الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف -المسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المحاسبية والمالية
رقم: .....

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير
فرع: محاسبة ومالية
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمـــي

إعداد الطالب:

طاهري نورالدين

تحت عنوان:

نحو تفعيل آليات الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال السنوات (2019-2022)

لجنة المناقشة:

د. زواق الحواس	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيســـــا
د. ولهي بوعلام	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
د.حجار مبروكة	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022 – 2023

"وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب "

صدق العظيم

الآية 88 من سورة هود

شكر وتقدير

" قل اعلموا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون "

الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمة العلم، ووفقنا لإنجاز هذا العمل وإتمامه.

نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الخالص وعبارات الثناء والاحترام الفائق إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل المتواضع وأخص بالذكر:

الأستاذ المحترم ولهي بوعلام الذي تكرم بالإشراف على هذا العمل ولم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته.

نتقدم بجزيل الشكر إلى زملائي في العمل وعلى وجه الخصوص "بن قادة نور الدين، خشاشي مصطفى، شيشي محمد" .

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم في هذا العمل من قريب أو بعيد.

إلى كل أساتذة قسم العلوم المحاسبية والمالية.

نورالدين

الإهداء

أهدي ثمرة عملي وجهدي المتواضع إلى

والدي الكريمين

إلى إخوتي وأخواتي

إلى زوجتي وأبنائي

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد فعالية الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة من خلال تحليل وتقييم نتائج الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2019-2022.

حيث تطرقت الدراسة إلى الجوانب القانونية والتقنية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وباليات الرقابة الجبائية في مجال الرسم على القيمة المضافة.

حيث خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية الموضوعية تساهم في رفع الدور الرقابي وتحقيق أهدافه، ليس هذا من خلال اكتشاف الأخطاء والإغفالات والانقاصات وحالات الغش والتهرب من دفع الرسم وتصحيحها فحسب ولكن أيضا من خلال تعزيز حصيلة الرسم على القيمة المضافة وتشجيع الحس الجبائي لدى المدينين به وتحسين أداء المصالح الجبائية.

الكلمات المفتاحية: الرسم على القيمة المضافة، الحق في الخصم، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي.

Résume :

L’objet de cette étude est de déterminer l’efficacité du contrôle fiscal en matière de la taxe sur la valeur ajoutée، en analysant et en évaluant les résultats du contrôle obtenus à l’issu des vérifications effectuées par la direction des impôts de la wilaya de M'sila durant la période 2019-2022.

Où l’étude a abordé les aspects légaux et techniques liés à la taxe sur la valeur ajoutée et aux mécanismes du contrôle fiscal dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée.

L’étude a conclu qu’un contrôle objectif contribue à accroitre l’efficacité du rôle des vérifications et à atteindre ses objectifs non seulement en découvrant des erreurs، des omissions، des dissimulations، des cas de fraude et évasion d’acquitter la taxe ،mais aussi en améliorant le produit de ladite taxe et encourager le civisme fiscal des débiteurs، et améliorer la performance des services fiscaux.

Mots clés : taxe sur la valeur ajoutée، droit à déduction ،contrôle fiscal ، vérification de comptabilité.

فهرس المحتويات

شكر وعرفان II

الإهداء II

الملخص..... IV

فهرس المحتويات..... V

قائمة الجداول VIII

قائمة الأشكال XI

مقدمة:..... أ

الفصل الأول:

الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

تمهيد: 9

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة، و مجال تطبيقه 10

المطلب الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة. 10

المطلب الثاني: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة..... 14

المطلب الثالث: الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة وإقليمية الضريبة..... 17

المطلب الرابع: الإعفاءات 20

المبحث الثاني: الحدث المنشأ للرسم والأسس الخاضعة له ومعدلاته 22

المطلب الأول: الحدث المنشأ للرسم (le fait générateur)..... 22

المطلب الثاني: أسس فرض الرسم..... 24

المطلب الثالث: معدلات الرسم 30

المبحث الثالث: الحق في الخصم ونظام الشراء بالإعفاء 32

المطلب الأول: مبادئ ومفاهيم عامة حول الحق في الخصم 32

المطلب الثاني: مجال تطبيق الحق في الخصم والسلع والخدمات المستثناة..... 34

المطلب الثالث: شروط ممارسة الحق في الخصم..... 36

المطلب الرابع: حدود الحق في الخصم والتسويات المرتبطة به 39
المطلب الخامس: نظام الشراء بالإعفاء 43
المطلب السادس: نظام الحيازة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة 47
المبحث الرابع: نظام استرداد الرسم والتزامات المدينين ومنازعات الرسم 50
المطلب الأول: استرجاع الرسم على القيمة المضافة "Le remboursement" 50
المطلب الثاني: الإلتزامات الجبائية 53
المطلب الثالث: الالتزامات المحاسبية 57
المطلب الرابع: منازعات الرسم على القيمة المضافة 64
خلاصة الفصل الأول: 65

الفصل الثاني:

آليات الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري

تمهيد: 67
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية: 68
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية: 68
المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة وأهدافها ومبادئها. 69
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية: 72
المطلب الرابع: معايير انتقاء الملفات المبرمجة للتحقيق 82
المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية. 88
المطلب الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية. 88
المطلب الثاني: الوسائل البشرية والقانونية للرقابة الجبائية 91
المطلب الثالث: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين في مجال الرقابة الجبائية. 96
المطلب الرابع: إلتزامات خاصة بالمكلفين الخاضعين لعملية التحقيق. 101
المبحث الثالث: آليات تنفيذ الرقابة في مجال الرسم على القيمة المضافة. 103
المطلب الأول: الرقابة الشكلية والتحقيق في الوثائق المقدمة. 103
المطلب الثاني: مراقبة إحترام الالتزامات الجبائية و المحاسبية. 106
المطلب الثالث: مراقبة توافر شروط الخصم. 108

المطلب الرابع: آثار الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة. 110
المبحث الرابع: تحليل وتقييم نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2019-2022). 127
المطلب الأول: تحليل وتقييم نتائج الرقابة على الوثائق (C.S.P). 127
المطلب الثاني: تحليل وتقييم نتائج الرقابة المعمقة. 128
المطلب الثالث: تحليل وتقييم فعالية نتائج الرقابة الجبائية..... 130
المطلب الرابع: تحليل وتقييم الرقابة الجبائية حسب مؤشرات النجاعة ومتطابات تفعيل الرقابة الجبائية. 132
خلاصة الفصل الثاني: 138
خاتمة:..... 140
قائمة المراجع:..... 145
الملاحق: 150

قائمة الجداول

جدول رقم 1: يلخص مختلف التعديلات في معدل الرسم. 31
جدول رقم 2: جدول يلخص أسباب البرمجة 86
جدول رقم 3: نتائج الرقابة لمختلف الضرائب والرسوم (C.S.P) 127
جدول رقم 4: القضايا المبرمجة وتعداد المحققين 128
جدول رقم 5: نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن التحقيق المصوب (VP) 129
جدول رقم 6: نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن التحقيق المحاسبي 130
جدول رقم 7: جدول وضعية تحصيل الحصص الضريبية المتأتية من التحقيقات. 131
جدول رقم 8: جدول المنازعات الجبائية المتأتية من التحقيقات. 132
جدول رقم 9: جدول معدل تغطية التحقيقات الجبائية. 133
جدول رقم 10: نتائج التحقيق لكل ملف جبائي ولكل محقق (C13، C12). 133
جدول رقم 11: جدول تجميعي لمؤشرات النجاعة المتعلقة بالرقابة الجبائية 134

قائمة الأشكال

الشكل رقم 1: مخطط الرقابة على الوثائق.....75
الشكل رقم 2: مخطط مراحل ومسار تحليل المخاطر. 85

مقدمة

مقدمة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم مخرجات الإصلاح الجبائي لسنة 1991 ونقلة نوعية في مجال الإصلاحات التي باشرتها السلطات العمومية الذي جاء ليعوض نقائص وعيوب نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي كان معمولا به من قبل المتمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) الذي امتاز بمحدوديته من حيث مجال التطبيق والحق في الخصم بالإضافة إلى كثرة معدلاته وارتفاع نسبه وكثرة الإعفاءات.

إن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة عصرية أكثر حداثة ومرونة وتطورا وأكثر شمولية من حيث مجال التطبيق والحق في الخصم.

هذه الضريبة تشكل موردا هاما من الإيرادات العامة، ولكونها ضريبة غير مباشرة تتعلق بالاستهلاك ففضلا عن مردودها المالي فهي أداة من أدوات السياسة المالية المتاحة للحكومة تستعملها في التوجيه الاقتصادي لتحفيز الاستثمار وتحقيق التنمية.

وبالنظر إلى أن النظام الجبائي الجزائري نظاما يقوم على مبدأ التصريح فيقع على المدينين بالرسم على القيمة المضافة الالتزام بتحديد أسسه وحسابه والتصريح به ودفعه للخزينة، في ظل احترام الالتزامات الجبائية والمحاسبية المنظمة له بما يوافق حقيقة أنشطتهم وفي المقابل تمارس الإدارة الجبائية حق الرقابة على التصريحات الجبائية المكتتبة وتصحيحها واستدراك كل ما كان محل خطأ أو نسيان، أو نقص معاين أو غش في وعاء وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم.

إن ممارسة الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية في مجال الرقابة بمختلف أشكالها تتم في إطار قانوني وتنظيمي محدد في ظل الضمانات الممنوحة للمكلفين وذلك لحماية مصالح الخزينة من جهة، وحماية المكلفين من تعسف أعوان الإدارة من جهة أخرى.

إن الرسم على القيمة المضافة يتميز باتساع مجال تطبيقه واختلاف الحدث المنشأ له بين مختلف العمليات الخاضعة له، وبحق الخصم وشروطه الموضوعية والشكلية والزمانية وللإعفاءات وأنظمة الشراء بالإعفاء والأنظمة التفضيلية المختلفة ووجوب متابعة تحقيق شروطها، فإن ذلك يجعل حجم الخطأ والتلاعب والمخاطر الجبائية المرتبطة بالغش والتهرب الضريبيين أكبر مقارنة مع الضرائب والرسوم الأخرى وهو ما يستدعي تفعيل آليات الرقابة بخصوصه من خلال مسايرة الإصلاحات المستمرة للحد من السلوك المتنامي لبعض المكلفين الهادف إلى التهرب من دفع الضريبة وتشخيص المخاطر الجبائية وعقلنة برمجة الملفات للتحقيق وتنويعها وتكثيف عمليات البحث والتحري في مجال

الرسم على القيمة المضافة وذلك للوصول إلى المساواة والموضوعية مما يترتب الحصول على نتائج مواتية عقب إجراء التحقيقات ورفع مستوى نجاعتها.

أولا: إشكالية البحث:

استنادا لما سبق فان إشكالية البحث تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يمكن تفعيل آليات الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بالموضوع يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

ما هو الإطار المفاهيمي للرسم على القيمة؟

ما هي آليات الرقابة الجبائية وسيرها في مجال الرسم على القيمة المضافة؟

ما مدى مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة في نتائج التحقيق المحاسبي المصوب؟

ما مدى مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة في نتائج التحقيق المحاسبي الشامل؟

ما هي متطلبات تفعيل آليات الرقابة على الرسم على القيمة المضافة؟

ثانيا: فرضيات البحث:

بعد طرح الإشكالية والتساؤلات السابقة تم صياغة الفرضيات التي ستكون منطلقا لدراستنا وهي كالتالي:

1- تساهم حصيلة الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن الرقابة الجبائية المصوبة في المحاسبة بنسب مقبولة من نتائج الحصيلة الإجمالية للرقابة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال السنوات (2019-2022).

2- تساهم حصيلة الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن الرقابة الجبائية المحاسبية الشاملة بنسب معتبرة من نتائج الحصيلة الإجمالية للرقابة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة. خلال السنوات (2019-2022).

3- تفعيل الرقابة الجبائية يستدعي تكثيف التحريات ومراقبة احترام الالتزامات والشروط المتعلقة بالخصم لاسيما بالفوترة والبرمجة الموضوعية.

ثالثا: أهمية البحث:

يعد موضوع تفعيل آليات الرقابة الجبائية من المواضيع المهمة المسايرة لمسار الإصلاحات الجبائية، كون أن الرقابة الجبائية وسيلة مكافحة ضد الممارسات المجحفة في حق عدالة ونجاعة النظام الضريبي والحفاظ على مصالح الخزينة.

وتتبع الدراسة من كونها تحاول معرفة مدى تأثير الرقابة على حصيلة الرسم على القيمة المضافة علما أن تصريحات المكلفين تعتبر مبدئيا صحيحة ويقع على الإدارة إثبات عدم صحتها.

رابعا: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث ال تحقيق الأهداف التالية:

1- الإحاطة بالجوانب القانونية والتقنية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

2- الإحاطة بالجوانب القانونية والتقنية المتعلقة بالرقابة الجبائية

3- ربط المتغيرين من خلال تناول آليات الرقابة الجبائية في مجال الرسم على القيمة المضافة

4- تبيان أثر الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة.

خامسا: أسباب اختيار البحث:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى وجود مبررات موضوعية وأخرى ذاتية.

1- المبررات الموضوعية:

ارتباط موضوع البحث بالرسم على القيمة المضافة وبتفعيل آليات الرقابة الجبائية بخصوصه.

2- المبررات الشخصية:

الرغبة الشخصية في التكامل المعرفي المهني في مجال التخصص باعتباري أحد إطارات إدارة الضرائب؛

ارتباط موضوع البحث بالتخصص محاسبة وجباية معمقة؛

تزويد المكتبة الجامعية بأبحاث متخصصة في المجال الجبائي.

سادسا: الإطار الزماني والمكاني للبحث:

1- **الحدود المكانية:** تتحدد دراستنا لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني المتمثل في مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

2- **الحدود الزمنية:** امتدت الدراسة من سنة 2019 إلى غاية 2022.

سابعا: المنهج المستخدم:

حتى نتمكن من الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، أو تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية، ثم القيام بدراسة ميدانية وإسقاط الجانب النظري على ميدان الدراسة بهدف التحليل واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج.

تم الاعتماد في المنهج المستخدم على جمع المعلومات والبيانات من مختلف القوانين الجبائية وخاصة قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون الإجراءات الجبائية مع مختلف المراسيم والقرارات والمناشير والتعليمات والدلائل المتعلقة بالجانب الجبائي والفني ذات العلاقة وكذا الكتب والمذكرات والرسائل الجامعية والملتقيات والمواقع الرسمية على الأنترنت، كما تم الاستناد على الإحصائيات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها والمستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث.

ثامنا: الدراسات السابقة:

من خلال الإطلاع على دراسات سابقة تتعلق بموضوع البحث أو بجانب منه لاسيما الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، حيث نجد من بين الدراسات:

1- دراسات باللغة العربية:

الدراسة الاولى: بشيري صالح، الرقابة الجبائية في مجال الرسم على القيمة المضافة دراسة حالة مؤسسة ناصر للبناء والأشغال العمومية خلال الفترة (2012-2014)، بلدية المعاضيد، هي عبارة مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مالية وجباية، جامعة المسيلة، 2016. وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها دور فعال في دفع عجلة التنمية الاقتصادية من خلال رقابة المكلفين بالضريبة وبإجبارهم على تحصيلها.

الدراسة الثانية: ولهي بوعلام، و بن عثمان عائشة، فعالية التدقيقي المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2015)، هي عبارة عن مقال ضمن مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 2016/01، حيث خلصت الدراسة أن التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية يعتبر من أهم أحد وسائل التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة كما أن هذه الوسيلة تستخدم في تطهير وتنقيح الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الإغفالات والتجاوزات سواء

بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين وهي تحتوي على عدة مراحل وإجراءات علميا تصنف إلى ثلاث مراحل: المرحلة التحضيرية، الميدانية و الختامية وعلى المدقق الجبائي الالتزام بكل المراحل والإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للتدقيق.

الدراسة الثالثة: لجناق عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة هي عبارة عن مقال ضمن مجلة دراسات جبائية، جامعة الجزائر. العدد 2-2018، حيث خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية ليست فقط كأداة للحد من ظاهرة الغش الجبائي، لكنها محدد رئيسي لتحسين أداء النظام الجبائي في الجزائر، لتفادي المخالفات والأخطاء الجبائية التي يقع فيها المكلف بالضريبة مستقبلا.

الدراسة الرابعة: سميرة بوعكاز، مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، هي عبارة عن رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، حيث تم التوصل إلى أنه يمكن أن يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

2- دراسات باللغة الفرنسية:

الدراسة الاولى: حيمران محمد و لعريوي عبد الرزاق،

le contrôle fiscal en Algérie quel est l'impact des reformes ?

الرقابة الجبائية في الجزائر ما هو اثر الإصلاحات ؟، هي عبارة عن مقال ضمن مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، 2020، حيث خلصت الدراسة إلى أن عدد أعوان الرقابة يشكل 4% من تعداد مستخدمي إدارة الضرائب وهو ما انعكس على ضعف الرقابة.

وانه من الضروري تحسين وبشكل دائم نجاعة الرقابة من خلال دعم الإدارة بالموارد البشرية ذات الكفاءة والتأهيل ومضاعفة جهود التكوين التأطير.

وتطوير وتسهيل عملية حصول المحققين على المعلومات الجبائية الخارجية بالاستناد إلى الوسائل القانونية (حق الاطلاع، المعاينة،التحري).

وتدعيم الرقابة من خلال وضع نظام معلوماتي يسمح بشكل أوتوماتكي بتحديد التصريحات الجبائية التي تتضمن التهرب والتكفل بها فورا.

وتدعيم ضمانات المكلفين بتعميم إجراء المحرر الجبائي على كل المكلفين.

البرمجة الموضوعية المبنية على معايير موضوعية محددة.

الدراسة الثانية: ولهي بوعلام،-2014) le contrôle fiscal en Algérie - résultats et défis (2018 الرقابة الجبائية في الجزائر – نتائج وتحديات (2014-2018)، هي عبارة عن مقال ضمن مجلة دراسات جبائية، العدد1، 2021، حيث خلصت الدراسة انه من الجانب النوعي للرقابة في الجزائر من الصعب للغاية الحكم على جودة عمليات الرقابة الجبائية بسب عدم وجود أداة قياس (مؤشرات أداء) التي تسمح لأي شخص بالفصل فيها، ومع ذلك يمكن أن تتضمن بعض المعوقات التي تحد من فعالية الرقابة في الجزائر ومن أهمها:

أهمية الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

نقص الوسائل البشرية والمادية لإدارة الضرائب؛

نقص وسائل الإعلام والاتصال؛

بطء عمل فرقة الأبحاث ومطابقة المعلومات الجبائية؛

نقص المعلومات وعدم انتظام المكلفين؛

سوء تسيير الملفات المراد التحقيق فيها (الانتقاء والتنظيم ....)

من خلال الدراسات السابقة لاحظنا تطابق بعضها البعض مع عدم تناول التحديثات الواردة في القوانين والتنظيمات والإصلاحات المرتبطة بالهياكل، كما أنها لم تتناول فحص الحسابات بأصنافها الواردة في مدونة الحسابات المنبثقة عن النظام المحاسبي المالي.

أما هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة من حيث تتناولها الرقابة على الرسم على القيمة المضافة بالتحديد وفحص الحسابات واستخلاص أثر هذه الرقابة على الحسابات الميزانية وحسابات التسيير التي تتأثر بالرسم على القيمة المضافة.

تاسعا: خطة الدراسة:

من أجل الإحاطة بموضوع البحث والإجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضيات قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه تم تقسيم البحث إلى فصلين، حيث الفصل الأول خصص للجانب النظري المتعلق بالرسم على القيمة المضافة في الجزائر وتم تناوله من خلال أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة، ومجال تطبيقه.

المبحث الثاني: الحدث المنشأ والأسس الضريبية الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثالث: الحق في الخصم ونظام الشراء بالإعفاء.

المبحث الرابع: استرداد الرسم والتزامات المدينين ومنازعات الرسم.

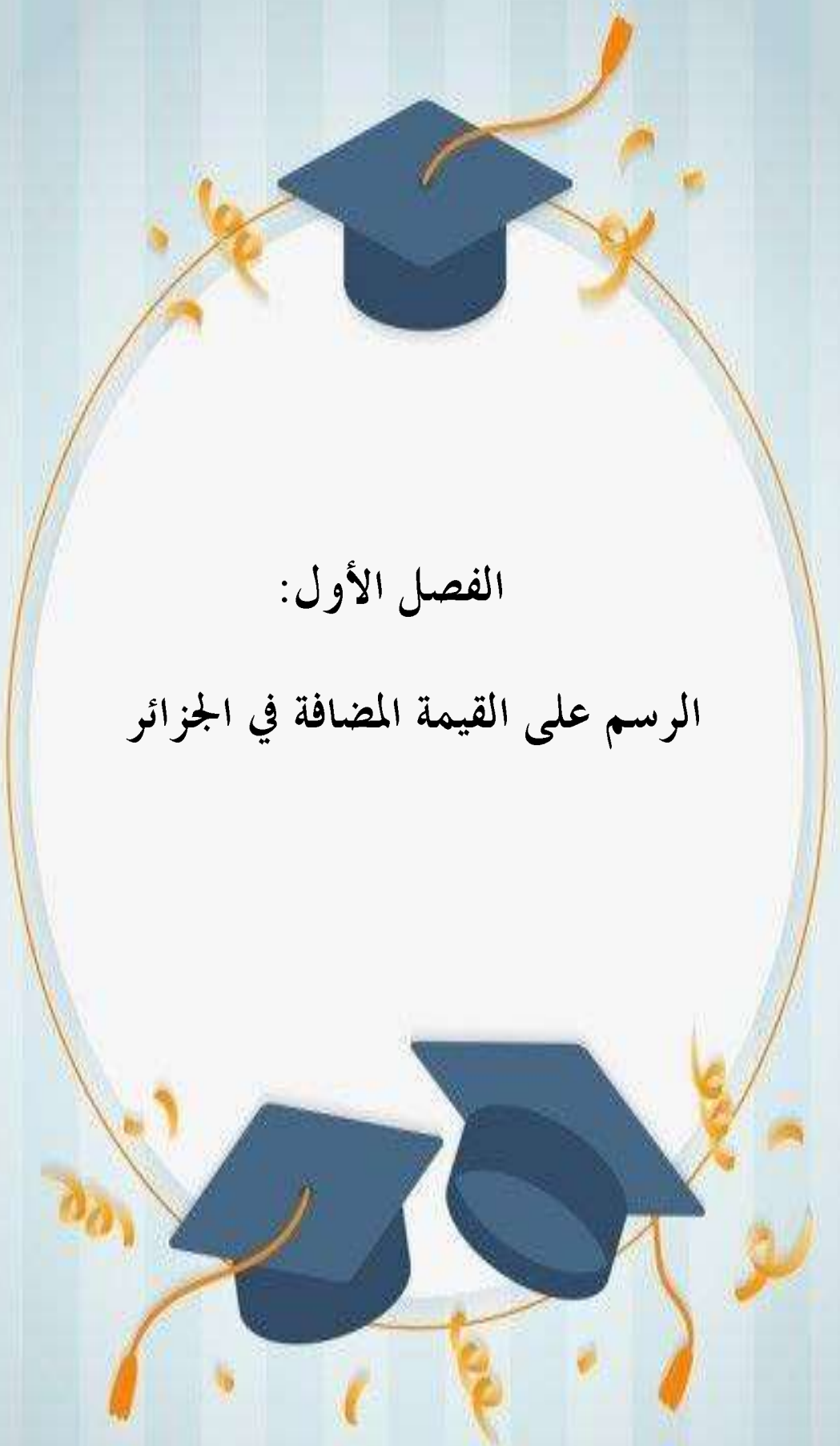
أما الفصل الثاني فيتعلق بآليات الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري وتم تقسيمه إلى أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية وسيرها وآثارها في مجال الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الرابع: تحليل وتقييم نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2019-2022).



الفصل الأول:

الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

تمهيد:

يعد موريس لوريه "Maurice Lauré" نائب المدير العام للمديرية العامة للضرائب الفرنسية أول من وضع قواعد الرسم على القيمة المضافة وقام بتطبيقها بموجب قانون 1954، إذ كانت هذه الضريبة في البداية موجهة نحو الشركات الكبيرة، لكن امتد نطاقها مع مرور الزمن لتشمل جميع القطاعات الاقتصادية، حيث أصبحت أهم مصدر لتمويل الدولة الفرنسية، وبنسبة تقارب نصف إيرادات خزينتها.

ونظرا لفاعلية ومردودية نظام الرسم على القيمة المضافة فقد انتشر في كل الدول الأوربية، وكذا أغلبية بلدان أمريكا اللاتينية وآسيا وطبقته دول المغرب العربي، وكانت الجمهورية التونسية السباقة في ذلك سنة 1986، ثم تلتها المملكة المغربية سنة 1988، وبعدها الجزائر حيث أنشأ الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 في مادته 65.

وبموجب القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 والمتضمن قانون المالية لسنة 1992 دخل هذا الرسم حيز التنفيذ ابتداءا من تاريخ 1992/04/01، وذلك بعد استكمال فصوله المرتبطة بتحديد النسب، ونظام الإعفاءات، والأنظمة الخاصة.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل للرسم على القيمة المضافة في الجزائر بتناوله من خلال أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة، ومجال تطبيقه.

المبحث الثاني: الحدث المنشئ والأسس الضريبية الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثالث: الحق في الخصم ونظام الشراء بالإعفاء.

المبحث الرابع: استرداد الرسم والتزامات المدينين به ومنازعاته.

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة، ومجال تطبيقه.

يلتزم الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة عند تحقيقهم لعمليات خاضعة له بتحديد أسسه الضريبية بأنفسهم وإظهار مبلغ الرسم في الفواتير التي يحررونها لزبائنهم، وهو ما يستوجب عليهم من البداية الإحاطة بمفهوم الرسم على القيمة المضافة ومجال تطبيقه المرتبط بمختلف العمليات الخاضعة والأشخاص الخاضعون وكذا الإقليم الذي تمت فيه مختلف العمليات الخاضعة والإعفاءات الممنوحة.

المطلب الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة.

لقد واجه مفهومي الضريبة والرسم وجود عدة تعاريف بخصوصها وذلك حسب وجهة نظر كل كاتب مع تداخل المصطلحين، ففي بعض الأحيان نستعمل مصطلح تسمية رسم في حين أن حقيقته تمثل غير ذلك، وكمثال عن ذلك الرسم على القيمة المضافة فرغم تسميته بالرسم إلا أنه في الحقيقة ضريبة، وبالضبط ضريبة غير مباشرة.[1]

وتناول المشرع الجزائري الرسم على القيمة المضافة باعتباره "ضريبة" حيث ورد في الجزء الأول من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفصل الأول، القسم الأول عنوان "العمليات الخاضعة للضريبة".[2]

أولا: تعريف الرسم على القيمة المضافة:

للإحاطة بمفهوم الرسم على القيمة المضافة سيتم التطرق إلى مجموعة من التعاريف لعل من أهمها:

التعريف الأول:

"يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي" [3].

التعريف الثاني:

"يعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه الثروة الإضافية المنشأة في المؤسسة، باستعمال خدمات وموارد الغير، وذلك بالإضافة إلى وسائلها الخاصة".[1]

---

[1] شعبان لطفي، جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، متيجة للطباعة، الجزائر، 2017، ص 14.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2013، الجزائر، ص 05.

[3] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة، دار المتبني للطباعة والنشر، الجزائر، 2022، ص 139.

التعريف الثالث:

"هي ضريبة غير مباشرة يتحملها المستهلك من خلال إدماجها في أسعار السلع والخدمات، لكن مهمة تحصيلها تسند إلى طرف ثالث قد يكون منتج السلعة أو مقدم الخدمة أو الوسيط بينهما وبين المستهلك النهائي، حيث يلزم القانون بتوريدها إلى الخزينة العمومية".[2]

التعريف الرابع:

"الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة عامة للاستهلاك، تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر".[3]

التعريف الخامس:

"الرسم على القيمة المضافة هو رسم وحيد يقتطع في مرحلة الاستهلاك ولكن يسدد في كل مراحل الدورة الاقتصادية".[4]

خصائص الرسم على القيمة المضافة:

يتميز الرسم على القيمة المضافة بمجموعة من الخصائص مرتبطة بالجانبين التقني والاقتصادي.

1- على المستوى التقني:

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية:

ضريبة عامة: بمعنى أن الأصل فيها هو الخضوع والاستثناء هو الإعفاء فهي عامة، تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة.[5]

ضريبة حقيقية: نظرا لأنها تمس استعمال الدخل، أي عملية الإنفاق أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.

---

[1] رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري الجزائر، 2010، ص 22.

[2] زواق الحواس، جباية المؤسسة، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر، 2022، ص 333.

[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2021، ص 04

[4] SAUVAGEOT, P-A LEVEAU**, la fiscalité**, édition Nathan, France, 2006-2007, P98

[5] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 139.

ضريبة غير مباشرة: تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة، من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي، ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.[1]

ضريبة نسبية القيمة: تحصل نسبة لقيمة المنتجات وليس إلى النوعية المادية للمنتوج (الحجم أو الكمية).

ضريبة مؤسسة حسب آلية الدفعات المجزأة: في كل مرحلة من مراحل التوزيع، فإن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج، بحيث أنه في نهاية الدورة التي مر عليها هذا المنتوج فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.[2]

ضريبة ترتكز على ميكانزيم الخصم: وفي هذا الإطار يجب على المكلف في مختلف أطوار الدورة الاقتصادية أن يقوم بحساب الرسم المستحق على المبيعات أو الخدمات المقدمة، ثم يخصم منه الرسم المثقل للعناصر المكونة لسعر التكلفة، على أن يدفع للخزينة الفرق بين الرسم المحصل والرسم القابل للخصم.

ضريبة حيادية: أن الرسم على القيمة المضافة ضريبة حيادية لا تؤثر على نتيجة المكلفين القانونين، كون أن المستهلك النهائي هو من يتحملها فعليا وبالتالي فهي تعتبر ضريبة دورية سريعة التحصيل وكذلك تعد موردا متجددا باستمرار تساعد في الانفاق الحكومي [3].

ضريبة ذات رقابة ذاتية: هذه الرقابة تتم عن طريق أعمال مبدأ الخصم من خلال دورة الفواتير، والذي يتم عن طريق إحكام الرقابة على عمليات الضريبة في دوراتها المختلفة، من الإنتاج والتوزيع فكل مرحلة تراقب الأخرى وهذا يقلل فرص التهرب الكلي من الضريبة.

ضريبة تصريحية: كل مكلف خاضع للرسم على القيمة المضافة ملزم بأن يقدم كل شهر تصريحا للمصالح الجبائية ضمن النموذج الشهري (G50) موضوعا فيه مبيعاته ومشترياته وصفقاته، وبالتالي فإن الرسم على القيمة المضافة المستحق في كل شهر يحسب على النحو التالي:

أ- حساب الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

---

[1] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة مرجع سابق، ص 139.

[2] REDHA KHELASSI, **Précis d'audit Fiscal de l'entreprise**, Berti Edition, Alger, Algérie, 2013, p 24.

[3] ولهي بوعلام، المرجع انفسه، ص 139.

ب–حساب الرسم على القيمة المضافة الذي يجب حسمه المحمل على فواتير شراء السلع والمعدات.

ج–حساب الرسم على القيمة المضافة الذي يجب حسمه والمحمل على فواتير الشراء المتعلقة بالأعباء.

د– إنقاص الرسم على القيمة المضافة المرحل كرصيد دائن من الشهر السابق (Précompte).[1]

2– على المستوى الاقتصادي

تتميز هذه الضريبة بمجموعة من المزايا نوجزها فيما الآتي:

هي أداة لتوسيع الإنتاج كون المستهلك هو الذي يدفعها وليس المنتج لذلك من المفروض ألا تؤثر على النشاط الإنتاجي وعلى الفنون الإنتاجية.

يصعب التهرب من دفعها، ففي كل مرحلة من مراحل فرضها يتأكد من دفعها في المرحلة السابقة.

تلائم الحاجة إلى إقامة التكتلات الاقتصادية، حيث ينجم عنها توحيد العبء الضريبي لكل الدول المكونة للتكتل، وجعل القدرة التنافسية لمجموع السلع الواردة والصادرة من هذه الدول على قدر واحد من المساواة.

انسجامها مع قواعد المنظمة العالمية للتجارة فتطبيقها على المنتجات المحلية والأجنبية على حد سواء تحقق مبدأ المعاملة الوطنية المتساوية الذي يعد أهم مبادئ هذه المنظمة.[2]

تعتبر أداة لتشجيع الصادرات ومن ثم دعم المركز التنافسي للدولة في الخارج، على اعتبار أن الضريبة التي فرضت على المدخلات تسترجع إذا تم تصدير السلع، لكنها من جهة أخرى لا تشجع الواردات فهي تفرض عليها مما يحملها نفس عبء السلع المحلية المماثلة ومن ثم فهي تعمل لصالح ميزان مدفوعات الدول المصدرة.

هذه المزايا تجعل هذه الضريبة تؤثر بشكل إيجابي واضح على الاستثمار والتنمية الاقتصادية إلى درجة اعتبارها من طرف البعض حافزا مهما من حوافز الاستثمار [3].

---

[1] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة مرجع سابق، ص 140

[2] زواق الحواس، جباية المؤسسة، مرجع سابق، ص 335.

[3] زواق الحواس، ،المرجع نفسه ، ص 336.

المطلب الثاني: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

تنص المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه تخضع للرسم عمليات البيع والأشغال العقارية وتأدية الخدمات غير تلك التي تخضع لرسوم خاصة تكتسي طابعا صناعيا وتجاريا وحرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.[1]

ولتكون هذه العمليات خاضعة يجب أن تتحقق من طرف أشخاص مرتبطين بالمجال الإقليمي للدولة الجزائرية وهنا نميز بين العمليات الخاضعة والأشخاص الخاضعون والمجال الإقليمي للضريبة.

وتنقسم إلى العمليات الخاضعة إلى عمليات خاضعة وجوبا للضريبة وعمليات خاضعة اختياريا.

أولا: العمليات الخاضعة وجوبا: وتضم

1-**العمليات الخاصة بالمنقولات** وتشمل.

المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.

عمليات البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردون.

العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.

المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات المكونة جزئيا أو كليا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات القديمة.

عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة.

وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.

ويقصد 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 وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.
- يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة.[2]

---

[1] قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 5.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 5-6.

2-العمليات الخاصة بالعقارات وتشمل:

الأشغال العقارية.

عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها والتي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.

بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم اعتياديا أو عرضيا لأجل إعادة البيع.

العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع العقارات والمحلات التجارية.

عمليات بيع العقارات ذات الاستعمال السكني أو الموجهة لإيواء النشاط المهني أو التجاري، المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية كما هو محدد في التشريع الساري المفعول وكذلك المتعلقة بعمليات بيع المحلات ذات الاستعمال الصناعي.[1]

3-التسليمات لأنفسهم (للذات) يتعلق الأمر بإنتاج منتوج واستعماله من طرف المؤسسة، هذا المنتوج كان موجها للبيع وتم تحويل وجهته الأولية، أو تم إنتاجه أو إنشاؤه خصيصا للمؤسسة نفسها.

يوجد نوعين من التسليمات لأنفسهم:

تسليمات تتعلق بمنقولات.

تسليمات تتعلق بتثبيتات.

4-أداء الخدمات

عرفتها المادة الثانية من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنها:

"عمليات الإيجار وأداء الخدمات، وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية"[2] وتشمل:

عمليات نقل الأشخاص أو السلع.

مبيعات المواد الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان مثل المطاعم، الحلويات، قاعات الشاي، المقاهي، الخمارات وغيرها.

الأشغال الشكلية (travail à façon)

عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث.

[1] قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادة 2-7 (د) معدلة بموجب المادة 19 من قانون المالية 2023.

[2] المادة 2 من قانون الرسوم من رقم الاعمال، مرجع سابق، ص 5.

الحفلات الفنية، الألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت غطاء الجمعيات.

العمليات المتعلقة بالهاتف والتليكس.

العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة.[1]

الخدمات المتعلقة بالهاتف والتليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.

العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

عمليات البيع المنجزة إلكترونيا.

5-عمليات الاستيراد:

تخضع عمليات الاستيراد وجوبا مهما كانت طبيعية الشخص الذي يحققها سواء اعتياديا أو عرضيا.

