



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



Γ

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة دروس في مقياس:

المراجعة و التدقيق الجبائي

موجهة لطلبة ماستر 1 تدقيق و محاسبة

من إعداد:

الدكتور. مرداسي شوقي

أستاذ محاضر بجامعة أم البواقي

السنة الجامعية: 2020/2019





قائمة الجداول

- الجدول رقم 01: أهداف كل من المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية..... 11
- الجدول رقم 02: تسوية الرسم على القيمة المضافة..... 65
- الجدول رقم 03: تسوية الرسم على النشاط المهني..... 67
- الجدول رقم 04: تسوية ضريبة على أرباح شركات..... 69
- الجدول رقم 05: تسوية الرسم على القيمة المضافة المدمجة..... 70
- الجدول رقم 06: مجموع حقوق و غرامات..... 71
- الجدول رقم 07: تسوية رسم على قيمة مضافة TVA النهائي (الحالة 1)..... 72
- الجدول رقم 08: تسوية الرسم على النشاط المهني TAP النهائي (الحالة 1)..... 74

- الجدول رقم 09: تسوية الرسم على القيمة المضافة المدمجة النهائي (الحالة 1).....75
- الجدول رقم 10: مجموع الحقوق والغرامات النهائي (الحالة 1).....76
- الجدول رقم 11: جدول تخفيض المصاريف الخاصة بالسيارة 2012 (الحالة 2).....80
- الجدول رقم 12: جدول تخفيض المصاريف الخاصة بالسيارة 2012 (الحالة 2).....81
- الجدول رقم 13: اعادة تأسيس رقم الاعمال (الحالة 2).....82
- الجدول رقم 14 : تسوية الوعاء الضريبي لـ TAP (الحالة 2).....83
- الجدول رقم 15 : تسوية الحقوق و الغرامات لـ TAP (الحالة 2).....83
- الجدول رقم 16: تسوية الوعاء الضريبي لـ TVA (الحالة 2).....84
- الجدول رقم 17 : تسوية الحقوق و الغرامات لـ TVA (الحالة 2).....84
- الجدول رقم 18 : تسوية الوعاء الضريبي لـ IRG (الحالة 2).....85
- الجدول رقم 19 : تسوية الحقوق و الغرامات لـ IRG (الحالة 2).....85
- الجدول رقم 20 : تسوية الحقوق و الغرامات لـ IRG (الحالة 2).....85
- الجدول رقم 21 : اعادة تأسيس الارادات السنوية (الحالة 3).....90
- الجدول رقم 22 : تسوية الوعاء الخاص بالمداخيل (الحالة 3).....90
- الجدول رقم 23 : تسوية الحقوق و الغرامات (الحالة 3).....91

قائمة الأشكال

- الشكل رقم 01: أنواع الرقابة الجبائية.....5
- الشكل رقم 02: التكلفة الجبائية.....09
- الشكل رقم 03: تحديد النتيجة الجبائية إنطلاقاً من النتيجة المحاسبية.....11

فهرس المحتويات

- قائمة الجداول أ
- قائمة الأشكال..... ب
- فهرس المحتويات ث
- تمهيد 1

المحور الأول: الاطار المفاهيمي لعملية المراجعة الجبائية

- 3.....تمهيد
- 3.....1- مفهوم الرقابة الجبائية و اهدافها
- 5.....2- انواع الرقابة الجبائية و أسبابها

المحور الثاني:علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

- 7.....تمهيد
- 7.....1. علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى
- 7.....1.1. المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية
- 8.....1.2. المراجعة الجبائية و المراجعة الداخلية
- 8.....1.3. المراجعة الجبائية و المراجعة الخارجية
- 9.....1.4. المراجعة الجبائية و الاستشارة الجبائية
- 9.....1.5. المراجعة و التسيير الجبائي
- 10.....1.6. المراجعة الجبائية ومستويات المراجعة
- 10.....2. خصائص وانتقادات المراجعة الجبائية:
- 10.....1-2 خصائص المراجعة الجبائية
- 12.....2-2 الإنتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية

المحور الثالث: أشكال المراجعة الجبائية وفق التشريع الجزائري

- 14.....أولا - أشكال الرقابة الجبائية
- 14.....1. التحقيق المصوب أو الرقابة شكلية
- 15.....2. رقابة على الوثائق
- 15.....3. التحقيق في المحاسبة VC
- 16.....4. التحقيق المصوب في المحاسبة VCP
- 17.....5. التحقيق المعق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE

- 18.....ثانيا- إجراءات عملية التحقيق الجبائي
- 18.....1. الأعمال الأولية لعملية التحقيق:
- 20.....2. الأعمال الميدانية لعملية التحقيق الجبائي.
- 21.....3. إجراءات ما بعد التقويم.
- 23.....4. إصدار الأوردة وتحرير التقرير النهائي.

المحور الرابع: النظام الضريبي الجزائري وأهم ضرائبه ورسومه

- 25.....تمهيد
- 25.....1- مفهوم النظام الضريبي ومكوناته
- 25.....1-1 المفهوم
- 26.....2-1 مكونات النظام الضريبي
- 26.....2- أهداف النظام الضريبي.
- 26.....1-2 الهدف المالي.
- 27.....2-2 الهدف الاقتصادي.
- 27.....3-2 الهدف الاجتماعي.
- 27.....3- أنواع الضريبة.
- 27.....1-3 الضرائب المباشرة.
- 28.....2-3 الضرائب غير المباشرة.
- 28.....4- أهم الضرائب و الرسوم في النظام الضريبي الجزائري.
- 28.....1-4 الضريبة على الدخل الاجمالي IRG.
- 36.....2-4 الضريبة على أرباح الشركات IBS
- 43.....3-4 الرسم على النشاط المهني TAP
- 49.....4-4 الرسم على القيمة المضافة TVA.
- 59.....5-4 الضريبة الجزائرية الوحيدة. IFU.

المحور الخامس: حالات تطبيقية لبعض أنواع المراجعة الجبائية

- تمهيد 62
- أ. الحالة الأولى : التحقيق في المحاسبة.....62
دراسة مؤسسة خدماتية لاستيراد وتصدير قطاع الغيار الخاضعة للتحقيق المحاسبي
- أ. الحالة الثانية: التحقيق المعمق في المحاسبة77
دراسة ملف مؤسسة بناء و أشغال عمومية خاضعة للرقابة المحاسبية
- أ. دراسة حالة3: للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASF86
دراسة ملف مؤسسة (صيدلية)خاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASF
- قائمة المراجع.....92

تمهيد:

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة و الخاصة، ولذلك أوجب على المكلفين بالضريبة إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة، لأن في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، لأن بعض المكلفين بالضريبة يرون أن الضريبة قيد على أموالهم وحررياتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة أو التهرب منها.

وسعى من طرف القانون للمحافظة على حقوق الخزينة عن طريق الرقابة الجبائية التي تعد أحد أهم الإجراءات في المحافظة على المال العام، فقد وضع المشرع الجزائري أدوات قانونية، تتمثل في مجموعة الإجراءات و الوسائل التي يعتمد عليها الاعوان الرقابيون في القيام بالعملية الرقابية، ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية في كشف و محاربة الممارسات الغير شرعية، لتأتي هاته المطبوعة لمقياس المراجعة و التدقيق الجبائي المقرر لمستوى أولى ماستر تخصص تدقيق ومحاسبة حيث إحتوت على محاور البرنامج الرسمي المقرر من قبل اللجنة البيداغوجية الوطنية لتخصص علوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، مع بعض الإضافات الضرورية لكي يستفيد و يتعمق الطالب أكثر في هذا الميدان، خاصة ما يتعلق بمحور أهم الضرائب و الرسوم في النظام الجبائي الجزائري وفق آخر تحيين وهو قانون المالية التكميلي لسنة 2020، إذ المجال الجبائي يتطلب تحيين دوري للمعلومات وفق المستجدات القانونية و التشريعية، و التدقيق الجبائي يتطلب دراية كافية بالضرائب و الرسوم و حدثها المنشأ و كيفية التصريح بها و قت التصريح، بمعنى آخر الجانب الإجرائي مهم للغاية في عملية المراجعة، و ختمت المطبوعة بدراسة حالات تطبيقية حقيقية مستخرجة من مصلحة البحث و المراجعات على مستوى مديرتي الضرائب لولاية سكيكدة و ولاية أم البواقي على التوالي مع بعض التبسيط لكي يستوعبها المتلقى المبتدأ و يأخذ فكرة واضحة عن عملية المراجعة و التدقيق الجبائي لذا راينا من الضروري أن نخصص هذا الفصل لدراسة الرقابة الجبائية الذي سوف نبرز فيه الاطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، من مفهوم، اهداف، انواع، والهياكل المكلفة بالرقابة لجبائية، ثم نستعرض أهم أدواتها بالإضافة الى مراحل القيام بها ومختلف الوسائل المخولة للقيام بها.

المطبوعة قسمت للمحاور الخمس التالية:

- المحور الأول: الاطار المفاهيمي لعملية المراجعة الجبائية؛
- المحور الثاني:علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى؛
- المحور الثالث: أشكال المراجعة الجبائية وفق التشريع الجزائري؛
- المحور الرابع: النظام الضريبي الجزائري وأهم ضرائبه ورسومه؛
- المحور الخامس: حالات تطبيقية لبعض أنواع المراجعة الجبائية .

المحور الأول: الاطار المفاهيمي لعملية المراجعة الجبائية

تمهيد:

لطالما إرتبطت الغاية من أية عملية رقابة باعتبارها وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ، والعمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها، وما الرقابة الجبائية إلا نوع من أنواع الرقابة، إلا أنها تختص بأهداف وأنواع وهيكل خاصة بها دون غيرها من أنواع الرقابة.

1- مفهوم الرقابة الجبائية و اهدافها

إن الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية للمحافظة على المال العام من الضياع، ولهذا سنحاول في هذا المطلب إيضاح كل من مفهومها والاهداف التي تصبو الي تحقيقها.

اولا : مفهوم الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية لها مفاهيم عديدة ومتنوعة تختلف من باحث لأخر، ومن اجل الالمام بكل معاني الرقابة الجبائية سوف نتطرق إلى بعض التعريفات التي قدمت لها كمايلي :

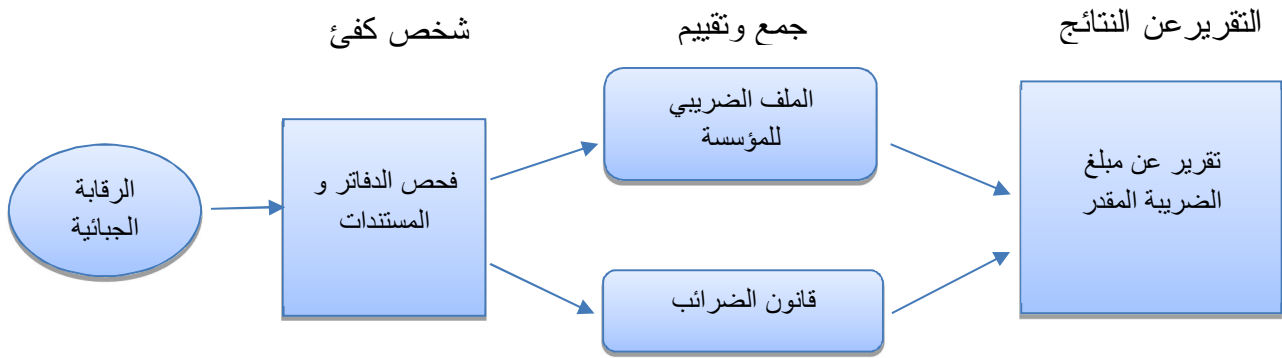
- **التعريف الاول:** تعرف الرقابة الجبائية على أنها عبارة عن " مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية،قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التندلسية التي ترمي الى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها"¹
- **التعريف الثاني:** ويمكن تعريفها أيضا على أنها : " تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة و مصداقية المحاسبة من حيث الشكل و المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في المضمون لمؤسسة ما ، ويتحقق من صحة و دقة العمليات و ارصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر وكذا التأكد من وعاء مختلف الضرائب خلال سنوات التحقيق واجراء التعديلات المصرح بها".
- **التعريف الثالث:** بالإضافة إلى التعريفين السابقين يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات وكل السجلات و الوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا

ذو شخصية طبيعية او معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية².

- لقد تنوعت التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية، كما اختلفت وجهات نظر الكتاب في مجال تحديد وتعريف موحد ودقيق يختص بالرقابة الجبائية ، وبالرغم من ذلك الا ان أغلبهم يتفقون على المعنى العام للرقابة الجبائية الذي يمكن ايضاحه في التعريف التالي: الرقابة الجبائية هي مجموعة من عمليات و الإجراءات التي تقوم من خلالها الادارة الجبائية بفحص تصريحات و مستندات و وثائق المكلفين، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، بهدف التأكد من مدى صحة و مصداقية هذه التصريحات، بالضافة الى فحص المحاسبة من حيث الشكل و المضمون من اجل اكتشاف الممارسات التدلسية ، وفيالاخير يتم اتخاذ الاجراءات العقابية الازمة.

كما يمكن تلخيص التعاريف السابقة في الشكل التالي :

الشكل رقم (1) : الرقابة الجبائية



المصدر : سمية براهمي وميادة بلعاش - بحوث اقتصاديات عربية - العددان 27-28 - صيف خريف 2014 .

ثانيا : اهداف الرقابة الجبائية

بناء على التعريفات السابقة للرقابة الجبائية يتضح لنا أن هناك مجموعة من الاهداف التي تسعى السلطات الجبائية الى تحقيقها والتي تتمثل أساسا في:

أ- الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة كافة التصرفات المالية للمكلفين القوانين و الانظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الاخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أي انحراف او مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

ب- الهدف الاداري:

إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي كبير في زيادة الفعالية و الأداء ويمكن تحديدها في النقطتين التاليتين:

- تحديد الانحرافات وكشف الاخطاء يساعد الادارة الجبائية في المعرفة و الالمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

ج- الهدف المالي و الاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الاموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الاشكال، وبالتالي زيادة الاموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية.

د- الهدف الاجتماعي:

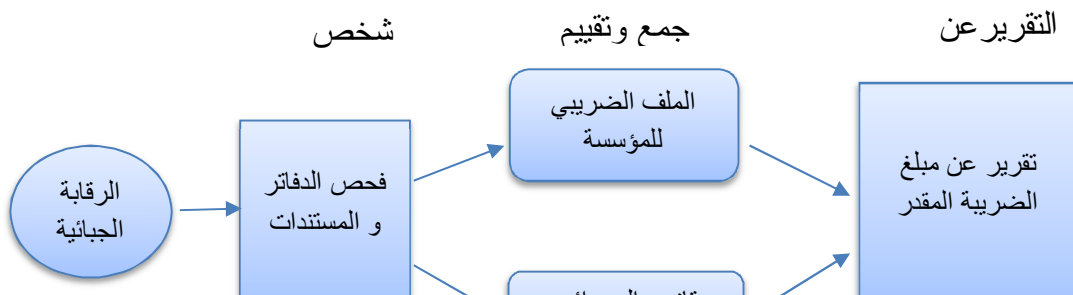
على المستوى الاجتماعي نجد أن الرقابة الجبائية تلعب دورا هاما في:

- مكافحة انحراف المكلف بشتى أنواعها وبالتالي تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن أي قصور في تطبيق القواعد الضريبية.
- ضمان تطبيق قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين الأفراد وبالتالي تحقيق العدالة الاجتماعية و الجبائية ما بين المكلفين وارساء مبدأ المساواة في دفع الضريبة.

2- انواع الرقابة الجبائية و أسبابها

تنقسم الرقابة الجبائية الى عدة أنواع على أساس طبيعة الدور الذي يختص بها كل نوع منها، حيث يتوجب استعمال هذه الأنواع في الوقت المناسب، للتأكد من صدق ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و سنعود لهذه النقطة المتعلقة بأنواع أو أشكال الرقابة الجبائية في المحور الثالث من هذه المطبوعة و سنكتفي بعرض شكل مبسط لأنواع الرقابة الجبائية وسنعود لها بأكثر تفصيل في المحور الثالث مثلما سبق الذكر.

الشكل 1 : أنواع الرقابة الجبائية



المصدر : من إعداد الباحث

المحور الثاني: علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

تمهيد:

من خلال المحور الأول للبرنامج تعرضنا للإطار المفاهيمي الخاص بالمراجعة الجبائية، و منه أمكننا تمييز بعض الخصائص لهاته المراجعة عن باقي المراجعات الأخرى، و هو ما يجعلها محل إنتقاد أو تمييز خاص من باقي المراجعات الأخرى، و هذا ما نحاول إضاحه في هذا المحور من البرنامج المقرر لتخصصكم، وهذا من خلال النقطتين الرئيسيتين التاليتين:

- علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

- خصائص و انتقادات المراجعة الجبائية

1- علاقة المراجعة الجبائية بالمراجعات الأخرى

سيتم دراسة علاقة المراجعة الجبائية مع ست (06) من المراجعات

1-1 المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية:

هذان النوعان متشابهان من حيث منهجية المراجع، لأنهما ينطلقان من أنظمة المعلومات داخل المؤسسة، و ذلك لأن المراجع المحاسبي في بداية مهمته يبدأ في تقييم نظام الرقابة الداخلية، و بهذه المراجعة المحاسبية يمكن التحقق من صحة حسابات الديون الجبائية للمؤسسة و هذا للتحقق من قانونية الحسابات المالية.

غير أنه بالتوازي بين أعمال المراجع الجبائي و المراجع المحاسبي تسمح للأول من الإعتماد على الأعمال المنجزة من طرف الثاني، وبالتالي أعمال المراجعين متكاملتين، فأعمال المراجع المحاسبي يطغى

عليها جانب المبادئ و المعايير المحاسبية، أما المراجعة الجبائية يكون السائد فيها هو الجانب القانوني الإجرائي.

2-1 المراجعة الجبائية و المراجعة الداخلية :

المراجع الداخلي لا يقوم بفحص الوضعية الجبائية للمؤسسة، لكن باستطاعته أن يدون آراءه في شكل ملاحظات حول النظام الجبائي المتبع في الكيان، لتكن هاته الملاحظات في يد الإدارة العليا.

3-1 المراجعة الجبائية و المراجعة الخارجية:

المراجعة الجبائية تقوم بها مصالح الإدارة الجبائية و المراجعة الخارجية يقوم بها محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية العامة للمساهمين (شخص معنوي)، و كل مراجعة مستقلة عن الأخرى، غير أن المراجع الخارجي يبدي آراء أو تحفظات على طريقة التصريحات و أساسها و حدثها المنشأ إضافة لوقتها، أي بعبارة أخرة يبدي رأي فني محايد على النظام الجبائي، بينما المراجع الجبائي متمثلا في الإدارة الجبائية يمكن أن تستعين بجزء (ليس كل) من تقرير المراجع الخارجي لإثبات علة دفع تصريح تكميلي أو تصحيحي أو إثبات حساب معين، و يمكن القول أن التقنيات المستخدمة من قبل المراجعين فهي جد متقاربة، لكن كل مراجع له إطاره القانوني الذي يحكم عمله.

