وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مطبوعة بعنوان:

محاضرات في مادة جباية المؤسسة

مدعمة بأسئلة وتمارين للحل

موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

من إعداد: د. فروم محمد الصالح

السنة الجامعية 2018/2017

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
فهرس المحتويات	3-5
قائمة الجداول	7
مقدمة	9
الفصل الأول: الإطار النظري للضريبة	10-33
أولا. ماهية الضريبة، قواعدها وأهدافها	11
1. تعريف وخصائص الضريبة	11
2. الأساس القانوني للضريبة وقواعدها	13
3. أهداف الضريبة	16
ثانيا. الضريبة والاقتطاعات الأخرى	19
1. تعريف وأنواع الجباية	19
2. الرسم شبه الجبائي، الرسم، الإتاوة والمساهمات الاجتماعية	23
ثالثا. تصنيف الضرائب	26
1. معيار وعاء الضريبة	26
2. معيار الواقعة المنشئة للضريبة	27
3. معيار تحمل العبء الضريبي	29
4. معيار معدل أو سعر الضريبة	31
أسئلة نظرية حول الفصل الأول	33
الفصل الثاني: أنظمة فرض الضريبة	34-50
أولا. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة	35
1. مفهومها ومجال تطبيقها	35
2. تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة	36
3. الإعفاءات من الضريبة الجزافية الوحيدة	36
ثانيا. نظام الربح الحقيقي	37
1. المفهوم ومجال التطبيق	37
2. تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة	38
ثالثا. نظام الاقتطاع من المصدر	41
1. نظام الاقتطاع من المصدر للمداخيل المحققة من المؤسسات الأجنبية	41
2. اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي من المصدر	42

3. اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من المصدر	42
رابعا. الالتزامات الجبائية في إطار أنظمة فرض الضريبة	43
1. الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات	43
2. الالتزامات المتعلقة بتسديد الضريبة	46
أسئلة نظرية وتمارين تطبيقية حول الفصل الثاني	50
الفصل الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي	70-51
أولا. مفاهيم أساسية حول الضريبة على الدخل الإجمالي	52
1. تعريف وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي	52
2. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي	52
ثانيا. الفئات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي	53
1. فئة الأرباح الصناعية، التجارية والحرفية	53
2. فئة أرباح المهن الحرة	55
3. فئة المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية	57
4. فئة الإيرادات الفلاحية	58
5. فئة عائدات رؤوس الأموال المنقولة	59
6. فئة المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية	60
7. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية	65
أسئلة نظرية وتمارين تطبيقية حول الفصل الثالث	70-66
الفصل الرابع: الضريبة على أرباح الشركات	85-71
أولا. مفاهيم أساسية حول الضريبة على أرباح الشركات	72
1. تعريف وخصائص الضريبة على أرباح الشركات	72
2. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات	72
ثانيا. تحديد الوعاء الضريبي (الأرباح الخاضعة للضريبة)	74
1. حساب الضريبة على أرباح الشركات	75
2. الإيرادات والأعباء المكونة للوعاء الضريبي	75
أسئلة نظرية وتمارين تطبيقية حول الفصل الرابع	85-81
الفصل الخامس: الرسم على النشاط المهني	91-86
أولا. مفاهيم أساسية حول الرسم على النشاط المهني	87
1. مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني	87

2. الإعفاءات الخاصة بالرسم على النشاط المهني	87
ثانيا. كيفية حساب الرسم على النشاط المهني	89
1. الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني	89
2. معدل الرسم على النشاط المهني	89
3. التخفيضات الخاصة بالرسم على النشاط المهني	89
أسئلة نظرية وتمارين تطبيقية حول الفصل الخامس	91
الفصل السادس: الرسم على القيمة المضافة	109-92
أولا. مفاهيم أساسية حول الرسم على القيمة المضافة	93
1. مفهوم، خصائص وأهداف الرسم على القيمة المضافة	93
2. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة	94
ثانيا. آلية خصم الرسم على القيمة المضافة	99
1. مفاهيم أساسية حول الفاتورة	99
2. آلية الخصم	101
ثالثا. التسويات	102
1. تعريف التسوية	102
2. حالات التسوية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة	103
أسئلة نظرية وتمارين تطبيقية حول الفصل السادس	109-106
الخاتمة	111
قائمة المراجع	115-112