ثانيا: العمليات الخاضعة اختياريا:

يمكن للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا، بناءا على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة.[2]

والخضوع لهذا الرسم بشرط أن تكون تسليماتهم موجهة إلى:

التصدير.

الشركات البترولية.

المكلفين بالرسم الآخرين.

للمؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

غير أنه إذا طلب المكلف اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة يترتب عليه التزامات ونتائج وفوائد يمكن تقديمها فيما يلي:

أ- طلب الاختيار:

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة بناءا على تصريح بسيط يرسل عن طريق البريد المضمون إلى المفتشية أو المصلحة المسيرة المختصة إقليميا التي يتبعها مكان فرض الضريبة.

---

[1] المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2022 المعدلة للمادة 2-9 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

[2] المادة (3) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المرجع نفسه، ص 6.

يصبح الاختيار نافذا اعتبارا من اليوم الأول للشهر الموالي لشهر التصريح واكتتاب الاختيار، وينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار ما لم يحصل وقف أو توقف عن النشاط.

يجدد الاختيار ضمنيا ما لم يتم طلب نقضه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.[1]

ب-نتائج الاختيار:

يخضع الشخص الذي طلب الخضوع للرسم على القيمة المضافة إلى كل الالتزامات المفروضة على المدينين بالرسم وجوبا لا سيما:

إلزامية التصريح والتسديد حسب النظام الحقيقي.

مسك محاسبة بالشكل القانوني.

إمكانية الخضوع للتحقيق في المحاسبة.

ج- فائدة الاختيار:

يمنح طلب الخضوع للرسم على القيمة المضافة للشخص المكتتب إمكانية خصم الرسم على المشتريات، حيث يقوم بفوترة الرسم وخصم الرسم على المشتريات من الرسم على المبيعات، وبهذه المناسبة كذلك ينقل الحق في الخصم إلى زبائنه، وهنا تظهر فائدة الاختيار من الجانب التجاري وذلك بتحييد الرسم من التأثير على الأسعار بعدم دمجه في تكلفة الشراء وتحميله هامش ربح ويظهر أن الاختيار مفيد أكثر كلما يتم تحقيق مشتريات واستثمارات خاضعة للرسم على القيمة المضافة مع زبائن خاضعين لهذا الرسم.[2]

يفيد طلب الاختيار حالات الاسترداد بالنسبة للمكلفين الذين ينشطون مع القطاع المعفى كالتصدير وقطاع المحروقات.

المطلب الثالث: الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة وإقليمية الضريبة

تنشأ صفة الخاضع للرسم من تحقيق عمليات متعلقة بنشاط صناعي وتجاري وحرفي أو حر، أي يعتبر خاضعا للضريبة كل شخص يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء أدت هذه العمليات إلى الدفع بصفة فعلية أو كانت معفية.

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 7.

[2] SAUVAGEOT, P-A LEVEAU**, la fiscalité**, op cit, P101.

أولا: الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة: يخضع للرسم على القيمة المضافة

أ: المنتجون:

حسب أحكام المادة "4" من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يقصد بلفظ المنتج:

1- الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسة أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات ويتعهدون بالتجميع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين قصد إعطائها الشكل النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك الذي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أم لا.

2- الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات أو توضيبها التجاري النهائي، مثل الترزيم أو التعليب وارسال أو إيداع هذه المنتجات، وذلك سواء بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أو لا.

3- الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين 1 و2 أعلاه[1].

وحسب هذه المادة نستخلص أن مصطلح الإنتاج يضم خمسة (5) أفعال مختلفة وهي:

1- **الاستخراج (extraire):** ويعني منتوج جديد سواء أستخرج من باطن الأرض (استغلال المناجم والمقالع) أو من خلال فصل مادة عن مادة أخرى ثم استخراجها والتي تشكل جزءا منها (مثل إنتاج الكبريت انطلاقا من البترول الخام).

2- **الصناعة: (fabriquer):** وهي خلق منتوج جديد من خلال تجميع مجموعة من المواد والعناصر.

3- **التشكيل (façonner):** وهو إعداد منتوج لكي يتلاءم مع الاستعمال الموجه إليه مثل تحضير قطعة غيار لتوافق آلة ما.

4- **التحويل (transformer):** وهو إدخال على شيء معين تعديلات معتبرة في شكله أو مكوناته من خلال التعديل الفيزيائي أو المعالجة الكيميائية.

5- **التوضيب والعرض التجاري:**(Présentation commerciale).

[1] المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 6-7.

وهو إعطاء الشكل النهائي أو التوضيب والتغليف الذي من خلاله يتم تقديم المنتوج للاستهلاك، وهو يتعلق بآخر عملية أو فعل مرتبط بالإنتاج يمكن التفريق بين المنتج المباشر وهو الذي يقوم بنفسه بعملية الإنتاج، والمنتج بالإحلال وهو الذي يقوم بنفسه بعمل آخر على المنتوج كان من المفترض أن يقوم به شخص آخر، بمعنى يحل محله، كأن يقوم منتج بصناعة منتوج وتوضيبه.

ب: تجار الجملة:

وهم التجار الذين يقومون بـــ:

بيع منتوجات لتجار آخرين بغرض إعادة البيع مهما يكن الحجم والكمية المسلمة.

عمليات بيع سلع تتم بأسعار مماثلة سواء تمت بالجملة أو التجزئة.

عمليات البيع المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها. (بيع أجهزة الكشف الطبي للأطباء مثلا).

ج: تجار التجزئة:

يخص التجار الذين يمارسون نشاط التجزئة[1].

والأشخاص المقصودون هم تجار التجزئة الذين يتبعون نظام الربح الحقيقي نتيجة لتجاوز عتبة رقم الأعمال المحددة ب: 8000.000 دج أو أولئك المستثنون من مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا لأحكام المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الذين اختاروا الخضوع للضريبة وفقا لنظام الربح الحقيقي حيث يجوز للمكلفين التابعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة طلب الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي[2].

د: أصحاب المهن الحرة:

لا تعتبر المهن الحرة من الأعمال التجارية، لأن القائمين بها يستثمرون ملكيتهم الفكرية وما اكتسبوه من علم وفن وخبرة دون شراء سابق، وينطبق هذا الحكم على المهن الحرة، مثل الطب والهندسة والمحاماة والتعليم إلى غير ذلك من المهن الحرة، فالقائمون بهذه المهن إنما يتقاضون مقابل أتعاب الخدمات التي يؤدونها لعملائهم دون أن يبتغوا من وراء ذلك إلى تحقيق الربح بالمعنى الدقيق كالتجار.[3]

---

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 9.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، إصدار 2023، الجزائر.

[3] عمورة عمار، شرح القانون التجاري الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2010، ص 50.

إن خضوع أصحاب المهن الحرة للرسم على القيمة المضافة يكون إما لتجاوز عتبة رقم الأعمال المحددة ب: 8000.000 دج أو عند اختيار الخضوع للضريبة وفقا للنظام المبسط للمهن غير التجارية وذلك وفقا للتدابير الواردة في أحكام المادة 282 مكرر –2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[1]

ه: الشركات الفرعية (الأعضاء):

تعد شركة فرعية، كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى تسمى الأم، تكون تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.[2]

ثانيا: إقليمية الضريبة:

إن العمليات الخاضعة هي تلك العمليات المحققة في المجال الإقليمي للدولة الجزائرية، ويقصد بالإقليم الجزائري، كل النقاط البرية والبحرية والجوية التي تخضع لسيادة الحكومة الجزائرية ويختلف تحديد الإقليم حسب العملية المحققة ببيع أو تأدية خدمات.

وتعتبر العملية قد تمت بالجزائر فيما يخص:

1- البيع: عندما تنجز وفقا لشروط تسليم البضاعة في الجزائر، فالعنصر المحدد لعملية الإخضاع هو التسليم أما مكان عقد الصفقة وجنسية المتعاقدين ومكان التسديد فلا يمكن أن يعتد بهم.

2- تأدية الخدمات: عندما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو استغلت بالجزائر، فيعتد بمكان استغلال أو استعمال الخدمة.

المطلب الرابع: الإعفاءات

أدرج المشرع الجزائري العديد من الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة وخصها بالمواد 8 و9و10و11و12و13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

وتعتبر الإعفاءات أحكام خاصة إذ في غيابها تكون العمليات خاضعة كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية وثقافية يمكن إيجازها في النقاط التالية:

أولا: في المجال الاقتصادي: الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة سوناطراك.

[1] المادة 39 من قانون المالية 2023 المعدلة للمادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 9.

ثانيا: في المجال الاجتماعي: ترتبط الإعفاءات بالمنتجات واسعة الاستهلاك (الحليب، الخبر، الشعير، الذرة...إلخ)، الأدوية والمطاعم المعتدلة الأسعار والتي لا يهمها الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطوبين.

ثالثا: في المجال الثقافي: تمس هذه الإعفاءات التظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون، وكذا كل المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج والنشر الوطني على الحامل الرقمي.

كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، ومصوغات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان.[1]

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 9.

المبحث الثاني: الحدث المنشأ للرسم والأسس الخاضعة له ومعدلاته

تناول المشرع الجزائري الحدث المنشأ كعنصرا رابعا ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة لأهميته كونه يحدد فترة الإخضاع والتي يستوجب عدم احترامها تطبيق الزيادات والعقوبات كما تناول الأسس أو القواعد الضريبة التي يطبق عليها الرسم.

المطلب الأول: الحدث المنشأ للرسم (le fait générateur)

تعريف الحدث المنشأ:

هو الحدث المادي أو القانوني الذي يجعل المكلف مدنيا بالرسم، غير أنه لا يجب الخلط بين الحدث المنشأ وتاريخ الاستحقاق التي ماعدا في حالة الاستيراد يكون دائما لاحقا.

الحدث المنشأ هو الحدث المولد لحق الخزينة بينما الاستحقاق هو الحدث الذي يعطي الخزينة حق سداد الرسم على القيمة المضافة.[1]

والحدث المنشأ هو نقطة الانطلاق التي من خلالها يصبح الرسم مستحقا وهو يختلف حسب طبيعة العملية الخاضعة ويتم تناولها كالتالي:

أولا: العمليات المنجزة في الداخل:

1- المبيعات:

يتكون الحدث المنشأ بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

يتمثل التسليم المادي في انتقال ملكية الشيء المباع إلى المشتري وذلك بالتسليم المتمثل في حيازة المشتري على السلعة محل العقد أو موضوع العقد، أما التسليم القانوني فيتمثل في انتقال ملكية الشيء المباع إلى المشتري حتى وإن لم يتم الحيازة عليه وذلك بمجرد تحرير البائع للفاتورة التي تبرر البيع وتعتبر كوثيقة ثبوتية.[2]

وأورد المشرع في المادة 14 من قانون الرسوم على رقم أعمال الأعمال ثلاثة استثناءات هي:

---

[1] G. SAUVAGEOT, P-A, LEVEAU, **la fiscalité**, OP CIT, P 104.

[2] خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 134.

2- **المؤسسات والهيئات التي توزع الماء الصالح للشرب:**

يتكون الحدث المنشأ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، يبقى الحدث المنشأ بالنسبة للمياه الصناعية والفلاحية متمثلا في التسليم القانوني أو المادي.[1]

3- **المبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية:**

يتكون الحدث المنشأ من التحصيل الكلي أو الجزئي، وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق (Exigible) الأداء بعد أجل سنة ابتداءا من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.[2]

4- **بيع العقارات ذات الاستعمال السكني أو التجاري أو المهني من طرف المرقين العقاريين:**

في إطار نشاطهم أو تلك ذات الاستعمال الصناعي، يتكون الحدث المنشأ بالتسليم القانوني أو المادي للملكية إلى المستفيد.[3]

ويقصد بالتسليم القانوني محضر التسليم أو العقد النهائي وبالتسليم المادي تسليم المفاتيح أو احتلال البناء.

5- **الأشغال العقارية:**

يتكون الحدث المنشأ من القبض الكلي أو الجزئي ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال (أشغال) مهما كان السند (تسبيق، دفعات، تسديدات لتصفيات).[4]

وكاستثناء فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشأ من القبض الكلي أو الجزئي غير أنه عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشأ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة بالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

6- **التسليمات للذات (لأنفسهم):**

يمكن التميز بين نوعين من التسليمات الخاضعة للرسم:

7- **المنقولات:** ويتكون الحدث المنشأ من التسليم وذلك اعتبارا من أول استخدام أو استعمال أو وضع في الخدمة.

8- **الأملاك العقارية:** يتكون الحدث المنشأ من الاستعمال الأول لهذه الأملاك.

---

[1] Recueil des circulaires d'application des dispositions fiscales, 1994, p57.

[2] المادة 14 أ من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 13.

[3] المادة 21 من قانون المالية 2023 المعدلة للمادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

[4] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 13.

9- تقديم الخدمات:

عموما يتكون الحدث المنشأة من قبض الثمن كليا أو جزئيا.

وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشأ إذا تعذر القبض من تسليم التذكرة.[1]

ثانيا: العمليات المنجزة في الخارج:

ترتبط هذه العمليات بالتجارة الدولية وحركة الصادرات والواردات.

1- **الواردات:** عند الاستيراد يتكون الحدث المنشأ من إدخال البضاعة عند الجمارك والمدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك.

2- **الصادرات:** عند التصدير المبدأ العام هو الإعفاء فيما يتعلق بالبضائع المصدرة، ويمنح هذا الإعفاء وفقا للشروط المحددة في المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ويتكون الحدث المنشأة بالنسبة للأشياء والبضائع الخاضعة بموجب الفقرة -3- من نفس المادة، من تقديمها لدى الجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.[2]

المطلب الثاني: أسس فرض الرسم

أولا: تعريف الأساس الخاضع

يعتبر أساس الفرض الضريبي كل ما يشكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممولي السلع أو مؤدي الخدمات، من طرف الشخص الذي له الخدمة أو السلعة.[3]

وهو ما يسمى برقم الأعمال والذي سنتناول تعريفه من خلال ما ورد في قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون النظام المحاسبي المالي.

1-التعريف الأول: حسب التعريف الوارد في قانون الرسوم على رقم الأعمال.

"يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة".[4]

2-التعريف الثاني: حسب التعريف الوارد في قانون النظام المحاسبي المالي (SCF)

---

[1] المادة 14 –ومن قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 13.

[2] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 14.

[3] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 142.

[4] المادة 15 – من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 14.

" يمثل رقم الأعمال مبيعات البضائع والمنتوجات المباعة وسلع وخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون حساب الرسوم، والمحققة من طرف الكيان مع الزبائن في إطار نشاطه العادي المعتاد.

يحسب رقم أعمال الكيانات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أو الخاضعة للنظام الجزافي على أساس سعر البيع مع احتساب كل الرسوم".[1]

نستخلص من هذه التعاريف أن رقم الأعمال يشكل أساس تطبيق الرسم على القيمة المضافة، ويحتوي كل ما يقوم المكلف بتحصيله أو استلامه مقابل عملية خاضعة، وحسب أحكام المادة "15" من قانون الرسوم على رقم الأعمال، فإنه لتحديد رقم الأعمال الخاضع يجب إضافة إلى قيمة السلعة أو الأشغال أو الخدمات المؤداة جميع المصاريف المفوترة إلى الزبون، وجميع الرسوم السارية المفعول باستثناء الطوابع الجبائية وكذا الرسم على القيمة المضافة نفسه.

وتضاف كذلك الإيرادات الملحقة (المهملات والفضلات الصناعية الجديدة)، كما انه يمكن أن يطرح من الأساس الخاضع للرسم لما تكون مفوترة للزبون:

جميع الخصومات والانقاصات والتنزيلات الممنوحة.

مصاريف النقل في حدود شروط معينة.

مبالغ الغلافات القابلة للاسترجاع.

ثانيا: تحديد الأساس الخاضع

يتمتحديد الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة كل عملية خاضعة وسيتم تناولها كالآتي:

1- المبيعات:

يتكون الأساس الخاضع من المبلغ الكلي المدفوع من طرف المشتري ولتحديد رقم الأعمال الخاضع بالنسبة للمبيعات يجب إضافة عناصر وإنقاص أخرى.

- **المصاريف والأعباء التي يجب إضافتها للأساس الخاضع:**

أ. **مصاريف النقل:** لما تكون مصاريف النقل غير محملة بفاتورة منفصلة لا يجب إغفالها من رقم الأعمال الخاضع ويمكن دراسة هذه النقطة من خلال الشروط العامة لتحقيق عملية البيع وهنا يمكن التمييز بين نوعين من عمليات البيع:

[1] المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 08-15 مؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

- **بيع الانطلاق " vente départ"**: عندما يتم البيع ضمن شروط الانطلاق (من مخزن البائع) فإن عملية النقل تشكل عملية منفصلة ويتحملها المشتري وعليه فإن هذه المصاريف لا تدخل في وعاء حساب الرسم.
- **بيع الوصول (النقلي) " vente Franco"**: تسليم البضاعة في محطة الوصول " وهو البيع الذي يتم عند المشتري، أي أن البضاعة تسلم من طرف البائع مع تحمله لمصاريف النقل وعليه فإن هذا النقل يخضع للرسم باسم البائع.

غير أنه لما يكون النقل قد تم من طرف البائع وبوسائله الخاصة فإن مصاريف النقل تنقص من الأساس الخاضع لما يقوم بفوترتها بشكل منفصل ويتم إخضاعها للنسبة المطبقة على الخدمات.[1]

ب. **مصاريف الغلافات:**

الغلافات غير القابلة للاسترجاع: عندما تكون الغلافات مباعة مع ما تحتويه من منتجات فإن ثمن هذه الغلافات تشكل عنصرا من عناصر سعر بيع السلعة (قارورة ماء جافيل السائل مثلا).

الغلافات القابلة للاسترجاع: إن الغلافات المسترجعة هي الغلافات المسلمة مع المنتوجات المباعة هي قابلة للاسترجاع مقابل دفع "عربون" للبائع يسترد عند إعادة هذه الأغلفة من طرف المشتري، ولاسترجاع هذه الأغلفة غالبا ما تفوتر بثمن أعلى من ثمن حيازتها لحث المشتري على ردها.

ولكون أن الغلافات القابلة للاسترجاع تشكل تثبيتات عند البائع فإن عدم إرجاعها يعتبر تنازلا عن استثمار، حيث قيمة التنازل تتشكل من قيمة العربون.

ج. **الحقوق والرسوم:** يقصد بالحقوق والرسوم كل الضرائب والرسوم المطبقة على المنتوج عند تاريخ وضعه في الاستهلاك أو الجمركة وتحسب قيمتها بـــ: CAF أي بمصاريف الشحن والتأمين وفقا لأحكام المادة 19 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

د. **المصاريف التي تشكل عبئا:** توجد مصاريف تضاف إلى القاعدة الخاضعة كونها تشكل عبئا للاستغلال بالنسبة للبائع، كمكافأة الوسطاء الذين ساهموا في عملية البيع، والعمولات والسمسرة ومصاريف التأمين المفوترة للزبائن.

ه. **الإضافة على السعر:**

وتشمل الفوائد أو الزيادات المطبقة في حالة البيع لأجل وكذا الإضافات الأخرى المدمجة في الأساس الخاضع.

[1] Recueil des circulaires relatives aux dispositions fiscales de la loi de finances complémentaire pour l'année 1992, DGI, P 160-161.

و. **الإيرادات الملحقة:**

بعض الإيرادات الملحقة تدمج في أساس الفرض الضريبي وهذا في الحالات التالية:

بيع الفضلات الصناعية الجديدة.

بيع الغلافات غير القابلة للاسترجاع الجديدة.

كل الخدمات المختلفة التي أصبحت ملحقة.[1]

لا تدخل في الأساس الخاضع للرسم عندما تفوتر للزبون:

التخفيضات والحسومات والانقاصات والخصومات لسعر البيع.

الطوابع الجبائية حتى ولو تم تسديدها عن طريق القائمة فإنها لا تشكل عنصرا من عناصر السعر.

المبلغ المودع بالأمانة على الغلافات القابلة للاسترجاع.

2- المبادلات:

يتشكل الأساس الخاضع بالنسبة لعمليات تبادل البضائع والمواد الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة مضافا إليها زيادة (Soulte) لتدارك الفرق عند الاقتضاء، وذلك بين يدي كل طرف في التبادل.[2]

3- التسليمات للذات:

- **المنقولات:** بالنسبة للتسليمات للذات لأموال منقولة لاحتياجات الاستغلال، فإن القيمة الخاضعة هي ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة، وفي غياب ذلك يتشكل الأساس من سعر التكلفة يضاف إليه هامش الربح العادي للمنتوج المصنع.
- **الأملاك العقارية:**

أما التسليمات للذات المتعلقة بالعقارات فيتشكل الأساس الخاضع من ثمن تكلفة الإنجاز.[3]

4- تأدية الخدمات:

- **المبدأ العام:** يتشكل الأساس الخاضع من الثمن الكلي المقبوض أو المسدد من طرف الزبون كمقابل للخدمة المؤداة وهذا الثمن يتغير حسب طبيعة الخدمة.

---

[1] رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، مرجع سابق، ص 138.

[2] المادة 15-2 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 14.

[3] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 11.

بعض الأسس الخاصة:

1.4 . وكلاء النقل ووسطاء العبور:

يتشكل رقم الأعمال الخاضع من جميع المبالغ المقبوضة بعد خصم المدفوعات المتعلقة بمصاريف النقل ذاته دون سواها، ومصاريف الشحن والتفريغ والتحميل، عندما يتم دفعها من طرف المكلف، أو عندما تكون هذه الأعمال ضرورية للنقل ذاته والتخليص الجمركي، ويجب أن تكون مبررة، وبالنسبة لوكلاء العبور فإن القاعدة الخاضعة التي تؤخذ بعين الاعتبار تتكون من جميع المبالغ المحصلة من طرفهم مع خصم المصاريف التالية المسددة لفائدة زبائنهم:

مصاريف النقل عندما تتم بواسطة أطراف أخرى (الغير).

مصاريف الشحن والتفريغ المتعلقة بالسلع.

التحميل والتخزين والحراسة.

الحقوق والرسوم المسددة عند الاستيراد (الجمركة).

2.4. أصحاب الامتيازات والملتزمين بالحقوق البلدية:

يتشكل الأساس الخاضع من الإيرادات المحققة مخصوم منها مبلغ المزايدة أو المبلغ الذي رست عليه المزايدة أو الالتزام المدفوع للبلدية عندما يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص ومن الأجر الثابت أو النسبي إذا كانت الحقوق تحصل لفائدة البلدية.[1]

3.4. مجزؤو القطع الأرضية وبائعو العقارات والقواعد التجارية:

يتشكل الأساس الخاضع للرسم من الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء مضافا إليه المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

4.4. عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات البترولية:

يتشكل الأساس الخاضع:

في مرحلة الإنتاج: من سعر البيع عند خروجه من المصنع.

في مرحلة التوزيع: حصريا وفق شروط البيع بالجملة من هامش البيع بالجملة.

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 12.

5.4. باقي العمليات غير المذكورة سابقا:

وفقا للمادة "16" من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإن الأساس الخاضع يشكل من المبالغ الخام للمكافآت المستلمة، أو الإيرادات المحصلة مهما كان إطارها بمناسبة تحقيق عمليات خاضعة، بشكل عام تطبق على التصليحات، البيع والاستهلاك بعين المكان وغيرها.

5- الأشغال العقارية:

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من مبلغ الصفقات والمذكرات أو الفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في تحقيق الأشغال[1].

وتكون كل الحقوق والرسوم متضمنة باستثناء الرسم على القيمة المضافة يمكن أن تضاف أحيانا لمبلغ الصفقة تعويضات التوقف والأشغال الملحقة.

- **حالة الشركات الأجنبية:**

يتكون الأساس الخاضع من المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية والمحولة بقيمة الدينار بسعر الصرف بتاريخ إمضاء الصفقة أو الملحق المتضمن تلك المبالغ.

- **أصحاب المهن الحرة:**

يتكون الأساس الخاضع من المبلغ الإجمالي للأتعاب والإيرادات المحققة.

- **المؤسسات التابعة:**

لا يتكون المبلغ الخاضع للرسم من ثمن البيع للمؤسسة التابعة للشركة أو التاجر المشتري الذي يملك نسبة من رأس مال المؤسسة التابع مباشرة أو من الأشخاص الوسطاء، أو التي يمارس فيها مهام من بينها اتخاذ القرارات، ولكن يتكون المبلغ الخاضع للرسم من ثمن البيع المطبق من طرف الشركة أو التاجر المشتري سواءا كان خاضع أو معفى من الرسم على القيمة المضافة.[2]

فكلمة "تابع" تعني المؤسسات المرتبطة وأساس الرسم هو السعر المطبق من طرف الشركة المدينة بالرسم إلى الشركة التابعة المشترية ولقد وسع المشرع هذا التعريف ليشمل كذلك الأشخاص الطبيعيين الذين يحوزون على جزء من رأس المال مباشرة أو عن طريق شخص وسيط كالأبناء القصر أو الأزواج أو اللذين يحوزون على سلطة اتخاذ القرار.

---

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 11.

[2] المادة 15 –د من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 15.

- **عند الاستيراد:**

تخضع كل السلع والأشياء المستوردة إلى الرسم على القيمة المضافة بنفس الطريقة لتلك المنتجة في الجزائر، والأساس الخاضع هو قيمة السلعة المدفوعة للمرسل المقدمة للجمركة مضافا إليها مصاريف النقل والشحن والتأمين وكل الرسوم الجمركية باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

- **عند التصدير:**

يتشكل أساس الفرض الضريبي بالنسبة للعمليات، الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من ثمن البضائع أثناء التصدير مضافا إليه كل الحقوق والرسوم الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة.[1]

المطلب الثالث: معدلات الرسم

يحسب مبلغ الرسم على القيمة المضافة بتطبيق معدل محدد بواسطة القانون على الأساس الخاضع المتمثل في رقم الأعمال.

وتجدر الإشارة بأن معدلات الرسم على القيمة المضافة شهدت تعديلات عبر قوانين المالية لسنوات 1995، 1996، 1997، 2000، 2001 و2017.

بحيث اعتمد قانون المالية لسنة 2017 نسبة 9% كمعدل مخفض ونسبة 19% كمعدل عادي.

أولا: المعدل المخفض 9%

يطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي والثقافي.

ثانيا: المعدل العادي 19%

يطبق على العمليات والخدمات والمنتوجات غير الخاضعة للمعدل 9%.

يحدد التعداد المفصل للمنتجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات الخاضعة بموجب أحكام المواد 21 و23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 13.

جدول رقم1-1: يلخص مختلف التعديلات في معدل الرسم.

قانون المالية / المعدلات	1992	1995	1997	2001	2017
المعدل الخاص المخفض	%07	%07	%07	%07	%09
المعدل المخفض	%13	%13	%14	ملغى	-
المعدل العادي	%21	%21	%21	%17	%19
المعدل المرتفع	%40	ملغى	-	-	-

المصدر: جدول من إعداد الطالب بناءا على قوانين المالية للسنوات1992و 1995 و1997 و 2001 و2017.

المبحث الثالث: الحق في الخصم ونظام الشراء بالإعفاء

يقوم الرسم على القيمة المضافة على نمط المدفوعات المقسطة " حيث يحسب كل خاضع للرسم، مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاته ولا يدفع إلى الخزينة، إلا الفرق بين الرسم المجمع عند البيع والرسم الذي أثقل سعر الشراء أو سعر تكلفة المنتوج أو الخدمة إن الفارق المدفوع ناتج عن ممارسة الحق في الخصم غير انه في حالات معينة لا يمكن ممارسة الحق في الخصم وذلك إما لعدم إدراج الرسم على القيمة المضافة في فواتير البيع نتيجة للإعفاء أو لعدم التمكن من امتصاص الرسم المسدد من المحصل وتراكمه لذا أدرج المشرع نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة وهو ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: مبادئ ومفاهيم عامة حول الحق في الخصم

- **مبادئ ومفاهيم عامة:**

إن مبدأ خصم الرسم المسدد الذي أثقل عناصر سعر التكلفة أو الشراء لعملية خاضعة مؤسس بموجب أحكام المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، هذه المادة أقرت المبدأ الأساسي للخصم تماشيا مع مجموعة الشروط المحددة في المواد التي تليها.

يكون الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو البيانات أو وثائق الاستيراد والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة قابلة فعلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية.[1]

لكي يكون الرسم قابلا الخصم يجب أن يكون مثبتا بالوثائق والمستندات التجارية والجمركية.

الفواتير أو الوثيقة التي محلها بالنسبة للسلع والخدمات.

وضعيات الأشغال بالنسبة لأشغال المقاولة.

الوثائق الجمركية في حالة الاستيراد والتصدير.

هذه الوثائق تشكل نقطة الارتكاز لتحديد وتسجيل الرسم القابل للخصم.

أولا: التصريح بالخصم:

لكي يصبح هذا الرسم قابلا للخصم يجب أن يرفق بيان رقم الأعمال المشار إليه في المادة 76 وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال بما في ذلك على وسيط إلكتروني، بكشف يحتوي بالنسبة لكل مورد على المعلومات التالية:

[1] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 184.

رقم التعريف الجبائي،2-الإسم واللقب أو التسمية الاجتماعية، 3-العنوان 4-رقم التسجيل في السجل التجاري، 5- تاريخ ومرجع الفاتورة، 6-المبلغ المشتريات المنجزة أو الخدمات المقدمة، 7- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المخصوم.

يجب أن يتم التصديق على رقم التعريف الجبائي ورقم السجل التجاري وفقا للإجراءات المعمول بها.[1]

إن عملية التصديق إلزامية فالمكلفون ملزمون قبل تحرير قوائم الزبائن التأكد من وجود الموردين الظاهرين فيها، ضمن قاعدة البيانات للإدارة الضرائب والمركز الوطني للسجل التجاري.

تتم عملية التصديق على رقم التعريف الجبائي ورقم السجل التجاري مرة واحدة انطلاقا من البوابات الالكترونية المخصصة لذلك.

بالنسبة لرقم التعريف الجبائي https://nifenligne.mfdgi.gov.dz

بالنسبة للسجل التجاري: https://sidjilcom.cnrc.dz

في حالة عدم التأكد، بخصوص صدقية رقم التعريف الجبائي (NIF) أو رقم السجل التجاري (RC) لمورد ما، يمكن للمصالح الجبائية بإجراء تحقيق حول صدقية معطيات الموردين المعنين وذلك بالقيام بأنفسهم بالتصديق عليها في المواقع الإلكترونية المذكورة.[2]

إن الغرض من عملية التصديق هو تفادي البيانات الخاطئة أو غير الصحيحة أو المزورة والمتعلقة بالموردين.

ثانيا: ممارسة حق الخصم

يمارس حق الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم، ولا يمكن أن يتم عندما يسدد مبلغ الفاتورة مليون دينار (1000.000 دج) نقدا مع احتساب كل الرسوم على كل عملية خاضعة للرسم.[3]

[1] المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 25-26.

[2] التعليمة رقم: 378/ و م / م ع ض/ م ع ج ت / مق ت ج/ 2021 المؤرخة في 2021/02/17.

[3] المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المرجع نفسه، ص 26. (معدلة بموجب المادة من ق م 2023).

ثالثا: حالة الإغفال أو النسيان

يمكن إدراج الرسم الذي تم إغفاله أو نسيان خصمه في التصريحات اللاحقة إلى غاية 20 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الإغفال، ويجب أن يسجل بشكل منفصل عن الرسوم القابلة للخصم والمتعلقة بالفترة الجارية.

رابعا: حالة تجميع أرقام الأعمال في المقر الرئيسي:

يجوز للمدينين بالضريبة الذين يجمعون أرقام أعمالهم على مستوى مقرهم الرئيسي، أن يقوموا وفقا للشروط نفسها، بحسم الرسم الذي أثقل المواد أو الخدمات المشتراة من قبل مختلف وحداتهم أو مؤسساتهم أو استغلالاتهم أو لحسابها.[1]

المطلب الثاني: مجال تطبيق الحق في الخصم والسلع والخدمات المستثناة

لقد وضع المشرع المبدأ العام في مجال الرسم على القيمة المضافة المتمثل في ممارسة حق الخصم كما حدد حالات مستثناة من هذا الحق والتي سيتم تناولها كما يلي:

أولا: مجال تطبيق الحق في الخصم:

يعتبر الحق في الخصم أهم ميزة للرسم على القيمة المضافة، حيث أن تقنية إخضاع القيمة المضافة للرسم، تستلزم أن الرسم الذي أثقل المشتريات أو سعر تكلفة عملية خاضعة، يخصم من الرسم المطبق على هذه العملية.

إن هذا الحق لا يستفيد منه سوى الخاضعين لرسم على القيمة المضافة وهو يخص أيضا الرسم الذي أثقل السلع والمواد الأولية والمصاريف العامة وكذا الاستثمارات المنقولة العقارية.

ويمدد هذا الحق إلى الأشخاص الذين يقومون بعمليات تصدير أو عمليات البيع بالإعفاء، أو بيع منتجات وخدمات معفاة أسعارها أو هوامشها محددة بموجب التنظيم.[2]

إن العمليات التي تمنح الحق في الخصم هي العمليات التي تسمح بإنقاص الرسم على المشتريات من الرسم على المبيعات الخاضعة وعليه فإنه في حالات معاينة "عدم الحق في الخصم" والتي سنتناولها لاحقا يجب على المكلف وبمبادرة منه إعادة دفع الرسم المخصوم بصفة غير شرعية فورا.

تطبق العقوبات في حالة عدم الالتزام بإعادة الدفع في الآجال.

---

[1] المادة 31 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، مرجع سابق، ص 26.

[2] المادة 32، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 26.

ثانيا: السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم:

ينص القانون عل بعض الحالات الاستثنائية التي يفقد فيها المكلف حق الخصم وذلك لعدة اعتبارات كالاستعمال الشخصي وعدم توجيه المشتريات للنشاط، أو الارتباط الملحق بالأصل أو الاعتبارات محاسبية أو التعسف في الاستعمال وهذه الحالات هي:

1- السلع والخدمات والمواد والعقارات والمحلات الموجهة للاستعمال الشخصي أو لنشاط غير خاضع لهذا الرسم.

2- الرسم الذي أثقل الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة في تصليح الأملاك المستثناة من الحق في الخصم (نظرية ارتباط الملحق بالأصل).

3- المواد القابلة للإهتلاك المقتناة أو المنشأة من طرف المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.[1]

لكون هذه المواد تهتلك فإن المكلفين الذين يمسكون محاسبة حقيقية تظهر تسجيلات هذه المواد، هم فقط المعنيون بالاستفادة من حق خصم الرسم.

4- السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الوسيلة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

ويفسر هذا الاستثناء، أنه في حالة الاستفادة من الخصم يجب أن يوجه الملك بصفة رئيسية للنشاط، لأنه يمكن للسيارات وعربات نقل الأشخاص أن تستخدم للاستعمال المزدوج، (الشخصي والمهني).[2]

5- المنتوجات والخدمات المقدمة كهدايا وتبرعات بغرض تفادي التعسف.

ثالثا: العمليات الخاضعة دون الحق في الخصم:

إضافة إلى السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم نص المشرع في المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة دون الحق في الخصم وهي:

العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص.

بائعو الأملاك وما شابههم.

---

[1] المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 27.

[2] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 25.

الملتزمون بالأسواق والحقوق البلدية.

الوكلاء بالعمولة والسماسرة.

مستغلو سيارات الأجرة.

العروض المسرحية والبالي والحفلات الموسيقية والسيرك والألعاب المسلية.

التظاهرات الرياضية بكل أنواعها.

الاقتناءات من السلع المنقولة أو العقارية المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية الموجهة للبيع في إطار عقد "المرابحة".

المطلب الثالث: شروط ممارسة الحق في الخصم

يرتكز الرسم على القيمة المضافة على المبدأ العام "يخصم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة من الرسم على القيمة المضافة المحصل عليه من العملية المنجزة".

غير أن المشرع وضع شروطا معينة لممارسة هذا الحق منها الشكلية وتتعلق عموما بالوثائق والمستندات الثبوتية ومنها الشروط الموضوعية والزمنية إضافة إلى شروط عامة أخرى عندما يتعلق الأمر بالتثبيتات.

أولا: الشروط الشكلية:

عندما تكون المواد والخدمات مستعملة في إطار نشاط المؤسسة وأن العمليات المنجزة تمنح الحق في الخصم فإن الرسم القابل للخصم هو:

ذلك الذي يظهر في فواتير الشراء.

