



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المهيدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية المراجع:/2020

فرع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية ميله ما بين 2010-2019

مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص " مالية المؤسسة "

إشراف الأستاذ:

عاشوري نعيم

إعداد الطلبة:

- طلحاوي عبد العزيز

- بن سليمان عبد الرحيم

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	قشي محمد الصالح
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	عاشوري نعيم
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	قرفي عمار

السنة الجامعية 2019/2020



شكر و عرفان

الحمد لله الذي زين قلوب أوليائه بأنوار الوفاق، و سقى أسرار أحبائه شرابا لذيق المذاق، و ألزم قلوب الخائفين الوجع و الإشفاق، فلا يعلم الإنسان في أي الدواوين كتب ولا في أي الفريقين يساق، فان سامح فبفضله، و إن عاقب فبعده، و لا اعتراض على الملك الخلاق.

و أشهد أن لا إله إلا الله، وحده لا شريك له، له الملك و له الحمد، و هو على كل شيء قدير، إله عز من اعتز به فلا يضام، و ذل من تكبر عن أمره و لقي الآثام.

و أشهد أن سيدنا و حبيبنا و شفيعنا محمدا عبد الله و رسوله، و صفيه من خلقه و حبيبته، خاتم أنبيائه، و سيد أصفیائه، المخصوص بالمقام المحمود، في اليوم المشهود، الذي جمع فيه الأنبياء تحت لوائه، و على آله و صحبه، و من سار على نهجه، و تمسك بسنته، و اقتدى بهديه، و اتبعهم بإحسان إلى يوم الدين، و نحن معهم يا أرحم الراحمين.

و إتباعا لقوله صلى الله عليه و سلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله "، و عليه نتقدم بالشكر الجزيل لمن دل و أرشد و صحح و صوب، الأستاذ المشرف: عاشوري نعيم.

كما أتقدم بالشكر للأساتذة الكرام أعضاء اللجنة الذين تشرفت بقبولهم مناقشة هذا العمل، و كل من قدم لي يد العون طيلة سنوات الدراسة من مبتدائها إلى يومنا هذا و لو بشق كلمة.

جزى الله الجميع عني كل خير و هو من وراء القصد.

إهداء

أهدي عملي هذا إلى من أوصاني بهما ربي برا و إحسانا.
إلى روح والدي الطاهرة الذي علمني الأخلاق الحميدة و رباني على صدق القول و الرغبة
بالمعرفة منذ نعومة أظفاري، إلى من كان و مازال سنداً في هذه الحياة و لم يبخل علي بالنفس
و النفيس.
إلى المرأة التي تصعب الكلمات و العبارات على وصفها، إلى من كانت تحترق لتتير حياتنا،
إلى من تعلمت على يدها حب الحياة و العطف و الحنان، و التي خلقت في قلبي براعم الزهور
و خضرة البساتين إلى هبة الرحمان " أمي الغالية ".
إلى أبنائي فلذة كبدي و قرة عيني مصعب و شيراز، و إلى إخوتي و أخواتي.
إلى من أناروا لي الطريق في سبيل تحصيل العلم، أساتذتي الكرام، إلى جميع الزملاء دفعة
ماستر 2 مالية المؤسسة 2020 - جامعة عبد الحفيظ بوالصوف بميلة -

فهرس المحتويات

	البسمة
	الشكر و التقدير
	الاهداء
I-I	قائمة المحتويات
II	قائمة الجداول
IV	قائمة الملاحق
أ - د	المقدمة
01	الفصل الأول: الجباية كآلية لتمويل الخزينة العمومية
03	المبحث الأول: الإطار النظري للجباية.
03	المطلب الأول: ماهية الجباية
03	الفرع الأول: نشأة و تطور الجباية.
03	الفرع الثاني: مفهوم الضريبة و خصائصها
04	أولاً: تعريف الضريبة
04	ثانياً: أهداف الضريبة
06	ثالثاً: خصائص الضريبة
07	رابعاً: أسس الضريبة
08	المطلب الثاني: أنواع الضريبة
08	الفرع الأول: الضريبة على الدخل
09	الفرع الثاني: الضرائب على رأس المال
10	الفرع الثالث: الضرائب على الإنفاق
12	الفرع الرابع: الضرائب على التصرفات
12	المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة
12	الفرع الأول: وعاء الضريبة
13	الفرع الثاني: أساليب تقدير الضريبة
14	الفرع الثالث: تحصيل الضريبة
16	المبحث الثاني: عموميات حول الخزينة العمومية
16	المطلب الأول: مفهوم الخزينة العمومية و مهامها
16	الفرع الأول: مفهوم الخزينة العمومية

17	الفرع الثاني: مهام الخزينة العمومية
19	المطلب الثاني: مصادر تمويل الخزينة العمومية
19	الفرع الأول: الإيرادات العادية
21	الفرع الثاني: الإيرادات غير العادية
21	المبحث الثالث: النظام الضريبي في الجزائر بعد الإصلاح
21	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي
21	الفرع الأول: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي
22	الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي
23	الفرع الثالث: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي
24	الفرع الرابع: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي
25	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
25	الفرع الأول: خصائص الضريبة على أرباح الشركات
25	الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات
26	الفرع الثالث: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات
27	الفرع الرابع: حساب الضريبة على أرباح الشركات
28	المطلب الثالث: الرسم على النشاط المهني
28	الفرع الأول: أساس فرض الضريبة
29	الفرع الثاني: الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني
30	الفرع الثالث: الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني
30	الفرع الرابع: معدلات الرسم على النشاط المهني
30	المطلب الرابع: الرسم على القيمة المضافة
32	الفصل الثاني: الرسم على القيمة المضافة في الجزائر
34	المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة
34	المطلب الأول: التطور التاريخي للرسم على القيمة المضافة
35	المطلب الثاني: مفهوم الرسم على القيمة المضافة
35	المطلب الثالث: مميزات الرسم على القيمة المضافة و أهدافه
35	الفرع الأول: مميزات الرسم على القيمة المضافة
36	الفرع الثاني: أهداف الرسم على القيمة المضافة
37	المبحث الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة و قواعد تأسيسه
37	المطلب الأول: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

37	الفرع الأول:الأشخاص الخاضعين للرسم على القيم المضافة
38	الفرع الثاني: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة
38	أولاً: العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا
40	ثانياً: العمليات الخاضعة اختياريا
40	الفرع الثالث: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من خلال مبدأ الإقليمية
41	الفرع الرابع: التزامات المدينين بالرسم على القيمة المضافة
44	المطلب الثاني: الرسم على القيمة المضافة و قواعد تأسيسه
44	الفرع الأول: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة
44	أولاً: تعريف الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة
45	ثانياً: مكونات الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة
46	الفرع الثاني: تأسيس الرسم على القيمة المضافة
46	أولاً: تعريف الوعاء الضريبي
46	ثانياً: تكوين الوعاء الضريبي
48	الفرع الثالث: معدلات الرسم على القيمة المضافة
50	المطلب الثالث العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة و المستفيدة من الإعفاء
50	الفرع الأول: العمليات التي تتم في الداخل
51	الفرع الثاني: العمليات التي تتم عند الاستيراد
52	الفرع الثالث: العمليات التي تتم عند التصدير
52	المبحث الثالث: حق الخصم و نظام الشراء بالإعفاء و الاسترجاعات
52	المطلب الأول: حق الخصم للرسم على القيمة المضافة
52	الفرع الأول: مجال تطبيق الحق في الخصم
53	أولاً: العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الخصم
53	ثانياً: السلع و الخدمات المستثناة من الحق في الرسم
54	الفرع الثاني: التزامات مرتبطة بالحق في الخصم
54	الفرع الثالث: التسويات
55	الفرع الرابع: آلية عمل الخصم
57	المطلب الثاني: نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الإعفاء من الرسم
57	الفرع الأول: نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
58	أولاً: مفهوم نظام الشراء بالإعفاء
58	ثانياً: العمليات المستفيدة من الإعفاء من الرسم

58	ثالثا: الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء
60	الفرع الثاني: نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
60	أولا: مجال تطبيق نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة
60	ثانيا: شروط منح الإعفاء من الرسم
61	المطلب الثالث: استرجاع الرسم على القيمة المضافة
61	الفرع الأول: حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة
61	أولا: العمليات المعفاة
61	ثانيا: التوقف عن النشاط
62	ثالثا: تطبيق نسب مختلفة
62	رابعا: عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا
62	الفرع الثاني: شروط استرجاع الرسم على القيم المضافة
62	الفرع الثالث: إجراء استرجاع الرسم على القيمة المضافة
63	الفرع الرابع: التسبيق المالي
65	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة
67	المبحث الأول: الإدارة الجبائية في الجزائر
67	المطلب الأول: مهام الإدارة الجبائية
68	المطلب الثاني: مقومات نجاح الإدارة الجبائية
68	المبحث الثاني: لمحة عامة عن مديرية الضرائب لولاية ميلة
68	المطلب الأول: تعريف و نشأة مديرية الضرائب لولاية ميلة
69	المطلب الثاني: نشأة مديرية الضرائب لولاية ميلة
70	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية لولاية ميلة
76	المبحث الثالث: دراسة تحليلية لمكانة الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة
76	المطلب الأول: تطور عدد المكلفين بالضريبة خلال الفترة (2010-2019)
76	أولا: تطور العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة
78	ثانيا: تطور عدد المكلفون بالضريبة حسب نوعية النظام الضريبي
79	المطلب الثاني: تطور الحصيلة الجبائية الكلية لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019)
81	المطلب الثالث: تطور الحصيلة الجبائية حسب نوعية الضريبة
82	أولا: تطور الحصيلة الضريبية للرسم على القيمة المضافة
85	ثانيا: تطور الحصيلة الضريبية للرسم على النشاط المهني
87	ثالثا: تطور الحصيلة الضريبية للضريبة على أرباح الشركات

89	رابعاً: تطور الحصيلة الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي
91	المبحث الثالث: دراسة ملف جبائي تعرض للرقابة على الوثائق من طرف مفتشية الضرائب
91	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية
91	أولاً: التعرف على الهوية الجبائية
92	ثانياً: الإجراءات التمهيدية
92	المطلب الثاني: اجراءات التحقيق في الملف الجبائي
92	أولاً: من حيث الشكل
92	ثانياً: من حيث المضمون

فهرس الجداول و الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	24
2	توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة	31
3	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	49
4	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب - ميلة -	76
5	تطور العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة خلال الفترة (2010-2019)	77
6	تطور العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة خلال الفترة (2010-2019)	78
7	تطور العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة خلال الفترة (2010-2019)	79
8	تطور عدد المكلفين في النظام الحقيقي و النظام الجزافي (2010-2019)	80
9	تطور الحصيلة الجبائية لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019)	80
10	تطور الحصيلة الجبائية لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019)	81
11	تطور الحصيلة الجبائية حسب نوعية الضريبة خلال الفترة (2010-2019)	82
12	تطور الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة (2010-2019)	83
13	تطور الحصيلة الضريبية للرسم على القيمة المضافة في الفترة (2010-2019)	85
14	نسبة مساهمة TVA في إجمالي الضرائب المحصلة خلال (2010-2019)	86
15	تطور الحصيلة الضريبية للرسم على النشاط المهني للفترة (2010-2019)	86
16	تطور الحصيلة الضريبية للرسم على النشاط المهني للفترة (2010-2019)	87
17	نسبة مساهمة TAP في إجمالي الضرائب المحصلة	88
18	تطور الحصيلة الضريبية للضريبة على أرباح الشركات خلال (2010-2019)	88
19	تطور الحصيلة الجبائية لـ IBS خلال الفترة (2010-2019)	89
20	تطور الحصيلة الضريبية لـ IRG خلال الفترة (2010-2019)	90
21	تطور الحصيلة الضريبية لـ IRG خلال الفترة (2010-2019)	91
22	نسبة مساهمة IRG في إجمالي الضرائب المحصلة خلال (2010-2019)	92

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	التصريح بالضريبة على أرباح الشركات	108
2	التصريح بالوجود	112
3	شهادة الإقامة الجبائية بالجزائر	115
4	معلومات عن العملاء	118
5	التصريح بالمرتبات و الأجور المختلفة المدفوعة	120
6	الضريبة الجزافية الوحيدة	125
7	التصريح بالأرباح المهنية الضريبة على الدخل الإجمالي النظام الحقيقي	128
8	كشف تفصيلي بالعملاء	131
9	التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة	134

المقدمة

يدور في أوساط الاقتصاديين و الباحثين المهتمين بالقضايا المالية جدل حول آليات الإصلاح الضريبي ، حيث دعت العديد من الفئات للنظر في هذا الإصلاح الضريبي ، و الذي يمثل أهمية كبيرة للدول التي تسعى إلى الانفتاح على السوق الدولية ، وتفعيل الشراكة الأوروبية و الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية و تعزيز منطقة التجارة الحرة.

وكون الإصلاح الضريبي جزء من الإصلاح الاقتصادي الشامل والذي يهدف إلى تحقيق نسبة مقبولة من النمو الاقتصادي، وما يقتضيه الاتجاه نحو الإصلاح الضريبي بالانضمام إلى منظمات تجارية دولية، الأمر الذي أدى إلى إلغاء بعض من الرسوم الجمركية وما تبعه من انخفاض في مردود الضرائب غير المباشرة مما دعا إلى الأخذ الجمركية. ببدائل لتعويض هذا الانخفاض حيث اتفقت المنظمات الدولية على تسمية مفهوم ضريبي حل محل تلك الرسوم الجمركية أطلق عليه إسم ضريبة القيمة المضافة أو الرسم على القيمة المضافة.

تعتبر ضريبة القيمة المضافة إحدى الأدوات الضريبية التي أفرزتها العولمة، و يأتي إدخالها و تطبيقها في إطار إصلاح هيكلي النظام الضريبي للدول التي تسعى للاستعانة بالصور الحديثة للضرائب.

لقد اعتمد النظام الجبائي الجزائري بعد الاستقلال و حتى بداية الثمانينات بشكل كبير على العائدات البترولية التي اعتبرت الممول الرئيسي لخزينة الدولة ، و لكن انهيار أسعار النفط أثر سلبا على موارد خزينة الدولة مما دفع بها إلى إيجاد إستراتيجية تساهم في تغطية عجزها المالي وتمثل ذلك في وضع نظام جبائي يتلائم مع المعطيات الاقتصادية والاجتماعية آنذاك ألا و هو نظام الرسم على رقم الأعمال الذي يحتوي رسمين هما : الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

ونظرا للتطور المستمر لقطاعات التجهيز و الإستثمار والخدمات العمومية التي تتطلب إيرادات مالية كبيرة تغطي النفقات التي أفرزتها هذه القطاعات والتي تكون في غالبيتها لا تحقق أرباحا، لاسيما قطاع الخدمات الذي يهدف إلى تحقيق المنفعة العامة بالدرجة الأولى وهو ما يفرض نفقات دون مقابل ملموس، هذا المقابل يعتمد على الجباية لتغطية النفقات لكونها تنفرد بميزتي الاستمرارية و الثبات ولكن في الحقيقية لم تحقق كل الأهداف المسطرة وذلك رغم كثرة العناصر الجبائية مما أوجب على الدولة إعادة برمجة هذه العناصر في شكل جديد يتضمن تغطية النفقات.

وبعد الدراسات الفنية المعمقة تأكدت ضرورة إحداث تغييرات جذرية في النظام الجبائي القديم المتمثل في نظام الرسم على رقم الأعمال الذي تميز بغياب العدالة وضعف المردودية إضافة إلى كثرة الإعفاءات وتعدد المعادلات ومجال تطبيقه الضيق والمحدود وعيوب أخرى ، والمتمثلة في مشروع الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 والذي شرع في تطبيقه ابتداء من الفاتح أفريل 1992، حيث تم إلغاء بعض الضرائب واستحداث ضرائب جديدة بهدف الانتقال الى نظام جبائي عصري وبسيط ، ومن بين هذه الضرائب الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ، والضريبة على أرباح الشركات (IBS) كضرائب مباشرة ، والرسم على القيمة المضافة (TVA)، والرسم على عمليات البنوك والتأمينات (TOBA) كضرائب غير مباشرة.

وقد اقترح نظام الرسم على القيمة المضافة المتضمن للرسمين الوحيدين الإجماليين على الإنتاج وعلى تأدية الخدمات (TUGP-TUGPS) كبديل لنظام الرسم على رقم الأعمال القديم.

إن الرسم على القيمة المضافة ضريبة على الاستهلاك مما أدى إلى اعتباره ضريبة غير مباشرة ، فمن حيث الشكل أعاد صياغة قانون الرسم على رقم الأعمال ، ومن حيث المضمون خص التعديلات الجوهرية فيما يتعلق بمجال التطبيق ونظام الخصم والتزامات المكلفين بالضريبة وذلك نظرا للامتيازات العديدة التي يتميز بها ، فهو رسم بسيط بالدرجة الأولى وأكثر مردودية وأقل تكلفة في تحصيله.

ان توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة بالتحكم أكثر في النشاط الاقتصادي بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة كما يسمح أسلوب الخصم الجديد بتشجيع المنافسة والمبادلات على المستوى الدولي و الذي ساهم في فعالية النظام الضريبي.

إشكالية الدراسة:

- ما مدى مساهمة الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية؟.

و بهدف معالجة هذه الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية الخزينة العمومية؟.
- ما المقصود بالرسم على القيمة المضافة؟.
- ما هي جوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة؟.
- ما أثر التطورات في حصيلة الرسم على القيمة المضافة على الخزينة العمومية؟.
- و للإجابة على التساؤلات السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية:
- يتميز الرسم على القيمة المضافة بوفرة حصيلته مقارنة بباقي الضرائب غير المباشرة.

- أدى التماذي في منح الإعفاءات الجبائية إلى نقص حصيلة الرسم على القيمة المضافة.
- تؤدي ارتفاع وتيرة النشاط الاقتصادي إلى زيادة حصيلة الرسم على القيمة المضافة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة فيما يلي:

- مدى أهمية الرسم على القيمة المضافة في المساهمة في تمويل الخزينة العمومية.
- معرفة قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى إيجاد إجابة عن التساؤلات المطروحة سابقا محاولة إظهار مدى مساهمة الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية و مدى فعاليتها في النظام الجبائي الجزائري.
- إبراز قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة و التغيرات التي طرأت على معدلاته و حق الخصم.
 - إظهار نظام الشراء بالإعفاء و عمليات الاسترجاع.

حدود الدراسة:

اقتصرت دراستنا في الفترة الزمنية من 2010-2019 على دراسة مدى مساهمة الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية مع توضيح مختلف العمليات و القواعد التي تربط بين الرسم على القيمة المضافة و الخزينة العمومية و الإدارة الضريبية.

و قد قمنا بدراسة ميدانية على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة.

منهج الدراسة:

إن الموضوع محل الدراسة و المتمثل في دور القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية اعتمدنا في معالجته على المنهج الوصفي التحليلي. أما المنهج الوصفي فقد تم استعماله في الفصل الأول حينما تطرقنا إلى مفهوم الخزينة العمومية و مهامها و كذلك في الفصل الثاني عند التطرق الى الجانب النظري للرسم على القيمة المضافة. أما المنهج التحليلي فقد اعتمدنا عليه في الفصل الثالث من خلال تحليل مختلف البيانات والإحصائيات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة و مدى مساهمتها في تمويل الخزينة العمومية.

خطة الدراسة:

بغرض دراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين و فصل تطبيقي بالإضافة إلى المقدمة و الخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا.

حيث سنتناول في الفصل الأول - الجباية كآلية لتمويل الخزينة العمومية - . تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار النظري للجباية أما المبحث الثاني تناولنا فيه إلى عموميات حول الخزينة العمومية أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى النظام الضريبي في الجزائر بعد الإصلاح.

أما الفصل الثاني فتضمن الرسم على القيمة المضافة في الجزائر، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية الرسم على القيمة المضافة و المبحث الثاني تطرقنا إلى مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة و قواعد تأسيسه ، أما المبحث الثالث تناولنا فيه حق الخصم و نظام الشراء بالإعفاء و الاسترجاعات.

أما الفصل الثالث فتضمن - دراسة تطبيقية على الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميله

الفصل الأول:

الجباية كآلية لتمويل الخزينة العمومية

تمهيد:

تعتبر الجباية مشتقا اقتصاديا هاما يعكس الهيكل الاقتصادي و الاجتماعي لتطور الدولة و الحكم، لكونها أداة تدخلية لها آثارها المتعددة على المستوى الكلي و الجزئي. حيث ترتبط الجباية بوجود الدولة المعاصرة ككيان سياسي، حيث تعتبر الدولة المؤثر الرئيسي في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية من خلال الدور الذي تقوم به و هو توفير مصادر التمويل، بالإضافة إلى إتباع سياسة رشيدة في توجيه مسارات الانتاج والاستهلاك و كذا توزيع الناتج الوطني، إذ تعتبر الجباية العادية من أهم الوسائل الأساسية التي تمكن الدولة في التأثير على الحياة الاقتصادية بالإضافة الى أدوات أخرى.

فوظيفة الضريبة في الماضي، و في ظل الدولة الحارسة كانت على تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات المرافق الأساسية للدولة، كالقضاء و الدفاع و الجيش و كانت وظيفة الدولة ذات بعد مالي، لأن الدولة الحارسة تمنع التدخل في المجالين الاقتصادي و الاجتماعي. أما بعد الحرب العالمية الأولى و عقب أزمة الكساد العالمي في عام 1929، لم تعد الدولة تستطيع أن تقف موقف المتفرج أمام الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية المتردية، و بدأ الفكر الاقتصادي يتحول نحو السماح للدولة بالتدخل عن طريق سياساته المالية و الجبائية.

المبحث الأول: الاطار النظري للجباية:

المطلب الأول: ماهية الجباية:

الفرع الأول: نشأة و تطور الجباية:

باعتبار الجباية المورد الأساسي الذي تعتمد عليه اقتصاديات الدول لسد نفقاتها العامة، ففي قديم الزمان كان الأفراد يعيشون جماعات و عشائر متناثرة و هائمة في بقاع الأرض، و لم تكن هناك مرافق مشتركة توجب فرض الضرائب، فكان مجتمع فردي لا يخضع لنظام جماعي منظم، و لكن مع تزايد سكان المعمورة والتطور العام أدى الى خلق حاجات مشتركة كالأمن العام و الفصل في الخصومات، فأصبح لهؤلاء الأفراد احتياجات ضرورية مما أضطر الحكام أو رئيس العشائر إلى الاستعانة بالهبات، و نظرا لقلّة هذه الأخيرة و عدم كفايتها تم اللجوء الى فرض تكاليف الزامية على الأشخاص أولا و على الموال ثانيا، و مع زيادة حاجات الممالك تم فرض ضرائب على الأشخاص، فتم فرض تكاليف عامة على الأسواق و المتاجر و نظرا لعدم كفاية ذلك تم فرض تكاليف مباشرة و أصبحت واجبا تضامنيا، و لقد مرت الجباية أو التكاليف العامة بعدة مراحل.

ففي البداية كانت معدومة ثم أصبح لها صفة تطوعية اختيارية، و بعد ذلك أصبحت إلزامية ثم قهرية وجشعة (الضرائب غير المباشرة)، و في الأخير أصبحت واجبة تضامنية (الضرائب المباشرة)، كما أصبحت للضريبة وسيلة لتحقيق التنمية الاقتصادية و أداة لمعالجة دورات الركود و التضخم و تحقيق الاستقرار الاقتصادي و الحد من التفاوت الكبير في توزيع الدخل و الثروات، و رفع مستوى المعيشة للملايين من البشر على وجه المعمورة.¹

الفرع الثاني: مفهوم الضريبة و خصائصها:

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة من الناحية المالية و ما تلعبه من أهمية في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية.....الخ.

لذلك فان دراسة موضوع الضرائب يجب أن يتناول كافة الجوانب النظرية و العلمية، و عليه سنكتفي بدراسة بعض الموضوعات النظرية و العملية بصورة مختصرة في هذا الفصل.

¹ قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، ط1، 2008، ص: 77

أولاً- تعريف الضريبة:

تتعدد التعريفات التي أوردها الكتاب للضريبة و برغم ذلك التعدد تبقى الخصائص العامة المستقاة من تلك التعاريف واحدة.

تعريف 01: « الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بدفعها جبرا مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة، و تدفع من قبلهم بصفة نهائية و دون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع هذا المبلغ باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة و يكون فرضها مرتبطا بالمقدرة على الدفع لتحقيق أهداف الدولة المالية و الاقتصادية و الاجتماعية...الخ»¹

تعريف 02: « الضريبة هي فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة و تحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية»¹

تعريف 03: « الضريبة هي استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة»²

تعريف 04: « هي فريضة نقدية تفرضها الدولة بصورة إجبارية على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين دون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة و تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و من ثم رفع مستوى الرفاهية في المجتمع»³

ثانيا: أهداف الضريبة:

يمكن للضريبة أن تحقق ثلاث أهداف رئيسية هي الهدف المالي، الاقتصادي و الاجتماعي.

1 -الأهداف المالية:

الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية و الهامة لأي ضريبة ، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، و من هنا نشأت قاعدة - وفرة حصيللة الضرائب- أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتقعا، و هذا ما نلاحظه في البلدان

¹ الدكتور جهاد سعيد خصاونة ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العملي ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن، ط1، 2010، ص: 82.

² د. علي فليح العلي ، مالية الدولة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1 ، 2012 ، ص: 223.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط2، ص: 145.

⁴ علي خليل و سليمان اللوزي ، المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1 ، ص: 173.

المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط في الواقع بمستوى التطور الاقتصادي.¹

2 - الأهداف الاقتصادية:

تستطيع الضريبة أن تحدث أثرا اقتصاديا على مستوى الاقتصاد القومي، كما يمكنها أن تحدث أثارا في قطاعات اقتصادية معينة أو في فرع من قطاع معين، و يوكل للضريبة أهم دور في النشاط الاقتصادي و هو قدرتها في امتصاص القوة الشرائية الزائدة، و محاربة الاتجاهات التضخمية، أما النتائج و الآثار التي يمكن أن تحققها الضريبة في القطاعات المختلفة متعددة، فمثلا تهدف الضريبة الجمركية إلى حماية الإنتاج الوطني أو لنوع معين من أنواعه، كما يمكن أن يكون هدف السياسة الضريبية هو تشجيع محور معين من محاور النشاط الاقتصادي كتشجيع قطاع السكن لذلك يمكن تخفيض أو إلغاء الضرائب المفروضة على المواد الإنشائية أو على مواد البناء أو على دخول العقارات المبنية أو إحدى هذه الضرائب وفقا للظروف الاقتصادية السائدة، كما يمكن أن يكون هدف السياسة الضريبية تشجيع فرع معين من فروع الصناعة أو مشروع معين من مشروعاتهم، فتتخفف أو تلغى الضرائب - خلال فترة معينة - المفروضة في هذا الفرع و ذلك المشروع قد يكون الهدف عكسيا أي إلى حد من توسيع هذا النشاط من الأنشطة، فتفرض ضرائب عالية على النشاطات التي يراد الحد من نموها لتنمية أنشطة أخرى أكثر أهمية، في حدود طبيعة النظام الاقتصادي القائم و أهداف السياسة الاقتصادية و المالية للدولة كفرض ضرائب مرتفعة على صناعة السيارات في بعض الدول للحد من التوسع فيها و تنمية صناعات أخرى أساسية ترى السلطة العامة ضرورة تنميتها.²

3 + الأهداف الاجتماعية:

تعتبر الضريبة وسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية الهامة و تتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، كما تستخدم الضريبة أيضا في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، كإعفاء بعض الهيئات و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة (دينية أو أسرية) من الضرائب. أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضروري كالخبز.

¹ خالد شحاتة الخطيب و أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط 2 ، ص: 152.

² فتحي أحمد ذياب عواد ، اقتصاديات المالية العامة ، دار الرضوان للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، 2013 ، ص ص: 125-126.

و فرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية و السجائر.¹

ثالثا: خصائص الضريبة:

من خلال استعراضنا لأهم التعاريف التقليدية منها و الحديثة، نجد أنها تشترك في مجموعة من الخصائص و هي:

1 - **الضريبة اقتطاع نقدي:** أي أن المكلف يقوم بدفع هذا المبلغ من المال نقدا إلى الدولة، على عكس مما كان عليه في السابق حيث كانت تدفع عينا، و ذلك لعدم وجود السيادة للاقتصاد النقدي. إلا أن الدولة لجأت إلى الأسلوب النقدي في دفع الضريبة لأنه يحقق المزايا التالية:

- تحقيق أكبر عدالة للفرد.

- تعتبر المبالغ النقدية أكبر حصيلية و أسهل في الجباية و أقل تكلفة.

- لا يتم التلاعب في تحصيلاتها.²

2- **الضريبة اقتطاع جبري:** انطلاقا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد، فإن الضريبة تركز سيادة الدولة على الأشخاص الموجودين على إقليمها، فتفرض عليهم الضرائب جبرا دون مشاورتهم في ذلك و دون أن يكون لهم الاختيار في ذلك، فالدولة تنفرد وحدها في تحديد قيمة الضريبة و وعائها و مواعيد تحصيلها و في حالة رفض المكلفين من دفع الضريبة أو تهريبهم قام حق الدولة في متابعتهم قضائيا.³

3- **الضريبة اقتطاع بدون مقابل:** بدون شك أن المكلف يستفيد من حفظ النظام العام و الأمن و فوائد أخرى تؤمنها الدولة، لكن ليس معنى ذلك أن الضرائب تدفع لقاء الاستفادة من هذه المزايا، فالضريبة لا تستلزم خدمة معينة تقابلها مباشرة، و بذلك تختلف الضريبة عن الرسم كون هذا الأخير يكون مقابل خدمة تؤديها الدولة.⁴

4- **الضريبة اقتطاع نهائي:** فلا يترتب عنها أي رد، إذ تمثل تضحية نهائية للمكلف لصالح الجماعة، وبهذا تتميز أيضا عن القرض.⁵

¹ سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2009 ، ص: 252.

² ياسر صالح الفريجات ، المحاسبة في علم الضرائب ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1 ، 2009 ، ص: 16

³ برحمان محفوط ، المالية العامة (في التشريع الجزائري) ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2015 ، ص: 77.

⁴ برحمان محفوط ، المرجع السابق ، ص: 78.

⁵ أعمر يحيوي ، مساهمة في دراسة المالية العامة (النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة) ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، بوزريعة ، الجزائر ، 2005 ، ص: 91.

رابعاً: أسس الضريبة:

- 1 **قاعدة العدالة:** مفاد هذه القاعدة المساواة في دفع الضريبة بين المكلفين بها حسب قدرة كل واحد، و تقاس هذه القدرة بالدخل الذي يحصل عليه المكلف إلا أن قاعدة العدالة أو لا عدالة يصعب تقبلها عند التطبيق، فهل من العدالة أن يدفع شخص متزوج و له أربع أبناء نفس الضريبة مع شخص أعزب له نفس الدخل؟ و هل من العدالة أن يدفع صاحب مهنة حرة نفس الضريبة على الدخل مع موظف؟ و عليه فعدالة الضريبة أمر مرغوب فيه إلا أن تطبيقه في الواقع أمر نسبي، لهذا تطورت قاعدة العدالة من المساواة الحسابية إلى المساواة الشخصية.
- 2 **قاعدة الملائمة:** إن هذه القاعدة تعالج مسألة الجباية، فما هو الوقت المناسب لجباية الضريبة؟ و ما هو الأسلوب الذي يجب إتباعه في تحصيل الضريبة؟
فبالنسبة إلى وقت الجباية يعتبر وقت الحصول على الدخل هو أنسب الأوقات بالنسبة لدافع الضريبة. و بذلك تجبى ضريبة العقار بعد استلام المؤجر لبدلات الإيجار، و تجبى الضريبة على الرواتب و الأجور في وقت استلامها. أما بالنسبة إلى أسلوب الجباية فقد يكون بالحجز عند المنبع كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الرواتب و الأجور، أو قد تحصل الضريبة بالأسلوب الطوعي كما هو الحال بالنسبة لضريبة الدخل و المبيعات في الولايات المتحدة، و الضريبة المفروضة على القيمة المضافة في فرنسا، أو قد تكون الجباية بأسلوب الأقساط.
- 3 **قاعدة الوضوح:** و المقصود بذلك أن يكون سعر الضريبة و وعائها و موعد استحقاقها و كيفية جبايتها أمور معروفة مسبقاً من قبل دافع الضريبة و في الحالة التي لا يلم دافع الضريبة بذلك تعتبر الضريبة ضريبة تعسفية حيث تقود الضريبة التعسفية إلى الاختلاس، و عليه يحق لدافع الضريبة الاعتراض على مثل هذه الضريبة و عدم دفعها.¹
- 4 **قاعدة الاقتصاد في النفقة:** يقصد بهذه القاعدة، أن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها قدر الإمكان و إلا أصبح فرضها عديم الأهمية، و ذلك في مصلحة الطرفين و الدولة تحصل على قدر من الحصيلة في الوقت نفسه تقتطع من أموال الأفراد أقل قدر ممكن.
- 5 **قاعدة الثبات:** يقصد بها أن لا تتغير حصيللة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، و خصوصاً في أوقات الكساد و ذلك أن حصيللة الضريبة تزداد في أوقات الرخاء

¹ علي خليل و سليمان اللوزي ، المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط 1، 2013 ، ص: 185.

