

التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة

المضافة (TVA) القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري

-دراسة تطبيقية على الفارق في معدل الرسم (TVA) لنشاط الأشغال العمومية

والبناء مديرية الضرائب لولاية المسيلة-

The corrected investigation as a regulatory tool on the accounts of the recoverable Value Added Tax (VAT) in the Algerian tax system-A field study on the difference in the rate of VAT on the of the Public Works activity and Estates - The taxes directorate of the Wilaya of M'sila

أ/ زينات السعيد

جامعة محمد بوضياف المسيلة

د/ لعلاوي محمد جمال

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصنيف JEL: H1، تاريخ الاستلام: 2016/04/25 تاريخ قبول النشر: 2016/12/05

الملخص :

الخاضع للرسم على القيمة المضافة (TVA) في بعض الحالات لا يستطيع خصم هذا الرسمالذي تتضمنه فواتير الشراء عند قيامه بعمليات البيع (الفوترة) أو القبض، لاسترجاع أرصدته من ذلك الرسم عليه أن يتقدم بطلب للإدارة الجبائية، تقوم هذه الأخيرة بالتدخل من خلال بعض الأدوات الرقابية نتناول من بينها في هذه الدراسة آلية التحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة، خاصة الذي تتضمنه فواتير الشراء.

الكلمات المفتاحية: الرسم على القيمة المضافة، الرسم القابل للاسترجاع، الرسم القابل للدمج، الرسم القابل للخصم، التحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة.

Abstract :

The person liable for payment of VAT, in some cases could not deduct the tax contained in purchase invoices when carrying out operations of sale (billing identifier) or recovery. In order to recover his assets of VAT, he has to apply to the Tax Administration. This research deals with some regulatory tools used by the Tax Administration in its intervention such as the corrected investigation on the VAT, in particular the tax contained in purchase invoices.

Keywords: *Value Added Tax - Recoverable Tax – Fusionable Tax – Deductible Tax – Corrected Investigation on VAT.*

مقدمة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم مكونات المنظومة الجبائية في الجزائر، قبل سنة 1992 الرسم (TVA) لم يكن يعرف بهذه التسمية ونظام استرجاع الرسم كان معقداً، حيث عرفت هذه الفترة الرسم الموحد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الموحد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، الأول يعطي إمكانية خصم الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء، أما الثاني فلا يعطي إمكانية الخصم.

الإصلاحات التي مر بها الرسم (TVA) بعد 1992، جعلت من المستهلك الأخير هو من يتحمل هذا الرسم، لكن ليس بالعبء الذي كان عليه قبل تلك السنة، فهناك حالات لا يستطيع الخاضع للرسم (TVA) أن يخصم فيها الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء وبالتالي تلك الأرصدة المتراكمة من هذا الأخير تمنحه إمكانية طلب استرجاعها.

فالإدارة الجبائية حينها تستخدم التحقيق المصوب في الرسم (TVA) كأداة رقابية، خاصة على فواتير الشراء وهذا للتأكد من صحة الأرصدة المطلوبة للاسترجاع.

أولاً: إشكالية الدراسة

يعتبر التحقيق المصوب من أدوات الرقابة الجبائية الخارجية، حيث يستخدم في استهداف ضريبة أو رسم معين بغية تصويب مختلف قواعد الدخل وأرقام الأعمال الخاضعة، وكون الرسم على القيمة المضافة من مكونات المنظومة الجبائية فانه يخضع لهذا النوع من أدوات الرقابة.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل للتحقيق المصوب كأداة رقابية دور في التأثير على أرصدة الرسم (TVA) القابلة للاسترجاع؟

ثانياً: أهداف وأهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في التطرق إلى التحقيق المصوب كأداة رقابية للإدارة الجبائية واستخدامها للتأكد من صحة أرصدة الرسم القابلة للاسترجاع.

وهذه الدراسة تهدف إلى جملة من النقاط منها:

- توضيح مفهوم التحقيق المصوب؛
- توضيح الرسم (TVA) الذي تتضمنه فواتير الشراء، وإمكانية استرجاعه في حالة عدم إمكانية خصمه.

ثالثاً: فرضيات الدراسة

- يستطيع الخاضع للرسم في بعض الحالات استرجاع أرصدة الرسم التي لم يستطع خصمها.
- التحقيق المصوب أداة رقابية تؤثر على أرصدة الرسم القابلة للاسترجاع.

رابعاً: منهج الدراسة

تتبع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث في الجانب النظري تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال عرض وشرح مختلف المفاهيم، أما المنهج التحليلي فتم اعتماده في الجانب الميداني لتحليل مختلف المعطيات.

خامساً: خطة الدراسة

لمعالجة الإشكالية السابقة تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع.

المحور الثاني: التحقيق المصوب كأداة رقابية على الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء.

المحور الثالث: حالة الفارق في معدلات الرسم على القيمة المضافة لنشاط الأشغال العمومية والبناء - مديرية الضرائب لولاية المسيلة

المحور الأول: أرصدة الرسم على القيمة المضافة (CTVA) القابلة للاسترجاع

سيتم التطرق إلى الرسم على القيمة المضافة كعبء يتحمله المستهلك الأخير، الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء وخصمه عند الفوترة أو القبض، حالات استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى كيفية طلب استرجاع تلك الأرصدة.

I-1- الرسم على القيمة المضافة عبء يتحمله المستهلك الأخير

الرسم على القيمة المضافة هو عبارة عن ضريبة موحدة ومجزئة الدفع يقع مبلغها على القيمة المضافة للسلع والخدمات أثناء إنتاجها أو تداولها بطريقة تضمن المساواة لحصيلتها وتجرى على الإنتاج في جميع المراحل أو بعبارة أخرى زيادة قيمة الإنتاج المباع في نهاية كل مرحلة من قيمة الإنتاج المشتري في بدايتها بحيث لا تدع مجالا لظاهرة التراكم التي تطوي على سريان الضريبة على نفس العنصر مرات عديدة في مراحل مختلفة¹.

