

## العنوان

### اثر استرجاع الرسم على القيمة المضافة على إيرادات الخزينة العمومية

- دراسة حالة مفتشية الضرائب اشبيليا -مسيلة-  
خلال الفترة (2011-2014)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية وجبائية

إشراف الأستاذ:

د/ولهي بوعلام

إعداد الطالب:

حريزي محمد الأمين

	الرتبة	لجنة المناقشة
رئيسا	أستاذ مساعد - أ -	بن واضح الجيلالي
مناقشا	أستاذ مساعد - أ -	زواق الحواس
مشرفا	أستاذ مساعد - أ -	ولهي بوعلام

السنة الجامعية :  
2015/2014



# الشكر

الشكر لله عز وجل... والحمد له على كل النعم

قال النبي **صلى الله عليه وسلم** في حديثه {من لا يشكر الناس لا يشكر

الله}.

وبه أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذي ومشرفي

الأستاذ ولهي بوعلام

على كل النصائح والتوجيهات وحرصه المتكرر على إنجاز هذا العمل،  
عسى أن يجعل الله كل ما تقوم به في ميزان حسناتك.

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدني في كتابة هذه المذكرة

ريغي عبد الرؤوف، حريزي بلال، بوزيدي هاجر

وكل من قدم لي العون والإرشاد من قريب أو بعيد.

وإلى أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذا العمل.

\*\*\*\*\*

## إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى أعظم نعمة وهبها الله لي إنها نبع الحنان، من  
قال الله فيهما:

{ وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا ۚ إِنَّمَا يُبَلِّغَنَّ  
عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفٍّ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ  
لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا . وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ  
ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا }

سورة الإسراء، الآية 22-24.

أمي الحبيبة وأبي الغالي، حفظكم الرحمان وأدامكم تاج لي.  
إلى أخوي العزيزين.

إلى كل الأصدقاء والزملاء أصحاب الدرب في المسار الدراسي

\*\*\*\*\*

# فهرس المحتويات

الفهرس

شكر وعرافان

إهداء

الصفحة	العنوان
أ - ت	مقدمة
	<b>الفصل الأول : الرسم على القيمة المضافة في الجزائر</b>
06	مقدمة
07	المبحث الأول : ماهية الرسم على القيمة المضافة
07	المطلب الأول : مفهوم الرسم على القيمة المضافة و خصائصه
11	المطلب الثاني : مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
17	المطلب الثالث : التزامات المدينين بالرسم على القيمة المضافة
25	المطلب الرابع: فوترة الرسم على القيمة المضافة
28	المبحث الثاني : أساس فرض الرسم على القيمة المضافة
28	المطلب الأول : تحديد الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة
30	المطلب الثاني : الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة
32	المطلب الثالث : الحق في الخصم المرتبط بالرسم على القيمة المضافة
36	المطلب الرابع : التسويات المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة
39	المبحث الثالث : نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
39	المطلب الأول : مجال تطبيق نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
41	المطلب الثاني : العمليات المعفية من الرسم على القيمة المضافة
42	المطلب الثالث: نظام الشراء بالإعفاء
45	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثاني : استرجاع الرسم على القيمة المضافة</b>

47	مقدمة
48	المبحث الأول ماهية الاسترجاع وحالاته
48	المطلب الأول : ماهية الاسترجاع
50	المطلب الثاني : حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة
52	المبحث الثاني : شروط وإجراءات الاسترجاع
52	المطلب الأول : شروط الاسترجاع
58	المطلب الثاني : إجراء استرجاع الرسم على القيمة المضافة
58	المطلب الثالث : أمثلة عن حالات الاسترجاع على القيمة المضافة
67	المبحث الثالث: أثر الرقابة الجبائية على استرجاع الرسم على القيمة المضافة
67	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
71	المطلب الثاني: الرقابة الجبائية على المشتريات
72	المطلب الثالث: الرقابة الجبائية على المبيعات
78	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثالث : دراسة حالة مفتشية الضرائب اشبيليا-المسيلة-</b>
80	مقدمة
81	المبحث الأول : تقديم المفتشية وهيكلها التنظيمي و مهامها
81	المطلب الأول : تقديم المفتشية
81	المطلب الثاني : مهام مفتشية الضرائب اشبيليا
83	المبحث الثاني: تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة خلال (2011- 2014)
83	المطلب الأول : تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة المسددة عن طريق G50
84	المطلب الثاني : تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة عن الورد الإضافي
85	المطلب الثالث : تطور الحصيلة الإجمالية الرسم على القيمة المضافة (G50 + الورد الإضافي)
86	المبحث الثالث : أمثلة عن حالات الاسترجاع على مستوى المفتشية

86	المطلب الأول : الحالة الأولى المتعلقة التصدير
90	المطلب الثاني الحالة الثانية متعلقة بمؤسسة أشغال العمارات
94	المطلب الثالث : تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة بعد عملية الاسترجاع خلال (2011-2014)
96	خلاصة الفصل
98	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس  
الجداول  
والأشكال

## فهرس الجداول

### فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الإلتزامات المحاسبية لمختلف أنظمة الإخضاع الضريبي	19
02	تصريحات G50 الفصل المدني الأول لإحدى الشركات	60
03	الآجال النهائية لتقديم طلبات الإسترجاع للرسم على القيمة المضافة	61
04	أمثلة عن طلبات الإسترجاع لثلاث مؤسسات	62
05	نسب تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة المسددة عن طريق G50 خلال الفترة 2011-2014	84
06	نسب تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة المسددة عن طريق الورد الإضافي خلال الفترة 2011-2014	85
07	نسب تطور الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة ( G50 + الورد الإضافي )	86
08	نسب تطور الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة بعد عملية الإسترجاع خلال الفترة 2011-2014	96

## فهرس الأشكال

### فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
57	وثيقة G50	01
82	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب إشبيليا	02

مقدمة

## مقدمة

إن الجزائر تعد من بين الدول التي عرفت فيها النفقات العمومية ارتفاعا كبيرا ، خاصة في فترة ما بعد الاستقلال وهذا لاهتمامها بالتنمية وإنشائها للبنى التحتية والهيكل القاعدية ، ولتحقيق هذه الأهداف سعت الدولة الجزائرية إلى إيجاد مصادر تمويلية جديدة لتغذية الخزينة العمومية والتي من بينها الجباية العادية المتمثلة أساسا في الضرائب المباشرة و الضرائب غير مباشرة.

ومن بين الضرائب غير مباشرة الرسم على القيمة المضافة الذي طبقتة الجزائر سنة 1992، بعد الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 وهذا في إطار عصنة وتبسيط النظام الجبائي وبعد الرسم على القيمة المضافة من الأدوات التي تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق جملة من الأهداف كالتوزيع العادل للدخل وتوجيه النشاط الاقتصادي.

إن التسيير الحسن للرسم على القيمة المضافة هو ترجمة للتسيير الحسن لأموال الخزينة، باعتبار أن استرداد الرسم على القيمة المضافة المدفوع مسبقا مرتبط بأعمال التسيير المعتمدة من طرف المؤسسة وعليه يمكن للمؤسسة ترحيل قرض الرسم على القيمة المضافة إلى التصريحات التالية أو اللجوء إلى خيار الإسترجاع ، الذي يعد من أهم آليات الرسم على القيمة المضافة وسيتم دراسة هذه الآلية ومعرفة تأثير هذا الاسترجاع على إيرادات الخزينة العامة. لذلك سنقوم بطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

## 1 الإشكالية: وتكون على النحو التالي :

1- ما مدى تأثير استرجاع الرسم على القيمة المضافة على إيرادات الخزينة العامة ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية يمكن طرح بعض الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما مفهوم الرسم على القيمة المضافة، وكيف يتم استرجاعه ؟

2- هل لاسترجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة تأثير على إيرادات الخزينة العامة؟

- 3 ما مدى مرونة الإدارة الجبائية في دراسة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة؟
- 2 **الفرضيات:** ستتم معالجة الاشكالية انطلاقا من الفرضيات التالية :
  - 1 للرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة يساهم في تمويل الخزينة العمومية.
  - 2 استرجاع الرسم على القيمة المضافة له تأثير على إيرادات الخزينة العامة .
  - 3 مرونة الإدارة الجبائية في دراسة طلبات استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة يزيد من ثقة المكلف بالإدارة الجبائية.

### 3 أهمية البحث :

تتجلى أهمية البحث من أهمية الرسم على القيمة المضافة إذ يشكل مورد هاما للخزينة العمومية، ولذلك كان من المهم تسليط الضوء على هذا النوع من الضرائب غير المباشرة، لمعرفة كل ما يتعلق بهذا المصدر، آلية عمله، خصائصه وشروط تسديده واسترجاعه.

### 4 أهداف البحث:

لهذا البحث أهداف عديدة منها:

- معرفة التأثير للمبالغ المسترجعة على الخزينة العمومية.
- التعرف على الرسم على القيمة المضافة.
- كشف أهم العراقيل التي تواجه عملية استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

### 5 أسباب اختيار الموضوع :

هناك جملة من الأسباب الموضوعية والذاتية منها:

- اكتساب فكرة واضحة عن آلية استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- الميل الشخصي لدراسة هذا الموضوع.
- البحث يدخل في مجال التخصص الدراسي .

6 حدود الدراسة: تمثلت حدود الدراسة في

الحدود المكانية: مفتشية الضرائب اشيليا المسيلة.

الحدود الزمانية: 2011-2014.

7 المنهج المستخدم:

من أجل إستيفاء متطلبات الجانب النظري تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي،

أما في الجانب التطبيقي فسيتم الاعتماد على منهج دراسة الحالة.

8 الدراسات السابقة :

الدراسة كانت بعنوان تحليل وتقييم مساهمة الرسم على القيمة المضافة في إيرادات الجباية المحلية، مقدمة من طرف الطالب جنبة وليد، في إطار تحضير شهادة الماستر، وقد عالج الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة الرسم على القيمة المضافة في إيرادات الجباية المحلية؟ وتوصل إلى النتائج التالية:

- تعتبر الضرائب المحلية هي أساس المالية المحلية .

- الجماعات المحلية جزء من الدولة وهي مكملة لسلطة الدولة على الأقاليم ، لذا وجب إعطائها جزء من سلطة القرار في الجانب المالي .

- الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة ، ترتبط بالاستهلاك وتواجه مشاكل عديدة في تطبيقها.

- المالية المحلية جزء من المالية العامة، لأن الضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة فإن جزء منها يحصل لفائدة الدولة.

9- هيكل الدراسة

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: أساس فرض الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثالث: نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الثاني تناول استرجاع الرسم على القيمة المضافة واثـر الرقابة الجبائية على

هذا الاسترجاع، وكان مقسما على الباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الاسترجاع وحالته.

المبحث الثاني: شروط وإجراءات الاسترجاع

المبحث الثالث: أثر الرقابة الجبائية على استرجاع الرسم على القيمة المضافة

الفصل الثالث خصص لدراسة ميدانية لمفتشية الضرائب اشبيليا المسيلة، وقسم إلى

ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: تقديم المفتشية وهيكلها التنظيمي ومهامها.

المبحث الثاني: تطور حصيلة الرـم على القيمة المضافة خلال 2011-2014

المبحث الثالث: أمثلة على حالات الاسترجاع على مستوى المفتشية.

الفصل الأول تناول الرسم على القيمة المضافة في الجزائر وكان مقسما على المباحث

التالية:

## 10- صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع التي تناولت البحث.

- صعوبة الحصول على بعض المعلومات من الجهات الرسمية.

الفصل

الأول

الرسم على القيمة  
المضافة في الجزائر

**تمهيد:**

إن اتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر العديد من الدول على مواكبة هذا التسارع ، وذلك من خلال إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها واستثماراتها وكذا نفقاتها العامة وتعد الموارد الجبائية من أهم هذه الوسائل التي تلجأ إليها هذه الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية ، ومن بين الموارد الجبائية الرسم على القيمة المضافة باعتباره من أهو الموارد التي تمول الخزينة العمومية وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة

المبحث الثاني: أساس فرض الرسم على القيمة المضافة

المبحث الثالث: نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

## المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة

## المطلب الأول: مفهوم الرسم على القيمة المضافة و خصائصه

## أولاً: مفهوم الرسم على القيمة المضافة

على الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافة تحتل أهمية كبيرة في الهيكل الضريبي لمعظم دول العالم على اختلاف نظمها الاقتصادية إلا أنها لم تحظى باهتمام كبير للتعريف بها، ويرجع ذلك إلى فرضها تحت أسماء وأوصاف متعددة وغير واضحة طبقاً للمرحلة التي يتم تحصيلها عندها سواء ذلك عند مرحلة الإنتاج كضريبة إنتاج أو عند المبيعات كضريبة مبيعات أو عند المشتريات كضريبة مشتريات أو باعتبارها كضريبة على القيمة المضافة. وتدرج ضمن الضرائب غير المباشرة التي تفرض على مظاهر الثروة أو على استخدام الدخل أو كونها إحدى الضرائب التي تفرض على مظاهر الإنفاق أو هي الضرائب التي تساهم في إيرادات السلطة العامة وينقل عبئها للغير . ومن ثم فإن اتجاهات تعريف هذه الضريبة اختلفت من فكرة أن هذه الضريبة يفترض أن يتحملها المستهلك النهائي للسلعة عند استهلاكه لها أو عند الاستفادة من الخدمة وذلك على افتراض أن الضريبة على القيمة المضافة يقصد بها في النهاية تحمل المستهلك لها، كذلك برز اتجاه يعتمد في تعريف الضريبة على الاستهلاك وهي تعتبر إحدى صور الضريبة على القيمة المضافة تعتمد على عناصر هذه الضريبة باعتبارها التي تتخذ من السلع والخدمات وعاء لها ويدفعها المستهلك عند تحقق واقعة الاستهلاك النهائي في ضريبة عينية ترتبط بالسلع والخدمات وتتخذ من السلع أو الخدمات وعاء لها وهذا ما يميزها عن الضرائب المباشرة التي تتخذ من تملك الثروة أو المال وعاء لها، وتعرف كذلك: "أنها شكل من أشكال ضريبة المبيعات والتي تفرض على مراحل متعددة من العملية الإنتاجية وهي تفرض على الزيادة التي تتحقق في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خالد عبدالعظيم السيد عوض ، الضريبة على القيمة المضافة ، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، 2007 ، ص 13 .

الإنتاج والتوزيع" ، ويمكن في النهاية من التعريفات السابقة أن نخلص إلى أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تفرض على كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص وتفرض على كافة مراحل التداول حتى مرحلة التوزيع النهائي.

### خصائص الضريبة على القيمة المضافة :

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة على المبيعات في كافة مراحل الإنتاج والتوزيع تفرض على كافة السلع والخدمات (عدا ما سيثني بنص) ، مع أعمال مبدأ الخصم لكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفي صورتها النهائية الكاملة تصل إلى مرحلة تجارة التجزئة ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة تتميز بعدة خصائص وسمات منها .

#### ✓ إنها ضريبة عامة:

بمعنى أن الأصل في الضريبة على القيمة المضافة هو الخضوع وأن الاستثناء هو الإعفاء فهي عامة يخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة . وهذه الخاصية تؤدي إلى تلافي المشكلات التي تنتج عن عدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة بالإضافة إلى خضوع بعضها دون البعض الآخر ، ويؤدي فرض هذه الضريبة على السلع المستوردة إلى تحقيق منافسة عادلة وهي ذات أسعار محددة ، قد تكون منخفضة أحيانا ومرفعة أحيانا أخرى بحسب نوع السلعة والتوجه الاقتصادي .

#### ✓ ضريبة غير مباشرة:

فهي تفرض أثناء تتبع الثروة أي على المظاهر الخارجية للثروة ممثلة في إنفاقها وتداولها ، حيث تعتمد على قدرة الممول القانوني ، في نقل عبء الضريبة إلى شخص غيره هو الممول الفعلي ، وإن كان ذلك يتوقف على العلاقة بين مرونتي العرض والطلب وعلى المستوى الوعي الضريبي سواء تم هذا النقل كلياً أو جزئياً ، وهي أيضا ضريبة غير مباشرة<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خلد عبد العظيم السيد عوض ، مرجع سابق ، ص 14 .

حيث أن فرضها يرتبط بحدوث وقائع أو مناسبات متفرقة ، مثل استهلاك سلعة أو أداء خدمة معينة أو عمليات تصدير السلع واستيرادها ، وكذا عملية التداول ونقل الملكية.

### ✓ ضريبة دورية التحصيل:

هذه الضريبة ملتزم بتوريدها المكلف بتحصيلها دوريا وبالتالي فهي تعد موردا متجددا تساعد في الإنفاق الحكومي ، وبذلك تختلف عن الضرائب المباشرة التي تورد سنويا ، كما أن توريدها على فترات متقاربة حوالي شهر في بعض البلدان حتى ثلاثة شهور في بلدان أخرى ، أو بحسب طبيعة السلع والخدمات ، لايجعل عبئها كبيرا على المكلف ، ويقلل بالتالي من فرص التهرب منها بعكس الضرائب المباشرة حيث أن أطول مدة توريد الضريبة يزيد من فرص التهرب منها .

### ✓ انها ضريبة تطبق مبدأ الخصم :

فمبدأ الخصم يعتبر جوهر الضريبة على القيمة المضافة ، وهو أرقى ما وصل إليه الفن الضريبي ، وكان الوصول إليه وتطبيقه في فرنسا في بداية الخمسينات بداية ثورة عظيمة في تطور الضرائب على الإنفاق ، بعد أن كانت هذه الضريبة تطبق بطريقة تراكمية بما في ذلك من المساوئ والعيوب وما يؤدي إليه من اضطراب في الأداء الإقتصادي .

