



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم محاسبة والمالية
مذكرة تربية لنيل شهادة ليسانس أكاديمي في العلوم محاسبة والمالية
تخصص: محاسبة والمالية



عنوان المذكرة:

مصلحة المراقبة الجبائية
دراسة حالة في مركز الضرائب _ مستغانم _
C.D.I

تحت إشراف:

* الأستاذ: شهيدة عبد الله

من إعداد الطالب:

* بن يمينة عماد الدين

* بن ناجي ميلود

كلمة شكر

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك ولعظيم سلطانك

ومجداك على ما أنعمت علينا من نعم لا تحصى.

منها توفيقك إيانا لانجاز هذا العمل المتواضع.

نتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف " شهيدة عبد الله " لإشرافه على المذكرة، وعلى ملاحظاته

القيمة وتوجيهاته السديدة وتصويباته الدقيقة ونصائحه الطيبة والذي كان له الفضل في إخراج هذه

الدراسة المتواضعة إلى حيز الوجود ... جعل الله ذلك في ميزان حسناته.

كما نتقدم بجزيل الشكر وخالص الامتنان إلى كل من ساعدنا في مكان التريص مركز الضرائب

لولاية مستغانم وخاصة عمال مصلحة المراقبة الجبائية.

نتقدم بالشكر إلى عمال وإطارات ودكاترة وأستاذة كلية الحقوق والعلوم التجارية

خاصة قسم العلوم التجارية.

نشكر كل من ساعدنا في إعداد هذه المذكرة سواء بالقول أو العمل

ومد لنا العون سواء من قريب أو من بعيد.

دعاء: اللهم ارفع عنا هذا البلاء والوباء وأنزل علينا السكينة والشفاء،

واحفظ بلادنا الجزائر وسائر بلاد المسلمين.

الإهداء

" وقضى ربك ألا تعبد إلا إياه، وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهم

فلا تقل لهما أفّ ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما "

* عماد الدين بن يمينة أهدي ثمرة جهدي إلى:

من علمني وحفظني القرآن الكريم الجد الحاج محمد بن يمينة، وإلى التي ربطني الجدة الحاجة حليلة،

وإلى من لم يبخل علي بالدعوات الجد الحاج بلوفة رحمهم الله.

وإلى من جعل الله الجنة تحت قدميها إلى الحبيبة الغالية والنفس العالية والشمس الضاوية: أمي قرة عيني

وإلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق أبي العزيز الحاج التواتي

وإلى الحاج عبد الله بن عديدو وزوجته شفاها الله

إلا الإخوة الأعزاء حفظهما الله: سي أمين العزيز، بسمة، نور، صالح، منير،

وإلى كل من حضر في قلبي وغاب عن قلبي وإلى كل عائلة بن يمينة

* بن ناجي ميلود : أهدي ثمرة جهدي إلى :

إلى من لم يبخل علي بالدعوات الجد الحاج الحبيب رحمة الله عليه

وإلى من علمتني أسس الحياة الجدة الكريمة

وإلى أعز ما أملك في الوجود أطلال الله في عمرهما أبي الحاج محمد بن ناجي وأمي التي سهرت في تربيتي

إلى إخواني الأعزاء: نبيل - ياسين - حفصى - إسماعيل - إبتسام - وإلى كل صغير وكبير في عائلة بن ناجي

وإلى كل من هم بقلبي ولم يكتبهم قلبي

- فهرس المحتويات -

الصفحة	المحتويات
	تشكرات
	إهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الأشكال و الجداول
1	مقدمة
3	المبحث الأول: إطار المفاهيمي لرقابة الجبائية
3	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
4	المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية
5	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
6	المطلب الرابع: أشكال الرقابة الجبائية
10	المبحث الثاني: إجراءات تأسيس الضرائب
11	المطلب الأول: ضريبة على دخل الإجمالي
13	المطلب الثاني: ضريبة على أرباح الشركات
16	المطلب الثالث: رسم على قيمة مضافة
21	المطلب الرابع: رسم على نشاط المهني
25	المبحث الثالث: دراسة حالة من الحالات الخاضعة للرقابة
25	المطلب الأول: بداية التحقيق و تبليغ النتائج
30	المطلب الثاني: التبليغ النهائي NOTIFICATION DEFINITIVE
33	خاتمة

	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

مقدمة

إن تحقيق التنمية الاقتصادية في الدولة ضرورة لا بد منها، بحيث أن كل دولة تعتمد على الإيرادات العامة لتغطية نفقاتها بغرض المحافظة على استقرارها السياسي والاجتماعي والاقتصادي وتحتل الضرائب مكانة متميزة و أهمية كبيرة في التشريعات المالية، لما لها من نتائج ايجابية في دعم الميزانية العامة باعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة، بالإضافة إلى ما تحققة من أهداف في مختلف المجالات، كما تعتبر الضرائب في كل دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف الأصعدة.

الضريبة يمكن تعريفها على أنها " مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بالضريبة مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية و دون أن يعود عليهم نفع خاص، مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف للخدمات العامة .

أما رجال القانون فإن معظمهم عرفوا الضريبة على أنها " اقتطاع مالي إجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية تتم عن طريق تحويل نهائي للملكية و بدون مقابل بغرض تحديد الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة. هذه الأهداف بتنوعها من أهداف مالية و اقتصادية و حتى اجتماعية هي التي جعلت من الضريبة العصب المحرك للتنمية الاقتصادية، و تبعا لذلك نجد أن معظم الدول على اختلاف أنظمتها بما فيها الجزائر، تسعى إلى العمل على إشراك مواطنيها في الأعباء العامة بتحقيق المساواة و التوازن في العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة مع الإدارة الضريبية، و تحقيق العدالة الضريبية بين الأشخاص من خلال مبدأ المساواة المنصوص عليه في المادة 64 من دستور 1996 بنصها على: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العامة حسب قدرته الضريبية" . بمعنى أن الضريبة يجب أن تكون عادلة يشترك في تأديتها كل المواطنين بحسب قدرة كل منهم على الدفع أي بنسبة الدخل التي يتمتع به.

