

آلية استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة - حالة التوقف عن النشاط -

The mechanism of the request for Remboursement of the VAT loan

- case of cessation of activity -

قدوج بدر الدين*

جامعة برج بوعريريج (الجزائر)

bedreddine.gueddoudj@univ-bba.dz

تاريخ النشر: 2023/06/30

تاریخ القبول: 2023/06/01

تاریخ الاستلام: 2023/05/10

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح آلية عمل طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة، وبيان الشروط الشكلية والقانونية التي تحكم ذلك والحالات التي تعطي للمكلف إمكانية طلب الاسترجاع، والمراحل التي يتطلبها طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة من حيث الدراسة والفحص والتكليف واتخاذ القرار. ووضحنا في هذه الدراسة الحالات والشروط التنظيمية التي تعطي للإدارة الجبائية الحق في الرقابة على طلبات الاسترجاع بالاعتماد على آلية الرقابة التي نص عليها القانون الجبائي الجزائري والمتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة كأداة رقابة على الرسم على القيمة المضافة الذي تم حسمه. وقمنا بدراسة حالة من الحالات التي تعطي للمكلف الحق بطلب الاسترجاع، والمتمثلة في حالة التوقف عن النشاط، وتوصلنا من خلالها بعد تحليل وفحص وإخضاع المكلف للتحقيق المصوب إلى أن إدارة الضرائب مدينة للمكلف صاحب الطلب.

الكلمات المفتاحية: الرسم على القيمة المضافة، طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة، تحقيق مصوب، إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة.

تصنيف JEL : H21 ؛ H26 ؛ M42

Abstract:

* المؤلف المرسل

This study aims to clarify the mechanism of the request for Remboursement of the VAT loan, and to indicate the formal and legal conditions that govern this and the cases that give the taxpayer the possibility of requesting, and the phases necessary to this request in terms of study, examination, Adaptation and decision making. In this study, we explained the cases and organizational conditions that give the tax administration the right to control refund requests based on the control mechanism stipulated in the Algerian tax law, represented by the correct investigation as a control tool for the VAT that has been deducted. And we studied one of the cases that give the taxpayer the right to request for Remboursement, which is the case of stopping the activity, and we concluded after analyzing, examining and subjecting the taxpayer to the correct investigation, that the tax administration is debtor to the taxpayer.

Keywords: The value-added tax, the Remboursement Request of VAT, the corrected investigation , the reintegration of VAT.

JEL Classification Codes: H21; H26; M42

1. مقدمة:

يعيش كل متعامل اقتصادي ومستهلك في احتكاك يومي مع الرسم على القيمة المضافة، التي تعتبر من أهم الضرائب من حيث الأهمية الاقتصادية، ومساهمتها في تمويل خزينة الدولة، والرسم على القيمة المضافة يشترط دائما المتعامل الذي يعتبر المدين بالضريبة، والمستهلك النهائي غير الرسمي الذي يعد المتحمل الاقتصادي لعبء الضريبة.

الرسم على القيمة المضافة عبارة عن ضريبة استهلاك غير مباشرة يتم فرضها على معظم الصفقات التجارية للسلع والخدمات. أساس الرسم على القيمة المضافة هو القيمة المضافة المحققة من طرف العميل الاقتصادي. (Frunza, 2019, p. 1)

الرسم على القيمة المضافة هو الرسم العام على الاستهلاك يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي، والتجاري، والحرفي، وهو يقع كليا على المستهلك، ويحصل كلما حدثت عملية خاضعة للضريبة. (سعادة ومسعودي، 2018، صفحة 236). في حالة خضوع المكلف للرسم على القيمة المضافة بإمكانه الخصم من الرسم الذي يطلبه من عملائه، والذي يكون محررا في فاتورة من طرف مورديه أو الذي يدفعه عند الاستيراد. ويدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل من العملاء والرسم المدفوع للممولين، في حالة ما إذا كانت مبلغ الرسم المدفوع بأعلى قيمة تفوق قيمة الرسم المستحق، هنالك قرض ضريبي يمكن للخاضع للرسم طلب استرجاعه. (المديرية العامة للضرائب، 2011، صفحة 9)

وسنتناول في دراستنا طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة لحالة التوقف عن النشاط.

1.1. مشكلة الدراسة:

باعتبار القانون الجبائي الجزائري يعطي للمكلف وفق شروط وحالات محددة إمكانية طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة، وفي نفس الوقت يعطي للإدارة الجبائية حق الرقابة على طلبات الاسترجاع وذلك اعتمادا على التحقيق المصوب كآلية لإعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة غير المقبول للحسم، وفي دراستنا سنتناول طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة لحالة التوقف عن النشاط، وعليه مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ماهي آلية استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن النشاط؟

1.2. التساؤلات الفرعية: من خلال الاشكالية المطروحة يمكننا طرح التساؤلات التالية:

1- ماهي الشروط القانونية والتنظيمية التي تتحكم في عملية طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة؟

2- ما هي الحالات التي تعطي للمكلف حق طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة؟

1.3. الفرضيات:

من خلال القوانين والتشريعات الجبائية وضع المشرع الجبائي الجزائي شروطا وحالات التي يمكن للمكلف على أساسها طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة.

1.4. هدف البحث: تهدف هذه الدراسة إلى:

- بيان الشروط التنظيمية والقانونية التي تتحكم في عمل الرسم على القيمة المضافة سواء من ناحية شروط الحسم، والحالات والشروط التي يجب توافرها لتمكين المكلف من طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة.

- بيان الحالات التي تستوجب إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة من خلال آلية الرقابة التي وضعت في يد إدارة الضرائب. وسنركز في دراستنا على حالة التوقف عن النشاط كدراسة حالة.

1.5. أهمية البحث: تكمن أهمية هذه الدراسة في معرفة حق من الحقوق التي وضعها المشرع الجبائي للمكلف وفق شروط وحالات معينة تمكنه من استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة، وكذا معرفة فعالية وتحكم إدارة الضرائب، وذلك من خلال حق الرقابة التي منحها لها المشرع الجبائي في دراسة طلبات استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة بدقة وتحليلها، والتي يمكن من خلالها الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من جهة، وكذا إرجاع الحقوق للمكلف إذا كان طلبه يستوجب ذلك.