### ✓ إنها ضريبة متعددة المراحل:

بمعنى أنها ضريبة تفرض على كافة مراحل الإنتاج والتوزيع ، بداية من المنتج ومرورا بتاجر الجملة وحتى تصل إلى تاجر التجزئة حتى تصل إلى المستهلك النهائي ، وهي قبل أن تصل إلى تاجر التجزئة تعتبر ضريبة ناقصة وغير مكتملة وقد وصلت العديد من الدول إلى مرحلة التطبيق النهائي أو المكتمل ، والضريبة على القيمة المضافة يجب أن تشمل كافة السلع والخدمات حتى تصبح ضريبة عادلة وغير متحيزة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خالد عبد العظيم سيد عوض، المرجع سابق ، ص 15-16.

## ✓ ضريبة عينية:

حيث أنها تتناول المادة الخاضعة للضريبة ( سلع أو خدمات ) أي الإيراد ذاته بغض النظر عن ظروف من يتحملها ، كما أنها تساوي بين السلع المصنعة محليا أو المستوردة ، بغض النظر عن ظروف ما تتحملها السلعة، وهذا ما يميزها عن الضرائب الشخصية التي تقع على الشخص ويراعى فيها المقدرة التكلفة للشخص مثل الضرائب المباشرة ، وإن كان البعض يرى أنه لا يوجد فرق بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية فالمقصود بشخصية الضريبة أو عينيتها هو الدلالة على الموضوع لا على محل التكليف ، وضرائب الإنفاق أو الإستهلاك في النهاية تفرض على المستهلك النهائي للسلعة وليس على السلعة ذاتها .

## ✓ الضريبة ذات رقابة ذاتية :

هذه الرقابة تتم عن طريق أعمال مبدأ الخصم من خلال دور الفواتير الضريبية ، والذي يتم عن طريق أحكام الرقابة على عمليات الضريبة في دورتها المختلفة من الإنتاج والتوزيع فكل مرحلة تراقب الأخرى ، وهذا يقلل في حد ذاته فرص التهرب الكلي من الضريبة ، فلو أفلت مكاف في مرحلة معينة ، يمكن أن ينكشف أمره في مرحلة التالية ، وهي بذلك ليست من عناصر التكلفة .

## ✓ ضريبة إقليمية :

بمعنى أنه تفرض على السلع المنتجة محليا والخدمات عند بيع السلعة أو أداء الخدمة داخل البلد ، كما تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند إعادة بيعها داخل البلد بغض النظر عن محل إقامة أو جنسية المنتج أو مؤدى الخدمة المستوردة ، وبالتالي فإن الضريبة على القيمة المضافة تفرض من جانب الدولة طبقا لمبدأ ونظرية السيادة ، وذلك داخل حدود الإقليم أو لا تمتد خارج الإقليم لدول أخرى إلا بالاتفاق ويشترط المعاملة بالمثل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خالد عبدالعظيم السيد عوض ، مرجع سابق ، ص ص 19-20 .

**المطلب الثاني : مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة :****أولاً: تعريف الخاضعين للرسم :**

إن صفة الخاضع للرسم ناتجة عن انجاز عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري أو حرفي أو مهن حرة ، فالخاضع هو كل شخص يقوم بعمليات تقع داخل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء نتج عن ذلك تسديد الرسم أو كانت العملية معفية

وهناك عدة فئات تخضع للرسم على القيمة المضافة وهي :

- المنتجين
- تجار الجملة
- تجار التجزئة
- الشركات الفرعية
- الأشخاص الوسطاء
- العمليات الخاصة بتأدية الخدمات

وتتمثل كل فئة فيما يلي :

**(1) المنتجين : يقصد بكلمة منتج كل من :**

- هم الشركات أو الأشخاص الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية بصناعة المنتجات أو تحويلها ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعا أو مقاولين في التصنيع وذلك سواء استلزمت من عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أم لا لغرض إعطائها شكلها النهائي أو للغرض التجاري الذي قدمت فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها .
- كما يقصد بالمنتجين كذلك الأشخاص أو الشركات التي تحل فعلا محل الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو <sup>1</sup> توظيفها

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص ص48-49 .

التجاري النهائي مثل : التعليب، التوزيع و إرسال أو إيداع هذه المنتجات سواء تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أم لا .

- كما تشمل الأشخاص أو الشركات الذين يسندون لغيرهم القيام بالعمليات المشار إليها سابقا .

## (2) تجار الجملة :

وهم التجار الذين يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع بالشروط نفسها للسعر أو الكمية لمؤسسات أو مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة .

## (3) تجار التجزئة :

إن تجار التجزئة الذين يقومون بالعمليات البيع لتجار آخرين استثنائيا يخضعون للرسم على القيمة المضافة وجباثيا تطبق عليهم نفس شروط تجار الجملة ، كما يجب عليهم تحرير فواتير و دفع الرسم على القيمة المضافة

## (4) الشركات الفرعية :

هي الشركات التي تكون في حالة تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها ، فحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة . كما تعتبر شركة تابعة لشركة أخرى أو مدارة من قبلها ، كل شركة تكون فيها الشركة المديرة مالكة مباشرة أو بواسطة أشخاص لمعظم رأسمالها أو جل الأصوات التي يمكن التعبير عنها في جمعيات شركاء أو مساهمين أو ممارسة وظائف تشمل سلطة القرار .

## (5) الأشخاص الوسطاء :

هم مسيرو الشركة المدارة من طرف أعضاء مجلس الإدارة و مدرائها وموظفيها الأجراء كما تشكل آباء وأمهات وأبناء وفروع وأزواج مسيري الشركات المتفرعة لهذه الشركة وأعضاء مجالس إدارتها ومديريها<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، نفس المرجع، ص 51.

**ثانيا: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة :**

بعد تثبيت الحدود القانونية للرسم على القيمة المضافة يمكن التمييز بين نوعين من العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة :

- العمليات الخاضعة وجوبا للضريبة .
- العمليات الخاضعة اختياريا للضريبة .

**1 العمليات الخاضعة وجوبا للضريبة :**

طبقا للمادة الثانية من قانون الرسوم على رقم الأعمال تخضع للرسم على القيمة المضافة كل من:

- عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية .
- عمليات الاستيراد .

كما يطبق هذا الرسم مهما كان :

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء الضرائب الأخرى .
- الشكل أو الطبيعة القانونية لتدخل هؤلاء الأشخاص

كما تدرج العمليات والخدمات الخاضعة لضريبة الرسم على القيمة المضافة لزوما في المادة الثانية (2) من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تضم:

- ✓ العمليات المتعلقة بالأموال المنقولة :
- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتج.
- العمليات المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المادة رقم 2 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، الجزائر، 2014 .

- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة .
  - أنشطة تجار التجزئة .
  - المتجارة في الأشياء المستعملة غير الأدوات والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية ، وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة .
  - عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة .
  - نشاطات التجارة المتعددة :
- يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط التالية :
- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة ومن هذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع .
  - يجب أن يكون المحل مهيناً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية .
  - ✓ العمليات المتعلقة بالأموال المنقولة والمنجزة بين محلات أو وحدات تابعة للمؤسسة لنفسها :
  - عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم التداول المنصوص عليه في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة .
  - ✓ العمليات المتعلقة بالأموال العقارية :
  - الأشغال العقارية
  - عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية
  - بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه<sup>1</sup>
- الأموال باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، نفس المرجع، ص 52

- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك العقارية أو المحلات التجارية.
  - عمليات بناء أو تهيئة العمارات ذات الاستعمال السكني أو الشخصي لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات تهيئة وبناء السكنات الإجتماعية.
  - العمليات المتعلقة بالأملاك العقارية والمنجزة بين وحدات ومحلات تابعة للمؤسسة نفسها. ✓ التسليمات للذات المتعلقة بـ :
  - عمليات تثبيت القيم المنقولة : الأملاك غير تلك المبنية على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز العمليات خاضعة للرسم على القيم المضافة أو تكون معفاة ,
  - أداء الخدمات :
- تشمل العمليات الأخرى غير تلك المتعلقة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية ولاسيما
- عمليات كراء الأملاك المنقولة والعقارات ، وأعمال الدراسات و البحث وكذلك كل العمليات غير عمليات البيع وأعمال العقارات .
  - عمليات نقل الأشخاص أو البضائع .
  - عمليات الإستهلاك في عين المكان للمواد الغذائية أو المشروبات ( المطاعم ، المحلات ، بيع الحلويات ، قاعة الشاي ومحلات بيع المشروبات ، الخمرات ) .
  - الأشغال التصنيعية والتشكيلية .
  - العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة ، المنجزة من طرف الأشخاص الطبيعيين والشركات .
  - الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها .
  - الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس والفاكس<sup>1</sup> .
  - العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين .
  - العمليات المنجزة ما بين الوحدات والمحلات من المؤسسات نفسها في الحالتين :
- في حالة مسك محاسبة موحدة فإنه لا يوجد أي أثر محاسبي أو جبائي .

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، نفس المرجع.

▪ في حالة مسك محاسبة منفردة فإن العملية المحاسبية ليست لها أثر جبائي .

## 2 العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا :

العمليات الخاضعة للرسم بإختيار مشار إليه في المادة الثالثة من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تبين كيفية الإختيار .

حيث يعطي الإختيار الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يقع نشاطهم بعيدا عن مجال التطبيق الرسم على القيمة المضافة بناءا على تصريح منهم لاكتساب صفة المدينين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع وخدمات :

- ينجزون عمليات خاصة بالتصدير .
- يقومون بعمليات تسليم لـ :
- الشركات البترولية .
- المكلفين الآخرين بالرسم.
- مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

يخضع المعنيون بالنظام وجوبا للريح الحقيقي.

## 2-1 كيفية الإختيار :

إن الإختيار يطلب في كل وقت من السنة ويمارس حسب تصريح بسيط من الشخص المعنوي وذلك بإرسال طلب ضمن طرف مسجل موصى عليه إلى المفتشية التي ينتمي إليها ويكون ساري المفعول من اليوم الأول للشهر المقبل من الشهر الذي سجل فيه ، ويمارس طيلة السنة وينتهي وجوبا في 31 ديسمبر من السنة الثالثة الذي تم التسجيل فيها أي السنة<sup>1</sup> المأخوذة بعين الاعتبار . الإختيار يتحدد مباشرة إذا لم يكن هناك تصريح بواسطة رسالة مسجلة مع وصل التسليم مدفوعة للمفتشية في مدة أقصاها ثلاثة أشهر قبل نهاية السنة الثالثة .

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 53.

## 2-2 نتائج الإختيار :

الشخص الذي يتبنى الإختيار يخضع للتقويم الحقيقي ، ويجب عليه أن يوفي كل الشروط التي يتوجبها الرسم على القيمة المضافة ، كالتصريح بالموجودات وإيداع كشوفات المبيعات والمشتريات مع مسك المحاسبة الدائمة والمنتظمة.

### ثالثا: إقليمية الضريبة :

تفرض الضريبة على العمليات التي تتم داخل إقليم الجزائر وتعتبر قد تمت كذلك :

- عندما تنجز وفقا لشروط تسليم البضاعة في الجزائر فيما يخص البيع ( بمعنى وجود فاتورة ) . بما أن الرسم على القيمة المضافة هو رسم على الاستهلاك فإنه من الطبيعي والمنطقي أن يأخذ بعين الاعتبار عنصر التسليم الذي يحدد مكان الإستهلاك.
- عندما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه ، أو الدراسات المنجزة قد استعملت وتم استغلالها في الجزائر إذا تعلق الأمر بالعمليات الأخرى عندما تكون محل الإستغلال داخل التراب الوطني وفي هذه الحالة العنصر المحدث أو المنشئ للرسم هو مكان الإستغلال .

العمليات التجارية تضم عدة عناصر منها: البائع، المشتري، السلعة أو الخدمة، المكان، العقد، الثمن<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : إلتزامات المدينين بالرسم علي القيمة المضافة.

#### اولا: إلتزامات المدينين بالرسم:

##### 1 التصريح المتعلق بالنشاط المهني :

بغرض التحصيل الجيد للرسم على القيمة المضافة في بداية نشاطه يجب أن يكتب المدين بالضريبة ، خلال ثلاثين ( 30 ) يوما من بدء عملياته، لدى المفتشية التي يتبع لها ، تصريحا بالوجود مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة .

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، مرجع سابق ، ص 54.

يترتب عن هذا التصريح ، حيازة رقم التعريف الجبائي الواجب ظهوره على كل الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني كالفواتير ، والذي يجب أن يعلن عنه للممولين.

كما يجب ان يبعث كل شخص خاضع للضريبة ، في أجل مدته ( 10 ) عشرة أيام إلى المفتشية التي يتبع لها ، استمارة خاصة لهذا الغرض والمتضمن لكل التغيرات الواقعة أو التوقف عن ممارسة النشاط<sup>1</sup>.

كما يجب على كل شخص لم يتعد الحد المحدد للخضوع الضريبي ، خلال السنة الماضية ، ان يصرح بذلك إلى المفتشية المعنية قبل 15 جانفي للسنة المالية الجارية. 2 تبيان رقم التعريف الجبائي :

يتوجب على كل خاضع للضريبة أن يبين رقم التعريف الإحصائي لمؤسسته.

يترتب عن عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة إلى تعليق:

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة .
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب .
- التخفيضات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني والمنصوص عليها في المادتين 219-1 و 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة .
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسم.
- اكتتاب استحقاقات للدفع .
- 3 إصدار الفواتير وتسجيلها في كتاب الإيرادات :

يتعين على كل المدينين بالرسم على القيمة المضافة ، الذين يسلمون أموالا أو يقدمون خدمات إلى مدينين آخرين أن يسلموا لهم فاتورة أو وثيقة تحل محلها.

ويجب إظهار في الفواتير أو الوثائق المحررة من طرف الخاضعين للرسم بصفة متميزة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به ، زيادة على السعر أو المدرج في السعر.

<sup>1</sup>وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2010، ص 47.

يعتبر كل شخص يدون الرسم على القيمة المضافة في الفواتير سواء كان له صفة الخاضع للرسم على القيمة المضافة أو لا مسؤولاً شخصياً عندما لا يتم دفعه فعلاً .

لا يجوز للمدينين بالرسم ، التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يدونوا في فواتيرهم الرسم على القيمة المضافة.

#### 4 المحاسبة :

بما أن نظام الرسم على القيمة المضافة مؤسس ، بصفة رئيسية على المحاسبة ، يتوجب على موافقة الأشخاص المعنويين الخاضعين للرسم أن يخضعوا لبعض الشروط المحاسبية ، أهمها مسك محاسبته لأنظمة القانون التجاري والمتكونة من :

- دفتر عام مرقم وموقع عليه.
- سجل الجرد مرقم وموقع عليه.
- والوثائق المثبتة للعمليات المحاسبية.

غير أنه تتغير هذه الشروط وفقاً لرقم الأعمال ونظام الرسم على القيمة المضافة اللذان تخضع لهما المؤسسة<sup>1</sup>.

في حين يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا يمسك محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله حسب ما ينص عليه قانون الرسم على رقم الأعمال أن يمسك سجل مرقم وموقع عليه من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها ، يقيد فيه يوماً بيوم ، دون بياض أو شطب ، مبلغ كل عملية من عملياته ، مع التمييز عند الاقتضاء ، بين العمليات للضريبة وغيرها . ويجب أن يشير في كل تقييد إلى:

- التاريخ

- التسمية الموجزة للأشياء المباعة أو إلى العملية الخاضعة للضريبة

- وكذا سعر البيع أو الشراء وعلى العموم كل ثمن أو مكافأة تم قبضها .

<sup>1</sup> وزارة المالية، الدليل التطبيقي، مرجع سابق ، ص ص 48-49.

كما يقل مبلغ العمليات المقدمة في السجل عند نهاية كل شهر<sup>1</sup>

الجدول رقم (1): الالتزامات المحاسبية لمختلف أنظمة الإخضاع الضريبي

صنف الـ الخاضع للضريبة	إلتزامات محاسبية
- أشخاص معنويون النظام الحقيقي .	وجوب مسك محاسبة مطابقة للنظام المحاسبي المالي
- الأشخاص الطبيعيين الذين يتراوح رقم أعمالهم السنوي بين 10,000,000 دج و 30,000,000 دج (النظام المبسط)	وجوب مسك : - ميزانية ملخصة . - حسابا مبسط للنتيجة الجبائية بين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والإعفاء - جدول الإهلاكات - كشف المؤونات - جدول تغير المخزون
الأشخاص الطبيعيين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30,000,000 دج (النظام الحقيقي)	وجوب مسك محاسبة مطابقة للنظام المحاسبي المالي
الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الغير التجارية ، مهما كان رقم أعمالهم السنوي	مسك دفتر عام مرقم وموقع عليه من طرف رئيس المفتشية التي يتبع لها المدين بالضريبة ، يقيد فيه يوم بيوم دون بياض أو شطب يحمل تفصيل المداخل أو النفقات المهنية .
مدينين بالضريبة آخريين : - خاضعون للضريبة يبيعون لمدينين آخريين - مدينون بالضريبة يقومون بعمليات تصدير - الأشخاص الذين يبيعون إلى مؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في	وجوب مسك محاسبة مطابقة للنظام المحاسبي المالي .

<sup>1</sup> وزارة المالية، نفس المرجع، ص 50.

