



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي لميلاء
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع : / 2014

قسم: العلوم الاقتصادية والتجارية
ميدان: علوم اقتصادية، التجارة و علوم التسيير
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: مالية

مذكرة بعنوان:

دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية
دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية ميله

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية (ل.م.د)
تخصص " مالية "

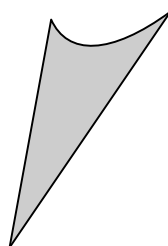
إشراف الأستاذ (ة):

بوبة سعاد

إعداد الطلبة:

- بومليط عبد الرزاق
- لكحل نسرين
- نواصرة صفية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دعاء

يا رب لا تجعلني أحاطب بالغرور إذا نجحت، أو باليأس إذا خففت، بل ذكرني
دائما بأن الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح، يا رب إذا أعطيتني نجاحا فلا
تأخذ تواضعي وإذا أعطيتني تواضعا فلا تأخذ كرامتي.

وإذا أساء يا ربي للناس فامنحني شجاعة الاعتذار، وإذا أساء الناس إليا فامنحني
شجاعة العفو.

آمين يا رب العالمين.

تشكرات

الحمد لله الذي نور بكتابه القلوب وأنزله في أوجز لفظ وأعجز أسلوب فأعجزت حكمته الحكماء وأبكت فصاحته الفصحاء، فهو الحجة البالغة والعصمة الواقية والشفاء لما في الصدور والحكم والعدل عند متشبهاته الأمور.

الحمد لله حمد خله وزنه عمره ومداحه كلماته كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه أحمد على نعمته وجزيل عطائه .

كما لا يغوتنا أن نقف موقف اعتراف وامتنان لكل من وضع لنا ربي سبيل في طريق تعلمنا وعلمنا إلى:

الوالدين الأعزاء إلى كل من لقينا حرفاً من حروف العلم والمعرفة.

إلى الأستاذة المؤطرة التي لم تبخل علينا بالنصح والتوجيه السديدة " بوبحة سعاد "

إلى كل الأساتذة الذين كانوا لنا عوناً في إنجاز عملنا هذا واكتساب معارفنا.

إلى عمال المديرية العامة للضرائب لولاية ميله.

إلى كل أساتذة وعمال كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية .

وأخيراً دعوانا أن الحمد لله رب العالمين وإن أحبنا فمن الله ومن أخطأنا فمننا ومن الشيطان.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

يا من أحمل اسمك بكل فخر يا من افتقدتك ويرتعث قلبي لذكرك

" أبي رحمه الله وأسكنه فسح جنانه".

إلى الروح التي احتضنت روحي، إلى العين التي أبصرت بها هذا النور

وينبوع الرحمة والحنان وقرة العين إليك " أمي الغالية".

إلى من اظهروا لي ما هو أجمل في الحياة وتقاسمت معهم أيام طفولتي

إخوتي وأخواتي وأولادهم وبالأخص " إياد، دعاء وأميمة".

دون أن أنسى أبناء أخوا لي وعمي وزوجته " أمي الثانية".

إلى من تقاسموا معي هذا العمل " نسرين " ، " عبد الرزاق".

إلى أعز الأصدقاء: مريم، بسمة، إيتسام، سميرة، شهرة وعلي.

إلى كل من ساندني من قريب أو من بعيد.

إلى كل من علمني حرفا.

إلى أعز أصدقائي في طلب العلم.

إلى كل سائر في طريق العلم أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع.

" اللهم علمنا بما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما "

صفحة

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"فتبسم ضاحكا من قولها وقال رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

الآية 19 من سورة النحل.

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى.

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى أغلى ما في الوجود إلى رمز العطف والحنان، إلى ملاكي في الحياة إلى بسملة الروح وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي إلى أغلى أم أملكها.

إلى والدي الحبيب الذي شجعني على هذا العمل والذي عمل كد في سبيل ي وعلمي معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه الآن، أكرمهما الله وأطال في عمرهما بالخير والبركات. إلى أختي هي أنسي هي لي كالورود بل وأجمل كالماء بل وأنقى، كالعسل بل وأحلى إلى حبيبتي "يسرى".

إلى أمل الحب ودف العائلة إخوتي: سامي، رابع، محمد رفيق.

إلى كل الأهل والأصدقاء.

إلى الأستاذة المشرفة بوبحة سعاد أهدي كامل شكري وعرفاني وتقديري لإشرافها على هذا البحث وتوجيهنا ونصائحها القيمة.

إلى من رافقتني في إنجاز هذا العمل حتى النهاية "صفية"، وزميلي "عبد الرزاق"، وإلى من تعب معنا وكان له عون في إنجاز مذكرتنا.

إلى كل من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم صديقاتي: مونية، عبير، عبلة وصبرينة.

إلى كل من له معزة قلبي ولم تسعني الكلمات لكتابتهم.

إلى كل أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعي.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى من قال فيها الله عز وجل:

"وقضى ربك ألا تعبد إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

الآية 36 من سورة النساء

إلى من حملتني وهنا على وهن، إليك يا امرأة وإن لم تكفيني كلمات الحب أهديتك شكرا
يبقي على مر العصور ولن أكتفي حتى ولو أفرشت لكى الأرض والبحور، يا من وهبتني
الحياة لك يا حبيبتي يا أمي.

إليك يا رجلا يا مبعث قلبي ونصرتي، يا من منحنتي اللقب والانتساب أدامك الله وأطال
عمرك أبي الكريم وجعل لك الشفاء العاجل إن شاء الله.

إلى يحيى تألقت في سمانا لتكون وحدك ضياء العائلة دون منازع إليك أختي الغالية " بسمه
".

إليكم يا من أنتم أقرب إلى نفسي وإخوتي الأعزاء نور الدين، علاوة.

إلى أخواتي : عفيفة، فتيحة وساسية.

إلى من تقاسمت معهم عملي وكل المصاعب في المذكرة: نسرين، وصفية.

إلى كل أصدقائي: وليد، عبد الحكيم، رشاد، وباقيهم.....

إلى كل زملائي في الدراسة: عبد الرحيم، لقمان، محمد، أمين....

إلى زميلاتي: رفيقة ولمياء، بأخص الذكر وحيدة التي كانت سندا وعونا لي ونعمة الرفيقة.

إلى كل طلبة سنة الثالثة مالية.

وإلى كل من يتصفح هذه المذكرة.

عبد الرزاق

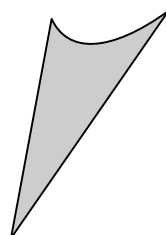
الفهرس

I.....	الدعاء
II.....	شكر وعرفان
III.....	الاهداء
IV.....	فهرس المحتويات
V.....	قائمة الجداول
VI.....	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
1.....	الفصل الأول: دراسة عامة حول الخزينة العمومية
2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول: لمحة عن الخزينة العمومية
3.....	المطلب الأول: ماهية الخزينة العمومية
5.....	المطلب الثاني: مهام الخزينة العمومية
7.....	المطلب الثالث: الموارد المالية لتمويل الخزينة العمومية
7.....	المبحث الثاني: الميزانية العامة
8.....	المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة
9.....	المطلب الثاني: قواعد الميزانية العامة
11.....	المطلب الثالث: أهمية الميزانية العامة
12.....	المبحث الثالث: الإيرادات والنفقات العامة
13.....	المطلب الأول: مفهوم الإيرادات العامة وأهم تقسيماتها
20.....	المطلب الثاني: مفهوم النفقات العامة وأهم تقسيماتها
23.....	المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

28.....	خلاصة الفصل.....
29.....	الفصل الثاني: الرسم على القيمة المضافة في الجزائر.....
30.....	تمهيد.....
31.....	المبحث الأول: مبادئ حول الرسم على القيمة المضافة.....
31.....	المطلب الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة.....
35.....	المطلب الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.....
42.....	المطلب الثالث: السير العام للرسم على القيمة المضافة.....
44.....	المبحث الثاني: حق الخصم ونظام الشراء بالإعفاءات والإسترجاعات.....
44.....	المطلب الأول: عمليات الحسم والاسترجاع للرسم على القيمة المضافة.....
47.....	المطلب الثاني: نظام الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة ونظام الإعفاء من الرسم.....
49.....	المطلب الثالث: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة وكيفية التصريح بها ودفعها.....
55.....	المبحث الثالث: مساهمة الرسم على القيمة المضافة.....
55.....	المطلب الأول: أهمية وأهداف الرسم على القيمة المضافة.....
56.....	المطلب الثاني: تقييم الرسم على القيمة المضافة.....
58.....	المطلب الثالث: حصيلة الرسم على القيمة المضافة وكيفية توزيعها.....
60.....	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثالث: دراسة تحليلية لدور الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية لولاية
61.....	ميلة.....
62.....	تمهيد.....
63.....	المبحث الأول: لمحة عامة عن مديرية الضرائب لولاية ميلة.....
63.....	المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب.....
67.....	المطلب الثاني: علاقة مديرية الضرائب بالخزينة العمومية.....
67.....	المبحث الثاني: تحليل حصيلة الرسم على القيمة المضافة لولاية ميلة.....

المطلب الأول: واقع التحصيل الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة.....	67
المطلب الثاني: مداخل الضريبة الرسم على القيمة المضافة لولاية ميله.....	67
خلاصة الفصل.....	72
الخاتمة.....	73
قائمة المراجع.....	74
الملاحق.....	79
الملخص.....	80

قائمة الجداول والأشكال



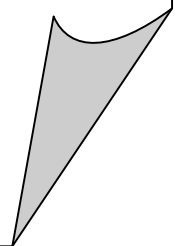
قائمة الجداول.

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
75	هيكل الضرائب خارج المحروقات ومساهمة الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر في الفترة 2002-2008.	01-02
69	تطور عدد الخاضعين وحصيلة الرسم على القيمة المضافة في الجزائر خلال الفترة 2007-2013.	01-03

قائمة الأشكال.

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	الهيكل العام للخزينة العمومية للدولة.	01-01
66	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب لولاية ميله.	01-03
69	منحنى بياني يمثل تطور تحصيل ضريبة الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 2007-2013.	02-03
69	تطور تحصيلات ضريبة الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 2007-2013	03-03

المقدمة



المقدمة

تطورت الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمعات الحديثة بصورة كبيرة عن ما كانت عليه في الماضي نتيجة للتحويلات التي عرفها الاقتصاد الدولي وافرزات الثورة العلمية والتكنولوجية في سياق ظاهرة العولمة. وتماشيا مع هذه الظروف والتطورات تسعى الدول النامية إلى زيادة معدلات النمو الاقتصادي وإحداث التوازن في الميزانية العامة وكذا ميزان مدفوعاتها والدفع من الموارد الضريبية من خلال برامج الإصلاح الاقتصادي التي هي أداة هامة لتنسيق السياسات الاقتصادية لمختلف الدول ومواجهة تحديات العولمة التي من أهم انعكاساتها التأثير على مصير الاقتصاديات الوطنية.

والجزائر بدورها تسعى إلى الرفع من معدلات نمو اقتصادها خصوصا من أجل مواجهة ظاهرة البطالة المتنامية في المجتمع الجزائري. ولأجل تحقيق ذلك عرف الاقتصاد الوطني إصلاحات عميقة شملت جميع الميادين السياسية والاجتماعية والاقتصادية خاصة بعد الأزمة النفطية التي واجهتها الجزائر سنة 1986 م التي كشفت هشاشة الاقتصاد الوطني كونه مرتبط بشكل كبير بتقلبات أسعار النفط في السوق العالمية.

فقد شرعت الجزائر في تطبيق إصلاحات اقتصادية تدرج في إطار الانتقال إلى اقتصاد السوق لمواكبة هذا التحول ومنها القيام بإصلاحات ضريبية باستخدام عدة عوامل ووسائل من بينها الرسوم التي لها دور كبير في تمويل الميزانية العامة للدولة.

إن الخزينة العمومية هيئة مالية تهدف إلى تحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات وحتى تتحقق ذلك لا بد من تدبير الموارد المالية اللازمة. وتحصل الدولة على هذه الموارد أساسا من الضرائب والرسوم باعتبارها أداة هامة تساهم في الإنعاش الاقتصادي والاجتماعي. حيث نجد نوعين من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فالرسوم على القيمة المضافة أحد أنواع الضرائب غير المباشرة حيث أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1992 م بعد إلغاء النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها النظام الضريبي وعدم ملائمة مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني.

إن 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 والذي ساهم في فعالية النظام الضريبي.

V إشكالية الموضوع:

على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

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

وانطلاقاً من هذه الإشكالية الرئيسية تتفرع عدة تساؤلات:

- ما المقصود بالرسم على القيمة المضافة وما هي آليات تطبيقه؟
- ما هي الخزينة العمومية وما هي أهم مواردها؟
- هل لصدور قانون المالية لسنة 1992 دور إيجابي في تمويل الخزينة؟
- ما هو واقع تحصيل الرسم على القيمة المضافة لولاية ميله؟

٧ فرضيات الموضوع:

للإجابة على هذه التساؤلات قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

- إن الرسم على القيمة المضافة الذي استحدثته الدولة في مجال الإصلاح الضريبي منذ سنة 1992، ساهم بشكل فعال في تمويل الخزينة العمومية.

ولتوضيح هذه الفرضية الرئيسية قمنا بوضع الفرضيات الفرعية التالية:

- يعد الرسم على القيمة المضافة مصدراً مهماً من بين مصادر الإيرادات العامة فهو يؤمن إيراداتاً ضريبياً وفيراً ومنظماً.
- حصيلة الرسم على القيمة المضافة تكون كبيرة جداً لا سيما في حالة الانتعاش الاقتصادي.

٧ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في:

- توضيح الدور الذي يلعبه الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية.
- التنبيه إلى ضرورة زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق التنويع الضريبي.

٧ أهداف الموضوع:

يمكن تلخيص أهم الأهداف من خلال موضوع الدراسة فيما يلي:

- محاولة إبراز الرسم على القيمة المضافة كمورد هام في تمويل الخزينة العمومية.
- التعرف على طريقة تحصيل الرسم على القيمة المضافة.

٧ أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا موضوع: دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية، بالرغم من درايتنا بحجم الصعوبات التي تحيط بهذا الموضوع كان نتيجة لعدة اعتبارات منه ما هو ذاتي والبعض الآخر موضوعي.

فالمبررات الذاتية للقيام بهذه الدراسة تعود إلى أن موضوع الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية شغل اهتمامنا كطلبة مالية وذلك لما يكتسبه من أهمية بالغة، فضلا عن رغبتنا في إثراء الرصيد المعرفي في المكتبة الجامعية، وجعل بحثنا هذا بمثابة مرجع يعتمد عليه في دراسات لاحقة خاصة في ظل نقص المراجع المتعلقة بهذا الموضوع.

أما المبررات الموضوعية فنتمثل في إبراز الدور الفعال للرسم على القيمة المضافة باعتباره عنصر مهم في تمويل الخزينة العمومية وهذا يستوجب الوقوف عنده والإلمام بجميع جوانبه.

V صعوبات البحث:

خلال القيام بهذا العمل واجهتنا بعض الصعوبات والمشاكل منها:

- قلة المراجع المتعلقة بعنوان الدراسة في مكتبة الجامعة مما أدى بنا إلى التنقل إلى جامعات أخرى.
- ضيق الفترة الزمنية المحددة لإنجاز هذه الدراسة خاصة مع تشعب هذه الأخيرة.
- قلة وصعوبة الحصول على المعلومات في الجانب التطبيقي.

V منهج الدراسة:

اعتمدنا في معالجة موضوعنا على المنهج الوصفي التحليلي، فقد تم استعمال المنهج الوصفي في الفصل الأول فيما يتعلق بالخزينة العمومية كما تم استعماله أيضا في الفصل الثاني عند التطرق إلى الرسم على القيمة المضافة، أما المنهج التحليلي فقد اعتمدنا عليه في الفصل الثالث من خلال تحليل وتقييم إيرادات الرسم على القيمة المضافة ومدى مساهمتها في تمويل الخزينة العمومية.

V خطة الموضوع:

تم تقسيم الموضوع محل الدراسة إلى ثلاث فصول:

حيث سنتناول في الفصل الأول دراسة عامة حول الخزينة العمومية من خلال التطرق إلى لمحة عن الخزينة العمومية بالإضافة إلى الميزانية العامة، الإيرادات والنفقات العامة. أما الفصل الثاني فسيتمثل ما هي أهمية الرسم على القيمة المضافة، مجال التطبيق وحقوق الخصم ونظام الشراء بالإعفاء وكذا طريقة التصريح والدفع، أما الفصل الثالث فسيتمثل دراسة تطبيقية لدور الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية حيث توضح الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب مع تحليل حصيلة الرسم على القيمة المضافة لولاية ميلة.

الفصل الأول

دراسة عامة حول الخزينة العمومية

الفصل الأول: دراسة عامة حول الخزينة العمومية

تمهيد:

إن أي نظام اقتصادي في العالم يعتمد في مراحل تهيئة مقومات الموازنة العامة على إنشاء صندوق عام للدولة ولجميع الإدارات الحكومية. وتقوم هته الأخيرة بإيداع ما تجنيه من إيرادات من المصادر المكلفة بحياديتها في هذا الصندوق حيث من المفروض أن توفر المبالغ المجمعة فيه لتسيير التخطيط المالي الذي عكسته الموازنة العامة ويطلق على هذا الصندوق اسم " الخزينة العمومية " .

إن الخزينة العمومية تعتبر بمثابة كيان إداري تابع لوزارة المالية، يتولى مهمة تجميع الأموال العمومية وذلك بتحصيل الإيرادات العامة وتنفيذ النفقات العامة في إطار ميزانية الدولة بشكل يسمح لها من تحقيق الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية.

لذا سنتطرق في فصلنا هذا إلى ثلاث مباحث. سنتناول في المبحث الأول لمحة عن الخزينة العمومية وفي الثاني أساسيات الميزانية العامة أما المبحث الثالث والأخير سنتطرق إلى الإيرادات والنفقات العامة.

المبحث الأول: لمحة عن الخزينة العمومية

عند دخول المستعمر الفرنسي التراب الوطني الجزائري، أبدى رغبته ومنذ الوهلة الأولى في استبدال المؤسسات القائمة في الجزائر حسب ما يتمشى والنظام الفرنسي، وكان هذا فعلا ما حدث بحيث طبق النظام المالي الفرنسي في الجزائر باعتبارها تابعة لفرنسا إلى غاية 1900 م، أين تم إعطاء الجزائر نوع من الاستقلال المالي، فأحدثت خزينة عمومية بالجزائر مقسمة إلى ثلاث خزائن في كل من وهران، قسنطينة وعنابة، لكن بعد الاستقلال تواصل تنظيم الخزينة العمومية الجزائرية، ففي 1967 م، تم إنشاء خزينة عمومية بالجزائر العاصمة وثلاث قباضات رئيسية لها في كل من وهران، قسنطينة وعنابة، بالإضافة إلى قباضات ثانوية ثم عمت على كامل التراب الوطني.

وفي هذا المبحث سنتطرق إلى ثلاث مطالب الأول يتضمن ماهية الخزينة العمومية، والثاني مهام الخزينة العمومية أما الثالث والأخير فكان مضمونه الموارد المالية لتمويل الخزينة العمومية.

المطلب الأول: ماهية الخزينة العمومية

أولا: مفهوم الخزينة العمومية

سنستعرض مجموعة من التعاريف:

- تعرف الخزينة العمومية حسب Lofont Berger بأنها: " صراف وممول للدولة وبأن تضمن حفظ أكبر التوازنات المالية والنقدية من خلال القيام بمختلف العمليات التي يسمح بها القانون".¹
- كما يمكن تعريف الخزينة العمومية بأنها " صراف وممول للدولة التي بفضلها يمكن أن تتمكن من حفظ أكبر التوازنات المالية والنقدية وذلك بإجراء عمليات الصندوق (الخزينة)، البنك والمحاسبة اللازمة لتسيير المالية العامة بممارسة نشاطات الرقابة على التمويل وتحكيم الاقتصاد المالي".
- من خلال هذا التعريف نقول أن الخزينة العمومية هي مصرف وممول الدولة بتحصيل مختلف الموارد منها الموارد الجبائية، كما تعمل مع مراسليه من الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات المصرفية.

ومنه يمكن أن نستنتج عدة خصائص للخزينة العمومية وهي:²

- هي منشأة عامة مكلفة بتسيير ميزانية الدولة.
- هي مصلحة تابعة للدولة ليس لها شخصية معنوية.
- تقوم بالتشخيص المالي للدولة.
- تنفيذ المالية المصادق عليها من طرف الدولة وليس لها استقلال مالي.
- هي شخص إداري.

1- منصوري الزين، دروس في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البلدية، الجزائر، بدون سنة، ص 65.

2- www.eshamel.net/vb/t18064.html (date : 09/03/2014 à 10:00 h).

- تعتبر بمثابة بنك صغير من حيث احتفاظها بأموال سائلة لدى خزائنها ويجب مسك حسابات خاصة بالعمليات التي تقوم بها.

مما سبق يمكن القول أن الخزينة العمومية عبارة عن هيئة مالية عمومية تابعة لوزارة المالية، إذ تعتبر إدارة من مجموع إداراتها، وتعد الخزينة من بين أهم المؤسسات المالية لأن تنفيذ الميزانية يعتمد بالدرجة الأولى عليها، كما تضمن الخزينة العمومية كذلك كل الأنشطة المالية للإدارات المركزية (الوزارات) والجماعات المحلية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وحتى المؤسسات العمومية الاقتصادية.

