جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

محاضرات في مـــــادة

جباية المؤسسة

إعداد:

د/ بلهادي محمد

مطبوعة جامعية موجهة لطلبة السنة الثالثة إدارة أعمال (السداسي السادس)

السداسي: السادس

وحدة التعليم : استكشافية

المادة : جباية المؤسسات

الرصيد:2

المعامل:2

المحتوى

- 1مدخل للجباية
- 2الالتزامات الجبائية(إلتزامات تصريحية، إلتزامات تمويلية)
- 3الإطار الجبائي للرسم على القيمة المضافة
- 4الإطار الجبائي للرسم على النشاط المهني
- 5الإطار الجبائي للضريبة على أرباح الشركات
- 6الإطار الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي
- 7الإطار الجبائي للضريبة الجزافية الوحيدة

المراجع:

- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومه، 2003
- وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1997.
- القانون الجبائي.
- مطبوعات وقصاصات صادرة عن الإدارة الجبائية
- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب
- الموقع الرسمي لوزارة المالية

Scanned by TapScanner

المحتويات

مقدمة عامة.....أ

المحور الأول: الإطار النظري للضريبة

المحاضرة الاولى: ماهية الضريبة 1

1-مفهوم الضريبة.....1

1-1 تعريف الضريبة: 1

2.1خصائص الضريبة.....2

3-1 نشأة الضريبة: 3

4-1 الأساس القانوني للضريبة:..... 4

5-1 المبادئ الضريبية.....5

2-مفهوم ووظائف السياسة الضريبية..... 6

1-2 تعريف السياسة الضريبية.....6

2-2 وظائف السياسة الضريبية.....8

1-2-2 الوظيفة المالية.....9

2-2-2 الوظيفة الإقتصادية.....10

3-2-2 الوظيفة الاجتماعية 12

4-2-2 الوظيفية الإقليمية والبيئية 13

5-2-2 الوظيفة السياسية 14

3-2 الآثار الاقتصادية غير المباشرة: 15

الهوامش.....16

المحاضرة الثانية: التنظيم الفني للضريبة 18

1- مرحلة تحديد الوعاء.....18

1-1 اختيار أساس فرض الضريبة: 18

1-1-1: الأفراد كأساس لفرض الضريبة: 18

2-1-1 : رأس المال كأساس لفرض الضريبة:.....18

3-1-1 : الدخل كأساس لفرض الضريبة 18

2-1 الواقعة المنشئة للضريبة:.....19

3-1 تحديد المادة الخاضعة للضريبة: 20

2- مرحلة تقدير وعاء الضريبة 20

1-2التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: 20

2-2 التقدير بإقرار المكلف:.....21

3-2التقدير عن طريق الإبلاغ من الغير:.....21

المحتويات

3 - مرحلة تصفية الضريبة 21
3-1: المعدل النوعي للضريبة: 21
3-2 المعدل القيمي للضريبة: 22
4- مرحلة تحصيل الضريبة 24
4-1 التحصيل الودي: 24
4-1-1 دفع الضريبة من قبل المكلف: 24
4-1-2 الأقساط المقدمة: 24
4-1-3 الدفع من قبل الغير: 25
4-2 التحصيل الجبري 25
4-3 ضمانات التحصيل 25
4-2 الازدواج الضريبي 26
الهوامش 27
المحور الثاني: التقنيات الجبائية وفقا للنظام الجبائي الجزائري 29
المحاضرة الثالثة: الضريبة الجزافية الوحيدة 29
1- مجال التطبيق: 29
2-تصفية الضريبة الجزافية الوحيدة IFU 31
3-وعاء الضريبة الجزافية الوحيدة: 31
4- معدلات الضريبة 31
5-التخفيضات : 32
6- طريقة الدفع. 32
تمارين للمراجعة 33
الهوامش 33
المحاضرة الرابعة: الضريبة على الدخل الإجمالي 34
أولا: الإطار العام للضريبة على الدخل الإجمالي 34
1-خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي 34
2- مجال التطبيق 34
2-1الأشخاص الخاضعون للضريبة: 35
2-2 المداخيل الخاضعة للضريبة 35
3-الأساس الخاضع للضريبة 35
4-سعر الضريبة: 35
5- مراحل حساب الضريبة 36
6-أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي 36

المحتويات

ثانيا: كيفية إخضاع المداخيل الصنفية.....37
1-صنف الأرباح المهنية.....37
1-1 المداخيل الخاضعة للضريبة.....37
1-2الإعفاءات.....37
1-3 كيفية تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة 38
1-4 المعدلات المطبقة: 39
1-5كيفيات دفع الضريبة:.....39
1-6 الالتزامات الجبائية.....39
2-صنف أرباح المهن غير التجارية 40
2-1 أصناف المهن الحرة.....40
2-2 تحديد الربح الخاضع للضريبة:.....40
2-3 نظام فرض الضريبة.....41
2-4 معدل الضريبة 41
3-صنف المداخيل الإيجارية.....41
4-صنف ريوع رؤوس الأموال المنقولة 42
4-1 منتوجات الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها : 42
4-2 إيرادات الديون والودائع والكفالات.....43
6- صنف فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية 44
تمارين للمراجعة.....44
الهوامش 46
المحاضرة الخامسة: الضريبة على أرباح الشركات 47
1-خصائص الضريبة علا أرباح الشركات 47
2- مجال التطبيق.....47
3- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.....49
3-1الأعباء القابلة للخصم لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة: 50
3-1-1 الشروط العامة لخصم الأعباء: 50
3-1-2 حالات خاصة قابلة للخصم.....50
3-1-3 الأعباء غير القابلة للخصم : 53
3-2 الايرادات المعتمدة لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة: 53
4- معدلات الضريبة على أرباح الشركات.....54
5-كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات 55
تمارين للمراجعة.....57

المحتويات

الهوامش 59
المحاضرة السادسة : الرسم على النشاط المهني 60
مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني 60
تحديد الاساس الخاضع للرسم على النشاط المهني 60
الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني 63
معدل الرسم على النشاط المهني 63
التزامات المكلفين بالرسم على النشاط المهني 63
الهوامش 64
المحاضرة السابعة: الرسم على القيمة المضافة 65
1-خصائص الرسم على القمة المضافة: 65
2- إقليمية الرسم على القيمة المضافة 66
3-مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: 67
3-1 العمليات الخاضعة حسب الطبيعة : 67
3-2 المعاملات الخاضعة للضريبة بتحديد من القانون 69
3-3 العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا: 70
4- العمليات خارج مجال التطبيق والعمليات المعفاة. 71
5- الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة وتواريخ استحقاقها: 71
5-1تعاريف 71
5-2 الحدث المنشأ للضريبة لمختلف الحالات: 72
6-قاعدة الإخضاع (تأسيس الرسم) 73
7-معدل الرسم 77
8-عمليات الحسم: 78
9-استرداد الرسم على القيمة المضافة 79
10- الأنظمة الخاصة: (الإجراءات الجبائية التفضيلية) 85
تمارين للمراجعة 87
الهوامش 91
حلول التماريـــــــــن 93
الخاتمة 107
قائمة المراجع 108

مقدمة عامة

مقدمة عامة

الضريبة هي المورد المالي الرئيسي للدولة، والذي يمكنها من القيام بوظائفها بما يسمح بتطوير وتوجيه التنمية الاقتصادية للبلاد. ويعد فرض الضريبة مظهرا من مظاهر السيادة حيث تنفرد الدولة بهذا الفعل لما له من أهمية خاصة، فالضريبة أصبحت أداة من أدوات تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي. لإن فرض الضريبة وتنظيمها وتحصيلها بلغ درجة كبيرة من التعقيد نظرا لتعقد وتشابك الأنشطة المولدة للدخول والأرباح التي تفرض عليها الضريبة، وعلى هذا أصبحت الدول تتفنن في صياغة التشريع الذي يحقق لها أكبر المنافع من الضريبة ناهيك عن محاولتها إيجاد التنظيم الإداري السليم الذي يعظم لها منافعها.

يتضمن التشريع الجبائي الجزائي الجزائري مجموعة من القوانين تضمنت عددا هاما من الضرائب والرسوم ذات الصلة بنشاط المؤسسة. إن تعدد هذه الضرائب وإختلاف أنظمة فرضها، ومجالات تطبيقها وطرق تقدير وعائها وكيفيات دفعها، فضلا عن كثرة التغييرات السنوية التي تطرأ عليها بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية، تضع الطالب أمام صعوبات في فهم واستعاب التقنيات الجبائية . وفي هذا السياق تأتي هذه المطبوعة متضمنة مجموعة من المحاضرات في مقياس جباية للمؤسسة وفقا للمقرر الدراسي الوزاري ومتوافقة مع أحدث التعديلات التي مست القوانين الضريبية. إذ يهدف مقياس جباية المؤسسة إلى تزويد الطالب بالمبادئ النظرية الأساسية للضريبية وإسقاطاتها على النظام الجبائي الجزائري، وتمكين الطالب من الإلمام بالتقنيات الجبائية الخاصة بمختلف الضرائب المتضمنة في التشريع الجبائي الجزائري والتي تهم المؤسسة. وجعله قادرا على استعاب والتعامل مع أي تعديل يطرأ مستقبلا على القوانين الجبائية.

تم تقسيم هذه المطبوعة إلى محورين: محور نظري يتضمن محاضرتين ، ومحور تطبيقي خصص لدراسة التقنيات الجبائية الخاصة بالضرائب المتضمنة في التشريع الضريبي الجزائري، فقد أُفردت لكل نمط ضريبي محاضرة خاصة. وتتضمن كل محاضرة من هذا المحور تمارين للمراجعة ولتعميق الفهم، أما حلول هذه التمارين فقد خصص لها الجزء الاخير من هذا المحور.

المحور الأول

الإطار النظري للضريبة

المحاضرة الأولى: ماهية الضريبة

التحصيل الضريبي من المهام الأساسية للدولة، وهو الذي يمكنها من القيام بوظائفها بما يسمح بتطوير وتوجيه التنمية الاقتصادية للبلاد، لهذا السبب تم الاهتمام بالضريبية باعتبارها أداة تمويلية هامة ومصدرا رئيسيا لإيرادات الدولة. وبالتالي أصبحت السياسة الضريبية تشكل إحدى أهم دعائم السيادة ومظهرا من مظاهر السلطة، وتتواجد في كل النظم الاقتصادية المعاصرة. لهذا نتناول في هذه المحاضرة التعريف بالضريبة والسياسة الضريبية وبيان أهدافها ووظائفها و قواعدها.

1-مفهوم الضريبة

1-1 تعريف الضريبة:

يعد أول تعريف عصري لها هو ما أتى به الفرنسي جيز Jese حيث عرفها: "الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة."

مع دخول عناصر جديدة على الضريبة نتيجة التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمعات المعاصرة أصبح هذا التعريف غير ملائما وجيء بتعريف أعم وهو اعتبا رها" مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية[1] . "

بصفة عامة" فالضريبة استقطاع نقدي تفرض السلطات العامة وفق قانون محدد على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين حسب قدراتهم التكليفية، بطريقة نهائية وبلا مقابل، تدفع للدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة."

نظرا لتداخل مصطلحي الضريبة والرسم في الحياة العملية، فسيتم توضيح الفرق بينهما، حيث يعرف الرسم بأنه مبلغ مالي إلزامي يدفعه المستفيدون إلى الخزينة العمومية مقابل خدمة معينة لتحقيق النفع العام أو الخاص"، كما عرف أنه ذلك المبلغ من المال الذي يجبى للدولة أو أحد الشخصيات العامة الأخرى جبرا من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة."

يتضح من التعريف جليا إختلاف الرسم عن الضريبة من حيث عنصر المقابل فهو متحقق في الرسم دون الضريبة، فالأخيرة تفرض دون مقابل، أما الرسم فيتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه بصرف النظر عن مركزه المالي أو ظروف الاجتماعية فمتى طلب الخدمة وجب عليه

دفع الرسم المحدد لها، في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة التكليفية للمكلف بها وهي مرتبطة بتوفر الواقعة المنشأة لها؛ كما أن الضريبة تهدف إلى تحقيق عدة أهداف، في حين أن الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية تكلفة الخدمة محل الرسم كالحصول على جواز السفر، ويقتصر جانب التشابه فيها من حيث القيمة النقدية، القيمة المحددة من قبل الدولة التي تدفع بشكل نهائي بموجب قانون.

أما الاتاوة فتمثل مقابل التحسين، وهي مبالغ نقدية يتم فرضها وتحصيلها من المالكين مقابل الارتفاع في قيمة ممتلكاتهم وبالذات مالكي الأراضي و العقارات ، ذلك نتيجة حصولهم على نفع خاص ناتج عن جهود ونشاطات الدولة الموجهة لتحقيق النفع العام، ومن ذلك إقامة السدود وشق الطرق وقنوات الري...الخ

2.1خصائص الضريبة:

يتضح من خلال تعاريف الضريبة مجموعة مميزات وخصائص متعلقة بها تتمثل في[2]:

- الطابع النقدي للضريبة: الضريبة التزام يفرض أساسا في صورة نقدية خلافا للأنظمة الاقتصادية القديمة أين كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينية، كما أن النفقات العامة بدورها كانت تتم في صور عينية إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق الزامهم بالقيام بعمل معين.
- الطابع الاجباري للضريبة: ليس للمكلف الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها، ولا في اختيار مقدارها ولا في كيفية وموعد دفعها، حيث تحدد السلطات العامة الجوانب الفنية الخاصة بها .
- الطابع النهائي للضريبة: فهي غير قابلة للاسترداد وهذا ما يميز الضريبة عن القرض الاجباري او الاكراهي.
- الضريبة تدفع وفقا لمقدرة المكلفين :إن مقدار الضريبة مرتبط بالمقدرة التكليفية للفرد المكلف بالضريبة، أي مقدار ما يملك ، أو ما حقق أو العمليات المرتبطة بالضريبة التي قام بها(توفر الحدث المنشأ للضريبة.)
- الضريبة تدفع وفقا لمقدرة المكمفين تبعا لمقدرتهم المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم التكليفية، والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة بناء على معطيات اقتصادية، اجتماعية وسياسية.
- الضريبة تفرض من قبل الدولة :بصفتها صاحبة السيادة تنفرد الدولة بحق وضع النظام القانوني للضريبة حيث تنص دساتير كل الدول أنه لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى الضريبة إلابنص قانوني، وفي

الدول البرلمانية يشترط لتنفيذ هذا القانون(قانون المالية) موافقة البرلمان عليه ، والإدارة الضريبية تكتفي بالجباية والتحصيل، وتحدد الدولة اجراءات المتابعات والمنازعات.

- غياب المقابل المباشر: لا يعرف المكلف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي تعود عليه من دفع الضريبة، بل يستفيد بصفة واحد من الجماعة من النفقات العامة(التي اقتصرت على الدفاع، الأمن، العدالة في عهد الضريبة المحايدة أي عدم التدخل في آليات السوق والتأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، ثم أصبحت تشمل كل ما يحقق أهداف المجتمع من تعليم، صحة، بنى تحتية...إلخ)

1-3 نشأة الضريبة:

عرفت الضريبة منذ أقدم العصور والأزمنة، إلا أنها تطورت مع مرور الزمن حتى وصلت إلى ما هي عليه في الوقت الحاضر، ويظهر تاريخ الضريبة ارتباط طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد السائد في المجتمع، وكذا التنظيم الاجتماعي والخدمات المنتظرة من طرف السلطة الحاكمة أو الدولة، ويمكن تلخيص مراحل تطور الضريبة فيما يلي:

المرحلة الأولى :وهي مرحلة ما قبل نشوء الدولة بتنظيماتها المعروفة، وقد كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة والتي كان شيخها أو زعيمها يجمع من أفرادها ما يمكنهم تقديمه لحمايتهم وحسن سير أمور قبيلتهم، ومع تطور هذا النظام القبلي في شكل دولة أصبحت الضريبة تحصل في صورة عينية وتدفع جبرا على الأراضي والرؤوس..الخ، كنوع من المساهمة في النفقات العامة (بالنسبة للامبراطورية الرومانية كانت الضريبة تدفع إجباريا و سنويا)، أما في العصور الوسطى فقد كانت تدفع في شكل ساعات عمل السخرة)أو عينيا(أعمال تعبيد الطرقات أو التموينات بالحبوب والمواد الزراعية)وهذا لضمان الحصول على بعض الخدمات كالأمن وتوفير المنشآت القاعدية، وقد مكنت الضريبة العينية آنذاك السلطة العامة من الحصول على اليد العاملة التي يوفرها الأسياد، وكذا الغلال والمحاصيل الزراعية من ملاك الأراضي.

المرحلة الثانية :وهي مرحلة ما بعد ظهور الدولة ككيان قائم بذاته، مع استخدام العملة بدل المقايضة وقد- عرفت هذه المرحلة ازدياد الخدمات التي تقدمها الدولة لمواطنيها من تعليم، صحة، مواصلات، دفاع وغيرها وقد صاحب ذلك تطور مفهوم الضريبة وأشكالها والغاية من فرضها وطريقة جبايتها، خاصة مع توجه الدولة للتدخل بهدف تحقيق رفاهية المجتمع من خلال إعادة توزيع الدخول والثروات والتأثير على سلوك المستهلكين ا والمنتجين، وكذا تشجيع أو إحجام رؤوس الأموال الأجنبية، خاصة مع ظهور المشروعات الكبيرة وتطور المبادلات بين الدول. ومع تطور المجتمعات أصبحت الضرائب أداة في

يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية واضطرت السلطات العمومية إلى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم عند فرض الضرائب بعد ثورات سياسية دموية عرفتها أوروبا(خاصة مع توجه الدول في العصر الحديث إلى الاعتماد شبه الكلي على الضريبة باستثناء تلك التي تتوفر على كثافة سكانية بسيطة أو ثروات ضخمة تغنيها عن فرض الضرائب)، من هنا ظهر وتأكد حق البرلمانات في التخصص بسن القوانين المتعلقة بفرض الضرائب ثم بغيرها من التشريعات، وهو من المبادئ الأساسية في الدول الديمقراطية .

1-4 الأساس القانوني للضريبة:

في إطار البحث عن نقطة الإرتكاز القانونية التي تعطي الحق للدولة في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها ظهرت نظريتان أساسيتان هما[3]:

1-4-1نظرية المنفعة وأو العقد المالي:

تعرف هذه النظرية بالتفسير التقليدي للضريبة، وتقوم فكرة المنفعة على أساس ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي مع الدولة يسمى العقد الاجتماعي والذي جاء ب الفرنسي" جان جاك روسو "في القرن 18 ، وقد كان الاختلاف بتكييف طبيعة العقد حيث ميز بين:

أ- **عقد بيع الخدمات :**يكيف - العقد لدى بعض الكتاب على أن عقد بيع الخدمات، أي أن الضريبة التي يدفعها الأفراد هي نظير الخدمات التي تقدمها الدولة، لكن في الواقع يصعب تقدير المنفعة التي تعود على دافع الضريبة كون بعض خدمات الدولة غير قابلة للتجزئة كالأمن، الدفاع، التمثيل السياسي...إلخ، كما أن أصحاب الدخول المنخفضة يستفيدون بشكل كبير من خدمات الدولة مقابل مبالغ بسيطة وفق مقدرتهم .

ب- **عقد تأمين :**يرى بعض الكتاب أن الضريبة التي يدفعها المكلفين هي قسط تأمين لحصول الفرد على الأمن، وانتقد هذا التكييف لأنه يقصر وظيفة الدولة في حماية أموال الفرد وأمنه دون الوظائف الأخرى ، كما أن هذا العقد يلزم المؤمن بتعويض الضرر الذي يلحق المؤمن له ، وهو ينافي خصائص الضريبة.

ت- **عقد شركة:** إعتبرت الدولة شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء هم المواطنين، يتولى كل منهم عملا معينا ويتحمل في سبيل هذه الأعمال نفقات خاصة، على أن إلى جانب هذا توجد نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة، ويعاب على هذه الصيغة أن الدولة تقدم خدمات معنوية يصعب

تقديرها، مع عدم تناسب الخدمات المحصلة مع المبالغ المدفوعة .وكون هذه النظرية لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغيراته ولا تتماشى وخصائص ومبادئ الضريبة ظهرت نظرية التضامن.

1-4-2 نظرية التضامن الاجتماعي والمالي:

وجاءت هذه النظرية نتيجة الانتقادات التي وجهت لنظرية العقد الاجتماع، حيث يتجه الفكر المالي الحديث إلى أن الأساس القانوني للضريبة يكمن في نظرية التضامن الاجتماعي التي تقوم على أساس أن الدولة ضرورة اجتماعية وليست وليدة عقد اجتماعي، ومن ثم تقضي بوجوب تضامن الأفراد معا كل بحسب مقدرته في مواجهة أعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة القيام بحماية المجتمع كل ومن ثم توفير قدر من الخدمات العامة، يتمتع بها كافة المواطنين بلا استثناء وبصرف النظر عن مدى مساهمتهم الفردية في تحمل التكاليف العامة .إن تسليم المواطنين بضرورة وجود الدولة أنشأ بينهم تضامن اجتماعي يلزم كل فرد بالإسهام في الجماعة، فالدولة ضرورة اجتماعية تهدف لتحقيق غايات مادية ومعنوية والتي تحتاج للتمويل، وعليه فنظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب .

1-5 المبادئ الضريبية

وهي القواعد والأسس التي ينبغي على المشرع مراعاتها عند فرض الضرائب تجنبا للتعسف في فرضهاوتنبع أهميتها من ضرورة التوفيق بين مصلحتين المكلف من جهة والدولة من جهة أخرى، ويعد آدم سميث أول من نادى بهذه القواعد التي لا تزال محل استرشاد لغاية الآن فهي تمثل الدستور العام الذي تخضع له القواعد القانونية المنظمة للضرائب[4].

1-5-1العدالة : هدف النظام الضريبي في أي دولة هو العدالة إلى جانب اعتبارات أخرى ولعل البعض يتصور ان العدالة تعني تطبيق ضريبة على الجميع فيكون مبلغ الضريبة النسبية من الوعاء الضريبي واحد بالنسبة للجميع لتحقيق المساواة في المعاملة الضريبية للجميع ومنع التحكم في فرض الضرائب من خلال تغيير السعر المطبق من فئة اجتماعية إلى أخرى لكن الملاحظ أن الضريبة النسبية إن صلحت في وقت ما فهي لا تصلح في الوقت الراهن الذي اثبت فشلها وعجزها عن تحقيق العدالة لذا توجه الجميع نحو الضريبة التصاعدية رغبة في تحقيق العدالة بالتمييز بين المكلفين كل حسب مقدرته التكليفية .

فتأخذ التشريعات الضريبية بعين الاعتبار كل شخص من حيث مركزه الاجتماعي والمالي والأعباء الاجتماعية والعائلية التي يتحملها تحقيقاً للعدالة .

2-5-1 اليقين : يقصد به أن تكون الضريبة معلومة وواضحة للمكلف ويكون الأخير على علم تام بمدى التزامه بالضريبة ويتمكن من تحديد موقفه المالي ويعلم بالضرائب الواجب دفعها ومقدار سعرها والأحكام المتعلقة بها بدءً من تحديد الوعاء الضريبي إلى كيفية فرضها وموعد تحصيلها وغير ذلك وهو ما لا يتحقق إلا بتوافر أمرين هما :-

أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح بحيث يفهمها عامة الناس ولهذا أثر على تحصيل ووفرة الضريبة فكلما كانت التشريعات الضريبية تحتمل تفسيرين مختلفين اختار المكلف التفسير الذي ينفعه ويضر بمصلحة الضريبة وحصيلتها ولو اضطر إلى الأخذ بتفسير الإدارة أو القضاء المخالف لما يفهمه هو سيترك هذا الأمر لديه انطباع سلبي يدفعه نحو التهرب الضريبي في المستقبل .

والأمر الأخر على الدولة أن تجعل القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم الضرائب تحت يد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة .

3-5-1 **الملائمة في الدفع:** يجب أن تتلاءم أحكام الضريبة مع أحوال المكلفين من حيث اختيار الوعاء وأسلوب تحديده وكيفية جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتها أي أن يكون موعد التحصيل في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على الدخل غير أن هذا لا يعني أن تتسبب التسهيلات التي تقدمها الدولة للمكلف بضرر في مالية الدولة .

4-5-1 الاقتصاد في التحصيل: ويقصد بهذه القاعدة تأمين سهولة التطبيق ومرونته وان تتجنب مقومات الروتين والتعقيد مما يحمل الإدارة المالية نفقات باهظة وفي سبيل تحصيل الضرائب .

2-مفهوم ووظائف السياسة الضريبية

يدل ارتباط كلمة السياسة بالضريبية على إمكانية استخدام الدولة للضريبة وفق مناهج مختلفة لتحقيق مجموعة من الأهداف، وهو مضمون مختلف التعاريف التي قدمت للسياسة الضريبية، والتي نستعرض بعضا منها في هذا الجزء.

1-2 تعريف السياسة الضريبية

يعرفها J.Molinier et P.M Gaudemet بأنها "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة باستخدام مجمل المصادر الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية، اجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات تتخذها السلطة العامة لإدارة شؤون المجتمع في ظروف وأوضاع اقتصادية ومالية، وذلك من خلال القوانين والأنظمة المالية والضريبية"[5]. أما G. Tournier فيعرفها على أنها " مجموعة القرارات

والإجراءات والتدابير المتخذة بهدف تأسيس وتنظيم الاقتطاعات الجبائية طبقا لأهداف السلطات العمومية "[6]. في حين يرى P.Cliche أن السياسة الضريبية " هي مجموع القرارات والتوجهات التي تحدد خصائص أي نظام ضريبي والتي تسمح بتمويل النفقات العمومية ودعم الأنشطة الاقتصادية"[7]. بينما يعرفها عبد المجيد قدي على أنها "مجموع التدابير والإجراءات ذات البعد الضريبي التي تنتهجها الحكومة الوطنية و/أو تحت الوطنية قصد إحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة، سعيا لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية الاجتماعية والسياسية"[8].

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن ان نستنتج أهم خصائص السياسة الضريبية، على النحو التالي:

- إجراءات ذات بعد ضريبي: وهو ما يقتضي تنسيق هذه الإجراءات لتجنب التعارض أو التعقيد؛
- تحدد خصائص النظام الضريبي: فالنظام الضريبي هو الذي يتم من خلاله تطبيق السياسة الضريبية؛
- تسعى لتحقيق أهداف متعددة: وبالتالي فهي ذات وظائف متعددة؛
- تستخدم مجمل المصادر الضريبية الفعلية والمحتملة: وهذا يفضي إلى تعدد أدواتها.
- هي جزء من السياسة المالية للدولة والتي بدورها تعتبر جزءا من السياسة الاقتصادية العامة، وهو ما يتطلب التنسيق بين مختلف السياسات؛

تهتم السياسة الضريبية بمتابعة تطورات النشاط الاقتصادي، وتبحث في العناصر الاقتصادية القابلة للإخضاع الضريبي، وتحدد كيفية إخضاع هذه العناصر بما يسمح بتحصيل إيرادات كافية للحكومة لتمويل أنشطتها قصد تعزيز النمو الاقتصادي وإحداث التوازن الاجتماعي، بتوزيع الأعباء حسب القدرات التكليفية للممولين، وتمكين الجميع من الاستفادة من جميع الخدمات.

يعتمد وضع سياسة ضريبية سليمة على مدى توفر المعلومات والقدرة على تحليلها، كالبيانات المتعلقة بالإيرادات والكفاءة الاقتصادية والعدالة الضريبية، وآثار الامتثال للسياسات الضريبية على تكاليف الامتثال بالنسبة للمكلفين وتكاليف التحصيل الضريبي. ويعتمد نجاح السياسة الضريبية على مدى القدرة على القيام بتحليل اقتصادي لخيارات السياسة الضريبية، ويشمل هذا التحليل القدرة على فهم كيفية مساهمة مختلف أشكال الضرائب-المزيج الضريبي- في إجمالي الإيرادات الضريبية، وتقدير الكيفية التي يمكن أن تتغير بها الإيرادات الضريبية عندما تتغير معدلات الضريبة أو غيرها من العناصر، وكذا تقدير المكلفين المستفيدين والمتضررين من أي تعديل في السياسة الضريبية، وفيما إذا كان بإمكان إجراء ما أن يحقق هدفا مرغوبا.

يتطلب توفير تلك المعلومات وتحليلها وجود وحدة إدارية متخصصة* ذات كفاءة تضطلع بهذه المهمة، وهو ما يتطلب استثمارات كبيرة لرصد وجمع البيانات وتحديثها ووضع أطر للتحليل، وتكوين الموارد البشرية. إن وجود هذه الوحدة الإدارية ضروري لتوجيه وتطوير السياسات الضريبية لدعم التنمية. وذلك من خلال:[9]

- توسيع أطر تقييم الإيرادات الضريبية، وتكوين مزيج ضريبي أكثر ملائمة؛
- مقارنة السياسات الضريبية المحلية مع تلك الموجودة في الدول الأخرى؛
- القيام بتحليل مستمر للسياسة الضريبية مما يمكن من اكتساب الخبرة، وتوسيع النقاش حول خيارات السياسة الضريبية ليشمل عددا أوسعا من الخبراء.

2-2 وظائف السياسة الضريبية

من خلال التعاريف السابقة للسياسة الضريبية، يتبين أن وظائفها مرتبطة بتدخل الدولة في المجال الاقتصادي والاجتماعي. في الادبيات الاقتصادية أصبح التحليل التقليدي لدور الدولة يعتمد على التحليل الذي قدمه [10] Musgraveسنة 1959م، والذي حدد فيه ثلاث وظائف للدولة:[11]

- وظيفة التخصيص الأمثل للموارد: يجب على الدولة التدخل في تخصيص الموارد لتحقيق أهداف تعتبر مرضية اقتصاديا واجتماعيا أكثر من تلك الناتجة عن السوق؛
- وظيفة إعادة توزيع الدخل: يجب على الدولة أن تسعى إلى تصحيح التوزيع الأولي للدخل بطريقة تتفق مع رؤية المجتمع للعدالة الاجتماعية؛
- وظيفة الاستقرار الاقتصادي: يجب على الدولة أن تضع لنفسها هدف ضمان النمو الاقتصادي المتوازن، أي تحقيق العمالة الكاملة دون التسبب في التضخم أوالركود.