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	27
02	جدول أصناف المنحة الجزافية التعويضية	51
03	الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الرواتب والأجور	52
04	العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة للمعدل المخفض والعادي	90

مقدمة

تعد الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية لأي دولة نظرا لكثرة الأموال التي توفرها للخزينة العامة، وقد تزايد دور الضريبة بتزايد مكانتها في الإيرادات العامة وارتبط تطورها بتطور مفهوم الدولة، من الدولة الحارسة التي كانت تنحصر مهامها في الدفاع والأمن وتحقيق العدالة، إلى الدولة المتدخلة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتأمين الاستقرار والتوازن الاقتصادي والاجتماعي، إضافة إلى دورها المالي التقليدي.

وقد قامت السلطات العمومية الجزائرية سنة 1991 بإصلاحات عميقة على النظام الجبائي من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، إذ تم بموجبها استحداث مجموعة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة التي تفرض بطريقة نسبية أو تصاعدية وتحصل بطرق مختلفة كالاقتطاع من المصدر، كما تم تحديد هذه الضرائب حسب طبيعتها من حيث الوعاء، الأشخاص المفروضة عليهم والأوقات المناسبة للتحصيل.

ومع تنوع الضرائب واختلاف أنظمة فرضها، طرق الحساب، الإعفاءات الدائمة والمؤقتة، فضلا عن التغيرات السنوية التي تطرأ عليها بموجب قوانين المالية، يواجه الطلبة صعوبات في استيعاب مادة "جباية المؤسسة" الذي يدرس لطلبة السنة الثالثة علوم التسيير تخصص إدارة مالية وتخصص محاسبة وجباية وكذا لطلبة الماستر بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، وعليه كخطوة أولى ولاختلاف المقررات الدراسية حسب التخصص ودرجة التعمق في دراسة الجباية بين الجامعات الجزائرية، تم إعداد هذا الإسهام العلمي بما يتناسب وتخصص إدارة مالية.

تهدف هذه المطبوعة لجعل الطالب قادر على فهم مادة جباية المؤسسة، فمن خلال هذه المادة التعليمية سيتمكن الطالب من الإلمام بمختلف المفاهيم الأساسية حول الجباية وعناصرها، وكذا القوانين والتشريعات والتقنيات المتعلقة بكيفية حساب مختلف الضرائب والرسوم التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون وفقا للقانون الجبائي الجزائري، وقد تم تقسيم هذه المطبوعة إلى ستة فصول رئيسية: الإطار النظري للضريبة، أنظمة فرض الضريبة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة. كما تم تدعيم هذه المادة بمجموعة من الأسئلة النظرية والتمارين الخاصة بفصول هذه المطبوعة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للضريبة

تمهيد:

تشكل الضريبة في العصر الحديث أهم مصادر الإيرادات في الميزانية العامة للحكومات، والتي تخصص غالبا لتغطية أوجه الإنفاق المتزايدة، والوفاء بمتطلبات السياسة المالية الحكومية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، كما تعبر عن أحد معالم سيادة الدولة، إذ أنها تتميز بميزة الجبر في الإخضاع أو التحصيل، وهنا تبرز الضريبة الاقتصادية والسيادية إضافة إلى أهميتها الاجتماعية والسياسية.

ونظرا للأهمية الكبيرة التي تحظى بها الضريبة سنتناول في الفقرات التالية أهم المفاهيم المتعلقة بالضريبة.

أولا: ماهية الضريبة، قواعدها وأهدافها

تمثل الضرائب في العصر الحديث أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، فالدولة تلزم الأفراد بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض الضرائب عليهم طبقا لنظام فني معين، يقوم على مجموعة من الأسس القانونية والقواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة، وتسعى من خلاله إلى تحقيق أهداف الضريبة المختلفة.

وعليه سنحاول في هذا العنصر دراسة تعريف وخصائص الضريبة، الأسس القانونية وقواعد فرضها والأهداف المختلفة للضريبة.