بسبب ازدياد الدخل و الإنتاج، بينما نجد حصيللة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطة العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.

6 قاعدة المرونة: يقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية و قدر الإمكان

بتغير الضريبة و في نفس الاتجاه، و بمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع انكماش وعائها ثم إلى انخفاض حصيلتها.¹

المطلب الثاني: أنواع الضرائب:

إن تحديد أنواع الضرائب يختلف بحسب زاوية النظر إليها، فإذا اعتمدنا في دراسة أنواع الضرائب على الوعاء الذي تنصب عليه الضريبة، نجدها تنقسم إلى ضرائب على الأشخاص و ضرائب على الأموال و ضرائب على الدخل.

عندما تكون التكاليف شخصية أي موضوع الضريبة هو الأشخاص نكون أمام ضريبة تسمى « الضريبة على الأشخاص أو الضريبة على الرؤوس » و هي أقدم أنواع الضرائب، فهي الجزية التي كانت تفرض من طرف المنتصر على المنهزم في الحرب.²

و لما كانت الضريبة على الأشخاص قليلة في عصرنا، ركزنا دراسة أنواع الضرائب بالاعتماد على المال ووعاء الضريبة، و تتعدد الضرائب على الأموال بتعدد أوعيتها كالتالي:

- ضرائب على الدخل.
- ضرائب على رأس المال.
- ضرائب على الإنفاق.

الفرع الأول: الضريبة على الدخل:

يعتبر الدخل الوعاء الأساسي للضريبة لكونه يتميز بطبيعة متجددة و متكررة و ينتج عن اعتبار الدخل الوعاء الرئيسي للضريبة و تشكل حصيللة الضرائب على الدخل النسبة الهامة من الحصيللة الكلية للضريبة ويعرف الدخل بأنه إيراد نقدي أو قابل للاستمرار، أي أنه مبلغ من النقود أو قابل للتقدير بالنقود، ينتج بصفة دورية، أو قابلة للدورية أي يتحدد، ينتج من مصدر قابل للاستمرار.

و تفرض الضريبة على عموم الدخل دفعة واحدة أو على فروعه، فالضريبة الواحدة الإجمالية تراعي الأوضاع الشخصية و الاجتماعية للمكلف، الضرائب المتعددة على فروع الدخل تأخذ في الحسبان كل نوع من الدخل الناتج عن العمل، مثلا يجب أن يعامل بتسامح أكبر من الدخل الناشئ على رأس المال و بفرض

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2 ط، 2007، ص ص: 10-11.

² برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ص: 85.

نسب و معدلات متفاوتة على فروع الدخل المختلفة، فالمشرع الجزائري أخذ بنظام الضرائب النوعية أي الضريبة الواحدة الإجمالية و الضريبة على مجموع الدخل الناتج عن المصادر المختلفة أي الضرائب المتعددة، حيث أن الضرائب على المداخل الناتجة عن رأس المال و العمل معا تفرض على الأرباح التجارية و الصناعية، الضرائب على المداخل الناتجة عن العمل فقط تفرض على الرواتب و الأجور، الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الدخل الصافي، و ينزل من الدخل الإجمالي الأعباء والتكاليف كنفقات الصيانة، أقساط الاهتلاك، نفقات الاستغلال كأجور اليد العاملة و الحد الأدنى من المعيشة، الضريبة على الدخل كالعادلة في التكاليف و اعتمادها قاعدة التصاعد و المساهمة حسب المقدرة المالية في النفقات العامة.¹

الفرع الثاني: الضرائب على رأس المال:²

و تتمثل هذه الضرائب في تلك التي تتخذ من رأس المال وعاء لها، و يقصد برأس المال أو الثروة ما بحوزة المكلف من قيم استعمالية في لحظة زمنية معينة سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كالأسهم و السندات، أو على شكل نفوذ. و تتخذ الضرائب على رأس المال أنواعا عدة ومن أهمها:

أولا: الضريبة العادية على رأس المال:

تفرض هذه الضريبة على قيمة ثروة المكلف كلها أو على بعض عناصرها. و عادة تكون أسعارها منخفضة لأن وعاءها من الضخامة مما يسمح في الحصول على إيرادات غزيرة و تستخدم هذه الضريبة لتحقيق طائفة من المزايا منها:

- تؤلف أداة مهمة في دفع بعض عناصر الثروة العاطلة للمشاركة في النشاط الاقتصادي.
- تتسجم و اعتبارات العدالة لأنها تسمح بتنويع المعاملة الضريبية تبعا لتنوع مصادر الدخل.
- يمكن استخدامها أداة رقابية على إقرارات المكلفين و خاصة بالنسبة لضريبة الدخل إذ من خلالها يمكن معرفة مفردات ثروة المكلف مما يتيح للسلطة المالية من التأكد من صحة إقرارات المكلفين بخصوص دخولهم.

¹ علي زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط4 ، 2011 ، ص: 198.

² عادل فليح العلي ، مالية الدولة ، مرجع سابق ذكره ، ص ص: 321-322.

ثانيا: الضريبة الاستثنائية على رأس المال:

إن الدولة تلجأ إلى مثل هذا النوع من الضرائب في الحالات الطارئة و الاستثنائية، و ذلك إما من أجل الحصول على إيرادات بسبب الظروف الاستثنائية كالحرب و ما بعد الحرب أو بهدف إعادة توزيع الثروة في ظروف مرحلية أخرى، و قد استخدمت هذه الضرائب في بعض دول أوروبا بعد الحرب العالمية الأولى و الثانية. و مثال ذلك الضرائب الاستثنائية على أرباح الحروب أو ضرائب الاغتناء و هذه تفرض على الذين حققوا ثروات طائلة بسبب الحروب.¹

ثالثا: الضريبة على الزيادة في رأس المال:

و هذا النوع من الضرائب يفرض على الزيادة العفوية و الفجائية في الثروة التي تحصل دون أن يكون للفرد جهدا في تحقيقها، كالزيادة النقدية أو غير النقدية التي تحصل في ثروة الشخص على اثر ربح جائز في يا نصيب، كما تمثل الزيادة في قيمة العقارات التي حصلت بسبب التوسع العمراني، زيادة في الثروة لم يبذل الفرد جهودا في تحقيقها.

رابعا: الضريبة على التصرف في رأس المال:

و هي ضريبة تفرض على أشكال الثروة عند انتقالها من شخص إلى آخر، أي عند تداول الثروة بين الأحياء، كالضرائب على التسجيل العقاري و السيارات، و ما إلى ذلك. كما تفرض هذه الضرائب كذلك على انتقال الثروة التي كان يحملها الشخص المتوفى إلى ورثته، أي الضريبة على التركة.

الفرع الثالث: الضرائب على الإنفاق:

و هي التي تفرض على استثمارات الدخل و الثروة بمناسبة إنفاقه بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع و الخدمات و تتعدد الصور التي تتخذها الضرائب على الإنفاق ومن أهمها:

أولا: الضرائب النوعية على الإنفاق:

و يقصد بها الضرائب التي تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع و الخدمات، فالدولة تقوم بفرض ضريبة غير مباشرة على قيام الفرد بشراء بعض أنواع السلع و الخدمات إما بهدف تحقيق أغراض مالية معينة تتمثل في الحصول على مورد غزير تعتمد عليه في تغطية نفقاتها المتزايدة أو بهدف تحقيق أغراض اجتماعية تتمثل في تجنب استهلاك سلع معينة أو لتحقيق أهداف اقتصادية تتمثل في تشجيع استهلاك سلع معينة أو العزوف عن استهلاك سلع معينة.²

¹ علي خليل و سليمان اللوزي ، المالية العامة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ، 218-219.
² سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2009 ، ص: 177.

و من هذه الضرائب النوعية نذكر مايلي:

- 1 - **الضريبة على الإنتاج:** بعد أن يحدد المشرع الضريبي السلع التي تفرض عليها ضريبة استهلاك فإنه يقوم بتحديد المرحلة أو الفترة التي تحصل عندها الضريبة، و في إطار ضريبة الإنتاج فهي تفرض في المرحلة الأولى من إنتاج السلعة، فإن المنتج هو الذي يقوم بدفع الضريبة.¹
- 2 - **الضرائب الجمركية:** هي من أهم الضرائب غير المباشرة على الإطلاق و خاصة الضرائب على استهلاك سلع معينة، و يرجع ذلك إلى غزارة الحصيلة الضريبية بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية على المستوى الدولي، و تقوم الدولة بفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع دخولا و خروجاً من و إلى إقليمها و لذا فإنها تنقسم إلى نوعين هما:

• **ضرائب الاستيراد:** و تفرض بمناسبة دخول السلع الأجنبية إلى داخل حدود الدولة.

• **ضرائب التصدير:** و تفرض بمناسبة خروج السلع الوطنية خارج حدود الدولة.

ثانياً: الضرائب العامة على الاستهلاك:

تفرض الضرائب العامة على الاستهلاك على مجموع السلع و الخدمات التي يستهلكها الفرد فتبدو وكأنها فريضة مفروضة على مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد و تتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك، و تتخذ الضريبة على الاستهلاك صور متعددة منها:²

1 - **الضريبة على المبيعات:** و هي تلك الضريبة التي تفرض على المستهلك عند شرائه للسلعة أو الخدمة و يطلق عليها ضريبة البيع بالتجزئة.

2 - **الضريبة على المشتريات:** و هي الضريبة التي تفرض على السلعة و الخدمة في مرحلة وصولها إلى المستهلك، أي مرحلة تجارة الجملة و يتم دفعها مرة واحدة عند بيع السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، و الذي بدوره ينقل عبئها إلى تاجر تجزئة آخر، و هكذا حتى يتحملها المستهلك النهائي.

3 - **الضريبة على رقم الأعمال:** و هي الضريبة التي تفرض في كل مرة من مرات انتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج و مرحلة الاستهلاك و يكون فرض الضريبة هنا على ثمن السلعة مضافاً إليه ربح البائع و مقدار الضرائب التي دفعت في كل مرة من مرات انتقال السلعة، مما يدعوا إلى ضرورة فرضها بسعر منخفض يتناسب مع عدد مرات الانتقال التي تفرض بمناسبة الضريبة حتى لا يكون عبئها شديداً على المستهلك الذي يتحملها بصفة نهائية.

¹ عباس محمد محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط6، 2015، ص: 224.

² سوزي علي ناشد، مرجع سابق ذكره، ص ص: 187-188.

الفرع الرابع: الضرائب على التصرفات: بعد أن يحصل الفرد على دخله، فإنه قد يقوم باستهلاك جزء منه في شراء ما يحتاج إليه من سلع و خدمات، و هذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك أما الجزء المتبقي من الدخل إما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة، عقارية أو منقولة أو يقوم بالتصرف بالبيع في الأموال الموجودة لديه لشخص آخر و في كلتا الحالتين فإن المشرع الضريبي يفرض ضريبة على التداول و انتقال الأموال بين الأفراد و يطلق عليها الضرائب على التداول و من أمثلة الضرائب على التداول ضريبة الطابع و الضريبة على التسجيل

أولاً: الضريبة على الطابع: تفرض هذه الضريبة على عملية تداول الأموال و انتقالها من شخص إلى آخر و يتم ذلك عن طريق تحرير وثائق معينة كالعقود و الشيكات أو الأوراق التجارية أو الفواتير أو السندات.

ثانياً: الضريبة على التسجيل: و يطلق عليها مجازاً، رسوم التوثيق أو التسجيل، فالضريبة هنا تستحق عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص إلى آخر أو عند توثيق التصرفات الناقلة للملكية لإثبات حق من انتقلت إليه.

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة:

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع و الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة، حيث يثير تنظيم الضريبة عدة مشاكل.

فالمشروع يجب أن يختار أولاً المادة الخاضعة للضريبة و طرق تحديد حجم هذه المادة، فإذا وصل إلى ذلك تنثور أمامه مشكلة سعر الضريبة فإذا تم له ذلك تطلب الأمر منه تحديد كيفية تقديرها و تحصيلها.

الفرع الأول: وعاء الضريبة:

إن وعاء الضريبة هو المادة الخاضعة للضريبة، و هذا الوعاء قد يكون إيراد شخص أو المال بحد ذاته، وقد يكون واحداً و متعدداً، و كما عرفنا الضريبة أنها استقطاع نقدي لذلك فإن وعاء الضريبة العصري هو مال سواء أكان هذا المال دخلاً أم نفقة أم ثروة.

و اختيار وعاء الضريبة مهم جداً في دراسة أي نظام ضريبي، إذ يتوقف على الوعاء تحديد صفاته من حيث العدالة و المرونة و الوفرة، و هذا الاختيار يرتبط بمجموعة من العوامل هي:

- الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.
- الضريبة الواحدة و الضريبة المتعددة.
- الضريبة على الأشخاص.
- الضريبة على الأموال.

- الضريبة على الدخل و الضريبة على رأس المال أو الضريبة على النفقات.
- ضرائب نوعية و ضريبة على الإيراد العام.¹

الفرع الثاني: أساليب تقدير الضريبة:

هناك عدة طرق لتقدير وعاء الضريبة من أهمها:

- طريقة المظاهر الخارجية.
- طريقة التقدير الإداري المباشر.
- طريقة التقدير الجزافي.
- طريقة التصريح من غير المكلف.
- طريقة التصريح من المكلف.

أولاً: طريقة المظاهر الخارجية: يقدر الوعاء الضريبي هنا على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي يفترض أنها تعكس أو تبين ثروة أو دخل المكلف و أحيانا عن طريق عناصر مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالمادة الخاضعة للضريبة و مثال ذلك رقم الأعمال، وضعية المخزون، مبلغ الاستثمارات...، و تتسم هذه الطريقة بالبساطة و قلة النفقات، إلا أنها غير دقيقة بشأن تحديد وعاء الضريبة.

ثانياً: طريقة التقدير الإداري: يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة و محددة و يكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد دقيق لوعاء الضريبة و عادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى هذه الطريقة في حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش.

ثالثاً: طريقة التقدير الجزافي: تقوم هذه الطريقة على استخدام القرائن القانونية التي يقرها المشرع في تحديد دخل المكلف، أو تنزيل تكاليف العمل كنسب الاستهلاك مثلاً، أو قيمة مصاريف الصيانة للعقار، فهي تقوم على إجراء التقدير بشكل تخميني، و ذلك في حالة عدم قيام المكلف بتقديم إقرار عن دخله، وهي أقرب إلى الواقع من المظاهر الخارجية، إلا أنه ينبغي عدم التوسع بها، نظراً لعدم دقتها بشكل يضمن معها حق الخزينة بالكامل أو يضمن العدالة الكاملة للمكلف.²

¹ خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط4 ، ص: 160.
² سمر عبد الرحمان محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي – دراسة تحليلية مقارنة – مذكرة ماجستير، تخصص المنازعات الضريبية، ص: 44.

رابعاً: طريقة التصريح من غير المكلف: و فيها يلزم المشرع الضريبي غير المكلف بتقديم إقرار عن المكلف يحدد فيه دخله الخاضع للضريبة، مثل إلزام مدير الشركة أو المؤسسة بتقديم كشف برواتب الموظفين لديهم أو إلزام المؤسسات و الوزارات و الشركات عند قيامهم بشراء السلع و الخدمات بتقديم بيانات عن المكلفين الذين يتعاملون معهم مما يساعد الإدارة في تحديد مقدار دخولهم.¹

خامساً: طريقة التصريح من المكلف: يقوم المكلف بتقديم إقرار سنوي يحدد فيه الوعاء الضريبي ومصادر دخله الخاضع للضريبة، و تأخذ كثير من التشريعات الضريبية بهذه الطريقة، نظراً لقربها من العدالة، و تتيح الفرصة للوصول للدخل الحقيقي بشكل أدق، و لكن يعاب عليها سهولة الغش في المعلومات المقدمة من قبل المكلفين، مما يضطر الموظف الضريبي في كثير من الأحيان إدخال التعديلات على هذه الإقرارات و هذا يثير الكثير من المنازعات بين المكلفين و الإدارة الضريبية.²

الفرع الثالث: تحصيل الضريبة:

أولاً: تعريف تحصيل الضريبة: هناك مجموعة من التعاريف نذكر منها:

- « يقصد بتحصيل الضريبة نقل ذمة المكلف إلى خزينة الدولة ».³
- « يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة استفتاءً لحقها فيها ».⁴
- « يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ و بالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة ».⁵

ثانياً: طرق تحصيل الضريبة:

1 -التوريد المباشر (الدفع من قبل المكلف مباشرة):

حسب هذه الطريقة عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه و ميعاد الدفع و الإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في ميعاد أو مواعيد مذكورة، و يتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محدداً بنص قانوني إذ لا خيار للإدارة الضريبية أو الممول فيه، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد و مقدار و مواعيد الأقساط و قد

¹ سمر عبد الرحمن محمد الدحلة ، مذكرة ماجستير ، مرجع سابق ذكره ، ص: 44.

² سمر عبد الرحمن محمد الدحلة ، مذكرة ماجستير ، مرجع سابق ذكره ، ص: 44.

³ سعيد علي العبيدي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار دجلة ، الأردن ، ط 1 ، 2011 ، ص: 147.

⁴ نظيرة يحيوي ، دراسة حول التهرب و الغش الضريبي حالة الجزائر ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر ، 1998 ، ص: 23.

⁵ علي زغود ، مرجع سابق ذكره ، ص : 147.

يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلصق طوابع الدمغة (الطابع)، إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة، عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود و الشهادات و المحررات...الخ.¹

2 الأقساط المقدمة:

وفقا لهذه الطريقة يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية و يكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهريا أو ثلاثة أشهر)، مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط و تحديد دين الضريبة ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة، و تجدر الإشارة بهذا الصدد أن التشريعات الضريبية تلجأ إلى عدم ترك حرية الاختيار للممول في إتباع هذا الأسلوب فتتص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع طريقة احتساب عددها و مقدارها ومواعيد دفعها.....الخ.

يمتاز هذا الأسلوب بالميزات التالية:

- يخفف من وقع الضريبة على الممول و يجعل أدائها سهلا و ميسورا، يعكس الحال أو ينتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة و قد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل و التهرب.
- يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية.

3 الحجز من المنبع:

- حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخصا معيناً بتحصيل الضريبة من الممول و توريدها إلى الخزينة العامة، حيث تتميز هذه الطريقة من طرق تحصيل الضريبة بـ:
- استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.
 - لا يشعر الممول بوقع الضريبة و في أغلب الأحيان يجهل مقدارها.
 - يضمن هذا الأسلوب تدفق إيرادات للخزينة بصفة مستمرة و على مدار السنة.²

¹ حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، مرجع سابق ، ص: 35.

² حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، مرجع سابق ذكره ، ص-ص: 35-37.

المبحث الثاني: عموميات حول الخزينة العمومية:

الخزينة العمومية تعتبر صندوق الدولة، فهي تتولى عملية تمويل كل نفقات الدولة، و لهذا فهي تعمل دوما على إيجاد مصادر لتوفير مداخل كافية لتغطية تلك النفقات و المساهمة في عملية توجيه النشاط الاقتصادي من جهة، و تشجيع الاقتصاديين على زيادة الاستثمار من جهة أخرى.

المطلب الأول: مفهوم الخزينة العمومية و مهامها:

الفرع الأول: مفهوم الخزينة العمومية: يوجد عدة تعاريف للخزينة العمومية نذكر منها مايلي:

- « هي مجموعة مصالح تقوم بتحصيل الإيرادات لمديرية الخزينة و المحاسبة الوطنية و تقوم بتسيير الموارد العمومية و لها شخصية مالية».
- « هي مصلحة تابعة للدولة ليس لها الشخصية المعنوية، مهمتها تنفيذ الميزانية العامة للدولة، سواء من الإيرادات أو النفقات».¹
- « الخزينة العمومية تعطي التصريحات الضرورية التي تبين مداخل الدولة و تبين التزامات الإنفاق العام، بالإضافة إلى تحصيلها للموارد الضريبية كما تعمل على تأمين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية».
- « الخزينة العمومية هي مصلحة تابعة للدولة، تحفظ طبقا لقانون المالية لحساب الدولة و الجماعات الإدارية الأخرى، عمليات الخزينة و البنك التي يتضمنها التسيير المالي العمومي و المطبق على مجموع النشاطات المالية تحت وصاية الدولة»
- « الخزينة العمومية هي منشأة عامة مكلفة بتسيير خزينة الدولة».²
- « الخزينة العمومية هي كيان إداري تابع لوزارة المالية تقوم بالإجراءات الضرورية لتسيير مالية الدولة و الوقوف على مواردها و نفقاتها، نتيجة ذلك تؤثر على كل المتغيرات التي تهتم من بعيد أو من قريب بالمركز المالي للدولة».³

و من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل:

تعرف الخزينة العمومية بالوحدة المالية للدولة، و تتمتع بصلاحيية تنفيذ قانون المالية المصادق عليه من طرف الدولة لسنة مالية، و هي بمثابة بنك صغير من حيث احتفاظها بمبالغ سائلة لخزنتها، و يجب

¹ Raymond muzzles, Finance public, sirrey, 1997, P 256.

² شاكر القزويني ، محاضرات في اقتصاد البنوك ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2008 ، ص : 144.

³ حسين الصغير ، دروس المالية و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية الحامة ، الجزائر ، ص: 159.

مسك حسابات خاصة بالعمليات التي تقوم بها جراء تنفيذ ميزانية المؤسسات الإدارية، كما أنها ليست لها شخصية معنوية أو استقلال مالي، و عليه فهي شخص إداري يعالج النفقات نسبيا.

و من هذه التعاريف نستخلص الخصائص التالية:

- هي منشأة عامة مكلفة بتسيير ميزانية الدولة.
- هي مصلحة تابعة للدولة ليس لها شخصية معنوية تقوم بالتشخيص المالي للدولة.
- تنفيذ قانون المالية المصادق عليه من طرف البرلمان ليس لها استقلال مالي.
- هي شخص إداري يعتبر بمثابة بنك صغير.¹

الفرع الثاني: مهام الخزينة العمومية:

تتولى الخزينة العمومية القيام ببعض المهام نذكر منها:

أولاً: تسيير الأموال الحكومية:

تتكلف الخزينة بالوقوف على تسيير الأموال الحكومية، و هذا بتنفيذ قانون المالية للميزانية السنوية للدولة، و هذا بقيامها بمجموعة من العمليات المتمثلة من جهة في تحصيل الإيرادات المختلفة أيا كان نوعها، سواء الضرائب و الرسوم المختلفة، الحقوق الجمركية، إيرادات الدومين....الخ. و تقوم من جهة أخرى بمراقبة و دفع النفقات العامة للدولة، و الجماعات المحلية و الهيئات الحكومية، كما تقوم مديرية الخزينة بتقدير الإيرادات و النفقات، أين تكون كل النفقات مغطاة بالإيرادات، حيث نصنفها حسب نوعيتها سواء بعنوان الميزانية العامة، و نسجل فيها كل النفقات العادية كنفقات التسيير و نفقات التجهيز، أما الميزانية الملحقة فهي التي تتمتع بموارد خاصة، و ذلك كالمرافق العامة ذات الطابع الاقتصادي و الميزانية غير العادية، تسجل فيها المشروعات الاستثمارية الكبيرة كبناء السدود التي تغطي بإيرادات غير عادية كالقروض، إضافة إلى هذا نجد الحسابات الخاصة و التي يقصد بها تلك المبالغ التي تدخل الخزينة على أن تخرج منها فيما بعد كالتأمينات.

ثانياً: تسيير توازن صندوقها:

كما تقوم الخزينة أيضا بتنفيذ عمليات تسيير خزينتها، و جمع الادخارات الهامة لموازنة حسابات الدولة، و في حالة ما إذا حدث هناك اختلال في الخزينة و لم تتوازن الإيرادات و النفقات فان الخزينة تقوم ببعض الوظائف المصرفية التي تضمن لها موارد مؤقتة تضاف إلى الموارد المجددة دوماً، و نلخصها فيما يلي:

¹ لعمامرة جمال ، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر ، دار الفجر للنشر و التوزيع ، ط1 ، الجزائر ، 2004 ، ص: 40.

1 **+الأموال الخاصة:** تقوم الخزينة العامة بنفس الدور الذي يقوم به البنوك التجارية، حيث عوض توجه الخواص إلى البنوك يمكنهم التوجه إلى الخزينة، و ذلك بفتح حسابات الإيداع لديها، و هذا من أجل الحصول على موارد تساعد على تسيير صندوقها، و تحترم الخزينة العمومية مبدأ أساسي و هو أن الحسابات المفتوحة لديها لا يمكن أن تكون سوى حسابات دائنة، بمعنى أن الخزينة العمومية لا يمكن أن تسمح بمكشوف لعملائها و أهم هذه الحسابات المفتوحة هي الحسابات الجارية البريدية، حيث عن طريق هذا الحساب تصل كل الأموال المودعة بالشيك البريدي إلى الخزينة.

2 **-أذونات الخزينة:** و هي سندات تصدرها الخزينة العمومية و تتمتع هذه الأوراق بدرجة سيولة عالية لأن البنوك تستطيع أن تخصصها أو تقترض لضمانها من البنك المركزي، و تكون مختلف سندات الخزينة العامة بالذمم العائمة، أي الذمم التي يستوجب استخلاصها في أجل قصير.

3 **طلب سلفات من البنك المركزي:** لقد أدخل قانون النقد و القرض نمطا جديدا لتنظيم العلاقة بين البنك المركزي و الخزينة. بحيث يعتبر بنك الجزائر بنك الإيداع حيث يحتل قمة النظام النقدي، وهو إذا البنك الأول، حيث ينفرد بمهمة طبع النقود بتفويض من الدولة و لقد تم إبعاد الخزينة، وهذا وفقا لقانون النقد و القرض، حيث تشير المادة 78 من قانون النقد إلى أن الخزينة يمكن أن تستفيد من تسبيقات بنك الجزائر خلال السنة المالية في حدود 10% فقط كحد أقصى، و ذلك من الإيرادات العادية لميزانية الدولة المسجلة في الميزانية السابقة و يجب أن لا يتجاوز مدة هذه التسبيقات 240 يوم متتالية أو غير متتالية خلال سنة واحدة، و ينبغي أن تسدد خلال هذه السنة.

ثالثا: العمليات المالية: إن الدولة تتدخل فيما يتعلق بالعمليات المالية و الدليل على ذلك مختلف القوانين المالية التي تعاقبت منذ الاستقلال لذلك أصبحت الخزينة و كأنها بنك أي مؤسسة مصرفية حيث تلجأ للاقتراض للحصول على موارد مالية.

لقد كانت الخزينة تلعب دورا أهم من الذي تلعبه حاليا، حيث كانت تتولى تمويل كل الاستثمارات للمؤسسات العمومية، و ما كان للنظام البنكي سوى تسجيل عقود أموال الخزينة من دائرة الخزينة إلى المؤسسات، لكن حاليا أصبح دور الخزينة يقتصر فقط على تمويل الاستثمارات الإستراتيجية المخططة من طرف الدولة و تمنح القروض و تكتب في مساهمات مع العلم فيما يخص هذه الأخيرة تلجأ إليها الخزينة العامة بواسطة مؤسسات مصرفية كبنك الجزائر للتنمية.

المطلب الثاني: مصادر تمويل الخزينة العمومية:

نظرا لاختلاف نفقات الدولة و تعددها، تعمل هذه الأخيرة على البحث على مختلف المصادر لتمويل هذه النفقات، و يمكن التمييز بين نوعين من الإيرادات التي تحصل عليها الدولة، حيث نجد الإيرادات العادية و التي تشمل على إيرادات الدومين، الضرائب و الرسوم، و هناك إيرادات غير عادية تتمثل في القروض العامة و الإصدار النقدي.

الفرع الأول: الإيرادات العادية: و تتمثل فيما يلي:

أولاً: الضرائب: الضريبة هي فريضة إلزامية يلتزم المكلف بأدائها إلى الدولة تبعا لمقدرته التكليفية، بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه، و هي بمثابة أسلوب لتوسيع الأعباء العامة سنويا فيما بين الأفراد.

ثانياً: الرسوم: الرسوم هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء، و رسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع بتسيير سيارته بالطرق العامة أو رسوم التسجيل في الجامعة.¹

ثالثاً: الدومين العمومي: مع توسع القطاع الخاص و توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، تقلصت أملاك الدولة الخاصة بعد أن كان دخل ممتلكات الدولة في عصر الإقطاع يمثل القدر الأكبر ضمن مصادر إيرادات الدولة. فالدومين ينقسم إلى قسمين و هذا من الناحية القانونية:

1 **الدومين العام:** و المقصود به كل ما تملكه الدولة و الأشخاص المعنوية الأخرى، و الذي يخضع لأحكام القانون العام، و يخصص لتلبية الحاجات العامة، و مثال ذلك، الطرق، المتاحف، الموانئ و الحدائق العامة، و عادة لا تقبض الدولة من الأفراد مقابل استعمالهم لهذه المرافق.²

2 **الدومين الخاص:** و يتكون من كل ماتملكه الدولة من أملاك، و ذلك بصفتها شخص اعتباري محض و لا يخضع للقانون العام و لا يخصص للنفع العام، و بالتالي الدولة لها حرية التصرف فيه سواء بالرهن أو البيع، و نظرا لأهميته أصبح محل اهتمام الدولة لأنه يدر أرباحا معتبرة للخزينة.

¹ محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، غنابة، 2003، ص: 60.

² حسن عواضة، المالية العامة ضرائب و رسوم، دراسة مقارنة، بيروت، 1973، ص: 30.

و الدومين الخاص ينقسم بدوره إلى دومين تجاري و صناعي و مالي:¹

✓ **الدومين المالي:** يتكون هذا الدومين مما تملكه الدولة من أوراق مالية كالأسهم و السندات

ونفقات القروض و غيرها من الفوائد المستحقة للحكومة، و سمي البعض هذا الدومين

محفظة الدولة أي ما تملكه من أوراق مالية و نقدية و ما تحققه من أرباح و فوائد.²

✓ **الدومين العقاري:** يتضمن الدومين العقاري ما تملكه الدولة من عقارات متعددة تتمثل في

الأراضي الفلاحية و الغابات و يطلق عليها الدومين الفلاحي، و يطلق عليها الدومين

الاستخراجي، و تساهم هذه الممتلكات في تحقيق الموارد المالية حيث يفر لها مصدرا إراديا

ضخما للدولة و الهدف منها توفير الخدمة الأساسية للمواطنين.³

✓ **الدومين الصناعي و التجاري:** يتمثل في كل ما تملكه الدولة من منشآت تجارية و صناعية

قصد تحقيق أغراض اقتصادية مثل قيام الدولة بالمشاريع الصناعية الثقيلة التي تحتاج إلى

رؤوس أموال ضخمة لا يقوى عليها الأفراد أو بغرض تحقيق أهداف سياسية و اجتماعية

تتمثل في المشاريع العسكرية و المشاريع المتعلقة بتوفير السلع ذات الاستهلاك الواسع

وخاصة الغذائية منها للأفراد بأسعار زهيدة و قيام الدولة بهذه المشاريع أي كان الغرض منها

يعني تحقيق إيرادات على جانب كبير من الأهمية.⁴

رابعا: القروض: فالقرض العام هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من الأفراد أو المصاريف

و مختلف المؤسسات المالية، مع التعهد برد المبلغ المقترض مع الفوائد المترتبة عليه في تاريخ

محدد وفق شروط محددة.

و للقرض العام عدة خصائص تتجلى من خلال التعريف السابق الذكر و هي:

• إن القرض العام يتم إبرامه بصفة اختيارية و يدفع القرض بشكل نقدي.

• الأصل في القرض العام التخصيص لغرض معين.⁵

الفرع الثاني: الإيرادات غير العادية:

للإيرادات غير العادية تقسيمين: القروض العمومية و قروض أخرى.

¹ محمد حلمي مراد، مالية الدولة، كلية الحقوق، جامعة عين الشمس، ص: 120.

² محمد الصغير بعلي و سري عبد العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص: 57.

³ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، جامعة الاسكندرية، ط1، 2006، ص: 93.

⁴ د. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص: 93.

⁵ د. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق ذكره، ص: 105.

أولاً: القروض العمومية: و هي عبارة عن ذلك المال الذي تحصل عليه الدولة عن طريق اللجوء إلى الخزينة العمومية أو المؤسسات المصرفية مقابل تعهدات بدفع فائدة سنوية محددة عن المبالغ المدفوعة. وترد قيمة هذه المبالغ دفعة واحدة أو أعلى أقساط حسبما هو منصوص عليه في العقد.