4-1 المراجعة الجبائية و الاستشارة الجبائية:

المراجعتان متشابهتان لحد بعد مع إختلاف تبعية كل مراجع، فالمراجع الجبائي هو موظف لدى الإدارة الجبائية بينما المستشار الجبائي هو شخص مستقل يستعين به الكيان للقيام بتحليل الواقع الجبائي للمنظمة بغية تقديم حلول قانونية له و من ثمة رسم إستراتيجية يسير بها جبائية

المنظمة، بإعطاء حلول واقتراحات بناء على الملاحظات و المشاكل المستخرجة.

5-1 المراجعة و التسيير الجبائي :

تسمح المراجعة الجبائية بتحديد الإلتزامات الجبائية للمؤسسة و توضيح الإستراتيجية الجبائية لها، و ذلك لغرض أن يكون التسيير الجبائي أكثر فعالية من أجل تدنية التكاليف الجبائية، بالنظر أن الضريبة هي تكلفة يجب أن تسيير بعقلانية و طريقة مثلى، إذ أن التكلفة الجبائية معطاة بالعلاقة التالية:

الشكل رقم 02: التكلفة الجبائية

التكلفة الجبائية = مجموع الضرائب و الرسوم + تكاليف الأخطاء الجبائية + التكلفة الإدارية + التكلفة الملحقة

- * التكلفة الإدارية: هي تكلفة التسيير الداخلية في حالة تأدية الواجبات الجبائية
- * التكلفة الملحقة: هي التكلفة المالية (العقوبات الجبائية في حالة الخطأ)
- و عليه فالتسيير الجبائي يسهم في تحقيق الأهداف التالية:
- التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار جبائية غير معروفة.
- التحقق من أن المؤسسة لن تدخل في نزاعات جبائية مع الإدارة الضريبية و العمل على تفاديها.
- البحث عن حلول قانونية للوصول لبيانات تسمح بتخفيف العبء الضريبي عن طريق ما يسمى التخطيط الضريبي.
- أما المراجعة الجبائية فهي بمثابة الوجه المقابل للتسيير الجبائي، فهي تقوم بمراجعة هذا التسيير و التأكد من مدى قانونيته و مطابقته للإجراءات و التعليمات و التشريعات سارية المفعول حين تطبيق هذا التسيير.

6-1 المراجعة الجبائية ومستويات المراجعة:

تتمثل مستويات المراجعة حسب الترتيب التالي: مراجعة المطابقة ، مراجعة المرودية مراجعة التناسق،مراجعة الفرصة ، مراجعة القابلية.

فإن للمراجعة الجبائية مستويات هي:

- **مراجعة الأمان:** هذا المستوى يهدف إلى تحليل نقدي لاحترام الإجراءات الجبائية و كذا السياسات و التسيير الجبائي.
- **مراجعة المصدقية:** يهدف هذا المستوى إلى التحقق من مصداقية المعلومات المستعملة من طرف أصحاب القرار داخل المؤسسة، إضافة إلى تقييم أداء الرقابة الداخلية للعناصر الجبائية.
- **مراجعة الفعالية :** يهدف هذا المستوى إلى الحكم على فعالية التسيير الجبائي ككل من منظور الأمن و الأداء.

2- خصائص وانتقادات المراجعة الجبائية:

2-1 خصائص المراجعة الجبائية:

إن أهم مايميز المراجعة الجبائية من خصائص يمكن اختصاره في الآتي:

- إن المراجعة المحاسبية هي وثيقة الصلة بالمراجعة الجبائية، حيث أن المراجعة المحاسبية لا يمكن أن تهمل المسائل الجبائية.
- مهمة المراجعة الجبائية مستقلة و مجهزة بأهداف خاصة تستجيب للتطلعات التي يريدتها المسير في الميدان الجبائي، و تأتي هذه المهمة من كون الجبائية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة أنظمة منها ما يتعلق بالمحاسبة و منها ما يتعلق بالقانون. و منها نشأت العلاقة بين المحاسبة و الجبائية ، حيث أن استغلال التشريع الجبائي يعطي مصداقية أكبر للكتابات المحاسبية، باعتبار أن الربح المحاسبي ماهو إلا أساس الربح الجبائي، لذلك وجب على المؤسسة أن تتجنب حالات رفض المحاسبة من طرف المراجع الجبائي و المحددة في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية تتمثل فيمايلي:

- عنما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 9-10-11 من القانون التجاري و للنظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
 - تتضمن المحاسبة أخطاء و إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات المرتبطة بالعمليات المحاسبية.
- أما تحديد النتيجة الجبائية فيكون بناء على النتيجة المحاسبية مثلما حدده الجدول (09) من الرزنامة الجبائية (la laisse fiscale) و يمكن تلخيص هذا الجدول في الشكل التالي.

الشكل رقم(03): تحديد النتيجة الجبائية إنطلاقا من النتيجة المحاسبية

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المرفوضة جبائيا - التخفيضات -
خسائر السنوات السابقة.

و بصفة خاصة يمكن القول أنه لا يمكن القول أنه لا يمكن تصور مراقبة قانونية جبائية دون مراقبة قانونية محاسبية و العكس صحيح و هو مايتجلى من خلال أهداف كل منهما.

الجدول رقم(01): أهداف كل من المراجعة الجبائية و المراجعة المحاسبية

أهداف المراجعة الجبائية	أهداف المراجعة المحاسبية
- تقترح المراجعة الجبائية تشخيصا للفعالية القانونية حيث تكون المؤسسة بحاجة متزايدة لها	- إثبات للحسابات+ رأي فني + إعداد التقرير
- تفرض المراجعة الجبائية : *تقديم الميزانية بصورة جبائية سليمة. * مراعاة الخصائص القانونية و الفعالية	- تتجز المراجعة المحاسبية بمراعاة الخصائص التالية: *القانونية،المصداقية،الحيطة و الحذر،الصورة الصادقة

<p>- المراجعة الجبائية إلزامية بقوة القانون و هي الوجه المقابل للنظام الجبائي التصريحي</p>	<p>- المراجعة المحاسبية تدخل في الإطار القانوني لمحافظ الحسابات الذي ينتهي بإثبات قانوني للحسابات</p>
<p>- عمل المراجعة الجبائية ذات إلزام قانوني مقيد بوقت و مواعيد محدد.</p>	<p>- مهمة المراجعة المحاسبية الخارجية هي إصدار رأي فني محايد حول القوائم المالية تقدم للجمعية العامة للمساهمين دون تحمل مسؤوليتها، و على إدارة المؤسسة رفع التحفظات إن وجدت.</p>
<p>- مخرجاته تجر عنه دفع التصحيحات مع غرامات الوعاء + غرامات التحصيل أو الدخول في نزاع مع المكلف بالضريبة</p>	<p>- نتائجها تأخذ بعين الاعتبار الواقعية (الأخطاء التي تمس وضعية المؤسسة من ناحية القوائم المالية)</p>

المصدر: من إعداد الباحث

2-2 الإنتقادات الموجهة للمراجعة الجبائية:

يمكن ذكر أهم الإنتقادات لهاته المراجعة في النقاط التالية:

*محدودية المراجعة الجبائية من حيث الشمولية: إن محدودية المراجعة الجبائية تنصب كلها على جزئية المراجعة الجبائية، حيث أنها لا تأخذ بعين الإعتبار كل الجوانب للمؤسسة مما يجعلها مقتصرة على الجانب الجبائي فقط، خاصة إذا علمنا أن موارد الجانب الجبائي محدودة جدا، و بالتالي يكون هناك تحديد لاختيارات و اعداد لأولويات بين مختلف أشكال المراجعات لأن هناك تداخلا بين المستشار الجبائي و محافظ الحسابات ، حيث يعمل كل منهما على الاجابة عن الإهتمامات الجبائية للمؤسسة.

***محدودية المراجعة الجبائية من حيث التوقيت:**

في بعض الأحيان عملية المراجعة الجبائية للمؤسسة خلال السنة تؤدي لعرقلة السير الحسن لبعض الوظائف خصوصا المتعلقة منها بالجانب المحاسبي و المالي، مما يخلق اضطرابا على بعض القرارات المهمة داخل المؤسسة.

***محدودية المراجعة الجبائية من حيث الخصوصية :**

بما أن المحاسبة و الجبائية عنصران متكاملان و بما أن الجبائية عنصر من المحاسبة فإن القيام بالمراجعة المحاسبية يؤدي بالضرورة إلى القيام بالمراجعة الجبائية و لو أنها جزئية من المراجعة المحاسبية، ولذلك فمن المنطقي التساؤل حول مدى استقلالية المراجعة الجبائية و قابلية الجبائية لأن تكون ذات هدف لمراجعة خاصة.

المحور الثالث: أشكال المراجعة الجبائية و إجراءاتها وفق التشريع الجزائري

تمهيد:

أهم أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري أربع (04) حددها قانون الإجراءات الجبائية في مواده 18، 19، 20، 21 وهي التحقيق في المستندات، التحقيق المصوب، التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ولكل شكل من أشكال المراجعة شروط و حيثيات و مدد إجرائية يجب التقيد بها، و كذلك ضمانات تمنح للمكلف بالضريبة لكي لا يكون تعسف من قبل الأعوان المراجعين و كذلك لا يكون تعسف في استخدام الحق من قبل المكلف بالضريبة، كل هاته النقاط سندرسها في هذا المحور من البرنامج مع إضافات أخرى إن إقتضت الضرورة.

أولا - أشكال المراجعة الجبائية

1- التحقيق المصوب أو الرقابة شكلية :

لقد حددت المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية الشروط القانونية و الشكلية لممارسة هذا التحقيق، مع التنويه أن التحقيق المصوب و التحقيق في الوثائق شديدا التشابه و هناك مراجع تعتبرهما متماثلان، لكن التفرقة بينهما تكون من خلال الممارسة العملية، حيث تبدأ هذه الرقابة من استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية الموسعة من طرف المكلفين و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأنيئة من التصريحات G50 A و G50 وتلك المذكورة في التصريح السنوي ومع المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها و تهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وغالبا ما يشمل هذا التحقيق المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة عند تصريحهم برقم الأعمال التقديري في وثيقة ج12 أو بعد ورود معلومات عن المكلف بالضريبة تستدعي تغيير أسس الإخضاع الضريبي وذلك وفق الإجراءات التالية:

أ. **المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة إقامة، شهادة التصريح بالوجود البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

ب. **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

ت. الأخطاء المادية: التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة الصحيحة وأن كل بيان يخص الخانة متعلقة بها.

2- رقابة على الوثائق:

تعني مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مفتشيات الضرائب المعنية بإنتهاج فحص إنتقائي للتصريحات الوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها.

3- التحقيق في المحاسبة VC : هو التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة.

ويعني التحقيق في المحاسبة أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

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

يعني التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك بإصلاح هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على

حسابه وفي هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقاً تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

4- التحقيق المصوب في المحاسبة VCP : هو طريقة تم إستحداثها ضمن قانون المالية 2010 وهو لا يختلف عن التحقيق المحاسبي العادي من حيث الإجراءات، التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.

ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمثل بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير، مرفقا بميثاق حقوق وإلتزامات المكلف على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

كما يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله إبتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

5- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE :

ويقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام، يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان

المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى؛

- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر يوماً ابتداءً من تاريخ الإستلام؛

- يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو؛

- يمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح مجمل دخله؛

- ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف من جهة وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى؛ تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي.

ثانياً- إجراءات عملية التحقيق الجبائي:

حتى تتم عملية التحقيق على أحسن وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المرجوة منها، وضع المشرع مجموعة من الإجراءات ونص على إتباعها، علماً أن هاته الإجراءات تحين من سنة لأخرى (بمقتضى قوانين المالية العادية أو التكميلية) لسد الثغرات أو لرفع اللبس في تطبيق بعض المواد، خاصة المواد من 18 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي التالي سنذكر أهم إجراءات التحقيق الجبائي بمقتضى قانون المالية 2020.

إذ تقوم مصالح الرقابة الجبائية بتنظيم عملية التحقيق وتحضيرها، وذلك عن طريق إعداد برامج التحقيق والمصادقة عليه على مستوى نيابة مديرية العمليات الجبائية (في مديرية الضرائب أو مركز الضرائب)، وبعد ذلك تأتي عملية دراسة الملفات، وذلك للشروع في عملية التحقيق والتدخل بعين المكان لإجراء التحقيقات والفحوصات اللازمة من أجل القيام بعملية التقويم إن وجدت وإتباع الإجراءات التي تلي التقويم وصولاً إلى العمليات الختامية لعملية التحقيق.

1- الأعمال الأولية لعملية التحقيق:

تعتبر هذه الأعمال بمثابة تهيئة الأرضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وهي تتمثل في:

أ- إعداد برنامج التحقيق الجبائي:

أن مهمة البحث عن الأشخاص المعنيين بالضريبة من أملاك وتحديد هويتهم هي تابعة بشكل أساسي لاختصاص مصالح الأبحاث والمراجعة.

تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية للعمليات الجبائية (SDOF) بوضع برامج التحقيق الجبائي السنوي وذلك باقتراح المكلفين الواجب فيهم عملية الرقابة الجبائية، ثم تقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها حسب الحالة.

بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به.

ب - معايير إختيار ملفات التحقيق:

إن إختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أساس ومعايير عقلانية ووظيفية حتى تكون هناك عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق عليهم وتتمثل هذه المعايير في:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الآخريتين؛
 - تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم أعمال المصرح به؛
 - ضعف نسبة القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط وما هي النسب المسجلة في المنشآت المماثلة؛
 - تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي نتائج المصرح بها في الأربع سنوات الأخيرة؛
 - ملاحظة إستعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي؛
 - الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة.
 - ظهور مبالغ غير طبيعية في حسابات معينة (الزبائن،الموردون، المناولون مثلا)
- بالإضافة إلى النقاط السابقة فإن الإدارة الجبائية تقوم بالتحقق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق لها إن خضعت لرقابة جبائية (مرة في الأربع سنوات على الأقل لأخذ التقادم الجبائي بعين الإعتبار).

وتبقى هذه المعايير المذكورة على سبيل المثال وليس الحصر، فالقائمون باختبار الملفات لهم الحرية في إقترح الملفات التي يرونها ضرورية لإخضاعهم إلى التحقيق مع أخذ عنصر التقادم الجبائي كأهم عنصر كما سلف الذكر أعلاه.

ج- دراسة الملفات:

يقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات المكونة للمكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية قبل البدء في الأعمال الميدانية وتكون الغاية من دراسة الملفات البحث عن العناصر في تنفيذ التحقيق، يسحب المحقق الجبائي هذه الملفات بعد إظهار وثيقة، الأمر بمهمة التحقيق وإمضاء تعهد بأخذ الملف كما نص عليه القانون.

ج-1 الملف الجبائي: هو إجباري على كل مكلف بالضريبة ويحتوي على مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها، ويفتح في مقر نشاطه باسم المؤسسة.

ج-2 الملف الشخصي: هو خاص على الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف وهو كذلك إجباري ويفتح في الإدارة الجبائية التابعة لمقر سكن المكلف.¹

2. الأعمال الميدانية لعملية التحقيق الجبائي

بعد العملية الأولية لعملية التحقيق تأتي مرحلة الإنطلاق في عملية الرقابة الجبائية والتي تتم عن طريق:

- إرسال إشعار بالتحقيق.

- التدخل في عين المكان.

أ- إرسال إشعار بالتحقيق:

يجب إعلام المكلف الخاضع مسبقا قبل البدء في عمليات الرقابة، ذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل الإستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، ويمنح له أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ الإشعار، ويحتوي هذا الأخير على:

- الإسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح؛

- تاريخ وساعة البدء في التدخل بعين المكان؛

- إمكانية الإستعانة بالمكلف بمستشار من اختياره؛

- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها؛

- السنوات المعنية وهي السنوات غير متقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول ويجب أن يحتوي على ختم المصلحة التي تباشره وممضي من طرف المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم.

كما أتاح القانون الجبائي للمحقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة وتبقى هذه الرقابة وسيلة إستثنائية لمكافحة الغش الضريبي ويحرر المحقق محضر نهاية عمليات المراقبة ويمنح للمكلف أو ممثله نسخة منه.

ب- التدخل في عين المكان:

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة ويكون بإجراء محادثات مع المكلف الخاضع للرقابة حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها ويضع المحقق مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار القانوني للمؤسسة، كشوفات الربط الداخلية كسجل الإنتاج، محاسبة المواد، الإستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج، المحلات المسجلة في أموال الميزانية هل هي مؤجرة أم مملوكة.

يقوم المحققون أثناء التدخل بعين المكان بزيارة ورشات المؤسسة والقيام بعملية تجريبية للمنتج الذي تنتجه أو تقدمه كخدمة ويسمح هذا بتزويد المحققين بمعلومات جد مهمة يستفيدون منها للتأكد من صحة التصريحات المكلف بالضريبة خاصة بما يتعلق بمستلزمات إنتاج الوحدة من المنتج من مواد أولية أو ساعة عمل أو عدد الموظفين وهذا يعطي صورة واضحة عن الطاقة الإنتاجية لهذه المؤسسة ومردوديتها كما يمكن المحققين من معرفة الآلات والتجهيزات المكتسبة وكذا التكنولوجيا المستعملة.

3. إجراءات ما بعد التقويم.

من المهام الأولية الملقاة على عاتق المحقق التأكد من مطابقة الوثائق المصرح بها للواقع ومدى مصداقيتها وقد يتوصل هذا العون بعد قيامه بعملية التحقيق في المحاسبة إلى نتائج إما مطابقة للتصريحات المقدمة وأما مخالفة لها والتي تكون قد ارتكبت عن غير قصد.

وعلى المحقق بعد ذلك إبلاغ المكلف بالأخطاء والتجاوزات المعايينة من حيث الشكل والمضمون وعلى هذه الأخيرة الرد على العناصر والنقاط التي أشعر بها مع تسجيل ملاحظاته وذلك خلال فترة محددة قانونا والتي تقوم خلالها الإدارة الجبائية بواسطة أشخاص

معينين بالنظر فيها ودراستها وإتخاذ القرار بشأنها ضمن إبلاغ نهائي حيث تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

أ-1 **عمليات التحقيق في الوثائق المحاسبية:** تتمثل عملية التحقيق في المحاسبة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون²:

أ-2 **التحقيق من حيث الشكل:** يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود وإحترام التقييد بالوثائق المحاسبية خاصة الدفاتر الإلجبارية منها للتأكد من تاريخ ختمها والمصادقة عليها من المحكمة ومن كونها ممسوكة لما جاء به القانون التجاري في مادتيه 09 و10 وكذا وفق لمبادئ النظام المحاسبي المالي SCF.

ب- **التحقيق من حيث المضمون:** أي من حيث مدى جدية المكلف في مسك المحاسبة واكتشاف المخالفات والإغفالات التي تساعد على إعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة وإتخاذ العقوبات المترتبة عن تلك المخالفات.

ج- **مرحلة إعلام المكلف بنتائج التحقيق:** ويتم عبر ثلاث مراحل¹:

ج-1 **مرحلة إعلام المكلف بنتائج التحقيق:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً ومصاغ بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصياً مع وصل الاستلام أو عن طريق رسالة موصى بها، إضافة لذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية أي يقوم العون المدقق من خلال توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق.

كما قد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوماً كآجال قانونية تسمح للمكلف للرد على التبليغ الأولي في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقدير ويدافع عن حقوقه إن لاحظ هناك ظلم في تسوية وضعيته الجبائية وعلى العون المدقق الإلتزام بالرد على التوضيحات والملاحظات المقدمة في مراسلة المكلف.