1. تعريف وخصائص الضريبة:

في ظل غياب تعريف تشريعي للضريبة فإنه سيتم عرض بعض المفاهيم الخاصة بالضريبة، والتي تضم في مجملها خصائص الضريبة، نذكر منها:

- "الضريبة اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة"[1]؛

- "الضريبة 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"[2]؛

- "الضريبة مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".[3]

---

[1] نصر رحال، مصطفى عوادي، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي الجزائر، 2010، ص05.

[2] N. Merzouk, et autres, Guide du contribuable, Pages Bleues, Alger, 2017.

[3] محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص07.

وبصفة عامة تعرف الضريبة بأنها اقتطاع مالي نقدي إجباري تفرضه الدولة على المكلفين حسب قدراتهم التساهمية بدون مقابل وبشكل نهائي من أجل تغطية النفقات العامة، وتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة.

من خلال التعاريف السابقة، يمكن تحديد أهم خصائص الضريبة وهي:

1-1. الضريبة اقتطاع نقدي: الضريبة التزام يفرض أساسا في صورة نقدية خلافا للأنظمة الاقتصادية القديمة أين كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينية، كما أن النفقات العامة بدورها كانت تتم في صور عينية إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين.

لكن مع انتشار استعمال النقود واعتبارها وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر انتشارا في المجتمع في العصور الحديثة، أصبح لزاما دفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات في مختلف جوانب النشاط الاقتصادي تتم بصورة نقدية، بما فيها النفقات والإيرادات العامة أصبحت تتم بصورة نقدية، وبما أن الضرائب جزء من الإيرادات وعليه وجب تحصيلها في صورة نقدية.

1-2. الضريبة فريضة إجبارية: أي ليس للمكلف الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها، ولا في اختيار مقدارها ولا في كيفية وموعد دفعها، فالسلطات العامة تقوم بوضع نظام قانوني للضريبة تحدد على إثره المادة الخاضعة لها (وعائه)، سعرها والمكلف بأدائها، كيفية تحصيلها وموعدها دون الاتفاق المسبق مع المكلف، فهذا الأخير ملزم بدفع الضريبة سواء قبل ذلك أم لم يقبل أي دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار، وبالتالي فصفة الإجبار تظهر واضحة عند امتناع المكلف عن دفع الضريبة أو عند محاولة التهرب منها، وفي هذه الحالات تلجأ الدولة إلى وسائل التنفيذ الإجباري للحصول على ما تستحقه من الضرائب من خلال العقوبات المنصوص عليها في القانون.

1-3. الضريبة تدفع بصورة نهائية: إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع الفوائد المترتبة عن مبلغه.[1]

1-4. الضريبة تفرض بلا مقابل لتحقيق منفعة عامة: تدفع الضريبة دون مقابل أو منفعة خاصة، فالمكلف يقوم بأدائها مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء العامة وليس باعتباره ممولا للضرائب،

[1] محمد عباس محرزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص13.

وعليه إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدافعها، فإن الدولة تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق المنفعة العامة.[1]

1-5. الضريبة تدفع وفقا لمقدرة المكلفين: إن الضريبة تفرض على المكلفين تبعا لمقدرته م المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم التكليفية، والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة بناء على معطيات اقتصادية، اجتماعية وسياسية.

1-6. الضريبة تفرض من قبل الدولة: إن انفراد السلطات العامة بوضع النظام القانوني للضريبة هي من أشكال إبراز سيادة الدولة، حيث لا يمكن فرض أو تعديل أو إلغاء ضريبة إلا بقانون، والإدارة الضريبية تكتفي بالجباية والتحصيل، وتحدد الدولة إجراءات المتابعات والمنازعات.

2. الأساس القانوني للضريبة وقواعدها:

لا يمكن أن تتجلى طبيعة الضريبة إلا بعد التعرف على أساسها القانوني، وكذا أهم المبادئ والقواعد التي ترتكز عليها.