1.6. المنهج المستخدم: اعتمدنا في الجزء النظري على المنهج الوصفي من أجل عرض الجانب المتعلق بطلبات استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة وإعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة. أما في الجزء التطبيقي فاعتمدنا على المنهج التجريبي من خلال دراسة حالة لشركة قامت بطلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة وخضوعها للتحقيق المحاسبي المصوب كأداة رقابة.

2. استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

إن نظام الاسترجاع هو آلية قانونية تسمح للخاضعين على أساسها بطلب أرصدة قروض الرسم المتعلقة بهم وفق إجراءات تنظيمية محددة. وفق الإجراءات الجديدة لقانون المالية لسنة 2017، حيث تم إعادة تصنيف طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة، باعتباره في مرحلة أولى كعقد تسيير وليس كعقد نزاعي كما كان من قبل. أما بخصوص المرحلة النزاعية فتكون عندما يتم الفصل في طلب الاسترجاع في حالات الاسترجاع الجزئي أو الرفض، على عكس الإجراءات أو القوانين السابقة التي تعتبره كعقد نزاعي منذ تأسيسه لغاية الفصل فيه.

وبممارسة الحق في الخصم من الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل سعر الشراء أو سعر التكلفة للعمليات المخولة لها الحق بطريقة عادية عن طريق التحميل المترتب عن العمليات المخولة للحق في الخصم، غير أنه يمكن أن يمارس هذا الحق عن طريق الاسترجاع لكل جزء من الرسم القابل للخصم، والذي لا يمكن تحميله، ولهذا يسمح في بعض الحالات استرجاع الرسم المحسوم طبيعياً في حالة عدم إمكانية خصم هذا الأخير تماماً على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن العمليات الخاضعة للضريبة، والمحقة من طرف شخص خاضع للضريبة. (المديرية العامة للضرائب، 2017، صفحة 31،32)

1.2. حالات استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة:

حسب المادة 50 من قانون الرسم على رقم الأعمال فإنه إذا تعذر الحسم الكلي للرسم على القيمة المضافة القابل للخصم، ضمن الشروط المذكورة في المادة 29 وما يليها، من الرسم على القيمة المضافة المستحق دفعه، يسدد المبلغ المتبقي كله، في الحالات التالية:

2. 1.1. الفارق في معدلات الرسم على القيمة المضافة:

الخاضع للرسم الذي يدفع رسوم على المشتريات بالمعدل العادي (19%) ويقوم بالفوترة أو القبض بالمعدل المخفض (9%)، يقع في إشكالية عدم القدرة على خصم كل الرسم الذي تضمنته فواتير الشراء. فالفارق الإيجابي بين النسبة العادية للرسم على القيمة المضافة التي أثقلت مشتريات المؤسسة والنسبة المخفضة المطبقة على العمليات الخاضعة للرسم، يمنح الحق في الاسترجاع للمدينين بالرسم الذين يحوزون على خصومات للرسم على القيمة المضافة. (لعلاوي و زنات، 2016، صفحة 179)

2.1.2. العمليات المعفاة والمبينة كما يلي:

1.2.1.2. عمليات التصدير: باعتبار أن رقم الأعمال لعمليات التصدير معفى صراحة من الرسم على القيمة المضافة حسب القانون. وفواتير الشراء من المواد الأولية والخدمات التي تدخل في إنتاج هذه السلع المعدة للتصدير خاضعة للرسم، مما ينتج عنها رصيد قرض رسم يقدم طلب لاسترجاعه. (المديرية العامة للضرائب، 2017، صفحة 29)

2.2.1.2. عمليات تسويق السلع والخدمات المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة، والتي لها الحق في الخصم: تكون هذه الحالة أساسا في الخاضعين جزئيا للرسم الذين يحققون عمليات خاضعة للرسم وأخرى معفاة، كون فواتير شرائهم تتضمن رسما قابلا للخصم، في حين جزء من هذا الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء لا يمكن خصمه (تعلق برقم الأعمال الناتج عن تسويق السلع والخدمات المعفاة صراحة من الرسم). هذا الجزء من الرسم قابل للخصم، ويتم تحديد رصيده بالاعتماد على "القاعدة النسبية. (لعلوي و زنات، 2016، صفحة 180)

3.2.1.2. عمليات تسليم بضائع السلع والخدمات وأشغال لقطاع معفى أو مستفيد من نظام الشراء بالإعفاء (المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 31)

3.1.2. التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة الخاضع:

يعد التوقف عن النشاط حدثا مُنشئا لطلبات استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة، فالخاضعون للرسم الذين يقومون بعمليات الشراء ولم يستفيدوا من الخصم الكلي للرسم الذي تضمنته فواتير شرائهم، وبقيت تلك الأرصدة من الرسم في شكل باقي للحسم عند توقفهم عن النشاط، يمنح لهم القانون الحق في طلب استرجاع هذه الأرصدة. (لعلوي و زنات، 2016، صفحة 181) غير أنه يحدد استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة بعد تسوية الوضعية الجبائية الإجمالية للمدين بالرسم، لاسيما فيما يتعلق بإعادة دفع الخصومات الأولية، وفقا للمادتين 38 و 58 من قانون الرسم على رقم الأعمال. (المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 31)

2. 2. الشروط العامة لطلب الاسترجاع:

يتم إيداع طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة لدى مديرية الضرائب التي يتبع لها المدين حسب الحالة لدى مديرية الضرائب، أو مديرية كبريات المؤسسات،

أو مركز الضرائب. ويمكن أن يكون طلب الاسترجاع فصليا بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي التي تقدم أو تودع التصريحات الخاصة برقم الأعمال، لها الحق في طلب استرجاع فصلي لقرض الرسم الوارد في التصريح G50 المودع في الشهر الأخير من الفصل المدني. حيث يودع الطلب قبل 20 من الشهر التالي للفصل المدني، كأقصى تقدير. ويمكن أن يكون الطلب سنويا، والذي يخص الخاضعين للضريبة جزئيا، ويودع الطلب قبل 30 أبريل من السنة ن+1 كأقصى تقدير.