ج-2 **التبليغ النهائي بنتائج التحقيق:** عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المدقق إنتهاء الآجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية ويكون في ذلك أمام حالتين يمكن حدوثهما:

- إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية المحددة في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها والعون المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف لأنه يعتبره قبولا ضمنيا.

- إما المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانونيا ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق أو إعتراضه عن الأسس المعدلة مدعما ذلك ببيانات ووثائق ترفق مع الرد المرسل.

وبمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة، ثم تحليلها نقطة بنقطة، للتأكد من أنها مؤسسة فعلا، وهذا من أجل أخذها بعين الإعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة، وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.²

4. إصدار الأوردة وتحرير التقرير النهائي:

ويتم عن طريق ثلاث خطوات:

1-4 **إصدار الأوردة (الجدول):** بعد إقفال عمليات التحقيق يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على المكلف بالضريبة والتي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابعة لها المكلف وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل عن طريق إرسال الإخطارات.

2-4 **إرسال الإخطارات :** بعد إرسال الإخطارات والتي تحتوي على الحقوق والغرامات المستوجبة الدفع من طرف المكلف مع تحديد آجال الدفع وكيفية الدفع ويتم إعداد ثلاث نسخ منها.

3-4 **كتابة التقرير النهائي:** المدونة النهائية تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون من خلال المراقبة والتي يتم من خلالها عملية

التحقيق الذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى إحترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها وكذا تقييم نتائج التحقيق كما يجب أن يرتكز هذا التقرير على ما يلي:

- الإشعار بالتحقيق مرسل عن طريق البريد المضمون أو سلم إلى مكلف مباشرة؛
- تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التحقيق بعين المكان وكذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب؛
- طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة؛
- نسخة أو صورة من الإشعار بالتحقيق؛
- حالة مقارنات الميزانيات؛
- كشف المحاسبة؛
- نسخة من التبليغ بالتقويم؛
- نسخة من إجابة المكلف بالضريبة؛
- توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة؛
- نسخة من الجدول أو الورد النهائي.

المحور الرابع :النظام الضريبي الجزائري وأهم ضرائبه ورسومه

تمهيد:

بعد التطرق في المحاور الثلاث الأولى من البرنامج للإطار المفاهيمي الخاص بالمراجعة الجبائية وعلاقتها بمختلف المراجعات الأخرى، إضافة لمختلف أشكالها وفق التشريع الجبائي ساري المفعول في الجزائر، وقبل الوصول للعرض التطبيقي لمختلف أشكال المراجعة الجبائية، كان لابد المرور على هذا المحور (الغير مذكور في البرنامج الرسمي للمقياس) والخاص بالنظام الضريبي الجزائري وأهم ضرائبه ورسومه و كيفية التصريح بها، إذ أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي بدرجة كبيرة، حيث تعمل الإدارة الجبائية بمبدأ الثقة المتبادلة مع المكلف بالضريبي مها كان نوعه (شخص طبيعي أو معنوي)، إلا أن المراجعة أو الرقابة الجبائية هي الوجه المقابل للنظام التصريحي، بغية الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية وإضفاء جدية و مصداقية على عمل الإدارة الضريبية مع منح حقوق للمكلف بالضريبة أثناء مختلف أشكال الرقابة الجبائية كي لا يكون تعسف من أعوان هاته الإدارة، و منه نجد أن هذا المحور هو محور إنتقالي بين الجانب النظري للمراجعة الجبائية و الجانب التطبيقي لها، و أول ما نستهل به هذا المحور هو تعريف النظام الضريبي بشكل عام، ثم أنواع الضرائب، و بعدها التطرق لأهم الضرائب و الرسوم في النظام الجبائي الجزائري ، و أخيرا نستعرض ملخص لأهم التصريحات التي يقوم بها المكلف بالضريبة و توقيتها لهذه الضرائب و الرسوم و العقوبة المنجزة عن عدم التصريح أو نقصانه.

1- مفهوم النظام الضريبي ومكوناته

1-1 المفهوم:

النظام الضريبي عبارة عن مجموع الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين. فالنظام الضريبي لا يعتمد على نوع من أنواع الضرائب بل يختار مزيج متكامل منها ويعدله ليكون أكثر ملائمة في تحقيق الأهداف، وأكبر مناسبة لتقديم هاته التعديلات هي قوانين المالية سواء العادية أو التكميلية، إذ يكرس الدستور الجزائري مبدأ أساسي و هو : لا ضريبة إلا بقانون و المواطنين متساوين أمام الضريبة و هذا حسب المادة 78 من دستور

06 مارس 2016 إذ نصت على التالي: "كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كلّ واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العموميّة، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تُحدّث أيّة ضريبة إلاّ بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تُحدّث بأثر رجعيّ، أيّة ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أيّ حقّ كيفما كان نوعه.

كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقععه القانون. يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال"، وبالتالي نجد أن هاته المادة شاملة لكيفية إنشاء أي ضريبة و رسم و عدم رجعيّتهم، و تطرقت للرقابة الضريبية بشكل ضمنى.

1-2 مكونات النظام الضريبي:

ويتكون من ثلاث مكونات هي³:

✓ أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة .
✓ مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة تمثل في مجموعها وسائل تحقيق الأهداف.

✓ مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة الى بعض اللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة. في هذه النقطة نستطيع ذكر القوانين الجبائية الست (قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل و قانون الإجراءات الجبائية) علما أن هاته القوانين تحين بمقتضى قوانين المالية العادية أو التكميلية و هناك تشريعات أخرى مرافقة كقانون الإستثمار و القانون التجاري إلى غيرها من القوانين التي تتضمن تدابير جبائية أو شبه جبائية.

2- أهداف النظام الضريبي:⁴

يصبو النظام الضريبي لتحقيق عدة أهداف: مالية، إقتصادية و إجتماعية

1-2 الهدف المالي: حيث يهدف إلى تحقيق عدة أهداف في الجانب المالي منها:

- التمويل الضريبي للنفقات العامة.

- تمويل الموازنة العامة للدولة.

2-2 الهدف الإقتصادي:

- الوصول إلى حالة الإستقرار الإقتصادي بعيدا عن حالي التضخم والانكماش. فتقوم يامتصاص الفائض من النقود لدى الأشخاص عن طريق الضريبة لمحاربة التضخم. أو العكس في حالة الانكماش حيث تخفض من سعر الضريبة وتوسع في الاعفاءات للوصول إلى مستوى التشغيل الكامل، إذ تعد من أدوات السياسة المالية للدولة، و لها إنعكاس مباشر على السياسة النقدية من خلال التأثير في المعروض النقدي.
- تشجيع الإستثمارات في المشاريع الصناعية والزراعية المراد ترقيتها عن طرق التخفيض في الضريبة أو الإعفاء منها، وكذلك التأثير في توزيع هذه الإستثمارات على الإقليم من خلال منح تخفيضات ضريبية أو إعفاءات في مناطق مستهدفة(منطقة الجنوب الكبير أو مناطق الظل مثلا)

2-3 الهدف الاجتماعي:

- تحقيق العدالة والمساواة في فرض الضريبة وذلك بمساهمة كل فرد في التكاليف والأعباء العامة، و هذا ما نصت عليه المادة 78 من الدستور المذكورة أعلاه.
- الحد من التفاوت في توزيع الدخل بفرض ضريبة على الثروة أو الضريبة على الأملاك مثلما ما هو معمول به في التشريع الجبائي الجزائري.

3- أنواع الضريبة:

تنقسم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة

3-1 الضرائب المباشرة

هي تلك التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوريدها للخزينة العامة وتفرض الضريبة المباشرة على عناصر تتميز نسبيا بالثبات والدوام والاستقرار، كرأس المال والدخل... والضريبة على أرباح الشركات مثال ذلك.

تعتبر الضرائب المباشرة أكثر ملائمة لوجود علاقة مباشرة بين الدولة والمكلف بالضريبة مما يمكن الدولة من فرض الضريبة بشكل يتماشى مع ظروف المكلف.

3-2 الضرائب غير المباشرة

هي تلك الضرائب التي يستطيع من يقوم بتوريدها إلى الخزينة العامة نقل عبئها إلى الغير، وتفرض هذه الضرائب على الاستهلاك.

4- أهم الضرائب و الرسوم في النظام الضريبي الجزائري

سننتظر إلى خمس (05) ضرائب و رسوم تشكل أهم مكونات النظام الجبائي ألا وهي: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP، و الضريبة الجزافية الوحيدة FU، من خلال التطرق لتعريف كل منها و حدثها المنشأ و وعائها و نسبتها أو طريقة حسابها إضافة لكيفية توزيعها.

4-1 الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أحدث الإصلاح الضريبي الذي تبنته الجزائر سنة 1992 قطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مدا خيل الأشخاص الطبيعيين باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي جاءت هذه الضريبة لتعوض نظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المتعددة الذي كان مفروضا في السابق على المداخل حيث اشتمل النظام السابق على ضرائب متعددة مثل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وشركات الأشخاص والضريبة على الأرباح غير التجارية والضريبة على مداخل الديون والضريبة على الرواتب والأجور..... الخ

أ. مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قانون المالية لسنة 1991 وتنص المادة رقم 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي: تؤسس ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة

ومن خلال هذا التعريف يمكن استنتاج الخصائص التالية:

- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة
- ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف الأصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة

- تفرض على الدخل الصافي الإجمالي والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء

المحددة قانونا من الدخل الإجمالي الخام

- ضريبة شخصية: حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف

- ضريبة تصريحية: حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخيله إلى مفتشية الضرائب التابعة لمحل إقامته.

ويمكن القول من خلال الخصائص التي تتميز بها الضريبة على الدخل الإجمالي أنها تتسم بالشفافية من خلال فرضها على كافة مداخيل المكلف مهما تعددت وكذا بالعدالة كونها تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف مثل تحديدها لحد أدنى كما أنها تحسب على أساس جدول متصاعد.

ب. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

يتمثل الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في:

- الأشخاص الطبيعيون
- الشركاء في شركات الأشخاص
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من اجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي بشرط أن لا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها

ت. التخفيضات في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي

تنص المادة 21 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على جملة من التخفيضات فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي

- يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبرة دون سواه، تخفيض بنسبة 35%
- يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيض بنسبة 25% لا يطبق هذا التخفيض على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربحهم تقديرا جزافيا

- يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض 30%، فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أساس الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للشروط المنصوص عليها (المادة 42 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة)

ث. الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي

تتضمن الضريبة على الدخل الإجمالي جملة من الإعفاءات الدائمة والمؤقتة، وذلك في إطار تشجيع الاستثمار في بعض القطاعات أو لأحداث التوازن بين المناطق، نذكر منها:

- ✓ **الإعفاء بشكل دائم:** حددت المادتين رقم 5 و13 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة الدخول المعفاة بصفة دائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي، كما يلي:

- الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 120000 دج
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل من جنسية أجنبية شرط المعاملة بالمثل
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته

- الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور
- كما حددت المادة 68 من نفس القانون الإعفاءات الدائمة الخاصة بصنف **الأجور والمرتبات**، ويمكن إجمال أهم هذه الإعفاءات فيما يلي:

- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب، وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية
- العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن عشرين ألف دينار جزائري شهريا، وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين

- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: منحة الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة من دون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة، والتعويضات عن المنطقة الجغرافية
- ✓ **الإعفاء بشكل مؤقت:** حددت المادة رقم 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للإعفاءات المؤقتة الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:
 - تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر (ANGEM) أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، وتحدد مدة الإعفاء بست سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، وتمدد هذه الفترة بستين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.
 - يستفيد من الإعفاء لمدة عشر سنوات الحرفيون التقليديون والذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.
 - يستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا
 - تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي في الأراضي الجبلية
 - تستفيد من الإعفاء لمدة خمس سنوات المداخيل المتأتية من السندات والقروض القابلة للتداول والمملوكة من طرف الهيئات العمومية
- ج. **دفع الضريبة على الدخل الإجمالي**
يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي وفق نظامين وذلك حسب الشروط المنصوص عليها قانونا :

✓ **النظام الحقيقي** : وفق هذا النظام يتم دفع الضريبة في شكل تسبيقين في المواعيد التالية:

• التسبيق الأول: من 20 فيفري الى 20 مارس

• التسبيق الثاني : من 20 ماي الى 20 جوان

ويسدد رصيد التصفية عند دفع التصريح السنوي للدخل الإجمالي أي كأقصى حد 30 أفريل ن+1، وتساوي قيمة كل تسبيق 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على المكلف في السنة الأخيرة ، أما قيمة الرصيد فتساوي الفرق بين قيمة الضريبة لسنة الاستغلال ومجموع التسبيقين. ويشكل وجود تسبيقين بقيمة 30% لكل منهما إحدى العوامل التي تخفف الضغط على خزينة المكلف

✓ **نظام الاقتطاع من المصدر**: وفق هذا النظام يجب أن تكون الاقتطاعات المخصصة

للمدفوعات خلال شهر محدد مدفوعة في العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي لصندوق قابض الضرائب، حيث يرفق المدين باستمارة التصريح (G50)⁵. وفي هذه الحالة فان الاقتطاع غير نهائي، أي أنه منشئ لقرض ضريبي ولا بد من تسوية في نهاية السنة، ويكون الاقتطاع من المصدر تحريري من الضريبة على الدخل الإجمالي عندما تكون الضريبة المدفوعة نهائية ولا توجد تسوية في نهاية السنة، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور.

د - **المرتبات والأجور والمنح والربوع العمرية** :

د-1 : تعاريف:

• المادة 66 : تدرج المرتبات والتعويضات والإتعاب والأجور والمنح والربوع

العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي

• المادة 67 : تعتبر أجور لتأسيس

• المداخل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة

• المادة 68 : يعفي من الضريبة

• الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي

تنشأ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 محرر من قانون الجمارك⁶

د-2: المعدلات المطبقة:

تتعدد المعدلات المطبقة في الضريبة على الدخل الإجمالي:

➤ الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي : تم تعديل الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي عدة مرات بدءا بقانون المالية لسنة 1994 ثم قانون المالية لسنة 1999 ثم في سنة 2003 وكان آخر تعديل بموجب 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020 ويتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول التالي:

الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي

المعدل	قسط الدخل الخاضع للضريبة بالدينار
0%	لا يتجاوز 10000
20%	من 10001 إلى 30000
30%	من 30001 إلى 120000
35%	أكثر 120.001

على أن تستفيد المداخل التي لا تتعدى 30000 دج من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور، أما المداخل أخرى فتستفيد من تخفيض في الضريبة بنسبة 40% على أن لا يقل عن 1000 و لا يزيد عن 1500 دج مع إستفادة المداخل التي تتحصر بين 30000 و 35000 من تخفيض إضافي مثلما نصت عليه المادة 9 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020 :

الضريبة على الدخل الإجمالي = الضريبة على الدخل الإجمالي (وفق التخفيض الأول) * (3/8) - (3/20000)

➤ معدلات الاقتطاع من المصدر:

تختلف معدلات الاقتطاع من المصدر باختلاف طبيعة العملية التي يتولد عنها الدخل كمايلي:

أ- الأرباح غير التجارية:

- يطبق معدل 24 بالمئة على المبالغ المدفوعة مقابل خدمات
- يطبق معدل 24 بالمئة على المبالغ المدفوعة لمؤسسات أجنبية وليس لها منشآت
- دائمة بالجزائر مقابل تأديتها لخدمات

- يطبق معدل 24 بالمئة تكتسي طابعا محررا على المداخل المدفوعة من قبل المقيمين بالجزائر لمستفيدين لهم مقر جبائي خارج الجزائر لمستفيدين لهم مقر جبائي خارج الجزائر مقابل نشاط مؤدى بالجزائر
- يطبق معدل 24 بالمئة على المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق الفنانين الذين لهم موطن جبائي خارج الجزائر
- ب- تخضع الرواتب والأجور للجدول التصاعدي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.
- تخضع علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها وكذا استدراقات الرواتب التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين الى 10 بالمئة من دون تطبيق تخفيض.
- تخضع المبالغ المسددة للأشخاص يمارسون نشاطا ظرفيا إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة إلى نسبة 15 بالمئة بدون تخفيض ويكون الاقتطاع تحرري من الضريبة على الدخل الإجمالي إلا في حالة الأنشطة ذات الطابع الفكري وتتجاوز سنويا 2.000.000 دج
- تخضع للاقتطاع من المصدر بنسبة 20 بالمئة أجور الموظفين التقنيين والمؤطرين الأجانب بالجزائر والمستخدمين من طرف مؤسسات أجنبية

ج- المداخل الايجارة:

- تخضع المداخل المتأنية من تأجير الأملاك لعقارية ذات الاستعمال السكني بصفة مدنية لنسبة 07 بالمئة محررة من الضريبة يتم الإعفاء عندما يتم التأجير لفائدة الطلبة كما تعفى المداخل النتانية من تأجير السكنات الجماعية التي لا تتجاوز مساحتها 80 متر مربع من الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تخضع المداخل المتأنية من تاجير قاعات الحفلات والسرك وغيرها للضريبة على الدخل الاجمالي بمعدل 15 بالمئة
- ويمكننا من خلال مما سبق ملاحظة كمية معدلات المطبقة في حالة الاقتطاع على المصدر مما يشكل عائقا لموظفي الضرائب لتطبيقها.

د. توزيع حاصل الضريبة على الدخل الإجمالي:

حاصل الضريبة على الدخل الإجمالي يوجه مباشرة لميزانية الدولة

5- الضريبة على أرباح الشركات IBS

أ. تعريف الضريبة على ارباح الشركات

تم تاسيس الضريبة على ارباح الشركات بموجب المادة (38) من قانون المالية لسنة 1991 ، حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة على: الضريبة على ارباح الشركات هي ضريبة سنوية تؤسس على مجمل الارباح او المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الاشخاص المعنويين المشار اليهم في المادة 136. تحدد الفوائد المستحقة للضريبة على ارباح الشركات تبعا لنفس القواعد المطبقة على الارباح الصناعية و التجارية الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي التابعة للنظام الضريبي الحقيقي .

ب. خصائص الضريبة على ارباح الشركات

ضريبة وحيدة : لانها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الاشخاص المعنويين .
ضريبة عامة : لكونها تفرض على مجمل الارباح دون التمييز لطبيعتها .
ضريبة سنوية : بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الارباح المحققة خلال السنة .
ضريبة نسبية : حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي .
ضريبة تصريحية : بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع ارباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية ، و ذلك كآخر اجل نهاية افريل للسنة التي تلي الاستغلال .

ت. مجال تطبيق الضريبة وكيفية دفعها

ت.1 مجال التطبيق :

المادة 136 : تخضع للضريبة على ارباح الشركات :

1- الشركات مهما كان شكلها و غرضها، باستثناء :

ا- شركات الاشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، الا اذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على ارباح الشركات . وفي هذه الحالة يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 15، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب - الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالاسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على ارباح الشركات . وفي هذه الحالة ، يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ج - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الاشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل .

ت.2 دفع الضريبة على أرباح الشركات :

كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات :

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات حسب الكيفيات التالية :

(1) نظام الدفع التلقائي (الأقساط الوقتية)، تمثل هذه الطريقة الأداة الأساسية لدفع الضريبة على أرباح الشركات. حسب هذا النظام، يجب أن تُحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه وتُسدد تلقائياً إلى صندوق قابض الضرائب دون إصدار مسبق للجدول من طرف مصالح الضرائب.

(2) نظام الاقتطاعات من المصدر، يخص هذا النظام بعض المداخل التابعة للضريبة على أرباح الشركات، وهي :

- المداخل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية ؛
- مداخل رؤوس الأموال المنقولة ؛
- إيجار القاعات أو المساحات لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات وكذا تنظيم الأعياد السوقية.

الدفع التلقائي :

يتضمن نظام الدفع التلقائي ثلاثة أقساط وقتية والتي يجب تسديدها خلال نفس السنة المالية ويجب دفع متبقى التصفية بعد اختتام السنة المالية.

تسدد الأقساط خلال الآجال التالية :

- التسبيق الأول : من 20 فيفري إلى 20 مارس؛
- التسبيق الثاني : من 20 ماي إلى 20 جوان ؛
- التسبيق الثالث : من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر؛

متبقى التصفية : خلال أجل أقصاه 30 أبريل من السنة الموالية.

حساب الأقساط :

يتم حساب الأقساط الوقتية ودفعها إلى قابض الضرائب المختص من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات دون إخطار مسبق.

يجب أن تحسب الأقساط على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية السابقة (تسمى "السنة المالية المرجعية").

يمكن أن تتشكل السنة المالية المرجعية من :

- أرباح آخر سنة مالية مقفلة عند تاريخ استحقاقها ؛
- أرباح آخر فترة للخضوع للضريبة عندما لا تختتم سنة مالية خلال السنة ؛
- الأرباح المؤجلة لفترة إثني عشر (12) شهرا، في حالة سنة مالية بمدة أقل أو تفوق من سنة (01) واحدة.

يساوي مبلغ كل تسبيقة 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المرجعي.

يحسب مبلغ التسبيقة الأولى بعنوان السنة المالية على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية المقفلة ما قبل الأخيرة، ويسوى مبلغ هذه التسبيقة عند دفع أقرب تسبيقة لاحقة.

فيما يخص المؤسسات المنشأة حديثا، كل قسط يساوي 30 % من الضريبة المحسوبة

فيما يخص المؤسسات الحديثة الإنشاء، تساوي كل تسبيقة 30 % من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5 % من الرأسمال الاجتماعي المسخر.

في حالة تغيير مكان فرض الضريبة بعد استحقاق القسط الأول، فإنه يتعين دفع الأقساط الموالية إلى صندوق قابض الضرائب المخول له قبض القسط الأول.

متبقى التصفية :

يشرع المكلف بالضريبة تلقائيا في التصفية وتسديد رصيده المتبقي دون إنذار مسبق عن

طريق التصريح ج (50) المادة 6 من قانون المالية 2016 .

ينتج عن متبقى التصفية الفرق بين :

العشرون يوم (20) الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه تحقيق هذه الإيرادات.

ث. الارباح الخاضعة للضريبة

المادة 139: تستحق الضريبة سنويا على الارباح المحققة خلال السنة المنصرمة او اثناء مدة اثني عشر (12) شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لاعداد اخر حصيلة عندما تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

اذا امتدت السنة المالية المختتمة في السنة المنصرمة الى اكثر من الاثني عشر (12) شهرا تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية .

في حالة عدم اعداد اية حصيلة خلال سنة ما ، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الارباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداء من نهاية اخر فترة فرضت فيها الضريبة، او من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة، الى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتبرة. ثم تخفض فيما بعد هذه الارباح من نتائج الحصيلة التي تضمنتها. عندما يتم اعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة، تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية.

وتخضع الامكانيات المتاحة امام المؤسسات لاختتام سنواتهم المالية في تاريخ اخر غير 31 ديسمبر، لاحكام القرار الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 23 يونيو سنة 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

المادة 140: 1- مع مراعاة احكام المادتين 172 و 173 ، فان الربح الخاضع للضريبة ، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة العمليات ايا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن اي عنصر من عناصر الاصول، اثناء الاستغلال او في نهايته.

2- يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الاصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كاساس للضريبة المحسوبة من الزيادات المالية ، وتضاف اليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال او الشركاء خلال هذه الفترة . ويقصد بالاصول الصافية، الفائض في قيم الاصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاهتلاكات المالية و الارصدة المثبتة .

ح- تحديد الربح الصافي:

المادة 141: 1)- يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف ، وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص المصاريف العامة من اية طبيعة كانت واجور كراء العقارات التي تستاجرهما المؤسسة، ونفقات المستخدمين واليد العاملو مع مراعاة احكام المادة 169

2)- يمكن ان يقيد في المحاسبة من اجل تحديد الربح الخاضع للضريبة قيمة مواد التجهيز و قطع الغيار والمواد المستوردة بدون دفع وباعفاء من اجراءات مراقبة التجارة الخارجية و الصرف من جهة ، ومن جهة اخرى قيمة المنتوجات المستوردة بدون دفع ضمن الشروط المذكورة اعلاه و المخصصة للنشاطات التي يرخص مجلس النقد والقرض بمزاوتها، والتي يمارسها تجار الجملة او الوكلاء .

يصرح المستورد بالواردات المنصوص عليها في المقطع الاول من هذه الفقرة حسب القيمة الحقيقية التي تقابلها بالدينار الجزائري.

يجب تقديم سندات الاثبات الخاصة بالواردات كلما طلبتها المصالح الجبائية، والاحتفاظ بها ضمن وثائق المحاسبة للمستورد طيلة عشرة (10) سنوات طبقا لاحكام القانون التجاري.

3)- الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من انواع الصناعة او التجارة او الاستغلال المنصوص عليها عن طريق التنظيم وطبقا لاحكام المادة 174.

4)- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على ارباح الشركات ، اذا منحت فيما بعد تخفيضات في هذه الضرائب فان مبلغها يدخل ضمن ايرادات السنة المالية التي تم خلالها اشعار المؤسسة بدفعها .

5)- الارصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف او خسائر القيم في حساب المخزونات او غير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الاحداث الجارية ، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتباينها في كشف الارصدة المنصوص عليها في المادة 152.

ج. الاشخاص الخاضعون للضريبة

ج.1 مكان فرض الضريبة:

المادة 149: تؤسس الضريبة على ارباح الشركات باسم الاشخاص المعنويين بدلا من مقر شركتهم او اقامتهم الرئيسية .

يجب على كل شخص معنوي ليست له اقامة بالجزائر و يحقق فيها مداخيل وفق الشروط الواردة في المادة 137، ان يعين لدى الادارة الجبائية ممثلا عنه يسكن بالجزائر ، و مؤهلا قانونا لان يلتزم بالقيام بالاجراءات التي يخضع لها الاشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على ارباح الشركات ، وان يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني. و اذا تعذر ذلك فان الضريبة على ارباح الشركات و الغرامات المرتبطة بها عند الاقتضاء ، يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له اقامة بالجزائر.

ج.2- حساب الضريبة:

المادة (150 - 1): تحدد الضريبة على ارباح الشركات كما يلي :

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والاشغال العمومية والري ،وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات الأسفار.
- 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى

إذ يجب للأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة أن يقدمو محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، و عدم إحترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

(2) - تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على ارباح الشركات كما يأتي :
- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛

- 40%، بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرراً؛

- 24%، بالنسبة :
- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات ؛

- للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر ؛
 - للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك 10 % بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.
- غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

ج. العقوبات

- المادة 136 : 1) - يترتب على عدم تقديم التصريح المنصوص عليه في المقطع الاول من المادة 162 ضمن الاجل المحدد في نفس المادة ، دفع غرامة قدرها 20 تطبق على مبلغ الحقوق المستحقة على المؤسسة الاجنبية .
- 2) - ترفع الزيادة الى 40 ، اذ لم يصل الكشف المفصل للمبالغ المدفوعة للغير المشار اليه في المقطع الثاني من المادة 162 ضمن اجل ثلاثين (30) يوما ، ابتداء من تاريخ تبليغ الانذار في ظرف موصى عليه يقضي بتقديم هذا الكشف في الاجل المحدد.
- المادة 164: تطبق غرامة جبائية تتراوح بين 10 دج و 100 دج ، كلما تبين ان الوثائق والمعلومات المكتوبة المقدمة بمقتضى المادة 162 ، تحمل اغفالات او انها غير صحيحة .
- المادة 165: تفرض العقوبات المنصوص عليها في المادة 134-2 على الاشخاص الذين لم يدفعوا الضريبة ضمن الاجل المشار اليه في المادة 159 او قاموا بدفع غير كاف .
- غير ان المؤسسة الاجنبية مسؤولة سنويا وتضامنيا مع المؤسسة او الهيئته صاحبة الانجاز ، عن الاقتطاعات المستحقة وغير المدفوعة .
- المادة 166: يترتب على كل نقص ملحوظ في رقم الاعمال الاجمالي ، المصرح به حسب الكيفيات المنصوص عليها في المادة 162 والمحدد في المادة 156 ، فرض العقوبات التي تقرها المادة 165 على المؤسسة الاجنبية .
- يتم تحصيل تسوية الحقوق والغرامات المتصلة بها عن طريق الجداول .

4-4 الرسم على النشاط المهني TAP

1.3 التعريف و مجال التطبيق

أولاً: تعريف TAP

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر

أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996 وذلك بإدماج كل من "الرسم على النشاط الصناعي و التجاري" و "الرسم على النشاط الغير تجاري" في رسم واحد سمي بـ "الرسم على النشاط المهني" أحكامه مذكورة في المواد من 217 إلى 288 من قانون "الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة"

ثانياً: مجال التطبيق

يطبق الرسم على النشاط المهني على:

*1 الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا مهنيا يحقق أرباحا صناعية تجارية خاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة لضريبة على أرباح الشركات .

*2 الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون لضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية (مثل أصحاب المهن الحرة)

ثالثاً: العناصر المكونة لرقم الأعمال و مستثناة منه

أ/ العناصر المكونة لرقم الأعمال

فيما يخص المؤسسات التابعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، الأرباح الصناعية و التجارية.

يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة من جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الممارس غير أنه نستثني من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها.

بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية و البناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ المقبوضات السنة المالية يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع أشغال على أكثر عند تاريخ إستلام المؤقت باستثناء الديون عند الإدارات العمومية و الجماعات المحلية .

فيما يخص المهن الحرة التابعة لنظام الضريبة على الدخل الإجمالي لإيرادات المهنة بآتم معنى الكلمة (الأتعاب)

بالنسبة للعمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على نظام، هامش الربح يتكون من: يتكون الوعاء الضريبي الخاضع لرسم على النشاط المهني من الفارق المحسوب بدون رسوم بين سعر البيع المتضمن كامل الرسوم و سعر الشراء.

* لا تدرج في سعر الشراء كما أنها غير قابلة للخصم من الوعاء الضريبي التكاليف و الأعباء الملترم بها من طرف البائع الخاضع لرسم من أجل إعادة التأهيل أثناء إقتناء المواد المستعملة

* لا يمكن لتجار السلع المستعملة الخاضعين وفق نظام هامش الربح خصم الرسم على النشاط المهني المدفوع من الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة علة أرباح الشركات.

ب/ العناصر المستثناة من رقم الأعمال

لا يدخل ضمن الرقم المعتمد كقاعدة للرسم :
* رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80000 دج إذا تعلق الأمر بالمكفنين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم بالبيع البضائع المواد و اللوازم و السلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان و 50000 دج إذا تعلق الأمر بالمكفنين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات و للاستفادة من هذا الامتياز ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر .

* مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة التي يستفيد من تعويض .

* رقم الأعمال المعفي: يعفى من الرسم على النشاط المهني لمدة 3 سنوات مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة الصندوق الوطني لتشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لتأمين البطالة أو الصندوق الوطني لقرض المصغر، ترفع مدة الإعفاء إلى 6 سنوات إذا كانت النشاطات الممارسة في منطقة يجب ترقيةها
* الحرفيون التقليديون و كذا الأشخاص اللذين يمارسون نشاط حرفي.

*مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص المرشحين لنظام دعم إنشاء نشاطات الإنتاج التي يسيرها الصندوق الوطني لتأمين على البطالة مدة 3سنوات.

3. 2 وعاء الرسم على النشاط المهني نسبته و توزيع حصيلته:

يحدد المعدل العام لرسم على النشاط المهني ب 2% من رقم الأعمال الخاضع خارج الرسم على القيمة المضافة، يخفض هذا المعدل إلى 1% بالنسبة إلى أنشطة إنتاج السلع، ويرفع المعدل إلى 3% بالنسبة لنشاط نقل المحروقات عبر القنوات. توزع حصيلة الرسم على النشاط المهني على البلدية، الولاية، و الصندوق المشترك للجمعات المحلية وذلك وفق التوزيع التالي:

البلدية	الولاية	صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية
66%	29%	5%

3.3 الحدث المنشأ و تحديد أساس فرض الضريبة:

يشتمل الحدث المنشأ للرسم على النشاط المهني على:

*بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني أو المادي لتسليم البضاعة

*بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن

*بالنسبة لتأدية الخدمات: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن

✓ تحديد أساس فرض الضريبة

يؤسس فرض الضريبة على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر للخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

3. 4 تخفيضات TAP وكذا كيفية التسديد

أولاً: التخفيضات

يطبق على رقم الأعمال الخاضع لرسم على النشاط المهني التخفيضات التالية (المواد 219، 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)

*تخفيض 30% بالنسبة لنشاطات التالية :

- رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالجملة بشرط إيداع جدول الزبائن، عدم إيداع الجدول يؤدي إلى فقدان التخفيض أما الأخطاء و التصريح الكاذب فيعرض المكلف إلى غرامة قد تصل من 100دج إلى 50000دج

- رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة للمنتجات يتضمن سعر بيعها مايزيد عن 50% من الحقوق الغير مباشرة، رقم الأعمال المحقق من طرف تجار التجزئة الذين لديهم أعضاء في جيش التحرير الوطني أو في المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء وذلك في السنتين الأوليتين من النشاط شرط أن يكون المكلف خاضعا لنظام الحقيقي، عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين و تجار الجملة المتعلقة بأدوية المنتجة محليا.

*تخفيض 50%

- رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالجملة للمنتجات يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على أزيد من 50% من الحقوق الغير المباشرة.

- رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة لبعض الأدوية الإستراتيجية المحدودة قانونا (مذكورة في المرسوم التنفيذي 96/31 المؤرخ في 15 جانفي 1996) و التي يتراوح هامش الربح فيها بين 10% و 30%.

تخفيض 75% بالنسبة لرقم الأعمال المحقق من عمليات بيع بالتجزئة للبنزين العادي و الممتاز و المازوت.

ملاحظة: لا تمنح هذه التخفيضات (30%، 50%، 75%) إلا على رقم الأعمال المحصل بالطريقة غير نقدية.

ثانيا: الإعفاءات

يعفى من TAP:

* رقم الأعمال المحقق من بيع منتجات الإستهلاك الواسع المدعمة بميزانية الدولة

* رقم الأعمال المحقق من عمليات التصدير (بيع، نقل، سمسة)

* رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة لبعض المواد الإستراتيجية عندما لا يتجاوز هامش الربح فيها 10% (مرسوم 26/31)

* رقم الأعمال المحقق من عمليات التي تتم ببعض المؤسسات التابعة لنفس المجمع

* رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية و الفندقية و المطاعم....

*إعفاء لمدة 3 سنوات من رسم على النشاط المهني للأنشطة التي يمارسها الشباب المستفيدين من إعانة (الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب) و ترفع هذه المدة إلى 6 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة في المناطق الخاصة المحددة قانونا
*الإعفاء من الرسم المنصوص عليه في قانون في الإستثمار الجزائري (إعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة 3 سنوات بالنسبة لنظام العام و مدة 10 سنوات لنظام الاستثنائي)

3. 5 التسديد و مكان دفع الرسم على النشاط المهني

أولاً: تسديد الرسم على النشاط المهني

التي 1G50/ التسديد السنوي: يقوم المكفون الخاضعون لنظام الحقيقي بدفع TAP خلال 20 يوم

TAPتلي الشهر الذي يحقق فيه رقم الأعمال وذلك عن طريق وثيقة

2/ التسديد الثلاثي: يقوم المكفون الخاضعون لنظام المبسط وكذا لنظام التصريح بدفع

خلال 20 يوم الأولى من الشهر الموالي للثلاثي المعني.

حتى ولو لم يحقق أي رقم أعمال خلال الفترة G50ملاحظة: يلزم المكلف التصريح بوثيقة المعنية بالتصريح.

ثانياً: مكان الدفع:

على مستوى قبضة الضرائب التي تنتمي إليها البلدية التي تقع فيها المؤسسة TAP يتم دفع إلى

قبضة TAP أو فروعها أي ان كل فرع من فروع المؤسسة يقوم بدفع الضرائب التي يقع في إقليمها.

3. 6 التصريحات و الوثائق المرفقة

أولاً: التصريحات

يتعين على المكفون بالضريبة الخاضعين لرسم على النشاط المهني أن يكتتبوا في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب التابع لمكان فرض الضريبة تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية حسب الحالة خلال الفترة الخاضعة لضريبة فيما يخص المكفون بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات يجب أن تتمركز كل التصريحات الرسم على النشاط المهني الخاص بالوحدات -و المؤسسات أو الورشات مهما كان مقر إقامتها و تكتتب و تدفع شهريا لدى مصالح الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى فيما يخص كل هذه الوحدات، يلزم الشركة عند كل تصريح بإرفاق جدول يبين فيه بالنسبة لكل ما يأتي :

*1 رقم التعريف الجبائي

*2 التعيين

*3 عنوان و البلدية و الولاية محل الإقامة

*4 رقم الأعمال الشهري الخاضع لضريبة و الحقوق المترتبة عليه علاوة على كيفية التصريح و الدفع عن طريق التصريح سلسلة ج رقم 50 فإن الرسم على النشاط المهني يمكن أن يتم التصريح به و تسديده عبر الطريق الإلكتروني في الأجال و الشروط التي يحددها عن طريق التنظيم المادة 166 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا : المطبوعات الواجب إستعمالها

المكلفين بالضريبة الخاضعية لضريبة علة الدخل الإجمالي، صنف الأرباح G11*سلسلة المهنية.

المكلفين بالضريبة الخاضعين لضريبة على أرباح الشركات سلسلة G04

الوثائق الواجب إرفاقها

*كشف الزبون

*تصريح عن كل مؤسسة أو وحدة في كل بلدية من بلديات مكان إقامتها.