2-1. الأساس القانوني لفرض الضريبة: يقصد بالأساس القانوني للضريبة هو البحث في مصدر إنشاء وتأسيس الضريبة ومدى وجود سلطة قانونية تلزم الفرد بتأدية واجباته الضريبية، وفي إطار هذا البحث ظهرت نظريتان أساسيتان هما: نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي ونظرية التضامن الاجتماعي.[2]

2-1-1. نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي: سادت أفكار هذه النظرية في القرن الثامن عشر والقرن التاسع عشر، فأصحاب هذه النظرية يعتبرون أن الفرد يدفع الضريبة مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة المختلفة، وترجع فكرة المنفعة إلى ارتباط الفرد بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي، ومضمون هذا العقد هو أن الأفراد سيتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بموجب عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم، واختلف أصحاب هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد فاعتبره البعض:

- عقد بيع الخدمات: فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، لكن في الواقع يصعب تقدير المنفعة التي تعود على دافع الضريبة كون بعض خدمات الدولة غير قابلة للتجزئة كالأمن والدفاع والتمثيل السياسي، أضف إلى ذلك لو كان هذا التكييف صحيحا لألزمت الدولة الفئات

[1] محمد حمو، منور أوسرير، مرجع سابق، ص 08.

[2] علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2011، ص ص180-182.

محدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرتها كثمن الخدمات العامة باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات، وفي ذلك مخالفة لاعتبارات العدالة.

– عقد شركة: أصحاب هذا التكييف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة إلى جانب نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، ويعاب على هذا التكييف أن الدولة لا تقدم الخدمات المادية للمواطنين بل كذلك مجموعة من الخدمات المعنوية التي يصعب تقديرها، إضافة إلى أن هذا التكييف يستوجب استفادة الفئات ذات الدخول المرتفعة بجزء من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الفئات محدودة الدخل، وهذا مخالف للواقع.

– عقد تأمين: تعتبر الضريبة حسب أصحاب هذا الطرح قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم وأرواحهم والانتفاع بها على أحسن صورة. ومن عيوب هذا التكييف أن عقد التأمين يلزم المؤمن "الدولة" بتعويض المؤمن عليه "المكلف" عن الأضرار التي تلحق بأمواله وهذا لم يحدث لا في الماضي ولا في الوقت الحالي، أضف إلى ذلك أن هذه المقاربة تحصر وظيفة الدولة في مجرد حفظ الأمن، وهو ما يتماشى مع فكرة الدولة الحارسة ولا يتوافق تماما مع فكرة الدولة المتحفظة والمنتجة.

إن نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغيراته ولا تتماشى وخصائص ومبادئ الضريبة لذلك ظهرت نظرية التضامن الاجتماعي.

2-1-2. نظرية التضامن الاجتماعي: ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية مفادها أن المواطن يسلم بضرورة وجود الدولة لأسباب سياسية واجتماعية، تعمل على تحقيق مصالحه وإشباع رغباته وحاجاته، ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل حسب مقدرته التكليفية "المالية" كي تتمكن الدولة من توفير الخدمات العمومية لكافة الأفراد بلا استثناء، وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العمومية رغم عدم دفعهم الضرائب أو دفع مبالغ زهيدة كذوي الدخول المحدودة، وعدم انتفاع البعض الأخر بهذه الخدمات رغم دفعهم ضرائب كالمواطنين المقيمين في الخارج، أضف إلى ذلك فإن هذه النظرية مرتبطة بفكرة السيادة ومن ثم إلزام المكلف على أداء الضريبة.

من خلال ما تم عرضه يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي ترتكز عليه الدولة لبسط سلطتها على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب.

2-2. المبادئ (القواعد) العامة للضريبة: ويقصد بها مجموعة القواعد والأسس الواجب مراعاتها عند وضع النظام الضريبي، وهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة العمومية، وفي إطار سعي

الاقتصادي الانجليزي "آدم سميت" للبحث عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال، قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه "ثروة الأمم" الصادر سنة 1776، وتتلخص فيما يلي:

2-2-1. قاعدة العدالة: يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

ولقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع، ويقصد بها عند آدم سميت بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية، أي تكون مساهماتهم متناسبة مع دخولهم، غير أنه حديثا أخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية، ذات أبعاد سياسية، اقتصادية واجتماعية وعليه فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد ولاعتبارات يراها المشرع ضرورية يلجأ لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية عند التنظيم الفني للضريبة، ولا شك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة بين المكلفين بها، فهي تستند إلى قاعدة تناقص المنفعة الحدية، كما أن الضريبة التصاعدية تحقق إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة فعالة من أجل تخفيف حدة التفاوت بين دخول الفئات الاجتماعية المختلفة[1].