يهدف هذا التقسيم إلى وضع إطار مفاهيمي لدراسة المالية العمومية للدولة، لكنه لا يسمح بتحديد وظائف السياسة الضريبية. حيث أن هذه الأخيرة هي جزء من السياسة المالية للدولة، فالضريبة تشارك في وظائف الدولة، لكنها لا تتكيف مباشرة مع الوظائف الثلاث لـــ Musgrave[12]. لذلك يرى Leroy أن هناك خمس وظائف للسياسة الضريبية مبنية على تصنيف اجتماعي سياسي للدولة من منظور ضريبي، وهي الوظيفة المالية، وظيفة الضبط الاقتصادي، الوظيفة الاجتماعية، الوظيفة الإقليمية والبيئية والوظيفة السياسية.استكمالا للتحليل الاقتصادي التقليدي لدور الدولة الذي قدمه Musgrave الذي يحصر الوظائف المالية للضريبة في الضبط الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل[13].

2-2-1 الوظيفة المالية

تتمثل الوظيفة المالية للسياسة الضريبية في توفير الموارد المالية لتغطية النفقات العامة.تاريخيا استخدمت الضريبة أداة لتمويل الحروب، وبالرغم من تطور دور الدولة إلا أن هذه الوظيفة بقيت ثابتة ومستقرة. إلا أن الاستثناءات الضريبية تمس بالوظيفة المالية للسياسة الضريبية، في كونها تقلص الموارد المالية في سبيل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

بالرغم من وجود مصادر أخرى لتمويل النفقات الحكومية، إلا أن الإيرادات الضريبية تبقى المصدر المفضل بسبب طابعها غير التضخمي،.ومحدودية اللجوء إلى المصادر الأخرى كالإصدار النقدي أو القروض العامة. بالرغم من لجوء العديد من الدول النامية والمتقدمة بشكل مكثف للإقتراض منذ عدة عقود بشكل يوحي أن الاقتراض أصبح ينافس الوظيفة المالية للضريبة، غير أن الضريبة هي التي ستمول تسديد هذه القروض[14]. مثلا ارتفع الدين العمومي في فرنسا مند سنة 2003 فوق حدود 60% المقررة لبلدان الاتحاد الأوروبي بموجب اتفاقية ماسترخت. ونوضح ذلك من خلال الجدول التالي رقم (01).

الجدول01: المقاربة من خلال الوظائف الاجتماعية والسياسة للضريبة

الوظيفة المالية	إيرادات ضريبية لتمويل النفقات.
وظيفة الضبط الاقتصادي	- التدخل الاقتصادي عن طريق الضريبة: القطاعات ذات الأولوية، التصدير، البحث ..
الوظيفة الاجتماعية	- اعادة التوزيع عن طريق الضريبة التصاعدية لفائدة الأكثر فقرا؛ - تصنيف ضريبي للمجتمع: ضرائب خاصة بـــ: العائلات، بعض الفئات الإجتماعية، بعض المنتجات، بعض القطاعات.
وظيفية الإقليمية والبيئية (الإيكولوجية)	- الإختصاص الاقليمي والقانوني في مجال التشريع الضريبي؛ - اللامساواة الضريبية على مستوى الاقليم الوطني؛ - تنمية الاقليم:اعفاءات ضريبية لبعض المناطق الريفية الاقل تنمية، لبعض الاحياء الحضرية وتحفيزات ضريبية لفائدة المناطق التنافسية؛ - المحافظة على البيئة: فرض ضرائب بيئية، نفقات ضريبية.
وظيفة سياسية	- إشراك المواطن في تمويل السياسات العمومية دات الصالح العام(ترقية... الثقافة المالية)؛ - الشرعية السياسية؛ - الحس المدني الضريبي؛ - الديمقراطية الجبائية من خلال الموافقة المباشرة على الضريبة.

المصدر: Marc Leroy, L'impot, L'etat Et la sociéte, la sociologie fiscal de la démocratie interventionniste, Ed Economica, Paris 2010, P285.

2-2-2 الوظيفة الإقتصادية

تؤدي السياسة الضريبية وظيفة الضبط الاقتصادي عندما تهدف السلطات العمومية إلى تحفيز أو كبح النشاط الاقتصادي، أي معالجة كل من الفجوة الانكماشية أو الفجوة التضخمية، أو التأثير على مختلف العناصر الاقتصادية، الإنتاج، التضخم، الاستهلاك، الادخار والاستثمار، أو عندما تهدف إلى توجيه هيكلي لبعض القطاعات والأعوان الاقتصاديين، من خلال تخفيض أو رفع الضرائب، الرسوم والاشتراكات المختلفة.

تحفيز أوكبح النشاط الاقتصادي:

تتم معالجة الفجوة الانكماشية بسياسة مالية توسعية تهدف إلى زيادة حجم الطلب الكلي. ويمكن تحقيق ذلك باستخدام السياسة الضريبية بخفض معدل الضريبة على الدخل مما يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح لدى الأفراد، وبالتالي زيادة كل من الاستهلاك والادخار ومن ثم ارتفاع حجم الطلب الكلي الاستهلاكي والاستثماري؛ أو بتخفيض معدل الضريبة على الأرباح لتشجيع الاستثمار وبالتالي تشجيع الإنتاج وتشغيل الطاقات العاطلة وزيادة فرص العمل. أما الفجوة التضخمية تتم معالجتها بسياسة مالية انكماشية[15]. ويمكن تحقيق ذلك باستخدام السياسة الضريبية من خلال رفع معدلات الضرائب على الدخل وبالتالي انخفاض الدخل المتاح لدى الأفراد وبالنتيجة انخفاض حجم الطلب الكلي، أو برفع معدل الضرائب غير المباشرة على السلع مما يؤدي إلى ارتفاع أسعارها وبالتالي انخفاض الطلب.

ففي أعقاب الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، قامت العديد من الدول باستخدام الضريبة كإحدى أدوات خطة الإنعاش لمواجهة تبعات تلك الأزمة، فقد تضمنت خطة الإنعاش الفرنسية المعتمدة في ديسمبر 2008 تخفيض الأعباء الضريبية على الشركات خاصة فيما يتعلق بالضرائب على الشركات، وتخفيض ضريبة الدخل التي تتحملها الفئات الاجتماعية الأقل دخلا، وتحسين نظام القرض الضريبي المرتبط بأنشطة البحث، وفي جويلية 2009 تم خفض معدل الرسم على القيمة المضافة على نشاط المطاعم من 19.6٪ إلى 5.5٪. وفي اسبانيا تم اعتماد خطة تعتمد على المقاربة الكينـــزية تهدف إلى تخفيف العبء الضريبي على الأفراد والشركات كما شملت إلغاء ضريبة الثروة. كما قامت ألمانيا في بداية عام 2009 بخفض بنسبة 14٪ إلى 15% من المعدل المطبق على الشريحة الدنيا من الدخل الخاضع للضريبة على الدخل، والزيادة في الاشتراكات الاجتماعية. كما خفضت المملكة المتحدة معدل الرسم على القيمة المضافة بنسبة 2.5 % سنة 2009[16].

ب- التأثير على متغيرات النشاط الاقتصادي:

تستخدم الحكومة السياسة الضريبية كأداة للتأثير على بعض العناصر الاقتصادية أو توجيهها كالتوظيف الاستثمار الادخار وغيرها، وهذا لتحقيق أهداف معينة. منها:

- التأثير على التوظيف: تؤثر السياسة الضريبية على قرارات العرض والطلب على اليد العاملة، فيتأثر قرار الأسر أو الأفراد بالالتحاق بسوق العمل بعدة عناصر تخص الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، كالمعدل الحدي للضريبة، حدود الإخضاع، القروض الضريبية، الخصومات وغيرها[17] . فقد اثبت استخدام الدول المتقدمة للضريبة على الدخل (بالإضافة إلى اشتراكات الضمان الاجتماعي) تأثيرا كبيرا على رغبة العاطلين عن العمل في العمل، فضلا عن قرارات القوى العاملة على مواصلة الدراسة أو زيادة النشاط[18].

- التأثير على الاستهلاك: يمكن استخدام الضريبة للتأثير على حجم استهلاك الكلي أو لتوجيه الاستهلاك لبعض السلع والحد من استهلاك سلع أخرى، وذلك من خلال التأثير على الدخل أو على الأسعار. فالضرائب المباشرة على الدخل تؤثر في حجم الاستهلاك الكلي لكونها تخفض من الدخل المتاح للأفراد، بينما الضرائب غير المباشرة يمكن أن تستهدف سلعا معينة فهي تؤثر في أسعار تلك السلع دون سواها. يتوقف تأثير الضريبة على الاستهلاك على مقدار الضريبة وعلى درجة مرونة الطلب السعرية، فالسلع ذات الطلب المرن ينخفض الطلب عليها بفرض الضرائب، أما السلع ذات الطلب غير المرن فلا يتأثر استهلاكها بفرض الضريبة.

- تشجيع استهلاك السلع المحلية: تستخدم الضرائب لتشجيع استهلاك أو تصدير السلع المنتجة محليا بخفض معدل الضريبة عليها أو إعفائها وإخضاع السلع المستوردة إلى ضرائب أعلى. كما تؤدي الضرائب على الإنتاج التي تفرض على المؤسسات إلى ارتفاع أسعار المنتجات نتيجة تحميل المنتج لعبء الضريبة إلى المستهلك مما يحد من استهلاكها، وإذا تراجع الطلب على السلعة إلى حد الخسائر فسينسحب المنتج من السوق، وينخفض العرض وبالنتيجة ارتفاع الأسعار. أما خفض هذه الضرائب فيعمل على خفض تكاليف الإنتاج وبالتالي زيادة تنافسية المؤسسات.

- التأثير على الادخار: يعرف الادخار بأنه ذلك الجزء من الدخل غير المخصص للاستهلاك، فالدخل يقسم بين استهلاك وادخار. لذلك يرتبط تأثير الضريبة على ادخار الأفراد بتأثيرها على استهلاكهم، فالضريبة تدفع من الجزء المخصص للاستهلاك إذا كان المكلف من ذوي الدخول المنخفضة، أما أصحاب المداخيل المرتفعة فيدفعون الضريبة من الجزء المخصص للادخار.

ج- توجيه الاستثمار نحو قطاعات معينة:

يمكن استخدام الضريبة بغرض توجيه الاستثمار نحو استثمارات معينة أو قطاعات معينة، تتمثل أهم الأهداف التي يمكن السعي إلى تحقيقها من خلال توجيه الاستثمار في:

- تشجيع الأنشطة ذات النفع والأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني؛
- خلق أشكال جديدة للاستثمار؛
- تشجيع الاستثمارات التي تعمل على إحداث مناصب شغل؛
- تشجيع الاستثمارات نحو المناطق المحرومة؛
- تشجيع الاستثمارات نحو النشاطات التي تعتبر ذات أولوية؛
- خلق التوازن الجهوي والقطاعي والنهوض ببعض المناطق؛
- استغلال الموارد الطبيعية والبشرية والمالية المتاحة.

2-2-3 الوظيفة الاجتماعية

تتضمن الوظيفة الاجتماعية للسياسة الضريبية إعادة توزيع الدخل وتوجيه سلوك بعض الفئات الاجتماعية.هذه الوظيفة دعا إليها "جون جاك روسو" في كتابه العقد الاجتماعي، كما أشار "كارل ماركس" إلى أهمية استخدام الضريبة لتحقيق العدالة الاجتماعية[19].

توصف الضرائب النسبية والضرائب غير المباشرة على الاستهلاك بأنها لا تراعي ظروف المكلف، حيث يشعر بعبئها أصحاب الدخول المنخفضة، ويقل هذا الشعور لدى أصحاب الدخول المرتفعة، لذلك فهي تؤدي إلى تفاوت في توزيع الدخل بين مختلف الفئات الاجتماعية. فتتدخل الدولة لإعادة توزيع الدخل إما بالتحويلات الاجتماعية ضمن السياسة الاجتماعية للدولة والتي تمولها الضريبة، أومن خلال الضريبة مباشرة إما بفرض ضرائب على الثروة للفئات الأكثر غنى، أو باستخدام الضريبة التصاعدية على الدخل. فتعمل الضريبية التصاعدية على تقيلص تفاوت المداخيل بين أفراد المجتمع من جهة وتخفف العبء الضريبي الناجم عن الضرائب الأخرى بالنسبة للفئات ذات المداخيل المنخفضة. كما تعمل الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في التشريع لفائدة بعض الفئات الاجتماعية على تحقيق إعادة توزيع الدخل.

تشير العديد من الدراسات منها: Bovaet al. (2013) ; Cubero et Hollar (2010) إلى ضعف العلاقة بين الضريبة التصاعدية وإعادة توزيع الدخل، وأن الإنفاق العام والتحويلات الاجتماعية أكثر كفاءة في تحقيق إعادة توزيع الدخل من السياسة الضريبية[20]. وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها الدراسة التي قام بها كل من LUC Godbout, Ha DAO سنة 2014[21] .

ويرى صندوق النقد الدولي أن السياسة الضريبية فعَالة في إعادة توزيع الدخل، وأن تراجع دورها منذ منتصف التسعينات من القرن العشرين سببه الإصلاحات الضريبية في العديد من الاقتصاديات منذ تلك الفترة، والتي خفَضت في معدلات الضرائب التصاعدية خاصة على أصحاب المداخيل المرتفعة مع خفض منح البطالة والمساعدات الاجتماعية[22]. كما يرى ضرورة تصميم السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق بعناية لتحقيق التوازن بين أهدافهما، مع مراعاة الاستدامة المالية التي يمكن أن تدعم النمو الاقتصادي والقدرة على تمويل نفقات أعلى لإعادة التوزيع على المدى الطويل، ودون التأثير على حوافز العمل وعلى الإدخار[23].

كما تندرج ضمن الوظيفة الاجتماعية التدخل باستخدام الضريبة لتحقيق بعض الأهداف ذات الطابع الاجتماعي.مثل:

- التمييز بين المداخيل وفقا لمصدرها عند فرض الضريبة؛
- إخضاع بعض المواد المضرة بالصحة بهدف الحد من استهلاكها، ومحاربة السلوكيات الاجتماعية غيرالمرغوب فيها(كاستهلاك التبغ والكحول)؛
- الامتيازات الضريبية الممنوحة للجمعيات الراعية للمجتمع المدني؛
- الامتيازات الممنوحة لتمويل ورعاية الانشطة الثقافية والرياضية والاجتماعية؛
- الامتيازات الضريبية والمنح المقدمة للأسر (الأمهات) الراعية للأطفال من أجل التوفيق بين الحياة المهنية وتربية الأطفال، حيث تفرض بعض الدول ضرائب مرتفعة على دخل الأولياء في حالة اللجوء الى سوق العمل أو العودة إلى مناصب عملهم بعد عطلة الأمومة كما هو الأمر في الدانمارك[24].

4-2-2 الوظيفة الإقليمية والبيئية

ينجم عن تطبيق التشريع الضريبي عدم المساواة الإقليمية نتيجة التفاوت في الإيرادات الضريبية بين مختلف الأقاليم في الدولة الواحدة، فمثلا تتسبب الضرائب والرسوم التي تحصل لفائدة الإدارات المحلية في تفاوت كبير من حيث مداخيل مختلف الإدارات المحلية بسبب التوزيع الجغرافي للقاعدة الضريبية. من ناحية أخرى، تعمل اللامركزية الجبائية على تعميق عدم المساواة الإقليمية، فتتدخل السياسة الضريبية لتقليص عدم المساواة الإقليمية من خلال منح امتيازات ضريبية للاستثمارات في المناطق الأكثر حرمانا، من أجل توجيه الاستثمارات إلى تلك المناطق والمساهمة في توسيع القاعدة الضريبية.

كما ترتبط كذلك الضرائب البيئية(الخضراء) بالوظيفة الإقليمية، فهدفها المحافظة على الموارد الطبيعية للإقليم في إطار التنمية المستدامة. فالسياسة الضريبية تتدخل إما بهدف تحميل الأنشطة المهددة للبيئة لأعباء ضريبية أعلى تتخذ شكل العقوبة، أو لتشجيع الأنشطة المحافظة على البيئة وتشجيع السلوكيات المسؤولة

بيئيا، حيث يمكن تقسيم الضرائب البيئية إلى فئتين:[25] ضرائب تستند إلى مبدأ "الملوث يدفع" فتفرض رسوم على المنتجين أو المستهلكين تبعا لمسؤوليتهما في التلويث؛ والضرائب على أساس مبدأ "المستخدم يدفع" والتي تعاقب ضريبيا على استخراج أو استخدام الموارد الطبيعية.

تكتسي السياسات الضريبية أهمية خاصة في الانتقال إلى الاقتصاد الأخضر، والذي يعرفه برنامج الأمم المتحدة للبيئة (PNUE) بأنه "اقتصاد يهدف إلى تحسين رفاه البشرية والعدالة الاجتماعية، مع الحد بشكل كبير من المخاطر البيئية وندرة الموارد"[26]. فبإمكان الحكومات فرض الضرائب على استخدام الوقود الأحفوري أو الانبعاثات في مختلف القطاعات، واستخدام التحفيزات الضريبية لدعم التكنولوجيا النظيفة والطاقات المتجددة والإنتاج المستدام.

كما يمكن استخدام السياسة الضريبية لإدراج أثر العوامل الخارجية في سعر التكلفة في عدد من القطاعات الاقتصادية التي تعتبر أسعارها مشوهة. ففي قطاع النقل مثلا لا تنعكس العوامل الخارجية السلبية مثل التلوث أو الآثار الصحية في التكاليف، وهو أمر لا يحفز على التحول نحو السلع والخدمات الأكثر استدامة، وكذلك في قطاع النفايات فالتكلفة الإجمالية المرتبطة بمعالجة النفايات والتخلص منها لا تنعكس في سعر خدمة التخلص من النفايات، بل يتمثل حل هذه المشكلة في إدراج تكلفة العوامل الخارجية في سعر السلعة أو الخدمة عن طريق ضريبة أو رسم أو ضريبة تصحيحية[27].

من أجل تشجيع نمو أكثر مراعاة للبيئة وأكثر شمولا، ينبغي أن تراعي السياسات الضريبية الأثر الاجتماعي المحتمل على الفئات الاجتماعية المنخفضة الدخل، وكذا الآثار الاقتصادية والبيئية المحتملة. وهذا هو المفهوم الحديث المعبر عنه في الأدبيات الاقتصادية بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة (R.S.E).

2-2-5 الوظيفة السياسية

من بين الوظائف السياسية للضريبة ترقية الحس المدني الضريبي وتحسين الشعور بالمواطنة لدى المكلفين بالضريبة، يتطلب هذا من الحكومة السهر على احترام سيادة القانون وتطبيق مفهوم الحكم الراشد في إدارة الشأن العام، من أجل تحفيز المكلفين للالتزام بدفع الضريبة. حيث تشير بعض الدراسات (Torgler, 2011) إلى وجود ارتباط وثيق بين الشعور بالمسؤولية الضريبية (الحس المدني الضريبي / رغبة المواطنين في دفع الضرائب) والامتثال الضريبي، كما أن ظاهرة الفساد، وكل المظاهر التي تدل على سوء إدارة الشأن العام(عدم احترام سيادة القانون، وعدم الاستقرار السياسي...) تؤثر بشكل وثيق على التحصيل الضريبي[28].

كما تعد الضريبة مؤشر أساسي لشرعية الدولة، فالحكومة معرضة لمخاطر فقدان الشرعية والدعم الشعبي إذا لم تتمكن من تطبيق الحوكمة السليمة في المجال الضريبي[29]. والسلطة السياسة التي تتسامح مع

الفساد وتشجعه، تدفع بالمكلفين الممتثلين إلى التهرب الضريبي، وأن هذا التهرب يعتبر معاقبة من قبلهم للسلطة السياسية.

إن طبيعة الآليات التي تربط الضرائب وبناء الدولة هي موضوع معقد ومتعدد الأبعاد[30]. وقد أشارت عدد من الدراسات (Prichard 2009, Ross 2004) إلى أن الحاجة إلى زيادة الضرائب يمكن أن تعزز العلاقات بين الدولة والمجتمع، ويترتب عن ذلك نتائج إيجابية على قدرات الدولة ومسؤوليتها اتجاه مواطنيها[31]. قدم Wilson Prichard (2010) ملخصا لنتائج الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، وخلص إلى وجود ثلاث قنوات يمكن للضريبة من خلالها أن تؤدي إلى تحسين الحكم الراشد:[32]

- اهتمامات مشتركة: تعتمد الحكومات على الضرائب، وبالتالي تعتمد على مستوى دخل ورفاهية دافعي الضرائب، وبالتالي فالمصلحة المشتركة تحفز على تحقيق النمو الاقتصادي؛
- الجهاز الإداري للدولة: الارتباط بالضريبة وخاصة الضرائب المباشرة، يفرض على الدولة تطوير جهاز إداري كفء لتحصيل الضرائب، وهذا سينعكس ايجابا على كافة الأجهزة الإدارية الأخرى؛
- المطالبة والاستجابة: تُشرك الضرائب المواطنين ودافعي الضرائب بشكل جماعي في العمل السياسي من خلال تقديم مطالبات للحكومة من أجل المعاملة بالمثل. في الأجل القصير من خلال المنازعات وفي الأجل الطويل من خلال المطالبة بالانخراط في المشاركة السياسية، وتضطر الحكومات إلى الاستجابة لمطالب المواطنين من أجل تعزيز الامتثال الضريبي والحفاظ على إيرادات الدولة.

2-3 الآثار الاقتصادية غير المباشرة:

يقصد بها المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي وتتمثل فيما يلي[33]:

2-3-1 استقرار الضريبة: أي تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها، ويتحقق الاستقرار المباشر إذا تحمل المكلف القانوني قيمتها نهائيا، أما إذا نقل عبئها لشخص آخر فهذا يعد استقرار غير مباشر لاختلاف المكلف القانوني عن الفعلي (الحقيقي) .

2-3-2 انتشار الضريبة: ينقص عبء الضريبة من دخل المكلف النهائي بها بمقدار ما دفع من دينها، مما يؤثر على إنفاقه و بالتالي تناقص دخول من يزودون بالمنتجات، مما يؤدي إلى انتشار الضريبة والذي قد يحده تدخل ظروف وعوامل معينة، وتشمل ظاهرة الانتشار كل أنواع الضرائب في حين نقل العبء يقتصر على بعضها.

2-3-3 التخلص من عبء الضريبة: إن الأفراد بطبعهم يسعون للتخلص من الأعباء التي لا يكون لها عائد مباشر كما هو الأمر بالنسبة للضريبة، التي يحاول المكلف نقل عبئها لشخص آخر أو التخلص

منها جزئيا أو كليا خاصة إذا كانت متنوعة ومعدلاتها مرتفعة، و قد يكون هذا التخلص غير مخالف للقانون ويسمى التهرب الضريبي أو مخالف لأحكام التشريع الجبائي أي الغش الضريبي.

2-3-4 التهرب الضريبي: أي سعي المكلف لعدم تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة مما يحقق التخلص من عبئها كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، ورغم كون التصرف سلبي إلا أن المكلف يمارس أحد حقوق الدستورية المتمثل في حرية التصرف، كإقامة شركة لمركزها الاجتماعي بمنطقة أو دولة تنخفض بها معدلات الضريبة، وكاستفادة المورث من عدم إخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي فيوزع التركة في حياته لتجنب الضريبة على التركات، ورغم سوء النية في هذا التصرف فلا يمكن فرض عقوبة لعدم مخالفة القانون بل يجب سد الثغرات الموجودة به.

2-3-5 الغش الضريبي: يمثل السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وذلك خارج نطاق القانون، أي أن رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة يتهرب المكلف من دفعها باستخدام طرق تدليسية واحتيالية، كالامتناع عن تقديم التصريح، الكذب في مضمون ، تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف .

الهوامش

1 Pierre Beltrame ; « La Fiscalité En France » ; Hachette livre, 6 éme Edition, 1998 ; p12

2 قدي عبد المجديد، دراساذت في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان،2011، ص 22.

3 رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر،2014، ص ص 57-60

4 قدي عبد المجيد، مرجع سابق، ص 37-40

5 P.M Gaudermet et J. Molinier, Finance public – Fiscalite, Ed Dalloz, Paris, 1992, P 296.

6 G Tournier, La politique fiscale dans la 5em république, privat ,1985,P 14.

7 Cliche P, Politique fiscale, dans L.cote et J-F Savard (Dir),Le dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, 2012,(en lige) www.dictionnaire.enap.ca

8 عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص109.

9 OCDE,(sans date) Op.cit, P4-5.

10 Richard Abel Musgrave (1910 - 2007)، اقتصادي أمريكي من أصل ألماني. درس في عدة جامعات أمريكية، من أهم أعماله " نظرية المالية العمومية (1959)"، الذي يعد مساهمة رائدة في المالية العمومية.

11 Jean-Marc DANIEL, Richard Musgrave et les fonctions économiques de l'Etat, la revue du trésor N°1, Janvier 2008, P61.
www.gestionfipu.com/GESTIONFIRU.COM/Archive/01-2008/janvier%202008%20Daniel.pdf.

12 Jean-Marie Monnier. La Politique Fiscale: Objectifs Et Contraintes. Les Cahiers Français: Documents D'actualité, La Documentation Française, 2008, PP.03-08.

13 Marc Leroy, L'impot, L'etat Et la sociéte, la sociologie fiscal de la démocratie interventionniste, Ed Economica, Paris 2010, P285.

14 Marc Leroy, Op.cit , P286.

15عادة ما تفضل الدول السياسة المالية التوسعية عن السياسة المالية الانكماشية.حيث لم تعد هذه السياسة مطبقة في دول الاتحاد الاوروبي منذ الثمانينات، ويتم معالجة التضخم باستخدام السياسة النقدية.

16 Bernard CASTAGNEDE, les politiques fiscales et la crise en Union Européenne, Discours Prononcé a l'occasion de la céronpmie de remise du titre de Docteur Honoris causa de la faculté de droit de l'université d'athénes,22/05/2012 disponible sur internet: http://www.univ-paris1.fr/fileadmin/atelierdroitfiscal/Documentation_compl%C3%A9mentaire/CASTAGNEDE_B.__Les_politiques_fiscales_et_la_crise_en_Union_Europ%C3%A9enne__Univ._d_Ath%C3%A8nes__22.05.2012_.pdf

17 OCDE(sans date), op.cit, P 8.

18Raffaele Petruzzi and Karoline Spies (Eds), Tax Policy Challenges in the 21st Century , 2014,P6. Disponible sur Internet: http://www.beck-shop.de/fachbuch/leseprobe/9783707331295_Excerpt_004.pdf

19 شامية أحمد زهير والخطيب خالد، المالية العمومية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 138.

20Ha DAO et LUC Goudbout, Le Rôle De La Fiscalité Dans La Réduction Des Inégalités, Doit-On Se Soucier De La Structure Fiscale Servant À Prélever Les Recettes?, L'Actualité Économique, Revue D'analyse Économique, Vol. 90, No 4, December 2014 ,P 305.

21Ipid, p327.

22IMF, Fiscal Policy And Income Inequality,IMF Policy Paper,2014, P 17

23 Op.loc, P 21.

24 Marc Leroy, op.cit , P295.

25 Programme des Nations Unies pour l'environnement (PNUE), Vers une économie verte: Pour un développement durable et une éradication de la pauvreté, Synthèse à l'intention des décideurs 2011,P 31. Disponible sur site: http://archive.ipu.org/splz-f/rio+20/rpt-unep.pdf

26 PNUE, op.cit,P 2.

27PNUE, op.cit, P 30.

28 OCDE, Coopération pour le développement 2014 : Mobiliser les ressources au service du développement durable, Éditions OCDE, 2015A ,Paris. P 104. Disponible sur site: http://dx.doi.org/10.1787/ dcr-2014-fr,

29Commission Européenne, Communication De La Commission Au Parlement Européen, Au Conseil Et Au Comité Économique Et Social Européen, fiscalité et développement, 2010 ,P 3.

30 للمزيد حول هذا الموضوع أنظر:

OECD ,Governance, Taxation and Accountability: Issues and Practices,Paris,2008.

31 Wilson Prichard,Taxation and State Building:Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda, Institute of Development Studies at the University of Sussex Brighton ,UK, Working Paper N° 341, 2010, P 12.

32 Op.loc, P 13.

33 محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، 2003، ص ص167-169.

المحاضرة الثانية: التنظيم الفني للضريبة

يتطلب تحقيق الأهداف الاقتصادية السياسية والاجتماعية للضريبة التطبيق العملي لها، من خلال إرساء مجموعة من النصوص القانونية المتضمنة مجموعة التقنيات الفنية التي تحكم فرضها وجبايتها وتحديد مراحلها.تتمثل هذه المراحل في[1]:

1- مرحلة تحديد الوعاء

في هذه المرحلة تقوم الإدارة الضريبية بمجوعة من العمليات تهدف من خلالها إلى معاينة، تقييم المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد الحدث المنشىء لها والشخص موضوع التكليف الضريبي، بهذا يشمل الوعاء الضريبي الجوانب التالية:

1-1 اختيار أساس فرض الضريبة:

الوعاء الضريبي هو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة (أفراد، مداخيل، نشاطات أو منتجات) .

1-1-1: الأفراد كأساس لفرض الضريبة:

تاريخيا، فرضت الضرائب بداية على الأشخاص (الضرائب على الرؤوس) وهي تلك الضرائب التي تفرض على الشخص الطبيعي بصفته مواطن مقيم في إقليم الدولة. وقد فرضت قديما هذه الضريبة في الدولة الفارسية على كل مواطن بلغ سن الرابعة عشر مهما كان وضعه الاجتماعي. وتنطبق هذه الضريبية على زكاة الفطر، ونظام الجزية في النظام المالي الإسلامي. وتراجع فرض الضريبة على الأشخاص في المجتمعات الحديثة بشكل كبير، حيث لازال يطبق في بعض البلدان كرسم المغادرة أو الدخول الذي تفرضه بعض البلدان بمناسبة مغادرة أو دخول أقاليمها[2].

