



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

تخصص: مالية مؤسسة

قسم: العلوم المالية

تقرير تربص مقدم لاستكمال متطلبات شهادة ليسانس

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الرسم على القيمة المضافة وإشكالية مراقبته
دراسة حالة مفتشية الضرائب بالوادي (النخيل)

تحت إشراف الأستاذ :

- حميدا تو صالح

من إعداد الطلبة :

✓ عاشور شوية

✓ عبد الله خضير

✓ علي عماري

السنة الجامعية : 2016 / 2017

مقدمة

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية حقوق وواجبات من اجل حماية الحقوق العامة و الخاصة، و لذلك اوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة و دقيقة و تامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي و حريتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، مما جعل المشرع يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة في المحافظة على مصادر التمويل للخزينة العمومية و هي الرقابة و التحقيق الجبائي. و هي من أهم الإجراءات التي حولت للإدارة الجبائية من اجل التأكد من صحة التصريحات و التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية للرقابة الجبائية دور في تمكين الإدارة من تأدية المكلفين بالضريبة لمستحقاتها و بالتالي تصحيح الأخطاء و المخالفات و التجاوزات التي يتوصلون إليها من خلال التحقيق الجبائي.

تعتبر ضريبة القيمة المضافة إحدى الأدوات الضريبية التي أفرزتها العولمة، و يأتي إدخالها و تطبيقها في إطار إصلاح هيكلي النظام الضريبي للدول التي تسعى للاستعانة بالصور الحديثة للضرائب.

لقد اعتمد النظام الجبائي الجزائري بعد الاستقلال و حتى بداية الثمانينات بشكل كبير على العائدات البترولية التي اعتبرت الممول الرئيسي لخزينة الدولة ، و لكن انهيار أسعار النفط أثر سلبا على موارد خزينة الدولة مما دفع بها إلى إيجاد إستراتيجية تساهم في تغطية عجزها المالي و تمثل ذلك في وضع نظام جبائي يتلائم مع المعطيات الاقتصادية والاجتماعية آنذاك ألا و هو نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي يحتوي رسمين هما : الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات .

إن الرسم على القيمة المضافة ضريبة على الاستهلاك مما أدى إلى اعتباره ضريبة غير مباشرة ، فمن حيث الشكل أعاد صياغة قانون الرسم على رقم الأعمال ، ومن حيث المضمون خص التعديلات الجوهرية فيما يتعلق بمجال التطبيق ونظام الخصم والتزامات المكلفين بالضريبة وذلك نظرا للامتيازات العديدة التي يتميز بها ، فهو رسم بسيط بالدرجة الأولى وأكثر مردودية وأقل تكلفة في تحصيله.

ومن هنا ارتأينا أن نبحت في هذا المجال وذلك رغبة منا في التطلع على مختلف الجوانب المتعلقة به وأهم خصائصه ومميزاته والإطلاع على مشاكله وطرق مراقبتها وإيجاد الحلول لها، خاصة أن دراسة مثل هذه

المواضيع لم تلقى الحظ الأوفر مقارنة بالمواضيع الأخرى الموجودة في إطار البحث والدراسة رغم ما لها من أهمية بالغة في التعريف بوضع النظام الجبائي الحالي ومحاولة تقييمه لاسيما في الوقت الراهن.

إشكالية البحث:

اعتمادا على ما تقدم فإننا سنحاول الإجابة على سؤال نعتقد أنه على درجة كبيرة من الأهمية في تناول الموضوع, ويتمثل في ما يلي:

فيما تتمثل إشكالية مراقبة الرسم على القيمة المضافة ؟

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن طرح بعض التساؤلات الفرعية التالية :

__ ماذا يعني الرسم على القيمة المضافة ؟

__ ماهي الجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة ؟

__ ماهي الإجراءات القانونية لمراقبة الرسم على القيمة المضافة ؟

ويمكن الاجابة عن هذه التساؤلات من خلال الفرضيات التالية :

فرضيات البحث :

__ الرسم على القيمة المضافة من اهم الرسوم غير المباشرة تخص الطابع الصناعي والتجاري والحرفي ويتحمله المستهلك لا المؤسسة .

__ تتمثل الجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة في الاعفاءات والحدث المنشىء وعمليات الحسم .

__ يخضع مراقبة الرسم على القيمة المضافة الى مجموعة من الاجراءات القانونية والتشريعية

مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل مبررات اختيار هذا الموضوع في:

- يعتبر هذا الموضوع من بين أهم مواضيع الساعة، نظرا للدور الفعال الذي يلعبه الرسم على القيمة المضافة في تحقيق التنمية الاقتصادية؛

- أسباب ذاتية (شخصية) وهي الرغبة و الميول في معرفة الرسم على القيمة المضافة و مختلف الجوانب المتعلقة به؛

- أسباب موضوعية تتمثل في حداثة هذا الموضوع وعدم التطرق له من قبل التي تفيد الطالب في عملية البحث وإثراء المكتبة الجامعية.

أهداف الموضوع:

- إظهار المفاهيم الأساسية للرسم على القيمة المضافة؛
- إبراز قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة والتغيرات التي طرأت على معدلاته وحق الخصم؛
- إظهار نظام الشراء بالإعفاء وعمليات الاسترجاع للرسم على القيمة المضافة؛
- التعرف على المشاكل المتعلقة بالرسم وطريقة مراقبتها وإيجاد الحلول لها.
-

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدراسة في الكشف عن المشاكل المحجوبة للرسم على القيمة المضافة وإيجاد الحلول لها، حيث في إطار دراستنا للموضوع تم التعرف على مشاكل تتعلق بعدم وجود TVA المشتريات حقيقية، بالإضافة إلى مشكل عدم الفوترة والتسديد النقدي لـ TVA....

حدود الدراسة:

تهتم الدراسة بشكل عام حول الرسم على القيمة المضافة المشاكل المتعلقة بمراقبته .

الحدود المكانية تمت على مستوى مفتشية الضرائب بالنخيل

منهج الدراسة وأدواتها

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات نعتمد المنهج الوصفي التحليلي المناسب لذلك، من خلال طرح الموضوع من الجانب العلمي

خطة وهيكل الدراسة:

ولقد تم تقسيم هذا التقرير إلى أربعة محاور تطرقنا في المحور الأول إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وتقسيمات المصالح والمهام الموكلة بكل مصلحة والمؤسسة هي مفتشية الضرائب بالوادي (النخيل).

وفي المحور الثاني تكلمنا عن مفاهيم عامة حول الرسم على القيمة المضافة بدأنا بلمحة تاريخية عن الرسم ثم مفهوم الرسم على القيمة المضافة والخصائص التي يختص بها وبيننا العمليات و الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة ومن هم الذين يستفيدون من الإعفاءات وعرفنا الحدث المنشىء للرسم على القيمة المضافة ومعدلات الرسم الجديدة وطريقة الحسم .

اما المحور الثالث فكان عنوانه ماهية الرقابة الجبائية تحدثنا من خلاله على مفهوم الرقابة الجبائية ومظاهرها ثم بينا أهداف وأشكال الرقابة الجبائية المبادئ التي تركز عليها الرقابة الجبائية.

وفي الأخير وفي المحور الرابع تطرقنا لمعرفة الرقابة الجبائية للرسم على القيمة المضافة مع دراسة حالات تطبيقية للمكلفين بالضريبة وكيفية تعامل موظفي مفتشية الضرائب بالمراقبة الجبائية للرسم على القيمة المضافة .

المحور الأول : التعريف بمفتشية الضرائب الوادي (النخيل)

أولا :لمحة تاريخية حول مفتشية الضرائب

مفتشية الضرائب الوادي النخيل بأنها مصلحة خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب تتموقع في مركز المالية بالوادي انشئت سنة 1992 م تتضمن هذه المفتشية على أربعة مصالح رئيسية من بينها مصلحة التدخلات مصلحة الجباية العقارية مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة مصلحة الأشخاص الطبيعيين وعلى رأس هذه المصالح رئيس المفتشية ومن ثم نجد الأعوان الذين لهم دورا هام في سيرورة العمل وتنظيم المهام .

ثانيا: مصالح ومهام مفتشية الضرائب

* رئيس المفتشية

ان جميع مصالح المفتشية والتي سيأتي ذكرها لاحقا تكون تحت اشراف رئيس المفتشية الذي يلعب دورا أساسيا ومهما في المفتشية حيث يقوم بالعديد من الأعمال من أجل السير الحسن لهذه المؤسسة ومن هذه الأعمال مراقبة الموظفين وتنظيم عملهم والتنسيق بين المصالح وكذلك ينظم حركة الموظفين داخل المفتشية واستقبال المواطنين وحل مشاكلهم تجاه الادارة الجبائية والاجابة عن جميع استفساراتهم ويستوحي رئيس المفتشية جميع التعليمات وذلك بالاطلاع على جميع القوانين والمراسيم المعمول بها والصدارة من طرف الوزارة الوصية أو من طرف الادارة .