تتمتع الإدارة الجبائية، بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة، بصلاحيات و سلطات واسعة حولها لها القانون في مواجهة المكلف بالضريبة، قد تصل إلى حد المساس بحرياته الفردية، و من بين تلك السلطات سلطات الفحص و الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي مبني على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، و الرقابة الجبائية تهدف إلى التحقق من صدقها أو من صحتها و محاولة كشف مكامن الغش، و عليه تباشر إدارة الضرائب الرقابة الضريبية عن طريق إما الرقابة المكتبية الداخلية، وفيما تقوم بالمراجعة المكتبية للتصريحات الضريبية، سواء

من حيث انتظامها أو أمانتها و مدى اتفاقها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها، وإما عن طريق الرقابة لدى المكلفين بالضريبة، وفيها تلجأ إدارة الضرائب إلى التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو التدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعيين، حيث أحيانا يمكن أن يكونا منفصلين وغير مرتبطين ولهما أهداف مختلفة ولا يوجهان إلى نفس أصناف المكلفين بالضريبة إضافة إلى سلطات توقيع الجزاءات والعقوبات و في المقابل يقع على عاتق الدولة واجب دستوري يتمثل في حماية الحريات الفردية و الأساسية للمواطنين طبقا للمادة 32 من الدستور و التي تقضي بما يلي " الحريات الأساسية و حقوق الإنسان و المواطن مضمونة "، مما يرتب عليها واجبا دستوريا مزدوجا ، إذ تعمل من جهة على تحقيق المساواة أمام الأعباء العامة بمحاربة الغش و التهرب و التملص الضريبي و من جهة أخرى تسعى جاهدة إلى الحفاظ على الحقوق الفردية للمواطنين .

في هذا البحث سنتطرق و نبحث عن إجراءات الرقابة الجبائية والسلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية أثناء قيامها بالرقابة، وبالتالي الإحاطة بالضمانات التي كفلها المشرع للحد من تعسف الإدارة عند استخدامها لسلطاتها، لنصل في النهاية إلى التعرف على ما إذا كانت هذه الضمانات تكفل حماية كافية أم لا.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

نظرا للأهمية البالغة للسياسة الجبائية في تعبئة الوعاء المالي للدولة ، تشكل الرقابة الجبائية محور هذه السياسة ، إذ تساعد على الحد من انتشار ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي ، و بالتالي صون حقوق الخزينة العمومية حيث تهدف الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها و آلياتها ، للتأكد من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف الملتزمين بالضريبة و التي من خلالها ، يتم كشف كل الاغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف .

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

أولا / تعريف الرقابة

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي يقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها ، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات اللاأخلاقية واللاقانونية مثل الرشوة و السرقة في المؤسسات الإدارية ، حيث يعرف هنري فايول الرقابة : "بأنها التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة التعليمات الصادرة و المبادئ المعتمدة ، فهي عملية اكتشاف ما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة ، ذلك لغرض الكشف عن ما يوجد هناك من نقاط ضعف و الأخطاء و معالجتها و تفادي تكرارها و كتعريف شامل للرقابة نجد أن الرقابة هي الإشراف و الفحص و المراجعة ، من جانب سلطة أعلى لها الحق في التعريف على كيفية سير العمل داخل الوحدة و كشف نقاط الضعف و الانحرافات و الاختلافات و تصحيحها.

ثانيا / تعريف الجبائية :

" الجبائية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة التي تضم الضرائب ، الرسوم ، الأدوات و المساهمات الاجتماعية " ¹.

ثالثا / تعريف الرقابة الجبائية :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن موطن الغش و التهرب الضريبي حيث تعرف بأنها :

¹ محمد عباس محرز ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 183

" السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة و مراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي و الضريبي السائد في البلاد، بهدف التقليل و محاولة الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية و كذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة"¹.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية ، هي أنها مجمل العمليات التي تهدف إلى تحقيق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما ، و مقارنتها مع جميع العناصر الاستغلال و ذلك من أجل :

- احترام المعايير المحاسبية
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية
- التجانس التام بين الكتابات المحاسبية و الأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية

و من هنا نستنتج أن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي ، و كذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة و المحافظة على موارد الخزينة .

المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية للمحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله و خاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية و توجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة ، و لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها و المتمثلة في:²

1. إقامة نظام ضريبي محكم:

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه ، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة و سهلة الأسلوب
- تحقيق العدالة الضريبية و ذلك بتطبيق العدالة الأفقية و يقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين الدخل و الحالة الاجتماعية و الاقتصادية معاملة ضريبية متساوية .

2. ترقية و تطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة ، و التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة ، و

¹ عوادي مصطفى ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، مطبعة مزوار ، الجزائر 2009 ص11

² Michel bolier, marie christine, l'administration fiscale en France, puf, parie, 1988 p48.

التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه ، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين . و تكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب و الرقابة الجبائية ، وضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديدات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين .

المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية أهمية كبيرة ، حيث تعمل الإدارة الجبائية على تحقيق عدة أهداف باستعمالها للرقابة الجبائية من أهمها¹:

1. الهدف الإداري :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.
- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة ، و الإلمام بأسبابها و تقييم أثارها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.
- 2. الهدف المالي الاقتصادي : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة ، من التلاعب و السرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، و هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام ، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجباية .
- 3. الهدف الاجتماعي : و يتمثل في :

- منع و محاربة انحرافات الممول مختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصيره في أداء و تحمّل واجباته اتجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة .

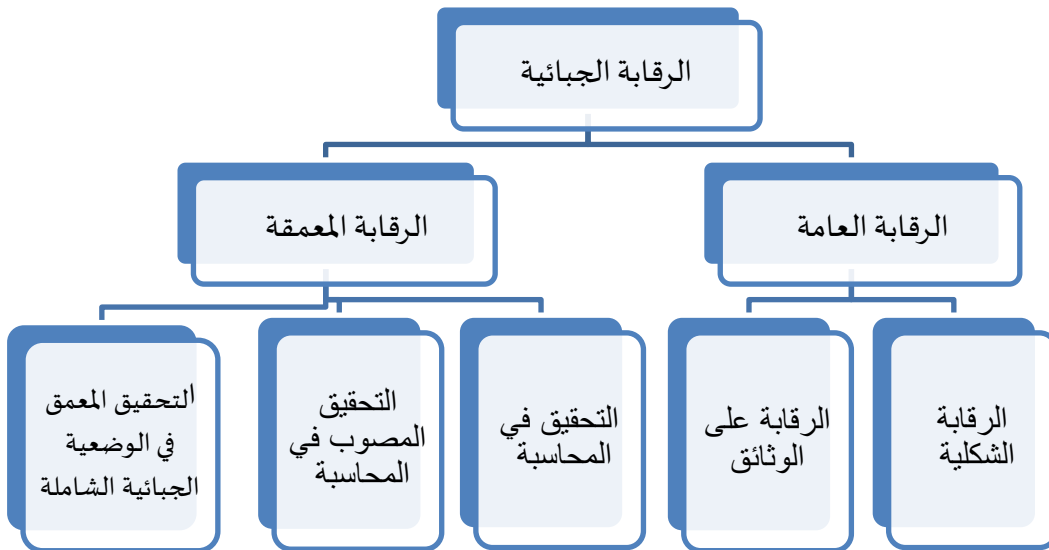
1 جودي محمد رياض ، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي ، 2012-2013 رسالة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية جامعة بسكرة ص 05.