1-1-2 : رأس المال كأساس لفرض الضريبة:

ضريبيا راس المال هو مجموع الاموال العقارية المنقولة المادية والمعنوية القابلة للتقدير النقدي التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء نتيجة لدخل نقدي أو عيني للخدمات أم كانت عاطلة الانتاج[3]. وهذا ما يطرح صعوبات تتعلق بتقديره وتقييمه. وتعتبر هذه الضريبة موضوع خلاف بين المفكرين، حيث يقدم مؤيدوها الحجج التالية:[4]

- أنها تؤدي إلى دفع الأصول العاطلة إلى قنوات النشاط الاقتصادي؛
- أن رأس المال سهل التقدير كوعاء مقارنة بالدخل؛
- يتضمن رأس المال عناصر لا تصل لها الضرائب على الدخل(الأراضي و العقارات)؛
- وينظر إليها خصومها على أنها:

- تعرقل النشاط الاقتصادي من خلال عرقلتها للادخار؛
- صعوبة تقدير رأس المال لتأثر قيمته بالكثير من العوامل؛
- إمكانية إفلات بعض أنواع الأصول الرأسمالية من الخضوع الضريبة.

1-1-3 : الدخل كأساس لفرض الضريبة: الدخل هو مكافأة عوائد عوامل الإنتاج أو عوائد توظيف الأصول المالية. تفرض الضريبة على الدخل وفق نظامين:

أ- نظام الضريبة على فروع الدخل: حيث تفرض على كل صنف من أصناف الدخل ضريبة مستقلة تنسجم وطبيعة هذا الدخل، نتيجة الاختلاف بين مصادر الدخل . يسمح هذا النظام بتحديد الإجراء المناسب للتحصيل حسب كل صنف (تنوع الأحكام الجبائية)، كما يساهم في تخفيف الضغط النفسي على المكلفين نتيجة تجزئة العبء الضريبي عليهم، كما أنه يصعب على المكلف التهرب من دفع كل الضرائب.

غير أنه ينتقد هذا النظام لكونه يتطلب جهاز ضريبي ضخم مما قد يتعارض وقاعدة الاقتصاد في تحصيل الضرائب، كما أنه لا يحقق العدالة الضريبية لكونه لا يسمح بمعرفة المقدرة التكليفية الحقيقية لكل مكلف.

ب- نظام الضريبة على مجموع الدخل: وفق هذا النظام تفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخول المتحققة من قبل الشخص الواحد، حيث يجمع كل ما يحصل عليه الشخص في وعاء واحد وتفرض عليه ضريبة دخل واحدة. تتوافق هذه الضريبة مع مبدأ شخصية الضريبة لكون مجموع الدخول يعبر بشكل أفضل عن المقدرة التكليفية للأفراد، كما تتميز هذه الضريبة بغزارة الحصيلة لكونها تحقق وفورات في نفقات تحصيل الضريبة.

2-1 الواقعة المنشئة للضريبة:

وهي الحدث المنشئ، ويقصد بها الحدث (الوقعة) الذي يتولد عنه الدين الضريبي، أي الوقت الذي يمكن فيه للسلطات العمومية إلزام الأفراد عن التنازل على جزء من المادة التي تم اختيارها أساسا لفرض الضريبة وفق مبدأ الملائمة في التحصيل. تكون الواقعة المنشئة للضريبة إما تصرفا قانونيا (بيع عقار، التنازل عن أسهم...) أو وضعية اقتصادية (تحقق الدخل، عبور وحركة السلع ...). يخضع اختيار الواقعة المنشئة للضريبة لعدد من الاعتبارات منها:

- ضمان الوفرة المالية، من خلال مراعاة الوقت المناسب لجبي أكبر مبلغ ممكن دون التأثير السلبي على المكلف؛

- تحقيق الأهداف المتوخاة للضريبة في تأثيرها على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

1-3 تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

وهذا من خلال التعرف على حدود هذه المادة بخصم العناصر التي لا يخضعها القانون للضريبة، و تقديرها كميا تمهيدا لحساب مبلغ الضريبة.

فلتحديد الربح الضريبي في الجزائر مثلا يسمح القانون الضريبي باستبعاد من الربح المحاسبي(الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم) بعض العناصر كخسائر السنوات السابقة، ولا يسمح بخصم بعض الأعباء (بمعنى انه يجب إعادة إدماجها في الربح المحاسبي) كالغرامات والعقوبات والمخالفات الضريبية.

2- مرحلة تقدير وعاء الضريبة

يتم التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة بإحدى الطرق التالية:

2-1التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يمكن أن يتم هذا التقدير وفق مجموعة من الأساليب هي:

أ-أسلوب المظاهر الخارجية: وفق هذا الأسلوب استنتاج مقدار قيمة المادة الخاضعة للضريبة على أساس مجموعة من المظاهر الخارجية التي لها علاقة بالمكلف والتي يكون من السهل على الاداترة جبائية تقديرها[5]. كامتلاك لوحات فنية، سفن النزهة، أحصنة السباق، عدد السفريات، الخ. هذا الأسلوب رغم بساطته إلا أنه لا يحقق مبدأ العدالة لإنه ليس هناك بالضرورة ارتباط بين بعض المظاهر الخارجية، كما أنه يمكن في بعض الأحيان إخفاء المظاهر الخارجية أو مخالفتها للحقيقة . لهذا تم التخلي عن هذا الأسلوب وأصبح لا يعتمد إلا في حالة الرقابة و المقارنة للتأكد من صحة التصريحات.

ب- أسلوب التقدير الجزافي: في هذا الأسلوب يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بالاعتماد على مجموعة من القرائن القانونية الدالة على مقدار الثروة أو الدخل، ووجه الاختلاف بين هذا الأسلوب وأسلوب المظاهر الخارجية أنه يركز على العناصر ذات العلاقة المباشرة بالثروة أو الدخل الخاضع للضريبة، كاعتماد مؤشرات إحصائية تقريبة لرقم الأعمال اليومي لمكلف ما. ولأنه لا يمكن الوصول إلى تقدير دقيق للوعاء الضريبي وفق هذا الأسلوب يقتصر استخدامه في نطاق محدود على بعض الفئات من المكلفين الذين يصعب عليهم مسك محاسبة قانونية منتظمة وفقا بطبيعة نشاطهم[6].

ج- أسلوب التقدير المباشر: وفق هذا الأسلوب تقدر الإدارة الضريبة المادة الخاضعة للضريبة بكل الوسائل التي من شأنها التمكين من الوصول إلى قاعدة فرض صحيحة، وهذا بالتحري وجمع المعلومات الموثوقة الخاصة بالشخص. يعاب على هذا الأسلوب انه يجعل الإدارة الضريبية تتدخل في الشؤون الخاصة

للمكلفين، مما قد يؤدي إلى احتمال تعسفها، ولمنع ذلك يمنح للمكلف حق الطعن في التقدير الإداري المباشر.

2-2 التقدير بإقرار المكلف:

وهو قيام المكلف بتقديم تصريح وفق نماذج إدارية محددة بوضعيته المالية الدقيقة لقيمة المادة الخاضعة للضريبة، وهذا على افتراض حسن النية للمكلفين ويبقى للإدارة الضريبة الحق في المراقبة البعدية لهذه التصريحات بكل الوسائل الممكنة.

يسمح هذا الأسلوب بالتحديد الدقيق لقيمة المادة الخاضعة للضريبة إلا انه يفرض على المكلف تحمل تكاليف إضافية من خلال استعانته بمحاسبين لإعداد التصريحات.

2-3التقدير عن طريق الإبلاغ من الغير:

وهي الحالة التي يقدم فيها شخص غير المكلف تربطه علاقات مالية أو تجارية مع هذا الأخير ومثال ذلك أن يقدم المستأجر تصريحا عن القيمة الايجارية التي يدفعها للمكلف كونه المؤجر، أو تجار الجملة عند تبليغهم إدارة الضرائب بمبيعاتهم لتجار التجزئة. ويلجأ إلى هذا الأسلوب للتحقق من المركز المالي للمكلف ومصداقية الوثائق التي قدمها. وميزة هذا الأسلوب أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة.

3 - مرحلة تصفية الضريبة

يقصد بها تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه، وذلك من خلال تطبيق سعر او معدل على المادة الخاضعة للضريبة، فبعد التأكد من تحقق كافة شروط فرض الضريبة المتمثلة في تحقق الواقعة المنشأة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، والنظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لأي إعفاءات أو خصومات، يتم تحديد معدل الضريبة والذي يمثل العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها.

يتم التمييز بين نوعين من معدلات الضرائب هما: المعدل النوعي و المعدل القيمي .

3-1: المعدل النوعي للضريبة:

وهي تلك الضرائب التي يتحدد مقدارها بالقياس إلى وزن، كمية، مساحة، حجم المادة الخاضعة للضريبة وليس قيمتها، ومثال على ذلك الرسم على المنتجات البترولية في الجزائر.

3-2 المعدل القيمي للضريبة:

هو المعدل الذي يطبق على المادة الخاضعة للضريبة عندما يتم تقييمها نقديا. ونميز بين نوعين من المعدلات القيمية: المعدل النسبي و المعدل التصاعدي:

أ: المعدل النسبي: وهو المعدل الذي يتم تحديده بنسبة محددة وثابتة لا تتغير بتغير قيمة الوعاء الضريبي، مثل معدل الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر حيث حدد بـــ 19% بالنسبة للأنشطة الصناعية، 23 % للأنشطة التجارية، و26% للأنشطة الأخرى، وهذا مهما كان حجم الربح الخاضع للضريبة.

ب: المعدل التصاعدي للضريبة:تفرض الضريبة التصاعدية بمعدلات مختلفة، وذلك بعد تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى أجزاء بحيث يخضع كل جزء من الوعاء إلى معدل معين يزداد هذا المعدل كلما ارتفع مستوى الدخل أو الثروة ويتم التمييز بين نوعين من المعدلات التصاعدية:

-:التصاعديةالاجمالية بالطبقات :ويتم في هذه الحالة تقسيم الممولين إلى عدة طبقات حسب مقدار الدخول أو الثروات،وتكون نقطة البداية فيها لكل طبقة هي الصفر وترتيب هذه الطبقات تصاعديا ثم تفرض الضريبة ويطبق معدل واحد على مستوى كل طبقة بنسب تتزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراءً، ومثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل على النحو التالي:

لنفترض الجدول التصاعدي التالي:

الدخل	معدل الضريبة
من 0 إلى 10.000 دج	٪0
من 10.001 دج إلى 20.000 دج	٪10
من 20.001 دج إلى 40.000 دج	٪20
من 40.001 دج إلى60.000 دج	٪30
من 60.001 دج إلى90.000 دج	٪40

- حساب الضريبة الواجبة الدفع وفق الضريبة التصاعدية الإجمالية بالطبقات لمكلف دخله 59.500 دج هو: 59.500دج × 30 ٪ =17.850 دج
- حساب الضريبة الواجبة الدفع وفق الضريبة التصاعدية الإجمالية بالطبقات لمكلف دخله 60.500 دج هو: 60.500 x 40٪ = 18.150 دج

يلاحظ أن الفرق بين الدخلين 1000 = دج مقابل فرق في الضريبة = 6.350 دج،أي أن الزيادة في الدخل لا تقابلها زيادة مكافئة لها في الضريبة، وبالتالي لا تتحقق العدالة الضريبية. وبالتالي فمن أهم المشاكل التي يثيرها تطبيق هذا الأسلوب هو كيفية تحديد طول الطبقة (نقطة البداية والنهاية).

- التصاعدية بالشرائح: وفي ظل هذا الأسلوب يتم تقسيم دخل كل ممول إلى عدة أقسام أو شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، ومثال ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل على النحو التالي:

بفرض حساب الضريبة وفق طريقة التصاعدية بالشرائح باستخدام نفس الجدوال السابق:

- بالنسبة للدخل الذي مقداره 59.500دج سيتم توزيعه وفق الجدول كما يلي:

قسط الدخل (الشرائح)	معدل الضريبة	طول الشريحة (دج)	مبلغ الضريبة(دج) معدل الضريبة xطول الشريحة
من 0 إلى 10.000 دج	٪0	10.000	0
من 10.001 دج إلى 20.000 دج	٪10	0000.1	1.000
من 20.001 دج إلى 40.000 دج	٪20	0000.2	.0004
من 40.001 دج إلى **59.500**دج	٪30	19.500	5.850
المجموع			**10.850**

- بالنسبة للدخل الذي مقداره 60.500دج سيتم توزيعه وفق الجدول كما يلي:

قسط الدخل (الشرائح)	معدل الضريبة	طول الشريحة (دج)	مبلغ الضريبة (دج) معدل الضريبة xطول الشريحة
من 0 إلى 10.000 دج	٪0	10.000	0
من 10.001 دج إلى 20.000 دج	٪10	0000.1	1.000
من 20.001 دج إلى 40.000 دج	٪20	0000.2	4.000
من 40.001 دج إلى 60.000 دج	٪30	20.000	.0006
من 60.001 دج الى 60.500 دج	٪40	500	200
المجموع			**11.200**

نلاحظ في هذه الحالة أن الزيادة في الدخل بمقدار 1000 دج قابله في زيادة في مبلغ الضريبة بمقدار350 دج وهي زيادة مكافئة تحقق العدالة الضريبية.

في الضريبة التصاعدية نميز بين المعدل التصاعدي و هو المعدل المقابل لكل شريحة من الدخل و بين المعدل المتوسط للضريبة، وهو المعدل المعبر بالنسبة بين مبلغ الضريبة المستحق وقيمة المادة الخاضعة للضريبة

(11.200/60.500 = 5.4%)، و المعدل الحدي (الهامشي) للضريبة وهو المعدل المطبق على الشريحة الأخيرة.

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر يطبق الجدول التصاعدي التالي:

الدخل	معدل الضريبة
من 0 الى 120.000	0%
من 120.001 الى 360.000	20%
من 360.001 الى 1.440.000	30%
أكثر من 1.440.000	35%

4- مرحلة تحصيل الضريبة

مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، ويتم تحصيلها وفق أحد الطرق التالية:

4-1 التحصيل الودي:

وهي القاعدة العامة في التحصيل، ويتم ذلك بعدة أشكال:

4-1-1 دفع الضريبة من قبل المكلف:

حيث يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه مباشرة إلى الإدارة الضريبية، وذلك بعد إجراء التقدير النهائي للضريبة (حسب الإقرار الذاتي الذي قام بتقديمه) بموجب إشعار بالإخضاع الضريبي يتضمن مبلغ الضريبة و آجال الدفع، أو بطريقة عفوية انطلاقا من معرفته بالآجال القانونية للتصريح والدفع كما هو الأمر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات في الجزائر و الرسوم على رقم الأعمال.

4-1-2 الأقساط المقدمة:

يدفع المكلف بمقتضاها أقساط دورية خلال السنة الضريبية على أساس قيمة- الضريبة المستحقة في السنة الماضية، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد تحقيق ربح السنة الجارية. فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه من الضريبة .وإن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها، قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة لموالية.[7]

4-1-3 الدفع من قبل الغير:

تعتبر من أهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تنعدم فرص التهرب الضريبي من قبل المكلف لأنّه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر. كما هو الأمر في تقنية الاقتطاع من المنبع، الذي يعتبر أسلوبا يسهل على مصالح التحصيل العمل ويقلل من إمكانيات التهرب كما تنشأ عنه حالة القبول الطوعي تجاه الضريبة لدى المكلفين كونهم يعتادون أن دخلهم هي تلك الدخول الصافية المخصوم منها مبلغ الضريبة، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى تأسيسات ضريبية غير صحيحة خاصة في المجتمعات التي يغيب فيها التمثيل النقابي القوى الذي يدافع عن حقوق العمال.

تتميز هذه الطريقة بـــ:

- سهولة وسرعة التحصيل؛
- استحالة التهرب من الضريبة، حيث تدفع قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة؛
- لا يشعر المكلف بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها؛
- انخفاض نفقات التحصيل في هذه الطريقة، لأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى أجرا نظير ذلك؛
- يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.

يُعاب على هذه الطريقة أن الشخص الثالث المكلف باقتطاع الضريبة، قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب وأحكامها، مما يؤدي إلى احتمال عدم توفيقه في تفسير هذه الأحكام وفي تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه استقطاعها وتوريدها إلى الخزانة العامة، الأمر الذي قد يؤدي إلى ضياع بعض حقوق الخزانة العامة، أو إلى استقطاع ضريبي يزيد عن ما يجب أن يتحمله المكلف.

4-2 التحصيل الجبري:

(الطريقة غير العادية): يستخدم التحصيل الجبري في حالة امتناع المكلف عن دفع الضريبة بالتحصيل الودي، حيث تستخدم الإدارة الضريبة عدة أساليب تجعل المكلف يدفع الضريبة جبرا ،تطبيقا لمبدأ الحجز على الحساب البنكي وضع اليد على ما للمدين لدى الغير كالاستعانة بالقوة العمومية، الحجز التنفيذي على بعض ممتلكات المكلف و بيعها في المزاد العلني، أو استعمال الإكراه البدني كالحبس، أو تطبيق غرامات مرتفعة، أو حرمان المكلف من استخراج بعض الوثائق أو التصرف في بعض ممتلكاته.

4-3 ضمانات التحصيل:

حتى تضمن الخزينة العمومية تحصيل مستحقاتها وفر لها القانون العديد من الضمانات من أهمها:[8]

- يستوفى الدين الضريبي قبل غيره من الديون لما يتمتع به من حق الامتياز؛ حق النفقة بالنسبة للأطفال القصر والمرأة المطلقة و أجور العمال المستخدمين هذه الأخيرة تكون قبل تحصيل الدين الضريبي؛
- حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين المتأخرين عن سداد الدين الضريبي؛
- قاعدة الدفع ثم الاسترداد، وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي حيث يتوجب على المكلف دفع دين الضريبة قبل الطعن في صحة فرضها أو في مقدارها أو حتى المطالبة باستردادها. والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة؛
- عدم إمكانية إجراء مقاصة.

2-4: الازدواج الضريبي

يعبر الازدواج الضريبي عن فرض ضريبتين أو أكثر من نوع واحد على نفس الوعاء خلال فترة زمنية واحدة، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد. يتحقق الازدواج الضريبي عندما تكون المادة الخاضعة للضريبة تمتاز بالثبات والدورية والانتظام، ويكون أكثر وضوحا في الضرائب المباشرة، وعليه نكون أمام ازدواج ضريبي عندما تتوفر الشروط التالية:

- وحدة الضريبة المفروضة: كون الضرائب المفروضة من نوع واحد؛
- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: كون المكلف القانوني بالضريبة واحد؛
- وحدة المادة الخاضعة للضريبة : كون الضرائب المفروضة على نفس المادة؛
- وحدة الفترة الزمنية: كون فرض الضريبة على نفيس الفترة الزمنية.

يمكن تصنيف الازدواج الضريبي تبعا لمعيارين:

المعيار الأول من حيث القصد: نجد :

أ- الازدواج الضريبي المقصود: يكون الازدواج الضريبي الدولي مقصودا إذا ما اتجهت نية المشرع وإرادته إلى إحداثه، وذلك رغبة منه في تحقيق بعض الأهداف منها: زيادة الحصيلة الضريبية، تحقيق العدالة بزيادة الأعباء على بعض الفئات الاجتماعية .

ب- الازدواج الضريبي غير المقصود: وهو يحدث نتيجة التداخل بين القوانين وعدم وضوحها أو نتيجة سوء توزيع الصلاحيات بين مختلف السلطات (المركزية والمحلية).

المعيار الثاني: من حيث المكان الجغرافي: وفقا لهذا المعيار نميز ما يلي:

أ- الازدواج الضريبي المحلي: ينشأ الازدواج الضريبي المحلي أو" الداخلي "عندما يقع داخل الحدود الجغرافية للدولة، ويعود سبب ذلك إلى تعدد السلطات المالية أو الضريبية " السلطة المركزية والسلطات المحلية "داخل حدود نفس الدولة، بحيث تقوم السلطات بممارسة حقوقها في فرض الضريبية على نفس الوعاء الضريبي، وعلى نفس المكلف، وفي نفس الفترة الزمنية.

ب- الازدواج الضريبي الدولي: يحدث الازدواج الضريبي الدولي عندما يقع خارج الحدود الجغرافية للدولة، نظرا لتطبيق الدول تشريعات وقوانين ضريبية تختلف من دولة إلى أخرى، وكمثال على هذا النوع، قد يقيم شخصا في الجزائر ويملك أسهما وسندات في فرنسا، فتقوم الإدارة المالية في الجزائر بفرض ضريبة على الأسهم والسندات، بصفتها دولة الموطن" التبعية الاجتماعية والسياسية"، وأيضا تقوم فرنسا بفرض ضريبة باعتبارها دولة مصدر الدخل،" التبعية الاقتصادية "أي فرض ضريبة مرتين على نفس الدخل ونفس المدة الزمنية، ويظهر هذا النوع من الازدواج خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، والتي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة.

الهوامش

1 قدي عبد المجيد، مرجع سابق، ص 45.

2 أحمد زهير شامية،خالد خطيب، المالية العامة، در زهوان، عمان، 1997،ص 156.

3 عبد الكريم صادق بركات، يونس احمد البطريق ، المالية العامة، مؤسسة الشباب، جامعة القاهرة، 1979، ص 140.

4 قدي عبد المجيد، مرجع سابق، ص 47.

5 محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر،2003، ص 145

6 محمد عباس محرزي مرجع سابق، ص 146

7 شعباني لطفي، جباية المؤسسة، دروس مع اسئلة و تمارين محلولة، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر،2017، ص 37.

8 محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 160.

المحور الثاني

التقنيات الجبائية وفقا للنظام الجبائي الجزائري

المحاضرة الثالثة: الضريبة الجزافية الوحيدة

استحدثت الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007، وهي ضريبة وحيدة حلت محل النظام الجزافي السابق وهي تعوض كلا من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

1- مجال التطبيق:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا وكذا التعاونيات الحرفية و الصناعات التقليدية الذين لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو ايراداها المهنية خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج). باستثناء:[1]

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي
- أنشطة استيراد السلع وإعادة بيعها على حالها؛
- البيع بالجملة؛
- الانشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات و المؤسسات الصحية الخاصة ومخابر التحليل الطبية؛
- أنشطة الإطعام و الفندقة المصنفة؛
- صانعي و تجار المصنوعات من الذهب والبلاتين؛
- الأشغال العمومية والري والبناء؛

فهذه الأنشطة المستثناة تخضع لأنظمة ضريبية أخرى نتعرف عليها في المحاضرات القادمة

إن طبيعة الأنشطة التجارية أو الحرفية التي يمارسوها الأشخاص الطبيعيون كتجارة التجزئة مثلا أو خدمات الإطعام و النجارة وغيرها لا تسمح لهؤلاء بمسك محاسبة منتظمة و بالتالي أخضعهم المشرع الجزائري للضريبة الجزافية الوحيدة. وهذا لتبسيط النظام الجبائي على صغار المكلفين للتفرغ للمؤسسات والشركات الكبرى التابعة لنظام الربح الحقيقي .

وجدير بالملاحظة أن سقف الإخضاع للضريبة الجزافية الوحيدة يمكن أن يتغير بموجب قوانين المالية تبعا لتغير الظروف الاقتصادية، وقد عرف عدة تغيرات منذ تأسيس هذه الضريبة، فقد كان 30.000.000 دج بموجب قانون المالية لسنة 2016، ثم تم تخفيض سقف الإخضاع إلى 15.000.000 في إطار مراجعة شاملة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2020.

اختيار النظام الحقيقي : يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي (التحول الى الاخضاع للضريبة على الدخل الاجمالي)[2]. بتقديم طلب الاختيار ، ويبلغ هذا الأخير للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي. ويبقى الاختيار ساريا للسنة المذكورة والسنتين المواليتين حيث يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه. (لفترة 03 سنوات)

يمدد الاختيار ضمنيا على فترة ثلاث (3) سنوات، ويكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة. على المكلفين بالضريبة الراغبين في التخلي عن هذا الاختيار تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل أول فبراير من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الاختيار أو تم فيها التمديد ضمنيا.

حالة خاصة : عندما يقوم مكلف بإستغلال في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات، أو دكاكين، أو متاجر أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما، تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف 15.000.000 دج.

في حالة العكس، يمكن للمكلف بالضريبة المعني إختيار الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام الحقيقي. (مسك محاسبة قانونية ومنتظمة)

-الإعفاءات

أ. يستفيد من الإعفاء الدائم :

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق المرسوم تنفيذيّ رقم 428-09 يتضمن تحديد الأحكام الخاصة باكتتاب دفتر الشروط من طرف الحرفيين التقليديين وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا المعفيين من الضريبة الجزافية الوحيدة.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها ؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

غير أن هؤلاء يبقون ملزمين بدفع الحد الأدنى من الضريبة المقدر بـــ 10.000 دج .

ب . يستفيد من الإعفاء المؤقت :

- إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال لفائدة الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة

من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو" الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة[3].

- تمدد هذه المدة إلى ست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم؛
- تمدد هذه المدة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة.
- يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها؛
- غير أن المستثمرين يبقون مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة موافق لنسبة 50 % من المبلغ المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الأنشطة التجارية الصغيرة المنشأة حديثا في المواقع المهيأة من طرف الجماعات المحلية بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط ؛
- أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية وكذا النفايات الأخرى القابلة للتأهيل بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط.

2-تصفية الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

2-1 تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

قبل صدور قانون المالية لسنة 2020 كان تحديد رقم الأعمال يتم من قبل المكلف بموجب تصريح تقديري وآخر تكميلي. غير أن هذا الإجراء تم إلغائه. حاليا ووفقا لما جاء في قانون المالية لسنة 2020 يتم تقدير رقم الأعمال من قبل الإدارة الضريبية.

إذا تبين للإدارة الضريبية بناءا على معلومات مؤسسة قانونا أن رقم أعمال المكلف يفوق 15.000.000 دج، يتم إلغاء الإخضاع للضريبة الجزافية الوحيدة من طرف الإدارة الجبائية وتحويله إلى الإخضاع للنظام الحقيقي (الضريبة على الدخل الإجمالي)

3-وعاء الضريبة الجزافية الوحيدة:

يتمثل وعاء الضريبة الجزافية الوحيدة في رقم الأعمال.

4- معدلات الضريبة : يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:[4]

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع

- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى (مقدمي الخدمات)

فيما يتعلق بمعدل الضريبة الوحيدة المطبق على النشاط المختلط، فإن هذا الأخير يحدد تناسبيا مع رقم الأعمال الموافق لكل نشاط.

لا يمكن ان يقل مبلغ الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعين عن مبلغ 10.000 دج، يجب دفع هذا الحد الادنى بالكامل عند اكتتاب التصريح المؤقت المنصوص عليه في المادة الاولى من قانون الاجراءات الجبائية[5].

5- التخفيضات :

- تخفيض لفائدة النشاطات التجارية الصغيرة المنشأة حديثا في المواقع المهيأة من طرف الجماعات المحلية، وهذا لمدة ثلاث (03) سنوات الأولى للخضوع للضريبة وهذا عقب فترة الإعفاء بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط التي منحت لهم. يُمنح هذا التخفيض كما يلي :
- السنة الأولى من الخضوع للضريبة : تخفيض بـــ 70 % من رقم الأعمال الخاضع؛
- السنة الثانية من الخضوع للضريبة : تخفيض بـــ 50 % من رقم الأعمال الخاضع ؛
- السنة الثالثة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـــ 25 % من رقم الأعمال الخاضع ؛
- تخفيض لفائدة أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المترلية، وكذا النفايات الأخرى القابلة للتأهيل، يُمنح هذا التخفيض كما يلي :
- السنة الثالثة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـــ 70 % من رقم الأعمال الخاضع ؛
- السنة الرابعة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـــ 50 % من رقم الأعمال الخاضع ؛
- السنة الخامسة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـــ 25 % من رقم الأعمال الخاضع ؛

6- طريقة الدفع.

يتم دفع الضريبة الجزافية الوحيدة بإحدى الطريقتين على الخيار:[6]

الدفع الكلي: يمكن للمكلف أن يختار الدفع الكلي للضريبة (100%)في الفترة ما بين 1 إلى 31 جويلية

الدفع الجزئي: - دفع 50 %من المبلغ المستحق في الفترة ما بين 1 إلى 31 جويلية

- دفع 25 %من المبلغ المستحق في الفترة ما بين 1 إلى 15 سبتمبر
- دفع 25 %من المبلغ المستحق في الفترة ما بين 1 إلى 15 ديسمبر .

تمارين للمراجعة

التموين الأول:

حدد النسب المطبقة على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة و الممارسون للأنشطة التالية:

- التجارة بالتجزئة للمواد الغذائية
- مقهى ومطعم
- النقل العمومي للبضائع
- بيع وتصليح الأجهزة الالكترونية
- المخبزة
- سيارة أجرة
- الحلاقة
- ميكانيكي
- النجارة العامة
- بيع الخضر و الفواكه

التمرين الثاني :

قدرت إدارة الضرائب رقم أعمال سنة 2020 لصاحب مطعم بـــ 13.000.000 دج .

- بين الخيارات المتاحة لهذا المكلف، مع تحديد المبالغ، لسداد ما عليه من الدين الضريبي.
- مذا لو تبين لإدارة الضرائب أن رقم أعمال هذا المكلف يبلغ 18.000.000 دج؟

التمرين الثالث:

خلال سنة 2020 قدرت إدارة الضرائب رقم أعمال مكلف خاضع للضريبة الجزافية الوحيدة يمارس عدة أنشطة كما يلي:

- رقم أعمال قدره 7.000.000 دج خاص بنشاط البيع بالتجزئة في المنطقة A؛
- رقم أعمال قدره 9.000.000 دج خاص بنشاط بيع الأجهزة الالكترونية في المنطقة A ؛
- رقم أعمال قدره 2.000.000 دج خاص بنشاط الحدادة في المنطقة B.