يرتبط منح الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة بالشروط التالية:

- مسك محاسبة بالشكل القانوني.
- استظهار مستخلص من الجداول.
- بيان الدفع المسبق على الحساب في التصريحات الشهرية المكتتبه من طرف المستفيد.
- الالتزام بعدم ترحيل قرض الرسم على القيمة المضافة المطلوب استرجاعه.
- حيازة قرض رسم على القيمة المضافة يجب استرجاعه يساوي أو يفوق 1.000.000 دج، في نهاية الفصل المدني، لكنه بالنسبة للمكلفين الذين توقفوا عن النشاط والمدنيين جزئيا لم يحدد الشرط المتعلق بالمبلغ.
- يجب أن يتشكل قرض الرسم على القيمة المضافة من الرسم على القيمة المضافة المطبق على المشتريات المخصومة قانونا.
- يجب أن يشمل الدفع المسبق على الحساب للرسم على القيمة المضافة المطلوب سداده سنوات مالية لم يمسهها التقادم. (المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 31)

3.2. تشكيل ملف استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة:

يتشكل ملف استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة من طلب الاسترداد مدعوما بالوثائق التالية: - نسخ من تصريحات رقم الأعمال للفصل المدني المعني - كشوفات شهرية لفواتير الشراء وكشوفات شهرية لفواتير المبيعات - كشوفات بنكية تثبت دفع عن طريق صك لعمليات الشراء في الفصل المعني يفوق 1.000.000 دج - كشوفات تصريحات التصدير - كشف فصلي يبين المراجع ومبلغ شهادات الإعفاء. (Direction générale des impôts, 2017)

4.2. دراسة الطلب

تتم دراسة طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة على مستوى مصلحة التسيير المكلفة بالملف الجبائي حسب الاختصاص.

بعد استقبال طلب الاسترجاع مع إشعار بالاستلام، يحول إلى مدير الضرائب حسب الاختصاص، وبعدها يسلم الطلب لمصلحة التسيير التي تقوم بتسجيله في سجل خاص، يسمى سجل طلبات استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة، يشمل على معلومات خاصة، منها: رقم وتاريخ، واسم المكلف، نشاطه، أصل القرض، ومبلغه، الفصل المعني، تاريخ بداية ونهاية الفحص، تاريخ تقديم الطلب للمدير من أجل المصادقة، والتاريخ النهائي للقرار. (Direction générale des impôts, 2017, p. 5)

1.4.2. دراسة طلب الاسترجاع من حيث الشكل:

- تركز فيها على كون الطلب تم في الآجال القانونية.
 - مبلغ القرض يفوق 1.000.000 دج.
 - عدم ترحيل قرض الرسم الذي تم طلبه، وفي حالة ترحيله يتم رفض الطلب تلقائيا .
- (Direction générale des impôts, 2017، الصفحات 5,6)
- التأكد من الوثائق المكونة للملف، حيث يجب أن يضمن أن هذا الطلب يحتوي على جميع المستندات الثبوتية اللازمة، مع تبويب المعلومات الضرورية في بطاقات الفحص التي تسهل على العون المكلف دراسة الطلب بنوع من الدقة. نذكر من بين هذه البطاقات:
 - بطاقة فحص تبين فيها معلومات عامة حول المكلف، وكذلك الهيئة واسم العون المكلف.
 - بطاقة فحص تبين فيها الشروط العامة للطلب مع ملاحظة إن كان المكلف احترام الشروط أم لا.
 - بطاقة تبين فيها ملخص الفحص الخاص بشروط تقديم الطلب، مع ملاحظة قبول الطلب أو رفضه، مع الإشعار بالرفض، وتاريخه.
 - بطاقة مخصصة للعون المكلف بدراسة الطلب وإبداء رأيه، حيث يبين فيها الوضعية الشاملة حول المكلف فيما يخص احترامه للتصريحات الجبائية ومختلف التسويات والرقابات التي خضع لها.
- (Direction générale des impôts, 2017, p. 4)

2.4.2. دراسة الطلب من حيث الموضوع أو المضمون:

2.4.2. 1-تقسيم المؤسسات: حيث يتم تقسيم المؤسسات التي التمسست طلب الاسترجاع

استنادا لاحتمالية التهرب الممكنة حسب الجدول التالي:

الجدول 1::تقسيم المؤسسات حسب درجة الخطر

المؤسسة	A	B	C
درجة الخطر	خطر ضعيف	خطر متوسط	خطر كبير
الوضعية الجبائية.	-يحترم جميع الواجبات. -غياب أي تسوية. -ديون جبائية معوضة. -غياب مخالفات القانون التجاري. -رقابة جبائية لم تكشف أي أعمال متعمدة للتهرب الجبائي.	المعايير المعتمدة في هذا التقسيم تبقى نفسها في الفئة A مع التحفظ على بعض الشروط والاستثناءات.	لا تلي المعايير في الفئة A و B مما يفرض إجراء عملية رقابة.

المصدر: Direction générale des impôts , Circulaire n° 347/2017 lois de finance 2017/procédures de gestion des demande de remboursement des crédits de tva , p 10.

بعد إجراء عملية التصنيف تبين طبيعة الدراسة وتؤخذ حسب الجدول التالي:

الجدول 2: تصنيف المؤسسة حسب طبيعة الدراسة

الفئة	A	B	C
طريقة العمل	استرجاع قرض الرسم بدون رقابة.	الاسترجاع بعد فحص العناصر المكونة للملف خاصة تلك المتعلقة بالأخطاء المكتشفة.	الاسترجاع بعد إجراء رقابة والتي تتطلب توفر جميع العناصر التوضيحية اللازمة (فواتير الشراء والبيع)

المصدر: Direction générale des impôts , Circulaire n° 347/2017 lois de finance 2017/procédures de gestion des demande de remboursement des crédits de tva , p 10.

3.4.2. مدة دراسة الطلب: تكون حسب الفئة التي ينتمي إليها:

الفئة A: المدة لا تتجاوز 30 يوما ابتداءً من تاريخ استقبال الطلب.

الفئة B: المدة لا تتجاوز 60 يوما ابتداءً من تاريخ استقبال الطلب.

الفئة C: المدة لا تتجاوز 90 يوما ابتداءً من تاريخ استقبال الطلب. (Direction générale des impôts, 2017, p. 9)

4.4.2. الدراسة التحليلية للملف:

* التأكد من أن مبلغ القرض تم التصريح به في الشهر الأخير من الفصل المدني.