	<p>التنظيم المتعلق بالمحروقات وإلى مؤسسات من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم .</p> <p>- مقسمي الأراضي وتجار الأملاك وما شابههم ومنظمي الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها .</p> <p>- أرباح محققة من طرف تجار الجملة والوكلاء .</p> <p>- أرباح ناتجة عن عمليات كراء تجهيزات أو مواد للإستهلاك مستديمة ماعدا العمليات التي تكتسي طابع متم ومرتبطة لمؤسسة صناعية وتجارية .</p> <p>- مقاولوا الأشغال .</p> <p>- الخاضعون للضريبة الممارسون لنشاطات حرة .</p> <p>- المكلفون بالضريبة الذين يحققون عمليات خاصة بالتجارة المتعددة والمساحات الكبرى<sup>1</sup> .</p>
--	--

ثانيا: التزامات مختلفة

يجب أن تبرر المبيعات المنجزة بإعفاء من الرسم في إطار التشريع الجبائي المطبق على المحروقات السائلة والغازية ، عن طريق شهادات مسلمة من طرف مصالح الضرائب ومدعمة بمحاسبة ، كما يجب أن يقيد في هذه الشهادات رقم التعريف الجبائي .

يجب التذكير في هذا المجال أن عدم تقديم رقم التعريف الجبائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يترتب عنه تعليق تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة .

1 تمسك سجلات خاصة :

<sup>1</sup>وزارة المالية، نفس المرجع، ص 50.

يتعين على منظمي الحفلات الفنية أن يمسكوا لكل حفلة ، سجل خاص مرقم وموقع عليه من طرف مصلحة الضرائب ، يقيد فيه الإيرادات المختلفة مجمعة كل يوم وتقل عند نهاية كل شهر .

يجب أن تحفظ الوثائق المثبتة للمحاسبة أو السجل المخصص عوضا عنها لمدة عشرة (10) سنوات .

كما يجب على تجار الأملاك العقارية والمتاجر مسك دفترين ذي أعمدة ، يقيد فيهما يوما بيوم ، دون بياض أو شطب ، كل الحوالات والوعود بالشراء وكذا العقود الناقلة للملكية.

2 تصريحات دورية ودفع الرسم على القيمة المضافة :

مبدئيا يتوجب على كل شخص مسجل بصفته خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يبعث بتصريحات دورية ويدفع للخرينة الضريبة المستحقة والمترتبة عن هذا الرسم .  
المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات إضافة إلى إجراء التصريح والدفع بواسطة التصريح G50 .

يمكن أن يتم تصريح وتسديد الرسم على القيمة المضافة عن طريق الدفع الإلكتروني حسب الشروط والآجال المنظمة قانونيا .

رابعا:التزامات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب :

يجب على المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب القيام بإرسال في الآجال المحددة، كشف لرقم الأعمال المحقق ودفع في نفس الوقت الرسم المستحق لدى مركز الضرائب لمكان تواجد المقر أو المؤسسة.

1 التصريح الشهري :

يتعين على كل مدين بالضريبة خاضع للنظام الضريبي الحقيقي ان يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يرسل قبل العشرين ( 20 ) يوم الأول من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة ، الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، (صنف ج رقم 50) يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجموع عمليات الخاضعة للضريبة وفي نفس الوقت تسديد الضريبة المستحقة.

كما يلزم الوكلاء الجمركيين ووسطاء العبور وكذا المدينين بالضريبة الذين يقومون بعمليات متعلقة بالبحرية والشحن مثل : شحن وتفريغ السلع من السفن ، المقاوله ، الإنقاذ وكذا العمليات الخاصة بشركات الملاحة البحرية والوكالات البحرية ، باكتتاب تصريحهم لدى مكتب القابض الجمركي.

## 2 التصريح والدفع الثلاثي :

يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط ، والأشخاص التابعين لنظام التصريح المراقب الذين يتحصلون على الأرباح غير التجارية اكتتاب تصريحهم والتسديد الفصلي للرسم المستحق في العشرين ( 20 ) يوم الأول من الشهر الذي يلي الفصل المدني .

## ✓ نظام الأقساط الوقتية الشهرية :

- مجال تطبيق هذا النظام :يطبق هذا النظام على المدينين بالرسم الذين يملكون إقامة دائمة ويمارسون نشاطاتهم منذ ستة (06) أشهر على الأقل<sup>1</sup> .

## 3 شروط تطبيق هذا النظام :

يرتبط هذا النظام برخصة مسبقة من طرف الإدارة في هذا الإطار يجب على المدين بالرسم تقديم طلب إلى المفتشية التي يتبع لها قبل الأول من شهر فيفري . ويعتبر هذا الأخير صالحا للسنة المالية بأكملها ، باستثناء حالتها التي التنازل عن المؤسسة أو التوقف عن النشاط ويجدد هذا الاختيار ضمنيا .

<sup>1</sup>وزارة المالية، نفس المرجع، ص 52.

## 4 إلتزامات المدينين الذين اختاروا هذا النظم :

على المدينين بالضريبة الذين إختاروا نظام الأقساط الوقتية القيام بما يلي :

- إيداع كل شهر ، تصريح يبين فيه بوضوح ، كل النسب الخاصة برقم الأعمال الخاضع للضريبة المساوي لـ ( 12/1 ) من رقم الأعمال المحقق في السنة السابقة .
- دفع الرسوم السابقة ، بعد خصم الرسوم منها، والمذكورة في فواتير المشتريات .
- إيداع قبل 1 أفريل من كل سنة ، نسختين من تصريح ، يبين فيه رقم أعمال السنة السابقة .
- وإذا اقتضى الأمر ذلك ، دفع قبل 20 يوم الأولى من شهر أفريل تنمة الضريبة الناتجة عن المقارنة بين :

- الحقوق المستحقة فعلا.

- والأقساط المدفوعة.

في حالة وجود مبلغ زائد:

- إما خصمه على الأقساط التي تستحق في وقت لاحق ، أو يرد إلى المدين بالضريبة إذا توقف خضوعه للضريبة<sup>1</sup>.

## 5 مراجعة رقم الأعمال المصرح به :

**5-1** - المدينون بالضريبة الذين يقل رقم أعمالهم خلال السداسي الأول للسنة ، عن ثلث رقم الاعمال المسجل خلال السنة السابقة ، يمكن للمدينين بالضريبة الذين اختاروا نظام الأقساط، وسجلوا خلال السداسي الأول من السنة رقم أعمال يقل عن ثلث رقم الأعمال المسجل في السنة السابقة ، أن يتحصلوا بناء على طلبهم مراجعة حساب رقم الأعمال المصرح به أو الواجب التصريح به آخذين كأساس للضريبة ضعف الأعمال المسجل خلال السداسي الأول .

<sup>1</sup> وزارة المالية، دليل تطبيقي ، مرجع سابق ، ص 52

5-2- المدينون بالضريبة الذين يفوق رقم أعمالهم للسداسي الأول للسنة عن ثلثي رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة : إذا كان رقم أعمال المدينين ، خلال السداسي الأول من السنة ، يزيد عن ثلثي الرقم المحقق في السنة السابقة ، فإنه يجب على المدينين القيام بالتصريح قبل 25 جويلية . وتتم مراجعة أرقام أعمالهم المصرح بها ، على أساس ضعف الأعمال المحقق خلال السداسي الأول<sup>1</sup> .

### المطلب الرابع: فوتره الرسم على القيمة المضافة

#### أولاً: إلزامية الفوترة

المادة 64 من قانون الرسم على رقم الأعمال تلزم كل مدين بالرسم على القيمة المضافة ، يسلم أموالاً أو يقدم خدمات إلى مدين آخر ، أن يسلم له فاتورة أو وثيقة تحل محلها.

ويجب أن يذكر في الفواتير أو الوثائق، بصفة متميزة ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به على السعر أو المدرج في السعر وفي هذا الصدد وخلافاً للنظام السابق للرسم على رقم الأعمال التي كانت تتوقف على الوعاء بما فيه كل الرسوم ، يحسب الرسم على القيمة المضافة بسعر دون الرسوم<sup>2</sup>.

يحدد الخاضع للضريبة سعر البيع دون الرسوم ، يضاف إليه الرسم على القيمة المضافة المحسوب وفقاً للمعادلات المطبقة على المنتجات التجارية قبل تحديد السعر الذي يطالب به الزبون.

لا يمنح الحق بفوترة الرسم لزيائهم سواء الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة.

لهذا الغرض ، يخضع للرسم على القيمة المضافة لاسيما:

<sup>1</sup> وزارة المالية، نفس المرجع، ص ص 53-54.  
<sup>2</sup> المادة 64 من قانون الرسم على رقم الأعمال، 2014 .

- المنتجين
- مقاولو الأشغال.
- المستوردين الذين يقوموا بالتسليمات حسب شروط البيع بالجملة .
- تجار الجملة .
- مقدمي الخدمات .
- مستغلي الاستعراضات ، الألعاب والتسلّيات على كل أنواعها.
- مؤسسات ذات رؤوس أموال محققة لأشغال البحث والدراسات .
- إدارة البريد والمواصلات بالنسبة للخدمات المتعلقة بالهاتف والتلكس.
- البنوك والتأمينات.
- المساحات الكبرى .
- المهن الحرة .

كما تجدر الإشارة إلى أن المادة 64 من قانون الرسم على رقم الأعمال تنص على أنه : " يعتبر كل شخص يذكر هذا الرسم ، بينما هو غير مدفوع فعلا ، مسؤولا شخصيا عنه ، سواء أكان له صفة الخاضع للرسم على القيمة المضافة أم لا " <sup>1</sup>.

ولا يجوز للمدينين التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يذكروا في فواتيرهم ، الرسم على القيمة المضافة ، وإلا طبقت عليهم العقوبات المنصوص عليها في المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وهي :

- غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 و 2.500 دج في حالة مخالفة بسيطة .
- ومن 1.000 إلى 5.000 دج في حالة استعمال طرق تدليسية .

<sup>1</sup> المادة 64 ، قانون الرسم على القيمة المضافة مرجع سابق .

## ثانياً: مضمون وشكل الفاتورة الواجب تسليمها

يجب أن تضم الفاتورة مايلي :

- تاريخ التسليم .
- الرقم التنظيمي الجبائي .
- رقم التعريف للمؤسسة .
- الاسم واللقب (أو عنوان الشركة) وعنوان الممول أو مقدمي الخدمات.
- رقم السجل التجاري .
- إسم ولقب (أو عنوان الاجتماعي)والعنوان الصحيح للزبون .
- التسمية العادية للمواد والخدمات المتنازل عنها .
- كمية المواد المسلمة فعلياً أو موضوع الخدمة وعامة ، كل المعطيات المحددة لطبيعة العملية المنجزة:

- السعر الموحد والسعر الإجمالي دون الرسم .

- التخفيضات.

- معدلات الرسم على القيمة المضافة .

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة وبهذا الصدد إذا كانت العمليات المفوترة خاضعة لعدة

معدلات يجب الإشارة إلى:

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة لكل معدل<sup>1</sup>.
- المبلغ الإجمالي للرسم على القيمة المضافة .
- عند الاقتضاء، مبلغ الرسم الداخلي للاستهلاك (ر . د . إ)

في الأخير يجب الإشارة إلى أن النظام القانوني فيما يخص الطابع ينص على أنه يخضع كل تسليم فاتورة لرسم الطابع تحدد حصته تبعا لمبلغ الفاتورة (المادة 100 من قانون الطابع) غير أنه ، يعفى من رسم طابع الإيصال ، كل مبلغ يسدد بواسطة صك بنكي أو

<sup>1</sup> المادة 64 ، نفس المرجع.

بريدي وذلك ضمن الشروط المحددة من طرف النظام القانوني الساري (المادة 258 من نفس القانون).

### المبحث الثاني: أساس فرض الرسم على القيمة المضافة

#### المطلب الأول: تحديد الأساس الخاضع

##### أولاً: في الداخل:

يعتبر أساس فرض الضريبة كل ما يشكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممول السلع أو مؤدي الخدمات ، من طرف الشخص الذي له الخدمة أو السلعة ومن أهم

العناصر المستثناة من أساس الفرض الضريبي للرسم نجد :

- التخفيضات والحسومات المالية والإنتقاصات الممنوحة وحسوم القبض .
  - حقوق الطوابع الجبائية .
  - المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات المسترجعة مقابل تسديد هذا المبلغ .
  - المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.
- وقد تم تحديد قواعد خاصة لتعيين أساس الفرض الضريبي فيما يخص :

#### 1 عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات البترولية :

- في مرحلة الإنتاج ، سعر البيع عند خروجه من المصنع .
- مرحلة التوزيع وفق لشروط البيع بالجملة ، هامش البيع بالجملة<sup>1</sup> .

#### 2 الأشغال العقارية :

يكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من مقدار الصفقات والمذكرات أو الفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في تحقيق الأشغال باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه.

#### 3 عمليات التسليمات الذاتية للأموال المنقولة والعقارات :

<sup>1</sup> وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص 14 .

يتكون رقم الأعمال الخاضع للضريبة من :

- بالنسبة لتسليمات للذات الأموال المنقولة ، من ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربح عادي للمنتج المصنع.
  - أما التسليمات للذات المتعلقة بالعقارات ، من ثمن تكلفة الإنتاج .
  - 4 أصحاب الامتيازات والملتزمين بالحقوق البلدية :
- يتكون المبلغ الخاضع للرسم من :

- مبلغ الإيرادات المخصوم منها الالتزام المدفوع للبلدية إن كان هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص .
- الأجر الثابت أو النسب إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية.
- 5 وكلاء النقل ووسطاء العبور:

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من مجمل المبالغ المقبوضة من قبلهم ، غير أنه يمكن الخصم من رقم الأعمال الخاضع للضريبة :

- مصاريف النقل عندما يقوم به الغير .
- مصاريف شحن وتفريغ السلع.
- مصاريف التحميل .
- الحقوق والرسوم المدفوعة عند الاستيراد<sup>1</sup>.
- 6 للمؤسسات التابعة :

- لا يتكون المبلغ الخاضع للرسم من ثمن البيع للمؤسسة التابعة للشركة أو التاجر المشتري الذي يملك نسبة من رأس مال الشركة التابعة مباشرة أو من الأشخاص الوسطاء أو التي يمارس فيها مهام من بينها اتخاذ قرارات ، ولكن يتكون المبلغ الخاضع للرسم من ثمن البيع المطبق من طرف الشركة أو التاجر المشتري سواء كان غير خاضع أو معفي من الرسم على القيمة المضافة .
- 7 للمجزؤون للأراضي وتجارة الأملاك العقارية والمتاجر:

<sup>1</sup>وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 15 .

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم من الفارق بين ثمن البيع و ثمن الشراء زائد المصاريف والحقوق والرسوم المسددة من طرف المقتني ماعدا الرسم على القيمة المضافة .

8 عند الاستيراد:

يتشكل أساس الفرض الضريبي من الثمن المدفوع أو الدفع من طرف المرسل له مضافا إليه بعض مصاريف النقل والتأمين للرسوم والرسوم الإضافية الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة .

9 عند التصدير:

يتشكل أساس الفرض الضريبي بالنسبة للعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من ثمن البضائع أثناء التصدير مضاف إليه كل الحقوق والرسوم الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة ومعدلاته

الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة: الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة يختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل ، عند الاستيراد أو عند التصدير كما يلي:

1 بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة :

من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن .

2 بالنسبة لمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية : من التحصيل الكلي أو الجزئي في غياب<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص 16.  
<sup>1</sup> وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص 17.

التحصيل ، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة .

3 بالنسبة للأشغال العقارية :

• من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، ويقصد بالقبض ، كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق ، دفعات ، تسديدات لتصفيات).

• بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية وهذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد .

• فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر ، يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن ، غير أنه عند انتهاء الأشغال ، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة وهذا المقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

4 بالنسبة للتسليمات للذات :

• فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة يتكون الحدث المنشئ من التسليم باعتباره الاستخدام الأول للملك أو البداية للاستعمال الأولي .

• فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة ، يتكون الحدث المنشئ من الاستعمال الأول لهذه الأملاك .

5 بالنسبة لتقديم الخدمات:

يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

6 عند الاستيراد:

يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع ، المدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك.

7 عند التصدير:

يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة للتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير<sup>1</sup>.

### ثانياً: معدلات الرسم على القيمة المضافة

معدلات الرسم على القيمة المضافة : تحدد معدلات الرسم على القيمة المضافة بـ :  
 7% (معدل مخفض): يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي و الثقافي.  
 17% (معدل عادي): يطبق على العمليات ، الخدمات والمنتجات الغير خاضعة للمعدل المخفض بـ 7%.

يحدد التعداد المفصل للأموال والخدمات والعمليات في المواد من 21 إلى 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

### المطلب الثالث : الحق في الخصم المرتبط بالرسم على القيمة المضافة.

يتوف نظام الخصومات المتعلق بالرسم على القيمة المضافة على أساس أن الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للضريبة يخصم من الرسم المطبق في هذه العملية .

في حالة ما إذا كان الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل أقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر أو الفصول الموالية .

أولاً: مجال تطبيق الحق في الخصم :

يعتبر الحق في الخصم ميزة رئيسية للرسم على القيمة المضافة كما انه يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للضريبة .

<sup>1</sup>وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص 18.

غير انه ، يحدد هذا الحق للأشخاص الذين يقومون بعمليات تصدير معفاة أو البيع بالإعفاء من الرسم.

كما أن هذا الحق في الخصم الذي لا يستفيد به سوى الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، يخص أيضا الرسم الذي أثقل السلع والمواد الأولية والمصاريف العامة وكذا الاستثمارات المنقولة والعقارية (إنشاء محلات ومستودعات وسيارات وآلات ومعدات...الخ) غير انه من الضروري أن يرتبط الرسم المخصوم ، بالعمليات الخاصة بالنشاط المهني الخاضع للضريبة

لا يمكن أن تتم عملية الخصم للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفاكتورة الذي يتجاوز مبلغها مائة ألف دينار ( 100000دج) على كل عملية خاضعة للرسم على الفواتير المدفوعة نقدا (المادة 32 من قانون المالية 2011)

بغض النظر عن أحكام المادة 32 من ق.ر.ر.أ، يمكن للمدينين بالرسم الذين يخضعون حساباتهم على مستوى الشركة الأم وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن يخصصوا حسب نفس الشروط ، الرسم على القيمة المضافة التي أثقل السلع والخدمات المقتناة بنفس الشروط من طرف أو لأجل مختلف شركات أعضاء التجمع (المادة 18 من قانون المالية التكميلي 2009)<sup>1</sup>

**ثانيا: السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم:**

ينص القانون على بعض الحالات الاستثنائية للحق في الخصم والتي تتوقف على عدد معين من الاعتبارات .