4. الهدف القانوني : و يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة ، لذا تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة ، عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

المطلب الرابع : أشكال الرقابة الجبائية

تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون السلطة المطلقة في إجراء الرقابة التي تتمثل ، على وجه الخصوص في حق إجراء التحقيق ، بينما يعترف بالمقابل للمكلفين بالضريبة بالضمانات المنصوص عليها قانونا ، و نميز في الرقابة الجبائية شكلين حسب ما يوضحه الشكل التالي :

الشكل-1 : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطلبة .

أ/- التعريف بمركز الضرائب

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي و مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، يتجاوز رقم أعمالها السنوي 30 000 000 دج ، و يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية و منازعات في حدود صلاحيته .

ب/- الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

يأخذ الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الشكل التالي :

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق لـ 29 مارس 2009, مرجع سابق ذكره
المواد 8 إلى 94 منه

ج- مهام مركز الضرائب

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز في مجال الوعاء ، مراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية و الدراسة الأولية للاحتجاجات.
- المصادقة على الجداول و السندات و الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها ، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة محاسبية .
- إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

خلاصة :

خلصنا في هذا المبحث إلى أن أهم طريقة منتهجة لمكافحة التهرب و الغش الضريبيين في الجزائر هي الرقابة الجبائية باعتبارها من أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الضريبية كمقابل للنظام التصريحي الذي منح للمكلف بالضريبة ، بهدف التأكد من صحة و مصداقية تصريحاته واسترجاع المبالغ المتهرب منها في ظل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

محاولة تحقيق أهداف الرقابة الجبائية ، عمل المشرع الجبائي على تأسيس الإطار القانوني لها من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف بدءا بالسلطات المخولة لإدارة الضرائب ووصولاً إلى حقوق و التزامات المكلف من أجل السير الحسن لها، كما عمل المشرع أيضا على توفير الإطار التنظيمي لها من خلال تقسيم المهام بين مصالح الإدارة الضريبية .

أما فيما يخص ألي الرقابة الجبائية تمتاز بإجراءات دقيقة وواضحة تساعد على تبيان مواطن الغش و التهرب الضريبيين و تنقسم إلى : التحقيق المصوب في المحاسبة ، التحقيق المحاسبي خاصة بفحص محاسبة المكلفين المعنويين و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المتعلقة بالتحقيق في الوضعية المالية الإجمالية للمكلفين الطبيعيين .

تمهيد:

يقصد بقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب الإجراءات الجبائية المحددة و المفصلة لفرض و تأسيس الضريبة و تحصيلها و متابعة أثارها على الهيكل الضريبي تنظيما و تنسيقا و مختلف الصور التقنية للضرائب بمختلف تطوراتها ، و متابعتها حيث يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع و كافة أوضاعه الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ، و الأهداف التي تسعى الى تحقيقها و على تفهم متعمق بالأسس و القواعد العلمية لرسم السياسة الضريبية كمشروع إلى غاية تسديدها من طرف المكلف إلى الخزينة العمومية .

وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مجمل قواعد و إجراءات تأسيس و تحصيل الضرائب

المبحث الثاني: إجراءات تأسيس الضرائب

سيتم التركيز على أربع أنواع من الضرائب يتم التفرقة بينهما على أساس الشكل القانوني للمؤسسات أو المكلفين باعتبارهم أشخاصا طبيعيين أو معنويين ، و تتمثل هذه الضرائب في الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ، الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، الرسم على النشاط المهني (TAP) و الرسم على القيمة المضافة (TVA) و قد تم تناول تأسيس هذه الضرائب لاستخدامها في الدراسة العملية لاحقا.

المطلب الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي:

أولا/ التعريف

لقد تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 ، و قد نصت المادة الأولى من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي ، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹.

ثانيا/ الخصائص الأساسية للضريبة على الدخل الإجمالي

و يمكن ابرازها كالآتي :

- ضريبة مباشرة يتحملها بشكل نهائي و مباشر صاحب المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة
- ضريبة عامة ووحيدة تمس جميع المداخيل النوعية المحددة في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة ، و هي تفرض مرة واحدة
- تعتبر كضريبة تصاعدية ، و ذلك لكونها تحسب على أساس جدول متصاعد باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر ، و تزيد نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي بزيادة حجم الدخل حسب جدول حسابها
- ضريبة سنوية تفرض على المداخيل المحققة خلال السنة ، و يستثنى من ذلك الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيد أين يتم اقتطاعها من مداخيلهم الشهرية وفق سلم محدد
- ضريبة شخصية بما أنها تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلفين بدفعها.

¹ قوانين جبائية ، المادة 01، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2017، ص15.

- تعتبر ضريبة تصريحية ، بحيث تعتمد على تصريح المكلفين بدفعها و ذلك قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة ، و تودع هذه التصريحات لدى مفتشيات الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب.

ثالثا/ مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

تطبق هذه الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، ما لم تختار هذه الأخيرة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات و يرفق طلب الاختيار هذا بتصريح عن المداخل ، و لا يمكن العدول أو التراجع عن هذا الاختيار مدى حياة الشركة. فحسب القانون الضريبي الجزائري يخضع لهذا النوع من الضرائب شركات الأشخاص، الشركات المدنية التي تخضع لنفس نظام شركات الأشخاص سواء كانت إقامتهم الجبائية بالجزائر أو خارجها على أن يكون مصدر دخلهم من ممارسة نشاطاتهم في الجزائر ، شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية و أن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة ، أعضاء شركات المساهمة الذين له مسؤولية تضامنية و غير محددة .