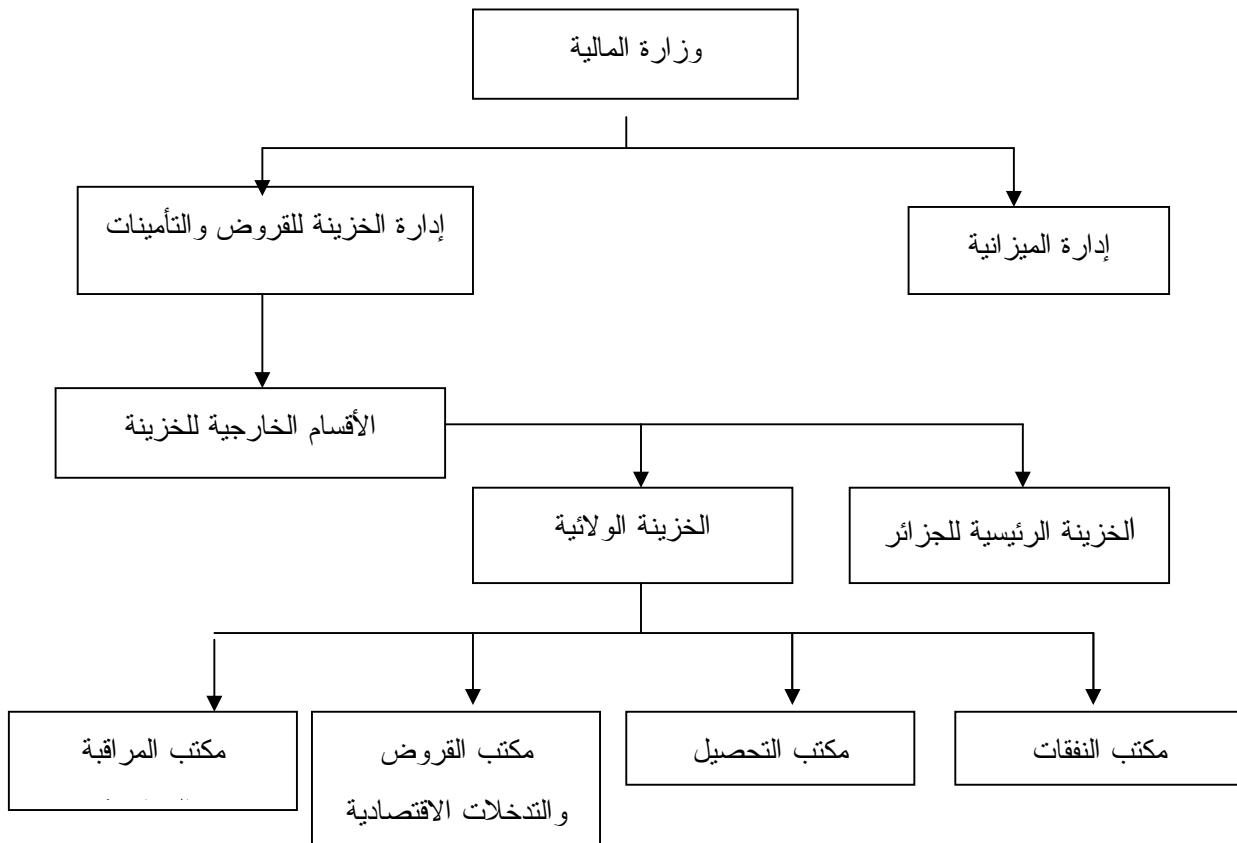
من الأدوار التي تضطلع بها الخزينة العمومية هو دور البنك بالنسبة للدولة والمؤسسات العمومية ولأداء هذا الدور لابد من إنجاز مهمتين أساسيتين هما:¹

- ضمان تنفيذ النفقات والإيرادات.

- جعل عملية التنفيذ ممكنة وذلك بتمكين قسم النفقات وحتى في حالة عدم كفاية الإيرادات من تغطيتها.

والشكل التالي يبين أقسام (هيكل) الخزينة:

الشكل رقم (01-01): الهيكل العام للخزينة العمومية للدولة



المصدر: بديسي فهيمة، المرجع السابق، ص 98.

1-بديسي فهيمة، محاضرات في المحاسبة العمومية، ديوان المطبوعات الجامعية منتوري قسنطينة، سنة 2001/2000، ص ص: 98-99.

ثانيا: مراحل تطور الخزينة العمومية في الجزائر

قامت فرنسا بتأسيس أول خزينة عمومية جزائرية فرنسية في 04 مارس 1943 م، بعدها استبدل اسمها إلى " الفرع الجزائري الخاص بالخزينة العمومية " وهذا في سنة 1959 م، وعرفت الخزينة العمومية الجزائرية أربعة مراحل بعد الاستقلال وهي:¹

- الخزينة العمومية صندوق ودائع من 1963 م إلى غاية 1966 م.
- مرحلة تكوين النظام المصرفي وتحقيق الضغط المالي من 1966 م إلى 1971 م.
- مرحلة سيطرة الخزينة العمومية على الدائرة البنكية ودائرتها الخاصة من 1971 م إلى 1987 م.
- مرحلة انفصال دائرة الخزينة عن الدائرة البنكية من 1987 م إلى يومنا هذا.

المطلب الثاني: مهام الخزينة العمومية

تمارس الخزينة العمومية مهام متعددة ومختلفة منها ما يسمى بالعمليات ذات الطابع النهائي ومنها ما يسمى بالعمليات ذات الطابع المؤقت. غير أنه يمكن جمل مهام الخزينة العمومية كما يلي:

أولاً: مهمة تسيير سيولة الدولة

تتم مهمة تسيير سيولة الدولة أساسا بتنفيذ قانون المالية أي القيام بتحصيل الإيرادات المذكورة في نص المادة 11 من قانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، وصرف النفقات العمومية الخاصة بالدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. فمهمة تسيير السيولة تعني تساوي المداخيل مع الأعباء أي ضمان التوازن بين ما يدخل إلى الخزينة من أموال وما يخرج منها بخصوص كل منصب محاسبي.² يستنتج من هذا العنصر والخاص بمهمة تسيير سيولة الدولة مدى أهمية هذه المهمة في ضمان التوازن بين المداخيل والأعباء.

ثانيا: تسيير مسألة توازن الخزينة

كما تقوم الخزينة أيضا بتنفيذ عمليات تسيير خزينتها وجمع الادخارات الهامة لموازنة حسابات الدولة، وفي حالة ما إذا حدث هناك اختلال في الخزينة ولم تتوازن الإيرادات والنفقات فإن الخزينة تقوم ببعض الوظائف التي تضمن لها موارد مؤقتة تضاف إلى الموارد المجددة دوما.³

1-منصوري الزين، مرجع آف الذكر، ص 65.

2-سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1 يوسف بن خدة، كلية الحقوق، السنة 2012/2013، ص 07.

3-فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي-توزيع المداخيل، النقود والائتمان-، دار المحدث للنشر، ص 393.

ثالثا: الخزينة العمومية كبنكي الدولة والجماعات المحلية

تعتبر الخزينة العمومية بمثابة الممول الرئيسي للاستثمارات التي تباشرها الدولة أساسا والجماعات المحلية في إطار ميزانية التجهيز طبقا للمادة 07 من قانون 90-21. ومنه فهذا تأكيد على دور الخزينة العمومية من حيث أنها القلب النابض للدولة باعتبارها الممول الرئيسي للاستثمارات الخاصة بها.

رابعا: الخزينة العمومية كممارس لمهام القوة العمومية

تمارس الخزينة العمومية مهام السلطة المخولة للدولة في المجالات المالية والاقتصادية فنجدها تتدخل كمساهم ومسير للاشتراكات العمومية من كل نوع (المجال الصناعي، المالي، التجاري)، فهي بهذا الشأن تقوم بتنفيذ الوسائل التي بحوزة الدولة المالكة للمؤسسة.

يتبين من خلال ما سبق أن للخزينة العمومية مهام جلية وكثيرة نوجزها فيما يلي:¹

- تنفيذ جميع عمليات الإيرادات والنفقات وميزانيات الدولة والحسابات الخاصة للخزينة وكذلك ميزانيات الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تتولى تسييرها.
- تتولى رقابة وفحص صناديق التسبيقات والإيرادات وتسيير الأعوان المحاسبين في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الموجود في إقليم الولاية.
- تجمع مركزيا العمليات التي تقوم بها مصالحها والعمليات التي يقوم بها لحساب الخزينة محاسبون عموميون آخرون، قصد إدراجها في المحاسبة وإعداد الوثائق والبيانات الدورية المتعلقة بها، وإرسالها إلى العون المحاسبي المركزي في الخزينة والهيئات والمصالح المعنية (وزارة المالية، مجلس المحاسبة).
- تداول الأموال وتقوم بحركات حسابات أرصدة الخزينة.
- تتولى حراسة الأموال والقيم وحفظها كما تحرس وتحفظ الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية والمحاسبية التي تتكفل بها.
- تتأكد باستمرار من التسيير الفعال لحركات الأموال والقيم الخاصة بالخزينة. وتسهر قدر الإمكان على عدم تجميدها أو حبسها.
- تسهر على أمن الأموال والقيم سواء فيما يتعلق بحفظها أو عند تحويلها.
- يتبين من خلال ما سبق أن للخزينة مهام متعددة تعكس الدور الفعال للخزينة العمومية كأداة لتنفيذ الميزانية.

1- سكوتي خالد، مرجع الذكر، ص ص: 09-10.

المطلب الثالث: الموارد المالية لتمويل الخزينة العمومية

تجمع الخزينة العامة الموارد من كل نوع سيولة، موارد ادخار، موارد من عند المؤسسات المالية وخاصة من البنك المركزي الذي يسير حسابها.¹

أولاً: الودائع والموارد المجمعة

- تحصل الخزينة على الموارد من البنك المركزي مقابل القيمة للنقود المعدنية التي تصدرها.
- تسير الودائع تحت الطلب بواسطة شبائيكها وبواسطة CCP.
- تفتح الخزينة العامة حسابات للشركات العمومية المحلية وهذا ما يشكل موردا حقيقيا للخزينة.

ثانياً: الإدخار السائل

تصدر الخزينة العامة أدونات مجسدة ماديا للاكتتاب العام، تمكنها من الحصول على الإدخار الصغير للعائدات، في ديسمبر 1994 م أصدرت الخزينة العامة الجزائرية أدونات لمدة سنة، اسمية أو لحاملها بقيمة 10.000 دج و 100.000 دج بفائدة 16.5٪ معفاة من الضريبة، الاكتتاب تم في كل شبائيك الخزينة CNEP و CCP والبنوك الخمسة، حصلت الخزينة العمومية من هذه العملية على 1.9 مليار دينار جزائري، 400 مليون دينار جزائري منها اكتتاب من طرق CNEP.

ثالثاً: قرض الدولة

من أجل القيام بمشاريع ضخمة ذات منفعة عامة، تلجأ لطلب قرض من المجتمع، قرض وطني أو دولي عن طريق تحفيزهم (إعفاء من الضريبة، عائد مهم) يرفق هذا القرض بإصدار سندات تطرح في السوق المالي.

رابعاً: اللجوء إلى المؤسسات المالية

- تحصل الخزينة العامة على الموارد من البنك المركزي من مصدرين:
- عند اختلال زمني مؤقت بين موارد ومصاريف الخزينة، ويساعد البنك المركزي الخزينة العامة بتقديم قروض مؤقتة أو تسبيقات.
- عند وقوع عجز حقيقي أو نهائي محدد في قانون المالية في هذه الحالة تأخذ مساعدات البنك المركزي اسم قرض للخزينة العامة.

المبحث الثاني: الميزانية العامة

إن الميزانية العامة تكون بمثابة المحور الذي حوله جميع أعمال الدولة ونشاطاتها في جميع المجالات. فالميزانية ما هي إلا انعكاس لدور الدولة في النشاط الاقتصادي. ولقد تتابع التغيير في هذا الدور بتطور الفكر المالي، ومن الطبيعي أن يتبع هذا التطور في دور الدولة تطورا مماثلا في مفهوم الميزانية ودورها في

1- بخراز يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسير المصرفي، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 04، سنة 2008، ص 79.

النشاط الاقتصادي، فبعد أن كان هذا المفهوم يقتصر على القواعد الحقيقية والحسابية، أصبح الآن يتعدى ذلك حيث وصل إلى حدود المصير الاقتصادي والسياسي للأمة.

في هذا المبحث سنقوم بدراسة الميزانية العامة، حيث يتضمن مفهوم الميزانية العامة وهذا في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فيتضمن قواعد الميزانية العامة، أما المطلب الثالث فيتضمن أهمية الميزانية من حيث الناحية السياسية والناحية الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة

تعرف الميزانية العامة بأنها: " خطة مالية للدولة تصدر بصك تشريعي تقدر فيها النفقات العامة والإيرادات العامة للدولة، وتحدد العلاقة بينهما وتوجههما معا نحو تحقيق أهداف معينة خلال فترة زمنية قادمة غالبا ما تكون سنة ¹."

كما يمكن تعريف الميزانية العامة كما يلي:

الموازنة: عبارة عن خطة مالية معتمدة من قبل السلطة التشريعية.

الموازنة: بيان تقديري لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مستقبلية تقاس عادة بسنة، وتتطلب إجازة من السلطة التشريعية، الموازن أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية تعمل على تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للحكومة.

الموازنة: خطة مرسومة للسياسة الإنفاقية للحكومة ولذلك فإن لها آثار اقتصادية واجتماعية متنوعة على مستوى الدولة واقتصادها القومي.

الموازنة: تمثل خطة تنفيذية وقصيرة الأجل تترجم الخطط الاقتصادية للدولة والأهداف بعيدة المدى إلى برامج سنوية تعمل على تنفيذ الخطة العامة.

كما تعمل على التنسيق بين مختلف الأنشطة والفعاليات الاقتصادية وتسهيل الرقابة والإشراف على النشاط الحكومي وتقييمه في سبيل تحقيق الأهداف العامة للتنمية.

من خلال التعاريف السابقة للميزانية العامة نستخلص الخصائص التالية:²

- الموازنة تقدير مفصل للإيرادات الدولة ونفقاتها.
- الموازنة معتمدة من قبل السلطة التشريعية.
- إنها تعبير مالي عن أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية.
- خطة مالية تنفيذية لسنة مقبلة تتفق مع الخطط الاقتصادية.
- الموازنة وسيلة للتنسيق بين أنشطة الدولة المختلفة.
- الموازنة وسيلة وأداة للرقابة المالية العامة.

1- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2010، ص: 311.

2- زكرياء أحمد عزام وآخرون، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص: 157-158.

يعتبر قانون 84-417 القانون المجسد لقانون الميزانية العامة في الجزائر، فحسب المشرع الجزائري تعرف الميزانية العامة كما يلي:¹

-تعرف الميزانية حسب المادة 06 بأنها: " تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها ".

- كما تعرف حسب القانون 90-521 بأنها: " الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز الداخلية والنفقات بالرأسمال".

من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف الموازنة العامة للدولة في الجزائر هي وثيقة سنوية تقدر الموارد والنفقات النهائية للدولة وترخص بها بهدف تسيير وتجهيز المرافق العمومية.

ومن هذا التعريف يتضح أن الميزانية تتضمن عنصرين أساسيين:

ü الأول: التوقع.

ü الثاني: الإقرار أو الترخيص من السلطة المختصة.

بعدما تناولنا هذه التعاريف المختلفة نجد أن الكتاب يكادون يتفقون على شيء واحد هو أن الميزانية العامة خطة مالية قصيرة الأمد ووسيلة لتخطيط السياسات المالية للحكومة، ولتنفيذ جميع سياساتها لكونها تتطلب إنفاق الأموال العامة، كما أنها مؤشر لبرنامج الحكومة المالي أو هي وبرنامجها العملي مصحوبا ومعبرا عنه بالأرقام.

المطلب الثاني: قواعد الميزانية العامة

تقتضي القواعد العامة لعلم المالية بضرورة تقيد الدولة بعدد من القواعد الأساسية عند تحضيرها للموازنة العامة. وتتضمن هذه القواعد ما يلي:

أولا: قاعدة الوحدة

تقتضي هذه القاعدة بضرورة وضع الموازنة في وحدة تدرج فيها جميع نفقات الدولة ووسائل تمويلها، وهذا يعني أن يكون للدولة الواحدة موازنة عامة واحدة، وذلك لتبسيط معرفة الخطة المالية للدولة بمجرد النظر إليها.

فتعدد الموازنات يعرقل من عملية عرض عناصر الموازنة بصورة واضحة وتأتي أهمية وحدة الموازنة من ضرورة إيضاح الحالة المالية للدولة، وهذا بدوره يحقق فائدتين أساسيتين:

- إيضاح إساءة استخدام الأموال، فاستخدام موازنات متعددة تخفي عملية سوء استخدام الأموال العامة وتبذيرها.

1- زاري أسماء، دور الميزانية العامة في تحقيق التنمية الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر في الفترة (1990-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود وبنوك، جامعة عمار ثلجي الأعواط، 2009/2008، ص ص: 7-8.

- تمكين السلطة النيابية من مباشرة سلطاتها الكاملة على الرقابة المالية العامة، فعرض موازنة عامة شاملة على السلطة النيابية يمكنها من إجراء مفاضلة بين كافة وجوه الإنفاق، بحيث تقر ما تراه مناسباً وتستبعد ما لا يرى ضرورة له.

ثانياً: قاعدة عدم التخصيص

تقضي هذه القاعدة أن لا يتم تحديد إيرادات معينة في الموازنة لأوجه إنفاق محددة، بل تجمع كافة الإيرادات في جانب واحد ويقابلها في الجانب الآخر قائمة بالنفقات تدرج فيها كافة المصروفات المتعلقة بالسنة المالية.

فتخصيص إيرادات معينة لجهة معينة يؤدي إما إلى زيادة الأموال المتوفرة لديها وقد يزيد على احتياجاتها مما يؤدي إلى الإسراف والتبذير بما يؤدي إلى قصور الأموال لديها، مما لا يعرقل أدائها لعملها على الوجه المطلوب، لذلك فإن قاعدة عدم التخصيص تساعد على الحصول على أكبر فائدة ممكنة من استخدام الموارد المالية المتوفرة للدولة، وذلك لمواجهة احتياجاتها طبقاً لأهمية أوجه الإنفاق في سلم الأولويات.¹

وهذه القاعدة تعني أن مجموع الإيرادات (إعانات، إيرادات خاصة... الخ) لا تخصص لدفع نفقة معينة إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك، المادة 08 من قانون 1984 نصت على هذه القاعدة: "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز".

ثالثاً: قاعدة السنوية

حسب نص المادتين 3، 6 من قانون المالية لسنة 1984 م توضع الميزانية للسنة كاملة وتتخذ خلال نفس الفترة، فقاعدة السنوية إذن تعني أن:

- الميزانية تقر وترخص كل سنة من قبل المجلس الشعبي الوطني أو ما يعادله بالنسبة للميزانية العامة للدولة، ووزارة المالية والوزارة الوصية بالنسبة للميزانيات الخاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.²

الإعتمادات لا توضع تحت تصرف الإدارات العمومية إلا للسنة الواحدة وبالتالي لا يمكن استخدامها بعد انقضاء السنة، أي بعد 12/31 من نفس السنة، حيث تتصرف الإدارة العمومية إذا تجاوزت فترة تنفيذ نفقة ما من خلال قاعدتين هما قاعدة الدورة وقاعدة التسيير.

فوفقاً لقاعدة سنوية الميزانية فإن الحكومة ملزمة بتنفيذ الميزانية خلال سنة، إلا أن هناك عمليات تفوق الإطار السنوي، لهذا ظهرت على هذه القاعدة استثناءات، هذه الاستثناءات استتبطت من اعتبارين أساسيين هما:

1- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2010، ص ص: 145-146.

2- فهيمة باديسي، مرجع آف الذكر، ص: 26.

* اعتبارات فنية وتطبيقية تتعلق بتصحيح أثار قاعدة سنوية الميزانية العامة للدولة (في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه في تاريخ أول يناير من السنة المالية المعنية) .

* اعتبارات سياسية واقتصادية متعلقة بمشاكل الاستثمارات المخططة والبرامج التي تسمح بإعطاء الترخيص المالي لأثر يتعدى كثيرا الإطار الضيق للسنة، ويمكن حصر هذه الاستثناءات في عمليات برامج التجهيز، ترحيل الإعتمادات، الميزانية الشهرية والإعتمادات التكميلية.¹

رابعاً: قاعدة الشمولية (العمومية)

قاعدة عمومية الميزانية يعني أن تظهر وثيقة الميزانية كافة التقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات دون أي مقاصة بين الإثنين، وهذه القاعدة تكمل قاعدة وحدة الميزانية، فإذا كانت قاعدة وحدة الميزانية تهدف إلى إعداد وثيقة واحدة لميزانية الدولة ويمثل الإطار الخارجي للميزانية، فإن مبدأ العمومية أو الشمولية يهدف إلى ملأ هذا الإطار عن طريق التسجيل التفصيلي لكل تقدير بنفقة ولكل تقدير بإيراد دون إجراء مقاصة بين التقديرين، أي أن قاعدة العمومية تمثل المضمون الداخلي لقاعدة وحدة الميزانية، على أن هذا الأخير وكما سبق ذكره هو الإطار الخارجي للميزانية.²

خامساً: قاعدة التوازن

المفروض أن توازن الميزانية يعني أن لا تزيد النفقات على الإيرادات العامة، كما لا تزيد الإيرادات على النفقات. ولكن جرى العرف المالي على أن الميزانية تعتبر متوازنة إذا تعادلت الإيرادات مع النفقات، أما إذا زادت النفقات عن الإيرادات تعتبر الميزانية في هته الحالة في حالة عجز بحيث تضطر الحكومة أن تلجأ إلى المال الاحتياطي أو إلى الاقتراض لتغطية هذا العجز.³

المطلب الثالث: أهمية الموازنة العامة

تظهر أهمية الموازنة العامة من حيث:⁴

أولاً: من الناحية السياسية

إن اعتماد الموازنة من قبل البرلمان يعني مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وإن احتياج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية، كما إن الموازنة تتضمنه من مؤشرات اتفاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع. ويستطيع البرلمان أثناء مناقشته الموازنة فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية، كذلك يستطيع عن طريق رفض

1- أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص نفود وبنوك، جامعة عمار ثلجي الأغواط، 2010/2009، ص 56.

2- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2010، ص ص: 339-340.

3- محمد حلمي مراد، مالية الدولة، كلية الحقوق بجامعة عين الشمس، ص: 298.

4- محمد طاقة وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2010، ص ص: 171-172.

اعتماد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين.

ثانيا: من الناحية الاقتصادية

للموازنة العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي، وذلك عن طريق استخدام السياسة الإنفاقية والإيرادات، ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة الطلب عن طريق زيادة النفقات وتخفيض الضرائب لرفع القوة الشرائية لدى الأفراد، مما يؤدي إلى زيادة الطلب الخاص بالإضافة إلى الطلب الحكومي، وبذلك يخرج الاقتصاد من أزيمته ويدخل مرحلة الانتعاش الاقتصادي.

أما في حالة التضخم وعندما يكون الطلب أكثر من العرض تقوم الدولة بتخفيض نفقاتها ورفع نسبة الضرائب بهدف امتصاص القوة الشرائية الزائدة في السوق، فيقل الطلب بشقيه الخاص والعام مما يؤدي إلى تخفيض الارتفاع في الأسعار.