- في البداية ، لا يمكن تطبيق الحق في الخصم في غياب تطابقه مع الأسس التي تحدد سير الرسوم على القيمة المضافة ، كما هو الحال كذلك بالنسبة للسلع والخدمات المستعملة للخدمة الخاصة أو لنشاط غير خاضع للضريبة .

<sup>1</sup>المادة رقم 32 من قانون الرسم على رقم الأعمال 2014 .

- بالإضافة إلى ذلك ، أن الرسم على القيمة المضافة ، الذي أثقل الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة في تصليح الأملاك المستثناة من الحق في الخصم غير قابل لإتاحة المجال للخصم ويعتبر هذا الاستثناء ترجمة للنظرية الملحق بما أن المعالجة الجبائية المطبقة على الأصل ، ممددة للعناصر الملحقة.

- كما يستثني من الحق في الخصم ،الأموال العقارية أو المنشأة من طرف المدينين الخاضعين للنظام الضريبة الجرافية الوحيدة . وبما أن العقارات هي قابلة للإهلاك ، لا يمكن أن يستفيد من الحق في خصم الرسم على السلع بحيث تكون أعباء الإهلاك مسجلة في المحاسبة سوى للمدينين الذين يملكون محاسبة فعلية .

- فضلا عن ذلك ، يستثني من الحق في الخصم ،الرسم على القيمة المضافة المطبقة على السيارات السياحة وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الوسيلة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>.

ويفسر هذا الاستثناء ،انه في حالة الاستفادة من خصم يجب أن يوجه الملك بصفة رئيسية للاستغلال لأنه يمكن للسيارات وعربات نقل الأشخاص أن تستخدم الاستغلال المزدوج (الشخصي والمهني) .

ولأجل كل هذه الأسباب يستثني القانون من الحق في الخصم هذه السلع والخدمات في حالة عدم إنشائها كأداة رئيسية للنشاط .

- وفي الأخير ، وبغرض تفادي كل المتعسفات يستثني من الحق في الخصم المنتوجات والخدمات المقدمة كهدايا و التبرعات .

**ثالثا: العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الرسم:**

طبقا لأحكام قانون الرسم على رقم الأعمال، نستثني من الحق في الخصم على القيمة المضافة العمليات التالية:

<sup>1</sup>المادة رقم 32، قانون الرسم على قيمة المضافة ، مرجع سابق .

- العمليات الواقعة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.
- العروض المسرحية والبالاي والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.
- بائعوا الأملاك و ما شابهم وكذا نشاطات التجارة بالتجزئة التابعة للنظام الجزافي.
- المستفيدون من الصفقات.
- الوكلاء بالعمولة والسماسة .
- مستغلوا سيارة الأجرة .
- التظاهرات الرياضية بكل أنواعها.
- العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص ، بصفة عامة كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص والتي تقدم فيها مواد للاستهلاك بأسعار مرتفعة.

رابعاً: التزامات مرتبطة بالحق في الخصم:

على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، أن يسلم ا وان يرسل قبل العشرون (20) يوماً من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه ،كشف مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق من جهة ،وتفاصيل عملياته الخاضعة للضريبة مدعم بجداول بما فيها على الحامل المعلوماتي يتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية<sup>1</sup> :

- رقم التعريف الجبائي.
- اللقب والاسم وعنوان الشركة
- العنوان

<sup>1</sup> وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ص 19.

- رقم القيد في السجل التجاري

- تاريخ وبيان الفاتورة

- مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمسدد

**خامسا: آلية عمل الخصم :**

في كل صفقة يستحق ،الرسم على القيمة المضافة المحسوب بثمن الملك أو الخدمة ، للمعدل الخاص به، والذي يعتبر خصم للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل كلفة مختلفة العناصر المكونة للسعر.

**المطلب الرابع: التسويات المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة**

فعليا تكسي الخصومات من الرسم على القيمة المضافة التي يقوم بها المكلف بالضريبة ، بصفة منتظمة طابعا حاسما. غير انه يمكن لهذه الخصومات أن يعاد دراستها في بعض الحالات المنصوص عليها في القانون تحديدا وقطعيا والتي يترتب عنها إعادة دفع الرسوم على القيمة المضافة المخصوم إلى الخزينة.

وتؤدي التعديلات في الخصومات الأولية و المسماة بالتسوية إلى إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم إلى الخزينة وذلك في بعض الحالات التي ينص عليها التشريع الجبائي قطعيا وتحديدا<sup>1</sup>.

**أولا: الأحداث المبررة للتسوية :**

يمكن القيام بالتسوية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة المخصوم أوليا في حالات التالية:

**1** تسوية قاعدة المصدر:

<sup>1</sup>وزارة المالية،الدليل التطبيقي ، مرجع سابق.

تعتبر قاعدة المصد تحديد للحق في الخصم ، ووفقا لهذه القاعدة لا يمكن للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المشتريات المواد و المنتوجات الأشياء أو الخدمات الغير مستعملة ، إما على حالها أو بعد تحويلها إلى عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، أن يؤدي على الاسترجاع وفي حالة ما إذا تمت عملية الخصم ، يستلزم على المدينين إعادة دفعها إلى الخزينة عن طريق التسوية

كما تخص حالات تسوية قاعدة المصد:

أ/ اختفاء السلع :

إن المدينين بالضريبة ملزمين بالقيام بإعادة دفع الخصومات السابقة في حالة اختفاء السلع قبل تلقيها الاستعمال الذي كانت معدة له، ونفس الأمر يتعلق بحالات السرقة ، والإتلاف او ضياع السلع.

لا تجرى أي تسوية في حالات القوة القاهرة المثبة قانونا.

ب/ السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة :

يجب إعادة خضع الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل إما السلع والخدمات ،في حالة ما إذا استعملت هذه السلع والخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية .

لاسيما في حالة استعمال السلع والخدمات<sup>1</sup> :

- لأجل الاحتياجات الخاصة لرئيس المؤسسة (اقتطاعات شخصية).

- لأجل انجاز عمليات معفاة.

ج/ عمليات معتبرة غير مسددة بصفة نهائية:

<sup>1</sup> وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ص 20.

عندما تعتبر عملية بيع أو انجاز أشغال أو تأدية خدمات غير مسددة بصفة نهائية يتوجب على المدين أن يعيد دفع الفارق بين:

- الرسم المتعلق بقيمة عملية البيع أو الأشغال أو الخدمات ، والرسم الذي أثقل عملية شراء المنتج والعناصر المكونة للمنشأة أو اقتناء الخدمة.

## 2-تسوية قاعدة الحصة النسبية :

يتوجب القيام بتسوية الخصم الأولي في حالة عدم الاحتفاظ بالملك الممتلك الذي منح الحق في الخصم في اجل قدره خمس سنوات.

وبهذا فإن التسوية مطالب بها عندما يتدخل الحدث الذي يبررها ( تنازل عن ملك أو التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين) في اجل قدره خمس سنوات ابتداء من اقتناء أو شراء المواد التي منحت الحق في الخصم ، وعلى المدين بالرسم إعادة دفع مبلغ يعادل مقدار الرسم على القيمة المضافة المخصوم اوليا والذي يطرح منه الخمس لكل سنة أو جزء من السنة المدنية المنصرمة منذ بداية فترة التسوية .

غير انه أي تسوية لا يمكن اتخاذها اذا كان الملك بيع بصفة نهائية من اجل قوة قاهرة مؤسسة قانونا بالإضافة الى البيع الاملاك من طرف المؤسسات التي تعمل في اطار القرض الإيجاري في حالة رفع حق الخيار بالموفقة على شراء لأجل من طرف المستأجر الدائن<sup>1</sup>.

## 3-تسوية حدث توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين :

في حالة توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين، يلزم الشخص الخاضع للضريبة بإعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع المخزونة والتي تم إدراجها بعد طرح الرسم الذي أثقل المشتريات والذي لم يتم خصمه وذلك تطبيقا لقاعدة الفارق لمدة شهر .

القيام بذلك تقوم الإدارة الجبائية بتسوية ذلك مع تطبيق زيادة بنسبة 25%.

<sup>1</sup>وزارة المالية، نفس المرجع.

## 4-تسوية لغياب الإصدار :

تسوية الحسم الاولي يجب أن يطبق في حالة هدم اصدار كشف تفصيلي للعملاء من طرف المدين بالرسم لذا يجب أن يكون مرفوقا مع تصريح السنوي للمداخيل وهذا في حالة بيع النماذج والسلع تم تحقيقها في اطار البيع بالجملة

ادخال الرسم يتم بإشارة من المدين نفسه عن اجال دفع التصريح السنوي وفي غياب ذلك التسوية تتم من طرف الإدارة الجبائية بتطبيق غرامة تقدر بـ 25 %

## المبحث الثالث : نظام الإعفاء من الرسم

نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة :

إن إنجاز الاستثمار، يحتاج في غالب الأحيان إلى موارد مالية معتبرة من أجل اقتناء أو لاسترداد المعدات.

وبغرض تخفيض الضغوط المالية التي تثقل كاهل خزينة المستثمرين ، نظام من الرسم الذي يسمح لهم باقتناء أو استرداد هذه التجهيزات دون الرسوم.

لا يعتبر عدم دفع الرسم على القيمة المضافة إعفاء، بل إلغاء لرسم بما أنه يبقى النشاط المبذول خاضع للضريبة بصدد اقتناء هذه الأملاك<sup>1</sup> .

## المطلب الأول: مجال تطبيق نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

## أولاً: مجال تطبيق نظام الإعفاء

1 السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في الإستثمار المنجز في إطار الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20/08/2001 والمتعلق بتطوير الإستثمار وكذا المعدات التي يتم اقتنائها عن طريق الاعتماد الإيجاري ، في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي المبرر مع المتعامل المستفيد من هذه الامتيازات.

<sup>1</sup> وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ص 35.

- 2 مقتنيات مواد التجهيز والخدمات التي تدخل مباشرة في تحقيق الإستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسعة ، عن ما تقوم بها مؤسسات تمارس نشاطات أنجزها المستثمرين الشباب المستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة
- 3 لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الرئيسية للنشاط .
- 4 العملية المتعلقة بالعقود الخاصة بإنجاز استثمارات ذات أهمية وطنية وهذا إلى غاية انتهاء الاستثمارات المبرمجة .

ثانيا: شروط منح الإعفاء من الرسم :

تخضع الاستفادة من الإعفاء من الرسم إلى الشروط التالية :

- 1 يجب على المؤسسة أن تمارس إحدى النشاطات المذكورة أعلاه .
- 2 يجب أن تخضع المؤسسة للنظام الحقيقي .
- 3 يجب أن تخصص مواد التجهيزات في إنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة .

مدد قانون المالية لسنة 1998 نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى

العمليات الغير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة استثنائية وعلى شكل إعفاء، لا يخص هذا الإعفاء سوى مشتريات مواد التجهيزات الخاصة والخدمات المخصصة لعمليات

- 1 مستفيدة من الامتيازات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لمتابعة وتشجيع الاستثمارات (حاليا الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار) وكذا الشباب المستفيدون من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" وأيضا "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" كما يجب أن تؤسس شهادات الاقتناء بالإعفاء من طرف المصلحة بما أن العمليات المعنية تكتسي طابع متعلق بالوضع الإقتصادي الراهن وبهذا الشأن يجب أن يستعمل دفتر الشهادات على مستوى المفتشية تحت مسؤولية المسي.

<sup>1</sup> وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ص 36 .

**المطلب الثاني: العمليات المعفية من الرسم على القيمة المضافة**

تعتبر الإعفاءات أحكاما خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لبعض العمليات التي تكون في غياب مثل هذه الأحكام عادة خاضعة للضريبة كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية وثقافية .

**أولا: ففي المجال الإقتصادي :**

الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عن استغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تجزها المؤسسة "سوناطراك" على سبيل المثال لأنها تخضع للرسم الداخلي على الإستهلاك .

**ثانيا:** ففي المجال الاجتماعي : ترتبط بالمنتجات ذات الإستهلاك الواسع(الخبز ، الحليب ، الشعير ، الدقيق...إلخ)

الأدوية و المطاعم المعتدلة الأسعار والتي لا يهملها الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطوبين إلخ...

**ثالثا:** ففي المجال الثقافي : تسمى هذه الإعفاءات التظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون. تجدر الإشارة إلى أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة النشاطات الزراعية<sup>1</sup>

استعمال شهادة الإعفاء - سلسلة ف رقم 21

في البداية تجدر الإشارة الى ان الاعفاءات المنصوص عليها قانونا لا تدعو كلها الى اعطاء شهادات الإعفاء بالفعل ، يطبق هذا الإجراء في حالة استعمال المستفيد من الاعفاء لإعانة ممول سلع ،اشغال او خدمات وبهذا الصدد يسلم لهذا الاخير او الى الجمارك في حالة الاستيراد، شهادات الإعفاء كما يواصل في استعمال نماذج الشهادات الخاصة بهم

<sup>1</sup> بن عمارة منصور ، مرجع سابق ص 59

النظام العسكري و البنك الجزائري و الهيئة الدبلوماسية ، في حين يستعمل باقي المستفيدين من الاعفاء من الرسم ،النماذج الجديدة ، وذلك تحت مسؤوليتهم ودون تأشيرة التطابق للمصلحة. إن المسيرين ملزمون بإعطاء دفاتر الشهادات عند طلب المستفيدين حسب اهمية استعمالهم مع التحفظ بمطالبة اعادهم بالتتابع الى غاية نفاذهم بقصد السماح بالتحقيق الدقيق لاحقا.

رابعاً: حالات خاصة بالإعفاء كما يلي :

العمليات التي تتم داخل التراب الوطني

العمليات التي تتم عند الاستيراد

العمليات التي تتم عند التصدير

**المطلب الثالث : نظام الشراء بالإعفاء**

يتوقف الرسم على القيمة المضافة على مبدأ الذي ينص على انه يخصم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة للضريبة من الرسم على القيمة المضافة المحصل عليه من العملية المنجزة غير انه في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء ، لا يمكن للخاضع للضريبة من إدراج هذا الرسم ولهذا الغرض ادرجت المادة 42 من قانون الرسم على الأعمال ، نظام الشراء بالإعفاء<sup>1</sup>.

**أولاً: مفهوم نظام الشراء بالإعفاء :**

يعتبر نظام الشراء بالإعفاء الذي يصنع الخاضعين للضريبة ليس بإمكانهم ادراج الرسم المدفوع على الشراء الحق في اقتناء من الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك ، و السلع و الخدمات اما لتصدير او انتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية.

**ثانياً: العمليات المستفيدة من الإعفاء من الرسم يطبق نظام الشراء على :**

<sup>1</sup> بن عمارة منصور ، مرجع سابق ص 68.

- البضائع المستوردة أو المشتريات التي يقوم بها المصدرون من المخصصة اما للتصدير او على حالها أو لإدخالها في صناعة السلع المعدة للتصدير و تكوينها أو توظيفها أو تغليفها .
- المواد والخدمات وكذا الاشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بالنشاطات البحث او الاستغلال او النقل عن طريق انابيب المحروقات و تمييع الغاز و عزل غازات البترول الميع المقتناة من طرف موردي الشركات و الموجهة لتحويلها بصورة حصرية لا نشطة التنقيب و البحث عن المحروقات و استغلالها و نقلها بأنابيب و كذا المواد و الخدمات و الاشغال الموجهة لبناء منشآت و تطبق في حالة عدم الاستعمال الحصري لهذه المواد و الخدمات و الاشغال في العمليات الداخلة في اطار النشاطات المذكورة أعلاه ، أحكام المادة 39 من قانون الرسم على الأعمال ، حسب الحالة (المادة 34 من ق م 2011)

- المشتريات من المواد الاولية او العناصر التي تدخل في المصنع و الغلافات الخصوصية التي تستعمل في صناعة و توضيب أو تغليف او تسوية المنتجات المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة و المحققة من طرف منتجي الاملاك المنقولة و العقارية<sup>1</sup>.

غير أن نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لا يطبق على السلع و الخدمات المواد و البضائع الموجهة للتصدير الموجودة .

**ثالثا: الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء :**

1 الاعتماد، هو عبارة عن رخصة الشراء او الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تسلم من طرف المدير الجهوي للضراء المختص إقليميا يتوقف منح الاعتماد على:

<sup>1</sup> جنبة وليد، تحليل وتقييم مساهمة الرسم على القيمة المضافة في إيرادات الجباية المحلية، مذكرة ماستر ( غير منشورة )، قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014، ص ص 47-48.

- 2 تمسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية وفق الشكل المحدد قانونا.
- 3 تقديم نسخ من سجلات ضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب و الرسوم المستحقة، أو أجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد .

ويطلب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة، عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم، من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية.

#### رابعاً: تحقيق المشتريات بالإعفاء :

تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناء على تقديم المستفيد الى البائع ، وإلى مصلحة الجمارك ، شهادة أثرت عليها مصلحة الضرائب (الضرائب غير المباشرة ، و الرسوم على رقم الأعمال ) ، تتضمن التزام بدفع الضريبة في حالة استعمال المنتوجات لغير التخصيص الذي منح من اجله الاعفاء .

يجب ان يتم إثبات المشتريات ، أو العمليات المحققة للإعفاء ، او الشراء بالإعفاء بواسطة شهادات دفاتر بقسيمات تسلم من طرف الإدارة الجبائية<sup>1</sup> .