رابعا/ تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي :

حيث تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الإجمالي " و تفرض هاته الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف الضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية بالإضافة لأصناف الآتية¹:

- الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية
- عائدات المستثمرات الفلاحية
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمرية

خامسا / تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 01 وزارة المالية ، المديرية لعامة للضرائب ، طبعة 2017 ص15.

يتم وفقا لطريقتين أساسيتين هما:

أ - طريقة الاقتطاع من المصدر: وفقا لهذه الطريقة يتم اقتطاعها من الدخل الإجمالي الصافي للمكلف من قبل الهيئة المستخدمة، و بذلك يتم دفعها بطريقة مباشرة إلى الإدارة الضريبية، و تساهم هذه الطريقة في التقليل من حجم التهرب الضريبي، كما تعتبر محبذة من قبل الإدارة الضريبية كونها غير مكلفة و خالية من التعقيد.¹

ب- نظام التسبيقات على الحساب : تبعا لهذا النظام تسدد الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل دفعات مؤقتة و طوعية خلال السنة المالية ، و تتبع هذه الدفعات المؤقتة مباشرة تسديد الضريبة خلال الشهرين الأولين من السنة الموالية التي يحقق فيها الدخل و يحدد كل تسبيق بنسبة 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف .

أما فيما يخص معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي فباستثناء المداخل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر وفقا لنسبة معينة ، فان الضريبة تحسب وفقا لجدول تصاعدي ، و يتضمن هذا الجدول شرائح الدخل توافقها معدلات الضرائب المفروضة على كل فئة و ذلك على النحو التالي :

جدول معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لفئات الدخل

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0	لا يتجاوز 120.000
20	من 120.000 إلى 360.000
30	من 360000 إلى 1.440.000.
35	أكثر من 1.440.000

المصدر : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وزارة المالية المديرية العامة للضرائب 2017 المادة 104 منه

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

¹ قوانين جبائية ، القسم الخامس، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2017، ص 41.

أولا/ التعريف

تأسست الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب القانون 90/36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مايلي :

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين ، و تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"¹.

و قد جاءت هذه الضريبة لتراجع النقائص التي سبقت مع الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارب من خلال تطبيقها على جميع الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي دون التمييز بين الشركات و تمكينها من تحقيق هدفين:

- إعادة التنظيم الضريبي من خلال فصل الضرائب الأشخاص الطبيعيين عن الضرائب الأشخاص المعنويين
- تخفيف العبء الضريبي الذي كانت منه الشركات و تمكينها من تحقيق النمو

ثانيا/ الخصائص الأساسية للضريبة على أرباح الشركات

يمكن إبرازها كالآتي :

- تعتبر ضريبة وحيدة كونها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين .
- ضريبة عامة تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز .
- ضريبة سنوية ، حيث يتضمن الوعاء الخاص بها الربح السنوي للمؤسسة .
- ضريبة نسبية ، من حيث خضوع الربح الضريبي لنسبة و معدل واحد و ليس لجدول تصاعدي ، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي .
- يتم الدفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال التصريح لدى إدارة الضرائب ، و ذلك بتقديم الميزانية الجبائية لمركز الضرائب قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة .

ثالثا/ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تنقسم الشركات الخاضعة لضريبة على أرباح الشركات إلى قسمين :

القسم الأول خاضع لهذه الضريبة بصفة إجبارية و تتمثل فيما يلي :

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 135 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2017 ، ص50

- أ- كل الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء:
- شركات الأشخاص و المساهمين بمفهوم القانون التجاري الجزائري إلا إذا اختارت الخضوع لهذه الضريبة ، شريطة أن يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه مدى حياة الشركة و يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
 - هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري
 - الشركات المدنية غير المكونة على شكل شركات الأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات
- ب- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري .

ج- كما تخضع لهذه الضريبة الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 ، و كذا الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة.¹

أما الشركات التي تخضع اختياريا للضريبة على أرباح الشركات ، فهي تلك الشركات التي تعتبر خاضعة أصلا للضريبة على الدخل الإجمالي إلا اذا اختارت بصفة إرادية الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، و في هذه الحالة جب عليها تقديم طلب الاختيار الى إدارة الضرائب و يعتبر هذا القرار نهائيا تخضع له الشركة المعنية مدى الحياة ، و تتمثل هذه الشركات أساسا في شركات التضامن ، و كذا الشركات التوصية البسيطة .

رابعا / تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتحدد الوعاء الضريبي من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة ، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهاية عمره المحاسبي . و يتحدد الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى اختتام الدورة المحاسبية و افتتاحها ، و التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات بعبارة أخرى تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من خلال الفرق بين النواتج المحققة و الأعباء التي تتحملها المؤسسة.²

تتمثل النواتج المحقق أساسا فيما يلي :

- مبيعات خلال الدورة (نواتج الاستغلال)

¹ قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، المادة 136 منه ، مرجع سابق ذكره ، ص 52

² قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، المادة 140 ، مرجع سابق ذكره ، ص 54.

- النواتج الأخرى المختلفة (نواتج خارج الاستغلال)
- النواتج الاستثنائية كالتنازل عن الاستثمارات .

أما الأعباء التي يجب خصمها لتحديد الربح الخاضع لهذه الضريبة فتتمثل فيما يلي :

- المصاريف العامة لنفقات المستخدمين في الشركة ، مكافآت المسيرين و الشركاء ، العمولات ، إضافة إلى كراء العقارات و مصاريف الاحتفالات و الاستقبالات على أن لا تتعدى نسبة 01 % من الربح الصافي للسنة السابقة .
- النفقات المالية المختلفة مثل الأتاوى، مصاريف المساعدة على التنقيب، من المصاريف المتعلقة بالقروض، التأمينات..الخ
- الضرائب و الرسوم الواقعة على كاهل المؤسسة خلال السنة المالية من رسوم عقارية ، رسوم التطهير ، الرسم على النشاط المهني و الدفع الجزافي .
- المصاريف المتعلقة بمختلف الاهتلاكات و المؤونات
- مختلف الهدايا التي تقدمها المؤسسة باستثناء تلك المتعلقة بالإشهار ، إضافة إلى مختلف الإعلانات و التبرعات و الهبات على أن لا تتجاوز قيمتها 20.000 دج¹.