ذلك المسدد عند الاستيراد (D10).

فعملية الخصم لا تتم إلا بوجود فاتورة تبرر مبلغ الرسم وطريقة تسديده حيث لا يسمح بخصم الرسم المسدد نقدا عندما يتجاوز مبلغ الفاتورة 1000.000 بكل الرسوم (TTC).

غير أنه يمنح حق الخصم عندما يتم تسديد مبلغ الفاتورة عن طريق الدفع نقدا في حساب بنكي أو بريدي (Versement).[1]

يتم الخصم بإظهار مبلغ الرسم على المشتريات المحققة خلال الشهر أو الفصل سواءا تعلق بالمواد أو اللوازم أو السلع أو الخدمات أو التثبيتات في التصريح الشهري أو الفصلي مع إلزامية إرفاق

[1] المادة 23 من قانون المالية لسنة 2023 المعدلة للمادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

هذا التصريح بكشف تفصيلي ببيانات كل مورد وبوسيط إلكتروني بهذه البيانات مع ضرورة التصديق على رقم التعريف الجبائي ورقم السجل التجاري وفقا للإجراءات المعمول بها.

يمكن تحويل حق الخصم إلى الغير طبقا لأحكام المادة 35 من قانون الرسوم على رقم الأعمال في الحالات التالية:

وجود صفقة أشغال حيث يمكن لصاحب المشروع عندما يقوم باسمه الخاص، باستيراد كل اللوازم المنصوص عليها في العقد أو جزء منها، أو شرائها محليا فإن الرسم الذي أثقل هذه المقتنيات يمكن تحويله إلى المتعاقد لأجل الخصم.

في حالة حصر أو دمج أو تحويل الشكل القانوني لمؤسسة ما، يتحول الحق في الخصم للمؤسسة الجديدة.

ويستند التحويل على مبدأ استمرارية النشاط الذي يسمح بخصم الرسم على المشتريات السابقة من العمليات الخاضعة اللاحقة.

ثانيا: الشروط الموضوعية:

يجب أن تكون السلع والخدمات موجهة لعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

يجب أن تكون السلع والخدمات متعلقة بالاستغلال أي استبعاد السلع والخدمات الموجهة للاستغلال الشخصي.

يجب أن تكون السلع والخدمات غير مستثناة بالنظر إلى شروط القانون الجبائي.[1]

ثالثا: الشروط المرتبطة بالزمن:

ان استرجاع الرسم القابل للخصم المدون في التصريحات بأرقام الأعمال يتم عن طريق التحميل.

إن عملية التحميل هذه تقوم بها المؤسسة المدينة بنفسها وفيما يخص تاريخ الخصم فإن هذا الأخير يتحدد بلحظة ميلاد حق الخصم.

ينشأ الحق في الخصم بمجرد تحقيق عمليات خاضعة تمنح الحق في الخصم (مبيعات، تأدية، خدمات) والتي أصبحت مستحقة عند المدين بهذا الرسم (المورد).

[1] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 149.

يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم، ويتم التصريح به وفقا للمادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال قبل العشرين يوم كل شهر كأقصى أجل بالنسبة للمكلفين المتابعين ضمن نظام الربح الحقيقي.

وفي أجل أقصاه العشرون من الشهر الذي يلي الفصل المدني المنقضي بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط.

إذا كان مبلغ الرسم القابل للخصم أكبر من الرسم المحصل فإن الفارق يشكل قرضا ضريبيا (Précompte) يرحل إلى الشهر أو الفصل الموالي حسب الحالة لاستكمال الخصم إلى غاية امتصاصه.

رابعا: الشروط العامة الخاصة بالتثبيتات

لقد تناول قانون الرسم على القيمة المضافة مصطلح " المواد القابلة للإهتلاك" أو الاستثمارات أو التثبيتات والتي لديها أوجه واسعة.

ولكي يكون الرسم الذي أثقل حيازة التثبيتات قابلا للخصم ففضلا عن الشروط الشكلية والموضوعية والمرتبطة بالزمن المذكورة سابقا وجب:

أن تشتري المواد في حالة جديدة او مجددة بضمان.[1]

ويقصد بالجديد "خرج من سلسلة الإنتاج" سواءا من خارج المؤسسة أو التسليم لأنفسهم والذي لم يكن محل استعمال أو إعادة استعمال.

ويقصد بالمجدد (rénové) الملك المستعمل الذي تم وضعه في حالة الجديد من خلال تجديده ويكون حسن تشغيله مضمونا من طرف الوكيل المجدد.

أن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تخصص للتصدير أو إلى قطاع معفى أو إلى قطاع مستفيد من نظام الشراء بالإعفاء أو موجهة لمنتوج أو خدمة معفية لها الحق في الخصم.[2]

يجب الاحتفاظ بالتثبيت أو الملك القابل للإهتلاك لمدة خمسة سنوات ابتداء من تاريخ حيازته أو إنشائه (قاعدة الخمس سنوات).

يجب تسجيل التثبيت في المحاسبة بقيمة شرائه أو تكلفة إنشائه خارج الرسم.

---

[1] المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 27.

[2] المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 27 – 28.

في حالة التوقف أو التنازل عن التثبيت سواءا بمقابل أو بالمجان أو فقدان صفة المدين بالرسم على القيمة المضافة فإن الخاضع ملزم بإعادة دفع الرسم المخصوم بالتناسب مع عدد السنوات المتبقية، ويتم حساب الرسم الواجب إعادة دفعه للخزينة كالتالي:

$$\text{مبلغ الرسم المعاد دفعه} = \frac{\text{مبلغ الرسم المخصوم للتثبيت المتازل عنه } X (5 - \text{عدد سنوات الاحتفاظ})}{5}$$

ولأجل حساب عدد سنوات الاحتفاظ فإن كل سنة مدنية يتم الدخول فيها تعتبر سنة كاملة. لا تجري أي تسوية إذا توقف استعمال الملك بصفة نهائية بسبب القوة القاهرة المثبتة قانونا، وكذلك عمليات التنازل عن الأملاك من طرف شركات القرض الإيجاري للمستأجر الدائن.[1]

وللحديث عن القوة القاهرة (la force majeure) يجب توافر ثلاثة معايير مجتمعة وهي:

حدث غير متوقع (Imprévisible).

هذا الحدث خارجي لا يد للشخص فيه (critère de l'extériorité).

لا يمكن درؤه أو مقاومته (Irrésistible)[2].

مما يجعل تنفيذ الالتزام مستحيلا.

وترتبط القوة القاهرة عموما بالكوارث الطبيعية كالفيضانات والزلازل والبراكين والصواعق المسببة للحرائق وغيرها.

المطلب الرابع: حدود الحق في الخصم والتسويات المرتبطة به

إن الحق في الخصم ليس حقا مطلقا وكليا، ففي حالات المكلفين الذين لا يسددون الرسم على مجمل أرقام أعمالهم وضع المشرع قواعد للحد من الخصم لمواجهة هذه الحالات بموجب أحكام المواد 37 و38و39 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بحيث لا يكون الخصم إلا في حدود نسبة تحسب رياضيا وفي حالات أخرى حد الخصم بشكل كلي، وأوجب إعادة دفع الرسم المخصوم عند حدوثها.

هذه الحالات يمكن تقديمها في العناصر التالية:

[1] المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، المرجع نفسه، ص 28.

[2].MF/DGI/DLFR/SD3/2013 du07/08/2013 .Note N°685

أولا: الحد النسبي من الحق في الخصم:

1- **قاعدة الحصة النسبية:** إن مبدأ خصم الرسم على التثبيتات والمواد والخدمات هو مبدأ عام لكن يقع أحيانا أن لا توجه "حصريا" هذه المواد والخدمات إلى تحقيق عمليات خاضعة للرسم، وهو ما يصطلح عليه بالمدينون بالضريبة جزئيا.

- **المدينون بالضريبة جزئيا:**

المدينون بالضريبة جزئيا هم كل الأشخاص الذين لا يحققون عمليات تمنح الحق في الخصم فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، ولكن يخضعون للرسم على جزء من نشاطهم المهني فقط[1]، أي يحققون عمليات خاضعة وعمليات خارج مجال تطبيق الرسم.

2- **حساب الحصة النسبية:**

تحسب الحصة النسبية وفقا للقاعدة التالية:

$$\text{الحصة النسبية} = \frac{\begin{array}{l}\text{رقم رقم الأعمال}(HT) + \text{رقم أعمال الصادرات}(HT) + \\ \text{رقم الأعمال المحقق بالاعفاء من الرسم} + \\ \text{رقم الأعمال المتعلقالمحقق بالمنتجات المعفاة التي لها حق الخصم}\end{array}}{\begin{array}{l}\text{البسط} + \text{رقم الأعمال الواقع خارج مجال تطبيق على المضافةالقيمة} \\ + \text{رقم الأعمال المعفي للعمليات التي ليس لها حق الخصم}\end{array}}$$

تجبر النسبة المستخرجة إلى الوحدات الأعلى، فمثلا عندما تكون النسب المستخرجة 99.12%، 64.56% تجبر هذه النسب إلى 100%و 65% على التوالي:

لا يجب أن تظهر لا في البسط ولا في المقام عند حساب النسبة:

التسليمات للذات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

التنازل على عناصر الأصول.

العمليات التي لا تكتسي الطابع التجاري.

[1] الدليل التطبيقي على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 31.

تسديد مصاريف غير خاضعة.

3- كيفيات تحديد الحصة النسبية:

تحدد بصفة مؤقتة الحصة النسبية الواجب اتخاذها عند القيام بحساب الحق في الخصم خلال السنة المعتبرة (ن) طبقا لـــ:

إما رقم أعمال السنة الماضية.

إما رقم الأعمال التقديري للسنة الجارية.[1]

عند نهاية كل سنة مدنية يحدد المدينون بالرسم على القيمة المضافة نسبة الخصم كما هي ناتجة عن العمليات المنجزة خلال السنة ذاتها.[2]

إذا اتضح أن النسبة النهائية المستخرجة تقل بأكثر من خمسة أجزاء من المئة عن النسبة المؤقتة أو تزيد عنها يتوجب على المدين القيام بعملية التسوية، قبل 25 مارس من السنة الموالية.

ويترتب عن هذه التسوية إما إعادة دفع الرسم المخصوم بالزيادة إذا كانت النسبة الحقيقية تقل عن المؤقتة، وإما تطبيق خصم إضافي إذا كانت النسبة الحقيقية تزيد بأكثر من خمسة (5) نقاط مئوية على النسبة المؤقتة.

تستعمل النسبة الحقيقية المقدرة خلال السنة (ن)، كنسبة مؤقتة في حساب الحق في الخصم الممنوح على المواد والخدمات المكتسبة خلال السنة الموالية، وتصبح هذه النسبة نهائية إذا كانت نسبة التغير لا تتعدى (05) نقاط.

إن حصة الرسم على القيمة المضافة غير المخصومة تعتبر في هذه الحالة أعباء قابلة للخصم لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

عند تطبيق قاعدة الحصة النسبية قد تظهر حالات استثنائية وهي:

أ. **حالة المدينون الجدد:**

ويقصد بالمدينون الجدد:

المؤسسات القديمة التي أصبحت خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة إجبارية بسبب التغير في التشريع.

المؤسسات التي تتحول إلى مدينين بالرسم بصفة اختيارية وبطلبها.

---

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة مرجع سابق، ص 32.

[2] المادة 40 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 28.

المؤسسات حديثة النشأة.

ويحدد مقدار الحق في الخصم كما يلي:

بالنسبة للمؤسسات الحديثة: باستعمال حصة نسبية مؤقتة على أساس تقديرات للسنة المعتبرة، تطبق الحصة النسبية إلى غاية نهاية السنة التي تلي سنة إنشاء المؤسسة[1].

بالنسبة للمؤسسات التي أصبحت خاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا أو اختياريا:

تستفيد هذه المؤسسات عند تاريخ خضوعها من القرض الأولي للرسم المخصوم Crédit départ.

يتكون القرض الأولي من عنصرين هامين:

المخزونات: يمكن للمدين بالضريبة الجديد أن يقوم بعملية خصم الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل السلع، المواد الأولية التغليفات والمنتوجات التي تخول الحق في الخصم والتي بحوزته في المخزون منذ تاريخ اكتسابه لصفة مدين جديد.

التثبيتات الجديدة: يمكن للمدين بالضريبة الجديد أن يقوم بعملية خصم الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المواد الجديدة القابلة للإهتلاك والتي لم تستعمل منذ تاريخ الخضوع للرسم.

ثانيا: الحد الكلي من الخصم – حالات إعادة الدفع –Reversement:

إن الرسم المخصوم في إطار حق الخصم قد يكون محل مطالبة بإعادة دفعه، رغم أنه كان وفقا للقواعد القانونية وهذا وفقا لقاعدة المصد في الحالات التالية:

1- اختفاء السلع:

إن المدينين بالضريبة ملزمين بالقيام بإعادة دفع الخصومات في حالة اختفاء السلع قبل تلقيها الاستعمال الذي كانت معدة له ونفس الأمر يتعلق بحالات السرقة، والإتلاف أو ضياع السلع ماعدا حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا.[2]

2- السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم:

يجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل إما السلع أو الخدمات في حالة ما إذا استعملت هذه السلع والخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية، لا سيما في حالة الاستعمال الشخصي أو لإنجاز عمليات معفاة.

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 34.

[2] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 30.

3- عمليات معتبرة غير مسددة بصفة نهائية:

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

الرسم المتعلق بقيمة البيع أو الأشغال أو تأدية الخدمات.

والرسم الذي أثقل عملية شراء المنتوج والعناصر المكونة للمنشأة أو اقتناء الخدمة[1].

غير أنه لا يعاد دفع الرسم في حالة بيع بخسارة أو تصدير السلع أو الخدمات أو تسليمها للشركات البترولية أو إذا كانت قابلة للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء[2].

ثالثا: التسويات:

إن عمليات خصم الرسم على القيمة المضافة يمكن أن تكون محل دراسة واختبار وذلك من خلال مطابقتها مع الشروط الشكلية والموضوعية والقواعد القانونية التي تم التطرق إليها، وقد يترتب عنها إعادة دفع الرسم المخصوم إلى الخزينة بمبادرة من المكلف بمناسبة اكتتاب تصريحاته وذلك في أجل أقصاه اليوم العشرون من الشهر أو الفصل الموالي للشهر الذي تم خلاله الفعل المبرر له.

أو من طرف الإدارة من خلال عملية الرقابة (أو التحقيق) على الوثائق أو التحقيق في المحاسبة مع تطبيق زيادة كعقوبة وعاء بنسبة 25% وترتبط التسويات بالحالات التالية:

حالة التسوية طبقا لقاعدة المصد.

حالة التسوية حسب القاعدة النسبية للمواد والخدمات.

حالة التسوية حسب القاعدة النسبية للتثبيتات القابلة للإهتلاك أو قاعدة الخمس سنوات (Prorata temporis).

حالة التوقف عن النشاط أو فقدان صفة المدين.

المطلب الخامس: نظام الشراء بالإعفاء

يعتبر نظام الشراء بالإعفاء النظام الذي يمنح للخاضعين للضريبة الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم المدفوع عند الشراء، الحق في اقتناء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك والسلع والخدمات المخصصة إما للتصدير، أو انتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية.[3]

---

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 30.

[2] المادة 37 – ج، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 27.

[3] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 36.

أولا: العمليات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء:

يمكن أن تستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

المواد والخدمات وكذا الأشغال المحددة قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاط المحروقات، والموجهة حصريا لهذه الأخيرة، المقتناة من طرف موردي ومناولي المؤسسات الممارسة لهذه النشاطات في إطار التشريع المتعلق بها.[1]

تشمل هذه العمليات نشاطات البحث و / أو الاستغلال أو النقل عن طريق الأنابيب وتمييع الغاز، وعزل غازات البترول المميع المقتناة من طرف موردي ومناولي الشركات والموجهة حصريا لهذه الأنشطة.

في حالة عدم الاستعمال الحصري لهذه المواد والخدمات والأشغال التي تدخل في النشاطات المذكورة أعلاه تطبق القاعدة النسبية.

المشتريات أو البضائع المستوردة والمحققة من قبل مصدر والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالتها أو لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير وتكوينها وتوضيبها وتغليفها وكذا الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.[2]

تستفيد كذلك من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، المواد والخدمات المقتناة في إطار صفقة مبرمة بين مؤسسة أجنبية لا تملك بموجب التشريع الجبائي الساري، ودون المساس بأحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية، منشأة مهنية دائمة في الجزائر، مع متعاقد شريك يستفيد من الإعفاء من الرسم.[3]

لا تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، السلع والخدمات، المواد والبضائع الموجهة للتصدير الموجودة في القائمة المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

هذه الاقتناءات تودي بعد المخالصة والمراقبة إلى طلب استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة.[4]

---

[1] المادة 42–1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 30.

[2] المادة 42–2، المرجع نفسه، ص 30.

[3] المادة 42– مكرر، المرجع نفسه، ص 30.

[4] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المرجع نفسه، ص 36.

ثانيا: الإجراءات المتعلقة بنظام الشراء بالإعفاء:

تخضع عمليات الشراء بالإعفاء إلى إجراءات قانونية وذلك لضبط هذه العملية ومراقبتها وتشمل:

1- الاعتمادL'agrément:

يمنح الترخيص للشراء بالإعفاء للمكلفين الذين تم اعتمادهم بموجب مقرر يتخذه مدير كبريات المؤسسات (DGE) أو المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا، يمنح الاعتماد بصفة دائمة ويتوقف منحه على:

مسك محاسبة بالشكل القانوني.

تقديم مستخرج من الجداول الضريبية، يثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة، أو بآجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد.

2- إجراء منح الاعتماد:

تودع طلبات الاعتماد لدى مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب المختص إقليميا.

في حالة منح الاعتماد، يعلم مدير الضرائب على مستوى الولاية المستفيد بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة.

3- الحصة Le contingent:

تسلم رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والتي تبلغ مدة صلاحيتها سنة مدنية من طرف مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب على مستوى الولاية، أو رئيس مركز الضرائب لحصة السنوية لا يمكن أن يتعدى مبلغها:

إما قيمة البيع خارج الرسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة المسلمة لنفس التخصيص، من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة.

وإما مبلغ المشتريات من دون الرسم للمنتجات لنفس النوع خلال السنة المنصرمة يضاف إليه 15%.

كما يمكن منح رخصة إضافية من طرف مدير الضرائب للولاية أو رئيس مركز الضرائب بناءا على تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة.[1]

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابقٌ، ص 37-38.

عندما يطلب الاعتماد من طرف مؤسسة حديثة النشأة تمنح لها حصة مؤقتة لأجل ثلاثة أشهر وتراجع فيما بعد هذه الحصة لتحديد الحد الأقصى من المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى نهاية السنة.[1]

4- إنجاز مشتريات بالإعفاء:

تتم عملية الشراء بالإعفاء من خلال تقديم المستفيد (المشتري) إلى البائع (مشتريات محلية) أو إلى مصلحة الجمارك (عند الاستيراد) شهادة أشرت عليها مصلحة الضرائب التي يتبع لها المستفيد والتي تتضمن فضلا عن بياناته، التزامه بدفع الرسم وكذا العقوبات المالية في حالة إعادة بيع هذه السلع واستعمالها لغير الأغراض أو التخصيص الذي منحت لأجله.

وللحصول على هذه الشهادة (F22) يجب تقديم الوثائق التالية:

مقرر الاعتماد لنظام الشراء بالإعفاء الموقع من طرف مدير الضرائب للولاية المختص إقليميا.

رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة المسلمة من طرف مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب "لحصة سنوية".

فاتورة أولية أو وثيقة استيراد (D10) لكل المنتجات أو السلع.

مستخرج ضرائب مصفى أو بجدولة الديون الجبائية.

تقديم كل وثيقة كفيلة بإثبات الزيادة وضرورتها في حالة طلب رفع الحصة العادية.

5- إيداع كشف مفصل للمخزونات المقتناة بالإعفاء:

يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة أن يودعوا نهاية كل سنة وفي يوم 15 جانفي على الأكثر لدى مفتشية الضرائب التي يتبعونها، تحت طائلة غرامة جبائية قدرها: 100.000 دج كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة هذه المنتوجات أو الأشياء أو السلع التي اشتروها بالإعفاء من الضريبة والباقية في حوزتهم عند تاريخ أو جانفي في منتصف الليل[2].

إذا تعذر وضع جرد مفصل حسب نوع وقيمة هذه المنتوجات أو الأشياء أو السلع يحدد مبلغ هذه المخزونات تحديدا إجماليا على أساس ثمن شراء السلع المقدرة أو المسلمة طبقا لتخصيصها خلال السنة المنصرمة[3].

---

[1] المادة 45 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 31.

[2] المادة 48 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 31.

[3] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 39.

6- سحب الاعتماد:

يمكن أن يكون الاعتماد محل سحب مؤقت أو نهائي بناءا على قرار من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا في حالة مخالفة الأحكام المرتبطة برخص الشراء بالإعفاء أو في حالة محاولات غش مثبتة صراحة، يتم السحب مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها في المواد 116 وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

المطلب السادس: نظام الحيازة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

يرتبط عموما مصطلح الشراء بالسلع والخدمات والمنتجات، ومصطلح الاقتناء أو الحيازة بالتثبيتات وقد تناولها المشرع في المادة 43 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وتناولناها في مطلبين للفرق الموجود بينهما من جهة وللإحاطة بكل منهما من جهة أخرى.

يحتاج إنجاز استثمار ما في غالب الأحيان إلى موارد مالية معتبرة من أجل اقتناء أو استيراد المعدات والتجهيزات التي تدخل في إنجاز هذا الاستثمار، وبغرض تشجيع الاستثمار من خلال تخفيض الضغوط المالية التي تثقل كاهل خزينة المستثمرين، وضع المشرع نظام الحيازة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، الذي يسمح لهم باقتناء أو استيراد هذه المعدات والتجهيزات والآلات وكذا الخدمات المرتبطة بالاستثمار دون الرسوم.

إن عدم دفع الرسم لا يعتبر إعفاءا بل إلغاء، ويبقى النشاط الممارس خاضعا، وبدلا من تسجيل قرضا ضريبيا مرتفعا عند انطلاق هذه المشاريع يسمح إلغاء الرسم كذلك إمكانية التسديد عند الدخول في الاستغلال.

أولا: مجال تطبيق نظام الحيازة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

يطبق نظام الحيازة بالإعفاء من الرسم على:

مقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بإنشاء أو التوسيع، عندما تقوم بها مؤسسات تمارس أنشطة أنجزها المستثمرون الخاضعون لهذا الرسم والمؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.[1]

[1] المادة 42-4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 30.

تستفيد الاستثمارات بمفهوم المادة (4) من القانون رقم 22-18 المؤرخ في 24 يوليو 2022 والمتعلق بالاستثمار وذلك من خلال:

- اقتناء الأصول المادية أو غير المادية التي تندرج مباشرة ضمن نشاط إنتاج السلع والخدمات، في إطار إنشاء أنشطة جديدة وتوسيع قدرات الإنتاج و / أو إعادة تأهيل أدوات الإنتاج.
- المساهمة في رأس مال مؤسسة في شكل حصص نقدية أو عينية.
- نقل أنشطة من الخارج[1].

في إطار أحد الأنظمة التحفيزية، نظام القطاعات، نظام المناطق، نظام الاستثمارات المهيكلة بعنوان مرحلة الإنجاز من:

الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.[2]

- العمليات المتعلقة بالعقود الخاصة بإنجاز استثمارات ذات أهمية وطنية، وهذا إلى غاية انتهاء الاستثمارات المبرمجة[3].
- اقتناء المعدات المشار إليها ضمن قائمة التجهيزات الموجهة لإنجاز مشاريع الاستثمار الخاصة "بالمؤسسات الناشئة" أو " الحاضنة".

ثانيا: شروط منح الإعفاء من الرسم

تخضع الاستفادة من الإعفاء من الرسم إلى الشروط التالية:

حيازة مقرر الاعتماد للاستثمار المزمع إنجازه أو توسعته في إطار أحد الأنظمة التفضيلية بالنسبة للأنشطة الممارسة في إطار دعم صناديقANSEJ، ANGEM، CNAC.

شهادة الاستثمار بالنسبة للأنشطة الممارسة في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار (AAPI)، (ANDIسابقا).

المؤسسات التي تحمل علامة "مؤسسة ناشئة" أو علامة "حاضنة" يشترط للاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تقديم المؤسسة المعنية للمصالح الجبائية المختصة إقليميا، قرار منح علامة "مؤسسة ناشئة" أو علامة "حاضنة"، المسلم لها وفقا للشروط المحددة، بموجب المرسوم

[1] المادة 04 من القانون رقم 22-18 المؤرخ في 24 يوليو 2022 المتعلق بالاستثمار الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2022، العدد 50.

[2] المادة 27-2، من نفس القانون.

[3] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 40.

التنفيذي رقم 20-254 المؤرخ في 2020/09/15 وكذا قائمة التجهيزات حسب الحالة تقوم المصالح الجبائية، بعد الاطلاع على الوثائق المذكورة أعلاه، بتسليم شهادة الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة طبقا للتشريع والتنظيم الجبائيين المعمول بهما.[1]

يجب أن تخضع المؤسسة للضريبة وفقا لنظام الربح الحقيقي.

يجب أن تخصص مقتنيات التجهيزات لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

ثالثا: كيفية إنجاز عمليات الاقتناء بالإعفاء:

تتم عملية الاقتناء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة من خلال تقديم المستثمر المستفيد إلى البائع شهادة الحيازة بالإعفاء نموذج (F20)، مؤشرة ومختومة بالختم الندي من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها نشاط المستثمر، تحمل البيانات المقدمة في الفاتورة الأولية لمورد المستفيد مع التزام هذا الأخير بدفع مبلغ الرسم المشمول بالإعفاء وكذا العقوبات في حال تحويل العتاد أو المقتنيات عن الوجهة المخصصة لها.

يجب الاحتفاظ بهذه المعدات والتجهيزات أو المقتنيات لمدة توافق مدة اهتلاكها.

وبالنسبة للمركبات تختم الشهادة بوضع ختم مستطيل يحمل عبارة "عدم التنازل عن هذه المركبة لمدة خمسة سنوات".

تؤشر وتوقع الشهادة من طرف المفتش المسير للمصلحة المختصة وتوقع كذلك من طرف المستثمر المستفيد.

تحرر هذه الشهادة بأربعة نسخ متطابقة تستخرج من دفتر الشهادات (F20)، تسلم نسختان للمستفيد لتبرير الإعفاء عند مورده حيث يسلمه واحدة ويحتفظ بالأخرى، وتوضع نسخة في الملف الجبائي للمستفيد وتبقى النسخة الرابعة في الدفتر.

يستعمل دفتر الشهادات على مستوى المصلحة المسيرة وتحت مسؤولية المسير بالنسبة للأنشطة الممارسة في إطار ANADE (ANSEJسابقا) ANGEM وCNAC، وكذا بالنسبة لمشاريع الاستثمار الخاصة "بالمؤسسات الناشئة" أو الحاضنة.

ويستعمل دفتر الشهادات على مستوى الشباك الوحيد اللامركزي بالنسبة للأنشطة الممارسة في إطار الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار.

[1] المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 21-170 المؤرخ في 18 أفريل 2021 محدد شروط وكيفيات الحصول على المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسات التي تحمل علامة "مؤسسة ناشئة"، أو علامة "حاضنة".

المبحث الرابع: نظام استرداد الرسم والتزامات المدينين ومنازعات الرسم

يقوم الرسم على القيمة المضافة على مبدأ الخصم وذلك من خلال خصم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة من الرسم المحصل عليه من العملية المنجزة، غير أنه في حالات معينة، لا يمكن للخاضع ممارسة الحق في الخصم، وذلك إما لعدم إدراج الرسم على القيمة المضافة في فواتير البيع نتيجة للإعفاء، أو لعدم التمكن من امتصاص الرسم المسدد من المحصل وتراكمه.

لذا أدرج المشرع إمكانية الاسترداد في حالات محددة تداركا لهذه الوضعية وهذا في ظل التزام المكلفين واحترامهم لواجباتهم الجبائية والمحاسبة كما يمكن أحيانا أن يكون وعاء الرسم وتحصيله موضوع نزاع أو تعارض بين المكلفين والإدارة وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: استرجاع الرسم على القيمة المضافة "Le remboursement"

يمارس الحق في الخصم للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل سعر الشراء أو سعر التكلفة للعمليات المخول لها الحق في ذلك بطريقة عادية، عن طريق التحميل على الرسم على المبيعات المترتب عن العمليات المنجزة.

وإذا أصبحت عملية التحميل لكل أو لجزء من الرسم القابل للخصم غير ممكنة يسمح في بعض الحالات وفقا لشروط معينة طلب استرجاع الرسم الذي يشكل قرضا ضريبيا.

وبهذا يمكن للمكلفين بالرسم على القيمة المضافة الذين لا يمكنهم خصم الرسم المدفوع لممونيهم أو لدى الجمارك أن يطلبوا استرجاع الرسم عن طريق التسديد المباشر من إدارة الضرائب.

أولا: حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

حدد المشرع الحالات التي يمكن للمدين بالرسم عند حدوثها طلب استرجاع الرسم بشكل مباشر، وذلك نتيجة لعدم إمكانية الاسترجاع عن طريق التحميل العادي وهذه الحالات هي:

1-**العمليات المعفاة:** وتتعلق ب:

عمليات التصدير.

عمليات تسويق منتجات وسلع وخدمات معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة التي لها الحق في الخصم.

عمليات تسليم بضائع وأشغال وسلع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الترخيص بالشراء مع الإعفاء من الرسم.[1]

2-التوقف عن النشاط:

يتحدد استرجاع الرسم الذي يشكل قرضا ضريبيا في حالة التوقف عن النشاط وذلك بعد تسوية الوضعية الجبائية الإجمالية للمدين بالرسم لاسيما فيما يتعلق بإعادة دفع الخصومات الأولية على الاستثمارات للمدة المتبقية طبقا لقاعدة الخمس سنوات، وكذا المخزونات بالنسبة للبضائع الموجودة بحوزة المتوقف والتي كان الرسم الذي أثقلها محل خصم.

3-في حالة تطبيق نسب رسم مختلفة:

الفارق في نسبة الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق المعدل العادي على اقتناء المواد والبضائع والأملاك القابلة للإهتلاك والخدمات والمعدل المنخفض على المبيعات الخاضعة للضريبة[2]، حيث يسمح باسترجاع الرسم عند وجود فارق في نسب الرسم المطبقة والناتج عن تطبيق المعدل العادي 19% عند الشراء أو الاقتناء والمعدل المخفض (9%) المطبق عند إنجاز عمليات خاضعة للرسم، مثل حالات مقاولات أشغال البناء التي تنجز سكنات اجتماعية.

ثانيا: شروط استرجاع الرسم:

يرتبط منح استرداد الرسم على القيمة المضافة بالشروط التالية:

مسك محاسبة بالشكل القانوني.

استظهار مستخلص من الجداول الضريبية.

وفي هذا الصدد فإنه في حالة الاسترجاع الممنوح لمكلف لديه ديون جبائية فإن قابض الضرائب، في إطار الحفاظ على مصالح الخزينة يقوم بعملية مقاصة الدين الجبائي من مبلغ الاسترجاع.[3]

بيان الدفع المسبق على الحساب في التصريحات الشهرية المكتتبة من طرف المستفيد.

---

[1] المادة 50-1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 32.

[2] المادة 50-3 من نفس القانون ص 32.

[3] Circulaire n^0= 347/MF/DGI/DOFR/2017**, Procédure de gestion des demandes de remboursement des crédits deTVA** , P15.

يجب أن تقدم طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة حسب الحالة، أمام مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب المختص، كأقصى أجل في اليوم العشرين من الشهر الموالي للفصل المعني بالاسترداد المطلوب.

وبالنسبة للمدينين جزئيا، يجب أن تقدم طلبات الاسترداد في 30 أفريل كآخر أجل من السنة التي تلي تلك التي تشكل فيها القرض كون أن هذه الفئة تخصم الرسم وفقا للقاعدة الحصية والتي تحدد نهائيا بتحديد رقم الأعمال نهاية كل سنة.

يجب أن يتشكل قرض الرسم على القيمة المضافة، من الرسم على القيمة المضافة على المشتريات القابلة للخصم قانونا، لا سيما تطبيق المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

لا يمكن أن يخصم قرض الرسم الذي طلب استرداده ويجب أن يلغى من طرف المدين بالرسم فور تقديم طلبه المتعلق باسترداده.

يجب أن يكون مبلغ قرض الرسم المعاين في نهاية الفصل المدني الذي حرر بشأنه طلب الاسترداد، يساوي أو يفوق مليون دينار 1000.000 دج بالنسبة للمكلفين الذين توقفوا عن النشاط أو المدنيين الذين يقدمون سنويا طلباتهم فيما يخص الاستيراد، فلم يتم وضع الشرط المتعلق بالمبلغ.[1]

ثالثا: إجراءات استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

تم إعادة تصنيف طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية سنة 2017 باعتباره في مرحلة أولى كعقد تسيير وليس كعقد نزاعي، أما بخصوص مرحلة النزاع فتكون عندما يتم اتخاذ قرار بشأن الطلب، بالاسترداد جزئيا أو الرفض.

يتم تقديم طلبات الاسترجاع باستخدام نموذج المطبوعة المخصصة لذلك، التي تقدمها إدارة الضرائب أو من خلال تحميلها من موقعها الالكتروني ويتعين تقديم الطلبات المعنية على مستوى المصالح التي تسير الملف الجبائي (مديرية كبريات المؤسسات، مديرية الضرائب للولاية أو مراكز الضرائب)، مع شرح سبب طلب الاسترجاع، ومبلغ الرسم المطلوب للاسترجاع عن كل فترة ضريبية، مع استيفائه لكل الشروط المنصوص عليها في المواد 50 و 50 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال وذلك من خلال تقديم جميع العناصر المبررة التي تمكن دراسة هذه الطلبات لاسيما:

نسخ من التصريحات بأرقام الأعمال للفصل المدني المعني.

كشوفات شهرية بفواتير الشراء وكشوفات شهرية بفواتير البيع.

[1] المادة 50 مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 32.

الكشف البنكي المبرر للتسديدات المرتبطة بعمليات الشراء للفصل المعني.

كشف التصاريح بعمليات التصدير.

كشف فصلي يحدد مراجع ومبالغ شهادات الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة المقدمة من طرف الزبائن أو شهادات الإعفاء.[1]

رابعا: التسبيق المالي:

يمكن للمؤسسات المؤهلة والمستوفية للشروط المنصوص عليها في المواد 50 و50 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال الاستفادة من تسبيق مالي في حدود 30% من المبلغ المسبق المثبت رسميا من طرف المصلحة المسيرة للملف وتحت مسؤوليتها.

يجب أن يدفع هذا التسبيق من طرف قابض الضرائب وفقا للضمانات التي يفرضها مبدأ الحفاظ على مصالح الخزينة، تبعا للمراقبة المستمرة للطلب.

لا يمكن أن يدفع المبلغ المتبقي إلا بعد تحديد المبلغ الإجمالي الذي تم قبول استرداده تبعا للدراسة المعمقة للطلب.[2]

خامسا: حالة استرجاع الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للأملاك الوقفية:

يتم استرجاع الرسم الذي أثقل عمليات حفظ وبناء أملاك الوقف ضمن الشروط المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 03-257، المؤرخ في 2003/07/22 الذي يحدد كيفيات تطبيق أحكام المادة 37 من قانون المالية لسنة 2003.[3]

المطلب الثاني: الالتزامات الجبائية

تكتسي الالتزامات الجبائية طابعا مهما سواء لإدارة الضرائب أو بالنسبة للمكلفين بالضريبة، هذه الالتزامات فرضها المشرع قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة، وهي علاقة تنشأ بالتصريح بالوجود وتستمر بالتصريحات الدورية ودفع الضريبة في مواعيدها المحددة وتنتهي بالتوقف عن النشاط.

---

[1] Circulaire n^0= 347/MF/DGI/DOFR/2017**, Procédure de gestion des demandes de remboursement des crédits de TVA,** OP CIT, P4.

[2] المادة 50 مكرر 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 33.

[3] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 43.

لا يمكن تجاهل هذه الالتزامات أو عدم تقديمها في مواعيدها القانونية إذ يترتب عن عدم الالتزام، فضلا عن تسوية الحقوق الأصلية تلقائيا، فرض غرامات مالية وعقوبات إضافية قد تصل في حالات إلى المتابعات القضائية بجنحة الغش والتهرب الضريبين.