كما تعكس الموازنة العامة فلسفة النظام وذلك من خلال نفقاتها وإيراداتها، فالتوسع في نفقات القطاع العام يشير إلى توسع دور الدولة في الاقتصاد، وإن ازدياد نسبة مساهمة هذا القطاع في الإيرادات العامة يعكس توجه الدولة إلى إتباع سياسة " الاقتصاد الموجه "، أما إذا كان دور الدولة في الاقتصاد محددا ونسبة مساهمة الضرائب كبيرة في الإيرادات العامة فهذا يشير إلى أهمية دور القطاع الخاص في الاقتصاد وتوجه الدولة نحو سياسة " اقتصاد السوق ".

ثالثا: من الناحية الاجتماعية

إن أهمية الموازنة الاجتماعية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرفاه الاجتماعي، حيث تعكس الأهداف التي تعضها وتتفادها الحكومة في مجال الرفاه الاجتماعي مدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات التعليمية وتقديم التعليم المجاني في مختلف مراحله، وتطور الخدمات الصحية ومد شبكات الماء والإيصال بالكهرباء وغيرها من الخدمات.

في مجال إعادة توزيع الدخل القومي حيث تكشف السياسة الضريبية فيما إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد، وذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الاجتماعية.¹

المبحث الثالث: الإيرادات والنفقات العامة

إن سياسة الميزانية تستمد أهميتها من كونها ذات هيكل (النفقات والإيرادات) تأثيري وموجه، ففي جانب النفقات تخلق آفاق واسعة لتحريك النشاط الاقتصادي، كما أن سياسة الميزانية تعتبر مرآة عاكسة لنشاط وأهداف الحكومة، كما أن الميزانية في جانب الإيرادات تعتبر وسيلة لتوفي متطلبات التأثير على الحركة الاقتصادية.

¹ محمد طاقة وآخرون، مرجع آنف الذكر، ص 172.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، في المطلب الأول سنتناول مفهوم الإيرادات العامة وأهم تقسيماتها، ومفهوم النفقات العامة وأهم تقسيماتها في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث فسيكون مضمونه الآثار الاقتصادية للنفقات العامة.

المطلب الأول: مفهوم الإيرادات العامة وأهم تقسيماتها

أولاً: مفهوم الإيرادات العامة

هناك العديد من التعاريف نذكر منها ما يلي:

- يقصد بالإيرادات العامة كأداة مالية مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.¹
- الإيرادات العامة هي المبالغ النقدية التي تحصل عليها الدولة أو الهيئات العامة للدولة من مصادر مختلفة وتخصص لتغطية النفقات العامة، فالإيرادات العامة هي الموارد المالية للدولة.
- وتتمثل مصادر الإيرادات العامة من الضرائب والرسوم وعائدات، ممتلكات الدولة، القروض العامة والتحويلات كذلك حسب ما نصت عليه المادة 11 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم كما يلي:²

- 1- الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات.
- 2- مداخيل الأملاك التابعة للدولة.
- 3- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوى.
- 4- الأموال المخصصة للمساهمات والهدايا والهبات.
- 5- التسديدات بالرأسمال للقروض والتسيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها.
- 6- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها.
- 7- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونياً.
- 8- الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به.

ثانياً: تقسيمات الإيرادات العامة

يمكن تقسيم الإيرادات العامة على أساس فكرة تكرار وانتظام المورد، ومنه فالإيرادات صنفان:

1- الإيرادات العادية:

هي مجموع الإيرادات التي تتصف بالدورية والانتظام كالضرائب والرسوم وإيرادات ممتلكات الدولة.

¹ محرزى محمد عباس، مرجع آف الذكر، ص 115.

² لعيسوف سمير، المالية العامة في الجزائر، جامعة تلمسان، بدون سنة، ص 13.

أ- الضرائب:

أ.1. تعريف الضريبة:

لقد عرفت الضريبة بمفاهيم وتعريف مختلفة عبر العصور وتقاربت هذه التعاريف في الكتابة الحديثة، وانحصرت مجملها في التعاريف التالية:

- الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.¹
- فريضة مالية تأخذها الدولة جبرا من الوحدات الاقتصادية حسب مقدرتها التكليفية من غير مقابل وبصورة نهائية، لتمويل النفقات العامة ولتحقيق أهداف الدولة النابعة من فلسفتها السياسية.

وستنتج من التعاريف السابقة أن الضريبة تمتاز بالخصائص التالية:²

- الضريبة فريضة نقدية.
- الضريبة إجبارية.
- ندفع الضريبة بدون مقابل وبصورة نهائية.
- مراعاة المقدرة التكليفية.
- الضريبة فريضة ذات أهداف.

أ.2. أنواع الضريبة:

تقسم الضرائب من حيث تحمل عبأها إلى نوعين، ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.³

ü الضرائب المباشرة:

ويقصد بالضريبة المباشرة تلك الضريبة التي تفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالاستقرار والدوام (الملكية، المهن والدخل)، كما عرفها البعض بأنها كل اقتطاع قائم مباشر على الأشخاص أو الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

ومن أنواع الضرائب المباشرة:

- الضرائب على الأشخاص.
- الضرائب على الدخل.
- الضرائب على رأس المال.

1- خبايا عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، بدون سنة، ص86.

2- سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011، ص ص: 118-119.

3- الديوان الوطني للتعليم والتكوين عن بعد، (h 00:13 à 05/03/2014) <http://www.ONed.edu-dz>

II الضرائب غير المباشرة:

وهي الضريبة التي يستطيع من يقوم بدفعها بنقل عبئها إلى غيره، فيكون بمثابة الوسيط، فهذا النوع من الضرائب تتضمنه أسعار المنتجات ولا يحس بها المكلف ويمكن أن ينقل عبئها إلى الآخرين، أي أن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها.

ومن أنواع الضرائب غير المباشرة:

-الضرائب على الاستهلاك.

-الضرائب على التداول.

أ.3. طرق تحصيل الضريبة:

يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، وبالتالي إيصال حصيلة الضرائب إلى خزينة الدولة.

ويتم تحصيل الضريبة بطرق مختلفة، أهمها:¹

II الدفع المباشر من طرف المكلف للخزينة:

المادة 155 من القانون الجزائري تنص على أن تحصيل الضريبة عن طريق الاقتطاع على دفع يتم عندما يكون رب العمل أو المدين يسكن أو يقيم في الجزائر.

وينص أيضا قانون الضرائب في الجزائر على أن سعر الضريبة يمكن أن يفرض بسعر واحد أو بأسعار مختلفة إتباعا لاختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، ويرتفع سعر الضريبة على حسب نسبتها تصاعديا على أساس اقتصادي وعلى أساس المنفعة العامة الاجتماعية، وتأخذ الجزائر بالتصاعد بالطبقة والتصاعد بالشريحة أي حسب الدخل الذي يتحدد على أساسه سعر الضريبة، وتعتبر هذه الطريقة القاعدة العامة بحيث يسدد المكلف أو من يمثله قانونيا مبلغ الضريبة إلى جهة التحصيل، أي قباضة الضرائب.

II الدفع عن طريق شخص آخر غير المكلف:

وتعتبر هذه الطريقة استثناء عن القاعدة العامة بحيث يكلف المشرع شخصا آخر غير الممول بدفع الضريبة للخزينة العامة الذي يقوم بتحصيلها بدوره من الممول، وتتبع هذه الطريقة خاصة في نطاق الضرائب غير المباشرة ويمكن أيضا تصورها لعدد من الضرائب المباشرة.

ب- الرسم:

ب.1. تعريف الرسم:

يعرف الرسم بأنه: " مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة جبرا مقابل نفع خاص يحصل عليه، ويقترن هذا النفع الخاص بنفع عام يعود على المجتمع ".²

1 - علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2011، ص ص: 230-232.

2 - سعيد علي العبيدي، مرجع آف الذكر، ص: 112.

ويمكن تعريف الرسم بأنه: " فريضة مالية تجنى من شخص معين مقابل خدمة خاصة ذات طابع إداري تؤذيها له الدولة أو نفع خاص يعود عليه منها ".

- وفكرة الرسوم تقوم على ثلاث عناصر أو خصائص وهي:¹
- أنه مبلغ نقدي شأنه شأن سائر الإيرادات العامة في المجتمعات الحديثة.
- أنه يفرض جبراً.
- ارتباط الرسم بخدمة خاصة تؤذيها الدولة.

ب2-أنواع الرسم:

تنقسم الرسوم إلى نوعين هما:²

أ الرسوم الصناعية:

مثل رسم البريد والبرقيات والهاتف وكذا الرسوم المفروضة على المصوغات وغيرها.

أ الرسوم الإدارية: وتشمل:

- رسوم على الأعمال المدنية التي تؤخذ مقابل منح امتياز خاص مثل منح إجازات البناءات والسوق وحمل السلاح، أو مقابل إعطاء شهادة تثبت لدافع الرسم بعض الحقوق أو الوقائع.
- رسوم تتعلق بالحياة الجمركية كرسوم الدراسة ودخول المتاحف والحدائق العامة والمعارض.
- الرسوم القضائية وتؤخذ من المتنازعين على الحقوق، ورسوم كاتب العدل.

ب3- طرق تحصيل الرسوم:

تحصل الدولة الرسوم المختلفة بعدة طرق وتؤخذ بعين الاعتبار عند تحديدها لهذه الطرق وفرة هذه الرسوم كإيراد عام من إيرادات الخزينة العامة والتقليل ما أمكن من كلفة تحصيلها والمتمثلة بالنفقات التي تتفقهها الدولة في تحصيل الرسوم كرواتب الموظفين ونفقات الإدارة المختلفة، وأهم هذه الطرق:

أ طريقة التحصيل المباشر:

وذلك في حالة وجوب أن يدفع المكلف الذي يرغب في الاستفادة من الخدمة مبلغ الرسم المترتب عليها إلى الخزينة مباشرة، ويأخذ إيصالاً بذلك وبواسطته يحصل على الخدمة المطلوبة من الموظف العام المختص، كرسوم الحصول على وثائق السفر والأحوال المدنية وترخيص المركبات... الخ، أو في حالة إذا كان دفع الرسم يتم إلى المرفق العام الذي يتولى القيام بخدمة عامة كالرسوم الجامعية والمدرسية والرسوم القضائية.

أ طريقة التحصيل غير المباشر:

وذلك بواسطة الطوابع في حالة إذا كان الهدف من الخدمة هو الحصول على وثيقة مكتوبة أو في حالة إذا كان يجب تقديم طلب كتابي (استدعاء) للحصول على الخدمة المطلوبة وعندها يتم تحصيل الرسم

1 - علي زغدود، مرجع سابق، ص ص: 225-226.

2 - سعيد علي العبيدي، مرجع آف الذكر، ص: 116.

باستعمال أوراق مدموغة بقيمة هذا الرسم أو بإلصاق طابع على الطلب كما هو الحال في الحصول على صورة طبق الأصل عن شهادة الميلاد أو دفتر العائلة...الخ.¹

ج - الدومين:

ج1 - تعريف الدومين:

يقصد بالدومين كل ما تملكه الدولة سواء كانت ملكية خاصة أو عامة وسواء كانت أموالا عقارية أو منقولة.²

وتعرف كذلك بأنها العائدات أو الموارد المالية التي تحصل عليها الدولة من ممتلكاتها (الدومين) وتنقسم إلى أنواع ثلاثة وهي:³

- **الدومين المالي:** ويتمثل في ما تملكه الدولة من أسهم وسندات في المؤسسة.

- **الدومين العقاري:** ويشمل ما تملكه الدولة من أراضي وعقارات.

- **الدومين التجاري والصناعي:** ويشمل ما تملكه الدولة من مشروعات ذات الطابع الصناعي والتجاري.

وقيام الدولة بهذه المشاريع أيا كان الغرض منها يعني تحقيق إيرادات على جانب كبير من الأهمية ويتمثل في صورتين أساسيتين:⁴

١١ الثمن العام:

ويقصد به المقابل الذي تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجاري أو صناعي، وبذلك فهو ثمن السلع والخدمات التي تنتجها وتبيعها المؤسسات العامة الصناعية والتجارية.

١٢ الاحتكار الجبائي:

هو تمتع الدولة بمركز احتكاري وانفرادها بتحديد ثمن السلع والمنتجات التي تحتكرها لتحقيق أمرين أو أحدهما، وهما:

- أن يكون الهدف من الاحتكار هو تقديم السلع الضرورية للاستهلاك بأسعار مقدرة لشرائح المجتمع المختلفة وخاصة ذوي الدخل المحدود.

- أن يكون الهدف من الاحتكار للنشاط الصناعي هو الرغبة في تحقيق إيراد مالي.

ج2 - طرق تحصيل الدومين (أمالك الدولة):

تحصل عائدات أملاك الدولة (الدومين) على مستوى مصلحتين هما:⁵

1 - جهاد سعيد خصاونة، مرجع أنف الذكر، ص: 79.

2 - سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات حلبي الحقوقية، الطبعة 2009، ص 93.

3-لعيسوف سمير، مرجع أنف الذكر، ص ص: 13-14.

4 - مجيدي فتحي، **الدليل لاحتياز مسابقة متصرف إداري**، سلسلة محاضرات ودروس الجلفة، 2010/2009، ص 128.

3 -أعمر يحياوي، **مساهمة دراسة المالية العامة -النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة-**، دار هومة للطباعة والنشر، 2005، ص ص: 117-119.

٢٠ مفتشية أملاك الدولة:

- مبدئياً لا يمكن تحصيل أي مبلغ دون سند صادر عن السلطة المؤهلة، يسمح بقبض المبلغ المطلوب الذي يحدد بناء على النصوص السارية المفعول، ويتخذ السند عدة أشكال منها:
- عقود بيع العقارات أو الحقوق العينية أو المحلات التجارية.
 - عقود إيجار العقارات أو المنقولات.
 - قرارات امتياز السكن، الشغل المؤقت للأملاك العامة، استخراج المواد.
 - محاضر المزادات أو البيع بالتراضي للأملاك المنقولة.
 - تعهدات تتضمن ديناً لصالح إدارة أملاك الدولة.
- لكن في أغلب الأحيان لا تحصل الإيرادات إلا بعد تصفيته وتسجيلها المسبقين، ولضمان تحصيل مستحقات أملاك الدولة زودّ المشرع الجزائري إدارة أملاك الدولة بالإضافة إلى مختلف الحجز الواردة في قانون الإجراءات المدنية بوسيلة تتميز بالسرعة والبساطة وهي الإشعار للغير الحائز المنصوص عليها في المادة 145 من قانون المالية لسنة 1992 م.

٢١ المحافظة العقارية:

- كل الأعمال التي تقوم بها المحافظة العقارية تؤدي إلى التحصيل التلقائي للحقوق المستحقة، إذ لا يمكن في الواقع تسجيل أي تأخر في الدفع وتحصل هذه المصلحة ما يأتي:
- رسم الشهر العقاري المطبق على مختلف العقود.
 - رسم تسليم نسخ من العقود والاستعلامات.
 - الغرامة المالية المقدرة بـ: 100 دج المفروضة على محرري العقود في حالة عدم مراعاة المواعيد المقررة لاستكمال إجراء الإشهار.

2- الإيرادات غير العادية:

- هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة في ظروف استثنائية دون أن يتوفر فيها طابع الدورية والانتظام كالقروض العامة وبيع بعض ممتلكات الدولة والسعر العام والإصدار النقدي.
- أ- القرض العام:

أ¹- تعريف القرض العام:

- إذا لم تكن المصادر الذاتية غير كافية فإن الدولة تلجأ إلى مصادر أخرى فهي وسيلة استثنائية للحصول على الأموال اللازمة لتكوين رأسمال، ويمكن حصر مجمل تعاريف القرض فيما يلي:
- القرض العام هو: "مورد مالي تحصل عليه الدولة من الجمهور أو البنوك أو غيرها من المؤسسات المالية تتعاهد برد المبلغ المقرض مع فوائد وفق الشروط المتفق عليها".¹

1 - خبابة عبد الله، مرجع أنف الذكر، ص 151.

- يعرف القرض العام على أنه: " مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من خلال اللجوء إلى الغير (الأفراد، المصارف، المؤسسات المالية) وتعهد برده مع الفوائد المترتبة عليه خلال مدته المحددة وفقاً لشروطه ".¹
- 2- أنواع القرض العام:

يمكن تقسيم القروض العامة حسب عدة معايير:

ü النطاق المكاني للإصدار:

- تقسم القروض العامة حسب هذا المعيار إلى قروض عامة داخلية (وطنية) وقروض خارجية (أجنبية):
- **القروض الداخلية:** يكون المقرض فيها أحد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين داخل إقليم الدولة بغض النظر عن جنسيته.
- **القروض الخارجية:** ويكون المقرض فيها أحد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من خارج الدولة، رعايا أجنبية أو منظمات وهيئات دولية مثل صندوق النقد الدولي.

ü حرية الاكتتاب في القرض:

- طبقاً لهذا المعيار تقسم القروض العامة إلى قروض اختيارية وأخرى إجبارية:²
- **القروض الاختيارية:** وهي القروض التي يكون فيها الأشخاص أحراراً في الاكتتاب فيها دون إكراه من السلطة العامة (الدولة) وهي حينئذ تقوم على أساس تعاقدية.
- **القروض الإجبارية:** وهي القروض التي يجبر فيها الأشخاص على الاكتتاب فيها.
- وتلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية في الحالات التالية:³
- حالات ضعف ثقة الأفراد في الدولة بحيث لو تركت القروض اختيارية لזف الأفراد عن الاشتراك بها.
- حالات التضخم حيث ترتفع مستوى الأسعار نتيجة تدهور قيمة النقود، ولذلك فإن الدولة لا تجد مفرًا من عقد القروض الإجبارية من أجل امتصاص أكبر قدر ممكن من النقود للحد من آثار التضخم الضار بالاقتصاد الوطني.

ü من حيث أجل القرض:

- تنقسم القروض من حيث هذا للمعيار إلى قروض محددة الأجل وهي القروض المؤقتة وأخرى غير محددة الأجل تدعى بالقروض المؤبدة.⁴
- **القروض المؤبدة:** يقصد بها تلك القروض التي لا تلتزم الدولة بالوفاء بها في أجل معين مع التزامها بدفع فوائدها حين الوفاء، وصفة التأبيد أو الدوام هنا مقررّة لصالح الدولة دون المقرضين.

1 - طاهر الجناحي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بدون سنة، ص 68.

2 - مجيد فتحي، مرجع آف الذكر، ص: 159.

3 - سوزي عدلي ناشد، مرجع آف الذكر، ص: 297-298.

4 - مجيد فتحي، المرجع السابق، ص: 159-160.

- **القروض المؤقتة:** هي القروض التي تلتزم الجهة الإدارية المقترضة بالوفاء بها في الآجال والأوضاع الواردة في قانون إصدارها، ويأخذ هذا النوع من القروض صورة قروض قصيرة أو متوسطة الأجل تبعا للمعطيات والظروف التي دفعت الدولة إلى الاقتراض.

أ3- إصدار القرض العام:

يقصد بإصدار القرض العام العملية التي بمقتضاها تحصل الدولة على المبالغ المكتتب بها عن طريق طرح سندات، ويثير موضوع إصدار القرض العام التطرق إلى المسائل الأساسية التالية:¹

١١ مبلغ القرض العام:

يصدر القرض العام محدد القيمة أو غير محدد القيمة.

- **القرض محدد القيمة:** وذلك في حالة ما إذا حددت الدولة مسبقا حدا أعلى للمبلغ الذي تريد أن تقتضيه ويتوقف الاكتتاب عند بلوغ هذا المبلغ.

- **القرض غير محدد القيمة:** وذلك في حالة ما إذا لم تحدد الدولة أو الجهة الإدارية المقترضة مبلغا لذلك، وفي هذه الحالة تقوم الدولة بتحديد تاريخ معين ينتهي الاكتتاب بنهايته وبذلك فإن مقدار القرض يتحدد بحلول هذا التاريخ.

١٢ سندات القرض:

يأخذ القرض لدى إصداره شكل سندات وتتمثل عادة في:

- **السندات الاسمية:** وهي تلك السندات التي يقيد اسم مالكيها في سجل خاص للدين يحفظ في إدارة القروض العامة بوزارة المالية وتسلم له شهادة باسمه تثبت حقه اتجاه الدولة ، وتعتبر تلك الشهادة نفسها هي السندات الاسمية ويتطلب نقل ملكيتها تعديل البيانات الواردة في السجل أو الشهادة وبغير ذلك لا يمكن نقل ملكيتها فهي تمثل حماية لمالكها ضد خطر السرقة أو الضياع.

- **السندات لحاملها:** وهي تلك التي لا يقيد اسم مالكيها في سجل خاص بل القاعدة أن حائز السند هو مالكيه، ولا يتطلب نقل ملكيته القيام بأي إجراء قانوني وعادة ما تلحق بهذه السندات قسائم قابلة للانفصال عن السند الأصلي يعبر كل منها عن الفائدة المستحقة في تاريخ معين، وتدفع الفوائد عن طريق تقديم القسيمة في التاريخ المحدد.

المطلب الثاني: مفهوم النفقات العامة وأهم التقسيمات

أولاً: مفهوم النفقات العامة

هناك عدة تعاريف للنفقات سنستعرضها فيما يلي:

- تعرف النفقة على أنها: " المبالغ النقدية التي تقوم بإنفاقها الجهات الحكومية بغرض تحقيق منفعة عامة".²

1 - عيسوف سمير، مرجع آف الذكر، ص: 32.

2 - محمد البنا، اقتصاديات المالية العامة مدخل حديث، الدار الجامعية، 2009، ص 267.

- كما تعرف النفقات العامة بأنها: " ما تنفقه الدولة أو أي شخص من الأشخاص العامة الأخرى أو المؤسسات التابعة لها، بخلاف النفقة الخاصة التي يضيف عليها الطابع الشخصي للمنفق "¹. ويمكن تقديم تعريف شامل للنفقات العامة: " النفقة العامة مبلغ نقدي يقوم بتنفيذه شخص عام بهدف تحقيق نفع عام (جماعي)، وبهذا المعنى تضم النفقة العامة ثلاث عناصر تمثل صفاتها المميزة لها عن غيرها:²

1- **النفقة العامة مبلغ من النقود:** إن العنصر الأساس للنفقة العامة هو استخدام مبلغ من النقود الذي يمثل الثمن لاحتياجات الدولة من سلع وخدمات أساسية لتأمين سير المرافق العامة، وثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التي هي بحاجة إليها لتنفيذ المشاريع الاستثمارية التي تتولى أمر تنفيذها، ومنح الإعانات على اختلاف أنواعها.

2- صدور النفقة العامة عن الدولة أو إحدى هيئاتها العامة:

تصدر النفقة العامة عن الدولة أو هيئة من هيئاتها بما في ذلك هيئات الاقتصاد العام ومؤسساته التي تتمتع بالشخصية المعنوية، والولايات في الدول الاتحادية، وقد تكون هذه الهيئة هي الشخص العام المحلي، مجلس المحافظات في المدن والقرى في الدول الموحدة.