شهدت معدلات الرسم على القيمة المضافة (TVA) نوعا من الاستقرار، على خلاف باقي أنواع الضرائب والرسوم الأخرى، فمعدلات هذا الرسم هي على نوعان²:

- معدل عادي نسبته 17 %.

- معدل مخفض نسبته 07 %.

• الرسم على القيمة المضافة الذي تتضمنه فواتير الشراء هو رسم قابل للخصم

يستطيع الخاضع للرسم إذا كان متابع بالنظام الحقيقي خصم الرسم على القيمة المضافة الذي تتضمنه فواتير الشراء فهذا الأخير يثقل مشترياته، ومن خلال هامش الربح المضاف إلى قيمة تلك المشتريات يمكن لهذا الخاضع خصم ذلك الرسم، وهذا عند قيامه بعملية البيع عندما يكون النشاط الممارس هو الشراء لأجل البيع كما يستطيع كذلك هذا الخاضع خصم الرسم عند عملية القبض سواء الكلي أو الجزئي في القطاع الإنتاجي وقطاع الخدمات.

• الرسم على القيمة المضافة عند عمليات البيع (الفوترة) أو القبض هو رسم قابل للاستحقاق

الخاضع للرسم عند قيامه بعملية الفوترة في حالة النشاط الممارس هو الشراء لأجل البيع أو عملية القبض في حالة الإنتاج أو الخدمات، يوجد رسم على القيمة المضافة هو مستحق أثناء عمليات الفوترة أو القبض يحسب هذا الرسم على رقم الأعمال المفوتر

أو الذي تم قبضه، يتم تخفيض الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء، والرصيد المتبقي بين ما هو مستحق على عمليات الفوترة أو القبض وما تضمنته فواتير الشراء هو ما يتم دفعه إلى الخزينة العامة للدولة ويسمى رسم واجب الدفع، أما في حالة بقاء رسم على القيمة المضافة لم يتم خصمه، سيكون في شكل باقي للحسم لعمليات الفوترة أو القبض القادمة. سيتم توضيح الرسم الواجب الدفع من خلال العلاقة التالية:

الرسم الواجب الدفع = الرسم المستحق عند الفوترة أو القبض - الرسم على المشتريات
الرسم (TVA) وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك تجمع من طرف المؤسسة لفائدة الدولة ويتحملها المستهلك النهائي³.

I-2- حالات وشروط استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة

في بعض الحالات الخاضع للرسم (TVA) لا يستطيع خصم ذلك الرسم الذي تتضمنه فواتير شرائه، إلا أن المشرع أعطى له إمكانية استرجاع تلك الأرصدة من الرسم (TVA) وفق شروط معينة.

1. حالات استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة

هناك مجموعة من الحالات يمكن ذكر أهمها:

أ- الفارق في معدلات الرسم على القيمة المضافة

الخاضع للرسم الذي يدفع (TVA) على المشتريات بالمعدل العادي (17%)، ويقوم بالفوترة أو القبض بالمعدل المخفض (7%)، يقع في إشكالية عدم القدرة على خصم كل الرسم الذي تضمنته فواتير الشراء.

فالفارق الإيجابي بين معدلات الرسم على القيمة المضافة التي مست إقتناءات المؤسسة والمعدل المطبق على العمليات الخاضعة للرسم، يمنح الحق في الاسترجاع للمدينين بالرسم الذين يحوزون على خصومات للرسم على القيمة المضافة⁴.

في العموم تتوفر هذه الحالة عند الخاضعين للرسم الذين يمارسون نشاط الأشغال العمومية والبناء في إطار السكنات الاجتماعية المدعمة من طرف الدولة، حيث عمليات إنجازها تخضع للمعدل المخفض (7%). مؤسسة سونلغاز (sonelgaz)، مشترياتها

تخضع للمعدل العادي (17%)، إلا أن خدماتها المرتبطة بالكهرباء أو الغاز تخضع للمعدل المخفض (7%)، وهذا ما يحدث لها فارق في المعدل.

ب-عمليات التصدير

في هذه الحالة لا يستطيع الخاضع للرسم خصم هذا الأخير الذي تتضمنه فواتير الشراء التي قام بها عندما يحقق رقم أعمال عند عملية التصدير هذا بالنسبة لعمليات التصدير المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة (المنتج المصدر معفى من الرسم (TVA))، تلك الأرصدة من الرسم (TVA) هي أرصدة قابلة للاسترجاع.

ج- عمليات تسويق السلع والخدمات المعفاة صراحة من الرسم (TVA)

تتعلق هذه الحالة فقط بالخاضع الجزئي للرسم (TVA) الذي يحقق عمليات خاضعة للرسم وأخرى معفاة منه فعمليات الشراء التي يقوم بها مثل هذا النوع من الخاضعين للرسم فواتير شرائهم تتضمن رسم (TVA) قابل للخصم، إلا أنه جزء من هذا الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء لا يمكن خصمه (يتعلق برقم الأعمال الناتج عن تسويق السلع والخدمات المعفاة صراحة من الرسم (TVA)) هذا الجزء من الرسم قابل للاسترجاع ويتم تحديد رصيد هذا الرسم بالاعتماد على "القاعدة النسبية Prorata"⁵.

د-عمليات تسليم السلع والخدمات لقطاع معفى أو مستفيد من نظام الشراء بالإعفاء

الخاضعين للرسم (TVA) والذين يكونون في صفة موردين لأشخاص معفيين من الرسم (TVA) أو لأشخاص مستفيدين من نظام الشراء بالإعفاء يجدون عدم إمكانية في خصم الرسم أثناء مختلف عمليات الفوترة التي يقومون بها وبالتالي يمنح لهم الحق في استرجاع تلك الأرصدة من الرسم (TVA)، نجد هذه الحالة عند المؤسسات التي لها صفة الخاضع للرسم (TVA) ولها معاملات تجارية على سبيل الذكر لا الحصر مع:

- الشركات البترولية.
- المؤسسات التي تمارس نشاط معفى من الرسم (TVA).
- المؤسسات المعتمدة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)،
- الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)، الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة (CNAC)،... وغيرها.
- وزارة الدفاع الوطني.