ثانياً: القروض الأخرى:

1 **القروض الخارجية:** هي تلك القروض التي تحصل عليها الدولة من الحكومة الأجنبية أو الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين المقيمين في الخارج إضافة إلى القروض التي تحصل عليها المؤسسات الدولية كالبنك أو صندوق النقد الدولي.

2 **القروض الداخلية:** و يكون مصدرها الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين داخل إقليم الدولة دون النظر إلى جنسياتهم سواء كانوا أجانب أو مواطنين و هناك أيضا أنواع أخرى من القروض كالقروض الدائمة و القابلة للاستهلاك.¹

المبحث الثالث: النظام الضريبي في الجزائر بعد الإصلاح:

لقد أفرز الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر سنة 1992 هيكلا ضريبيا جديدا تماما و متميزا عن النظام الضريبي غداة الاستقلال، و الذي تسعى من خلاله الجزائر إلى إنشاء نظام ضريبي يتلاءم ومقتضيات التوجه نحو اقتصاد السوق و يتماشى و الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية.

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي:

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، و تتضمن المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: « تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة»².

الفرع الأول : خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي: تتمثل فيمايلي:³

- ضريبة سنوية أي أنها تفرض على المداخيل التي يتحصل عليها المكلف نهاية كل سنة مالية.
- ضريبة وحيدة تفرض على مجموع المداخيل المختلفة التي يتحصل عليها المكلف.
- تعد ضريبة إجمالية تقع على الدخل الإجمالي الصافي و هي ناتجة عن الفرق بين الدخل الخام الإجمالي و الأعباء القابلة للخصم.

¹ عمر يحياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة ، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2003 ، ص: 11.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 01، الجزائر، 2020، ص: 09.

³ عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني – دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011)، رسالة دكتوراه، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة تلمسان ، 2013-2014 ، ص: 263.

- ضريبة تصاعدية تفرض وفق جدول تصاعدي بالشرائح.
- ضريبة تصريحية حيث يتم إخضاع الأفراد للضريبة بناء على التصريح المقدم من طرفهم، رغم وجود بعض المداخل الخاضعة للاقتطاع من المصدر.
- الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:
 - أ - الأشخاص الخاضعون للضريبة: هم ما يلي:¹
 - الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر.
 - الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر و يتحصلون على عائدات من مصدر جزائري.
 - الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية سواء كان موطن تكليفهم بالجزائر أو لا، و يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخل يحول فرض الضرائب عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جباية تم عقدها مع بلدان أخرى.
 - المساهمين في شركات الأشخاص.
 - شركاء الشركات المدنية و المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهن أعضائها.
 - أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات اسم جماعي شريطة ألا تتشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية.
 - أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محدودة فيها.
 - الأشخاص الذين لديهم مسكن بصفتهم مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له عندما تكون مدة الإيجار لا تقل عن سنة.
 - ب المداخل الخاضعة للضريبة: تفرض هذه الضريبة على سبعة أنواع من المداخل وهي:²
 - الأرباح الصناعية و التجارية أو الحرفية و يرمز لها ب: IRG/BIC.
 - أرباح المهن الغير تجارية (المهن الحرة) و يرمز لها ب: IRG/BNC.
 - الإيرادات الفلاحية و يرمز لها ب: IRG/AGRICOL.
 - مداخل العقارات الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية و يرمز لها ب: IRG/L.
 - عائدات رؤوس الأموال المنقولة و يرمز لها ب: IRG/RCM.

¹ عبد الكريم بريشي ، مرجع سابق ، ص: 263.

² رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية و التطبيق، النشر و التوزيع مكتبة بن موسى السعيد، 2010، ص: 16.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل للعقارات المبنية و الغير المبنية و يرمز لها ب: IRG/PVC.

- المرتبات و الأجور و المعاشات و يرمز لها ب: IRG/S.

الفرع الثالث: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي:

أ + الأشخاص المعفيين من الضريبة: حددت المادة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة

الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:¹

- الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 120 000 دج.

- السفراء و الأعوان الدبلوماسيين و القناصل و الأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.

ب - المداخل المعفاة من الضريبة: هناك إعفاءات دائمة و أخرى مؤقتة كما يلي:²

• الإعفاءات الدائمة:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذلك الهياكل التابعة لها.

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

- الأجور و المكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفق الشروط المحددة من قبل التنظيم.

- المنح العائلية التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد و المنح العائلية و منحة الأمومة.

- منح البطالة و التعويضات و المنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين و المراسيم الخاصة.

- معاشات المجاهدين و الأرامل و الأصول.

- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على اثر حكم قضائي.

• الإعفاءات المؤقتة: يستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لفترة

عشرة سنوات:

- الحرفيون التقليديون و أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.

¹ عبد الكريم بريشي، مرجع سابق ، ص: 264.

² محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر - رسالة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة قسنطينة، 2009-2010، ص: 116-117.

الفصل الأول: الجباية كآلية لتمويل الخزينة العمومية

كما يستفيد من إعفاء كامل من هذه الضريبة لمدة ثلاث سنوات:

- الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب ANSEJ ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال و إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيةها تحدد مدة الإعفاء بـ 06 سنوات.
- الاستثمارات المحققة من طرف الأشخاص المستفيدين من نظام دعم أنشطة الإنتاج و المسيرين من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNAC و ذلك ابتداء من السنة التي تم خلالها الشروع في النشاط.

الفرع الرابع: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

يتم الحصول على الدخل الخاضع للضريبة بجمع مختلف المداخل السرية التي يتحصل عليها المكلف بعد خصم التكاليف المحددة قانوناً، و تحسب قيمة الضريبة وفق الجدول التصاعدي التالي:

جدول رقم (01): السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي:

القسط الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة
من 0 إلى 120 000 دج	0%
من 120 001 إلى 360 000 دج	20%
من 360 001 إلى 1 440 000 دج	30%
أكثر من 1 440 000 دج	35%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

1 -تحصيل الضريبة:

يتم تحصيل الضريبة على الدخل بطريقتين هما:¹

- أ -نظام التنسيق على الحساب: وفق هذه الطريقة يتم تسديد الضريبة على أقساط و يتبع هذه الدفعات بتسوية ضريبية في الشهرين الأولين من السنة المالية لتحقيق الدخل.
- ب -نظام الاقتطاع من المصدر: يتم دفع الضريبة وفق هذا النظام عن طريق تكليف أشخاص آخرين يتولون تحصيل الضريبة من المكلفين و يقومون بإيداعها لدى قبضة الضرائب.

¹ عبد الكريم بريشي، مرجع سابق، ص ص: 266-267.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات:

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مايلي: « تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، و تسمى هذه الضريبة - الضريبة على أرباح الشركات-»¹.

الفرع الأول: خصائص الضريبة على أرباح الشركات: و من أهم الخصائص مايلي:

- ضريبة وحيدة: تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: تفرض على مجمل الأرباح.
- ضريبة سنوية: أي أن وعائها يشمل ربح سنة واحدة.
- ضريبة نسبية: الربح يخضع لمعدل واحد.
- ضريبة تصريحية: تعتمد على التصريح الإجمالي للمكلف من خلال إرسال ميزانيته لمفتش الضرائب قبل الفاتح من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح.

الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

- أ - الشركات الخاضعة للضريبة: يخضع للضريبة على أرباح الشركات، الشركات التالية:²
- الضريبة على أرباح الشركات تطبق على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لديهم مقر اجتماعي للشركة أو العنوان الرئيسي الخاص بمقر الشركة ثابت في الجزائر.
 - الأشخاص المعنويين الذين ليس لهم شركات في الجزائر و يحققون أرباح في الجزائر يخضعون لهذه الضريبة.

و تكون هذه الشركات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات إما وجوباً، و تتمثل و تتمثل في شركات الأموال، و ينطوي تحتها:

- ✓ شركات الأسهم.
- ✓ الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- ✓ شركات القومية بالأسهم.
- ✓ المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

¹ عبد الكريم بريشي، مرجع سابق، ص ص: 266-267.

² خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص - دراسة حالة تلمسان - مذكرة ماجستير، تخصص تدبير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2011-2012، ص ص: 9-11.

✓ الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

أو يخضع لها اختياريا: و هي الشركات التي تكون خاضعة في الأصل للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع الضريبي سمح لها بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات بشرط تقديم طلب الاختيار مرفق بتصريح منصوص عليه في القانون، لدى مفتشية الضرائب المعنية و هذا الاختيار نهائي و لا يمكن الرجعة فيه مدى حياة الشركة، و هذه الشركات تتمثل في شركات الأشخاص، و ينطوي تحتها:

✓ شركات التضامن.

✓ شركات القومية البسيطة.

✓ جمعيات المساهمة.

ب الأرباح الخاضعة للضريبة:

تحدد المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف ويتم تحديد الربح الضريبي بالمعادلة التالية:¹

الربح الضريبي = الإيرادات الإجمالية - التكاليف المستخدمة و المنفقة على نشاط المؤسسة.

و تتمثل التكاليف فيما يلي:

✓ المصاريف العامة من أية طبيعة كانت، و أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة و نفقات المستخدمين و اليد العاملة.

✓ الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة.

✓ الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة و المحصلة خلال السنة المالية ماعدا الضرائب على أرباح الشركات.

✓ الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حسابات المخزونات.

✓ التكاليف المالية، كخدمات القروض و التأمينات.

الفرع الثالث: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات:

تعفى من الضريبة على أرباح الشركات دائما و مؤقتا الشركات التالية:²

- تسنيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 03 سنوات ابتداء من

¹ محمود جمام ، مرجع سابق ، ص: 126.

² خديجة ثابتي ، مرجع سابق ، ص: 126-127.

- تاريخ الشروع في الاستغلال و ترفع مدة الإعفاء إلى 06 سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيةها ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، و تمتد فترة الإعفاء بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محدودة.
- كما تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية من هذه الضريبة.
- تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات المؤسسات السياحية و الأسفار و كذا الشركات الاقتصادية المختلطة الناشئة في القطاع السياحي.
- تستفيد من الإعفاء لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار و كذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.
- تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة و لاسيما عمليات البيع الموجه للتصدير وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير.
- تستفيد شركات رأسمال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 05 سنوات ابتداء من انطلاقها في النشاط.
- تعفى بصفة دائمة المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدين و كذا الهياكل التابعة لها.

الفرع الرابع: حساب الضريبة على أرباح الشركات:¹

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري، و كذا الأنشطة السياحية و الحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

كما تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات حسب المعدلات التالية:

- 10% بالنسبة لعوائد الديون و الودائع و الكفالات.
- 40% بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.
- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر.

¹ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر، 2020، ص ص: 35-36.

■ 24% بالنسبة:

✓ للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.

✓ للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.

✓ للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم، و إما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.

■ 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

■ 15% محررة من الضريبة بالنسبة للمداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الثالث: الرسم على النشاط المهني:

لقد استحدث الرسم على النشاط المهني بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996، و قد عوض هذا الرسم النظام السابق الذي كان يحتوي على الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TAIC)، والرسم على النشاط غير التجاري (TANC)، و قد تم تخفيض معدل الرسم من 2.55% إلى 2% بموجب المادة رقم 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001، و يستحق الرسم بصدد:¹

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات، ما عدا مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.

الفرع الأول: أساس فرض الضريبة:

و حسب المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالي، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

و حسب نفس المادة فإنه يستفيد من تخفيض قدره 30%:²

¹ المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص: 50.
² عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، تخصص الاقتصاد الدولي و التنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2013-2014، ص: 126.

- مبلغ عمليات البيع بالجملة.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، و المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.
- و 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 تنص عليها التشريعات، و أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.
- و يستفيد من تخفيض قدره 75%.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال.
- و يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيضاً بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة.
- الفرع الثاني: الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني:**
- و قد وضع المشرع عدة إعفاءات من الرسم على النشاط المهني، و ذلك لاعتبارات عديدة، و حسب المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تتمثل أهم هذه الإعفاءات في:¹
- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80 000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد و اللوازم و السلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، و 50 000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات.
- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد و السلع الموجهة للتصدير، بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة و الخاصة بالمواد الإستراتيجية المنصوص عليها في التشريعات.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.

¹ عفيف عبد الحميد ، مرجع سابق ، ص: 126.

الفصل الأول: الجباية كآلية لتمويل الخزينة العمومية

- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية و الفندقية و الحمامات و الإطعام المصنف والأسفار.

الفرع الثالث: الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:¹

- بالنسبة للبيع، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه و فيما يخص بيع الماء الشروب من طرف الهيئات الموزعة، فان الحدث المنشئ يتكون من التحصيل الجزئي أو الكلي للثمن.

- بالنسبة للأشغال العقارية و تأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

الفرع الرابع: معدلات الرسم على النشاط المهني:²

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 02%.

يخفض معدل الرسم إلى 01% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

و يرفع المعدل إلى 03% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

و يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يأتي:

الجدول رقم(02): توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة.

الرسم على النشاط المهني	حصلة البلدية	حصلة الولاية	حصلة صندوق الضمان و التضامن للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	66%	29%	05%	100%

المطلب الرابع: الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أحد أهم عناصر إصلاح النظام الجبائي الجزائري، المدرجة عن طريق المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991، و تأخر تطبيقها حتى الفاتح أفريل 1992 بعد نشر المعدلات عن طريق قانون المالية لسنة 1992.

و سيتم التطرق إلى الرسم على القيمة المضافة بالتفصيل في الفصل الثاني من هذه المذكرة إن شاء الله.

¹ المديرية العامة للضرائب ، مرجع سابق ، ص: 51.

² المديرية العامة للضرائب ، مرجع سابق ، ص: 51.

خلاصة الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل إلى هيكل النظام الضريبي و أهدافه، بالإضافة إلى مفاهيم عامة حول الخزينة و أبرز المهام و الوظائف المتعلقة بها و مصادر تمويلها، و من خلال دراستنا توصلنا إلى أن الخزينة العمومية عبارة عن ميزان فعال بين الإيرادات و النفقات لذلك فان موضوع الخزينة جدير بالدراسة و التحليل من طرف الباحثين الاقتصاديين و ذلك حتى تستطيع من خلالها النهوض بالاقتصاد الوطني و توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات.

و من هناك فقد وضعت الدولة الجزائرية نظاما جبائيا خاصا بها تهدف من ورائه إلى تقسيم و توزيع الأعباء على كافة الأفراد المعنوية و الطبيعية للبلاد و من ثم تمويل الخزينة العمومية بأهم موارد مالية للدولة.

الفصل الثاني:

الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

تمهيد:

لقد كان النظام الضريبي الجزائري قبل سنة 1992 لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية بسبب عدم ملائمة للمعطيات الاقتصادية الجديدة، خاصة بعد توجيه الاقتصاد الوطني من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق الحر، بالإضافة إلى عيوب النظام الضريبي المتمثلة في تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي و ثقل العبء الضريبي، هذه الأسباب جعلت النظام الضريبي صعب التحقق و التحكم فيه، مما دفع إلى ضرورة وضع إصلاحات لهذا النظام، و تجسدت هذه الإصلاحات في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب و إنشاء ضرائب أخرى جديدة. و تنقسم الضرائب إلى نوعين:

1 **ضرائب مباشرة:** و هي التي تفرض على المال مباشرة بمعنى أن أساسها أو وعاءها هو مال معين بالذات كالدخل مثلا و من أهم الضرائب المباشرة نذكر: الضرائب على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات.

2 **ضرائب غير مباشرة:** هي تلك الضرائب التي تفرض على الأموال و لكن بمناسبة قيام الأشخاص ببعض التصرفات و أغلب هذه التصرفات هي الإنفاق و لهذا يسمى هذا النوع من الضرائب في الفقه الحديث بالضريبة على الإنفاق. و من بين الضرائب غير المباشرة نذكر منها: الرسم على رقم الأعمال و الرسم على القيمة المضافة.

منذ تاريخ إنشاء هذه الأخيرة (الرسم على القيمة المضافة) عام 1954، فان قائمة الدول المتبنية للرسم على القيمة المضافة في امتداد و بصفة منتظمة، تقريبا كل الدول الأوروبية و كذا أغلبية بلدان أمريكا اللاتينية و آسيا و دول المغرب العربي طبقوا نظام الرسم على القيم المضافة من بينها الجزائر التي تبنت هذا النظام منذ أفريل 1992.

و نظرا للأهمية التي يحظى بها الرسم على القيمة المضافة في مجمل المؤسسات الاقتصادية تم تناوله في هذا الفصل، والذي يتكون من ثلاث مباحث تتلخص في:

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة. و قواعد تأسيسه .

المبحث الثالث: حق الخصم و نظام الشراء بالإعفاء و الاسترجاعات.

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة:

نظرا لعجز نظام الرسم على رقم الأعمال الذي كان مطبقا في الجزائر على مواكبة و مسايرة الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و تحقيق أهداف و طموحات الدولة خاصة مع الإصلاحات المدرجة في السنوات الأخيرة ، و بسبب السلبات التي نتجت عن هذا النظام و المتمثلة في المجال الضيق و المحدود و العدد الهائل من الإعفاءات و تعدد المعدلات، كل هذه الاختلالات أصبح من الضروري إزالتها لذلك استوجب القيام بإصلاح جبائي واسع لإيجاد التكامل و التلاؤم الضروريين بين الاقتصاد و الضريبة و على اثر ذلك تم إدخال نظام جبائي حديث يقوم بتعويض نقائص نظام الرسم على رقم الأعمال و هو نظام الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للرسم على القيمة المضافة:

ينتمي الرسم على القيمة المضافة إلى عائلة الضرائب على رقم الأعمال التي بدأت في الظهور سنة 1916 بألمانيا باقتراح من F.VON SEMENS، و التي كانت تطبق بمعدل نسبي على مجموع رقم المبيعات لمؤسسة من المؤسسات خلال فترة معينة.

أما الرسم على القيمة المضافة في شكلها الحالي، فهي محصلة لمجموعة من التطورات التقنية التي عرفها التشريع الضريبي الفرنسي، باعتبار هذه الرسم إبداعا فرنسيا.¹

الرسم على القيمة المضافة الذي يعود فيه الفضل إلى الفرنسي موريس لوريه، الذي وضع قواعده فتم استحداث هذا الرسم بموجب القانون الصادر في 10 أبريل 1954 و دخل حيز التنفيذ لأول مرة بموجب المرسوم المؤرخ في 30 أبريل 1955 ، بمعدل يساوي 20 % مع معدلات مرتفعة على التوالي 23 % ، 25 % و معدلات منخفضة على التوالي 6% ، 10 % و لقد سمح هذا الرسم في صورته الأخيرة بالاسترجاع المادي و الاسترجاع المالي في آن واحد.

لقد تم تطبيق الرسم على القيمة المضافة في بداية الأمر على مستوى الإنتاج و تجارة الجملة بالتوازي مع تطبيق رسم تراكمي على قطاع الخدمات (الرسم على تأدية الخدمات) و رسم على مستوى التجارة (الرسم المحلي الذي كان يمول ميزانية الجماعات المحلية).

و ابتداء من جانفي 1968 بدأ تطبيق الرسم على القيمة المضافة على تأدية الخدمات و تجارة التجزئة، حيث تم إلغاء الرسم على تأدية الخدمات و الرسم المحلي .

لقد كان الرسم على القيمة المضافة تطبق لمدة طويلة على الأعمال الصناعية و التجارية ، إلا أنه ابتداء من جانفي 1979 تم توسيع مجال تطبيق هذه الضريبة إلى مجمل الأنشطة الاقتصادية بهدف توحيد النظام

¹ عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر و التوزيع ، الأردن ، ط1 : 2011 ، ص-ص: 130-131.

الضريبي الأوروبي ، إذ كان إعتداد الرسم على القيمة المضافة أولى مظاهر التنسيق الضريبي بين دول الاتحاد الأوروبي ، و تم فيما بعد إعتبار تطبيق الرسم على القيمة المضافة شرطا للعضوية في الاتحاد. لقد أصبح الرسم على القيمة المضافة ضريبة عالمية ، فهي بالإضافة إلى تطبيقها في دول الاتحاد الأوروبي ، هي مطبقة في دول منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية باستثناء الولايات المتحدة الأمريكية. و يعتبر الرسم على القيمة المضافة موضع اهتمام معظم الدول الداخلة في عمليات إدماج إقتصادي تتطلب توحيدا أو تنسيقا ضريبيا، مثل دول الاتحاد الاقتصادي و النقدي لغرب إفريقيا UEMOA و دول المجموعة الإقتصادية و النقدية لإفريقيا الوسطى CEMAC.

لقد عرفت دول اتحاد المغرب العربي تطبيق هذه الضريبة في إطار سعيها للاندماج الإقتصادي ، فلقد دخلت حيز التطبيق في المملكة المغربية ابتداء من 1986 لتليها تونس ابتداء من جويلية 1988 و الجزائر ابتداء من 1992.

المطلب الثاني: مفهوم الرسم على القيمة المضافة:

يمكن تعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه:

ضريبة تظهر في شكل مبلغ نقدي محدد على أساس حجم القيمة المضافة، يفرض على سبيل الإلتزام على المنتجين و المقاولين و التجار و غيرهم كوسطاء لأن عبأه يتحمله المستهلك النهائي.¹

و يعرف دليل إحصاءات مالية الحكومة الرسم على القيمة المضافة بأنها: ضريبة على السلع و الخدمات تقوم المؤسسات بتحصيلها على مراحل، و لكن المشتري النهائي هو الذي يتحمل عبئها الكامل في نهاية الأمر.

و توصف هذه الضريبة بأنها ضريبة خاضعة للخصم لأن المنتجين لا يكونون عادة ملزمين بأن يدفعوا للحكومة المبلغ الكامل للضريبة التي يدرجونها في الفواتير الصادرة منهم إلى عملائهم ، حيث يسمح لهم بإقتطاع مقدار الضريبة التي تحملونها على مشترياتهم من السلع أو الخدمات الموجهة إلى الإستهلاك الوسيط أو لتكوين رأس المال الثابت.²

المطلب الثالث: مميزات الرسم على القيمة المضافة و أهدافه:

الفرع الأول: مميزات الرسم على القيمة المضافة:

ينفرد الرسم على القيمة المضافة بمجموعة من الخصائص المميزة نجعلها في:

1 **رسم قيمي:** أي يفرض بمعدلات معينة و هذا ما يعطيه ميزتين هما:

¹ ميلود تومي ، محاسبة الرسم على القيمة المضافة ، دار القدس للطباعة ، بسكرة ، الجزائر ، 2006 ، ص: 10.

² عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، مرجع سابق ذكره ، ص: 129.

- **المرونة:** إذ تتأثر حصيلته بتغيرات قيم السلع والخدمات.
- **العدالة و المساواة:** إذ يعطي مجال واسع للدولة لتدعيم الأسر ذات الدخل الضعيف من خلال فرض رسوم (معدلات) بسيطة أو منخفضة أو حتى الإعفاء إذا ما تعلق الأمر بالمواد ذات الإستهلاك الواسع مثلا ، كما يمكنها بالمقابل أن تفرض معدلات كبيرة على المواد الكمالية و أعمال الترفيه، و هذا ما يحقق مبدأ مساهمة كل المواطنين في إيرادات خزينة الدولة بحسب مقدرتهم النسبية.

2 - **رسم يقع على عاتق المستهلك:** أي أن الرسم على القيمة المضافة يمس التعامل المرتبط بالبضائع و الخدمات، و يقع كليا على عاتق المستهلك باعتباره المكلف الحقيقي، ولا يقع على عاتق المؤسسة أو التاجر، إذ يعتبر دورهما مقتصر فقط كوسطاء بين الدولة و المستهلك النهائي في عملية التحصيل، أي باعتبار أنهما المكلف القانوني من قبل الدولة، فيقوموا بتحصيل مبلغ الرسم من المستهلك النهائي ثم تسديده إلى مصلحة الضرائب في الأوقات المحددة قانونا بدون تأخير.

3 **-الحيد و الشفافية:** أي أن الرسم على القيمة المضافة يمتاز بالشفافية و الحيد في التعامل إذ يمس كل من اقتصاديات اليد العاملة و الاقتصاديات ذات الرأسمال العالي و المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

4 **-ضمان إيرادات الدولة و مضاعفتها:** إن خصائص الرسم على القيمة المضافة و طرق تحصيله تمكن من مضاعفة إيرادات خزينة الدولة، و ضمان عملية التحصيل، و يتجلى ذلك أساسا في القضاء أو على الأقل التخفيف و بشكل كبير من تخلفات الرسوم و التهرب الضريبي، باعتبار أن المكلف الحقيقي هو المستهلك النهائي و ليس التاجر أو المنتج الذي قد يحاول التهرب.¹ ضريبة غير تراكمية تدفع مجزأة عند كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية التي تمر بها السلعة أو الخدمة من المنتج إلى المستهلك النهائي لها.² ينقل العبء النقدي لهذه الضريبة بالكامل إلى المستهلك النهائي في شكل ارتفاع سعر السلعة أو الخدمة بمقدار كامل للضريبة.

الفرع الثاني: أهداف الرسم على القيمة المضافة:

و تتمثل فيما يلي:

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعويض (TUGP) و (TUGPS) بضريبة واحدة هي (TVA) مع تقليص عدد المعدلات من (18) إلى (02).

¹ ميلود تومي ، محاسبة الرسم على القيمة المضافة ، مرجع سبق ذكره ، ص: 11.

² عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص: 129.

- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات.
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.
- تحفيز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج.
- إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي علما أن المغرب أعتمد الرسم على القيمة المضافة سنة 1986م، أما تونس في سنة 1988م، وبالتالي دفع وتيرة الإتحاد المغربي . ويفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال خارج الرسم بتطبيق معدل عادي 19% ومعدل مخفض قدره 9%¹.

المبحث الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة و قواعد تأسيسه:

بعد إدخال الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 أصبح مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة أكثر توسعا من مجال تطبيق الرسم على رقم الأعمال القديم (TUGPS) و (TUGP) وذلك بوصله العديد من الأوعية الضريبية فضم إلى مجال تطبيقه مجال تطبيق نظام الرسم على رقم الأعمال القديم بالإضافة إلى أنه يضم أيضا تجار الجملة وتجار التجزئة الحديثين وسنقوم في هذا المبحث بعرض مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وقواعد تأسيسه من تأسيس الرسم إلى الحدث المنشئ له بالإضافة إلى أهم التعديلات التي طرأت عليه وعلى معدلته.

المطلب الأول: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

يتمثل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في جميع المؤسسات و الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم سواء كانوا خاضعين إجباريا أو اختياريا. وتحديد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يعني البحث عن العمليات والأشخاص الخاضعين له فالمبدأ الرئيسي أن العمليات أو الأشخاص الذين تتوفر فيهم المواصفات التي نص عليها قانون الرسم على رقم الأعمال في مادته الأولى يدخلون في مجال التطبيق.²

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

تتجم عن صفة الخاضع للرسم تحقيق بصفة مطلقة لعمليات متعلقة بنشاط صناعي و تجاري و حرفي أو حر. بمعنى آخر يعتبر خاضع للضريبة كل شخص يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء أتاحته هذه العمليات الدفع بصفة فعلية أو كانت مغفية.³ و يخضع للرسم على القيمة المضافة:

¹ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث العدد 02، جامعة البليدة 2003.

² عبد الكريم صادق، "النظم الضريبية" الدار الجامعية، القاهرة، 1986، ص: 54.

³ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص: 11.

أولا : المنتجين : يقصد بلفظ المنتج مايلي:¹

1 - الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية بـ:

* عمليات إستخراج المواد من الأرض (مناجم ، محاجر.....الخ)

* عمليات التصنيع من خلال جمع و إستهلاك المواد و اللوازم الضرورية لإخراج المنتجات بشكلها

النهائي المقبول تجاريا.

2 - الأشخاص و الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال

المتعلقة بصنع المنتجات أو توضيبيها التجاري النهائي. مثل التريزيم ، التعليب أو التغليف و عمليات إرسال و إيداع المنتجات.

3 - الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها سابقا.

ثانيا: تجار الجملة:

يقصد بالتاجر كما جاء تعريفه في المادة الأولى من القانون التجاري الجزائري أنه: " كل شخص طبيعي أو

معنوي يباشر عملا تجاريا و يتخذه مهنة معتادة له، ما لم يقض القانون بخلاف ذلك " ²

و يعتبر بيعا بالجملة :

1 - عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها.

2- عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.

3-عمليات تسليم منتجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.

ثالثا: تجار التجزئة: يخص التجار الذين يمارسون تجارة التجزئة.

رابعا: الشركات الفرعية: تعد شركة فرعية كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم

أنها تقوم بإستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة. ³

الفرع الثاني: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

ميز قانون الرسم على القيمة المضافة بين نوعين من العمليات الخاضعة، منها الخاضعة وجوبا و منها الخاضعة إختياريا.

أولا: العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

إن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على:⁴

¹ المادة 4 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، ص: 5.

² المادة الأولى من الأمر رقم 96/27 المؤرخ في 1996/12/09 الذي يعدل و يتمم القانون التجاري.

³ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، ص: 8-9.

⁴ المادة 6 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، ص: 5.

- 1- عمليات البيع و الأشغال العقارية و كذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي و التجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة إعتيادية أو عرضية.
- 2- عمليات الإستيراد.
- 3- المبيعات الخاصة بالمنقولات:
 - * المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون.
 - * العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين.
 - * العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.
 - * المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات و المكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية و كذا التحف الفنية الأصيلية و الأدوات العتيقة و الأشياء المشمولة في المجموعات.
 - * عمليات البيع بالتجزئة.
 - * عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى و كذا نشاطات التجارة المتعددة بإستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.
 - * عمليات البيع الخاصة بالكحول أو الخمر و المشروبات الأخرى.
- 4- العمليات الخاصة بالعقارات:
 - * الأشغال العقارية.
 - * عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء و بيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.
 - * بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم و ذلك بصفة إعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.
 - * العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية.
 - * عمليات بناء و بيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية و كذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.
- 5- التسليمات لأنفسهم الخاصة ب:
 - * عمليات تثبيت القيم المنقولة.
 - * الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.
- 6- أداء الخدمات: تخص عمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة و المادية مثل:
 - * عمليات نقل الأشخاص أو السلع.

* مبيعات المواد الغذائية و المشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، الحلويات، قاعات الشاي ...).

* الأشغال الشكلية.

* عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الدراسات و البحث و جميع العمليات غير المبيعات والأشغال العقارية.

* الحفلات الفنية، الألعاب و التسلية.

* العمليات المتعلقة بالهاتف و التليكس.

العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون و الشركات .

* العمليات المنجزة ما بين الوحدات و المحلات في نفس المؤسسة.

ثانيا : العمليات الخاضعة للضريبة إختياريا:

يشار إلى العمليات الخاضعة للضريبة و كيفية الإختيار في المادة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال. يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم لإكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات:¹

* للتصدير.

* للشركات البترولية.

* للمكلفين بالرسم الآخرين.

* لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه.

- نتائج الإختيار:

يمكن طلب الإختيار، في أي وقت من السنة و يجب أن ينهي الإختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، و يصبح نافذا إعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يكتتب فيه الإختيار يمكن أن يشمل الإختيار كل العمليات أو جزء منها.

ما لم يحصل تنازل أو توقف عن النشاط ، يغطي الإختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الإختيار، و يجدد الإختيار ضمنا ما لم يحصل نقص صريح، يقدم في ظرف ثلاثة أشهر قبل إنقضاء كل فترة.²

الفرع الثالث: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من خلال مبدأ الإقليمية:

تكون خاضعة للرسم على القيمة المضافة كل:

¹ المادة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، ص: 5.
² المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

* عمليات البيع التي تتم بانتقال ملكية مع التسليم المادي في الجزائر، أي داخل المجال الإقليمي أين تمارس الدولة الجزائرية مبدأ السيادة.

* الخدمات المقدمة أو الحق المتنازل عنه، أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة، بشرط أن يكون مكان الإستعمال أو الإستغلال هو المجال الإقليمي للبلد .

الفرع الرابع: إلتزامات المدينين بالرسم على القيمة المضافة:

أولاً: التصريح بالوجود:

* يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يكتتب خلال ثلاثين (30) يوماً من بدأ عملياته لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة، يذكر فيه على وجه الخصوص:¹

* اسمه و لقبه و عنوانه، و إذا تعلق الأمر بشركة، عنوانها.

* رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها.

* موقع المؤسسة أو مؤسسات المصنع، و كذلك اسمه و عنوانه، إذا كان ينتج بواسطة الغير.

* موقع محل أو محلات البيع التي يملكها.

* طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها.

* عنوان مقر الشركات.

* فيما يخص الشركات يجب أن يرافق التصريح بنسخة مطابقة و مصادق عليها من قانونها الأساسي.

* إذا كان الخاضع للضريبة يملك إلى جانب مؤسسته الرئيسية، فرعاً أو عدة وكالات فعلية، أن يكتتب لكل واحدة منها، تصريحاً مماثلاً لدى المفتشية التي يوجد بدائرة إختصاصها أما بالنسبة للمؤسسات العمومية فيكون التصريح لدى المفتشية المختصة إقليمياً.