وتتمثل هذه الالتزامات في:

أولا: التصريح بالوجود

يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يكتتب خلال (30) يوما من بدأ عملياته، لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.[1]

يرفق هذا التصريح ب:

شهادة ميلاد أصلية مسلمة من بلدية الميلاد، أو مسلمة من القنصلية إذا كان مولودا خارج الجزائر.

شهادة ميلاد أصلية بالنسبة للأجانب.

فيما يخص الشركات يجب أن يرفق بنسخة مطابقة ومصادق عليها من القانون الأساسي، وبالإمضاء المصادق عليه للمسير أو المدير.

كما يلتزم باكتتاب هذا التصريح الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يتوفرون على مؤسسة مستقرة في الجزائر ويمارسون نشاط الدراسة أو المساعدة التقنية، لحساب المؤسسات العمومية والإدارة العامة والجماعات المحلية... إلخ، وذلك خلال الشهر الموالي للتوقيع على عقد الدراسة أو المساعدة التقنية.

ومن ناحية لأخرى، يجب على هؤلاء الأشخاص، تبليغ المفتشية التي يتبعها مكان فرض الضريبة بنسخة من العقد خلال الشهر الذي يلي إقامتهم بالجزائر، كما يجب أن يعلم المفتش بكل حكم إضافي أو تعديل للعقد الرسمي خلال الأيام العشرة الموالية لإدراجه.[2]

ثانيا: التصريح بالتعديل:

يجب على كل مدين بالرسم يقوم بتعديل الشروط المتعلقة بممارسة نشاطه، لاسيما الطبيعة القانونية، كالتحويل من مؤسسة فردية إلى شركة، أو تغيير النشاط، أو إضافة أنشطة جديدة أن يكتسب تصريحا تعديليا في أجل 10 أيام لدى المفتشية التي يتبعها.

[1] المادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 32.

[2] المادة 56 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 34.

ثالثا: التصريح بالتوقف:

يجب على كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، توقف عن النشاط، أن يتقدم خلال الأيام العشرة، التي تلي هذا التوقف، تصريحا بالتوقف لدى المفتشية التي صرح لديها بالوجود.[1]

وأن يرفقوا تصريحهم بجدول مفصل لمخزون البضائع الموجودة في حوزتهم على مستوى مصانعهم، أو مخازنهم، أو مستودعاتهم[2] .

ولشطب السجل التجاري يشترط تقديم ميزانية التوقف.

رابعا: تبيان رقم التعريف الجبائي:

يتوجب على كل شخص 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 مختلف مستخرجات من جداول الضرائب.

التخفيضات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني المنصوص عليها في المادة 219-1 و219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة.

منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.

اكتتاب استحقاق الدفع.[3]

تحدد المديرية العامة للضرائب رقم التعريف الجبائي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين أو الهيئات الإدارية.[4]

وهو رقم قاعدته (15) رقم وتم تمديده ليصبح 20 رقم، ليشمل جميع العناصر المتعلقة بالحالة المدينة الكاملة، ومكان تواجد الأنشطة والأملاك، والمداخيل من جهة وترتيبها الزمني من جهة أخرى.[5]

---

[1] المادة 57، نفس المرجع، ص 34.

[2] المادة 58، نفس المرجع، ص 34.

[3] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 53.

[4] المادة 176 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 71.

[5] التعليمة: 944/ و م / م ع ض / م و أ ج / م ف ب م و / 2021 بتاريخ 2021/04/25.

يمكن للمكلفين طلب هذا الرقم عن طريق الإدارة عند التصريح بالوجود أو عن طريق الانترنت من الموقع الالكتروني لإدارة الضرائب.

خامسا: فوترة الرسم

1-الفاتورة

تلعب الفاتورة دورا أساسيا في تسيير الرسم على القيمة المضافة في كونها وسيلة إثبات ترافق سلسلة الخصم ونقله من مكلف إلى آخر وصولا إلى المستهلك النهائي.

ولقد ألزم المشرع الجبائي بموجب المادة 64 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كل مدين بالرسم يسلم أموالا أو يقدم خدمات إلى مدين آخر أن يسلم له فاتورة أو وثيقة تحل محلها.

يذكر فيها بصفة مميزة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به زيادة على السعر أو المدرج في السعر.

ويعتبر كل شخص يذكر هذا الرسم مسؤولا عليه بصفة شخصية سواءا كان خاضعا أو غير خاضع لهذا الرسم عندما لا يتم دفعه.

كما يتوجب على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة عدم ذكرهم لهذا الرسم في فواتيرهم.

تحرر الفواتير وفقا للكيفيات والشروط المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك.

تحدد نماذج الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة أو تحل محلها وكذا فئات الأعوان الاقتصاديين الملزمين باللجوء إلى استخدامها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 16-66 المؤرخ في 2016/02/16.

ويتحدد مفهوم فعل وإعداد الفواتير المزورة وفواتير المجاملة وكذا كيفيات تطبيق العقوبات المقررة عليها بموجب القرار الصادر عن وزير المالية بتاريخ 2013/08/01 – الجريدة الرسمية العدد 30.

2-الفاتورة المزورة:

هي الفاتورة التي تم إعدادها دون الشروع في أي عملية تسليم أو آداء خدمة بغرض القيام بما يأتي:

تخفيض قواعد فرض الضريبة بالنسبة لمختلف الضرائب والرسوم.

إخفاء عمليات.

نقل وتبييض رؤوس الأموال.

اختلاس أموال من الأصول وتمويل عمليات غير قانونية أو قانونية.

الاستفادة من بعض الامتيازات كالحق في الحسم في مجال الرسم على القيمة المضافة، والحصول على قروض لدى المؤسسات المصرفية بنية تمويل المشاريع الاستثمارية.[1]

3-فاتورة المجاملة:

يقصد بفاتورة المجاملة القيام بتلاعب، أو إخفاء على الفاتورة لهوية وعنوان الممونين أو الزبائن، او القبول الطوعي باستعمال هوية مزورة، أو اسم مستعار وذلك بهدف خفض مبلغ الضرائب الواجب دفعها، وكذا اختلاس أموال مؤسسة أو أموال شخص ما واستعمالها لأغراض مختلفة.

تمثل فاتورة المجاملة عملية شراء أو بيع أو آداء خدمة حقيقية[2].

إن الفواتير المزورة وفواتير المجاملة تندرج ضمن الأعمال التدليسية وفقا للمادة 193 فقرة 3 – ب من قانون الضرائب المباشرة، فإضافة إلى العقوبات المقررة في حال اثباتها، تتم تسوية الرسم المخصوم بالمطالبة بإعادة دفعه.

المطلب الثالث:الالتزامات المحاسبية

يمكن التمييز بين نوعين من الالتزامات التي تقع على المكلفين بالضريبة حسبما ورد ضمن أحكام المواد 65 وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال، فهناك التزامات تتعلق بالأشخاص المعنوية والتزامات تتعلق بالأشخاص الطبيعية.

أولا: التزامات الأشخاص المعنوية:

ألزمت المادة 65 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الأشخاص المعنوية الذين يقومون بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمسك محاسبة تسمح بتحديد أرقام أعمالهم وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.[3]

---

[1] المادة (2) من القرار المؤرخ في 2013/08/01، يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كيفيات تطبيق العقوبات المقررة عليها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30.

[2] المادة (3)، من نفس القرار.

[3] المادة 65 من قانون الرسوم على رقم أعمالهم، مرجع سابق.

- **وفقا للتشريع:**

تفرض المواد 9 و 10 و11و12 من القانون التجاري على كل شخص طبيعي أو معنوي مسك سجلين إلزاميين هما سجل اليومية وسجل الجرد مرقمين وموقع عليهما من طرف قاضي المحكمة المختصة، تقيد فيهما عملياتهم طبقا للتقنيات التنظيمية مع إلزامية الاحتفاظ بالوثائق الثبوتية وهذه السجلات لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ الإقفال.

يحدد القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن "النظام المحاسبي المالي "مفهوم المحاسبة المالية ومبادئها ومجال تطبيقها وتنظيمها.[1]

- **وفقا للتنظيم:** ويتعلق الأمر ب:

المرسوم التنفيذي رقم 8-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي[2].

قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم في المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها[3]، إن مسك المحاسبة بطريقة الإعلام الآلي لا يلغي هذا الالتزام.

ثانيا: التزامات الأشخاص الطبيعية:

إن الإلتزامات المحاسبية للأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز سقف رقم أعمالهم عتبة 8000.000 دج أو أولئك الذين اختاروا الخضوع للضريبة، حسب نظام الربح الحقيقي هي نفسها الالتزامات المحاسبة المتعلقة بالأشخاص المعنوية.

غير أنه يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ولا يمسك عادة محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله حسبما ينص عليه قانون الرسوم على رقم الأعمال أن يمسك سجل مرقم وموقع عليه من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها.

تقيد فيه يوم بيوم، دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من عملياته مع التمييز عند الاقتضاء بين العمليات الخاضعة للضريبة وغيرها، ويجب أن يشير كل تقييد إلى:

التاريخ.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2007، العدد 74.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2008، العدد 27.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، العدد 19.

التسمية الموجزة للأشياء المباعة، أو العملية الخاضعة الضريبة.

وكذا سعر البيع أو الشراء، وعلى العموم كل ثمن أو مكافأة تم قبضها يقفل مبلغ العمليات المقدمة في السجل عند نهاية كل شهر.[1]

مسك سجلات خاصة:

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

يجب أن تحفظ الوثائق المثبتة للمحاسبة، أو السجل المخصص عوضا عنها لمدة 10 سنوات.

كما يجب على تجار الأملاك العقارية والمتاجر مسك دفترين ذي أعمدة تقيد فيها يوم بيوم، دون بياض أو شطب، كل الحوالات والوعود بالشراء وكذا العقود الناقلة الملكية.[2]

ثالثا: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة:

يرتبط الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة على التسجيل المحاسبي للعمليات الخاضعة وللرسم الذي أثقل سعر الشراء أو سعر التكلفة، ولحيادية الرسم فهو لا يؤثر في النتيجة.

حيث لا يشكل إيرادا ولا يشكل عنصرا من عناصر التكلفة كما أن القرض المرحل لا يشكل عبئا.

تسجل العمليات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة في حسابات الغير التالي: **ح / 445– الدولة – الرسوم على رقم الأعمال** لدليل النظام المحاسبي المالي، كما تسجل المبيعات بالسعر دون الرسم في أحد الحسابات التالية:

700 المبيعات من البضائع.

701 المبيعات من المنتجات التامة الصنع.

702 المبيعات من المنتجات الوسيطية.

703 مبيعات المنتجات المتبقية.

704 مبيعات الأشغال.

705 – مبيعات الدراسات.

706 –تقديم الخدمات الأخرى.

---

[1] المادة 66 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 36.

[2] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 55.

يمكن أن يتفرع عن الحساب ح / 445- الدولة – الرسوم على رقم الأعمال والواردة في النظام المحاسبي المالي الحسابات التالية:

4455 الرسم على القيمة المضافة للدفع ويتفرع عنه

44551– رسم على القيمة المضافة للتسديد G50.

44552– رسم على القيمة المضافة المسدد لدى الجمارك.

4456 الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع ويتفرع عنه

44562 –رسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على التثبيتات.

44566– ر. ق. م القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات الأخرى.

44567–الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع قرض ضريبي مرحل(précompte)

4457 الرسم على القيمة المضافة المجمعة ويتفرع عنه

44571– الرسم على القيمة المضافة المجمع (تسليم مادي أو قانوني).

44572– الرسم على القيمة المضافة المجمع على المقبوضات.

4458 الرسم على القيمة المضافة للتسوية او قيد الانتظار ويتفرع عنه

44583–الرسم على القيمة المضافة المطلوب استرداده

44584–الرسم على القيمة المضافة مسترجع مسبقا أو قيد التسوية

44586–الرسم على القيمة المضافة فواتير لم تستلم

44587–الرسم على القيمة المضافة على فواتير البيع او الخدمات واجبة التحرير.[1]

[1]HATTAB ABDELAZIZ, **cabinet d'audit comptableet d'ingénieriefinancière**, plan comptable normalisé selon le SCF, Constantine ,2010, p26.

القيد المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالية SCF:[1]

رقم الحساب -مدين-	رقم الحساب -دائن-	البيان	مبالغ مدنية	مبالغ دائنة
		ح / 445 –الدولة– الرسم على رقم الأعمال[2]		
		سواء المفوترة على المبيعات والتي تسجل محاسبيا كما يلي:		
411		من ح/ الزبائن	×××	
	700	إلى ح/ مبيعات بضائع		×××
	445	إلى ح / رسوم على رقم الأعمال		×××
		4- سواء المفوترة على المشتريات		
		من ح/ مشتريات مخزنة.		
38		من د/ رسوم على رقم الأعمال.	×××	
445			×××	
	401	إلى ح/ موردوا السلع والخدمات		×××

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني الجزائر، 2009، ص 76.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية، 2008، العدد 27، ص 668.

يرصد قسما "الرسم على القيمة المضافة المجمعة" والرسم على القيمة المضافة القابلة للحسم" عند حلول أجل استحقاقها:

إما في مقابل قسم ح/44 "الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها " إذا نتج رصيد دائن.

وإما في مقابل قسم ح/44 "دين الرسم على القيمة المضافة"

إذا نتج رصيد مدين واجب التحصيل في وقت لاحق.

(من خلال الخصم من الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها من خلال المطالبة بالتسديد الفعلي).[1]

يسجل في حساب ج/ 44571 رسم على القيمة المضافة للدفع.

إذا كان الفارق موجبا (رصد دائن)، وهو الذي يصرح به ويدفع لقابض الضرائب.

ويسجل في حساب ح/44567 تسبيقات الرسم TVA(précompte) إذا كان الفارق سالبا (رصيد مدين) يرحل خصمه إلى الاستحقاقات اللاحقة.

رابعا: التصريح والدفع:

يتوجب على كل شخص مسجل بصفته خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو يرسل تصريحات دورية، ويدفع للخزينة الرسم على القيمة المضافة المستحق.

يتم تسليم التصريحات بشكلها الورقي والدفع مباشرة لدى قابض الضرائب ويتم الإرسال والدفع في حالات التصريح عن بعد أو عن طريق البوابات الالكترونية " مساهمتك " بالنسبة للقباضات العادية أو المديريات التي لا تتوافر على مراكز الضرائب، و " جبايتك" بالنسبة لمراكز الضرائب ومديرية كبريات المؤسسات.

1- النظام العام:

1-1 التصريح الشهري:

يتعين على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يكتتب أو يرسل قبل 20 يوما كأقصى حد من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد فيه مقره، أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة لجميع معاملاته الخاضعة للضريبة.[2]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية، 2008، العدد 27، ص 668.

[2] المادة 76-1، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص 37.

يمكن للمكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) التصريح وتسديد الرسم على القيمة المضافة عن طريق الدفع الالكتروني حسب الشروط والآجال القانونية.[1]

إن عدم التصريح في الآجال يعرض صاحبه إلى تطبيق غرامات التأخير المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة.

يلزم الوكلاء الجمركيين ووسطاء العبور وكذا المدينين الذين يقومون بعمليات متعلقة بالبحرية والشحن باكتتاب تصريحاتهم لدى قابض الجمارك.

2-1 التصريح الفصلي:

يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم، والتسديد الفصلي للرسم المستحق في أجل أقصاه العشرون من الشهر الذي يلي الفصل المدني المنقضي.[2]

3-1نظام الأقساط الوقتية:

يطبق هذا النظام على المدينين بالرسم الذين يملكون إقامة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ "6" أشهر على الأقل وذلك من خلال رخصة مسبقة من طرف الإدارة، بناءا على طلب يقدمه المدين قبل الأول من شهر فيفري، يعتبر هذا المطلب صالحا لمدة سنة كاملة ويجدد هذا الاختيار ضمنيا.

يلتزم المكلفين الذين اختاروا هذا النظام الاكتتاب شهريا التصريح برقم الأعمال، يبين فيه بوضوح رقم الأعمال المساوي ل: 12/1 من رقم الأعمال المحقق في السنة الماضية، ويتم دفع الرسوم بعد خصم الرسوم المذكورة في فواتير المشتريات.

يتم إيداع قبل 20 فيفري من كل سنة رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة مع تسوية الرسم وذلك من خلال المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا، والمدفوعة عن طريق الأقساط.

4-1نظام التصفية الآلية (الاقتطاع من المصدر):

يصفى الرسم آليا ويدفع من طرف المقتنيين أو المستفيدين من تأدية الخدمات عندما تنجز عمليات تسليم المواد أو تأدية الخدمات من طرف مكلف بالضريبة مقيم خارج الجزائر.[3]

---

[1] الدليل التطبيقي الرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 55.

[2] المادة 78 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، معاد إدخالها بموجب المادة 17 من ق م ت 2022.

[3] المادة 83 من نفس القانون، ص 39.

لقد اعتمد المشرع نظام الاقتطاع من المصدر لأجل تسديد الرسم على القيمة المضافة بتحويل التكليف من المدينين الحقيقيين إلى المتعاملين معهم كحالة الشركات الأجنبية التي لا تحوز على إقامة مهنية دائمة في الجزائر بخصوص صفقات الخدمات.

يتم تسديد الرسم من طرف الشخص الذي يقوم بالدفع عن طريق الاقتطاع من المصدر وذلك في غضون العشرون يوما التي تلي الاقتطاع.

المطلب الرابع: منازعات الرسم على القيمة المضافة

يمر فرض الرسم على القيمة المضافة أو تحصيله أحيانا، بمرحلة المنازعات والتي يمكن أن تنتج عن:

إجراءات فرض الضريبة تلقائيا نتيجة لعدم التصريح أو النقص أو الخطأ في هذا التصريح، وكذا التصدي للمراقبة، وعدم مسك المحاسبة.

معاينة ومتابعة المخالفات وذلك بموجب المحاضر المنجزة.

تطبيق العقوبات.

المنازعات المتعلقة بطلبات الاسترداد في حالة الاختلاف حول المبلغ الواجب استرجاعه أو الرفض بشأنه من طرف الإدارة.

المنازعات الخاصة بالتحصيل.

يتم تقديم الشكاوى الابتدائية ضمن الآجال ووفقا للشروط الشكلية المنصوص عليها في المواد 72 و73 من قانون الإجراءات الجبائية، أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا، أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة.

يتم البث في الشكاوى الابتدائية والتبليغ بالقرارات المتخذة طبقا للآجال المحددة.

يمكن للمكلفين الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، أمام اللجان المختصة (الولائية، الجهوية، المركزية)، في أجل أربعة أشهر من تاريخ تبليغ القرار.

كما يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب، أما محكمة الاستئناف الإدارية في أجل أربعة أشهر من تبليغ القرار المتخذ بشأن الشكوى الابتدائية أو من القرار المبلغ بعد أخذ رأي لجنة الطعن.

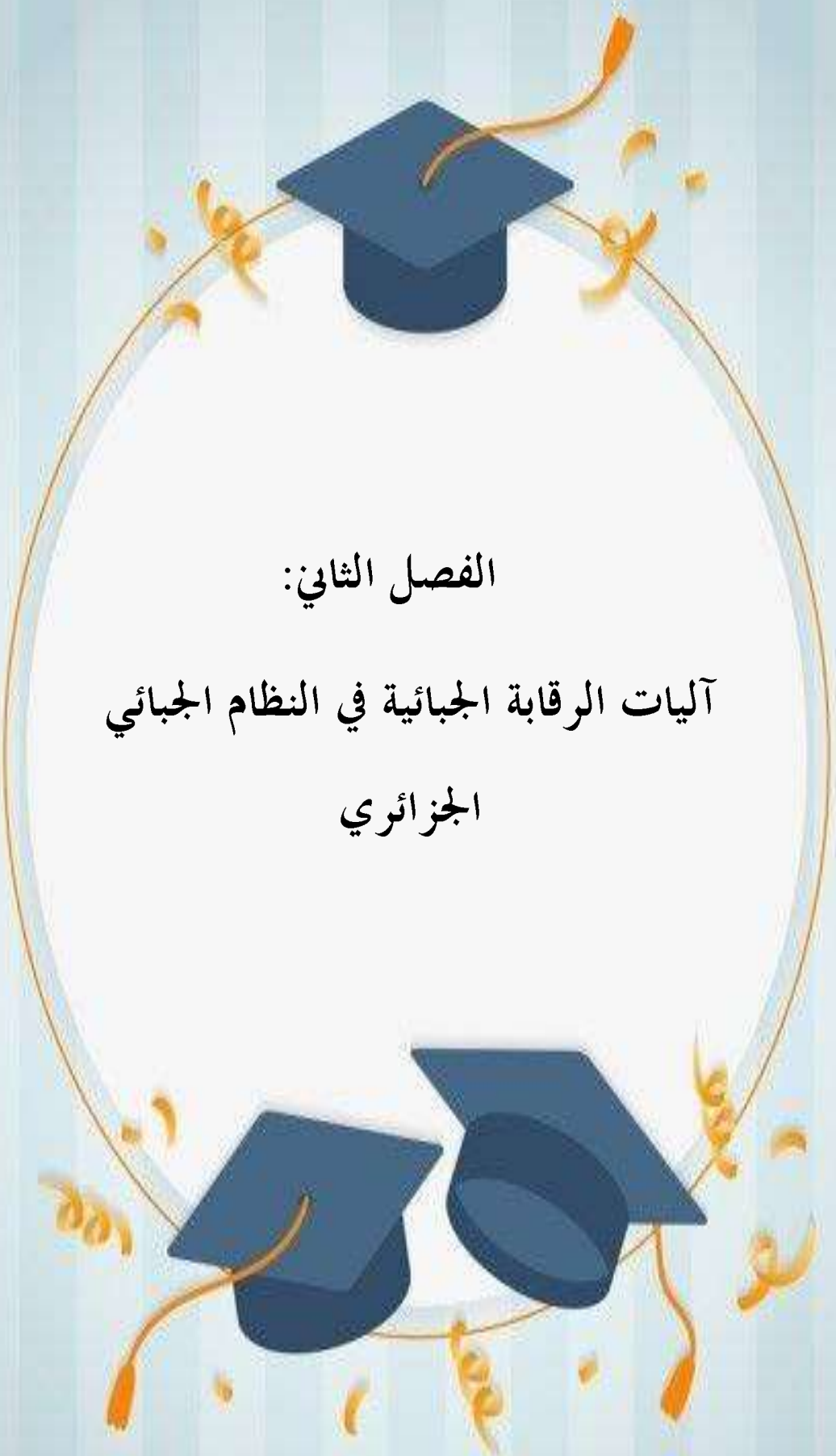
إذ تم الطعن في القرارات المبلغة أمام القضاء مباشرة، فلا يمكن الرجوع إلى لجان الطعن.

خلاصة الفصل الأول:

لقد تم من خلال الفصل الأول التطرق إلى الرسم على القيمة المضافة من حيث الجانب القانوني وهو مجموع المواد القانونية المحددة لمجال تطبيقه من عمليات خاضعة وأشخاص خاضعين وحدث منشأ للرسم بكل عملية والمجال الإقليمي لتطبيقه وإعفاءات مختلفة وحق في الخصم وأنظمة الشراء والحيازة بالإعفاء واسترداد الرسم وهي كلها مقيدة بجملة من الشروط والالتزامات التي يتعين على المكلفين احترامها.

أما من حيث الجانب التقني فهو يتعلق بحساب الرسم وتصفيته وفقا للقواعد القانونية وتسجيله في المحاسبة والتصريح بما يوافق حقيقة النشاط الممارس والعمليات المحققة.

ولتكليف المدينين به بحسابه وتجميعه ودفعه مكان المستهلك فإن هذا يجعله عرضة للخطأ والسهو وللسلوك الجبائي السيئ المتمثل في ممارسة الغش والتهرب من دفعه وليتم تحديد أسسه وحسابه وتحصيله بطريقة صحيحة ومطابقة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول والحد من ظاهرة التهرب ورفع حصيلة الرسم لابد من تفعيل آليات الرقابة الجبائية التي وضعها المشرع لمراقبة مدى التزام المدينين بالرسم وصدق تصريحاتهم وهو ما سيتم تناوله في الفصل الثاني.



الفصل الثاني:

آليات الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري

تمهيد:

انطلاقا من كون النظام الجبائي نظاما تصريحيا، والذي من خلاله يقوم المكلفون بالضريبة بالتصريح من تلقاء أنفسهم بالأسس الضريبية الخاضعة وتسديد المبالغ المترتبة عنها، فإن هذه التصريحات تعتبر مبدئيا صحيحة ويقع على الإدارة إثبات عدم صحتها.

في المقابل تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات رقابة تصريحات المكلفين من خلال عمليات المراقبة بصفة دورية قصد التأكد من صحة التصريحات المكتتبة وعند الاقتضاء القيام بالتصحيحات اللازمة وتطبيق الغرامات والعقوبات المحددة قانونا.

وتعد الرقابة الجبائية مؤشرا هاما في الميزانية وتدل على المنفعة الجبائية من فرض الضرائب، فهي تسمح بتقدير إعادة التقويمات فيما يخص النواتج الصافية وتقييم مستويات التحصيل، كما تتمثل في السلطة القانونية التي تحوز عليها الإدارة الجبائية للتأكد من أداء المكلفين بالضريبة بشكل مناسب لالتزاماتهم التصريحية ودفع الضريبة.

وعليه تعتبر وسيلة مكافحة ضد الممارسات المجحفة في حق عدالة ونجاعة النظام الضريبي، وللقيام بهذه المهمة سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والهيكلية والبشرية لتفعيل آليات هذه الرقابة للحفاظ على مصالح الخزينة في ظل الضمانات الممنوحة للمكلفين.

ومما سبق سيتم في هذا الفصل التطرق إلى آليات تفعيل الرقابة الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة من خلال تقسيمه إلى أربع مباحث هي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: آليات الرقابة الجبائية وسيرها وآثارها في مجال الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الرابع: تحليل نتائج التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية:

يحدد الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية الجانب النظري للرقابة المخولة للإدارة الجبائية من حيث مفهومها وأسبابها وأهدافها والمبادئ الأساسية لتحقيق وظائفها وأهدافها وكذا أشكالها المختلفة ومعايير برمجة الملفات للتحقيق.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية:

في مجال الرقابة الجبائية توجد عدة مصطلحات متداولة ولكنها تعبر عن شيء واحد فيما يخص الفعل الجبائي الصادر عن الإدارة الجبائية اتجاه المكلفين بالضريبة، وإنما الاختلاف الناشئ بسبب الترجمة الحاصل للمصطلح ونجد:

التدقيق في اللغة: ضبط، بحث، إفراط في الدقة، تحقيق.

الرقابة في اللغة: إشراف، رصد.

المراجعة في اللغة: إعادة النظر، فحص، تكرير، إعادة.

لقد قدمت عدة تعاريف للمراجعة الجبائية سواء، كانت صادرة عن هيئات أو خبراء في الميدان الجبائي سنقدم بعضا منها لنصل في الأخير إلى تعريف موحد وشامل، فقد عرفت الجمعية التقنية بتنظيم مكاتب المراجعة والاستشارة (ATIC) المراجعة الجبائية كما يلي:

" تتمثل المراجعة الجبائية في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة (المؤسسة) وطريقة توظيفها، وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة".

وقد عرف الدكتوران "P. Bougon et J.M. Vallée" المراجعة الجبائية كما يلي:

"المراجعة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف إدارة الجباية، وهي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية".

وقد عرف الأستاذ "A. Hamini" المراجعة الجبائية كما يلي:

" المراجعة الجبائية تهدف إلى تحقيق العمليتين التاليتين، تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثبات والتصريحات المقدمة[1] "

ويمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها:

[1] ولهي بوعلام: محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 205، 206.

فحص التصريحات والسجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى مع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف.[1]

المطلب الثاني: أسباب إجراء الرقابة وأهدافها ومبادئها.

أولا: أسباب اجراء الرقابة الجبائية:

يوجد سببان رئيسان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين هما كالتالي:

أ. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو الذي يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

ب. الرقابة كوسيلة مكافحة الغش الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التملص أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية[2]

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية عدة أهداف اقتصادية وإدارية وقانونية واجتماعية يمكن إيجازها فيما يلي:

---

[1] خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر, 2014، ص 16.

[2] عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 11.

أ- الهدف المالي الاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع[1] .

وتحديد الوضعية المالية للمكلفين.

وتوسيع الوعاء الضريبي بما يسمح بتحصيل موارد إضافية لتوظيفها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة[2].

ب-الهدف الإداري:

يتمثل الهدف الإداري للرقابة الجبائية فيما يلي:

تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.

إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

ج-الهدف القانوني:

يتمثل الهدف القانوني للرقابة الجبائية في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالنسبة للقوانين والأنظمة السارية المفعول، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم.[3]

إضافة الى الحد من الغش والتهرب الضريبيين من خلال اكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة والتلاعبات التي يمكن استعمالها من قبل المكلفين.[4]

د- الهدف الاجتماعي: يتمثل الهدف الاجتماعي في الآتي:

منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

---

[1] بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، ص 28.

[2] خلاصي رضا،شذرات النظرية الجبائية،مرجع سابق، ص 216.

[3] بن عمارة منصور، المرجع نفسه، ص 29.

[4] خلاصي رضا،شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق المرجع نفسه، ص 216.

تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.[1]

دفع المكلفين إلى الصدق في تصريحاتهم وتجنب الطرق التدليسية واحترام التنظيمات والقوانين.[2]

ثالثا: مبادئ الرقابة الجبائية:

لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها وتحقق الأهداف المرجوة منها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها المتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم يتميز ببساطة تشريعاته وعدالتها والعمل على ترقية وتطوير الإدارة الجبائية، إضافة إلى رفع مستوى الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة لتطوير الحوار وتحسين علاقته بإدارة الضرائب وذلك من خلال:

1- **إقامة نظام ضريبي محكم:**

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، ولتحسين فعالية هذه الأنظمة وجب ما يلي:

أ- **تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:** يتحقق هذا من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، ويجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب مع استعمال اللغة البسيطة التي تكون في متناول المكلفين بالضريبة.

ب- تحقيق العدالة الضريبية: تسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، لذلك يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية في الآتي:

تحقيق العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية.

تحقيق العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة، وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية.

---

[1] بن عمارة منصور ،أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 29.

[2] خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 216.

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرافق بإدارة جبائية فعالة، ولهذا يجب توافرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توافرها على الامكانيات البشرية والمادية اللازمة التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، لذا من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية، من أماكن عمل ملائمة وتوفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة.[1]

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية:

تتضمن أحكام المواد 18 و19 و19 مكرر و20 و20 مكرر و21 من قانون الإجراءات الجبائية أشكال الرقابة وإجراءاتها.

يمكن أن تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تمتد من أبسطها المتمثلة في الرقابة الشكلية إلى الرقابة على الوثائق والتحقيق المصوب إلى التحقيق المحاسبي الشامل، إلى التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

ولقد تدعمت إجراءات الرقابة الجبائية بإجراءات جديدة بغية محاربة كل الظواهر المضرة بالخزينة العمومية والمرتبطة عموما بظاهرة التهرب من الخضوع للضرائب المستحقة، لاسيما ما يتعلق بالتلبس الجبائي وتدعيم الضمانات الممنوحة للمكلفين في مجال الرقابة من خلال إدراج أحكام المحرر الجبائي. وتتمثل أشكال الرقابة الجبائية في:

أولا: الرقابة العامة:

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيات الضرائب أو مراكز الضرائب ويمكن أن نميز بين نوعين للرقابة العامة.

1- الرقابة الشكلية (Vérification formelle) :

إن الرقابة الشكلية تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب المراقبة وهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها

[1] بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 37.

التصريحات بل يهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق[1]

وهي تهدف إلى:

تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات (الجمع الترحيل ... الخ)

إجراء تقدير أو مقاربة بين التصريحات والمعلومات التي تمتلكها الإدارة.

كشف المعلومات والعناصر المهملة مع إخطار المكلف بتصحيح الأخطاء[2].

تتم هذه الرقابة عن طريق الفحص السليم بطريقة منتظمة وغير انتقائية لكل التصريحات المكتتبة.

2- الرقابة على الوثائق (Contrôle sur pièces):

بخلاف الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق تعد انتقائية وغير منتظمة، وهذا الانتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها والوثائق والمعلومات التي بحوزة المصلحة[3].

حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية، وتكون شاملة وتخص محتوى التصريحات، وتعتبر فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملفات الجبائية، مقارنة رقم الأعمال بالمعلومات المتوفرة، والهامش الإجمالي المطبق وهي تهدف إلى ما يلي:

اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات.

فحص التصريحات ومقارنتها بالمعطيات الحقيقية الموجودة لدى الإدارة الجبائية.

تحليل المعلومات وربطها بالحالة المالية للمكلف من سنة لأخرى.

طلب معلومات إضافية من المكلف مع تقديم تبريرات وتوضيحات.

التأكد من التطبيق السليم للتشريع الجبائي.

المساعدة في اختيار الملفات للرقابة المعمقة لما ترى إدارة الضرائب ضرورة ذلك.[4]

---

[1] بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 37.

[2] خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 219-220.

[3] عوادي مصطفى، دين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 12.

[4] خلاصي رضا،شذرات النظرية الجبائية،مرجع سابق، ص 220.

تجدر الإشارة أن تقديم كل الوثائق المحاسبية غير إلزامي، وتكتفي المصلحة فقط بطلب الوثائق اللازمة للرقابة.[1]

مع الإشارة إلى انه في نهاية عملية الرقابة على الوثائق يجب أن يخلص الملف إلى أحد الاستنتاجات التالية:

ملف يطوى ويرتب، أو ملف يسوى من طرف المفتشية أو مركز الضرائب حسب الحالة.

ملف يبرمج للتحقيق المحاسبي المصوب.

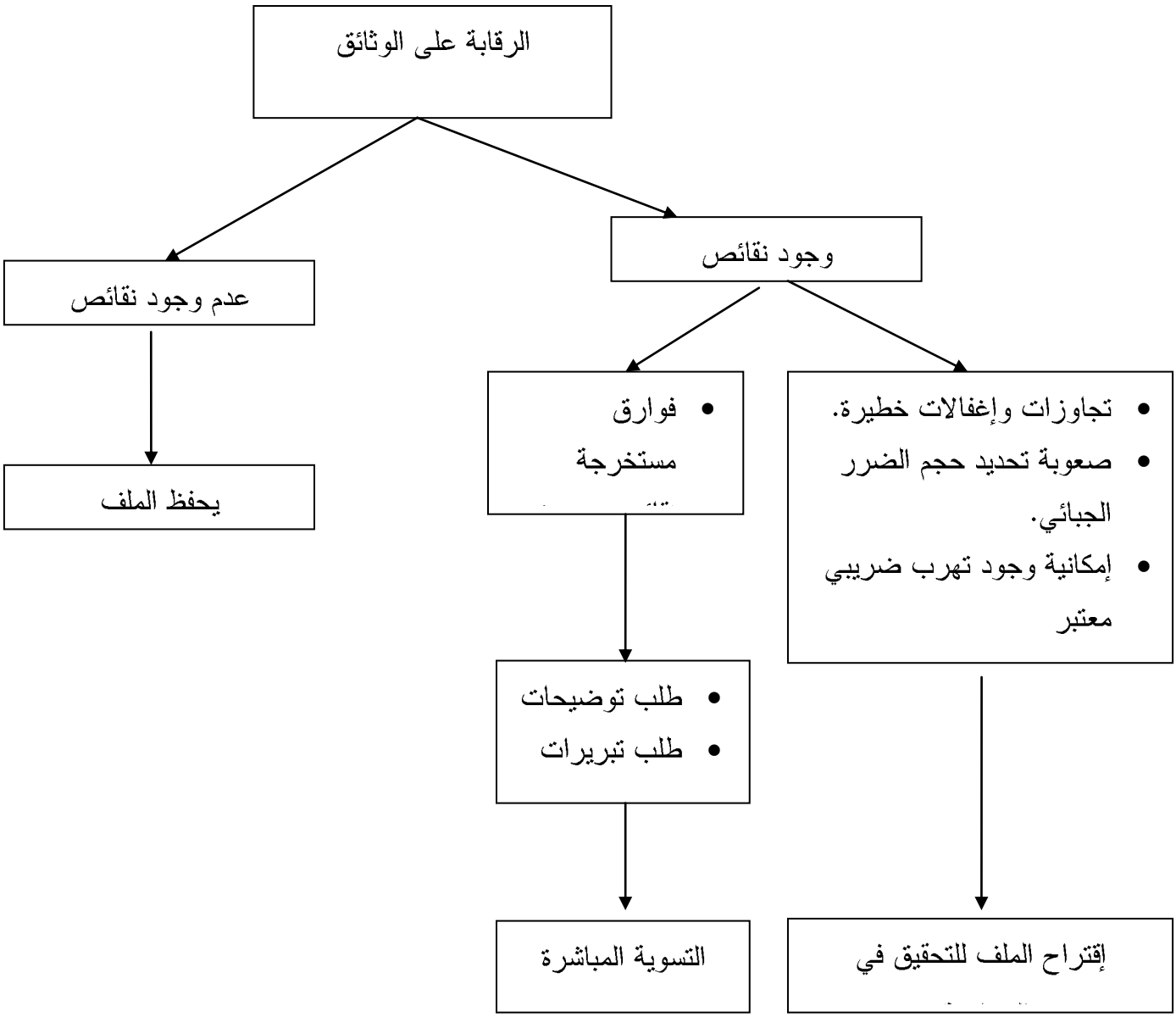
ملف يبرمج للتحقيق المحاسبي.

إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة، لرقابة الفرق المختلطة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.[2]

[1] Le Guide du contrôle sur pièces ;DGI,DRV,2003,p5.

[2] بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آلية الرقابة واستراتيجية المكافحة، مذكرة لنيا شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2015، ص 196.

الشكل رقم1: مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: - Guide du contrôle sur pieces,DGI.DRV.ALGER.2003.

ثانيا:الرقابة المعمقة(الخارجية):

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان إدارة الضرائب خارج مكاتب الإدارة في عين المكان، أي تكون في الأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة أنشطتهم وتشمل:

1- الرقابة في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لإعادة تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

وحسب تعريف المديرية العامة للضرائب فإن "التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المقفلة المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة. وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونيا) والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها".[1]

ويمس هذا النوع من الرقابة جميع النشاطات مهما كان نوعها، وجميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية وجميع الضرائب والرسوم حسب النشاط الخاضع للرقابة ويمس أربعة سنوات غير متقادمة.[2]

ولكون أن المحاسبة هي نظام لتنظيم المعلومات المالية المرتبطة بمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، وبالتالي فالمحاسبة ما هي إلا الدعامة الضرورية التي من خلالها يتعين على المحقق التحقق من مصداقية الأرقام والعناصر والأسس المصرح بها بغض النظر عن نوعية النظام المحاسبي المتبع من قبل المكلف بالضريبة (تقليدي، مركزي، معلوماتي ...).[3]

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة أو على مستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة.[4]

2- التحقيق المصوب في المحاسبة:

يعد التحقيق تحقيقا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو يشمل كل الفترة غير المتقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.[5]

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2023، ص 8.

[2] بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق ص43.

[3] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، المرجع نفسه، ص 8.

[4] المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

[5] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، المرجع نفسه، ص 8.

يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابي موجه (ciblé)، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة.

يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب الخاصة بكل أو جزء من فترة غير متقادمة، مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية.

أ- نطاق التحقيق المصوب[1]:

يتمحور التحقيق المصوب أساسا حول:

مراقبة قانونية الحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة. وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتمسة.

مراقبة عناصر المحاسبة بناءا على التصريح بالنتيجة (أعباء الاهتلاكات والمؤونات)

مراقبة استردادات قروض الضرائب.

مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.

ب- ميزات التحقيق المصوب:

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد والإجراءات المطبقة في التحقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق مع بعض الميزات المتمثلة في:

طابع التصويب.

مدة التحقيق في عين المكان لا يمكن أن تتجاوز الشهرين إلا في حالة حدوث القوة القاهرة أو شبهة تحويل غير مباشر للأرباح حسب مفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويتمتع المكلف بآجال الرد بثلاثين يوم لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءا من استلامه إشعار إعادة التقويم.[2]

كما يسمح هذا النوع من التحقيق للمصالح الجبائية برفع عدد عمليات الرقابة وهو إجراء سريع يمكن اللجوء إليه في أي وقت كون برنامجه محلي ولا يخضع لمصادقة الإدارة المركزية.

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 70، سنة 2013.

[2] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، المرجع نفسه، ص 8. 9.

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE):

يقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة مجموعة العمليات التي تستهدف من جهة، عدم تطابق القيم (السوقية) التجارية الحقيقية للأصول التي تشكل عناصر الثروة مع تلك المصرح بها.

ومن جهة أخرى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي المستنتج من الملكية، الذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة المحقق معه وبين الدخل المصرح به.

أي بصفة عامة التأكد من تصريحات الضريبة على الثروة وتلك المتعلقة بالمداخيل (المداخيل العقارية المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية ... الخ)[1].

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين اللذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل (IRG) والضريبة على الثروة (ISP)سواء لديهم التزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا.

يمكن أن يخضع لهذا التحقيق الأشخاص الذين ثبت لديهم وطن جبائي في الجزائر عندما تكون لديهم التزامات بعنوان نفس هاتين الضريبتين.[2]

يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.[3]

ثالثا: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).

نشأة الفرقة:

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996 وتم تأسيسها بالمرسوم التنفيذي رقم 290-97 المؤرخ في 1997/07/27 لكن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص الملاحظة خاصة فيما يتعلق بالدراسات الإحصائية التي تقوم بها وارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها هذه الفرق.

---

[1] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 18.

[2] المادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2023 حيث أدرج التحقيق في الثروة ضمن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

[3] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، المرجع نفسه، ص 18.

لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 المحدد لمهمة الفرق المختلطة بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية، في حين تبقى التصحيحات الخاصة بالجانب الجبائي من مهمة المفتشيات المختصة.

مهام الفرق:

إن أهم ما تقوم به الفرقة المختلطة ما يلي:

البحث عن المعلومة الجبائية أيا كانت.

استغلال بطاقية الإنذار.

استغلال محاضر إدارة التجارة.

استغلال ما ينشر في الصحافة وكل الوسائل التي تحتوي على معلومات مهمة.

مراقبة الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف وكالة دعم الاستثمار أو تشغيل الشباب.[1]

رابعا-الرقابة الفئوية:

إن هذا النوع من المراقبة يختص بإعادة تقييم أسعار التنازل عن العقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية، أو التنازل عن القيم المنقولة (سندات حصص اجتماعية بالنسبة للشركاء سواء كانوا أشخاص معنوية أو أشخاص طبيعيين) والقاعدة التجارية بالإضافة إلى مراقبة المداخيل العقارية (مقابل الإيجار) وهذا مهما كان نوع الإيجار أي ذا طابع تجاري أو مهني أو صناعي أو فلاحي أو سكني وكذا الإيجار الموجه للشركات أو الأشخاص الأجانب.[2]

وتعتمد مراجعة الأثمان على القيمة السوقية للعقار، أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشترى أو يباع به العقار وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.[3]

---

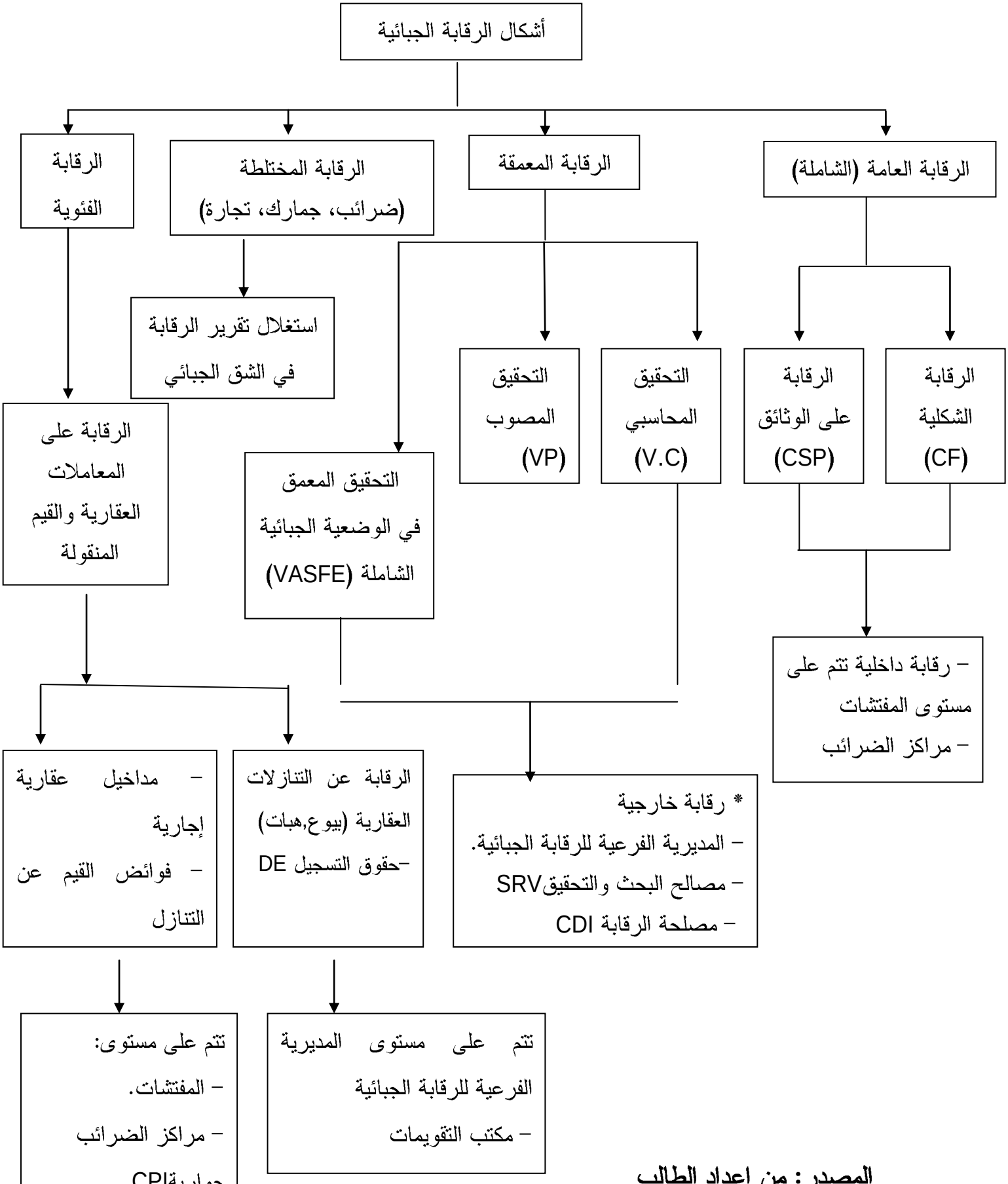
[1] ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، رسالة الماجستير، التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 68.

[2] بن عمارة منصور، أنواع إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 83-84.

[3] ولهي بوعلام، الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر، المسيلة، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

تجدر الإشارة أن المديرية العامة للضرائب وبالتنسيق مع مختلف الإدارات والهيئات المتدخلة في الميدان العقاري تقوم بوضع شوكة الأسعار المرجعية للمتر المربع وللهكتار (أراضي فلاحية ...) لكل مناطق الوطن وفقا لجدول تصنيف لفترة تشمل سنتين يتم تحيينها دوريا ويتم نشرها على الموقع الالكتروني لإدارة الضرائب لإرساء الشفافية في المعاملات العقارية عند التصريح وإعادة التقويم.

شكل رقم 02: مخطط أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الرابع: معايير انتقاء الملفات المبرمجة للتحقيق

يعتبر موضوع البرمجة في صلب الإصلاحات الجبائية المستمرة المنتهجة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تعد البرمجة الموضوعية والعادلة بمثابة الرافعة لفعالية ونجاعة التحقيق ولبلوغ الأهداف المرجوة منه.

وفي إطار إستراتيجية تحسين نوعية الرقابة الجبائية وضعت مجموعة من المعايير تستعمل لاستكمال الرقابة على الوثائق وإنجاز برنامج التحقيق المصوب والتحقيق المحاسبي الشامل باستعمال الوسائل المتاحة "اليدوية منها والآلية" وهذا بجنب المعايير والمصادر الأخرى للبرمجة المستعملة اعتياديا بالإضافة إلى أداة جديدة "تسمى شبكة تحليل المخاطر".[1]

أولا- معايير انتقاء الملفات للبرمجة في الرقابة المعمقة.

لاختيار الملفات للتحقيق المحاسبي المعمق فإن المبدأ هو إدراج الملفات التي خضعت للرقابة في المكاتب لاسيما الرقابة على الوثائق والتي تبين فيها وجود تعقيدات ونقائص مهمة تستدعي في الشق الجبائي اللجوء إلى التدخل ميدانيا للرقابة المعمقة.

ونفس الأمر فيما يخص ملفات المكلفين بالضريبة اللذين تم التكفل بهم خلال مباشرة إجراءات البحث والتحري والتي تبين فيها وجود خروقات ونقائص تبرر تسجيلهم في برنامج التحقيق الخارجي.

غير أنه عندما تكون النقائص المعاينة تتعلق بضريبة خاصة أو بالرقابة على عملية أو صنف عمليات خلال فترة معينة فإن الملفات المعنية تخضع للتحقيق المصوب والتي تحدد نتائجه المتابعات اللازمة التي يمكن اتخاذها لكل واحدة من القضايا المعنية بالتصويب.[2]

1- التحقيق المحاسبي الشامل:

يقوم قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية (مديرية الرقابة الجبائية) على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناءا على الاقتراحات الواردة من المديريات الولائية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات، أو لمعلومات أخرى تحوزها.

إن اختيار القضايا المقترحة ضمن برنامج التحقيق تتم وفقا للمعايير الاعتيادية التالية:

أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية (مسك المحاسبة وإيداع التصريحات).

أهمية الأرباح والمداخيل المحققة مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.

[1] Note n :765/MF/DGI/DRV/SDERF/du 26/07/2017.

[2] Note n° :53/MF/DGI/DRV/2018 du 18/12/2018.

مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير أو الشركاء.

العجز المتكرر.

طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق.

التغيير الدائم لمكان النشاط، أو التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية المتعلقة بالشركات، الذي يخفى نية التهرب الضريبي، أو يتخذ طرقا تدليسية للاستفادة من الامتيازات الجبائية.[1]

2-التحقيق المحاسبي المصوب[2].

برنامج هذا النوع من التحقيق يتم على المستوى المحلي ويتم اقتراح المكلفين للخضوع لهذا التحقيق أخذا بعين الاعتبار المعايير التالية:

التصريح بعجز متكرر.

تخفيض اهتلاكات بمبالغ مهمة.

تخفيض مصاريف مالية بمبالغ مهمة.

التصريح بقرض إيجاري لاقتناء تجهيزات ومعدات وغيرها.

الرصيد الدائن المتكرر للرسم على القيمة المضافة.

طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

تعديل التسمية، تحويل النشاط، تغيير العنوان ... الخ

هذا التحقيق المصوب يجب أن يصوب بشكل خاص نحو الأنظمة التفضيلية من حيث تطبيق الرسم على القيمة المضافة، حقيقة الصادرات، الاقتطاعات من المصدر، الاهتلاكات والمؤونات ... الخ وبالأخذ بالحسبان خصوصيات البحث والتحري المصوب.

لا يجب أن يمتد إلى كل الضرائب والرسوم للفترة غير المتقادمة لكي لا يحل محل التحقيق المحاسبي.

فضلا عن ذلك يتم استغلال المعلومات المتضمنة في التقارير المنجزة من طرف الفرق المختلطة للرقابة والتي تستعمل النتائج المستخلصة منها لتغذية مختلف برامج التحقيق.

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

يتم الاقتراح للبرمجة ضمن هذا التحقيق بمراعاة المعايير التالية:

[1]Note n° :1519/MF/DGI/DRV/du 30/10/2000.

[2]Note n° :53/MF/DGI/DRV/2018 du 18/12/2018.

الأشخاص الذين تبين عدم توافق بين المداخيل المصرح بها والمصاريف العامة التي قاموا بها.

الأشخاص الذين كانوا محل تحقيق معمق ووجد لديهم مؤشرات ودلائل ملموسة تطعن في مصداقية المداخيل المصرح بها.

الأشخاص الذين لا يتوفرون على ملف جبائي غير أن مستواهم المعاشي يفرض وجود مداخيل هامة مجهولة المصدر.

ثانيا: شبكة تحليل المخاطر[1] Grille d'Analyse des Risques (GAR)

يتعلق الأمر بشبكة تحتوي المخاطر المحددة المعتمدة في إطار إعداد البرامج من طرف مديرية البحث والمراجعات وهي أداة جديدة للمساعدة في البرمجة للرقابة الخارجية.

إن هذه الوسيلة تم وضعها بشكل "تطبيق معلوماتي آلي" سيتم تعميمه تدريجيا بتعميم استعمال نظام المعلومات جبايتك" لجميع مصالح الإدارة الجبائية.

وهو يهدف بشكل أساسي إلى جعل البرمجة موضوعية بناءا على مجموعة المعايير المحددة مسبقا، بحيث يتم التعامل مع جميع المكلفين بإنصاف وبشكل عادل ودون تمييز.

يرتكز الخيار بشكل أساسي على أربع فئات من المخاطر وهي تلك المتعلقة بما يلي:

بعناصر تعريف المكلفين (عناصر التعريف، وعناصر الخطر الموضوعية المعاينة كعدم تحديد مكان النشاط، الاسم المستعار ... الخ)

احترام الالتزامات التصريحية (درجة الوعي الجبائي، والوفاء العفوي بالالتزامات الجبائية).

احترام الالتزامات المتعلقة بالتحصيل (من حيث التسديد والمساهمة في النفقات العمومية).

المعطيات المتضمنة في الرزمة الجبائية.

يتوجب على قابضي الضرائب والمسئولين على المصالح المسيرة للوعاء والرقابة كل في مجال اختصاصه بتجميع المخاطر التي تميز وضعية المكلف اتجاه مختلف التزاماته بطريقة تجعل من تجميع المخاطر وأهميتها وتحديد وسيلة تستعمل في إعداد قائمة المكلفين الذين يجب معالجة وضعيتهم بأولوية.

إن هذا الإجراء لا يكفي وحده ويجب تدعيمه بالتحقيقات والتحريات والمعاينات الميدانية، للتذكير فإن مصادر البرمجة للرقابة الجبائية الخارجية تكمن في مزج العناصر الثلاثة التالية:

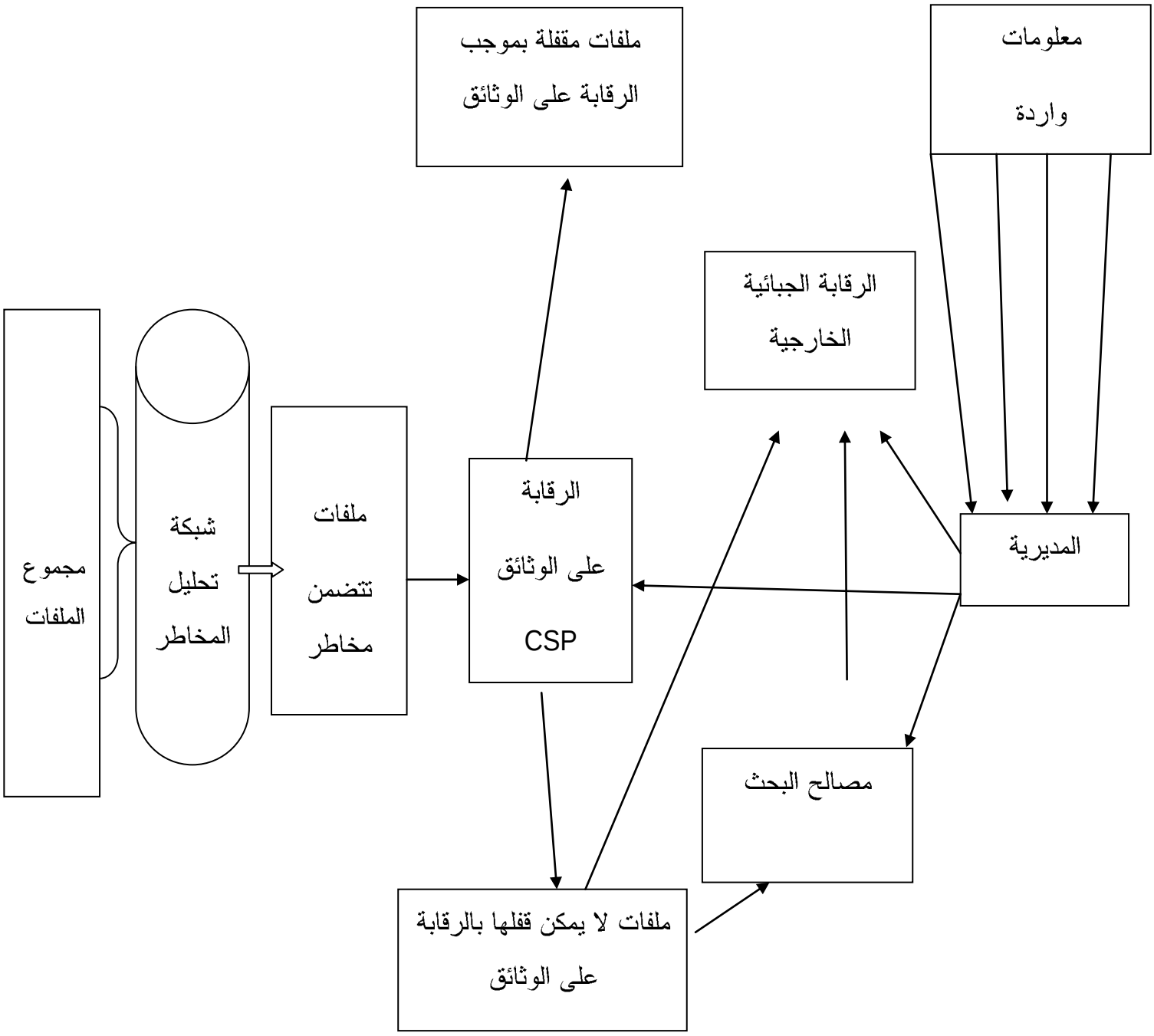
أ- تحليل المخاطر الذي يسمح بدراسة سلوك أو استئناف سلوك المكلفين بالنسبة للامتثال الجبائي.

[1]Note n° :765/MF/DGI/DRV/SDERF/2017 du 26/07/2017.

ب- تنفيذ واستخدام إجراءات البحث والتحريات الجبائية الخارجية "استغلال المعلومات المرتبطة بالحدث والتي تم الحصول عليها من خلال تنفيذ عمليات البحث والتحري الجبائي الخارجي. وتنشيط هذا الاستغلال بالشكل اللازم"

ت- نتائج الرقابة على الوثائق.

الشكل رقم2: مخطط مراحل ومسار تحليل المخاطر.



المصدر: /MF/DGI/DRV/SDERF/2017,du26/07/2017note n°756

ثالثا: ملخص أسباب البرمجة للرقابة الجبائية:

يمكن تجميع أسباب الانتقاء وبرمجة الملفات الخاضعة للرقابة في الجدول التالي:

جدول رقم2: جدول يلخص أسباب البرمجة

ترتيب الأسباب	سبب الانتقاء	تعليل سبب الانتقاء
01	تباين وعدم تطابق في رقم الأعمال (TVA) Discordances. CA (TVA)	عدم الانسجام بين رقم الأعمال المدون في قائمة الدخل ورقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية للرسم مع مراعاة نوعية النشاط، القيمة المضافة والحدث المنشأ للضريبة.
02	أعباء مفرطة Charges excessives	تضخيم الأعباء، أعباء تتجاوز رقم الأعمال مما يعطي نتيجة محاسبية سلبية، هذه الأعباء المفرطة تحتمل التضخيم
03	تطور متضارب غير منسجم Evolution/ Incohences	تباين رقم الأعمال وتغير الاستهلاكات، أو ثبات رقم الأعمال وتطور في مصاريف المستخدمين. تغير هامش الربح الخام والصافي بشكل غير متجانس
04	عملية منسقة Affaire Cordonneé	يمكن للمصالح التابعة للإدارة الجبائية طلب تسجيل مكلف بالضريبة في برنامج التحقيق عندما تكون له علاقة بشركات أخرى محل التحقيق حتى يتسنى لكل المصالح التنسيق فيما بينها لحصر الوضعية الجبائية لهذا المكلف بشكل دقيق وهذا في إطار تبادل المعلومات بين الإدارات.
05	معلومات خارجية Renseignements extérieurs (Issus de la recherche externe)	اكتشاف نقص في التصريح عن طريق مقاربته مع المعلومات الخارجية الواردة من الغير، كالزبائن، الموردين، البنك، الجمارك، مصالح التجارة، أو في إطار برنامج البحث عن المادة الجبائية على المستوى المركزي (DID)أو المحلي (مديرية- مفتشية)
06	اشتباه إخفاء رقم الأعمال Suspicion CA dissimulé	- من خلال مقارنة تصريحات المكلف مع تصريحات أنشطة مماثلة. - حجم وأهمية النشاط الممارس.

		– معاينة حسابات بنكية غير مصرح بها. – مقارنة المعلومات الموجودة بحوزة المصلحة مع تلك المصرح بها. مشتريات.– مقبوضات ....الخ
07	البرمجة وفق أوامر توجيهية Axe de programmation	عن طريق استلام توجيهات من المديرية العامة للضرائب سواءا بهدف التركيز على نوع من النشاط أو المؤسسات التي تحتمل مخاطر جبائية (غش تهرب)، كأنشطة الاستيراد والخدمات، المهن الحرة، وقطاع البناء والأشغال العمومية ...الخ
08	التحقيق والتحري والمعاينة المكانية Droit d'enquête	– من خلال المعاينات المادية للمخزونات والاستثمارات والمستخدمين والوثائق والمستندات المحاسبية. – التحري والبحث
09	تخفيض الأصول وتضخيم الخصوم Minoration Actif Majoration passif	عدم التقييم المحاسبي لبعض الأصول كالاستثمارات والزبائن، مع تضخيم الخصوم المتمثل في تقييد وهمي للديون والالتزامات
10	شركة أو مسير ذو مخاطر Société ou gérant à risque	الشركة أو المسير ذو السيرة الجبائية السيئة

المصدر: عن نموذج البطاقة التقنية المعدة للاقتراح للرقابة الجبائية.

وعن لجناق عبد الرزاق، مقال حول دور الرقابة في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مقال ضمن مجلة الدراسات الجبائية، جامعة الجزائر، العدد 2018/02.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

لقد عملت السلطات العمومية على مسايرة التطور الاقتصادي والاجتماعي وسلوكات المكلفين بالضريبة وذلك لتمكين إدارة الضرائب من تأدية مهمتها بفرض نوعية متزايدة وبلوغ الأهداف الإستراتيجية المنشودة ألا وهي توسيع مجال تطبيق الرقابة الجبائية الخارجية والانسجام الجبائي.

حيث تم إدخال تدابير تشريعية هامة استجابة لمتطلبات المحيط الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسات في مختلف قوانين المالية، وإنشاء هيكل تنظيمي جديد أكثر ملائمة للنسيج الجبائي من خلال إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وإعادة تنظيم المديرية العامة للضرائب وتحديد مهامها ومهام أقسامها ومديرياتها خلال سنة 2021 ضمن السياق العام لتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

المطلب الأول: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية.

أولا: الأجهزة المؤطرة للرقابة الجبائية على المستوى المركزي:

- قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية:

يشكل قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية أحد أقسام المديرية العامة للضرائب ويكلف هذا القسم بـــ:

تحديد وتبسيط الإجراءات المتعلقة بالرقابة والتحقيقات الجبائية.

تصميم استراتيجيات مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وكذا تنفيذها.

ضمان متابعة نشاطات الرقابة وتقييم نتائجها.

ويتكون هذا القسم من مديريتين هما مديرية الرقابة الجبائية ومديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية

وسيتم تناول مهام مديرية الرقابة الجبائية لارتباطها بموضوع بحثنا.

أ-مديرية الرقابة الجبائية: وتتكفل على الخصوص بما يأتي:

وضع القواعد الإجرائية والمعايير المؤطرة لمختلف عمليات الرقابة الجبائية وضبط البرنامج السنوي المتعلق به.

متابعة شروط إنجاز عمليات الرقابة والمراجعة الخاصة بمحاسبة المؤسسات والشركات، والمؤسسات المماثلة.

متابعة عمليات المراقبة على الوثائق والرقابة المكانية للأملاك والمداخيل وتقييم نتائجها.

وتتكون من أربع مديريات فرعية:

1- المديرية الفرعية للمعايير والإجراءات

وتتكفل بمهام منها على الخصوص:

إعداد المعايير والأسس المتعلقة بتنفيذ الرقابة الجبائية.

توحيد وتنسيق وتوضيح الإجراءات الضابطة لمختلف أشكال الرقابة المنجزة.

2- المديرية الفرعية للبرمجة

وتتكفل منها على الخصوص:

ضبط البرنامج السنوي للمراجعة المقترحة من طرف مديرية كبريات المؤسسات والمديريات الولائية للضرائب.

3- المديرية الفرعية لمتابعة الرقابة الجبائية للمؤسسات:

ومن مهامها على الخصوص:

ضمان متابعة تنفيذ برنامج المراجعة المحاسبية.

تصميم مقاييس انتقاء الملفات المبرمجة بعنوان الرقابات على الوثائق والرقابات المكانية.

تقييم نتائج عمليات الرقابة.

4- المديرية الفرعية لمتابعة الرقابة الجبائية على الدخل والممتلكات:

ومن مهامها على الخصوص:

السهر على احترام القواعد الإجرائية والمعايير والأسس المؤطرة لمراقبة المداخيل والأنشطة والمعاملات العقارية وكذا تلك المتعلقة بالقيم المنقولة.[1]

ثانيا- الأجهزة المكلفة بمهام الرقابة الجبائية:

تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة وهي:

المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRV) التابعة لقسم الرقابة والتحقيقات الجبائية (مديرية الرقابة الجبائية) والمتواجدة حاليا بالجزائر العاصمة ووهران وقسنطينة.

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.

المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية لمراكز الضرائب.

مديرية كبريات المؤسسات.[2]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 21-252 المؤرخ في 06 يونيو 2021 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 47.

[2] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 5.

1-مصالح البحث والمراجعات (SRV)

أنشأت هذه المصالح لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني وتنحصر مهامها في:

إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.

مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين، مراقبة الوضعية الشخصية من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات في إطار إخضاع المداخيل الخفية للجباية.

متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

وتتكون من أربع مديريات فرعية هي:

المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية.

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المديرية الفرعية للبرمجة.

المديرية الفرعية لمحاربة الغش.

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF)

توجد على مستوى مديرية الضرائب للولاية وتختص بالرقابة الجبائية من خلال اقتراح وتنفيذ برامج التحقيق المختلفة وكذا التقويمات العقارية، وتعنى بالبحث عن المادة الجبائية وتسير بطاقية المعلومات.

وتتكون من:

مكتب المراجعات الجبائية.

مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات.

3- المصلحة الرئيسية للمراقبة التابعة لمركز الضرائب:

وتتكفل ب:

إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقنية دورية.

وتتكون من:

مصلحة البطاقيات والمقارنات.

مصلحة البحث عن المادة الضريبية.

مصلحة التدخلات.

مصلحة المراقبة.

4-مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

على مستوى هذه المديرية تتكفل المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات ب:

تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها.

اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.

البحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها وإنجاز التحقيقات والتحريات.

وتتكون من:

مكتب المراجعات.

مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريات.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية والقانونية للرقابة الجبائية

أولا-الوسائل البشرية للرقابة الجبائية:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

يقوم بالتحقيق وإجراء كل التحريات الضرورية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها كل عون ينتمي لإدارة الضرائب لديه على الأقل رتبة مفتش وله الكفاءة لإجراء تحقيق فيما يخص التصريحات.

يجب أن يكون المحقق حاملا لبطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب.[1]

يضمن الأعوان المؤهلون مهمة التحقيق لمجموع الضرائب المستحقة المفروضة على المكلف موضوع التحقيق ودون التعقيب أو تقييم أو نقد الجوانب المرتبطة بتسيير المؤسسة، ويعينون بصفتهم "محققين في المحاسبة" وفي إطار هذه المهمة يجب على أعوان الإدارة التقيد بمجموع القواعد والواجبات والالتزامات المنظمة للمهنة لاسيما تلك الواردة في دليل أخلاقيات المهنة ومنها:

الالتزام بتأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية.

الالتزام بأداء اليمين أمام المحكمة.

[1] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 05.

ممارسة الوظيفة وحدها فقط بصفة فعلية ومستمرة.

تأدية الخدمة بكل حياد اتجاه المكلفين بالضريبة.

الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يتحمل أعوان الإدارة بمناسبة أداء مهامهم المسئولية المدنية والمسئولية الجزائية والمسئولية التأديبية وفقا للقوانين السارية المفعول.[1]

ثانيا- الوسائل القانونية للرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية هي السلطة القانونية المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص والسهو والإغفالات المرتكبة أثناء فرض الضرائب بهدف حماية أموال الدولة.

تستمد هذه السلطة القانونية من خلال الحقوق المكفولة بموجب أحكام القانون وتمارس من خلال:

1-حق الرقابة:

إن النظام الجبائي في الجزائر لا يعترض على تصريحات الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بحيث يقبل كل تصريحاتهم وفي نفس الوقت يعطي الحق للإدارة في رقابة هذه التصريحات من أجل مكافحة أي غش أو تهرب ضريبي وهذه الرقابة عبارة عن ثلاثة مراحل متتابعة ومتكاملة مع بعضها البعض:

أ- الرقابة الشكلية.

ب- الرقابة على الوثائق ورقابة المكتب.

ت- الرقابة بعين المكان.

غير أنه وفي حق الرقابة هذا، يمكن للإدارة الجبائية توجيه ثلاثة أنواع من الطلبات للمكلفين ويتعلق الأمر بـــ:

طلب المعلومات.

طلب الإثباتات.

طلب التوضيحات.[2]

---

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، طبع الجزائر برنت، 2001.

[2] ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 37..

2-حق المعاينة:

يمنح حق المعاينة لأعوان الإدارة بموجب أحكام المواد "22" وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية القيام بكل المعاينات والتحقيقات التي تبدو ضرورية.

- **المعاينة المادية:**

تتم المعاينة ميدانيا وقد تتعلق بالأنشطة والممتلكات،ومن خلالها تتم المعاينات المادية للمخزونات والاستثمارات والمستخدمين والممارسات الفعلية للنشاط وظروفه وغيرها، وينجز محضر بذلك لاستغلاله في مراقبة الضرائب والرسوم التي يمكن أن يخضع لها المكلف.

- **معاينة وإيقاف عملية غش جارية (التلبس الجبائي):**

إن الإدارة الجبائية التي كان ينقصها إطار قانوني يسمح لها بتصحيح حالات الغش المعاينة خلال ممارسة حقوقها كالمعاينة والحجز والتحقيق والاطلاع والرقابة، قد أصبحت مزودة بإجراء التلبس الجبائي الذي يمنحها المجال للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من طرف المكلف.[1]

3- حق التحقيق:

يتعلق هذا الإجراء بالبحث عن مدى التزام المدنيين بالرسم على القيمة المضافة بالقواعد المتعلقة بالفوترة وكذا القواعد والشروط المسيرة للخصم حيث تلزم المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها إلى أعوان الضرائب المعنيين، وكذا أعوان المصالح المالية الأخرى المعنيين.

يمكن للموظفين المذكورين أعلاه أن يقوموا بحضور أو تحت قيادة أحدهم له رتبة مراقب على الأقل، لدى المدنيين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع، أو إنتاج أو تحويل، وكذا تخزين البضائع، أو بيعها، أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها بكل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ولهذا الغرض يمكنهم طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر وكذا كل الدعامة والسجلات والوثائق المهمة التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة.

[1] المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العدد 68، 2013.

من أجل ذلك يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساءا إلى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع وكذا حمولتها.

كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة.

ويتم على أثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل فيه المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.[1]

4-حق الاطلاع:

يسمح حق الإطلاع المخول لأعوان الإدارة الجبائية بموجب أحكام المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والاطلاع على المعلومات الموجودة بحوزة:

الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات العمومية والخاصة.

مصالح الضمان الاجتماعي والجهات القضائية.

مختلف الهيئات المالية كالبنوك ومصالح البريد.