3- هدف النفقة العامة تحقيق النفع العام:

من المعروف أن النفقات العامة تهدف أساسا إلى إشباع الحاجات العامة وتحقيق النفع العام، وبهذا المعنى لا تعد نفقات عامة تلك التي لا تشبع حاجة عامة، ولا تحقق نفعاً عاماً للأفراد، ويمكن تبرير ذلك في أنه لما كان الأفراد متساوون في تحمل الأعباء العامة (الضرائب) فإنهم يتساوون في الانتفاع بالنفقات العامة للدولة في جميع الوجوه، أي أن النفقة سداد حاجة عامة وليست لمصلحة خاصة.

ثانياً: تقسيمات النفقات العامة

تتكون من فرعين:

- تقسيمات نظرية.

- تقسيمات النفقات العامة في التشريع الجزائري.

1- تقسيمات نظرية:

ونجملها فيما يلي:

أ- النفقات العادية والنفقات غير العادية:

1- **النفقات العادية:** هي التي تمول من إيرادات الدولة العادية (الضرائب، مداخيل أملاك الدولة) وتكرر بانتظام في الميزانية مثل مرتبات الموظفين ونفقات الصيانة.

2- **النفقات غير العادية:** وتمول من إيرادات غير عادية (القروض) ولا تتكرر بانتظام في الميزانية مثل نفقات إنشاء الطرق ونفقات مواجهة آثار الكوارث الطبيعية.

1 -بن داوود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري، دار الكتاب الحديث، 2010، ص 26.

2 - طاهر الجنابي، مرجع آنف الذكر، ص ص: 17-19.

ب - النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية:

ب1- النفقات الحقيقية: وهي نفقات تؤثر بصفة مباشرة على الإنتاج القومي وتمكن الدولة من الحصول على سلع وخدمات، فهي إذن نفقات منتجة ويندرج في نطاقها أجور الموظفين، نفقات التعليم والصحة ونفقات الاستثمار... الخ.

ب2- النفقات التحويلية: لا تؤثر مباشرة في الإنتاج القومي وإنما تستهدف إعادة توزيع الدخل القومي، وهي على ثلاث ضروب:

ü نفقات تحويلية اجتماعية: وهي النفقات التي يراد منها نقل القدرة الشرائية من الأغنياء إلى الفقراء مثل: الإعانات الاجتماعية والتأمينات الاجتماعية.

ü نفقات تحويلية اقتصادية: إذا كانت النفقات الاجتماعية تهدف إلى تحقيق توازن اجتماعي فإن النفقات التحويلية الاقتصادية مؤداها تحقيق توازن اقتصادي، ومن أمثلتها إعانات الاستثمار والامتيازات الضريبية.

ü نفقات تحويلية مالية: وهي النفقات التي تمثل فوائد الدين العام واستهلاكه.

ج - النفقات الإدارية والنفقات الاستثمارية:

ج1- النفقات الإدارية: وهي النفقات الضرورية لقيام أجهزة الدولة بمهامها المختلفة دون أن تدر أية ثروة للاقتصاد القومي، مثل أجور الموظفين ونفقات الصيانة واقتناء لوازم الإدارة، ويطلق على هذه النفقات اسم النفقات الجارية.

ج2- النفقات الاستثمارية: أو الرأسمالية وهي التي تساهم في زيادة الإنتاج الوطني والتوسع الاقتصادي، ومن بين الأشكال التي تتخذها هذه النفقات يمكن أن نشير إلى:

- نفقات إنشاء المستشفيات والمدارس ودور الحضنة.
- نفقات تجهيز المؤسسات العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- نصيب الدولة من شركات الاقتصاد المخطط.
- مقابل حصص الدولة في المؤسسات العامة الاقتصادية.
- نفقات إنشاء السدود والجسور.
- نفقات الاستثمار مثل التكفل الكلي أو الجزئي بمصاريف إقامة المنشآت الأساسية الضرورية للاستثمار أو مصاريف إيصال المياه والكهرباء وإنشاء الطرق المؤدية إلى مناطق الاستثمار.¹

2- تقسيمات النفقات العامة في التشريع الجزائري:

استنادا إلى القانون 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 م الخاص بقوانين المالية المعدل والمتمم، يمكن تقسيم النفقات العامة إلى نوعين:

1 -أمر يحاوي، مرجع آف الذكر، ص: 49-52.

أ - نفقات التسيير (الإدارية):

وتنقسم هذه النفقات إلى أربعة أبواب تتكون من سبع فقرات، وكل فقرة يمكن أن تضم تسعة وتسعون فصلاً، وعدد المواد التي يشملها الفصل غير محددة، ويمكن أن ينقسم البند إلى فروع نفقات الباب الأول، والثاني الممثلة في ميزانية الأعباء المشتركة المسيرة من طرف وزارة المالية، والباب الثالث والرابع نجد هما تقريباً في كل الميزانيات في مختلف الوزارات.

الباب الأول: أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات.

الباب الثاني: تخصيصات السلطات العمومية.

الباب الثالث: النفقات الخاصة بوسائل المصالح.

الباب الرابع: التدخلات العمومية.

ب - نفقات التجهيز والاستثمار (الموضوعية):

إذا كانت نفقات التسيير توزع حسب الوزارات فإن نفقات التجهيز والاستثمار توزع حسب القطاعات وفروع النشاط الاقتصادي، مثل الزراعة، الصناعة، الهيدروكربون، الأشغال والبناء، النقل والسياحة... الخ. قائمة نفقات التجهيز والاستثمار تمثل الوثيقة الأساسية للميزانية لعمليات التجهيز والاستثمار، ولا يمكن لأية عملية أن تنجز إلا إذا كانت مسجلة، وتجدر الإشارة إلى أنه تختلف الإعتمادات المفتوحة لتغطية نفقات التسيير عن تلك التي تخصص لسد نفقات الاستثمار حيث تجمع الإعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى الميزانية العامة، ووفقاً للمخطط الإنمائي السنوي لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة في ثلاث أبواب وهي:¹

- الاستثمارات الواقعة والمنفذة من قبل الدولة.

- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة.

- النفقات الأخرى بالرأسمال.

المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

تتعدد الآثار الاقتصادية للنفقات العامة فقد تكون آثار اقتصادية مباشرة، وقد تكون آثار غير مباشرة. وعلى الرغم من أن لكل منها معايير مختلفة تؤثر فيها، إلا أنه في النهاية كل منهما يؤدي إلى نفس الغرض وهو تحقيق أهداف المجتمع.

فالآثار المباشرة تتحقق من خلال أثر الإنفاق على كل من الناتج القومي الإجمالي والدخل القومي، والاستهلاك القومي، أما الآثار غير المباشرة فتتضمن أثر الإنفاق على زيادة حجم الاستثمار (المضاعف) أو زيادة حجم الاستهلاك مما يؤدي إلى زيادة الاستثمار (المعجل).²

وعلى ذلك نتجه إلى شرح الآثار الاقتصادية للنفقات العامة من خلال النقاط التالية:

1 - علي زغود، مرجع أنف الذكر، ص ص: 32-34.

2 - أحمد عبد السميع علام، المالية العامة - المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيقات -، مكتبة الوفاء للنشر، الطبعة الأولى، 2012، ص: 73.

- الآثار الاقتصادية المباشرة.

- الآثار الاقتصادية غير المباشرة.

أولاً: الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة

1- أثر الإنفاق على الناتج القومي (الإنتاج الوطني):

تؤثر النفقات العامة على حجم الإنتاج والتشغيل من خلال تأثيرها على حجم الطلب الكلي الفعال، حيث تمثل النفقات العامة جزءاً هاماً من الطلب، وتزداد أهميته بازدياد إمكانيات تدخل الدولة في حياة الأفراد، والعلاقة بين النفقات العامة وحجم الطلب الكلي ويتوقف على حجم النفقة ونوعها.¹

وبصورة أدق فالنفقات الحقيقية تتعلق بالطلب على السلع والخدمات بينما تتعلق النفقات التحويلية بطريقة تصرف المستفيدين منها، ومن جهة أخرى يرتبط أثر النفقة العامة على الإنتاج بمدى تأثير الطلب الكلي الفعلي في حجم الإنتاج والتشغيل وهذا بدوره يتوقف على مدى مرونة الجهاز الإنتاجي أو مستوى التشغيل في الدول المتقدمة وعلى درجة النمو في البلاد النامية.

وفي الحقيقة إن النفقات العامة تؤثر على القدرة الإنتاجية للاقتصاد الوطني برفعها لهذه القدرة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة ومن ثم يرفع الناتج والدخل الوطنيين.

2- آثار الإنفاق على نمط توزيع الدخل القومي:

يقصد بنمط توزيع الدخل القومي الكيفية التي يوزع بها بين طبقات وفئات المجتمع، ونصيب كل طبقة أو فئة منه، وكقاعدة عامة يتحدد نمط توزيع الدخل القومي بطبيعة وطريقة الإنتاج.

فبالنسبة للمجتمع الرأسمالي يقوم الإنتاج على أساس الملكية الفردية لوسائل الإنتاج والعمل الأجير ومدى سيطرة الوحدة الإنتاجية على السوق، وبالتالي فإن هذه العوامل مجتمعة تؤثر على أسس توزيع الناتج الصافي بين الطبقات والفئات الاجتماعية المختلفة على النحو التالي:²

أ - العمل والإنتاجية:

حيث تتحدد الإنتاجية على أساس أن الهدف هو تدريب العمال وتحسين إمكانياتهم الإنتاجية، ويتم ذلك من خلال التعليم والتدريب الفني وتحسين ظروف معيشته، فكلما ارتفع مستوى العامل التعليمي والفني وتحسنت ظروف معيشته كلما زادت إنتاجيته.

ب - الملكية الفردية لوسائل الإنتاج:

وبذلك أصبح النظام الرأسمالي ذا قوة اقتصادية تجعله يختص بجزء من الناتج الإجمالي الصافي، وكلما زاد ما يمتلكه من وسائل الإنتاج كلما زادت قوته وسيطرته الاقتصادية. ومن ثم يحصل على جزء أكبر من الناتج الإجمالي الصافي بالمقارنة مع غيره الأقل قوة والعكس صحيح.

1 - محرز محمد عباس، مرجع أنف الذكر، ص: 100.

2 - سوزي علي ناشد، مرجع أنف الذكر، ص ص: 77-78.

ج- النفوذ الشخصي أو السياسي:

الذي يسمح لبعض الفئات بالحصول على دخل أكبر لا يتناسب مع عملهم أو مع ما تحت سيطرتهم من وسائل الإنتاج، وهذه العوامل مجتمعة من شأنها أن تؤدي إلى انعدام العدالة التوزيعية للدخل لصالح الرأسمالي الذي يمتلك وسائل إنتاج أكبر، أو يتمتع بنفوذ شخصي وسياسي أكبر على حساب الطبقة الكادحة.

3- آثار الإنفاق على الاستهلاك القومي:

إذا كان للنفقات العامة آثار مباشرة على الإنتاج القومي فإن لها آثار مباشرة على الإنتاج القومي أيضاً، من خلال الزيادة الأولية التي تحدثها في الطلب على أموال الاستهلاك من جراء الإنفاق العام، ويحدث ذلك من خلال نفقات الاستهلاك الحكومي وكذلك نفقات الأجور والمرتبات التي تدفعها الدولة لموظفيها.¹

أ- نفقات الاستهلاك الحكومي:

تتضح آثار هذه النفقات على زيادة الاستهلاك من خلال ما تقوم به الدولة، وهي بصدد إشباع الحاجات العامة من إنفاق قد يتخذ شكل سلع أو مهمات تتعلق بآداء الوظيفة العامة أو لأعمال المرافق والمشروعات العامة. وعلى الرغم من أن هذه النفقات تمثل نوعاً من تحويل الاستهلاك من الأفراد إلى الدولة، إلا أنها تؤثر على حجم الاستهلاك الكلي، ويبقى الفرق قائم بين تولي الدولة لعملية الاستهلاك دون أن تترك الأفراد يمارسونه في مدى الحرية في ممارسة اختيار السلع والخدمات بأنفسهم.

ب- نفقات الاستهلاك المتعلقة بالأجور والمرتبات:

تظهر آثار هذه النفقات عندما تخصص الدولة جزءاً من النفقات العامة للمرتبات والأجور بصورة معاشات لموظفيها وعمالها (لمن هم في الخدمة أو لمن تركها - المتقاعدون-) ويتجه الجزء الأكبر من هذه الدخول نحو إشباع الحاجات الاستهلاكية الخاصة من السلع والخدمات. وتمثل هذه النفقات مقابل مما يؤديه هؤلاء من أعمال أو خدمات للدولة. ولهذا تصنف ضمن النفقات العامة المنتجة، حيث تساهم في زيادة الإنتاج الكلي، وبالتالي فإنها تؤدي إلى زيادة الاستهلاك.

ثانياً: الآثار الاقتصادية غير المباشرة

ومن الآثار غير المباشرة للإنفاق القومي وهي تعني أنه عند زيادة الإنفاق القومي سوف يزداد الدخل القومي، تولد زيادات متتالية في الدخل القومي من خلال ما يسمى بمضاعف الاستثمار أو معجل الاستثمار، وهذا ما يقصد بالآثار غير المباشرة للإنفاق القومي.

1- اشتقاق مضاعف الاستثمار:²

المعادلة الأساسية في اشتقاق المضاعف هي أن التغير في الدخل = التغير في الاستثمار × المضاعف.

$$\Delta L = \Delta \text{ ث} \times \text{م.}$$

1 - طاهر الجناي، مرجع آف الذكر، ص: 50.

2 - شريف حجازي، المالية العامة، ص ص: 22-23.

$$م = \Delta ل / \Delta ث.$$

حيث:

م: مضاعف الاستثمار.

$\Delta ل$: التغير في الدخل القومي.

$\Delta ث$: التغير في الاستثمار.

وحيث أن:

التغير في الدخل = التغير في الاستثمار + التغير في الاستهلاك ($\Delta ك$).

$$\Delta ل = \Delta ث + \Delta ك.$$

$$\Delta ث = \Delta ل - \Delta ك.$$

وبالتعويض في معادلة المضاعف نجد:

$$م = \Delta ل / (\Delta ل - \Delta ث).$$

وبقسمة البسط والمقام على نفس القيمة وهي $\Delta ل$ نجد أن:

$$م = 1 / (1 - \Delta ك / \Delta ل).$$

حيث:

($\Delta ك / \Delta ل$) يعبر عن الميل الحدي للاستهلاك.

وبما أن الميل الحدي للاستهلاك + الميل الحدي للاادخار = 1

فإن: الميل الحد للاادخار = 1 - الميل الحدي للاستهلاك.

$$م = 1 / \text{الميل الحدي للاادخار}.$$

ومن التحليل السابق نجد أن أي زيادة في الاستثمار ناشئة عن الزيادة الإنفاق العام تولد زيادة في الدخل القومي بقيمة المضاعف، يتوقف المضاعف على الميل الحدي للاستهلاك، فكلما زاد الميل الحدي للاستهلاك زادت قيمة المضاعف.

- معنى التحليل السابق أن أثر النفقات العامة غير المباشر يختلف حسب اختلاف النفقات العامة كما نرى:
- الأجور والمرتبات والإعانات توجه إلى ذوي الدخل المنخفضة صاحبة الميل الحدي للاستهلاك المرتفع لذلك يكون تأثيرها غير المباشر كبير.
 - نفقات شراء المواد الأولية والمعدات والتي توجه إلى ذوي الدخل المرتفعة صاحبة الميل الحدي للاستهلاك المنخفض لذلك يكون تأثيرها غير المباشر ضعيف.
- 2- الأثر المعجل:

ينصرف اصطلاح المعجل في التحليل الاقتصادي إلى أثر زيادة الإنفاق أو نقصه على حجم الاستثمار، حيث أن الزيادات المتتالية في الطلب على السلع الاستهلاكية يتبعها على نحو حتمي زيادات في الاستثمار، والعلاقة بين هاتين الزيادتين يعبر عنها بمبدأ المعجل، وحقيقة الأمر أن زيادة الدخل كما رأينا يترتب عليها زيادة في الطلب على السلع الاستهلاكية (أثر المضاعف) ومع مرور الوقت فإن منتجي هذه السلع وبعد نفاذ المخزون يجدون أنفسهم مدفوعين إلى زيادة إنتاج تلك السلع التي زاد الطلب عليها، ومع زيادة الاستثمار يزداد الدخل القومي، فزيادة الإنفاق العام بما تحدثه زيادة في الاستثمار بمرور الوقت بنسبة أكثر.

ومما هو جدير بالذكر أن هناك تفاعلا متبادلا بين مبدئي المضاعف والمعجل، كما أن اثر المعجل شأنه في ذلك شأن أثر المضاعف يختلف من قطاع صناعي إلى آخر.¹

1 -سوزي عدلي ناشد، مرجع آنف الذكر، ص: 83.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن الميزانية العامة عبارة عن تقدير للإيرادات والنفقات العامة للدولة وتخضع لقواعد أساسية ولكل قاعدة من قواعد الميزانية لها أهميتها في علم المالية. وتعد الضرائب بنوعيتها المباشرة وغير المباشرة من الموارد المالية الهامة للخزينة العمومية، والتي تسمح بتغطية نفقات الميزانية العامة باعتبارها تتمتع بعدد من المميزات حيث تعتبر الخزينة صراف وممول للدولة، أداة لتطبيق الميزانية. ومن بين موارد الخزينة العمومية الرسم على القيمة المضافة الذي يعتبر من أهم الموارد الجبائية، فهو وسيلة لتوجيه النشاط الاقتصادي. سنتطرق في الفصل الثاني إلى هذا النوع من الرسوم بالتفصيل.

الفصل الثاني

الرسم على القيمة المضافة في الجزائر.

الفصل الثاني: الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

تمهيد:

إن الرسم على القيمة المضافة هو عبارة عن ضريبة موحدة ومجزئة الدفع، يقع مبلغها على القيمة المضافة للسلع والخدمات أثناء إنتاجها أو تداولها بطريقة تضمن المساواة لحصيلتها، وتجري على الإنتاج في جميع المراحل أو بعبارة أخرى زيادة قيمة الإنتاج المباع في نهاية كل مرحلة من قيمة الإنتاج المشتري في بدايتها بحيث لا ندع مجالا لظاهرة التراكم الذي تتطوي على سريان الضريبة على نفس العنصر ، وقد تعويض نظام الرسم على رقم الأعمال TUGP و TUGPS بنظام الرسم على القيمة المضافة الذي يتميز بالبساطة والسهولة ومجال تطبيقه الواسع، حيث يطبق على عدد كبير من العمليات، منها التي تخضع إجبارا ومنها التي تخضع اختياريا.

ونظرا 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: مبادئ حول الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثالث: مساهمة الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الأول: مبادئ حول الرسم على القيمة المضافة.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي أو الحر ويقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة، فهي تلعب دور الوسيط في تحصيل تسديد الرسم إلى إدارة الضرائب، وقد تم تعويض نظام الرسم على رقم الأعمال بنظام الرسم على القيمة المضافة الذي يتميز بالبساطة والسهولة ومجال التطبيق الواسع، حيث يطبق في عدد كبير من العمليات التي تخضع إجباريا أو اختياريا.

في هذا المبحث سنقوم بدراسة مبادئ للسير العام للرسم على القيمة المضافة، تتضمن ماهية الرسم على القيمة المضافة من لمحة تاريخية، تعريف وخصائص وهذا في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فيتضمن مجال تطبيق هذا الرسم من العمليات والأشخاص الخاضعين والتزامات المدينين بالرسم على القيمة المضافة، كما نتطرق إلى السير العام للرسم على القيمة المضافة في المطلب الثالث و الأخير.

المطلب الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة.

أولا: لمحة تاريخية عن الرسم على القيمة المضافة.

تعود فكرة الرسم على القيمة المضافة على الأقل إلى سنة 1918 م حيث تم اختراع هذا الرسم من طرف الحكومة الألمانية بهدف تعويض الرسم على رقم الأعمال المطبق في تلك الفترة، وذلك على يد "فون سيمانس" حيث ظهر عنه كتاب اقتصاديين في كل من فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية الذين اقترحوا فكرة الرسم على القيمة المضافة، وتم وضع قواعدها الرئيسية في كتابه "الرسم على القيمة المضافة" المنشور سنة 1952 م بباريس.

وأسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991 م، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني آنذاك، ومن أهم أسباب الاستغناء عن هذا النظام نذكر ما يلي:

- صعوبة تطبيق النظام السابق وهذا ما أثر سلبا على الحصيلة الجبائية.

- كثرة التغيرات في النظام السابق أدى إلى الإضرار بالقطاعات الاقتصادية وعرقلة التنمية الاقتصادية.

- التحولات التي عرفتتها الساحة الدولية والوطنية في إطار العولمة الاقتصادية والمالية وحتى الجبائية أدى إلى إدراج الرسم على القيمة المضافة عوضا عن الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات والرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج قصد تبسيط الضرائب غير المباشرة وزيادة فعالية النظام الضريبي.

إن قانون المالية لسنة 1992 م نص على إحداث الرسم على القيمة المضافة باعتبارها أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني و التي تقوم على ثلاث عناصر أساسية هي:¹

1- توسيع مجال التطبيق:

يعتبر مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة جد واسع بحيث أنه يتضمن العمليات الخاضعة للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمساحات الكبرى والمهن الحرة حتى تتمكن الدولة من التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي.

2- توسيع مجال الخصم:

يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاصين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم ويسمح أسلوب الخصم الجديد من جهة حيادية الضريبة، ومن جهة ثانية يعمل على ضبط المعاملات التجارية.

3- تقليص المعدلات:

حسب قانون المالية لسنة 2001 م يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدل كما كان سائدا في النظام السابق ويطبق المعدلين على أساس رقم الأعمال غير متضمن الرسم.

ثانيا: مفهوم الرسم على القيمة المضافة.

نرى قبل التطرق بالدراسة إلى نظام الرسم على القيمة المضافة، أنه يجدر بنا أولا التعريف بالقيمة المضافة، ثم بمفهوم الرسم على القيمة المضافة.