* بالنسبة لوسطاء العبور أو وكلاء الجمارك المكلفين بالضريبة الذين يقومون بأعمال الرصيف والملاحة، فهم ملزمون بالتصريح لدى مكتب قابض الرسوم الجمركية.

* بالنسبة للأشخاص أو الشركات الذين لا يتوفرون على مؤسسة مستقرة في الجزائر و يقومون بإنجاز الدراسات و المساعدات التقنية لصالح المؤسسات العمومية و الجماعات المحلية و غيرها من الإدارات العامة، هم ملزمون بالتصريح بالوجود خلال الشهر الموالي للتوقيع على عقد الإنجاز.²

¹ المديرية العامة للضرائب ، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 51، الجزائر، 2020، ص: 23.

² ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، بسكرة، الجزائر، ص: 32.

ثانيا: التصريح بوقف النشاط:

هو التزام صريح يقع على عاتق الشخص أو الشركة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة التي تتوقف عن ممارسة نشاطها أو تتنازل عنه، و على الشخص أو الشركة التي تشتريه أن تقدم فورا تصريحاً بذلك، وبالتالي ينتهي إلتزامها بهذا الرسم على أن:

* يرفقوا بتصريحهم جدول مفصل لمخزون البضائع الموجودة في حوزتهم، و هذا من أجل إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الذي سبق خصمه (استرجاعه).

* أما في حالة الإنقسام أو الإندماج في مؤسسات أخرى ، فالشركة أو الشركات الجديدة هي الملزمة بالوفاء بمبلغ الرسم على القيمة المضافة بحسب حجم المخزون.

ثالثا : الإلتزامات الخاصة :

و المبينة في المادتين 60 و 61 من قانون الرسم على القيمة المضافة، و تمكن من القضاء على الطرق الإحتيالية التي قد يقوم بها بعض الأشخاص أو الشركات كتحديد تصريح بوقف النشاط مثلا و هم مستمرون في مزاولته و هي:¹

1- وضع بصفة جلية عند مدخل المبنى الذين يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا، لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة و طبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات.

2- يجب على الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغالا عقارية أن يصنعوا بطريقة جلية أمام كل ورشة بناء يمارسون فيها نشاطهم، و طوال مدة هذا النشاط معلقة، و تبرز المعلومات التالية:

* اسمهم و لقبهم، أو عنوان شركتهم و عنوان المقاول العام.

* طبيعة الأشغال .

* إسم صاحب المشروع.

3- عندما يلجؤون في ممارسة نشاطهم إلى مقاولين من الباطن ، أن يودعوا قبل نهاية الشهر الذي يلي بداية أعمال المقاول من الباطن ، لدى مفتشيات الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب المباشرة للدائرة التي يتبعونها ، تصريحاً يحتوي على المعلومات التالية:

* اسمهم و لقبهم أو عنوان الشركة و عنوان المقاولين من الباطن.

* طبيعة أشغال المقاول من الباطن.

* عنوان ورشة البناء التي يعمل فيها المقاولون من الباطن.²

¹ ميلود تومي، مرجع سابق ، ص: 33.

² المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، المادة 60-61 ، ص: 25.

رابعاً: إلتزامات خاصة بالمؤسسات الأجنبية:

يجب على كل شخص ليست له إقامة بالجزائر، و يقوم بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يقوم بإعتماد ممثل مقيم بالجزائر لدى الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم، و يتعهد هذا الممثل بتطبيق الإجراءات التي يخضع لها المدينون بالضريبة، ودفع هذا الرسم في مكان الشخص المذكور، وان تعذر ذلك يدفع الرسم، وعند الاقتضاء العقوبات المتعلقة به من قبل الشخص الزبون لحساب الشخص الذي ليس له مؤسسة في الجزائر.

خامساً: الإلتزام بفوترة الرسم :¹

يتعين على كل مدين بالرسم على القيمة المضافة، يسلم أموال أو يقدم خدمات إلى مدين آخر، أن يسلم له فاتورة أو وثيقة حل محلها.

واجب أن نذكر الفواتير أو الوثائق التي حل محلها بصفة متميزة، مبلغ الرسم على القيمة المضافة، المطالب به زيادة على السعر أو المدرج في السعر.

يعتبر كل شخص يذكر هذا الرسم ، بينما هو غير مدفوع فعلاً، مسؤولاً شخصياً عنه ، سواء كان له صفة خاضع للرسم على القيمة المضافة أم لا.

لا يجوز للمدينين بالرسم، التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يذكروا في فواتيرهم الرسم على القيمة المضافة و إلا طبقت عليهم العقوبات المنصوص عليها.

سادساً: الإلتزامات المحاسبية:²

إن كل شركة مكلفة ملزمة بمسك دفاتر محاسبية مضبوطة تسمح وبكل سهولة من تحديد رقم أعمالها. و الشخص الطبيعي المكلف إن لم تكن له دفاتر محاسبية ملزم بمسك سجلات صفحاتها مرقمة وموقع عليها من قبل مصلحة الضرائب التابع لها ، يقيد فيه يوماً بيوم دون شطب أو كشط أو مسح أو حشر أو ترك بياض ، مبلغ كل عملية يقوم بها مع ذكر تاريخها والشرح الموجز الموضح - التسمية المختصة للأشياء المباعة مثلاً - و سعر البيع أو سعر الشراء موضحاً عند الضرورة بين العمليات الخاضعة للضريبة والعمليات غير الخاضعة ، ويقل مبلغ العمليات المقيدة في السجل عند نهاية كل شهر.

أما بالنسبة لـ:

- العمليات التجارية التي تتم بالإعفاء فيجب أن تعلل بواسطة وثائق تحفظ لإثبات الحسابات.
- الشركة الوطنية للتبغ والكبريت ملزمة بمسك حساباً خاصاً باللصائق خلال المدة من : 1 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر ، حيث يتكفل هذا الحساب بـ :

¹ قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع سابق، المادة 64، ص: 25.

² ميلود تومي، مرجع سابق ، ص ص: 34-35.

* كمية اللصائق التي تم وضعها على علب السجائر التي ستكون محل إدراج في الحساب الجديد.

* كمية اللصائق استلمتها من إدارة الضرائب.

وتعفى من هذا الحساب كمية اللصائق:

* التي تم وضعها على أكياس التبغ أو علب السجائر المعروضة للاستهلاك.

* المرصدة للخصم بسبب حادث قاهر أو أحرقت بحضور أعوان الضرائب.

* الناقصة المعاينة خلال عمليات الجرد.

- لمنظمي الحفلات الفنية والمسرحية كأصحاب قاعات السينما وقاعات المسرح وغيرهما المدينين بالرسم ، ملزمين بمسك لكل مؤسسة من مؤسساتهم سجلا خاصا مرقم وموقع الصفحات من قبل مصلحة وعاء الضريبة، قيدوا فيه دون شطب أو كشط أو مسح أو ترك بياض بعد كل حفلة فنية أو عرض:

* مبلغ الإيرادات المتعلقة ببيع المشروبات والبضائع والمواد الأخرى.

* مبلغ الإيرادات المقبوضة مقابل إيجار قاعة العرض و حجرة الملابس و غيرهما.

تجمع هذه الإيرادات المقيدة بالسجل في نهاية كل يوم ويقفل عند نهاية كل شهر.

ونشير أنه يجب أن تحفظ الدفاتر المحاسبية أو السجل المعوض لها (السجل المبين سلفا) و كذا الفواتير والمراسلات و كافة الوثائق الثبوتية للعمليات التي قام بها المدين مدة عشرة سنوات كما هو منصوص عليه في القانون التجاري الجزائري.

المطلب الثاني: الرسم على القيمة المضافة و قواعد تأسيسه:

لا يمكن بأي حال من الأحوال حساب الرسم على القيمة المضافة و تسجيله في الدفاتر المحاسبية واسترجاعه و التصريح به، إلا إذا تحقق الحدث المنشئ له والمحدد قانونا لطبيعة كل عملية خاضعة، فما هو هذا الحدث؟ وكيف يتم حساب مبلغ الرسم؟¹

الفرع الأول: الحدث المنشئ للرسم:

أولا : تعريف الحدث المنشئ للرسم :

1 الحدث المنشئ للضريبة هو الواقعة يتولد عنها الدين من المكلف نحو الخزينة، و يختلف حسب

طبيعة العملية إن كانت محققة في الداخل، أو عند الاستيراد أو التصدير.

2 يقصد بالحدث المنشئ للرسم تلك الواقعة أو الشيء الذي تصبح بمقتضاه عملية ما مطالبة بالرسم

على القيمة المضافة.²

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات - دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية و تطبيقية، ص: 105.

² ميلود تومي ، مرجع سابق ، ص: 70.

ثانيا: مكونات الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

1 في الداخل: يتكون الحدث المنشئ للرسم من:¹

أ- بالنسبة للمبيعات و العمليات المماثلة: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

ب- بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: من التحصيل الكلي أو الجزئي، في غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

ج - بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن. ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق، دفعات، تسديدات لتصفيات) .

بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية وهذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشئ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، غير أنه عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة وهذا المقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ .

د- بالنسبة للتسليمات للذات:

* فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة ، يتكون الحدث المنشئ من التسليم، باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.

* فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشئ من الاستعمال الأول لهذه الأملاك.

هـ- بالنسبة لتقديم الخدمات: يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

2 -عند الاستيراد : يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع ، المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك .

3 -عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة للتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك ، المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك ، كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو اعفاء السلع المخصصة للتصدير .

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص: 16.

الفرع الثاني: تأسيس الرسم على القيمة المضافة:

أولاً: تعريف الوعاء الضريبي:¹ يقصد بالوعاء الضريبي ذلك المبلغ الذي يعتمد لحساب الرسم الواجب تسديده ، أي مبلغ البيع الذي يلتزم بدفعه العميل كثمن للبضائع المحصل عليها ، أو الأشغال ، أو الخدمات المقدمة له ، بما فيه المصاريف والحقوق والرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

وتتمثل المصاريف الواجب إضافتها في الوعاء الخاضع للرسم في:

* مصاريف النقل إذا كانت على عاتق البائع .

* مصاريف تغليف في حالة بيع السلع بغلافات غير قابله للاسترجاع .

* العمولات ، السمسرات ، منح التأمين و كل المصاريف المدفوعة من طرف البائع وتقوتر إلى الزبون.

أما العناصر التي تخصم من الوعاء الخاضع للرسم فتتمثل في:

- الحسميات، التتزيلات و المرتجعات الممنوحة، و لا تدخل فيه حسوم القبض النقدي و حقوق الطوابع الجبائية .

- المبلغ المودع بالأمانة على الغلافات الواجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.

- المصروفات المترتبة على النقل التي قام به المدين نفسه لتسليم البضاعة الخاضعة للرسم ، و التي تخضع لمعدل الرسم على القيمة المضافة الخاص بها عندما تكون مفوترة على حدة .

ثانيا : تكوين الوعاء الضريبي:

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته و يتكون من :

1- بالنسبة لعمليات البيع ، من المبلغ الإجمالي للمبيعات .

2- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم، من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء.

و تدخل في مبلغ البيع أو التبادل المشار إليهما ، حقوق الاستهلاك المفروضة على البضاعة ، و ذلك حتى لو لم تسدد بعد هذه الحقوق ، عند حدوث العملية التي ينشأ منها وجوب أداء الرسم على القيمة المضافة.²

في حالة ما إذا تم البيع على يد شركة أم، أو فرع لشركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، يؤسس الرسم المستحق على ثمن البيع المطبق من قبل هذه الأخيرة (الشركة المشتريه سواء كانت خاضعة أو معفاة من الرسم على القيمة المضافة).

¹ جباية المؤسسة، مرجع سابق، ص: 107.

² المادة 15 من قانون الرسم على القيمة المضافة ، ص: 10.

و في حالة ما إذا تم البيع على يد شركة ، أو تاجر يملك مباشرة أو بواسطة أشخاص ، جزء من رأسمال شركة مدينة للرسم على القيمة المضافة، أو يمارس فيها وظائف تخول له سلطة القرار، يؤسس الرسم المستحق على ثمن البيع المطبق من قبل التاجر المشتري سواء كان خاضع للرسم على القيمة المضافة أو معفى منه.¹

3- بالنسبة للتسليمات للذات، يتكون الوعاء الضريبي من سعر البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة أو من سعر التكلفة مضافا إليه ربح المنتج المصنع (حالة الأموال المنقولة و من تكلفة الإنجاز في حالة الأموال العقارية).²

4- بالنسبة لوكلاء النقل و وسطاء العبور، يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الإجمالية ، من جميع المبالغ المقبوضة من قبلهم، بعد خصم المدفوعات المتعلقة بمصاريف النقل ذاته دون سواها، و مصاريف الشحن والتفريغ والتحميل، عندما تكون هذه الأعمال ضرورية للنقل ذاته وللتخليص الجمركي، على أن يثبت الدفع .

5- بالنسبة لأصحاب الامتيازات والملزمين بالحقوق البلدية ، يتكون المبلغ الخاضع للرسم من: * مبلغ الإيرادات المخصص منها مبلغ الالتزام المدفوع للبلدية، إن كان هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص.

* الأجر الثابت أو النسبي، إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية.

6- بالنسبة للفرازين و تجار الأملاك العقارية و المتاجر، يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم ، من الفارق بين ثمن البيع و ثمن الشراء، بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ما عدا الرسم على القيمة المضافة.

7- بالنسبة للأعمال التي لم يحدد وعاءها في المادة 15 من قانون الرسم على القيمة المضافة ، فانه يتكون من المبلغ الإجمالي للأجر المتقاضى أو الإيرادات المحصلة بأي صفة كانت ، بمناسبة انجاز العمليات الخاضعة للرسم.

8- عندما يجمع الشخص الواحد بين العمليات المتعلقة بعدد من الأصناف المنصوص عليها، فانه يتم تحديد رقم أعماله بتطبيق القواعد الواردة في تلك المواد على كل واحدة من مجموعات العمليات التي يقوم بها.

9- عند الاستيراد: يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

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

¹ ميلود تومي ، مرجع سابق ، ص: 86.

² حميد بوزيدة ، جباية المؤسسة ، مرجع سابق ، ص: 108.

الفرع الثالث: معدلات الرسم على القيمة المضافة:

كان نظام الرسوم على رقم الأعمال يحتوي على عدد كبير من المعدلات ، حيث نجد (10) معدلات تخص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ، و (08) بالنسبة للرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات و الذي تم تقليصها من (08) معدلات إلى (04) معدلات إلى (03) معدلات سنة 1995 ، و أخيرا من ثلاث إلى معدلين سنة 2001.¹

و يمكن تلخيص مختلف التعديلات في معدل الرسم على القيمة المضافة من خلال الجدول التالي:²

الجدول رقم (03) : تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر.

قوانين مالية المعدلات	قانون المالية لسنة 1992	قانون المالية لسنة 1995	قانون المالية لسنة 1997	قانون المالية لسنة 2001	قانون المالية لسنة 2017
المعدل الخاص بالمخفض	%7	%7	%7	%7	%9
المعدل المخفض	%13	%13	%14	ملغى	—
المعدل العادي	%21	%21	%21	%17	%19
المعدل المرتفع	%40	ملغى	—	—	—

المعدل المخفض 7% (قانون المالية لسنة 2001)

المصدر : قوانين المالية للسنوات : 1992 – 1995 – 1997 – 2001 – 2017.

إذن يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19% .

و يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9%.

أولا- المعدل العادي 19%: و يخص كل الأنشطة و الأعمال التالية:

* الأعمال التي تقوم بها قاعة الحلاقة المصنفة أسعارها في الفئة A من التصنيف المنصوص عليه في التنظيم المعمول به.

* أنشطة المبيعات ، الاستهلاك في عين المكان و الإيجارات المفروشة و تأدية الخدمات الملحقة بهذين النوعين من النشاط.

* السيارات البرية الأخرى و أجزائها ولواحقها الواردة ضمن فئات التعريف الجمركية الخاصة بذلك.

تخضع للمعدل العادي بدون الحصول على حق الخصم :

¹ عبد القادر شلال، مطبوعة بعنوان: محاضرات في مادة: جباية المؤسسة، ص: 33.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق ، ص ص: 112-113.

الفصل الثاني: الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

* العمليات التي تنجزها النوادي وقاعات الموسيقى و المراقص و كل المؤسسات التي يرقص فيها و تقدم فيها المشروبات بأسعار مرتفعة.

* العمليات التي تنجزها مؤسسات التجميل أو تزيين الجسم أو الوجه.

ثانيا - **المعدل المخفض 09%**: و يطبق هذا المعدل على المنتجات و المواد و الأشغال و العمليات والخدمات المبينة أدناه:

- 1- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات أو مشتقاتها.
- 2- عمليات البيع المتعلقة بتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي.
- 3- العمليات المنجزة من طرف ورشات بناء السفن والطائرات.
- 4- أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية أو التي تنجز لصالحها ، و كذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد و النشريات و الدوريات و نفايات الطباعة.
- 5- عمليات البناء و إعادة التهيئة و بيع السكنات.
- 6- المنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.
- 7- إيجار المساكن الاجتماعية، المقبوض من طرف الهيئات المكلفة بتسييرها.
- 8- المهن الطبية.
- 9- عمليات ترميم الآثار و الأماكن الخاصة بالتراث الثقافي.
- 10- مجمعات المركبات المفصلة (CKD) و (SKD) المخصصة للصناعات التركيبية للسيارات.
- 11- بائعوا الأملاك وما شابهها.
- 12 - المستفيدون من الصفقات.
- 13- الوكلاء بالعمولة و السماسرة المحددة أنشطتهم عن طريق التنظيم.
- 14- مستغلوا سيارات الأجرة.
- 15- العروض المسرحية و البالي والحفلات الموسيقية و السيرك و العروض و المنوعات و الألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.
- 16- المازوت، غاز أوتيل الثقيل و البوتان و البروبان و خليطهما المستهلك على شكل غاز البترول المميع.
- 17- خدمات التعليم و التربية المقدمة من طرف المؤسسات المعتمدة من طرف الدولة.
- 18- عمليات نقل المسافرين بالسكة الحديدية.
- 19- أدوات و أجهزة الجبارة.
- 20- الخدمات العلاجية المقدمة في المحطات الاستشفائية المعدنية و العلاج بالمياه البحر.

- 21- عمليات القرض بضمان الممنوح للعائلات.
- 22- مكيفات الهواء التي تشتغل عن طريق امتصاص الغاز الطبيعي وغاز البروبان.
- 23- الأكياس البلاستيكية المنتجة في الجزائر والمخصصة لتوضيب الحليب.
- 24- الكتب المطبوعة و المنشورة في صيغة رقمية.
- 25- دجاج التسمين و بيض الاستهلاك المنتجة محليا.
- 26- العمليات المتعلقة بالبييرو (PUBRO).
- 27- الغلاف البلاستيكي الموجه للقطاع الفلاحي.
- 28- عمليات البيع المنجزة إلكترونيا.

المطلب الثالث: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة و المستفيده من الإعفاء :

بعض العمليات مع أنها موجودة ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، إلا انها و لشروط محددة قانونية أعفيت و يمكن حصرها كما جاءت في المواد من 8 إلى 13 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

الفرع الأول: العمليات التي تتم في الداخل:

تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:¹

- 1- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم وكذلك أسلاخ الحيوانات.
- 2- مصنوعات الذهب والفضة والبلاطين الخاضعة لرسم الضمان باستثناء المجوهرات الفاخرة.
- 3- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة.²
- 4- عمليات البيع الخاصة بالخبز و دقيق الاختباز والعمليات الخاصة بالسמיד.
- 5- عمليات البيع المتعلقة بالحليب و قشدة الحليب المركزين و الغير مركزين.
- 6- عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية.
- 7- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة موجهة للطلبة والمحتاجين.
- 8- العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير الوطني.
- 9- السيارات السياحية الجديدة أو ذات أقدمية ثلاث (03) سنوات المقتناة كل خمس (05) سنوات من طرف معطوبي حرب التحرير الوطني و أبناء الشهداء المعوقين و المصابين بمرض مزمن.
- 10- المقاعد المتحركة و العربات المماثلة الخاصة بالعاجزين.

¹ المادة 08 من قانون الرسم على رقم الأعمال، ص: 5.

² المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ص: 31.

- 11- المواد والخدمات المتعلقة بنشاطات البحث أو الاستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات و تجميع الغاز كذلك الموجهة لبناء منشآت التكرير.
- 12 - السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري والجمعيات.
- 13 - التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية.
- 14- مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل عمليات الأشغال العقارية والخدمات المتعلقة بالاتصالات السلكية واللاسلكية و بالمياه و الغاز و الكهرباء و تأجير المحلات المؤثثة أو غير المؤثثة المنجزة لحساب البعثات الدبلوماسية.
- 15- تسليم المواد المخصصة لتموين السفن الوطنية و الأجنبية المجهزة للملاحة ما بين الموانئ الدولية وكذلك طائرات شركات الملاحة الجوية.
- 16- عقود تأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية.
- 17- الابل.
- 18- الفوائد التأخيرية الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية مرهونة لصالح صندوق الصفقات العمومية.
- 19- عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك و المؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الايجاري.
- 20- الحصادات الدراسة المصنوعة في الجزائر.
- 21- الورق الموجه بصورة حصرية لعمليات انتاج و طبع الكتب.
- 22- عملية الإبداع و الإنتاج و النشر الوطني للمؤلفات والأعمال على الحامل الرقمي.

الفرع الثاني: العمليات التي تتم عند الاستيراد:

- تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم المذكور.
- تعفى أيضا من الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد:
- 1- البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية: الاستيداع والقبول المؤقت والعبور و المناقلة و الإيداع.
 - 2- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية.
 - 3- الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية.
 - 4- المواد و المنتوجات الخام أو المصنعة المعدة لاستخدامها في صناعة و إعداد و تجهيز و إصلاح السفن و مدارس الطيران و مراكز التدريب المعتمدة.
 - 5- ترميمات السفن و الطائرات الجزائرية و إصلاحها و التحويلات التي أدخلت عليها في الخارج.
 - 6- الذهب للاستعمال النقدي ذو التعريف الجمركية الفرعية.

7- البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط المحددة في التشريع و التنظيم.

8- السفن الموجهة لشركات الملاحة البحرية.

الفرع الثالث: العمليات التي تتم عند التصدير:

تعفى من الرسم على القيمة المضافة :

1- عمليات البيع و الصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة شريطة أن:

* يقيد البائع أو الصانع الإرساليات في المحاسبة.

* يقيد تاريخ التسجيل في المحاسبة ، علامات الطرود و أرقامها في الوثيقة.

* لا يكون التقصير مخالفا للقوانين والتنظيمات.

2- عمليات البيع و الصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني و المسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

المبحث الثالث : حق الخصم و نظام الشراء بالإعفاء و الاسترجاعات:

من بين العناصر التي يعتمد عليها الرسم على القيمة المضافة حق الخصم ونظام الشراء بالإعفاء والإسترجاعات، حيث نجد أن كل عنصر من هذه العناصر له مميزات خاصة يستند عليها، سنتطرق في هذا المضافة. المبحث إلى هذه العناصر كل واحد على حدى مبرزين أهم العمليات التي يعتمد عليها الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: حق الخصم:

يتوقف نظام الخصومات المتعلق بالرسم على القيمة المضافة على أساس أن الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للضريبة يخصم من الرسم المطبق في هذه العملية. في حالة ما إذا كان الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل اقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر أو الفصول الموالية.

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

الفرع الأول: مجال تطبيق الحق في الخصم:

يعتبر الحق في الخصم ميزة رئيسية للرسم على القيمة المضافة، كما أنه يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للضريبة، غير أنه يمدد هذا الحق للأشخاص الذين يقومون بعمليات تصدير معفاة أو البيع بالإعفاء من الرسم.

كما أن هذا الحق في الخصم يخص أيضا الرسم الذي أثقل السلع والمواد الأولية و المصاريف العامة و كذا الاستثمارات المنقولة و العقارية.

غير أنه من الضروري أن يرتبط الرسم المخصوم، بالعمليات الخاصة بالنشاط المهني الخاضع للضريبة.

أولاً: العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الخصم:¹

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

- 1- العمليات الواقعة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.
- 2- العروض المسرحية والبالى والحفلات الموسيقية و السيرك و العروض و المنوعات و الألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.
- 3- بائعوا الأملاك وما شابههم وكذا نشاطات التجارة بالتجزئة التابعة للنظام الجزافي.
- 4- المستفيدون من الصفقات.
- 5- الوكلاء بالعمولة و السماسرة.
- 6- مستغلوا سيارات الأجرة.
- 7- التظاهرات الرياضية بكل أنواعها.
- 8- العمليات التي تنجزها الملاهي و قاعات الموسيقى و المراقص.

ثانياً: السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم:²

ينص القانون على بعض الحالات الاستثنائية للحق في الخصم و التي تتوقف على عدد معين من الاعتبارات:

- 1- لا يمكن تطبيق الحق في الخصم في غياب تطابقه مع الأسس التي تحدد سير الرسم على القيمة المضافة.
- 2- السلع و الخدمات المستعملة للخدمة الخاصة أو لنشاط غير خاضع للضريبة.
- 3- الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة في تصليح الأملاك المستثناة من الحق في الخصم غير قابل لإتاحة المجال للخصم.
- 4- الأموال العقارية المقتناة أو المنشأة من طرف المدينين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- 5- الرسم على القيمة المضافة المطبقة على السيارات السياحية، و عربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الوسيلة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- 6- يستثنى من الحق في الخصم المنتوجات و الخدمات المقدمة كهدايا و تبرعات.

¹الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص:22.

² مرجع سابق ، ص:21

الفرع الثاني: التزامات مرتبطة بالحق في الخصم:

على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرون (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشف مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق.

الفرع الثالث: التسويات:

تؤدي التعديلات في الخصومات الأولية و المسماة بالتسوية إلى إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم إلى الخزينة و ذلك في بعض الحالات التي ينص عليها التشريع الجبائي قطعيا وتحديدا. و يمكن القيام بهذه التسوية في الحالات التالية:

* إما عند قاعدة المصد.

* إما عند قاعدة الحصة النسبية.

* إما عند توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدينة بالرسم.

1 - تسوية قاعدة المصد:

تعتبر قاعدة المصد تحديد للحق في الخصم و وفقا لهذه القاعدة لا يمكن للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات المواد و المنتجات الأشياء أو الخدمات الغير مستعملة، على حالها أو بعد تحويلها الى عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة، إن يؤدي على الإسترجاع و في حالة ما إذا تمت عملية الخصم، يستلزم على المدينين المعنيين إعادة دفعها إلى الخزينة عن طريق التسوية، كما تخص حالات تسوية المصد: أ- اختفاء السلع إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا.

ب- السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

ج- العمليات المعتبرة غير مسددة نهائيا.

2- تسوية قاعدة الحصة النسبية:

يتوجب القيام بتسوية الخصم الأولي في حالة عدم الإحتفاظ بالملك المهيكل الذي منح الحق في الخصم في أجل قدره خمس سنوات.

و بهذا فإن التسوية مطالب بها عندما يتدخل الحدث الذي يبررها (تنازل عن ملك أو التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين) في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من اقتناء أو إستيراد المواد التي منحت الحق في الخصم ، و على المؤدين بالرسم إعادة دفع مبلغ يعادل مقدار الرسم على القيمة المضافة المخصوم أوليا و الذي يطرح منه الخمس لكل سنة أو جزء من السنة المدنية المنصرمة منذ بداية فترة التسوية.

غير أنه أي تسوية لا يمكن اتخاذها إذا كان الملك بيع بصفة نهائية من أجل قوة قاهرة مؤسسة قانونا بالإضافة إلى بيع الأملاك من طرف المؤسسات التي تعمل في إطار القرض الايجاري في حالة رفع حق الخيار بالموافقة على الشراء لأجل من طرف المستأجر الدائن.

3- تسوية حدث توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين:

في حالة توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين، يلزم الشخص الخاضع للضريبة بإعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع المخزنة و التي تم إدراجها بعد طرح الرسم الذي أثقل المشتريات و الذي لم يتم خصمه وذلك تطبيقا لقاعدة الفارق لمدة شهر.

للقيام بذلك تقوم الإدارة الجبائية بتسوية ذلك مع تطبيق زيادة بنسبة 25%.

الفرع الرابع: آلية عمل الخصم:

في كل صفقة، يستحق الرسم على القيمة المضافة المحسوب بثمان الملك أو الخدمة، للمعدل الخاص به، والذي يعتبر خصم للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل كلمة مختلف العناصر المكونة للسعر.¹

مثال 1:

ملك صنع من طرف منتج صناعي « ب » بواسطة مواد أولية مشتتة من عند منتج آخر بقيمة 4000 دج دون الرسوم. عملية بيع المواد الأولية تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 9%.

قام الصانع « ب » ببيع الملك المصنوع لتاجر جملة « ج » بقيمة 7 000 دج دون الرسوم الذي بدوره باعه إلى تاجر التجزئة « د » ببلغ قدره 8 000 دج دون الرسوم. عملية بيع هذا الملك تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 19%.

يباع هذا الملك بالتجزئة من طرف تاجر تجزئة « د » إلى مستهلك بقيمة 10 000 دج.

يعتبر « د » بائع تجزئة خاضع للرسم على القيمة المضافة لكنه لا يستفيد من الحق في الخصم في كل مراحل الإنتاج و التسويق، يحسب الرسم المستحق للدولة كما يلي:

- بيع مواد أولية « أ » إلى « ب »:

$$\text{يقدر الرسم بـ } 4\,000 \text{ دج} \times 9\% = 360 \text{ دج}$$

- بيع الملك المصنوع من طرف « ب » إلى « ج »:

$$\text{يقدر الرسم بـ } 7\,000 \text{ دج} \times 19\% = 1\,330 \text{ دج}$$

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017، ص: 18.

الفصل الثاني: الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

ناقص الرسم المحسوب على المبيعات في المرحلة الأولى: 360 دج

970 دج

970 دج

- البيع من طرف تاجر الجملة «ج» إلى تاجر التجزئة «د»:

يقدر الرسم بـ 8 000 دج $\times 19\% = 1 520$ دج

ناقص الرسم المحسوب على المبيعات السابقة: 970 دج

550 دج

550 دج

1 880 دج

المجموع:

يمكن إعادة المثال حسب الجدول التالي:

العمليات	بيع من أ إلى ب	بيع من ب إلى ج	بيع من ج إلى د	بيع إلى المستهلك
مقدار البيع دون الرسم	4 000	7 000	8 000	
TVA المحصلة	360	1 330	1 520	0
ثمن البيع بكل الرسوم	4 360	8 330	9 520	10 000
TVA القابل للخصم	-	360	1 330	0
TVA للدفع	360	970	550	0
TVA المدفوع للخرينة				
	من طرف أ = 360 دج	من طرف ب = 970 دج	من طرف ج = 550 دج	

● يضم هذا المقدار الرسم على القيمة المضافة المأخوذة في المرحلة السابقة لعملية البيع للمستهلك النهائي.

مثال 02:

لنفترض مؤسسة شخصية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي و تكتتب تصريحاً م شهرياً. نشاطها الرئيسي الشراء إعادة البيع:

حققت هذه المؤسسة خلال شهر جانفي 2018 عمليات التالية:

* شراء أولية مواد شراء: $50.000 \times 9\% = 4.500$

* شراء مواد التجهيز: $100\ 000 \times 19\% = 19\ 000$.

* مصاريف النقل: $20\ 000 \times 19\% = 3\ 800$ دج.

* تسديد فاتورة المؤسسة الوطنية للغاز: $10\ 000 \times 9\% = 900$ دج.

* بيع المنتوجات: $70\ 000 \times 19\% = 13\ 300$ دج.

$$60\,000 \text{ دج} \times 19\% = 11\,400 \text{ دج}$$

خلال شهر فيفري 2018 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

* شراء مواد التجهيز: $60\,000 \text{ دج} \times 19\% = 11\,400 \text{ دج}$.

* بيع المنتوجات: $120\,000 \text{ دج} \times 19\% = 22\,800 \text{ دج}$.

يحسب الرسم المستحق للدولة الخاص بتصريحات شهري جانفي و فيفري كما يلي:

• تصريح شهر جانفي 2018:

* يعادل مقدار TVA المحصل: $11\,400 + 13\,300 = 24\,700 \text{ دج}$.

* يعادل مقدار TVA القابل للخصم: $900 + 3\,800 + 19\,000 + 4\,500 = 28\,200 \text{ دج}$

* مقدار TVA الذي يدفع للخزينة: $28\,200 - 24\,700 = (-) 3\,500 \text{ دج}$.

• تصريح شهر فيفري 2018:

* يقدر مبلغ TVA المحصل بـ: $22\,800 \text{ دج} (120\,000 \times 19\%)$.

* يقدر مبلغ TVA القابل للخصم بـ: $11\,400 \text{ دج} (60\,000 \times 19\%)$.