هـ - التوقف عن النشاط

التوقف عن النشاط هو حدثاً منشئ لطلبات استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة، فالخاضعين للرسم (TVA) الذين يقومون بعمليات الشراء ولم يستفيدوا من الخصم الكلي للرسم (TVA) الذي تضمنته فواتير شرائهم وبقيت تلك الأرصدة من الرسم في شكل باقي للحسم (Précompte) أثناء توقفهم عن النشاط، يمنح لهم الحق في طلب استرجاعها.

2. شروط الحصول على حق استرجاع الرسم على القيمة المضافة

توجد مجموعة من الشروط يجب أن تتوفر في الخاضع للرسم (TVA)، هذا الأخير يجب أن يكون ينتمي إلى فئة من الفئات السابقة الذكر (حالات استرجاع أرصدة الرسم (TVA))، هذه الشروط هي⁶:

1. مسك محاسبية قانونية.
 2. استظهار مستخلص من الجداول.
 3. بيان الدفع المسبق على الحساب في التصريحات الشهرية المكتتبه من طرف المستفيد.
 4. الالتزام بعدم ترحيل قرض الرسم على القيمة المضافة المطلوب استرجاعه.
 5. حيازة قرض رسم على القيمة المضافة يجب استرجاعه يساوي أو يفوق 1.000.000 دج.
 6. تقديم طلبات استرجاع قروض الرسم على القيمة المضافة قبل اليوم العشرين (20) من الشهر الموالي للفصل المدني.
 7. يجب أن يتشكل قرض الرسم على القيمة المضافة من الرسم على القيمة المضافة المطبق على المشتريات المخصصة قانوناً.
 8. يجب أن يشمل الدفع المسبق على الحساب للرسم على القيمة المضافة المطلوب سداده، سنوات مالية لم يمسهسها التقادم.
- هناك تعديلات تضمنتها قوانين المالية للسنوات الأخيرة، هذه التعديلات مست البعض من الشروط السابقة الذكر ويمكن التطرق إلى هذه التعديلات حسب الشروط على النحو التالي:

الشرط الخامس: بعد أن كان مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطلوب استرجاعه لا يجب أن يقل عن 30.000 دج (تعديل المادة 09 من قانون المالية 2009) تم رفع هذا المبلغ إلى 1.000.000 دج، حسب ما جاءت به المادة 24 من قانون المالية 2012.

يجب أن يكون مبلغ قرض الرسم المعايين في نهاية الفصل المدني الذي حرر بشأنه طلب استرجاع يساوي أو يفوق 1.000.000 دج، بالنسبة للمدينين جزئيا الذي تكون طلباتهم فيما يخص الاسترجاع سنوية لم يتم تحديد أي شرط يتعلق بالمبلغ⁷.

الشرط السادس: بالنسبة لأجال تقديم طلبات استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة تم التطرق إليها في المادة 24 من قانون المالية لسنة 2012 حيث يجب تقديم طلبات استرجاع قروض الرسم (TVA) قبل اليوم العشرين (20) الموالي للفصل المدني الذي تم خلاله تشكيل القرض، غير انه يجب بالنسبة للمدينين جزئيا بالرسم تقديم هذه الطلبات قبل عشرين (20) أبريل من السنة التي تم خلالها تشكيل القرض⁸.

ورد تعديل في قانون المالية لسنة 2015 فيما يخص أجال تقديم الطلب، حيث يجب تقديم طلبات استرجاع قروض الرسم (TVA) في اجل اثني عشر شهرا ابتداء من اليوم الأخير من الفصل الذي تم خلاله تشكيل القرض، إلا انه عندما يعادل مبلغ القرض أو يجاوز 5% من مبلغ رقم الأعمال المحقق بعنوان الشهر المدني، فيمكن تقديم طلبات الاسترجاع في العشرين (20) يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله تشكيل القرض⁹.

I-3- طلبات استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة

يمكن للطعون المتعلقة باسترجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة أن تأخذ ثلاث أشكال هي على النحو التالي¹⁰:

1. الطعن الأولي

هو أولى المراحل التي يمكن أن يمر عليها طلب استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة ويتم فيه معالجة النقاط التالية:

أ- دراسة الطلب من ناحية الشكل

دراسة الطلب من ناحية الشكل من اختصاص الإدارة الجبائية المكلفة بالمنازعات، هذه الأخيرة تضمن أن الشروط المرتبطة بالشكل تم احترامها والعمل بها ومن

بين الشروط مثلا تاريخ تقديم طلب الاسترجاع، إمضاء الطلب، مبلغ الرسم (TVA) المطلوب استرجاعه، وغيرها.

ب- دراسة الطلب من ناحية المضمون

بعد دراسة الطلب من ناحية الشكل يتم دراسته من ناحية المضمون، ونجد في هذا نوعين:

- **الحلقة القصيرة:** فحص يسمح باسترجاع سريع للأرصدة الرسم (TVA)، خاصة إذا تعلق الأمر بالمؤسسات التي لها سيرة جبائية حسنة.

- **الحلقة الطويلة:** تعتبر بمثابة الرقابة المعمقة كالتحقيق المصوب المتعلق بالرسم (TVA)، خاصة إذا ارتبط طلب الاسترجاع بالتوقف عن النشاط، خلل في دفع الضرائب والرسوم، ... وغيرها.

ج- نتيجة الدراسة من ناحية المضمون

يمكن لنتيجة الدراسة أن تكون قبول كلي للمبلغ القابل للاسترجاع ويمكن أن يتم رفض جزء من رصيد الرسم (رفض جزئي) كما قد يتم رفض المبلغ المطلوب استرجاعه كليا.