المطلوب: حدد مبلغ الضريبية الواجبة الأداء على هذا المكلف.

الهوامش

[1] المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة(ق.ض.م.ر.م)

[2] المادة 282 مكرر2 من ق.ض.م.ر.م

[3] المادة 282 مكرر6 من ق.ض.م.ر.م.

[4] المادة....

[5] المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020.

[6] المادة 365 من ق.ض.م.ر.م

المحاضرة الرابعة: الضريبة على الدخل الإجمالي

تنص المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ق.ض.م.ر.م): تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى IRG وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.

أولا: الإطار العام للضريبة على الدخل الإجمالي

1- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالخصائص التالية:[1]

- ضريبة إجمالية :
- ضريبة سنوية: تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة خلال السنة؛ باستثناء الأجراء الذين يتقاضون أجرا شهريا حيث تقتطع منهم الضريبة شهريا حسب سلم ضريبي شهري؛
- ضريبة وحيدة: بحيث يجمع كل أصناف الدخل الصافي للمكلف، وتفرض عليه ضريبة واحدة؛
- تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط؛ إلا انه عند التطبيق توجد استثناءات سوف نتطرق لها بالتفصيل؛
- ضريبة تصاعدية: حيث تخضع لسلم ضريبي تصاعدي باستثناء تلك الضرائب التي تقتطع من المصدر حيث تخضع لمعدل نسبي ثابت، أو معدل نسبي ثابت محرر من الضريبة؛
- ضريبة تصريحية: تعتمد الإدارة الضريبية في تأسيساتها عل تصريح بالدخل الإجمالي يقدمه المكلف نفسه؛

2- مجال التطبيق

2-1 الأشخاص الخاضعون للضريبة:[2]

- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر؛
- الأشخاص أعضاء شركات الأشخاص: وهم ملاك شركات الأشخاص (شركة التضامن، الشركة ذات التوصية البسيطة)
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية؛ (مثل الشركات المدنية التوثيق التي تؤسس بين مجموعة من الموثقين لممارسة مهنة التوثيق، وكذلك الشركات المدنية للمحاماة)
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.

يفهم من هذا أن شركات الأشخاص والشركات المدنية لا تخضع للضريبة كشركة، بل يخضع أصحابها بصفة شخصية على حصتهم من الأرباح تناسبيا مع حصصهم فيها.

2-2 المداخيل الخاضعة للضريبة

حدد المشرع الجزائري سبعة (07) أصناف تكون خاضعة للضريبة عل الدخل الإجمالي وهي:[3]

1. الأرباح المهنية BP؛
2. أرباح المهن غير التجاريةBNC ؛
3. المداخيل الفلاحية RA؛
4. المداخيل العقارية الناتجة عن تأجير الملكيات المبنية و غير المبنيةRL ؛
5. ريوع رؤوس الأموال المنقولةRCVM ؛
6. الرواتب والأجور Traitements et salaires ،
7. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنيةI.S.Pv.C .

3-الأساس الخاضع للضريبة

يحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخيل الصافية الفئوية (باستثناء تلك المتعلقة بالضريبة المفروضة بمعدل محرر) والأعباء القابلة للخصم التالية:[4]

- فوائد القروض والديون المبرمة لأغراض مهنية وكذا تلك التي تم إبرامها قصد اقتناء أو بناء مسكن؛
- اشتراكات التامين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المكتتبة شخصيا؛
- نفقات الإطعام؛
- بوليصة التامين المبرمة من طرف المالك المؤجر.

4-سعر الضريبة:

القاعدة العامة أن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على مجموع الدخل المحصل من قبل المكلف وفق الجدول التصاعدي، غير أن المشرع الجزائري استثنى بعض أصناف الدخل من الخضوع لهذا الجدول وأخضعها لمعدل نسبي ثابت (يسمى معدل محرر من الضريبة) .

ملاحظة: وفي المحاضرات اللاحقة سنتطرق لكل صنف من أصناف الدخل و نبين ما إذا كان يخضع للجدول التصاعدي أم لمعدل محرر من الضريبة.

الجدول التصاعدي: تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي السنوي التالي:[5]

القسط	نسبة
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 إلى 360.000	%20
360.001 إلى 1.440.000	%30
يفوق 1.440.000	%35

5- مراحل حساب الضريبة

- حساب الدخل الإجمالي الخام الذي يتكون من مجموع المداخيل الصنفية الصافية الخاضعة للجدول التصاعدي.
- حساب الدخل الإجمالي الصافي: بعد خصم الأعباء المحددة قانونيا؛ (المشار إليها في المادة 85)
- حساب الضريبة الخام : من خلال الجدول التصاعدي؛
- حساب الضريبة الصافية: نحصل عليها بعد خصم:
- القرض الضريبي الذي يمنح لأصحاب المداخيل التي خضعت لاقتطاع من المصدر؛ (سنتطرق له لاحقا)

6-أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

كما مر معنا حدد المشرع الجزائري سبعة (07) أصناف تكون خاضعة للضريبة عل الدخل الإجمالي وهي:

- الأرباح المهنية؛
- أرباح المهن غير التجارية
- المداخيل الفلاحية؛
- المداخيل العقارية الناتجة عن تأجير الملكيات المبنية و غير المبنية
- ريوع رؤوس الأموال المنقولة؛
- الرواتب والأجور،
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

ثانيا: كيفية إخضاع المداخيل الصنفية

سنتطرق فيما يلي إلى كيفية إخضاع الدخل المتأتي من كل صنف من أصناف الدخل

1-صنف الأرباح المهنية

1-1 المداخيل الخاضعة للضريبة

تعتبر أرباحا مهنية، وتكون خاضعة للضريبة، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية[6].

للتوضيح فإن الأرباح المهنية تخص الأرباح التي يحصل عليها الشركاء في شركات الأشخاص تناسبيا مع حصصهم، وكذلك المداخيل التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون الذين يفوق رقم أعمالهم 15.000.000دج حيث يتحولوا من الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة إلى الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية. (ضمن مجال نظام الربح الحقيقي)

كما تعد أرباحا مهنية الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:

- يقومون بعمليات الوساطة من اجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها
- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار،ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم،بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم
- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا
- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية
- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا
- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو المماح
- المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين،الربابنة الصيادين مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.

1-2الإعفاءات

أ- **يستفيد من الإعفاء الدائم** : الأشخاص الذين يقل دخلهم الصافي الإجمالي أو يساوي الحد الأدنى الضريبي المحدد في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته

ب-**يستفيد من الإعفاء لمدة عشر 10 سنوات** الحرفيون التقليديون والممارسون لنشاط حرفي فني؛

ج-**يستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث 03 سنوات** الأنشطة التي تقوم بها الشباب المقاول في إطار أنظمة "الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب"أو "الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني للتامين على البطالة " وهذا ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال

- تحدد مدة الإعفاء بست06 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها
- وتمدد هذه الفترة بسنتين 02 عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث 03 عمال على الأقل لمدة غير محددة
- يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشاة،سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد
- عندما تكون الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو "الصندوق الوطني للتامين على البطالة" ،منشاة في منطقة تستفيد من إعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب" فان فترة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي تحدد ب 10 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال

3-1 كيفية تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة [7]

يطبق النظام الحقيقي بالضرورة على المكلفون بالضريبة حيث تنص المادة 17 من ق ض م رم: يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا

الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي الذي يساوي الفرق بين المداخيل المقبوضة من طرف المكلف بالضريبة والأعباء التي يتحملها هذا الأخير.

ملاحظة هامة: تتحدد الأرباح المهنية الخاضعة للضريبة بنفس القواعد الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات، حيث أن المشرع الجزائري وحد في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بين قواعد تحديد الربح الخاضع للضريبة سواء الربح المحقق من قبل شركات الأموال والخاضع للضريبة على أرباح الشركات

أو الربح المحقق من شركات الأشخاص الذي يخضع بشكل مستقل للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية. لذلك سنؤجل شرح هذه القواعد إلى المحاضرة الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.

1-4 المعدلات المطبقة:

يخضع الربح المحقق من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المشار إليه سابقا:

1-5كيفيات دفع الضريبة:

يخضع الربح الخاضع للضريبة لنظام الدفع للتسبيقات على الحساب، يتم تسديد التسبيقات على الحساب خلال الآجال التالية:[8]

- التسبيقة الأولى بين 20 فيفري و 20 مارس من السنة "ن"
- التسبيقة الثانية بين 20 ماي و 20 جوان من السنة "ن"
- يعد متبقي التصفية مفروضا في اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يلي شهر إدراج الجدول في التحصيل.
- يساوي مبلغ كل تسبيقة 30 % من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة برسمها.

1-6 الالتزامات الجبائية

1-6-1 الالتتزامات التصريحية:[9]

التصريح بالوجود:يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي/الأرباح المهنية (النظام الحقيقي) أن يكتتبوا لدى مفتشية الضرائب التابعين لها خلال 30 ثلاثين يوما انطلاقا من بداية نشاطهم الفعلي تصريحا بالوجود.

أ- **التصريح الشهري** :يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي أن يكتتبوا في ال20 يوما الأولى التي تلي الشهر المدني،تصريح (سلسلة G50) لدى قباضة الضرائب التي يتواجد بها نشاطهم لتسديد الحقوق الفورية IRG،TVA ، TAP.

ملاحظة:يجب إرسال كشف رقم الأعمال G50 وبيانات الممونين إلى الإدارة الجبائية بما فيها الدعامة الالكترونية(DGE)

ب-التصريح الخاص:يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي أن يكتتبوا على الأكثر 30 افريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة،يقدم إلى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب لمكان تواجد النشاط، يجب أن يتضمن التصريح الوثائق والمؤشرات التالية:

- ميزانية جبائية
- مستخرجات حسابات العمليات المحاسبية
- ملخص حساب النتائج
- كشف عن طبيعة المصاريف العامة والاهتلاكات و المؤونات
- جدول النتائج
- كشف التسديدات فيما يخص الرسم على النشاط المهني
- جدول يتضمن تأشير تخصيص لكل من السيارات السياحية المبينة في أصول الميزانية

ج-التصريح الشامل: يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي قبل الثلاثين (30) افريل من كل سنة تصريح بالدخل الإجمالي GN°1 تقدم نموذجه الإدارة الجبائية ،يسلم إلى مفتشية الضرائب لمكان تواجد النشاط.

16-2 الالتزامات المحاسبية:يتعين على المكلفين بالضريبة للنظام الحقيقي،مسك محاسبة منتظمة طبقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.(المواد 9،10،11 من القانون التجاري)

2-صنف أرباح المهن غير التجارية

يتعلق الأمر بأرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر والتي هي مصدر كسب ولا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح. ويتعلق الامر اساسا بأصحاب المهن غير التجارية الذين يفوق رقم اعمالهم 15.000.000دج.

علما أنه إذا كان رقم اعمالهم أقل من 15.000.000 فإنهم يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.

2-1 أصناف المهن الحرة[10]

- صنف المهن الطبية: يتعلق الأمر بأصحاب المهن الطبية الذين يرتكز نشاطهم الرئيسي أساسا على تقديم العلاجات الطبية وشبه الطبية ومنهم على وجه الخصوص:
- الجراحون الأطباء؛ القابلات؛ أطباء الأسنان؛ البياطرة.
- صنف المهن القضائية: تضم هذه الفئة أصحاب المهن الذين ترتبط أنشطتهم و خدماتهم بالجهاز القضائي ويتعلق الأمر، على وجه الخصوص ب: المحامين ؛ المدافعين القضائيين ؛ المترجمين ؛

- صنف الوظائف والدواوين: تضم هذه الفئة الوظائف الذين تتعلق أنشطتهم وخدماتهم بتحرير العقود الرسمية وتنفيذ قرارات العدالة، ونجد على وجه الخصوص ضمن أصحاب هذه الأنشطة: الموثقين ؛المحضرين القضائيين؛ محافظي البيع بالمزايدة؛
- صنف التقنيين: تخص هذه الفئة أصحاب المهن الذين يكتسي نشاطهم طابعا تقنيا مثل: خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين؛ المهندسين المعماريين ؛الأعوان التجاريين ؛المصورين ؛وكلاء التأمين والمؤمنين الأحرار؛ المستشارين القانونيين والجنائيين ؛الوكلاء والممثلين المستقبلين.

2-2 تحديد الربح الخاضع للضريبة:

يتكون الربح الخاضع للضريبة من فائض الإيرادات الكلية على النفقات الكلية المترتبة على ممارسة المهنة

الربح الخاضع للضريبة = مجموع المقبوضات المتاتية من ممارسة المهنة – مجموع التكاليف المترتبة عن ممارسة المهنة

تتمثل التكاليف القابلة للحسم أساسا في:

- إيجار المحلات المهنية؛
- الضرائب والرسوم التي يتحملها المكلف بصفة نهائية؛
- الاهتلاكات المطبقة بصفة قانونية.

2-3 نظام فرض الضريبة

تخضع أرباح المهن غير التجارية لنظام الربح الحقيقي، حيث يتوجب على المكلفين الخاضعين لهذا النظام أن يقدموا تصريحا لإدارة الضرائب قبل 30 افريل من كل سنة تصريحا يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي مدعما بكل الوثائق اللازمة، كما يتوجب عليهم مسك محاسبة منتظمة.

2-4 معدل الضريبة

تخضع هذه المداخيل إلى الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 ق.ض.م.ر.م المذكور سابقا.

3-صنف المداخيل الإيجارية

تخضع المداخيل المتأتية من الإيجار المدني لأملاك عقارية ذات استعمال سكني،للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة: [11]

- 07 % محررة من الضريبة وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي،بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي؛
- 10% محررة من الضريبة وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي،بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفرديّ؛
- 15 % محررة من الضريبة وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي،بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني،كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع شركات تخضع إيرادات كراء قاعات الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك إلى دفع تلقائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة % 15 محررة من الضريبة.

4-صنف ريوع رؤوس الأموال المنقولة

تتكون ريوع رؤوس الأموال المنقولة من فئتين:

4-1 منتوجات الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها :[12]

تعتبر مداخيل خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي / صنف مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، مجمل مداخيل الأسهم والحصص الاجتماعية والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها أساسا :

- شركات الأسهم ؛
- الشركات ذات المسؤولة المحدودة ؛
- الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم ؛
- شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

المعدلات المطبقة : يُطبق إقتطاع من المصدر بمعدل 15 % محرر من الضريبة على المداخيل الموزعة:[13]

- على الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالجزائر ؛
- على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين بالجزائر ؛
- على الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى.

مثال: شركة ذات أسهم قامت بتوزيع أرباح على الشركاء بمقدار 100 دج لكل سهم. بموجب القانون يجب على الشركة أن تقتطع مبلغ الضريبة (15%) وتدفع الأرباح صافية إلى الشركاء

وبالتالي : 100 X15% = 15 دج

100-10 =90 دج

يتوجب على المؤسسة أن تدفع للشركاء 90 دج على كل سهم وتدفع إلى إدارة الضرائب 10 دج.

4-2 إيرادات الديون والودائع والكفالات[14]

تعتبر مداخيل الديون والودائع والكفالات وبالتالي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي / صنف مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، حواصل الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى من:

- الديون الرهنية الممتازة منها والعادية وكذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض؛
- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، مهما كان المودِع ومهما كان تخصيص الوديعة؛
- الكفالات نقدا ؛
- الحسابات الجارية ؛
- سندات الصندوق.

المعدلات المطبقة:

- اقتطاع من المصدر بمعدل 10 % على مداخيل الديون والودائع و الكفالات؛
- يمنح الاقتطاع من المصدر المطبق على مداخيل الديون والإيداعات و الرهون القانون للمستفيدين منها الحق في قرض ضريبي يساوي مبلغه مبلغ هذا الاقتطاع، بناء على الدخل الصادر عن طريق الجدول.

5- صنف الرواتب والأجور[15]

- يتكون الراتب الخاضع للضريبة من الأجر الأساسي ومجموع المنح و العلاوات الخاضعة للضريبة بعد خصم اشتراكات الضمان الاجتماعي
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين تخضع لمعدل 10 % .
- تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين،لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا ،
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء ،نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة،وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري دون تطبيق تخفيض

- يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي،إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري ، عندما يتجاوز مبلغها السنوي 2.000.000 دج
- تخضع الأجور الموظفين التقنيين والمؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية المشغلين من طرف المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر:جدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.

تخضع الرواتب والاجور للاقتطاع من المصدر، وتحسب وفق الجدول التصاعدي السابق بيانه مع تطبيق اعفاءات وتخفيضات لفائدة بعض المداخيل . وهي:

- تستفيد المداخيل من تخفيض قدره 40 % من مبلغ الضريبة شريطة ألا يقل عن 1000دج ولا يتجاوز 1500دج شهريا
- تستفيد المداخيل التي لا تتعدى مبلغ 30.000دج من اعفاء كامل من الضريبة على الدخل الاجمالي.
- تستفيد المداخيل التي تفوق مبلغ 30.000 دج و تقل عن 35.000 دج من تخفيض اضافي ويتم تحديد الضريبة على الدخل الاجمالي المستحقة وفقا للصيغة الآتية:[16]

ض.د.إ = ض.د.إ وفقا للتخفيض الاول x (8/3)- (20.000/3) .

وعلاوة على ذلك تستفيد المداخيل التي تفوق 30.000دج و تقل عن 40.000 دج التي يتقاضاها العمال المعوقون حركيا او عقليا أو المكفوفون والصم البكم من تخفيض اضافي على الا يتراكم مع التخفيض الثاني المشار اليه اعلاه يتم تحديد الضريبة على الدخل الاجمالي لهذه الفئة وفقا للصيغة الآتية:

ض.د.إ = ض.د.إ وفقل للتخفيض الاول x (5/3) –(12500/3)

6- صنف فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية[17]

تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية لضريبة بنسبة 05 % محررة من الضريبة. يسدد مبلغ الدفع التلقائي من طرف المستفيدون من الإيرادات المتنازلون أو البائعون لدى قابض الضرائب المختص إقليميا قبل العشرين 20 يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم أثناءه انعقاد جلسة إبرام العقد وتحصيل المبالغ.

تمارين للمراجعة

التمرين الأول:

حقق مكلف خاضع للضريبة على الدخل الاجمالي (النظام الحقيقي) سنة 2019 المداخيل التالية:

- أرباح متأتية من نشاط صناعي : 310.000دج
- أرباح متأتية من نشاط تجاري: 210.000 دج

تحمل اشتراك الضمان الاجتماعي بمبلغ 60.000دج

المطلوب: احسب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المترتبة في ذمة هذا المكلف.

التمرين الثاني:

سجلت مؤسسة ذات الشخصية الطبيعية في حساباتها لسنة 2019 المبالغ التالية:

- مبيعات : 35.800.000 دج - خدمات مقدمة 75.000دج - إنتاج مخزن 300.000 دج - خدمات مستلمة 510.000دج
- مصاريف المستخدمين:1.550.000دج – ضرائب ورسوم 80.000دج (منها 15.000 دج غرامات جبائية)
- مواد ولوازم مستهلكة: 11.950.000دج- مصاريف مالية 23.000دج- مصاريف الكهرباء 120.000- اهتلاكات 140.000دج
- دفعت تعويض لأحد الزبائن بموجب حكم قضائي 25.000دج- مصاريف إيجار 50.000 (منها 12.000متعلقة بمحلات غير مستغلة)
- مصاريف الصيانة 40.000 منها 10.000 متعلقة بسيارة سياحية خاصة بصاحب المؤسسة.

اكتتب صاحب المؤسسة اشتراك تامين التقاعد بمبلغ 125.000دج.

المطلوب:

- حدد النظام الجبائي الذي تخضع له أرباح المؤسسة، برر ذلك؛
- حساب الربح المحاسبي والربح الجبائي لسنة2019 الخاص بالمؤسسة.
- أحسب مبلغ الضريبة المترتبة في ذمة صاحب المؤسسة.

التمرين الثالث:

أحمد وعلى شريكين في شركة تضامن بنسبة 50% لكل منهما، حققت هذه الشركة ربحا جبائيا قدره 1.700.000 دج سنة 2019، تم توزيعه على الشريكين.

الشريك الأول حقق بالإضافة إلى ذلك (في نفس السنة) المداخيل التالية:

- تحصل على حصته من الأرباح لقاء أسهم يملكها في شركة مساهمة قدرها: 185.000 دج؛
- تحصل على مبلغ 14.500 دج يمثل فوائد ودائع بنكية (مبلغ صافي).

كما تحمل التكاليف التالية:

- إشتراك التامين على التقاعد والشيخوخة: 14.000 دج
- فوائد قرض بنكي لإقتناء مسكن: 21.000دج.

الشريك الثاني: حقق بالإضافة إلى ذلك (في نفس السنة) المداخيل التالية:

- إيرادات نشاط تجاري قدرها 1.500.000دج.
- مقابل إيجار محلات تجارية قدره: 150.000 دج.
- كما تحمل اشتراك التأمين على التقاعد بمبلغ 21.000 دج.

المطلوب: - حدد المبلغ الإجمالي للضرائب التي تحملها كل شريك لسنة 2019.

-إذا علمت أن كل شريك كان دفع تسبيقين بمقدار 100.000 لكل تسبيق، احسب رصيد التصفية لكل شريك.

- احسب مقدار التسبيقات لسنة 2020 لكل شريك.

الهوامش

1 شعباني للطفي، مرجع سابق، ص 76
2 المادة7 من ق.ض.م.ر.م.
3 المادة 2 ق.ض.م.ر.م
4 المواد من 85الى 89 ق.ض.م.ر.م.
5 المادة 104 من ق.ض.ر.م.
6 المواد من 11 إلى 21 ق.ض.م.ر.م
7 المادة 141 ق .ض.م.ر.م
8 المادة 355 ق.ض.م.ر.م
9 المواد من 99الى 103 من ق.ض.م.ر.م
10 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، جباية المهن الحرة، 2018.
11 المادة 42 من ق.ض.م.ر.م
12 المداة 45 ق.ض.م.ر.م
13 المادة 104 ق.ض.م.ر.م
14 المداة 46 ق.ض.م.ر.م
15 المواد من 66 الى 73 ق.ض.م.ر.م
16 المادة 9من قانون المالية التكميلي لسنة 2020
17 المواد من 77 إلى 80 ق.ض.م.ر.م

المحاضرة الخامسة: الضريبة على أرباح الشركات

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 ، أين حددت التقنية ومجالات التطبيق، كما نصت المادة 135 من ق ض م و الرسوم المماثلة على أن " : تؤسس ضريبة على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".

1- خصائص الضريبة على أرباح الشركات

تتميز الضريبة على أرباح الشركات بالخصائص التالية

- **نسبية** لأنها تفرض وفق نسب ثابتة،
- **وحيدة** حيث تخضع أرباح الشركات لضريبة واحدة،
- **سنوية** تدفع مرة واحدة في السنة،
- **إقليمية** تدفع على الأرباح المحققة في الجزائر،
- **مباشرة** تفرض مباشرة على الأرباح عند تكوينها
- **تصريحية**، حيث يتوجب على المكلفين تقديم تصريح بالأرباح المحققة.

2- مجال التطبيق: [1]

2-1: الشركات التي تخضع إجباريا إلى الضريبة على أرباح الشركات هي : شركات الأسهم؛ شركات التوصية بالأسهم؛ شركات ذات المسؤولية المحدودة؛ المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد ؛ المؤسسات العمومية الاقتصادية؛ المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

2-2 الشركات الخاضعة حسب الاختيار هي: شركات التضامن؛ شركات التوصية البسيطة؛ شركات المساهمة ؛ الشركات المدنية.

يجب أن يرفق طلب الاختيار بتصريح الضريبة على أرباح الشركات. ولا يمكن التراجع عن هذا الاختيار مدى حياة الشركة. (99 سنة)

يجب بداية على الطالب أن يدرك أن المشرع الجزائري ميز بين نوعين من الشركات، شركات الأشخاص و شركات الأموال .

أ- شركات الأشخاص: (الشخصية الطبيعية)

لا تتمتع شركات الأشخاص بالذمة المالية المستقلة عن الذمة المالية لأعضاء الشركة، لهذا لا تخضع أرباحها باسم الشركة، بل باسم أعضاء الشركة بصفة مستقلة كل حسب حصته. لذلك فإن أرباح شركات الأشخاص توزع على الشركاء و على كل شريك أن يصرح بحصته بشكل مستقل ويدفع الضريبة في نمط **الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية** لأنه شخص طبيعي. غير انه يمكن شركات الأشخاص أن تخضع للضريبة على أرباح الشركات اختياريا.

ب- شركات الأموال: (الشخصية المعنوية)

تتمتع شركات الأموال بالذمة المالية المستقلة عن الذمة المالية للشركاء و بالتالي تخضع أرباحها **للضريبة على أرباح الشركات** باسم الشركة، أي أن الشركة تدفع الضريبة أولا، والباقي بعد دفع الضريبة هو الربح الصافي القابل للتوزيع على الشركاء.

إلا أن المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وَحّد بين قواعد تحديد الربح الخاضع للضريبة سواء الربح المحقق من قبل شركات الأموال والخاضع للضريبة على أرباح الشركات أو الربح المحقق من شركات الأشخاص الذي يخضع بشكل مستقل للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية.

2-3الإعفاءات المؤقتة الممنوحة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات :[2]

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها. وتمدد هذه الفترة بسنتين (2)عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي. لا يمنح هذا الإعفاء إلا للمؤسسات التي تتعهد بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات.

- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات إبتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

3- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة

كما أشرنا سابقا أن المشرع الجزائري وَحّد بين قواعد تحديد الربح الخاضع للضريبة سواء الربح المحقق من قبل شركات الأموال والخاضع للضريبة على أرباح الشركات أو الربح المحقق من شركات الأشخاص الذي يخضع بشكل مستقل للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية. لذلك فإن ما سنوضحه في هذا الجزء ينطبق على أرباح شركات الأموال و أرباح شركات الأشخاص.

من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة يجب التمييز بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، حيث يحدد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من النتيجة المحاسبية للمؤسسة بعد أن تجرى عليها تصحيحات شبه محاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار للقواعد الجبائية الخاصة، مما يؤدي إلى حساب النتيجة الجبائية أي أن **وعاء الضريبة هو النتيجة الجبائية** و ليست النتيجة المحاسبية.

تظهر هذه التصحيحات في جدول "تحديد النتيجة الجبائية" الذي يجب إرفاقه بالتصريح السنوي للنتائج. يمكن أن تكون هذه التصحيحات إيجابية أو سلبية.

النتيجة المحاسبية = مجموع الإيرادات – مجموع الأعباء

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية ± التعديلات

أو

النتيجة الجبائية= النتيجة المحاسبية+ الاستردادات(التصحيحات الايجابية) –التخفيضات(التصحيحات السلبية)

أو

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للحسم – الإيرادات غير الخاضعة للضريبة

أو

النتيجة الجبائية = الإيرادات الخاضعة للضريبة - الأعباء القابلة للحسم

في حالة عجز جبائي، لا تخضع الشركة للضريبة، ويُنسب العجز (ببعض الشروط) إلى أرباح جبائية أخرى (مستقبلية أو ماضية).

وبالتالي من أجل تحديد النتيجة الجبائية يجب التمييز بين الأعباء القابلة للحسم جبائيا و غير القابلة للحسم جبائيا، وكذا الإيرادات الخاضعة للضريبة و غير الخاضعة للضريبة.

3-1الأعباء القابلة للخصم لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:[3]

سمح التشريع الجبائي بخصم بعض الأعباء عند تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة،ويتعلق الأمر ب:المصاريف العامة كالمشتريات و أعباء المستخدمين و مبالغ أجور الكراء والأعباء الإيجارية مصاريف الصيانة وغيرها ،المصاريف المالية،مختلف المصاريف مختلف مصاريف التسيير، مصاريف المكتب، البريد والمواصلات، الإشهار ، التنقلات وغيرها؛ ،الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني،الاهتلاكات ،المؤونات.

غير أن المشرع الجزائري وضع شروطا يجب توفرها لاعتبار هذه الأعباء قابلة للحسم ، وأي تكلفة لا تتوفر فيها أحد هذه الشروط يجب إعادة إدماجها ضمن النتيجة الجبائية (باعتبارها من التصحيحيات الايجابية)

3-1-1 الشروط العامة لخصم الأعباء:

يجب أن تستوفي الأعباء القابلة للخصم الشروط التالية:[4]

-أن تكون مدفوعة في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها؛

-أن توافق عبء فعلي وتكون مدعومة بالوثائق الثبوتية ؛

-أن تفسر تخفيض في الأصول الصافية؛

-أن تكون محتواة في أعباء السنة المالية التي دفعت خلالها.

3-1-2 حالات خاصة قابلة للخصم

كما توجد بعض التكاليف وضع لها المشرع شروطا خاصة وهي:

أ- **المبالغ المخصصة للإشهار المالي** والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، يمكن خصمها شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/ أو الطبيعيين وفي حد أقصاه عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج).[5]

ب- **مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني:** تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (100.000.000دج) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

ت- **الإعانات والتبرعات العينية أو النقدية** الممنوحة ذات الطابع الإنساني المقدمة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره مليون دينار (1.000.000 دج).

ث- **المؤونات:** يجب استخدامها في غضون 3 سنوات من سنة تأسيسها، فإن وجدت مؤونة تجاوزت 3 سنوات يجب اعتبارها غير قابلة للحسم.