#### خامساً: إيداع كشف مفصل للمحزونات المقتناة بالإعفاء :

يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ، أن يودعوا في نهاية السنة المالية ، وفي يوم 15 جانفي على الأكثر ، لدى مكتب الرسوم على رقم الاعمال الذين يتبعون له كشفا مفصلا يبين نوع و قيمة المحزونات من المنتوجات ، او الاشياء او السلع التي اشتروها بالإعفاء من الضريبة و الباقية في حوزتهم عند تاريخ الفاتح من جانفي في منتصف الليل<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> جنية وليد، نفس المرجع، ص 49.  
<sup>1</sup> جنية وليد، نفس المرجع.

### خلاصة الفصل

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى أن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة ويطبق عن جميع العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري والحرفي، وهو مورد هام للخرينة العمومية يتميز بالسهولة في التحصيل ، ويتميز بعدة خصائص ضريبة اقليمية ضريبة دورية التحصيل ، ضريبة تطبق مبدأ الخصم ، ضريبة متعددة المراحل .

الفصل

الثاني

إسترجاع الرسم على

القيمة المضافة

**تمهيد:**

إن الرسم على القيمة المضافة لا يعني أنه رسم مطلق غير قابل للاسترجاع وعلى هذا الأساس فإنه يمكن استرجاع الرسم على القيمة المضافة في حالات معينة ووفق شروط وإجراءات محددة قانوناً، والحق في الاسترجاع غير متاح في كل الحالات باعتبار أنه يضر بمراد الخزينة العمومية إذا كانت عملية الاسترجاع غير قانونية أو كانت عبارة عن تهرب ضريبي غير مشروع ولذلك سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول : ماهية الاسترجاع.

المبحث الثاني : شروط وإجراء الاسترجاع.

المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية على استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

**المبحث الأول : ماهية الإسترجاع وحالاته.**

**المطلب الأول : ماهية الإسترجاع.**

يمثل الإسترجاع من الناحية القانونية حق الدائنية المعترف به من طرف الدولة لصالح الخاضعين للرسم على القيمة المضافة والذين يستفيدون من الحق في الخصم أما من الناحية الإقتصادية والمحلية فإنه يمثل فرض الرسم لصالح الخزينة من طرف الخاضعين للرسم وهناك نوعين من الإسترجاعات :

الإسترجاع المادي<sup>1</sup> :

ويتعلق مباشرة بمشتريات المخزون والخدمات وعليه فكل العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لها الحق في استرجاع الرسوم التي تتحملها المشتريات والخدمات إذا توفرت الشروط التالية :

**أولاً: الشروط الشكلية وتتمثل في:**

- ضرورة ظهور الرسم على فواتير الشراء :

لا تسمح إدارة الضرائب بالإسترجاع إلا للرسوم الظاهرة على فواتير الشراء أو وثائق الاستيراد ولهذا يجب على المشتري الاحتفاظ بكل الوثائق حتى تسمح له بإعداد العمليات الحسابية من فواتير الموردين ونسخ التصريحات الجمركية ، كما يجب أن يحتسب المشتري الرسم على المشتريات وإلا سوف ترفض كل فواتيره من طرف إدارة الضرائب .

- ضرورة خضوع الإسترجاعات لقاعدة التفاوت الشهري :

إن قاعدة التفاوت الشهري تعني لا يسمح بالإسترجاع المادي خلال الشهر الذي تحققت فيه الرسوم على المشتريات وإنما يجوز استرجاعها في الشهر الموالي :

مثلا : الرسوم المحملة على المشتريات لشهر مارس لا يسمح بإسترجاعها إلا من خلال الرسوم المستحقة على مبيعات شهر أبريل.

<sup>1</sup>بن عمارة منصور ، مرجع سابق .

- كما أن الإسترجاع لا يكون إلا بمقدار المبلغ الذي يساوي على الأكثر مبلغ الرسم المستحق على المبيعات .

**ثانياً: الشروط الموضوعية وتتمثل في :**

- الرسوم التي يمكن استرجاعها هي الرسوم على المشتريات والخدمات وإذا تعلقت بالمنتجات الموجهة للبيع بالإضافة إلى المواد الأولية والمواد الاستهلاكية والغلافات التالفة .
- الخضوع لقاعدة الحيلولة دون التصادم .

إن هدف قاعدة الحيلولة دون التصادم هو تحديد استرجاع الرسم الذي تحمله المشتريات إلا إذا كان مبلغه مساوي أو أقل من المبلغ الذي دخل فعلا في المبيعات وفي حالة ما إذا طبق حق الإسترجاع وتحصل الزبون الذي تحمل الرسم على حقه ولكنه لم يستعمل هذه المشتريات أو الخدمات في عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة فاستوجب عليه إعادة دفع قيمة الرسم إلى الخزينة وتطبق هذه القاعدة في الحالات التالية :

الديون المعدومة المواد والبضائع المسروقة أو المحروقة أو المخربة عند نهاية نشاط المؤسسة.

- أما النوع الثاني فهو الاسترجاع المالي والذي هو محور دراستنا هذه ، ويتعلق هذا الإسترجاع مباشرة باكتساب الإستثمارات الموجهة لعمليات الإنتاج كما وسع قانون الرسم على القيمة المضافة مجال الإسترجاعات المالية حتى وصلت إلى الإستثمارات التي تدخل مباشرة في العمليات الإنتاجية مثل : التجهيزات ، المكاتب ، المباني الإدارية والتجارية والصناعية وأجهزة الهاتف والتلكس<sup>1</sup> .

وتتمثل شروط الإسترجاع المالي فيما يلي :

- حيازة هذا الإسترجاع في شكل محدد بضمان يمنح الحق في الإسترجاع لآلات المخصصة لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة .

<sup>1</sup> بوزيدة ، جباية المؤسسة، الديوان الوطني لتعليم والتكوين عن بعد ، الإرسال الأول . 2002

- إنتاج منتجات موجهة للتصدير بالنسبة للقطاعات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم .
- ضرورة الاحتفاظ بهذه الإستثمارات في ذمة المؤسسة لمدة 5 سنوات على الأقل ابتداء في تاريخ شرائها .
- في حالة التنازل عن الاستثمار قبل هذه المدة سيصبح الرسم مستمرا ومستحقا على قدر عدد السنوات المتبقية مع العلم أن الإسترجاعات المالية تسترد خلال نفس الشهر الذي تمت فيه الحيازة على الاستثمار أو إنشائها .
- وتتمثل حدود الإسترجاع المالي :
- المؤسسة التي تمارس عمليات خاضعة كلياً للرسم على القيمة المضافة لها الحق في الإسترجاع المالي الكلي
- أما المؤسسة التي تمارس عمليات خاضعة كلياً للرسم على القيمة المضافة لها الحق في الإسترجاع المالي الكلي .
- أما المؤسسات التي تحققت عمليات بعضها خاضع والآخر غير خاضع للرسم على القيمة المضافة يكون الإسترجاع المالي على قدر العمليات الخاضعة للرسم وفي هذه الحالة تلجأ المؤسسة إلى ما يسمى الحصة النسبية.
- المطلب الثاني : حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة :**
- إن حق استرجاع الرسم على القيمة المضافة الذي طبق عن سعر الشراء أو تكلفة العمليات التي تمنح الحق فيه ، يتم تنفيذه بطريقة عادية عن طريق الخصم المستحق عن العماليات التي تمنح الحق في الخصم غير أن هذا الحق يمكن ممارسته عن طريق إسترجاع جزء من الضريبة المخصوم التي يستحيل خصمها<sup>1</sup> .

<sup>1</sup>بوزيدة، نفس المرجع.

وعليه تقرر في بعض الحالات إرجاع الضريبة القابلة بصفة عادية حين لا يمكن إسقاط هذه الأخيرة من الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن العمليات الخاضعة للضريبة المنجزة من قبل الخاضع ، وهناك خمس حالات لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة وهي كالاتي :

#### أولاً: عند عمليات التصدير

يترتب عن الإنجاز الحصري لعملية التصدير أو تحقيق رقم أعمال محدود خاضع للرسم على القيمة المضافة برقم الأعمال الإجمالي في حالة إنجاز عمليات مختلطة (رقم أعمال متعلق بالتصدير + رقم أعمال خاضع للرسم محليا ) استحالة إجراء الخصم عن طريق تخفيض الرسم على القيمة المضافة المسددة على مجموع المستحقات .

**ثانياً:** عند عمليات تسويق سلع وخدمات معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة تتعلق هذه الحالة فقط بالمدينين بالرسم جزئياً الذين يحققون في آن واحد عمليات خاضعة للرسم وأخرى معفاة منه صراحة وذلك وفقاً للمادة 09 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والذين إدراج قسط الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم والمتعلق بهم تبعا للنسبة المحددة ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 39 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

**ثالثاً:** عند عمليات تسليم بضائع وأشغال وبيع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الشراء بالإعفاء.

تحدث هذه الحالة عندما تقوم مؤسسة لها صفة مدين بالرسم على القيمة المضافة بتسليم بضائع أو خدمات أو أشغال لكل من <sup>1</sup> :

- الشركات البترولية .

- المصدريين .

<sup>1</sup>تعلية رقم 2012/57 الصادرة عن وزارة المالية المتعلقة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة.

- 
- للمؤسسات التي يكون نشاطها معفى صراحة من الرسم على القيمة المضافة .
  - للمؤسسات المعتمدة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارات أو الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب أو أي هيئة أخرى مكلفة بترقية التشغيل .
  - وزارة الدفاع الوطني .
- رابعاً:** التوقف عن النشاط حتى يكون توقف النشاط سبباً لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة يجب أن يكون هذا التوقف مبرراً لزوماً خلال تقديم التصريح بالتوقف .
- خامساً :** الفارق في معدلات الرسم على القيمة المضافة
- يمنح الحق في الإسترجاع للمدينين بالرسم الذين يحوزون على خصومات للرسم على القيمة المضافة ناتجة عن الفارق الإيجابي بين معدلات الرسم على القيمة المضافة الذي مس إقتناءات المؤسسة والمعدل المطبق على العمليات الخاضعة للرسم.

**المبحث الثاني : شروط و إجراءات الإسترجاع****المطلب الأول : شروط الإسترجاع****أولا : الشروط الموضوعية**

يرتبط منح الاستفادة من إسترجاع الرسم على القيمة المضافة بالشروط الشكلية التالية :

1- مسك محاسبة بالشكل القانوني وتتمثل في :

أ- سجل اليومية :يعتبر من أهم الدفاتر التجارية وأكثرها بيانا لحقيقة المركز المالي للمشروع بسبب طبيعة التي فرضها المشروع وباعتباره سجلا يوميا أجبر التاجر بقيد عمليات مشروعة يوما بيوم من بيع وشراء أو اقتراض أو دفع أو قبض سواء لأوراق نقدية أو أوراق تجارية أو استلام بضائع عينية إلا غير ذلك من الأعمال التجارية المتعلقة بتجارته<sup>1</sup> .

ب - سجل الجرد :

تقيد في دفتر الجرد تفاصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر آخر سنته المالية وكذلك يقيد سجل الجرد الميزانية العامة للتجار التي توضح مركزه الإيجابي والسلبي في نهاية السنة وهي تشتمل على خانتين إحداهما مفردات الأصول وهي الأصول الثابتة والمنقولة وحقوق التاجر قبل للغير والأخرى مفردات الخصوم لبيان الديون التي في ذمة التاجر للغير وهي ديون المشروع للغير علاوة على رأس المال باعتباره أول دين عليه .

**ثانيا : الشروط الشكلية : يمكن تلخيص الشروط الشكلية كالتالي**

1) تقديم طلب الإسترجاع ضمن نموذج ملحق خاص بالإدارة يتضمن مبلغ الإسترجاع

والثلاثي من السنة المدينة المعنية

2) إمضاء الطلب تبعا لقانون الإجراءات الجبائية طبقا للمادة 73

3) تقديم الوثائق المرفقة مع الطلب :

- نسخ من التصاريح الشهرية للثلاثي المعنية بعملية الإسترجاع.

<sup>1</sup>وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص 36.

- نسخ من فواتير الشراء والكشوف الشهرية المطابقة لها .
- نسخ من فواتير البيع والكشوف الشهرية المطابقة لها .
- مستخرج من الضرائب .
- الكشوف البنكية المثبتة لعملية التسديد.
- نسخة من الميزانية الجبائية الخاصة لعملية التوقف عن النشاط<sup>1</sup> .

### ثالثا: تقديم التصريحات الشهرية

#### 1 شروط التصريح G50

يتعين على كل مدين بالضريبة خاضع للنظام الضريبي الحقيقي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يرسل قبل 20 يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة الذي يوجد مقره وإقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه ، كشف(صنف ح رقم 50) يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجموع الخاضعة للضريبة وفي نفس الوقت تسديد الضريبة المستحقة .

- فإذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة أقل من خمسين ألف دينار ( 50000 دج) فإنه يرخص للمكلف بالضريبة في السنة الموالية أن يصرح ويدفع هذه في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل المدني

- تطبيق عقوبة 10% من الحقوق المستحقة في حالة الإيداع المتأخر لهذا التصريح ترفع هذه العقوبة إلى 25% بعد إخطار المعني بتسوية وضعيته خلال شهر واحد ، إن الامتناع عن التصريح بالضريبة بعد انقضاء هذا الأجل يستوجب الفرض التلقائي للضريبة بتطبيق العقوبة الجبائية المذكورة أعلاه (25%)

- يترتب عن التسديد المتأخر للحقوق والرسم تحصيل عقوبة جبائية قدرها 10% وفيما يخص الرسوم على رقم الأعمال ، تطبق غرامة إلزامية نسبتها 3% عن كل شهر تأخير أو

<sup>1</sup> موقع المديرية العامة للضرائب، 26 افريل 2015، التوقيت 19:30 .

جزء من شهر دون أن يتعدى هذا الإلزام المجموع مع عقوبة 10% المنصوص عليها أعلاه  
نسبة 25%

## 2- كيفية ملء التصريح الشهري G50 :

- إن هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول إشعار خاص بالدفع يشمل كل الضرائب والرسوم المدفوعة فوراً ، أو عن طريق الاقتطاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الريح الحقيقي والنظام العام للرسم على القيمة المضافة وأصحاب المهن الحرة يعوض هذا التصريح ابتداءً من 1995/01/01 كل من:

- جدول الإشعار الخاص بدفع الرسم على النشاط المهني (لون أصفر).
- جدول الإشعار الخاص بدفع التسبيقات على الحساب المتعلقة بـ IBS (لون أبيض)<sup>1</sup>.
- جدول الإشعار الخاص بالدفع الجزافي وضريبة الدخل الإجمالي على الأجور (لون أزرق).

- جدول الإشعار الخاص بدفع الحق النوعي على البنزين والمواد الصيدلانية .
  - التصريح الخاص بالرسم على الاستهلاك الداخلي .
  - التصريح الخاص بالرسم النوعي الإضافي .
  - التصريح الخاص برسم على الكشوف.
  - التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة.
- خانة رقم 02 : تصرح وتسدد 3 تسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات في العشرين اليوم الأولى

من شهر مارس ، جوان ، نوفمبر (المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003).

خانة رقم 04 : هذه الخانة تخص المكلفين الذين يطلبون تسديد رسم على الكشوف .

أمثلة : المهن الحرة : الخانة 01 و 03 .

<sup>1</sup> موقع المديرية العامة للضرائب ، نفس المرجع .

تجار التجزئة : الخانة 01 و 03

تجار الجملة : الخانة 01 و 06 (الرسم على القيمة المضافة)

المنتجون 01 و 03 و 06 (الرسم على القيمة المضافة ) وعند الاقتضاء الخانة 05 (الرسم الداخلي على الاستهلاك).

- عندما تمارس أنشطة التجارة بالتجزئة أو بالجملة أو الأنشطة الإنتاجية من طرف شركات رأسمال ، فإن هذه الأخيرة تندرج ضمن الخانة رقم 02

تستعمل الإدارات والمكلفين بالطريقة حسب النظام الجرافي نموذجاً مبسطاً من التصريح المذكور (série G N 50 A)<sup>1</sup>.

### 3- كيفية تسديد الضريبة :

يستحسن عن المكلف بالضريبة تسديد ضرائبه بواسطة صك بنكي ، مما يسمح له بأداء التزاماته الجبائية دون التنقل إلى قابضة الضرائب عن طريق إرسال هذا التصريح إلى قابض الضرائب المختص إقليمياً مرفوقاً بالصك كما يستطيع أن يقوم بالتزاماته بالدفع عن طريق البريد بحيث يرسل هذا التصريح لقابض الضرائب مصحوباً بصك الدفع البريدي .

إذا لم يكن للمكلف بالضريبة حساباً بنكياً أو بريدياً ، فإنه يمكنه أداء الضريبة باستعمال حوالة خزينة بعنوان قابض الضرائب المختص لدى أي مكتب بريدي ، يرسل هذا التصريح في هذه الحالة إلى قابض الضرائب مرفوقاً بوثيقة إثبات الدفع المسلمة من طرف مكتب البريد .

إذا لم يمكن التسديد بالكيفيات المذكورة أعلاه تبقى دائماً أمام المكلف بالضريبة إمكانية الدفع نقداً لدى قابض الضرائب<sup>1</sup> .

### 4- محتويات التصريح الشهري G50

<sup>1</sup> نفس المرجع.

<sup>1</sup> موقع المديرية العامة للضرائب ، نفس المرجع .