د- آجال معالجة طلب الاسترجاع

يتم اتخاذ القرار في طلبات استرجاع أرصدة الرسم في الآجال الآتية:

- أربع(04) أشهر بالنسبة لطلبات الاسترجاع من اختصاص مركز الضرائب.
- ستة (06) أشهر بالنسبة لطلبات الاسترجاع من اختصاص مديرية الضرائب.
- ثمانية (08) أشهر بالنسبة لطلبات الاسترجاع من اختصاص الإدارة المركزية.

هـ- توزيع الاختصاص

يتم توزيع الاختصاص حسب مبلغ الرسم (TVA) المطلوب استرجاعه حيث:

- بالنسبة لمركز الضرائب: عندما يكون مبلغ الرصيد أقل أو يساوي 10.000.000 دج.
- مديرية الضرائب: مبلغ الرصيد أكبر من 10.000.000 دج وأقل من 50.000.000 دج.
- الإدارة المركزية: مبلغ الرصيد أكبر من 50.000.000 دج.

و-الإشعار بالقرار

يتم إشعار الخاضع للرسم بالرصيد الذي تم قبوله للاسترجاع وفي حالة الرفض الجزئي أو الكلي للرصيد يمكن للخاضع للرسم أن يتوجه إلى أشكال أخرى للطعن.

2. الطعن أمام اللجان

الخاضعين للرسم (TVA) الذين لم يفتتقروا بقرار الرفض الجزئي أو الكلي على مستوى الطعن الأولي، أعطى لهم المشرع إمكانية التوجه إلى مرحلة ثانية من الطعن (الطعن أمام اللجان) أي يمكنهم أن ينازعوا على مستوى لجنة الطعون للضرائب المباشرة والرسم (TVA) المؤهلة قانوناً، حيث أعطى لهم المشرع أجل أربعة أشهر ابتداء من استقبال الخاضع للرسم (TVA) قرار الرفض الجزئي أو الكلي، واللجان المؤهلة قانوناً هي:

- لجنة الطعون المركزية: عندما يتجاوز رصيد الرسم (TVA) 50.000.000 دج. بالنسبة لطلب استرجاع أرصدة الرسم المتعلقة بمديرية كبريات المؤسسات لا يهم مبلغ الرسم.
- لجنة الطعون الدائرة: عندما يكون رصيد الرسم (TVA) أقل أو يساوي 10.000.000 دج.
- لجنة الطعون الولاية: عندما يكون رصيد الرسم (TVA) أكبر من 10.000.000 دج وأقل أو يساوي 50.000.000 دج. بالنسبة لطلبات استرجاع أرصدة الرسم (TVA) المتعلقة بمركز الضرائب لا يهم مبلغ الرسم.

أ- استقبال الطلبات من طرف اللجنة المؤهلة قانوناً

يجب على الطلبات المقدمة للجان الطعن أن تتضمن تأشيرة استقبال هذا الطعن من قبل الهيئة التابع لها الخاضع للرسم (DGE/DIW/CDI).

ب- دراسة الطلب من طرف اللجنة

اللجنة المؤهلة قانوناً تستدعي الخاضع للرسم (طالب الاسترجاع) أو ممثله عشرون (20) يوماً قبل عقد الاجتماع ويجب عليها كذلك أن تعلم مدير كبريات المؤسسات (DGE)، المدير الولائي للضرائب (DIW)، مدير مركز الضرائب بالقرار في أجل شهر (01) واحد في حالة التخفيض الكلي أو الجزئي.

3. الطعن القضائي

الخاضعين للرسم (TVA) الغير مقتنعين بالقرارات المتعلقة بطلباتهم والصادرة عن الإدارة المركزية أو لجان الطعن المؤهلة قانوناً، يستطيعون أن يتقدموا إلى الغرفة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من استقبالهم لقرار الرفض الجزئي أو الكلي.

المحور الثاني: التحقيق المصوب كأداة رقابية على الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء

في هذا المحور نتطرق للتحقيق المصوب وعلاقته بالرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع الذي تتضمنه فواتير الشراء، والأثر الجبائي لفواتير الشراء المرفوضة شكلاً و/أو مضموناً.

II-1- التحقيق المصوب وعلاقته بالرسم (TVA) القابل للاسترجاع

1. التحقيق المصوب

الرقابة الجبائية هي أداة تستخدمها الإدارة الجبائية لمتابعة وفحص تصريحات الخاضعين للرسم (TVA) وتنقر هذه الرقابة إلى خارجية وداخلية، هذه الأخيرة تتم على مستوى المصالح القاعدية للإدارة الجبائية، ويعتبر التحقيق المصوب بالإضافة إلى التحقيق في المحاسبة والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة من أنواع الرقابة الخارجية. التحقيق المصوب أستخدم بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008 وهو إجراء رقابي على ضريبة معينة أو بعض الضرائب لجزء من فترة أو فترة كاملة لم يمسهما التقادم، هذا الإجراء الرقابي هو¹¹:

- رقابة تسوية للتخفيضات المجرات بخصوص الرسم (TVA)، أصل باقي الحسم (Origine de précompte).

- رقابة على مختلف الأعباء المصرح بها.

- رقابة على العجز المكرر المصرح به.

- رقابة على استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة.

2. الإجراءات القانونية قبل، أثناء وبعد عملية التحقيق المصوب

هناك مجموعة من الإجراءات القانونية يجب احترامها من الأعوان المؤهلين قانوناً سواء قبل أو بعد عملية التحقيق وهذه الإجراءات هي¹²:

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام الخاضع للرسم (TVA)، حيث يتم إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة على أن يستفيد الخاضع للرسم محل التحقيق من أجل قدره عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، والهدف هو التحضير لعملية التحقيق.
- تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير، وصولات الطلبات أو التسليم، ولا يمكن أن ينتج هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبته.
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02).
- يتبع الخاضع للرسم (TVA) بأجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

3. علاقة التحقيق المصوب بالرسم (TVA) القابل للإسترجاع

الرسم (TVA) القابل للاسترجاع هو تراكمات لرسم تتضمنه فواتير الشراء في حين لم تتوفر للخاضع للرسم إمكانية خصم ذلك الرسم، وفي هذه الحالة مختلف فواتير الشراء مع موردي الخاضع للرسم تخضع لآلية التحقيق المصوب حيث يتم قبولها أو يرفض البعض منها وبالتالي يتأثر الرصيد (TVA) المطلوب استرجاعه.