ج- **الاهتلاكات :** تمثل الاهتلاكات إثبات إنقاص قيمة الاستثمارات التي تسمح بإعادة تشكيل الأموال المستثمرة. تخضع خصم هذه الاهتلاكات للشروط التالية:

- يجب أن تحتوي الاهتلاكات على عناصر الأصول المثبتة الخاضعة لإنقاص القيمة بفعل استعمال الوقت والتغيير التقني وغيره من الأسباب.
- يجب أن تكون الاهتلاكات موافقة أساسا لإنقاص القيمة الفعلي الذي يلحق العناصر التي سيتم إهتلاكها (السجلات الحسابية) ؛
- تحسب الاهتلاكات كل سنة بحيث يسمح مبلغها المتراكم بإعادة تشكيل سعر كلفة التثبيت القابل للاستهلاك عند انقضاء المدة العادية للاستعمال.

ملاحظة :

- تحدد قاعدة حساب سنوات الاهتلاك القابلة للخصم بالنسبة للسيارات السياحية، بقيمة شراء موحدة قدرها 1.000.000 دج. لا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها.
- تسجل الأملاك المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية.

يعني هذا أن السيارات مهما كانت تكلفة شرائها فإننا نعتبرها من الناحية الجبائية على ان تكلفتها 1.000.000 وبالتالي نجد قسط اهتلاك محاسبي (المقيد في المحاسبة وفق القواعد المحاسبية ، وقسط اهتلاك جبائي يفرضه قانون الضرائب، وفي هذه الحالة فإن الفرق بين القسطين يعتبر تكلفة غير قابلة للحسم يجب إعادة إدماجها في النتيجة الجبائية

مثال:

اشترت مؤسسة سيارة سياحية بقيمة 2.500.000دج تمتلك على خمس سنوات، في هذه الحالة نجد:

- قسط الاهتلاك المحاسبي هو 5/2.500.000 = 50.000 دج وهذا هو المبلغ المقيد في المحاسبة؛
- قسط الاهتلاك الجبائي هو: 5/1.000.000 = 20.000 دج وهذا هو الحد الأقصى القابل للحسم

أي ان المؤسسة طبقت اهتلاكا قدره 50.000 دج بينما القانون الضريبي يفرض عليها اهتلاكا في حدود 20.000 دج وبالتالي فالفرق (50.000-20.000 =30.000 دج) يعبر تكلفة غير قابلة للحسم يجب إعادة إدراجه في النتيجة الجبائية .

فإذا كانت النتيجة المحاسبية للمؤسسة 800.000. دج فإن:

النتيجة الجبائية = 800.000 + 30.000 = 830.000 دج

ح- **الضرائب والرسوم :** إن الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة على عاتق الشركة تمنح الحق في الخصم باستثناء الضريبة على أرباح الشركات. يجب أن تكون هذه الضرائب مخصومة من نواتج السنة المالية التي تم خلالها تحصيلها أو أصبحت مستحقة الدفع (الرسم العقاري، الرسم على النشاط المهني، رسم التطهير).

خ- **تأجيل العجز:** يعتبر العجز المسجل خلال السنة المالية على أنه من عبئه يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية. وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، وبعد ذلك يتم فقدانه.

مثال :

يمكن تأجيل العجز المسجل خلال السنة المالية 2008 إلى السنة المالية 2009، وإن اقتضى الأمر، إلى السنوات المالية 2009، 2010، 2011، 2012.

في حالة وجود عدة حالات عجز متتالية، يجب تأجيل حالات العجز الأكثر قدما، ويتم التأجيل حالة بحالة ولا يمكن إعتبار مجموع حالات العجز كتلة واحدة، وذلك بغية إظهار حالات العجز التي مسها أجل التأجيل.

كما يمكن أيضا تخفيض :

- فيما يخص الشركات التعاونية الإستهلاكية، الأرباح الإضافية المتأتية من عمليات تمت مع الشركاء ووزعت عليهم حسب حصة الطلب التي قدمها كل واحد منهم ؛
- فيما يخص الشركات التعاونية العمالية للإنتاج، جزء الأرباح الصافية الموزع على العمال ضمن الشروط التي أقرها التنظيم المعمول به ؛
- فيما يخص البنوك الوطنية، المبالغ المدفوعة تسديدا للتسبيقات التي منحتها الدولة.

3-1-3 الأعباء غير القابلة للخصم :

لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الصافي الجبائي، الأعباء التالية :[6]

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للإستغلال ؛
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج؛
- الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره مليون دينار (1.000.000 دج)؛
- مصاريف حفلات الإستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛
- المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها؛
- المنتجات الخاضة للضريبة "إيرادات الاستغلال"؛
- تتضمن أساسا المنتجات التي سيتم اعتمادها لحساب الأرباح الخاضعة للضريبة؛
- المبيعات والحواصل المتأتية من الأشغال وأداء الخدمات.

3-2 الايرادات المعتمدة لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:

تتضمن المداخيل المعتمدة لحساب الأرباح الخاضعة للضريبة بشكل أساسي على ما يلي:

- المبيعات والمداخيل المتأتية من الأشغال وتقديم الخدمات؛
- الإعانات؛
- مختلف المداخيل؛

وبالتالي فإن كل الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون خاضعة للضريبة ، غير أن المشرع أعفى بشكل جزئي فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأصول من الضريبة بالكيفية التالية:

- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70 % من الربح الخاضع للضريبة؛ أي 70 %من فائض القيمة يخضع للضريبة و يعفى من الضريبة 30 % من فائض القيمة[7].
- وإذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد يحسب مبلغها في حدود 35 %. أي 35 %من فائض القيمة يخضع للضريبة و يعفى من الضريبة 65 % من فائض القيمة.

و الجزء غير الخاضع للضريبة يخفض من النتيجة الجبائية

فائض القيمة = سعر التنازل عن الأصل – القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ التنازل

- فائض القيمة قصير الأجل، هو فائض القيمة الناتج من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ ثلاث (3) سنوات أو أقل.
- أما فوائض القيم الطويلة الأجل فهي تلك التي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث (3) سنوات.

مثال:

تنازلت مؤسسة خلال السنة المالية "ن" عن أصل إنتاجي بسعر 50.000 دج علما أن قيمته المحاسبية الصافية في تاريخ التنازل بلغت 30.000 دج وأن المؤسسة اكتسبت هذا الأصل قبل 3سنوات و شهر. وأن النتيجة المحاسبية للسنة "ن" بلغت 350.000 دج. احسب النتيجة الجبائية

- نلاحظ أن المؤسسة احتفظت بهذا الأصل لمدة فاقت 3 سنوات وبالتالي يعتبر فائض قيمة قصير الأجل. (3 سنوات تماما يعتبر قصير الأجل، 3 سنوات ويوم يعتبر طويل الأجل)
- فائض القيمة = 50.000-30.000 =20.000 دج
- الجزء غير الخاضع للضريبة = 20.000 x 0.65 = 13.000ج

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للحسم – الإيرادات غير الخاضعة للضريبة

النتيجة المحاسبية = 350.000 + 00 (لا توجد) – 13.000 = 337.000 دج

4- معدلات الضريبة على ارباح الشركات

وضع المشرع الجزائري 3 معدلات للضريبة على ارباح الشركات وهي :[8]

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

بالنسبة للأنشطة المختلطة:

في حالة المؤسسات التي تمارس أنشطة مختلطة، يتوجب على المؤسسات مسك محاسبة منفصلة لكل نشاط (المحاسبة المنفصلة لا تعني محاسبتين) بحيث يمكن تحديد رقم الأعمال و التكاليف الخاصة بكل نشاط وبالتالي معرفة نتيجة كل نشاط. وفي حالة عدم مسك محاسبتين منفصلتين يطبق المعدل الأعلى على كافة النشاط.

غير أن الإشكال يطرح فيما يتعلق بالتكاليف المشتركة غير المباشرة التي لا يمكن تمييزها من خلال المحاسبة كالتكاليف الإدارية و تكاليف الكهرباء مثلا أو غيرها. في هذه الحالة نميز بين حالتين:

- **في حالة وجود محاسبة تحليلية:** بالنسبة للمؤسسات التي تمسك محاسبة تحليلية فإنه تيم الاعتماد على مؤشرات المحاسبة التحليلة لتحديد نسبة الاعباء المشتركة التي تربط بكل نشاط .
- **في حالة عدم وجود محاسبة تحليلة:** يتم ربط الاعباء المشتركة تناسبيا مع رقم الاعمال الخاص بكل نشاط.

5-كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات :

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

يتضمن نظام الدفع التلقائي ثلاثة أقساط وقتية والتي يجب تسديدها خلال نفس السنة المالية ويجب دفع متبقى التصفية بعد اختتام السنة المالية. تسدد الأقساط خلال الآجال التالية :[9]

- التسبيق الأول : من 20 فيفري إلى 20 مارس السنة "ن" ؛
- التسبيق الثاني : من 20 ماي إلى 20 جوان السنة "ن" ؛
- التسبيق الثالث : من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر السنة "ن"
- رصيد التصفية : خلال أجل أقصاه 30 أفريل من السنة "ن+1"

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

يساوي مبلغ كل تسبيقة 30%(قسط) من ضريبة السنة الماضية (آخر ضريبة فرضت)

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

متبقى التصفية:(رصيد التصفية)متبقي التصفية هو الفرق بين الضريبة الواجبة الدفع ومبلغ التسبيقات التي دفعت

رصيد التصفية للسنة "ن" = ضريبة السنة "ن" - مجموع التسبيقات الخاصة بالسنة "ن"

مثال01:

بلغت النتيجة الجبائية لمؤسسة تنشط في قطاع الخدمات خلال سنة 2018 مبلغ 400.000 دج، ولسنة 2019 مبلغ 500.000دج،

المطلوب: احسب مبلغ التسبيقات و رصيد التصفية لسنة 2019 وحدد تاريخ الدفع.

- مقدار التسبيق الواحد لسنة 2019 هو 30 % من ضريبة سنة 2018.
- ضريبة سنة 2018 = 0.26 x 400.000 = 104.000 دج

المؤسسة تنشط في قطاع الخدمات لذلك تخضع لمعدل ضريبة 26%)

- مقدار التسبيق الواحد = 104.000 x 0.3 = 31.200 دج
  - يدفع التسبيق الأول : من 20 فيفري إلى 20 مارس 2019
  - يدفع التسبيق الثاني : من 20 ماي إلى 20 جوان 2019
  - يدفع التسبيق الثالث : من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر 2019

ضريبة سنة 2019 = النتيجة الجبائية X معدل الضريبة

ضريبة 2019 = 0.26 x 500.000 = 130.000 دج

رصيد التصفية = 130.000 - (31.200 X 3) = 36.400 دج يدفع قبل 30 أفريل 2020.

مثال 02: بتاريخ 2020/03/01 أسست شركة ذات أسهم تعمل في قطاع الأشغال العامة برأسمال قدره 1.500.000 دج، المطلوب حدد مقدار التسبيقات الواجب على المؤسسة دفعها.

الحل:

هذه المؤسسة تدفع التسبيقات بمقدار 30 % من الضريبة المحسوبة على الربح المقدر بنسبة 5 % من الرأسمال الاجتماعي المسخر للقسط الواحد.

- الربح المقدر = 1.500.000 x 0.05 = 75.000 دج
- الضريبة المقدرة = 75.000 x 0.23 = 17.270 دج
- مقدار التسبيق الواحد = 17.270x 0.3 = 5.175 دج

(المؤسسة تنشط في قطاع الأشغال العمومية لهذا تخضع لمعدل ضريبة 23%)

تمارين للمراجعة

التمرين الأول: سجلت مؤسسة ذات أسهم في حساباتها لسنة 2017 المبالغ التالية:

- مبيعات : 35.800.000 دج - خدمات مقدمة 75.000دج - إنتاج مخزن 300.000 دج - خدمات مستلمة 510.000دج- مصاريف المستخدمين:1.550.000دج – ضرائب ورسوم 80.000دج (منها 15.000 دج غرامات جبائية) - مواد ولوازم مستهلكة: 6.950.000دج- مصاريف مالية 23.000دج- مصاريف الكهرباء 120.000- اهتلاكات 140.000دج- دفعت تعويض لأحد الزبائن بموجب حكم قضائي 25.000دج- مصاريف إيجار 50.000 (منها 12.000متعلقة بمحلات غير مستغلة)- مصاريف الصيانة 40.000. تكاليف رعاية نشاط رياضي 4.000.000دج .

إذا علمت أن 20% من مبيعات المؤسسة تمت على الحساب، وأنه يوجد مبلغ 550.000 من التكاليف بدون وثائق. بينما حصلت المؤسسة خلال هذه السنة على مبلغ 405.000 من الزبائن لقاء مبيعات السنة الماضية.

المطلوب: حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات إذا علمت أن نشاط المؤسسة ذو طابع صناعي.

التمرين الثاني: حققت شركة ذات مسؤولية محدودة في قطاع الأشغال العمومية خاضعة للضريبة على أرباح الشركات خلال سنة 2016 نتيجة محاسبية قدرها 15.000.000 دج وتوفرت لديك المعلومات التالية:

- قدمت المؤسسة إعانة عينية لجمعية ذات طابع إنساني بقيمة750.000 دج وأخرى مالية بقيمة 450.000 دج؛
- تملك المؤسسة سيارة سياحية كانت قد اكتسبتها قبل 3 سنوات بتكلفة 1.500.000دج (معدل الإهتلاك 20%)؛
- حققت المؤسسة فائض قيمة قدره 75.000 نتيجة التنازل عن أصل مكتسب قبل 4 سنوات ؛
- حققت المؤسسة فائض قيمة قدره 175.000 نتيجة التنازل عن أصل مكتسب قبل سنتين ونصف؛

في سنتي2017 و 2018حققت المؤسسة ربحا جبائيا قدره 18.500.000 دج 13.800.000 دج على الترتيب.

المطلوب: أحسب: 1- مبلغ الضريبة لسنوات 2016، 2017، و2018.

2- التسبيقات لسنوات 2017، 2018 و2019.

3- رصيد التصفية لستتي 2017 و2018.

التمرين الثالث: في شهر أفريل سنة 2017 تأسست شركة للإستراد والتصدير برأسمال قدره 100.000.000 دج، وهي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، بتاريخ 2017/06/01 إشترت سيارة سياحية بتكلفة قدرها 2.500.000 دج (معدل الاهتلاك 20%) .و في نهاية السنة بلغ ربحها المحاسبي 6.000.000دج،

- في سنة 2018 حققت المؤسسة ربحا محاسبيا قدره 6.500.000 ، وتبين أثناء الفحص لإعداد النتيجة الجبائية أنها سجلت مبلغ 800.000 ضمن الرواتب الأجور تبين أنها تخص أحد الشركاء يمارس وظيفة في المؤسسة، وأن الموظفين الذين يمارسون وظيفة مشابهة بلغت رواتبهم (الفردية) لنفس الفترة 500.000دج.
- في سنة 2019 قامت المؤسسة بتوزيع جزء من الأرباح على الشركاء قدره 4.000.000دج حسب قرار الجمعية العمومية . ودفع مكافآت إلى أعضاء مجلس الإدارة بقيمة 600.000دج.

المطلوب: - احسب مبلغ الضريبة والتسبيقات ورصيد التصفية لسنوات 2017و 2018

- مذا يترتب عن توزيع الأرباح ودفع المكافآت الذي تم سنة 2019؟

التمرين الرابع: سجلت مؤسسة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات في حساباتها لسنة 2017 مايلي:

رقم أعمال من النشاط الصناعي: 5.000.000دج

رقم أعمال من النشاط التجاري : 3.000.000 دج

مجموع التكاليف(القابلة للحسم) المتعلقة بالنشاط الصناعي: تكاليف مباشرة 2.500.000، تكاليف غير مباشرة : 600.000 دج

مجموع التكاليف(القابلة للحسم) المتعلقة بالنشاط التجاري : تكاليف مباشرة 1.300.000، تكاليف غير مباشرة : 300.000 دج

مجموع التكاليف غير المباشرة المشتركة القابلة للحسم : 500.000 دج

المطلوب: أحسب مبلغ الضريبة المترتبة في ذمة المؤسسة:

- بفرض أنها لا تملك محاسبة تحليلية
- بفرض أنها تملك محاسبة تحليلية التي أظهرت أن النشاط الصناعي تحمل 75% من التكاليف المشتركة.

الهوامش

[1] المادة 136 ق.ض.م.ر.م

[2] المادة 138 ق.ض.م.ر.م

[3] المادة 141 ق.ض.م.ر.م

4 حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2007، ص 21.

[5] المادة 169 ق.ض.م.ر.م

[6] المادة 169 ق.ض.م.ر.م

[7] المادة 172-173 ق.ض.م.ر.م

[8] المادة 150 ق.ض.م.ر.م

[9] المادة 356 ق.ض.م.ر.م

المحاضرة السادسة: الرسم على النشاط المهني

أسس هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وعوض كلا من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري السابقين، لتصبح كل النشاطات تخضع للرسم على النشاط المهني.

1.مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني :

يستحق الرسم على النشاط المهني بصدد: [1]

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلاّ مهنيًا دائمًا ويمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل المسيرين الحائزين على الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ؛
- رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

2- تحديد الاساس الخاضع للرسم على النشاط المهني

2-1 العناصر المكونة لرقم الأعمال :

أ- فيما يخص المؤسسات التابعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات/ أو الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الصناعية والتجارية: يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة من جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الممارس. غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها.

ب- بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء: يتكوّن رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية. يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

ج- فيما يخص المهن الحرة التابعة لنظام الضريبة على الدخل الإجمالي : الإيرادات المهنية بأتم معنى الكلمة (الأتعاب).

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

لا تدرج في سعر الشراء، كما أنها غير قابلة للخصم من الوعاء الضريبي، التكاليف والأعباء الملتزم بها من طرف البائع الخاضع للرسم من أجل إعادة التأهيل أثناء اقتناء المواد المستعملة.

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

2-2 العناصر المستثناة من رقم أعمال المؤسسات :

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم :

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخودة أوالمستهلكة في عين المكان، وخمسون ألف (50.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات.
- وللإستفادة من هذا الإمتياز، ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.
- مبلغ عمليات البيع،الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أوالسمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيدي رقم 96-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الإستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الايجاري المالي.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

2-3 رقم الأعمال المعفى:

- يعفى من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث (03) سنوات، مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو"الصندوق

الوطني للتأمين على البطالة" أو"الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر".
ترفع مدة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها.

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا ؛
- مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص المرشحين لنظام دعم إنشاء نشاطات الإنتاج التي يسيرها الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، لمدة ثلاث (03) سنوات.

2-4 التخفيضات

يؤسس فرض الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة. كما يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التالية[2]:

1-يستفيد من تخفيض قدره 30 %:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الحقوق غير المباشرة.

2- يستفيد من تخفيض قدره 50 %:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن:
  - تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90 -31 المؤرخ في 15 يناير 1996؛
  - أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

3- يستفيد من تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال.
- إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي.

4-تمنح تخفيضات على الأنشطة التي ينشئها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو"الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو"الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، بعد فترة الإعفاء، كما يلي :

- السنة الأولى من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره % 70؛
- السنة الثانية من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 50% ؛
- السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 25%.

كما تستفيد من هذه التخفيضات للمرحلة المتبقية، النشاطات المذكورة أعلاه التي استفادت من الإعفاء والتي ما زالت مدة استفادتها من التخفيض، دون إمكانية المطالبة باسترداد ما تم دفعه.

3-الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني في:[3]

- بالنسبة للمبيعات : من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة ؛
- بالنسبة للأشغال العقارية : من القبض الكلي أو الجزئي للثمن ؛
- بالنسبة لتأدية الخدمات : من القبض الكلي أو الجزئي للثمن

4-معدل الرسم على النشاط المهني :[4]

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يلي :

- 1 % بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج؛
- 3 % بالنسبة للنشاطات الخاصة بالنقل عن طريق الأنابيب للمحروقات.
- 2 % بالنسبة للنشاطات الأخرى.

5- إلتزامات الخاضعين للرسم على النشاط المهني

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للرسم على النشاط المهني، أن يكتتبوا خلال أجل أقصاه (30) أفريل من كل سنة، لدى مفتش الضرائب التابع لمكان فرض الضريبة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية، حسب الحالة، خلال الفترة الخاضعة للضريبة. فيما يخص المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، يجب تمركز كل تصريحات الرسم على النشاط المهني الخاص بالوحدات أو المؤسسات أو الورشات مهما كان مقر إقامتها و تكتتب وتدفع شهرياً لدى مصالح الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى فيما يخص كل هذه الوحدات. علاوةً على كيفية التصريح والدفع عن طريق التصريح سلسلة G50 ، فإنّ الرسم على النشاط المهني يمكن أن يتم التصريح بـــه وتسديده عبر الطريق الالكتروني في الآجال والشروط التي يتم تحديدها عن طريق التنظيم[5].

مثال

حقق بائع جملة خلال السنة ن مبيعات قدرها 6.000.000دج،

المطلوب حساب مبلغ الرسم على النشاط المهني:

الحل:

المبيعات 6.000.000دج خارج الرسم على القيمة المضافة

مبلغ التخفيض : 0.3 X 6.000.000 = 1.800.000دج

مبلغ المبيعات الخاضع للرسم: 6.000.000- 1.800.000 = 4.200.000دج

مبلغ الرسم: 0.02 X 4.200.000 = 84.000دج

الهوامش:

---

1 المادة 217 ق.ض.م.ر.م

2 المادة 219 ق.ض.م.ر.م

3 المادة 221 ق.ض.م.ر.م

4 المادة 222 ق.ض.م.ر.م

5 المادة 166 من قانون االاجراءات الجبائية

المحاضرة السادسة: الرسم على القيمة المضافة

تم إدراج الرسم على القيمة المضافة (TVA) لأول مرة في عام 1954 من قبل الفرنسي " موريس لوري". حيث تبنته الجزائر خلال إصلاحاتها الضريبية في عام 1992 و ذلك بإلغاء الرسمين السابقين لها، الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (UGPTS).

ويرجح أنه (TVA) سائر ليصبح ضريبة عالمية بسبب بساطتها وفعاليتها (أكثر من 188 دولة قد تبنتها بالفعل).

قبل تطرقنا للجوانب التقنية للرسم على القيمة المضافة، لابد من إبراز بعض المفاهيم والخصائص الأساسية لهاته الضريبة، كمجال التطبيق، طرق الإخضاع للرسم و الأنظمة الخاصة المتعلقة بالإعفاء، تقنيات الخصم و الاسترداد، وكذا مختلف طرق الدفع.

1-خصائص الرسم على القمة المضافة:

- **ضريبة حقيقية:** لأنها تؤثر على استخدام الدخل ، أي الإنفاق أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- **ضريبة غير مباشرة:** لا يتم دفعها للخزينة العمومية مباشرة من قبل المستهلك النهائي الذي يعتبر المكلف الحقيقي، ولكن يتم دفعها من قبل المؤسسة التي تضمن إنتاج وتوزيع السلع وتقديم الخدمات، أي المكلف القانوني أو (مجمع الضريبة).

المفاهيم: المكلف الحقيقي، المكلف القانوني، الخاضع، هي مفاهيم ذات أهمية خاصة في نظام الرسم على القيمة المضافة.

« المكلف القانوني أو الشخص الخاضع للضريبة هو الشخص الذي يقوم بعمليات ذات طابع صناعي أو تجاري أو حرفي أو أعمال حرة، وبعبارة أخرى ، هو الشخص الذي يقوم بعمليات تقع في مجال تطبيق الرسم عل القيمة المضافة ، أي هو الشخص معروف لدى إدارة الضرائب».

- **ضريبة حسب القيمة:** (impôt ad-valorem): يعتمد مقدارها على قيمة المنتجات وليس بالنظر إلى نوعية للمنتجات (الحجم أو الكمية)؛
- **ضريبة تنشأ وفقا لاستخدام لآلية الدفع المجزأ:** في كل مرحلة من مراحل التوزيع، يفرض الرسم على القيمة المضافة فقط على القيمة المضافة الممنوحة للمنتج، بحيث نجد في نهاية دورة المنتج أن العبء الضريبي الإجمالي موافق للرسم على القيمة المضافة المحسوب على سعر البيع؛
- **ضريبة حيادية:** يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة حيادية بالنسبة للمكلفين القانونيين، لأنه يتحملها المستهلك النهائي، أي أن المكلف القانوني ماهو إلا متدخل وسيط بين الإدارة والمكلف الحقيقي (الزبون أو المستهلك) من أجل حساب وتحصيل و دفع الضريبة إلى الخزينة العمومية؛

- **ضريبة ترتكز على أساس آلية الخصم:** أي يمكن للشخص الخاضع للرسم على القيمة المضافة ، أن يخصم الرسوم (TVA) المفوترة له من قبل مورديه أو الرسوم المدفوعة عند الاستيراد، من الرسوم (TVA) التي يفوترها لعملائه. أي يتم خصم الرسم على القيمة المضافة (TVAعلى المشتريات) التي يدفعها الشخص الخاضع للضريبة من الرسم المفوتر إلى الزبون النهائي (TVA على المبيعات).

بشكل عام ، الرسم على القيمة المضافة المدفوع من طرف الخاضع للضريبة للموردين يكون عادة أقل من الرسم المستحق للزبائن ، في هذه الحالة ، يتم دفع الرسم على القيمة المضافة (أي يدفع الفرق بين الرسمين للخزينة). غيرانه، يمكن أن يكون الرسم على القيمة المضافة التي دفعها الشخص الخاضع للضريبة على مشترياته أعلى من تلك التي حصلها على مبيعاته ، وفي هذه الحالة ، نواجه حالة "قرض ضريبي" ، حيث أن مبلغ الضريبة الذي لم يتم خصمه سوف يسترجع (يخصم) في العمليات اللاحقة أو قد يسدد للمكلف في بعض حالات المعينة.

باختصار ، يجب على المكلف بالضريبة ، في مختلف مراحل الدورة الاقتصادية:

1- حساب الضريبة المستحقة على المبيعات أو تقديم الخدمات.

2- لخصم من هذه الضريبة ، الرسوم التي أثقلت العناصر المكونة لسعر تكلفتها.

3- دفع الفرق بين الرسوم المجمعة و الرسوم المخصومة للخزينة العمومية.

توزيع العبء الضريبي:

يعبر نقل العبء الضريبي عن تلك العملية التي يتمكن بموجبها الخاضع للرسم على القيمة المضافة من نقل ما دفعه من ضرائب كليا أو جزئيا إلى الغير، مستعينا بذلك ببعض القوى الاقتصادية، فعندما يقوم المشرع بفرض ضريبة فانه يقوم بتحديد الشخص المكلف قانونا بدفعها، ويكون هذا المكلف متقبلا للضريبة متحملا لعبئها، أو غير متقبل فيسعى إلى تحويل عبئها إلى الغير وهكذا دواليك إلى أن تستقر لدى شخص ما بصفته نهائية، هذا الشخص هو الخاضع الحقيقي أو الخاضع النهائي. [1]

2- إقليمية الرسم على القيمة المضافة:

يطبق الرسم على القيمة المضافة على الإقليم الوطني المتواجد بين حدودها البرية وعلى مياهها الإقليمية. الاقليم المأخوذ هو :

- مكان التسليم عندما يتعلق الأمر ببيع البضائع ؛
- مكان الاستخدام أو الاستغلال بالنسبة للخدمات المقدمة أو الحقوق المتنازل عنها أو الاملاك المستأجرة.

يهدف مبدأ إقليمية الرسم على القيمة المضافة إلى تمكين الدولة المختصة اقليميا من تحصيل مبلغ الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بعمليات خاضعة لهذا الرسم، والتي تتجاوز عملية تنفيذها نطاق الاقليم الوطني المحدد أو الذي يخص مجموعة أشخاص من جنسيات مختلفة.

كذلك ، فإن قانون الرسوم على رقم الأعمال ينص في مادته 7 على أنه: اذ اعتبرت احد العمليات اقيمت في الجزائر فإن الرسم على القيمة المضافة يكون جزائري.

تعتبر العملية قد تمت في الجزائر[2]:

- عندما تنجز وفقا لشروط تسليم البضاعة في الجزائر، فيما يخص عمليات البيع.
- عندما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو استغلت بالجزائر، اذا تعلق الأمر بالعمليات الاخرى.

3-مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

أخضع المشرع الجزائري للرسم على القيمة المضافة مجموعة واسعة من العمليات بسبب طبيعتها، وعددا من الأشخاص بسبب نشاطهم، كما أخضع للرسم صراحة بموجب القانون عددا محددا من المعاملات ليست خاضعة بطبيعتها للرسم على القيمة المضافة.

3-1 العمليات الخاضعة حسب الطبيعة :

- يخضع تسليم السلع وتقديم الخدمات (بمقابل) من طرف شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة (TVA).
- يخضعون للرسم على القيمة المضافة الذين يقومون بشكل مستقل بأحد الأنشطة الاقتصادية: تسليم السلع أو تقديم الخدمات ، بغض النظر عن الوضع القانوني لهؤلاء الأشخاص ، ووضعهم فيما يتعلق بالضرائب الأخرى ، وشكل و طبيعة تدخلهم.

حيث يوجد معيارين: - المعيار الحقيقي (الاهم) - المعيار الشخصي

3-1-1 المعيار الحقيقي: العمليات الخاضعة للرسم : مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة محدود بشكل مزدوج بـــ:

أ- **إطار العمليات : النشاط الاقتصادي:** الأنشطة الاقتصادية هي تلك المتعلقة بالإنتاج والتجارة والخدمات و عمليات الاستخراج وكذا الزراعة والمهن الحرة.

أ-1 الأنشطة التابعة للنشاط الاقتصادي: كل الذين يمارسون نشاطًا مهنيًا مستقلاً (تجاري ، صناعي ، حرفي ، مهنة حرة ...) يخضعون للرسم على القيمة المضافة.

أ-2 الأنشطة غير التابعة (خارج) القطاع الاقتصادي: يتعلق الأمر هنا بالأنشطة التي لا تعتبر ذات طبيعة اقتصادية، رغم أنها تولد إيرادات، إذ هي تصنف خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

- أنشطة إدارة الثروات الخاصة.
- أنشطة الإدارات العمومية.
- أنشطة الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري (EPA).