**المطلب الثاني : إجراء إسترجاع الرسم على القيمة المضافة**

أولاً: الوثائق المطلوبة في عملية الاسترجاع

بغرض الحصول على استرجاع الرسم على القيمة المضافة يتوجب على المدين بالضريبة أن يودع في نفس الوقت الذي يبعث فيه تصريحه الشهري لرقم الأعمال ، ملف وذلك في أجل تقادم محدد بـ 4 سنوات<sup>1</sup> .  
ويجب أن يتضمن الملف الوثائق التالية :

- طلب إسترجاع مقدم في نسختين في استمارة توفرها الإدارة الجبائية مع الإشارة إلى سبب الإسترجاع وكذا مقدار الرسم للاسترداد لكل فترة فرض الضريبة مع كشف حساب دقيق مدعم بكل المستندات المثبتة (شهادة جمركية فواتير ، وكل وثيقة إثبات)  
- الشهادات الجبائية المبررة بدفع كل الضرائب المستحقة وكذا الإيداع المنتظم للتصريحات المكتتبة .

- الكشف الخاص بفواتير الشراء في نسختين والمتضمن لثلاث أعمدة ، أسماء وعناوين الممولين ، تاريخ وقيمة كل فاتورة وكذا مقدار الرسوم المطابقة .

- بيان أو دليل مقدار المبيعات المحققة عند التصدير أو بالإعفاء من الرسم عن طريق تقديم شهادة التصدير أو شهادات الشراء بالإعفاء التي تؤشر عليها المصلحة ثم تصوبها .

- بعد دراسة الملف من طرف مصلحة الوعاء الضريبي على مستوى الولاية يبعث هذا الأخير إلى المدير الجهوي من أجل تأشيرة التطابق ثم إلى الإدارة المركزية (مديرية المنازعات) للتأشيرة والرأي وللبعث إلى مصلحة الدفع.

**ثانياً:** الشروط المرتبطة بعملية التسديد فيما يتعلق بحالة تسديد الرسم على القيمة المضافة الأخيرة الفارق بين الرسم على القيمة المضافة المطبق عند اقتناء مواد أو منتجات ونسبة الرسم على القيمة المضافة عند التنازل عن هذه المواد لابد من تقديم التوضيحات التالية :

<sup>1</sup>وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص 37.

1) أولاً يجب أن يكون طلب التسديد موالى لتواجد دفعة لها أثر منذ 3 أشهر متتالية على الأقل .

2) بعد ما يجب أن يضم ملف التسديد زيادة عن شهادات الأحداث المطلوبة كشف تلخيص شهري يعرض المشتريات أو المواد المستوردة المنجزة عن طريق فواتير أو وثائق جمركية تشير إلى المقدار الحقيقي للشراء دون الرسم أو مقدار تكلفة وتأمين الشحن الخاضعة للرسم عندا لاستيراد وكذا نسبة الرسم على القيمة المضافة المطابقة.

3) أخيرا يجب أن يقدم طلب التسديد كما يلي :

- استعمال المطبعة التي تعرف مميزاتها في النموذج المرفق في الملاحق .
- إمضاء الطلب من طرف المكلف بالضريبة والتي يجب أن يضم تأشيرات المفتش المكلف بالتحقيق في الملف والمدير الولائي وكذا المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً<sup>1</sup>.

بعد الدراسة يبعث الملف المتضمن لكشوفات ومستندات مثبتة في نسخ حسب المنهاج المعتادة إلى الإدارة المركزية بغرض تحديد إذن بالصرف .

### المطلب الثالث: أمثلة عن حالات الإسترجاع

أولاً: حالة إسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بأملك الوقف

يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة الذي أنقل عمليات حفظ وبناء أملك الوقف

ضمن الشروط المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 03 - 257 المؤرخ في 2003/07/22

الذي يحدد كفاءات تطبيق أحكام المادة 37 من قانون المالية 2003

التسبيق المالي : يمكن للمؤسسات التي قدمت طلبات للاسترجاع الدفع المسبق للرسم على

القيمة المضافة ، أن تستفيد بموجب أحكام المادة 53 من قانون رقم 84-17 المؤرخ في 8

<sup>1</sup> موقع المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 38

شوال 1404 الموافق لـ 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية ، من تسبيق مالي بعد إيداع الطلب و التأكد من صحة الوثائق والمستندات المقدمة<sup>1</sup>.

تتمثل المؤسسات المؤهلة للاستفادة من هذا الإجراء تلك المستوفية للشروط

المنصوص عليها في المادتين 50 و 50 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال يحدد التسبيق المالي بمعدل 50% من مبلغ الدفع المسبق المثبت رسميا من طرف المصلحة المسيرة للملف .

- يجب أن يدفع هذا التسبيق من طرف قابض الضرائب وفقا للضمانات التي يفرضها تبعا للمراقبة الرسمية للطلب ، مبدأ الحفاظ على مصالح الخزينة لا يمكن أن يتم دفع المبلغ المتبقي إلا بعد تحديد المبلغ الإجمالي الذي تم قبول استرداده ، تبعا للدراسة المعمقة للطلب. مثال حول احترام أجل تقديم طلب الإسترجاع :

لنكن مؤسسة لها حق إسترجاع الرسم على القيمة المضافة والتي تظهر تصريحات

ل(ج 50) للفصل المدني لسنة 2010 قرضا للرسم على القيمة المضافة .

الجدول رقم (2): تصريحات (ج 50) للفصل المدني الأول لإحدى المؤسسات

تصريح ج 50

الفصل المدني الأول 2010	قرض، ر ، ق، م	ر ، ق ، م ، للدفع
جانفي	600000	-
فيفري	800000	-
مارس	1000000	-

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 257-03 المؤرخ في 2003/07/22 المتعلق بتطبيق احكام المادة 37 من قانون المالية.

في شهر أبريل : بتاريخ 2010/04/12 أودعت المؤسسة تصريح ج 50 لشهر مارس يحمل قرضا للرسم على القيمة المضافة مقدرا بـ 1000000 دج موازاة مع التصريح وفي نفس التاريخ قدمت المؤسسة طلب إسترجاع هذا القرض . وبما أن المؤسسة قد احترمت الأجل المحدد قانونا لتقديم الطلب وهو قبل 20 أبريل 2010 فإن هذا الطلب يعتبر مقبولا .

في شهر ماي :

إذا أودعت المؤسسة طلب الإسترجاع القرض المقدر بـ 1000000 دج في تاريخ 10 ماي 2010 فإنها لم تحترم الأجل المحدد لذلك .

وبالتالي فإن طلبها سيرفض تلقائيا ولكن بإمكان المؤسسة تحميل القرض في التصريحات القادمة

- سواء تقدم طلبا جديدا لإسترجاع القرض ، إذا كانت في حالة دائنة خلال الفصل المدني القادم

- أو تحميل هذا القرض على الرسم على القيمة المضافة لشهر ماي أو الأشهر التي تليه .  
جدول يلخص الآجال النهائية لتقديم طلبات إسترجاع قروض للرسم على القيمة المضافة  
الجدول رقم ( 3 ) : الآجال النهائية لتقديم طلبات إسترجاع قروض للرسم على القيمة المضافة

أكتوبر	جويلية	أفريل	جانفي	الفصل المدني الذي يكون خلاله القرض
نوفمبر 2010	أوت 2010	ماي 2010	فيفري 2010	
ديسمبر	سبتمبر	جوان	مارس	
قبل 20 جانفي 2011	قبل 20 أكتوبر 2010	قبل 20 جويلية 2010	قبل 20 أفريل 2010	آخر أجل لتقديم طلب الإسترجاع

ثانيا: حالات الإسترجاع المتعلقة بالحد الأدنى للقروض الخاص بإسترجاع الرسم على القيمة المضافة

تظهر المؤسسة في الفصل المدني الثالث قروض الرسم على القيمة المضافة التالية :

جويلية	1.600.000 دج
أوت	1.100.000 دج
سبتمبر	999.000 دج

تودع هذه المؤسسة في 16 أكتوبر طلب إسترجاع القرض المقدر بـ 999000 دج. وبعد دراسة هذا الطلب تقرر رفضه لأن المبلغ الذي طلب إسترجاعه لا يصل إلى الحد الأدنى ( 1000000 دج) رغم أن تصريحات شهر جويلية وأوت تحمل قروض يفوق مقدار ما الحد الأدنى .

المثال التالي يبين طلبات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة في نظر القانون : مع تحديد أجال تقديم طلبات الإسترجاع إلى العشرين اليوم الأولى التي تلي الفصل المدني يجب أن يخص طلب الإسترجاع ، قرضا مشكلا خلال الثلاثة أشهر المتتالية من كل فصل مدني .

لكن ثلاث مؤسسات يحق لها الإسترجاع والتي قدمت طلبات في هذا الشأن

الجدول رقم (4): أمثلة عن طلبات الإسترجاع لثلاث مؤسسات

مثال الطلب	تصريحات ج50			المؤسسة
	ر ، ق ، للدفع	قرض ر ، ق ، م	الفصل المدني الثاني	
مقبول شكلا	2000000	-	أفريل	01
	-	700000	ماي	

	-	1000000	جوان	
مقبول شكلا	-	1200000	أفريل	02
	2000000	-	ماي	
	-	2000000	جوان	
مقبول شكلا	-	2100000	أفريل	03
	-	2200000	ماي	
	-	1200000	جوان	

ثالثا: حالة منع تحميل قرض الرسم على القيمة المضافة

لتكن مؤسسة لها الحق في إسترجاع الرسم على القيمة المضافة والذي يظهر تصريحها ج  
50 لشهر مارس كمايلي :

أ- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة 17500000 دج مبلغ الرسم

1225000 دج

ب- الحسومات:

المبالغ (دج)	البيانات
2800000	قرض سابق
800000	رسم على القيمة المضافة / سلع وخدمات
3600000	مجموع الحسومات
-	رسم على القيمة المضافة / عقارات
3600000	مجموع الحسومات

ج - رسم على القيمة المضافة للدفع

المبالغ (دج)	البيانات
1225000	مجموع الرسوم
2375000	قرض للتحميل
2375000	تودع هذه المؤسسة طلبا لاسترجاع القرض المحدد

تصريح ج 50 لشهر أبريل أودع قبل 20 ماي :

أ- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة 40000000 دج ، مبلغ الرسم 2800000 دج  
ب- الحسومات:

المبالغ (دج)	البيانات
0	قرض سابق
800000	رسم على القيمة المضافة / سلع وخدمات
1200000	رسم على القيمة المضافة / عقارات
2000000	مجموع الحسومات

ج - رسم على القيمة المضافة للدفع:

المبالغ (دج)	البيانات
2800000	مجموع الرسوم
2000000	مجموع الحسومات
0	قرض للتحميل
800000	رسم على القيمة المضافة للدفع

- عندما قامت المؤسسة بإلغاء القرض السابق المقدر بـ 2375000 دج فقد احترمت قاعدة عدم التحميل .

وبالعكس إذا لم تحترم هذه المؤسسة قاعدة عدم التحميل للقرض السابق بعدم إلغائه فإن

حالتها الجبائية ، فيما يخص الرسم على القيمة المضافة لشهر أفريل هي كما يلي :

أ- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة 40000000 دج ، مبلغ

الرسم 2800000 دج

ب- الحسومات:

المبالغ (دج)	البيانات
2375000	قرض سابق
800000	رسم على القيمة المضافة / سلع وخدمات
1200000	رسم على القيمة المضافة / عقارات
4375000	مجموع الحسومات

ج- رسم على القيمة المضافة للدفع:

المبالغ (دج)	البيانات
2800000	مجموع الرسوم
4375000	مجموع الحسومات
1575000	قرض للتحميل

وفي هذه الحالة سوف يلغي الفرض المحمل والمقدر بـ 2375000 دج وبالتالي ينتج

مبلغ 800000 دج رسم على القيمة المضافة للدفع .

المثال الآتي يبين إجراءات حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن

النشاط :

لتكن مؤسسة توقفت عن النشاط في 2010/06/18 .

يبين تصريح (ج 50) لشهر فيفري قرضا للرسم على القيمة المضافة المقدر 18000000 دج .

- مخزون بضائع إلى 2010/06/18 رسم على القيمة المضافة المحسومة 100000 دج.  
- أملاك قابلة للإهلاك.

- آلة مقتناة في شهر جوان 2008 ، عامين باستعمال رسم على القيمة المضافة المحسومة 400000 دج.

- آلة لنقل البضائع مقتناة في شهر جوان 2004 ، ست سنوات استعمال الرسم على القيمة المضافة المحسومة 250000 دج

- سيارة سياحية ، الرسم على القيمة المضافة المحسومة 200000 دج .  
حساب مبلغ الإسترجاع :

- قرض محصل عليه 1800000 دج

- الرسم على القيمة المضافة للتسوية 540000 دج

- مخزون 100000 دج

- أملاك  $400000 \times \frac{3}{5} = 240000$  دج

- سيارة سياحية : 200000 دج

540000 دج

القرض القابل للإسترجاع :

$1800000 - 540000 = 1260000$  دج

**المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية على إسترجاع الرسم على القيمة المضافة .**

الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع ، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير ، نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو التجاوز المحكوم لحقوقه ، ويترتب عن ذلك أثر عدة .

فأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة ، فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا ، ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنهما في النظام الجبائي ، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي .

**المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية**

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة .

حيث عرف فايول الرقابة بأنها " التحقق مما إذا كان كل شئ يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة ، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها <sup>1</sup> " .

فالرقابة هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة ، فإن رقابتها حسب *claud laurent* تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة <sup>2</sup> .

**أولا : مفهوم الرقابة الجبائية**

<sup>1</sup> حمدي سليمان سحيمات القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية – دراسة تحليلية وتطبيقية - ، مكتبة دار الثقافة ، الأردن ، 1998 ، ص13

<sup>2</sup> *claud laurent ,contrôle fiscal , - la vérification personnelle - , Bayausaine , France , 1995,page 13.*

الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين ، لغرض إكتشاف العمليات التدايسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها .

### ثانيا : أشكال الرقابة الجبائية

إن المراقبة للتصريحات الجبائية تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة ويمكن أن تكون رقابة مختلطة أو رقابة فئوية .

**1- الرقابة العامة :** تتم على مستوى مفتشية الضرائب ، ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة ( الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق ) ، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز من غير تنقل أو أبحاث خاصة <sup>1</sup>.

#### 1-1 الرقابة الشكلية :

تعد الرقابة الشكلية الخطوة الأولى التي تباشرها الإدارة الجبائية في عملية الرقابة ، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، فهي تشمل العمليات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة (أخطاء الحساب ، المعدلات) .

وتقوم كذلك بمقارنة المعطيات المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية فيما يتعلق مثلا بالرسم على النشاط المهني ، الرسم على القيمة المضافة والتصريحات السنوية المتعلقة بأرباح الشركات والضريبة على الدخل .

#### 2-1 الرقابة على الوثائق :

<sup>1</sup> ولهي بوعلام ، نحو إطار مقترح في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية ، ملتقى دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس ، كلية العلوم الاقتصادية ، سطيف 21/20 أكتوبر 2009 ، ص 6.

بخلاف الرقابة الشكلية ، فإن الرقابة على الوثائق إنتقائية وغير منظمة ، وهذا الإنتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية ، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية .

وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلائمها مع المداخل المصرح بها والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة ، والتي يتم إستكمالها في حال النقصان بطلبات تبرير تطلب من المكلفين.

## 2- الرقابة المعقدة :

وفيها يتم التمييز بين نوعين من الرقابة ، الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف ، حيث تتمثل مهام المديرية الفرعية في التكفل بالبحث في المواد الخاضعة للحماية والتحقيقات والقيام بالمراقبة الجبائية .

تقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بفحص جبائي ومحاسبي للمكلفين بالضريبة ، الخاضعين لنظام حقيقي ، وتشمل كذلك المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات إعتامادا على معايير منها :

- التصريح بالعجز المكرر .
- النقص المستمر في الربح المحقق<sup>11</sup> .

## 1-2 الرقابة على المحاسبة :

عن الفحص المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الإستغلال ، أي أن هذا الفحص يعني الذين هم ملزمون بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي .

هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية<sup>2</sup>

<sup>1</sup> رجال نصر ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2007 ، ص 96.

<sup>2</sup> عيسى بالخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة حاج لخضر ، باتنة ، 2004 ، ص 58 .

كالدفاتر المحاسبية ، إذ بواسطتها يتأكد العون المراقب من صحة التصريحات للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال النتائج المحددة عن طريق المحاسبة ، والفحص المحاسبي يتم إما على أشخاص طبيعيين أو معنويين الملزمين بمسك المحاسبة وتشمل المداخل والضرائب التالية الضريبة على أرباح الشركات ، الأرباح غير التجارية ، الأرباح الصناعية والتجارية ، الرسم على رقم الأعمال ، ويقوم هذا الفحص على تحديد القيمة على أساس أربع سنوات الأخيرة من النشاط.<sup>1</sup>

## 2-2 الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة:

تضم مجموعة من المعلومات المشكلة للمصلحة التي تقوم بدراستها عن طريق الرقابة المعمقة والتي تتمثل في دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر لكل ملف ، وهذا النوع من الرقابة يستطيع لمس النشاط وكذلك الشخص الطبيعي. تنص المادة 21 / 1 من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أو لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة ، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة أخرى"<sup>2</sup>

## 3- الرقابة المشتركة :

الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب ، جمارك ، تجارة) ، بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر افريل 1996 وأسست رسميا بمرسوم تنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27 ، خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى إرتفاع حجم المنازعات بسبب التصريحات التي تجريها الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1996/06/21 بالتدخل

<sup>1</sup>- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الجزائر ، دار هومة للنشر، 2011، ص22.

<sup>2</sup>- المادة 1/21 ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2010.

لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى إحترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء .

إن تقييم مصالح الفرق المختلطة يستوقفنا عند النقائص التالية :

- عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذه الفرق من قبل المصالح المركزية.
- عدم فعالية التنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق .
- عدم التأطير الجيد لهذه الفرق .

#### 4- الرقابة الفئوية (المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم أدوات مكافحة التهرب

الضريبي في هذا الميدان وهو يخص المعاملات التالية :

- العقارات المبنية .
- العقارات غير مبنية .
- مراقبة المداخل العقارية .<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني : الرقابة الجبائية على المشتريات

ويستطيع المراجع الجبائي أن يقوم بعملية الرقابة على المشتريات من خلال الزوايا التالية .