* مكتب المصلحة العامة:

وهي المصلحة التي تمر عليها كل الوثائق الوارد للمفتشية و الصادرة منها أي تعتبر بوابة المفتشية ونعطي مثال عن تلك الوثائق التي تستعملها هذه المصلحة وهي التصريحات السنوية المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال المحقق خلال سنة معينة (TAP) ,وتصريح الربح المحقق خلال سنة معينة والخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) ,وتصريح الميزانية الجبائية بالنسبة للأشخاص الذين يخضعون للنظام

الحقيقي , وكذلك التصريح بالعملاء خلال سنة معينة وكذلك التصريح الاجمالي للضريبة على الأجور والدافع الجزائي (TV) , أم الوثائق التي تصدرها هذه المصلحة فهي كالتالي :

شهادة الوضعية الجبائية : وهي التي تستخدم لفتح ملف جبائي جديد أو تعديل للنشاط أو العنوان
شهادة الوجود وشهادة الفوائد .

شهادة عدم التغريم : وتمنح للأشخاص الغير مسجلين في المفتشية التابعين لها اقليميا قصد استعمالها للحصول على منحة دراسية مثلا , وكل هذه الشهادات بصفة عامة لتبرير رقم أعمال محقق خلال سنة معينة .
كما تقوم هذه المصلحة بتقديم بعض الخدمات الأخرى وهي :

1- استقبال كل الوثائق الخاصة بالتصريحات السنوية .

2- تقديم الوثائق الخاصة بالتصريحات الى مكاتب المفتشية الأخرى على حسب التخصص .

3- فتح ملف للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في هذه المصلحة .

1/ مصلحة الجباية العقارية :

وعمل هذه المصلحة يتعلق بالرسوم على العقارات والممتلكات وكذلك الرسوم على عقود الايجار وشراء وبيع الممتلكات والتنازل عليها وايضا بالرسوم التطهيرية , وتمثل مهام هذه المصلحة في

جباية الضريبة على الدخل الاجمالي : فائض القيمة المرتبة عن التنازل على العقارات المبنية والغير مبنية .

استقبال التصريحات : أي استقبال جميع التصريحات المتعلقة بهذا النوع من الضريبة والداخل ضمن أصناف الدخل الصافي الاجمالي .

معالجة المنازعات : وتمثل هذه المهمة في دراسة جميع الشكاوي المتعلقة بهذه الضريبة وارسالها الى الهيئة المعنية بذلك .

الرسم العقاري ورسم التطهير : ومن مهامها استلام التصاريحات في جميع المطبوعات المقدمة من طرف الادارة الجبائية المتعلقة بهذه الرسوم .

جباية الضريبة على الممتلكات : ISP وهي ضريبة سنوية على الممتلكات يفوق ثمنها 1200000000 دج.

2/ مصلحة التدخلات :

ويتعلق عمله بتسوية النزاعات الموجودة كما يقوم بمراقبة أوضاع المكلف بالضريبة الخاصة بنشاطها التجاري أو الصناعي ,وهذا عندما تطعن في صحة التصاريحات التي يصرح بها المكلف من حيث رقم الأعمال والريح واستغلال المكاتب المختصة في المفتشية بإعطائها الأرقام الحقيقية وكذلك يقوم بطلب من المكلف عندما يطعن في التقديرات التي وضعت من حيث رقم الأعمال والريح .

وبصفة عامة يتلخص عمل المكتب في ثلاثة عناصر وهي كما يلي :

✓ دوريات الاحصاء .

✓ البحث عن المعلومات الجبائية .

✓ المراقبة الدورية .

3/ مصلحة الأشخاص الطبيعيين:

تتم بمراقبة الملفات التابعة للنظام الحقيقي حيث توجد فيها العديد من الوثائق وهي كالتالي .

- C4 : وثيقة إشعار بالتسوية .

- C2 : وثيقة طلب المعلومات الخاصة بسنة معينة.

- مذكرة ربط : وهي التي تربط بين مصلحة واخرى

- محضر المعاينة : يقصد به مراقبة عينية في المكان.

4/ مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة

وهو مكتب له اهمية كبيرة في مفتشية الضرائب ومن مهامه :

✓ تسيير ملفات الضريبة على الدخل الاجمالي IRG التابعة للسكن ,أي مسك أو فتح

الملفات

✓ استلام تصريحات IRG وترتيبها داخل الملفات الجبائية بناء على رقم مادة الضريبة وهذا

الرقم هو رقم التاجر لدى المفتشية

✓ تحديد وعاء الضريبة IRG أي حساب المداخل بكل أنواعها .

✓ المراقبة المعمقة للملفات وهذا بمتابعة المكلفين ميدانيا بالبحث والتقضي عن مصادر الدخل

المتنوعة وهذا بأخذ مجموعة من الملفات التكاليف بالمراقبة المعمقة لكل ملف من قبل المديرية .

✓ البحث عن مداخل أخرى غير مداخل النشاط وهذا بالتحقق ميدانيا .

معالجة المنازعات التي لها علاقة بتحديد الوعاء .

ثالثا : الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب الوادي النخيل

وينقسم إلى أربعة مصالح يرأسها رئيس المفتشية وهي كالتالي :

❖ مصلحة الجباية .

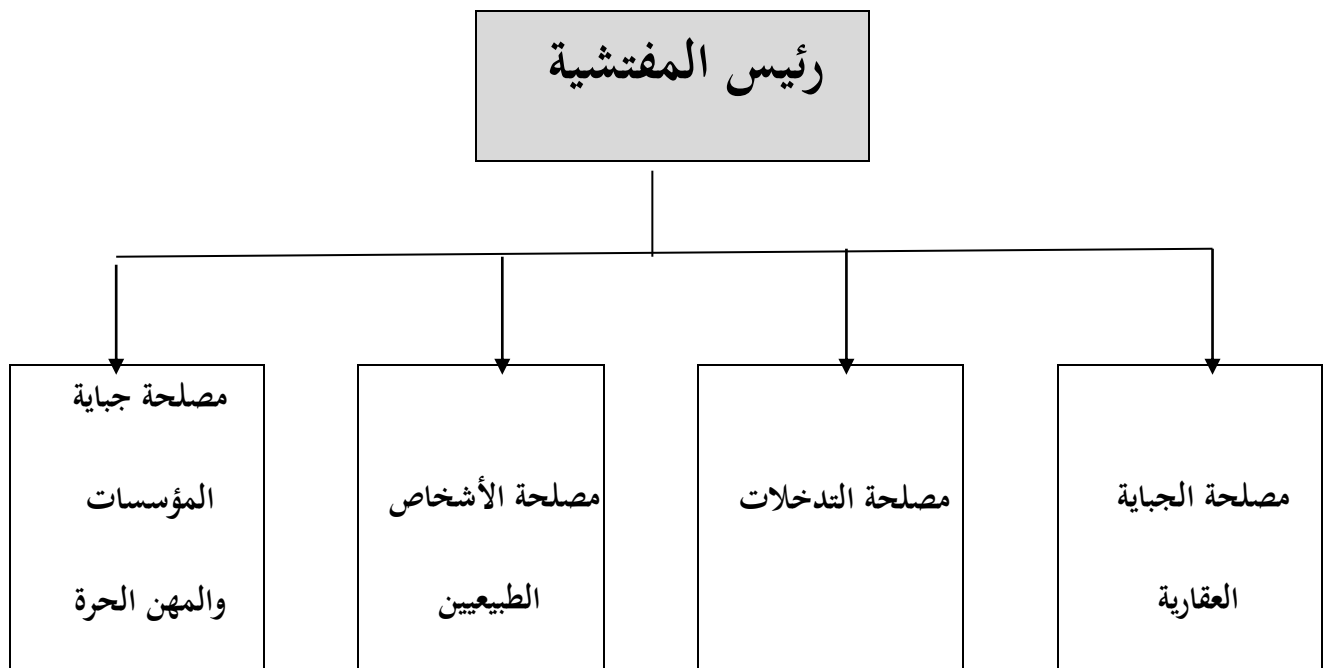
❖ مصلحة التدخلات

❖ مصلحة الأشخاص الطبيعيين

❖ مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة

والشكل الموالي يوضح تقسيم الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب الوادي _ النخيل _

الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب الوادي النخيل



المحور الثاني : مفاهيم أساسية للرسم على القيمة المضافة

نظرا لعجز نظام الرسم على رقم الأعمال الذي كان مطبقا في الجزائر على مواكبة و مسايرة الظروف الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أهداف و طموحات الدولة خاصة مع الإصلاحات المدرجة في السنوات الأخيرة وبسبب السلبات التي نتجت عن هذا النظام و المتمثلة في المجال الضيق و المحدود والعدد الهائل من الإعفاءات وتعدد المعدلات كل هذه الإختلالات أصبح من الضروري إزالتها ، لذلك أستوجب القيام بإصلاح جبائي واسع لإيجاد التكامل والتلاؤم الضروريين بين الاقتصاد والضريبة ، وعلى اثر ذلك تم إدخال نظام جبائي حديث يقوم بتعويض نقائص نظام الرسم على رقم الأعمال وهو نظام الرسم على القيمة المضافة .