ملاحظة:

الأشخاص المعنويين الذين يحكمهم القانون العام لا يخضعون للرسم على القيمة المضافة بالنسبة لأنشطة مصالحهم الإدارية والاجتماعية والثقافية والرياضية.

ب- عمليات تسليم البضائع وتقديم الخدمات بمقابل: تكون المعاملة بعوض عندما تتضمن مقابلا :

- نقديا
- ماديا(تبادل أو مساهمة مادية)
- تقديم خدمات (تعويض المورد بتقديم عملية اشهارية)

لا يهم أن تتحقق المعاملة بأرباح أو بثمن تكلفتها أو بخسارة، لأن رقم الأعمال هو الذي سوف يخضع للضريبة وليس الربح، وبالتالي فإن المعاملات المجانية لا تخضع للرسم على القيمة المضافة.

ب-1 تسليم المنقولات المادية: يتم التسليم بنقل الملكية، أي نقل سلطة التصرف في الممتلكات المنقولة (المادية) للمالك. يتم استبعاد ما يلي:

- العمليات على المنقولات غير المادية (كبراءات الاختراع...) التي تندرج تحت نظام تقديم الخدمات.
- تسليم المباني (العقارات) التي تخضع لحقوق التسجيل.

فيما يخص نقل الملكية، لا بد من تواجد شخصين مختلفين من الناحية القانونية، وبالتالي فالعمليات التجارية الداخلية غير معنية (كتسليم البضائع من المؤسسة الأم إلى الفرع)

ب-2 تقديم الخدمات: يتم تعريفها بشكل عكسي ،فهي جميع العمليات الاخرى ما عدا تسليم الممتلكات المادية ؛ تنازل أومنح امتياز براءة اختراع أو البرامج؛ أعمال عقارية؛ أعمال العقود؛ نقل؛ تأجير؛ القرض الايجاري؛خدمات أثاث؛ المهن الحرة ... إلخ.

3-1-2 المعيار الشخصي: الأشخاص الخاضعين

3-1-2-1 مفهوم الإخضاع: يخضع الأشخاص الذين يمارسون نشاطًا اقتصاديًا يقع في مجال تطبيق للرسم على القيمة المضافة بشكل مستقل وبغض النظر عن وضعهم القانوني والضريبي للرسم على القيمة المضافة، وحتى إذا كانت تلك الأنشطة معفية بموجب القانون.

يجب أن يتصرف الشخص الخاضع للضريبة بشكل مستقل و لحسابه الخاص. حيث أن العمال الأجراء وممثلي المبيعات والعاملين في المنازل ومديري الشركات لا يمتلكون صفة الخضوع للرسم نظرا للطبيعة الإرتباطية لنشاطهم.

عادة ما يكون الشخص الخاضع للرسم على القيمة المضافة مكلفا بها، إلا انه ، قد يكون هذا الخاضع للرسم على القيمة المضافة غير مكلف بها كون النشاط يقع تحت طائلة الإعفاءات.

3-1-2-1 مفهوم الخاضع للرسم: عندما يقوم شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة بإجراء معاملة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ، كالاستثمارات المالية على سبيل المثال ، فلا يطبق الرسم على القيمة المضافة على التوظيفات المالية ولا على الأرباح المحققة من وراءها.

يخضع للرسم على القيمة المضافة :

- المنتجون
- البائعون بالجملة + المساحات الكبرى
- الشركات(الفرعية)، «تعد شركة فرعية كل شركة تكون في تبعية شركة أخرى أو تحت ادارتها بحكم انها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة[3]».

3-2 المعاملات الخاضعة للضريبة بتحديد من القانون:

أخضع المشرع صراحة عددًا معينًا من العمليات للرسم على القيمة المضافة، والتي لم تكن خاضعة للرسم على القيمة المضافة بطبيعتها.

3-2-1 التسليم الذاتي (لنفسه):

تتم عمليات التسليم الذاتي (لنفسه)عندما يكون لدى الشخص الخاضع للرسم على القيمة المضافة، الصفة المزدوجة (كمورد والمستهلك) لنفس العملية. تتعلق بـــ:

- أعمال العقارات؛
- تقسيم وبيع الأراضي من قبل أصحابها؛
- بيع العقارات أو المحلات التجارية من قبل الأشخاص الذين يشترون هذه السلع باسمهم الخاص بصورة اعتيادية أو استثنائية لإعادة بيعها.
- عمليات الوساطة لشراء أو بيع العقارات أو المحلات التجارية.
- تنفيذ عمليات تشييد و بيع المباني المنجزة في اطار الترقية العقارية، و كذا عمليات بناء المساكن الاجتماعية.

3-2-2عمليات الاستراد : يستحق الرسم على القيمة المضافة بمجرد عبور البضائع للحدود الوطنية. تخضع الواردات للرسم على القيمة المضافة على مستوى المصالح الجمركية (الرسوم الجمركية + الرسوم

على القيمة المضافة تحصل من طرف إدارة الجمارك) بغض النظر عن صفة المستورد. كما تخضع المنتجات الأجنبية عند دخول الأراضي الجزائرية لنفس الرسم المطبق على المنتجات جزائرية المصنعة محليا (مبدأ حيادية الضريبة). **وعليه، فإن المنتجات المعفاة في داخل الإقليم الوطني، لا تدفع الرسم (TVA) على الاستيراد.**

3-3 العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا:

يصرح القانون في بعض الحالات المحددة إمكانية اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة على القيمة المضافة.

يجب على الشخص المعني إعلام السلطات الضريبية صراحة بهذا الاختيار، حيث أن إخضاع إراداته للرسم على القيمة المضافة بشكل فردي، لا يعني في نظر الادارة الجبائية اختيارا صريحا.

3-3-1امتيازات الاختيار :

إن إعفاء عملية معينة أثناء دورتها التصنيعية أو التسويقية يقابله عدم استرداد الرسم على القيمة المضافة المفوتر. هناك انقطاع في سلسلة الحسومات بفعل أن أحدى الاعوان يخضع للرسم كمستهلك نهائي ، وهذا يؤدي إلى عبىء ضريبي ، وهذه هي ظاهرة استمرار الضرائب.....(a revoir).

لذلك فإن مع اختيار الاخضاع للرسم يحقق:

- إمكانية إصدار فاتورة الرسم على القيمة المضافة للعملاء الخاضعين لاستردادها بأنفسهم.
- إمكانية الرفع من نسبة الخصم.

3-3-2 المستفيدون من الاختيار :

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا بناءا على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على ان يزودوا بسلع أو خدمات[4]:

- للتصدير،
- للشركات البترولية،
- للمكلفين بالرسم الاخرين،
- لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42.

3-3-3 طريقة و مدة الاختيار:

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة من مصالح الضرائب المختصة اقليميا.

يسري مفعوله في اليوم الأول للشهر الذي يلي الشهر الاكتتاب (الاختيار)، ويستمر طوال السنة.

تنتهي صلاحيتها في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي دخل فيها حيز التنفيذ، أي سنة الأساس والسنتين المواليتين لها، كما يتم تجديدها ضمنيًا إذا لم يتم إنهاؤها بشكل صريح.

3-3-4 نتيجة الاختيار:

الشخص الذي يقوم بالاختيار يخضع بشكل إلزامي للنظام الحقيقي ، فهو ملزم بجميع الالتزامات المفروضة على المكلفين بالرسم على القيمة المضافة (التصريح بالوجود ، إيداع كشوفات رأس المال – مسك محاسبة قانونية و منتظمة).

4- العمليات خارج مجال التطبيق والعمليات المعفاة.

4-1 المعاملات خارج مجال الرسم على القيمة المضافة: هناك حالتان:

- النشاط بأكمله يقع خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:هم المستهلكون النهائيون الذين لا يفوترون ولا يحسمون الرسم على القيمة المضافة (TVA)، ولا يخضعون للحالة الصرفة (حالة تجار التجزئة).....

- بعض المعاملات فقط خارجة من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة[5]:

4-2 العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة[6]:

نموذج الشهادة التي ستصدر: شهادة الإعفاء **"سلسلة (F21)"**

حيث نجد حالتان:

- النشاط معفى بكامله:يقصد بهم الأشخاص الذين يخضعون للرسم و ليسوا مكلفين في حالتهم النقية ، ويتم معاملتهم كمستهلكين نهائيين لا يفوترون ولا يحسمون الرسم على القيمة المضافة.
- بعض العمليات معفاة من الرسم على القيمة المضافة: يتعلق الأمر بالمكلفين جزئيا لهذا الرسم.

5- الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة وتواريخ استحقاقها:

5-1تعاريف

الحدث المنشأ للضريبة: هو الحدث الذي يؤدي إلى توليد الحق الضريبي لدى الخزينة العمومية.

تاريخ الاستحقاق: هو الحدث الذي يمنح الخزينة العمومية الحق في المطالبة بدفع الضريبة.

تعتبر هذه الفكرة مهمة في الواقع لأنها:

- بالنسبة للشخص الخاضع للضريبة: تاريخ الاستحقاق يمكن من تحديد فترة فرض الرسم على القيمة المضافة التي ارتبطت بها المعاملات المنفذة.
- بالنسبة للزبون: يحدد التاريخ الذي يستطيع فيه استرداد الرسم على القيمة المضافة المفوتر له.

يتزامن عادة هذين المفهومين في نظام التسليم، ولكنهما لا يتزامنان بالضرورة في نظام الأعمال العقارية وتقديم الخدمات.

5-2 الحدث المنشأ للضريبة لمختلف الحالات:

5-2-1على المستوى المحلي:

أ-نظام القانون العام:

أ-1فيما يخص المبيعات (التسليم): الحدث المنشأ للضريبة يتكون من "من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة[7]" ، حيث أن:

- **التسليم المادي:** نقل الشيء المباع إلى سلطة وحيازة المشتري. وبعبارة أخرى، يتمثل التسليم في تقديم البضاعة موضوع العقد إلى المشتري.
- **التسليم القانوني:** إتاحة الشيء للمشتري أو المقتني ولو مع عدم امتلاكه له ماديا، أي أن يقوم البائع بإعداد فاتورة تثبت إتمام عملية البيع.

أ-2فيما يخص الأشغال العقارية:

قاعدة عامة: الحدث المنشأ للرسم لشركات الأعمال العقارية هو "القبض الكلي أو الجزئي للثمن[8]".

يقصد بالمقبوضات جميع المبالغ المحصلة بموجب عقد الأشغال أيا كان نوعه (تسبيق ، دفعة ، تسوية نهائية أو رصيد متبقي).

أ-3 حالة الشركات الأجنبية العاملة في الجزائر: فإن الحدث المنشا للرسم هو التحصيل (المقبوضات) الجزئي أو الكلي للثمن.

عند الانتهاء الاشغال، يتمثل الحدث المنشأ للرسم في الاستقبال النهائي للمنجزات المنشأة، وهذا بالنسبة لمبلغ الرسم الذي لا يزال مستحقا الدفع بعد هذا التاريخ.

بين مرحلتي الانتهاء من المنجزات المنشأة و التسليم النهائي له، تستمر الشركة في تقديم تصريحاتها مع ذكر علامة "لا شيء".

أ-4 الدفع بورقة تجارية: يقع حدث المنشأ للرسم عند تاريخ الاستحقاق، حتى ولو تم خصم الورقة التجارية.

أ-5بالنسبة إلى التسليم للذات (لأنفسهم):

- **تسليم المواد المنقولة للذات :** "يتكون الحدث المنشأ للرسم من التسليم[9]" أي عن طريق تسليم المواد الذي يُفهم على أنه إما الاستخدام الأول لها أو دخولها الأول في الخدمة.

- **تسليم الوحدات العقارية للذات:** يتمثل الحدث المنشأ للرسم في أول استخدام للأصل (شغل المكان).

تقديم الخدمات: يتمثل الحدث المنشأ للرسم من المقبوضات الجزئية أو كلية للثمن.

ب- النظام الخاص: نظام الخصم [10]:

هو إمكانية الدفع في وقت تحرير الفواتير بدلاً من المقبوضات. أي تسجيل الفاتورة في الحساب المدين للزبون أو الحساب المدين للخزينة (المتاحات).

يمكن أن يرخص لمقاولي الأشغال و مؤدي الخدمات من تبرئة ذمتهم عن طريق الخصوم (الزبائن)، و في هذه الحالة يتكون الحدث المنشأ للرسم من الخصم في حد ذاته، كما يتم منح هذا الترخيص لجميع المتعاملين.

2-2-5 بالنسبة لعمليات التصدير و الاسترداد

أ- بالنسبة للاسترداد: يتمثل الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة من إدخال البضاعة عند الجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح بها لدى ادارة الجمارك.

ب- بالنسبة للتصدير : من حيث المبدأ هو الإعفاء ، لكنه أيضا اثبات تقديم المنتجات محل التصدير للقيام بإجراء الإعفاء.

6-قاعدة الإخضاع (تأسيس الرسم)

يفرض الرسم على القيمة المضافة على جميع العناصر المكونة لسعر البيع والخدمات، وكذا التكاليف التي عادة ما تقع على عاتق المورد والتي يتم إصدار فاتورة بها بشكل منفصل للزبون.

اذن :

السعر القاعدي = (سعر السلعة) + جميع التكاليف الملحقة

1-6 في الداخل: يشمل رقم الإعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته[11].

1-1-6المبيعات بشكل عام: تتكون القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من إجمالي المبالغ التي يدفعها المشتري للبضائع ، (قيمة البضائع + عناصر معينة - عناصر أخرى).

1-1-1-6 العتاصر الواجب ادراجها في القاعدة حساب الرسم: تتكون الرسوم والتكاليف الواجب إدراجها في القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

أ- **مصاريف النقل :** الأساس هو أن مصاريف النقل لا يمكن طرحها من القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة عندما لا يتم إصدار فاتورة لها بشكل منفصل.

لكي لا يتم ادراج مصاريف النقل في القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ، لا بد من استيفاء شرطين وهما:

- ✓ يجب إتمام عملية البيع بشرط "الخروج".
- ✓ يجب أن يتحمل المشتري مصاريف النقل.

ب:تكاليف التغليف: هناك حالتان:

الأغلفة المستهلكة هي التي تدمج فقط في القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ، لأن قيمة هذه العبوات تشكل عنصرًا في سعر بيع البضاعة.

وبالتالي يتم استبعاد الأغلفة القابلة للاسترجاع من القاعدة الخاضعة للضريبة ، لأنه يجب إعادتها وإذا لم يتم إرجاعها ، يجب أن تدرج في القاعدة الضريبية.

ج- الضرائب و الرسوم: جميع الرسوم والضرائب المتضمنة في سعر السلع تدمج في القاعدة الخاضعة للضريبة، و هي تعني الرسوم والضرائب المطبقة على المنتجات أو السلع في تاريخ جمركتها أو دخولها للاستهلاك.

د- **التكاليف التي تشكل مصاريف الاستغلال:** يتم إضافة تكاليف التي تشكل مصاريف الاستغلال للبائع إلى القاعدة الخاضعة للضريبة. وتتمثل في الحالتين التاليتين:

- تعويضات الوسطاء الذين ساهموا في عملية البيع والتي يتحملها البائع.
- العمولات، والسمسرة ، وأقساط التأمين ، وبشكل عام ، جميع الرسوم التي يدفعها البائع وتفوتر للزبون.

هـ- زيادات السعر: يتم إضافة الفائدة القروض للمبيعات الآجلة (مصاريف مالية) و بعض الزيادات الأخرى الى القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

و- الإيرادات الإضافية: تدمج بعض **الإيرادات** الإضافية في قاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ، كما هو مبين في الحالات التالية :

- مبيعات النفايات الصناعية الجديدة
- مبيعات أدوات التغليف المستهلكة
- كل خدمات اخرى مقدمة على سبيل الاضافة.

2-1-1-6 العناصر المستثناة من القاعدة الضريبية: هي العناصر التي يمكن خصمها من القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إذا تم إصدارها بفاتورة للزبون.

أ- **التخفيضات والإنقاصات الممنوحة وحسوم القبض**[12]: (Rabais, Remises, Ristourne): وهي تشكل تخفيضات في سعر البيع وبالتالي يتم خصمها من القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA).

ب- **حقوق الطوابع الجبائية:** لا يتم تضمينها في القاعدة الخاضعة للضريبة للرسم على القيمة المضافة.

ت- **التسبيقات على مواد التعبئة والتغليف:** لا تدخل في القاعدة الخاضعة للضريبة، ولكن إذا لم يتم إرجاعها ، فيجب اعتبارها من قيمة المبيعات ، وبالتالي فهي تندرج في قاعدة الإخضاع للرسم على القيمة المضافة.

ث- **مدفوعات النقل:** (النقود المدفوعة مسبقا لحساب أحد المتعاملين) تخصم من قاعدة الإخضاع عندما يتم نقل البضاعة من قبل الخاضع، بوسائله الخاصة والمفوترة على حدى.

6-1-2 المبيعات التي قامت بها الشركات التابعة: يمكن أن تتخذ التبعية ثلاثة أشكال:

- المبيعات التي تقوم بها الشركات التابعة لشركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- المبيعات التي تتم من قبل الشركات التي يملك فيها تاجر الخاضع للرسم على القيمة المضافة، حصة من رأس مالها، مباشرة أو من خلال وسطاء.
- المبيعات التي يقوم بها تاجر يمتلك مباشرة أو من خلال وسيط ، حصة من رأس مال شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

في هاته الحالات الثلاث، فإن الأساس الخاضع للضريبة ليس هو سعر بيع الشركة الخاضعة للضريبة للمؤسسة المشترية ، بل هو سعر البيع المطبق من قبل هذه الأخيرة.

6-1-3 تبادل البضائع: في حالة المعاملة بدون مقابل مالي تتكون القاعدة الضريبية "من قيمة البضائع أو المواد المسلمة مقابل تلك المستلمة"[13]، أي السعر الذي يستوجب فوترته إلى زبون معين لنفس السلع أو البضائع وفي نفس التاريخ ، أو يكون السعر الذي صدرت .بموجبه قبل مورد (منافس).

عندما يتم التبادل بين شخصين خاضعين للرسم على القيمة المضافة، يتم اعتباره على أنه عمليتي بيع منفصلتان تخضعان للرسم على القيمة المضافة.

إذا تم التبادل بفارق زائد (soulte)، فيجب إضافة هذا الفارق إلى قيمة السلعة المتبادلة بالنسبة للمستفيد منه.

6-1-2 أشغال البناء.

يتكون الوعاء من ثمن الأشغال، وجميع التكاليف، والرسوم والضرائب المتضمنة، ماعدا الرسم على القيمة المضافة (TVA) بحد ذاته.

أ- ثمن الأشغال: يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من مبلغ الصفقة العمومية أو الملحق أو الفواتير المقبوضة، ماعدا الرسم على القيمة المضافة بحد ذاته.

ب- الإيرادات الإضافية: بالإضافة إلى سعر العمل المنجز، يجب أن تشمل القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة جميع الإيرادات والتعويضات المتعلقة بها ، مثل:

- تعويضات عن انقطاع الأعمال ، المدفوعة للمقاول.
- الثمن التكميلي.

ج- أعمال المناولة: تتكون القاعدة الخاضعة للرسم من المبلغ الإجمالي للمبالغ التي تم تحصيلها (قبضها) من قبل المقاول الرئيسي، في مقابل ذلك، يحق له خصم الرسوم التي تم إصدار فاتورة لها من قبل موردي المواد والمناولين (الأشغال من الباطن).

بالنسبة لعقود الأشغال العقارية المبرمة مع شركات أجنبية، فإن الأساس الخاضع للرسم يتكون من المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية، المحولة إلى الدينار بسعر الصرف الساري في تاريخ توقيع العقود أو الصفقة، وكذا مبالغ الملاحق المستحقة بموجبها.

6-1-3 عمليات تقديم الخدمات:

تتكون القاعدة الخاضعة للضريبة من إجمالي السعر المستلم من الزبون كتعويض على الخدمة المقدمة.

إذا قام الزبون بدفع سعر تكميلي في إطار خدمة إضافية مرتبطة بالخدمة المقدمة ، فإنه يخضع أيضًا للرسم وفقًا لنفس شروط الخدمة الرئيسية. غير انه، تختلف القاعدة الضريبية عن الحالات التالية:

أ-وكلاء النقل وسطاء العبور: يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الاجمالية، أي من جميع المبالغ المقبوضة من قبلهم.[14]

ب- أصحاب الامتيازات و الملتزمين بحقوق البلدية: يتكون المبلغ الخاضع للرسم من مبلغ الايرادات المخصوم منها مبلغ الالتزام (المزايدة) المدفوع للبلدية، ان كان هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص.[15]

ج-الفرازون وتجار الأملاك العقارية والمتاجر: يتكون رقم اعمالهم الخاضع للرسم من الفارق بين ثمن البيع و ثمن الشراء، بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ما عدا الرسم على القيمة المضافة في حد ذاته.

6-1-4 التسليم لانفسهم:

أ-التسليم الذاتي للمواد المنقولة: تتكون القاعدة الخاضعة للضريبة من سعر الجملة المطابق للمنتجات مماثلة. عند استحالة ذلك ، وفقا لسعر التكلفة مضافا إليه الربح العادي (عندما لا يبيع الخاضع للضريبة منتجات مماثلة).

ب-التسليم الذاتي للعقارات: تتكون القاعدة الخاضعة للضريبة "من ثمن تكلفة الانجاز[16]" ، ويشمل هذا السعر:

- ثمن الدراسات والمخططات.
- أتعاب المهندسين المعماريين ومساحي الاراضي و مدققي الكميات .. الخ)
- سعر شراء المواد ؛
- تكاليف المقاولين الذين قاموا بأعمال التهيئة.
- التكاليف المالية الملتزم بها للبناء.
- المصاريف المفوترة من قبل مختلف الوسطاء.
- جميع التكاليف العامة الملتزم بها للبناء.

6-1-5 العمليات الأخرى التي لم يحدد وعاءها:

تتكون القاعدة الخاضعة للضريبة من إجمالي المبلغ الخام للتعويضات المستلمة أو الإيرادات المستلمة.

الحالات المتعلقة العمليات المختلفة: نستخلص القاعدة الضريبية لكل نوع من العمليات.

6-2 الوعاء عند الاستيراد:

الأساس الخاضع للرسم هو القيمة الجمركية للبضائع ، مضافا لها جميع الحقوق والرسوم الجمركية ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسها.

6-3 الوعاء عند التصدير

القاعدة الخاضعة للرسم هي القيمة الجمركية للبضائع ، في وقت التصدير ، بالإضافة إلى جميع الرسوم الحقوق الجمركية ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسها.

7-معدل الرسم

يوجد معدلين:

- يحصل الرسم على القيمة الضافة بمعدل عادي 19٪[17].
- يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 09٪[18].

التحويل من الأساس بكل الرسوم متضمنة (TTC) إلى الأساس خارج الرسم (HT) :

للحصول على الاساس خارج الرسم (HT) انطلاقا من الاساس (TTC) ، نضرب الأخير بمعامل تحويل الذي يتم الحصول عليه وفق الصيغة التالية: HT = 100/100 + T. (T : هو معدل TVA).

إذا كان المعدل 19٪: وبالتالي فإن HT 19% = 100/100+19= **0.8403**

إذا كان المعدل 09٪: وبالتالي فإن HT 09% = 100/100+09= **0.9174**

مثال 1: فاتورة تحمل سيارة ماركة TOYOTA HILUX بمبلغ (TTC 2 275 000.00/ دج)، معدل الرسم على القيمة المضافة 19٪ ، احسب مبلغ الفاتورة (HT).

الاجابة: HT = 2 275 000 X **0.8403** = 1 911 682.50 دج.

مثال 2: فاتورة تحمل جهاز ماركة TOSHIBA بمبلغ (TTC /56 546.00 دج)، معدل الرسم على القيمة المضافة 09٪ ، احسب مبلغ الفاتورة (HT).

الاجابة: HT = 56 546 X 0.9174= 51 877.06دج.

8-عمليات الحسم:

المبدأ:

يكون الرسم على القيمة المضافة، المذكور في الفواتير أو البيانات أو في وثائق الاستيراد، والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية.[19]

يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي يتم خلاله استحقاق أداء الرسم. ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار(100 000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا.[20]

يمكن إدراج الرسم الذي تم إغفال خصمه في التصريحات الاحقة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الإغفال، ويجب أن يسجل بشكل منفصل عن الرسوم القابلة للخصم المتعلقة بالفترة الجارية موضوع التصريح.

8-1عمليات التي يحق لها الحسم:

تخضع المبيعات، و الأشغال العقارية والخدمات للرسم على القيمة المضافة.

8-1-1 السلع والخدمات المستثناة من حق الحسم: يستثنى من حق الرسم، الرسم على القيمة المضافة الذي المتضمن في سعر السلع والخدمات الاتي بيانها:

- السلع والخدمات والمواد العقارات و المحلات الغير مستعملة لحاجيات استغلال النشاط الخاضع لهذا الرسم
- السيارات السياحية و عربات نقل الاشخاص التي لا تشكل الاداة الرئيسية لنشاط للمؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة[21].
- السلع والخدمات المقدمة من قبل الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- المنتجات والخدمات المقدمة كهبات وتبرعات.
- الخدمات، وقطع الغيار واللوازم المستعملة لتصليح المنقولات، المستثناة من حق الخصم

8-1-2العمليات التي لا يحق لها تطبيق حق الخصم:

- عمليات خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة؛
- العمليات معفاة؛
- شركات الخدمات الأجنبية خاضعة للاقتطاع من المصدر ؛
- بائعوا الاملاك وما شابهم ؛
- المستفيدون من المزايدات ؛
- الوكلاء بعمولة و السماسرة.
- مستغلوا سيارات الاجرة.
- التضاهرات رياضية.

8-2 شروط تطبيق حق الخصم

يقتصر حق الخصم على الأشخاص الخاضعين الذين يقومون بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة (التسليمات أو تقديم الخدمات): فهو يتعلق بكل من الرسم على القيمة المضافة التي المتضمن في ثمن البضائع والمواد الاولية، التكاليف العامة، استثمارات الاصول المنقولة وغير المنقولة.

بالنسبة للممتلكات القابلة للإهتلاك ، يتم الخصم تحت أربعة شروط:

- يجب اقتناء البضائع من طرف الأشخاص الخاضعين إلى النظام الحقيقي.
- يجب أن تكون في حالة جديدة أو محدثة مع التأمين.
- يجب أن تكون مسجلة في المحاسبة بثمن الشراء أو سعر التكلفة دون مبلغ الخصم الذي تتم به.
- يجب أن يبقى في ممتلكات الشركة لمدة خمس سنوات من تاريخ حيازتها أو إنشائها.

- الرسم على القيمة المضافة المحسومة لابد أن تخص العمليات المتعلقة بالنشاط المهني للشخص الخاضع للضريبة.
- يجب أن يحدد الرسم على القيمة المضافة على الفواتير الصادرة من الموردين، سواء بالنسبة للسلع أو الخدمات، كما يجب أن يحتفظ المكلف بالفاتورة وقت إجراء الخصم.
- عند الاستيراد ، يجب أن يكون بحوزته الوثائق الجمركية التي تعينه كمستلم حقيقي للبضائع.
- يجب الاشارة الى الخصومات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة في مختلف التصريحات.

8-3 تاريخ الخصم: ينشأ حق الخصم عندما يصبح الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالعملية المؤدية الى حق الخصم،مستحقا عند الخاضع بمفهوم موردي السلع والخدمات.

الرسم على القيمة المضافة المحمل على السلع و الخدمات بما فيها السلع المطبق عليها نضام الاهتلاكات يتم خصمه بحسابه على الرسم مستحق الدفع على المؤسسة بخصوص الشهر أو الثلاثي الجاري و الذي تم تسديده

يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق اداء الرسم، ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوزه مائة ألف دينار(000 100 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا.

8-4 طرق تطبيق حق الخصم:

ان الهدف من خصم الرسم على القيمة المضافة هو تقليل الضريبة الإجمالية التي يتم تحميعها من الزبائن ، وتسمى هذه العملية: **التأكد بحساب الخصم**. (A CONFIRMER)

مثال 1: إذا أظهرت التصريحات أن الضريبة المستحقة هي 25000 دج والضريبة القابلة للخصم هي 18000 دج ، فإن المبلغ الذي سيتم دفعه للخزينة ، طبقا لمبدأ الخصم سيكون 25000 - 18000 = 7000 دج (الحقوق المستحقة).

المثال2: إذا لم تجمع الشركة ما يكفي من الرسم الاجمالي (على المبيعات) ، فإن الفارق من الرسم على المشتريات بعد عملية الخصم يشكل قرضا ضريبيا ،وهو القرض المرحل اي:

إذا كانت الضريبة المستحقة 25000 دج ، وحيث ان الضريبة القابلة للخصم هي 28000 دج ، فلن يتم دفع أي مبلغ للخزينة في هاته الفترة.

الفائض (28000-25000) = 3000 دج سيتم ترحيله إلى التصريح الموالي:

ترحيل القرض الضريبي (القسط غير قابل للحسم).

8-5 تسوية الحسومات الأولية:

تسوية الرسم على القيمة المضافة المخصومة قبلا يكون في الحالات التالية:

8-5-1حالات التسوية:

8-5-1-1 التسوية بسبب قاعدة السداد (REGLE DU BUTOIR): بموجب هذه القاعدة ، فإن الرسم على القيمة المضافة الذي يثقل اقتناء المواد أو المنتجات أو الأشياء أو الخدمات التي لم يتم استخدامها على حالها أو بعد التحويل في عملية تخضع للرسم على القيمة المضافة (TVA)، ليس باستطاعتها حق الاسترداد ، أما إذا كان قد تم استرداد الرسم على القيمة المضافة ، فيجب على الخاضعين المعنيين اعادة دفعه إلى الخزينة عن طريق التسوية ، في الحالات الآتية:

أ- ضياع السلع (سرقة، اتلاف، ضياع) قبل الاستعمال.