II-2- مضمون التحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة الذي تتضمنه فواتير الشراء

الهدف من إجراء التحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة خاصة بالنسبة للخاضعين للرسم (TVA) الذين قدموا طلبات لاسترجاع أرصدهم من الرسم (TVA)، هو التحقيق في مشترياتهم بمعنى التحقيق في فواتير الشراء من خلال تأكيد صحة فواتير الشراء، دراسة شكلها، موضوعها (مضمونها)، مطابقة المشتريات مع احتياجات النشاط، معاملات الإنتاج المطبقة، عدم المبالغة في الاستهلاكات وغيرها.

بالنسبة للفواتير المرفوضة شكلا و/أو مضمونا، إذا تعلق الأمر بالرسم (TVA) على المشتريات في هذه الحالة يتم إعادة دمج هذا الرسم (Réintégration de la Taxe) وهو ما يؤثر على رصيد الرسم (TVA) المطلوب استرجاعه أما الإستهلاكات الزائدة يتم دمجها لقاعدة الربح.

1. تأكيد صحة فواتير الشراء

صحة فاتورة الشراء تعني أنه تم التعامل فعلا مع مورد الخاضع للرسم (TVA) أي تم التعامل معه بمبلغ الفاتورة وبالتاريخ المذكور في الفاتورة وغيرها. كما تعني صحة الفواتير المتعلقة بالمشتريات وجود المورد الذي تم معه التعامل وأن له تواجد على مستوى الإدارة الجبائية التابع لها إقليميا بمعنى تقادي إمكانية أن المورد هو شخص وهمي وليس له وجود على مستوى هذه الإدارة.

الإدارة الجبائية من خلال هذه الأداة الرقابية (التحقيق المصوب في الرسم(TVA)) تقوم بالتحري عن هذا المورد سواء من خلال مراسلته أو الاتصال به مباشرة أو من خلال مراسلة الإدارة الجبائية التابع لها هذا المورد إقليميا.

2. دراسة شكل الفاتورة

هناك شكل قانوني لفواتير الشراء أي هناك معلومات تتعلق بالبائع وأخرى بالمشتري يجب احترامها أثناء تحرير فواتير الشراء، هذه المعلومات بخصوص البائع تشمل اسم الشخص الطبيعي ولقبه، تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري، العنوان ورقم الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني، الشكل القانوني للعون الاقتصادي وطبيعة النشاط، رقم السجل التجاري، رقم التعريف الإحصائي، طريقة الدفع وطريقة تسديد الفاتورة، تاريخ تحرير الفاتورة، ... وغيرها، وتشمل بخصوص المشتري اسم الشخص الطبيعي، تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري، الشكل القانوني وطبيعة النشاط، العنوان ورقم الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني، رقم السجل التجاري، رقم التعريف الإحصائي، ... وغيرها¹³.

بالإضافة إلى ختم وتوقيع الفاتورة، السعر الإجمالي مع احتساب كل الرسوم بما فيها التخفيضات أو الاقطاعات أو الإنتقاصات، يجب أن تذكر تكاليف النقل على هامش الفاتورة، كما يجب أن تكون واضحة ولا تحتوي على أي لطخة أو شطب أو حشو¹⁴. وتعتبر الفاتورة قانونية إذا حررت استنادا إلى دفتر الفواتير يدعى دفتر أرومات¹⁵.

3. دراسة موضوع (مضمون) الفاتورة

مضمون فواتير الشراء يعني طبيعة البضاعة أو المادة الأولية وغيرها التي تحتويها هذه الفواتير ومن الناحية الجبائية كذلك يعني المعدلات التي تخضع لها هذه البضاعة أو المادة الأولية، نسبة هذه المعدلات (معدل عادي أو منخفض).

فعلى سبيل المثال إذا تعلق الأمر بنشاط الأشغال العمومية والبناء مضمون فواتير الشراء يعني طبيعة المواد الأولية الداخلة في الإنتاج التي تحتويها هذه الفواتير، علاقتها بالنشاط، علاقة المشتريات بوضعية الأشغال الخاصة بها، معدلات الرسم (TVA) المرتبطة بهذه المواد الأولية، طريقة سداد الفاتورة من قبل المشتري.

فواتير الشراء التي يتجاوز مبلغها 100.000 دج، لا يمكن خصم الرسم (TVA) بعنوان الشهر إذا تم الدفع المتعلق بهذه الفواتير نقدا أي لا يمكن خصم الرسم (TVA) الذي تتضمنه فواتير الشراء، بالنسبة للفواتير التي يتجاوز مبلغها 100.000 دج والتي تمت تسويتها نقدا¹⁶.

4. مطابقة المشتريات مع احتياجات النشاط

يجب أن تكون المشتريات متطابقة مع احتياجات النشاط الممارس من قبل الخاضع للرسم، حيث لا يمكن أن تقوم مؤسسة الأشغال العمومية والبناء مثلا بشراء مواد أولية لا يحتاجها نشاط الأشغال العمومية والبناء، وتوجد مجموعة من المعايير، يمكن من خلالها مطابقة المشتريات مع احتياجات المشروع بالنسبة لقطاع الأشغال العمومية من بينها:

- تاريخ بداية ونهاية المشروع: المشروع محدد بمدة زمنية معينة وبالتالي يجب أن تكون فواتير الشراء للمواد الأولية متعلقة بتلك المدة الزمنية، حيث كل وضعية أشغال لها احتياجات من المواد الأولية الداخلة في الإنتاج.
- مطابقة التواريخ: يجب أن تكون تواريخ الفواتير مطابقة لتواريخ وضعيات الأشغال حيث لا يمكن قبول الفواتير التي تحمل تواريخ بعيدة عن تواريخ وضعيات الأشغال المنجزة.
- مطابقة المواد: يجب أن تكون المواد الأولية مطابقة لنشاط الأشغال العمومية والبناء حسب كل وضعية أشغال على حدا، وإذا لم يكن هناك تطابق في المواد هذا يعني رفض فواتير الشراء التي تحمل تلك المواد.