أولا : نبذة تاريخية عن الرسم على القيمة المضافة

تعود فكرة الرسم على القيمة المضافة على الأقل إلى سنة 1918م حيث تم اختراع هذا الرسم من طرف الحكومة الألمانية بهدف تعويض الرسم على رقم الأعمال المطبق في تلك الفترة ، وذلك على يد رجل الأعمال الألماني "فون سيمينز" الذي نادي بها آنذاك و قد ظهر عدة كتاب اقتصاديين في كل من فرنسا و الولايات المتحدة الأمريكية الذين اقترحوا فكرة الرسم على القيمة المضافة ، و تم الأخذ بهذه الفكرة بصفة أكثر وضوحا من طرف "موريس لوريه" الذي يعتبر أول من طرح المبدأ المنظم للرسم على القيمة المضافة و ذلك في كتابه (الرسم على القيمة المضافة TVA) المنشور سنة 1952 م بباريس ، وقد أدخل عدة تحسينات على مستوى الرسم على رقم الأعمال منها ما يمس السلع و الخدمات و ما يمس تجارة الجملة .

وانطلاقا من سنة 1954م تبنت عدة دول هذا الرسم و أولها فرنسا الذي أنشئ فيها الرسم على القيم المضافة بموجب قانون 01 جويلية 1954م غير أن التطبيق الفعلي له كان في 01 جانفي 1958م .

وطبق الرسم على القيمة المضافة في أكثر من 30 بلدا في بداية الثمانينات من القرن العشرين في القارتين الأوروبية و الآسيوية ، و مع التطورات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية العالمية أصبح الرسم على القيمة المضافة نظاما معمولا به في معظم دول آسيا (إندونيسيا ، الفلبين و تايلندا ... الخ) و دول إفريقيا (تونس ، المغرب والنيجر ... الخ) و أوروبا الشرقية أيضا (المجر و بولونيا ... الخ) .

أما فيما يخص الجزائر فقد قرر المشرع الجزائري إدراج الرسم على القيمة المضافة في نظامه الجبائي سنة 1992 لاستدراك النقائص المترتبة عن النظام القديم (نظام الرسم على رقم الأعمال

(TUGP وTUGPS) من جهة ، والاستفادة من مزايا النظام الجديد للمدفوعات بالتقسيط الذي يزود الخزينة بإيرادات منتظمة مع تحصيل بسيط من جهة أخرى¹

ثانيا : مفهوم الرسم على القيمة المضافة :

نظرا لعجز نظام الرسم على رقم الأعمال الذي كان مطبقا في الجزائر على مواكبة ومسايرة الظروف الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أهداف الدولة خاصة مع الإصلاحات المدرجة في السنوات الأخير وبسبب الانتقادات الكثيرة الموجهة له كان لا بد من القيام بإصلاح جبائي واسع لإيجاد التكامل والتلاؤم بين الاقتصاد والضريبة , وعلى اثر ذلك تم إدخال نظام جبائي حديث يقوم بتعويض نقائص نظام الرسم على رقم الأعمال وهو نظام الرسم على القيمة المضافة.

التعريف الاول : الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمس القيمة المضافة خلال كل مرحلة من عملية الإنتاج ، فهو رسم يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي أو التجاري أو الحرفي وعليه تقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة الغير تجارية، كما يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم.²

التعريف الثاني: إن هذا الرسم يتعلق بالقيمة المضافة للمؤسسة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية و التجارية , كما أن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الدولة ليتحملها المستهلك النهائي.³

التعريف الثالث : ضريبة القيمة المضافة بكل بساطة عبارة عن ضريبة المبيعات في مراحل مختلفة والتي تستثنى مشتريات السلع و الخدمات الوسيطة من القاعدة الضريبية.⁴

¹ سوزي عدلي ناشد " الوجيز في المالية العامة " الدار الجامعية للنشر ، 2000 ص 04.

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2015 ص07

³ ناصر مراد , الإصلاحات الضريبية في الجزائر , مجلة الباحث جامعة قاصدي مرباح , ورقة , العدد 02 2003 ، ص 27

⁴ غازي عبد الرازق النقاش , المالية العامة , دار وائل, طبعة الثانية , الأردن , 2001 , ص 16

ثالثا : خصائص الرسم على القيمة المضافة و أهدافه:

1/ : خصائص الرسم على القيمة المضافة:

ضريبة حقيقية: تخص استعمال المداخل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع و الخدمات.

ضريبة غير مباشرة: تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي و لكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع و الخدمات.

ضريبة نسبية القيمة: تحصل بنسبة قيمة المنتجات و ليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج

الحجم أو الكمية.

ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة: بالفعل في كل مرحلة توزيع، فإن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أن في نهاية الحلقة التي تتبعها المنتوج، فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.

ضريبة تتوقف على آلية الخصوم: في هذا الصدد، و المراحل المختلفة للمحيط الاقتصادي، يجب على المدين أن:

❖ يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات،

❖ يخصم من هذه الضريبة، الرسم المثلث للعناصر المشككة لسعر الكلفة،

❖ يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل و الرسم المخصوم،

ضريبة محايدة: بالفعل الرسم على القيمة المضافة محايدة بالنسبة للمدينين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي

2/ :أهداف الرسم على القيمة المضافة :

و تتمثل فيما يلي :

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعويض (TUGP) و(TUGPS) بضريبة واحدة هي (TVA) مع تقليص عدد المعدلات من (18) إلى (02).

- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.
- حفز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج.
- إحداث إنسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي علما أن المغرب يعتمد الرسم على القيمة المضافة سنة 1986م، أما تونس في سنة 1988م، وبالتالي دفع وتيرة الاتحاد المغربي. و يفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال خارج الرسم بتطبيق معدل عادي 17 % و معدل مخفض قدره 7 %¹.

رابعا : العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

- يتمثل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في جميع المؤسسات و الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم سواء كانوا خاضعين إجباريا أو اختياريا .
- وتحديد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يعني البحث عن العمليات والأشخاص الخاضعين له ، فالمبدأ الرئيسي أن العمليات أو الأشخاص الذين تتوفر فيهم المواصفات التي نص عليها قانون الرسم على رقم الأعمال في مادته الأولى يدخلون في مجال التطبيق .²

أ- العمليات التي تخضع للرسم على القيمة المضافة وجوبا هي :

- عمليات البيع و الأعمال العقارية و الخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة ، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ، و يتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية .

ويطبق هذا الرسم ، أيا كان :

*الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى .

1ناصر مراد ، الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث العدد 02 ، جامعة البليدة 2003
2 عبد الكريم صادق ، " النظم الضريبية " الدار الجامعية ، القاهرة ، 1986 ، ص 54

* شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص .

* عمليات الاستيراد .¹

كما تدرج العمليات و الخدمات الخاضعة لضريبة على القيمة المضافة لزوما في المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و التي تضم :

العمليات الخاصة بالمنقولات :

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون،
- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين،
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة،
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات و المكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية و كذا التحف الفنية الأصلية و الأدوات العتيقة و الأشياء المشمولة في المجموعات.
- عمليات البيع بالتجزئة.
- عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى و كذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائي.
- عمليات البيع الخاصة بالكحول و الخمور و المشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة 2 من قانون الضرائب الغير المباشرة.
- مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان باستثناء المجوهرات الفاخرة كما هو منصوص عليها بموجب المادة 359 من قانون الضرائب غير المباشرة²

¹ قانون الرسم على رقم الأعمال 2017، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة الاولى ص04

² محمد حمو، منور أوسريير، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009 الصفحة 144-145

العمليات الخاصة بالعقارات:

الأشغال العقارية،

- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية،
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم و ذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها،
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية ،
- عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية

التسليمات لأنفسهم :

- عمليات تثبت القيم المنقولة،
 - الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة
- أداء الخدمات: تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة و المادية مثل:
- عمليات نقل الأشخاص أو السلع،
 - مبيعات المواد الغذائية و المشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، الحلويات، قاعات شاي)
 - الأشغال الشكلية،
 - عمليات الإيجار وأداء الخدمات و أشغال الدراسات و البحث وجميع العمليات غير المبيعات و الأشغال العقارية،
 - الحفلات الفنية، الألعاب و التسلية،
 - العمليات المتعلقة بالهاتف و التيلكس،
 - العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون و الشركات،

• العمليات المنجزة ما بين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.

ب - العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريًا¹

يشار إلى العمليات الخاضعة للضريبة وكيفية الاختيار في المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، اعتباراً لقيامهم بتسليمات موجهة:

- للتصدير،
- للشركات البترولية،
- للمكلفين بالرسم الآخرين،
- للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليها في المادة 42 من ق الرسوم على رقم الأعمال

طلب الاختيار :

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة و تمارس حسب تصريح بسيط من الشخص المعني الذي يبعث داخل ظرف موصى عليه لدى المفتشية التابعة لمكان فرض الضريبة.

يصبح الاختيار نافذا اعتباراً من اليوم الأول الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه هذا الاختيار كما يمارس في كل فترات السنة و ينقضي بصفة إجبارية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.

كما يجدد الاختيار ضمناً، ما لم يتم نقض صريح عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب 2016 ص 06. 08.07.

نتائج الاختيار:

يخضع الشخص الذي اختار الخضوع للرسم على القيمة المضافة، بصفة إجبارية إلى النظام الحقيقي . كما أنه ملزم بكل الالتزامات المفروضة على المدينين بالرسم (التصريح بالوجود، إيداع كشوفات رقم الأعمال، مسك محاسبة منتظمة.)

خامسا: الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة :

1/ الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

تنجم عن صفة الخاضع للرسم تحقيق بصفة مطلقة لعمليات متعلقة بنشاط صناعي و تجاري و حرفي أو حر . بمعنى آخر، يعتبر خاضع للضريبة كل شخص يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء أتاحته هذه العمليات الدفع بصفة فعلية أو كانت معفية¹.

يكتسي مفهوم الخاضع للضريبة أهمية خاصة في نظام الرسم على القيمة المضافة بما أن الخاضع للضريبة هو الذي يحمل الرسم المحسوب لزيائته (أي أنه يحسبها و يضيفها إلى سعره) و بهذا فإنه يضمن تحصيل هذه الضريبة.

أ _المنتجين: يقصد بلفظ المنتج:

- الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات و يتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعا أو مقاولين قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها ، و ذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل باستخدام مواد أخرى أو لا.
- الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها ن بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات أو توضيئها التجاري النهائي، مثل التزيم أو التعليب و إرسال أو إيداع هذه المنتوجات، وذلك سواء بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أو لا.
- الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين أعلاه .

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال السنة 2009 الصفحة 15-16

ب - تجار الجملة :يعتبر ييعا بالجملة¹

- عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها.
- عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
- عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.

1- تجار التجزئة : يخص التجار الذين يمارسون تجارة التجزئة

2- الشركات الفرعية : تعد شركة فرعية، كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة

سادسا: إعفاءات الرسم على القيمة المضافة :²

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بعض العمليات التي في غياب مثل هذه الأحكام تكون عادة خاضعة للضريبة

كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية أو ثقافية.

في المجال الاقتصادي : الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و البحث عنها و استغلالها وتوزيعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة» سونا طراك

في المجال الاجتماعي : ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق ... الخ)، الأدوية و المطاعم المعتدلة السعار و التي لا يهتمها الربح و كذا السيارات الموجهة للمعطلين ... الخ

في المجال الثقافي : تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية و كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون .و كذا كل المؤلفات و الأعمال المتعلقة بالإبداع و الإنتاج و النشر الوطني على الحامل الرقمي.

¹ قانون الرسوم على رقم الاعمال الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 05 ،الصفحة 06
² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب 2015 ص12-13

كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب و الفضة و البلاتين الخاضعة لرسم الضمان. بالإضافة إلى ذلك، يستفيد من إعفاء من الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها

الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 30.000.000 دج أو يساويه .

سابعاً : الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

إن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يعني تحقيق الشروط القانونية الضرورية لاستحقاقه أو بعبارة أخرى الحدث المنشئ للرسم هو تلك الواقعة التي تعطي ميلاد الدين تجاه خزينة الدولة ، أما أساس فرض الرسم هو كل ما [شكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممول السلع أو مؤدي الخدمات ، من طرف الشخص الذي تقدم له الخدمة أو السلعة.

وكأي عوارض عادية للتطورات الإقتصادية نلاحظ تغير معادلات الرسم على القيمة المضافة عدة مرات وحدوث تعديلات عليه .

الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو الحدث الذي يولد ديون الملتزم بالضريبة تجاه الخزينة يختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل ، عند الاستيراد أو عند التصدير.

في الداخل: يتكون الحدث المنشئ للرسم

بالنسبة للمبيعات و العمليات المماثلة: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة . غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: من التحصيل الكلي أو الجزئي. في غياب التحصيل ، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد اجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن و يقصد بالقبض ، كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق ، دفعات، تسديدات لتصفيات). بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من

طرف مؤسسة الترقية العقارية و هذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد. فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر ، يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن . غير أنه ، عند انتهاء الأشغال ، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة و هذا المقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

بالنسبة للتسليمات للذات : فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة ، يتكون الحدث المنشئ من التسليم ، باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.

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

بالنسبة لتقديم الخدمات : يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن .

عند الاستيراد: يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع. المدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك

عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة لتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات

للكمارك . المدين بهذا الرسم هو المصريح لدى الجمارك كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.¹

ثامنا : معدلات الرسم على القيمة المضافة²:

تحدد حاليا معدلات الرسم على القيمة المضافة ب:

***المعدل المنخفض :** (09 في المائة) يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط

الإقتصادي والاجتماعي والثقافي .

***المعدل العادي :** (19 في المائة) يطبق على العمليات ، الخدمات والمنتجات الغير خاضعة للمعدل المنخفض (07 في

المائة).

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، نفس المرجع السابق ، ص 12، 13

² قانون الرسوم على رقم الاعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المادة 23 و 21 الصفحة 12-13

تاسعا :حسم الرسم على القيمة المضافة:¹

يكون الحسم على القيمة المبيّنة على فواتير الشراء او البيانات او وثائق الاستيراد (D10) والمحمل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة ،قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية .

ولا يمكن ان يتم الحسم الا على اساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة بخصوص رقم الاعمال الشهري الذي يتم اداعه قبل اليم العشرين من الشهر الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة او بيانات الاستيراد.

ومما سيق يمكن التمييز بين نوعين من الحسم :

***الحسم المادي:**هو استرجاع مبلغ TVA المبين على فواتير شراء المخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم وهناك شروط للاستفادة من هذا الحسم وهي :

- أن تكون العملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

- وجوب ظهور الرسم على فواتير الشراء.

*** الحسم المالي²:**هو استرجاع مبلغ TVA مبين في فواتير حيازة الاستثمارات ويتم في التصريح الخاص برقم أعمال الشهر الذي تم فيه الشراء (الحيازة) وهناك شروط للاستفادة من هذا الحسم هي :

- يجب ان تشتري السلع جديدة او مجددة وبضمان ان تخصص لإنجاز عمليات خاضعة لرسم على القيمة المضافة أو تخصص لتصدير

- يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية بسعر شراها أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله

- يجب أن تخفض في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات بعد تاريخ شرائها أو إنشائها .

يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم ولا يمكن أن يتم عندها دفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مئة ألف دينار جزائري (100.000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا.