ب-السلع أو الخدمات المستخدمة في عمليات لا تخضع للرسم على القيمة المضافة كحالة السلع والخدمات المستخدمة للاحتياجات الخاصة لصاحب المؤسسة أو لتنفيذ عمليات معفاة.

ج-العمليات التي تعتبر نهائيا ....معدومة.

على المكلف بالضريبة دفع الفرق بين:

- الرسم المتعلق بمبالغ عمليات البيع أوالأشغال أو الخدمات.
- الرسم الذي يثقل شراء المنتجات أو العناصر المكونة للمنشأ أو أداء الخدمة.

8-5-1-2 التسوية بمقتضى القاعدة النسبية: في حالة عدم الاحتفاظ بالأصول القابلة للاهتلاك المستفيدة من الحق الخصم، لمدة خمس سنوات (التنازل على الاصل ، توقيف النشاط ، التخلي عن صفة الخاضع) ابتداءا من تاريخ اقتناء أو إنشاء الاصول القابلة الاهتلاك ، فان المبلغ الواجب إعادة دفعه للخزينة يساوي مبلغ الرسم على القيمة المضافة المخصومة في البداية، ناقص الخمس (5/1) لكل سنة مدنية ، أو جزء من السنة المدنية التي انقضت قبل بداية فترة التسوية.

مثال: نفرض عقار تم شراؤه في ماي 2010 والذي تم عند اقتنائه الى تطبيق خصم (TVA) 45000 دج.

إذا تم بيع هذا العقار في 03 فيفري 2012، يجب على الشخص المكلف بالضريبة دفع مبلغ الرسم على القيمة المضافة كالتالي بيانه:

- خصم الرسم على القيمة المضافة في عام 2010 = 45000 دج.
- فترة الاحتفاظ بالأصل: 3 سنوات = 2010 ، 2011 ، 2012.
- TVA المطلوب دفعها : (45 000 X 2) / 5 = 18 000 دج.

أما في حالة بيع الأصل في عام 2015 أو في وقت لاحق ، فان المكلف بالضريبة لا يدفع أي رسم على القيمة المضافة، لان فترة التسمية قد انتهت.

8-5-1-3 التسوية بفعل وقف النشاط أو التخلي عن صفة الخاضع:

عندما يتوقف الشخص الخاضع للضريبة عن نشاطه أو يتخلى عن صفة الخاضع للضريبة، يجب عليه دفع الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بالبضائع الموجودة في المخزون والتي كان قد تم خصمها من قبل.

8-5-2 حالات عدم استرداد الرسم على القيمة المضافة التي كان قد تم خصمها في البداية:

لا يتم استرداد الرسم على القيمة المضافة في الحالات التالية:

البيع بالخسارة: الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المشتريات المطابقة يقبل كليا كخصم.

عمليات التصدير: سواء سلع أو خدمات مصدرة.

العمليات التي نفذت مع قطاع معفى: كالسلع المسلمة أو الخدمات المقدمة للعمليات الاقتصادية المستفيدة من نظام شراء بالإعفاء.

8-5-3 الخاضعون الجدد

يتعلق الأمر بالمؤسسات التي باشرت تنفيذ معاملات خاضعة للرسم على القيمة المضافة:

- المؤسسات المنشأة حديثًا ؛
- المؤسسات التي أصبحت وجوبا أو اختياريا خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

أ- بالنسبة للمؤسسات حديثة النشأة: يجب عليهم تحديد نسبة مئوية من الخصم المؤقت بناءً على توقعاتهم الاستغلالية للسنة محل النشاط. تنطبق هذه النسبة حتى نهاية السنة الموالية لسنة إنشاء الشركة. تصبح هذه النسبة (النسبة المؤقتة) نهائية إذا لم يتم تسجيل فارق تغيير يزيد عن 5 نقاط مقارنة بالنسبة المئوية المنجزة. وفي الحالة المعاكسة، هذه النسبة الفعلية (الحقيقية) هي التي تؤخذ بعين الاعتبار في إطار تسوية الوضعية، بالتدخل على ابعد تقدير 20 يوما الاولى من شهر مارس للسنة الموالية.

ب- بالنسبة للمؤسسات التي تصبح إجباريا أو اختياريا خاضعة للرسم على القيمة المضافة: يستفيدون من "قرض ابتدائي للرسم على القيمة المضافة " عند تاريخ إخضاعهم الضريبي من الحق في الخصم للرسم على القيمة المضافة ، ويتكون القرض الابتدائي من عنصرين وهما:

- **المخزون:** يخصم الرسم الذي أثقل البضائع والمواد الأولية و الأغلفة والمنتجات التي لها الحق في الخصم والتي يحتفظ بها في المخزون ابتداءا من التاريخ الذي يصبح فيه خاضعا و قابلا للخصم.
- **الأصول الثابتة الجديدة:** يمكن خصم الرسم الذي أثقل الأصول الجديدة القابلة للاهتلاك والتي لم تستعمل عند تاريخ الإخضاع.

8-6المدينون جزئيا:

هم الخاضعون الذين لا يقومون بعمليات تؤدي إلى تطبيق حق الخصم بشكل حصري، ولهذا يقتصر الخصم على جزء من الرسوم المجمعة.

8-6-1 مبلغ حق الخصم : يسمح لخاضعي الضرائب الجزئيين بخصم جزء فقط من الرسم على القيمة المضافة المحملة على السلع و التجهيزات (تنفيذ عمليات مختلطة "خاضعة للرسم على القيمة المضافة ومعفاة"). هذا الجزء يساوي مبلغ الرسم المستخرج من نسبة الخصم.

8-6-2. حساب النسبة (المقدار): يتم تحديد التوزيع النسبي على النحو التالي:

القاعدة التناسبية:[22]

البسط : رقم الأعمال الخاضع (خارج الرسم) + رقم الأعمال المعفى+ رقم أعمال صادرات المنتجات الخاضعة (خارج الرسم) + رقم الأعمال المحقق بالإعفاء من الرسم (خارج الرسم).

المقام : رقم أعمال البسط رقم الأعمال المعفى + رقم الأعمال المتواجد خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

رقم الأعمال خارج الرسوم + رقم الأعمال للصادرات من المنتوجات خارج الرسوم+

رقم الأعمال المحقق بإعفاء من الرسم الأعمال المتعلق بالتسليمات المتممة بالإعفاء من لشع الرسم+

رقم الأعمال المتعلق بالمنتجات المعفاة التي لها الحق في الخصم

الحصة النسبية : ———————————————

رقم الأعمال لبسط الكسر + رقم الأعمال المعفى +رقم الأعمال المتوايد خارج ميدان تطبيق الرسم على القيمة المضافة
+ رقم الأعمال الناتج عن الأعمال المعفاة التي ليس لها الحق في الخصم

9-استرداد الرسم على القيمة المضافة

من حيث المبدأ، يتم الخصم عن طريق عملية الإدراج، بحيث عندما يستحيل ذلك، يتم استخدام عملية الاسترداد.

9-1حالات الاسترداد:

- عندما يتوقف الخاضع للرسم على القيمة المضافة عن النشاط بسبب قاعدة التباعد الشهري.
- عندما لا يستطيع المصدر إدراج الرسم المدفوع مقدماً بسبب المبيعات الخاضعة للرسم وهو لم يستفد من نظام الشراء بالإعفاء.
- عندما ينفذ المكلف بالضريبة عمليات معفاة من الرسم على القيمة المضافة، ولا يستطيع امتصاص مبلغ الرسم المدفوعة و القابل للخصم قانونًا.
- الفارق في نسبة الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق المعدل العادي على اقتناء المواد و البضائع و الاموال القابلة للاهتلاك والخدمات والنسب المخفضة على العمليات الخاضعة للرسم23.

9-2 شروط الاسترداد: يجب أن يتمتع الشخص بصفة الخاضع للضريبة وأنه:

- أوقف نشاطه، (يتم منح الاسترداد للشهر الأخير غير المخصوم)
- أو يقوم بنشاط التصدير.
- أو يقوم ببيع المنتجات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء.
- أن يكون الشخص قد تقدم بطلب الاسترداد الى المفتشية التي ينتمي إليها.

9-3 طرق الاسترداد:

9-3-1حساب مبلغ رسم الاسترداد: المبلغ الذي يجب استرداده ليس بالضرورة هو المبلغ الكامل للقرض الضريبي، ولكن هو الذي ينتج عن كشف الحساب شهري الذي يبين سقف الاسترداد، مع مراعاة صادرات الشهر أو الأعمال المسلمة بالإعفاء.

لذلك ، يجب إعداد الكشف الحساب لكل شهر حتى ولو إذا كان الاسترجاع المطلوب يغطي فترة طويلة.

9-3-2 القرض الضريبي: يتكون من إجمالي الرسوم القابلة للخصم الظاهرة في فواتير الشراء أو المستندات المحاسبية ، ويتم حسمها من الرسم على القيمة المضافة المستحقة الدفع فيما يخص للأعمال الخاضعة للضريبة اخذين بعين الاعتبار قاعدة التباعد الشهري.

9-3-3سقف الاسترداد: يتم تحديد سقف الاسترداد بحساب الرسم على القيمة المضافة المخصوم خياليا من رقم أعمال المحقق عند التصدير أو المعفى خلال الشهر المعني، ويتم ترحيل الفائض إلى الشهر الموالي:

- يسقف الاسترداد لفترة شهرية على مبلغ الرسم على القيمة المضافة التي كان يمكن تحصيلها لو تمت العمليات التجارية داخليا.
- يرحل الجزء غير المستخدم من السقف وفقا لطلبات استرداد لاحقة بغية تحديد سقف الفترة الجديدة.
- الرصيد الغير مسترد عن طريق تطبيق الحد الأقصى (السقف) يرحل إلى تصريح الشهر الموالي.

9-4إجراءات الاسترداد:

يتم إرسال ملف الاسترداد إلى مفتشية الضرائب المختصة أو مديرية كبريات المؤسسات(DGE) أو مراكز الضرائب(CDI) حسب السقف المحدد.

بمجرد فحص الملف من قبل مصالح الوعاء على مستوى الولاية ، يتم تحويله إلى المدير الجهوي للحصول على تأشيرة المطابقة ، ثم إلى الإدارة المركزية (مديرية العمليات الجبائية والتحصيل) للحصول على التأشيرة ، ويتم إرساله إلى مصلحة الدفع.

مثال لحساب TVA القابلة للاسترداد: نأخذ حالة مصدر

يقوم خاضع للرسم على القيمة المضافة بتصدير المنتجات التي يصنعها بنفسه، الذي لم يطلب بشأنها الاستفادة من نظام الشراء بالاعفاء ، تظهر وضعيته الجبائية 31 جويلية 2019 كمايلي:

- مشتريات جوان 2019 (رسم قابل للخصم): 50 000 دج.
- قرض ضريبي (Précompte): 620.000 دج.
- رقم أعمال الصادرات لشهر جوان: 960 000 دج.

سقف الاسترداد:

- رسم قابل للخصم جوان 2013: 50 000 دج.
- قرض ضريبي (Précompte): 620.000 دج.
- إجمالي الرسوم القابلة للخصم المحتمل استردادها: 670 000 دج.

رقم أعمال المصدر:

دج : يمثل هذا المبلغ سقف السداد لشهر جوان.17 % = 163 200 X 960 000

المبلغ الواجب استرداده : 200 163 دج.

الرصيد المرحل: 000 670 - 600 210 = 800 506دج.

10- الأنظمة الخاصة: (الإجراءات الجبائية التفضيلية)

10-1 أنظمة الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة

نظام الشراء بالاعفاء من الرسم هو نظام يمكن بموجبه للخاضعين للرسم على القيمة المضافة اقتناء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة للمنتجات والمواد الاستهلاكية والخدمات الأخرى التي بدورها تساهم في تنفيذ عمليات التصدير أو العمليات المعفاة صراحة والتي لا يمكن إجراء عملية الخصم على الرسم الذي فوتر لهم.

10-1-1العليات المستفيدة من الشراء بالإعفاء من TVA:

ينطبق الإعفاء على:

- عمليات التسليم التي يقوم بها موردو التصدير.
- عمليات التسليم التي يقوم بها موردو الشركات النفطية.
- الواردات أو المشتريات التي يقوم بها المصدرون ، إما بغرض التصدير أو لإعادة التصدير على حالتها، أو لإدراجها في عمليات التصنيع أو التركيب أو تغليف المنتجات المعدة للتصدير.
- شراء المواد الأولية والمكونات والأغلفة الخاصة بعمليات الإنتاج أو تغليف أو لعرض تجاري للمنتجات المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة.
- اقتناء السلع و الأجهزة المستوردة من قبل الشباب المؤهلين بمساعدة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC) أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر24.

10-1-2 الاجراءات المنظمة لنظام الشراء بالإعفاء:

أ- الاعتماد: هو رخصة الشراء بالإعفاء الممنوح من قبل مدير الضرائب الجهوي. يتوقف منح الاعتماد على:

- مسك المؤسسة المستفيدة للدفاتر المحاسبية حسب الشكل القانوني.
- وتقديم نسخ من مستخرج في جدول تثبت الوفاء بكل الضرائب و الرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي تمنحها الإدارة الجبائية عند تاريخ طلب الاعتماد.

يمنح الاعتماد من طرف المدير الولائي للضرائب والذي يعلم المستفيد بمبلغ الحصة المقبولة.[25]

تقدم طلبات منح الاعتماد إلى مدير الضرائب الولائي المختص إقليميا. يتم منح الموافقة من قبل مدير كبريات المؤسسات أو مدير ضرائب الولاية الذي يبلغ بدوره المستفيد بمقدار الحصة الممنوحة.

ب- الحصة (le contingent): يصدر مدير ضريبة الولاية رخصة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، التي تحدد الحصة السنوية التي لا يمكن أن يتجاوز مبلغها إما قيمة المبيعات (خارج الرسم) للبضائع الخاضعة عادة الرسم على القيمة المضافة للسنة السابقة، واحيانا تزيد ب 15 %. يمكن منح حصة إضافية من قبل مدير ضرائب الولاية بعرض بسيط للوثائق التي تبرر الحاجة (الضرورة) إلى الزيادة.
في بداية السنة المدنية، وقبل تجديد الرخصة السنوية، يمكن أن يمنح مدير ضرائب على مستوى الولاية حصة مؤقتة تحدد بربع ¼ من حصة السنة السابقة[26].
عندما يطلب الاعتماد من قبل مؤسسة حديثة النشأة، تمنح لها حصة مؤقتة لأجل 3 ثلاث أشهر، وتراجع فيما بعد هذه الحصة لحد الأقصى من المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى نهاية السنة المدنية.

ج-انجاز مشتريات بالاعفاء (الشهادة المقدمة): تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناءا على تقديم المستفيد إلى البائع (مشتريات محلية)أو إلى مصلحة الجمارك (عند الإستيراد) شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم (السلسلة F رقم **22**) التي تأشرها دائرة مصالح الضرائب المختصة والتي تتضمن الالتزام بدفع الضرائب وكذلك العقوبات إذا لم يتم احترام الوجهة المحدد لها.

د- **إيداع كشف مفصل للمخزونات المقتناة بالإعفاء من الرسم:** يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة ، أن يودعوا نهاية السنة المالية و في يوم 15 جانفي على الأكثر لدى مفتشية الضرائب التي يتبعون لها خوفا من دفع غرامة جبائية مقدرة ب 100.000 دج، كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة المخزونات المشتراة بالإعفاء من الرسم. يجب أن يتضمن الكشف المفصل المعلومات الخاصة بنوع وقيمة المخزونات من المنتوجات أوالأشياء أو السلع التي إشتروها بالإعفاء من الرسم و الباقية في حوزتهم عند تاريخ فاتح جانفي من منتصف الليل.

10-2 نظام الشراء بالإعفاء من الرسم:

نظام الشراء بالإعفاء من الرسم هو نظام تفضيلي يمنح للمستثمرين من أجل تخفيف ضائقتهم المالية، من خلال السماح لهم باقتناء معدات قابلة للاهتلاك باعفائهم من الرسوم، وهذا شريطة أن يكون النشاط الذي يتم القيام به خاضعًا للرسم على القيمة المضافة.

10-2-1 مجال التطبيق: ينطبق على:

- السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في الاستثمار الذي يتم في إطار الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 والمتعلق بترقية الاستثمار وكذلك المعدات التي تم الحصول عليها بواسطة ائتمان المؤجر في إطار عقد الإيجار التمويلي المبرم مع مرقي مستفيد من المزايا الممنوحة بمقتضى الأمر الذكور سالفا، ظمن الاطر القانونية المعمول بها (ANDI).

- العمليات المتعلقة بعقود تنفيذ استثمارات ذات الأهمية الوطنية حتى الانتهاء من الاستثمارات المخطط لها.

2-2-10 نموذج الشهادة الممنوحة: شهادات الشراء بالاعفاء (السلسلة F رقم 20) ، تصدر حسب الحالة، عن رئيس المفتشية المختص أو مراكز الضرائب (CDI) أو مديرية كبريات المؤسسات(DGE) .

تمارين للمراجعة

التمرين 01 : نظري

1- ما هي خصائص الرسم على القيمة المضافة ؟
2- ما الفرق بين المدين الحقيقي والمدين القانوني بالرسم على القيمة المضافة؟
3- ما المقصود بالحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة ؟
4- ما المقصود بمبدأ الحق في الخصم ؟
5- ما هي حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة ؟

التمرين 02 : قامت مؤسسة الهناء لنقل البضائع بعقد صفقات عمل مع شركات في الجنوب الجزائري من أجل نقل بضائع متمثلة في مواد أولية من ميناء الجزائر الى كل من تمنراست وتندوف وإليزي، كما يلي:

موضوع الصفقة	مبلغ الصفقة خارج الرسم HT
نقل بضائع مرة في الشهر من ميناء الجزائر الى تمنراست	المبلغ السنوي للصفقة 24.000.000 دج
نقل مواد كميائية من ميناء الجزائر الى تندوف مرة في كل من الاشهر: جانفي، مارس، ماي، جويلية، سبتمبر، نوفمبر	المبلغ السنوي للصفقة : **18**.000.000 دج
نقل بضائع من ميناء الجزائر الى إيليزي مرة في كل من الأشهر : جانفي وجوان	المبلغ السنوي للصفقة : **8**.000.000 دج
المجموع	**50**.000.000 دج

علماً أن المؤسسة تحملت المصاريف التالية :

النفقات	المبلغ خارج الرسم HT
شراء شاحنة وزن ثقيل بحمولة 15 طن في شهر فيفري	مبلغ اجمالي 10.000.000 دج
مصاريف الوقود	جانفي : 500.000 دج/فيفري:200.000دج/مارس : 500.000دج/ افريل : 200.000 دج/ ماي: 500.000دج/جوان : 200.000دج/ جويلية:500.000دج/أوت:200.000دج/سبتمبر:500.000دج/ اكتوبر:200.000دج/نوفمبر:500.000دج/ديسمبر:200.000دج
مصاريف الصيانة	فاتورة في شهر أفريل بمبلغ : 7.000.000 دج وأخرى في شهر نوفمبر بمبلغ 6.500.000 دج
أجور ومرتبات	بمبلغ شهري : 1.000.000 دج

ملاحظة : قرض الرسم على القيمة المضافة للسنة السابقة : لاشيء.

المطلوب : علماً أن فوترة وتسديد كل من خدمات النقل المقدمة والنفقات يكون في نفس الشهر، نطلب منكم حساب مختلف العمليات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة في الأشهر من جانفي إلى ديسمبر.

التمرين 03 : في شهر فيفري قامت شركة الترقية العقارية « ALG » بمايلي :

1-استيراد آلة رافعة بمبلغ 52 910.06 أورو وسيارة سياحية لفائدة المدير العام للشركة بمبلغ 30.000 اورو خارج الرسم، علما ان سعر الصرف : 1اورو = 140 دج وأن الشركة سددت فورا كل من الحقوق الجمركية والمقدرة ب 35 % وسددت كذلك حقوق الرسم على القيمة المضافة بنسبة 19 % لدى قابض الجمارك بهدف إستكمال الإجراءات عملية الإستراد.

2- قامت بتسليم بناية لفائدة الوكالة العقارية الهناء بمبلغ 5.950.000 دج بكل الرسوم حيث تمت الفوترة وقبض المقابل.

3- استلمت بناية في نفس الشهر واستعملتها كمرآب للآلة التي قامت بإستيرادها ، قامت الشركة ببنائها بنفسها وكلفها إنجاز ذلك 2.000.000 دج

4- شراء مواد أولية بمبلغ 142.800 دج بكل الرسوم وتم تسديد الفاتورة نقداً.

5-شراء مستلزمات البناء بمبلغ 23.800 دج بكل الرسوم وتم تسديدها نقدا.

6- قدمت الشركة خدمة (دراسة مخطط هندسي) لأحد الزبائن في ولاية المدية بقيمة 833.000 دج بكل الرسوم تم فوترتها وقبض مقابل الخدمة، كما قدمة خدمة أخرى لزبون أجنبي في بلجيكا بمبلغ 5.000 (سعر الصرف 1 اورو = 140 دج)أورو خارج الرسم.

7-شراء مواد البناء بمبلغ 595.000 دج بكل الرسوم، تم تسديها عن طريق البنك في نفس الشهر فيفري.

المطلوب: علما أن قرض الرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي كان 390.000 دج يطلب منكم إعداد التصريح الفوري لشهر فيفري حسب الجدول التالي :

العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة			الحسومات		
			القرض السابق للرسم على القيمة المضافة		
العملية الخاضعة	المبلغ HT	TVA	عملية الحسم	المبلغ HT	TV
المجموع			المجموع		
النتيجة					

التمرين 04 : يقوم مخبر DZ –PHARM بإنتاج مستحضرات تجميل وتقديم خدمات مختلفة، وخلال السنة الحالية قام بالعمليات التالية :

1- بتاريخ 15جانفي تم شراء مادة ALOEVERA بمبلغ 119.000 دج بكل الرسوم من عند مزارع وتم تسديها نقداً.

2- بتاريخ 30 جانفي تم بيع على الحساب 50.000 وحدة من الجال المُعقم بسعر 30 دج خارج الرسم للوحدة.

3- تم شراء مواد كميائية تستعمل في الصناعات التجميلية من عند شركة التحويلات الكميائية للوسط بتاريخ 22 جانفي بمبلغ 416.500 دج بكل الرسوم سيتم تسديدها بتاريخ 12 ماي عن طريق البنك.

4- بتاريخ 13فيفري تم تأمين المخبر لمدة سنة من جميع المخاطر بمبلغ 833.000 دج بكل الرسوم وتم تسديد المبلغ في نفس التاريخ عن طريق البنك.

5- بتاريخ 28 فيفري تم تقديم وفوترة خدمة التحليل كميائي لفائدة مؤسسة التحاليل الطبية بقيمة 1.428.000 دج بكل الرسوم وتم قبض50 % من المبلغ عن طريق البنك في 14 مارس وبالباقي لم يتم قبضه لحد الآن.

6- تم تسديد فاتورة الكهرباء والغاز المؤرخة في 01 أفريل عن طريق البنك بتاريخ 14 أفريل، قيمة الرسم على القيمة المضافة 67.000 دج.

7- بتاريخ 25 ماي تم شراء علب التغليف بمبلغ إجمالي بكل الرسوم 1.071.000 دج تم تسديدها عن طريق البنك بعد شهرين.

8- بتاريخ 28 ماي تم بيع 1.000 علبة من محلول كميائي بقيمة 3.451 دج /للعلبة بكامل الرسوم.

المطلوب : بإعتبار أن قرض الرسم على القيمة المضافة في 01 جانفي كان 200.000 دج ، قم بالعمليات اللازمة لإعداد التصريح الفوري بالرسم على القيمة المضافة للفترة من جانفي الى افريل.

تمرين 05 :

تمتلك شركة Uber DZ التي تعمل في مجال نقل الأشخاص 500" سيارة أجرة taxi" وحققت رقم أعمال خلال شهر ديسمبر 2020 قدره 15.100.000 دج ومشتريات مختلفة قيمة الرسم على القيمة المضافة الخاصة بها 900.000 دج.

المطلوب : علما أن الشركة خاضعة للنظام الحقيقي وأن قرض TVA لشهر ديسمبر كان معدوماً، قم بإعداد التصريح الفوري بالرسم على القيمة المضافة لشهر ديسمبر.

تمرين 06 :

لتكن الشركة ذات أسهم الوفاق للبيع بالجملة ، رأسمالها 5.000.000 دج ورقم أعمالها للسنة السابقة 16.000.000 دج تعمل في مجال الأدوات الكهرومنزلية. يتلخص نشاطها لشهر ماي فيما يلى :

توقفت الشركة عن النشاط في 31 جوان وكانت وضعيتها كمايلي :

المخزونات : 400 مكيف هواء (رقم التعريفة 84.15.81.99.00) سعر الشراء 54.500 دج TTC تم شراؤها في بداية السنة المالية وتم بيع 350 جهاز في 22 جوان بسعر 65.400 دج TTC والباقي تم توزيعه على مجانا على العمال.

الاستثمارات : آلة رافعة تستعمل في المخزن تم شرائها منذ 3 سنوات بقيمة 2.023.000 دج TTC.

قرض TVA = 1.800.000 دج

المطلوب : قم بإعداد التصريح الفوري للرسم على القيمة المضافة لشهر جوان.

الهوامش

1 قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، دراسة تحليلية تقييميه، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004.
2 المادة 07 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
3 المادة 06 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
4 المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
5 المادة 08 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
6 المادة 09 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
7 المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (أ).
8 المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (ب).
9 المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (ج).
10 المادة 14- و، الفقرة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
11 المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (01).
12 المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (02).
13 المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (02).
14 المادة 15-4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (أ).
15 المادة 15-4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (ب).
16 المادة 15-3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (ب).
17 المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
18 المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
19 المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
20 المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2015.
21 المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (02).
22 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على الفيمة المضافة 2018.
23 المادة 50 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
24 تمت مراجعتها بموجب قانون المالية لسنة 2016.
25 المادة 16 من قانون المالية لسنة 2016 المعدلة للمادة 43 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
26 المادة 45 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الفقرة (03).

حلول التمارين

حلول تمارين الضريبة الجزافية الوحيدة

حل التمرين الأول

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع
- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى (مقدمي الخدمات)

فيما يتعلق بمعدل الضريبة الوحيدة المطبق على النشاط المختلط، فإن هذا الأخير يحدد تناسبيا مع رقم الأعمال الموافق لكل نشاط.

- التجارة بالتجزئة للمواد الغذائية 5% لأنه بيع سلع
- مقهى ومطعم 12% لأنه تقديم خدمات
- النقل العمومي للبضائع 12% لأنه تقديم خدمات
- المخبزة 5% لأنه يعتبرنشاط بيع بالتجزئة
- سيارة أجرة 12% لأنه تقديم خدمات
- الحلاقة 12% لأنه تقديم خدمات
- ميكانيكي 12% لأنه تقديم خدمات
- النجارة العامة 5% لأنه نشاط إنتاجي
- بيع الخضر و الفواكه 5% لأنه بيع سلع
- بيع وتصليح الأجهزة الالكترونية: نشاط مختلط :
  - البيع يخضع لمعدل 5%
  - و التصليح يخضع لمعدل 12% لأنه تقديم خدمات

حل التمرين الثاني

1- هذا المكلف يخضع لمعدل ضريبة 12 % وبالتالي يكون مبلغ الضريبة الواجب سداده:

13.000.000 x 0.12 = 1.560.000 دج

2- أمام هذا المكلف خياران لدفع الضريبة:

الخيار الأول: الدفع الكلي أي دفع 1.560.000 دج ما بين 01 جويلية 2020 و31 جويلية 2020.

الخيار الثاني: الدفع الجزئي على أقساط:

- القسط الأول بنسبة 50 % أي 780.000 دج ما بين 01 جويلية 2020 و31 جويلية 2020.
- القسط الثاني بنسبة 25% أي 390.000 دج مابين 01 سبتمبر 2020 و15 سبتمبر 2020
- القسط الثالث بنسبة 25% أي 390.000 دج مابين 01 ديسمبر 2020 و15 ديسمبر 2020

3 – إذا تبين لإدارة الضرائب بأن رقم أعمال هذا المكلف 18.000.000 دج فيجب إلغاء خضوعه للضريبة الجزافية الوحيدة لتجاوز رقم أعماله 15.000.000 دح ، وتحويله تلقائيا للخضوع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي النظام الحقيقي

حل التمرين الثالث

في هذه الحالة بالرغم من رقم الأعمال الإجمالي لهذا المكلف 18 مليون دينار (اكبر من 15 ملين دينار) إلا انه يجب معاملة كل نشاط على حدى سواء كانت هذه الأنشطة في منطقة واحدة أو في مناطق متعددة. وعليه سيدفع بشكل منفصل المبالغ التالية:

- بنشاط البيع بالتجزئة : 7.000.000 x 0.05 = 350.000
- نشاط تصليح الأجهزة الالكترونية : 9.000.000 x 0.12 = 1.080.000
- نشاط الحدادة 2.000.000 X 0.05 = 100.000

2- الضريبة على الدخل الإجمالي

حل التمرين الأول

الدخل الخاضع للجدول التصاعدي

ارباح مهنية 1	
+	310 000,00
ارباح مهنية 2	210.000.00
الدخل الخام	520.000,00
-	
اشتراك الضمان الاجتماعي	60.000,00
الدخل الصافي الخاضع للضريبة	460.000,00
الضريبة	**78.000.00**

باستخدام الجدول

Commentaire[1c]: ارباح متأتية من نشاط صناعي

Commentaire[2c]: ارباح متأتية من نشاط تجاري

Commentaire[3c]: هذه من الأعباء التي يمكن خصمها من الدخل الخاضع للضريبة راجع الدرس

كيفية استخدام الجدول التصاعدي: الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

Commentaire[4c]: راجع المحاضرة

القسط	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 إلى 360.000	%20
360.001 إلى 1.440.000	%30
يفوق 1.440.000	%35

نقسم الدخل الذي مقداره460.000.00 دج إلى شرائح وفق الجدول السابق كمايلي

قسط الدخل (الشرائح)	معدل الضريبة	شرائح الدخل (دج)	مبلغ الضريبة(دج) معدل الضريبة Xطول الشريحة
لا يتجاوز 120.000	%0	120.000.00	0
من 120.001 إلى 360.000	%20	240.000.00	48.000.00
360.001 إلى 1.440.000	%30	100.000.00	30.000.00
يفوق 1.440.000	%35	0	0
المجموع			**78.000.00**

نلاحظ ان هذا الدخل 460.000.00 يقع في الشريحة الثالثة أي يجزأ الى ثلاث شرائح:

- الشريحة الاولى من 0 الى 120.000 = 120.000.00 وهي معفاةمن الضريبة
- الشريحة الثانية من 120.001 الى 360.000 = 240.000 تخضع لمعدل ضريبة 20%

- أما الشريحة الثالثة فهي 460.000.00 – 360.000.00 =100.000.00 تخضع لمعدل ضريبة 30%

حل التمرين الثاني

1- تخضع أرباح هذه المؤسسة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية النظام الحقيقي . لأنها شركة أشخاص .