4-4 الرسم على القيمة المضافة TVA

أولا - مفهوم الرسم على القيمة المضافة و التطور التاريخي له

أ. التطور التاريخي: إبتداءا من سنة 1970 قامت الدولة بإدخال بعض الإصلاحات الغربية ، وتتمثل في فرض رسم على الأرباح الهدف منه تدعيم الأسعار .واستمر العمل به حتى نهاية 1977 حينما صدرت قوانين جبائية تشكل في مجموعها النظام الجبائي الجزائري. حيث فرضت الضرائب غير المباشرة بموجب الأمر رقم 104-76 المؤرخ في 09/12/1976 على أن يسري نفاذه مع مطلع جانفي 1977 وقانون التسجيل والطابع الذي صدر بشأنه الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09/12/1976 ويسري نفاذه في 1977 . وقانون الرسم على رقم الأعمال بموجب الأمر 102-76 المؤرخ في 09/12/1976 والذي كان يشتمل :

➤ الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P)

➤ الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات (T.U.G.P.S)

وجدير بالذكر أن هاذين الرسمين قد ألغيا و عوضا بالرسم على القيمة المضافة (T.V.A) التي هي نظام جبائي عالمي ، أنشئ في الجزائر بموجب قانون 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، و ذلك في مادته 65 و هذا القانون طرح القواعد العامة المتعلقة بالرسم المذكور (T.V.A) ، إلا أن المواد من 72 إلى 99 من القانون رقم 25-91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 فصلت و حددت كليات تطبيق الرسم على القيمة المضافة ، و لم تدخل حيز التطبيق إلا إبتداءا من 01-04-1992 ، و ذلك لتأخر المصادقة عليها من جهة و إعطاء فرصة إستيعاب أحكامها لأعوان الإدارة الضريبية ، و كذا الخاضعين لها من جهة أخرى .

ب. المفهوم:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة ذات وعاء واسع وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على الانفاق او الاستهلاك النهائي، تطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا او تجاريا او حرفيا او خدمات المهن الحرة. باستثناء القطاع الاداري العمومي. وهو رسم حيادي لا يؤثر على نتيجة المكلفين القانونيين كون

المستهلك النهائي الذي يتحملها فعليا، فالمكلف *التاجر أو البائع* ليس سوى وسيط أو همزة وصل بينه وبين قباضة الضرائب.

ثانيا- مميزات و خصائص T.V.A :

أ . مميزاتهما : تتميز T.V.A بمايلي :

- حصيلة هذا الرسم تكون كبيرة جدا ، سيما في حالة الإنتعاش الإقتصادي ، و ضعف نسبة البطالة، و إقبال المواطنين على الإستهلاك بشكل واسع .
 - هو ضريبة غير مباشرة تفرض بمناسبة إنفاق الدخل أو رأس المال .
 - من مميزاتهما كذلك ، أن تكون متضمنة في سعر السلعة ، أي أنّ المستهلك يدفع قيمة السلعة متضمنا فيها قيمة رسم T.V.A .
 - يتحمل عبأها المستهلك في نهاية المطاف .
 - هي ضريبة شاملة ، بمعنى أنها تفرض على السلع المنتجة محليا ، و كذلك السلع المستوردة
- ب . خصائصها : من نص المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال نستنتج :
- يعتبر الرسم على القيمة المضافة من الضرائب التي يتحملها المستهلك ، و بالتالي فهي ضريبة غير مباشرة يدفعها عن طريق سعر شراء السلع الخاضعة لها .
 - ضريبة إقليمية : و تعتبر العملية تمت بالجزائر .
 - عند ما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر ، أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو استغلت بالجزائر .

ثالثا- العمليات الخاضعة لـ T.V.A

أنّ تجديد مجال تطبيقها يعني البحث عن العمليات ، أو الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم ، فالمبدأ أنّ العمليات أو الأشخاص الذي تتوفر فيهم المواصفات التي نص عليها القانون يدخلون في مجال التطبيق ، إلاّ أنه قد تكون عملية أو شخص لا يخضع لهذا الرسم مؤقتا أو نهائيا ، فمجال تطبيق الرسم حدّد بموجب المادة 01 من قانون T.V.A .

و الفاحص لهذه المادة يجد أنها ميّزت بين نوعين من العمليات ، فمنها ما يخضع لرسم T.V.A وجوبا، و منها ما يخضع لها إختيارا .

أولا : العمليات الخاضعة وجوبا : و هي

- أ. العمليات التي يقوم بها المنتجون : و يقصد بعبارة المنتجين مايلي :
- الأشخاص الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية بإستخراج أو صناعة المنتوجات، و يتعهدون بالقيام بعمليات التصنيع بصفقتهم صناعا أو مقاولين بقصد إخراج المنتوج في شكله النهائي (التام) أو الشكل المطلوب من قبل المستهلك لإستعماله أو إستهلاكه سواء أستعمل في سبيل أنتاجها مواد أولية أم لم يستعمل .
- الأشخاص الطبيعية أو الإعتبارية (الشركات) التي تقوم بعمليات نهائية على السلع (المنتوج) كالتعليق ، التوضيب ، التوزيع ... سواء تمت هذه العمليات داخل مصانع أو خارجها ، و سواء بيعت هذه المنتجات تحت علامة أو اسم من يقومون بهذه العمليات أم لا .
- ب. العمليات التي يقوم بها تجار الجملة : و يقصد بعبارة تجار الجملة مايلي :
- الأشخاص الذين يبيعون لتجار آخرين .
- تجار التجزئة الذين يبيعون لتجار آخرين ، و الذين يتجاوز رقم أعمالهم أثناء السنة السابقة 1200.000 دج .
- ج. الأشغال العقارية .
- خ. المبيعات و التسليمات التي تتم على حالتها من المنتجات أو البضاعة الخاضعة للضريبة و المستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة.
- د. التسليمات لأنفسهم (إنتاج الشركة لنفسها)، مثل الأعمال التي يقوم بها الخاضعون و الموجهة إلى تلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجات مستثمراتهم.
- ذ. عمليات الإيجار و أداء الخدمات.
- ر. بيوع العقارات و المحلات التي يقوم بها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بصفة إعتيادية أو عرضية بغرض إعادة بيعها .
- ز. العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار أعلاه .
- س. عمليات التقسيم و البيع التي يقوم بها ملاك الأراضي وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع، بإستثناء تلك الأعمال الخاصة ببناء العمارات الخاصة بالسكن التي تتجزأ وفق شروط النوعية و السعر المطلوبين من قبل الهيئات المكلفة بالترقية العقارية .

ش. المتاجرة في الأشياء الثمينة (ذهب ، فضة ، بلاتين ...) و التحف الفنية الأصلية و العتيقة .

ص. أشغال الدراسات و البحوث التي تنجزها الشركات .

ض. الحفلات الفنية حتى و لو كانت تحت رعاية الجمعيات الخاضعة للتشريع .

ط. الخدمات المتعلقة بالتليفون و التليكس... التي تقوم بها إدارة البريد .

ظ. عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى (الأوراقة و أسواق الفلاح).

ثانيا : العمليات الخاضعة لـ T.V.A إختياريا :

يجوز للأشخاص الطبيعيين و الإعتباريين الخارجين عن مجال تطبيق T.V.A أن يختاروا ،

و بناء على تصريح منهم إكتساب صفة الخاضعين لرسم T.V.A على أن يزودوا بسلع و

خدمات :

أ - موجهة للتصدير .

ب - الشركات البترولية .

ج - مؤسسات تتمتع بنظام الإعفاء المنصوص عليها في م 09 .

و يخضع المعنيون وجوبا بالنظام الربح الحقيقي ، و يمكن طلب الإختيار (الإنضمام) في

أي وقت من السنة ، و يقدم الإختيار إلى مفتشية الضرائب التابعين لها ، و يعتبر الإختيار

نافذا ابتداء من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي وقع فيه الإختيار .

و يمكن أن يشمل الإختيار كل العمليات أو جزء منها ، و يمتد سريان مفعول الإختيار إلى

غاية 12/31 من السنة الثالثة اللتي تلي السنة اللتي تمّ فيها الإختيار .

رابعا - قواعد فرض T.V.A و حق الإعفاء و الإسترجاع

إنّ فرض رسم على القيمة المضافة على العمليات سالفه الذكر ، يخضع لقواعد أساسية ،

حيث يختلف الحدث المنشئ للرسم باختلاف العمليات ، مما يؤثر على وعاء الرسم أي رقم

العمال الخاضع لـ T.V.A .

و يمكن الإستفادة من الإعفاء من T.V.A بشرط إستيفاء الشروط المنصوص عليها قانونا

.فيحق بعد ذلك لمن إستفاد من الإعفاء حسم أو إسقاط أو حذف T.V.A التي تقلت الأصول

القابلة للإهلاك ، و فيمايلي تفصيل ذلك في مطلبين إثنين :

➤ قواعد فرض T.V.A يخضع لقاعدتين أساسيتين :

أ. الحدث المنشىء للرسم :

تنص المادة 14 من قانون T.V.A على أن الحدث المنشىء للرسم على القيمة المضافة يتكون من :

1. بالنسبة للمبيعات : من التسليم القانوني أو المادي لها .
2. بالنسبة للأشغال العقارية : من قبض الثمن كلياً أو جزئياً .
3. بالنسبة للمؤسسات الأجنبية : يتكون الحدث المنشىء للرسم من الإستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
4. بالنسبة للمنقولات و الأشغال العقارية بالتخصيص: من التسليم النهائي .
5. بالنسبة للواردات : من إدخال البضاعة للجمارك ، والمدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك.
6. بالنسبة للصادرات : من إدخال البضاعة للجمارك ، و المدين هو المصرح لدى الجمارك .
7. الخدمات: من قبض ثمن الخدمة جزئياً أو كلياً ، و الحفلات و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها تسليم التذكرة .

ب – تأسيس الرسم (أو وعاء الرسم):

و يختلف الوعاء بحسب وقوعه في الداخل أو عند الإستيراد أو عند التصدير كمايلي :

أولاً : في الداخل :

يتكون رقم الأعمال الخاضع لـ T.V.A من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم بإستثناء T.V.A .
ويختلف بحسب طبيعة كل عملية :

أ – بالنسبة للمبيعات : يتكون من مبلغ المبيعات .

ب – بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة لـ T.V.A يتم قياس رقم الأعمال من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة مع زيادة الفرق للمكلف الذي إستلمه و في حالة ما إذا تمّ البيع من طرف فرع الشركة خاضعة لـ T.V.A ، أو من الشركة الأم

إلى الشركة الفرع ، يؤسس الرسم المستحق على ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشتريّة، و ليس على ثمن بيع الشركة المدينة ، سواء كانت الشركة المشتريّة ، و ليس على ثمن بيع الشركة المدينة ، سواء كانت الشركة المشتريّة خاضعة لـ T.V.A أم لا .

أمّا في حالة ما إذا قام تاجر بالبيع لشركة ، و هو خاضع لـ T.V.A ، مع العلم شخص آخر، أو يمارس فيها وظائف تخول له سلطة إتخاذ القرار ، يؤسس الرسم المستحق على الثمن الذي تبيع به الشركة ، و ليس على الثمن الذي يبيع به التاجر ، سواء كانت الشركة المشتريّة خاضعة لـ T.V.A أم لا.

ج - إنتاج المؤسسة لذاتها (أي لنفسها):

➤ بالنسبة للأموال المنقولة : يتكون وعاء الرسم من ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة أو ثمن الكلفة + ربح عادي للمنتوج تام الصنع .

➤ أصحاب الإمتيازات و و الملتزمين بالحقوق البلدية : يتكون مبلغ الدخل الخاضع لـ T.V.A من:

- مبلغ الإيرادات مخصصا منها مبلغ المدفوعات المدفوع للبلدية إذا كانوا يحصلون الحقوق لحسابهم الخاص .

- الأجر الثابت أو النسبي : إذا كانت الحقوق تحصل لصالح البلدية .

➤ بالنسبة للفرّازين و تجار الأملاك العقارية و التجار:

يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم من الفرق بين ثمن البيع و ثمن الشراء بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ماعدا T.V.A.

➤ إذا جمع شخص ما عددا من الأعمال المنصوص عليها أعلاه ، يتم تحديد رقم أعماله الخاضع

لـ T.V.A بتطبيق القواعد المنصوص عليها كل على حدة ، أي كل عمل على حدة من العمليات التي يقوم بها (م 17 قا . T.V.A).

ثانيا : عند الإستيراد:

يتكون المبلغ الخاضع للرسم على رقم الأعمال من قيمة المستوردات لدى الجمارك بما فيها الحقوق و الرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة H.T .

ثالثا : عند التصدير

يتكون المبلغ الخاضع لـ T.V.A من قيمة البضائع الموجهة للتصدير بما فيها الحقوق و الرسوم بإستثناء T.V.A .

- تخصص لإنتاج منتجات موجهة التصدير .
 - تخصص لقطاع مستفيد من الإعفاء من T.V.A .
 - يجب أن تسجل هذه المواد في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله .
 - يجب أن تحفظ لمدة 05 سنوات .
 - في حالة عدم الإحتفاظ أو التخلي عن صفة المدين من قبل المؤسسة خلال الأجل السابق ذكره ، تلتزم المؤسسة بإعادة دفع الرسم خلال السنوات المتبقية .
- نصت م 41 من ق T.V.A على أنه يستثنى من الحق في الخصم الرسم الذي أنقل :
- أ- السلع و الخدمات و المواد و العقارات و المحلات التي لم تستغل لحاجيات إستغلال النشاط الخاضع لـ T.V.A .
- ب- السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لإستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة .

- ت- السلع و الخدمات التي يسلمها الخاضعون للضريبة حسب النظام الجزافي .
- ث- الأملاك العقارية التي أكتسبها الخاضعون للضريبة حسب النظام الجزافي .
- ج- الخدمات و المنتجات المقدمة كهدايا و تبرعات .
- ح- الخدمات و قطع الغيار و اللوازم لتصليح الأملاك المستثناة من حق الخصم .

➤ حساب معدلات T.V.A* :

و يختلف معدّل T.V.A و إختلاف العمليات و المواد ، فمنها ما يخضع لمعدل عادي 19 % ، و منها ما يخضع للمعدل المخفض 9 % ،

– المعدل العادي (9 %) و تخضع له العمليات و المواد التالية المذكورة في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ثانيا الإعفاء و الإسترجاع :

تنص م 42 من ق T.V.A على مايلي : " يمكن أن يستفيد من الإعفاء من T.V.A بشرط أن يستوفي الشروط المنصوص عليها في المواد 43-49 ، إقتناء المنتجات و المواد و الخدمات التي يتم تحديد قائمتها بمقتضى قانون المالية . و يجب على المستفيدين من عملية الشراء بالإعفاء على إعتداد يقدمه المدير الجهوي للضرائب .

تسلّم رخصة الشراء بالإعفاء ، أو الإسترداد بالإعفاء لحصة سنوية من السلع لا يمكن أن يتعدى مبلغها :

– أمّا قيمة البيع للسلع التي تخضع عادة للرسم المسلحة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية الجديدة .

– و إمّا مبلغ المشتريات من المنتجات من نفس النوع خلال السنة المنصرفة بزيادة 15 % . عندما تقدم مؤسسة حديثة النشأة وثيقة الشراء بالإعفاء تمنح لها رخصة لمدة ثلاثة أشهر، و تراجع فيما بعد هذه الرخصة لتحديد الحد الأقصى من الإعفاء من الرسم إلى نهاية السنة المدينة .

➤ شروط الإعفاء :

نصت م 46 من القانون المذكور أنّ منح الإعتماد يتوقف على :

– مسك المحاسبة .

– تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب و الرسوم المستحقة كما تنص المادة 47 أيضا على أنه عندما تمنح رخصة الشراء بالإعفاء :

تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم لبناء على تقديم المستفيد للوثيقة التي حصل عليها مؤشرا أو مصلحة الجمارك ، و هذه الشهادة تتضمن إلتزام المستفيد بدفع الضريبة عند إستعمال المنتجات ليس للاغراض التي منحت من أجلها رخصة الشراء بالإعفاء و يجب أن تتضمن الرخصة أن يقدموا في نهاية السنة المالية و في يوم 15/01 على الأكثر إلى مكتب الرسوم

على رقم الأعمال كشفا مفصلا يبين نوع و قيمة المخزونات من المنتجات أو السلع التي
إشتروها بالإعفاء، و الباقية في حوزتهم بتاريخ 01-01 منتصف الليل .

ملاحظة :

نصت المادة 49 على أنه : في حالة مخالفة الأحكام المتعلقة برخص الشراء بالإعفاء
المسلمة طبقا للقانون يترتب عن ذلك فضلا عن العقوبات المالية المنصوص عليها في المواد
150-149-139-116 من قانون T. V.A ، السحب المؤقت أو النهائي للإعتماد.

حساب نسبة الإسترجاع : (PRORATA)

➤ قاعدة الخصم وغرامات التأخير:

أولاً: قاعدة الخصم في تسديد الرسم على القيمة المضافة

إن مبلغ "الرسم على القيمة المضافة" الواجب سداده من طرف المكلف القانوني
هو حاصل الفرق بين "الرسم على القيمة المضافة" على رقم الأعمال (المبيعات)
و"الرسم على القيمة المضافة" على مبلغ المشتريات والخدمات والاستثمارات
المشتراة في الفترة المعنية، أي:

المدفوعة TVA = المبيعات TVA - المشتريات TVA

لقد حدد القانون جملة من الشروط والقواعد في مجال خصم "الرسم على القيمة المضافة"
وهي:

- يجب أن تكون المشتريات والخدمات والاستثمارات مبررة بفواتير؛
- يجب أن تبقى الاستثمارات هذه لمدة 05 سنوات في أصول المؤسسة؛
- يجب أن تسدد الفواتير التي يفوق مبلغ "الرسم على القيمة المضافة" فيها 100.000 دج
بطريقة غير نقدية حتى يحق للمكلف خصمه (المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة
2010 التمهدة للمادة 30 من "قانون الرسوم على رقم الأعمال"؛
- في حالة كون حاصل الخصم سالبا (TVA) (المبيعات) < TVA (المشتريات والخدمات
والإستثمارات)) فإن مبلغ هذا الدين يرحل إلى الفترة اللاحقة؛
- يتم التصريح بـ رقم الأعمال وتسديد "الرسم على القيمة المضافة" المستحق خلال الـ
20 يوما الأولى من الشهر اللاحق للشهر المعني بالنسبة للخاضعين للنظام الحقيقي وخلال

الـ 20 يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي المعني بالنسبة للخاضعين للنظام البسيط ونظام التصريح المراقب، وذلك أمام قبضة الضرائب عن طريق وثيقة G50.

- ترفق وثيقة G50 بجدول مفصل للفواتير التي تم استرجاع "الرسم على القيمة المضافة" فيها. يتضمن هذا الجدول المعلومات التالية: اسم المورد ولقبه، عنوانه، رقم سجله التجاري، رقمه الجبائي، تاريخ الفاتورة، رقم الفاتورة، مبلغ الفاتورة خارج "الرسم على القيمة المضافة"، ومبلغ "الرسم على القيمة المضافة". علما أن هذا الشرط ألغية سنة 2017 بمقتضى قانون المالية.

ملاحظة: حتى يستفيد بائع الجملة من تخفيض رقم الأعمال الخاضع لـ TAP بنسبة 30% وكذا من حق خصم "الرسم على القيمة المضافة (TVA) "، يجب أن يودع في نهاية السنة جدولا مفصلا بزبائنه (Etat) 104 أمام المفتشية. يتضمن هذا الجدول المعلومات التالية حول الزبائن: الاسم واللقب أو العنوان التجاري، عنوان النشاط، رقم التعريف الإحصائي، رقم المادة الخاضعة للضريبة، رقم السجل التجاري، مبلغ عمليات البيع بالجملة، مبلغ TVA. تقدم هذه المعلومات في قرص مضغوط (CD) إلى مفتشية الضرائب عند تقديم التصريح السنوي للمداخل ورقم الأعمال.