¹حميداتو صالح ،دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ،دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،السنة 2012/2011،الصفحة 17

² حميداتو صالح ،نفس المرجع السابق ،الصفحة 18-19

ويقدم كشف رقم الأعمال (التصريح الشهري أو الفصلي) نموذج G50 بجدول يتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية :

- رقم التعريف الإحصائي
- الاسم واللقب وعنوان الشركة
- العنوان
- رقم القيد في السجل التجاري
- تاريخ وبيان الفاتورة
- مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها
- مبلغ الرس على القيمة المضافة المسدد

المحور الثالث : ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة، فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، ولا تختلف الرقابة المالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية كثيرا، فالرقابة المالية في المؤسسة تحافظ على أموالها، أما الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها.

وبالتالي سنحاول في هذا المبحث البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها وأهدافها، مظاهرها وأشكالها المختلفة.

اولا : مفهوم الرقابة الجبائية ومظاهرها

1/ : مفهوم الرقابة

إن المصالح الجبائية تجري وتباشر عمليات الرقابة الجبائية والتي هي بمثابة نتيجة استدلالية وطبيعية لنظام جبائي تصريحي والذي في إطاره يقوم المكلفون بالضريبة بتحديد أسس فرض الضريبة بأنفسهم ثم يصرحون بها للمصالح الضريبة من المفروض، و أن يكون هؤلاء المكلفون بالضريبة ذوي نية حسنة ، و أن تكون تصريحاتهم صحيحة ومحررة طبقا لمعيار الصدق والنزاهة، كما يجب أن تكون كاملة ، غير أنه يستوجب عليهم وفقا لذلك تبرير تصريحاتهم عند اقتضاء الأمر، لكي تضمن هذه العملية فعالية أكيدة وتحقق مردودا جيدا وكذا اجتناب وقوع موظفي المصالح الجبائية في أخطاء محتملة ومتوقعة.¹

مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية: "على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية . على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات ،

¹ حمدي سليمان، الرقابة الجبائية والمالية على الأجهزة الحكومية (مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998)، ص 13

بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول.¹

بالإضافة إلى التعريف السابق فلقد أعطيت عدة تعاريف لمفهوم الرقابة غير أنها تصب في نفس سياق التعريف السابق نورد منها بالخصوص :

أ- المفهوم الكلاسيكي للرقابة: "هي الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف".²

ب- تعريف لجنة المفاهيم للمراجعة في أمريكا للرقابة: "هي طريقة أو إجراء منتظم للحصول والتقييم الموضوعي لبراهين خاصة لإثباتات ومعايير موضوعية وكذا نقل النتائج للمهتمين باستعمالها".

2/ : مظاهر الرقابة الجبائية

إن فعالية أي دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة (قانونية، سياسية، اجتماعية) لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق العامة أي لا يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية وعلى أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية.

- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني، وتعرف على أنها السلطة المعترف بها دارة الجبائية لتصحيح النقائص ، السهو، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى. وتكتسي قيمة دستورية ، فالدولة يخول لها دستوريا، إلزامية الرقابة هناك حتى لا يكون تهرب ضريبي . والسؤال الذي يبقى مطروحا هو إلى أي مدى يمكن أن تذهب الإدارة الجبائية، كون أن الدستور يحمي الحقوق الفردية للأشخاص .

- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع، وأنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية.¹

¹ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، ط1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص46
² - عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص48 .

- تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني والذي لا يجب إهماله رغم المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول، هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين ولكنه أمر معاش، فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه. إن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الإرباك اتجاه الإدارة الضريبية بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة. فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية وهذا في كل مراحل الرقابة الجبائية.

ثانيا : أهداف وأشكال الرقابة الجبائية

1/ : أهداف الرقابة الجبائية²

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية إلا أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام الإجراءات الوثائق العقوبات المراجعة وكيفية ترابطها فيما بينها وفي حالة عدم الاستعمال الأمثل لهذه المكونات فإنه من المستحيل التوصل إلى تحقيق الأهداف المرجوة وعلى العكس من ذلك فقد تكون له إيجابيات إذا ما وظفت طرق ووسائل معقولة منطقية وفعالة.

أما الأهداف المنتظرة من الرقابة الجبائية فيمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- الحد من التهرب الضريبي وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل التلاعبات الممكن استعمالها.
- توسيع الوعاء الضريبي مما يسمح بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها إلى تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية.
- توسيع نطاق الرقابة الجبائية إلى جميع المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وأيضا ضمان منافسة نزيهة بين جميع المتعاملين.

¹ سليمان عتير "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2012/2011، ص80

² كحلة عبد الغني "تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2012/2011، ص85-86 .

- المحافظة على أموال الخزينة وضمان حقوقها وتعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح أي بدون ارتكاب أخطاء أو انتهاج أساليب وطرق تدليسية.

- تحديد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين بالضريبة.

2/ : أشكال الرقابة الجبائية :

إن مراقبة ومراجعة التصريحات الجبائية يمكن أن تباشر بطريقة مجملة كما يمكن أن تكون معمقة كما أنه يمكن تحديد أيضا مجالات تطبيق الرقابة الجبائية والتي تتم على عدة مستويات بحيث يمكن أن تطبق إما على مستوى مفتشية الضرائب إما على المستوى الولائي وبالضبط على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وإما على المستوى المركزي وتتم بالخصوص على مستوى مديرية الأبحاث والتحقيقات. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:¹

أ - رقابة على مستوى المفتشية

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق. يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب. وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي، هذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب وتتم الرقابة بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة إلا أن أهمية ومدى هذه يمكن أن تتغير وتتسع لهذا نميز عامة ما بين ما يسمى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق .

❖ الرقابة الشكلية:

تتم الرقابة عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى وهي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات (أخطاء الجمع أخطاء الترحيل ... إلخ) مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.

¹ ولهي بوعلام "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر"، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص 6 .

- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات.¹

❖ الرقابة على الوثائق :

هي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية، إن مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة وتتم على مستوى ومحتوى التصريحات المقدمة، إذن فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات والوثائق التي هي بحوزة المصلحة والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها. و مما سبق يمكن استخلاص أهداف الرقابة على الوثائق في النقاط التالية: ²

ب- رقابة على مستوى مكتب المراجعات والرقابة الجبائية :

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.
- وفيها يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف. يتمثل مهام المديرية الفرعية في التكفل بالبحث في المواد الخاضعة للجباية والتحقيقات والقيام بالمراقبة الجبائية.

¹ كحلة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص103

² سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص124

تقوم نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بفحص جبائي ومحاسبي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي الذين لا يتعدى رقم أعمالهم السنوي مليار ونصف سنتيم. وتشمل كذلك المكلفين المقترحين من طرف المفتشيات اعتمادا على معايير منها:¹

- التصريح بالعجز المكرر.

- النقص المستمر في الربح المحقق.

إن مراقبة الوثائق هي التي تؤدي إلى رقابة معمقة والتي تعتبر كرقابة خارجية والتي يتم من خلالها:

- انتقال أعوان لا تقل رتبهم عن مراقب إلى مكان نشاط المكلف بالضريبة لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية.

- القيام بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف غيره والمتعلقة بالنشاط الذي يمارسه.

- فحص الملفات الخاضعة لحق التقادم المنصوص عليها قانونا، مما سبق يتضح جليا أن الرقابة المعمقة تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها مع مصادر خارجية وتكتسي شكلين:

• الفحص المحاسبي للمؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة.

• الفحص المعمق لمحمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

❖ التحقيق المحاسبي :

إن الفحص المحاسبي هو عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان، الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال. لذلك يتبين أن اللذين يعينهم الفحص المحاسبي هم الملزمون بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي. فغياب الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى وهذا ما تم ذكره في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري.²

¹ "قانون الإجراءات الجبائية"¹ المديرية العامة للضرائب ، 2014 ، المادة 18 فقرة 1 منه .
² "قانون الإجراءات الجبائية"، مرجع سبق ذكره، المادة 20 الفقرة 01 منه

هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية إذ بواسطتها يتأكد المراقب من صحة تصريحات وذلك من خلال النتائج المحددة عن طريق المحاسبة. والفحص المحاسبي يتم إما على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والملمزين بمسك محاسبة وتطبق خصوصاً على المداخل والضرائب التالية: الضرائب على أرباح الشركات، الأرباح الغير التجارية، الأرباح الصناعية والتجارية، الرسم على رقم الأعمال. ويقوم هذا الفحص على تحديد القيمة على أساس الأرباح للسنوات الأخيرة من النشاط (رقم الأعمال) قبل البدء في التحقيق.

❖ التحقيق المصوب:¹

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

* يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

* يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد، باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و 5 المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقاً.

* لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

* لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق، أكثر من شهرين(2)

* يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يومًا، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

* إن ممارسة التحقيق المصوّب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقًا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، و لكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوّب

❖ الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

هو الذي يقوم على مراقبة شخص طبيعي التأكد بأن تطور أملاكه وأمواله تتوافق مع المداخيل المصرح بها، و تعرف بأنها مجموع عمليات والأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين مداخيل المكلف بالضريبة فيما بينهما من جهة وبين حالته المادية والمظاهرة الخارجية من جهة أخرى وتعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه العون المحقق والمباشر لهذه العملية بعد أن يجمع كل الوثائق والعناصر الضرورية والموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة.¹

ثالثا : مبادئ الرقابة الجبائية.

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى تبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية وتربية المواطن، وهكذا شيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين وتتضح أخلاقيات المهنة. لتحقيق ذلك لا بد من إرساء نظام جبائي يتميز بالعدالة والبساطة بالإضافة إلى هذا يجب على التشريعات أن تتسم بالبساطة وبعدها عن الغموض والتعقيد واحتكامها لمبدأ الاستقرار ولا كانت محل شك من طرف المكلف الذي ما إن يبدأ في استيعاب مبادئ القوانين حتى تكون محل تغيير وتعقيد جديدين، هذا ما يؤدي إلى إيجاد مكلف واع بدور

¹ قانون الإجراءات الجبائية"، المادة 21، الفقرة 01 منه .

الضريبة في التنمية ومقتنع بوجباته والتزاماته الجبائية. ومن خلال ما سبق يمكن تصنيف المبادئ الرقابية إلى ما يلي:

1/ إقامة نظام جبائي محكم

"عادة ما تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في قوانينها الضريبية.

2/ إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة (إعلامه وتوعيته)

لكي يتصرف المكلف بإيجابية مراعاة للنظام الجبائي وبسلبية نحو التهرب الجبائي يجب على الإدارة توعيته. فكثير ما يتم التساؤل هل من الممكن محاربة وفعالية التهرب والغش الضريبي وذلك بتشجيع المكلف على التصريح بضرائبه. فإحساس المتهرب بخطر قد يترقبه يكون له تأثير تربوي في الجانب الاجتماعي فيدفعه بذلك إلى عدم المجازفة بمكانته الاجتماعية.

3/ ترقية الإدارة الضريبية .

"إن تبعة التهرب لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة المالية¹ ومن ثمة يستدعي اتخاذ إجراءات لمكافحة ظاهرة التهرب وذلك بالعمل على إصلاح أو تغطية النقائص التي تعاني منها الإدارة المالية ويتطلب نجاح هذه الإدارات في وظائفها توفير إمكانيات ومقومات.

¹ .منعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص226

المحور الرابع: المراقبة الجبائية للرسم على القيمة المضافة مع دراسة تطبيقية

أولا :المراقبة الجبائية للرسم على القيمة المضافة

إن مراقبة الرسم على القيمة المضافة يتمحور حول خمس نقاط أساسية هي :

- ✓ الحدث المنشئ للرسم ؛
- ✓ رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء)؛
- ✓ المعدلات المطبقة ؛
- ✓ الحق في الحسم ؛
- ✓ التصريح بالرسم على القيمة المضافة ؛

1 /مراقبة الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة :¹

على المراقب التأكد من حدوث الواقعة المنشئة للرسم ،وتعرّف بأنها الحدث القانوني أو المادي الذي بمقتضاه تصبح المؤسسة مكلفا مدينا للخرينة العمومية بالرسم على القيمة المضافة .ويتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من :

- بالنسبة للمبيعات ،منة التسليم القانوني أو المادي للبضاعة .غير أن المؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث الذي ينشئ الرسم على القيمة المضافة بصدهه يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا ويتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية ،وفي غياب التحصيل ،يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة .
- بالنسبة للأشغال العقارية ،من قبض الثمن كليا أو جزئيا ،غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند إنتهاء الأشغال ،بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل ،يتكون الحدث المنشئ من الإستلام النهائي للمنشأة المنجزة ؛
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ،ومن الأشغال العقارية ،يتكون الحدث المنشئ من التسليم ؛
- بالنسبة للواردات من إدخال البضاعة عند الجمارك ،والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك ؛

¹ قانون الرسوم على رقم الاعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 14 ،الصفحة 10

- بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة 13¹ ثالثا، من تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح ادى الجمارك ؛

- بالنسبة للخدمات عموما، بقبض الثمن كليا أو جزئيا. وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ إن تعذر القبض من تسليم التذكرة .

2/ مراقبة رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوعاء) :

على المراقب التأكد من أن وعاء الرسم على القيمة المضافة قد تضمن العناصر التالية :

- ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات المؤداة ؛
- جميع المصاريف المفوترة للزبون ؛
- الحقوق والرسوم بإستثناء الرسم على القيمة المضافة وحقوق الطوابع الجبائية والتخفيضات الممنوحة وحسوم القبض إذا كانت مفوترة، وكذلك يجب التأكد من خصم المبالغ المدونة بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع .

وللتأكد من التحديد الجيد للوعاء يجب على المراقب الحرص والاهتمام بالحالات الخاصة التالية :

- تبادل السلع : يجب أن يتأكد المراقب من أن الوعاء مكون من قيمة السلعة المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة أو قيمة السلعة الأخرى التي تقدم كزيادة، وهذا عند إختلاف سعر السلعتين موضوع المبادلة .
- إستعمال المؤسسة لحاجاتها الخاصة : في هذه الحالة على المراقب التأكد من أن قاعدة الرسم مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بالمنقولات، أو بتكلفة الإنجاز إذا تعلق الأمر بالعقارات .
- البيع إلى فروع انفس المؤسسة : على المراقب التأكد من أن قاعدة الإخضاع ليست ثمن البيع من الشركة المدينة إلى الشركة المشترية، وإنما ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشترية فيما إذا كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو المعفية منه ¹

3/ مراقبة المعدلات :²

يتعين على المراقب التأكد من التطبيق السليم لمعدل الرسم المناسب، حيث يطبق في الجزائر معدلين للرسم على القيمة المضافة هما:

¹ حميداتو صالح مرجع سبق ذكره، الصفحة 67

² قانون الرسوم على رقم الاعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 21-23، الصفحة 12-13

- المعدل العادي 17% والذي تغير حسب قانون المالية الجديد 2017 حيث اصبح (19%) ويخص جميع العمليات والسلع غير الخاضعة للمعدل المنخفض والمذكورة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ؛
- المعدل المنخفض 07 % والذي تغير حسب قانون المالية الجديد 2017 حيث اصبح 09% ويخص السلع والخدمات التي تمثل أولوية في المجال الإقتصادي أو الإجتماعي أو الثقافي وهي محددة بنص المادة 23-21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

4/ مراقبة عمليات الحسم :

لمراقبة عمليات الحسم ومدى سلامة تطبيقها من خلال التصريحات الجبائية ينبغي على المراقب أن يتأكد من توفر الشروط التالية :

أ- شروط الشكل : وتتمثل في حيازة الوثائق الثبوتية القانونية _ التالية :

- فواتير الشراء مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 305/95 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995 والذي ينص على شكليات إعداد الفواتير ؛
- وثائق الإستيراد ؛
- الوثائق القانونية والتصريحات الخاصة بالشركة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المسدد والخاص بتسليم الشركة لذاتها ؛
- إعداد كشف يتضمن الرسم على القيمة المضافة المذكورة في الفواتير أو بيانات الإستيراد القابل للحسم مرفوقا بالتصريح الشهري أو الثلاثي يحمل المعلومات المبينة في المادة 29 من قانون الرسوم على رقم أ
- يجب أن يذكر في الفواتير أو الوثائق التي تحل محلها والتي تكون محل خصم للرسم على القيمة المضافة مبلغ الرسم المحمل على المشتريات ؛

ب - شروط المضمون : يعمل المراقب على التأكد من أن الحسومات تمت على العناصر التالية :

- لا يكون الحسم مقبولا إلا إذا استعملت المواد أو المنتجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا ؛
- أن يكون العنصر المستفيد من التخفيض مرتبطا بالإستغلال ، وأن يكون مستثنى قانونا من الحق في الحسم
- إن خصم الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المواد القابلة للإهلاك لا يكون إلا إذا كانت هذه الأخيرة جديدة أو مجددة بضمان ، وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ؛¹

¹ قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المادة 38 الصفحة 20

- لا يمكن أن يتم الخصم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز (100.000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا.¹