* مقدار TVA الذي يدفع للخزينة: $11\,400 - 22\,800 = 11\,400 \text{ دج}$.

* تطبيق الرسم المحسوم على الشهر الموالي: $11\,400 - 3\,500 = 7\,900 \text{ دج}$.

* مقدار الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع للخزينة الخاص بشهر فيفري 2018: $7\,900 \text{ دج}$.

المطلب الثاني: نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الإعفاء من الرسم:

في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء لا يمكن للخاضع للضريبة مع إدراج الرسم على القيمة المضافة، ولهذا الغرض أدرجت المادة 42 من قانون الرسم على رقم الأعمال نظام الشراء بالإعفاء، كما أنه بغرض تخفيض الضغوط المالية التي تثقل كاهل خزينة المستثمرين وضع القانون لصالح هؤلاء نظام الإعفاء من الرسم، وسنعرض ذلك في هذا المطلب المتضمن نظام الشراء بالإعفاء ونظام الإعفاء من الرسم.

الفرع الأول: نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

تمنح الدولة لبعض النشاطات الاقتصادية التي توليها اهتماما خاصا في مخططات التنمية الوطنية إعفاء من الرسم على القيمة المضافة، وقد أدرجت المادة 42 من قانون الرسم على رقم الأعمال نظام الشراء بالإعفاء لأنه في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء لا يمكن للخاضع للرسم من إدراج الرسم على القيمة المضافة.

أولاً- مفهوم نظام الشراء بالإعفاء:

يعتبر نظام شراء بالإعفاء النظام الذي يمنح للخاضعين للضريبة الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم المدفوع على الشراء، الحق في اقتناء من الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك، و السلع و الخدمات المخصصة إما لتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانوناً وبصفة قطعية.¹

ثانياً- العمليات المستفيدة من الإعفاء من الرسم :

يطبق نظام الشراء بالإعفاء على:²

* السلع والخدمات المحددة من طرف التشريع والتنظيم المعمول بهما، المشتراة من طرف مموني الشركات البترولية و المعدة لتخصيصها مباشرة لأنشطة التنقيب و البحث عن المحروقات السائلة و الغازية، واستغلالها و نقلها بالأنابيب.

* مشتريات المواد الأولية أو العناصر التي تدخل في الصنع ، أو الغلافات الخصوصية التي تستعمل في صناعة و توضيب أو تغليف أو تسويق المنتجات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة، أو الموجهة إلى قطاع معفى من هذا الرسم.

* المشتريات المحققة من طرف المصدرين والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها ، وإما لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير ، و تكوينها و توضيبها و تغليفها ، و كذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.

* مشتريات مواد التجهيزات باستثناء السيارات السياحية الداخلة في تحقيق عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، عندما تقوم بها المؤسسات ، أو الوحدات الحديثة النشأة و الممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم و تشغيل الشباب "ANSEJ" ، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "ENGEM" ، أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "CNAC"، ولا تستفيد من هذا الامتياز إلا مواد التجهيز غير المصنوعة في الجزائر.

ثالثاً- الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء:

1- الاعتماد: هو عبارة عن رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تسلم من طرف المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً.³ و يتوقف منح الاعتماد على:

* مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر حسابية بشكل قانوني.

¹ قانون الرسم على القيمة المضافة، ص: 27.

² حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 131-132.

³ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، ص: 27.

* تقديم نسخ من سجلات الضرائب ، تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد.
و يطالب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة، عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية.

2- اجراء منح الاعتماد:

تودع طلبات الاعتماد لدى مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب المختص إقليميا و الذي بدوره يبعث الملف إلى المدير الجهوي للضرائب التابع له في أجل مدته ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسلمه الملف.

في حالة منح الاعتماد، يعلم مدير الضرائب على مستوى الولاية المستفيد بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة.¹

3- الحصة:

تسلم رخصة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لحصة سنوية ، لا يمكن أن تتعدى مبلغها أما قيمة البيع من غير الرسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة المسلمة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة ، و أما مبلغ المشتريات من دون الرسم، من المنتجات من نفس النوع ، خلال السنة السابقة ، مضاعف بنسبة 15%.

ترفع الحصة العادية بمقتضى قرار من مدير الضرائب للولاية، بناء على تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة.

في بداية السنة المدنية، و قبل تجديد الرخصة السنوية يمكن أن يمنح مدير الضرائب على مستوى الولاية حصة مؤقتة تحدد بربع (4/1) حصة السنة السابقة.

وعندما يطلب الاعتماد من قبل مؤسسة حديثة النشأة، تمنح لها حصة مؤقتة لأجل ثلاثة أشهر، و تراجع فيما بعد هذه الحصة لتحديد الحد الأقصى من المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى نهاية السنة المدنية.

4 - انجاز المشتريات بالإعفاء:

تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناء على تقديم المستفيد إلى البائع ، أو إلى مصلحة الجمارك (عند الاستيراد) شهادة أثرت عليها مصلحة الضرائب ، والتي تتضمن التزام بدفع الضريبة وكذا الغرامات عند اللزوم ، في حالة استعمال المنتجات لغير التخصيص الذي من أجله الإعفاء تمنح هذه الشهادة من طرف مفتشية الضرائب التي لها المستفيد المعني.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص ص: 132-133

5- إيداع كشف مفصل للمخزونات المقتناة بالإعفاء :

يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة ، أن يودعوا نهاية السنة المالية وفي يوم 15 جانفي على الأكثر لدى مفتشية الضرائب التي يتبعون لها خوفا من دفع غرامة جبائية مقدرة بـ 100000,00 دج ، كشفا مفصلا يبين نوع و قيمة المخزونات المشتراة بالإعفاء من الرسم.

الفرع الثاني: نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

يتطلب انجاز الاستثمار موارد مالية لحيازة واستيراد التجهيزات.

و بغرض التخفيف من الانعكاسات المالية التي تثقل خزينة المستثمرين، أحدث القانون لصالحهم، نظام الإعفاء من الرسم، الذي يسمح بحيازة و استيراد تجهيزاتهم مع توقيف وتعليق الرسوم. إن عدم دفع الرسم على القيمة المضافة لا يمثل بتاتا إعفاء ، ولكن توقيفا وتعليقا للرسم ، حتى يبسط النشاط من جراء حيازة هذه التجهيزات يصبح خاضعا للرسم.

أولاً- مجال تطبيق نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

يطبق نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

* مقتنيات مواد التجهيز والخدمات المصنعة و المؤداة محليا التي تدخل مباشرة في تحقيق الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسعة ، و الممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " ANSEJ " أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "ANGEM"، أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "CNAC".

لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

* السلع والخدمات و التي تدخل مباشرة في تحقيق استثمارات التي تقوم بها الشركة المستفيدة من قرار منح الامتيازات المسلم من طرف وكالة دعم و متابعة الاستثمارات "APSSI".

* المشتريات المحلية أو المستوردة لمواد التجهيز التي تدخل مباشرة في مشاريع استثمارية عمومية ذات أهمية وطنية كما هو منصوص عليه في المرسوم التنفيذي رقم 93-270 المؤرخ في 10 نوفمبر 1993، المحدد لكيفية تطبيق المادة 91 من قانون المالية لسنة 1993.

بالنسبة لمعدات التجهيز المقتناة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فعلى المستفيدين تقديم للمورد ومصالح الجمارك شهادة مؤشر عليها من طرف مصالح الضرائب التابعة لهم ، وعد بدفع الضريبة المستحقة عليهم في حالة عدم تخصيص معدات التجهيز للوجهة التي أدت إلى الاستفادة من الإعفاء.

ثانياً- شروط منح الإعفاء من الرسم :

تخضع الاستفادة من الرسم إلى الشروط التالية :

* يجب على المؤسسة أن تمارس إحدى النشاطات المذكورة أعلاه.

* يجب أن تخضع المؤسسة للنظام الحقيقي.

* يجب أن تخصص مواد التجهيزات في انجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

المطلب الثالث: استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

يمارس الحق في الخصم من الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل سعر الشراء، أو تكلفة العمليات التي تمنح الحق فيه، يتم تطبيقه بطريقة عادية وذلك بتحميل واستبدال المدفوع الناتج عن العمليات التي تمنح الحق في الخصم. غير أن هذا الحق بإمكانه أن ينفذ عن طريق الاسترجاع (التعويض) على جزء من الرسم القابل للحسم الذي يستحيل استبدال مدفوعها (الإسقاط).

وعليه، ففي بعض الحالات يتم استرجاع الرسم القابل للإسقاط بصفة عادية عندما لا يمكن إسقاط هذا الأخير من الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن العمليات الخاضعة للرسم والمنجزة من طرف الخاضع.¹ ولهذا يسمح في بعض الحالات، استرجاع الرسم المحسوم طبيعياً في حالة عدم إمكانية خصم هذا الأخير تماماً على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن العمليات الخاضعة للضريبة والمحقة من طرف شخص خاضع للضريبة.

و يقصد بالاسترجاع، حسم أو تخفيض مبلغ الرسم أو الرسوم على القيمة المضافة التي تحملتها المشتريات أو الاستيرادات للشهر أو للفترة من مبلغ الرسم أو من مجمل الرسوم الواجب سدادها في الشهر الحالي نتيجة القيام بأعمال خاضعة.²

الفرع الأول: حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

تتمثل حالت الاسترجاع في مايلي:

أولاً: العمليات المعفاة:

- عمليات التصدير .
- عمليات تسليم البضائع وأشغال سلع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الترخيص .
- عمليات تسويق منتوجات و سلع وخدمات معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة بالشراء مع الإعفاء من الرسم.

ثانياً: التوقف عن النشاط :

غير أنه، يتم استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن النشاط تسوية الوضعية الجبائية للمدين بالرسم لاسيما فيما يتعلق بإعادة دفع الخصومات الأولية.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 152

² ميلود تومي، مرجع سابق، ص: 90.

ثالثا: تطبيق نسب مختلفة:

يسمح بالتسديد عند وجود فارق في نسب الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق النسبة العادية على اقتناء المواد و البضائع و السلع القابلة للإهلاك والخدمات والنسبة المطبقة على الأشياء القابلة لقرض الرسم عليها.

رابعا: عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا:

يقتصر تسديد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، غير القابلة للحسم بالنسبة للمدينين بالرسم جزئيا، على قسط الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم. في هذه الحالة، يعتبر قسط الرسم على القيمة المضافة غير القابل للخصم عبئا قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.¹

الفرع الثاني: شروط إسترجاع الرسم على القيمة المضافة:

يرتبط منح الإستفادة من إسترجاع الرسم على القيمة المضافة بالشروط التالية:

- مسك محاسبة بالشكل القانوني.
- استظهار مستخلص من الجداول.
- بيان الدفع المسبق على الحساب في التصريحات الشهرية المكتتبه من طرف المستقي.
- يجب أن تقدم طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، حسب الحالة، أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب المختص كأقصى أجل في اليوم العشرين (20) من الشهر الموالي للفصل المعني بالاسترداد المطلوب.
- يجب أن يتشكل قرض الرسم على القيمة المضافة من الرسم على القيمة المضافة/المشتريات المخصوصة قانونا، لاسيما تطبيقا لأحكام المادة 30 من هذا القانون.
- لا يمكن أن يخصم قرض الرسم الذي طلب استرداده، ويجب أن يلغى من طرف المدين بالرسم فور تقديم طلبه المتعلق بالاسترداد.
- يجب أن يكون مبلغ قرض الرسم المعادين في نهاية الفصل المدني، الذي حرر بشأنه طلب الاسترداد، يساوي أو يفوق مليون دينار 1 000 000 دج بالنسبة للمدينين جزئيا، الذين تكون طلباتهم فيما يخص الاسترداد سنوية، لم يتم تحديد أي شرط يتعلق بالمبلغ.²

الفرع الثالث: إجراء إسترجاع الرسم على القيمة المضافة:

للحصول على التعويض من الرسم على القيمة المضافة يجب التوجه إلى مفتشية الضرائب التي يتواجد بها الملف الجبائي للمستفيد، تعالج الملفات من طرف مصالح الوعاء الضريبي على مستوى الولاية و ترسل إلى

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2020، ص:29.

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017، ص:28.

المدير الجهوي للتأشير المطابق عليها ثم إلى الإدارة المركزية للتأشير وتقديم الآراء وإرسالها إلى الأمر بالصرف.¹

الفرع الرابع: التسبيق المالي:

يمكن المؤسسات التي قدمت طلبات لاسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، أن تستفيد بموجب أحكام المادة 53 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق لـ 7 يوليو سنة 1984 و المتعلق بقوانين المالية، من تسبيق مالي بعد إيداع الطلب والتأكد من صحة الوثائق و المستندات المقدمة. تتمثل المؤسسات المؤهلة للاستفادة من هذا الإجراء في تلك المستوفية للشروط عليها في المادتين 50 و 51 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

يحدد التسبيق المالي بمعدل 50 % من مبلغ الدفع المسبق المثبت رسميا من طرف المصلحة المسيرة للملف .

يجب أن يدفع هذا التسبيق من طرف قابض الضرائب وفقا للضمانات التي يفرضها تبعا للمراقبة الرسمية للطلب مبدأ الحفاظ على مصالح الخزينة.

لا يمكن أن يتم دفع المبلغ المتبقي إلا بعد تحديد المبلغ الإجمالي الذي تم قبول استرداده، تبعا للدراسة المعقمة للطلب.²

¹ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومو للطباعة والنشر، الجزء الأول، الجزائر، 2005، ص:153.

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017، ص:31.

خلاصة الفصل الثاني:

حولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وقد مكننا ذلك من استخلاص مايلي:

- إن الرسم على القيمة المضافة جاء كبديل للرسم على رقم الأعمال (TUGP و TUGPS).
- إن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة أكثر توسعا من مجال تطبيق الرسم على رقم الأعمال القديم و ذلك بوصوله للعديد من الأوعية الضريبية.
- الحدث المنشئ للرسم هو تلك الواقعة التي تعطي ميلاد الدين تجاه خزينة الدولة.
- حسب المادة 15 من قانون الرسم على رقم الأعمال، يتكون الوعاء الضريبي لعملية ما من القيمة الإجمالية التي يطبق عليها المعدل القانوني الخاص بها، كل المصاريف و الحقوق و الرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.
- إن معدلات الرسم على القيمة المضافة شهدت تعديلات عبر قوانين المالية لسنوات 1995، 1997، 2001 بحيث أصبحت مع قانون المالية لسنة 2001 في شكل معدلين هما: المخفض 7% و المعدل العادي 17% إلى غاية سنة 2017 أين أصبح المعدل المخفض 9% و المعدل العادي 19%.
- إن الرسم على القيمة المضافة يتحمله المستهلك الأخير، أما الشراء بالإعفاء (للرسم على القيمة المضافة) فهي وثيقة تمنح للمكلفين المرخصين و الاسترجاعات فهي حق استرجاع TVA المشتريات.
- و لمعرفة الدور الذي تلعبه الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية، سنقوم بدراسة ميدانية على مستوى مستوى المديرية الولائية لولاية ميلة، و ذلك من خلال تحليل البيانات و الإحصائيات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة و مقارنتها مع باقي الرسوم الأخرى.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة بولاية ميلة

تمهيد:

بعد التطرق لمختلف الجوانب من موضوع دراستنا المتمثلة في دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية، و من أجل فهم الدور الذي يلعبه التحصيل الضريبي في تمويل الخزينة العمومية على أرض الواقع، قد ارتأينا أن نحاول من خلال هذا الفصل من الدراسة إلى التعرف على الواقع التطبيقي للجباية العادية بصفة عامة و للرسم على القيمة المضافة بصفة خاصة، من خلال الإحاطة بالجانب التشريعي والتنظيمي للإدارة الجبائية و دراسة تطور الحصيلة الضريبية للرسم على القيمة المضافة و مقارنتها مع الضرائب الأخرى.

و قد اخترنا القيام بالدراسة الميدانية على مستوى المديرية الولائية للضرائب - ولاية ميله - من أجل معرفة الدور الذي يلعبه الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية و قياس درجة فعاليته في تغطية النفقات العامة للدولة و مقارنتها بمختلف الضرائب الأخرى.

و الدراسة الميدانية ستكون مركزة على الفترة الزمنية الممتدة من سنة 2010 إلى غاية سنة 2019، و على اثر هذا قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث و المتمثلة في:

- **المبحث الأول: الإدارة الجبائية في الجزائر.**
- **المبحث الثاني: دراسة تحليلية لمكانة الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية.**
- **المبحث الثالث: دراسة ملف جبائي تعرض للرقابة على الوثائق من طرف مفتشية الضرائب لولاية ميله.**

المبحث الأول: الإدارة الجبائية في الجزائر:

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي و التحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الخزينة العمومية من جهة، و حقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى شرح النصوص الغامضة و اقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي. لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في إعداد بيئة ضريبية ملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي، فالنظام الضريبي الأمثل لا يكون له تجسيدا على أرض الواقع إلا بفضل الإدارة التي تطبقه.

المطلب الأول: مهام الإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الضريبية مزيجا من العناصر الإدارية و القانونية و المالية، فهي فرع من فروع الإدارة المالية لذلك فهي تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية و التي تتمثل في التخطيط و التنظيم و التوجيه والرقابة.

يتمثل التخطيط الضريبي في تحليل الأوضاع السائدة و التنبؤ بالأوضاع المستقبلية و تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في مجال الإدارة الضريبية، ثم رسم السياسات و الخطط و البرامج التي تساعد على تحسين الأداء و رفع الكفاءة، و تنسيق الأنشطة الإدارية، بينما يهتم التنظيم في مجال الإدارة الضريبية على حصر مهام الإدارة في ظل النظام الضريبي السائد، ثم تشكيل الهيكل التنظيمي و تحديد أفراد الإدارة و تقسيم المهام على الوجه الأمثل.

و يتضمن التوجيه إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الضريبية و إصدار التعليمات و التفسيرات المتعلقة بها، ثم إيصال كل هذه التوجيهات للمسؤولين و ترغيبهم للعمل بها و الإشراف على تطبيقها قصد ضمان تضافر الجهود و توحيد التعامل بين فروع الإدارة الضريبية.

و بصفة عامة يتم تنظيم إدارة الضرائب وفقا لمبدأ مركزية التوجيه و لا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط و الرقابة و إصدار التعليمات و التفسيرات و تنظيم شؤون الموظفين و تدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط و تحصيل الضريبة.

عمليا تتمثل الإدارة الجبائية في كل الهيئات المكلفة بفرض الضرائب و التحصيل الجبائي و الرقابة الجبائية و كذلك التشريع الجبائي و وسائل التنسيق فيما بينها، و من المهام الموكولة للإدارة الجبائية نذكر منها إعداد

و اقتراح النصوص التشريعية و التنظيمية، وضع إجراءات و تدابير تنفيذ الضرائب و الرسوم، استغلال الوسائل المادية و البشرية في مجال الوعاء، التصفية و التغطية بالنسبة للضرائب و الرسوم.

المطلب الثاني: مقومات نجاح الإدارة الجبائية:

يتطلب نجاح الإدارة الجبائية في تأدية وظائفها توفر عدة مقومات نجملها فيما يلي:

- 1 تتوفر العناصر الفنية و الإدارية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة، و ذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، الذي يرفع مستوى تأهيل و تدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تكوين دوري كلما كان هنالك جديد في ميدان الضرائب.
- 2 ترقية الحوار بين الإدارة الجبائية و المكلف لتحسين العلاقة بينهما و كسب ثقة المكلف.
- 3 يجب على إدارة الضرائب أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي و تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي و مردوديته التامة.
- 4 تزويد مختلف الإدارات الضريبية بالتجهيزات و الإمكانيات اللازمة خاصة منها المعلوماتية التي تسمح بإتقان العمل و السرعة في تنفيذه.
- 5 تبسيط القوانين و الإجراءات الجبائية قصد تسهيل عمل الموظفين الجبائيين من جهة و تخفيض حجم المنازعات التي قد تنشأ.

المطلب الثالث: لمحة عامة عن مديرية الضرائب لولاية ميله:

إن مديرية الضرائب تعتبر السلطة التنفيذية الأولى و الأساسية في يد الدولة لممارسة سيادتها الجبائية، و هذا من خلال تنفيذ المديريات لمختلف السياسات الجبائية للدولة، و كذلك تحصيل الضرائب، و إحصاء المكلفين بالضريبة، و إجراء عمليات الرقابة للمكلفين... الخ، وصولاً إلى تحصيل مبلغ الضريبة لفائدة الخزينة العمومية.

الفرع الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية ميله:

المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله هي إدارة عمومية غير ممرضة تابعة لوزارة المالية - المديرية العامة للضرائب - تقوم بتحصيل الضريبة على مستوى الولاية و تجميعها و بعد ذلك تقوم بتوزيعها، حيث يوزع جزء منها للبلدية و جزء آخر للولاية، أما الجزء الثالث فيذهب للصندوق المشترك للجماعات المحلية و ذلك لغرض سد الحاجيات الاجتماعية المختلفة.

الفرع الثاني: نشأة مديرية الضرائب لولاية ميله:

تأسست مديرية الضرائب لولاية ميله كغيرها من المديريات الولائية الأخرى بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 91-06 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم¹ و هي مكلفة بـ:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب.

- السهر على احترام التنظيم و التشريع الجبائي و متابعة و مراقبة نشاط المصالح و تحقيق الأهداف المحددة لها.

- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.

- إصدار الجداول و قوائم المنتوجات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعافيتها و تصادق عليها وتقوم النتائج و تعد الحصيلة الدورية.

- تحليل و تقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك و اقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

- الجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى.

- مراقبة التكفل و التصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة و متابعة تسوية ذلك.

- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.

- ضمان الرقابة القبلية و تصفية حسابات تسيير القابضين.

- تنظيم جمع المعلومات الجبائية و استغلالها.

- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة و متابعة تنفيذها و تقويم نتائجها.

- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم و الأسعار و تأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

- دراسة العرائض و تنظيم أشغال لجان الطعن و متابعة المنازعات و مسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.

- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية و المادية و التقنية و المالية و إعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 سبتمبر 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 09، فيفري 91، ص: 03.

- ضمان تسيير المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم و تطبيق أعمال التكوين و تحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيذا و ثائقيا للمديرية الولائية و تسييره و ضمان توزيعه و تعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك و المحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم.
- نشر المعلومات و الآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب - ميله :-

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية و هي كالآتي:¹

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: و تكلف بمايلي:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها، كما تكلف بتشغيل الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها و مراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء و الامتيازات الجبائية الخاصة.
- كما تتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربع (04) مكاتب: مكتب الجداول، مكتب الإحصائيات، مكتب التنظيم و العلاقات العامة و مكتب التشغيل و المساعدة.

1 مكتب الجداول: و يكلف بـ:

- التكفل بالجداول العامة و التصديق عليها.
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل.

2 مكتب الإحصائيات: و يكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء و التحصيل.
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية و ضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3 مكتب التنظيم و العلاقات العامة: و يكلف بـ:

- استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازية.

¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، ص: 17.

- نشر المعلومة الجبائية و استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه.

4 مكتب التنشيط و المساعدة: و يكلف لاسيما بضمان ما يأتي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها.

- متابعة تقارير التحقيق في التسيير و معالجتها.

ثانيا: المديرية الفرعية للتحصيل: و تكلف بـ:

- التكفل بالجدول و سندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم و كل ناتج آخر أو أتاوى.

- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل و تنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات و كذا التحصيل الجبري للضريبة.

- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

- مراقبة القابضات و مساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تطهيرها.

كما تتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاث (03) مكاتب: مكتب مراقبة التحصيل، مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله و مكتب التصفية.

1 مكتب مراقبة التحصيل: و يكلف بـ:

- دفع نشاطات التحصيل.

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات.

- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و كذا الهيئات المعنية.

2 مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله: و يكلف بضمان مايلي:

- متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات و على شهادات الإلغاء من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها.

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة.

- التكفل الفعلي بالأوامر و التوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها.

- ضمان إعداد و تأشير العمليات و القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3 مكتب التصفية: و يكلف بضمان:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة و بسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات و مستخرجات الأحكام و القرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضوا الضرائب و المصادقة عليها.
- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة.
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل و مراقبة كل ذلك.

ثالثا: المديرية الفرعية للمنازعات: و تكلف بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية، و تبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة.
 - معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف و الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.
- و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربع (04) مكاتب: مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية، مكتب التبليغ و الأمر بالصرف.

1 مكتب الاحتجاجات: و يكلف بـ:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
- استلام و دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2 مكتب لجان الطعن: و يكلف بـ:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالحة و الطعن و النزاع أو الإعفاء المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

3 مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ:

- إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4 مكتب التبليغ و الأمر بالصرف: و يكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: و تكلف بـ:

- إعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة انجازها.
- و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربع (04) مكاتب: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب البطاقات و المقارنات، مكتب المراجعات الجبائية و مكتب مراقبة التقييمات.

1 مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: و الذي يعمل في شكل فرق، و يكلف بـ:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الاطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2 مكتب البطاقات و المقارنات: و يكلف بـ:

- تكوين و تسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3 مكتب المراجعات الجبائية: و الذي يعمل في شكل فرق، و يكلف بضمان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة.

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

4 مكتب مراقبة التقييمات: و الذي يعمل في شكل فرق، و يكلف بـ:

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.

- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق).

- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامسا: المديرية الفرعية للوسائل: و تكلف بـ:

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربع (04) مكاتب: مكتب المستخدمين و التكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات و الأرشفة و مكتب الإعلام الآلي.

1 مكتب المستخدمين و التكوين: و يكلف بـ:

- السهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية و التكوين.

- انجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2 مكتب عمليات الميزانية: و يكلف بـ:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.

- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب و مراكز الضرائب.

- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3 مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات و الأرشفة: و يكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة و غير المنقولة و كذا مخزن المطبوعات و أرشفة كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين و الهياكل و العتاد و التجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4 مكتب الإعلام الآلي: و يكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي و الجهوي.

- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية و مواردها.

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب - ميله -



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المديرية (موقع المديرية العامة للضرائب).

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لمكانة الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية:

في هذا المبحث ركزنا في تحليلنا على المعطيات الإحصائية الميدانية و المتعلقة بمدى مساهمة الوعاء الجبائي العادي عامة و الرسم على القيمة المضافة خاصة في تمويل الخزينة العمومية، و هذا من خلال تحليل الأوعية الجبائية و مردوديتها خلال الفترة الممتدة من (2010-2019)، و كذلك إجراء مقارنة بين نسب مساهمة حصيلة الرسم على القيمة المضافة في هذه الفترة و نسب مساهمة حصيلة أهم الضرائب العادية التي أدخلت مع الإصلاح الجبائي مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني.

المطلب الأول: تطور عدد المكلفين بالضريبة خلال الفترة الممتدة (2010 - 2019):

لقد قمنا في هذا المطلب بدراسة تطور عدد المكلفين بالضريبة على أساس نوعية النظام الذي يخضع له المكلف بالضريبة و ينقسم إلى نظام حقيقي و نظام جزافي، هذا من جهة، و من جهة أخرى قمنا بدراسة عدد المكلفين بالضريبة حسب نوعية الضريبة مثل: الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور و المرتبات IRG/S، الضريبة على أرباح الشركات IBS و الرسم على النشاط المهني TAP.

أولاً: تطور العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة :

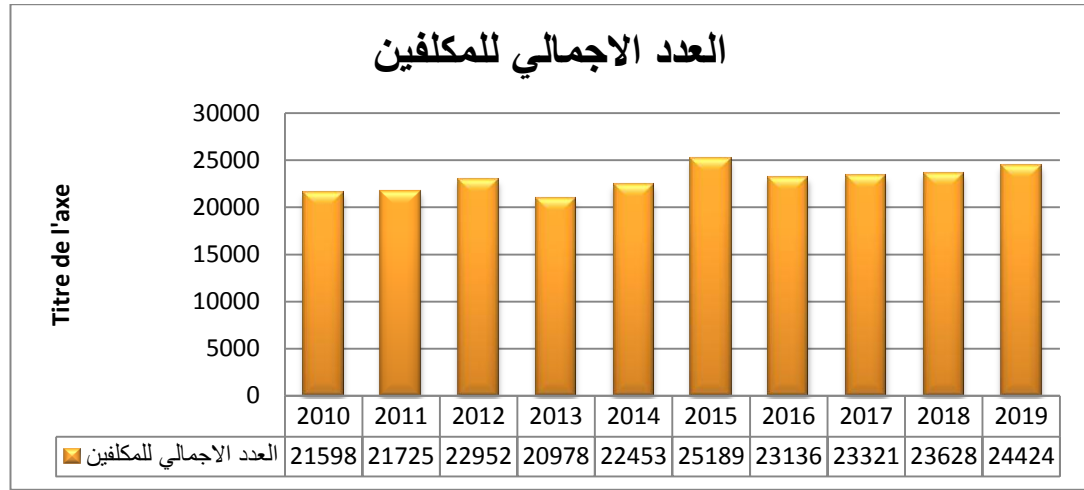
قبل التطرق إلى عدد المكلفين بالضريبة حسب نوعية النظام الضريبي، نقوم بدراسة تطور العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة و ذلك خلال الفترة (2010-2019)، و الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (05): تطور العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة خلال الفترة (2010-2019).

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة	21598	21725	22952	20978	22453	25189	23136	23321	23628	24424
تطور عدد المكلفين بالضريبة	-	%0.59	%5.64	%8.60-	%7.03	%12.18	%8.15-	%0.80	%1.31	%3.37

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المديرية الفرعية للعمليات الجبائية لولاية ميله.

الشكل رقم (06): تطور العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة خلال الفترة (2010-2019).



المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من معطيات الجدول السابق.

من خلال الجدول رقم (05) ، نلاحظ أن العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة تطور في الفترة الممتدة من 2010-2019 و لكن بأعداد متفاوتة و بشكل بطيء نوعا ما، حيث نلاحظ أنه في سنة 2010 كان عدد المكلفين بالضريبة يقدر بـ 21598، أما في سنة 2011 فكان عدد المكلفين هو 21725 بنسبة زيادة تقدر بـ 0.59%، أما في سنة 2012 كان عدد المكلفين بالضريبة هو 22952 و بنسبة زيادة تقدر بـ 5.64%، أما في سنة 2013 فلوحظ انخفاض في عدد المكلفين بالضريبة حيث أصبح 20978 و بنسبة انخفاض تقدر بـ -8.60% ، وفي سنة 2014 و 2015 فقد ارتفع عدد المكلفين مرة أخرى ليصل إلى 22453 و 25189 على التوالي و بنسبة زيادة تقدر بـ 7.03% و 12.18% على التوالي ، و في سنة 2016 لوحظ انخفاض آخر في العدد الإجمالي للمكلفين حيث وصل إلى 23136 مكلف بنسبة انخفاض تقدر بـ -8.15% ، أما في سنة 2017 و 2018 و 2019 فكان العدد بشكل متزايد و يقدر بـ 23321 و 23628 و 24424 على التوالي و بالنسب التالية: 0.80% ، 1.31% و 3.37% على التوالي و هي نسب ضعيفة جدا بالمقارنة مع السنوات السابقة.

و الشكل البياني رقم (06) يوضح بدقة تطور عدد المكلفين بالضريبة في الفترة الممتدة 2010-2019 ، حيث نلاحظ أن العدد الإجمالي للمكلفين متقارب نوعا ما و بنسب زيادة متقاربة، ما عدا سنتي 2013 و 2016 فقد سجلنا انخفاض في عدد المكلفين، و هذا راجع إلى عدة عوامل منها قيام الإدارة الجبائية من حين إلى آخر بعمليات مراقبة من خلال الزيارات الميدانية للمكلفين، و بناء على هذه الزيارات تقوم الإدارة

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة

بعملية تطهير الملفات الجبائية من خلال استبعاد المتوفين و الأشخاص غير الموجودين، وكذلك شطب المكلفين غير الملتزمين بالواجبات الجبائية أو الذين لا يملكون محلات مهنية.

ثانيا: تطور عدد المكلفين بالضريبة حسب نوعية النظام الضريبي:

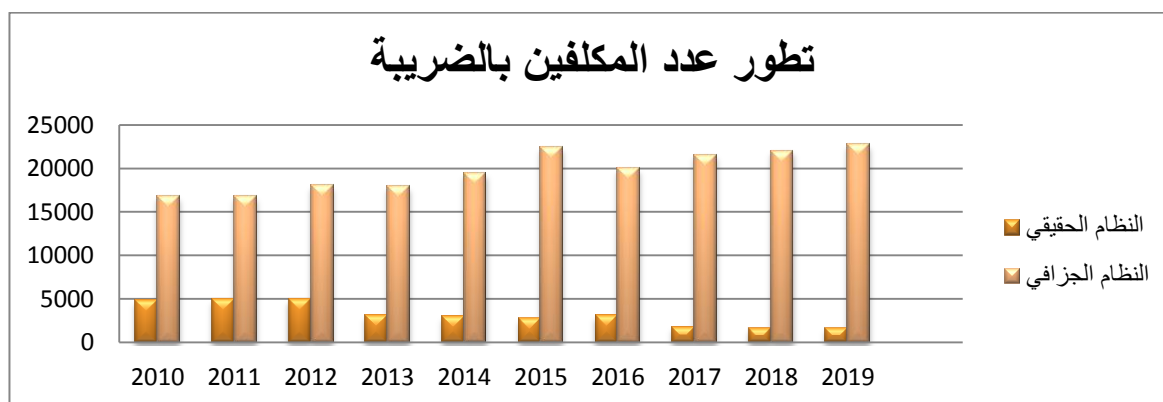
الجدول رقم (07): تطور عدد المكلفين بالضريبة حسب نوعية النظام الضريبي.