ثانيا: - غرامات التأخير

يترتب عن التأخير في إيداع التصريح بوثيقة G50 الغرامات التالية:

- إذا تم التصريح بين تاريخ 21 و31 من الشهر تفرض زيادة نسبتها 15 % من قيمة الحقوق الواجبة الدفع المبينة في وثيقة G50؛

إذا تم التسديد بين 01 و31 من الشهر اللاحق ترفع هذه الغرامة إلى 23 % تزيد هذه النسبة

بـ 3 % عن كل شهر تأخير إلى أن تصل إلى 35 % كحد أقصى (15 %، 23 %،

26 %، 29 %، 32 %، 35 %)

ملاحظة هامة:

في حالة التصريح بوثيقة ج 50 خالية من أي حقوق للدفع خارج الأجل القانوني، فإن المكلف يدفع غرامة تأخير ثابتة قيمتها 500 دج.

5-4 الضريبة الجزافية الوحيدة

حسب المادة 282 مكرر من ق.ض.م.ر.م: "تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي، وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".

وتنص المادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب النظام الربح الحقيقي. ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل 01 فيفري من السنة.

➤ مجال التطبيق: الأشخاص المحددون في المادة 282 مكرر 1

- الأشخاص الطبيعيين، الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاط صناعي، أو تجاري، أو حرفي، أو مهني غير تجاري و التي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة عشر مليون دينار 15.000.000 دج.

- المستثمرون الذين يمارسون المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة المؤهلة للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

و يستثنى من الإخضاع الضريبي هذا حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 2020 في مادته الثامنة(08):

- أنشطة الترقية العقارية و تقسيم الأراضي.
- أنشطة إستيراد السلع و البضائع الموجهة للبيع على حالها.
- أنشطة الشراء و البيع على الحال بالجملة طبقا لأحكام المادة 224 من ق ض م ر م .
- الأنشطة الممارسة من قبل الوكلاء.
- الأنشطة الممارسة من قبل العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، و كذا مخابر التحاليل الطبية.
- أنشطة الإطعام و الفندقية المصنفة
- القائمين بعمليات تكرير و إعادة رسكلة المعادن النفيسة، صانعي و تجار المصنوعات من الذهب و البلاتين.
- الأشغال العمومية و الري و البناء

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، ويتم تحديد الضريبة طبقا لهذه التجاوزات، ويظل هذا النظام قابلا للتطبيق كذلك بالنسبة للسنة الموالية.

➤ التصريح التقديري:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتابة تصريح تقديري ج رقم 12 وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط . ويجب أن يتم اكتابة هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الأول والثلاثين من شهر جوان من كل سنة.

➤ دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

عند إيداع التصريح التقديري ، يقوم المكلفون بالضريبة بدفع إجمالي للضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به.

يمكن المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، اللجوء للدفع الجزئي للضريبة . وفي هذه الحالة ، يجب عليهم، عند إيداع التصريح التقديري ، تسديد % 50 من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة من 01 إلى 30 جوان ، أما % 50 الباقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين، من 1 إلى 15 سبتمبر ، ومن 1 إلى 15 ديسمبر، أو دفع المبلغ الكلي بين 01 و 31 جويلية.

عندما ينقضي أجل الدفع في يوم عطلة قانونية يؤجل الدفع لأول يوم عمل يليه.

➤ التصريح التكميلي:

يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين اكتابة تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 يناير إلى 15 فبراير من السنة ن + 1 ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن.

في حالة إذا ما تجاوز رقم الأعمال المحقق سقف خمسة عشرة مليون دينار (15.000.000 دج) فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية

الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له . أما المكلفين بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجزافية الوحيدة لأكثر من سنة فيتم تحويلهم لنظام الربح الحقيقي.

➤ تصحيح الأسس المصرح بها:

إذا كان بحيازة الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن نقص في التصريح ، فيمكنها إجراء التصحيحات على الأسس المصرح بها وفق الإجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم إجراء التصحيحات بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالنقص في التصريح وفقا لما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

لا يمكن إجراء هذه التصحيحات إلا بعد انقضاء آجال اكتتاب التصريحات التكميلية

➤ النسب المطبقة:

- 5 % بانسبة لأنشطة الانتاج وبيع السلع.
- 12 % بانسبة للأنشطة الأخرى.

➤ توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة

يوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كماياتي:

- ميزانية الدولة: 49 %
- البلديات 40.25%
- الولاية 5%
- الصندوق المشترك للجماعات المحلية 5%
- غرف التجارة و الصناعة: 0.5 %
- الغرفة الوطنية للصناعات التقليدية: 0.01 %
- غرف الصناعة التقليدية و المهن: 0.24 %

المحور الخامس: حالات تطبيقية لبعض أنواع المراجعة الجبائية

تمهيد:

خصص هذا المحور لمحاكاة لحالات مراجعة جبائية حقيقية قامت بها مصلحة المراجعات و التحقيقات على مستوى مديرتي الضرائب لولاية أم البواقي و سكيكدة على التوالي، حيث كان الباحث مؤطر لعمل الطالبين (جرتلي.ن و حداد.ز)، و رعي في اختيار هاته الدراسات الحداثه و الشمولية و التبسيط أيضا، حيث كانت كل دراسة عبارة عن مراجعة جبائية تخص نوع معين من المؤسسات، و شملت أهم الضرائب و الرسوم المعروفة في النظام الجبائي الجزائري، مع إيضاح الجانب الإجرائي لعملية المراجعة، هذا الأخير الذي له بالغ الأهمية في المراجعة الجبائية، و أي خلل فيه ينقض هاته المراجعة من الأساس، حيث كانت الحالة الأولى مخصصة لجانب التحقيق في المحاسبة، أما الدراسة الثانية للتحقيق المصوب، أما الدراسة الثالثة و الأخيرة فخصت للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

1. الحالة الأولى : التحقيق في المحاسبة

دراسة مؤسسة خدماتية لاستيراد وتصدير قطاع الغيار الخاضعة للتحقيق المحاسبي

1. برمجة وفحص المحاسبة:

تم دراسة حالة للشركة (A) التي تأسست في سنة 2010 المسماة شركة ذات مسؤولية محدودة لإستيراد وتصدير قطع الغيار متكونة من شخصين X و y التي يقع موقعها على مستوى بلدية عين البيضاء التابعة لمديرية العامة للضرائب لولاية أم البواقي تخضع نسبة إلى طبيعة نشاطها إلى الرسم على القيمة المضافة (TVA) بمعدل 17 % والرسم على النشاط المهني (TAP) نسبة 2 %، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، قدر رأسمال الشركة، 200000 دج.

تم برمجتها في إطار التحقيق المحاسبي لسنة 2016 حيث قدم إشعار بتحقيق بتاريخ 2016/05/08 مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة الذي تم تسليمه للمعني مسير الشركة في 2016/05/11 والذي من خلاله حدد ميعاد بداية أشغال في 2016/06/25 في حين أن السنوات المعنية بالتحقيق 2012-2013-2014-2015.

حيث يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها عشرة أيام طبقا للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

بعد مراجعة المستندات ووثائق المقدمة من طرف مسير الشركة قام أعوان الإدارة الجبائية بتقديم إشعار يتضمن ما يلي:

أولاً: من حيث الشكل: مقبولة

- تم تقديم يومية عامة
- دفتر الجرد
- دفتر الأستاذ

مكتوبين بدون بياض مختومين وممضيين من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليمياً وذلك حسب المواد 9-11 من القانون التجاري مسجل فيهم العمليات المحاسبية بحيث تكون غير مشطبة.

بعد تقديم فواتير البيع وفواتير الإستيراد (D10(الشراء).

ثانياً: من حيث المضمون: مرفوضة

ومن أسباب الرفض:

1- التعامل مع زبائن مسجلين ضمن القائمة الوطنية للمتهربين الضريبيين (قائمة الغشاشين)

سنة 2012 بمبلغ 7.000.000 دج

سنة 2013 بمبلغ 3.500.000 دج

2- عدم التصريح بفاتورة شراء (الإستيراد) رقم 47 بتاريخ 2013/04/22 بمبلغ خارج الرسم

12.720.000 قيمة TVA 2.162.400 وهذا حسب الكشف المتأني من إدارة الجمارك.

3- إسترجاع رسم على القيمة المضافة على مشتريات يخص سيارة سياحية سنة 2014 مبلغ الرسم

370.000 (حسب المادة 41 من قانون رسوم على القيمة المضافة).

4- إسترجاع رسم على قيمة مضافة لفاتورة إستيراد رقم 50 بتاريخ 2015/06/15 مرتين شهر

جويلية 2015 وشهر سبتمبر 2015 بمبلغ 265.000.

5- عدم التصريح بفواتير البيع رقم 25 -26- 27 لسنة 2015 مبلغ الفواتير على التوالي:

3.300.000 دج - 1.230.000 دج - 750.000 (خارج الرسم).

6- عدم تقديم الوثائق التبريرية الخاصة بالاهتلاكات (فواتير إستيراد-شراء-المعدات والأدوات)

لسنة 2014 بمبلغ 360.000 وسنة 2015 بمبلغ 700.000.

وبعد كل هذه الأخطاء والتجاوزات ترى الإدارة الجبائية عدم المصدقية في المحاسبة وبالتالي

رفض محاسبة المكلف مضمونا ومنه يتم تسوية الوضعية عن طريق إعادة تحديد الوعاء الضريبي بشقيه

(رقم الأعمال والأرباح) "علما أن حالات رفض المحاسبة المذكورة في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية"

تحديد الوعاء الضريبي لـ (TAP-TVA)

رقم الأعمال: حدد رقم الأعمال بالطريقة التالية:

المبيعات (فواتير البيع) + (المبيعات الخاصة بالزبائن الوهميين Xنسبة هامش الربح).

2. التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية لشركة إستيراد وتصدير قطع الغيار

يقوم التبليغ الأولي على تسوية مختلف الرسوم والضرائب كما يلي:

أولاً: تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يتم تسوية الرسم على القيمة المضافة وفقاً للمادة 01، 21 و 23 بالنسبة للحقوق من قانون الرسم على قانون الأعمال، و 1-116 بالنسبة للغرامات.

جدول رقم (02): تسوية الرسم على القيمة المضافة

السنوات	رقم أعمال خاضع	رقم أعمال مصرح به	الفارق	معدل الرسم	حقوق مطلوبة	الغرامات (*)	المجموع
2012	114 525 200,00	113 125 200,00	1 400 000,00	17%	238 000,00	59 500,00	297 500,00
2013	115 354 710,00	102 420 710,00	15 964 000,00	17%	2 713 880,00	678 470,00	3 392 350,00
2014	199 855 900,00	199 855 900,00	-	17%	-	-	-
2015	349 653 900,00	344 373 900,00	5 280 000,00	17%	897 600,00	224 400,00	1 122 000,00

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

(*) الغرامات محدد بموجب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لأنها تعتبر نقصان

في التصريح، أما في حالة عدم التصريح فهي محدد بموجب المادة 194 من هذا القانون

1- يتم حساب الفارق عن طريق:

بالنسبة لسنة 2012: عند التعامل مع زبائن مسجلين ضمن قائمة وطنية للمتهربين الضريبيين يتحمل

المكلف ضريبة بنسبة 20 % وهذا منصوص عليه في التشريع والتي تختلف من مجال إلى آخر.

$$1.400.000 = 20\% \times 7.000.000$$

بالنسبة لسنة 2013 : $20\% \times 350.000 = 700.000$ دج

$120\% \times 12.720.000 = 15.264.000$ دج

$15.264.000 + 700.000 = 15.964.000$ دج

بالنسبة لسنة 2014: لا يوجد

بالنسبة لسنة 2015 : $3.300.000 + 1.230.000 + 750.000 = 5.280.000$ دج

وهو مجموع فواتير البيع الغير مصرح بها.

2- يتم حساب الحقوق المطلوبة عن طريق : ضرب الفارق X معدل الرسم.

بالنسبة لسنة 2012 : $17\% \times 1.400.000 = 238.000$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $17\% \times 15.964.000 = 2.713.880$ دج

بالنسبة لسنة 2014: لا يوجد فارق

بالنسبة لسنة 2015 : $17\% \times 5.280.000 = 897.600$ دج

3- يتم حساب الغرامات عن طريق : ضرب الحقوق المطلوبة X 25 %.

تم اختيار ضريبة 25 % وذلك لما نصت عليه المادة 193 من ق ض م رم مثلما ذكرنا أسفل الجدول، حيث نصت هذه المادة أنه إذا كان فارق الحقوق المطلوبة:

➤ محصورة بين 0 و 5 ملايين يتم فرض ضريبة بمعدل 10 %

➤ محصورة بين 5 و 20 مليون يتم فرض ضريبة بمعدل 15 %

➤ أكبر من 20 مليون يتم فرض ضريبة بمعدل 25 %

بالنسبة لسنة 2012 : $25\% \times 238.000 = 297.500$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $25\% \times 3.713.880 = 392.350$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : -

بالنسبة لسنة 2015 : $25\% \times 897.600 = 1.122.000$ دج

المجموع: الحقوق المطلوبة + الغرامات

ثانيا: تسوية الرسم على النشاط المهني TAP:

يتم تسوية الرسم على النشاط المهني وفقا للمواد 217، 219، 219 مكرر، 222 بالنسبة للحقوق و193 الفقرة 1 بالنسبة للغرامات من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

جدول رقم (03): تسوية الرسم على النشاط المهني.

السنوات	رقم أعمال خاضع	رقم أعمال مصرح به	الفارق	معدل الرسم	حقوق مطلوبة	الغرامات	المجموع
2012	114 525 200,00	113 125 200,00	1 400 000,00	% 2	28 000,00	2 800,00	30 800,00
2013	115 354 710,00	102 420 710,00	15 964 000,00	% 2	319 280,00	79 820,00	399 100,00
2014	199 855 900,00	199 855 900,00	-	% 2	-	-	-
2015	349 653 900,00	344 373 900,00	5 280 000,00	% 2	105 600,00	15 840,00	121 440,00

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

1- حساب الفارق

وعاء حساب الرسم على النشاط المهني في هذه الحالة هو نفسه وعاء الرسم على القيمة المضافة ، خاصة في انعدام إعفاءات أو تخفيضات بالنسبة لكلي الرسمين، و بالتالي الفارق المتحصل عليه في الوعاء هو نفسه الفارق الموجود عند حساب فارق وعاء الرسم على القيمة المضافة.

2- حساب الحقوق المطلوبة

بالنسبة لسنة 2012 : $28.000 = 2\% \times 1.400.000$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $319.280 = 2\% \times 15.964.000$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : -

بالنسبة لسنة 2015 : $105.600 = 2\% \times 5.280.000$ دج

3- حساب الغرامات :

بتطبيق المادة 193 الفقرة 1 من ق م ر م

بالنسبة لسنة 2012 : $2800 = 10\% \times 28.000$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $79.820 = 25\% \times 319.280$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : -

بالنسبة لسنة 2015 : $15.840 = 25\% \times 105.600$ دج

المجموع : الحقوق المطلوبة + الغرامات.

ثالثا: تسوية الضريبة على أرباح الشركات: يتم تسوية الضريبة على أرباح الشركات وفقا للمواد 136، 150 للحقوق و 1-193 بالنسبة للغرامات من قانون ضرائب مباشرة ورسوم مماثلة.

1) تحديد أرباح الشركة بالطريقة التالية:

الربح المصرح به + الفرق في رقم الأعمال X هامش الربح الصافي 12 % (علما أن هذا الهامش المعتمد يكون إعتقادا على تعليمات من مديرية الضرائب حسب كل قطاع أو الدلائل الجبائية الصادرة عن نفس المديرية)

1- حساب الفارق

بالنسبة لسنة 2012 : $1.400.000 \times 12\% = 168.000$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $19.964.000 \times 23\% = 1.915.680$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : 360.000 دج

بالنسبة لسنة 2015 : $5.280.000 \times 12\% + 700.000 = 1.333.600$ دج

2- حساب الحقوق المطلوبة

بالنسبة لسنة 2012 : $168.000 \times 25\% = 42.000$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $1.915.680 \times 12\% = 440606$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : $360.000 \times 26\% = 93600$ دج

بالنسبة لسنة 2015 : $1.333.600 \times 26\% = 346.736$ دج

حساب الغرامات :

بما أن الحقوق المطلوبة محصورة بين 0 و 5 ملايين فمعدل الضريبة 10 % .

بالنسبة لسنة 2012 : $42.000 \times 10\% = 4200$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $31928 \times 10\% = 3192,8$ بالتقريب 3193

بالنسبة لسنة 2014 : $93.600 \times 15\% = 14040$ دج

بالنسبة لسنة 2015 : $346.736 \times 25\% = 86684$ دج

جدول رقم (04): تسوية ضريبية على أرباح شركات

السنوات	رقم ربح معتمد	ربح مصرح به	الفارق	معدل الرسم(*)	حقوق مطلوبة	الغرامات	المجموع
2012	10 368 200,00	10 200 200,00	168 000,00	25 %	42 000,00	4 200,00	46 200,00
2013	11 158 060,00	9 242 380,00	1 915 680,00	23 %	440 606,00	110 151,00	550 757,00
2014	20 757 350,00	20 397 350,00	360.000	26 %	93 600,00	14 040,00	107 640,00
2015	34 801 500,00	33 467 900,00	1 333 600,00	26 %	346 736,00	86 684,00	433 420,00

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

(*) معدل الرسم المعتمد هو المعدل المطبق خلال تلك السنة، فالضرائب لا تطبق بأثر رجعي وهذا مبدأ دستوري، أما

الغرامات فتطبق حسب المادة 193 الفقرة 1 مثلما ذكرنا أعلاه

حساب الربح معتمد: ربح مصرح به + الفارق

بالنسبة لسنة 2012 : $10200200 + 168000 = 10.368.200$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $9242380 + 1915680 = 11.158.060$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : $20397350 + 360000 = 20757350$ دج

بالنسبة لسنة 2015 : $33467900 + 1333600 = 34801500$ دج

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة المدمجة

جدول رقم (05): تسوية الرسم على القيمة المضافة المدمجة

السنوات	رق م م	العقوبات(*)	المجموع
2012	-	-	-
2013	-	-	-
2014	370 000,00	92 500,00	462 500,00
2015	265 000,00	66 250,00	331 250,00

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

(*) العقوبات المطبقة تكون بتطبيق المادة 194 مباشرة أي نسبة 25 %، مع التنويه هنا أن المشرع قد شدد العقوبات في السنوات اللاحقة وصلت حتى 100% و عقوبات جزائية أيضا.