ج - الشروط الزمنية : على المراقب أن يتأكد من نشوء حق التخفيض ويكون ذلك :

- بحدوث الواقعة القانونية المنشئة للرسم ؛
 - إمتلاك المؤسسة لوثيقة الإثبات ؛
 - يمكن أن يتم الخصم للرسم المثلل للمشتريات سواء أكانت أصول ثابتة أو مواد أولية أو خدمات في تصريح نفس الشهر الذي تمت فيه حيازة الاستثمارات أو المواد أو تلقي الخدمة ؛
 - يمتد حق الخصم كحد أقصى إلى 31 ديسمبر من السنة الرابعة بعد نشوء الحق .
- أما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة فإن المراقب عليه التأكد من التطبيق السليم للقاعدة النسبية والتي من خلالها يتم حساب نسبة خصم الرسم على القيم المضافة وتحسب كما يلي :
- *في البسط بوضع :

- رقم الأعمال الخاضع للرسم ؛

- رقم الأعمال الخاص بتصدير مواد خاضعة للرسم؛

- التسليمات المتسمة بالإعفاء من دفع الرسم ؛

*في المقام بوضع :

- مجموع البسط ؛

- رقم الأعمال المعفى أو الخارج عن تطبيق الرسم ؛

كما يتعين على المراقب أن يتأكد من عدم وجود العناصر التالية في المقام :

- تنازلات المؤسسة لنفسها والخاضعة للرسم على القيمة المضافة ؛
- العمليات ذات الطابع غير التجاري ؛
- إسترجاع المصاريف غير الخاضعة للرسم.²

¹ قانون الرسوم على رقم الاعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 30 الصفحة 19
² قانون الرسوم على رقم الاعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 39 الصفحة 20

إن القاعدة النسبية المبنية بموجب المادة 39 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يتم بموجبها حساب النسبة المؤقتة للخصم، ويتم في نهاية السنة الحقيقية أو النهائية على أساس المعطيات الواقعية. فعلى المراقب التأكد من عدم الإعتماد نهائيا على النسبة المؤقتة بل يجب القيام بالتعديلات اللازمة عند الحصول على النسبة النهائية، حيث تكون المؤسسة مطالبة بإجراء التسوية إذا تعدى الفرق بين 5% .وعندها يصبح التعديل إجباريا ويكون قبل الخامس والعشرين من شهر مارس من السنة المالية، ويترتب عن هذه التسوية إما إعادة دفع المبلغ الزائد الذي سبق حسمه أو تطبيق خصم إضافي للخصم الذي سبق إجراءه فالمرقب عليه مراقبة مدى التزام المؤسسة بإعادة الرسوم المخصصة إذا توفرت الحالات الآتية :

- في حالة إختفاء السلع، إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا ؛
- إذا كانت العملية غير الخاضعة للضريبة فعلا ؛
- إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية ؛¹
- في حالة التنازل عن إستثمارات قبل إنتهاء مدة خمس سنوات من إكتسابها .
- وأخيرا يتأكد المراقب من أن الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه لا يتضمن مايلي :
- السلع والخدمات المستعملة في نشاط غير الخاضع للرسم؛
- الخدمات وقطع الغيار المستعملة في تصليح موجودات غير مستفيدة من حق الحسم
- الرسم الخاص بالسيارات السياحية وسيارات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية للإستغلال؛
- السلع والخدمات المكتسبة من عند مكلفين خاضعين للنظام الجزائي ؛
- الغلافات المسترجعة والممنوحة مقابل رسم أمانة .²

د- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية للرسم على القيمة المضافة : يجب على المراقب أن يتأكد من

أن المؤسسة قامت بالتزامات دفع الحقوق المدفوعة فورا وذلك بتقديم التصريح الشهري أو الفصلي حسب الحالة، وإن هذا التصريح قد يتضمن رقم الأعمال سواء أكان خاضعا للرسم أو معفيا منه، وأن يتأكد من إرفاق هذا التصريح بكشف فواتير الشراء التي كانت موضوع خصم للرسم على القيمة المضافة .والتي يتضمن مجموع الرسوم القابلة للخصم .³

¹ قانون الرسوم على رقم الاعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 37 الصفحة 20

² قانون الرسوم على رقم الاعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 41 الصفحة 21

³ قانون الرسوم على رقم الاعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 29 الصفحة 19

ثانيا : دراسة تطبيقية للرسم على القيمة المضافة

لتوضيح آلية الرسم على القيمة المضافة قمنا من خلال الدراسة الميزانية والتي اختير لها مفتشية الضرائب بالنخيل في بلدية الوادي اختيار مجموعة من الحالات المختلفة لمراقبة الرسم على القيمة المضافة وهي موضحة كمايلي

الحالة الاولى :

أثناء مراقبة ملف جبائي لمكلف بالضريبة يمارس نشاط اشغال كهرباء حيث تم مراقبة الملف المكلف في سنة 2016 بخصوص سنتين 2013/2014

خلال سنة 2013 واثّر مراقبة عملية الحسم على الرسم على القيمة المضافة تبين وجود فاتورة شراء رقم 107/2013 بتاريخ 2013/8/10 تخص شركة فيماكوم ذات مبلغ 501240 دج وبرسم 17 قيمته 85210.80 دج تخص شراء حديد بناء وباعتبار أنه من شروط الحسم أن تكون المشتريات تتعلق بنشاط الممارس وبالتالي لا علاقة الحديد بأشغال الكهرباء وعليه ترفض عملية الحسم هذه ويسترجع الرسم على القيمة المضافة بحيث تكون عملية التسوية كمايلي

الرسم على القيمة المضافة المعاد استرجاعه

$$1..... دج 85210.80 = 17\% * 501240$$

غرامات التأخير

$$2..... دج 21302.50 = 25\% * 85210.80$$

المبلغ المطالب به هو 165512.5 دج = 1 + 2

صدر في حق المكلف جدول فردي مثبت في المفتشية تحت رقم 2016/76 بتاريخ 2016/03/23 بتسديد

مبلغ قدره 165512.5 دج

خلاصة :

من خلال هذه الحالة يتبين ان المكلف قد أحل بإجراءات قبول الحسم على القيمة المضافة حيث قام بحسم الرسم على القيمة المضافة لمشتريات ليس لها علاقة بالنشاط الممارس .

من خلال مراقبة هذا الملف تبين إتباع أعوان المصلحة للإجراءات القانونية لعملية الرقابة حيث تم إشعار المكلف بالإشعار بالتسوية نموذج C4 بتاريخ 2016/01/15 وقد أمهل المكلف مدة 30 يوما لرد على هذا الإشعار وبعد تلقي عملية الرد تبين بأنه لا يحوي معلومات أو مبررات تفيد إلغاء أو تخفيض هذا الإقتراح وعليه تم التمسك بالرأي الأول وتم إصدار جدول فردي كما هو مبين أعلاه.

الحالة الثانية :

أثناء مراقبة ملف جبائي لمكلف بالضريبة خلال سنة 2015 قام باقتناء استثمار يتمثل في شاحنة مبلغ الاقتناء 758000000 بتاريخ 2015/2/12 ومن خلال المعاينة الميدانية التي اعدتها موظفي المفتشية بمحضر رقم 2015/63 والذي يبين اعتراف المكلف بالتنازل عن هذه الشاحنة بتاريخ 2015/2/7 .

ومن شروط حسم الاستثمارات بقاءها في ذمة المؤسسة لمدة 5 سنوات ونظرا لعدم احترام هذا الشرط وعدم قيام المكلف بإرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوم وعليه قامت المصلحة بتسوية وضعية كما يلي

$$13345000 = 17\% * 785000000 \dots\dots\dots (1)$$

$$33362.5 = 25\% * 133450 \dots\dots\dots (2)$$

بعد ارسال اشعار بالتسوية نموذج C4 يبين التسوية اعلاه قامت المصلحة بالانتظار لمدة 30 يوم حيث قام المكلف بالرد على الاشعار بالتسوية بالموافقة وعليه اصدرت المصلحة في حق المكلف جدول فردي تحت رقم 2015/24 بتاريخ 2015/2/20 يتضمن مبلغ ضريبة الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع 1+2

$$166812.5 = 33362.5 + 13345000$$

خلاصة :

قام المكلف بالضريبة بالتنازل عن استثمار بعد فترة قصيرة من امتلاكه في حين أن شروط الحسم للاستثمارات تقتضي بقاء الاستثمار في ذمة المؤسسة لمدة 5 سنوات وعليه قامت المصلحة بمطالبة المكلف باستيراد الرسم على القيمة المضافة الذي تم حسمه نتيجة شراء الشاحنة وفق الاجراءات المبينة اعلاه .

