتراحات:

- تنظيم ورش عمل وأيام دراسية مخصصة لتيسير فهم إجراءات المنازعات الجبائية مع كل تعديل قانوني جديد، مع استهداف جميع الفاعلين الاقتصاديين؛
- اعتماد التكنولوجيا الحديثة وتطبيق الرقمنة بشكل موسع لضمان تحقيق الشفافية في المنازعات الجبائية والحد من حدوثها؛
- التركيز على تحقيق أكبر قدر ممكن من الاستقرار في القوانين المنظمة للمنازعات الجبائية.

5. قائمة المراجع:

القوانين والمراسيم التنظيمية:

- قانون الإجراءات الجبائية (2022).

المؤلفات:

- العيد صالح. (2008). الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية. الجزائر: دار هومة.
- العيد صالح. (2011). الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية. الجزائر: دار هومة.
- حسين طاهري. (2005). المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية). دار الخلدونية، الجزائر.
- عباس عبد الرزاق. (2012). التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي. دار الهدى، عين مليلة، الجزائر.

المقالات:

- حايدي فاطمة. (2018). مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء. مجلة أبحاث قانونية وسياسية جامعة جيجل العدد (06)، الصفحات 370-387.
- قاشي يوسف. (2017). قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها. مجلة معارف جامعة البويرة العدد (23) الصفحات 196-209.
- كويدمي محمد أمين & بوضياف سامية. (2019). دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية. مجلة دراسات جبائية جامعة البليدة العدد (02) الصفحات 59-83.

المراجع باللغة الأجنبية:

- DiGabriele, J. A., & Hubers, D. (2015). Topics and methods in forensic accounting research. *Accounting Research Journal*.
- Hossain, K., & Tanim, I. (2016). Investigating the Effectiveness of Forensic Accounting as a Tool for Detecting Fraud and Corruption in Selected Public-Sector Banks in Bangladesh. *Journal of Business Research*