لاعتبار الأعباء السابقة الذكر قابلة للخصم ، يجب أن تتوفر بها الشروط التالية :

- أن تكون التكاليف مرتبطة مباشرة بالتسيير العادي للشركة .
- يجب أن تثبت هذه الأعباء بطرق قانونية، و أن تكون مبررة بوثائق إثبات.
- يجب أن تكون خاصة فقط بالسنة المالية الجارية، و أن تكون مسجلة بدفاتر المؤسسة.

خامسا / تحصيل الضريبة على أرباح الشركات :

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام التسديد التلقائي تدفع بصفة تلقائية لصندوق قباضات الضرائب المختلفة دون إشعار مسبق من قبل هذا الأخير ، و تسدد الضريبة المستحقة حسب نظام التسديد التلقائي على ثلاثة تسبيقات مؤقتة أو أقساط فصلية متبوعة بتسديد باقي الضريبة ، و تسدد هذه الأقساط لدى قباضة الضرائب المختصة في العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي أصبح فيه

¹ قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، المادة 141، مرجع سابق ذكره ، ص 55.

الحقوق الجبائية مستحقة ، حيث تعادل قيمة كل تسبيق 30% من قيمة الربح الضريبي للسنة الماضية ، ليتم بعد ذلك تسوية رصيد التصفية فادا كان موجب وجب على الشركة المعنية دفعة إلى الإدارة الجبائية قبل 15 أفريل من السنة الموالية ، أما إذا كان رصيد التصفية سالبا ففي هذه الحالة وجب على الإدارة الجبائية دفعة للشركة أو إحالته إلى السنة الموالية¹.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة

مقارنة مع الأنواع الأخرى من الضرائب من نفس الطبيعة يقدم هذا النظام العام للضريبة على الاستهلاك، عدة فوائد أهمها البساطة و الشفافية المنشودتان من طرف الإدارة الجبائية و كذا المكلف بالضريبة

أولا/ التعريف

لقد تم إنشاء الرسم على القيمة المضافة عام 1954م ، يعتبر ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي ، التجاري و الحرفي . كما تبنتها الجزائر مند أفريل 1992م .

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من²:

- بالنسبة للمبيعات ، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة
- بالنسبة للأشغال العقارية ، من قبض الثمن كليا أو جزئيا
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة و من الأشغال العقارية يتكون الحدث المنشئ من التسليم
- بالنسبة للواردات ، من إدخال البضاعة عند الجمارك ، و المدين بهذا الرسم هو المصح لدى الجمارك
- بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة 13
- بالنسبة للخدمات عموما يقبض الثمن جزئيا أو كليا

غير أنه ، يمكن أن يرفض لمقاولي الأشغال ، و مؤدي الخدمات بتبرئة ذمتهم حسب الخصوم ، و في هذه الحالة يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته و يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية :

¹ قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، المادة 355 منه ، مرجع سابق ذكره، ص 88.

² قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المادة 4 منه ، مرجع سابق ذكره ص8.

- انه ضريبة حقيقية ، تخص استعمال المداخيل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع و الخدمات .
- انه ضريبة غير مباشرة، تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي و لكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج و توزيع السلع و الخدمات .
- ضريبة نسبية القيمة ، تحصل بنسبة قيمة المنتجات و ليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج (الحجم أو الكمية).
- ضريبة مؤسسة حسب آلية الدفعات المجزئة ، في كل مرحلة توزيع ، فان الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أن في نهاية الحلقة التي تتبعها المنتوج ، فان التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق السعر المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك .
- ضريبة تتوقف على آلية الخصوم ، في هذا الصدد و المراحل المختلفة للمحيط الاقتصادي ، يجب على المدين أن :
 - يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات .
 - يخصم من هذه الضريبة ، الرسم المثقل للعناصر المشكلة لسعر الكلفة .
 - يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل و الرسم المخصوم.
- ضريبة محايدة، الرسم على القيمة المضافة محايد بالنسبة للمدنيين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.

ثانيا / مجال التطبيق:

- حسب المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال تخضع للرسم على القيمة المضافة عمليات البيع و الأعمال العقارية و الخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا و يتم إنجازها في الجزائر ، بصفة اعتيادية أو عرضية و كذا عمليات الاستيراد و يطبق هذا الرسم أيا كان :
- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى
 - شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص

ثالثا / العمليات الخاضعة للضريبة

نجد العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا أو اختياريا

1- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا¹

تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة :

- المبيعات أو التسليمات التي يقوم بها المنتجون .
- الأشغال العقارية .
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
- عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية .
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات ، و المكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو أحجار كريمة .
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة .
- الحفلات الفنية و الألعاب التسلية بمختلف أنواعها .
- الخدمات المتعلقة بالهاتف و التليكس.
- العمليات البيع التي يقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة .
- العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين .

2- العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا

حسب المادة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال :

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الاختيار بين الدين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا ، بناء على تصريح منهم للاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة ، على أن يزودوا بسلع أو خدمات :

- التصدير
- للشركات البترولية
- للمكلفين بالرسم .
- لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي .

¹ قوانين جبائية ، قانون الرسوم على رقم الأعمال المادة 2 منه طبعة 2017 ص 6.

يمكن طلب الاختيار ، في أي وقت من السنة و يجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة ، و يصبح نافدا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتسب فيه الاختيار.

يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط، يعطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة التالية التي يلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار و يحدد الاختيار ضمنيا ، ما لم يحمل نقص صريح ، يقدم ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة .

رابعاً / قواعد تأسيس الرسم ومعدلاته

سنتطرق أولاً إلى كيفية تأسيس الرسم :

تأسيس الرسم¹:

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته و يتكون :

- بالنسبة لعمليات البيع ، من المبلغ الإجمالي للمبيعات

- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع ، أو المواد الخاضعة للرسم من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المسلمة

- بالنسبة للتسليمات للدات للأموال المنقولة من ثمن البيع بالجملة المنتوجات المماثلة ، لأموال العقارية و من ثمن تكلفة الإنجاز

- بالنسبة وكلاء النقل ووسطاء العبور ، يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الاجمالية

- عند الاستيراد حسب المادة 19 يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك بما فيها الحقوق و الرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة

- عند التصدير حسب المادة 20 يتكون الأساس الخاضع للضريبة ، بالنسبة للمنتوجات الخاضعة للرسم ، من قيمة البضائع عند التصدير ، بما فيها الحقوق و الرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة .

1- المعدلات:

يحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل عادي 19%¹.

¹ قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المادة 15 منه ، مرجع سابق ذكره ، ص16

و المعدل المخفض ب 9 % و يطبق هذا المعدل على المنتوجات و المواد و الأشغال و العمليات و الخدمات المبينة في المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

خامسا / الإعفاءات :

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

كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية ، اجتماعية أو ثقافية :

- في المجال الاقتصادي : الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و البحث عنها و استغلالها و تمييزها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك" .
- في المجال الاجتماعي : ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق...الخ)، الأدوية و المطاعم المعتدلة الأسعار و التي لا يهيمها الربح و كذا السيارات الموجهة للمعطوبين...الخ.
- في المجال الثقافي : تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية و كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون، و كذا كل المؤلفات و الأعمال المتعلقة بالإبداع و الإنتاج .

المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني

تم إنشاء الرسم على النشاط المهني بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996

¹ قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المادة 21 منه، مرجع سابق ذكره، ص12

أولا / التعريف:

يستحق الرسم بصدد رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي ، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات غير أنه ، تستثنى من مجال التطبيق الرسم مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتج عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك لرسم بموجب المادة 217 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة .

ثانيا / مجال التطبيق:

يستحق الرسم بصدد :

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي ، في صنف الأرباح الغير تجارية ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين
- رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات

ثالثا / أساس فرض الضريبة ومعدلاته

سنتطرق أولا :

أ- أساس فرض الضريبة¹

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية ، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

غير أنه يستفيد من تخفيض قدره 30 %

- مبلغ عمليات البيع بالجملة
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة
- % عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين و التجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة

يستفيد من تخفيض قدره 50 %

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 219 منه مرجع سابق ذكره ، ص96.

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي تتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 5% من الحقوق غير المباشرة .
 - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية .
 - كما يستفيد من تخفيض قدره 75%
 - مبلغ العمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال .
- ب-حساب الرسم¹:
- يحدد معدل الرسم على النشاط المبي كما يأتي :
- 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب
 - 1% بدون الاستفادة من التخفيضات ، بالنسبة لنشاطات الإنتاج
 - 2 % فيما يخص نشاطات البناء و الأشغال العمومية و الري مع تخفيض بنسبة 25%.

¹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 222 منه، مرجع سابق ذكره، ص99.

خلاصة :

لقد اتخذت الإدارة الجبائية كل الإجراءات اللازمة سعياً منها لتحسين التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية. و باشرت بإجراءات قسرية لضمان الضغط الدائم على المكلفين من أجل التحرر من ديونهم الجبائية و بذلك تحقق أهداف التحصيل المسطرة من قبل الإدارة المركزية ولتحقيق ذلك يجب توفر العناصر البشرية الكفؤة و المتكونة إضافة إلى العناصر المادية التي تساعد على تحقيق الأهداف العامة المسطرة سواء على المستوى الولائي أو على المستوى المركزي.

المبحث الثالث: دراسة حالة من الحالات الخاضعة للرقابة

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

وهكذا و بعد فترة من التربص في مركز الضرائب ، يبدو من المهم تقديم دراسة لحالة من حالات الخاضعة للرقابة ، وذلك بغية تقديم المزيد من التوضيحات حول هذا الموضوع، و هذا تبعا لإجراءات برنامج التحقيق المحاسبي لمؤسسة "X" SARL.

المطلب الأول: بداية التحقيق و تبليغ النتائج:

حيث تتمثل الإجراءات الأولية في التحقيق فيما يلي:

1_ سير التحقيق: LE DEROULEMENT DE LA VERIFICATION يتم فيها:

1_1 إرسال الإشعار بالتحقيق: ENVOI DE L'AVIS DE VERIFICATION

خضعت مؤسسة "X" SARL importation des pompes hydrauliques لبرنامج الرقابة المحاسبية لسنة 2019 وهذا بعد إرسالها إشعار بالتحقيق 250/DIWM/CDI/SDCFR/SCF/2019 للمكلف في تاريخ 11/05/2019 مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الذي ينص على حقوقهم وواجباتهم، مع إشعار بالاستلام، وذلك بهدف إعلام المؤسسة بالتحقيقات المحاسبية التي سوف تخضع لها مما يلزمها بتحضير كل المستندات و الوثائق لفحصها من طرف المراقبين، و بالتالي استفاد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها عشرة (10) أيام على الأقل و التي يبدأ فيها المراقبين في دراسة الملف الجبائي للمؤسسة و من ثم ينتقلون إلى عين المكان أي إلى مقر المؤسسة و ذلك ابتداء من اليوم الأول لانقضاء المدة المحددة في الإشعار بالتحقيق.

تبدأ التحقيقات في العمليات المحاسبية و الإجراءات الضرورية لمراقبة كل تصريحات المكلف بالضريبة المتعلقة بنشاط أربع (4) سنوات الأخيرة 2015-2016-2017 و 2018 أي تم تحديد مدة التحقيق /01/01/2015

إلى 31/12/2018، إذ يقوم المراقب بتسجيل أهم النتائج المتوصل إليها فقد تكون مطابقة لتصريحات المكلف أو تكون مخالفة لها.

1_2 تبليغ النتائج: NOTIFICATION DES RESULTATS

يحتوي التبليغ بالنتائج في الصفحة الأولى على:

_ رقم الإشعار بالتحقيق المرسل إلى المكلف بالضريبة

N°250/DIWM/CDI/SDCFR/SCF/2019

_ الفترة المعنية بالتحقيق من: 2015/01/01 إلى 2018/12/31.

_ كل الضرائب و الرسوم موضع التحقيق.