#### 1- زيادة المشتريات :

يستطيع المكلف بالضريبة اللجوء إلى الزيادة في المشتريات من أجل التأثير على النتيجة

الجبائية والرسم على القيمة المضافة وهذا عن طريق المعلومات التالية :

- تسجيل الفاتورة الواحدة في يوميتين مساعدتين مختلفتين .
- التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة طبق الأصل .
- تسديد فواتير وهمية (مسددة نقدا).
- تسجيل فواتير شراء من السنوات السابقة .

<sup>1</sup>- ولهي بوعلام ، مرجع سابق ، ص11.

ولذلك فإن المراجع الجبائي مطالب بكشف هذه الزيادات وذلك بالتدقيق في فواتير الشراء ومقارنتها مع وصلات التسليم إن وجدت هذا من جهة ومقارنتها مع مخرجات الكشف البنكي من جهة اخرى ، وكذلك مقارنتها مع المعلومات الواردة من طرف الموردين (عن طريق المراسلة ) .

## 2- تخفيض المشتريات :

يستطيع المكلف بالضريبة اللجوء إلى تخفيض المشتريات من أجل الرفع من الهامش الإجمالي للربح بصورة تؤدي إلى إرتفاع وهمي في رقم الأعمال وذلك عن طريق المعلومات التالية :

- تعتمد نسيان تسجيل بعض الفواتير .
  - تسجيل بعض المشتريات في حساب المصاريف العامة.
  - تعتمد تسجيل الأخطاء المادية .
  - تعتمد جلب فواتير الشراء من بائعي التجزئة<sup>11</sup> .
- ولذلك فإن المراجع الجبائي مطلوب منه المراقبة المزدوجة للمشتريات والمخزونات، ومراقبة وصولات التسليم ومخرجات الكشف البنكي والمعلومات الواردة من طرف الموردين .

## 3- التأثير على المشتريات :

يستطيع المراجع الجبائي التحقيق في المشتريات ، وذلك للتأكد من حقيقة الرسم على المشتريات الذي تم خصمه ضمن الوثيقة G50<sup>2</sup>.

**المطلب الثالث: الرقابة الجبائية على المبيعات**

**أولاً: المراجعة الجبائية للحساب 70**

✓ طرق الرقابة الجبائية الممكنة هي:

- مراقبة صحة الحسومات والتنزيلات خارج الفاتورة المصرح بها

<sup>1</sup> محاضرة ، مقياس المراجعة الجبائية ، الأستاذ ولهي بوعلام ، السنة الجامعية 2014-2015 .  
<sup>2</sup> نفس المرجع.

- التأكيد من أن الحسومات لا تكتسي صفة عمولة او تقديم خدمة ا وان المستفيد منها شخص آخر بعقد لكي تصبح قابلة للتخفيض من العمليات الخاضع للرسم على القيمة المضافة.<sup>1</sup>
- التأكيد من أن الملاحظات يمكن ان تكون محل اعتبار ، ومستفاد منها نهائيا للمؤسسة ومدرجة في محاسبتها ( حساب المقبوضات )
- التأكيد من أن من غير المفضل الفوترة المتتالية للأغلفة القابلة للاسترجاع بالرسم على القيمة المضافة
- التأكيد من أن التخفيضات المهمة لا يمك تثبيتها
- التأكيد من أن المؤسسة قامة بتقبيد كل نواتج بيع الفضلات
- التأكيد من طبيعة الفضلات الجديدة أو المواد القابلة للاسترجاع أنها ليست محل احتجاج
- التأكيد من أن كل الفواتير خارج الرسم على القيمة المضافة مرفقة بتعليل:
- وثيقة جمركية للخروج من التراب الوطني
- شهادة تصدير مصادق عليها من قبل المصالح الجبائية
- التأكيد من أن الرسم على القيمة المضافة التي مست عناصر السعر المتحصل من الصادرات قد تم استرجاعه من قبل المؤسسة
- التأكيد من أن النشاط لا يخضع للجباية العقارية
- التأكيد من أن النشاط لا يخضع لرسم شبه جبائي
- مراقبة مدة الاحتفاظ الفواتير
- مراقبة بان نظام الفوترة للمؤسسة يستجيب للقواعد المشروطة على الرسم على القيمة المضافة

<sup>1</sup> - Ridha Killassi, l'audit fiscal, edition BERTI , Algerie, 2013, p470.

- إجراء مقارنة بين:<sup>1</sup>
- المنتجات التي تظهر في حساب النتائج بالوثيقة الجبائية
- المنتجات التي تظهر في حساب النتائج بالوثيقة المحاسبية
- التأكد من أن كل المنتجات مسجلة في جدول حساب النتائج
- مراقبة التطابق بين تقييم المبيعات وحركة المخزون للمنتجات تامة الصنع
- التأكد من أن التسليمات للذات والتقييدات صحيحة
- مراقبة الربط بين المواد والمنتجات ونتائج سنة النشاط بالعودة الى مواصفات المواد والخدمات وتسليم البضائع
- التأكد من أن مبلغ النقل على البضاعة المباعة الذي قامت به المؤسسة بنفسها لم يكن مدمجا في سعر البيع ويظهر مع ذلك في ح/704
- فحص التسويات التي أجريت خلال عملية الجرد والتأكد من أن كل التسليمات غير مفوترة مسجلة بحساب النتائج
- فحص فواتير غير المسددة والتأكد من تقييدها
- التأكد من أن المؤسسة قامت بتقييد مبيعات الفضلات، وذلك بفحص العقود والفواتير الخاصة بها

### الرقابة الجبائية للحساب د/72

- ترصيد الحساب يمثل التغير بين مخزون الافتتاح ومخزون إقفال السنة، هذا التغير مهما كان ايجابيا أو سلبيا، يجب أن يكون في مستوى منتجات السنة، وعلى المراجع أن يقوم بالجرد المادي للمخزون والأشغال الجارية وذلك من اجل تجنب كل مخاطر الزيادة او النقصان في نتائج نهاية السنة
- الرقابة الجبائية على حساب الإنتاج المثبت

<sup>1</sup> Ibid, pp 471-472.

هذا الحساب يسجل تكلفة الأشغال الموجهة للاستعمال الداخلي للمؤسسة، ويجب على المراجع أن يفحص التقارير التقنية وكل الوثائق المثبتة للتكاليف المصرح بها للإنتاج من أجل التأكد من التقييم الصحيح للمنتج، وكذلك على المراجع ان يعود للحالة المفصلة للعقارات التي تظهر في الأصول، والتدقيق في كل الوثائق المثبت لهذه المداخل الناتجة عن هذه العمليات من أجل التأكد من صحة تقارب هذه المنتجات مع الدخل الخاضع للرسم.

✓ طرق الرقابة الجيائية الممكنة على إعانة التوازن والإعانات الأخرى للاستغلال هي:<sup>1</sup>

– التأكد من القبض الحقيقي لمبالغ إعانات الاستغلال وذلك بالعودة الى سجل المقبوضات

– التأكد من كل إعانات الاستغلال والتوازن مدمجة في القاعدة الخاضعة للضريبة الخاصة بالسنة المالية التي تم استلامها فيها.

– وجود جزء من رقم الأعمال غير مفوترة

– عدم تسجيل أشغال منجزة من قبل المؤسسة لذاتها

– عدم إدماج الهبات والعطايا المستفاد منها

– عدم احترام أجل الفوترة

– عدم احترام مبدأ السنوية

✓ طرق الرقابة الجيائية الممكنة على المنتجات والعمليات الأخرى د/75 هي:

– مراقبة الامتيازات الناتجة عن استغلال العقارات المستعملة لأغراض شخصية أو

بدون مقابل، يجب أن تكون مدمجة في المداخل العقارية الخاضعة ومصرح بها

كامتيازات للمستفيدين

– التأكد من أن الفروع في حالة عدم وجود شركات مدنية للإنشاءات مسيرة بقوانين

خاصة

<sup>1</sup> - Ibid, p473.

- ملاحظة تقييد الأرباح الموزعة:<sup>1</sup>
- إذا كانت هذه الأرباح مقيدة بالمبلغ الصافي فإنها تدرج في الضريبة على أرباح الشركات بالنصف
- وإذا كانت مسجلة بالمبلغ الخام، والضريبة مدمجة فيها تدرج كليا في الضريبة على ارباح الشركات
- التأكد في حالة إعادة توزيع الشركة الأم للمنتجات المساهمة المعفية من الضريبة على أرباح الشركات بشرط أن التسبيق الضريبي الموافق لها، كان مخفضا من الاقطاع الضريبي المفروض سابقا
- التأكد من أن الجزء من التسبيق الضريبي الخاص بالمنتجات المقبوض من الفروع لم يكن مخفضا من الضريبة على أرباح الشركات الخاضعة لها الشركة الأم
- مراقبة المنح المقبوضة، التي لا تمثل خدمات غير ظاهرة او سعر مكمل لمبلغ المبيعات الخاضع للرسم على القيمة المضافة
- ملاحظة أن كل الإمكانيات للتقليل من الضريبة على فائض القيمة قد استعمل
- مراقبة الاختلالات التي يمكن أن تنتج بين التصريح الجبائي والمحاسبي
- تقريب أرقام الأعمال المصرح بها مع تلك المقيدة بي المحاسبة
- في حالة الفواتير غير المدفوعة الثمن كليا التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة الخاص بها قد تم تصفيته
- التأكد من أن المؤسسة قامت بتسجيل الرسم على القيمة المضافة للخدمات المقدمة والمستغلة خارج التراب الجزائري
- ✓ طرق الرقابة الجيائية الممكنة على حساب المنتجات المالية د/76 هي:

<sup>1</sup> - Ibid, p474.

- مراقبة التطبيق الصحيح على المداخل والمنتجات الواردة من الخارج والاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي
- مراقبة الشروط الصحيحة المدونة في اتفاقيات القروض وخاصة معدل الفائدة وكذلك قانونية هذه الاتفاقيات
- مراقبة حساب إعادة إدماج الاهتلاكات
- إدماج المنتجات المساهمة الناتجة عن الشركات الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات في قاعدة الربح
- عدم احترام شروط الصفقة بالنسبة لفوائد القرض
- ✓ طرق الرقابة الجبائية الممكنة على حساب العناصر غير عادية -نواتج- د/77 هي:<sup>1</sup>
- التأكد من أن المنتجات الاستثنائية الناتجة عن إعادة تهيئة أو انجازات لمصلحة المستأجرين بان تكون مدمجة في الأرباح الخاضعة.
- ✓ طرق الرقابة الجبائية الممكنة على حساب د/78 هي:
- مراقبة صحة إعادة دفع المؤونات
- التأكد من ان المؤونات الخاصة المستخرجة من الأصول او من مخاطر محتملة قد أصبحت فعلية خلال السنة
- تعريف إعادة بعث التموينات غير الخاضعة

<sup>1</sup> - Ibid, p475.

### خلاصة الفصل

بعد دراسة الفصل الثاني تم التعرف على أن هناك حالات لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة وفق شروط و إجراءات معينة يقوم بها المكلف للحصول على هذا الحق في حالة طلبه ، وان حالات الاسترجاع لها حد أقصى، ومنع تحميل قرض الرسم على القيمة المضافة بعد تقديم طلب الاسترجاع.

# الفصل

## الثالث

دراسة حالة

مفتشية الضرائب إشبيلية  
-المسيلة-

**تمهيد:**

من أجل تقريب المفهوم النظري مع الواقع التطبيقي الخاص بعملية استرجاع الرسم على القيمة المضافة يتم في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية لمفتشية الضرائب إشبيلية- المسيلة- وقدم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية .

المبحث الأول : التعريف بالمفتشية .

المبحث الثاني : تقديم حصيلة الرسم على القيمة المضافة للسنوات الأربعة الأخيرة في المفتشية.

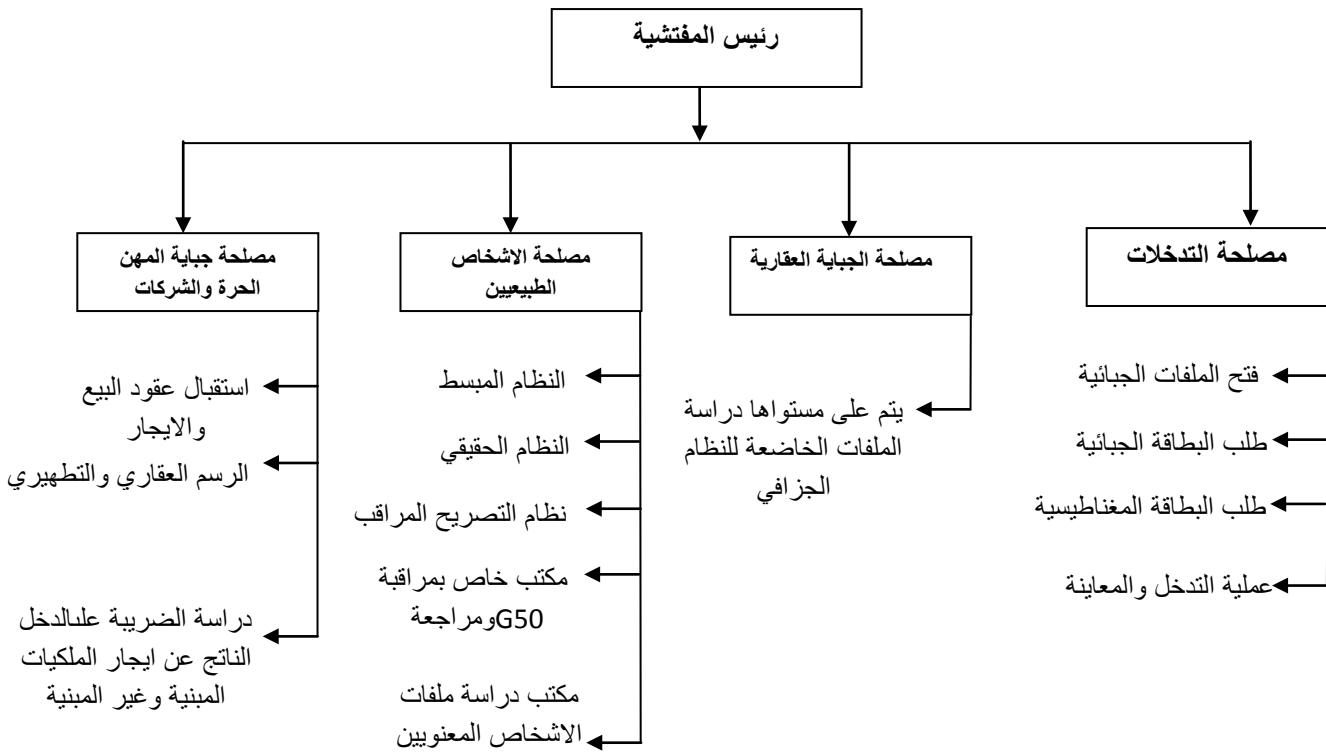
المبحث الثالث : دراسة أثر عملية الإسترجاع على الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة .

المبحث الأول : تقديم المفتشية وهيكلها التنظيمي ومهامها.

المطلب الأول : تقديم المفتشية

تعتبر مفتشية الضرائب إشبيلية من أهم وأكبر المفتشيات على المستوى الولائي وقد تأسست هذه المفتشية بعدما إنشقت عن مفتشية الضرائب وعوac المدني سنة 2003 و مهيكلة بالشكل التالي :

الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب إشبيلية



المصدر : مفتشية الضرائب إشبيلية

المطلب الثاني : مهام مفتشية الضرائب إشبيلية المسيلة

أولاً: مهام مصلحة التدخلات

يتم على مستواها فتح الملفات الجبائية، طلب البطاقة الجبائية والبطاقة المغناطيسية، ويتم أيضا على مستواها عملية التدخل والمعاينة.

وبعد فتح الملف الجبائي الذي من خلاله يعطى للمكلف رقم مادة وبعدها توجه المصلحة ملف المكلف للمصلحة التي يتم على مستواها دراسة الملف ومتابعته.

### ثانيا: مهام مصلحة الجباية العقارية

يتم على مستواها استقبال عقود البيع والإيجار، وبالتالي دراسة الضريبة على الدخل الإجمالي الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، وأيضا تضم بطاقيات يدرس على مستواها الرسم العقاري والرسم التطهيري

### ثالثا: مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين

ويتم على مستواها دراسة الملفات الخاضعة للنظام الضريبي الجزافي.

### رابعا: مصلحة جباية المهن الحرة والشركات

يتم على مستواها دراسة الملفات الخاضعة للنظام الضريبي المبسط والنظام الضريبي الحقيقي ونظام التصريح المراقب حيث توزع فيها الملفات إلى ثلاث قطاعات، يشرف على كل قطاع عون ضريبي، وأيضا تحتوي المصلحة على مكتب خاص لمراقبة ومراجعة التصريحات الشهرية، يضاف إلى ذلك مكتب لدراسة الملفات التابعة لأشخاص المعنويين.

المبحث الثاني : تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة خلال (2011-2014)

المطلب الأول : تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة المسددة عن طريق G50

باعتبار سنة 2011 هي سنة الأساس :

الجدول رقم (5): نسب تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة المسددة عن طريق

g50 خلال 2011-2014. الوحدة (دج)

نسب التطور	تسديد عن طريق G50	السنوات
-	742967946	2011
-6.78%	692563952	2012
-34.6%	485727532	2013
-4.48%	709671517	2014
	2630930947	المجموع

المصدر: قباضة الضرائب وعواع المدني

-نلاحظ أنه من سنة 2011 إلى 2012 كانت إنخفاض بنسبة 6.78%

ففي سنة 2011 كانت TVA 742967946 دج فانخفضت إلى 692563952 دج

-نلاحظ أنه في سنة 2013 شهدت حصيلة TVA إنخفاض متزايد بنسبة 34.6 %

فوصلت الحصيلة إلى 485727532 دج.