1 ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة تهتم المجلة بنشر الأبحاث المتعلقة بالعلوم الاقتصادية والقانونية والسياسية، العدد 02، 2003، ص ص 27-28

1- القيمة المضافة:

تمثل القيمة المضافة الفرق بين الإنتاج الإجمالي (الإيراد) والإستهلاكات الوسيطة من مواد ولوازم ، أي هي الفرق بين مختلف المكونات التي يتרכب منها المنتج والتي تمثل في مجملها تكلفة المنتج أو قيمة المنتجات، سواء المباعة أو المخزنة أو المحولة لأقسام أخرى بالمؤسسة أو المستخدمة ذاتيا.¹

2- مفهوم الرسم على القيمة المضافة:

هناك تعاريف متعددة للرسم على القيمة المضافة نذكر منها:

* يعرف الرسم على القيمة المضافة بأنه ضريبة غير مباشرة تفرض بنسب متفاوتة ومختلفة على إنتاج السلع والمواد وتقديم خدمات منبثقة عن نشاط صناعي أو تجاري، وتقع هذه الضريبة على القيمة النقدية التي يضيفها تدخل المكلف بها إلى الإنتاج.²

* الرسم على القيمة المضافة ضريبة تظهر في شكل مبلغ نقدي محدد على أساس حجم القيمة المضافة، يفرض على سبيل الإلزام على المنتجين والمقاولين والتجار وغيرهم كالوسطاء لأن عبؤه يتحمله المستهلك النهائي.³

* يعرف الرسم على القيم المضافة بأنه عبارة عن ضريبة تفرض على الإنتاج في كافة مراحله، وتتمثل الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وهي ضريبة تفرض على قيمة مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية.⁴

ثالثا: خصائص الرسم على القيمة المضافة.

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة على المبيعات في كافة مراحل الإنتاج والتوزيع، تفرض على كافة السلع والخدمات (عدى ما يستثنى بنص قانوني) ، مع إعمال مبدأ الخصم لكل التكاليف المباشرة وغير المباشرة وفي صورتها النهائية الكاملة تصل إلى مرحلة تجارة التجزئة، ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة تتميز بعدة خصائص منها:

¹ ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، الجزائر، 2006، ص 9.

² <http://www.ONEFD.edu.dz;le> 28/01/2014 a 10 :00h.

³ ميلود تومي، مرجع سابق، ص 10.

⁴ خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة-دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، أتراك للنشر ، ط 01، 2007، ص 11.

1 - ضريبة عامة:

بمعنى أن الأصل في الضريبة على القيمة المضافة هو الخضوع وأن الاستثناء هو الإعفاء، فهي عامة يخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة، وهذه الخاصية تؤدي إلى تلافي المشكلات التي تنتج عن عدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة بالإضافة إلى خضوع بعضها دون البعض الآخر.¹

- ضريبة غير مباشرة:

بحيث يخضع لها مكلفين، المكلف القانوني أو الشرعي والمتمثل في المدين الشرعي للخرينة العمومية يقوم على مدار الدورة الاقتصادية للمنتوج (استيراد، إنتاج، توزيع، بيع، استهلاك)، فالمكلف القانوني TVA بدفع وفق هذا المبدأ (المستورد، المنتج، الموزع، تاجر الجملة، تاجر التجزئة،... الخ)، أما المكلف الحقيقي فهو المدين الحقيقي للخرينة العمومية بحيث يقوم بدفع الرسم على القيمة المضافة بطريقة غير مباشرة لأن قيمة الرسم محملة في سعر السلعة التي يقتنيها المستهلك النهائي.

3 - ضريبة نسبية ثابتة:

يفرض الرسم على القيمة المضافة بنسب أو معدلات ثابتة لا تزيد ولا تنقص بتغير رقم الأعمال (المبيعات)، و المستقر حاليا في معدلين المعدل المنخفض 7٪ والمعدل المرتفع 17٪.

4 - ضريبة تعتمد على آلية الخصم (الحسم):

على مستوى مساحات الدورة الاقتصادية (الإنتاج، الإستيراد، التوزيع،... الخ) فإن حساب الرسم على القيمة المضافة يكون وفق النمط التالي:

- حساب الرسم المستحق على المبيعات (الخدمات).
- حساب الرسم المنتقل للتكاليف (المشتريات، الخدمات).
- حساب الفارق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم المنتقل للتكاليف المستحق على المشتريات المدفوعة للخرينة.²

¹ خالد عبد العليم السيد عوض، مرجع آنف الذكر، ص 16.

² حراق مصباح، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، المركز الجامعي ميلة، ص 40-41.

5- اتساع مجال التطبيق:

فهي تشمل العمليات ذات الصبغة الصناعية، التجارية، الحرفية والمهنية، وهو ما ينتج عنه بصفة تلقائية تعدد المكلفين بالرسم على القيمة المضافة (يكون وفق المنتج-المستورد-تاجر الجملة- تاجر التجزئة- الموزع- أصحاب المهن الحرة...الخ).

6- ضريبة محايدة وشفافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة محايدة بالنسبة للمكلف الشرعي، لأن الرسم على القيمة المضافة لا تؤثر كثيرا على خزينة المؤسسة ما دام أنها تتميز بآلية الخصم في الشروط المتوفرة قانونيا، وبقابلية الاسترجاع في الحدود اللازمة لذلك، وعبأها محتمل بصفة مطلقة من طرف المستهلك النهائي، زيادة على امتياز نظام الشراء بالإعفاء الهادف إلى تخفيف الضغوط المالية التي تثقل كاهل خزينة المستثمرين عن طريق السماح لهم بشراء تجهيزات دون الرسوم.

7- وفرة حصيلة الرسم على القيمة المضافة:

يتميز الرسم على القيمة المضافة بوفرة الحصيلة وسرعة التحصيل لأمن مجال تطبيقها جد واسع، من جهة ثانية يمس الرسم على القيمة المضافة كل حلقات الدورة الاقتصادية للمنتوج في مساحته المختلفة والمتعددة إلى غاية وصوله إلى الحلقة الأخيرة المتمثلة في الاستهلاك.

8- ضريبة جمركية وضريبة داخلية:

إضافة على أن الرسم على القيمة المضافة يفرض على عمليات الداخل (التجارة الداخلية)، فهو كذلك يفرض على عمليات التجارة الخارجية لاسيما الاستيراد، وبناء عليه نقول أن الرسم على القيمة المضافة ضريبة داخلية وضريبة جمركية.

9- ضريبة تحصل مباشرة لفائدة الدولة:

تحصل إيراداتها لصالح خزينة الدولة مباشرة، فإنها تحصل جزئيا في حدود نسب TVA إضافة إلى كون معينة لصالح الجماعات المحلية.

10- ضريبة تعمل على ضبط المعاملات التجارية:

من منطلق أنها تلزم الخاضعين لها على التعامل بالفواتير يتجلى ذلك على وجه الخصوص في الالتزامات المرتبطة بالحق في الحسم، بحيث يجب أن توضح كل تفاصيل العمليات الخاضعة لضريبة مدعمة بوثائق

تتضمن خاصة (لقب واسم وعنوان الشركة، رقم القيد في السجل التجاري، تاريخ وبيان الفاتورة، مبلغ المشتريات المدفوعة متضمنة الرسم على القيمة المضافة).¹

المطلب الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

أولاً: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية:²

1- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة:

والتي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

ويطبق هذا الرسم، أيا كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

2- عمليات الاستيراد:

أ- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.

- العمليات المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

- أنشطة تجار التجزئة.

- المتاجرة في الأشياء المستعملة غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة.

- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى.

- عمليات البيع المتعلقة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة الخاضعة لرسم التداول.

¹ حراق مصباح، مرجع آف الذكر، ص ص 42-43.

² المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2014، ص 390.

- نشاطات التجارة المتعددة : يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط الآتية:

* يجب أن تتعلق المواد المعروفة بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة و هذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.

* يجب أن يكون المحل مهيباً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

* العمليات المتعلقة بالأموال العقارية.

* الأشكال العقارية.

* عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.

* بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.

* العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك العقارية أو المحلات التجارية.

* عمليات بناء أو تهيئة العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات تهيئة وبناء السكنات الاجتماعية.

* العمليات المتعلقة بالأموال العقارية والمنجزة بين وحدات أو محلات تابعة لنفس المؤسسة.

* التسليمات لأنفسهم والمتعلقة بـ:

ü الأملاك غير تلك المثبتة على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

ü تأدية الخدمات : تشمل العمليات الأخرى غير تلك المتعلقة بتسليم الأملاك المنقولة الجسدية لاسيما:

- عمليات كراء الأملاك المنقولة و العقارات، أداء الخدمات، أعمال الدراسات والبحث وكذلك كل العمليات غير عمليات البيع وأعمال العقارات.
- عمليات نقل الأشخاص أو البضائع.
- عمليات الاستهلاك في عين المكان للمواد الغذائية أو المشروبات(المطاعم، محلات بيع الحلويات، قاعات الشاي ومحلات بيع المشروبات).
- الأشغال التصنيعية.

- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة المنجزة من طرف الأشخاص الطبيعيين و الشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي ة الشبه الطبي ة البيطري.
- الحفلات الفنية والألعاب و التسلّيات بمختلف أنواعها.
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

ب - العمليات الخاضعة للضريبة اختياريًا:

إن العمليات الخاضعة اختياريًا للرسم على القيمة المضافة موضحة في المادة 3 من قانون الرسم على القيمة المضافة (قانون الرسم على رقم الأعمال) ويصح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج محال تطبيق الرسم على القمة المضافة بناءً على طلب منهم على أن يتعلق نشاطهم بـ:¹

- التصدير .
- الشركات البترولية.
- المكلفون بالرسوم الأخرى.
- المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.
- * **طلب الاختيار:** يمكن تقديم طلب الاختيار في كل فترات السنة والذي يتم من خلال تصريح مبسط من الشخص المعني إذ يقوم بإرساله إلى المفتشية الخاصة إقليمياً.
- وينفذ هذا الاختيار في اليوم الأول من الشهر الموالي للشهر الذي قدم فيه الاختيار كما يمارس في كل فترات السنة وينقضي بصفة إجبارية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار، ويمكن تجديد هذا الأخير عن طريق رسالة مسجلة مع إشعار بالاستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

* **نتائج الاختيار:** إن الشخص الذي اختار الخضوع للرسم على القيمة المضافة مجبر على إتباع النظام الحقيق وملزم بـ:

- ü التصريح بالوجود.
- ü تقديم وثائق توضح رقم الأعمال.
- ü مسك محاسبة صحيحة وسليمة.

* **الفائدة من الاختيار:** يمكن تمييزها من ناحيتين:

¹ محمود جمام، محاضرات في مقياس الجباية، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة منتوري قسنطينة، 2002-2003، ص ص 102-103.

أ من الناحية الأولى: إن الشخص الذي يختار الخضوع للرسم على القيمة المضافة يسمح له بممارسة حق الخصم في الرسم الذي يمس المشتريات والمصاريف العامة للاستثمارات المحددة في الشروط القانونية.

ب من الناحية الثانية: إن الزبون الذي من مصلحته ألا يتدخل المورد في سلسلة الخصومات كما هو الحال عندما يكون المورد خارجا عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة أو مستفيدا من نظام الإعفاء، أي يمكن للزبون أن يستفيد من الاختيار لأسباب شخصية.¹

ثانيا: الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

يخضع للرسم على القيمة المضافة:

أ - المنتجون:

ويقصد بلفظ المنتج الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتجات ويتعهدونها بالتصنيع أو التحويل، بصفتهن صناعات أو مقاولين في التصنيع قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أم لا.

الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا محل الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توضيبيها التجاري النهائي، مثل التزيم أو التعليب وإرسال أو إيداع هذه المنتجات، و ذلك سواء أبيع تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أم لا.

الأشخاص أو الشركات الذين يسندون بالغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين 01 و 02 أعلاه.²

ب - تجار الجملة: يعتبر بيعا بالجملة:

- عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها.
- عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
- عمليات تسليم منتجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلم.

ج - الشركات الفرعية:

تعد شركة فرعية، كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.³

¹بوخاتم محمد، الدور التمويلي والتوجيهي للرسم على القيمة المضافة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية والمالية،

المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، دفعة جوان، 2005، ص ص 28-29.

²المادة 04، قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2014، ص 392.

³محمود جمام، مرجع آنف الذكر، ص 105.

د - بالنسبة لعمليات التسليم للذات:

تتكون الواقعة المنشأة للضريبة بمجرد التسليم لأنه مؤشر على بداية الاستخدام.

هـ - بالنسبة لمختلف الخدمات:

تتكون الواقعة المنشأة للضريبة بالقبض الكلي أو الجزئي للسعر.¹

أما في حالة التجارة مع الخارج فيكون:

1- عند الاستيراد:

يتكون الحدث المنشأ للرسم بجمركة البضائع، والمدين بالرسم على القيمة المضافة عندئذ هو المصروح لدى الجمارك.

2- عند التصدير:

يتكون الحدث المنشأ للرسم بالنسبة للعمليات الخاضعة الموجهة للتصدير بمجرد تقديمها للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصروح لدى الجمارك.²

ثالثا: التزامات المدينين بالرسم على القيمة المضافة:

أقر قانون الرسم على القيمة المضافة في مواده من 51 إلى 75 مجموعة من الالتزامات التي تقع على كاهل الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المكلفين (المدينين) بهذا الرسم وهي:

1 - التصريح بالوجود:

لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال خلال الثلاثين يوما الأولى من بدأ النشاط، على أن يتضمن هذا التصريح:³

- الاسم و اللقب والعنوان التجاري و طبيعة العمليات التي تجله خاضعا للرسم على القيمة المضافة.

- موقع محلات البيع التي يملكها أو المؤسسة التي يستغلها أو التابعة.

- طبيعة السلع أو المواد التي ينتجها أو يتاجر بها.

- اسم و عنوان مقر الشركة أو الشركات الفرعية، وكذا اسم و عنوان المسيرين بصفتهم وسطاء، أو مسيروا الشركة المديرة أو أعضاء مجلس إدارتها، أو مدراؤها، أو موظفوها الأجراء، أو آباء، أو أمهات، أو أزواج، أو أبناء.

¹ عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية بن عكنون 1، الجزائر، 2003، ص 137.

² حميد بوزيدة، حيابة المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة لضريبة الرسم على القيمة المضافة)، دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، ط 02، ص 106

³ ميلود تومي، مرجع أنف الذكر، ص 31 - 32.

- أ- بالنسبة للشركات يجب أن يرافق التصريح بالوجود نسخة من قانونها الأساسي مع الإمضاء المصادق عليه من قبل المسير أو المدير.
- ب- إذا كان المكلف يملك إلى جانب مؤسسته فرعا أو عدة فروع أخرى عليه أن يقدم تصريحاً لكل فرع لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً.
- ج- بالنسبة لوسطاء العبور أو وكلاء الجمارك المكلفين بالضريبة الذين يقومون بأعمال الرصيف و الملاحه، فهم ملزمون بالتصريح لدى مكتب قابض الرسوم الجمركية.
- د- بالنسبة لمنظمي الحفلات الفنية و ألعاب التسلية والترفيه، هم ملزمون بالتصريح قبل العرض الأول.
- هـ- بالنسبة للأشخاص أو الشركات الذين لا يتوفرون على مؤسسة مستقرة في الجزائر ويقومون 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- التصريح بوقف النشاط:

يكتتب التصريح بوقف النشاط في الحالات التالية:

- توقيف المؤسسة عن ممارسة مهنتها ونشاطها.
 - تنازل المؤسسة عن صناعتها أو تجارتها.
 - ضياع صفة المكلف عن المؤسسة.
- ويجب تقدير التصريح بوقف النشاط فوراً لدى مكتب المفتشية التي استلمت التصريح بالوجود، وفيما يخص وسطاء العبور يكتتب التصريح بوقف ممارسة النشاط لدى رئيس مصلحة الجمارك للولاية، ذلك بناء على محضر يحرره أعوان هذه الإدارة.

3- التزامات خاصة بالفوترة:

يجب على كل مدين بالرسم على القيمة المضافة سيلم أموالاً أو يقدم خدمات إلى مدين آخر أن يسلم له فاتورة أو وثيقة تحل محلها.

هذه الفاتورة أو الوثيقة يجب أن يذكر فيها مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدرج في السعر، ولا يجوز للمدين بالرسم التابعين للنظام الجزافي المنصوص عليه في المادة 89 من قانون الرسم على رقم الأعمال أن يذكر في فواتيرهم الرسم على القمة المضافة، وإلا طبقت عليهم العقوبات المنصوص عليها في المادة 114 من نفس القانون.¹

4- التزامات خاصة بالمؤسسات الأجنبية:

باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 89 من قانون الرسم على رقم الأعمال، يجب على كل شخص ليس له إقامة بالجزائر ويقوم بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يقوم باعتماد ممثل مقيم بالجزائر

¹ حميد بوزيدة، مرجع آف الذكر، ص ص: 138-139.

لدى الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم، ويتعهد هذا الممثل بتطبيق الإجراءات التي يخضع لها المدينون بالضريبة ودفع هذا الرسم في مكان الشخص المذكور.

وإن تعذر ذلك يدفع الرسم وعند انقضاء العقوبات المتعلقة به من قبل الشخص الزبون لحساب الشخص الذي ليس له مؤسسة في الجزائر.

5- التزامات خاصة:

على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذين يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا لوحة تحمل اسمهم ولقبهم أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات .

يجب على الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغال عقارية:

أ- أن يضعوا بطريقة جلية أمام كل ورشة بناء يمارسون فيها نشاطهم، وطوال مدة هذا النشاط معلقة وتحمل المعلومات التالية:

- اسمهم ولقبهم، وعنوان شركتهم أو عنوان المقاول العام.

- طبيعة الأشغال.

- اسم صاحب المشروع.

ب- عندما يلجئون إلى ممارسة نشاطهم إلى مقاولين من الباطن، أن يودعوا قبل نهاية الشهر الذي يلي بداية أعمال المقولة من الباطن لدى مفتشيات الرسوم على رقم الأعمال والضرائب المباشرة للدائرة التي يتبعونها تصريحاً يحتوي على المعلومات التالية:

- اسمهم ولقبهم أو عنوان الشركة وعنوان المقاولين من الباطن؛

- طبيعة أشغال المقاولين من الباطن؛

- عنوان ورشة البناء التي يعمل فيها المقاولون من الباطن؛¹

6- الالتزامات الحسابية:

يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يمسك محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول به، كما يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا يمسك محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله كما هو محدد في هذا القانون أن يمسك سجلات ذي صفحات مرقمة وموقع عليها من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيد فيه يوماً بيوم دون بياض أو شطب مبلغ كل عملياته مع التمييز عند الاقتضاء، بين العمليات الخاضعة للضريبة وغيرها.

¹المادة 60- 61 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2014، ص 423.

ويجب أن يشير كل تقييد إلى التاريخ، والتسمية الموجزة للأشياء المباعة أو إلى العملية الخاضعة للضريبة وكذا سعر البيع أو الشراء، وعلى العموم كل ثمن أو مكافئات تم قبضها يقلل مبلغ العمليات المقدمة في السجل عند نهاية كل شهر.

يتعين على الأشخاص أو الشركات المنصوص عليها في المادة 72 سابقا، أن يقوموا بغض النظر عن الأحكام ذات الطابع العام، بما يلي:

أ - تقديم تصريح:

ضمن أجل قدره شهر واحد اعتبارا من تاريخ مباشرتهم العمليات المشار إليها أعلاه، لدى مكتب التسجيل الذي يتبع له مكان إقامتهم، وعند الاقتضاء لدى مكتب تسجيل كل فرع من فروع أو وكالة من وكالتهم.

ب - مسك دفترين ذي أعمدة:

غير خاضعين للطابع، يحدد شكلها عن طريق التشريع المعمول به، ويقيد فيهما يوما بيوم دون بياض أو تشطيب ولا قفز بين سطرين وحسب ترتيب الأرقام كل الحوالات والعود بالشراء والعقود الناقلة للملكية، وبصفة عامة كل العقود المرتبطة بمهنتهم كوسيط أو بصفتهم عملاء، ويخصص أحد الدفترين لعمليات الوساطة والثاني للعمليات المحققة بصفة مالك.

على الأشخاص المشار إليهم أعلاه الذين قدموا التصريح المنصوص عليه في القانون الرسم، من أجل الاستفادة من النظام الجبائي المنصوص عليه في هذا القانون بخصوص حقوق الطابع، أن يدفعوا عندما يقوموا بشراء قصد إعادة البيع مبلغا مطابقا لحاصل هذا الرسم المصفى مؤقتا حسب سعر البيع كتسيقة على مبلغ هذا الرسم على القيمة المضافة حين تسجيل عقد البيع.

وإذا تعذرت عملية البيع في أجل مدته سنتين يلزم الشاري في غضون شهر من انقضاء هذا الأجل بالوفاء بحقوق التحويل غير المحصلة أثناء عملية الشراء بعد طرح التسيقة المدفوعة طبقا للفترة السابقة.

ويمدد الأجل من سنتين إلى خمس سنوات عندما يتعلق الأمر بأراضي يعاد بيعها بعد فرزها، وعندما يباع بالتجزئة أو التقييم مبنى كان محل وعد بالبيع من جانب واحد، وذلك بمسعى من المستفيد من الوعد، يلزم هذا الأخير بالوفاء بالرسم على القيمة المضافة على مبلغ المبيعات وعلى سعر التنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع، الذي دفعه مشتري كل قسم أو جزء، وبالمقابل لا يترتب عن هذه التنازلات الأخيرة أي تحصيل لحق حقوق التسجيل.¹

¹ المادة 65-66-67-69-71-72-73 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ص ص: 424-425.

المطلب الثالث: السير العام للرسم على القيمة المضافة.

أولاً: الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة.

الحدث المنشأ للضريبة هو الواقعة التي يتولد عنها الدين على المكلف اتجاه الخزينة العمومية، ويختلف حسب طبيعة العملية.¹

وينشأ الدين بالضريبة (الرسم) على القيمة المضافة بمجرد التسليم القانوني أو المادي للسلعة أو بقبض الثمن بالنسبة للخدمات، ويتم تفصيل ذلك في الجزائر على النحو التالي:

1 - في الداخل:

يتكون الحدث المنشأ للرسم من:²

أ- بالنسبة للمبيعات من السلع والعمليات المماثلة: تتكون الواقعة المنشئة للرسم للضريبة بالتسليم القانوني أو المادي للسلعة.

ب- بالنسبة لعمليات بيع المياه الصالحة للشرب: تتكون الواقعة المنشئة للضريبة بالقبض الكلي أو الجزئي للسعر.

ج- بالنسبة لعمليات انجاز الأشغال العقارية: تتكون الواقعة المنشئة للرسم بالقبض الكلي أو الجزئي للسعر.

وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطاتها بالجزائر وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند انتهاء الأشغال يعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، ويتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.³

ثانياً: معدلات الرسم على القيمة المضافة:

جدول المعدلات السابق في النظام الضريبي قبل الإصلاحات كان يتكون من ثمانية معدلات، لكن بعد الإصلاح تقلصت لتصبح ثلاثة ثم إلى معدلين فقط.