السنوات	عدد المكلفين في النظام الحقيقي	نسبة المكلفين في النظام الحقيقي	تطور عدد المكلفين في النظام الحقيقي	عدد المكلفين في النظام الجزافي	نسبة المكلفين في النظام الجزافي	تطور عدد المكلفين في النظام الجزافي
2010	4836	%22.34	-	16762	%77.61	-
2011	4965	%22.85	%0.51	16760	%77.15	%0.46-
2012	4965	%21.63	%1.22-	17987	%78.37	%1.22
2013	3143	%14.98	%6.65-	17835	%85.02	%6.65
2014	3005	%13.38	%1.6-	19448	%86.62	%1.6
2015	2763	%10.97	%2.41-	22426	%89.03	%2.41
2016	3110	%13.44	%2.47	20026	%86.56	%2.47-
2017	1808	%7.65	%5.79-	21513	%92.25	%5.69
2018	1624	%6.87	%0.78-	22004	%93.13	%0.88
2019	1677	%6.86	%0.01-	22747	%93.14	%0.01

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للعمليات الجبائية لولاية ميلة.

من خلال الجدول رقم (07)، نلاحظ أن الأغلبية من المكلفين بالضريبة ينتمون إلى النظام الجزافي، و كذلك عدد المكلفين في هذا النظام يتزايد من سنة إلى أخرى عكس النظام الحقيقي الذي يتناقص فيه عدد المكلفين من سنة إلى أخرى، ماعدا في سنة 2016 حيث تم تسجيل زيادة في عدد المكلفين في النظام الحقيقي. أما في النظام الجزافي فكان عدد المكلفين بالضريبة يقدر بـ 16762 بنسبة مئوية تقدر بـ %77.61، و كان العدد يتزايد من سنة إلى أخرى حتى وصل سنة 2019 إلى 22747 مكلف بنسبة مئوية تقدر بـ %93.14، ماعدا في سنة 2016 حيث لوحظ انخفاض بنسبة %2.47. و الشكل الموالي يوضح التفاوت الكبير بين النظام الحقيقي و النظام الجزافي.

الشكل رقم (08): تطور عدد المكلفين في النظام الحقيقي و النظام الجزافي في الفترة (2010-2019).



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الجدول السابق.

فمن خلال هذا الشكل البياني نلاحظ و بشكل واضح التفاوت الكبير بين النظام الحقيقي و النظام الجزافي، حيث أن الأغلبية الساحقة من المكلفين بالضريبة تخضع للنظام الجزافي، و من خلال هذه الإحصائيات يتجلى لنا أن ولاية ميلة تتميز بنشاط اقتصادي ضعيف نوعا ما حيث يعتمد بشكل كبير على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، أو مهنة غير تجارية و الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار جزائري (30 000 000 دج).

وكذلك تعتمد الولاية في نشاطها الاقتصادي على المستثمرين الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمستفيدين من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، و الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر والصندوق الوطني للتأمين على البطالة، و التي تخضع للنظام الجزافي.

أما المستثمرين الخاضعين للنظام الحقيقي و التي يتجاوز رقم أعمالهم 30 000 000 دج فعددهم ضئيل جدا، وهذا راجع لافتقار الولاية للأوعية الصناعية كونها منطقة فلاحية محضة.

المطلب الثاني: تطور الحصيلة الجبائية لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019):

الجدول رقم (09): تطور الحصيلة الجبائية لولاية ميلة خلال الفترة (2010-2019):

السنوات	المبالغ الكلية المقدرة (دج)	المبالغ الكلية المحققة (دج)	نسبة التحصيل %	نسبة التطور السنوي %
2010	5 500 000 000	6 582 862 000	% 108	33.70 +
2011	7 000 000 000	7 217 635 000	% 103	9.64 +

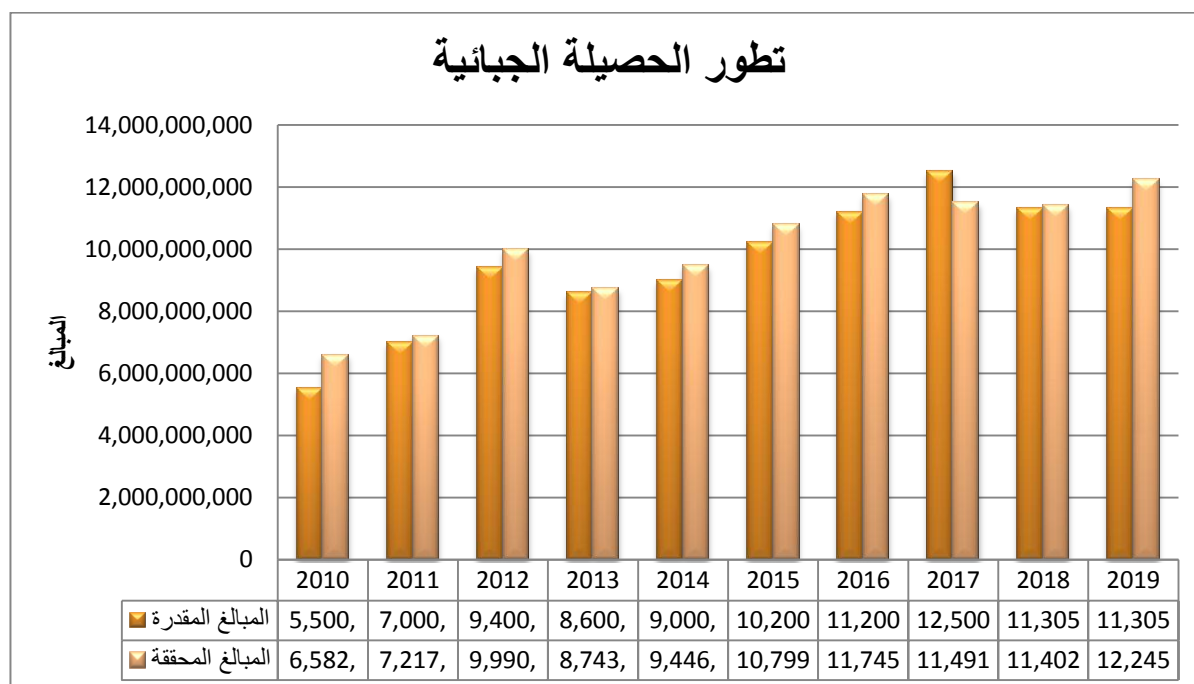
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميله

38.42 +	% 106	9 990 547 000	9 400 000 000	2012
12.48-	% 102	8 743 504 000	8 600 000 000	2013
8.03 +	% 102	9 446 380 000	9 000 000 000	2014
14.32 +	% 106	10 799 251 000	10 200 000 000	2015
8.76 +	% 105	11 745 580 000	11 200 000 000	2016
2.17-	% 92	11 491 151 796	12 500 000 000	2017
0.77-	% 101	11 402 214 541	11 305 000 000	2018
7.40 +	% 106	12 245 518 791	11 305 000 000	2019

المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من الإحصائيات المأخوذة من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (09) أن نسبة انجاز الأهداف المسطرة تتراوح من 92% لسنة 2017 إلى 108% لسنة 2010، و متوسط نسبة التحصيل لكل السنوات تساوي 103%، يعني أن نسبة التحصيل تمت وفق ما هو مسطر، أي ما تم تقديره من طرف المديرية العامة للضرائب هو ما تم تحصيله فعلا من طرف المديرية الولائية و أكثر من ذلك فقد تم تحصيل مبالغ أكثر مما كان متوقعا. و هذا ما يوضحه الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (10): تطور الحصيلة الجبائية لولاية ميله خلال الفترة (2010-2019).



المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من معطيات الجدول السابق.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة

نلاحظ من خلال الشكل البياني أعلاه تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية خلال الفترة (2010-2019) بمعدلات تراوحت بين 7.40% كأقل حد و الذي سجل سنة 2019، و 38.42% كأقصى حد و الذي سجل سنة 2012، لتتضاعف بذلك حصيلة الجباية العادية بحوالي مرتين بين 2010 و 2019، و يفسر هذا التطور في حصيلة الجباية العادية إلى نمو عدد المكلفين بالضرائب بفعل برامج الاستثمارات العمومية (2010-2019) التي ساهمت في خلق أوعية ضريبية جديدة، إضافة إلى تحسن مردودية الإدارة الضريبية بفعل الإصلاحات التي مست هذه الأخيرة. كما أن التحسن و الزيادة في الأجور و المرتبات خاصة في قطاع الوظيف العمومي ابتداء من سنة 2012 أين تم صدور القوانين الأساسية لمختلف القطاعات.

المطلب الثالث: تطور الحصيلة الجبائية حسب نوعية الضريبة خلال الفترة الممتدة (2010-2019):

و حتى نتعرف على تطور الحصيلة الضريبية في ولاية ميلة بشكل أدق، قمنا بتقسيم الحصيلة حسب نوعية الضريبة، و لكي نقوم بهذه الدراسة اخترنا خمسة (05) أنواع من الضرائب و المتمثلة في: الرسم على القيمة المضافة ، الرسم على النشاط المهني ، الضريبة على أرباح الشركات ، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الدخل الإجمالي للأجور و المرتبات ، و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (11): تطور الحصيلة الجبائية حسب نوعية الضريبة خلال الفترة (2010-2019):

السنوات	الرسم على القيمة المضافة TVA	الرسم على النشاط المهني TAP	الضريبة على أرباح الشركات IBS	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور و المرتبات IRG/S
2010	925 047 000	1 362 225 000	332 279 000	670 368 000	1 979 634 000
2011	834 305 000	1 384 208 000	432 902 000	690 039 000	2 404 730 000
2012	898 320 000	1 298 746 000	434 604 000	852 562 000	5 028 023 000
2013	1 013 229 000	1 204 505 000	575 240 000	834 785 000	3 228 660 000
2014	1 151 376 000	1 220 677 000	552 745 000	749 901 000	3 841 755 000
2015	1 157 458 000	1 214 235 000	696 605 000	983 009 000	4 279 336 000
2016	1 151 538 000	1 293 432 000	754 104 000	905 516 000	4 789 896 000
2017	917 752 000	1 166 173 000	719 552 000	822 076 000	5 176 389 000
2018	1 140 333 000	1 069 739 000	446 781 000	746 884 000	5 445 797 000
2019	1 135 173 000	1 339 056 000	541 527 000	1 207 527 000	5 683 379 000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة

و لكي نحلل بيانات هذا الجدول، نقوم بالتطرق إلى كل نوع من هذه الضرائب على حدى، و نقوم بدراسة نسبة مساهمة كل نوع بالنسبة إلى الحصيلة الكلية للجباية العادية و تطورها خلال الفترة (2010-2019).
أولاً: تطور الحصيلة الضريبية للرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (12): تطور الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة (2010-2019).

السنوات	المبلغ الإجمالي للضرائب المحصلة	حصيلة TVA	عدد الخاضعين لـ TVA	معدل التطور السنوي لـ TVA	نسبة مساهمة TVA في إجمالي الضرائب و الرسوم المحصلة
2010	6 582 862 000	925 047 000	11967	%26.20	%14.05
2011	7 217 635 000	834 305 000	14289	%9.81-	%11.55
2012	9 990 547 000	898 320 000	16030	%7.67	%8.99
2013	8 743 504 000	1 013 229 000	9839	%12.79	%11.59
2014	9 446 380 000	1 151 376 000	10194	%13.63	%12.19
2015	10 799 251 000	1 157 458 000	9445	%0.53	%10.72
2016	11 745 580 000	1 151 538 000	9535	%0.51-	%9.80
2017	11 491 151 796	917 752 000	9606	%20.30-	%7.99
2018	11 402 214 541	1 140 333 000	9637	%24.25	%10.00
2019	12 245 518 791	1 135 173 000	6475	%0.45-	%9.27

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المأخوذة من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

نلاحظ من خلال إحصائيات الجدول (12) أن نسبة مساهمة الرسم على القيم المضافة في إجمالي الضرائب و الرسوم المحصلة تتراوح من %7.99 سنة 2017 إلى %14.05 سنة 2010، و متوسط نسبة المساهمة لكل السنوات المدروسة يبلغ %10.62، و ما نلاحظه هو تذبذب هذه النسبة حيث تنخفض ثم ترتفع ثم تنخفض من جديد.

و في الحقيقة أنه هناك عاملان أساسيان يتحكمان في هذه النسبة، العامل الأول و هو مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحصلة، أما العامل الثاني فهو إجمالي الضرائب المحصلة. و علاقة العامل الأول بنسبة المساهمة علاقة طردية و علاقتها بالعامل الثاني علاقة عكسية، حيث ترتفع هذه النسبة كلما ارتفع المبلغ المحصل من هذا الرسم و تنخفض هذه النسبة كلما ارتفع المبلغ الإجمالي للضرائب المحصلة.

و قد بلغت نسبة المساهمة أدنى قيمة لها ب 7.99% سنة 2017، و يرجع ذلك إلى انخفاض مبلغ الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 233 786 000 دج عن السنة السابقة، حيث انخفض معدل نمو هذا الرسم في هذه السنة إلى -20.30% ، و يرجع هذا بالدرجة الأولى إلى انخفاض نسبة التحصيل الكلي للضرائب من 105% سنة 2016 إلى 92% سنة 2017 و ذلك بمبلغ يقدر ب 254 428 204 دج حيث انخفضت حصيلة الرسم على القيمة المضافة من 11 745 580 000 دج إلى 11 491 151 000 دج.

كذلك انخفاض نسبة التطور السنوي للرسم من -0.51% سنة 2016 إلى -20.30% سنة 2017.

أما أعلى نسبة مساهمة فقدرت ب 14.05% سنة 2010، و يرجع ذلك إلى ارتفاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 192 065 132 دج حيث ارتفعت حصيلة الرسم من 732 981 868 دج سنة 2009 إلى 925 047 000 دج سنة 2010 ، و كذلك راجع إلى ارتفاع معدل التطور السنوي إلى نسبة 26.20% وانخفاض نسبة التحصيل الكلي للضرائب إلى -2.70% و ارتفاع نسبة التحصيل إلى 33.70%.

أما بالنسبة لمعدل التطور السنوي لمبلغ الرسم على القيمة المضافة المحصل فإننا نلاحظ أن هذا المعدل يتراوح من -20.30% سنة 2017 إلى 26.20% سنة 2010، و متوسط هذا المعدل للسنوات المدروسة هو 5.4%.

و من خلال إحصائيات الجدول (12) نلاحظ أن معدل التطور السنوي تراجع سنة 2011 إلى -9.81%، ثم تزايد هذا المعدل لسنوات 2012، 2013، 2014 حتى بلغ في هذه السنة الأخيرة 13.63%، ثم بدأ هذا المعدل في التناقص إلى أن يصل إلى أدنى قيمة له سنة 2017 ب -20.30%، ثم يرتفع من جديد سنة 2018 ليصل إلى أعظم قيمة له 24.25%، ثم ينخفض مرة أخرى ليصل إلى -0.45% سنة 2019. و على ضوء التحليلات السابقة لمختلف النسب و معدلات التطور السنوي نستخلص أن سبب ارتفاع وانخفاض حصيلة هذا الرسم عامة إلى:

- ترتبط حصيلة الرسم على القيمة المضافة بشكل أساسي بحجم النشاط الاقتصادي فكلما كان هناك

انتعاش و ازدهار في النشاط الاقتصادي كلما زاد مبلغ هذا الرسم و يتراجع في فترات الكساد.

- إن ارتفاع عدد الخاضعين لهذا الرسم لا يعني بالضرورة زيادة مبلغ الرسم المحصل، حيث نلاحظ

أن حصيلة الرسم بلغت ذروتها سنة 2015 بمبلغ 1 157 458 000 دج، في حين أن عدد

الخاضعين لهذه السنة وصل 9445 و هو بذلك أدنى رقم بعد سنة 2019، و العبرة إذن ليست في

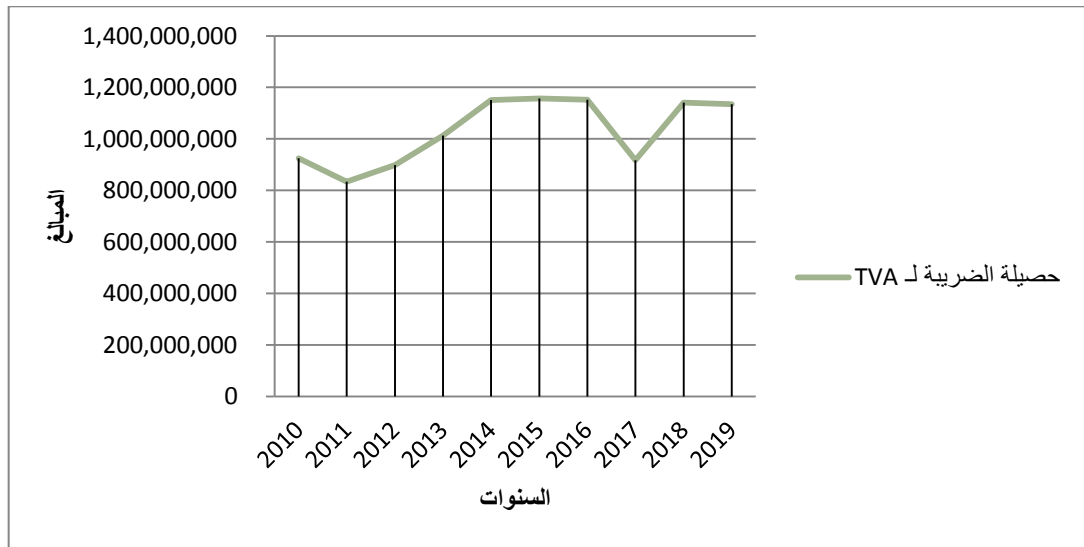
عدد الخاضعين و إنما في أهميتهم.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميله

- تؤثر نسبة التحصيل تأثيراً كبيراً على المبلغ المحصل للرسم، فكلما زادت هذه النسبة كلما ارتفع هذا المبلغ، فمثلاً في سنة 2015 بلغ هذا الرسم أكبر قيمة له 1 157 458 000 دج عندما بلغت نسبة التحصيل الكلي للضرائب إلى ذروتها 106 ، وترتبط نسبة التحصيل بمدى حزم الإدارة الجبائية، فكلما لجأت الإدارة إلى استعمال الوسائل القانونية القسرية لمتابعة المتقاعسين مثل تجميد الحسابات البنكية و البريدية و الحجز على الممتلكات و حتى السجن في بعض الأحيان لإجبار المكلفين بدفع ما عليهم كلما زادت و ارتفعت المبالغ المحصلة.

- ارتفاع الغش الجبائي كذلك يؤثر على حصيلة الرسم، حيث أن هذا النوع من الرسوم تكثر فيه أعمال الغش، و ذلك راجع لطبيعة هذا الرسم لاعتماده على نظام الحسومات، حيث أن المكلف مطالب بتسديد الفرق بين الرسم المستحق و الرسوم التي تحملها عند عمليات الشراء، و لأجل تخفيض المبلغ المدفوع أو عدم الدفع في بعض الأحيان يلجأ المكلفون في كثير من المرات إلى إتباع طرق تدليسية و استعمال فواتير غير حقيقية للاستفادة من حسم الرسوم المدرجة في هذه الفواتير و ذلك بغرض التهرب من عملية الدفع.

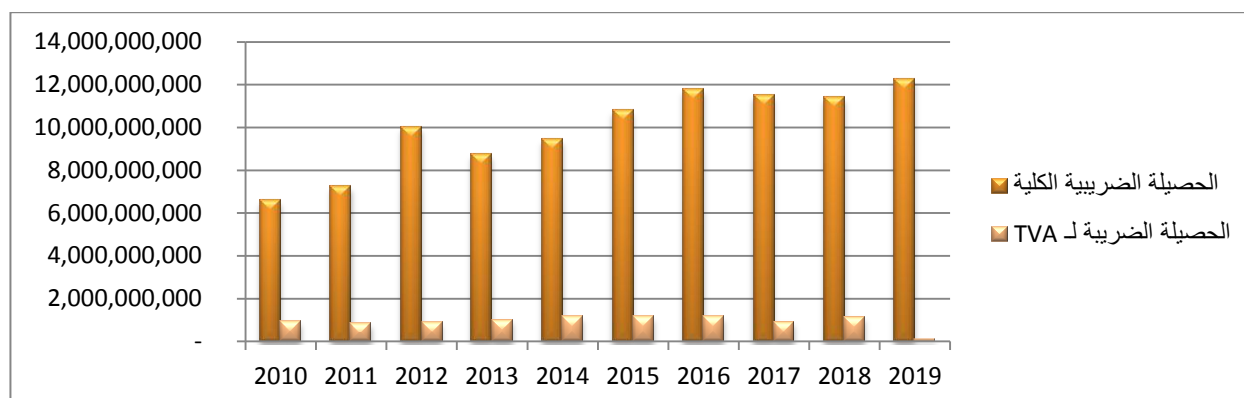
و الشكل البياني التالي رقم (13) يبين لنا تطور الحصيلة الضريبية للرسم على القيمة المضافة.



المصدر: بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (12)

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة

الشكل البياني رقم (14): نسبة مساهمة TVA في إجمالي الضرائب المحصلة.



المصدر: بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (12).

ثانيا: تطور الحصيلة الضريبية بالنسبة للرسم على النشاط المهني للفترة الممتدة (2010-2019):

الجدول رقم (15): تطور الحصيلة الضريبية للرسم على النشاط المهني للفترة (2010-2019):

السنوات	المبلغ الإجمالي للضرائب المحصلة	حصيلة TAP	عدد الخاضعين لـ TAP	معدل التطور السنوي لـ TAP	نسبة مساهمة TAP في إجمالي الضرائب و الرسوم المحصلة
2010	6 582 862 000	1 362 225 000	6344	-	%20.69
2011	7 217 635 000	1 384 208 000	6132	%1.61	%19.17
2012	9 990 547 000	1 298 746 000	7034	%6.17-	%12.99
2013	8 743 504 000	1 204 505 000	9109	%7.25-	%13.77
2014	9 446 380 000	1 220 677 000	9648	%1.34	%12.92
2015	10 799 251 000	1 214 235 000	9015	%0.53-	%11.24
2016	11 745 580 000	1 293 432 000	9010	%6.52	%11.01
2017	11 491 151 796	1 166 173 000	9151	%9.84-	%10.15
2018	11 402 214 541	1 069 739 000	8209	%8.27-	%9.38
2019	12 245 518 791	1 339 056 000	6091	%25.18	%10.94

المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من البيانات المأخوذة من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول السابق أن نسبة حصيلة الرسم على النشاط المهني عرفت تدبداً مستمراً على مر السنوات، فقد كانت نسبتها سنة 2010 حوالي 20.69%، و تواصلت النسبة في الانخفاض حتى

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة

وصلت سنة 2012 إلى 12.99%، لتعاود في الارتفاع سنة 2013 إلى 13.77% ثم انخفضت سنة 2014 إلى 12.92%، و استمرت في الانخفاض إلى أن وصلت سنة 2018 إلى 9.38% ثم ارتفعت النسبة قليلا سنة 2019 لتصل إلى 10.94% ، و من هذه النسب تتضح لنا أهمية هذا الرسم على إجمالي الضرائب المحصلة، و تفسر مردودية هذا الرسم إلى عدة عوامل نذكر منها:

- ارتباط هذا الرسم بحجم النشاط الاقتصادي حيث يحسب هذا الرسم انطلاقا من الإيرادات و أرقام الأعمال المحققة و التي تعتبر وعاء هذا الرسم، و بالتالي كلما زاد النشاط الاقتصادي و ازدهر كلما زاد مبلغ الرسم و العكس.

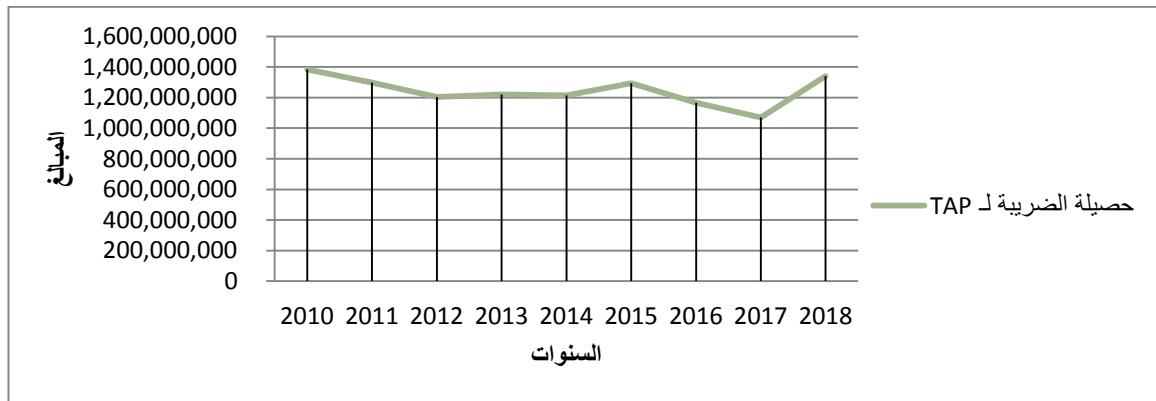
- اتساع مجال تطبيق هذا الرسم، حيث تخضع لهذا الرسم معظم النشاطات الصناعية، التجارية، الحرفية و المهنية.

- صعوبة التخلص من هذا الرسم عن طريق الغش الجبائي مقارنة ببعض الرسوم الأخرى مثل الرسم على القيمة المضافة.

و ما نلاحظه من خلال الجدول () أن حصة هذا الرسم ارتفعت من 1 362 225 000 دج سنة 2010 إلى 1 384 208 000 دج سنة 2011 بمعدل نمو يقدر بـ 1.61%، ليتراجع قليلا إلى أن وصل سنة 2013 إلى 1 204 505 000 دج بمعدل نمو يقدر بـ -7.25% و يعاد الارتفاع قليلا سنة 2014 بمعدل نمو 1.34%، و يبقى في الانخفاض و الارتفاع إلى أن وصل إلى أدنى معدل له سنة 2017 بـ -9.84% و -8.27% في سنة 2018، و في سنة 2019 يسجل أعلى معدل نمو له بـ 25.18%.

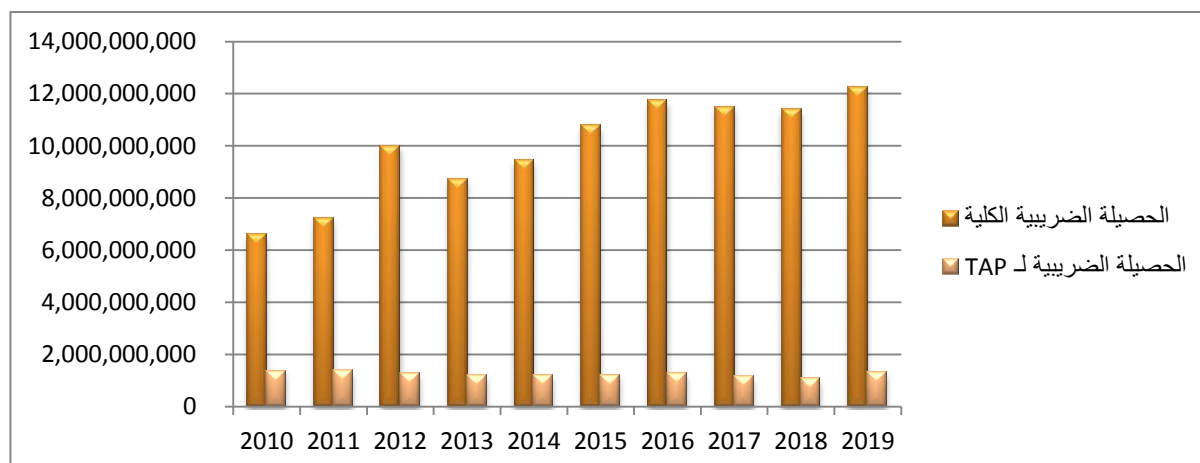
و يفسر هذا التدبذب في معدلات التطور إلى الأزمة الاقتصادية التي مرت بها البلاد بسبب أسعار البترول وارتفاع معدلات التضخم مما أدى إلى انخفاض حجم النشاط الاقتصادي.

و الشكل البياني التالي رقم (16) يبين تطور الحصيلة الضريبية للرسم على النشاط المهني.



الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة

و الشكل البياني رقم (17) يبين نسبة مساهمة TAP في إجمالي الضرائب المحصلة.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (15).

ثالثا: تطور الحصيلة الضريبية بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات للفترة الممتدة (201-2019):

الجدول رقم (18): تطور الحصيلة الضريبية للضريبة على أرباح الشركات للفترة (2010-2019):

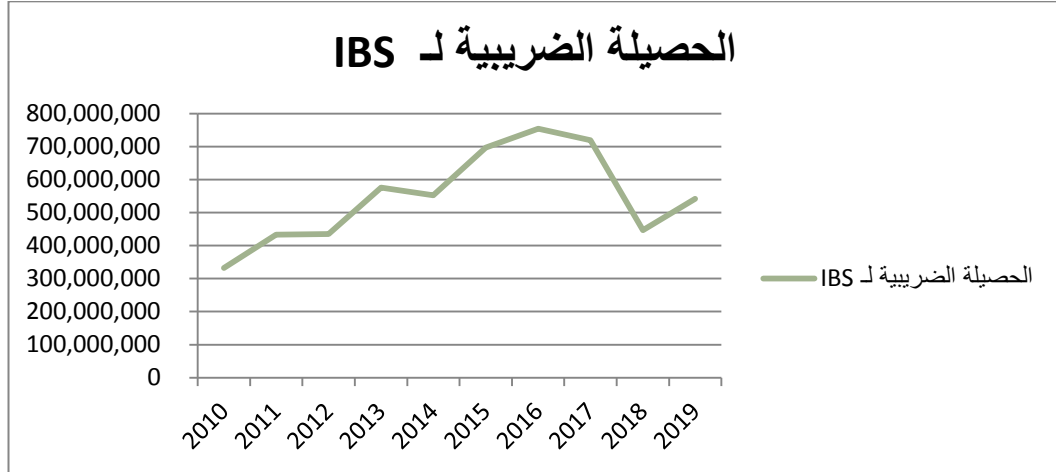
السنوات	المبلغ الإجمالي للضرائب المحصلة	حصيلة IBS	عدد الخاضعين لـ IBS	معدل التطور السنوي لـ IBS	نسبة مساهمة IBS في إجمالي الضرائب و الرسوم المحصلة
2010	6 582 862 000	332 279 000	551	-	%5.05
2011	7 217 635 000	432 902 000	596	%30.28	%5.99
2012	9 990 547 000	434 604 000	1106	%0.39	%4.35
2013	8 743 504 000	575 240 000	1219	%32.36	%6.57
2014	9 446 380 000	552 745 000	903	%3.91-	%5.85
2015	10 799 251 000	696 605 000	925	%26.03	%6.45
2016	11 745 580 000	754 104 000	994	%8.25	%6.42
2017	11 491 151 796	719 552 000	1045	%4.58-	%6.26
2018	11 402 214 541	446 781 000	1023	%37.91-	%3.91
2019	12 245 518 791	541 527 000	1067	%21.21	%4.42

المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من البيانات المأخوذة من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميله

و من أجل تحليل جيد للتطور الذي عرفته الضريبة على أرباح الشركات خلا فترة الدراسة سنستعين بمنحنى بياني لتسهيل عملية قراءة المعطيات.

الشكل البياني رقم(19): تطور الحصيلة الجبائية لـ IBS خلال الفترة(2010-2019).



المصدر: بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (18).