الغير بخصوص الأشخاص الطبيعية والمعنوية الذين يمارسون أنشطة وساطة البيع والشراء.

كما يسمح كذلك بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها.

يمارس هذا الحق ميدانيا كما يمكن أن يكون كذلك بموجب مراسلة إدارية توجه للإدارة أو الهيئة أو المؤسسة التي تحوز على المعلومة المطلوبة.

يساعد حق الاطلاع أعوان الإدارة من خلال إتمام المعلومات الناقصة التي هي بحوزة الإدارة الجبائية أو التأكد من المعلومات المقدمة أثناء عملية الرقابة أو الحصول على معلومات جديدة مغفلة وغير مصرح بها.

لا يحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة عند ممارستهم لهذا الحق.

5- حق الاستدراك:

حق الاستدراك هو الوسيلة الممنوحة لإدارة الضرائب لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كافية أو خاطئة، وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء والإغفالات بأربع سنوات سواء بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال.[2]

---

[1] المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 19.

[2] ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 37.

ويتم الاستدراك بإعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد، إذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب.

التقادم:

تختلف بداية سريان أجل الاستدراك أو ما يسمى بالتقادم الرباعي حسب نوع كل ضريبة أو رسم.

إن أجل التقادم يمثل المدة الزمنية التي من خلالها يحق لإدارة الضرائب ممارسة سلطة الرقابة وتصحيح كل ما كان محل سهو أو نسيان أو نقص معاين في وعاء وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم، وبانقضاء هذا الأجل تعتبر الضرائب متقادمة ولا تستطيع الإدارة تصحيحها.

إن هذا الحد المتعلق بالأجل، يشكل حدا لسلطة الرقابة ويمثل ضمانا للمكلفين.[1]

ولمواجهة الاختلاف في انطلاق آجال سريان التقادم خاصة في حالة الرقابة ولتوحيد الآجال أدخل المشرع مادة جديدة تحت رقم 142 مكرر بموجب المادة 66 من قانون المالية لسنة 2021 تنص على أنه "عندما تتعلق المراقبة المنجزة في وقت واحد لضرائب ورسوم ذات طبيعة مختلفة فإن أجل حق الاسترداد المسموح للإدارة والمقدر بأربع سنوات من أجل استدراك ما كان محل سهو أو نقص أو إخفاء في وعاء الضرائب والحقوق والرسوم موضوع المراقبة والمداخيل يحسب ابتداء من آخر يوم من السنة التي اختتمت فيها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على العمليات.[2]

كما أن التسوية المترتبة عن تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته يمكن تسويته دون الإخلال بالأجل العام، قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقادمة.[3]

بمعنى أن التبليغ الأولي قاطع للتقادم ويمنح للإدارة حق إصدار جدول أو ورد التسوية وإدراجه في التحصيل قبل نهاية السنة الموالية للسنة التي تم فيها تبليغ المكلف بالأسس المقترحة.

يمكن أن يمدد أجل التقادم في حالات:

التدليس.

---

[1] Circulaire° 204/MF/DGI/DC du 22/03/2021

[2] المادة 142 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

[3] المادة 40 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 28.

القيام بأعمال الرقابة.

قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين الجبائية.

6-حق الشفعة:

لإدارة الضرائب حق إعادة تقويم الأثمان المصرح بها بمناسبة التنازل عن العقارات وتقييم التركات والهبات المصرح بها فيما يخص حقوق التسجيل.

تستطيع إدارة التسجيل أن تستعمل حق الشفعة على العقارات أو الحقوق العقارية أو المحلات التجارية أو الزبائن أو حق الإيجار أو الاستفادة من وعد الإيجار على العقار كله أو جزء منه وكذا الأسهم أو الحصص في الشركة، الذي ترى فيه أن ثمن البيع أو القيمة غير كاف مع دفع مبلغ هذا الثمن مزايد فيه العشر (1/10) لذوي الحقوق.[1]

يمارس هذا الحق لردع المتهربين ومحاربة الغش والتهرب الضريبيين.

المطلب الثالث: الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين في مجال الرقابة الجبائية.

إن الصلاحيات الممنوحة لأعوان إدارة الضرائب في مجال الرقابة الجبائية يقابلها ضمانات وضعها المشرع من أجل الحماية القانونية للمكلفين من أي تعسف وتتمثل في:

أولا- ارسال إشعار بالتحقيق.

لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة تحضير قدرها 10 أيام.

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة مضمونة مع إشعار بالوصول أو التسليم مباشرة (يد بيد) للمكلف بالضريبة، مع إشعار بالاستلام.

إن عدم قبول استلام الإشعار بالتحقيق لا يمنع من إجراء التحقيق، في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا.

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة "يسلم الإشعار بالتحقيق "مع بداية عمليات المراقبة، ولا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاذ أجل التحضير.[2]

---

[1] المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 28.

[2] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 09.

تفيد المراقبة المفاجئة عملية التحقيق خاصة في حالات الاستيراد والبيع على الحالة وذلك للوقوف على حقيقة المخزونات والمبيعات وغيرها بتاريخ المعاينة.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والإتاوات المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.[1]

ثانيا–الاستعانة بمستشار.

لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقييم (اجتماع قبل التبليغ النهائي) وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكيم من المسئول الأول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق.

يمكنه بالتالي مناقشة اقتراحات إعادة التقويمات وكذا الأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق، أو مشاركة النقاش الوجاهي والشفوي الاختتامي لأشغال التحقيق في عين المكان.[2]

ثالثا: عدم إمكانية إعادة إجراء المراجعة.

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة والخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، أو الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.[3]

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية وذلك من خلال القبول الصريح لنتائج التحقيق أو من خلال الامتناع عن الرد في أجل أقصاه أربعون يوم.

---

[1] المادة 20–4 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق، ص 11.

[2] المادة 20–4 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق، ص 11.

[3] المادة 20–4 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق، ص 13.

في حالة عدم وجود تسوية أو إعادة تقويمات يبلغ المكلف بوضعيته إذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى (المصوب) فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المحددة قانونيا.

رابعا: تحديد مدة التحقيق بعين المكان.

1- التحقيق المصوب في المحاسبة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين، ويجب معاينة نهاية عملية التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف المحقق معه لتأشيره، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.[1]

2- التحقيق في المحاسبة:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة النشاط هذه الآجال هي:

ثلاثة أشهر فيما يخص:

مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

ستة أشهر فيما يخص:

المؤسسات المذكورة أعلاه على الترتيب إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها. بالنسبة للأولى و10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية.

يجب أن لا تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى "9" أشهر، واستثناء لما سبق ذكره فإن مدة التحقيق لا تطبق في الحالات التالية:

استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا، أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات التوضيح والتبرير.

فحص ملاحظات وطلبات المكلف بالضريبة بعد انتهاء التحقيق.

---

[1] المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق، ص 14.

يتم تحديد مدة التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد في الإشعار بالتحقيق إلا في حالة تحديد مقبول قانونيا لهذه المدة من طرف مصلحة التحقيق، وعليه فإن مدة التحقيق في عين المكان تمدد:

في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها وفقا لأحكام القانون المدني، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.

في هذه الحالة ينبغي أن يبلغ المكلف بالضريبة المحقق معه كتابيا بهذه الوضعية وبالحادث الذي أدى إلى حالة قوة قاهرة وكذا بالمدة المقترحة لهذا التمديد.

بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير، في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل غير المباشرة للأرباح، يمدد هذا الأجل بسنة عندما توجه الإدارة الجبائية طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.[1]

خامسا: إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بوجود طلب تعاون إداري دولي مع تمديد أجل التقادم.

ينبغي في حالة اللجوء إلى تعاون إداري دولي إعلام المكلف بالضريبة المعني كتابا مقابل إشعار بالاستلام بوجود طلب مرسل إلى سلطة جبائية أجنبية في أجل 60 يوم ابتداء من تاريخ إرساله وهذا طبقا لأحكام المادة 39 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإرسال طلب تعاون إداري إلى سلطة أجنبية من شأنه أن يمدد أجل الاسترداد أو حق الإدارة في الاستدراك المنصوص عليه في المادة 39 من نفس القانون، وذلك رغم تجاوز الأجل الأولي المحدد في هذه المادة.

وعليه يمدد أجل التقادم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أرسلت خلالها الإدارة الجبائية طلب معلومات إلى سلطة أجنبية، كما ينبغي التوضيح بأنه يمكن اللجوء إلى التعاون الإداري الدولي خلال مراحل الرقابة وحتى بعد مدة انتهاء التحقيق في عين المكان.[2]

[1] المادة 20 مكرر–1 فقرة–4 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 13.

[2] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 15.

سادسا: النقاش (المناقشة) الشفوي والوجاهي:

1- أثناء أشغال التحقيق:

يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق، أو ممثله القانوني، بهدف بدء حوار شفوي وجاهي مستمر خلال مدة التحقيق، وبالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق وهذا حسب تقدم أشغال التحقيق ينبغي على المحقق كذلك سماع المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية تفيد تفعيل المناقشة الشفوية الوجاهية.[1]

تحت طائلة بطلان الإجراء، يجب على العون المحقق كذلك تقديم كل تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، وهذا قبل انقضاء أجل الرد الممنوح له والذي يقدر بـــ 40 يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله.

يمكن كذلك بعد رد المكلف بالضريبة المحقق معه سماعه إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية.[2]

2- في نهاية أشغال التحقيق:

نظرا لأهمية تاريخ نهاية الأشغال ولكون أن تجاوز مدة التحقيق في عين المكان تعد عيبا شكليا يمكن أن يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق برمته ومن ثم بطلان أي تسوية في هذا الإطار، لذا من أجل استبعاد كل الشكوك، يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب يوضع فيه تاريخ وساعة الحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، والذي يتم فيه مناقشة النتائج المتوصل إليها مع المكلف ومستشاره ويحرر بذلك محضر معاينة انتهاء الأشغال يوقع عليه المحققين والمكلف.

سابعا: الحق في طلب التحكيم:

يعد طلب التحكيم ضمانا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه الذي يمكنه طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات، أو مدير الضرائب للولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.

ويبلغ المكلف بهذا الحق تحت طائلة بطلان الإجراء في إطار الإشعار بالتقويم.

---

[1] المرجع نفسه، ص 15.

[2] المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق، ص 12.

يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع على مستوى الإدارة وهذا يعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع المحققين.

يؤدي طلب التحكيم إلى عقد اجتماع يستدعى إليه المكلف بالضريبة المحقق معه على الأقل عشرة (10) أيام قبل انعقاده وذلك بموجب استدعاء مكتوب يوضع فيه تاريخ وساعة الاجتماع مع إمكانية استعانة بمستشار من اختياره.

يسلم هذا الاستدعاء يدا بيد أو عن طريق البريد المضمون مع إشعار بالاستلام أو الكترونيا.

على إثر اختتام اجتماع التحكيم يبلغ المكلف بنتائج الاجتماع عن طريق تحرير محضر يبين بصفة واضحة وبدون غموض القرار الناتج عن التحكيم، ويستدعى المكلف لتوقيعه وتسلم له نسخة منه.[1]

المطلب الرابع: إلتزامات خاصة بالمكلفين الخاضعين لعملية التحقيق.

لقد تم تناول التزامات المكلفين في الفصل الأول من خلال التطرق إلى التزامات الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، لذا نرى أنه في هذا المطلب من المفيد تناول الالتزامات الخاصة المرتبطة بالرقابة الجبائية التي صاغها المشرع جنبا إلى الالتزامات الأخرى لتفعيل الرقابة والرفع من مستوى نجاعتها.

1- مسك محاسبة تحليلية:

تلتزم الشركات أو تجمعات الشركات التي تنشط في قطاع المحروقات والتي تخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات، والشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر وشركات رؤوس الأموال، بمسك محاسبة تحليلية وتقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق عند التحقيقات المصوبة والمحاسبية الشاملة.[2]

2-تبرير سياسة أسعار التحويل:

ينبغي على الشركات أو مجمعات الشركات التي تنشط في قطاع المحروقات والشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر وشركات رؤوس الأموال، أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية إضافة إلى

[1] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 16.

[2] المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 60.

التصريحات المنصوص عليها قانونا، وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة (الفروع).[1]

3-اكتتاب الكشف التلخيصي السنوي (ERA)

تم تأسيس هذا الالتزام التصريحي الجديد – التصريح عن بعد (télédéclaration) بموجب المواد 05 و16 و21 من قانون المالية لسنة 2021، وهو التزام غير مصحوب بالدفع.

يتم اكتتاب هذا التصريح الكترونيا من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتبعون المصالح الجبائية المزودة بنظام معلومات جبايتك (JIBAYATIC).

يكتتب هذا التصريح الكترونيا في أجل أقصاه 20 ماي من كل سنة وتهدف الإدارة المركزية من هذا الالتزام إلى تجميع معلومات محاسبية ومهنية متضمنة في الرزمة الجبائية المرفقة مع التصريحات وذلك بهدف استخدامها كوسيلة مساعدة في البرمجة للتحقيق المحاسبي.[2]

[1] المادة 169 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ص 69.

[2] المنشور رقم: 22 /وم/م ع ض/م ا ت/م ف ت ج/21 المؤرخ في 2021/03/21.

المبحث الثالث: آليات تنفيذ الرقابة في مجال الرسم على القيمة المضافة.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة لكونها تشكل واحدة من أهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري فضلا على الالتزامات والقيود والشروط التي أحاطها بها المشرع من حيث الفوترة والتسجيل المحاسبي وتحديد رقم الأعمال والحدث المنشأ والنسب المطبقة وشروط الخصم وقواعده والاسترداد والإعفاءات والأنظمة التفضيلية والتصريح والتسديد. والتي تستدعي الإلمام بها والإلمام بالمحاسبة وبإجراءات الرقابة لتنفيذ مهمة الرقابة.

المطلب الأول: الرقابة الشكلية والتحقيق في الوثائق المقدمة.

أولا: الرقابة الشكلية:

إن الرقابة الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق الموضوعة تحت تصرف العون المحقق والخاصة بالسنوات محل التحقيق.

طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية.

1-**الدفاتر المحاسبية:** وتشمل:

دفتر اليومية: وهو دفتر محاسبي إلزامي "على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسكه يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة على أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا، بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي تمكن من مراجعة تلك العمليات يوميا"[1]

دفتر الجرد: هو دفتر محاسبي إلزامي "يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مؤسساته وأن يفصل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحسابات النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد"[2]

2- الوثائق الختامية:

يقصد بالوثائق الختامية تلك المخرجات التي يعدها المحاسب والتي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية، وتتمثل في القوائم المالية التي تشكل قائمة المركز المالي، (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) أهمها، لكون تلك الوثيقتين تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة ومستوى حجم النشاط المستغل خلال كل دورة مالية وهي إلزامية لموجب المادة 10 من القانون التجاري.

---

[1] المادة (09) من القانون التجاري، ص 7.

[2] المادة (10) من نفس القانون، ص 7.

وهاتين الوثيقتين من أكثر القوائم المالية استعمالا وترتكز عليها الأطراف المستخدمة لها والتي تشكل الإدارة الجبائية أحد أطرافها لكون القائمتين تحتويان على كل أرصدة الحسابات المشاركة في الدورة المالية.

3-الوثائق الثبوتية:

لا يمكن للمحاسب تسجيل أي عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة، والتي تعتبر وثائق قانونية تحمي كل الأطراف المسئولة عن ذلك، ونجد من أهم وثائق الإثبات الفاتورة أو الوثيقة التي تحل محلها، مع وثائق إثبات أخرى يستند عليها المحاسب في المعالجة المحاسبية مثل الوصولات والعقود والمراسلات والتراخيص وغيرها من المستندات.

أ- الفواتير: تعتبر الفواتير أهم الوثائق الثبوتية في العمليات ذات الطابع التجاري والمالي، كما تعتبر إلزامية على كل المتعاملين الاقتصاديين وهي تمثل السند القانوني لكل تقييد محاسبي وهي نقطة الارتكاز في ممارسة الحق في الخصم ونقل هذا الحق للمكلفين الآخرين في الرسم على القيمة المضافة.

ولارتباط المحاسبة والجباية ببعضهما كون أن الربح المحاسبي هو أساس حساب الربح الجبائي انطلاقا من رقم الأعمال وصولا إلى النتيجة. فإن الفاتورة تشكل إثبات رقم الأعمال عند البائع وإثبات للتكلفة عند المشتري.

يجب أن تحرر الفاتورة وفقا للكيفيات والشروط المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10.

ب- إثباتات أخرى: بعد تناولنا لوسيلة الإثبات الأساسية المتمثلة في الفاتورة، قد نجد كذلك وثائق أخرى لا تقل أهمية عن الفاتورة والتي تعتبر كذلك سند إثبات آخر للمحاسب ليدعم به التسجيلات المحاسبية ومنها:

العقود المبرمة بين المؤسسات والغير كعقد الملكية والإيجار والقروض.

وصولات تسديد مختلف المستحقات والمصاريف، كالضرائب والضمان الاجتماعي.

وصولات الدخول والخروج المتعلقة بحركة المخزونات، وصل الطلب وصل الاستلام.

المراسلات الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة، كمراسلة الزبائن أو الموردين لتحصيل أو لتسديد الديون، مراسلة البنك لأجل تمديد آجال القرض وغيرها.

التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما، أو الاستفادة من امتيازات معينة.

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث الشكل:

يتم فحص الدفاتر المحاسبة والوثائق الثبوتية وذلك للحكم على انتظامها، وحتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر الشروط التالية:

يجب أن تكون كاملة ومنتظمة.

يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة.

يجب أن تكون مقنعة.

وعلى المحقق أن يراقب في المقام الأول حالة السجلات المحاسبية المقدمة للمراقبة وعلى الخصوص ما يلي:

تاريخ المصادقة على السجلات اليومية العامة وسجل الجرد والكتابات المحاسبية مع تاريخ تسجيل القيود المحاسبية المسجلة فيها.

المظهر العام للسجلات الممسوكة (مظهر جديد لسنة قديمة، الحشو في الكتابات، ...)[1]

1-المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة: (Régulière)

تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري وممسوكة وفقا للقانـــــون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF).

2- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة: (Exacte)

ويقصد بهذا أن المحقق يجب أن يتأكد بأن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي تتم ملاحظته بناءا على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى وهذا ما يعطي نوعا من المصداقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ.

وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال لكن عندما يتبين بشكل واضح أنها ممارسات تدليسية يمكن له رفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لرفض المحاسبة[1]

[1] Guide de vérificateur de comptabilité, Ministère des finances DGI,DRV, édition print, 2001,p29.

3-المحاسبة يجب أن تكون مقنعة: (Probante)

تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية[2]

حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية بتقديم وثائق إسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث يبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بتبريرات ووثائق كأصل الفاتورة، ووصولات الصندوق و وصولات الاستلام، ... إلى غير ذلك.

إضافة إلى ذلك فإن المحاسبة التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرد المحاسبة من صفة الإقناع ويمكن أن ترفض المحاسبة بسبب ذلك[3]

إن رفض المحاسبة في الشكل يؤدي إلى التسوية التلقائية بخصوص الضريبة، وتتم هذه التسوية بناء على الوثائق المقدمة والمعلومات المحصلة في إطار الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وفي ظل احترام الضمانات المكفولة للمكلفين لاسيما "الوجاهية" عند تأسيس الأسس الضريبية.

المطلب الثاني: مراقبة احترام الالتزامات الجبائية والمحاسبية.

بعد فحص المحاسبة من الناحية الشكلية ينتقل المحقق لفحصها من حيث المضمون مع عدم إهمال أي حساب.

سيقتصر البحث في هذا المطلب على مراقبة احترام الالتزامات الجبائية والمحاسبية وآثارها في مجال الرسم على القيمة المضافة.

أولا: مراقبة احترام التصريحات الجبائية:

يقوم المحقق في كل عملية مراقبة للمحاسبة بفحص ما يلي:

الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني لفئة الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) وفئة الأرباح غير التجارية (BNC).

---

[1] Guide de vérificateur de comptabilité, OP.CIT.p53.

[2] Op.CIT,p54.

[3] عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مرجع سابق، ص 55-56.

وفي المقام الأول يقوم بمراقبة تواريخ إيداع التصريحات وفحص التصريحات السنوية وفي حالة إيداع متأخر للتصريحات المكتتبة عليه أن يأخذها بعين الاعتبار، حيث تواجه المحقق ثلاث حالات هي:

التصريحات مودعة في الآجال القانونية وبطريقة منتظمة.

التصريحات مودعة بعد الآجال المحددة قانونا وبطريقة غير منتظمة.

التصريح لم يودع أصلا.

ويجب على المحقق التأكد من خلال كشف تحديد الضرائب (série D_1 E_x 906) من التسويات التي قامت بها المصلحة للسنوات غير المتقادمة محل التحقيق لتتكون له صورة عن السلوك الجبائي للمكلف المحقق في محاسبته ولأخذ هذه التسويات بالحسبان.

ثانيا: فحص ومراقبة محتوى التصريحاتG50:

من حيث الرسوم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة)يقوم المحقق بتجميع كشوفات أرقام الأعمال المتعلقة بالفترة المحقق فيها في شكل جدول يحتوي على معلومات كل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، رقم الأعمال المعفي كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات، الرسم على القيمة المضافة المستحق، وعليه أن يتأكد من أن كل كشوفات أرقام الأعمال (G50) المكتتبة قد تم معاينتها فعلا، كما عليه أن يقوم بمقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبة بخصوص الضرائب المباشرة (TAP)، وإن لاحظ المحقق فرقا بين الحدث المنشأ للضريبة والتحصيلات التي تمت عليه أن يجري إعادة تأسيس لأرقام الأعمال لكل سنة على حدى.

وعليه أيضا أن يجري مقاربة لكشوف المطابقة المتعلقة بالمعلومات الموجودة في الملف الجبائي الخاضع للرقابة مع المعطيات المحاسبية المقدمة[1]

يمكن كذلك من خلال هذا الجدول الذي تحتوي أعمدته نفس المعلومات الموجودة في بطاقة مراقبة التصريحات الشهرية (G50) –(série D_{29}) الموجودة بالملف الجبائي مراقبة ما يلي:

رقم الأعمال الإجمالي الخام المحقق كل شهر والمجموع السنوي.

رقم الأعمال الخاضع للمعدل العادي لكل شهر والمجموع السنوي.

رقم الأعمال الخاضع للمعدل المخفض كل شهر والمجموع السنوي.

الرسم على المبيعات الموافق لكل نسبة في الشهر وفي السنة.

[1] Guide de vérificateur de comptabilité, OP, CIT, p29-30.

مجموع الرسم على المبيعات لكل شهر والمجموع السنوي.

الرسم على المشتريات المسترجع (سلع ومواد خدمات) للشهر والمجموع السنوي.

الرسم على المشتريات المسترجع للمواد القابلة للإهتلاك للشهر والمجموع السنوي.

إن مقارنة هذه التصريحات مع التسجيلات المحاسبية في الدفاتر المحاسبية واليوميات المساعدة (مشتريات، مبيعات، بنك، صندوق، والعمليات المختلفة) تمكن المحقق من استخلاص صدق هذه التصريحات ومطابقتها للتسجيلات المحاسبية أو استخراج النقائص والإغفالات التي يكتشفها وتسويتها.

المطلب الثالث: مراقبة توافر شروط الخصم.

يتعين على المحقق الجبائي أثناء التحقيق الجبائي سواء التحقيق المحاسبي الشامل أو المحاسبي المصوب العادي أو في إطار طلبات استرداد قرض الرسم على القيمة المضافة التأكد من توافر شروط الخصم الشكلية والموضوعية والشروط المرتبطة بالآجال

أولا–الشروط الشكلية:

وتتمثل في: الوثائق الثبوتية (الفواتير والمستندات) الصحيحة والمقنعة والتي تحتوي البيانات التالية:

الأسماء والألقاب والتسمية الاجتماعية.

تعريف المنتج، الموزع، أو مؤدي، الخدمات.

الطبيعة القانونية للمؤسسة أو الهيئة، وطبيعة النشاط الممارس.

رأس المال بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة وشركات الأسهم.

رقم التسجيل أو الترقيم المنصوص عليه في القانون و/أو التنظيم المتعلق بكل نشاط.

رقم التعريف الجبائي، المبلغ خارج الرسم، نسبة الرسم، مبلغ الرسم، طريقة التسديد.

الختم الندي للمتعامل الاقتصادي وإمضاؤه.

تصريحات المؤسسة والتي تحتوي على الرسم على القيمة المضافة المسدد بمناسبة التسليمات للذات والتي تحتوي الوثائق المبررة للخصم.

وجوب التصديق على رقم التعريف الجبائي ورقم السجل التجاري.

إدراج هذه البيانات في حامل إلكتروني يرفق بالتصريح الشهري بمناسبة الحسم.

وبالنسبة لعمليات الاستيراد والتصدير يتعين على المحقق التأكد من وجود الوثائق الجمركية[1]

[1]RédhaKhelassi**, précis d'Audit fiscal de l'entreprise** OP-CIT, p483–484.

ثانيا– الشروط الموضوعية:

وتتلخص هذه الشروط في:

يجب أن يرتبط العنصر الذي يمنح الحق في الخصم مباشرة بالاستغلال.

أن العنصر الذي يمنح الحق في الخصم مملوك من طرف المؤسسة.

أن هذا العنصر ليس مستثنى من الحق في الخصم.

أن المواد والخدمات موجهة للاستغلال وليس للاستعمال الشخصي أو لعمليات غير خاضعة.

التأكد من الغلافات المسترجعة.

التأكد من السيارات السياحية ونقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

التأكد من الخدمات وقطع الغيار والتوريدات المستعملة في تصليح ملك مستثنى من الحق في الخصم.

ثالثا: الشروط المرتبطة بالآجال (الزمنية):

من خلال هذه الشروط يقوم المحقق الجبائي بالتأكد من:

ميلاد الحق في الخصم والذي يتحقق من خلال:

- الحدث المنشأ الذي نتج عن تحقيق عملية خاضعة.
- حيازة المؤسسة للوثيقة المبررة للخصم.
- استرداد الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم الظاهر في التصريحات برقم الأعمال (G50) عن طريق التحميل.
- يتم ممارسة الحق في الخصم خلال الشهر الذي ولد فيه الحق في الخصم[1].
- عدم تقادم الحق في الخصم حيث أن آخر أجل لممارسة هذا الحق بالنسبة للرسم غير المخصوم سهوا أو نسيانا هو 20 ديسمبر من السنة التي تلي سنة ميلاد الحق في الخصم.
- بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة فيتعين على المحقق إجراء رقابة خاصة لخصم الرسم على المشتريات والتأكد من صحة نسبة الخصم المطبقة.

كما يتعين على المحقق إعطاء عناية خاصة بخصوص حالات:

- اختفاء السلع.
- العمليات المعتبرة غير مسددة بصفة نهائية والمتعلقة بعمليات البيع، الأشغال المنجزة، الخدمات المؤداة والتأكد من إعادة دفع الرسم المخصوم عند حالة اختفاء السلع في آجاله.

[1]RédhaKhelassi, OP-CIT, p484.

- في حالة التنازل عن تثبيتات قبل انقضاء أجل خمس سنوات على المحقق التأكد من إعادة دفع الرسم بالنسبة للسنوات المتبقية في الآجال.

المطلب الرابع: آثار الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة.

يترتب عن إجراء الرقابة الجبائية عدة آثار تتمثل في اكتشاف الأخطاء والنقائص وحالات الغش والتهرب والتي يتوجب على المحقق تصحيحها بإعادة تأسيس القواعد الضريبية وفرض الضريبة.

سيتم تناول هذه الآثار وفقا لعملية التحقيق وتصنيف وترتيب حسابات الميزانية وحسابات قائمة الدخل التي تتأثر بالرسم على القيمة المضافة.

أولا: أثر عملية الرقابة على التثبيتات (الاستثمارات).

1- الأبحاث والتحريات العامة:

إن المراجع يركز أبحاثه على جملة من النقاط الهامة وهي:

المراجع ينبغي عليه أن يتأكد من الإثباتات المقدمة، فواتير الشراء للمقتنيات، أو إنشاء العقارات، حتى وإن حقق ذلك خلال فترة متقادمة.

المراجع يتأكد في عين المكان من الوجود المادي لهذه الاستثمارات ولو عن طريق أسلوب العينات.

المراجع يتأكد من أن هذه الاستثمارات لم تتنازل عنها المؤسسة وذلك بواسطة الرقابة في كل من سجل الجرد وفي عين المكان[1]

التأكد مما إذا كانت الاستثمارات غير مسجلة أو مسجلة بمبالغ مخفضة مثل حالات البناءات التي أنجزتها المؤسسة بنفسها والتأكد من خضوعها للرسم على القيمة المضافة.

حركة حسابات الأغلفة المسترجعة.

التنازل عن الاستثمارات التي كانت محل استرجاع للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المشتريات في أجل أقل من خمسة (05) سنوات والتي تعطي الحق في إعادة تسديد الرسم الموافق[2]

التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالسيارات السياحية والمركبات التي لا تشكل الأداة الرئيسية لممارسة النشاط لم يتم خصمه.

البحث من بين التثبيتات عن تلك التي يمكن أن تعتبر تسليمات للذات من أجل تسديد الرسم على القيمة المضافة.

---

[1] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 215.

[2] Guide de vérificateur de comptabilité, OP,CIT,p.64

2- فحص حسابات التثبيتات (الصف 2).

أ-حسابات التثبيتات المعنوية: (حـــ 20)

ح/ 203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

ح/ 204- برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

وتكمن نقاط البحث الممكنة في التأكد من:

القيم المسجلة كموجودات تمثل فعلا أصول وليست أعباء.

مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مسجلة محاسبيا خارج الرسم على القيمة المضافة وأن هذه الأخيرة يمكن حسمها بصورة منتظمة.

الحصول على الوثائق التي تبرز بأن مصاريف البحث والتطوير يمكن تثبيتها.

المصاريف الأولية سجلت محاسبيا كأعباء في الفترة الانتقالية التي حصلت فيها.

وجود تثبيت مقابل عبئ خاص بالدورة.

وجود تثبيت غير مبرر.

- **ح/ 205: الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءة والرخص والعلامات.**
- **ح/ 207: فارق الشراء.**
- **ح/ 208: التثبيتات المعنوية الأخرى.**

يتم التأكد من:

أن مبالغ الأصول تم تسجيلها محاسبيا وعلى تناسق مع تكاليف اقتنائها.

تكاليف الإنتاج بما في ذلك الأعباء أو المصاريف المباشرة في حالة المؤسسة أنشأت هذه القيم الملموسة.

إن هذه القيم المسجلة هي فعلا استثمارات غير ملموسة وليست مصاريف تأسيس.

أن الرسم على القيمة المضافة المعتمد في اقتناء هذه الأصول غير الملموسة تم استرداده بانتظام[1].

ب-حساب التثبيتات العينية (حـــ/21)

وسنتناول فيه المراقبة الجبائية لحساب المنشآت التقنية والمعدات وحساب التثبيتات العينية الأخرى.

[1] بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 194-195.

- ح/215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية.

- ح/218 التثبيتات العينية الأخرى.

إن أهم ما يقوم به المحقق الجبائي فيما يخص هذه الحسابات هو التأكد من:

تسجيل كل الفواتير المتعلقة بالمشتريات الجديدة في الدفاتر المحاسبية.

الوجود الفعلي للممتلكات وأن المؤسسة تمتلكها حقيقة.

إذا قامت المؤسسة بصناعة معدات وأدوات لحاجتها الخاصة يجب مراقبة المواد الأولية واليد العاملة والمواد المستهلكة المستعملة.

أن التثبيتات المادية التي اقتنتها المؤسسة تدخل في نشاط استغلالها بصفة مباشرة.

مراقبة جرد الأغلفة المسترجعة.

أن الرسم على القيمة المضافة الذي تم تحمله في وقت اقتناء التثبيتات العينية قد استرجع بانتظام.

ت-المراجعة الجبائية على حساب تثبيتات قيد التنفيذ.

- ح/ 23 التثبيتات الجاري إنجازها.

إن أهم ما يركز عليه المراجع الجبائي ما يلي:

التأكد من عدم وجود أصول ثابتة متبقية.

التأكد من عدم وجود تسبيقات في الحساب 419 الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، وتسبيقات على التثبيتات قيد التنفيذ.

التأكد من طرق وإجراءات حساب مصاريف تثبيتات قيد التنفيذ[1]

التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة قد تم حسابه.

أنه قد تم إدماج هذه التثبيتات ضمن عملية جرد الاستثمارات[2]

ومن خلال ما سبق يمكن ان نستخلص عدة أثار لعل من أهمها ما يلي:

اقتناء تثبيت أو تثبيتات بفاتورة وتمت معاينتها المادية ألا أنها غير مسجلة محاسبيا فتتم التسوية بإعادة دفع الرسم المخصوم في حالة خصمه.

التنازل عن تثبيتات قبل نهاية فترة الاحتفاظ المحددة بخمس سنوات فتتم المطالبة بإعادة دفع الرسم المخصوم للفترة المتبقية في حال ثبوت عدم دفعه مع مراعاة حالات القوة القاهرة.

---

[1] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 225.

[2] بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 198.

تسوية الرسم غير المسدد عند الحالة، عندما يتبين وجود تسليمات للذات من تثبيتات ولم يتم تسديد الرسم بشأنها ويؤخذ في هذه الحالة بتكلفة الإنجاز.

إعادة دفع الرسم المخصوم بالنسبة للسيارات السياحية ومركبات النقل التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

تسوية الرسم على القيمة المضافة على التثبيتات قيد التنفيذ في حالة ثبوت عدم التصريح به.

ثانيا: أثر عمليات المراقبة على المخزونات –حسابات الصف 03_

تعتبر المخزونات من أهم وأخطر بنود الأصول الجارية لأنها عرضة للتلاعب، حيث يمثل أصولا يمتلكها الكيان، وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، أو هي منتوجات قيد الانتاج أو هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستغلال خلال عملية الانتاج أو تقديم الخدمات، وتتم مراقبة المخزونات وفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان، وهذا العمل يتطلب معرفة وفحص مفصل لمدخلات ومخرجات السلع من المخزن وعلى المحقق أن يقوم بتحليل معمق لحركة المخزونات باستعمال المعادلة التالية:

مخزون أول المدة + مشتريات السنة = مخزون آخر المدة + المشتريات المستهلكة

إن من أهم الطرق المعتمدة في مراقبة المخزون هي طريقة الكميات، تأتي عندما يقوم المراجع الجبائي بالزيارات المفاجئة، أي التدخل دون إعلام المكلف، حيث يقوم بجرد كل المخزونات إن كان تركيبها قليلا، أو الاكتفاء بأخذ العينات إن كان تركيبها كبيرا جدا لا يمكن حصره[1].

1- أبحاث وتحريات عامة:

على المحقق الجبائي أن يتأكد من:

التقييم الصحيح للمواد وللمنتجات المخزنة.

صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات وسعر الوحدة).

صحة نقص قيم المخزون[2]

2- فحص الحسابات. المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

- حساب 30: المخزونات من البضائع.

[1] ولهي بوعلام،محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 225.

[2] Guide de vérificateur de comptabilité, OP,CIT,p59

- **ح/31: المواد الأولية واللوازم.**
- **ح/32: تموينات أخرى.**
- **ح/38: المشتريات المخزنة.**

تتمحور أهم الأبحاث الممكنة التي يجريها المحقق في:

التأكد من أن مخزون أول المدة للدورة يساوي مخزون نهاية المدة للدورة السابقة.

التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة ودون الرسم أو هامش ربح.

في حالة تخفيض أو زيادة المخزون النهائي يجب الاستناد المباشر للسلع المستهلكة.

التأكد من عدم استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) في تقييم المخزونات، فقد ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات بتطبيق طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO)أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP).

التأكد من أن الرسم على المشتريات القابل للاسترجاع الظاهر في فواتير الشراء يتعلق بمشتريات حقيقية.

التأكد من أن المشتريات تتعلق بنشاط المؤسسة.

التأكد من إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة في حالة استخدام المخزون في عمليات غير خاضعة (كالاستعمال الشخصي مثلا).

التأكد من تحويل المواد واللوازم إلى منتجات.

فحص الوثائق المتعلقة بالأسعار المطبقة (المادة 12 من القانون التجاري)[1].

اما بخصوص الحسابات:

ح33: سلع قيد الإنجاز.

ح 34: خدمات قيد الإنجاز.