*** المعدل العادي 17%:**

ويخص كل الأنشطة والأعمال التالية:

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

¹الديوان الوطني للتعليم والتكوين عن بعد، مرجع آنف الذكر.

²عبد المجيد قدي، مرجع آنف الذكر، ص 137.

³حميد بوزيدة، مرجع آنف الذكر، ص 105.

- أنشطة المبيعات، الاستهلاك في عين المكان والإيجارات المفروشة وتأدية الخدمات الملحقة بهذين النوعين من النشاط.
 - السيارات البرية، الأخرى وأجزاؤها ولواحقها الواردة ضمن فئات التعريفات الجمركية الخاصة بذلك.
 - تخضع للمعدل العادي بدون الحصول على حق الخصم:
 - العمليات التي تنجزها النوادي وقاعات الموسيقى والمراقص وكل المؤسسات التي يرقص فيها وتقدم فيها المشروبات بأسعار مرتفعة.
 - العمليات التي تنجزها مؤسسات التجميل أو تزيين الجسم أو الوجه.¹
- *المعدل المنخفض 7٪:**

1- السلع والخدمات الخاضعة للمعدل المنخفض مع الحق في الخصم:

- ومن بين المنتجات والمواد والعمليات التي تخضع إلى المعدل المنخفض 7٪ نذكر:
- العمليات التي تقدمها المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري سونلغاز الخاصة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية.
 - أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية، والتي تنجز لصالحها وكذلك عمليات البيع المتعلقة بالجرائد والنشريات والدوريات ونفايات الطباعة.
 - إيجار المساكن الاجتماعية المقبوض من طرف الهيئات المكلفة بتسييرها.
 - عمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالتراث الثقافي.
 - مصنوعات الفضة.
 - المهن الطبية.
 - الوكلاء بالعمولة والسماسة.
 - خدمة الإقبال على الهاتف.

2- السلع والخدمات الخاضعة للمعدل المنخفض بدون الحق في الخصم:

- بائعوا الأملاك وما شابهها.
- المستفيدون من الصفقات.
- الوكلاء بالعمولة والسماسة.
- مستغلوا سيارات الأجرة.
- العروض المسرحية والبالى والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب بكل أنواعها.²

¹ داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة تلمسان، 2006/2005، ص 60.

² حميد بوزيدة، مرجع آف الذكر، ص 113.

المبحث الثاني: حق الخصم ونظام الشراء بالإعفاءات والإسترجاعات.

يتوقف الرسم على القيمة المضافة على المبدأ الذي ينص على أنه يخصم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة للرسم من الرسم على القيمة المضافة المحصل عليه من العملية المنجزة غير أنه في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء لا يمكن للخاضع للرسم في إدراج هذا الرسم، ولهذا الغرض أدرجت المادة 42 من قانون الرسم على رقم الأعمال نظام الشراء بالإعفاء، في هذا المبحث سنتطرق على ثلاث مطالب، الأول عمليات الحسم والاسترجاع للرسم على القيمة المضافة، أما في المطلب الثاني نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، أما المطلب الثالث والأخير سنتطرق إلى كفاءات التصريح والدفع للرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: عمليات الحسم (الخصم) والاسترجاع للرسم على القيمة المضافة.

يتميز نظام الرسم على القيمة المضافة بخاصية أساسية تعتبر كإجراء ضريبي يستثنى عن النظام الضريبي المرجعي، وهو إمكانية خصم واسترجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحمل على المشتريات من مبلغ الرسم المستحق على المبيعات، ويسمح أسلوب الخصم من جهة بحيادية الضريبة دون تأثيرها على نتائج الشركة بل يشجعها على الاستمرار والمنافسة ومن جهة أخرى فو يعمل على ضبط المعاملات التجارية من خلال إجبارية التعامل بالفاتورة من أجل الاستفادة من الخصم.

أولاً: عمليات الخصم المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة.

يمكن خصم الرسم على القيمة المضافة المحدد في الفواتير أو البيانات أو وثائق الاستيراد والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة الواجب تطبيقه على هذه العملية ولا يمكن أن يتم هذا الخصم على أساس التصريح الذي يودعه الحاضرون للرسم على القيمة المضافة بخصوص رقم أعمالهم للشهر الموالي الذي حررت فيه الفاتورة، غير أن الاستثمارات القابلة للإهلاك يمكن خصم الرسم المحمل عليها خلال شهر شراء هذه الاستثمارات وإنشائها.¹

مما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الحسم:

1 - الحسم المادي:

هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين على فواتير شراء المخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم، وهناك شروط للاستفادة من هذا الخصم وهي:

¹ ملبكاوي مولود، الإتفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الإستثماري وتحديات التهرب الضريبي من الفترة 1992-2002، مذكرة ضمن

متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، سنة 2009-2010، ص 140.

أ- الالتزام بقاعدة التفاوت الشهري التي مفادها أن مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبينة في فواتير شراء المخزونات لشهر مارس لا يجوز حسمها إلا مع التصريح الخاص برقم الأعمال لشهر أفريل الذي يودع قبل اليوم العشرين من شهر مايو لنفس السنة.

ب- وجوب ظهور الرسم على فواتير الشراء.

2- الحسم المالي:

هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين في فواتير حيازة الاستثمارات وتتم في التصريح الخاص برقم أعمال الشهر الذي تتم فيه الشراء (الحيازة).

وهناك شروط للاستفادة من هذا الحسم هي:

- يجب أن تشتري السلع (الاستثمارات) بضمان وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أو تخصص لتصدير أو لقطاع يستفيد من نظام الإعفاء من الرسم.
- يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها أو بسعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله.

- يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات بعد تاريخ شرائها أو إنشائها.

* **حالة خاصة:** في حالة عدم الاحتفاظ بالسلع التي منحت الحق في الخصم أو التخلي عن صفة المدين بالرسم على القيمة المضافة خلال الأجل السابق ذكره تلزم المؤسسة بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة حسب السنوات المتبقية.¹

ثانيا: استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

بغض النظر عن أحكام المادة 34 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وإذا تعذر الحسم الكلي للرسم على القيمة المضافة القابل للخصم ضمن الشروط الذكوة في المادة 29 وما يليها من الرسم على القيمة المضافة المستحق دفعه، يسدد المبلغ المتبقي إذا كان ناتجا عن:

1- العمليات المعفاة: والمبينة أدناه:

- عمليات التصدير؛
- عمليات تسويق المنتجات وبيع وخدمات معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة؛
- عمليات تسليم بضائع وأشغال وبيع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الترخيص بالشراء من الإعفاء من الرسم.

¹ حميد بوزيدة، مرجع آف الذكر، ص ص 120-121.

2- التوقف عن النشاط:

غير أنه يحدد استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة بعد تسوية الوضعية الجبائية الإجمالية للمدين بالرسم، لاسيما فيما يتعلق بإعادة دفع الخصومات الأولية وفقا للمادتين 38 و 58 من هذا القانون.

3- الفارق في نسبة الرسم على القيمة المضافة:

والناتج عن تطبيق المعدل العادي على اقتناء المواد والبضائع والأموال القابلة للاستهلاك والخدمات والنسب المخفضة على العمليات الخاضعة للرسم.¹

*شروط استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

يرتبط منح التسديد بالشروط الآتية:

- مسك محاسبة بالشكل القانوني من طرف المؤسسة المستفيدة.
- استظهار مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو جدول زمني للدفع.
- بيان ملاحظة الدفع السابق في التصريحات السنوية التي تكتبها المؤسسة.
- يجب أن يشمل الدفع السابق للرسم على القيمة المضافة المطلوب سداده 6 سنوات مالية لم يبلغها التقادم الرباعي.
- يجب أن يفوق مبلغ العملية التي استحق بشأنها الرسم على القمة المضافة 100.000 دج، وتم تسديده بوسيلة دفع أخرى غير نقدية.
- يجب تقديم طلبات استرداد قرض الرسم على القيمة المضافة قبل اليوم العشرين من الشهر الموالي للفصل المدني الذي تم من خلاله تشكيل القرض.
- لا يمكن تحميل قرض الرسم الذي طلب استرداده، ويجب أن يلغى من قبل المدين فور تقديم طلبه المتعلق بالاسترداد.
- يجب أن يساوي أو يفوق مبلغ قرض الرسم المعايين في نهاية مدة ثلاثة أشهر متتالية والتي حرر بشأنه طلب الاسترداد ثلاثين ألف دينار (30.000 دج).²

المطلب الثاني: نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ونظام 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 تتقل كاهل خزينة المستثمرين وضع القانون لصالح هؤلاء نظام الإعفاء من الرسم، وسنعرض ذلك في هذا المطلب المتضمن نظام الشراء بالإعفاء ونظام الإعفاء من الرسم.

¹المادة 50 مكرر 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2014، ص 418.

²المادة 50 مكرر 1، محدثة بموجب المادة 30 من ق م لسنة 2005، ومعدلة بموجب المادتين 23 من ق م لسنة 2006 وق م لسنة 2009.

أولاً: نظام الشراء بالإعفاء.

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.

1 - مفهوم نظام الشراء بالإعفاء:

هو نظام يمنح للخاضعين للرسم الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم على القيمة المضافة المدفوع على الشراء الحق في اقتناء بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك والسلع والخدمات المخصصة إما لتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية.¹

2 - العمليات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم:

يطبق نظام الإعفاء على:

- السلع والخدمات المحددة في التشريع والتنظيم المعمول به، المشتراة من طرف مموني الشركات البترولية والمعدة لتخصيصها مباشرة لأنشطة التنقيب والبحث عن المحروقات السائلة والغازي، واستغلالها ونقلها بالأنابيب.
- مشتريات المواد الأولية أو العناصر التي تدخل في الصنع أو الغلافات الخصوصية التي تستعمل في صناعة وتوضيب أو تغليف أو تسويق المنتجات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة، أو الموجهة إلى قطاع معفي من هذا الرسم.
- المشتريات المحققة من طرف المصدرين والمخصصة إما للتصدير، أو لإعادة تصديرها على حالها، وإما لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير، وتكوينها وتوضيبها وتغليفها، وكذلك 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 والممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ ، ولا تستفيد من هذه الامتياز إلا مواد التجهيز غير المصنوعة في الجزائر.²

¹ محمد حمو وآخرون، محاضرات في حياة المؤسسة، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009، ص 161.

² حميد بوزيدة، مرجع آف الذكر، ص ص 131-132.

3- الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء:

أ- منح الاعتماد:

تمنح رخصة الشراء بالإعفاء من طرف المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، ويتوقف منح الاعتماد على:

- مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر حسابية بشكل قانوني.
- تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة وأجال الدفع التي منحها الإدارة عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد.
- يطالب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية.

ب- إجراء منح الاعتماد:

يوجه طلب الإعفاء إلى المدير الجهوي المختص إقليميا الذي يرسل بدوره خلال أجل 30 يوما من تاريخ الاستلام إلى مدير الضرائب للولاية المستفيدة بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة.

* الحصة الممنوحة:

بعد تسليم رخصة الشراء بالإعفاء من TVA التي لا تتعدى مدتها سنة مدنية من طرف المدير الجهوي للضرائب على مستوى الولاية، وتحدد قيمة الحصة بمبلغ لا يمكن أن يتعدى مبلغها إما قيمة البيع من غير رسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة وإما مبلغ المشتريات من دون الرسم للمنتوجات من نفس النوع خلال السنة المنصرمة نضاعف بنسبة 15٪، كما يمكن أن تمنح حصة إضافية من طرف مدير الضرائب للولاية بناء على تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة.

* انجاز مشتريات بالإعفاء:

تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناء على تقديم المستفيد إلى البائع أو إلى مصلحة الجمارك شهادة أثرت عليها مصلحة الضرائب التي يتبع لها المستفيد، والتي تتضمن التزام بدفع الضريبة، تمنح هذه الشهادة من طرف مفتشية الضرائب التي يتبع لها المستفيد المعفى.¹

ثانيا: نظام الإعفاء من الرسم.

إن عدم دفع الرسم على القيمة المضافة لا يمثل بتاتا إعفاء، ولكن توقيفا وتعليقا للرسم.

¹ المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، ص ص 38-39.

1 - مجال تطبيق نظام الإعفاء من الرسم:

- مشتريات المواد والتجهيزات التي تدخل في انجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة عندما تقوم بها المؤسسات، أو الوحدات المنشأة حديثا والممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب يستفيدون من إعانات الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب.¹
- السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في الاستثمار المنجز في إطار رقم 03-01 لـ: 20-08-2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار.
- العمليات المتعلقة بالعقود الخاصة بانجاز الاستثمارات ذات أهمية وطنية وهذا إلى غاية نهاية الاستثمارات المبرمجة.

2 - 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 تخضع مواد التجهيزات في انجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

ملاحظات:

يجب أن تؤسس شهادات الاقتناء بالإعفاء من طرف المصلحة بما أن العمليات المعنية تكتسي طابع متعلق بالوضع الاقتصادي الراهن، وبهذا الشأن يجب أن يستعمل دفتر الشهادات على مستوى مفتشية الضرائب تحت مسؤولية المسير.

إن قانون المالية لسنة 1998 م قام بتوسيع نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عن طريق الاستثناء وفي شكل إعفاء كل العمليات غير الخاضعة على القيمة المضافة، إن هذا الإعفاء يخص حيازة الاستثمارات الخاصة والخدمات الموجهة للعمليات المستفيدة على الامتيازات الممنوحة من قبل وكالة ترقية الاستثمار APSI وحاليا الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار ANDI والشباب المستثمر المستفيدين من دعم الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ.²

المطلب الثالث: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة وكيفية التصريح والدفع.

أولا: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة.

- توجد عدة عمليات معفاة من الرسم على القيمة المضافة، رغم وجودها في مجال تطبيق ذلك الرسم، ويمكن وضع هذه العمليات المعفاة في ثلاث أصناف وهي:
- العمليات المعفاة والتي تتم في الداخل.

¹ حميد بوزيدة، مرجع أنف الذكر، ص 135.

² منصور بن عمارة، الرسم على القيمة المضافة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر 2010، ص ص 72-73.

- العمليات المعفاة والتي تتم عند الاستيراد.

- العمليات المعفاة والتي تتم عند التصدير.

1- العمليات المعفاة والتي تتم في الداخل:

وهي تشمل العمليات التالية:

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات التي تخضع لضريبة غير مباشرة عند الصنع أو التداول أو الاستهلاك وشاملة لحق خاص ورسم قيمي.

- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات ومسالخ الحيوانات التي تخضع للرسم على القيمة المضافة عند الذبح.

- العمليات التي يقوم بها الأشخاص التي تقل أو تساوي 50.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات، وعن 80.000 دج بالنسبة لبقية الخاضعين للضريبة.

- العمليات التي تتم بين محلات أو وحدات المؤسسة الواحدة.

- تعفى من TVA المنتجات والمواد الغذائية، الأعمال والخدمات المحددة في المادة 09 من قانون الرسم على القيمة المضافة.¹

2- العمليات المعفاة والتي تتم عند الاستيراد:

- المنتجات والبضائع المستوردة والتي هي إما:

• معفاة في الداخل من الرسم على القيمة المضافة.

• موضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية (الاستيداع والقبول المؤقت، الإيداع...الخ) دون الإخلال بما نص عليه قانون الجمارك.

• مستفيدة من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية، كالسلع التي يصحبها الدبلوماسيون أو الموجهة للمكتبات العامة وما تابعها، وهذا وفقا للشروط المنصوص عليها في المادتين 187-213 من قانون الجمارك.

• في إطار المقايضة تبعا للقانون الساري المفعول.

- سفن الملاحة المقيدة في التعريفات الجمركية تحت رقم 01-89 أو بـ 02-9 و 3 وكذا السفن الحربية وآلات الصيد البحري والطائرات المخصصة للمؤسسة الوطنية للخطوط الجوية الجزائرية.

- المواد والمنتجات الخام أو المصنعة كالمحروقات وقطع الغيار والوقود ومواد البناء أو تحويل وإصلاح السفن الملاحية والطائرات، وكذا خدمات التصليح في الخارج.

¹ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحرير الاستثماري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، -

- الذهب بكل أشكاله الخام أو الكتلي أو المسحوق أو في شكل نقود أو سبائك.¹

3- العمليات المعفاة والتي تتم عند التصدير:

باستثناء عمليات التصدير للتحف الفنية، الأحجار الكريمة، المعادن النفيسة فإن باقي العاصر المصدرة معفية من TVA، ويمنح هذا الإعفاء بتوفر الشروط التالية:

- التقييد المحاسبي للصادرات بصفة منتظمة مع وضع العلامات اللازمة للبضائع المصدرة، لمعرفة اتجاهها وقيمتها.

- تقييد علامات البضائع في وثيقة الإثبات (تذكرة النقل، ورقة البيع...الخ).

- يجب أن لا يكون التصدير مخالفا للقوانين والتنظيمات.²

ونستخلص مما سبق أن الأسباب الرئيسية لكسب رخصة الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تكون إما اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية، كما قد تكون أمنية أي موجهة للمؤسسة العسكرية.³

ثانيا: كفايات التصريح والدفع للرسم على القيمة المضافة.

يتم التصريح والدفع للرسم على القيمة المضافة في شكل أربعة أنظمة محددة في المواد من 76 إلى 106 من قانون الروم على رقم الأعمال، وهي:

1- النظام العام:

حسب هذا النظام يتكون الأساس الخاضع للرسم من رقم الأعمال الفعلي المحقق، والمحدد بناء على مسار محاسبة كاملة.

أ- التصريح برقم الأعمال:

يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يقدم للقبضة الضرائب كشفا يبين فيه رقم الأعمال المحقق، وتفصيلا بالعمليات الخاضعة للرسم عند الشراء، أو المعفاة منه، ومن ثم إظهار الرسم المستحق أو المرحل وتسديد الرسم المستحق لدى قبضة الضرائب.

ب- دورية التصريح:

يكون التصريح شهريا على كل رقم أعمال الشهر السابق ويمكن للمدينين بالرسم إيداع التصريح كل ثلاثة أشهر بشرط:

¹ عبد المجيد قدي، مرجع آنف الذكر، ص 30.

² ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحريض الاستثماري، مرجع آنف الذكر، ص 160.

³ عبد المجيد قدي، مرجع آنف الذكر، ص 31.

- تقديم طلب صريح معفى م الطابع إلى رئيس المفتشية.
- أن يقل المبلغ المتوسط للرسم على رقم الأعمال الذي كانوا مدينين به خلال السنة السابقة عن 2500 دج للشهر الواحد.

ج- مدة التصريح:

يودع التصريح أو يرسل قبل اليوم العشرين من كل شهر حسب الفترة (شهر، ثلاثي) وإذا تزامن يوم التصريح مع يوم عطلة قانونية يمدد الأجل إلى أول يوم بعد العطلة.

د- محتويات التصريح:

يتضمن التصريح بالخصوص ما يلي:

- التعريف بالخاضع للرسم وطبيعة نشاطه وعنوانه...الخ.
 - رقم الأعمال المحقق مقسم حسب معدل الرسم.
 - مبلغ الحقوق المترتبة.
 - مبلغ الرسم المحسوم.
 - مبلغ الرسم الواجب دفعه أو القرض المرحل.
 - تاريخ تحرير التصريح.
 - التوقيع.
- ويكون التصريح حتى في حالة عدم تحقيق أي رقم أعمال مع وضع لا شيء.

هـ- الدفع:

يكون الدفع بمجرد تقديم أو إرسال الكشف، وذلك بواسطة الوسائل التالية:

- نقدا en numéraire .
- شيك أو تحويل chèque ou virement .
- حوالة بريدية Mondant poste ou mondant carte .

2- نظام الحجز من المصدر:

هو نظام خاص بالعمليات المنجزة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يتوفرون على إقامات بالجزائر، أو من طرف الأشخاص والشركات أو الهيئات والجمعيات التي تدفع المبالغ الخاضعة للضريبة المستحقة عن هذه العمليات، ليدفعونها إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقرهم أو مسكنهم خلال الخمسة عشر يوما التي تلي الشهر الذي تمت بصدد الاقتطاعات.

يلتزم كل شخص أو شركة أو جمعية بالاقتطاع من المصدر للرسم على القيمة المضافة بتسليم وصل يقتطع من دفتر قسائم مرقمة تقدمه الإدارة للمعنيين بالأمر.¹

3- النظام الجزافي: (النظام الجزافي تم إلغاؤه حاليا)

حيث يطبق على المكلفين بالضريبة:

- الذين يمارسون نشاطهم بصفة فردية أو في نطاق شركات أشخاص ويقومون بأعمال مع غير الخاضعين للرسم.

- عندما يحقق المكلف بالضريبة رقم أعمال معين يزيد عن 100.000 دج ويقل عن 1.500.000 دج أو يساوي بالنسبة لمؤدي الخدمات، ويزيد عن 130.000 دج ويقل عن 3.000.000 دج أو يساويه بالنسبة للخاضعين للضريبة الآخرين، وقد نجد في بعض الأحيان أن المكلف بالضريبة يقوم بالنشاطين معا وعندها فالنظام الجزافي لا يطبق إلا:

- إذا كان رقم الأعمال الإجمالي السنوي لا يتجاوز 3.000.000 دج وكذا إذا كان رقم الأعمال السنوي المتعلق بنشاطات مؤدي الخدمات لا يفوق 1.500.000 دج.²

ويتعين على المدين الخاضع للنظام الجزافي الالتزام بـ:

أ- الاحتفاظ بفواتير مشترياته وسجل يومي مرقم ومصادق عليه من قبل مصلحة الضرائب.

ب- موافاة مصلحة الرسوم على رقم الأعمال التي يتبعها من قبل الفاتح مارس من كل سنة بنسخة من التصريح المحدد قانونا.

ج- لا يمكنه بأي حال فوترة الرسم على القيمة المضافة مع مبيعاته أو خدماته المقدمة.

¹ حميد بوزيدة، مرجع آنف الذكر، ص ص: 144-146.

² محمود حمام، مرجع آنف الذكر، ص 111.

د - إعادة الاستمارة المرسلة له بعد ملئها، وهي تعتبر كإقرار أساسي يستعمل من قبل الإدارة كقاعدة لتحديد الرسم على القيمة المضافة، كما يمكن أن ترفق الفواتير والوثائق المبررة التي تمنح له حق التخفيض، وتعاد إلى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال في أجل أقصاه 20 يوما اعتبارا من تاريخ استلامها حيث ترسل له من طرف الإدارة قبل 15 جانفي.