1- حساب العقوبات :

بالنسبة لسنة 2014 : $25\% \times 370.000 = 92.500$ دج

بالنسبة لسنة 2015 : $25\% \times 265.000 = 66.250$ دج

رابعاً: مجموع الحقوق والغرامات المستحقة :

جدول رقم (06): مجموع حقوق وغرامات

المجموع	الغرامات	الحقوق	طبيعة الضرائب والرسوم	سنوات
30 800,00	2 800,00	28 000,00	TAP	2012
297 500,00	59 500,00	238 000,00	TVA	
-	-	-	الرسم المدمج	
46 200,00	4 200,00	42 000,00	IBS	
35 121,00	3 193,00	31 928,00	TAP	2013
3 392 350,00	678 470,00	2 713 880,00	TVA	
-	-	-	الرسم المدمج	
550 757,00	110 151,00	440 606,00	IBS	
-	-	-	TAP	2014
-	-	-	TVA	
462 500,00	92 500,00	370 000,00	الرسم المدمج	
107 640,00	14 040,00	93 600,00	IBS	
121 440,00	15 840,00	105 600,00	TAP	2015
1 122 000,00	224 400,00	897 600,00	TVA	
331 250,00	66 250,00	265 000,00	الرسم المدمج	
433 420,00	86 684,00	346 736,00	IBS	
6 930 978,00	1 358 028,00	5 572 950,00		المجموع

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

3. التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي لشركة إستيراد وتصدير قطع الغيار

بعد إنقضاء مدة 40 يوم في سبتمبر 2016 وذلك حسب المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية قام المكلف بالضريبة بتقديم رد على نتائج التبليغ الآلي للتحقيق والتي جاء فيها ما يلي:

إن الشركة قامت بالتعامل مع متهربين من الضرائب وذلك عن جهلها بهذه الأشخاص وأنها قد قامت حقيقة ببيع هذه البضاعة بطرق سليمة (طبقا لمعايير بالجملة) ولذا أطلب من سيادتكم مراجعة كل من هامش الربح الخام والربح الصافي أما الفاتورة رقم 47 قد تم إغفالها من طرف المحاسب بحسن نية وليس بغرض التهرب.

وفيما يخص فواتير الشراء ومعدات وأدوات لسنوات 2014 و2015 يتم إلحاقها مع إجابة.

وبعد دراسة إجابة المكلف بالضريبة قامت الإدارة بإرسال تبليغ نهائي لنتائج التحقيق المحاسبي وجاءت فيها التعديلات الآتية:

مراجعة هامش الربح الخام جزافيا إلى 18 % عوضا عن 20 % وهامش الربح الصافي إلى 10 % عوضا عن 12 % والأخذ بعين الإعتبار الفواتير المرفقة بالإجابة والخاصة بالإهتلاكات.

أولا: تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA :

جدول رقم (07): تسوية رسم على قيمة مضافة TVA النهائي (الحالة 1)

السنوات	رقم أعمال خاضع	رقم أعمال مصرح به	الفارق	معدل الرسم	حقوق مطلوبة	الغرامات	المجموع
2012	114 385 200,00	113 125 200,00	1 260 000,00	17 %	214 200,00	53 550,00	267 750,00
2013	117 430 310,00	102 420 710,00	15 639 600,00	17 %	2 658 732,00	664 683,00	3 323 415,00
2014	199 855 900,00	199 855 900,00	-	17 %	-	-	-
2015	349 653 900,00	344 373 900,00	5 280 000,00	17 %	897 600,00	224 400,00	1 122 000,00

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

1- يتم حساب الفارق عن طريق

تم تخفيض في هامش الربح وأصبح 18 %

بالنسبة لسنة 2012 : $1260000 = 18\% \times 700.000$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $630000 = 18\% \times 3500000$ دج

$15009600 = 18\% \times 12720000$ دج

$15632600 = 630000 + 15009600$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : لا يوجد

بالنسبة لسنة 2015 : $5280000 = 750000 + 1230000 + 3300000$ دج

2- حساب الغرامات:

بالنسبة لسنة 2012 : $53550 = 25\% \times 214200$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $664683 = 25\% \times 2562342$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : -

بالنسبة لسنة 2015 : $224400 = 25\% \times 897600$ دج

3- حساب الحقوق المطلوبة

بالنسبة لسنة 2012 : $214200 = 17\% \times 1260000$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $2658732 = 17\% \times 15009600$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : -

بالنسبة لسنة 2015 : $897600 = 17\% \times 5280000$ دج

المجموع : الحقوق المطلوبة + الغرامات.

ثانيا: تسوية الرسم على النشاط المهني TAP:

جدول رقم (08): تسوية الرسم على النشاط المهني TAP النهائي (الحالة 1)

السنوات	رقم أعمال خاضع	رقم أعمال مصرح به	الفارق	معدل الرسم	حقوق مطلوبة	الغرامات	المجموع
2012	114 385 200,00	113 125 200,00	1 260 000,00	2 %	25 200,00	2 520,00	27 720,00
2013	117 430 310,00	102 420 710,00	15 639 600,00	2 %	312 792,00	78 198,00	390 990,00
2014	199 855 900,00	199 855 900,00	-	2 %	-	-	-
2015	349 653 900,00	344 373 900,00	5 280 000,00	2 %	105 600,00	15 840,00	121 440,00

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

1- حساب الفارق

يتم حسابه بنفس طريقة حسابه في TVA

بالنسبة لسنة 2012 : $1260000 \times 2\% = 25200$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $15639600 \times 2\% = 312792$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : -

بالنسبة لسنة 2015 : $5280000 \times 2\% = 105600$ دج

2- حساب الغرامات

بالنسبة لسنة 2012 : $25200 \times 10\% = 2520$ دج

بالنسبة لسنة 2013 : $312792 \times 25\% = 78198$ دج

بالنسبة لسنة 2014 : -

بالنسبة لسنة 2015 : $105600 \times 15\% = 15840$ دج

ثالثاً: تسوية الرسم على القيمة المضافة المدمجة

جدول رقم (09): تسوية الرسم على القيمة المضافة المدمجة النهائي (الحالة 1)

السنوات	رق م م	العقوبات	المجموع
2012	-	-	-
2013	-	-	-
2014	370 000,00	92 500,00	462 500,00
2015	265 000,00	66 250,00	331 250,00

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

حساب العقوبات :

بالنسبة لسنة 2014 : $25\% \times 370.000 = 92.500$ دج

بالنسبة لسنة 2015 : $25\% \times 265.000 = 66.250$ دج

1- مجموع الحقوق والغرامات المستحقة :

جدول رقم (10): مجموع الحقوق والغرامات النهائي (الحالة 1)

المجموع	الغرامات	الحقوق	طبيعة الضرائب والرسوم	سنوات
27 720,00	2 520,00	25 200,00	TAP	2012
267 750,00	53 550,00	214 200,00	TVA	
-	-	-	الرسم المدمج	
34 650,00	3 150,00	31 500,00	IBS	
390 990,00	78 198,00	312 792,00	TAP	2013
3 323 415,00	664 683,00	2 658 732,00	TVA	
-	-	-	الرسم المدمج	
449 639,00	89 928,00	359 711,00	IBS	
-	-	-	TAP	2014
-	-	-	TVA	
462 500,00	92 500,00	370 000,00	الرسم المدمج	
157 872,00	20 592,00	137 280,00	IBS	
121 440,00	15 840,00	105 600,00	TAP	2015
1 122 000,00	224 400,00	897 600,00	TVA	
331 250,00	66 250,00	265 000,00	الرسم المدمج	
6 047 065,00				المجموع

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

II. الحالة الثانية: التحقيق المصوب في المحاسبة

دراسة ملف مؤسسة بناء و أشغال عمومية خاضعة للرقابة المحاسبية

يعتبر التحقيق في محاسبة المكلف من انجع الوسائل التي تتخذها الادارة الجبائية، قصد مراقبة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالدفاتر الممسوكة من قبل المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تخص الربع سنوات الاخيرة الغير متقادمة لمختلف الضرائب و الرسوم .

1- تحضير مراقبة المحاسبة

يقوم العون المحقق بالاطلاع على الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة المحاسبية، بعد ان تم احضاره من المفتشية التابعة لها وذلك من اجل معرفة المعلومات الاساسية عنه قبل الشروع في عملية التحقيق.

اولا : برمجة مراقبة المحاسبة

بعد ان تم اعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة وهذه العملية تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب، و هذا بعد ارسال اقتراحات من طرف المفتشية عند نهاية كل سنة الى المديرية الولائية ليتم ارسالها الى مديرية الابحاث و المراجعات لتحديد برنامج العمل السنوي أو عن طريق ورود معلومات لهاته المديرية عن هذه المؤسسة و تعاملاتها التي تستلزم خضوعها لتحقيق معمق، كانت المؤسسة التالية محل مراقبة وهذا بعد فحص البيانات التي صرح بها المكلف و الاطلاع على الوثائق و الدفاتر المنصوص عليها قانونا من طرف المحققين التي سمحت بمعرفة تغيرات و حركة حسابات المكلف.

ثانيا : التحضير لإجراء مراقبة المحاسبة

يقوم المحقق في مكتبه ببعض الاعمال التمهيديّة وهي :

أ- سحب الملف الجبائي : من خلال سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب التابع لها مقابل وصل استلام، بعد تمرير طلب السحب لغرض التحقيق في محاسبة المكلف.

ب- وضع بطاقة معلومات عن المؤسسة (X):

- العنوان التجاري : *****
- رقم السجل التجاري: *****
- الرقم الجبائي للشركة: *****
- تاريخ بداية النشاط : *****

• تاريخ بداية عملية التحقيق المحاسبي: 2016/**/**

• رقم القضية: 2016/vc/**

ت- فحص مختلف الوثائق و التصريحات :

حيث يقوم المحقق بفحص الوثائق و التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي على اعتبار مراقبة التصريحات الضريبية خاصة ج 50 و الميزانيات الجبائية التي تعبر عن ملخص التصريحات المقدمة من طرف المكلف.

ملأ بيان مقارنة الميزانيات:

هذه الوثيقة تحوي مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية للأربع سنوات الاخيرة غير متقدمة 2012، 2013، 2014، 2015.

ث- ملأ كشف مقارنة حسابات النتائج :

وهو الذي يسمح بالتحقيق من مدى صحة وصدق التصريحات المقدمة لكل السنوات الخاضعة للرقابة، اي ان المرحلة التحضيرية تعد خطوة هامة في التحقيق المحاسبي، حيث يتم فيها تحضير كافة الوثائق اللازمة لعملية الرقابة، وكذا جمع كافة المعلومات التي يمكن أن تمد نشاط المكلف بصلة، وفي هذا الصدد وقصد معرفة وضعية المكلف وتعاملاته مع شتى الأطراف فقد يعتمد المحققون على جملة من الوثائق أهمها:

- بيان مقارنة الميزانيات ويضم كل الميزانيات المكتتبة لدى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف.

- جدول حسابات النتائج والذي يسمح بالتحقق من مدى صحة وصدق التصريحات.

- المعلومات الواردة من البنوك التي تتعامل معها المؤسسة.

ج- ارسال اشعار بالتحقيق في المحاسبة :

حيث يتم اشعار المكلف بالتحقيق في المحاسبة رقم : بتاريخ مرفق بميثاق المكلف بالضريبة الموصى عليه، مع وصل استلام رقم : ... يبين فيه تاريخ بداية التحقيق وهذا بعد اعطاء اجل للتحضير قدره 10 ايام ابتداء من تاريخ استلام الاشعار، و السنوات موضوع التحقيق هي: 2012، 2013، 2014، 2015.

اما الضرائب و الرسوم محل التحقيق هي : الرسم على النشاط المهني TAP. الرسم على القيمة المضافة TVA. الضريبة على الدخل IRG.

2- فحص المحاسبة واعلام المكلف:

بعد القيام بالمرحلة التحضيرية وارسال الاشعار بالتحقيق وطلب المكلف الخضوع لعملية الرقابة في مكاتب التحقيق بتاريخ 2015/09/11، وقام بتحضير كافة الوثائق و الدفاتر اللازمة، وقدمها للمحققين وتمثل هذه الوثائق في:

- دفتر اليومية العامة مرقم و مؤشر بتاريخ 2009/06/01 يحتوي العمليات المحاسبية للسنوات الربعة المعنية بالتحقيق.

- سجل التقييم مرقم ومؤشر بتاريخ 2009/06/01 مسجل فيه جداول الاصول و الخصوم وجدول حسابات النتائج للسنوات الاربعة المعنية بالتحقيق

- سجل الأجرة (المرتبات و الاجور) مرقم و مؤشر بتاريخ 2009/06/02 مسجل فيه تفاصيل المرتبات و الأجور و المنح و الاقتطاعات للسنوات المعنية بالتحقيق

- الدفاتر اليومية للمشتريات المبيعات البنك الصندوق و العمليات المختلفة لسنوات 2012، 2013، 2014، 2015

- مجموعة التصريحات الجبائية وشبه الجبائية وسندات التسديد لسنوات 2012، 2013، 2014، 2015

يتم التحقيق على كافة التسجيلات المحاسبية وهذا بالقيام بالأعمال التالية :

- مقارنة مجموع المبيعات المصرح بها مع الواردة المصرح بها في دفتر المبيعات و دفتر اليومية.

- مقارنة فواتير الشراء مع الواردة في دفتر المشتريات و دفتر اليومية.

- مقارنة الفواتير الخاصة بالتكاليف مع دفتر الخزينة او البنك.

وبعدالتحقيق في الوثائق المحاسبية المقدمة تم اكتشاف الازخاء والتناقضات التالية كما يلي :

اولا : فحص المحاسبة

ا- بالنسبة لسنة 2012 :

- مجموع المبالغ المقبوضة عن طريق البنك و الصندوق = 32.874.804 دج خارج الرسم، ومبلغ المقبوضات المصرح به و المسددة ضرائبه في سنجد التصريحات G50 =

32.035.004 دج خارج الرسم، وبالتالي يعتبر الفرق **839.800** دج مبلغ غير وصرح به.

- حساب 61600 مصاريف التأمينات :

المبلغ المخفض في الميزانية = 192.481 دج بينما المبلغ المسجل في اليومية و المبرر بفاتورة = 3.158 دج ، ومنه يعتبر الفرق **189.323** دج مصاريف غير مبررة تضاف الى الربح الصافي.

- حساب 61501 مصاريف الصيانة و الإصلاحات :

تخفيض مصاريف صيانة لسيارة سياحية غير مسجلة في جدول الاصول بالميزانية مفصلة كما يلي :

الجدول رقم (11): جدول تخفيض المصاريف الخاصة بالسيارة 2012 (الحالة 2)

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم(دج)	الرسم على القيمة المضافة(دج)	تاريخ استرجاعها
2593	2012/02/12	24 857,00	4 225,69	فيفري 2012
3692	2012/06/10	24 713,00	4 201,21	جوان 2012
2513	2012/06/18	61 382,00	10 434,94	جوان 2012
2627	2012/07/ 04	20 453,00	3 477,01	جويلية 2012
4591	2012/09/08	11 523,00	1 958,91	سبتمبر 2012

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

مجموع مبلغ مصاريف الصيانة و الإصلاحات المرفوض تخفيضها هو 142.928 دج
مجموع الرسم على القيمة المضافة المسترجع بالخطأ و الخاصة بمصاريف الصيانة هو 24.295 دج

ب - بالنسبة لسنة 2013 :

- حساب 61600 مصاريف التأمينات :

- المبلغ المخفض في الميزانية هو 2212.458 دج بينما المبلغ المسجل في يومية العمليات المختلفة المبرر بفاتورة = 177.466 دج
ومنه يعتبر الفرق 34.991 دج مصاريف غير مبررة سيتم اضافتها الى الربح الصافي.

- تخفيض مبلغ 59.82814 دج فاتورة رقم 8420752 تامين على سيارة سياحية فير مسجلة بجدول الاصول بالميزانية ,وبالتالي سيضاف هذا المبلغ الى الربح الصافي. الرسم على القيمة المضافة المسترجع على هذه الفاتورة هو 10.204.78 دج تم استرجاعه شهر ماي 2013.

- حساب 61501 مصاريف الصيانة و الاصلاحات :

تخفيض مصاريف صيانة لسيارة سياحية غير مسجلة في جدول الاصول بالميزانية مفصلة في الجدول التالي كما يلي :

الجدول رقم 12: جدول تخفيض المصاريف الخاصة بالسيارة 2013 (الحالة 2)

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم (دج)	الرسم على القيمة المضافة(دج)	تاريخ استرجاعها
6041	2013/01/28	4 886 858,00	830 765,86	جانفي 2013
6490	2013/03/14	1 956 856,00	332 665,52	مارس 2013
7375	2013/06/08	1 454 242,00	247 221,14	جوان 2013
9101	2013/11/11	2 851 781,00	484 802,77	نوفمبر 2013
9514	2013/12/24	1 218 515,00	207 147,55	ديسمبر 2013

المصدر: مصلحة البحوث والمراجعات

ج- بالنسبة لسنة 2014

الفاتورة رقم 196 بتاريخ 2014/10/06 مبلغها 424.000 دج و الرسم على القيمة المضافة هو 72.080 دج مسترجع شهر نوفمبر 2014 . غير مسجلة بيومية المشتريات وغير مصرح بها سيضاف الى مبلغها 1.7 ويعتبر المجموع 702.800 دج رقم اعمال غير مصرح به.

- حساب 61600 مصاريف التامين

تخفيض مبلغ فاتورة التأمينات بتاريخ 2014/02/13 مبلغها 94.863 دج و الرسم على القيمة المضافة 16.160 دج مخفض شهر مارس 2014. مصاريف خاصة بسيارة سياحية غير مسجلة بجدول الاصول بالميزانية.

- حساب 61501 مصاريف الصيانة و الإصلاحات

تم تسجيل في هذا الحساب مبلغ الفاتورة رقم 168 بتاريخ 2014/03/19 شراء مقطورة جرار بمبلغ 271.994 دج حيث يعتبر المبلغ استثمار يسجل في حساب التثبيتات.

إرسال إشعار بالتسوية: ثانيا

بعد القيام بعملية الفحص والتأكد من وجود معلومات غير مصرح بها وأخرى خاطئة، فقد تقرر إعادة تسوية الأسس الخاضعة للضريبة، وعلى هذا فقد تم إرسال إشعار بالتسوية رقم (xx) بتاريخ 2016/05/30، قصد إعلامه بكل المستجدات وكذا طريقة إعادة تأسيس رقم الأعمال وكافة الضرائب والعقوبات المفروضة عليه ، وفي هذه الحالة قد تمت عملية الرقابة بعين المكان، في هذا الخصوص وفي حالة القيام بالرقابة في عين المكان يجب مراعاة الأمور التالية :

- توفير مكتب يسهل على المحقق عمله ويوفر له الراحة في العمل.
- توفير كافة المعلومات اللازمة لأداء مهمة التحقيق .
- وفي حال تعذر القيام بما سبق فإنه بتعين عليه طلب القيام بعملية الرقابة في مكتب المحقق.