ح35: المخزونات من المنتجات.

فان عمل المحقق يرتكز فيما يلي:

التأكد من الفصل بين الدورات.

تحليل طبيعة التكاليف التي تدخل في الإنتاج خارج الرسم.

تحليل انتقادي للتكاليف المتعلقة بالإنتاج التي أدت إلى ارتفاع المخزونات.

[1]RédhaKhelassi, **précis d'Audit fiscal de l'entreprise** ,OP-CIT, p.446–445

تحليل استمرارية تطابق طرق تقييم المنتجات الوسطية والأسعار الجارية.

التأكد من وجود جرد مفصل بالكمية والقيمة للمنتجات المخزنة عند إقفال السنة.

فحص تقييم المنتجات الباقية المكونة من الفضلات والمهملات الصناعية[1].

اما بخصوص الحساب

ح/37: المخزونات في الخارج (المخزونات المودعة أو المستودعة أو السائرة في الطريق):

ويتمثل عمل المحقق في التأكد من أن التكفل بحساب المنتجات غير المخزنة داخل المؤسسة هو فعلا يتعلق بمخزونات ملك للمؤسسة ومخزنة عند:

المقاولين من الباطن.

الموزعين.

المروجين للبضائع.

المودعين عندهم.

كما يقع على المحقق فحص واستبعاد:

المنتجات المخزنة من طرف المؤسسة ولكن ليست ملكا لها.

الممتلكات المباعة مع شرط أنها لا تمتلكها.

قطع غيار من أجل التصليح المعدات غير القابلة للتبادل أو تركيبتها معقدة ولها خصوصية[2].

ثالثا: أثر عملية المراجعة على المشتريات:

إن كل حسابات المشتريات والمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ عناصر تؤثر في تحقيق رقم الأعمال وفي تكوين الربح الخام.

إن المكلف بالضريبة يمكن أن يلجأ إلى طريقتين للتلاعب في حساب المشتريات وهما:

أ- تضخيم المشتريات: والهدف منه هو تخفيض الربح الخام والاستفادة من خصم الرسم على القيمة المضافة وتخفيض الرسم على المبيعات الواجب الدفع، ويمكن أن تظهر تحت عدة أشكال هي:

التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة، حيث يجب كشف هذه الفاتورة (مطابقة الفواتير الأصلية مع تسجيلها المحاسبي).

التسجيل المحاسبي للفواتير المزورة وفواتير المجاملة.

[1]Rédha Khelassi, **précis d'Audit fiscal de l'entreprise** ,OP CIT, p446-447.

[2]Rédha Khelassi, OP-CIT, p.447

تسجيل في جانب المدين لحساب المشتريات، الاستثمارات المكتسبة والآلات والمعدات ونفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة والشركاء وتضخيم المشتريات يمارس عادة من قبل المكلف بالضريبة الذي لا يستطيع إخفاء رقم أعماله، والمحقق يمكن أن يكشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات ووصولات الطلب، الكشوفات البنكية، وخصوصا كشوفات الربط وبطاقات المعلومات المنجزة لدى الموردين، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع البطاقة الفردية للمورد.

ب- **تخفيض المشتريات:** إن عملية تخفيض المشتريات تكون مصحوبة بإخفاء مماثل للإيرادات (رقم الأعمال) وهذا النوع يمكن أن يظهر كما يلي:

نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء، أو أخطاء عمدية.

مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة أخرى أو مشتريات تحت تعريف وهوية خاطئين.

تعمد الأخطاء المادية (مجموع خاطئ، ترحيل خاطئ).

تسجيل مشتريات دون فواتير.

القيام بجلب المشتريات من عند الخواص أو بائعي التجزئة.

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة ولكن من الصعب اكتشاف إذا كانت هذه السلع مشتراة دون فواتير عن طريق الفحص المحاسبي فقط، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة السلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء الأصلية ووصولات الطلب أو الاستلام، وكما يمكن له طلب تقديم محاسبة تحليلية للمواد الأولية والمنتوجات المباعة، والمحقق عندما يلاحظ مشتريات أو مبيعات بدون فواتير عليه أن يتتبع ذلك على مختلف الأصعدة (الموردين والعملاء) كما لا ينسى مراقبة طريقة التسديد لأنها شرط من شروط الخصم[1].

ومن خلال ما سبق يمكن ان نستخلص عدة أثار للرقابة الجبائية على المخزونات بخصوص الرسم على القيمة المضافة لعل من أهمها ما يلي:

إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة في حالة ثبوت وجود استعمال شخصي من طرف المستغل أو المسيرين أو الشركاء في الشركات لهذه المخزونات.

إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم المتعلق بالمخزونات التي كانت محل ضياع أو سرقة.

[1] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 219-220.

إعادة دفع الرسم على المخزونات التالفة.

إعادة دفع الرسم المخصوم المتعلق بالمخزونات عند التوقف عن النشاط أو فقدان صفة المدين.

إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم بشكل مزدوج والمتعلق بالتسجيل المزدوج بنفس فواتير الشراء.

إعادة دفع الرسم المخصوم المتعلق بالفواتير الوهمية وفواتير المجاملة والمزورة.

المطالبة بإعادة دفع الرسم على المشتريات الذي كان خصمه محل سهو أو نسيان وتم خصمه بعد انقضاء الأجل المحدد بـــ: 20 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الاغفال.

رابعا: أثر الرقابة على حسابات الغير(حسابات لصنف4):

إن حسابات الغير تضم الموردين وحسابات الزبائن وكذا حسابات الهيئات الاجتماعية الخاصة بالدولة وحسابات أخرى وسيتم تناول الحسابات التي لها علاقة بالرسم على القيمة المضافة.

1- **مراقبة حسابات الموردين:** تتكون حسابات الموردين من الحساب الرئيسي **حساب 40** ويقسم الى:

- ح/401: موردو المخزونات والخدمات.

-ح/403: موردو السندات الواجب دفعها (السفتجة سند لأمر).

-ح/404: موردو التثبيتات.

-ح/405: موردو التثبيتات-السندات المطلوب دفعها.

- ح/408: الموردون، فواتير لم تصل إلى أصحابها.

-ح/409: الموردون المدينون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب، تخفيضات وتنزيلات وانقاصات(RRR) الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى.

إن مراقبة هذا الحساب تشبه تماما مراقبة حساب الزبون وهو بالغ الأهمية لارتباطه بعمليات شراء السلع والمواد الأولية ومواد التموين ويرصد عند تسديد الدين[1].

تقوم المؤسسة بتحديد الرصيد العام للموردين وعلى المحقق أن يطالب بتفاصيل هذا الرصيد، كما يمكن له أن يصور وضعية لبعض الموردين عن طريق صبر الآراء ثم مقارنتها بالمبالغ المقيدة مع المعلومات المحصلة والموجودة في الملف الجبائي ومع طلبات التأكيدات من الموردين.

الأبحاث والتحريات:

يعمل المحقق على التأكد من أن:

[1] بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 205.

جميع المشتريات من المواد والخدمات تتعلق بالنسبة المعتبرة قد أخذت بالحسبان.

التأكد من أن أرصدة الموردين تعكس تماما الحقيقة.

التأكد من إمكانية استفادة المؤسسة من تنزيلات التحصيل من الموردين وأن الرسم على القيمة المضافة قد تم تسويته عند الحالة.

فحص ما إذا كانت التسبيقات محررة من دون أو مع الرسم على القيمة المضافة.

التأكد من أن حساب الموردين مقيد بكل الرسوم (TTC).

التأكد من وجود ديون الموردين لا ترتبط بالحقيقة[1].

2-مراقبة حساب الزبائن: يتكون حساب الزبائن من الحساب الرئيسي

- حساب (41): الزبائن والحسابات الملحقة ويقسم إلى:

-ح/ 411: الزبائن.

-ح/413: الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها.

- ح/416: الزبائن المشكوك فيهم.

-ح/417: الحسابات الدائنة عن الأشغال أو الخدمات الجاري إنجازها.

-ح/418: الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد.

-ح/419: الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، التخفيضات (RRR) المطلوب منحها.

الأبحاث والتحريات:

إن مراقبة هذا الحساب تبدأ بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حساب الزبائن الاجمالي الظاهر بميزان المراجعة، ثم التأكد من ذلك في يومية المبيعات وعلى المحقق القيام بما يلي:

- التأكد من صحة مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة.

كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة لزبائن وهميين وذلك من خلال أخذ عينة من الزبائن خاصة أولئك الذين يسددون الحقوق عن طريق الصندوق وتوجيه إليهم طلبات تأكيدات ديونهم والتأكد من وجودهم.

يجب أخذ العناية الخاصة بحسابات الزبائن التي تظهر أرصدة دائنة لأن هذا قد يكون مؤشرا على وجود مبيعات غير مسجلة.

[1]Rédha Khelassi, **précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, OP-CIT, p.450 -449

التأكد من أنه من بين الزبائن لا يوجد شركاء أو شركات تابعة لأنه في هذه الفرضية فإن الرسم على القيمة المضافة يحسب على أساس السعر المطبق من طرف المؤسسة وليس على سعر البيع للشريك أو المؤسسة التابعة.

التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها كليا أو جزئيا والتي يجب تبريرها، كما يجب التحقق من أن المؤونات مسجلة خارج الرسم على القيمة المضافة، وأن الديون المعدومة قد أنقصت من القاعدة الخاضعة وأن مبلغ الرسم على المشتريات المخصوم في هذه الحالة قد تم إعادة دفعه[1]

التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن والتسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير.

3- مراقبة حساب الدولة والجماعات العمومية:

- حساب (44) الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها ويقسم الى:

- ح/445: الدولة الرسوم على رقم الأعمال.

- ح/ 447: الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة.

عند فحص المحقق لهذه الحسابات عليه القيام بما يلي:

التأكد من أن جميع الفواتير المستلمة قد تم تسجيلها في يوم وشهر تاريخها، وذلك للسماح بتتبع الخصم وانقضاء أجله.

التأكد أن الفواتير محررة باسم المؤسسة.

على المحقق التأكد بخصوص آداء الخدمات أن استحقاق الرسم على القيمة المضافة بتاريخ استحقاق السفتجة حتى ولو في حالة عدم طرحها للتسديد.

أن رصيد الرسم على القيمة المضافة يتطابق مع مستخرج الحسابات المعد من طرف الإدارة.

التأكد أن نشاط المؤسسة يدخل في مجال تطبيق رسوم مماثلة للرسم على القيمة المضافة[2].

ومن خلال ما سبق يمكن ان نستخلص عدة أثار تترتب على رقابة حسابات الغير بخصوص الرسم على القيمة المضافة لعل من أهمها:

كشف فواتير المشتريات الوهمية من خلال طلبات التأكيدات المرسلة إلى الموردين أو طلبات المصادقة المرسلة إلى المصالح الجبائية المسيرة للملف الجبائي للمورد وتسوية الرسم المخصوم المرتبط بها.

---

[1] Guide de vérificateur de comptabilité, OP−CIT,p.66

[2] Rédha Khelassi, **précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, OP-CIT, p484.

إعادة تسوية مبلغ الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالزبائن الوهميين وذلك باعتبار أن رقم الأعمال غير صحيح وفاتورة البيع وهمية (مجاملة أو مزورة) ولا يعتد بها.

تسوية مبلغ الرسم على القيمة المضافة من خلال مطابقة سعر البيع بالنسبة لعمليات البيع المحققة مع الشركاء والشركات التابعة.

إعادة دفع الرسم على المشتريات المرتبط بالديون المعدومة عند الحالة.

تسوية الرسم حسب الحدث المنشأ بالنسبة للخدمات لاسيما في حالة ارتباط ذلك باستحقاق السفتجة في تاريخ محدد بدلا عن تاريخ طرحها للتسديد.

تسوية مبلغ الرسم على القيمة المضافة في حالة استفادة المؤسسة من تنزيلات التحصيل من الموردين عندما لا تقوم المؤسسة بمبادرة منها بتسويته.

كما تسمح عملية تتبع حسابات الزبائن من التأكد من طريقة التسديد (نقدا أو عن طريق وسيلة دفع كتابية) والتي يتحدد من خلالها الحق في الخصم وتسوية التسديدات النقدية التي تتجاوز العتبة القانونية (عتبة 1000.000 دج حاليا).

خامسا: أثر الرقابة على الحسابات المالية.

- حسابات البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها والصندوق.

تتكون النقدية من السيولة التي بحوزة المؤسسة وغالبا ما تنحصر في حساب البنك، الحساب البريدي الجاري، خزينة الصندوق. تقيد في هذه الحسابات التدفقات النقدية المسجلة بمناسبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع مختلف الأعوان الاقتصاديين في إطار تحصيل الحقوق (الزبائن) أو لدفع مختلف الالتزامات (الموردون مثلا)وعليه فهي على ارتباط وثيق بحسابات الغير والتي يشكل الموردون والزبائن والرسم على القيمة المضافة أحد أهم فروعها.

وتتكون الحسابات النقدية من:

- ح/51: البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها.

- ح/53: الصندوق.

ونظرا لأهمية هذه الحسابات ولارتباطها بمختلف عمليات المؤسسة فإن مراقبة هذا الحساب يمكن أن تتمحور حول النقاط التالية:

التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقارنة بين دفاتر المؤسسة والكشوف المرسلة من طرف البنك من أجل تصحيح الأخطاء وتسوية الفروقات المستخرجة.

الفحص الجيد لحساب البنك والحساب البريدي الجاري لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين مما يسمح بمتابعة المبيعات والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف ومطابقتها مع المعلومات الموجودة في الملف الجبائي.

حساب الصندوق غالبا ما يتضمن مخالفات واغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف وعليه لابد من مراقبة ذلك بفحص المستندات والوثائق المبررة[1]

1- مراقبة الايرادات:

يتأكد المراجع أن إيرادات هذا الحساب المسجلة في الجانب المدين ما هي في الحقيقة إلا مبيعات مقبوضة نقدا.

2 - مراقبة المصاريف:

إن هذه المراقبة تتم عن طريق طلب الوثائق الإثباتية ومطابقتها مع الحسابات الموافقة لها مع ضرورة الفصل ما بين المصاريف الشخصية للمستغل والمصاريف الخاصة بالمؤسسة.

وإذا أظهرت عملية المراجعة أن الصندوق في حالة دائنة متكررة فإن ذلك يسمح للمراجع بالطعن في مصداقية المحاسبة ككل[2]

ومن خلال ما سبق يمكن ان نستخلص عدة أثار للرقابة الجبائية على الحسابات المالية بخصوص الرسم على القيمة المضافة لعل من أهمها ما يلي:

إمكانية وجود تسديد لمصاريف أو استهلاكات شخصية للمستغل أو الشركاء مما يستوجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم.

وجود مشتريات غير مصرح بها ومن ثم إعادة تأسيس رقم الأعمال وفرض الرسم على القيمة المضافة بشأنها.

وجود مبيعات غير مصرح بها ومن ثم استدراك الرسم على القيمة المضافة غير المصرح.

تحديد طريقة التسديد ومطابقتها مع شروط الخصم لاسيما مع صقف التسديد النقدي للمشتريات.

سادسا: أثر الرقابة على حسابات التسيير:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن هذه الحسابات تتعلق بحسابات الأعباء (صنف 6) وحسابات النواتج (صنف 7) وهي الحسابات المرتبطة بإعداد قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، فبعد مراقبة

[1] Guide de vérificateur de comptabilité, OP-CIT,p.78

[2] ولهي بوعلام،محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 227-228.

حسابات الميزانية على المحقق أن يراقب صحة الكتابات المحاسبية التي تضمنتها حسابات التسيير من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرص الضريبة.

أ: أثر الرقابة على حسابات الأعباء –صنف 6–

يرتكز التحقيق بشكل عام لحسابات الأعباء على التسجيل المحاسبي والتبرير لكل التكاليف والمصاريف والنفقات بجميع أنواعها والتي تنفقها المؤسسة وتكون ضمن نشاطها العادي.

1– مراقبة حسابات الأعباء: وتشمل الحسابات:

–ح/60: المشتريات المستهلكة.

–ح/ 600: مشتريات البضائع المبيعة.

–ح/ 601: المواد الأولية.

–ح/602: التموينات الأخرى.

ترتبط هذه الحسابات بسير حسابات المخزون، فالحساب:30 المخزونات يكون دائن مقابل حساب 38 مشتريات مخزنة مدينا، الذي يتم ترصيده كونه حسابا وسيطيا، وفي المقابل تخرج البضائع من المخازن باعتبارها تكلفة تسجل في الحساب 60، وعليه فإن عمل المحقق والتحقيقات التي يمكن أن يجريها على الاستهلاكات والنتائج التي يمكن استخلاصها هي نفسها التي قام بها على المخزونات (المشتريات).

الأبحاث والتحريات:

يتعين على المحقق أن يتأكد من أن:

مبالغ المشتريات لكل من ح/600 وح/601 متساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين 30 و31.

أن المشتريات المقابلة للمصاريف المعترف بها تتعلق بالفترة التي صرفت فيها وفحص تسجيلاتها المحاسبية[1]

النظر في فواتير الشراء والعقود الرئيسية الموقعة على مستوى الرسم على القيمة المضافة وفحص احترام الشروط الشكلية والقواعد الخاصة بالخصم.

التأكد من عدم وجود عنصر من عناصر التثبيتات مقيد في المشتريات.

التأكد من أن المشتريات مقيدة خارج الرسم على القيمة المضافة[2].

[1] بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 214

[2] RédhaKhelassi , **précis d'Audit fiscal de l'entreprise** ,OP-CIT, p.461-460

2- مراقبة الحسابات 61 و62 الخدمات الخارجية،

تسجل في هذين الحسابين التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الغير.

إن كثرة أصناف التكاليف التي تشكل التكاليف الخارجية هي التي أدت إلى استعمال قسمين من الحسابات 61 و62 دون التفريق بينهما[1].

وتقسم حسابات الخدمات الخارجية إلى:

-ح/611: التقاول العام.

-ح/ 613: الإيجارات.

-ح/ 614: الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة.

-ح/615: الصيانة والتصليحات والرعاية.

-ح/ 616: أقساط التأمينات.

-ح/ 617: الدراسات والأبحاث.

-ح/618: التوثيق والمستجدات.

-ح/ 619: التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.

-ح/ 622: أجور الوسطاء والأتعاب.

-ح/625: التنقلات والمهمات والاستقبالات.

الأبحاث والتحريات:

تتمحور الأبحاث والتحريات التي يمكن أن يجريها المحقق في:

التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات ليس لها الحق في الخصم لم يدرج في الرسوم القابلة للخصم.

التأكد من احترام الالتزام الخاص المتعلق باللجوء إلى المقاولين من الباطن المنصوص عليه في المادة 61 فقرة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

وجود أتعاب لا تتعلق بأعباء حقيقية.

التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالهدايا المكونة من منتجات مسحوبة من المخزن قد تم تسويته[2].

---

[1]قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 74.

[2]Rédha Khelassi, **précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, OP-CIT, p.461-

التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بمصاريف الإيواء والإطعام قد تم تسويته في حالة خصمه.

ومن خلال ما سبق يمكن ان نستخلص عدة أثار للرقابة الجبائية على حسابات الأعباء بخصوص الرسم على القيمة المضافة لعل من أهمها ما يلي:

دمج الرسم على القيمة المضافة المخصوم المتعلق بالعمليات التي ليس لها الحق في الخصم سواء المستثناة من هذا الحق أو تلك التي لم تحترم فيها شروط الخصم.

دمج الرسم المخصوم المرتبط بالأتعاب غير الحقيقية.

دمج الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالسلع والمنتجات المقدمة كهدايا.

دمج الرسم على القيمة المضافة المخصوم المتعلق بمصاريف الإيواء والإطعام.

ب- أثر الرقابة على حسابات المنتوجات (صنف 07).

1- **مراقبة حسابات المنتوجات:** وتشملالحساب

ح/70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنفة، الخدمات، والمنتجات الملحقة

ويقسم هذا الحساب الى:

-ح/ 700: المبيعات من البضائع..

-ح/ 701: المبيعات من المنتوجات التامة الصنع.

-ح/702: المبيعات من المنتجات الوسطية.

-ح/ 703: المبيعات من المنتجات المتبقية.

-ح/ 704: مبيعات الأشغال.

-ح/705: مبيعات الدراسات.

-ح/ 706: تقديم الخدمات الأخرى.

-ح/ 708: منتجات الأنشطة الملحقة.

-ح/709: التخفيضات، التنزيلات الممنوحة.

تتم مراقبة حساب المنتوجات عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع ما يقابلها في نسخ فواتير البيع وهذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات المقيدة.

الأبحاث والتحريات:

ولعل من أهم الأبحاث والتحريات التي يجريها المحقق نحد ما يلي:

التأكد من أن المؤسسة قامت بتسجيل جميع المنتوجات المتأتية من نشاطها.

التأكد من أن نظام الفوترة قد استوفى الشروط القانونية والتنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

التأكد من التسجيل المحاسبي لكل المنتوجات المتأتية من بيع الفضلات والمهملات الصناعية والتأكد من تطبيق الرسم على القيمة المضافة ومن الفواتير والعقود المرتبطة بها.

التأكد من أن جميع الفواتير التي تتضمن مبالغ خارج الرسم على القيمة المضافة مرفقة بالإثباتات (شهادات الإعفاء، الوثائق الجمركية للصادرات ... الخ)

التأكد من أن التسليمات للذات قد تم تسجيلها محاسبيا في حساباتها بشكل صحيح مع التأكد من إخضاعها للرسم.

فحص ترابط المبيعات مع حركة المخزونات للمنتجات تامة الصنع.

التأكد من أن مبلغ خدمات النقل المرتبط بالسلع المباعة الذي تم بوسائل المؤسسة لم يدمج في سعر البيع ويظهر في الحساب /704 وبتطبيق نسبة الرسم الموافقة.

فحص صحة التنزيلات والتخفيضات والانقاصات خارج الفاتورة المصرح بها.

فحص التسويات المجراة عند الجرد والتأكد من أن جميع التسليمات المادية غير المفوترة قد تم تسجيلها في حساب النتائج (الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة في حالة التسليم).

فحص فواتير الإرجاع والتأكد من قلب القيد وتسوية الرسم على القيمة المضافة[1].

تدقيق فواتير البيع الملغاة مع الإطلاع على أصل الفاتورة وصورتها ومعرفة سبب الإلغاء للتأكد من جديته[2].

ومن خلال ما سبق يمكن ان نستخلص عدة أثار للرقابة الجبائية على حسابات المنتوجات بخصوص الرسم على القيمة المضافة لعل من أهمها ما يلي:

إمكانية وجود جزء من رقم الأعمال غير مصرح به يستدعي التسوية بفرض الضريبة وذلك من خلال عملية المقاربات بين الفواتير المسجلة محاسبيا ومدخلات الكشف البنكي والصندوق وكذا كشوف المطابقة الواردة والمعلومات المحصلة في إطار حق الإطلاع والمعاينة.

إغفال الإيرادات المتأتية من بيع الفضلات والمهملات والغلافات غير القابلة للاسترجاع وبعض التموينات وغيرها.

[1] Rédha Khelassi, **précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, OP-CIT, p 470-471.

[2] ولهي بوعلام، محاضرات في الجباية المعمقة، مرجع سابق، ص 234.

عدم التسجيل المحاسبي للتسليمات للذات ومن ثم عدم التصريح وتسديد الرسم على القيمة المضافة الموافق لهذه العمليات.

عدم التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة على المبيعات في حالة التسليم المادي دون تسليم فاتورة البيع.

عدم تبرير عمليات البيع المعفاة من الرسم على القيمة المضافة.

عدم التصريح وتسديد الرسم على القيمة المضافة لجزء من رقم الأعمال المتعلق بخدمات النقل المرتبطة بنقل البضائع والمنتجات المباعة من طرف البائع عند تسليمها في محطة الوصول.

عدم احترام الشروط القانونية والتنظيمية المرتبطة بتحرير الفاتورة مما يجعل العملية في حكم البيع بدون فاتورة.

المبحث الرابع: تحليل وتقييم نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2019-2022).

تسعى الإدارة الجبائية إلى خضوع جميع المكلفين للرقابة مرة واحدة على الأقل في كل فترة غير متقادمة والتأكد من صدقية وصحة تصريحاتهم والتأكد من أن مساهماتهم في النفقات العامة قد تمت حسب قدراتهم التكليفية الحقيقية من أجل استقرار المالية العامة للدولة وضمان التمويل الدائم ورفع الحصيلة الضريبية ومكافحة كل أساليب التهرب الضريبي.

ولربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي بخصوص آليات تفعيل الرقابة الجبائية بشكل عام والرسم على القيمة المضافة بالخصوص تم إجراء دراسة ميدانية لتحليل وتقييم نتائج الرقابة على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للفترة (2019-2022).

المطلب الأول: تحليل وتقييم نتائج الرقابة على الوثائق (C.S.P).

إن نتائج الرقابة المستخلصة تتعلق بالرقابة على الوثائق التي تمت على مستوى مكاتب مفتشيات الضرائب المنتشرة عبر إقليم الولاية والتابعة لمديرية الضرائب المسيلة من خلال ما هو مدرج في الجداول الموالية:

أولا: تحليل وتقييم نتائج الرقابة لمختلف الضرائب والرسوم (C.S.P)

جدول رقم3-2 : نتائج الرقابة لمختلف الضرائب والرسوم (C.S.P) للفترة 2019-2022

السنوات / البيان	2019	2020	2021	2022
عدد المكلفين نظام حقيقي	4.340	5.831	7.030	7.636
عدد الملفات التي خضعت للرقابة (C.S.P)	891	1042	597	554
نسبة التغطية	%20.52	%17.87	%08.49	%7.25
الحصيلة الإجمالية للرقابة (C.S.P)	302.864.220	426.705.094	179.072.104	365.399.081

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاحصائيات المقدمة من SDOF.

ما يمكن استخلاصه من الجدول هو:

ارتفاع عدد المكلفين المدرجين ضمن نظام الربح الحقيقي من سنة لأخرى.

انخفاض نسبة التغطية للملفات المراقبة من سنة لأخرى من 20.52% و 7.25% والنسبة المطلوبة لخضوع المكلف مرة واحدة على الأقل في فترة غير متقادمة ومن ثم خضوع كل الملفات هي 20% على الأقل, والملاحظ وجود عدد معتبر من المكلفين خارج تغطية الرقابة للسنوات 2020 و 2021 و 2022 ولعل من بين أهم الأسباب يعود للتدابير المتعلقة بمكافحة وباء كورونا وانتشاره والتي اتسمت بالغلق ودخول جزء من الموظفين في عطل استثنائية.

المطلب الثاني: تحليل وتقييم نتائج الرقابة المعمقة.

إن هذه النتائج تتعلق بالتحقيق المحاسبي المحدد من طرف الإدارة المركزية والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية(VASFE)، وبرنامج التحقيق المحاسبي المصوب المعد محليا.

وللإحاطة بنتائج مختلف التحقيقات سيتم تقديم تعداد القضايا المبرمجة وتوزيعها وتعداد المحققين خلال الفترة (من 2019 إلى 2022).

أولا: توزيع عدد القضايا المبرمجة وتعداد المحققين

جدول رقم4-2 : القضايا المبرمجة وتعداد المحققين للفترة 2019-2022

السنوات / البيان	2019	2020	2021	2022
العدد الإجمالي للقضايا المبرمجة	54	51	81	11
عدد القضايا تحقيق محاسبي (VC)	42	33	53	00
عدد القضايا تحقيق مصوب (VP)	12	15	15	11
عدد القضايا المبرمجة (VASFE)	0	03	13	00
عدد المحققين	10	10	10	10

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإحصائيات المقدمة منSDCF.

ومن خلال النتائج المتحصل عليها حسب كل نوع من الرقابة يمكن تقديم الحصائل في الجداول الموالية:

ثانيا: تحليل وتقييم نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة

1- تحليل وتقييم نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن التحقيق المصوب(VP).

جدول رقم 5-2 : نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن التحقيق المصوب(VP) للفترة 2019-2022

الوحدة: دج

السنة	عدد القضايا	الحصيلة الإجمالية	حصيلة الرسم على القيمة المضافة TVA	نسبة حصيلة TVA
2019	12	8.909.370	4.610.060	%51.74
2020	15	78.433.340	34.850.286	%44.43
2021	15	22.406.055	3.660.635	%16.33
2022	11	44.623.838	7.196.813	%16.12

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب – المسيلة-.

من خلال هذا الجدول يلاحظ:

أن عدد القضايا المبرمجة للتحقيق المصوب قليل جدا مقارنة بعدد المكلفين المدرجين ضمن النظام الحقيقي.

إن حصيلة الرسم على القيمة المضافة تشكل نسبة متوسطة قدرها 32.17% من الحصيلة وهذا برغم تنوع طابع التصويب وشموله على ضرائب ورسوم أخرى وهو ما يعني أن حصيلة الرسم تشكل في متوسطها ثلث (1/3) الحصيلة وهو ما يثبت ارتفاع مقدار التهرب الضريبي في الرسم على القيمة المضافة مقارنة بباقي أنواع الضرائب والرسوم، وهذا يعود لأسباب من اهمها عدم احترام المدينين لالتزاماتهم وعدم احترام الشروط المرتبطة بحق الخصم ووجود أعباء مرفوضة لعدم ارتباطها بالنشاط وكذا الإعفاءات المرتبطة بالرسم.

2- تحليل وتقييم نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن التحقيق المحاسبي

جدول رقم 6-2 : نتائج الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن التحقيق المحاسبي للفترة 2019-2022

الوحدة دج

السنة	عدد القضايا	الحصيلة الإجمالية	حصيلة الرسم على القيمة المضافة TVA	نسبة حصيلة TVA
2019	42	142.519.494	21.441.224	%15.04
2020	33	297.445.942	122.844.950	%41.29
2021	53	2.597.166.125	1.850.232.694	%71.73
2022	00	00	00	%00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب – المسيلة –.

من الجدول نلاحظ إرتفاع نسبة حصيلة الرسم على القيمة المضافة من سنة لأخرى خلال الفترة (2019-2021) وبنسبة تتراوح بين 15.04% و 71.73% وبمعدل متوسط للسنوات الثلاث يقدر ب: 42.68% ,وانعدامها في 2022 (عدم البرمجة تبعا للتدابير المتعلقة بمكافحة وباء كرونا والحد من انتشاره).

إن الارتفاع الملحوظ في سنة 2021 فيما يخص حصيلة الرسم على القيمة المضافة ناتجة عن التسوية التلقائية على أرقام أعمال معتبرة مع فقدان حق الخصم للرسم الذي أثقل المشتريات ولعدم وجود مبررات الخصم.

المطلب الثالث: تحليل وتقييم فعالية نتائج الرقابة الجبائية

ترتبط فعالية الرقابة الجبائية بمستوى تحصيل الحقوق المترتبة عن عمليات التحقيق المختلفة، فكلما كانت نسبة التحصيل مرتفعة دل ذلك على قبول المكلف لنتائج التحقيق وقبول تصحيح أخطائه وعدم الوقوع فيها مجددا، وفي المقابل إذا كان هناك معدل مرتفع في المنازعات المسجلة بخصوص الحقوق الناتجة عن عمليات التحقيقات انعكس ذلك سلبا على فعالية الرقابة، ويرتبط ذلك عموما بحالات التسوية التلقائية ورفض المحاسبة.

ولتحليل نتائج فعالية الرقابة المتعلقة بهاذين العنصرين سيتم تناولاهما كالتالي:

أولا: تحليل وتقييم فعالية الرقابة الجبائية عن طريق مؤشر التحصيل للحقوق المرتبطة عن عملية الرقابة للرسم على القيمة المضافة للفترة (2019-2022)

يمكن تقديم وضعية تقدم تحصيل الجداول الضريبية المتأتية من عمليات الرقابة الجبائية حسب الجدول التالي:

جدول رقم7-2 : جدول وضعية تحصيل الحصص الضريبية المتأتية من التحقيقات للفترة 2019-2022

الوحدة: دج

السنة	الحقوق والرسوم المتأتية من التحقيقات	عقوبات الوعاء	المجموع المدرج في التحصيل	التحصيل المحقق بما فيه بواقي سنوات سابقة	الباقي للتحصيل	نسبة التحصيل
2019	122.281.492	29.147.371	151.428.863	767.082.156	65.488.950	%92.13
2020	317.070.355	77.708.216	394.778.571	703.605.219	512.792.437	%57.84
2021	2.111.515.006	525.758.805	2.634.269.666	803.566.343	682.542.169	%54.07
2022	35.775.308	8.848.529	44.623.838	3.199.177.485	3.039.389.512	%51.28

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

يلاحظ من الجدول أن نسبة التحصيل كانت مرتفعة حيث وصلت92.13%سنة 2019 ثم سجلت تراجعا واضحا خلال سنوات 2020 و2021و2022 وبنسب أعلى من المتوسط، ويقدر معدل التحصيلات الأربع سنوات محل الدراسة ب: 63.83% وهي نسبة مرتفعة تعكس الأداء الجيد للمصالح المعنية (رقابة، تحصيل) وذلك رغم وجود بواقي تحصيل لسنوات سابقة.

ثانيا: تحليل وتقييم فعالية الرقابة الجبائية عن طريق مؤشر المنازعات الجبائية

يمكن تقديم وضعية النتائج المحصل عليها بخصوص المنازعات المترتبة عن الرقابة الجبائية في الجدول التالي:

جدول رقم 8-2 : جدول المنازعات الجبائية المتأتية من التحقيقات للفترة 2019-2022

الوحدة: دج

السنوات	عدد الشكاوي المتعلقة بالتحقيقات	مجموع الحقوق والعقوبات المحتج عنها	مجموع المبالغ المخفضة	معدل التخفيضات
2019	03	7.848.076	00	%00
2020	08	37.979.554	00	%00
2021	02	45.360.348	00	%00
2022	06	130.417.811	00	%00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.

من خلال الجدول يتضح أن عدد الشكاوي المتعلقة بالحقوق المرتبة عن عملية الرقابة الجبائية قليلة جدا مقارنة بعدد الملفات المبرمجة للتحقيق.

أن الحصص الضريبية المحتج عنها تعتبر كذلك ضئيلة مقارنة مع المبالغ المثبتة عن طريق التسويات المنجزة في إطار الرقابة الجبائية.

كما أنه لا توجد تخفيضات في الحقوق المثبتة المحتج عنها خلال الأربع سنوات محل الدراسة وهو ما يعني أن عمليات الرقابة تمت طبقا للنصوص القانونية والتنظيمية.

المطلب الرابع: تحليل وتقييم الرقابة الجبائية حسب مؤشرات النجاعة ومتطلبات تفعيل الرقابة الجبائية.

ترتبط مؤشرات النجاعة بتقييم آداء الإدارة الجبائية بناءا على النتائج التي تقدمها هذه المؤشرات وذلك بغية زيادة الفعالية وتحسين آداء المصالح من مراقبة البرمجة ومعدلات التغطية مقارنة بتعداد الملفات المبرمجة وتعداد أعوان الرقابة والنتائج المتوسطة الملفات التحقيق لكل ملف ولكل عون ومستوى المنازعات والتحصيلات المحققة.

أولا: تحليل وتقييم فعالية الرقابة الجبائية بواسطة مؤشرات النجاعة

معدل التغطية للتحقيق المحاسبي(C2):

وهو نسبة عدد الملفات المبرمجة للتحقيق من عدد الملفات المدرجة في النظام الحقيقي.

جدول رقم 9-2: جدول معدل تغطية التحقيقات الجبائية للفترة 2019-2022

الوحدة: دج

السنة	عدد الملفات نظام حقيقي	عدد الملفات المبرمجة للتحقيق	معدل تغطية التحقيقات
2019	4340	54	%01.24
2020	5831	51	%00.87
2021	7030	81	%01.15
2022	7636	11	%00.14

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

جدول نتائج التحقيق لكل ملف جبائي ولكل محقق (C13، C12).

(C12): مؤشر نتائج التحقيق لكل ملف وهو حاصل قسمة الحصلة الإجمالية للتحقيقات على عدد الملفات المبرمجة للتحقيق.

(C13): مؤشر نتائج التحقيق لكل محقق وهو حاصل قسمة الحصلة الإجمالية للتحقيقات على عدد المحققين (مردود كل محقق).