بعدما تستلم الإدارة الرد، وزيادة على المعلومات المتوفرة لديها الخاضعة للمدين المعني، تقوم بتقدير رقم الأعمال الخاص بكل سنة من سنوات الفترة الجزافية، الربح الخاضع للضريبة من جهة والعناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال من جهة ثانية، مع تحديد وتوضيح مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطابق، ويبلغ ذلك إلى المعني في استمارة تسمى إخطار بالتقييم لرقم الأعمال والربح.(C8).

ويبقى للمدين الحق خلال مدة 30 يوما من استلامها قبول أو رفض المبلغ المعتمد كأساس للضريبة، فإذا وافق على هذا الأساس المعتمد برده الكتابي أو بعدم الرد (القبول الضمني) يبلغ له النظام الجزافي تبليغا نهائيا باستمارة تسمى إشعار التبليغ (C9).

أما إذا لم يوافق فعليه أن يقدم المبررات الكافية والاقتراحات المعقولة للمبالغ التي يمكنه قبولها تبعا لحجم نشاطه، فإذا:

- وافقت الإدارة على اقتراحاته، يعتمد الاقتراح كأساس لإقرار النظام الجزافي، ويبلغ له نهائيا إشعار بالتبليغ (C9).

- إذا لم توافق الإدارة فإنها تبلغ له قرارا نهائيا مع تبيان الأساس المعتمد نهائيا بالاستمارة إشعار بالتبليغ أيضا.

- إذا لم يوافق المعني ورفضت الإدارة بدورها اقتراحاته، يمكن له بعد تقدير أسس فرض الضريبة عليه أن يطلب تخفيض رقم الأعمال المعتمد، وبالتالي مبلغ الضريبة بتقديم شكوى قضائية.

ويظهر شكل الاستمارة C8 إخطار بالتقييم لرقم الأعمال والربح بصفحاتها الثلاث، والإشعار بالتبليغ C9 بصفتين.

بعد تحديد مبلغ الرسم المستحق وتبليغه نهائيا، عندها يلزم المدين بدفع رבעه كل ثلاثة أشهر وفي اليوم الأخير من الشهر الثالث كحد أقصى.

مع الإشارة أن المدين بالرسم على القيمة المضافة الخاضع للنظام الجرافي غير مطالب بمسك الدفاتر المحاسبية كالنظام الحقيقي.¹

4- نظام الأقساط المؤقتة على الحساب:

يمكن الترخيص للمدينين بالضريبة الذين يملكون إقامة دائمة والذين يمارسون نشاطاتهم منذ 06 أشهر على الأقل بأن يسددوا الضريبة بناء على طلب منهم طبقا لنظام دفع أقساط مسبقة على الضريبة.

ويجب تقدير الطلب قبل أول فيفري، ويعتبر هذا الأخير صالحا للسنة المالية بأكملها، باستثناء حالتي التنازل عن المؤسسة أو التوقف عن النشاط، ويحدد هذا الاختيار ضمنا على المدينين بالضريبة الذين اختاروا نظام الأقساط الوقتية القيام بما يلي:

أ- إيداع كل شهر التصريح الذي يبين فيه بوضوح، و لكل نسبة رقم أعمال خاضع للضريبة يساوي الجزء الثاني عشر لرقم الأعمال المحقق للسنة السابقة.

ب- دفع الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للحسم المذكورة في الفواتير الخاصة بالشراء أو الخدمات، وذلك نظرا للفارق القانوني.

ج- إيداع قبل 20 مايو من كل سنة من جهة تصريح فيه رقم الأعمال للسنة السابقة وأجزاء هذا الرقم المعفاة من الضرائب أو الخاضعة لها، ومن جهة أخرى إذا اقتضى الأمر ذلك إيداع قبل 25 أبريل تنمة الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا والأقساط المدفوعة، وفقا للأحكام الواردة أعلاه.

في حالة وجود مبلغ زائد يخصم هذا المبلغ من الأقساط التي تستحق في وقت لاحق، أو جرد إلى المدين بالضريبة إذا توقف خضوعه للضريبة.²

المبحث الثالث: مساهمة الرسم على القيمة المضافة.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من بين الضرائب غير المباشرة التي تساهم في رفع وتنمية اقتصاد الدولة، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، الأول نتحدث فيه عن أهمية وأهداف الرسم على القيمة المضافة، الثاني نتناول فيه تقييم هذه الضريبة ، أما الثالث و الأخير تطرق إلى حصة هذا الرسم وكيفية توزيعه.

¹ميلود تومي، نرجع آنف الذكر، ص ص : 142-143-149.

²المادة 102-103 من قانون الرسم على رقم الأعمال، ص 430.

المطلب الأول: أهمية وأهداف الرسم على القيمة المضافة.

أولاً: أهمية الرسم على القيمة المضافة.

- حصيلة هذا الرسم تكوم كبيرة جدا لا سيما في حالة الانتعاش الاقتصادي وضعف نسبة البطالة وإقبال المواطنين على الاستهلاك بشكل واسع، مما يساعد على انتعاش موارد الدولة، إذ أن هذه الضريبة تشكل 9.43% من الناتج المحلي الإجمالي في الدول الصناعية، و 5.21% في الدول النامية.
- متسعة القاعدة وتقلل من فرص التهرب الضريبي للتعدد في مراحلها.
- تعويض عن الفاقد الضريبي جزء الالتزام باتفاقية المنظمة العالمية للتجارة باعتبار أن الضرائب الجمركية تمثل 5.13% من الضرائب في الدول النامية والمطلوب خفضها لتصل إلى 0%.
- جزء من سياسة التحرير الاقتصادي.
- ضريبة غير مباشرة تؤخذ من البائع عند نشوء البيع، ويقع عبئها على المستهلك النهائي لأنها تضاف إلى سعر السلع، أي قيمة الرسم تكون متضمنة في سعر السلعة.
- يساوي مقدارها على الجميع باختلاف قدراتهم مما يجعل منها مدخلا لاختلال التوازن الاقتصادي في المجتمع.¹

ثانياً: أهداف الرسم على القيمة المضافة.

يسعى المشرع الضريبي تحقيق عدة أهداف من خلا تأسيسه للرسم على القيمة المضافة، ويمكن تصنيفها على مستويين:

1- على المستوى الداخلي:

- تبسيط الضرائب غير المباشرة وذلك بتعويض TUGP و TUGPS بضريبة واحدة ووحيدة TVA .
- الانتعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات.
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.

¹ رجراج أحمد، النظام الضريبي الجزائري تقويم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 101.

2- على المستوى الخارجي:

- تشجيع مؤسسات الجزائر في الأسواق الخارجية من خلال إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها للخارج.

- إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى الإقليمي، علما أن المغرب اعتمد تطبيق الرسم على القيمة المضافة سنة 1986 م وتونس عام 1988 م، ما يحدث تقريب السياسات الضريبية ويخلق ما يسمى بالتنسيق الضريبي للبلدان المغاربية.¹

المطلب الثاني: تقييم الرسم على القيمة المضافة.

أولا: مزايا الرسم على القيمة المضافة.

تتمتع الضريبة (الرسم) على القيمة المضافة بمجموعة من المزايا أبرزها:

- المردودية المالية المرتفعة نظرا لاتساع مجال تطبيقها، إذ من المفروض أن تمس كل العمليات بمقابل والمتعلقة بأي نشاط اقتصادي، كما أنها دورية لكون التصريح بها يتم في العادة شهريا، فضلا عن أنها تحصل في كل مرحلة.

- تقلل من التهرب الضريبي لكونها مجزأة الدفع وموزعة على مختلف مراحل دورة النشاط الاقتصادي، وهذا يقلل من أثر التهرب الذي يمكن أن يحدث في مرحلة من المراحل. كما أن آلية الخصم (الاسترجاع) تقلل بدورها من إمكانيات التهرب، إذ لا يمكننا نظريا استرجاع إلا الضريبة (الرسم) المدفوعة فعليا بشرط توفر المبررات، خاصة وأن الضريبة (الرسم) تكون مفوترة.

- اتسام الضريبة (الرسم) على القيمة المضافة بالحيادية، والتي تبرز من خلال:

ü **على المستوى المحلي:** أنها لا تحابي الدورة الاقتصادية القصيرة على حساب الدورة الطويلة وهذا بخلاف الضرائب التراكمية.

ü **على المستوى الدولي:** تتم معالجة المنتجات الوطنية الموجهة للتصدير بنفس الطريقة.

- أنها لا تعاقب الأعوان الاقتصاديين انطلاقا من إمكانية خصم (استرجاع) الضريبة المدفوعة أماميا.

لا اعتبارات تتعلق بتطبيق آلية الخصم (الاسترجاع)، تعمل الضريبة على القيمة المضافة على:

ü تعزيز الشفافية في التسيير و الأعمال نتيجة إلزامية مسك المحاسبة على أساس المبالغ خارج الضريبة (الرسم)، مما يؤدي إلى تفادي الخلط بين عوائد المؤسسة والعائدة للخزينة العمومية.

¹ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحريض الاستثماري، مرجع أنف الذكر، ص 155.

ü التمكين من تجديد الاستثمارات والتجهيزات لإمكانية الاسترجاع الآتي للرسم على القيمة المضافة المدفوع بمناسبة شرائها وإنشائها.

- أنها ضريبة أثبتت نجاحها ويؤشر على ذلك الإدخال المتزايد لها ضمن الأنظمة الضريبية، بل اعتبر إدخال الضريبة (الرسم) على القيمة المضافة، إصلاحا ضريبيا في العديد من الدول، فإلى غاية 2005 تم اعتمادها من قبل 135 دولة.¹

ثانيا: عيوب الرسم على القيمة المضافة.

رغم المزايا التي تتمتع بها الضريبة على القيمة المضافة إلا أنها لا تخلو من العيوب، منها:

- عدم عدالة هذه الضريبة حيث أنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكاليفية للمستهلك، فيقع عبئها على المتسول والأرملة التي تعول صغارها والفقير المعدم لأنها تضاف إلى سعر السلعة.

- تضيف على أصحاب الأعمال أعباء إضافية من مسك دفاتر وحسابات وتسجيل كل المبيعات والمشتريات فهي تتطلب من التاجر تسجيل كل مبيعاته ومشترياته مما يجعلها عبئا ثقيلا.

- رغم حيادية الرسم على القيمة المضافة على نتيجة المؤسسة إلا أن خزينة المؤسسة قد تتأثر سلبا، وذلك من خلال التأخير الشهري لاسترجاع الرسم المحمل على مشتريات البضائع والخدمات ، صف إلى ذلك فإن دفع الرسم على المشتريات يتم مباشرة عند اقتناء البضاعة بينما بيعها قد يتم على الحساب، وفي هذا الوضع تطرح مشكلة السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة.

- إن تطبيق الرسم على القيمة المضافة يتطلب مدارا تجاريا شفافا مع استعمال الفاتورة، وفي الوضعية الحالية للممارسات التجارية لبلادنا وحسب المعلومات المستقاة من المفتشيات فإن هذا الشرط يصعب تنفيذه، وأن الرسم على القيمة المضافة شكل فرصة للمؤسسات لاقتطاعه دون دفعة إلى الخزينة العمومية حيث أن:

ü تحديد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة جعل بعض المؤسسات التي تسوق مواد خاضعة وغيرها لهذا الرسم إلى إخضاع مجمل مبيعاتها إلى الرسم على القيمة المضافة.

ü إن عدم الشفافية التي تسود النشاطات التجارية وعدم استغلال بصفة دورية عناصر التقاطع جعل الإدارة الجبائية ليست على دراية بالمشتريات التي تتم.

ü أدى تطبيق الرسم على القيمة المضافة إلى إعداد فواتير صورية للاستفادة من الحسم.

ü إن الاستفادة من الإعفاءات يؤدي غالبا إلى مبيعات مواد على حالها، في حين أن المستفيد من القروض أن يقوم بعملية التحويل لهذه المواد.¹

¹عبد المجيد قدي، مرجع آف الذكر، ص ص 139-140.

المطلب الثالث: حصيلة الرسم على القيمة المضافة وكيفية توزيعها.

أولاً: حصيلة الرسم على القيمة المضافة.

لقد بينت التجربة ارتفاع حصيلة الرسم على القيمة المضافة في الدول المطبقة لها، ففي فرنسا تمثل 50% من الإيرادات الضريبية للحكومة الفرنسية ، وفي الجزائر تتجاوز حصيلة الرسم على القيمة المضافة أكثر من 52% من إجمالي خارج المحروقات، وفيما يلي جدول يبين مساهمة الضريبة (الرسم) على القيمة المضافة في الجزائر.

جدول رقم(02-01): هيكل الضرائب خارج المحروقات ومساهمة الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر في الفترة 2002-2008.

الوحدة: مليار دج

الرسم السنوات	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
TVA على الواردات	79.20	92.90	118.8	135.7	140.9	171.8	206.8
TVA على النشاط المحلي	101.1	102.5	115.1	129.1	145.7	168.8	179.7
TVA على المعاملات المحلية	70.9	79.40	86.60	98.60	114.2	136.6	151.0
TVA على المواد البترولية	09.9	05.6	05.7	05.9	04.4	01.1	01.1
مجموع TVA	261.1	273.5	326.2	369.6	400.6	477.3	537.6
مجموع الإيرادات الضريبية خارج المحروقات	483.3	524.0	580.4	640.3	720.8	766.7	895.4
مساهمة TVA %	54.05	52.10	56.20	57.73	55.57	62.65	60.04

المصدر: عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

¹ رجراج أحمد، مرجع أنف الذكر، ص 107.

ثانيا: توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة .

يوزع ناتج الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

1 - بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل:

- 80٪ لفائدة ميزانية الدولة؛

- 10٪ لفائدة البلديات مباشرة؛

- 10 ٪ لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية؛

بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديريةية المؤسسات الكبرى، تدفع الحصة العائدة إلى البلديات إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية .

2 - بالنسبة للعمليات المحققة عند الإستيراد:

- 85٪ لفائدة ميزانية الدولة؛

- 15 ٪ لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية، وتوزع الحصة المخصصة للصندوق المشترك

للجماعات المحلية، بين الجماعات الإقليمية حسب ضوابط ومعايير التوزيع المحددة عن طريق التنظيم.¹

¹المادة 161 من قانون الرسم على رقم الأعمال، ص 440.

خلاصة الفصل:

لقد تميز الرسم على القيمة المضافة باتساع مجال التطبيق، حيث يشمل عمليات البيع، الأشغال العقارية وعمليات تأدية الخدمات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، وذلك مهما كان طبيعة الأشخاص الذين يقومون بانجاز العمليات الخاضعة للرسم، ولم يقتصر مجال التطبيق على هذه العمليات فحسب، بل امتد ليشمل عمليات البنوك وشركات التأمين التي كانت خاضعة في السابق لرسم خاص ألا وهو الرسم على عمليات البنوك وشركات التأمين.

وان هناك عمليات معفية من الرسم على القيمة المضافة وذلك لعدة اعتبارات اجتماعية واقتصادية وثقافية بالإضافة إلى ذلك هناك انخفاض في عدد المعدلات ، إذ أصبحت تتمثل في معدلين سنة 2001 وهما: 17% و 7% كما يتميز هذا النظام الجديد بفتح مجال أوسع للحسومات حيث أن المكلفين بهذا الرسم لهم الحق في حسم الرسم الذي أثقل على عناصر البيع ويسمح باسترجاع هذه الرسوم خلال الأشهر الموالية. كما نستخلص أن إيرادات الرسم على القيمة المضافة تعتبر من بين الموارد التي تعتمد عليها الدولة لتمويل خزينتها العمومية ومنه تغطية نفقاتها.

ولمعرفة الدور الذي تلعبه الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية، ستقوم بدراسة تحليلية على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله، قصد الاطلاع على حصيلة هذه الضريبة.

الفصل الثالث

دراسة تحليلية لـ TVA في تمويل الخزينة العمومية لولاية ميلة

الفصل الثالث: دراسة تحليلية لدور TVA في تمويل الخزينة العمومية لولاية ميله

تمهيد:

تعتبر ولاية ميله من الولايات التي تسعى جاهدة إلى تحقيق التطور والتقدم ومن أجل هذا فهي تعتمد بقوة على مداخيلها الضريبية. ومن هذا المنطلق قمنا بدراسة ميدانية لمحاولة معرفة الدور الذي يلعبه الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية. وقد انتقينا مديرية الضرائب لولاية ميله في هذا الفصل كمكان لإجراء تربصنا لانسجامها مع موضوع بحثنا.

وعلى إثر هذا قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين، سنتناول في المبحث الأول لمحة عامة عن مديرية الضرائب لولاية ميله، أما المبحث الثاني فيخصص نتائج التحليل بناء على مجموعة من الإحصائيات تخص ضريبة الرسم على القيمة المضافة لولاية ميله.

المبحث الأول: لمحة عامة عن مديرية الضرائب لولاية ميله

تعتبر مديرية الضرائب من أهم الهياكل المعتمدة على المستوى الداخلي في عملية التحصيل، حيث نجد على المستوى الوطني 54 مديرية ولائية، ومديرية الضرائب هي جهاز فعال، لدى سنعرف بهذه المديرية كما سنقوم بعرض الهيكل التنظيمي لها ومن ثم نتطرق إلى علاقة مديرية الضرائب بالخزينة العمومية.

المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب

أولاً: تعريف مديرية الضرائب

إن المديرية الولائية للضرائب عبارة عن مؤسسة اقتصادية تابعة للدولة، تقوم بتحصيل الضريبة على مستوى الولاية وتجميعها وبعد ذلك تقوم بتوزيعها، حيث يوزع جزء منها للبلدية وجزء آخر للولاية أما الجزء الثالث فيذهب لصندوق الجماعات المحلية المشتركة وذلك لغرض سد الحاجيات الاجتماعية المختلفة (الأجور، التجهيزات العمومية... الخ).

إن النظام الضريبي في الجزائر كان قائماً منذ عهد الأتراك حيث كان يتمثل في الزكاة ويقوم داي كل منظمة بالإشراف على تحصيله، خلال حقبة الاحتلال فقد تم الحفاظ على تقاليد السكان المتمثلة في الزكاة بالإضافة إلى بعض التعديلات الطفيفة فقط، أما مرحلة ما بعد الاستعمار فقد تبنت الجزائر مباشرة النظام الضريبي الفرنسي.

إنه ورغم أهمية الضريبة ودورها في النظام الاقتصادي الجزائري وتعدد تقنيات تحصيلها وتوزيعها إلا أن ذلك لا يزال غير كاف، إذ تعتمد الدولة على نسبة 50٪ فقط من الجباية العادية لسد النفقات أما الباقي فيتم سداده من الجباية البترولية.

إن ولاية ميله ورغم صغر حجمها وقلة الإمكانيات البشرية المتوفرة للتطبيق الضريبي إلا أنها تعتبر من أوائل الولايات في المبالغ المحصلة مقارنة بنسبة التحصيل المتوقعة واحتلت إحدى المراتب الثلاثة الأولى سنة 2008 وهذا راجع إلى بعض المناطق التجارية النشطة (سوق الجملة للخضر والفواكه بشلغوم العيد وسوق الجملة للملابس بتاجنانت) وكذا الجهود المبذولة من طرف الأعوان المختصين.

ثانيا: التقسيمات الإدارية لمديرية الضرائب لولاية ميلة

تنظم مديرية الضرائب لولاية ميلة خمس مديريات فرعية وهي:

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

- وتتكون المديرية بدورها من أربعة مكاتب وهي مكتب الجداول ومكتب الإحصائيات ومكتب التنظيم والعلاقات العامة ومكتب التنشيط والمساعدة، أما مهام هذه المديرية فتتمثل في:
- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار .
- التكفل بطلبات الاعتماد لحصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها.

- متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الضريبية الخاصة.

2- المديرية الفرعية للتحصيل:

وتتكفل لا سيما بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتبعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمال التطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل البري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النفاث لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

أما بالنسبة لمكاتب هذه المديرية الفرعية فهي ثلاثة:

- مكتب مراقبة التحصيل.
- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله.
- ومكتب التصفية.

3- المديرية الفرعية للمنازعات:

وتتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب وهي:

- مكتب الاحتجاجات.
- مكتب لجان الطعن.
- مكتب المنازعات القضائية.
- مكتب التبليغ والأمر بالصرف.

وتتكفل هذه المديرية لا سيما بـ:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي والمرحلة الإعفائية، والتبليغ للقرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون والاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

وتتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب هي:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
 - مكتب البطاقات والمقارنات.
 - مكتب المراجعات.
 - مكتب مراقبة التقييمات.
- وتكلف هذه المديرية بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

5- المديرية الفرعية للوسائل:

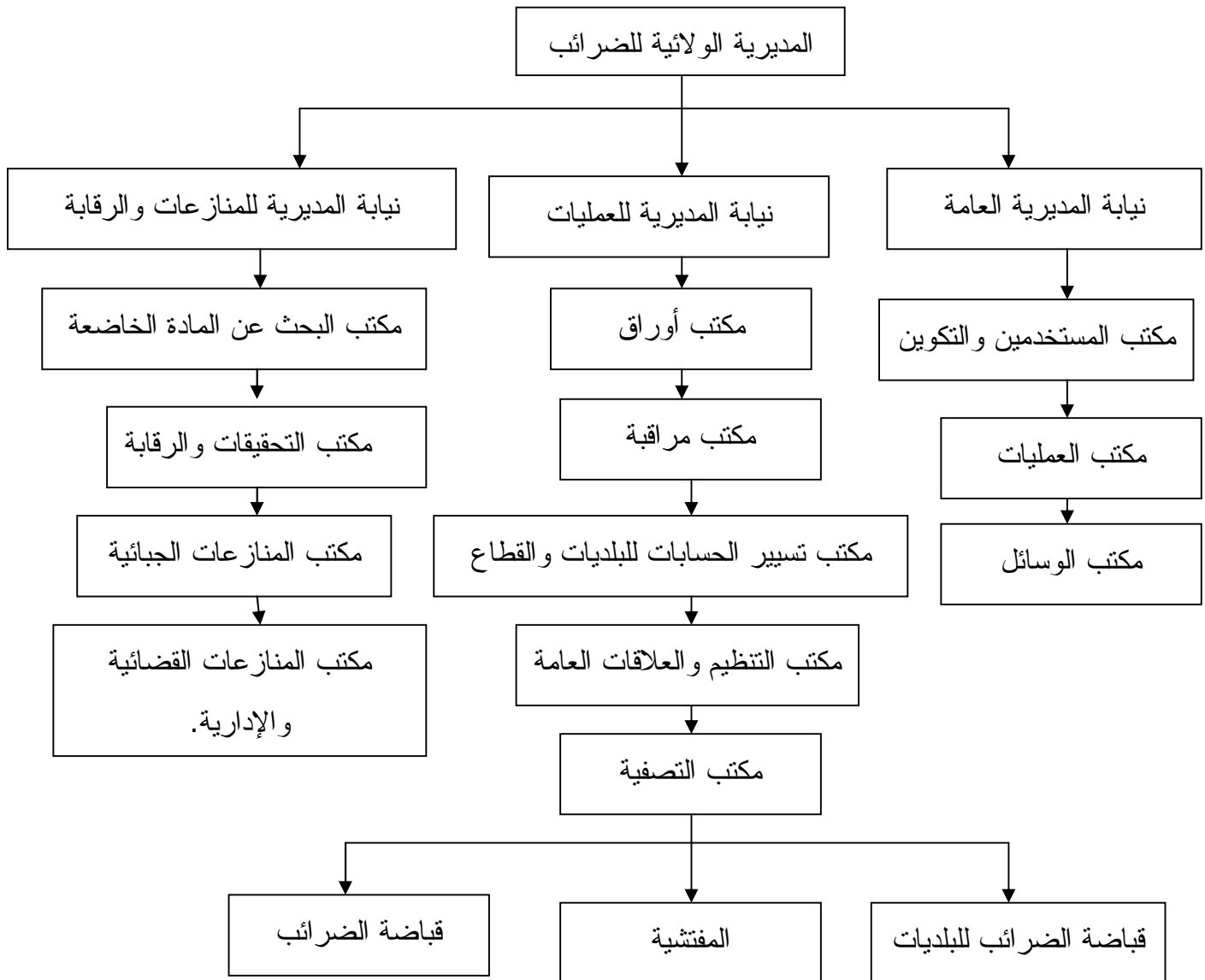
وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب:

- مكتب المستخدمين والتكوين.
- مكتب عمليات الميزانية.
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف.
- مكتب الإعلام الآلي.