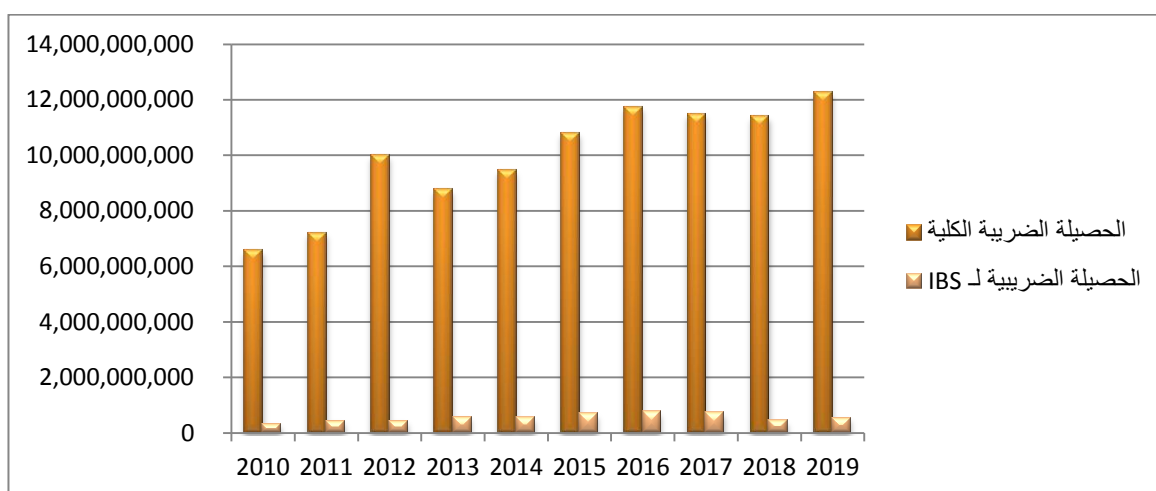
نلاحظ من خلال الجدول السابق و المنحنى البياني أن نسب مساهمة الضريبة قد عرفت تدبدا خلال الفترة المدروسة (2010-2019)، حيث أخذت منحى متزايد خلال السنوات الأربعة الأولى، حيث سجلنا سنة 2010 نسبة تقدر بـ 5.05% و استمرت في الارتفاع إلى غاية سنة 2013 حيث وصلت إلى 6.57% وهي أعلى نسبة في هذه الفترة. ثم انخفضت قليلا سنة 2014 لتصل إلى 5.85% ثم ارتفعت سنة 2015 إلى 6.45%، و في الثلاث السنوات الموالية شهدت انخفاضا مستمرا حتى وصلت إلى 3.91% و هي أدنى قيمة لها في هذه الفترة، أما في سنة 2019 فسجلت ارتفاعا طفيفا حيث قدرت بـ 4.42%.

كما نلاحظ من هذه النسب الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة (2010-2019) أنها منخفضة بالمقارنة مع باقي الضرائب الأخرى، حيث أعلى نسبة لها تقدر بـ 6.57%.

و كذلك هذا لتزايد و التناقص في الضريبة على أرباح الشركات هو راجع لتدبدا أرباح الشركات، فقد ترتفع هذه الأرباح و تنخفض من سنة لأخرى لأن الربح يتأثر بعوامل خاصة خارجة عن إدارة المؤسسة مثل البيع و الشراء و نوعية المنتج و لعدة أسباب أخرى مثل إفلاس بعض المؤسسات أو تهريبها أحيانا أخرى. و كذلك هذا التدبدا راجع إلى عدم تنوع النشاط الاقتصادي و عدم وجود مناخ استثماري ملائم.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميله

و الشكل التالي رقم (20) يبين نسبة مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في إجمالي الضرائب المحصلة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (18).

رابعاً: تطور الحصيلة الضريبية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي للفترة الممتدة (2010-2019):

الجدول رقم (20): تطور الحصيلة الضريبية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي للفترة الممتدة (2010-2019):

السنوات	المبلغ الإجمالي للضرائب المحصلة	حصيلة IRG	عدد الخاضعين لـ IRG	معدل التطور السنوي لـ IRG	نسبة مساهمة IRG في إجمالي الضرائب و الرسوم المحصلة
2010	6 582 862 000	2 650 002 000	8819	—	%40.26
2011	7 217 635 000	3 094 769 000	9605	%16.78	%42.88
2012	9 990 547 000	5 880 585 000	11520	%90.02	%58.86
2013	8 743 504 000	4 063 445 000	8063	%69.10-	%46.47
2014	9 446 380 000	4 591 656 000	8672	%13	%48.60
2015	10 799 251 000	5 262 345 000	7956	%14.61	%48.73
2016	11 745 580 000	5 695 412 000	8033	%8.23	%48.49
2017	11 491 151 796	5 998 465 000	7222	%5.32	%52.20
2018	11 402 214 541	6 192 681 000	8258	%3.24	%54.31
2019	12 245 518 791	6 890 906 000	7444	%11.28	%56.27

المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقاً من البيانات المأخوذة من المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

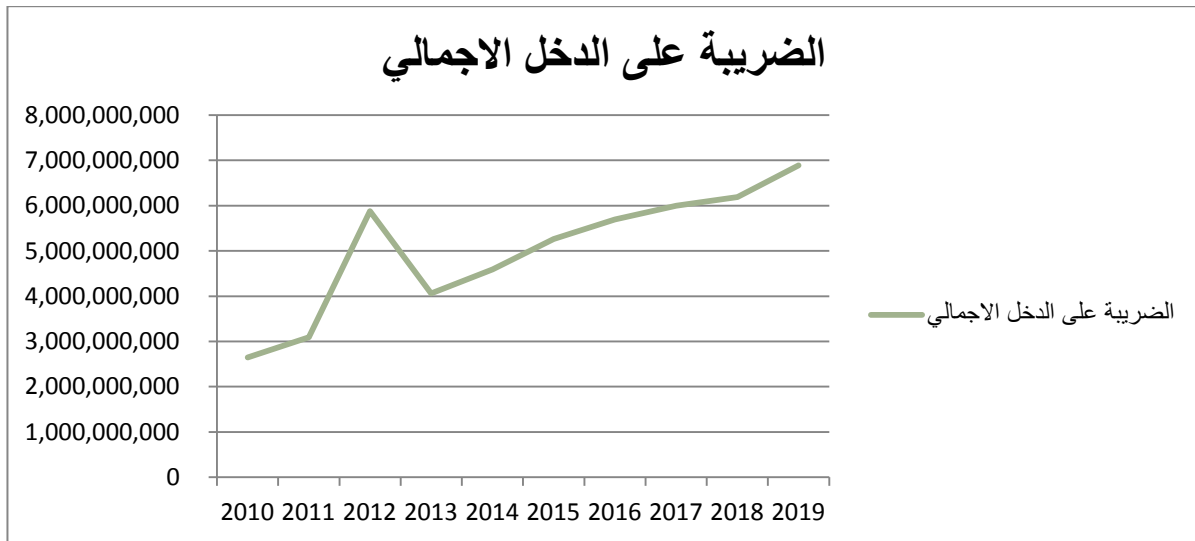
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميله

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في تزايد مستمر و كانت أعلى نسبة سنة 2012 حيث وصلت إلى 90.02%، أما سنة 2013 فكانت الاستثناء حيث سجلنا انخفاض كبير في نسبة النمو تقدر بـ 69.10%، ثم بعد ذلك استمرت في الارتفاع إلى أن وصلت سنة 2019 إلى 11.28%.

أما النمو المفاجئ سنة 2012 و الذي قدر بـ 90.02% راجع إلى التطورات الحاصلة في الساحة الاقتصادية و ضغط النقابات على الحكومة مما أدى إلى رضوخ الحكومة لمطالب العمال و كانت هناك زيادات في الأجور و هذا بعد صدور القوانين الأساسية لكل قطاع و هذا طبعاً يؤدي إلى زيادة في الكتلة الأجرية و بالتالي زيادة في الحصيلة الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي.

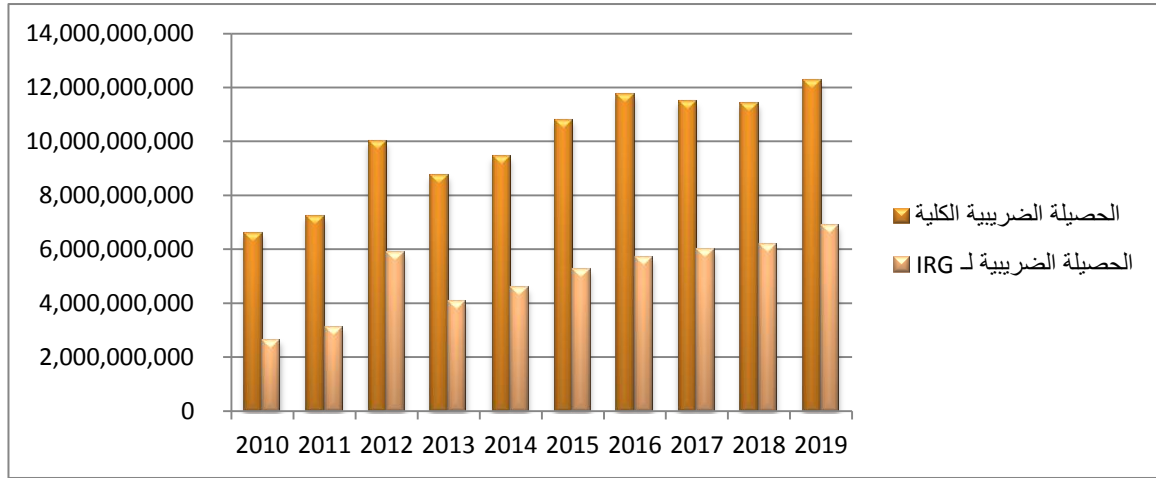
أما الهبوط المفاجئ لسنة 2013 لمعدل النمو أين وصل إلى 69.10% فسببه انخفاض في الكتلة الأجرية بسبب قرار الحكومة بإلغاء قانون التقاعد المسبق مما دفع العمال إلى دفع ملفات التقاعد قبل بداية سريان هذا القانون، هذا من جهة، و من جهة أخرى الأزمة الاقتصادية التي مرت بها البلاد بسبب انهيار أسعار البترول مما دفع بالحكومة إلى تجميد مشاريع التنمية و هذا ما أثر خاصة على مداخيل القطاع الخاص مما اضطر الخواص إلى تسريح العمال و هذا ما سبب بانخفاض الكتلة الأجرية مما يصاحبها بصفة آلية انخفاض الحصيلة الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي بشكل خاص و على الحصيلة الضريبية الكلية بشكل عام.

و من أجل توضيح أكثر للتطور الذي عرفته الضريبة على الدخل الإجمالي خلال فترة الدراسة سنستعين بمنحنى بياني رقم (21) لتسهيل عملية قراءة المعطيات.



المصدر: بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (20).

و الشكل التالي رقم (22) يبين نسبة مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي في إجمالي الضرائب المحصلة.



المصدر: بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (20).

المبحث الثالث: دراسة ملف جبائي تعرض للرقابة على الوثائق من طرف مفتشية الضرائب لولاية ميله:

يعتبر التحقيق في محاسبة الملف الجبائي للمكلف من أنجع الوسائل التي تتخذها الإدارة الجبائية: قصد مراقبة التصريحات الجبائية و مقارنتها بالدفاتر المسوكة من قبل المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تخص الأربع (04) سنوات الأخيرة متقدمة لمختلف الضرائب و الرسوم.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية:

الإجراءات التحضيرية و هي أول المراحل التي يقوم بها العون المراقب و تتمثل في جلب الملف الجبائي ومراقبته.

أولاً: التعرف على الهوية الجبائية:

- ذكر اسم الشركة و نوعها.
- ذكر النشاط الذي تمارسه الشركة.
- تحت شهادة الوجود رقم *****.
- الرقم الجبائي *****.
- تخضع للنظام الحقيقي.
- الرسم على القيمة المضافة: 17%.

- الرسم على النشاط المهني: 02%.

- السنوات المعنية بالتدقيق: 2014، 2015، 2016، 2017.

ثانيا: الإجراءات التمهيدية:

هذه الشركة التي تم إخضاعها لعملية تحقيق جبائي و محاسبي لسنوات 2014، 2015، 2016 و 2017 وفقا للبرنامج المسطر من طرف المديرية العامة للضرائب لسنة 2018.

بموجب الإشعار الخاص لعملية التحقيق المرسل بتاريخ 2018/06/07 تحت رقم 2018/382 إلى الشركة محل التحقيق من أجل إعلامه بعملية المراقبة الجبائية و المحاسبية للفترة الممتدة من 2014/01/01 إلى غاية 2017/12/31، حيث أن عملية التحقيق لا تتعدى في هذه الحالة أربع سنوات، و هذا وفقا لما ينص عليه القانون الجبائي.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في الملف الجبائي:

فبعد الانتهاء من عملية الفحص لكل الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تم إحضارها إلى مصلحة المراقبة، وبعد المراجعة الدقيقة لها تم التوصل إلى الملاحظات و النتائج الآتية و هذا بعد تحرير المحضر الكتابي الخاص بعملية التحقيق الجبائي و المحاسبي و الذي تم تدوين عليه كل النقائص و الملاحظات المختلفة من حيث الشكل و المضمون معا.

أولاً: من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفاتر الأستاذ و اليوميات المساعدة (شراء، بيع، عمليات مختلفة، البنك، الصندوق) لسنوات 2014، 2015، 2016 و 2017.
- مختلف الوثائق التبريرية (فواتير الشراء، فواتير البيع، تبريرات المصاريف) لسنوات 2014، 2015، 2016 و 2017.

ثانيا: من حيث المضمون:

بعد تفحصنا للمحاسبة من حيث المضمون تم تسجيل تقديمكم للدفاتر القانونية (دفتر اليومية العامة، دفتر الجرد، سجل الأجرة) غير مسجلة و غير مؤشر عليها من طرف المحكمة.

كما تم تسجيل جملة من النقائص المشتركة خلال كل السنوات المحقق فيها و التي لا تسمح بتواصل سلسلة عمليات الرقابة و التي نوجزها فيما يلي:

- مسك محاسبة شهرية مع التسجيل المحاسبي للمبالغ بصورة إجمالية (تجميع المبالغ).
- يظهر رصيد الصندوق برصيد دائن.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة

- رصيد البنك لا يظهر برصيده الحقيقي و ذلك بالمقارنة بين الكشف البنكي و ما هو مسجل محاسبيا مع غياب كشف التقارب البنكي.
 - عدم تسجيل بعض فواتير الشراء.
 - بعض الحسابات لا تعطي صورة حقيقية لنشاط المؤسسة مثل د/419 و د/411....الخ.
 - غياب جزء من فواتير البيع و خاصة المبيعات المتعلقة بالصندوق مما لا يعطي صورة واضحة عن رقم الأعمال الفعلي المحقق.
 - بتفحص حساب المخزونات يتبين وجود تناقض بين المشتريات و ما هو متواجد ضمن حساب المخزونات كما يوجد تناقض بين المشتريات و المبيعات.
 - عدم وضوح بيان عمليات القيود المحاسبية مع تكرارها و عدم دلالتها على العمليات الفعلية.
 - استرجاع الرسم على القيمة المضافة خلال سنة 2014 لمرتين متتاليتين و هذا للفواتير رقم 6244/14 و 7425/14 للمورد colpa spa و الفاتورة رقم 2014/283 للمورد SARLSMOF
 - الاستفادة من رقم أعمال معفى من الرسم على القيمة المضافة (نظام البيع بالإعفاء) لفاتورة مرتين متتاليتين خلال شهري فيفري و مارس من سنة 2016.
- و بناء على النقائص المذكورة أعلاه يتبين أن المحاسبة المقدمة غير واضحة و غير صحيحة و لا تعكس الوجه الحقيقي للمؤسسة، و ذلك كون هذه النقائص تؤثر بشكل مباشر على القواعد الخاضعة للضريبة وعليه يتم رفض المحاسبة المقدمة وفقا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية و يتم إعادة تشكيل القواعد الخاضعة للضريبة بناء على المعلومات المتوفرة لدى المصلحة وفق الطريقة التالية:

1- إعادة تشكيل رقم الأعمال:

يتم الحصول عليها بتطبيق معدل هامش ربح إجمالي قدره 25% على الاستهلاكات السنوية و ذلك خلال سنة 2014 و هو المعدل المطبق من طرفكم، و 20% خلال سنة 2015 و 21% خلال سنتي 2016 و 2017 و عليه:

البيان	2014	2015	2016	2017
الاستهلاكات السنوية	5 252 661	14 661 094	24 392 447	3 748 945
المشتريات غير المصرح بها	1 267 932	2 564 105	-	-
الاستهلاكات السنوية المعترف بها	6 520 593	17 225 199	24 392 447	3 748 945
معدل هامش الربح الإجمالي المعتمد	25%	20%	21%	21%
رقم الأعمال المعترف به	8 150 741	20 670 239	29 514 861	4 536 223

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميله

4 498 734	29 394 537	17 593 314	6 565 827	رقم الأعمال المصرح به
37 489	120 324	3 076 925	1 584 914	الزيادة

ملخص رقم الأعمال:

الدورة	رقم الأعمال المعترف به	رقم الأعمال المصرح به	الزيادة
2014	8 150 741	6 565 827	1 584 914
2015	20 670 239	17 593 314	3 076 925
2016	29 514 861	29 394 537	120 324
2017	4 536 223	4 498 734	37 489

➤ الضريبة على أرباح الشركات IBS:

بعد إعادة تشكيل الأرباح الصناعية و التجارية تصبح القواعد الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و

الحقوق المستحقة وفقا للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة على الشكل التالي:

البيان	2014	2015	2016	2017
وعاء الضريبة الخاضع	815 074	2 067 024	2 951 486	453 622
الحقوق الواجبة	187 467	537 426	767 386	117 952
الحقوق المسددة	99 534	311 465	Acompte : 22 990	لا شيء
الفرق الواجب الدفع	87 933	225 961	744 396	117 952
مبلغ الزيادة	13 190	56 490	186 099	17 693
المجموع	101 123	282 451	930 495	135 645

➤ الاقتطاع من المصدر (د ض ا):

الأرباح الصافية المحققة خاضعة للاقتطاع من المصدر (د ض ا) بمعدل 10% وفقا للمواد 54 و 104

من قانون الضرائب المباشرة على الشكل التالي:

* للتذكير الأرباح الصافية المصرح بها غير موزعة.

* تطبق نسبة الاقتطاع من المصدر على الزيادة المسجلة في الأرباح حيث تعتبر أرباح صافية موزعة.

البيان	2014	2015	2016	2017
الأرباح الصافية الموزعة	815 074	2 067 024	2 951 486	453 622
الضريبة على الأرباح	187 467	537 426	767 386	117 952
القاعدة الخاضعة للاقتطاع من المنبع	627 607	1 529 598	2 184 100	335 670
معدل الضريبة	10%	10%	10%	10%
الحقوق المستحقة	62 761	152 960	218 410	33 567
العقوبات	9 414	22 944	54 602	3 357
المجموع	72 175	175 904	273 012	24 36

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة

➤ الرسم على القيمة المضافة:

تخضع أرقام الأعمال المحققة إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% وفقا للمادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال خلال سنوات 2014، 2015، 2016 أما سنة 2017 فتخضع لمعدل 19%. سيتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفواتير المخصومة مرتين، كما أنه سيتم إخضاع رقم الأعمال غير المعفى الناتج عن عملية البيع بالإعفاء لفاتورة مرتين متتاليتين. كما تخضع المبالغ المحصلة الغير مصرح بها إلى المضاعفات المنصوص عليها في المادة 116 من نفس القانون، كما هو موضح في الجدول التالي:

السنة	رقم. أ. إجمالي	رقم. أ. الخاضع	المعدل	الحقوق	رصيد سابق	الرسم / المشتريات	المسدة الحقوق	الرصيد الباقي	حقوق التسديد	المقويات	المجموع
2014	8 150 741	8 150 741	17%	1 385 626	-	777 787	83 776	-	524 063	131 016	655 079
2015	20 670 239	19 765 789	17%	3 360 184	-	3 080 576	9 447	-	270 161	67 540	337 701
2016	29 514 861	15 592 786	17%	2 650 774	-	2 687 468	-	216 694	-	-	-
2017	4 536 223	3 285 793	19%	624 301	216 694	1 201 258	-	793 651	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من البيانات المأخوذة من المديرية الجبائية لولاية ميلة.

ملاحظة: يجب تصحيح الرصيد الباقي حيث أنه بعد عملية التسوية تبقى رصيد قدره 793 651 دج بدلا من الرصيد السابق المقدّر بـ 1 425 577 دج.

➤ الرسم على النشاط المهني:

تخضع أرقام الأعمال المحصلة إلى الرسم على النشاط المهني و ذلك طبقا للمواد 217-222 من قانون الضرائب المباشرة، كما تخضع حقوق الرسم على النشاط المهني المستحقة التي لم تسدد إلى الزيادات المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

السنة	رقم. أ. الحقيقي	رقم. أ. المصرح به	رقم. أ. الخاضع	المعدل	الحقوق الواجبة	الحقوق المسددة	الفرق للتسديد	الزيادات	المجموع
2014	8 150 741	6 565 827	8 150 741	02%	163 015	129 322	33 693	3 369	37 062
2015	20 670 239	17 593 314	20 670 239	02%	413 405	351 866	61 539	9 231	70 770
2016	29 514 861	29 394 537	29 514 861	02%	590 297	587 891	2 406	241	2 647
2017	4 536 223	4 498 734	4 536 223	02%	90 724	87 175	3 549	355	3 904

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة

➤ إعادة تشكيل الأرباح الصناعية و التجارية:

تم الحصول عليها بتطبيق معدل هامش ربح صافي قدره 10% على أرقام الأعمال المعترف بها و ذلك خلال جميع الدورات المحقق فيها و نحصل كما هو مبين في الجدول الآتي:

البيان	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المعترف به	8 150 741	20 670 239	29 514 861	4 536 223
معدل هامش الربح الصافي المعتمد	%10	%10	%10	%10
الربح المعترف به	815 074	2 067 024	2 951 486	453 622
الأرباح المصرح بها	432 756	1 197 941	1 925 745	277 217
الزيادة	382 318	869 083	1 025 741	176 405

➤ تفصيل التعديلات و التقويمات:

الدورة	تعيين الضريبة أو الرسم	المستحقات	العقوبات	إجمالي المستحقات
2014	الرسم على النشاط المهني	33 693	3 369	37 062
	الرسم على القيمة المضافة	524 063	131 016	655 079
	الضريبة على أرباح الشركات	87 933	13 190	101 123
	الاقتطاع من المصدر (ض د إ)	62 761	9 414	72 175
	المجموع	708 450	156 989	865 439
2015	الرسم على النشاط المهني	61 539	9 231	70 770
	الرسم على القيمة المضافة	270 161	67 540	337 701
	الضريبة على أرباح الشركات	225 961	56 490	282 451
	الاقتطاع من المصدر (ض د إ)	152 960	22 944	175 904
	المجموع	710 621	156 205	866 826
2016	الرسم على النشاط المهني	2 406	241	2 647
	الرسم على القيمة المضافة	-	-	-
	الضريبة على أرباح الشركات	744 396	186 099	930 495
	الاقتطاع من المصدر (ض د إ)	218 410	54 602	273 012
	المجموع	965 212	240 942	1 206 154
2017	الرسم على النشاط المهني	3 549	355	3 904
	الرسم على القيمة المضافة	-	-	-
	الضريبة على أرباح الشركات	117 952	17 693	135 645
	الاقتطاع من المصدر (ض د إ)	33 567	3 357	36 924
	المجموع	155 068	21 405	176 473
المجموع العام		2 539 351	575 541	3 114 892

من خلال الجدول يتضح لنا ازدياد حصيلة المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية على المؤسسة خلال الفترة الممتدة من (2014-2017)، حيث سجلت الحصيلة الفعلية للمستحقات المسترجعة تزايدا

مستمرًا، و هذا ما يؤدي إلى توفير إيرادات إضافية للخزينة العمومية تعود على الإنفاق العام و تؤدي إلى رفاهية المجتمع، حيث كانت المبالغ الإجمالية المستحقة في سنة 2014 كانت 708 450 دج، و في سنة 2015 قدرت بـ 710 621 دج و في سنة 2016 أصبحت الحصيلة 965 212 دج و هي أكبر حصيلة، لتتخفّض في سنة 2017 إلى 155 068 دج.

و من خلال الإحصائيات نجد أن المستحقات المسترجعة للرسم على القيمة المضافة مرتفعة مقارنة مع أنواع الضرائب الأخرى، حيث نلاحظ في سنة 2014 أن مستحقات الرسم على القيمة المضافة في المرتبة الأولى بمبلغ 524 063 دج، تليها الضريبة على أرباح الشركات بمبلغ 87 933 دج و الضريبة على الدخل الإجمالي بمبلغ 62 761 دج و في الأخير الرسم على النشاط المهني بمبلغ 33 693 دج.

أما في سنة 2015 فنجد أن مستحقات الرسم على القيمة المضافة كذلك في المرتبة الأولى بمبلغ 270 161 دج، تليها الضريبة على أرباح الشركات بمبلغ 225 961 دج، ثم الضريبة على الدخل الإجمالي بمبلغ 152 960 دج و في الأخير الرسم على النشاط المهني بمبلغ 61 539 دج.

و من خلال هذه الإحصائيات نجد أن التهرب و الغش الجبائي يؤثر على حصيلة الرسم، حيث أن هذا النوع من الرسوم تكثر فيه أعمال الغش، و ذلك راجع لطبيعة هذا الرسم لاعتماده على نظام الحسومات، حيث أن المكلف مطالب بتسديد الفرق بين الرسم المستحق و الرسوم التي تحملها عند عمليات الشراء، و لأجل تخفيض المبلغ المدفوع أو عدم الدفع في بعض الأحيان يلجأ المكلفون في كثير من المرات إلى إتباع طرق تدليسية و استعمال فواتير غير حقيقية للاستفادة من حسم الرسوم المدرجة في هذه الفواتير و ذلك بغرض التهرب من عملية الدفع.

خلاصة الفصل الثالث:

من واقع الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله و المتمثلة في تحليل الإيرادات الضريبية للرسم على القيمة المضافة لهذه الولاية خلال الفترة 2010-2019، تبين لنا أن هذا النوع من الضرائب له أهمية كبيرة و دور فعال حيث هيأت لها كل الظروف لجعلها ممولا حقيقيا لإيرادات الخزينة العمومية، و لكن هذا غير كاف إلا اذا اجتمعت كل الجهود اللازمة لخدمة هذا المسعى و كذا التطبيق الصارم و النزيه للقوانين المالية و المحاسبية و الرقابة على الأفعال خصوصا في ظل وجود تغير ملموس باستمرار في القوانين المالية و النظم الضريبية سواء كان جزئيا أو جذريا، و لاحظنا كذلك من خلال الإحصائيات المتحصل عليها أن ولاية ميله تستطيع أن تعيش في وضع مالي جيد نظرا لإيراداتها المحصلة كما يمكنها أيضا الدفع بعجلة التنمية قدما و خاصة اذا ما طبقت سياسة الإنفاق الهادفة إلى تشجيع الاستثمار و إقامة المشاريع المنتجة و محاربة الفساد و تبذير الأموال العمومية.

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع البحث، حيث قمنا من خلاله بدراسة تحليلية للرسم على القيمة المضافة، و بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية على مختلف الأسئلة الفرعية المرتبطة بها، قمنا بتحليل مختلف جوانب الموضوع و تم استنتاج أن الرسم على القيمة المضافة جاء كبديل للرسم على رقم الأعمال القديم، حيث أصبح مجال تطبيقه أكثر توسعا و يمس العديد من الأوعية الضريبية، و يتم تأسيسه بالحدث المنشئ، و قد واجه الرسم على القيمة المضافة العديد من التعديلات بخصوص المعدلات و حق الخصم لـ TVA المشترية، وكذلك شهادة الشراء بالإعفاء والاسترجاعات.

و بعد الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لولاية ميلة خرجنا بمجموعة من الاستنتاجات و هي:

- إيرادات الرسم على القيمة المضافة تعتبر مورد مهم و مستمر للخرينة العمومية على مدار السنة.
- تشجيع الاستثمارات و المنافسة من خلال حيادية و شفافية الضريبة.
- مرونة الرسم على القيمة المضافة و زيادة حصيلتها تلقائيا في أوقات الرخاء نظرا لازدياد النشاط الإنتاجي و الاستهلاكي و تداول الأموال بين الأفراد دون الحاجة إلى رفع سعرها.
- كثرة التعديلات المتعلقة بالنظام الضريبي تؤثر سلبا على عمل الإدارة الجبائية.
- إن أهم مشكلة في الرسم على القيمة المضافة هو عدم الفوترة و التسديد النقدي.
- عدم وجود الرسم على القيمة المضافة للمشتريات حقيقية.
- أكثر الفواتير المسترجعة ليس لها علاقة بالنشاط.
- تعتبر الرسم على القيمة المضافة أكبر مشكلة في النظام الضريبي.
- عدم التسريع في عملية استرجاع الرصيد للرسم على القيمة المضافة حيث قد تصل إلى سنتين أو أكثر.
- و من خلال النتائج السابقة يمكن لنا إدراج الاقتراحات و التوصيات التالية:
- تبسيط قانون الضرائب و إجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهم القانون.
- تحسين التحصيل الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي من خلال نشر الوعي الضريبي قصد تغيير الذهنيات المعادية للضريبة و الاهتمام أكثر بالإدارة حتى تؤدي مهامها على أكمل وجه.
- توطيد العلاقة ما بين المكلفين بالضريبة و الإدارة.
- التخفيض في نسبة الرسم على القيمة المضافة يؤدي إلى التسديد الفوري و عدم المماطلة في تسديد المستحقات.
- فرض الرسم على القيمة المضافة على كل النشاطات مع تقليص نسبته.

- تشديد العقوبات على المكلفين المتهربين جبائياً.
- اللجوء إلى نظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للمقاولين أي من مبالغ المقبوضات.
- تشديد الرقابة على الفواتير.
- القيام بعمليات تحسيسية و توعوية لأهمية الرسم على القيمة المضافة.

نتائج اختبار الفرضيات:

إن الحكم على صحة الفرضيات أو عدمها يتضح من خلال مايلي:

بالنسبة للفرضية الأولى: فمن خلال الإحصائيات و البيانات الخاصة بمديرية الضرائب لولاية ميلة خلال الفترة ما بين 2010-2019، تبين لنا أن حصيلة الرسم على القيمة المضافة تتزايد من سنة إلى أخرى، فهي إذن تتميز بوفرة حصيلته بالمقارنة بباقي الضرائب غير المباشرة و هذا طبعاً بعد الرسم على النشاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور.

أما بالنسبة للفرضية الثانية: فإن التماهي في منح الإعفاءات الجبائية يؤدي حتماً إلى نقص في حصيلة الرسم على القيمة المضافة.

أما الفرضية الثالثة: فلقد تبين لنا من خلال الدراسة التي قمنا بها أن الرسم على القيمة المضافة ترتبط بشكل أساسي بحجم النشاط الاقتصادي، فكلما كان هناك انتعاش و ازدهار في النشاط الاقتصادي كلما زاد مبلغ الرسم على القيمة المضافة و يتراجع في فترة الكساد،

آفاق البحث:

- من بين أهم المواضيع و النقاط التي يمكن أن تشكل إشكاليات لمواضيع بحث في هذا المجال مايلي:
- أثر زيادة معدل الرسم على القيمة المضافة في التنمية الاقتصادية.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية. حيث أن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة و ضريبة على الاستهلاك، فهو وسيلة فعالة ومتميزة تسمح للدولة من رفع إيراداتها و الدفع بعجلة التنمية الاقتصادية، و أداة تمكن الدولة من خلالها في إطار سياساتها المالية تحفيز الاستثمار و جذب رؤوس الأموال، لهذا انتشر هذا الرسم في معظم الدول الأوروبية و في آسيا و دول أمريكا الجنوبية و أفريقيا. و يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة، تتميز بوفرة حصيلتها من سنة لأخرى، و هذا ما لاحظناه من خلال دراسة التحصيلات الضريبية للفترة (2010-2019) و مقارنتها مع أنواع الضرائب الأخرى. و من خلال دراستنا وجدنا أيضا أن الرسم على القيمة المضافة تعتبر أكبر مشكلة في النظام الضريبي و هذا لأنه من أكثر أنواع الضريبة عرضة لمشاكل الغش و التهرب الضرائب. **الكلمات المفتاحية:** الرسم على القيمة المضافة، الرسم القابل للاسترجاع، الرسم القابل للخصم، المكلف بالضريبة، معدل الضريبة.

Summary:

This study aims to know the extent of the impact of the value added tax in financing the public treasury.

As the value added tax is an indirect tax and a tax on consumption, it is an effective and distinct method that allows the state to raise its revenues, and to push the wheel of economic development, and a tool through which the state, within the framework of its financial policy, can stimulate investment and attract capital, this tax spread in most European countries and in Asia, south America and Africa.

the value added tax is characterized by its abundance of proceeds from year to year, and this we have noticed through studying the tax collections for the period (2010-2019) and comparing it with other taxes.

And though our study, we found that value added tax is the biggest problem in the tax system, because they are among the most vulnerable types of taxes to the problems of tax fraud and evasion.

قائمة المراجع:

الكتب:

- 01- قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، ط1.
- 02- الدكتور جهاد سعيد خصاونة ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العملي ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن، ط1.
- 03- د. علي فليح العلي ، مالية الدولة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1 ، 2012.
- 04- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط2.
- 05- علي خليل و سليمان اللوزي ، المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1.
- 06- خالد شحاتة الخطيب و أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط 2.
- 07- فتحي أحمد ذياب عواد ، اقتصاديات المالية العامة ، دار الرضوان للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1 ، 2013.
- 08- سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2009.
- 09- ياسر صالح الفريجات ، المحاسبة في علم الضرائب ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1 ، 2009.
- 10- برحمانى محفوظ ، المالية العامة (في التشريع الجزائري) ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2015.
- 11- أمير يحيوي ، مساهمة في دراسة المالية العامة (النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة) ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، بوزريعة ، الجزائر ، .
- 12- علي خليل و سليمان اللوزي ، المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، 2013 .
- 13- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط2 ، 2007 .
- 14- برحمانى محفوظ ، المالية العامة في التشريع الجزائري ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية.
- 15- علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط4 ، 2011.
- 16- سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2009.