الحالة الثالثة :

قائمة المصلحة بمراقبة ملف لمكلف بالضريبة قام بإقتناء استثمار يتمثل في رافعة وخلاطة اسمنت بمبلغ 650000000 وباعتبار أنه يمتلك اعتماد من طرف الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار حيث قام بإقتناء هذه الاستثمارات بالاعفاء من الرسم عن القيمة المضافة خلال شهر جانفي 2013

من خلال المعاينة الميدانية التي قام بها أعوان مفتشية الضرائب للتأكد من الوجود الفعلي للعتاد حيث لم يتم العثور عليه وقاموا بتحرير محضر في ذلك تم رقم 2014/47 يثبت الغياب الكلي للعتاد وعندها تم تسوية وضعية المكلف واسترجاع الرسم على القيمة المضافة كما يلي :

$$110500000 = 17\% * 650000000 \dots\dots\dots (1)$$

$$1625000 = 25\% * 110500000 \dots\dots\dots (2)$$

$$112125000 = 1625000 + 110500000 \quad 2+1$$

ارسلت المصلحة اشعار بالتسوية نموذج C4 رقم 2014/74 بتاريخ 2014/5/5 وبعد انتظار المدة القانونية 30 يوما ولم تتلق المصلحة اي رد من المكلف عندها يعتبر هذا الاشعار مقبولا ضمينا بعدها قامت المصلحة باصدار جدول فردي رقم 2014/95 يتضمن تسديد المبالغ الخاصة بالرسم على القيمة المضافة (1+2) = 112125000 .

خلاصة :

من خلال هذه الحالة لما ورد اعلاه فإن المكلف قام بالتنازل عن إستثمارات تم إقتنائها عن طريق الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار أي خارج الرسم على القيمة المضافة أن هذا الامتياز الذي إستفاد منه المكلف مقابل القيام بإستثمارات وتوظيف عمال وغيرها في حين أن المكلف تنازل عن هذه الاستثمارات لم تستغل في الوجهة المخصصة لها . من خلال المعاينة الميدانية التي قام بها أعوان مفتشية الضرائب عندها قامت المصلحة بإتباع الإجراءات القانونية لإسترجاع الرسم على القيمة المضافة المحسوم نتيجة إقتناء هذه الإستثمارات كما هو موضح أعلاه.

قائمة المراجع

أولا : الكتب

- 1- سوزي عدلي ناشد " الوجيز في المالية العامة " الدار الجامعية للنشر 2000
- 2- غازي عبد الرازق النقاش , المالية العامة , دار وائل, طبعة الثانية ,الأردن 2001 ,
- 3- عبد الكريم صادق ، " النظم الضريبية " الدار الجامعية ، القاهرة ، 1986
- 4- حمد حمو ،منور أوسرير، جباية المؤسسات ،الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ،الجزائر 2009
- 5- حمدي سليمان، الرقابة الجبائية والمالية على الأجهزة الحكومية ،مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998
- 6- عبد المنعم فوزي،المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى ، منشأة المعارف، الإسكندرية
- 7-الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2015

ثانيا : المذكرات

- 1- حميداتو صالح ،دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية ،دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،السنة 2012/2011
- 2- سليمان عتير "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2012/2011،
- 3- كحلة عبد الغني "تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2012/2011،

ثالثا : المجالات

- 1- ناصر مراد ,الإصلاحات الضريبية في الجزائر , مجلة الباحث جامعة قاصدي مرباح ,ورقلة , العدد 02 2003

رابعا : الملتقيات

- 1- ولهي بوعلام "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر"، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009،

خامسا : القوانين والنصوص

- 1- قانون الرسم على رقم الأعمال 2017، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 01
- 2- قانون الرسوم على رقم الاعمال الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 05
- 3- قانون الرسوم على رقم الاعمال 2017 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 23 و 21
- 4- قانون الإجراءات الجبائية¹ المديرية العامة للضرائب ، 2014 ، المادة 18، 21، 20،
- 5- المادة 20 مكرر:محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و معدلة بموجب المادة 24 من

قانون المالية لسنة 2010

الخاتمة :

من خلال هذه الدراسة يتضح لنا أن لكل من المكلف والإدارة الجبائية حقوق وواجبات، في حين أصبح المكلف يتهرب من دفع مستحققاته الواجبة عليه معتبرا في ذلك أن الإدارة الجبائية نظاما تعسفيا، إلا أن هذه الأخيرة تحرص على الالتزام بالتشريعات والنصوص القانونية، كما على المكلف الالتزام بها حتى تكون العدالة بين الطرفين ومن هنا وجب على الدولة إيجاد نظام فعال توكل إليه مهمة الرقابة الجبائية والمتمثلة في مديرية الضرائب التي تحاول قدر المستطاع التحكم في المداخل الجبائية، من خلال المراقبة المكلفين بالضريبة، حيث تعتمد أثناء قيامها بعمليات التحقيق على محاسبة المكلف والتي تختلف حسب النشاط كما أن دور النظام الرقابي لا يتوقف عند التضييق والرقابة بل يسعى كذلك إلى إعلام المكلف بمختلف الحقوق المخولة له، بهدف حمايته من أي تعسف قد يحدث في حقه، بالإضافة إلى إرشاده إلى الالتزامات والواجبات المفروضة عليه، كون أن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الضريبي الجزائي تصريحيًا، ومنه فإنها تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

إن وجود طاقم إداري كفء مع توفر كل ما هو ضروري لعملية الرقابة الجبائية يسهل على مصالح الضرائب اكتشاف التهرب الضريبي مهما كان نوعه، وبالإضافة إلى كل ما سبق وبعد التعرض للدراسة التطبيقية يتضح لنا دور الرقابة الجبائية في اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة سهوا أو عمادا ونتائجها التي تؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي.

*نتائج الدراسة:

بعد معالجتنا لمختلف جوانب البحث بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج التالية:

- 1- تعد الرقابة وسيلة جديدة للمتابعة في ظل النظام التصريحي، لان المكلف من يقوم بتحديد أسس فرض الضريبة عن طريق التصريح بها للإدارة الجبائية، وبالتالي ومن خلال الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هاته التصريحات المكتوبة وضمنان مصداقيتها.
- 2- عمل الرقابة الجبائية على المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والتملص من دفعها وحمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال.

- 3- تفرض الرقابة الجبائية بأدواتها كوسيلة لمكافحة الممارسات ويعتبر هذا الهدف حاليا من أولويات الإدارة الجبائية إلا انه غير كافى.
- 4- إن عملية التحقيق المحاسبي تبقى محدودة رغم فعاليتها في اكتشاف التجاوزات المالية والمحاسبية التي يقوم بها المكلف لكونها لا تغطي جميع فئات المكلفين بالضريبة.
- 5- بما أن الرسم على القيمة المضافة يعتمد على نظام الفوترة والحسم يكون مبني على أساس تلك الفواتير بحيث هذا الأخير يحمل بالمغالطات فهنا تكمن صعوبة مراقبتها.

*التوصيات والاقتراحات:

- 1- تبسيط النظام الجبائي مع ضرورة إخضاع كل الملفات للرقابة سيما ما يخص الرسم على القيمة المضافة, مع تخفيض نسبة هذا الرسم.
- 2- ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد ومعالجة مختلف ثغرات النظام الضريبي الجزائري.
- 3- التفكير في الانتقال من النظام التصريحي إلى نظام الاقتطاع من المصدر, وهذا لكون درجة الوعي من المكلفين لم ترقى إلى حد يسمح لهم بالإحساس بدور وأهمية الضريبة في حياة الفرد والمجتمع إلى جانب القيام بالدور التحسيسى لهذه الأهمية, لإمكانية العودة إلى نظام التصريح من جديد.
- 4- تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية, من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا.
- 5- ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم.
- 6- ادخال نظام الاعلام الالى وربط شبكات لتبادل المعلومات بين المؤسسات وادارة الضرائب
- 7- ضرورة تدخل مصلحة الدرك والشرطة لمراقبة السلع والخدمات بحيث تسلم نسخة على الفاتورة وتسليمها الى ادارة المفتشية المخولة اقليميا (الحد من ظاهرة فواتير الطريق)
- 8- اعداد نظام ربط معلومات بين الجمارك وادارة الضرائب لتسهيل تبادل المعلومات
- 9- تشديد الرقابة من طرف ادارة الجمارك والتجارة والضرائب على عملية الفوترة