وتكلف هذه المديرية لا سيما بـ:

- تسيير المستخدمين والميزانية العامة والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة التشغيل.

شكل رقم (01-03) : التقسيمات الإدارية للمديرية العامة للضرائب لولاية ميلة.



المصدر: من وثائق المديرية العامة للضرائب لولاية ميلة.

المطلب الثاني: علاقة مديرية الضرائب بالخزينة العمومية

بعد إجراء عملية التحصيل يقوم قابض الضرائب بترتيب وضبط كل الحسابات الخاصة بكل ضريبة فمنها التي ترسل 100% إلى الخزينة العمومية كالضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، التسجيل والطابع وكذا عقوبة الوعاء بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.

كما توجد هناك ضرائب يقسم جزء منها للجباية المحلية (البلدية) وجزء آخر موجه للجماعات المحلية والصناديق الخاصة وهذه الضرائب تتمثل في : الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي على الإيجارات المبنية ذات الاستعمال التجاري والسكني.

المبحث الثاني: تحليل حصيلة الضريبة الرسم على القيمة المضافة لولاية ميلة

للضريبة الرسم على القيمة المضافة أهمية كبيرة في تمويل الخزينة العمومية للدولة، إذ تعتمد عليها في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لذلك سنقوم بعرض تحصيلات الضريبة الرسم على القيمة المضافة الخاصة بولاية ميلة وإعطاء تحليل لها خلال الفترة (2007-2013).

المطلب الأول: واقع التحصيل الخاص بالضريبة الرسم على القيمة المضافة

من أجل معرفة واقع الضريبة الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة قمنا بطرح مجموعة من التساؤلات على مسؤولي المديرية وعلى ضوء ذلك حصلنا على:

- تتم معالجة الأصناف الضريبية عن طريق مصلحة التدخلات التي تقوم بإعداد برنامج سنوي للتدخلات وتتمثل في خرجات ميدانية من طرف الأعوان المكلفين التابعين لمصلحة التدخلات، حيث تقوم بمراقبة حجم النشاط الممارس وكذا المخزون والمدخول اليومي بالإضافة إلى المصاريف حيث يتم التركيز عليها في المعاينات لأن المكلفين بالضريبة يقومون بتضخيم الأعباء.

وبعد جمع المعلومات تقوم المصلحة بتحليلها ومقارنتها مع المعطيات المقدمة أو المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة واستخلاص النتائج مع الإشارة إلى أن المعاينات يقوم بها من لهم كفاءة في الجباية وله القدرة على تحليل البيانات.

وهناك طريقتين في تحصيل الضرائب:

• الطريقة الودية:

القابض يقوم بإرسال إنذار إلى المكلف بالضريبة يدعوه فيها إلى تسديد الضريبة المطالب بها في الآجال المحددة.

• الطريقة الجبرية:

تبدأ من انقضاء تاريخ بداية التحصيل أي استحقاق الضريبة وفرض غرامة التحصيل للمتأخرين عن التسديد في الآجال المحددة مع إخطار مسبق وفي حالة عدم وجود التسديد في مدة 03 إلى 05 أيام يتم اللجوء إلى عملية الغلق المؤقت لمحلات، وإذا لم يتوفر هذا يتم اللجوء إلى الإجراء الثالث الغلق على الحساب لحائز ثالث (ATD) وغلق الحساب البنكي، وكطريقة أخرى يتم اللجوء إلى الحجز التنفيذي المتمثل في الحجز العقارات والمنقولات إن وجدت وفي حالة عدم توفرها يعتبر عديم الجدوى، وفي حالة تنفيذ الحجز يتبع بعملية البيع للعقارات والمنقولات والتي تخضع لرخصة من السيد الوالي بناء على تقرير مفصل يقدمه المدير الولائي للضرائب.

ومن أجل المحافظة على امتياز الخزينة العمومية واستكمال الطرق الجبرية للتحصيل المنصوص عليها في القانون يلجأ في الأخير إلى رفع دعوى قضائية إلى الهيئات المختصة إقليمياً.

المطلب الثاني: مداخل الضريبة الرسم على القيمة المضافة لولاية ميله

تختلف تحصيلات الضريبة الرسم على القيمة المضافة من سنة لأخرى ويمكن تلخيصها في الجدول

التالي:

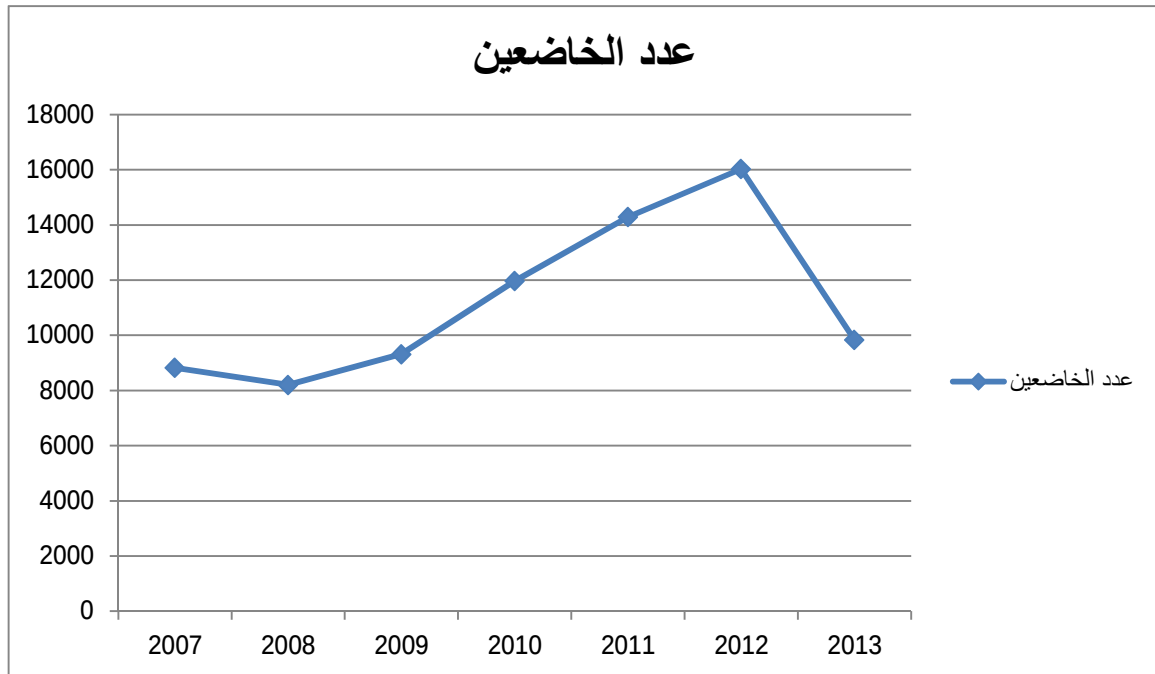
جدول رقم (01-03): تطور عدد الخاضعين لضريبة الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة (2007 - 2013).

السنوات	عدد الخاضعين	تطور عدد الخاضعين (%)	التحصيـلات (د ج)	تطور نسبة التحصيلات (%)
2007	8823	-	732981867.99	-
2008	8203	-7.03	555001527.14	-7.57
2009	9317	13.58	820929171.91	47.91
2010	11967	28.44	925047113.09	12.68
2011	14292	19.42	834304922.28	-9.81
2012	16030	12.16	943866403.96	13.13
2013	9839	-38.62	1134770249.95	20.23

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب.

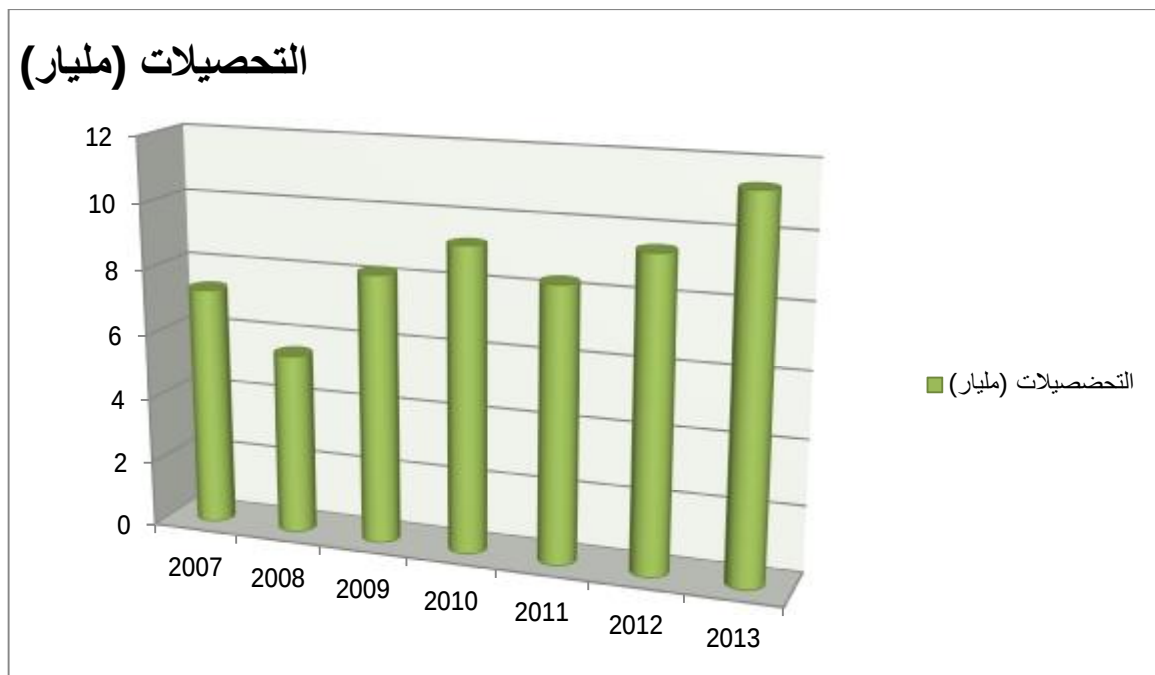
وللتوضيح أكثر سنستعين بالشكلين المواليين:

شكل رقم (02-03): تطور عدد الخاضعين للضريبة الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 2007-2013.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول السابق.

شكل رقم (03-03): تطور تحصيلات الضريبة الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 2013-2007



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول السابق.

انطلاقاً من الجدول والأشكال البيانية السابقة نلاحظ انخفاض في عدد الخاضعين للضريبة الرسم على القيمة المضافة خلال سنة 2008 وقدرت قيمة الانخفاض 7.03% مما انعكس سلباً على حجم التحصيلات، أما في سنتي 2009 و 2010 فقد سجل زيادة في عدد الخاضعين بنسبتي 13.58% و 28.44% على التوالي مما أدى بطبيعة الحال إلى زيادة حجم التحصيلات بـ 47.91 و 12.68% على التوالي، أما بالنسبة لسنة 2011 فقد تم تسجيل زيادة في عدد الخاضعين بنسبة 19.42 % ولكن رغم زيادة عدد الخاضعين إلا أن تحصيلات 2011 انخفضت بنسبة 9.81%.

وابتداءً من سنة 2012 تم تسجيل ارتفاع كبير في نسبة التحصيلات حيث قدرت بـ 13.13% سنة 2012 و 20.23% سنة 2013 بالرغم من انخفاض عدد الخاضعين في سنة 2013 بنسبة 38.62%.

وعند مقارنة تطور عدد الخاضعين لهذا النوع من الضرائب مع المبالغ المحصلة من خلال الإحصائيات المتوفرة نجده أن نسبة الزيادة الكبيرة كانت سنة 2009 وهذا راجع إلى كثرة المناطق التجارية بالولاية كسوق الجملة للخضر والفواكه بشلغوم العيد وسوق الجملة الوطني للملابس بتاجنانت، إضافة إلى التوسع الكبير في تدعيم مشاريع دعم وتشغيل الشباب في السنوات الأخيرة التي عرفت إقبالا كبيراً من طرف الشباب والتي تعفى من الضرائب باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

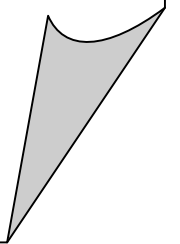
بالإضافة إلى الفضل الكبير لأعوان الضرائب المختصين الذين لهم كفاءة في الجباية ولهم القدرة على تحليل البيانات والقضاء على التهرب الضريبي ومختلف أنواع الغش.

خلاصة الفصل:

من واقع الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة والمتمثلة في تحليل الإيرادات الضريبية للرسم على القيمة المضافة لهذه الولاية خلال الفترة 2007-2013 تبين لنا:

إن هذا النوع من الضرائب له أهمية كبيرة ودور فعال حيث هيأت لها كل الظروف لجعلها ممولا حقيقيا لإيرادات الخزينة العمومية، ولكن هذا غير كاف إلا إذا اجتمعت كل الجهود اللازمة لخدمة هذا المسعى وكذا التطبيق الصارم والنزيه للقوانين المالية والمحاسبية والرقابة على الأفعال خصوصا في ظل وجود تغير ملموس باستمرار في القوانين المالية والنظم الضريبية سواء كان جزئيا أو جذريا، ولاحظنا كذلك من خلال الإحصائيات المتحصل عليها أن ولاية ميلة تستطيع أن تعيش في وضع مالي جيد نظرا لإيراداتها المحصلة كما يمكنها أيضا الدفع بعجلة التنمية قدما وخاصة إذا ما طبقت سياسة الإنفاق الهادفة إلى تشجيع الاستثمار وإقامة المشاريع المنتجة ومحاربة الفساد وتبذير الأموال العمومية.

الختمة



الخاتمة العامة:

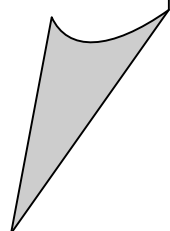
من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للرسم على القيمة المضافة تم التعرف على أهم الإصلاحات التي مست هذه الضريبة نظرا للانتقادات التي وجهت للنظام السابق TUGP و TUGPS ، حيث أصبح تطبيق الرسم على القيمة المضافة أكثر بساطة وسهولة سواء بالنسبة للإدارة أو المؤسسة وهذا عن طريق توسيع مجال التطبيق وكذا توسيع مجال الخصم وتقليص عدد المعدلات الذي سمح للدولة التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي والحصول على موارد إضافية هامة لتمويل الخزينة العمومية، وتعد هته الأخيرة من أهم المؤسسات المالية لأن تنفيذ الميزانية يعتمد بالدرجة الأولى عليها، كما تضمن كذلك كل الأنشطة المالية للإدارات المركزية والجماعات المحلية، حيث تسهر على صرف النفقات وتجميع الإيرادات، ومن أهم هته الإيرادات نجد الضرائب غير المباشرة والتي تتضمن الرسم على القيمة المضافة.

ويعرف الرسم على القيمة المضافة بأنه ضريبة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة لفائدة الدولة ليتحملها المستهلك النهائي.

وبعد الدراسة التطبيقية لمديرية الضرائب لولاية ميلة خرجنا بمجموعة من الاستنتاجات وهي:

- ü إيرادات الرسم على القيمة المضافة تعتبر مورد مهم ومستمر للخزينة العمومية على مدار السنة.
 - ü تشجيع الاستثمارات والنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.
 - ü فعالية الرسم على القيمة المضافة تعتمد على تطبيق الصارم للقوانين من جهة وتحسين الوسائل المادية والبشرية من جهة أخرى.
 - ü مرونة الرسم على القيمة المضافة وزيادة حصيلتها تلقائيا في أوقات الرخاء نظرا لازدياد النشاط الإنتاجي والاستهلاكي وتداول الأموال بين الأفراد دون الحاجة إلى رفع سعرها.
 - ü كثرة التعديلات المتعلقة بالنظام الضريبي تؤثر سلبا على عمل الإدارة الجبائية.
- ومن خلال النتائج السابقة يمكن لنا إدراج الاقتراحات والتوصيات التالية:
- ü تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهم القانون.
 - ü تحسين التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي من خلال نشر الوعي الضريبي قصد تغيير الذهنيات المعادية للضريبة والاهتمام أكثر بالإدارة حتى تؤدي مهامها على الوجه الكامل.
 - ü توطيد العلاقة ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

قائمة المراجع



قائمة المراجع:

v الكتب:

- 1- أحمد عبد السميع علام، المالية العامة - المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق -، مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الطبعة الأولى، 2012.
- 2- أمير يحيوي، مساهمة في الدراسة المالية العامة - النظرية العامة للتطورات الراهنة -، دار هومة للنشر والتوزيع، 2005.
- 3- بخراز يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسيير المصرفي، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2008.
- 4- بديسي فهيمة، محاضرات في المحاسبة العمومية، مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة، 2001.
- 5- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2010.
- 6- حميد بوزيدة، حياة المؤسسات الدراسة التحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة.
- 7- خالد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق، مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الطبعة الأولى، 2012.
- 8- زكريا أحمد عزام وآخرون، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007.
- 9- سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2011.
- 10- طاهر الجناحي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بدون سنة.
- 11- علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2011.
- 12- فتح الله لعلو، الاقتصاد السياسي - توزيع المداخل، النقود والائتمان -، دار المحدث.
- 13- لعيسوف سمير، المالية العامة في الجزائر، جامعة تلمسان، بدون سنة.
- 14- محمد النبا، اقتصاديات المالية العامة مدخل حديث، الدار الجامعية، 2009.
- 15- محمد حلمي مراد، مالية الدولة، كلية الحقوق بجامعة عين الشمس.
- 16- محمد طاقة وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2010.
- 17- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

18- منصور بن عمار، الرسم على القيمة المضافة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

19- منصوري الزين، دروس في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، بدون سنة.

20- ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، بسكرة، الجزائر، 2006.

21- عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية - دراسة تحليلية تقييمية -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

v المذكرات والأطروحات:

1- أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص نقود ومالية، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2010/2009.

2- بوخاتم محمد، الدور التمويلي والتوجيهي للرسم على القيمة المضافة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2005/2004.

3- جنابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، بدون سنة.

4- داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2006/2005.

5- رجراج أحمد، النظام الضريبي الجزائري تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

6- زاري أسماء، دور الميزانية العامة في تحقيق التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر الفترة (1990 - 2009)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص بنوك، جامعة الأغواط، 2009/2008.

7- سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ ومراقبة وتنفيذ الميزانية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013/2012.

8- مليكاوي مولود، الإنفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الاستثماري وتحديات التهرب الضريبي من الفترة 1992-2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010/2009.

- 9- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحريض الاستثماري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، 1996-1997.

v محاضرات:

- 1- حراق مصباح، محاضرات في جباية المؤسسة، المركز الجامعي، ميله، 2013/2014.
- 2- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط الرابعة، 2010.
- 3- محمد حمو وآخرون، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، 2009.
- 4- محمود جمام، محاضرات في مقياس الجباية، مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة، 2002-2003.
- 5- مجدي فتحي، الدليل لاجتياز مسابقة متصرف إداري، سلسلة محاضرات ودروس الجلفة، 2009-2010.

v المجلات والدوريات:

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

v المواقع الإلكترونية:

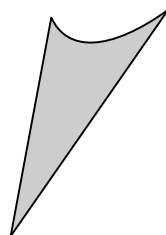
- 1- <http://www.ONFED.edu-dz> date (05/03/2014 à 13 :00 h).
- 2- www.esba-mel.net/Vb/t18064.html date (09/03/2014 à 10 :00 h).

v المواد القانونية:

- 1- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2014.
- 2- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المادة 04 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2014.
- 3- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المادة 60-61 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2014.
- 4- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المواد 65-66-67-69-71 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2014.
- 5- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المواد 65-66-67-69-71 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2014.
- 6- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المواد 72 - 73 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2014.

- 7- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المادة 50 مكرر 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- 8- المادة 50 مكرر 01 محدثة بموجب المادة 310 من قانون المالية لسنة 2005 ومعدلة بموجب المادتين 2-3 من قانون المالية لسنة 2006 و 28 قانون مالية لسنة 2009.
- 9- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة منشورات الساحل.
- 10- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المادة 102-103 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- 11- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المادة 161 قانون الرسم على رقم الأعمال.

الملاحق



الملخص:

تعتبر الضريبة الرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة، تتميز بوفرة حصيلتها من سنة لأخرى، ولقد حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على مختلف التحصيلات الخاصة بهذا النوع من الضرائب على مستوى ولاية ميله.

وتوصلنا إلى أنه بالرغم من أهمية هذا المورد إلا أنه يبقى عرضة لمشاكل الغش والتهرب الضريبي.

Sammary :

Taxe on the additional value is considered among the indirect taxes , it is characterized by its adequate out comes from one years to an other. We have attempted by this study to consontrate on the different out comes indicated to this kind of taxes on the level of mila city.

To sun up, we have recognized that inspite of the importance of that kind of resources, it stills facing frandelent activities and taxe umpayement.