5. المبالغة في استهلاكات المواد

يجب أن يقوم العون المؤهل قانونا بإجراء التحقيق المصوب بالمقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة

المسجلة بها والتي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين¹⁷.

II-3- الأثر الجبائي لفواتير الشراء المرفوضة شكلاً و/أو مضموناً.

فواتير الشراء التي تم رفضها سواء من ناحية الشكل و/أو المضمون يتم إعادة دمج الرسم الذي تتضمنه وهذا الرسم القابل للدمج عن عملية الشراء سيؤثر بالنقصان على رصيد الرسم القابل للاسترجاع، إذن الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء المرفوضة شكلاً و/أو مضموناً له أثر جبائي يكمن في التأثير على أرصدة الرسم القابلة للاسترجاع، بخصوص الاستهلاكات الزائدة سيتم دمجها لقاعدة الربح المصرح بها من قبل الخاضع للرسم.

يظهر الأثر الجبائي لفواتير الشراء المرفوضة شكلاً و/أو مضموناً بصورة واضحة في المحور الثالث من هذه الدراسة والذي نتناول فيه دراسة حالة للتحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع لنشاط الأشغال العمومية والبناء بمديرية الضرائب لولاية المسيلة.

المحور الثالث: حالة الفارق في معدل الرسم على القيمة المضافة لنشاط الأشغال العمومية والبناء -مديرية الضرائب لولاية المسيلة-

1. التعريف بالمؤسسة

(الاسم واللقب للمؤسسة) بدأ نشاطه المتمثل في الأشغال العمومية بصفة فردية ابتداء من تاريخ: XX/XX/XXXX بال عنوان: XXXX وهذا ما يثبته السجل التجاري الذي يملكه المكلف.

2. الوضعية الجبائية

تم برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب ضمن برنامج السنة 2016 وتم تبليغه بموجب إشعار بالتحقيق رقم: XX المؤرخ في: XX/XX/2016 والذي تم تسليمه يد بيد يوم: XX/XX/2016 مرفق بميثاق المكلف الخاضع للتحقيق. وتم تصويب عملية التحقيق لفئة الرسم على القيمة المضافة (TVA) للسنوات: 2014-2015.

3. عناصر الدراسة

الوثائق الثبوتية المسجلة في التصريحات الشهرية المتعلقة بالرسم المخصوص على مستوى التصريحات الشهرية طبقا للمادة: 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (يكون الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير أو البيانات أو وثائق الاستيراد والمثل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلة للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية)، المادة 29 وفق آخر تعديل تضمنته المادة 18 من قانون المالية لسنة 2014.

طريقة التسديد لفواتير الرسم المخصوص طبقا للمادة: 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز 100.000 دج على كل عملية خاضعة للرسم نقدا)، المادة 30 وفق آخر تعديل تضمنته المادة 32 من قانون المالية لسنة 2011.

4. الرسم على القيمة المضافة

المكلف يخضع للرسم على القيمة المضافة وذلك لطبيعة النشاط الممارس وهذا طبقا للمادة 4 فقرة 1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (يخضع للرسم (TVA) الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتجات ويتعهدونها بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعا أو مقاولين في التصنيع قصد إعطائها شكلها النهائي أو الغرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل باستخدام مواد أخرى أم لا).

5. التحقيقات الأولية

أ- من حيث الشكل

- المحاسب يتبع طريقة النظام المحاسبي الممركز ويمسك الدفاتر التالية:
- دفتر اليومية: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة الولاية بتاريخ: XX/XX/XXXX ويحتوي على XX ورقة تحت رقم: XX XX/XX .
 - دفتر الجرد: مصادق وموقع عليه من طرف رئيس محكمة الولاية بتاريخ: XX/XX/XXXX ويحتوي على XX ورقة تحت رقم: XX XX/XX .

- الدفاتر المساعدة: هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الإعلام الآلي وهي: دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر البنك، دفتر الصندوق ودفتر العمليات المختلفة.

ب- من حيث المضمون

▪ تأسيس الرسم على القيمة المضافة (دراسة المشتريات)

بصفقتها مؤسسة فردية تقوم بإنجاز مشاريع المقاولات والمتمثلة أساسا في بناء السكنات ذات الطابع الاجتماعي فإن مصاريفها تتمثل في المشتريات المتعلقة بهذه المشاريع وضرائب الاستغلال المستحقة ومخصصات إستهلاكات استثماراتها إضافة إلى المصاريف الأخرى.

من خلال فحص الوثائق المقدمة والتصريحات في الملف الجبائي تبين وجود أخطاء هي مفصلة على النحو التالي:

- تم رفض الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المتعلقة بمادة الإسمنت للمبالغة في استهلاك هذه المادة مقارنة بوضعيات الأشغال المنجزة في سنة: 2015 التي تعتبر أشغال نهاية المشاريع المنجزة وعدم ضرورة مادة الإسمنت لهذه الأشغال.