وبالتالي فإنها لا تدفع الضريبة باسم الشركة بل تقوم بتوزيع الأرباح على الشركاء وكل شريك يقدم تصريحا منفصلا بحصته من الأرباح و يدفع ما يقابلها من ضريبة إلى إدارة الضرائب باسمه الخاص.

2- حساب الربح المحاسبي و الربح الجبائي

الإيرادات		التكاليف	
مبيعات	35 800 000,00	خدمات مستلمة	510 000,00
خدمات مقدمة	75 000,00	مصاريف المستخدمين	1 550 000,00
انتاج مخزن	300 000,00	ضرائب ورسوم	80 000,00
		مواد ولوازم مستهلكة	11 950 000,00
		مصاريف مالية	23 000,00
		مصاريف الكهرباء	120 000,00
		اهتلاكات	140 000,00
		تعويض	25 000,00
		ايجار	50 000,00
		صيانة	40 000,00
المجموع	**36 175 000,00**	**المجموع**	**14 488 000,00**

النتيجة المحاسبية 21 687 000,00

الأعباء غير قابلة للحسم (10000+ 15.000+12000+25000) 62 000,00

النتيجة الجبائية 21 749 000,00

بالنسبة لصاحب المؤسسة ، يتوجب عليه إيداع تصريح قبل 30 افريل من سنة 2020 إلى إدارة الضرائب وفق نماذج تقدمها ادارة الضرائب يتضمن بيان الربح الجبائي المحقق و التكاليف القابلة للخصم التي تحملها بصفة شخصية. وعليه يكون مبلغ الضريبة المترتبة في ذمته كما يلي:

أرباح مهنية : 21.749.000.00

اشتراك التامين: 125.000.00

الدخل الصافي الخاضع للضريبة : 21.624.00.00

الضريبة (باستخدام الجدول التصاعدي): 7.436.400.00

Commentaire [5c]: كل الايرادات مطروحا منها كل التكاليف

Commentaire [6c]: نلاحظ ان هذه الاعباء لا تتوفر فيها الشروط العامة للاعباء القابلة الحسم و هي ناتجة عن أخطاء تتحمل مسؤوليتها المؤسسة أو عن مصاريف لا تخص المؤسسة و غير مرتبطة بالنشاط

وهي : الغرامات الجبائية 15000

ايجار محلات غير مستغلة 12.000

مصاريف صيانة خاصة بسيارة صاحب المؤسسة : 10.000

دفع تعويض بموجب حكم قضائي: 25.000

Commentaire [7c]: بنفس الطريقة المبينة في التمرين الأول

حلول التمارين

قسط الدخل (الشرائح)	معدل الضريبة	شرائح الدخل (دج)	مبلغ الضريبة(دج) معدل الضريبة Xطول الشريحة
لا يتجاوز 120.000	%0	120.000.00	0
من 120.001 إلى 360.000	%20	240.000.00	48.000.00
360.001 إلى 1.440.000	%30	1.080.000.00	324.000.00
يفوق 1.440.000	%35	20 184 000,00	7 064 400,00
المجموع			**7 436 400,00**

حل التمرين الثالث

الشريك الأول

المداخيل الخاضعة للجدول التصاعدي

أرباح مهنية	850 000,00	(1700000x0,5)
فوائد بنكية	16 111,00	
الدخل الخام	**866 111,00**	
اشتراك التامين	14 000,00	
فوائد قرض سكني	21 000,00	
الدخل الصافي الخاضع للضريبة	831 111,00	
الضريبة وفق الجدول	**189 333,00**	
القرض الضريبي	1 611,00	
الضريبة المستحقة	**187 722,00**	

المداخيل الخاضعة لمعدل محرر من الضريبة

ايرادات اسهم	185 000,00	

الشريك الثاني

المداخيل الخاضعة للجدول التصاعدي

أرباح مهنية 1	850 000,00	(1700000x0,5)
ارباح مهنية 2	1 500 000,00	
الدخل الخام	**2 350 000,00**	
اشتراك التامين	21 000,00	
الدخل الصافي الخاضع للضريبة	2 329 000,00	
الضريبة وفق الجدول التصاعدي	**599 150,00**	

المداخيل الخاضعة لمعدل محرر من الضريبة

مقابل إيجار محلات تجارية	15 000,00	2.250.00= 0.15X

حساب رصيد التصفية لسنة 2019

[8c]Commentaire: حصته من الارباح التي حققتها شركة التضامن تناسبيا مع حصته في الشركة

[9c]Commentaire: البنك كان قد دفع له المبلغ الصافي فقط بعد اقتطاع ضريبة قدرها 10 بالمائة (1.611.00) ويدفع له 14500 ، وهذه تمنح الحق في قرض ضريبي (أي نعتبر أن هذه الضريبة دفعت مسبقا وسيتم اعادة الحساب مرة اخرى في نهاية السنة) لذلك يجب التصريح بهذا الدخل في نهاية السنة ضمن التصريح السنوي.

[10c]Commentaire: بعد حساب مبلغ الضريبة نقوم باقتطاع القرض الضريبي (الذي دفع مسبقا) لنحصل على ما يبقى في ذمة المكلف يتوجب سداده.

[11c]Commentaire: هذا الدخل لا يصرح به في الجدول التصاعدي لانه محرر من الضريبة وتقتطعه المؤسسة عند عملية توزيع الأرباح

[12c]Commentaire: نفس الحالة مثل الشريك الاول

[13c]Commentaire: الارباح المتاتية من النشاط التجاري الخاضع للضريبة عل الدخل الاجمالي

[14c]Commentaire: تخضع لمعدل محررمن الضريبة قدره 15% ولانه محرر من الضريبة لا يدرج في التصريح السنوي

[15c]Commentaire: رصيد التصفية = الضريبة المستحقة مطروحا منها مجموع التسبيقات وفي الضريبة على الدخل الاجمالي يتوجب دفع تسبيقين.

الشريك الأول: 187722-(100000 x 2) = - 12 278,00

الشريك الثاني: 599150-200000= 399150

حساب التسبيقات لسنة 2020

مقدار كل تسبيق هو 30% من آخر ضريبة فرضت

الشريك الأول 56 316,60

5,00 179

الشريك الثاني

3-الضريبة على ارباح الشركات

حل التمرين الأول:

جدول حساب النتائج

مبيعات البضائع	35 800 000	
خدمات مقدمة	75 000	
إنتاج مخزن	300 000	
خدمات مستلمة		510 000
مصاريف المستخدمين		1 550 000
ضرائب ورسوم		80 000
مواد مستهلكة		6 590 000
مصاريف مالية		23 000
مصاريف الكهرباء		120 000
اهتلاكات		140 000
تعويض مدفوع		25 000
مصاريف الإيجار		50 000
مصاريف الصيانة		40 000
تكاليف رعاية نادي رياضي		4 000 000
المجموع	**36.175.000**	**13.128.000**

النتيجة المحاسبية = مجموع الإيرادات – مجموع التكاليف

النتيجة المحاسبية = 36.175.000 - 13.128.000= **23.047.000**

لحساب النتيجة الجبائية نحدد الاستردادات و التخفيضات:

[16c]Commentaire: مجموع الإيرادات مطروحا منه مجموع الأعباء

حلول التمارين

الاسترددات

- الغرامات 15.000 دج
- التعويض المدفوع : 25.000 دج
- مصاريف ايجار محلات غير متعلقة بالنشاط 12.000 دج
- تكاليف رعاية فريق رياضي: الحد المسموح به في حدود 10% من رقم الأعمال دون أن يتجاوز 30.000.000دج . في هذه الحالة المبلغ القابل للحسم هو: 35.875.000 x 0.1 = 3.587.500

وبما أن هذا تكلاليف رعاية فريق رياضي لم تتجاوز 30.000.000 ولكنها تجاوت 10 % من رقم الاعمال فإن الجزء غير القابل للخصم هو : 4.000.000 – 3.587.500 = **412.500 دج**

- تكاليف دون وثائق ثبوتية : 550.000 دج

مجموع الاسترادات = 15.000 + 25.000 + 12.000 +412.500+ 550.000 = **1.014.000 دج**

التخفيضات

لاتوجد

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاسترددات - التخفيضات

النتيجة الجبائية = 1.014.000 +23.047.000 = **24.061.000**

الضريبة = **24.061.000** x **0.19** = **4.571.590**

[17c]Commentaire: راجع الدرس المادة 168 من ق.ض.م.ر.م

[18c]Commentaire: رقم الأعمال يتكون من مبيعات البضائع و الخدمات المقدمة أي رقم اعمال المؤسسة =35.875.000

[19c]Commentaire: راجع الشروط العامة للتكاليف القابلة للحسم

[20c]Commentaire: لأنها مؤسسة ذات طابع صناعي

حل التمرين الثاني

حساب النتيجة الجبائية لسنة 2017:

الاسترددات

- الإعانات ذات الطابع الإنساني مقبولة للحسم في حدود 1.000.000 دج، الاسترداد = (450.000+750.000) - 1000.000 = 200.000دج
- اهتلاك السيارة السياحية معدل الاهتلاك 20% : قسط المحاسبي هو 300.000 دج قسط الاهتلاك الجبائي المسموح به هو: 200.000دج و بالتالي مبلغ الاسترداد = 300.000 -200.000 = 100.000دج.

مجموع الاستردادات= 100.000+200.000 = **300.000**

التخفيضات

- فائض القيمة طويل الأجل يخضع 35% منه فقط للضريبة و بالتالي فالجزء المعفى الذي يخفض هو : 75.000x 0.65 = 48.750دج
- فائض القيمة قصير الأجل يخضع 70% منه للضريبة و بالتالي فالجزء المعفى الذي يخفض هو : 175.000x 0.30 = 52.500 دج

[21c]Commentaire: راجع الدرس المادة 169 ق.ض.م.ر.م

[22c]Commentaire: السيارات السياحية تمتلك على اساس قيمة شراء موحدة قدرها 1.000.000 دج
راجع الدرس

[23c]Commentaire: راجع الدرس

مجموع التخفيضات = 52.500 + 48.750 = **101.250**

النتيجة الجبائية = 101.250- 300.000+15.000.000 = **15 198 750,00**

- مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2017 **=** 0.23 x 15.198.750.00 = **3 495 712**
- مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2018 **=** 0.23 x18.500.000 = **4.255.000**
- مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2019 =0.23 x 13.800.000= **3.174.000**

حساب التسبيقات:

مبلغ التسبيق الواحد لسنة 2018: =0.3 x 3.495.712 **1.048.713**

مبلغ التسبيق الواحد لسنة 2019: =0.3 x 4.255.000 **1.276.500**

مبلغ التسبيق الواحد لسنة 2020 : =0.3 x 3.174.00 **952.200**

رصيد التصفية = الضريبة المستحقة – مجموع التسبيقات

رصيد التصفية لسنة 2018 = 4.255.000 – (1.048.713x3) = 1.108.859

رصيد التصفية لسنة 2019 = 3.174.000 – (1.276.500x3) = - 655.500 سلبي

حل التمرين الثالث:

تسبيقات سنة 2017: تدفع التسبيقين الثاني و الثالث لأن المؤسسة تأسست بعد موعد دفع التسبيق الأول

بما أن المؤسسة حديثة النشأة يحسب التسبيق بنسبة 30 % من ضريبة مقدرة على أساس ربح مقدر بـــــ 5% من رأس المال الاجتماعي المسخر.

- الربح المقدر: 0.05 X 100.000.000 = 5.000.000 دج
- الضريبة المقدرة : 0.26 X 5.000.000 = 1.300.000 دج
- التسبيق = 0.3 x 1.300.000 = **390.000**

حساب ضريبة سنة 2017

الاستردادات:

قسط اهتلاك السيارة المحاسبي = (1.000.000- 2.500.000) X 0.2 = 300.000

القسط الموافق لستة أشهر = **150.000 دج**

قسط اهتلاك السيارة الجبائي السنوي: 1.000.000 x 0.2= 200.000

القسط الموافق لستة أشهر هو: **100.000**

Commentaire[24c]: لأن المؤسسة تعمل في قطاع الأشغال العمومية

Commentaire[25c]: قسط التسبيق يساوي 30 بالمائة من ضريبة السنة السابقة

Commentaire[26c]: بالنسبة للضريبة على ارباح الشركات تدفع المؤسسة 3 تسبيقات خلال السنة

Commentaire[27c]: عندما يكون الرصيد سلبي يمكن استرداده أو ابقائه كرصيد لإجراء مقاصة في السنة القادمة مع نفس النمط الضريبي

Commentaire[28c]: لأن نشاط المؤسسة تصدير و استراد (تجاري)

Commentaire[29c]: قسط الاهتلاك لستة أشهر

حلول التمارين

الجزء الواجب استرداده من قسط الاهتلاك هو: 150.000 -100.000 = **50.000 دج**

النتيجة الجبائية = 6.000.000 + 50.000 = **6.050.000 دج**

الضريبة = 0.26 X 6.050.000 = **1.573.000 دج**

تسبيقات سنة 2018

مقدار التسبيق: 30% من ضريبة السنة الماضية: 1.573.000 X 30% = **471.900دج**

النتيجة الجبائية لسنة2018

هناك استرداد واحد يتثمل في جزء الراتب المدفوع للشريك الذي يفوق راتبه رواتب نظرائه في نفس المنصب أي (300.000 =500.000-800.000)

النتيجة الجبائية = 6.500.000 +300.000 = **6.800.000 دج**

الضريبة لسنة 2018 : 6.800.000 X 0.26 = **1.768.000**

رصيد التصفية = 1.768.000 – (3 X471.900) = **352.300 دج**

- الالتزامات المتعلقة بالتوزيع هي اقتطاع قدره 15% محرر من الضريبة من المبالغ الموزعة لكل شريك .

Commentaire[30c]: النتيجة المحاسبية معطاة

Commentaire[31c]: النتيجة المحاسبية

Commentaire[32c]: تندرج ضمن ايرادات رؤوس الاموال المنقولة (الضريبة على الدخل الاجمالي) لأنها تخص الاشخاص الطبيعين. وتقتطع من المصدر

حل التمرين الرابع

1- في حالة عدم وجود محاسبة تحليلية يتم توزيع الأعباء المشتركة بالتناسب مع رقم الأعمال

- نسبة رقم الأعمال للنشاط الصناعي = 5.000.000 / 8.000.000 = 62.5%

نسبة رقم الأعمال للنشاط التجاري 37.5%

- الأعباء المشتركة الملحقة بالنشاط الصناعي = 0.625 x 500.000 = 312.500 دج
- الأعباء المشتركة الملحقة بالنشاط التجاري = 0.375 x 500.000 = 187.500دج
- الربح الجبائي الخاص بالنشاط الصناعي = 5.000.000 – (312.500 + 600.000 + 2.500.000)

= 1.587.500 دج

- الضريبية الخاصة بالنشاط الصناعي = 1.587.500 x 0.19 = 301.625 دج
- الربح الجبائي الخاص بالنشاط التجاري = 3.000.000 – (187.500 + 300.000 + 1.300.000)

= 1.212.500 دج

Commentaire[33c]: رقم الاعمال الاجمالي المرتبط بالنشاطين الصناعي و التجاري

Commentaire[34c]: الضريبة الموافقة للنشاط الصناعي

حلول التمارين

- الضريبة الخاصة بالنشاط التجاري = 1.212.500 x 0.26 = 315.250دج

2- في حالة وجود محاسبة تحليلية يتم توزيع الأعباء المشتركة وفقا لنتائج المحاسبة التحليلية:

- الأعباء المشتركة الملحقة بالنشاط الصناعي = 500.000 x 0.75 = 312.500 دج
- الأعباء المشتركة الملحقة بالنشاط التجاري = 500.000 x 0.25 = 187.500 دج
- الربح الجبائي الخاص بالنشاط الصناعي = 5.000.000 – (2.500.000 + 600.000 + 375.000) =1.525.000 دج
- الضريبية الخاصة بالنشاط الصناعي = 1.525.000 x 0.19 = 289.750 دج
- الربح الجبائي الخاص بالنشاط التجاري = 3.000.000 – (1.300.000 + 300.000 + 125.000) = 1.275.000 دج
- الضريبة الخاصة بالنشاط التجاري = 1.212.500 x 0.26 = 331.500دج

الرسم على القيمة المضافة

التمرين الأول : نظري

1- هي ضريبة حقيقية على الاستهلاك، محايدة، غير مباشرة ، نسبية القيمة، مؤسسة حسب مبدأ الدفعات المجزأة وتعتمد هذه الضريبة على ميكانزم الخصم.

2- المدين الحقيقي بالرسم على القيمة المضافة هو المستهلك الأخير،فهو من يتحمل الرسم على القيمة المضافة أما المدين القانوني بالرسم على القيمة المضافة فهو من يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات، حيث يقوم بجمع الرسم على القيمة المضافة ودفعها إلى الخزينة العمومية.

3- الحدث المُنشأ للرسم على القيمة المضافة هو :

- بالنسبة لعمليات البيع : التسليم المادي أو القانوني للبضاعة.
- بالنسبة للخدمات : القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

4- يعتبر الحق في الخصم ميزة رئيسية للرسم على القيمة المضافة يسمح بحساب الرسم على القيمة المضافة المستحقة، وذلك بعد خصم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات من الرسم على القيمة المضافة على المبيعات.

5- حالات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة هي :

- العمليات المعفاة : عمليات التصدير أو بيع سلع وخدمات معفاة أو بيع إلى قطاع يستفيد معفى.
- التوقف عن النشاط
- تطبيق نسب مختلفة
- العمليات المنجزة من طرف المدينين بالرسم جزئيا.

Commentaire [35c]: الضريبة الموافقة للنشاط التجاري

Commentaire [36c]: نسبة النشاط الصناعي حسب مؤشرات المحاسبة التحليلية الخاصة بالمؤسسة

التمرين 02 :

الأشهر	قرض الرسم على القيمة المضافة	الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	الرسم على القيمة المضافة على المبيعات	الرسم على القيمة المضافة الواجبة التسديد	فائض
01	00	95.000	1.710.000	1.615.000	
02	00	1.938.000	380.000		1.558.000
03	1.558.000	95.000	950.000		703.000
04	703.000	1.368.000	380.000		1.691.000
05	1.691.000	95.000	950.000		836.000
06	836.000	38.000	1.140.000	266.000	
07	00	95.000	950.000	855.000	
08	00	38.000	380.000	342.000	
09	00	95.000	950.000	855.000	
10	00	38.000	380.000	342.000	
11	00	1.330.000	950.000		380.000
12	380.000	38.000	380.000		38.000
المجموع		5.263.000	9.500.000	4.275.000	

التمرين 03 :

<table>
<tr><td colspan="3" rowspan="2">العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة</td><td colspan="3">الحسومات</td></tr>
<tr><td colspan="2">القرض السابق للرسم على القيمة المضافة</td><td>390.000</td></tr>
<tr><td>العملية الخاضعة</td><td>المبلغ HT</td><td>TVA</td><td>عملية الحسم</td><td>المبلغ HT</td><td>TV</td></tr>
<tr><td>تسليم وفوترة بناية</td><td>5.000.000</td><td>950.000</td><td>إستيراد آلة</td><td>10.000.000</td><td>1.900.000</td></tr>
<tr><td>تسليم للذات</td><td>2.000.000</td><td>380.000</td><td>استراد سيارة</td><td colspan="2">غير قابلة للحسم</td></tr>
<tr><td>تقديم خدمة في الداخل</td><td>700.000</td><td>133.000</td><td>شراء مواد اولية</td><td colspan="2">غير قابلة للحسم (حسب المادة 30)</td></tr>
<tr><td>تقديم خدمة في الخارج</td><td colspan="2">غير خاضعة</td><td>شراء مستلزمات</td><td>20.000</td><td>3.800</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2"></td><td>شراء مواد البناء</td><td>500.000</td><td>95.000</td></tr>
<tr><td>المجموع</td><td>7.700.000</td><td>1.463.000</td><td>المجموع</td><td>10.520.000</td><td>1.998.800</td></tr>
<tr><td colspan="6">النتيجة قرض TVA بمبلغ (1.463.000-1.998.800)+390.000 =925.800 دج ينقل لشهر مارس</td></tr>
</table>

التمرين 04 :

01 -01//15 : شراء مادة aleovera : غير قابلة للحسم بسبب تسديد الفاتورة نقداً ومبلغها يفوق 100.000 دج

02- 01/30 : بيع الجال المعقم : عملية خاضعة، مبلغ 285.000 TVA دج.

03- 01/22 : شراء مواد كمائية : حسم TVA بمقيمة 66.500 دج.

04-02/13: عقد تأمين : حسم TVA بقيمة 133.000 دج

05- 02/28 تقديم خدمة تحليل كميائي : عملية خاضعة، مبلغ 228.000 TVAدج لان الحدث المنشيء للرسم على القيمة المضافة هو القبض الجزئي او الكلي.

06- 04/14 تسديد فاتورة الكهرباء، حسم TVA بقيمة 67.000 دج.

07- 05/25 شراء علب تغليف ، حسم TVA بيقيمة 171.000 دج.

08- 28 /05 بيع محلول كميائي ، عملية خاضعة، مبلغ 551.000 TVA دج

التصريح الفوري لشهر جانفي :

قرض TVA : 200.000 دج عمليات خاضعة : 285.000 دج

الحسومات : 66.500 دج

النتيجة : الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه = 285.000 -200.000- 66.00 = 18.500 دج.

التصريح الفوري لشهر فيفري :

النتيجة : الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه = 228.000 – 133.000 = 95.000دج.

التصريح الفوري لشهر مارس : لاشيء.

التصريح الفوري لشهر أفريل :

النتيجة : قرض TVA بقيمة 171.000-67.000 =104.000 دج يُرحل للشهر الموالي.

التصريح الفوري لشهر ماي :

النتيجة : الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه = 551.000- 104.000 = 447.000 دج

التمرين 05:

بما أن مستغلوا سيارات الأجرة خاضعين للمعدل المخفض من الرسم على القيمة المضافة دون الحق في الحسم، وعليه يكون التصريح الفوري للرسم على القيمة المضافة لشهر ديسمبر كما يلي :

العمليات الخاضعة = 15.100.000 x 9% = 1.359.000 دج

الحسم = 00

الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه هو : 1.369.000 دج

التمرين 06 :

قرض الرسم على القيمة المضافة 1.800.000 دج

المخزونات : الرسم على القيمة المضافة التي أثقلت المشتريات من المكيفات الهوائية التي تم تحويلها الى العمال (عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة) يجب إعادة دفعها الى الخزينة العمومية كمايلي :

الرسم على القيمة المضافة على المبيعات = 350*(1.09/65.400)*9% = 1.890.000 دج

الرسم على القيمة المضافة الخاصة بـــ 50 مكيف = 50 * (1.09/54.500)*9% = 225.000 دج

الإستثمارات : بما أن الشركة لم تحتفظ بالآلة لمدة 5 سنوات واحتفظت بها 3 سنوات فقط فهي ملزمة بإعادة دفع 5/2 (خُمُسَين) من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بها ويتم حسابها كما يلي :

الرسم على القيمة المضافة الواجب إعادة دفعها = (2.023.000 /1.19) *19 % * 2 ÷5 = 129.200 دج

النتيجة : التصريح الفوري لشهر جوان

الرسم على القيمة المضافة المدفوعة الى الخزينة =

1.800.000-129.200+225.000+1.890.000= 444.200 دج

الخاتمة

حاولنا في هذه المطبوعة الإلمام بأهم التقنيات الجبائية المتعلقة بالضرائب المتضمنة في النظام الجبائي الجزائري والتي تهم المؤسسة، وهذه المحاضرات هي خلاصة تدريس هذا المقياس لعدة مواسم جامعية بالكلية. وقد تم تدعيم الدروس النظرية بأمثلة وتمارين محلولة من أجل تعميق الفهم.

تساعد هذه المحاضرات الطالب في استيعاب الجوانب النظرية للضريبة بما يسمح له بالتوسع في البحث في المسائل الضريبية في مساره الدراسي مستقبلا. كما تساعده في التحكم في إعداد التصريحات الضريبية إذا التحق بالعمل في مؤسسة ما، وتساعده أيضا القيام بوظيفة مفتش ضرائب إذا التحق بالعمل بإدارة الضرائب. غير أن كثرة التعديلات التي تمس مختلف القوانين الجبائية بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية تفرض على الطالب مواكبة هذه التعديلات باستمرار من خلال الاطلاع على قوانين المالية بعد صدروها ومحاولة تحليلها وفهم محتوى التعديلات والغرض منها، فهذا الأمر في غاية الأهمية.

ومن أجل تقويم هذا العمل العلمي، فإنني أتوجه إلى زملائي الأساتذة من أجل إبداء ملاحظاتهم، وتقديم النصائح والإرشادات لتحسين مضمون هذه المحاضرات وزيادة قيمتها العلمية.

قائمة المراجع



أولا: المراجع العربية

1. أحمد زهير شامية،خالد خطيب، المالية العامة، در زهوان، عمان، 1997.
2. بوزيدة حميد ، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة ، الرسم عل القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية ، الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية ، 2005 .
3. حميد بوزيدة ، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2007.
4. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر،2014.
5. شامية أحمد زهير والخطيب خالد، المالية العمومية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
6. شعباني لطفي، جباية المؤسسة، دروس مع اسئلة و تمارين محلولة، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر،2017.
7. عبد الكريم صادق بركات، يونس احمد البطريق ، المالية العامة، مؤسسة الشباب، جامعة القاهرة، 1979.
8. قانون الإجراءات الجبائية -تحديث 2020-
9. قانون الرسوم على رقم الأعمال -تحديث 2020-
10. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة -تحديث 2020-
11. قدي عبد المجديد، دراساذت في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان،2011.
12. قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، دراسة تحليلية تقييميه، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
13. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، 2003.
14. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2018.
15. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، جباية المهن الحرة، 2018.

ثانيا المراجع الأجنبية

1. P.M Gaudermet et J. Molinier, Finance public – Fiscalite, Ed Dalloz, Paris, 1992.
2. Bernard CASTAGNEDE, les politiques fiscales et la crise en Union Européenne, Discours Prononcé a l'occasion de la céronpmie de remise du titre de Docteur Honoris causa de la faculté de droit de l'université d'athénes,22/05/2012 disponible sur internet: http://www.univ-paris1.fr/fileadmin/atelierdroitfiscal/Documentationcompl%C3%A9mentaire/CASTAGNEDE_B.__Les_politiques_fiscales_et_la_crise_en_Union_Europ%C3%A9enne__Univ._d_Ath%C3%A8nes__22.05.2012_.pdf
3. Cliche P, Politique fiscale, dans L.cote et J-F Savard (Dir),Le dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, 2012,(en lige) www.dictionnaire.enap.ca
4. Commission Européenne, Communication De La Commission Au Parlement Européen, Au Conseil Et Au Comité Économique Et Social Européen, fiscalité et développement, 2010 .
5. G Tournier, La politique fiscale dans la 5em république, privat ,1985.
6. Ha DAO et LUC Goudbout, Le Rôle De La Fiscalité Dans La Réduction Des Inégalités, Doit-On Se Soucier De La Structure Fiscale Servant À Prélever Les Recettes?, L'Actualité Économique, Revue D'analyse Économique, Vol. 90, No 4, December 2014 .
7. IMF, Fiscal Policy And Income Inequality,IMF Policy Paper,2014.
8. Jean-Marc DANIEL, Richard Musgrave et les fonctions économiques de l'Etat, la revue du trésor N°1, Janvier 2008.
9. Jean-Marie Monnier. La Politique Fiscale: Objectifs Et Contraintes. Les Cahiers Français: Documents D'actualité, La Documentation Française, 2008.
10. Marc Leroy, L'impot, L'etat Et la sociéte, la sociologie fiscal de la démocratie interventionniste, Ed Economica, Paris 2010.
11. OCDE, Coopération pour le développement 2014 : Mobiliser les ressources au service du développement durable, Éditions OCDE, 2015A ,Paris. P 104. Disponible sur site:
12. OECD ,Governance, Taxation and Accountability: Issues and Practices,Paris,2008.

13. Pierre Beltrame ; « La Fiscalité En France » ; Hachette livre, 6 éme Edition, 1998 .
14. Programme des Nations Unies pour l'environnement (PNUE), Vers une économie verte: Pour un développement durable et une éradication de la pauvreté, Synthèse à l'intention des décideurs 2011,. Disponible sur site: http://archive.ipu.org/splz-f/rio+20/rpt-unep.pdf
15. Raffaele Petruzzi and Karoline Spies (Eds), Tax Policy Challenges in the 21st Century , 2014,P6. Disponible sur Internet: http://www.beck-shop.de/fachbuch/leseprobe/9783707331295_Excerpt_004.pdf
16. Wilson Prichard,Taxation and State Building:Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda, Institute of Development Studies at the University of Sussex Brighton ,UK, Working Paper N° 341, 2010.
17. TESSA Ahmed ; HAMMADOU Ibrahim ; Fiscalité de l'entreprise cours et applications ;Algerie ; Collection Gestion ; Ed. Pages Bleus ; 2010.