وفي إطار العدالة بين المكلفين لابد من الحديث عن مبدأين هامين هما [2]: مبدأ الشمولية الشخصية، مبدأ المادية للضريبة.

- مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة: حسب هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا، وعليه فالضريبة تشمل المواطنين المقيمين بالخارج ولهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية "الجنسية"، وكذا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية، غير أنه تستثنى من هذا المبدأ الإعفاءات المقررة لبعض أعضاء السلك الدبلوماسي على أساس المعاملة بالمثل، أو لصالح بعض الأشخاص تحقيقا لأغراض اقتصادية أو اجتماعية.

- مبدأ الشمولية المادية للضريبة: ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية من دخول وثروات، باستثناء المنصوص عليها في القانون الضريبي صراحة كالأراضي البور أو المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية، والذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في الاعتبار شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الاجتماعية عند فرض الضريبة وليس بالنظر في المادة الخاضعة للضريبة فقط.

---

[1] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص09.

[2] محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص152-155.

2-2-2. قاعدة اليقين: ومضمون هذه القاعدة أن يتم تحديد الضريبة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام أو مغالاة أو تحيز، وتتم ذلك من خلال وضع قانون يوضح وعائها وسعرها، الحدث المنشئ لها، المصاريف الواجب خصمها، موعد سدادها، كيفية تحصيلها والإعفاءات الخاصة بها، ويجب أن تكون هذه القواعد واضحة لدى المكلفين لكي يسهل تعاملهم مع أحكام القانون وتنفيذه بطريقة سليمة[1].

2-2-3. قاعدة الملائمة في الدفع: أي تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين وتسهل دفعها خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وإجراءاته، وهذا يعني أن يتلائم موعد دفع الضريبة مع موعد تحقيق الوعاء الضريبي، أي لا يجب أن تدفع الضريبة قبل تحقيق وعائها فمثلا الموظف أو الأجير أو التاجر يدفع الضريبة بعد حصوله على الراتب أو الأجر أو الدخل، وبذلك يتم مراعاة الظروف المادية والنفسية للمكلفين، وبالتالي يتحقق هدف هذه القاعدة بالتيسير على المكلفين وتجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل.

2-2-4. قاعدة الاقتصاد في النفقات : أي أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها قدر الإمكان وبذلك تتحقق مصلحة المكلف والدولة، فهذه الأخيرة تحصل على أكبر قدر من الحصيلة في الوقت نفسه تقتطع أقل قدر ممكن من أموال المكلف[2]. وبذلك تضمن الدولة فعالية الضريبة كمورد مالي دون ضياع جزء كبير منه للحصول عليها، ولذلك تسعى إدارة الضرائب لاختيار أسلوب الجباية والتحصيل المناسب لطبيعة الضريبة، وفي الوقت الحاضر يتم استعمال التكنولوجيا الحديثة من أجل التقليل من نفقات الجباية قدر الإمكان.

3. أهداف الضريبة:

في ظل الدولة الحارسة كان الهدف من الضريبة ماليا يرتبط بتحقيق إيرادات الدولة التي تستطيع بها مواجهة نفقاتها العامة، لكن مع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة تطورت أهداف الضريبة وأصبحت أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية.

3-1. الهدف المالي للضريبة: لقد اقتصر هدف الضريبة في الفكر التقليدي على تغطية الأعباء العامة من خلال توفير الموارد المالية الضرورية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الإنفاق على الخدمات

---

[1] رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2006، ص15.

[2] حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص10.

المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كمصاريف تسيير الهيئات العامة وتجهيزها، بناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق....إلخ). ولتحقيق الهدف المالي يجب توفر شرطين أساسين في فرض الضريبة هما[1] حياد الضريبة ووفرة حصيلتها.

3-1-1. حياد الضريبة: نقصد بالحياد الضريبي عدم إحداث أي أثر لفرض الضريبة على النشاط الاقتصادي وعلى القرارات الاقتصادية التي يتخذها الأفراد والقطاع الخاص، لكن الحياد الضريبي وإن وجد نظريا إلا أنه لا يمكن تحقيق في الواقع، حيث لكل ضريبة آثارها الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية سواء هدفت أو لم تهدف الدولة إليها، وحتى في الفكر الكلاسيكي الذي يؤمن بعدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية نجد أن الضرائب قد استخدمت كأداة لتحقيق أهداف غير مالية، ففرضت الضرائب الجمركية لحماية المنتجات الوطنية من المنافسة الأجنبية، واستخدمت الضرائب على رؤوس الأموال لإعادة توزيع الدخول، وأدخل التصاعد في معدلات الضريبة لتقليل التفاوت الاجتماعي، وأعفي بعض الأفراد وبعض الأنشطة لتشجيع نشاطها واستعملت الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادتها في فترة التضخم لامتصاص الفائض من القدرة الشرائية.

3-1-2. وفرة الحصيلة الضريبية: وتعني أن تكون حصيلة الضريبة غزيرة بحيث تغطي احتياجات الإنفاق العام، ولتحقيق ذلك يجب توفر عدة شروط في الضريبة تتمثل في الإنتاجية، الثبات والمرونة، فالضريبة المنتجة هي التي تجلب أكبر حصيلة ممكنة وبأقل نفقات الجباية، وتستخدم الأوعية الضريبية التي تتميز باتساع نطاقها كالضرائب على السلع الواسعة الاستهلاك وتفضيل الضرائب المتعددة على الضريبة الوحيدة، أما الضريبة الثابتة فهي تلك التي لا تتأثر حصيلتها بالتغيرات التي تحدث في مستوى النشاط الاقتصادي خاصة في فترات الكساد، ومن الطبيعي أن ترتفع الحصيلة الضريبية في فترات الانتعاش عكس فترات الانكماش أين تقل حصيلة الضرائب بسبب نقص الإنتاج والدخل، في حين الضريبة المرنة فهي التي لا يؤدي زيادة معدلها إلى انكماش وعائها فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة معدلها مثل الضرائب على الاستهلاك.

3-2. الأهداف الاقتصادية للضريبة: تعتبر الضريبة أداة لتحقيق أهداف السياسية الاقتصادية من خلال التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية ومعالجة بعض المشاكل الاقتصادية، وتكمن الأهداف الاقتصادية للضريبة فيما يلي:

[1] مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، 2003، ص ص39-40.

– محاولة الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، ففي حالة التضخم يرفع معدل الضريبة ويوسع مجال فرضها بغرض امتصاص الكتلة النقدية الزائدة، وفي حالة الانكماش يخفض معدل الضريبة ويزيد من الإعفاءات بغرض زيادة الادخار وبالتالي توسيع الاستثمار؛

– تستعمل الدولة الضريبة كأداة لتحقيق التوازن القطاعي للاستثمار عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية في شكل امتيازات وتسهيلات ضريبية (إعفاءات مؤقتة ودائمة، تخفيضات ضريبية) لقطاعات دون أخرى، أو بفرض ضريبة على أنشطة وقطاعات غير مرغوب فيها تكون أقل من تلك المفروضة على أنشطة وقطاعات أخرى قصد تشجيع الاستثمار في القطاعات غير المرغوب فيها، وتتبع الدولة نفس السياسة من خلال توجيه عناصر الإنتاج نحو المناطق غير المرغوب فيها كتشجيع المناطق النائية أو المراد ترقيتها؛

– حماية الصناعات الوطنية وذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على السلع المستوردة المنافسة للسلع الوطنية، وبإعفاء الصادرات كليا أو جزئيا من الضرائب قصد تشجيعها؛