- تم رفض الرسم على القيم المضافة على المشتريات المتعلقة بمادة الزجاج المضادة لأشعة الشمس لأنها لا تتعلق بالأشغال المنجزة، وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01) الفواتير المرفوضة على أساس عملية التحقيق

الوحدة: مليون دج

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)	الرسم (TVA)	المجموع (دج)	نوع المشتريات
XX	2015/ XX/XX	1.500.000 دج	255.000 دج	1.755.000	إسمنت
XX	2015/ XX/XX	2.000.000 دج	340.000 دج	2.340.000	إسمنت
XX	2015/ XX/XX	500.000 دج	85.000 دج	585.000	زجاج مضاد لأشعة الشمس
المجموع		4.000.000 دج	680.000 دج	4.680.000	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2016

بالنسبة للفاتورة رقم: XXX بتاريخ XX/XX/2015 (المذكورة في الجدول رقم (02)) تبين وجود خطأ في عملية الخصم للرسم على القيمة المضافة حيث تم خصم مبلغ: 120.000 دج بدل المبلغ المبين في الفاتورة والذي هو: 880 دج حسب التصريح الشهري G50 لشهر أوت 2015.

الجدول رقم (02) فاتورة مرفوضة على أساس عملية التحقيق

الوحدة: ألف دج

الرقم	التاريخ	ثمن الشراء خارج الرسم (HT)	الرسم TVA	المجموع	نوع المشتريات
XXX	2015/ XX/XX	دج 5.177	دج 880	دج 6.057	طلاء
المجموع		دج 5.177	دج 880	دج 6.057	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2016
الفارق في مبلغ الرسم (TVA) المخصص: 120.000 دج والمبلغ المبين في الفاتورة: 880 دج هو: 119.120 دج.

وجود فواتير مرفوضة شكلا و/أو مضمونا من جهة يعني تضخيم أرصدة الرسم (TVA) المطلوب استرجاعها (أرصدة غير حقيقية) ما يعكس تحايل الخاضع للرسم على الإدارة الجبائية، من خلال تلك الأرصدة المتأتية من فواتير لا تخص النشاط أو فواتير مبالغ فيها، أو فواتير قد تكون وهمية.

من جهة أخرى يعكس التعامل العشوائي (غير المنظم) بالفواتير، هذا التعامل الذي يمكن أن يغذي السوق الموازي ويساعد على استمراريته، وينبغي في هذه الحالة تفعيل الأدوات الرقابية من طرف الإدارة الجبائية، وذلك من خلال سن جملة من التدابير لحماية الإنتاج الوطني ومكافحة السوق الموازية، مما يساهم في حماية الاقتصاد.

6. نتائج التحقيق المصوب بخصوص الرسم على القيمة المضافة

أ- الرسم على المشتريات

الجدول رقم (03) وضعية الرسم على أساس عملية التحقيق

الوحدة: مليون دج

البيان/السنوات	2011	2012	المجموع العام
الرسم المستخرج (C)	5.005.770 دج	1.300.880 دج	6.306.650 دج
الرسم المصرح به (B)	5.005.770 دج	2.100.000 دج	7.105.770 دج
الرسم القابل للدمج (A)	0	799.120 دج	799.120 دج
الرسم القابل للخصم	0	0	0

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2016

من خلال الجدول نجد أن العلاقة بين سنة 2014 و 2015 هو أن الرصيد الذي

لم يتم خصمه خلال شهر ديسمبر من سنة 2014 يتم ترحيله إلى جانفي من سنة 2015.

ب- الرسم الواجب الدفع

من فحص حركة الكشف البنكي بالنسبة للمقبوضات ومقارنتها بالتصريحات

الشهرية (G50) نحصل على الجدول التالي:

الجدول رقم (04) وضعية الرسم على أساس عملية التحقيق

الوحدة: مليون دج

البيان/السنوات	2014	2015	المجموع العام
رقم الأعمال المقبوض المستخرج	49.535.110 دج	36.800.221 دج	86.335.331 دج
رقم الأعمال المقبوض المصرح به	49.535.110 دج	36.800.221 دج	86.335.331 دج
الفارق	0	0	0
الرسم المستحق	0	0	0
الرسم القابل للدمج	0	450.000 دج	450.000 دج
الرسم القابل للخصم	0	0	0
قرض الدين المصرح به	3.515.900 دج		
قرض الدين الجديد في: 2015/12/31	3.065.900 دج		

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المسيلة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، 2016

قرض الدين (TVA) يعني مجموع الأرصدة من هذا الرسم المرحلة خلال السنة والغير مخصومة.

ج- بخصوص الرسم على المشتريات

يتم طرح الرسم القابل للدمج (A) من الرسم المصرح به (B) حيث يصبح الرسم المستخرج (C) على النحو التالي: $C=B-A$ إذا اعتبرنا أن الرسم القابل للخصم مساوي للصفر (0) حيث الرسم القابل للدمج (A) يساوي مجموع أرصدة الرسم (TVA) للفواتير المرفوضة.

$$A=\sum(680.000+119.120)=799.120$$

$$A=799.120$$

د- بخصوص الرسم الواجب الدفع

يتم طرح الرسم القابل للدمج من قرض الدين المصرح به حيث يصبح قرض الدين الجديد في 2015/12/31 هو 3.065.900 دج كما هو موضح في العلاقة التالية:
قرض الدين الجديد في 2015/12/31 = قرض الدين المصرح به - الرسم القابل للدمج
هـ - الرسم (TVA) القابل للاسترجاع.
الطلب الذي تقدم به الخاضع للرسم (TVA) المتعلق بالقرض المسترجع يحمل مبلغ يقدر بـ: 300.1.755 دج.

لكن ما سيستفيد به الخاضع من رصيد الرسم (TVA) هو 1.406.180 دج.
حيث:

رصيد القرض (TVA) الجديد = الرصيد الذي يتضمنه الطلب - ((الرسم القابل للدمج (جدول الرسم على المشتريات) - الرسم القابل للدمج (جدول الرسم الواجب الدفع)).
وبتطبيق العلاقة نحصل على:

$$\text{رصيد القرض (TVA) الجديد} = 1.755.300 - (450.000 - 799.120).$$

$$\text{رصيد القرض الجديد} = 406.180.1 \text{ دج.}$$

و- النتيجة.