1)_ الوضعية الجبائية: POSITION FISCALE

في الإطار القانوني للنشاط الممارس (importation des pompes hydrauliques) من طرف المكلف بالضريبة تخضع هذه المؤسسة إلى النظام الجبائي التالي:

أ_ الرسوم على رقم الأعمال:

_ المكلف خاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 % و معدل مخفض 07% على رقم الأعمال المحقق بعنوان سنة 2016-2015 محقق فيها، و ذلك حسب المادة 21 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

المكلف خاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% و معدل مخفض 09% على رقم الأعمال المحقق

بعنوان سنة 2017-2018 محقق فيها، و ذلك حسب المادة 21 من قانون الرسم على القيمة المضافة

ب_ الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

_ يخضع المكلف للرسم على النشاط المهي TAP بمعدل 2% على إجمالي رقم الأعمال المنجزة خلال السنوات المحقق فيها، و ذلك تطبيقا للمواد 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

_ الضريبة على أرباح الشركات متغيرة حسب السنوات 26% على النتيجة المحاسبية الصافية .

_ و أيضا الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء (IRG/ASSOCIE) بمعدل % 10-2016-2017-2015 / 15%
2018 بالنسبة للأرباح الموزعة.

ج_ حقوق الطابع:

_ يخضع المكلف لحقوق الطابع على الفواتير المحصلة نقدا en espèce أي عن طريق الصندوق (مجموع المبيعات المفوترة)، طبقا للمادة 100 من قانون الطابع.

(2)_ فحص المحاسبة: EXAMEN DE LA COMPTABILITE يتم فيها :

أ_ من حيث الشكل: EN LA FORME

_ دفتر اليومية: موقع ومختوم من طرف المحكمة، ويحتوي على 150 ورقة مسجل فيها العمليات اليومية.

_ دفتر الجرد: مختوم و موقع من طرف المحكمة و يحتوي على 50 ورقة.

شكلا تظهر محاسبة المكلف غير منتظمة لأنها :

-لا تحتوي على كل الوثائق المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 11، حيث أن الوثائق التي يجب تقديمها للمحقق

- عدم وجود القيود المحاسبية على دفتر اليومية (أي ترك فراغات) و كذلك في دفتر الجرد خلال السداسي الثاني من سنة 2015.

_ بالإضافة إلى بعض الوثائق الأخرى المساعدة على التحقيق.

ب_ من حيث المضمون: EN LE FOND

وبعد فحص الوثائق و الدفاتر و كذا الملف الجبائي من طرف المراقبين مكن من استخراج الأخطاء التالية:

_ مراقبة حسابي المشتريات و المبيعات مكن من اكتشاف فوارق غير مبررة خلال سنوات التحقيق الثلاثة.

_ استرجاع غير قانوني للرسم على القيمة المضافة لشهر MAI 2018 بمبلغ 330 000 دج

من خلال هذه الملاحظات المسجلة من دراسة محاسبة المؤسسة لوحظ أن هذه المؤسسة ارتكبت أخطاء خلال تقييد عملياتها المحاسبية، و بالتالي تعتبر هذه المحاسبة غير مقنعة و مرفوضة طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية .

و عليه فان تصريحات المكلف الجبائية تم تعديلها تلقائيا طبقا للمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

يعلم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق بالنتائج المتوصل اليها عن طريق تبليغ أولي يكون مفصلا و مبررا ليسمح له بإبداء ملاحظاته ، كما يمنح له مهلة 40 يوم ابتداء من أول يوم يستلم فيه التبليغ ليقدّم ملاحظاته فيما إذا كان موافقا لما جاء في التبليغ أو غير موافق.

و في حالة رفضه يجب أن يقدم ملاحظاته مفصلة ومبررة.

وقبل انتهاء المدة الممنوحة للمكلف للرد على التبليغ الأولي يمكنه أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة الاقتراحات أو من أجل الرد عليها و هذا حسب المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

* إعادة تأسيس رقم الأعمال:

خلال هذا التحقيق ارتأى المحققون من أجل إعادة تأسيس رقم الأعمال، مراقبة جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة و كذا الوثائق المحاسبية و التصريحات (الميزانية، فواتير الشراء و البيع ...) تم اكتشاف بعض الفروق كما يلي :

1- تخفيض غير قانوني في شهر MAI/ 2018 بمبلغ 330 000 .

مراقبة المبيعات و المشتريات سمح بملاحظة وجود فرق في كمية MACHINE HYDRAULIQUE خلال سنة 2015-2016-2017 كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 2: مراقبة عمليات الشراء و البيع

الفرق	مبيعات مصرحة	مشتريات	مخزون نهائي	مبيعات	مخزون أولي	تعيين
115	75	190	00	190	00	الكمية/الوحدة 2015
67	153	220	00	220	00	الكمية/الوحدة 2016
35	150	185	00	185	00	الكمية/الوحدة 2017

الجدول رقم 3: تحديد سعر البيع

تعيين	مخزون أولي	مبيعات	مخزون نهائي	مشتريات	مبيعات مصرحة	الفرق	سعر البيع خارج الرسم
الكمية/الوحدة 2015	00	190	00	190	75	115	210 000
الكمية/الوحدة 2016	00	220	00	220	153	67	207 000
الكمية/الوحدة 2017	00	185	00	185	150	35	217 000

إن المبالغ المصرح بها في الميزانية للسنوات 2015-2016-2017 يعاد تقويمها حسب الجدول التالي:

جدول رقم 4: خاص بالضريبة على أرباح الشركات IBS

السنة	2015	2016	2017
الربح الصافي المصرح به Bénéfice déclaré	1 260 000	2 533 680	2 604 000
+ الفرق في رقم الأعمال Rehaussement CA	24 150 000	13 869 000	7 595 000
- السلع المستهلكة Marchandise Consommées	22 218 000	12 759 480	6 987 400
- تخفيض الرسم على النشاط المهني Deduction TAP	483 000	277 380	151 900
الضريبة على أرباح الشركات Base IBS Retenu	2 709 000	3 365 820	3 059 700
الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة	1 260 000	2 533 680	2 604 000
الفرق Rehaussement	1 449 000	832 140	455 700
معدل الضريبة على أرباح الشركات	26%	26%	26%
الرسوم المستحقة Droits Dus	376 740	216 356	118 482
الغرامة Pénalités 25%	94 185	54 089	17 772
المجموع	470 925	270 445	136 254

جدول رقم 5: الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/ASS

BASE IBS RETENUE-DROITS IBS RETENUE=BASE IRG ASSOCIEER.

السنة	2015	2016	2017
الفرق في الربح الصافي	1 449 000	832 140	455 700
الضريبة على أرباح الشركات	376 740	216 356	118 482
الفرق BASE IRG/ASSOCIER RETENUE	1 072 260	615 784	337 218

المعدل	10%	10%	10%
الرسم	50 582	61 578	10 7 226
الغرامة 25%	12 645	15 394	26 806
المجموع	63 228	76 973	134 032

*يقدر مبلغ الغرامة بـ 25%

ملاحظة:

_10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

_15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج أو يقل عن 200.000 دج أو يساويه.

_25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

NOTIFICATION INITIALE EN DATE DU 15/12/2019.

المطلب الثاني: التبليغ النهائي: NOTIFICATION DEFINITIVE :

في تاريخ 27/01/2020 قام (المحققون) بإعداد تبليغ نهائي موجه للمؤسسة، بعد ACCEPTATION DE REDRESSEMENT RETENUE ، وبالتالي تم عرض النتائج النهائية كما يلي:

و بالتالي تم تأسيس رقم الأعمال النهائي فيما يخص :

*الرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة CIDTA

- جدول رقم - 6: الخاص بالضريبة على أرباح الشركات النهائي

فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء لا يوجد أي تعديلات عن التبليغ الأولي و بالتالي تم أخذ بعين الاعتبار كل المبالغ المصححة .

السنة	2016	2017	2018

2 604 000	2 533 680	1 260 000	الربح الصافي المصرح به Bénéfice déclaré
7 595 000	13 869 000	24 150 000	+الفرق في رقم الأعمال Rehaussement CA
6 987 400	12 759 480	22 218 000	-السلع المستهلكة Marchandise Consommées
151 900	277 380	483 000	-تخفيض الرسم على النشاط الممي Deduction TAP
3 059 700	3 365 820	2 709 000	الضريبة على أرباح الشركات Base IBS Retenu
2 604 000	2 533 680	1 260 000	الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة
455 700	832 140	1 449 000	الفرق Rehaussement
26%	26%	26%	معدل الضريبة على أرباح الشركات
118 482	216 356	376 740	الرسوم المستحقة Droits Dus
17 772	54 089	94 185	الغرامة Pénalités
136 254	270 445	470 925	المجموع

جدول رقم 7 : الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء

2018	2017	2016	السنة
455 700	832 140	1 449 000	الفرق في الربح الصافي
118 482	216 356	376 740	الضريبة على أرباح الشركات
337 218	615 784	1 072 260	الفرق
10%	10%	10%	المعدل
50 582	61 578	10 7 226	الرسم
12 645	15 394	26 806	الغرامة
63 228	76 973	134 032	المجموع

بعد إرسال الإشعار النهائي بالتقويم، قام المحققون بإعداد الأوراد الإضافية التي يتم بواسطتها دفع الضرائب و الغرامات الإضافية المفروضة على المكلف الخاضع للرقابة.

*خاتمة:

نخلص في الختام إلى القول أن المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية واللوائح التنظيمية التي تنظم الضريبة، قد منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة سعياً للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية إذ، خول لها المشرع امتيازات واسعة في مواجهة المكلف بالضريبة وذلك سوءاً على مستوى مصالحها الداخلية أو بالاستعانة بأجهزة أخرى يتعامل معها المكلف بالضريبة، وهذا عن طريق البحث والتحري في مضمون تصريحات المكلفين بالضريبة والتحقيق الدقيق في محاسبات . مقابل هذه الامتيازات عمل المشرع الجزائي على منح المكلف بالضريبة ضمانات وحقوق قانونية تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند ممارستها لسلطاتها في كل مرحلة من مراحل تدخلها. ومن أهم هذه الحقوق والضمانات ، ضرورة إعلامه وتبليغه بكل إجراء تتخذه الإدارة ضده مع احترامها للمواعيد المقرر لذلك، ووضع ميثاق له يتضمن حقوقه وواجباته، وكذا حقوق وواجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة الاستعانة بمستشار من اختياره لتمثيله تمثيلاً قانونياً وإعطائه مهلة معقولة للرد أو التحضير لتقديم مختلف الوثائق الثبوتية التي تدعم تصريحاته وتعزز مركزه القانوني في مواجهة نتائج التحقيق التي تتمسك بها الإدارة ، هذا من جهة، ومن جهة أخرى قيد سلطات الإدارة في عدة جوانب وضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة، إذ لا يمكن لها إعادة التحقيق لنفس المدة ونفس الضرائب بسبب الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة والتي تقرر مبدأ نهاية التحقيق، إلا في بعض الحالات الإستثنائية كحالة ممارسة المكلف لمناورات تدليسية . غير أنه في حالة التصحيح الجبائي إذا ما شاب عمل الإدارة عيب يؤدي ذلك إلى بطلان إجراءاتها للتصحيح، إلا أنه يحق لها إعادة تصحيح ثاني بشرط أن تحترم مدة التقادم المسقط المحدد ب 4 سنوات . ومحاولتنا المتواضعة في التعمق والغوص في مختلف جوانب موضوع هذا البحث مكنتنا من الخروج منه بمجموعة من النتائج والاقتراحات التي قد تكون موضوع اهتمام والتكفل بها مستقبلاً

قائمة المراجع:

- محمد عباس محرزى ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية .
- عوادي مصطفى ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، مطبعة مزوار ، الجزائر 2009 .
- جودي محمد رياض ، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي ، 2012-2013 رسالة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية جامعة بسكرة .
- قوانين جبائية ، المادة 01، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2017.
- قوانين جبائية ، القسم الخامس، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2017.
- قوانين جبائية ، قانون الرسوم على رقم الأعمال المادة 2 منه، طبعة 2017
- قوانين جبائية ، قانون الرسوم على رقم الأعمال ،المادة 4 منه ، طبعة 2017
- قوانين جبائية ، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المادة 15 منه ، طبعة 2017
- قوانين جبائية ، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المادة 21 منه، طبعة 2017
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،المادة 01 وزارة المالية ، المديرية لعامة للضرائب ، طبعة 2017.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 135 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2017 .
- قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، المادة 136 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2017 .
- قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ،المادة 140 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2017 .
- قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، المادة 141، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2017 .
- قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، المادة 355 وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2017 .
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 219، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2017 .
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 222 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2017 .
- Michel bolier , marie christine, l'administration fiscale en France, puf ,parie, 1988