- 17- عباس محمد محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط6، 2015.
- 18- خالد شحادة الخطيب و أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ط4.
- 19-Raymond muzzles, Finance public, sirrey, 1997, P 256.
- 20- شاكرك القزويني ، محاضرات في اقتصاد البنوك ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2008.
- 21- حسين الصغير ، دروس المالية و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية الحامة ، الجزائر.
- 22- لعمامرة جمال ، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر ، دار الفجر للنشر و التوزيع ، ط1 ، الجزائر ، 2004.
- 23- محمد الصغير بعلي ، يسري أبو العلاء ، المالية العامة ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، عنابة ، 2003.
- 24- حسن عواضة ، المالية العامة ضرائب و رسوم ، دراسة مقارنة ، بيروت ، 1973.
- 25- محمد حلمي مراد، مالية الدولة، كلية الحقوق، جامعة عين الشمس.
- 26- محمد الصغير بعلي و سري عبد العلاء ، المالية العامة ، دار العلوم ، الجزائر ، 2003.
- 27- سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، جامعة الاسكندرية ، ط1 ، 2006.
- 28- د. سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2003.
- 29- عمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة ، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2003.
- 30- رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية و التطبيق، النشر و التوزيع مكتبة بن موسى السعيد، 2010.
- 31- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، الأردن، ط1: 2011.
- 32- ميلود تومي ، محاسبة الرسم على القيمة المضافة ، دار القدس للطباعة ، بسكرة ، الجزائر ، 2006.
- 33- عبد الكريم صادق، " النظم الضريبية " الدار الجامعية، القاهرة، 1986..
- 34- ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، بسكرة، الجزائر.
- 35- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات - دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية و تطبيقية.
- 36- عبد القادر شالي، مطبوعة بعنوان: محاضرات في مادة: جباية المؤسسة.

الرسائل و الأطروحات:

- 37- سمر عبد الرحمان محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي
- 38- دراسة تحليلية مقارنة - مذكرة ماجستير، تخصص المنازعات الضريبية.
- 39- نظيرة يحيوي ، دراسة حول التهرب و الغش الضريبي حالة الجزائر ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر ، 1998.
- 40- عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011)، رسالة دكتوراه، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة تلمسان، 2013-2014.
- 41- محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر - رسالة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة قسنطينة، 2009-2010.
- 42- خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص - دراسة حالة تلمسان - مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2011-2012.
- 43- غفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، تخصص الاقتصاد الدولي و التنمية المستدامة، جامعة سطيف، 2013-2014.

القوانين و المراسيم:

- 44- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجزائر، 2020.
- 45- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة.
- 46- قانون الرسم على رقم الأعمال
- 47- الأمر رقم 96/27 المؤرخ في 09/12/1996 الذي يعدل و يتم القانون التجاري.
- 48- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 سبتمبر 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 09، فيفري 91.
- 49- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009، المتضمن تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها.

المجلات:

- 50- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث العدد 02، جامعة البليدة 2003.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01

التصريح بالضريبة على أرباح الشركات

نموذج ج رقم 04 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المصلحة

رقم التعريف الجبائي :

رقم المادة :

التصريح بالضريبة على أرباح الشركات
(الرسم على النشاط المهني)

ختم و تاريخ
المصلحة

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

سنة فرض الضريبة :
التصريح المتعلق بالسنة المختمة
او المدة من إلى

أ التعريف بالمؤسسة :

- 1) تعيين المؤسسة (الإسم الاجتماعي، الشكل، الجنسية)
- 2) النشاط الممارس (مع توضيح النشاط الرئيسي) :
- رمز النشاط : رقم السجل التجاري :
رقم الحسابات البنكية أو البريدية
(3) العنوان بالجزائر :
- للمقر الاجتماعي أو الرئيسي للمؤسسة :
في 1 جانفي 20.....
الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....
في 1 جانفي 20.... (في حالة تغيير العنوان خلال السنة)
الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....
- 4) عنوان المؤسسات الثانوية : (في حالة عدم كفاية الإطار إرفاق جدول مماثل)

تعيين المؤسسة	العنوان	رقم المادة	البلدية	الولاية

- 5) لقب و إسم و عنوان الممثل القانوني في الجزائر للمؤسسات الغير المقيمة :
- الهاتف..... الفاكس..... الموقع الإلكتروني.....

مسك المحاسبة

☐ مستخدم أجير بالمؤسسة

☐ مكتب المحاسبة :

العنوان

رقم التعريف الجبائي

مكتب المصادقة على الحسابات :

العنوان

رقم التعريف الجبائي

ب

ملخص العناصر الخاضعة :

1- الضريبة على أرباح الشركات :

ا- النتيجة المحاسبية ⁽¹⁾ : ربح :

ب- النتيجة الجبائية ⁽²⁾ : ربح :

منها :

- الربح الخاضع لمعدل %
- الربح الخاضع لمعدل %
- الربح الخاضع لمعدل %
- الربح الموحد (تجمعات الشركات)
- الربح المعفى ⁽³⁾ نسبة الإعفاء %

- المبالغ المعاد استثمارها خلال السنة ⁽⁴⁾ :

- الشركة الخاضعة للنظام الجبائي الخاص بتجمعات ا

الشركة الأم العضو

2- الرسم على النشاط المهني :

طبيعة العمليات

العمليات الخاضعة

مبلغ عمليات البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من الحقوق غير المباشرة

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من الحقوق غير المباشرة

عمليات البيع بالجملة

عمليات أخرى تستفيد من التخفيض

مبيعات وعمليات لا تستفيد من التخفيض

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1)

عمليات معفاة

.....

.....

.....

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفى (2)

المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق (1) + (2)

(*) يجب المبلغ المشار إليه في هذا التصريح إلى الدينار الأدنى إذا لم يصل إلى عشرة

- (1) و (2) أشر على الخانة الفارغة في حالة ربح أو خسارة.

- (3) نتائج مستفيدة من إعفاءات أو تخفيضات (كلية أو جزئية) مهما كان نوعها.

- (4) إعادة الاستثمار المحقق طبقاً لأحكام المادة 142 من ق ض م و المادة 57 من قانون

الملحق رقم 02

التصريح بالوجود

تاريخ الإستلام	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تصريح بالوجود يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى : - الضريبة على أرباح الشركات - الضريبة على الدخل الإجمالي	وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية الضرائب لولاية
-------------------------	--	--

سلسلة G. رقم 8 (2007) المطبوعة الرسمية الجزائر

الاسم واللقب أو التسمية : اسم الشهرة التجاري : عنوان المقر الإجتماعي : رقم السجل التجاري : رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد : ر.ت. الاحصائي : عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) : صفة المصروح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) : تاريخ بدء النشاط :	ح.ج. البريني أو البنكي : الهاتف : ر.ت. الجبائي :
--	--

الشكل القانوني للشركة (ضع علامة في الخانة المناسبة)	
☐ شركة تعاونية. ☐ مؤسسة عمومية (شركة). ☐ مؤسسة عمومية. ☐ شركة ذات الإقتصاد المختلط. ☐ وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية). ☐ أخرى :	☐ مؤسسة فردية. ☐ شركة فعلية. ☐ شركة التضامن. ☐ شركة مدنية مهنية. ☐ جمعية بالمشاركة. ☐ شركة ذات مسؤولية محدودة. ☐ شركة المساهمة. ☐ شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني :
طبيعة النشاط الرئيسي : نشاطات ثانوية أخرى : عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى : مكان مسك المحاسبة : إسم وعنوان المحاسب :	

(1) اشطب العلامات غير الملائمة
 (2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.
 يشهد بصحته من طرف المصروح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

ب- في
 الإضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى
 الموالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب
 المؤهلة.

Direction Générale des Impôts

DECLARATION D'EXISTENCE

Direction des Impôts de la Wilaya

Souscrire par un contribuable relevant de :

d (1) { — Impôt sur les bénéfices des sociétés (I.B.S.)
— Impôt sur le revenu global (I.R.G.)

Série G 8 (2007) - Imp. Officielle, Alger

Nom et prénoms ou raison sociale :

Dénomination commerciale :

Adresse du siège social :

N° Registre du Commerce : N° C.C.P. ou bancaire :

N° de la carte d'artisan ou N° d'agrément : Tél. :

[illegible]

Adresse de l'établissement en Algérie (Sociétés étrangères) (2) :

Qualité du déclarant : propriétaire - Locataire - Gérant libre - Gérant (1) :

Date de début de l'activité :

FORME JURIDIQUE DE L'ENTREPRISE

(Cocher la case correspondante)

- | | |
|--|---|
| ☐ Entreprise individuelle. | ☐ Société coopérative. |
| ☐ Société de fait. | ☐ Entreprise publique. |
| ☐ Société en nom collectif. | ☐ Etablissement public. |
| ☐ Association en participation. | ☐ Société d'économie Mixte. |
| ☐ Société civile professionnelle. | ☐ unité économique locale (Wilaya ou Commune). |
| ☐ Société à responsabilité limitée. | ☐ Autres : |
| ☐ Société par actions. | |
| ☐ Société étrangère : (indiquer la forme juridique) : | |

Nature de l'activité principale :

Autres activités secondaires :

Adresses des autres établissements secondaires :

.....

.....

Lieu où est tenue la comptabilité :

Nom et adresse du comptable :

(1) Rayer les mentions inutiles.

(2) Pour les sociétés étrangères, joindre une copie conforme à l'original du ou des contrats de travaux ou d'études

Certifié exact par le déclarant soussigné qui reconnaît avoir été mis au courant de ses obligations fiscales.

la présente déclaration doit être déposée dans les trente (30) premiers jours qui suivent le début de l'activité, auprès de l'inspection des Impôts compétente.

A _____, le _____
(Signature),

الملحق رقم 03

الملحق رقم 04

الملحق رقم 05

التصريح بالمرتبات و الأجر المختلفة المدفوعة

Série G n° 29 for 2009

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب

DIRECTION DES IMPOTS

DE

CENTRE DES IMPOTS

DE

Déclaration des traitements et émoluments divers payés pendant l'année.....

التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة المدفوعة خلال سنة.....

Retenues à la source au titre de l'Impôt sur le Revenu Global (I.R.G.).....

مركز الضرائب

.....

إطار مخصص لمركز الضرائب للضرائب
ب :
وعلى إستلام الإرسال
يوم :
.....

Par M : من طرف السيد :
(Nom et prénom ou raison sociale) (الاسم - لقب - اسم الشركة)

Profession المهنة :
actuellement : حالي :
Adresse de la Direction de l'entreprise : عنوان مديرية الشركة :
au 1er janvier : من 01 جانفي :
(Nom et prénom ou raison sociale) (الاسم - لقب - اسم الشركة)

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale

أ - قيمة المبالغ المدفوعة إلى صندوق القايض والمتعلقة بالمرتبات والأجور المدفوعة خلال سنة

A. - Montant des sommes versées à la Caisse de Receveur et se rapportant aux traitements et salaires payés pendant l'année

Cadre à remplir par le centre des impôts
d
Accusé de réception envoyé le
.....

MONTANT
des salaires bruts versés
..... D.A.

المبلغ الخام للأجر المدفوعة
ج :
.....

La présente déclaration doit parvenir au centre des impôts avant le 1er avril qui suit l'année pour laquelle les sommes ont été retenues.

أنا المدين بالتصريح أعلاه
أشهر أنني قد سلمت
إلى المصلحة الضريبية
التي هي المختصة بذلك
مبلغاً من المال
مستحقاً مني
بموجب قانون
الضريبة على الدخل
الذي هو المعمول به
في الجزائر
في تاريخ
الاحتساب
الذي هو
المذكور في
هذا التقرير
الذي هو
المرفق
بالتصريح
أمام
المصلحة
الضريبية
التي هي
المختصة
بذلك
في
تاريخ
الاحتساب
الذي هو
المذكور
في
هذا
التقرير
الذي هو
المرفق
بالتصريح

MOIS auquel se rapportent les sommes versées	DATE de la quittance	SOMMES VERSEES		RETENUES A LA SOURCE VERSEES	
		des traitements servant de base au calcul des retenues I.R.G.	des pensions servant de base au calcul des retenues I.R.G.	I.R.G. traitements, Salaires	I.R.G. Pensions
Mois de Janvier.....					
Mois de Février.....					
Mois de Mars.....					
Mois d'Avril.....					
Mois de Mai.....					
Mois de Juin.....					
Mois de Juillet.....					
Mois d'Août.....					
Mois de Septembre.....					
Mois d'Octobre.....					
Mois de Novembre.....					
Mois de Décembre.....					
Complément 15 %.....					
TOTAL IMPOSABLE.....					
Montant des salaires exonérés.....					

I. - RECAPITULATION GENERALE

B. - Montant des droits dus à raison des rémunérations versées pendant l'année..... قيمة الحقوق المستحقة على المكافآت المدفوعة خلال سنة

Imprimée Officielle n° 509, Alger (2009)

طبيعة الضرائب والرسوم NATURE des impôts et taxes	MONTANT TOTAL DES APOURTEMENTS SUR LES PENSIONS ET TRAITEMENTS ALLOUES AU COURS DE L'ANNEE					Montant net des sommes imposées (col. 2 + col. 3 + col. 4 + col. 5)	Montant total des sommes dûes	Montant total des sommes versées	RESTE DUE ou trop versé
	1	2	3	4	5				
الضريبة على الدخل الإجمالي للأجر I.R.G. sur Salaires.....	1	2	3	4	5	6	7	8	9
الضريبة على الدخل الإجمالي للمكافآت I.R.G. sur les Pensions.....									
TOTAL (6)									

(أ) إذا كان السجل السجل في هذا المورد مطابقاً لنسخ في الدفع يتم فوراً إلى التاجر مع جاذبة إصدار السلسلة (509 ن°) في حالة العكس، فإن القائن يتم منه إلى الدفع التاجر أو مطلب
إسقاط من مدير الضرائب فوراً قبل أول أبريل.....
(ب) La somme inscrite dans cette colonne sera, si elle correspond à une insuffisance de versement, versée immédiatement au receveur avec un bordereau avis, Série G
n° 50. Dans le cas contraire, l'excédent sera imputé sur le prochain versement ou retenu au directeur des impôts de wilaya, en restitution, avant le 1er avril.....

REMARQUE PREALABLE - Les sommes considérées comme mensualité distincte pour le calcul de l'I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, treizième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en interligne en dessous de la base mensuelle normale.

والربيع مدى الحياة الخاضعة للإقتطاع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.
II. — APPOINTEMENTS, SALAIRES RETRIBUTIONS DIVERSES PENSIONS ET

II — الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

ملاحظة : المبالغ المستبعدة كمبالغ شهرية مستبعدة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (المكافآت والمكافآت ذات الطابع السنوي، الشهر الثالث عشر) ينبغي تسجيلها بين السطرين لكل مستفيد تحت القاعدة الشهرية العادية.

REMARQUE PREALABLE - Les sommes considérées comme mensualité distincte pour le calcul de l'I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, treizième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en interligne en dessous de la base mensuelle normale.

والربيع مدى الحياة الخاضعة للإقتطاع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.
II. — APPOINTEMENTS, SALAIRES RETRIBUTIONS DIVERSES PENSIONS ET

II — الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

ملاحظة : المبالغ المستبعدة كمبالغ شهرية مستبعدة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (المكافآت والمكافآت ذات الطابع السنوي، الشهر الثالث عشر) ينبغي تسجيلها بين السطرين لكل مستفيد تحت القاعدة الشهرية العادية.

REMARQUE PREALABLE - Les sommes considérées comme mensualité distincte pour le calcul de l'I.R.G. (gratifications et primes à caractère annuel, treizième mois) doivent pour chaque bénéficiaire être portées en interligne en dessous de la base mensuelle normale.

والربيع مدى الحياة الخاضعة للإقتطاع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.
II. — APPOINTEMENTS, SALAIRES RETRIBUTIONS DIVERSES PENSIONS ET

II — الأجر والمكافآت والتعويضات المختلفة والمعاشات

RENTES VIAGERES SOUMIS A LA RETENUE AU TITRE DE L'I.R.G.

ملاحظة : المبالغ المستبعدة كمبالغ شهرية مستبعدة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (المكافآت والمكافآت ذات الطابع السنوي، الشهر الثالث عشر) ينبغي تسجيلها بين السطرين لكل مستفيد تحت القاعدة الشهرية العادية.

الملحق رقم 06

الضريبة الجزائية الوحيدة

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE

SERVICE:

RECETTE:

COMMUNE:

ANNEE:

رقم التعريف الذاتي

Numéro d'identification Fiscale (NIF)

N° d'article

رقم المدونة

Code activité

رمز النشاط

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

الضريبة الجرافية الوحيدة

IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE

اشعار بالافع

Avis de versement fractionné de l'IFU

الاسم و اللقب - اسم الشركة:

الشاطئ:

القانون:

مصلحة:

قياسية:

بلدية:

المنطقة:

المبلغ المتبقى للتسديد (50%) Montant des 50% restant	معدل التسديد TAUX DE VERSEMENT	مبلغ الضريبة الجرافية الوحيدة MONTANT IFU CORRESPONDANT	فترة التسديد PERIODE DE VERSEMENT
2ème tranche	الجزء الثاني: 25%	0	من 15 سبتمبر Du 1 ^{er} au 15 Septembre
3ème tranche	الجزء الثالث: 25%	0	من 15 ديسمبر Du 1 ^{er} au 15 Décembre

Quittance n°

Date

ختم و امضاء القايض

Cachet et signature du RECEVEUR

وصل رقم

تاريخ

ختم و امضاء الخلف بالضريبة

Cachet et signature du Contribuable

Rappel du dispositif relatif au régime de l'IFU

- L'IFU s'applique aux personnes physiques ou morales exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou non commerciale dont le CA ou les recettes professionnelles n'excède pas **30.000.000 DA** (article 282 ter du CIDTA).
- Le taux de l'IFU est fixé comme suit : 5% pour les activités de production et de vente de biens et 12% pour les autres activités (article sexies 282 CIDTA).
- Les contribuables soumis à l'IFU sont tenus de déposer une déclaration prévisionnelle entre le **1^{er} et le 30 juin** de chaque année (article 1^{er} du CPF).
- Les contribuables soumis à l'IFU doivent procéder eux-mêmes au calcul de l'impôt dû et de reverser le montant intégral de l'impôt à la recette des impôts dont il relève au moment du dépôt de la déclaration. Ces derniers peuvent recourir au paiement fractionné de l'impôt. Dans ce cas, ils doivent s'acquitter, lors du dépôt de la déclaration prévisionnelle, de 50% du montant de l'impôt forfaitaire unique (IFU). Pour les 50% restant, leur paiement s'effectue en deux versements égaux, du **1^{er} au 15 septembre** et du **1^{er} au 15 décembre** (article 365 du CIDTA).
- Les nouveaux contribuables sont tenus de souscrire leurs déclarations prévisionnelles au plus tard, le **30 décembre** de l'année du début de l'activité et de procéder spontanément au paiement du montant intégral de l'IFU dû (article 3bis CPF).
- Dans le cas de réalisation d'un chiffre d'affaires dépassant celui déclaré au titre de l'année (N), les contribuables soumis à l'IFU doivent souscrire une déclaration complémentaire entre le **20 janvier et le 15 février de l'année N+1** (article 282 quater du CIDTA).
- Le minimum d'imposition est fixé à **10.000DA** (article 365 bis). Ce minimum est ramené à **5.000DA** pour les contribuables éligibles aux dispositifs d'aide à l'emploi, ANSEI - ANGEM - CNAC - (article 282-octies).
- Les contribuables peuvent opter pour le régime du réel en respectant les conditions ci-après :
 - Délai d'option au régime du réel : pour relever du régime du réel, le contribuable doit notifier son option au service d'assiette gérant son dossier fiscal avant le **1^{er} février** de la première année au titre de laquelle celui-ci désire appliquer le régime du réel ;
 - Durée de l'option : l'option est valable pour une durée de **3 ans** (la dite année et les deux années suivantes). Pendant cette période l'option est irrévocable (article 3 du CPF).
- Les contribuables IFU doivent tenir, un registre côté et paraphé par les services fiscaux, récapitulé par année, contenant le détail de leurs achats, appuyé des factures et de toutes pièces justificatives. En outre, ils doivent également tenir dans les mêmes conditions, un registre côté et paraphé, contenant le détail de leurs ventes. De même, les contribuables exerçant une activité de prestation doivent tenir un livre journal suivi au jour le jour et représentant le détail de leurs recettes et dépenses professionnelles (article 1 du CPF).
- L'administration fiscale peut rectifier les bases déclarées, en cas d'insuffisance de déclaration. (Article 282 quater du CIDTA).

تذكير بالأحكام المتعلقة بالضريبة الجرافية الواحدة

- تملك الضريبة الجرافية الواحدة على الأشخاص الطبيعيين و المبردين الذين يملكون نشاطا مهنيا، تجاريا، حرفيا أو غير تجاري و الذين لا يتعدى رقم أصلهم أو إيراداتهم المبنية الـ **30.000.000 دج** (المادة 282 مكرر 1 من قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المتعلقة).
- يحدد معدل الضريبة الجرافية الواحدة كما يلي: 5% لنشطة الإنتاج و 12% فيما يخص جميع النشاطات الأخرى (المادة 282 مكررة 4 من قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المتعلقة).
- يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجرافية الواحدة التصريح بتقديري في الفترة الممتدة ما بين 1 و 30 جوان من كل سنة (المادة 1 من قانون الإجراءات الجنائية).
- يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجرافية الواحدة أن يقوموا بالتصريح مبلغ الضريبة المستحقة كما توجب عليهم تحديد مبلغ الضريبة الكلي لدى فليضة الضرائب الذين لها السلطة لإدائهم التصريح كما يمكن لهؤلاء اللجوء لتلقي الجزاء للضريبة وفي هذه الحالة لا بد عليهم تمديد 50% من قيمة الضريبة الجرافية الواحدة عند إدائهم التصريحهم التتبعي، فيما يخص الـ 50% المتبقية فقدد على تحيين مشمولين- الأولى من **11 إلى غاية 15 سبتمبر** و **الثانية من 11 إلى غاية 15 ديسمبر** (المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتعلقة).
- يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة الجرافية الواحدة إيداع تصريحتهم التتبعية في أجل القصد **30 ديسمبر** لسنة بداية النشاط مع التقييم بتحديد المبلغ الكلي للضريبة الجرافية الواحدة المستحقة (المادة 3 مكرر من قانون الإجراءات الجنائية).
- في حالة ما إذا تم تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به لسنة (ن) يتوجب على المكلفين الخاضعين للضريبة الجرافية الواحدة إيداع تصريح تكميلي في الفترة الممتدة ما بين **20 جففي و 15 ففوري** لسنة **ن+1** (المادة 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتعلقة).
- حدد مبلغ **10.000 دج** كحد أدنى للضريبة (المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتعلقة) . يخضع هذا المبلغ إلى **5.000 دج** للمكلفين المستفيدين من أجود دعم التشغيل "CNA", ANGEM, ANSEI (المادة 282 مكرر 6).
- بإمكان المكلفين بالضريبة أن يختاروا الخصوع للضريبة حسب نظام التقييم مع احترام الشروط التالية:
 - أجل اختيار نظام التقييم الوارد في القانون 365 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتعلقة يجب عليه أن يقوم بتقييم مصلحة الوعاء الضريبي التي تتعرف على تسيير ملقه الجبائي قبل **1 ففوري** من السنة الأولى التي يريد أن يخضع خلالها للنظام الحقيقي.
 - مدة الاختيار: يكون طلب المكلف بالضريبة للخصوع لنظام التقييم ساريا لمدة **3 سنوات** (السنة المذكورة و السنتين الموالتين لها) حيث يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه (المادة 3 من قانون الإجراءات الجنائية).
- يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة الجرافية الواحدة مسك سجل مرقم و مؤثر عليه من قبل المصالح الجبائية، يتضمن تالخيص سنوي و مسجل فيه تفاصيل ممتلكاتهم المدعمة بالغائير و غيرها من المستندات الثبوتية و يتعين عليهم ولادة على ذلك، ضمن نفس الشروط مسك سجل مرقم و مؤثر عليه يتضمن تفاصيل ممتلكاتهم.
- كما يتعين على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط تلبية الخدمات، حوزة دفتر توقييم ضريبة يوميا ليوم و تقييم فيه التفاصيل الخاصة بملزاتهم و بتكاليفهم المبنية (المادة 1 من قانون الإجراءات الجنائية).
- تلك الإدرة الجبائية حق مراجعة الأمن المصرح بها في حالة ما إذا كانت هناك نقص في التصريحات الضلي (المادة 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتعلقة).

الملحق رقم 07

التصريح بالأرباح المهنية الضريبة على الدخل الإجمالي

النظام الحقيقي

نموذج ج رقم 11 (2015)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

رقم التعريف الجبائي :
رقم المادة :

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المصلحة

التصريح بالأرباح المهنية
الضريبة على الدخل الإجمالي
النظام الحقيقي
(الرسم على النشاط المهني)

ختم و تاريخ
المصلحة

سنة فرض الضريبة :
نتيجة السنة :
المدة من إلى

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

التعريف بالمؤسسة :

- 1) تعيين المؤسسة ((اسم و لقب و اسم الشركة).....
- 2) تاريخ و مكان الازدياد.....
- 3) طبيعة النشاط الممارس (مع توضيح النشاط الرئيسي).....
رمز النشاط :
رقم السجل التجاري :
- 4) عنوان المقر الاجتماعي أو الرئيسي للمؤسسة:.....
في 1 جانفي 20.....
الهاتف.....
في 1 جانفي 20.....
الهاتف.....
الموقع الإلكتروني.....
الموقع الإلكتروني.....
- 5) عنوان المؤسسات الثانوية (في حالة عدم كفاية الإطار إرفاق جدول مماثل)

تعيين المؤسسة	العنوان	رقم المادة	البلدية	الولاية

6) عنوان السكن للمصرح أو الشركاء في حالة شركات أشخاص و الرقم التعريف الجبائي لكل شخص منهم

الاسم و اللقب	العنوان	حصص من الربح	رقم التعريف الجبائي

مسك المحاسبة

مستخدم أجير بالمؤسسة ☐

مكتب المحاسبة ☐

:

العنوان

رقم التعريف الجبائي

(*) في حالة تغيير العنوان خلال السنة اذكر ايضا العنوان القديم

ب

ملخص العناصر الخاضعة :

1- الضريبة علي الدخل الإجمالي :

أ- النتيجة المحاسبية : ربح : خسارة :

ب- النتيجة الجبائية : ربح : خسارة :

منها :

الربح المعفي نسبة الإعفاء

المبالغ المعاد استثمارها خلال السنة :

المبلغ الخام لرقم الأعمال بدون تخفيض	طبيعة العمليات المنجزة	طبيعة العمليات
دج		العمليات الخاضعة
		مبلغ عمليات البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
		مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
		مبلغ عمليات البيع بالجملة
		عمليات أخرى تستفيد من التخفيض
		مبيعات و عمليات لا تستفيد من التخفيض
		المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1)
		عمليات معفاة
		
		
		المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفي (2)
		المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق (1) + (2)

ب في
ختم و إمضاء المصرح

ملاحظة : إذا قمت بتصريح باسم تركة المكلف بالضريبة المتوفى،
اذكروا في أسفل الإمضاء أسمائكم وألقابكم و عنوانكم.

الملحق رقم 08

كشف تفصيلي بالعملاء

وزارة المالية
 MINISTÈRE DES FINANCES
 إدارة الضرائب
 ADMINISTRATION DES IMPÔTS
 ولاية
 WILAYA
 بلدية
 Commune
 مفتشية
 INSPECTION

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 أكتب - إزاء هذا الحرف ورقم مادة الضريبة التي
 فرضت عليكم من سنة

الرسم على النشاط المهني
 TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE
 مبيعات تمت بشروط الجملة
 VENTES REALISEES DANS LES CONDITIONS DE GROS
 كشف تفصيلي بالعملاء
 ETAT DETAILLE DES CLIENTS
 (مادة 224 من قانون الضرائب المباشر)
 (Art. 224 du Code des Impôts Directs)
 سنة ANNEE
 (نتائج السنة أو السنة المنتهية في)
 (Résultats de l'Année ou de l'exercice clos en)
 Numéro d'identification Fiscale

لقب واسم صاحب الإقرار أو إسم الشركة
 نوع الصناعة، التجارة، أو المهنة
 رقم السجل التجاري وإسم المحكمة المبرور بها هذا السجل
 عنوان المؤسسة الرئيسية أو مركز إدارة
 عنوان المؤسسة التي يتبعها هذا الكنتف
 يوقف حساب هذا الكنتف وهو يحتوي على عدد
 Arrêté le présent état contenant page(s) numérotée(s) de 1 à à la somme de :
 حرر في
 A le
 (الإمضاء) (signature)
 شهد بصحته الموقع أدناه
 Certifié exact par le sousigné

يجب أن يرفق هذا الكنتف بالإقرار السنوي - ويرسلان قبل أول أبريل - إلى مفتش الضرائب الواقع في
 دائرته مركز إدارة منشأة المعني بالأمر أو محل مؤسسته الرئيسية.
 Le présent état à annexer à la déclaration annuelle doit parvenir avant le 1^{er} avril à l'inspecteur
 du lieu ou l'intéresse a le siège de sa Direction ou de son principal établissement.

مستخرج من قانون الضرائب المباشرة

المادة 227 - المقتطع 2

«وعلاوة على ذلك، دون الإخلال بالقرارات المنصوص عليها فيما يلي، فإن عدم تقديم الكسب المنصوص عليه في البند الثالث من الفقرة 1 للمادة 224 يترتب عنه عدم الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219».

المادة 228 - الفقرة الأولى

«كل خطأ أو سهو أو بيان غير صحيح وجوده في الكسب التفصيلي للمعلا، المنصوص عليه في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة، يؤدي إلى تطبيق غرامة مالية تتراوح بين 1000 و10.000 د.ج. ويكرر توقيع هذه الغرامة بعدد المرات التي يتكرر فيها الخطأ أو السهو، أو عدم صحة البيانات المطلوبة.»

الفقرة الثانية

«مع مراعاة العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، يعاقب، كل من ثبتت عليه أنه استعمل طرقاً احتيالية في الإبلا، بالمعلومات غير الصحيحة التي ذكرها في الكسب التفصيلي للمعلا، بقصد التهرب من الضريبة أو تصفيتها، بغرامة مالية تتراوح بين 50.000 و50.000 د.ج.»

وتطبق العقوبة السابقة إذا تبين أن عمليات الجملة كما هي ثابتة في الكسب التفصيلي للمعلا، تتضمن معلومات غير صحيحة من شأنها الإضرار بأوراقه على الإجراءات الضريبية المقدمة من عملائه.»

مستخرج من القانون رقم 21-01 الموزع في 22 ديسمبر 2001
المعتمد قانون المالية لسنة 2002

المادة 35 : دون الإخلال بالقرارات المنصوص عليها في التشريع الجنائي المعمول به، يترتب على عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة تتعلق :

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة،
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب،
- الشقيعات المنصوص عليها في المادتين 1-219 و219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المسائلة،
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم،
- أكتساب استحقاقات للدفع.»

الملحق رقم 09

التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة

Série G12 bis

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE :

INSPECTION DE :

RECETTE DE :

COMMUNE DE :

CPI DE :

المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية
.....

مفتشية :

قباضة :

بلدية :

مركز الضرائب الجوازي :

التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة لسنة :

DECLARATION PREVISIONNELLE DE L'IFU AU TITRE DE L'ANNEE :

الفترة من : إلى :

Période du au

(تصريح يودع آخر أجل 30 ديسمبر لسنة بداية النشاط)

(Déclaration à souscrire au plus tard le 30 décembre de l'année du début de l'activité)

(المكلفين الجدد بالضريبة)

(NOUVEAUX CONTRIBUABLES)

I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE	
- Nom, Prénom :	الاسم و اللقب :
- Raison sociale :	اسم الشركة :
- Activité exercée :	طبيعة النشاط :
- Autres activités :	نشاطات أخرى :
- Activité exonérée (ANSEJ - CNAC - ANGEM) :	نشاط معفى :
- Adresse du lieu d'exercice de l'activité :	عنوان النشاط :
- Adresse du domicile de l'exploitant :	عنوان إقامه المكلف بالضريبة :
- Numéro NIF :	رقم التعريف الجبائي :
- Numéro du RC :	رقم المسجل التجاري :
- Code d'activité :	رمز النشاط :
- Numéro de la carte d'artisan :	رقم بطاقة الحرفي :
- Numéro d'article d'imposition :	رقم المادة :
- Numéro de téléphone :	رقم الهاتف :