ثالثا :إعادة تأسيس رقم الاعمال

من خلال ماتقدم وتبعا للمواد 18-19-20 من قانون الاجراءات الجبائية يتم تصحيح رقم الاعمال بالطريقة التالية:

1- تقييم رقم الاعمال

جدول رقم (13) : إعادة تأسيس رقم الاعمال (الحالة 2)

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الاعمال المحقق	44.268.380	59.995.220	46.922.850	19.717.560
رقم الاعمال المصرح به	44.268.380	59.995.220	46.220.050	19.717.560
الفرق الغير مصرح به	لا شيء	لا شيء	702.800	لا شيء

المصدر : وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

- تسوية الرسم على النشاط المهني TAP

ا - تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم (14) : تسوية الوعاء الضريبي لـ TAP (الحالة 2)

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الاعمال المحقق	32.874.800	72.246.220	46.922.840	19.438.560
رقم الاعمال المصرح به	32.035.000	72.246.220	46.220.040	19.438.560
الفرق الغير مصرح به	839.800	لا شيء	702.800	لا شيء

المصدر : وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ب - تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم (15) : تسوية الحقوق و الغرامات لـ TAP (الحالة 2)

البيان	2012	2013	2014	2015
الحقوق الواجب تسديدها	657.496	1.458.456	938.456	388.771
الحقوق المسددة	640.700	1.458.456	924.400	388.771
الفرق	16.796	/	14.056	/
الغرامات	1.679	/	1.405	/
المبلغ الواجب تسديده	18.475	/	15.461	/

المصدر : وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

3- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA

ا- تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم (16) :تسوية الوعاء الضريبي لـ TVA (الحالة 2)

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الاعمال المحقق	32.874.800	72.246.220	46.922.840	19.438.560
رقم الاعمال المصرح به	32.035.000	72.246.220	46.220.040	19.438.560
الفرق الغير مصرح به	839.800	لا شيء	702.800	لا شيء

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ب- تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم (17) : تسوية الحقوق و الغرامات لـ TVA (الحالة 2)

البيان	2012	2013	2014	2015
الحقوق الواجب تسديدها	5.588.716	12.281.922	7.976.882	3.304.555
الحقوق المسددة	5.445.950	12.281.922	7.857.406	3.304.555
الفرق	142.766	/	119.476	/
مبلغ الرسم المدمج	24.295	31.228	16.160	/
الرسم الواجب تسديده	167.061	31.228	135.636	/
+ الغرامات	25.059	3.122	20.345	/
المبلغ الاجمالي الواجب تسديده	192.120	34.350	155.981	/

المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

- تسوية الضريبة على الدخل IRG

ا- تسوية الوعاء الضريبي

الجدول رقم (18) : تسوية الوعاء الضريبي لـ IRG (الحالة 2)

البيان	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح به	5.163.380	6.599.470	5.578.270	2.070.340
+ الفرق في رقم الاعمال	/	/	702.800	/
<u>الاضافات</u>				
حساب 61600 مصاريف التأمين	189.323	94.819	94.863	/

/	271.994	123.680	142.928	حساب 61501 مصاريف الصيانة <u>التخفيضات</u>
/	424.000	/	/	المواد اللوازم المستهلكة
/	14.056	/	16.796	الرسم على النشاط المهني
2.070.340	6.209.870	6.817.960	5.478.830	الربح المحقق
2.070.340	5.578.270	6.599.470	5.163.380	الربح المصرح به
/	631.600	218.490	315.450	الفرق الغير مصرح به

المصدر : وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ب- تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم (19) : تسوية الحقوق و الغرامات لـ IRG (الحالة 2)

2015	2014	2013	2012	البيان
592.619	2.041.454	2.254.286	1.785.590	الحقوق الواجب تسديدها
592.619	1.820.394	2.177.814	1.675.183	الحقوق المسددة
/	221.060	76.472	110.407	الفرق
/	55.265	11.470	16.561	الغرامات
/	276.325	87.942	126.968	المبلغ الواجب تسديده

المصدر : وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

فيما يخص العقوبات و الغرامات تم احتسابها وفقا لنصوص القانون لاسيما المواد 193 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 116 من قانون الرسم على رقم الاعمال.

4. نتائج التحقيق المحاسبي واعلام المكلف

بعد القيام بعملية التحقيق القيام بعملية التسوية فيما يخص الضرائب وكذا العقوبات إن وجدت، فإنه تأتي مرحلة رد المكلف اذا اراد الرد على النتائج المتوصل إليها وأخيرا إرسال الإشعار النهائي للمكلف المعني ثم إغلاق الملف نهائيا بعد تحرير التقرير.

اولا : رد المكلف على التبليغ الاولي

في هذه الحالة لم يقوم المكلف بالرد على الاشعار الاولي (بعد انقضاء الاجل القانوني و المحدد ب40 يوم)

وبالتالي فان الضرائب و الغرامات الواردة في الاشعار الاولي و الخاصة بالسنوات 2012.2013.2014.2015 تعتبر نهائية.

ثانيا : الإشعار النهائي

نظرا لعدم رد المرسل من طرف المكلف على الإشعار الأولي رقم 0 المسلم يدويا بتاريخ 2016/12/05، وبعد انقضاء الآجال القانوني للرد و المحدد ب40 يوم، فقد تم ارسال الإشعار النهائي رقم 0 بتاريخ 2017/01/17، حيث تم بموجبه تذكير المكلف المعني بالمحتوى الذي جاء في الإشعار الأولي و الذي يعتبر نهائيا.

III. دراسة حالة3: للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASF

دراسة ملف مؤسسة (صيدلية) خاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASF يعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف من انجع الوسائل التي تتخذها الادارة الجبائية، قصد مراقبة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالدفاتر الممسوكة من قبل المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تخص الأربع سنوات الاخيرة الغير متقدمة لمختلف الضرائب و الرسوم إلى جانب المعلومات الواردة من قبل الإدارات و المؤسسات المالية بصفة تلقائية أو عن طريق طلب معلومات من مصلحة البحث و المراجعات عن طريق مصلحة البحث عن المادة الخاضعة.

بعد القيام بدراسة وبحث شامل مفصل مسبق للمعاملات التي قام بها المكلف (المؤسسة Y) مع مختلف الأشخاص، و بعد التأكد بأن المكلف قام بصرف مبالغ ضخمة مقارنة بالإيرادات التي صرح بها(علامات ثراء)، أي أنه قد ثبت أن مصاريفه ونفقاته تفوق إيراداته ولهذا فقد تم برمجة ملفه للخضوع للرقابة المعمقة.

1- المرحلة التحضيرية للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

يقوم المحقق في هذه المرحلة بسحب ملف المكلف المعني من المفتشية أو مركز الضرائب قصد الاطلاع على بعض الأمور. فيقوم بعد ذلك بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف المعني ثم يطلب من هذا الأخير المعلومات التي يمكن أن تساعده.

أولاً: بطاقة فنية حول المكلف المعني(Y) :

إن هذا المكلف الذي سيخضع لعملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة، يتمثل في صيدلية على مستوى بلدية XXXXX، وقصد توضيح أكثر ندرج البطاقة الفنية التالية:

- طبيعة النشاط الممارس : بيع الادوية (صيدلة).
- العنوان التجاري: xxxxxx ولاية TTTT.
- رقم السجل التجاري:
- المؤشر الجبائي :
- تاريخ بداية النشاط : 2001 .
- رقم القضية :
- تاريخ بداية التحقيق المعمق :

ثانيا- إرسال إشعار بالتحقيق في الرقابة المعمقة:

لقد تم إرسال إشعار بالتحقيق قصد اعلام المكلف أنه سيخضع لعملية الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة فيما يخص الضرائب. الحقوق و الرسوم التالية : الضريبة على الدخل الاجمالي IRG خلال الفترة ما بين 2012/01/01 الى 2015/12/31 وقد منحت للمكلف مهلة 40 يوما من أجل تحضير الوثائق والمعلومات اللازمة

الإشعار بالتحقيق يتضمن المعلومات التالية:

- معلومات شخصية تخص المكلف: اسم ولقب المكلف، عنوان المكلف بالكامل، مهنة المكلف إن أمكن.
- يتم إخبار المكلف بأنه سيخضع لعملية الرقابة المعمقة مع ذكر السنوات المعنية (4 سنوات على الأكثر)، ويتم منحه مهلة 40 يوم على الأقل لتحضير الوثائق والمعلومات اللازمة وهذا ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار.

- في هذا الإشعار تم ذكر أنه بإمكان المكلف طلب الإستعانة بمستشار من إختياره .

- لقد تم إرسال ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مع هذا الإشعار

ثالثا: طلب المعلومات : تم إرسال أو تقديم طلب معلومات عن الوضعية للذمة المالية للمكلف أو أحد الأشخاص الذين يكفلهم وهذا قصد معرفة المقر الجبائي الخاص بالمكلف و التصريح بالممتلكات.

2- سير عملية الرقابة المعمقة:

تبدأ هذه المرحلة بجمع المعلومات من المصالح التي تتعامل مع المكلف وهذا قبل إنطلاق عملية التحقيق، ثم تليها عملية تسوية الأسس الخاضعة للضريبة وهذا بإرسال إشعار بالتسوية للمكلف قصد إخباره بكل المستجدات.

للحصول على المعلومات اللازمة من المصادر التي بإمكانها إمتلاك هذه الأخيرة تخص المعاملات التي قام بها المكلف وغالبا ما تتمثل هذه الهيئات في المصالح التالية :

- البلدية : تفيد في معرفة فيما إذا قام المكلف بشراء عقارات أو كرائها أم لا.
- الولاية: معرفة فيما إذا قام المكلف بإقتناء مركبات وهذا بالتقرب من مصلحة ترقيم المركبات.
- البنوك: معرفة كافة المعاملات المالية التي تخص المكلف كسحب قرض.
- مصلحة الجمارك: معرفة كافة عمليات الإستيراد و التصدير التي قام بها المعني.
- مديرية أملاك الدولة : معرفة فيما إذا قام المكلف بشراء احد أملاك الدولة.
- ديوان الترقية العقارية: معرفة فيما إذا قام المكلف بشراء بيت أو محل.

ثانيا- **بداية عملية التحقيق**: قام المحقق بقراءة وتحليل المعلومات المقدمة من طرف المكلف ومطابقتها مع المعلومات المتحصل عليها بعد البحث و التحري عبر كل المصادر، وقد تم إكتشاف وجود فروقات وهذا ما يدل على عدم التصريح ببعض المعلومات ولهذا فقد طلب المحقق التفسيرات والتبريرات لهذه الفروقات وقد منح للمكلف مهلة يوم 40 من أجل الرد أو عدم الرد .

ثالثا- **إرسال إشعار بالتسوية**: عند الإنتهاء من عملية فحص ومعاينة الوثائق والمعلومات المقدمة والمتحصل عليها الخاصة بالنفقات و الإيرادات، تم إرسال إشعار بالتسوية نسخة من الاشعار بالتسوية، وتبعاً للإشعار بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة و المسلم يدويا بتاريخ 2012/06/12 و المرفق بميثاق المكلف بالضريبة و التصريح بالممتلكات .

وبتاريخ 2016/06/23 قدمتم تصريح بالممتلكات يحتوي المعلومات التالية :

أ- **المداهيل** :

-الربح المحقق من خلال ممارسة نشاطكم التجاري (صيدي)

سنة 2012 = 1.622.829 دج

سنة 2013 = 3.151.518 دج

سنة 2014 = 2.646.081 دج

سنة 2015 = 2.181.238 دج

- عقد ايجار محل تجاري كائن بولاية TTTT موثق من طرف الاستادة... لمدة 3سنوات ابتداء من

2012/01/29 تم دفع مبلغ الايجار دفعة واحدة سنة 2012 من طرف المستاجر .. و المقدر بـ

180.000 دج

- اشعار موافقة على قرض ممنوح من طرف الصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط قيمته 14.888.000 دج لغرض تسديد تكاليف شراء قطعة ارض ممنوحة بتاريخ 2015/01/15

- ارسدة بداية السنة لحسابكم المفتوح لدى الصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط وكالة AAAA

سنة 2012 = 1.269.971

سنة 2013 = 1.068.320

سنة 2014 = 3.013.527

سنة 2015 = 5.761.748

ب- النفقات :

- نفقات المعيشة : نفقات المعيشة الشهرية المصرح بها من طرف المكلف لتغطية نفقات العائلة المكونة من الزوجة و اربعة اولاد = 60.000 دج شهريا اي ما يعادل 720.000 دج سنويا وهذا فيما يخص السنوات الاربعة الخاصة بالتحقيق.

- تسديد الضريبة على كراء الممتلكات سنة 2012 بمبلغ 27.000 دج

- تسديد الضريبة على الدخل الاجمالي و الخاصة بنشاط المكلف (الصيدلي) و المقدرة ب :

1.068.320 دج سنة 2012

3.013.527 دج سنة 2013

5.761.748 دج سنة 2014

1.108.838 دج سنة 2015

عقد شراء بتاريخ 2015/01/28 محرر من طرف الاستاذ ... موثق بولاية AAAA لقطعة ارض معدة للبناء مساحتها تقدر بـ : 435 م² ملك للبايع ... بمبلغ اجمالي يقدر بـ 19.140.000 دج مسجل بمفوضية التسجيل بولاية AAAA و مشهر بالمحافظة العقارية لولاية AAAA حيث بلغت رسوم التسجيل و الاشهار 1.148.520 دج و اتعاب الموثق = 206.400 دج.

رابعا : اعادة تأسيس الارادات السنوية

حيث يتم تأسيس الارادات السنوية بحساب الفرق بين المداخل المحققة و النفقات السنوية للسنوات

الأربعة المعنية بالتحقيق وفقا للجدول التالي :

الجدول رقم (20): اعادة تأسيس الارادات السنوية (الحالة 3)

البيان	2012	2013	2014	2015
<u>الإيرادات</u>				
- الربح المحقق من ممارسة النشاط التجاري	1.622.829	3.151.518	2.646.081	2.181.238
- اجار محل تجاري	180.000	/	/	/
- القرض الممنوح من طرف البنك	/	/	/	14.888.000
- رصيد بداية السنة للحساب الجاري	1.269.971	1.068.320	3.013.527	5.761.748
- الفرق الإيجابي او المدخرات	/	576.847	627.171	/
مجموع المداخل السنوية	3.072.800	4.796.685	6.286.779	22.830.986
<u>النفقات</u>				
- النفقات المعيشية	720.000	720.00	720.000	720.000

794.128	971.028	435.987	680.633	- تسديد الضريبة على الدخل السنوي
			27.000	- الضريبة على الايجار
1.108.838	5.761.748	3.013.527	1.068.320	- رصيد نهاية السنة للحساب الجاري
19.140.000				- اقتناء قطعة ارض
1.354.920				- مصاريف الاشهار و التسجيل و اتعاب الموثق
23.117.886	7.452.776	4.169.514	2.495.953	مجموع النفقات السنوية
286.900 -	1.165.997 -	627.171 +	576.847 +	الفرق

المصدر : وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية AAAA

ملاحظة :

حيث يعتبر الفرق الموجب فائض في الدخل يرحل كادخار للسنة الموالية ، اما الفرق السلبي فائض

في النفقات ويمثل مداخيل غير مصرح بها.

خامسا : اعادة تقييم المداخيل السنوية

ا- تسوية الوعاء

الجدول رقم (21): تسوية الوعاء الخاص بالمداخيل (الحالة3)

البيان	2012	2013	2014	2015
المداخيل المحققة	1.622.820	3.151.510	3.812.070	2.468.130
المداخيل المصرح بها	1.622.820	3.151.510	2.646.080	2.181.230
الفرق الغير مصرح به	/	/	1.165.990	286.900

المصدر : وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية AAAA

تسوية الحقوق و الغرامات

الجدول رقم (22): تسوية الحقوق و الغرامات (الحالة 3)

البيان	2012	2013	2014	2015
- الضريبة على الدخل الواجب تسديدها	435.987	971.028	1.202.224	731.845
- الضريبة على الدخل المسدد	435.987	971.028	974.128	631.430
الفرق	/	/	228.096	100.415
الغرامات	/	/	57.024	15.062
المجموع الواجب تسديده	/	/	285.120	115.477

المصدر : وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية AAAA

3- نتائج التحقيق المعمق واعلم المكلف

بعد انتهاء عملية التحقيق والتوصل إلى القيام بالتسوية فيما يخص الأسس الخاضعة للضريبة على أكمل وجه وكذا العقوبات، و إخبار المكلف بما تم التوصل إليه و بعد إنقضاء مدة 40 يوم من إستلام الإشعار.

اولا: رد المكلف

قام المكلف المعني بالرد على الإشعار مع تقديم ملاحظاته وتبريراته الجديدة وتوضيحات في حالة عدم إقتناعه بالضريبة المفروضة، وفي هذه الحالة فإن المكلف قام بالرد في تاريخ 2017/02/10 ساعيا إلى توضيح بعض الأمور:

- حساب قيمة الفوائد الممنوحة من البنك للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق.
- حساب الارباح عند سنوات توزيعها و الذي يوافق تاريخ اجراء المحاسبة.
- الاخذ بعين الاعتبار الرصيد من الارباح لاربع سنوات السابقة لتاريخ اجراء التحقيق

اي سنوات: 2008، 2009، 2010، 2011

ثانيا :ارسال الاشعار بالتقييم النهائي:

بعد إستلام المحققين للرد قاموا بإعادة دراسة المعلومات المقدمة فيه، حيث درست المعلومات والمبررات والوثائق المقدمة، تم إتخاذ قرار نهائي وقاموا بالرد على

اسئلته، وعلى هذا فقد تم إرسال إشعار نهائي للمكلف تحت رقم (XX) بتاريخ 2017/02/19 نسخة عن الإشعار النهائي تضمن توضيحات على الامور التي طلب المكلف توضيحها.

ملاحظة هامة :

في خاتمة هاته المطبوعة ما أود لفت إنتباه كل قارئ لها هو أن منظومة المراجعة الجبائية تخضع للتحيين بصفة مستمرة، سواء على مستوى قوانين المالية أو القوانين الإستثمار أو قوانين الممارسات التجارية، أو غيرها من القوانين الأخرى ذات الإرتباط، وأي مراجعة جبائية تكون ضمن إطار إجرائي منصوص عليه خاصة في قانون الإجراءات الجبائية، و بالتالي فهاته المراجعة تكون متكاملة بين جانب التشريع القانوني و الجانب المحاسبي المالي ضمن إطار جبائي وفق قوانين الضرائب أو المراسيم التشريعية والتنظيمية وتعليمات المديرية العامة للضرائب، وعند تطبيق أي مراجعة جبائية يأخذ بعين الإعتبار سنة النشاط ، فقوانين الضريبية لا تطبق بأثر رجعي.

قائمة المراجع و المصادر

- 1- موقع الجريدة الرسمية الجزائرية www.joradp.dz
- 2- موقع وزارة المالية الجزائرية: [http://www.mf.gov.dz/](http://www.mf.gov.dz)
- 3- موقع المديرية العامة للضرائب: <https://www.mfdgi.gov.dz/>
- 4- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وفق قانون المالية 2020
- 5- قانون الإجراءات الجبائية وفق قانون المالية 2020
- 6- قانون الضرائب الغير مباشرة وفق قانون المالية 2020
- 7- قانون الرسم على رقم الأعمال وفق قانون المالية 2020
- 8- قانون الطابع وفق قانون المالية 2020
- 9- قانون التسجيل وفق قانون المالية 2020
- 10- قانون المالية التكميلي 2020
- 11- الدلائل الجبائية و ميثاق المكلف بالضريبة

1. ¹منور اوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الاولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 201.
2. ² عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير دراسة حالة بولاية باتنة، فرع إقتصاد التنمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2003-2004.
3. ¹ غصابتة خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، شعبة محاسبة وضرائب، تخصص تدقيق محاسبي، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2015.
4. شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 02، جوان 2013.
5. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير جامعة بسكرة 2011.
6. قميدة آسيا، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، بسكرة 2014، ص 85.
7. ³ سهام معاش، سارة معمري الإصلاح الضريبي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 15.

-
8. ⁴ سماعن محي الدين، نفس المرجع السابق، ص ص 19-20.
9. ⁵ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث ج1، دار هومة
10. حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهماتها في التحصيل الجبائي، مذكرة ماستر تدقيق و محاسبة ،
جامعة أم البواقي 2017
11. جرتلي نجبية، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الاضريبي، مذكرة ماستر تدقيق و محاسبة ،
جامعة أم البواقي 2017
12. ⁶ المادة 67 معدلة بموجب المادتين 7 من ق.م 2001 و 9 من ق.م لسنة 2015 المادة
68 معدلة بموجب المواد من ق.م لسنة 1998