مما سبق فإن قرض الدين (TVA) المرحل إلى 2016/01/01 يكون 3.065.900 دج بدلا من 3.515.900 دج.

أما فيما يخص طلب الخاضع للرسم المتعلق بالقرض المسترجع الواجب الاستفادة منه يكون 1.406.180 دج بدلا من 1.755.300 دج.

في حالة عدم إبداء أي احتجاج أو ملاحظة فيما يخص نتائج التحقيق المصوب في الرسم (TVA) خلال الفترة المحددة قانونا والمقدرة بثلاثين (30) يوم، ستبلغ هذه النتائج في شكل نتائج نهائية وفق تبليغ يدعى التبليغ النهائي، وفي حالة إبداء احتجاج أو ملاحظة أعطى التشريع الجبائي للخاضع للرسم إمكانية التحكيم من طرف المدير الولائي للضرائب للرد على هذه الاحتجاجات والملاحظات المرتبطة بهذا التحقيق.

الخاتمة

تناولنا في هذه الدراسة الدور الرقابي للتحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة كأداة من أدوات الرقابة الجبائية تستخدمه الإدارة الجبائية للتوصل لأرصدة حقيقية من الرسم (TVA) القابل للإسترجاع، وتم التركيز من جهة على أداة التحقيق المصوب ومن جهة أخرى تم توضيح الرسم الذي تتضمنه فواتير الشراء وإمكانية استرجاعه في بعض الحالات التي يتعذر على الخاضع للرسم خصمه.

أولا- النتائج

كانت النتائج المسجلة من الدراسة النظرية والميدانية على النحو التالي:

1. الرسم المدفوع عند الشراء يمكن خصمه عند عمليات البيع (الفوترة) أو القبض.
2. هناك أرصدة من الرسم (TVA) تم دفعها عند الشراء لم يستطع الخاضع للرسم خصمها يمكنه طلب استرجاعها.
3. التحقيق المصوب أداة تستخدمه الإدارة الجبائية للتأكد من صحة أرصدة الرسم (TVA) المطلوبة للاسترجاع.
4. التحقيق المصوب في الرسم (TVA) له دور في التأكد من صحة فواتير الشراء وتخفيض الأرصدة التي تتضمنها الفواتير المرفوضة شكلا و/أو مضمونا.
5. يؤثر التحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة على الأرصدة القابلة للاسترجاع.

ثانيا- اختبار الفرضيات

انطلاقا من النتائج كان اختبار الفرضيات على النحو التالي:

1. الفرضية الأولى تم تحققها حيث يستطيع الخاضع للرسم في بعض الحالات استرجاع أرصدة الرسم (TVA) التي لم يستطع خصمها؛
2. الفرضية الثانية تحققت كذلك حيث التحقيق المصوب هو آلية للرقابة تؤثر على أرصدة الرسم (TVA) القابلة للاسترجاع.

ثالثا - الاقتراحات

1. تفعيل التحقيق المصوب في الرسم (TVA) خاصة على طالبي استرجاع الأرصدة انطلاقا من أهمية الحفاظ على الخزينة العامة للدولة.
2. محاولة تعميم التحقيق المصوب ليس فقط على الخاضعين للرسم في الدورة الطويلة وإنما حتى على الخاضعين للرسم في الدورة القصيرة.
- 3.
4. تكوين وتدريب موظفي المصالح القاعدية على هذا النوع من آليات الرقابة للإدارة الجبائية.
5. تكوين وتدريب موظفي الإدارة الجبائية على آليات الرقابة المستخدمة عالميا لمنع التهرب الضريبي والمحافظة على أموال الخزينة العمومية.

- ¹: منور أوسرير، محمد حمو، جبابة المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، ص 142.
- ²: المواد 21، 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، قوانين جبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص 198.
- ³: ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مقال بمجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، عدد 02/2003، ص 27.
- ⁴: رسالة المديرية العامة للضرائب، إسترجاع الرسم على القيمة المضافة (نحو مزيد من المرونة والفعالية)، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 57/2012، الجزائر، ص 07.

- ⁵: القاعدة النسبية prorata هي نسبة ناتجة من كسر في بسطه رقم الأعمال الخاضع للرسم (TVA) ورقم الأعمال المتعلق بالصادرات من المنتوجات الخاضعة لهذا الرسم والبضائع المسلمة بالإعفاء من دفع ذلك الرسم، بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة المستحقة، أو ذلك الذي لا يتوجب دفعه. أما في مقام الكسر يضاف الى ما تم ذكره في

- البسط، رقم الأعمال الناتج عن الأعمال المعفاة أو الخارجة عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة (المادة 39 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)
- ⁶: رسالة المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق ذكره، ص 07.
- ⁷: قانون رقم 11-16 مؤرخ في 03 صفر 1433، الموافق 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 72، المادة 24، ص 09.
- ⁸: المرجع نفسه، ص 09.
- ⁹: قانون رقم 14-10 مؤرخ في 08 ربيع الأول 1436 الموافق 30 ديسمبر 2014 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 78، المادة 38، ص 15.
- ¹⁰: رسالة المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص ص 03 - 04.
- ¹¹: رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 58/2012، الجزائر، ص 02.
- ¹²: قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر، برتي للنشر، الطبعة التاسعة، الجزائر، 2016، ص ص: 16-17.
- ¹³: مرسوم تنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 08 ذي القعدة 1426 الموافق 10 ديسمبر 2005، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، المادة 03، ص 19.
- ¹⁴: المرجع أعلاه، المواد 04، 05، 07، 10، ص ص 19-20.
- ¹⁵: دفتر أرومات يدعى دفتر الفواتير يضم سلسلة متواصلة وتسلسلية من الفواتير التي يجب أن تحتوي على المعلومات المنصوص عليها قانونا.
- ¹⁶: قانون رقم 10-13 مؤرخ في 23 محرم 1432 الموافق 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، المادة 32، ص 10.
- ¹⁷: عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص 73.