-نلاحظ أنه في سنة 2014 شهدت حصيله TVA انخفاضا متناقصا بنسبة 4.48% فوصلت الحصيله إلى 709671517 دج

**المطلب الثاني : تطور حصيله TVA المسدده عن طريق الورد الإضافي**

باعتبار سنة 2011 هي سنة أساس :

**الجدول رقم(6): نسب تطور حصيله الرسم على القيمة المضافة المسدده عن طريق الورد الإضافي خلال 2011-2014. الوحدة (دج)**

السنوات	تسديد عن طريق الورد الإضافي	نسب التطور
2011	19965603	-
2012	33663725.57	+68.6%
2013	15655839	-21.58%
2014	28076993	40.6%
المجموع	97362160.57	

المصدر: قباضة الضرائب وعواع المدني

-نلاحظ في سنة 2012 إرتفاع بنسبة 68.6 % مقارنة بنسبة 2011 فكانت الحصيله في 2011 19965603 دج فأصبحت 33663725.57 دج

-نلاحظ أنه في سنة 2013 شهدت الحصيله إنخفاض بنسبة 21.58% فبعد أن كانت سنة 2011 19965603 دج أصبحت سنة 2013 15655839 دج

-نلاحظ أنه في سنة 2014 شهدت حصيللة TVA إرتفاعا بنسبة 40.6% فبعد أن كانت 19965603 دج سنة 2011 أصبحت 28076993 دج سنة 2014

المطلب الثالث : تطور الحصيللة الإجمالية لـ TVA (G50 + الورد الإضافي)

الجدول رقم(7): تطور الحصيللة الاجمالية للرسم على القيمة المضافة (G50 + الورد الإضافي) خلال 2011-2014. الوحدة (دج)

السنوات	تسديد عن طريق G50	تسديد عن طريق الورد الإضافي	الحصيللة الإجمالية	نسب التطور
2011	742967946	19965603	762933549	-
2012	692563952	33663725.57	726227677.6	-4,8%
2013	485727532	15655839	501383371	-34.2%
2014	709671517	28076993	737748510	-3,3%
المجموع	2630930947	97362160.57	2728293108	

المصدر : قابضة الضرائب وعواع المدني

باعتباره سنة 2011 هي سنة الأساس :

- نلاحظ أن الحصيللة الإجمالية انخفضت بنسبة 4,8% لسنة 2012 مقارنة بنسبة 2011 بعد أن كانت 762933549 دج أصبحت 726227677 دج

- نلاحظ أن الحصيللة الإجمالية انخفضت بنسبة 34.2% بعد أن كانت سنة 2011 762933549 دج أصبحت 501383371 دج سنة 2013.

-نلاحظ أن الحصيلة الإجمالية انخفضت بـ 3,3% فبعد أم كانت سنة 2011  
762933549 دج

أصبحت 737748510 دج سنة 2014

المبحث الثالث : أمثلة عن حالات الاسترجاع على مستوى مفتشية الضرائب إشبيلية .

إن الدراسة الميدانية مكنتنا من الإطلاع على حالي استرجاع هما :

المطلب الأول : الحالة الأولى متعلقة بالتصدير.

التعريف بالمكلف:

الاسم ، اللقب أو المقر الاجتماعي:

النشاط الممارس : التصدير  مؤسسة  تقديم الخدمات   
منتج  شراء وإعادة بيع

العنوان:

مصلحة التأسيس: مفتشية الضرائب إشبيلية

قابضة الضرائب: وعواع المدني

رقم التعريف الجبائي:

تاريخ ورقم تسجيل الطلب:

الفصل المدني: الفصل الرابع

تقييم الوضع العام للمكلف

مصلحة التأسيس:

العامل المكلف بالملف الاسم :

الرتبة :

1 / احترام الالتزامات التصريحية والدفع :

1- تصريح رقم الأعمال G50 :

إيداع منتظم

إيداع لاحق (تحديد التصريحات المعنية)

غياب التصريحات (تحديد التصريحات المعنية)

2- التصريح السنوي :

إيداع منتظم

إيداع لاحق (تحديد التصريحات المعنية)

غياب التصريحات (تحديد التصريحات المعنية)

3- ديون جباية:

المبلغ:

نوع الضريبة والرسم :

الأقدمية:

II أخلاقيات المكلف:

- 1- هل المكلف مدرج في ملف المتكهربين  نعم  لا
- 2- هل المكلف كان محل شكوى إيداع  نعم  لا
- 3- هل المكلف كان محل تذكير هام للرسم على القيمة المضافة  نعم  لا

طبيعة التذكير:

مراجعة على الوثائق

مراجعة المحاسبة- مبلغ التذكير 80000 دج

معلومة

نوع التذكير

رقم أعمال غير مماثل

إعادة دمج الرسم على القيمة المضافة / المشتريات

- مبالغ التذكير على الرسم على القيمة المضافة والنشاطات المعنية:

مبلغ 2005: 9000 دج

مبلغ 2006: 30000 دج

مبلغ 2007: 13000 دج

مبلغ 2008: 16000 دج

- مصدر التذكير على الرسم على القيمة المضافة المتكبدة نتيجة التقاضي.

رفض كلي  رفض جزئي لضم المبلغ  قبول كلي (ضبط المبلغ)

III وضعية المكاف:

شركة جديدة  مؤسسة محولة حديثا

شركة في حالة تصفية  شركة متوقفة

شركة نائمة (عدم وجود التصريح - مع ضبط المدة)

IV / المصادقة على تصريحات رقم الأعمال المصحوبة بطلب :

تصريحات G50 المرفقة بالبيانات المكتوبة فعليا :  نعم  لا

توضيحات .....

V / عناصر أخرى بشأن المكاف والتي يمكن ذكرها :

مبلغ المشتريات 12000000 دج

مبلغ الضرائب المستخرجة  $1812500 = 12500 + 1500000 + 300000$

مبلغ المبيعات 48000000 دج

الرسم على القيمة المضافة المستخرج 1812500 دج

المجموع 1812500 دج

سقف الاسترجاع 1812500 دج

تاريخ إرجاع الملف إلى مصلحة المنازعات (DIW)

الوثائق المرفقة (ضبط عددها ونوعها)

تأشيرة مسؤول مصلحة التأسيس

المطلب الثاني : الحالة الثانية متعلقة بمؤسسة أشغال العمارات

التعريف بالمكلف:

الاسم، اللقب أو المقر الاجتماعي:

النشاط الممارس: م، ا، ع  مؤسسة أشغال  تقديم الخدمات   
منتج  شراء وإعادة بيع

العنوان:

مصلحة التأسيس مفتشية الضرائب اشبيليا

قابضة الضرائب : وعواع المدني

رقم التعريف الجبائي :

تاريخ ورقم تسجيل الطلب :

الفصل المدني : الفصل المدني الرابع

تقييم الوضع العام للمكلف

مصلحة التأسيس:

العامل المكلف بالملف الاسم :

الرتبة :

1 / احترام الالتزامات التصريحية والدفع :

1- تصريح رقم الأعمال G50 :

إيداع منتظم

إيداع لاحق (تحديد التصريحات المعنية)

غياب التصريحات (تحديد التصريحات المعنية)

2- التصريح السنوي :

إيداع منتظم

إيداع لاحق (تحديد التصريحات المعنية)

غياب التصريحات (تحديد التصريحات المعنية)

3- ديون جباية :

المبلغ :

نوع الضريبة والرسم :

الأقدمية:

II أخلاقيات المكلف:

لا

نعم

1- هل المكلف مدرج في ملف المتكهربين

2- هل المكلف كان محل شكوى إيداع  نعم  لا

3- هل المكلف كان محل تذكير هام للرسم على القيمة المضافة  نعم  لا

طبيعة التذكير:

مراجعة على الوثائق

مراجعة المحاسبة-المبلغ المدفوع 150000 دج

معلومة

نوع التذكير

رقم أعمال غير مماثل

إعادة دمج الرسم على القيمة المضافة / المشتريات

- مبالغ التذكير على الرسم على القيمة المضافة والنشاطات المعنية .

مبلغ 2005: 150000 دج

مبلغ 2006: 115000 دج

مبلغ 2007: 70000 دج

- مصدر التذكير على الرسم على القيمة المضافة المتكبدة نتيجة التقاضي.

رفض كلي  رفض جزئي لضم المبلغ  قبول كلي (ضبط المبلغ)

III وضعية المكلف :

شركة جديدة  مؤسسة محولة حديثا

شركة متوقفة

شركة في حالة تصفية

شركة نائمة (عدم وجود التصريح – مع ضبط المدة )

IV / المصادقة على تصريحات رقم الأعمال المصحوبة بطلب :

لا

تصريحات G50 المرفقة بالبيانات المكتوبة فعليا : نعم

توضيحات .....

V / عناصر أخرى بشأن المكلف والتي يمكن ذكرها :

مشتريات شهر ديسمبر 11000000 دج ، الرسم على المشتريات 1870000 دج

مبلغ المبيعات 7000000 دج ، الرسم على المبيعات 490000 دج

الفرق في المعدل  $11000000 * 0.1 = 1100000$  دج

رصيد مرحل من الشهر السابق 650000 دج

المجموع 1750000 دج

سقف الاسترجاع 490000 دج

$$F=d-c=1260000$$

تاريخ إرجاع الملف إلى مصلحة المنازعات (DIW)

الوثائق المرفقة (ضبط عددها ونوعها)

تأشيرة مسؤول مصلحة التأسيس

### المطلب الثالث : حصيلة الرسم على القيمة المضافة خلال 2011 – 2014 بعد عملية الإسترجاع

حصيلة TVA خلال 2011- 2014 بعد عملية الإسترجاع :

الحالة الأولى سنة 2011 عملية التصدير معفاة من TVA

$$762933549 - 490000 = 762443549 \text{ دج}$$

الحالة الثانية : سنة 2012 خاصة بمؤسسة الأشغال العمارات الإختلاف في معدلات الـ

TVA

$$762933549 - 1812500 = 724415177,6 \text{ دج}$$

الجدول رقم(8): نسبة تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة بعد عملية الإسترجاع خلال 2011-2014. الوحدة (دج)

السنوات	الحصيلة الإجمالية	نسب التطور
2011	762933549	-
2012	724415177,6	- 4.9%
2013	501383371	34.23%
2014	737748510	3.23%

المصدر: قباضة الضرائب وعوac المدني

- بمقارنة نسبة تطور الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2012 قبل الإسترجاع مع تطور الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة بعد الإسترجاع لنفس السنة نجد أن النسبة ارتفعت بحوالي 0.015% ، وهذا راجع لأن المبلغ المسترجع لسنة

2012 لمؤسسة أشغال العمارات أكبر من المبلغ المسترجع في سنة 2011 لعمليّة التصدير .

- بمقارنة نسبة تطور الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2013 قبل الإسترجاع مع نسبة تطور الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة نجد أن النسبة انخفضت بنسبة ضئيلة جدا 0.005% ، وهذا راجع أن المبلغ المسترجع لسنة 2011 مبلغ ضئيل مقارنة مع الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة .

- بمقارنة نسبة تطور الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة لسنة 2014 قبل الإسترجاع مع نسبة تطور الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة نجد أن النسبة إنخفضت بـ 0.07% وهذا راجع أن حصيلة الرسم على القيمة المضافة لسنة 2011 و 2014 متقاربتان .

### خلاصة الفصل

بعد الدراسة الميدانية للمفتشية تم ملاحظة وجود حالتين استرجاع على مستواها وهما عملية التصدير وهي معفاة من الرسم على القيمة المضافة ، وحالة مؤسسة أشغال العمارات (الإختلاف في المعدلات)

وتمت مقارنة الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة قبل عملية الاسترجاع مع الحصيلة الإجمالية للرسم على القيمة المضافة بعد الاسترجاع لمعرفة أثر هذا الاسترجاع على حصيلة الرسم على القيمة المضافة وعلى الخزينة العمومية

الختامة

## الخاتمة

يدخل الرسم على القيمة المضافة في باب الضرائب غير المباشرة التي تمس رقم الأعمال، عبئ هذا الرسم يتحمله المستهلك النهائي من منظور مبدأ حسم الرسم. قد يكون الخاضع لهذا الرسم في مختلف الوضعيات التي لا تمكنه من حسم الرسم بالطريقة العادلة، ومن بين هذه الوضعيات؛ الشراء بالمعدل العادي 17%، واستعمال هذه المشتريات في تحقيق أرقام أعمال بالمعدل 7%، هذا ما ينشئ الفارق في المعدل كالسكنات الاجتماعية (نشاط محفز من طرف الدولة)، أرقام أعمال موجهة للتصدير، منتجات موجهة لقطاعات معفية من الرسم على القيمة المضافة.

مبدأ استرجاع الرسم على القيمة المضافة من جهة يضمن حقوق الخاضع للرسم ومن جهة أخرى يساهم في تفعيل العلاقة الثنائية الإدارة الجبائية-الخاضع للرسم، وبالرغم من أن استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة له تأثير على إيرادات الخزينة العمومية إلا أنه يبقى حق من حقوق الخاضع للرسم.

## نتائج الدراسة :

## خلص البحث إلى النتائج التالية

- الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة .
- الرسم على القيمة المضافة يمس كل مراحل العملية الإنتاجية وصولاً إلى المستهلك النهائي الذي يتحمله.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة له تأثير على إيرادات الخزينة العمومية.
- الدور المهم للرقابة الجبائية في عملية استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

## إختبار صحة الفرضيات :

- الفرضية الأولى محققة لأن الرسم على القيمة المضافة يعد من أهم موارد الخزينة العمومية .

- الفرضية الثانية محققة لأن الإجراءات الجديدة الخاصة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المطبقة من قبل الإدارة الضريبية ، المتمثلة في تقليص آجال استرجاع وتعديل مسار دراسة طلبات الاسترجاع زاد من ثقة المكلف بالإدارة الضريبية .
- الفرضية الثالثة محققة لأن المبالغ المسترجعة من الرسم على القيمة المضافة أثرت على إيرادات الخزينة العمومية.

### التوصيات:

- تشديد الرقابة الجبائية على طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- إعطاء المزيد من التسهيلات للمكلفين وتبسيط الإجراءات الإدارية لطلبات الإسترجاع .
- استحداث وثيقة خاصة بالرسم على القيمة المضافة فقط.
- تفعيل الرقابة الجبائية على فواتير الشراء ومتابعة مصادرها، كونها تدخل في طلبات الاسترجاع.

### آفاق البحث :

- سيسمح هذا البحث بالتطرق إلى مواضيع أخرى منها :
- دور الرسم على القيمة المضافة في التنمية المحلية.
- الرسم على القيمة المضافة كأداة فعالة لتسيير أموال المؤسسة.
- دور الرقابة الجبائية في إسترجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار هومة للنشر، الجزائر ، 2011
2. بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
3. بوزيدة ، جباية المؤسسة، الديوان الوطني لتعليم والتكوين عن بعد ، الإرسال الأول 2002.
4. حمدي سليمان سحيمات القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية - دراسة تحليلية وتطبيقية - ، مكتبة دار الثقافة ، الأردن ، 1998 .
5. خالد عبد العظيم السيد عوض ، الضريبة على القيمة المضافة ، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، 2007.
6. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2010.

المراسيم والقوانين:

7. المرسوم التنفيذي رقم 03-257 المؤرخ في 2003/07/22 المتعلق بتطبيق احكام المادة 37 من قانون المالية.
8. قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2014 .
9. قانون الإجراءات الجبائية ، 2010.

10. تعليمة رقم 2012/57 الصادرة عن وزارة المالية المتعلقة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة.

**مذكرات:**

11. جنبه وليد، تحليل وتقييم مساهمة الرسم على القيمة المضافة في إيرادات الجباية المحلية، مذكرة ماستر ( غير منشورة )، قسم المالية والجبائية، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.

12. رحال نصر ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة لنيل شهادة ماجستي ، كلية الحقوق والعلوم و الاقتصادية ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2007 .

13. عيسى بالخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماجستي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ،جامعة حاج لخضر ، باتنة ، 2004.

**محاضرات:**

14. ولهي بوعلام ، نحو إطار مقترح في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية ، ملتقى دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس ، كلية العلوم الاقتصادية ، سطيف 21/20 أكتوبر 2009 .

15. ولهي بوعلام، محاضرة مقياس المراجعة الجبائية، السنة الجامعية 2014-2015.

**مواقع انترنت:**

16. موقع المديرية العامة للضرائب، 26 افريل 2015، التوقيت 19:30

[www.DGI.dz](http://www.DGI.dz)

مراجع أجنبية:

17. claude laurent ,contrôle fiscal , - la vérification personnelle - , Bayausaine , France , 1995.
18. Ridha Killassi, l'audit fiscal, edition BERTI , Algerie, 2013

الملاحق



## الملخص

استهدف هذا البحث موضوع أثر استرجاع الرسم على القيمة المضافة على إيرادات الخزينة العمومية، كأحد حالات خروج الأموال من الخزينة العمومية دون أن تكون نفقات وهذا من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي للرسم على القيمة المضافة، وكذا مفهوم الاسترجاع وحالاته، شروطه، وإجراءاته. وتم القيام بدراسة ميدانية لمفتشية الضرائب إشبيلية -المسيلة- لمعرفة هذا الأثر.

## الكلمات المفتاحية:

الرسم على القيمة المضافة، الاسترجاع، الإيرادات.

## Résumé

L'objectif de cette étude vise à déterminer l'impact de la récupération de la TVA sur les recettes de l'état, en tant que l'un des cas de sortie d'argent sans qu'il y est de dépenses. Le cas pratique s'est effectué au niveau de l'inspection des impôts Ichbilia M'sila afin de déterminer cet impact.

## Mots clés:

Taxe sur valeur ajouté (TVA) – recettes de l'état – récupération.