* التأكد من غياب أخطاء محتملة في التصريحات برقم الأعمال للفصل المدني المعني وفق الإجراءات التالية:

- رقابة حسابية لمبلغ القرض لكل تصريح شهري للفصل المعني.
- رقابة حسابية للتصريحات بالرسم على القيمة المضافة المخصومة ومجموعها.
- التأكد من أن رقم الأعمال المعفى تقابله شهادات إعفاء مقدمة من طرف زبائن الخاضع.
- بالنسبة لعمليات التصدير يتم فحص تصريحات التصدير (خاصة تلك التي صدرت من البنك التي تشهد الخروج الفعلي للسلع).

* فحص كشوف فواتير الشراء

- التأكد من أن المبلغ الإجمالي للخصم الوارد في البيان الشهري يتوافق بالضبط مع المذكورة في التصريحات الشهرية G 50.

- فحص موضوعي للمشتريات والنفقات الشهرية مع التأكد من الصلة المباشرة بالنشاط الرئيسي.

- فحص بدقة طريقة دفع مبلغ المشتريات والنفقات.

* فحص الحساب البنكي

إجراء تقارب بين المبالغ حسب كشوف المشتريات وتلك التي لها صلة حسب كشف الحساب البنكي، مع التأكد من عدم وجود أي اختلافات. وفي حالة وجود اختلافات يطلب من المكلف الفواتير الموافقة لها. (Direction générale des impôts, 2017, p. 8)

ملاحظة: باعتبار العون المكلف تبين له تناقضات ومخالفات خطيرة تبعا للفحص الأولي كغياب الوثائق والإثباتات الملزمة، أو في حالة تقديم فواتير مخالفة (فواتير وهمية)، يتم اقتراح ملف المكلف للتحقيق المصوب للرسم على القيمة المضافة. (Direction générale des impôts, 2017, p. 9)

3. آلية إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة

يمكن للإدارة الجبائية، وفي إطار النصوص القانونية، أن تقوم بإعادة دراسة وتكييف وإجراء تعديلات على خصومات الرسم على القيمة المضافة، أي التحقق من قابلية الخصم، مما يؤدي إلى إعادة إدماج أو إعادة دفع الرسم المخصوص إلى الخزينة.

3.1. الحالات العامة لإعادة الإدماج:

يمكن التعبير عنها بدفع أو تسوية الرسم أو إعادة الإدماج، وهي العملية التي من خلالها يتم تسوية الرسوم التي تم خصمها بعنوان النشاط، وذلك بإعادة دراستها في بعض الحالات المنصوص عليها في القانون تحديداً، وقطعاً. والتي يترتب عنها إعادة دفع الرسوم على القيمة المضافة المخصوصة إلى الخزينة. تؤدي التعديلات في الخصومات الأولية والمسماة بالتسوية إلى إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوص إلى الخزينة. وذلك في بعض الحالات. ويمكن القيام بإعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المدخلات المخصوص أولياً في الحالات التالية:

3.1.1. السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم:

في حالة قيام المكلف بخصم هذه المواد المستثناة من الحق في الخصم قانوناً، يتم إعادة إدماجها أثناء القيام بعملية التحقيق، أو الرقابة. حيث ينص القانون على بعض الحالات الاستثنائية للحق في الخصم، والتي تتوقف على عدد معين من الاعتبارات. في البداية، لا يمكن تطبيق الحق في الخصم في غياب تطابقها مع الأسس التي تحدد سير الرسم على القيمة المضافة، كما هو الحال كذلك بالنسبة للسلع والخدمات المستعملة للخدمة الخاصة أو لنشاط غير خاضع للضريبة. بالإضافة إلى ذلك، إن الرسم على القيمة المضافة، الذي أثقل الخدمات، وقطع الغيار واللوازم المستعملة في تصليح الأملاك المستثناة من الحق في الخصم غير قابل لإتاحة المجال للخصم. ويُعد هذا الاستثناء ترجمة لنظرية الملحق بما أن المعالجة الجبائية المطبقة على الأصل ممددة للعناصر الملحقة. كما تستثنى من الحق في الخصم الأموال العقارية المقتناة أو المنشأة من طرف المدينين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

وبما أن العقارات هي قابلة للامتلاك، لا يمكن أن يستفيد من الحق في الخصم الرسم على السلع، بحيث تكون أعباء الإهلاك مسجلة في المحاسبة، سوى المدينين الذين يملكون محاسبة فعلية، فضلا عن ذلك يستثنى من الحق في الخصم، الرسم على القيمة المضافة المطبقة على السيارات السياحية، و عربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الوسيلة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة. (المديرية العامة للضرائب، 2011، صفحة 20، 21)

ملاحظة: الرسم على القيمة المضافة المفروض على السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية لاستغلال المؤسسة، وكذلك قطع الغيار واللوازم المستعملة في تصليحها، مستثناة من الحق في خصم هذا الرسم، وفي حالة خصمه يتم إعادة إدماج هذا الرسم وبعقوبات، وتطبق نفس الأحكام على خدمات الإيجار (في إطار القرض الإيجاري). (المديرية العامة للضرائب، 2016)

2.1.3. العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الخصم:

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

- العمليات الواقعة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.
- العروض المسرحية والبالى والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب.
- العروض المسلية بمختلف أنواعها -المستفيدون من الصفقات -الوكلاء بالعمولة والسماسة
- مستغلو سيارات الأجرة -التظاهرات الرياضية بكل أنواعها -العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص، بصفة عامة كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص، والتي تقدم فيها مواد للاستهلاك بأسعار مرتفعة. (المديرية العامة للضرائب، 2017، صفحة 16)

3.1.3. طريقة تسديد المبلغ الإجمالي للفااتورة

حيث إنه في حالة دفع مبلغ الفاتورة التي تفوق 100.000 دج نقدا، فإنه يتم إعادة إدماج الرسوم التي تم خصمها، حسب المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال. وتم رفع مبلغ الفاتورة إلى 1.000.000 دج وفق قانون المالية لسنة 2023.

4.1.3. مبدأ ارتباط مع عملية خاضعة للرسم:

لا يكون الحسم مقبولا إلا إذا استعملت المواد أو المنتجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا بعد تحويلها، أو بدونه، غير أنه يمكن أن يمنح الحق في الخصم في الحالات الآتية:

-عمليات التصدير؛

-عمليات تسليم سلع وخدمات لقطاع معفى أو مستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم؛

- عمليات بيع المنتجات والخدمات المعفاة التي تكون أسعارها أو هوامشها محددة بموجب التنظيم.

(المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 25، 26)

2.3. الأحداث المبررة لإعادة الإدماج:

يمكن القيام بإعادة إدماج وتسوية الرسم على القيمة المضافة المخصص أوليا في الحالات التالية:

1.2.3. تسوية قاعدة المصد:

وفقا لهذه القاعدة لا يمكن للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات السلع، والمواد الأولية، والمنتجات، أو الخدمات غير المستعملة، إما على حالها أو بعد تحويلها إلى عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة، في حالة ما إذا تمت عملية الخصم يستلزم على المدينين المعنيين إعادة دفعها إلى الخزينة عن طريق التسوية، أو إعادة إدماجها. كما تخص حالات تسوية قاعدة المصد:

1.1.2.3. اختفاء السلع:

إن المدينين بالضريبة ملزمون بالقيام بإعادة دفع الخصومات السابقة في حالة اختفاء السلع قبل تلقيها الاستعمال الذي كانت معدة له. ونفس الأمر يتعلق بحالات السرقة، والإتلاف أو ضياع السلع. لا تجري أي تسوية في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا.

2.1.2.3. السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة:

يجب إعادة دفع أو إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل إما السلع أو الخدمات، في حالة ما إذا استعملت هذه المواد في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية. لاسيما في حالة استعمال السلع والخدمات لأجل الاحتياجات الخاصة لرئيس المؤسسة (اقتطاعات شخصية).

3.1.2.3. تسوية قاعدة الحصة النسبية:

هذه القاعدة تخص الاستثمارات المقتناة لأجل النشاط الرئيسي للمشروع، ويتوجب القيام بتسوية الخصم الأولي في حالة التنازل عن الاستثمار الذي منح الحق في الخصم في أجل خمس سنوات. وتصبح التسوية مطالبا بها عندما يتدخل الحدث الذي يبررها، تنازل عن ملك، أو التوقف عن النشاط، أو التخلي عن صفة المدين (في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من اقتناء أو استيراد المواد التي منحت الحق في الخصم. وعلى المدين بالرسم إعادة دفع مبلغ يعادل مقدار الرسم على القيمة المضافة المخصوم أوليا، وي طرح منه الخمس لكل سنة أو جزء من السنة المدنية المنصرمة منذ بداية فترة التسوية. غير أنه لا يمكن إجراء التسوية إذا كان الملك بيع بصفة نهائية من أجل قوة قاهرة مثبتة قانونا بالإضافة إلى بيع الأملاك من طرف المؤسسات التي تعمل في إطار القرض الإيجاري في حالة رفع حق الخيار بالموافقة على الشراء لأجل من طرف المستأجر الدائن. (المديرية العامة للضرائب، 2017، صفحة 20، 21).

3.1.2.3. تسوية حدث التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين:

بحيث يجب على الأشخاص أو الشركات الذين انتهى خضوعهم للرسم على القيمة المضافة أن يرفقوا بتصريحهم بجدول مفصل لمخزون البضائع الموجودة في حوزتهم على مستوى مصانعهم أو مخازنهم أو مستودعاتهم. ويتعين عليهم إعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع الموجودة في المخزن. (المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 33).

3.3. المدينون بالضريبة جزئيا:

المدينون بالضريبة جزئيا هم المكلفون الذين يحققون عمليات لا تمنح الحق في الخصم فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، لكن يخضعون للرسم على جزء من رقم الأعمال المحقق، وفواتير شرائهم تتضمن رسما قابلا للخصم، وجزء من هذا الرسم لا يمكن خصمه. ويتم تحديد رصيد هذا الرسم بالاعتماد على الحصة النسبية. وتحسب وفق العلاقة التالية: (المديرية العامة للضرائب، 2017، صفحة 22)

الحصة النسبية =

$$\frac{\text{رقم الأعمال المحقق باعفاء من الرسم} + \text{رقم الأعمال للصادرات من المنتوجات خارج الرسوم} + \text{رقم الأعمال خارج الرسوم}}{\text{رقم الأعمال المتواجد خارج مجال الرسم تطبيق على القيمة المضافة} + \text{رقم الأعمال المعفي} + \text{رقم الأعمال بسط الكسر}}$$

4. دراسة حالة لأحد المتعاملين بمركز الضرائب برج بوغريج

في الجانب التطبيقي لدينا حالة طلب استرجاع لقرض الرسم ناتج عن التوقف عن النشاط للشركة (SARL YM) الممارسة لنشاط استيراد العجول والبقر والمعدات الخاصة بإنتاج الحليب+ نقل عمومي للبضائع. العنوان برج بوغريج، تاريخ التوقف عن النشاط: 2020/09/28 وقام بتقديم طلب الاسترجاع بتاريخ 2020./10/05

1.4. إيداع ملف طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة

في الآجال القانونية قام المكلف بإيداع طلب الاسترجاع لقرض الرسم والمقدر بـ 2.456.740 دج وفق النموذج المعمول به حسب المنشور رقم 2017/347، وتم استلام الملف من طرف العون المكلف مع إشعار بالاستلام، وسجل في دفتر طلبات استرجاع قروض الرسم تحت رقم XXX 2020/ مع تحديد المبلغ وتاريخ بداية الفحص (2020/10/09).

2.4. دراسة طلب الاسترجاع على مستوى المصلحة الرئيسية للتفسير:

وهي مرحلة فحص وتحليل المستندات والوثائق المكونة لملف طلب الاسترجاع حيث قام العون المكلف بدراسته كما يلي:

- التأكد من الوثائق والمستندات المكونة للملف، فواتير شراء تخص المشتريات المحلية والمستوردة ومختلف النفقات، وكذلك فواتير البيع للقطاع غير المعفى والقطاع المعفى من الرسم، حيث تم تقييدها في كشوفات مفصلة لهذه المعلومات، وذلك حسب المنشور رقم 2017/347 وفق ما يلي:

- كشف خاص بالرسوم للمشتريات المستوردة يحتوي على معلومات متعلقة برقم فواتير الاستيراد، وصول التسديد الجمركي، اسم وعنوان الموردين، بالإضافة إلى نوعية المشتريات (متمثلة أساسا في أبقار الحليب والعجول والآلات الخاصة بإنتاج الحليب) المبلغ خارج الرسم ومعدل TVA 9 % حسب المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- كشف خاص بالمشتريات المحلية بين فيه تاريخ ورقم الفواتير، أسماء الموردين وعناوينهم، ومبالغ المشتريات HT، إضافة إلى نوع المشتريات (المتتملة في أبقار الحليب والعجول، بالإضافة إلى قطع الغيار الخاصة بنشاط نقل عمومي للبضائع) ومعدل الرسم، حيث يخضع لمعدل عادي 19% لنشاط استيراد معدات وتجهيزات خاصة بإنتاج الحليب، ومعدل مخفض 9% للنشاط المتعلق باستيراد الأبقار والعجول. ونظرا لكون المكلف يتعامل مع قطاع مستفيد من الإعفاء (ANDI) فتم إرفاق الطلب

بكشف تفصيلي لتراخيص البيع بالإعفاء، أو البيع لقطاع معفى. ويحتوي على معلومات تتمثل في رقم وتاريخ الشهادات (شهادة الشراء بالإعفاء مسلمة من طرف الزبائن)، تاريخ ورقم فواتير البيع، وأسماء وعناوين الزبائن، بالإضافة إلى نوع المبيعات ومبلغها HT.

- كشف تفصيلي للعمليات الخاضعة لـ TVA بين فيه تاريخ ورقم الفواتير، أسماء وعناوين الزبائن، بالإضافة إلى نوع المبيعات ومبلغها HT، ومعدل الرسم وقيمه.

وبعد الدراسة الأولية للملف، ونظرا لعدم كفاية المعلومات التي تثبت صحة المبلغ المطلوب استرجاعه، بالإضافة إلى وجود غموض وتناقضات، تمت برمجة الملف للتحقيق المصوب للرسم على القيمة المضافة لسنوات غير متقدمة 2017-2018-2019 و2020.

3.4. برمجة الملف للتحقيق المصوب للرسم على القيمة المضافة:

تم استلام الملف من طرف رئيس المصلحة الرئيسي للرقابة والبحث. وعُيّن محقق للقيام بعملية التحقيق تحت إشراف رئيس الفرقة. واتباع الإجراءات الجبائية اللازمة تم إرسال إشعار بالتحقيق المصوب بتاريخ 2020/10/19 وسلم للمكلف مرفق بميثاق المكلف بتاريخ 2020/10/29 وللمكلف 10 أيام من أجل تحضير الوثائق والسجلات المحاسبية.

4.4. التحقيق المحاسبي المصوب كأداة رقابة:

استحدث التحقيق المحاسبي المصوب بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008 وهو إجراء رقابي على ضريبة معينة، أو بعض الضرائب لجزء من فترة، أو فترة كاملة لم يمسهها التقادم، هذا الإجراء الرقابي هو:

- رقابة تسوية للتخفيضات المحررة بخصوص الرسم (TVA)، أصل باقي الحسم - رقابة على مختلف الأعباء المصرح بها - رقابة على العجز المكرر المصرح به - رقابة على استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة. (المديرية العامة للضرائب، 2012، صفحة 2)

4.4.4. الإجراءات المتبعة في التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية المخولين قانونا إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة، أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات

محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، (المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 13) وفي دراستنا نركز على نوع من الضرائب غير المباشرة لسنوات غير متقدمة متمثلة في الرسم على القيمة المضافة، ويتم التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات والافتقادات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد، عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية. ويطلب من المكلف تقديم الوثائق المحاسبية التوضيحية، على غرار الفواتير، ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم المتعلقة بالتحقيق. بعد تقديم طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث الملزمة لإجراء التحقيق المصوب، تأتي المرحلة الفعلية للتحقيق كما يلي:

يتم إعلام المكلف عن طريق إرسال، أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق المكلف، على أن يستفيد من أجل أدنى لتحضير وثائقه المحاسبية مدته 10 أيام، منذ استلامه للإشعار بالتحقيق، ويبين في الإشعار بالتحقيق طبيعة ونوع الضرائب، والسنوات موضوع التحقيق. ولا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين. وتجب معاينة نهاية التحقيق عن طريق محضر يستدعي المكلف المحقق معه لتأثيره. ويتم إعلام المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال، أو تسليم إشعار بالتسوية، مقابل إشعار بالاستلام. وللمكلف مدة شهر من استلامه الإشعار بالتسوية للرد وتقديم ملاحظاته وتبريراته، أو قبوله التسوية، ويمكن له أن يطلب اللجوء للتحكيم. وفي حالة غياب أي إثباتات، والتبريرات المقدمة من طرف المكلف غير كافية، يتم إرسال إشعار بالتسوية النهائي مع إجراء تسوية نهائية عن طريق جدول فردي يبرز فيه مختلف الحقوق والعقوبات. (المديرية العامة للضرائب، 2022، صفحة 13، 14)

5.4.4. مضمون التحقيق المصوب على الرسم على القيمة المضافة:

لإجراء التحقيق المصوب تقوم المصلحة باتباع الخطوات التالية:

1.5.4.4. الدراسة من حيث الشكل:

التأكد من أن المكلف يقوم بمسك محاسبته وفق للنظام المركزي، حيث تضمنت مختلف الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في التشريع حسب المواد 09 إلى 12 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، وبمسك الدفاتر التالية:

- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة.

- دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة.

-سجل الأجر :مصادق وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة.

-الدفاتر المساعدة :دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.بالإضافة إلى ميزان المراجعة بعد الجرد.

2.5.4.4. الفحوص الأولية:

دراسة المعلومات على مستوى الملف الجبائي من خلال التأكد من صحتها حسابيا وإجراء المقارنات، خاصة فيما يخص مبلغ المشتريات ومجاميعها وطريقة سدادها، ومجموع رقم الأعمال المصرح به حسب التصريحات G50 واستخراج التباينات مع الميزانية الجبائية، والتدقيق في الحسابات المتوفرة في كشوف الحسابات البنكية والصندوق مع ما هو مصرح به ومقارنتها مع السجلات المحاسبية واستخراج الفروقات، بالإضافة إلى استغلال المعلومات الصادرة للملف (كشوف المعلومات سواء كانت متعلقة بمشتريات أو مبيعات). وتم استخراج الفوارق التالية:

- خطأ في ترحيل الرصيد الدائن للرسم تصريح G50 شهر ماي 2019 بحيث الرصيد المرحل = 8.758.000 دج الرصيد الحقيقي حسب تصريح G50 شهر ماي = 8.358.000 دج في الحالة هناك فرق وجب إعادة إدماجه بمبلغ 400.000 دج.

-تكرار في حسم الرسم TVA لنفس الفاتورة (فاتورة رقم 2018/546 بتاريخ 2018/06/18 للمورد SARLX) في تصريح G50 شهر جوان 2018 وشهر جويلية 2018 TVA = 936.670 دج يتم إعادة إدماج هذا المبلغ.

3.5.4.4. التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية:

وهي المرحلة الفعلية لتحديد الأهداف، أي التحقيق المصوب للرسم على القيمة المضافة، وذلك لإعادة إدماج الرسوم غير المقبولة للحسم، ومن خلال فحص الوثائق المقدمة والتصريحات في الملف الجبائي تبين وجود أحداث (إعادة الإدماج) منشئة للتسوية نفصلها على النحو التالي:

- الاستثمارات: - التنازل عن شاحنة مقتناة بتاريخ 2018/04/13 بمبلغ 1.797.121.50 دج TVA 19% = 341.453 دج (تم حسم TVA تصريح G50 جويلية 2018). تاريخ التنازل 2020/07/29 و لم يتم بإجراء دفع مبلغ TVA والمقدر بـ $341.453 \times \frac{5}{2} = 136.581$ دج و على أساسها يتم إعادة الإدماج للرسم وفقا لنص المادة 38 (ق ر أ).

- خصم رسم TVA = 276.068 دج (تصريح شهر ماي 2019) تخص اقتناء سيارة اتضح أنها سياحية حسب فاتورة الاقتناء والبطاقة الرمادية سيتم إعادة إدماج المبلغ الكلي للرسم تطبيقا لنص المادة 41 من ق ر أ.

-المخزون: من خلال تفحص للمشتريات والمبيعات مع الأخذ بعين الاعتبار دفتر الجرد المادي ومخزون أول وآخر مدة، وبإجراء المقارنات اللازمة، توصل المحققون إلى وجود فوارق في مادة الأبقار الحلوب اتضح أنها وجهت للمذبح بسبب مرض أصابها حسب الشهادات المسلمة من طرف البيطري، وكانت الاختلافات كما يلي حسب الجدول:

الجدول 3: فروقات في المخزون

سنة	مخ 1	مشتريات	مبيعات	مخ 2	الفارق	ثمن الوحدة	مبلغ	9TVA %
2017	150	420	500	54	16	262.500	4.200.000	378.000
2018	52	240	203	39	20	224.000	4.480.000	403.200

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجل التقويم الخاص بالشركة

في هذه الوضعية نطبق عليها قاعدة المصد، وبالتالي يتم إعادة إدماج الرسوم على المشتريات مع تطبيق عقوبات.

ملاحظة: حدد ثمن الوحدة على أساس التكلفة الوسطية المرجحة.

- مشتريات محلية للأبقار الحلوب غير مصرح بها: حسب كشف المعلومات لسنة 2017

الجدول 4: رقم أعمال غير مصرح به

بيان	مبلغ
- مشتريات حسب كشف المعلومات (المورد FK SARL)	45.376.000
- مشتريات مصرح بها (المورد F K SARL)	35.847.000
الفرق	9.529.000
هامش الربح	10%
رقم الأعمال	10.386.611

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجل التقويم الخاص بالشركة

ملاحظة: التسوية في هذه الحالة لا تكون على أساس إعادة الإدماج، وإنما تكون على أساس الفرق في رقم الأعمال، ولا يتم تخفيضه من مبلغ القرض موضوع الاسترجاع، باعتبار أنه لا توجد أي عملية خصم.

-حسم للرسم على القيمة المضافة على المشتريات لفواتير تم تسديد مبلغها نقدا:

الجدول 5: جدول يبين عدم تقديم وصولات الدفع البنكي

رقم الفاتورة	تاريخ	المورد	مبلغ HT	%19-TVA
2017/30	2017/06/21	SARL FD	5.991.705.41	1.138.424
2018/15	2018/02/13	SARL F T	2.031.479	385.981
2018/41	2018/04/25	SARL F T	4.992.621	948.598
إعادة ادماج على القيمة				2.473.003

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ملف المكلف

تم إعادة إدماج الرسوم على المشتريات مع تطبيق عقوبات للفواتير التي تمت نقدا، وبلاستعانة بنص المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

4.5.4.4. نتائج التحقيق المصوب بخصوص الرسم على القيمة المضافة:

بعد الانتهاء من عملية الفحص يتم إعداد الإشعار بالتسوية الأولي، ويبين فيه النتائج المتوصل إليها حسب السنوات، مع التوضيحات اللازمة، والمواد القانونية التي تفسر كل حالة، بالإضافة إلى دواعي التعديلات، بحيث تكون النتائج المتوصل إليها واضحة ومفهومة.

من خلال ما سبق تم استخلاص النتائج الإجمالية فيما يخص الرسم على القيمة المضافة غير المقبولة للحسم أو بعبارة أخرى الرسم القابل لإعادة الإدماج لكل من السنوات موضوع التحقيق (2017-2018-2019-2020)، حيث تم تبويبها في الجدول التالي:

الجدول 6: الرسوم على المشتريات المعاد إدماجها

2020	2019	2018	2017	TVA إعادة إدماج
136.581	0	0	0	التنازل عن شاحنة
0	276.068	0	0	سيارة سياحية
0	0	403.200	378.000	فوارق المخزون
0	0	936.670	0	حسم مكرر للرسم
0	0	1.334.579	1.138.424	فواتير مسددة نقدا
0	400.000	0	0	خطأ في الترحيل لرصيد TVA
136.581	676.068	2.674.449	1.516.424	مجموع TVA مدمجة
5.003.522				مجموع كلي (TVA مدمجة)
2.456.740				مبلغ القرض
2.546.782				الفارق للتسوية
636.695				عقوبات 25 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ملف المكلف

أما فيما يخص الفوارق في رقم الأعمال فيتم تسوية الوضعية كما يلي (نبين الجدول الخاص بأرقام الأعمال الخاضعة لمعدل مخفض TVA 9 % والذي نتج عنه فارق في رقم الأعمال) كما يلي:

الجدول 7: رقم الأعمال الخاضع لمعدل مخفض TVA 9 %

2020	2019	2018	2017	بيان
0	45.110.016	11.960.790	35.353.466	رقم الأعمال المحقق
0	45.110.016	11.960.790	24.966.855	رقم الأعمال المصرح به
0	0	0	10.386.611	الفرق
-	-	-	934.795	الحقوق 19%
-	-	-	233.698	عقوبات 25%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ملف المكلف

بتاريخ 2020/11/27 تم إرسال الإشعار بالتسوية الأولي وسلم للمكلف بتاريخ 2020/11/30، وعلى اعتبار المدة القانونية للرد على الإشعار بالتسوية الأولي في التحقيق المصوب هو 30 يوم من تاريخ استلامه، في خلال هذه المدة يقوم المكلف بإعداد الرد وتسجيل ملاحظاته واستفساراته.

وفي غياب الإثباتات اللازمة حسب الرد المقدم من طرف المكلف في الآجال القانونية، اعتمدت النتائج المتوصل إليها في التسوية الأولية، وتبلغ هذه النتائج في شكل تبليغ نهائي.

وتم تثبيت النتائج المتوصل إليها في جدول فردي بمبلغ حقوق = 3.481.577 دج وعقوبات = 870.392 دج.

5.4. إعداد القرار النهائي:

بعد الدراسة والفحص والتحليل وخضوع الملف الخاضع للتحقيق المصوب للرسم على القيمة المضافة في إطار طلب الاسترجاع، وفي الآجال القانونية تم إرجاع ملف طلب الاسترجاع للمصلحة الرئيسية للتسيير، التي تقوم بإعداد القرار النهائي، وفي هذه الحالة يكون القرار بالرفض على اعتبار أن الرسم على القيمة المضافة المدمج أكبر من مبلغ استرداد قرض الرسم. وتم توقيعه من طرف رئيس مركز الضرائب مع توضيح أسباب ومبررات الرفض، والمتمثلة في كون مبلغ الرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجه أكبر من مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطلوب للاسترجاع.

5. خاتمة:

تناولنا في هذه الدراسة موضوعا شائكا ومعقدا وله خصوصيات، كونه يحس بخزينة الدولة ومواردها، باعتبار الرسم على القيمة المضافة من الموارد الهامة لتمويل ميزانية الدولة، حيث خص المشرع الجزائري هذا النوع من الضرائب بأهمية بالغة من خلال قوانين المالية، وقانون الرسم على رقم الأعمال، والنصوص التنظيمية الجبائية المفسرة لآلية عمل طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة.

1.5. نتائج البحث:

- طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة من الحالات الخاصة التي أقرها قانون الرسم على رقم الأعمال ومدها بمختلف النصوص التنظيمية التي تسيره.
- طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة محاط بشروط محددة يمكن للمكلف المدين للرسم بطلبه.

- للإدارة الجبائية الحق في دراسة طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة وفق الشروط المحددة، وفي إطار التحقيق المصوب وفق آلية إعادة الإدماج، وفي دراستنا نتج عنها دين إضافي للمكلف وجب دفعه لإدارة الضرائب أو اللجوء إلى مصلحة المنازعات كمرحلة ثانية كعقد نزاعي.

- يعتبر التحقيق المصوب كحلقة وصل بين طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة وآلية إعادة الإدماج التي من خلالها ووفق القوانين التنظيمية والجبائية يمكن مراقبة التصريحات الجبائية والحد من التهرب الضريبي.

2.5. التوصيات: تبعا لدراستنا ومن خلال ما توصلنا إليه من نتائج يمكننا تقديم الاقتراحات التالية:

- طلبات استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة يمكن أن تكون وسيلة من الوسائل غير الشرعية التي يستعملها الغشاشون والمتهربون في الحصول على أموال الخزينة العمومية بدون وجه حق، لذا وجب على المشرع الجبائي حصر وتقييد هذه العملية لتفادي إهدار المال العام.

- تشديد العقوبات على المخالفين والمتهربين باعتبار أن الغش والتهرب من دفع الرسم على القيمة المضافة أصبح وسيلة للاغتناء غير المشروع.

- ضرورة تكوين ورسكلة إطارات الإدارة الجبائية للحفاظ على أموال الخزينة العمومية.

قائمة المصادر والمراجع:

- 1-Direction générale des impôts 13 (2017). AOUT, 2022, https://www.mfdgi.gov.dz/images/communique/communique_nouvelles_dispositions_remboursement_TVA_2017.pdf.
- 2- Direction générale des impôts. (2017). Circulaire n 2017/347 'lois de finance 2017/procédures de gestion des demande de remboursement des crédits de tva. Algerie.
- 3-Direction générale des impôts. (2017). Circulaire n 2017/347 'lois de finance 2017/procédures de gestion des demande de remboursement des crédits de tva. Algerie.
4. https://www.mfdgi.gov.dz/images/communiqués/communique_nouvelles_dispositions_remboursement_TVA_2017.pdf
5. https://www.mfdgi.gov.dz/images/communique/communique_nouvelles_dispositions_remboursement_TVA_2017.pdf.
- 6-Marius Cristian Frunza. (2019). value added tax fraud. Routledge. New york ,USA.
- 7-المديرية العامة للضرائب. (2011). الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة. الجزائر.
- 8-المديرية العامة للضرائب. (2012). رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية. (58). الجزائر، الجزائر.
- 9-المديرية العامة للضرائب. (2016). الحسم من الرسم على القيمة المضافة. (392). الجزائر.
- 10-المديرية العامة للضرائب. (2017). الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة. الجزائر.
- 11-المديرية العامة للضرائب. (2022). قانون الإجراءات الجبائية. الجزائر.

- 12-المديرية العامة للضرائب. (2022). قانون الرسم على رقم الأعمال، الجزائر .
- 13-سعادة فاطمة الزهراء، خيرة مسعودي ، (2018). الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري، دراسة تاريخية. مجلة العلوم الاسلامية و الحضارة ، العدد الثامن.
- 14-مُجد جمال لعلاوي، السعيد زنات. (2016). التحقيق المصوب كأداة رقابة على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري. مجلة البحوث الاقتصاد والمالية ، العدد 6.