جدول رقم 10-2 :نتائج التحقيق لكل ملف جبائي ولكل محقق (C13، C12) للفترة 2019-2022

الوحدة: دج

السنة	الحصيلة الإجمالية للتحقيقات	عدد الملفات المبرمجة	عدد المحققين	معدل نتائج كل ملف جبائي	معدل نتائج التحقيق لكل محقق
2019	151.428.863	54	10	2.804.238	15.142.886

2020	394.778.571	51	10	7.740.756	39.477.857
2021	2.634.269.666	81	10	32.521.847	263.426.966
2022	44.623.838	11	10	4.056.712	4.462.383

ومما سبق يمكن استخلاص نجاعة الرقابة من خلال تجميع مؤشراته احسب الجدول التالي:

جدول رقم 11–2 : جدول تجميعي لمؤشرات النجاعة المتعلقة بالرقابة الجبائية للفترة 2019–2022

الوحدة: دج

المؤشر	بيان المؤشرات	2019	2020	2021	2022
C1	إعداد البرنامج	00	00	00	00
C2	معدل التغطية للتحقيق المحاسبي	%1.24	%0.87	%1.15	%0.14
C7	مستوى تنفيذ التحقيق	%100	%100	%100	%100
C8	معدل ما تبقى من البرنامج	00	00	00	00
C9	عدد الملفات لكل محقق	5	5	8	1
C10	حالة إتمام البرنامج السنوي	00	00	00	00
C12	نتائج المتوسط لملفات التحقيق (بالألف دينار)	2.804	7.740	32.521	4.056
C13	نتائج المتوسط لكل محقق (بالألف دينار)	15.142	39.477	263.426	4.462
C19	مستوى التخفيضات	00	00	00	00
C20	مستوى التحصيل (عقب المنازعات)	%92.13	%57.84	%54.07	%51.28

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

مؤشر إعداد البرمجة (C1): فيتعلق بوجود عمليات إلغاء أو تأجيل لعدد من الملفات المبرمجة وهو يظهر حالة معدومة لعدم وجود أي تأجيل أو إلغاء

$$c1 = \frac{(\text{إلغاء} + \text{تأجيل العمليات المبرمجة}) \times 100}{\text{عدد الملفات المبرمجة}}$$

مؤشر معدل التغطية (c2): يلاحظ أن نسبة منخفضة جدا، شبه منعدمة في ستة 2022 ويعني أن مجموع الملفات التي يمكن أن تخضع للتحقيق توجد نسبة تغطية في حدود 1% وهذا راجع إلى أن عمل التحقيق يتم في إطار فرق وكل فرقة مكونة من محققين إثنين وتوجد على مستوى المديرية (5) فرق وكل فرقة تحقق في معدل (10) ملفات سنويا (5+5) وذلك التزاما بالمعايير المحددة لطاقة كل محقق، ولنقص عدد المحققين فإن معدل التغطية بالنتيجة منخفض.

مؤشر مستوى تنفيذ التحقيق (c7): ويتعلق بعدد الملفات التي تم الانتهاء من التحقيق فيها في 12/31 بالنسبة لعدد الملفات المبرمجة للتحقيق، وتمثل نسبته 100% وذلك لانتهاء كل المحققين من عمليات التحقيق وتبليغ المكلفين بالتبليغات الأولية لنتائج التحقيق.

مؤشر ما تبقى من البرنامج (c8): ونسبته منعدمة لإنهاء برنامج التحقيق.

مؤشر عدد الملفات لكل محقق (c9): يلاحظ من الجدول أنه خلال سنتي 2019 و2020 كان بمعدل (5) ملفات لكل محقق (10 ملفات للفرقة)، تم ارتفع العدد إلى ثمانية لكل محقق خلال سنة 2021 وهو عدد يتجاوز المعيار (من 10 ملفات الى 12 ملف لكل فرقة)، إلا أنها السنة التي عرفت أكبر حصيلة، ثم انخفض العدد إلى ملف واحد لكل محقق خلال سنة 2022 وهو يتعلق بالتحقيق المصوب فقط.

مؤشر إتمام البرنامج السنوي (c10): ويتعلق هذا المؤشر نسبة عدد الملفات غير المنتهية في 12/31/ من عدد الملفات المبرمجة للتحقيق من السنة (ن)،ولقد أظهر نسبة معدومة لعدم وجود حالات غير منتهية لملفات التحقيق وأن البرنامج أنجز.

مؤشر نتائج المتوسط لملفات التحقيق (c12): أو النتيجة المتوسطة لكل ملف تحقيق، يلاحظ من الجدول أن المردود يتبع الحصيلة الإجمالية وهو متغير من سنة لأخرى.

مؤشر نتائج المتوسط لكل محقق (c13): مردود المحقق الواحد كانت بأعلى حصيلة خلال سنة 2021 فيما يخص التحقيق المحاسبي وما عدا سنة 2022 التي تعتبر سنة استثنائية فإن مردود كل محقق هو مردود معتبر ويعكس الجهد والعناية المبذولة من طرف المحققين.

مستوى التخفيضات (c19): يلاحظ عدم وجود تخفيضات في الحقوق والعقوبات في إطار المنازعات وهو يعكس أن التسويات تمت بمطابقة مع التشريع الجبائي.

-مستوى التحصيل (c20): مستوى التحصيل عقب المنازعات كان في المتوسط خلال سنوات 2019 و2020و2021و2022 هو 63.83% وهو نسبة مرتفعة تعكس من جهة قبول المكلفين لنتائج التحقيق في أغلبها وتسديد الضريبة وهو يعكس المستوى الجيد لأداء مصالح الرقابة والتحصيل.

ثانيا: متطلبات تفعيل الرقابة الجبائية على الرسم القيمة المضافة

1-الرقابة التلقائية والدائمة على التصريحات الشهرية والفصلية:

كون أن التصريحات بالرسم على القيمة المضافة ضمن النظام العام هي تصريحات شهرية , فيجب أن تخضع هذه التصريحات للرقابة الشكلية بمجرد اكتتابها, ويتم تفعيل الرقابة عليها من خلال مقاربتها مع الوثائق الثبوتية المدعمة لها في إطار الرقابة على الوثائق و تحقيق نسبة تغطية قدرها على الأقل 20% سنويا من عدد الملفات المدرجة ضمن نظام الربح الحقيقي لضمان تغطية بنسبة 100%للملفات لفترة غير متقادمة وفقا لبرنامج يتضمن قائمة اسمية بالمكلفين المعنيين بهذا النوع من الرقابة يعد بداية كل سنة ويتم متابعة نتائجه من طرف المديرية لتنسيق مختلف أشكال الرقابة الأخرى.

يتم برمجة الملفات التي تشوبها شبهة التهرب أو تلك التي تتضمن التصريح بقرض ضريبي دائم بخصوص الرسم على القيمة المضافة ضمن التحقيق المصوب كونه إجراء سهل وسريع ويسمح ببرمجة أكبر عدد من الملفات للرقابة.

يمكن من خلال النتائج المتوصل إليها في إطار الرقابة على الوثائق والتحقيق المحاسبي المصوب اقتراح الملفات التي تتضمن خطرا جبائيا ضمن برنامج التحقيق المحاسبي الشامل.

يجب تكثيف عمليات البحث عن المادة الجبائية في إطار فرق على مستوى المديريات ومصالح الوعاء ضمن برنامج عمل ومخطط تدخل يمكن من إحصاء جميع الإدارات والهيئات العمومية والخاصة التي تحوز المعلومة الجبائية واستغلالها وتوزيعها على المصالح الجبائية في أقصر وقت لإجراء مقاربات بين المعلومات المحصلة والتصريحات المكتتبة وإجراء التسويات الضريبية اللازمة في وقتها.

يجب تكثيف إجراءات التحري والبحث والتواجد الميداني لأعوان الرقابة لا سيما للمعاينة الميدانية للمخزونات والتثبيتات والفوترة ومعاينة مسك السجلات المحاسبية والوثائق الثبوتية التي تشكل دعامة التصريحات المكتتبة.

يمكن استخدام البرمجة الالكترونية المبنية على معايير محددة وعلى دراسة المخاطر الجبائية من رفع مردود عمليات الرقابة وتحقيق المساواة والعدالة الضريبية.

2-استخدام الفاتورة الالكترونية

فيظل تطور تكنولوجيا المعلومات والاتصال و تحول رقمي عالمي مس جميع جوانب الحياة ومع اتساع نطاق التجارة الالكترونية وحتمية التحول نحو الاقتصاد الرقمي المبني على الرقمنة يتوجب على الإدارة الجبائية مسايرة هذه التحولات من خلال تبني إصلاحات جبائية تتعلق بمنظومة الفاتورة الضريبية الالكترونية و ذلك من خلال إنشاء نظام معلوماتي مركزي مدرج على منصة الكترونية يمكن مصالح الضرائب من متابعة جميع المعاملات التجارية التي تتم بين المتعاملين الاقتصاديين لاسيما الشركات كمرحلة أولى ثم تعميمها تدريجيا على باقي المكلفين و ربط هذا النظام مع مختلف الإدارات والهيئات العمومية والخاصة ذات الصلة كمصالح السجل التجاري والبنوك والجمارك التي خضعت بدورها للرقمنة .

تتم تهيئة هذا النظام بشكل يضمن متابعة الفوترة التي تتم بصفة رقمية والحصول على كل المعلومات بشكل آلي واني واستغلالها فورا بشكل أوتوماتيكي.

تمكن هذه العملية بفرض رقابة جبائية آلية تدفع المكلفين إلى إتباع مسار تدقيق موثوق كما تمكن من تسهيل إجراءات تسوية الرسم على القيمة المضافة وتحصيله وتحديده بشكل أدق لدى الشركات وتحديد المعاملات المشتركة وكشف المعاملات الوهمية وتحقيق مبدأ تكافؤ الفرص والعدالة الضريبية والقضاء على السوق الموازية والاقتصاد غير الرسمي.

خلاصة الفصل الثاني:

لقد تم من خلال الفصل الثاني التطرق للرقابة الجبائية وأشكالها المتنوعة المتكاملة فيما بينها، التي وضعها المشرع كمقابل للنظام التصريحي بهدف مراقبة مدى التزام المكلفين وصدق وصحة تصريحاتهم ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية واكتشاف الأخطاء والانقاصات وتصحيحها والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

تتم الرقابة ضمن الإطار التنظيمي والقانوني المتمثل في مختلف الأجهزة المتدخلة في عملية الرقابة وفي إطار الحقوق المخولة للإدارة لتأسيس الضريبة ومراقبتها وأخذا بالضمانات الممنوحة للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

مع العلم انه يتم انتقاء الملفات للرقابة وفقا لمعايير محددة مسبقا ومن خلال تحليل المخاطر الجبائية التي تتعلق بالملفات وذلك للوصول إلى النجاعة والفعالية في التحقيق.

للإشارة أن ميدان الرقابة الجبائية يرتبط بالجانب القانوني لكونه يقوم على جملة من الإجراءات القانونية التي يؤدي عدم احترامها إلى بطلان الإجراءات كما يرتبط بالجانب الفني والتقني الذي يستلزم الكفاءة والإلمام بكل القوانين الجبائية والتنظيمات واللوائح والتعليمات المفسرة لها وكذا الإلمام بالتقنيات المحاسبية وبالنظام المحاسبي المالي وهو الأمر الذي ينسحب على فعالية الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة.

خاتمة

خاتمة:

من خلال هذه الدراسة والإحاطة بالجوانب المختلفة للموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة الموسومة بـــ: إلى أي مدى يمكن تفعيل آليات الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة؟ حيث تم التوصل إلى النتائج الهامة التالية:

أولا: نتائج الدراسة

1- أن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة تمس كل الأنشطة الاقتصادية وتتسم بمجال تطبيق واسع للرسم على القيمة هو رسم حيادي لا يؤثر على نتيجة نشاط المكلفين ويقوم هذا الرسم على مبدأ الخصم ونقل حق الخصم من مكلف لآخر ليدفع الفرق بين الرسم المحصل والمخصوم عند إنجاز كل عملية خاضعة وهو يشكل إيراد مهم لخزينة الدولة.

2- أن المشرع أحاط هذا الرسم بمجموعة من الالتزامات الجبائية والمحاسبية يتوجب على المدينين به احترامها، وتلعب الفاتورة دورا أساسيا في وعاء هذا الرسم ويقع على المدينين تحديد وعاؤه وتصفيته وتسديده وهو ما يجعله عرضة للخطأ والتهرب من دفعه والتلاعب من خلال اللجوء إلى استعمال الفواتير الوهمية وفواتير المجاملة والأسماء المستعارة والتلاعب في التسجيلات المحاسبية.

3- تشكل الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها سواءا العامة او المعمقة وكذا مختلف التحريات والبحث عن المادة الجبائية أداة فعالة في يد الإدارة لردع مختلف الممارسات المؤثرة على فعالية ونجاعة النظام الرقابي لا سيما تلك المرتبطة بالغش والتهرب الضريبيين.

4- تساهم البرمجة الموضوعية المبنية على مجموعة من المعايير المحددة مسبقا بكل إنصاف ودون تمييز في فعالية الرقابة الجبائية وفي رفع الحصيلة الضريبة وحماية مصالح الخزينة.

5- تعتمد الرقابة في عين المكان على فحص المحاسبة واختبار المستندات والوثائق الثبوتية المدعمة لها ومطابقتها مع المعلومات المحصلة وتسمح للمحقق بالوقوف على واقع وحقيقة النشاط الممارس وهي الأفضل مقارنة بالرقابة على الوثائق في مكاتب الإدارة. وهي تمكن من كشف الأخطاء والإغفالات المرتكبة وأفعال الغش في تحديد وعاء الرسم على القيمة المضافة من خلال مراقبة احترام الشروط الشكلية والموضوعية والزمنية المرتبطة بعمليات الخصم ومن ثم إعادة تأسيس وعاء الرسم وحسابه وإلزام المكلف بإعادة دفعه للخزينة مع تطبيق العقوبات.

6- إن الزيادة في عدد الملفات المبرمجة في التحقيق لا يعني بالضرورة الزيادة في الحصيلة الجبائية لأن ذلك مرتبط بالبرمجة الجيدة وبكفاءة المحققين من جهة وبحجم الأخطاء والإغفالات المرتكبة والتهرب الضريبي المحتمل من جهة أخرى.

7- إن تفعيل آليات الرقابة لا سيما بخصوص الرسم على القيمة المضافة يستدعي الصرامة من طرف المحققين لتصحيح كل خطأ أو غش بشأنه ومراقبة عدم احترام شروط الخصم، لأن المكلف لا يتحمله ولكن أوكلت له مهمة تحصيله من زبائنه ودفعه للخزينة.

8- تفعيل اليات الرقابة كذلك من خلال المعاينات الميدانية والتأكد من الوجود المادي للتثبيتات وجرد المخزونات ومعاينة ظروف ممارسة النشاط والتحري وتفعيل البحث عن المادة الجبائية والتأكيدات والمصادقات الخارجية ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية والتصريحات المكتتبة.

9- إن للرقابة الجبائية أثر في زيادة حصيلة الرسم وبنسب معتبرة مقارنة بالحصيلة الإجمالية المستخرجة من نتائج التحقيق المحاسبي المصوبة والشاملة.

10- ترتبط نجاعة الرقابة الجبائية كذلك بمستوى التحصيل والمنازعات المتعلقة بالحصيلة الضريبية المتأتية من عملية التحقيق فكلما كان مستوى التحصيل مرتفعا ومستوى المنازعات منخفضا دل ذلك على قبول المكلفين لنتائج التحقيق وأن التسويات تمت وفقا للقانون وهو ما يعكس الاداء الجيد لمصالح الضرائب (رقابة-تحصيل).

ثانيا: اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة الميدانية التي تمت على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة – المديرية الفرعية للرقابة الجبائية- تم التوصل إلى الإجابة على الرضيات المطروحة على النحو التالي:

1- الفرضية الأولى: التي مفادها" تساهم حصيلة الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن الرقابة الجبائية المصوبة في المحاسبة بنسب مقبولة من نتائج الحصيلة الاجمالية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال السنوات (2019-2022) "

لقد تحققت هذه الفرضية من خلال النتائج المحققة حيث تبين من الإحصائيات المقدمة أن حصيلة الرسم على القيمة المضافة في التحقيق المصوب في حدود نسبة متوسطة قدرها32.17%من الإيرادات المحققة وهو ما يعكس أهمية هذا الرسم ضمن مجموع الضرائب والرسوم المكونة للنظام الجبائي الجزائري.

2- الفرضية الثانية التي مفادها" تساهم حصيلة الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن الرقابة الجبائية المحاسبية الشاملة بنسب معتبرة من نتائج الحصيلة الاجمالية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال السنوات (2019-2022) "

لقد تحققت هذه الفرضية من خلال النتائج المحققة حيث تبين الاحصائيات المقدمة أن حصيلة الرسم على القيمة المضافة في التحقيق المحاسبي الشامل في حدود نسبة متوسطة قدرها 42.68% من الإيرادات المحققة وهو ما يعكس أهمية هذا الرسم من جهة ومن جهة أخرى حجم الأخطاء والإغفال المرتكبة والتهرب الضريبي من طرف المكلفين.

3- الفرضية الثالثة التي مفادها": تفعيل الرقابة الجبائية يستدعي تكثيف التحريات ومراقبة احترام الالتزامات والشروط المتعلقة بالخصم لاسيما بالفوترة والبرمجة الموضوعية.

لقد تحققت هذه الفرضية حيث أن النتائج المستخلصة من مختلف أشكال الرقابة الجبائية الشاملة المحاسبية والمصوبة معتبرة، وهي نتاج البرمجة الموضوعية وذلك من خلال كشف الأخطاء والنقائص وتصحيحها وكشف حالات الغش وردعها ورفع حصيلة الرسم على القيمة المضافة.

ثالثا: توصيات البحث:

من خلال دراستنا لموضوع البحث والنتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات والاقتراحات التالية:

1- تبسيط القوانين وصياغتها بأسلوب واضح وحصر جميع جوانبه لتجنب الاختلاف في تفسير وتأويل أحكامه بين المكلفين والإدارة ولتسهيل تنفيذه في الميدان.

2- الاهتمام بالجانب البشري والمتمثل في أعوان الرقابة المكلفون بتنفيذ مهمة الرقابة وذلك من خلال توفير العدد الكافي المدروس حسب تعداد المكلفين وبالكفاءة المهنية اللازمة لإنجاز عمليات التحقيق والعمل على تحفيزهم ماديا وضمان تكوينهم ورسكلتهم بشكل مستمر.

3- تفعيل الحصول على المعلومة الجبائية في أسرع وقت بالتنسيق مع مختلف الهيئات والإدارات المعنية.

4- تكثيف عمليات الرقابة والتحري في مجال الرسم على القيمة المضافة لا سيما في إطار التحقيق المصوب كونه إجراء سريع ويتميز بالتصويب من حيث نوع الضريبة أو المدة المعنية.

5- تجريم التهرب الضريبي وتشديد العقوبات لا سيما عند إعداد الفواتير الوهمية والمزورة وفواتير المجاملة وتشجيع تطبيق الفاتورة الإلكترونية.

6 – تفعيل إجراءات سحب السجلات التجارية والاعتمادات والتراخيص وأرقام التعريف الجبائي عند ثبوت أول فعل لها لردعها ومنع تكرارها.

7–تفعيل تعميم استعمال النظام المعلوماتي الجبائي الجديد على كل المصالح الجبائية لمسايرة التطور التكنولوجي الحاصل في مختلف القطاعات والمجالات الاقتصادية.

8–تحسين العلاقة بين المكلفين والإدارة وجعل المكلف متعاملا من خلال تعزيز الضمانات الممنوحة وانتهاج الحوار والنقاش والوجاهية والإقناع.

9–تفعيل آلية البرمجة الإلكترونية للملفات وتحديد المعايير بدقة لانتقاء ملفات التحقيق حسب الأولويات وحسب درجة الخطر لتكون الرقابة فعالة وناجعة وأكثر مردودية.

10–تفعيل إجراءات التحصيل الجبري للحصيلة المتأتية من عملية التحقيق لإجبار المكلفين الذين لم يباشروا التسديد على تسديد تلك المستحقات من خلال اللجوء الى الإجراءات الردعية كالغلق والحجز والبيع لتحصيل البواقي.

رابعا: آفاق البحث:

إن التعرض لموضوع فعالية الرقابة الجبائية في الرسم على القيمة المضافة لا يمكن إحاطته بدراسة واحدة، فهو موضوع مفتوح ومتجدد وبالتالي تعتبر هذه الدراسة بسيطة ويمكن أن تكون نقطة انطلاق لبحوث أخرى جديد مثل:

أثر رقمنة الإدارة الجبائية في تعزيز دور الرقابة الجبائية.

دور شبكة تحليل المخاطر الجبائية في حوكمة برمجة التحقيقات الجبائية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

1. بن عمارة منصور، **أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية**، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر.
2. خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
3. خلاصي رضا، **شذرات النظرية الجبائية**، دار هومة، الجزائر، 2014.
4. رحال نصر، عوادي مصطفى، **جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق**، مطبعة صخري الجزائر، 2010.
5. زواق الحواس، **جباية المؤسسة**، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر، 2022.
6. شعبان لطفي، **جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2017.
7. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الثاني الجزائر، 2009.
8. عمورة عمار، **شرح القانون التجاري الجزائري**، دار المعرفة، الجزائر، 2010.
9. ولهي بوعلام، **محاضرات في الجباية المعمقة**، دار المتبني للطباعة والنشر، الجزائر، 2022.

ثانيا: المذكرات الرسائل الجامعية

1. بلواضح الجيلاني، **التهرب الضريبي بين فعالية آلية الرقابة واستراتيجية المكافحة**، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2015.
2. ولهي بوعلام، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر**، رسالة الماجستير، التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

ثالثا: التظاهرات العلمية

1. ولهي بوعلام، **الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر، المسيلة، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

رابعا: القوانين

1. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الرسوم على رقم الأعمال**، 2023، الجزائر.
2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الإجراءات الجبائية**، إصدار 2023، الجزائر.
3. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة**، 2023، الجزائر.
4. القانون رقم 22–18 المؤرخ في 24 يوليو 2022 المتعلق بالاستثمار الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2022، العدد 50.
5. القانون التجاري الجزائري.الأمانة العامة للحكومة,الجزائر,2015.

خامسا: المراسيم

1. المرسوم التنفيذي رقم 08–15 مؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07–11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
2. المرسوم التنفيذي رقم 21–170 المؤرخ في 18 أفريل 2021 محدد شروط وكيفيات الحصول على المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسات التي تحمل علامة "مؤسسة ناشئة"، أو علامة "حاضنة".
3. مرسوم تنفيذي رقم 08–156، المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07–11 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية، 2008، العدد 27.
4. مرسوم تنفيذي رقم 21–252 المؤرخ في 06 يونيو 2021 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 47.

سادسا: القرارات

1. القرار المؤرخ في 2013/08/01، يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كيفيات تطبيق العقوبات المقررة عليها الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30.

سابعا: المناشير

1. المنشور رقم: 22 /وم/م ع ض/م ا ت/م ف ت ج/21 المؤرخ في 2021/03/21.

ثامنا: التعليمات

1. التعليمة رقم: 378/ و م / م ع ض/ م ع ج ت / مق ت ج/ 2021 المؤرخة في 2021/02/17.
2. التعليمة: 944/ و م / م ع ض / م و أ ج / م ف ب م و / 2021 بتاريخ 2021/04/25.

تاسعا: الكتيبات والدلائل

1. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، 2021.
2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة**، 2023.
3. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب**، طبع الجزائر برينت، 2001.

عاشرا: رسائل المديرية العامة للضرائب

3. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 70، سنة 2013.
4. المديرية العامة للضرائب، رسالة المديرية العدد 68، 2013.

حادي عشر: المواقع الإلكترونية

الموقع الرسمي لإدارة الضرائب https://www.mfdgi.gov.dz

المنصة الجزائرية للمجلات العلمية https://www.asjp.cerist.dz

المراجع باللغة الأجنبية:

أولا: الكتب

1. HATTAB ABDELAZIZ, **cabinet d'audit comptableet d'ingenerie financiere** ,plan comptable normalisé selon le SCF ,constantine ,2010.
2. Recueil des circulaires d'application des dispositions fiscales, 1994.
3. Recueil des circulaires relatives aux dispositions fiscales de la loi de finances complémentaire pour l'année 1992, DGI.
4. REDHA KHELASSI, **Précis d'audit Fiscal de l'entreprise**,Berti Edition, Alger, Algerie, 2013.
5. SAUVAGEOT, P-A LEVEAU**, la fiscalité**, édition Nathan, France, 2006-2007,.

ثانيا: المناشير والتعليمات و الدلائل

1. Circulaire n^0= 347/MF/DGI/DOFR/2017**, Procédure de gestion des demandes de remboursement des crédits de TVA** .
2. Circulaire N° 204/MF/DGI/DC du 22/03/2021
3. Note $N^0$685 , MF/DGI/DLFR/SD3/2013 du07/08/2013
4. Note n :765/MF/DGI/DRV/SDERF/du 26/07/2017.
5. Note n° :53/MF/DGI/DRV/2018 du 18/12/2018.
6. Note n° :1519/MF/DGI/DRV/du 30/10/2000.
7. Note n° :53/MF/DGI/DRV/2018 du 18/12/2018.

8. Note n° :765/MF/DGI/DRV/SDERF/2017 du 26/07/2017.
9. le Guide du contrôle sur pièces ;DGI,DRV,2003.
10. Guide de vérificateur de comptabilité, Ministère des finances DGI,DRV, édition print, 2001.

الملاحق

الملاحق:

Fiche technique de proposition a la vérification (VC, VP, VASFE)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

.....o0o..... *Classement / commission fiche n° .....*

MINISTERE DES FINANCES *Direction Générale des Impôts*		**FICHE DE PROPOSITION DE VERIFICATION**	
Direction à l'origine de la programmation		☐	VASFE
Menu déroulant à insérer Service programmateur		☐	Vérification de comptabilité
Menu déroulant à insérer		☐	V P
Affaire suivie DG : Oui☐ Non ☒	Profil Pénal: Oui☐ Non ☒	Précisions si « autre » VP	

I. Numéro d'opération

CF	2022	MSILA	2800D00	2820A01	41
Nature Mission	Année proposition	Direction	Code direction	Code inspection	N°d'ordre CDI/Insp

II. Identification du contribuable ou de l'entreprise

Forme juridique : **-SPA :** **-SARL :** **-EURL :** **-SNC :** **-EPIC :** **-Autres (succursales-filiales-sociétés anonymes et sociétés de groupes).**		**Dénomination**	
Activité principale « nature des produits commercialisés » :		**Code Activité (registre de commerce)**	
Identifiant fiscal Code NIF « obligatoire »			
Adresse de l'établissement/contribuable (dernière adresse connue par les services. à préciser l'année de programmation) **-Examen du dernier statut et contrat de location.**			
Adresses des établissements secondaires : **-Bilan consolidé Oui ☐ Non ☐**			
Code Postal		**Commune**	

III. Eléments d'information sur le contribuable ou l'entreprise

Régime T.V.A **-Total :** **-Partiel :** **-Non assujetti :**		**Type d'activité** « par secteur »: **-Achat/vente -importation:** **-exportation :** **-production/transformation:** **-services :** **-fonction libérale :** **-Autres :**			
Catégorie bénéfices IBS /IBS retenu à la source		**Régime déclaratif réel ou de la retenue à la source.**		**REEL**	
Chiffre d'affaires		**Année de référence**		**Catégorie entreprise :** **-Micro entreprise :** **-Petite et moyenne :** **-Entreprise de taille intermédiaire :**	
Total actif brut		**Nombre de salariés déclarés sur l'imprimé 301 Bis:**			
Total passif brut					

1

Date de création de l'entreprise, existante dans le NIF :		**Situation particulière :** **- Formes juridiques implantation en Algérie (succursale -Etablissement permanent...) ;** **-Modification du statut juridique :** **-fusion – la cession de parts sociales et actions** **–succession ;** **-Cessation d'activité - liquidation;** **-Le transfert du siège social de l'activité ;**	
		Date d'expiration, contrat de location	
		Date dernière déclaration G50 déposé par le contribuable	

IV. Dirigeant(s) / associé(s)

Obligation de renseigner l'ensemble des associés			
Nom		**Prénom**	
Date de naissance		**Lieu de naissance**	
Identifiant fiscal		**Situation de famille**	
% de détention capital		**Associé** ☒	**Dirigeant** ☒
Adresse			
Code Postal		**Commune**	
Nom		**Prénom**	
Date de naissance		**Lieu de naissance**	
Identifiant fiscal		**Situation de famille**	
% de détention capital		**Associé** ☒	**Dirigeant** ☐
Adresse			
Code Postal		**Commune**	
Nom		**Prénom**	
Date de naissance		**Lieu de naissance**	
Identifiant fiscal		**Situation de famille**	
% de détention capital		**Associé** ☐	**Dirigeant** ☐
Adresse			
Code Postal		**Commune**	

V. Données comptables entreprise par type d'activité

Sommes exprimées en K DA « Valeur/1000 »		2017	2018	2019	2020	Observations Incohérences
Achat-Revente ⇨	①Vente de marchandises					
	②Marchandises revendues					
	Marge brute (①-②)					
	Coefficient marge brute (①/②)					
	Résultat fiscal déclaré					
	Stock					
	Prélèvement ou apport					
	Déficit reportable					
Production ⇨	①Production vendue					
	②Matières et fournitures consommées					
	Bénéfice brut (①-②)					
	Coefficient de bénéfice brut (①/②)					
	Résultat fiscal déclaré					
	Déficit reportable					
Prestation de Services – fonctions libérales et Entreprises de travaux ⇨	① Chiffre d'affaires / Recettes professionnelles					
	②Frais de personnel					
	Ratio frais personnel/CA (①/②)					
	Créances					
	Résultat fiscal déclaré					
	Déficit reportable					

Régimes fiscaux de faveur	**(à préciser cas de régime d'achat en franchise)**
Opération de promotion immobilière (superficie développée hors oeuvre du programme)	**M2**
Promotion immobilière : livraison juridique du bien acquis.	Oui ☐ Non ☐

3

VI. Données relatives aux filiales et entités associées :

Sociétés soumises au régime de groupe article 138 bis du CIDTA.	
Filiales et entités associées	Oui ☐ Non ☐
Filiales	Oui ☐ Non ☐
Entités associées	Oui ☐ Non ☐

VII. Données relatives aux dirigeants/associés (contrôle corrélé) :

Nom		**Prénom**	
Informations sur dirigeant /associé Analyse corrélée et cohérence globale	***Pour ceux, dont le domicile fiscal, est recensé dans la circonscription territoriale de la DIW), à analyser :*** ***éléments du patrimoine (les acquisitions et les cessions) ;** ***existence de flux financiers importants, constatés au niveau des comptes bancaires ;** ***recoupements reçus ayant trait à son ou/ à ses activités –activité occulte ;** ***revenus soumis à des prélèvements à la source libératoires ;** ***informations d'ordre patrimonial recensées sur le fichier « foncier »...**		
Nom		**Prénom**	
Informations sur dirigeant /associé Analyse corrélée et cohérence globale			

VIII. Situation déclarative

a- Situation déclarative entreprise

Respect des obligations déclaratives	2017	2018	2019	2020	Observations
Déclaration mensuelle du chiffre d'affaires (G50)	Oui ☒ Non ☐	Oui ☒ Non ☐	Oui ☒ Non ☐	Oui ☒ Non ☐	
Déclaration mensuelle chiffre d'affaires G50 (C.A exonéré)	Oui ☐ Non☒	Oui ☐ Non☒	Oui ☐ Non☒	Oui ☐ Non☒	
Bénéfices (Bilan)	Oui☒ Non ☐	Oui☒ Non ☐	Oui☒ Non ☐	Oui☒ Non ☐	
Régularisations					

b- Situation déclarative personnelle

Respect des obligations déclaratives	2017	2018	2019	2020	Observations
Déclaration sur le revenu global –IRG « G1 ».	Oui ☒ Non ☐	Oui ☒ Non ☐	Oui ☒ Non ☐	Oui ☒ Non ☐	
Bénéfices (afficher les revenus)					
Régularisations					

IX. Contrôles antérieurs : oui ☐ non ☐

Service	SRV	-Sous Direction du contrôle fiscal : ☐ -Service de contrôle/CDI ☐	-Inspection ☐ -Service de gestion /CDI ☐
Périodes vérifiées			
Type de contrôle	VC-VASFE-VP	SDCF : VC-VASFE-VP CDI : VC-VP	CSP
Observations			

X. Origine proposition

a- Vérification de comptabilité

Service	Années concernées		
Suite au contrôle sur pièces (C.S.P)		*Régularisation* *C.A* ☐ *Charges* ☐ *Données de la liasse fiscale* ☐ *TVA non déductible* ☐	*Droits et pénalités*
Suite au contrôle ponctuel (V.P)		*Régularisation* *C.A* ☐ *Charges* ☐ *Données de la liasse fiscale* ☐ *TVA non déductible* ☐	*Droits et pénalités*
Axe de programmation			
Lettre de dénonciation			
Exploitation des fichiers			
Avantages fiscaux			
Autre			

b- VASFE

Service	Années concernées	*Examen des évolutions (statuts -bilans/trésorerie)*	
Suite à la vérification de comptabilité (V.C)			*Afficher les données*
		Apport ou augmentation (capital de la société) ☐ *Apport en compte courant de l'associé* ☐	
Suite au contrôle ponctuel (V.P)			*Afficher les données*
		Apport ou augmentation (capital de la société) ☐ *Apport en compte courant de l'associé* ☐	
Axe de programmation			
Lettre de dénonciation			
Exploitation des fichiers			
Acquisitions immobilières *(à préciser la date d'acquisition)*			
Institutions financières			
Existence d'activité ou revenus occultes			
Autre			

XI. Motifs programmation

☐ Environnement du dossier fiscal / conditions d'exercice :

-Comportement du contribuable : -Respect des obligations déclaratives et de paiements :	
-Implantation des établissements dans des zones à risque ; -L'exercice d'une activité spéculative-subventionnée... ;	
-Difficultés liées à divers facteurs : • Créances : envers l'Etats ; • cas de force majeurs «inondation-incendie... »; • Autres ...	

☐ Sortie terrain (moyens d'exploitation) PV de constat :

-Constatation des moyens matériels et Et humains :	oui	☐	non	☐
- Constatation des moyens humains :	oui	☐	non	☐

☐ Discordances ou anomalies présumées relevées

Résultat : (Préciser les résultats s'ils existent)

oui : ☐ **Préciser les résultats de l'exploitation des PV de constat**

TVA et précompte :

- **TVA** : (Afficher le taux par nature d'activité)

Nature d'activité.....		Nature d'activité	

- **Précompte TVA** :(Afficher les montants par exercice)

Année 2017	Année 2018	Année 2019	Année 2020

- **TVA/fait générateur :**

Facturation : Oui ☐ Non ☐
Encaissements : Oui ☐ Non ☐

☐ Synthèse des motifs de programmation

Codes motifs programmation				
1 ☐	2 ☐	3 ☐	4 ☐	5 ☐
Discordances C.A / T.V.A	Charges excessives	Evolution / incohérences	Affaire coordonnée	Renseignements extérieurs (issus de la recherche externe)
6 ☐	7 ☐	8 ☐	9 ☐	10 ☐
Suspicion CA dissimulé	Axe programmation	Droit d'enquête	Minoration actif / Majoration passif	Société ou Gérant à risque

6

☐ ***Service intervenant à la proposition de la programmation***

DIW	Chef SRV	Chef de centre des impôts	Sous directeur du contrôle fiscal ou service de contrôle/CDI
☐	☐	☐	SDCF ☐ CDI ☐
Chef de bureau (sous direction du contrôle fiscal)	**Chef d'inspection CDI /service gestion CPI/service gestion**	**Chef de brigade** (Dans le cadre des vérifications)	**Vérificateur de comptabilité** (Dans le cadre des vérifications)
☐	Insp ☐ CDI ☐ CPI ☐	☐	☐

XII. Avis et décision

Avis du chef de service « obligatoire »:

Motivation de l'avis :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

Décision ou proposition de la direction à l'origine de la programmation « obligatoire »:

Motivation de l'avis :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

Décision du service attributaire :

Retenue : Oui ☐ ***Non*** ☐

Motivation de l'avis :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

7

Affaire suivie DG :

OBSERVATIONS :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

8

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): طاهري نور الدين المولود(ة) بتاريخ: 1974/02/12 ب: أولاد سيدي ابراهيم

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 233/019/2021 الصادرة بتاريخ: 2021/01/21 عن: بلدية بئر ذهب

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة خلال السنة الجامعية 2022 - 2023

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور تفعيل آليات الرقابة الجبائية على الرسم على القيمة المضافة دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة (2019 - 2022)

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2023/06/19

التوقيع و البصمة

"يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة