

إطار مقترح لتأسيس الوعاء الضريبي لمهنة التوثيق في إطار الرقابة الجبائية

A Suggested framework for establishing the tax base of the notary

profession Within the framework of fiscal control.

شعواوي سفيان*

جامعة الجلفة (الجزائر)، مخبر مكيماد
MQEMADD

sofiane.chaouadi@univ-djelfa.dz

زايبي مولود

جامعة البليدة 02 "علي لونيسي"
(الجزائر)

zaimi.gheribi@gmail.com

ملخص:	معلومات المقال
يعالج هذا البحث اشكالية تأسيس الوعاء الضريبي للمهنة الحرة في إطار المراقبة الجبائية المعمقة، وهذا بين النظرية في التكييف الجبائي للمهنة والالتزامات المهنية والجبائية وبين التطبيق من خلال أخذ حالة مهنة التوثيق والعمل على استظهار ايراداتها المهنية قصد جبايتها. وتوصلنا في ختام هذه الورقة البحثية إلى جملة من نتائج ومن أهمها هي دائما هناك عنصر فعال أساسي ومباشر للمهنة، يكفي فقط معرفته لتحديد مسطرة الإخضاع، كما قمنا باقتراح نموذج لتأسيس المادة الخاضعة للضريبة التي تعكس بدقة نشاط الموثق.	تاريخ الارسال: 2023/05/19 تاريخ القبول: 2024/02/11
	الكلمات المفتاحية: ✓ الوعاء الضريبي ✓ المراقبة الجبائية ✓ الإيرادات المهنية
Abstract :	Article info
This research summarizes the problem of establishing the tax base for the liberal profession within the framework of fiscal control and this between the theory in the fiscal conditioning of the profession and professional and fiscal obligation and between the application this is by taking the case of the documentation profession and seeking to demonstrate its professional revenue for tax collection. At The End Of This Research Paper, We Reached A Set Of Result, The Most Important Of Which is that there is always and effective element basic and direct to the profession it should simply to know subjugation procedure we also proposed a model for establishing taxable material that accurately reflects notary activity.	Received 19/05/2023 Accepted 11/02/2024.
	Keywords: ✓ Tax base ✓ Tax control ✓ Professional revenues

1. مقدمة:

كثيرا ما تنصب عمليات التحقيق الضريبي الممارس من طرف أجهزة المراقبة الجبائية على نشاط المؤسسة التجاري أو الصناعي دون غيره، لأنه موضوع هذه الأنشطة هو البضاعة أو المنتج التام، وهي مدخلات ملموسة يمكن تتبعها سواء استهلكت أو بقيت كمخزون وهذا ما يسمح بتأسيس مسطرة الإخضاع لهذه المؤسسات بكل سهولة.

بينما نجد قطاع المهن الحرة يقف الإخضاع الضريبي فيه على ما تم الإقرار والتصريح به من قبل المكلف كمداخيل غير تجارية، ومصلحة التحقيق الجبائي تجد صعوبة في تحديد العنصر الأساسي المولد للإيرادات المهنية وهذا ما ينجم عنه التركيز على المداخيل التجارية والصناعية وحتى الحرفية، وإهمال المراقبة الجبائية للمداخيل غير التجارية بالرغم من مردوديتها المالية وقلة أعبائها باستثناء الأعباء الهيكلية أو الثابتة للنشاط.

وبأخذ عينة لمهنة التوثيق كمهنة حرة أكثر تداولاً وأقل مهنة مراقبة جبائياً سواء رقابة عامة على الوثائق أو معمقة، يمكن طرح إشكالية هذا البحث في التالي:

كيف يمكن تأسيس وعاء ضريبي يعكس حقيقة نشاط الموثق ويتم على أساسه تصفية الضرائب المستحقة بدقة؟

كما يمكن أن تنبثق من السؤال المركزي الأسئلة الفرعية:

- ما حقيقة نشاط الموثق وما هو التصنيف الجبائي للمهنة؟
 - هل هناك علاقة بين أعمال التوثيق وأحد فروع القانون الجبائي؟
 - ما هي الطرق المستعملة والملائمة للمهنة الحرة للموثق في إطار التحقيق في المحاسبة؟
- وللوصول لحل الإشكالية قمنا بصياغة **الفرضيات** التالية:
- هناك علاقة وطيدة بين القانون الجبائي ومهنة التوثيق من حيث فرض بعض الالتزامات المهنية الخاصة بالمهنة.
 - تشكيل الإيرادات المهنية للموثق تستلزم طريقة خارج المحاسبة وطريقتي حساب المواد والحساب المالي غير ملائمتين في تشكيل الإيرادات.
 - المهنة الحرة للتوثيق تنطوي على ممارسات للتهرب والغش الضريبيين مثلها مثل باقي الأنشطة التجارية والصناعية الأخرى.

نتطلع من خلال هذه الدراسة إلى **الأهداف** التالية:

- الإحاطة بأساسيات التكيف الجبائي للمهنة الحرة والإطار الجبائي المنظم لها.
 - إظهار الطريقة الأنسب لتأسيس الوعاء الضريبي للإيرادات المهنية للموثق.
 - محاولة اقتراح طريقة علمية وفعالة لتسهيل عملية المراقبة الجبائية وحماية حقوق الخزينة العامة.
 - مكانية استغلال الواجبات الملزمة للمهن الحرة المذكورة في مختلف القوانين في الوصول إلى إيراداتها المهنية الحقيقية
- وللإجابة على السؤال المركزي قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تطرقنا إلى مختلف الجوانب النظرية لمهنة التوثيق والرقابة الجبائية، كما استخدمنا أيضاً المنهج الاستنباطي وذلك من خلال إطار اقترحناه لتأسيس الوعاء الضريبي على مهنة التوثيق.

2. الإطار المفاهيمي لمهنة التوثيق

من خلال هذا المحور تم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بمهنة التوثيق كما تم تناول دور التوثيق في تحصيل الضرائب بالإضافة إلى كفاءات مسك محاسبة الموثق.

1.2 مفهوم الموثق:

عرف المشرع الجزائري الموثق في القانون، المتضمن مهنة التوثيق وبالتحديد في مادته الثالثة "الموثق ضابط عمومي، مفوض من قبل السلطة العمومية يتولى تحرير العقود التي يشترط فيها القانون الصبغة الرسمية وكذا العقود التي يرغب الأشخاص اعطاءها هذه الصيغة" (المادة 06 من القانون رقم 02-06 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق 20 فبراير 2006).

من خلال هذا التعريف الجامع، يظهر أن الموثق له صفة ضابط عمومي مهمته اضاء الصبغة الرسمية على الوقائع القانونية التي قد تتمثل في: البيع، هبة، إيجار، مبادلة... الخ

2.2 شروط الالتحاق بمهنة الموثق:

كل الشروط الخاصة بالموثق ومكتب التوثيق منصوص عليها في المادة (06) من قانون رقم 02-06 المؤرخ في 20 فبراير 2006 وكذا المواد من (03) إلى (10) من المرسوم التنفيذي رقم 08-242 المؤرخ في 03 غشت 2008. ويمكن ذكر أهم الشروط في:

- يتم الالتحاق بمهنة الموثق عن طريق المسابقة. هذه الأخيرة تحتوي اختبارات كتابية وشفاهية للقبول. (المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-242 المؤرخ في 03 غشت 2008)
- يتابع الناجحون تكوينًا متخصصًا مدته سنتان (02) قصد الحصول على شهادة الكفاءة المهنية لمهنة التوثيق. (المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 08-242 المؤرخ في 03 غشت 2008)

من خلال هاذين الشرطين يتبين لنا أن ممارسة مهنة التوثيق تتطلب تكوين وشهادة مؤهلة مما يكيف هذه المهنة على أنها مهنة حرة تستلزم منح الاعتماد وليس التسجيل في المركز الوطني للسجل التجاري (CNRC).

نشير كذلك أن كل من المجلس الأعلى للموثق والغرفة الوطنية والغرفة الجهوية للتوثيق يتولون مهام تنظيم المهنة.

3.2 أتعاب الموثق

تمثل المقابل النقدي الذي يحصل عليه الموثق لقاء اضاء الصبغة الرسمية للوقائع القانونية ويمكن ذكر طريقة الأتعاب كالاتي (الجريدة الرسمية رقم 45-2008، صفحة 08)

- تحديد أتعاب الموثق تبعًا لنوعية العقد أو طبقًا للقيمة المعتمدة في تصفية حقوق التسجيل إذا كانت هذه القيمة أعلى وتحدد وفقًا للتعريف الرسمية.

- تشمل أتعاب الموثق:

- تعويض إعداد وتحرير العقد واستكمال الشكليات المتعلقة بذلك.
- تعويض النفقات المرتبطة التي يقوم بها لصالح الزبون.
- مساهمة أكثر من موثق في عقد لا يترتب عليه الزيادة في الأتعاب.

- يمكن للموثق قبل تحرير العقد أن يطلب من الأطراف دفع مبلغ مالي مسبق من الأتعاب لتغطية المصاريف والحقوق الأولية مقابل وصل استلام.

- يجب على الموثق تحت إطار المتابعات التأديبية، تسليم وصل مفصل للخدمة يبين مختلف العمليات الحسابية التي قام بها الأطراف، حتى ولو لم يطلبوا ذلك.

- يجب على الموثق أن يضع جدول التعريف الرسمية للأتعاب في مكان بارز من المكتب لتمكين الزبائن من الاطلاع عليها

إطار مقترح لتأسيس الوعاء الضريبي لمهنة التوثيق في إطار الرقابة الجبائية

- يمنع على الموثق أن يتحصل أثناء تأدية مهنته على أتعاب غير تلك المنصوص عليها في التعريفية الرسمية.
- من خلال العناصر السالفة الذكر، فإن أتعاب أو الإيرادات المهنية للموثق والتي تشكل رقم أعماله تتم وفق تعريفية رسمية حسب نوعية كل عقد أو خدمة وعليه فهي إيرادات مهنية مقننة.

4.2 التعريفية الرسمية لأتعاب الموثق:

تحتسب الأتعاب أو الإيرادات المهنية للموثق وفق التعريفية أسفله، ولكن سوف نذكر الوجيز لهذه التعريفية وهذا حسب العقود المبرمة الأكثر تداولاً.

الجدول رقم (01): أتعاب الموثق

التعريفية %	العقد أو الخدمة
1.50 0.50	● التخصيص للرهن الرسمي والرهن الحيازي والكفالة: - من دينار واحد إلى 500.000 دج - ما زاد على ذلك
01 0.25	● الشهادات التوثيقية: - من دينار واحد إلى 500.000 دج - ما زاد على ذلك
3.000 دج	● الترخيصات بصفة عامة: - رسم ثابت
01 0.75	● الإيجار بالتراضي لمدة معينة: - من دينار واحد إلى 500.000 دج - ما زاد على ذلك
1.5 0.25	● قائمة تقييد التجديد: - من دينار واحد إلى 500.000 دج - ما زاد على ذلك
1.5 01 0.5	● التنازل على الحصص والحقوق في الشركات: - من دينار واحد إلى 500.000 دج - من 500.000 دج إلى 1000.000 دج - ما زاد على ذلك
3.000 دج	● حساب الوصية: - رسم ثابت على الأصل
01	● عقد الزواج - 01% من مبلغ الصداق بشرط ألا يقل عن 1000 دج -
03 02	● الوفاء بالمقابل: - من دينار واحد إلى 500.000 دج - من 5000.000 دج إلى 1000.000 دج

01	- ما زاد عن ذلك
03	• الهبة بين الأحياء:
02	- من دينار واحد إلى 500.000 دج
01	- من 5000.000 دج إلى 1000.000 دج
01	- ما زاد عن ذلك
3.000 دج	• الفريضة:
	- رسم ثابت
03	• تجزئة الملك بالتراضي:
02	- من دينار واحد إلى 500.000 دج
01	- من 5000.000 دج إلى 1000.000 دج
01	- ما زاد على ذلك
3.000 دج	• الإشهار:
	- رسم ثابت
03	• القسمة:
02	- من دينار واحد إلى 500.000 دج
01	- من 5000.000 دج إلى 1000.000 دج
01	- ما زاد على ذلك
2.5	• القرض:
01	- من دينار واحد إلى 500.000 دج
0.5	- من 5000.000 دج إلى 1000.000 دج
0.5	- ما زاد على ذلك
03	• عقد الشهرة:
02	- من دينار واحد إلى 500.000 دج
01	- من 5000.000 دج إلى 1000.000 دج
01	- ما زاد عن ذلك
03	• البيع بالتراضي:
02	- من دينار واحد إلى 500.000 دج
01	- من 500.000 دج إلى 1000.000 دج
01	- ما زاد على ذلك
06	• البيع بالمزاد العلني:
04	- من دينار واحد إلى 500.000 دج
02	- من 500.000 دج إلى 1000.000 دج
02	- ما زاد عن ذلك
2.000 دج	• الاستشارات القانونية
	- رسم ثابت

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجريدة الرسمية رقم 45-2008

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن أتعاب الموثق إما تكون تعريفية نسبية حسب قيمة وطبيعة كل عقد وإما تعريفية ثابتة لنوعية من العقود مثل: الوصية، الكفالة، الوكالة، الاستشارة الخ...

5.2 محاسبة الموثق:

كيفية مسك محاسبة الموثق ومراجعتها في نص الشروط القانونية التالية (الجريدة الرسمية رقم 45-2008، صفحة 20):

- يجب أن تعكس محاسبة الموثق بطريقة مضبوطة وشفافة الوضعية المالية لمكتبه، لاسيما معاينة الإيرادات والمصاريف.
- يجب على الموثق أن يمسك السجلات الآتية:
 - فهرس العقود؛
 - السجل اليومي للزبون؛
 - السجل اليومي للمكتب؛
 - سجل الإيرادات والمصاريف.
- يجب أن يتضمن فهرس العقود يوميا وحسب التسلسل الزمني دون بياض أو نقص أو إحالة على الهامش كل من: اسم ولقب ومواطن الأطراف، المبالغ التي يتلقاها الموثق، طبيعة السند، تاريخ السند، تاريخ وحقوق التسجيل.
- تعتبر هذه المستندات خاصة بالمهنة ووجوب مسكها من طرف الموثق، كما أن فهرس العقود يتضمن كل أنواع العقود المبرمة يوميا وفق التسلسل الزمني مع ذكر مبلغ كل عقد، وهو بذلك تفصيل للمبالغ المسجلة في العقود المبرمة والتي على أساسها تصفى أتعاب الموثق أي:

أتعاب الموثق = المبلغ السنوي الكلي حسب طبيعة العقد* وفق التعريف الرسمية للأتعاب.

6.2 دور مهنة التوثيق في تحصيل الضرائب وتمويل الخزينة:

إضافة إلى دور الموثق في إضفاء الصبغة الرسمية للمعاملات بين الأفراد ونشر الثقافة القانونية وتحقيق استقرار واثبات المعاملات، فإن من مهامه أيضا تحصيل الحقوق والرسوم القانونية والضرائب المفروضة على المتعاقدين لحساب الخزينة (رسم تسجيل العقود، ورسم الشهر العقاري) (حمزة، 2014، صفحة 174) وهو بهذه الصفة يتميز عن غيره من المهن الحرة، حيث يعتبر بحق الوسيط للخزينة العمومية بما يلعبه من دور حيوي في جلب موارد إضافية إلى الخزينة، من جراء مختلف المعاملات التي يجريها الأفراد. هذا فضلا عن إيداع أموال الزبائن المودعة لديه في حساب المكتب المفتوح بالخزينة والناتجة عن العمليات الخاصة بالأموال العقارية والمنقولة وبرؤوس أموال الشركات التجارية والتنازل عن حصص وبيع الأسهم في الشركات والتي تستفيد منها الخزينة لضمان السيولة النقدية ومواجهة نفقات الأعباء العامة.

3. الإطار الجبائي لمهنة التوثيق

في هذا المحور سيتم التطرق إلى مختلف الضرائب ومعدلاتها التي تخضع لها المهن الحرة بصفة عامة ومهنة التوثيق بصفة خاصة

1.3 التعريف الجبائي للمهنة الحرة وخصائصها:

يرى الباحثين أن هناك علاقة وثيقة بين النشاط التجاري والنشاط غير التجاري فالاثنان هدفهما واحد وهو تحقيق الربح، إذن قطاع الربح لا يقتصر على التاجر فقط بل يشمل كذلك صاحب المهنة المسماة حرة. ومع ذلك، تمكن التشريع الجبائي من حصر وتحديد المداخل المحققة من قبل أصحاب المهن الحرة، انطلاقا من الطابع الفكري الغالب على هذه المهنة، من جهة، ومن جهة أخرى تطبيق المعارف العلمية الشخصية، وهو ما يقضي هذه الفئة أصحاب المهن الحرة من صنف الأجراء والتجار.

- **خصائص المهن الحرة:** تتمحور هذه الخصائص في (المديرية العامة للضرائب 2018، صفحة 02):

- **الطابع الفكري:** لا يستطيع صاحب المهنة الحرة ممارسة هذه المهنة إلا بالاستعانة بالعمل التصوري الفكري.
- **مهنة مستقلة:** حيث أن صاحب هذه المهنة يمارس نشاطه بكل حرية، وعليه فهو ليس مرتبط بأي عقد تبعية. غير أن هذه الخاصية لا تنفي وقوعه تحت مسؤولية أخلاقية خلال ممارسته لكل أعماله المهنية.

كما أن القانون الجبائي يعرف المهنة الحرة كونها مداخل غير تجارية أو أرباح المهن غير التجارية BNC كما تشير له المادة (22) قانون الضرائب المباشرة في طبعته 2020 "تعتبر صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية وكمدخل ماثلة للأرباح غير تجارية أرباح المهن الحرة أو الوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر"

من هذا التعريف نستخلص تصنيف الجباية للمهنة الحرة على أنها أرباح غير تجارية، وهي تمثل فئة من فئات الدخل كما تحدد المادة (23) من نفس القانون أن الربح الواجب أخذه بعين الاعتبار في أساس فرض ضريبة الدخل من فائض الإيرادات الكلية على النفقات المترتبة عن ممارسة المهنة مع مراعاة أحكام المادتين 141 و 169 من نفس القانون.

يفيد نص هذه المادة أن رقم أعمال المهنة الحرة يتمثل في الإيرادات الكلية، وعليه يمكن تسجيله محاسبيا في الحساب ح/706 "تقديم الخدمات الأخرى" حسب مدونة نظام المحاسبي المالي SCF.

2.3 الالتزامات المحاسبية والجبائية لمهنة التوثيق:

من خلال هذا العنصر سنبين أهم الأعمال المحاسبية والجبائية التي سيقوم بها صاحب المهنة الحرة على النحو التالي:

1.2.3 الالتزامات المحاسبية: نظام الإخضاع الحقيقي لمهنة التوثيق يلزمها بمسك المستندات المحاسبية التالية (القانون التجاري الجزائري، 2007، صفحة المواد 09 إلى 11):

- دفتر اليومية ودفتر الجرد: هاذين الدفترين إجباريين، وجب التأشير عليهما من طرف القسم التجاري للمحكمة المختصة إقليميا. وجب الإشارة هنا أن المهنة الحرة للتوثيق أو غيرها من المهن الحرة دفتر الجرد الخاص بها لا يتضمن جرد المخزون كون النشاط خدماتي وليس إنتاجي أو تجاري.

- الدفاتر الملحقمة للحسابات الأساسية وتتضمن: دفتر الإيرادات (المبيعات) - دفتر المشتريات - دفتر الصندوق - دفتر البنك - دفتر العمليات المختلفة.

- فواتير الشراء، فواتير أتعاب الموثق أو وصولات الانتعاب، فواتير الأعباء.

- إعداد تقرير محافظ الحسابات في حالة ما إذا كان مكتب التوثيق شخصية معنوية أي شركة أموال.

2.2.3 الالتزامات الجبائية: يمكن تصنيف الواجبات الجبائية الى جباية خاصة بمهنة التوثيق دون غيرها، وواجبات عامة تشترك فيها كل الأنشطة.

- **الالتزامات العامة** وتتمثل في: الحصول على الاعتماد -التصريح بالوجود -التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال -التصريح السنوي للنتائج -تصريح بالتنازل عن النشاط أو الوفاة - تدوين رقم التعريف الجبائي (زائمي، 2019، صفحة 11).
- **الالتزامات الجبائية الخاصة بمهنة التوثيق** وتتمثل في:

• **قانون التسجيل والطابع: code d'enregistrement et timbre**

بمسك الموثقون فهارس ذات أعمدة يكتبون فيها يوما بيوم من دون بياض ولا فصل بين السطور وحسب الأرقام ما يلي (قانون التسجيل والطابع 2020، المادة (158)) :

✓ جميع الوثائق والعقود التي يتلقونها في شكل نسخ أصلية أو براءات تحت طائلة غرامة مالية قدرها 25000 دج عن كل اغفال.
وكل مادة من الفهرس تتضمن ما يلي: الرقم -التاريخ-العقد-نوع-المادة - ألقاب وأسماء الأطراف ومسكنهم -بيان الاموال ومكانها وثنها - علامة التسجيل.

✓ من نص احكام قانون التسجيل والطابع الذي هو تقنين جبائي، فقد ألزم الموثق بمسك دفتر أو فهرس العقود مع تفصيل حيثيات العقد أو الخدمة وهذا يتوافق مع الالتزام المهنة للموثق المشار لها في الخور الاول.

✓ كما يقدم الموثقون خلال الايام العشرة الاولى من شهر يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل سنة الى مفتشي التسجيل التابعين لمقر اقامتهم فهارسهم ليؤشروا عليها ويذكروا في تأشيراتهم عدد العقود المسجلة (قانون التسجيل والطابع 2020، المادة (158)) .

وهذا ما يؤكد أن فهارس عقود الموثق تخضع للتأشير عليها وغلق عدد العقود المسجلة في الفهرس كل ثلاثة (03) أشهر من طرف الادارة الجبائية (مفتشية التسجيل)

✓ كما نصت المادة (60) من قانون التسجيل وجوب تسجيل عقود الموثقين خلال الشهر الذي يلي شهر اعدادها وهذا ما يؤهل ادارة الضرائب ممثلة في مفتشية التسجيل هيئة مراقبة فعالة على نوع وعدد العقود المبرمة على مستوى مكاتب الموثقين.

• **قانون الاجراءات الجبائية: code des procédures fiscales**

بدوره قانون الاجراءات الجبائية تحدث عن المهن الحرة فأشار إلى بعض الالتزامات نذكر منها: (من إعداد الباحثين بالاعتماد على بنود المواد 20.34.48.53.64 من قانون الاجراءات الجبائية مستحدث 2023)

✓ ينص في المادة (64) مكرر منه "أن الدفاتر والأوراق والوثائق من كل نوع والتي من شأنها أن تسمح بالتحقيق في الكشف التي ترمي إلى ضمان التصريح الجبائي أن تحفظ في المكتب أو الوكالة أو الفرع حيث تم إعدادها".

✓ كذلك في نص المادة (53) من نفس القانون وتيسيرا لمراقبة التصريحات المكتتبة يتعين وضع الدفاتر التي نص عليها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقه ومستندات الإيرادات والنفقات.

✓ بمناسبة ممارسة حق الاطلاع المخول لعون التحقيق فإن المادة (48) من نفس القانون تلزم في محتواها الموثقين أن يسمحوا لأعوان التحقيق بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة من أجل حماية مصالح الخزينة ودون دفع مصاريف وفي حالة الرفض لحق الاطلاع يحزر محضر في هذا الشأن.

✓ وحسب نص المادة (20) الفقرة 03 من نفس القانون المخولة لممارسة التحقيق في المحاسبة، فانه يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية.

✓ وفي بند المادة (34) من نفس القانون المخولة لحق المعاينة، فانه عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسيه يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوها لإجراء معاينة مكانية في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التملص من الوعاء ودفع الضريبة.

من خلال أحكام المواد السالفة من القانون الإجراءات الجبائية فان حق الرقابة للإدارة الجبائية بهدف تأسيس الاوعية الضريبية يمتد لكل الوثائق والمستندات المهنية الخاصة بممارسة المهنة ويتجاوز بذلك المحاسبة المنصوص عليها في المواد من (09) إلى (11) قانون تجاري، وهذا كون مصدر الإيرادات المهنية يكون خارج المحاسبة.

3.3 الوضعية الجبائية لمهنة التوثيق:

كما أشرنا فإن مهنة الموثق تندرج في إطار المداخل غير تجارية فهي مهنة حرة وخدمانية، كما يمكن أن يكون الموثق ممارسا لمهنته سواء بشكل فردي أو في شكل شركات مدنية مهنية أو مكاتب مجمعة (الجريدة الرسمية رقم 45-2008، صفحة 05).

1.3.3 ضرائب الإيرادات المهنية الكلية وتتمثل في:

- الرسم على القيمة المضافة T.V.A (قانون الرسم على رقم الاعمال 2020، المواد 02 و 14 و 21 و 29)
- يخضع وجوبا العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون أو الشركات. بالنسبة للخدمات عموما فان الحدث المنشأ يتكون من القبض الجزئي أو الكلي للثمن.
- خضوع الإيرادات المهنية للموثق المحصلة من الزبائن (أطراف العقد) للمعدل العادي 19 %.
- يجوز للمدنيين بالضريبة بحسم الرسم الذي أثقل المواد أو الخدمات المشتراة (عمليات حسم الرسم على المشتريات)
- الرسم على النشاط المهني T.A.P (قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2020، المواد 217 و 221 مكرر و 222)
- تخضع وجوبا الإيرادات المحققة على جميع عمليات الخدمات للرسم على النشاط المهني.
- بالنسبة للخدمات فان الحدث المنشأ لهذه الرسم يتكون من القبض الكلي والجزئي
- معدل الرسم على النشاط المهني 02 %.

2.3.3 ضرائب المداخل غير التجارية (النتيجة): من خلال (المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مستحدث (2023)

يخضع الموثق في صفة الشخص الطبيعي الى الجدول التصاعدي لضريبة الدخل الاجمالي المنصوص عليها في مادة (104) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

وجب الاشارة هنا أنه ووفق المرسوم التنفيذي 242-08 المؤرخ في 3 غشت 2008 المنظم لمهنة التوثيق فإنه يمكن ممارسة المهنة في إطار شركات مدنية مهنية وقانون الضرائب المباشرة استثنى في مادته (136) الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل أسهم من ضريبة على الأرباح الشركات، كما أن الشركات المدنية الخاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي يمكن لها طلب الاختيار للخضوع لضريبة أرباح الشركات بموجب المادة (151) من نفس القانون، وهذا الاختيار يكون بدون رجعة ومدى حياة الشركة، ومعدل الإخضاع 26 % (أنشطة أخرى).

3.3.3 ضرائب أخرى وتتمثل في: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مستحدث 2023 ، المواد من 66 إلى 77)

يمكن ذكر أهمها في ضريبة الدخل الإجمالي صنف رواتب وأجور المنصوص عليها في المواد من (66) إلى (77) في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهنا يكسب صاحب المهنة الحرة صفة المستخدم وهو بذلك ملزم بدفع هاته الضريبة إلى الخزينة العمومية.

4. الوسائل القانونية والتقنية للرقابة الجبائية

سيتم التطرق في هذا المحور إلى مختلف الجوانب النظري والمفاهيمية للرقابة الجبائية على النحو التالي:

1.4 مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها:

سيتم فيما يلي تناول مفهوم الرقابة الجبائية بالإضافة لأشكالها.

1.1.4 مفهوم الرقابة الجبائية: هي الاداة التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما أن الادارة الجبائية هي إحدى هذه السلطات المختصة فان رقابتها حسب **Claude Laurent** تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة (حمو و اوسرير، 2009، صفحة 201).

وبالتالي فالرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب لأجل التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة ولغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة.

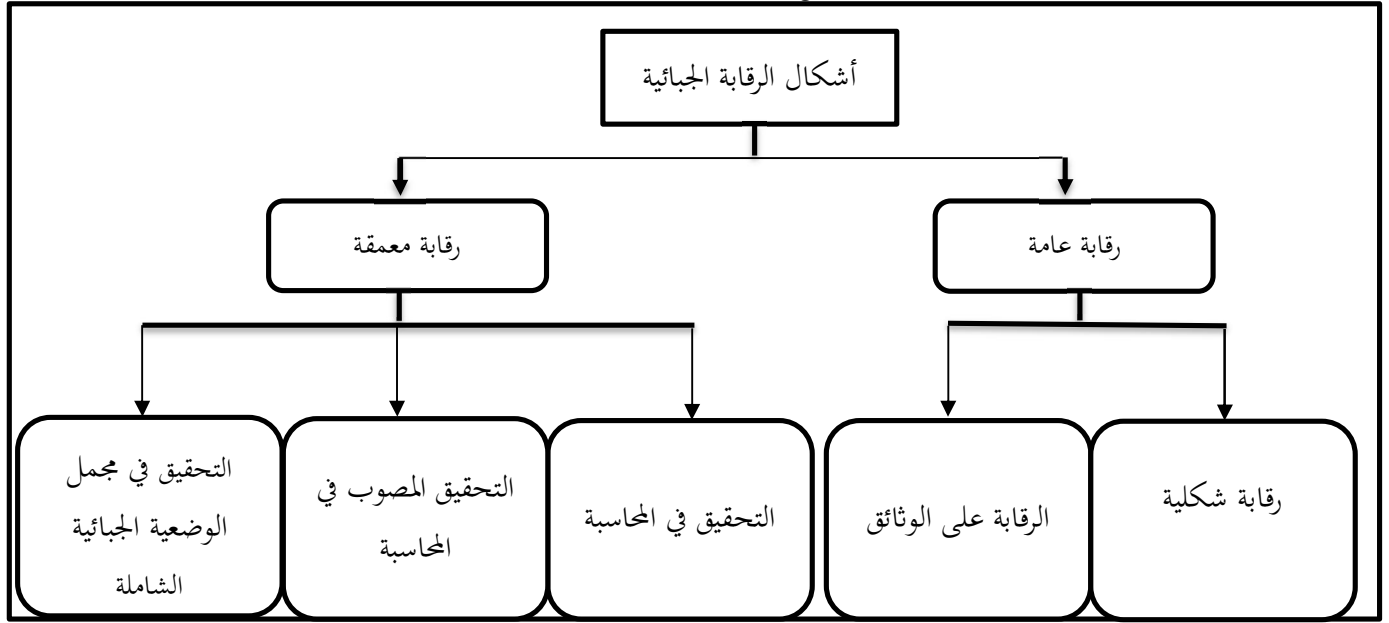
2.1.4 أشكال الرقابة الجبائية:

من الشكل أدناه يتبين لنا أن للرقابة الجبائية شكلان إما تكون عامة أو معمقة

فالشكل فالأول يتفرع إلى:

- رقابة شكلية
- رقابة على الوثائق
- بينما الشكل الثاني يتفرع إلى
- التحقيق في المحاسبة
- التحقيق المصوب في المحاسبة
- التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

الشكل 1: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بنود المواد (18)، (19)، (20)، (21)، (20) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2020.

2.4 الأجهزة والأعوان المخولين بالرقابة:

فيما يلي سنتطرق إلى الأجهزة المخولة لها بالقيام بعملية الرقابة الجبائية بالإضافة إلى رتب الاعوان المؤهلين للقيام بعملية التحقيق

1.2.4 الأجهزة المؤهلة: تضطلع بمهام التحقيق أربعة أجهزة وهي كالتالي (Direction Générale des Impôts ,Charte du Contribuable Verifié, 2016, p. 06)

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات **DRV** المتواجدة حاليا بالجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني في وضعية كبار المكلفين لأهمية نشاطهم وكذا في محاسبة الشركات الاجنبية.
- المديرية الفرعية التابعة للمديرية الولائية في إطار الاقليم الولائي **SDCF**.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية لمركز الضرائب **CDI**.
- مديرية كبريات المؤسسات **DGE**.

2.2.4 الأعوان المكلفين بالرقابة: كل عون له رتبة مفتش على الأقل وحامل لبطاقة انتداب صادرة عن المديرية العامة للضرائب، له الأهلية للقيام بمراقبة جبائية، هذا حسب نص المادة (37) قانون المالية 2009.

3.4 ضمانات المكلف في إطار التحقيق الجبائي: منح القانون الجبائي بموجب المادة (20) قانون الإجراءات الجبائية ضمانات للمكلف أثناء عملية التحقيق يمكن ذكرها في: (قانون الاجراءات الجبائية 2020، المادة 20).

1.3.4 الاشعار بالتحقيق (الاعلام المسبق): وهو بمثابة إجراء قانوني لإعلام المكلف ببدء عملية المراقبة الجبائية، كما وجب أن يتضمن هذا الاشعار البيانات الاجبارية: الاسم واللقب أو التسمية الاجتماعية، عنوان النشاط أو مقر الاجتماعي، السند القانوني للتحقيق، الفترة المعنية بالتحقيق وهي غالبا أربع (04) سنوات أي السنوات غير المتقدمة جبائيا، الضرائب موضوع الفحص، اسم ولقب ورتبة كل من المحقق ورئيس الفرقة.

يمنح المكلف بموجب هذا الاشعار مدة (10) أيام على الأقل لتحضير المحاسبة والوثائق المبررة للتصريحات.

2.3.4 الاستعانة بمستشار: المكلف أو المؤسسة موضوع التحقيق لها الحق في الاستعانة بمستشار من اختيارها لحضور المناقشة الكتابية أو الشفوية مع المحقق الجبائي.

3.3.4 تحديد مدة التحقيق بعين المكان: التحقيق بعين المكان محدد حسب رقم الأعمال المصرح به، وهو لا يتجاوز في أقصى الحالات مدة 09 أشهر.

4.3.4 عدم تجديد التحقيق: من بين الضمانات عدم التحقيق لنفس المكلف وفي نفس الفترة ولنفس الضريبة.

5.3.4 النقاش الشفوي والحضوري: من حق المكلف الاستفادة من عدة لقاءات مع المحقق الجبائي حول معلومات تخص سير التحقيق وهذا الإجراء قد يكون حصص شفوية أو مراسلات كتابية.

6.3.4 الحق في التحكيم (الطعن النزاعي المسبق): تم إنشاء هذا الحق بموجب المادة (31) قانون المالية 2012، وهي إمكانية طلب المكلف طرف ثالث للتحكيم يتمثل في المدير الولائي للضرائب أو مدير الأبحاث والمراجعات على مستوى المركزي أو رئيس مركز الضرائب على حسب الجهة المعنية بإجراء التحقيق.

5. الإطار المقترح لتأسيس الوعاء الضريبي على مهنة التوثيق في إطار الرقابة الجبائية

في هذا المحور سيتم عرض الدراسة الميدانية واقتراحنا لكيفية تأسيس الأوعية الضريبية على مهنة التوثيق.

1.5 طرق إعادة تأسيس الوعاء الضريبي

الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة هي المبلغ الذي على أساسه يتم تصفية مختلف الضرائب والحقوق المستحقة، وأثناء التحقيق يمكن ذكر أهم الطرق التي تتناسب ونوعية النشاط في (منصور، 2016، الصفحات 172-173):

- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من المعامل: يخص التطبيق على المشتريات المباعة والمثبتة بمعامل مرجح محدد للحصول على رقم الأعمال نظري مؤسس أو مشكل، ومقارنة هذا الرقم المشكل مع رقم الأعمال المسجل محاسبياً (المصرح به) حيث يعتبر الفارق رقم أعمال مخفي (غير مصرح به)
- وهذه الطريقة لا تكون مطبقة إلا إذا كانت أسعار البيع معروفة وفاتورة الشراء مقدمة ومفصلة كتابياً وتنفيذها على أرض الواقع، يعني تحديد معامل الترجيح ومبلغ المشتريات المباعة.

وفي حالة حصول المحقق على مشتريات غير مصرح بها من خلال حق الاطلاع يمكن تطبيق معامل هامش الربح الخام وفق:

● طريقة حساب المواد **compte matière**

● طريقة الحساب المالي **compte financier**

من خلال الطرق المذكورة، فإنه بمناسبة التحقيق في محاسبة مهنة التوثيق كخدمة حرة لا يمكن تطبيق هذه الطرق للأسباب الآتية:

➤ فطريتي المعامل وحساب المواد تستلزمان مشتريات ومخزون أول ونهاية الدورة وهذا غير موجود في مهنة التوثيق لأن النشاط خدماتي يعتمد على الإيرادات المهنية المتأتية من إبرام العقود.

➤ أما طريقة الحساب المالي تعتمد على التدفقات النقدية المسجلة محاسبياً بالاعتماد على حساب الصندوق ح/530-مدین وحساب ح/512 البنك -مدین محاسبياً أو دائن في الكشف البنكي، والمحاسبة تسفر آلياً على المخرجات أو المعلومات المحاسبية المدونة في التصريحات فلا يمكن توقع فارق في اعداد الطريقة المالية.

➤ كما ان تحصيلات أتعاب الموثق من الزبائن.

➤ عمليا تتم نقدا مما يجعل صعوبة مراقبة الإيرادات الكلية. والمحاسبة تقيد التحصيلات النقدية التي يصرح بها المكلف من تلقاء نفسه كون النظام الجبائي تصريحي.

وعليه فان كل نشاط يتطلب مؤشر وعنصر فعال لأحداث التدفق النقدي، وعلى المحقق أن يكشف هذا المؤشر لصياغة طريقة تشكيل الوعاء الضريبي الملائمة، كما ان المؤشر يصعب الحصول عليه دون معرفة حقيقة النشاط وهو حال نشاط المهن الحرة.

2.5 المعطيات المصرح بها وفق التصريحات الجبائية للموثق (برنامج التحقيق سنة 2015):

- النشاط الممارس: التوثيق

- الشكل القانوني: شخص طبيعي

- مقر النشاط: البلدية

- النظام الجبائي للإخضاع: نظام الربح الحقيقي

الجدول 2: رقم الأعمال والنتيجة الجبائية للموثق

الدورة	الإيرادات الكلية خارج الرسم "رقم الأعمال"	النتيجة الجبائية وفق الجدول رقم 09
2011	35.645.600	6.540.200

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية البلدية - محقق التحقيقات المحاسبية والجبائية

ملاحظة هامة:

تم تصويب هذه الدراسة في سنة واحدة من السنوات المحقق فيها وهي سنة 2011، وهذا لتجنب التكرار والإطالة كون الإطار المقترح والبديل المقترح يكفي تطبيقه آليا على باقي السنوات 2012 - 2013 - و2014 موضوع المراقبة الجبائية وكذا كل السنوات إلى غاية الساعة لأن جدول أتعاب الموثق لم يتغير منذ 2008 ومازال ساري المفعول.

تم انتقاء برنامج 2015 لأنه البرنامج الوحيد الذي تضمن المهنة الحرة للتوثيق.

3.5 عملية التحقيق الجبائي وكانت الوثائق المقدمة على النحو التالي:

- الوثائق المحاسبية: دفتر اليومية - دفتر الجرد - دفتر الأجور - الدفاتر المساعدة او الملحق - دفتر الأستاذ وميزان المراجعة - التصريحات الجبائية وشبه جبائية - الكشف البنكي.

- الوثائق المهنية الملحق: الفهرس اليومي للعقود مصادق ومؤشر من مصلحة التسجيل - السجل اليومي للزبون - السجل اليومي للمكتب.

وعليه محاسبة المؤسسة تم قبولها شكلا لاستيفائها الشروط القانونية.

4.5 طريقة مقترحة لحساب الإيرادات الكلية المشكلة ح 706 "الخدمات"

- أتعاب الموثق النسبية:

القيمة الإجمالية للعقود من 1 دج - - - 500.000 دج (الفئة الأولى):

الأتعاب = القيمة الاجمالية لكل العقود * النسبة الموافقة للفئة

مثال: (القيمة الأولى من الجدول التالي)

$$\text{الأتعاب} = 0.03 * 42.500.000 = 1.275.000 \text{ دج.}$$

القيمة الإجمالية للعقود من 500.001 - 1000.000 دج (الفئة الثانية):

$$\text{الأتعاب} = \{[(\text{القيمة الإجمالية لكل العقود/عدد العقود}) - 500.000] * \text{النسبة الموافقة للفئة الثانية}\} + [500.000 * \text{النسبة الموافقة للفئة الأولى}] * \text{عدد العقود}$$

مثال: (القيمة الثانية من الجدول التالي)

$$\text{الأتعاب} = \{[(81/61.300.000) - 500.000] * 0.02\} + [89 * (0.03 * 500.000)] = 1.671.00 \text{ دج}$$

القيمة الإجمالية للعقود ما زاد عن 1000.000 دج (الفئة الثالثة):

$$\text{الأتعاب} = \{[(\text{القيمة الإجمالية لكل العقود/عدد العقود}) - 500.000] * \text{النسبة الموافقة للفئة الثالثة}\} + [500.000 * \text{النسبة الموافقة للفئة الثانية}] + [500.000 * \text{النسبة الموافقة للفئة الأولى}] * \text{عدد العقود}$$

مثال: (القيمة الثالثة من الجدول التالي)

$$\text{الأتعاب} = \{[(211/1.630.210.000) - 1.000.000] * 0.01\} + [211 * (15.000 + 10.000)] = 30.522.100$$

حيث أن: 15.000 دج تمثل نسبة ثابتة للفئة الأولى لعقد البيع (15.000 = 0.03 * 500.000)

10.000 دج تمثل نسبة ثابتة للفئة الثانية لعقد البيع (10.000 = 0.02 * 500.000)

هذه الطريقة، يمكن تعميمها على كل أصناف العقود المنجزة للحصول على الإيرادات المهنية أي الأتعاب الممثلة لرقم أعمال الموثق (ح/706). يكفي فقط تطبيق النسبة المحددة لكل عقد وفق جدول الأتعاب المذكور في الجانب النظري لهذه الدراسة.

- أتعاب الموثق الثابتة (الوكالة الوصية الكفالة... إلخ)

$$\text{الأتعاب} = \text{عدد العقود} * \text{الرسم الثابت.}$$

مثال: (الوصية الأولى من الجدول التالي)

$$\text{الأتعاب} = 184 * 3000 = 552.000 \text{ دج.}$$

نوع العقد	العدد	القيمة الاجمالية للعقود	نسبة الأتعاب المقننة	الإيرادات الكلية المشكلة
<u>البيع بالتراضي</u>				
من 1 دج إلى 500.000 دج	112	42.500.000	%03	1.275.000
من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج	89	61.300.000	%02	1.671.000
ما زاد عن ذلك	211	1.690.210.000	%01	30.522.100
<u>البيع بالمراد العلني</u>				
من 1 دج إلى 500.000 دج	02	650.000	%06	39.000
من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج	15	5.952.000	%04	388.080
ما زاد عن ذلك	24	77.350.000	%02	2.507.000
<u>الشهادات التوثيقية</u>				
من 1 دج إلى 500.000 دج	26	8.456.000	%0.25	84.560
ما زاد عن ذلك	65	101.450.000	%01	497.375
<u>الايجار بالتراضي</u>				
من 1 دج إلى 500.000 دج	185	48.088.000	%01	480.880
ما زاد عن ذلك	350	255.745.000	%0.75	2.355.588
<u>التنازل عن الحصص</u>				
من 1 دج إلى 500.000 دج	08	1.995.000	%1.5	29.925
من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج	46	27.890.000	%01	393.900
ما زاد عن ذلك	59	90.010.000	%0.5	1.040.050
<u>الوصية</u>	184	وصية 184	3.000 دج	552.000
<u>عقد الزواج</u>	35	4.150.000 مجموع الصدقات	%01	41.500
<u>الوفاء بمقابل</u>				
من 1 دج إلى 500.000 دج	16	6.150.000	%03	184.500
من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج	45	29.800.000	%02	821.000
ما زاد عن ذلك	78	161.320.000	%01	3.173.200

إطار مقترح لتأسيس الوعاء الضريبي لمهنة التوثيق في إطار الرقابة الجبائية

الهبة بين الأحياء				
00.000	%03	00.00	0	من 1 دج إلى 500.000 دج
235.000	%02	8.750.000	12	من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج
2.712.500	%01	141.250.000	65	ما زاد عن ذلك
660.000	3.000 دج	220 فريضة	220	الفريضة
القسمة				
00.000	%03	00.000	0	من 1 دج إلى 500.000 دج
309.800	%02	11.900.000	14	من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج
1.653.000	%01	101.300.000	32	ما زاد عن ذلك
القرض				
39.250	%2.5	1.570.000	4	من 1 دج إلى 500.000 دج
70.000	%01	3.250.000	5	من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج
3.516.000	%0.50	415.200.000	96	ما زاد عن ذلك
عقد الشهرة				
39.250	%2.5	1.570.000	2	من 1 دج إلى 500.000 دج
70.000	%01	3.250.000	13	من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج
3.516.000	%0.50	415.200.000	36	ما زاد عن ذلك
57.115.658	الإيرادات المهنية المشككة أو المعترف بها			
35.645.600	الإيرادات المهنية المصرح بها			
21.470.058	الفارق أو الإيرادات المهنية المخفية (غير المصرح بها)			

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية البلدية - محقق التحقيقات المحاسبية والجبائية

التحليل: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ونحلل الآتي:

- ✓ كل صنف من العقود المنجزة من طرف الموثق يتم حساب اتعابه وفق جدول الاتعاب، المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي رقم 08 - 242 المؤرخ في 3 غشت 2008.
- ✓ حساب اتعاب كل عقد على حدي عملية مطولة، تستلزم جهد ووقت كبير واحتمال الخطأ وارد بينما الطريقة المقترحة أعلاه أكثر سرعة ودقة وتحتزل الجهد ووقت المحقق الجبائي وبذلك تحقق مبدا الكفاءة أي تحقيق الهدف بأقل تكلفة وفي أقل وقت ممكن.
- ✓ مجموع الاتعاب السنوية لكل العقود يمثل الإيرادات المهنية لمهنة التوثيق أي رقم الاعمال الذي يعد الوعاء الضريبي او المادة الخاضعة.
- ✓ مخرجات طريقة حساب الاتعاب تعبر عن حقيقة نشاط الموثق بدقة ونزاهة ومصداقية.
- ✓ الإيرادات المهنية المشككة او المعترف بها من خلال التحقيق الجبائي تفوق بكثير الإيرادات المهنية المصرح بها ما يعني معاينة إيرادات مهنية مخفية او غير مصرح بها ووجوب خضوعها لتسوية جبائية.
- ✓ التهرب والغش الضريبيين لا تقتصر ممارستهما في القطاع التجاري والصناعي فقط، بل تتعداه لقطاع المهن الحرة وينسب معتبرة.

5.5 تصفية الضرائب وفق الوضعية الجبائية الجديدة

- الرسم على القيمة المضافة:

الوحدة (دج) جدول 4: تصفية TVA

الدورة	الإيرادات المشككة	الإيرادات المصرح بها	الفارق	المعدل	المبلغ	معدل	المبلغ
2011	57.115.658	35.645.600	21470058	17%	3.649.910	25%	912477

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية البلدية "إشعار إعادة التقييم"

- الرسم على النشاط المهني:

الوحدة (دج) جدول 5: تصفية TAP

الدورة	الإيرادات المشككة	الإيرادات المصرح بها	الفارق	المعدل	المبلغ	معدل الغرامة	المبلغ
2011	57.115.658	35.645.600	21470058	2%	429.401	25%	107.350

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية البلدية - إشعار إعادة التقييم -

الضريبة على الدخل الإجمالي:

الفارق في الإيرادات يخضع كلية لضريبة الدخل الإجمالي لأن كل الاعباء المصرح بها تم الاستفادة منها في إطار قائمة الدخل الشاملة المصرح بها. وصنف المداخل غير التجارية يخضع لجدول تصاعدي كون الموثق يمارس نشاطه في صفة شخص طبيعي.

الوحدة (دج) جدول 6: تصفية IRG

البيان	2011
إيرادات مهنية مخفية	21.470.058
(+) النتيجة الجبائية المصرحة بها	6.450.200
(=) النتيجة الجبائية المصرح بها (معترف بها)	28.010.258
ضريبة على النتيجة الجبائية المصرح بها (معترف بها)	9.671.590
(-) الضريبة على النتيجة الجبائية المصرح بها	2.157.070
(=) الضريبة الواجبة الدفع	7.514.520
(-) غرامة الوعاء (25%)	1.878.620

المصدر: نيابة مديرية الرقابة الجبائية البلدية - إشعار إعادة التقييم -

تم إبلاغ الموثق بالوضعية الجبائية الجديدة الوضحة أعلاه، عن طريق الإشعار بإعادة التقييم والذي منحه مدة 40 يوما لإبداء ملاحظاته، مع العلم أن المكلف لم يقدم رده خلال هذه المدة وغياب الرد بمثابة قبول ضمنى لنتائج التحقيق وفق نص المادة 20 فقرة 06 قانون الإجراءات الجبائية.

من خلال ما تم عرضه في صلب هذا البحث، فإن الية التحقيق المحاسبي والجبائي كأهم نخط من أنماط الرقابة الجبائية بإمكانها تغطية كل أصناف الأنشطة المهنية تجارية وصناعية ومهن حرة، لكن يكفي فقط المعرفة الجيدة والدقيقة لحقيقة كل مهنة من المهن الحرة، ومن هذا يمكن استخلاص نتائج البحث في التالي:

- مهنة التوثيق مقننة وفق المرسوم التنفيذي رقم 08-242 المؤرخ في 3 غشت 2008، بداية من شروط المهنة والمهام الموكلة الى غاية جدول أتعاب الموثق حسب كل صنف من أصناف العقود المبرمة.
- قانون التسجيل والطابع كأحد فروع القانون الجبائي يلزم الموثق على مسك وثائق مهنية أهمها الفهرس اليومي للعقود، وكذلك الزامية تسجيل وشهر العقود، مما يسمح لمصالح المراقبة بالاطلاع عليها واعادة تأسيس الوعاء الضريبي الحقيقي.
- المهنة الحرة للتوثيق لا تلائمها لا طريقة حساب المواد ولا الطريقة المالية المعتمدتين أثناء التحقيق الضريبي المعمق، بل تستوجب طريقة خارج المحاسبة أو مهنية تعتمد أساسا على العنصر أو المؤشر المولد للإيرادات المهنية.
- الطريقة المقترحة في الجانب التطبيقي لتأسيس المادة الخاضعة لمختلف الضرائب تعبر حقيقة عن طبيعة النشاط وحجمه بدقة، وهي أقل تكلفة وجهد وربحا للوقت، وتجنب الادارة الضريبية المنازعة غير المجدية.
- الدراسة الميدانية أظهرت أن قطاع المهن الحرة ينطوي كذلك على ممارسات للغش والتهرب الضريبيين وبنسبة معبرة وهذا يعد ضرا للخرينة العمومية. كما تمثل محاسبة الموثق في هذه الحالة ممارسات للمحاسبة الإبداعية والمصطنعة لان رقم الاعمال المشكل يفوق بكثير رقم الأعمال المصرح به.
- كما توصلنا في ختام هذه الورقة البحثية إلى العديد من التوصيات والمتمثلة في:
- ضرورة فتح مجال تغطية الرقابة الجبائية على قطاع المهن الحرة كقطاع مولد للنقد والايادات المهنية، ونقاط التسوية الجبائية فيه متينة ومبررة ونهائية.
- ضرورة الضبط القانوني لكل مهنة حرة وتنظيمها وتأطيرها وخاصة تحديد أتعاب صاحب المهنة: طبيب، مهندس خبير الخ...
- تشجيع المبادرات الفردية واجتهاد أعوان التحقيق في استنباط طرق مبنية على أسس علمية وموضوعية، لأن غالبية الطرق نتاج اجتهاد ويتضمنها تنظيم إداري وليس مادة قانونية.
- إمكانية إدراج مواد ملزمة في القانون الجبائي توجب على كل مهنة حرة وثيقة أو سجل محوري في تأسيس المداخل غير تجارية، ليكون هذا الإلزام الية رقابية على المهنة، شأنه شأن قانون التسجيل والطابع مع مهنة التوثيق.
- فتح حوار بين المهنيين والأكاديميين لإثراء موضوع اشكالية الطريقة المثلى لإيرادات المهن الحرة وغيرها، لأجل وضع تصور أكاديمي علمي قابل للتطبيق.

7. قائمة المراجع

- Direction Générale des Impôts ,Charte du Contribuable Verifié. (2016). 06.
- احمد حمزة. (2014). التوثيق و ادلة مشروعاته في الشريعة و القانون. مجلة أنسنة للبحوث والدراسات، المجلد 05 (العدد 01)، صفحة 174.
- الجريدة الرسمية رقم 45-2008. الجريدة الرسمية 45_2008، 05.
- القانون التجاري الجزائري. (2007). المواد (09) إلى (11).
- المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 08-242 المؤرخ في 03 غشت 2008.
- المادة 06 من القانون رقم 02-06 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق 20 فبراير 2006.
- المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مستحدث 2023
- المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08-242 المؤرخ في 03 غشت 2008.
- المديرية العامة للضرائب 2018. (صفحة 02). مديرية العلاقات العمومية والإتصال .
- بن عمارة منصور. (2016). انواع و اجراءات الرقابة الجبائية. دار هومة.
- قانون الاجراءات الجبائية 2020. (المادة 20).
- قانون التسجيل والطابع 2020. (المادة (158)).
- قانون الرسم على رقم الاعمال 2020. (المواد 02 و 14 و 21 و 29).
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2020. (المواد 217 و 221 مكرر و 222).
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مستحدث 2023 ، المواد من 66 إلى 77.
- محمد حمو، و منور اوسرير. (2009). محاضرات في جباية المؤسسة. مكتبة الشركة الجزائرية بوداوا.
- مولود زايبي. (16 ديسمبر، 2019). فعالية الرقابة الجبائية. 11. ملتقى وطني "تفعيل النظام الضريبي الجزائري: جامعة يحي فارس المدية.