– تستعمل الضريبة للتحكم في بعض المؤشرات الاقتصادية الكلية، فلتخفيض معدل البطالة تعمل على رفع الإنفاق الكلي إلى مستوى يعادل قيمة الإنتاج، ويتم ذلك برفع الدخل المتاح للأفراد من خلال تخفيض الضرائب المستحقة عليهم، أما لمعالجة ظاهرة التضخم تعمل الدولة على تخفيض حجم الإنفاق الكلي حتى يتعادل مع قيمة الإنتاج، وذلك من خلال رفع الضرائب المستحقة على الأفراد أو تقليص الاستثمار الحكومي، كما تعتبر الضريبة كوسيلة من وسائل تحقيق التشغيل من خلال استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة في تمويل النفقات الحكومية التي تتمثل في إقامة المشروعات العامة ومشروعات البنية التحتية والمرافق العامة، مما يتطلب تشغيل عدد كبير من الأيدي العاملة.

3-3. الأهداف الاجتماعية للضريبة: تستخدم الضريبة كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية التي تتمثل فيما يلي :

– تقليل حدة التفاوت بين الدخول والثروات، وذلك بأن تعمل الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة مع تقرير الإعفاءات لأصحاب الدخول المنخفضة ومراعاة الظروف الشخصية للمكلف، وفي هذا تستعمل الضريبة التصاعدية على الدخل، وتقوم الدولة بعد ذلك بإعادة توزيع حصيلتها الضريبية وتكييف إنفاقها العام، بحيث يفيد ذوي الدخول الصغيرة أكثر مما يفيد ذوي الدخول الكبيرة وقد يتم ذلك بطريقة مباشرة من خلال منح المسنين والعاطلين عن العمل والمعاقين إعانات نقدية، أو بطريقة غير مباشرة من خلال التوسيع في أداء الخدمات العامة في ميادين التعليم والصحة والإسكان، وبذلك تتقلص الفوارق بين دخول الطبقات ويتحقق التكامل والتضامن بين أفراد المجتمع؛

– تستخدم الضرائب لتشجيع استهلاك بعض السلع المرغوب فيها اجتماعيا من خلال تطبيق معدلات ضريبية منخفضة، وتقليل استهلاك سلع أخرى غير مرغوب فيها اجتماعيا كالتدخين والكحول بتطبيق معدلات ضريبية مرتفعة؛

– معالجة أزمة السكن بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترات محددة، أو السماح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في هذا القطاع.

3-4. الهدف السياسي للضريبة: يمكن استخدام الضرائب لتحقيق أهداف سياسية معينة من خلال التمييز في المعاملة الضريبية بين الدول وكذا تسهيل التجارة الخارجية مع بعض الدول أو الحد منها، ففي حالة وجود علاقات طيبة مع دولة معينة تعمل الدولة على خفض أو إعفاء الضرائب الجمركية، أما في حالة العكس فتعمل على زيادة تلك الضرائب.

يتضح مما سبق أنه يمكن استخدام الضريبة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية وسياسية، إلا أنه قد تضطر الدولة إلى تحقيق هدف على حساب آخر فقد تمنح إعفاء أو تخفيض ضريبي لتحقيق هدف اقتصادي أو اجتماعي أو سياسي بغض النظر عن الاعتبار المالي. وفي هذا الوضع يجب على الدولة أن تحدث تقارب وتوازن بين مختلف أهداف الضريبة على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها، وتختلف هذه الأولويات باختلاف نوع النظام الاقتصادي والاجتماعي ودرجة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لمختلف الدول.

ثانيا: الضريبة والاقتطاعات الأخرى

تعتمد الدولة على عدة وسائل جبائية تضمن لها تأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، فاعتمدت قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1991 على الجباية البترولية كمصدر أساسي لتمويل ميزانية الدولة بالنظر إلى الاهتمام الضئيل الذي كانت توليه السلطات الجزائرية للجباية العادية (الضرائب والرسوم)، وتعتمد في الوقت الحاضر على أنواع مختلفة من الجباية بما فيها الجباية العادية وبعض الاقتطاعات الإجبارية الأخرى من دون الضرائب والرسوم.

وسندرج في الفقرات التالية تعريف مختصر للمصطلح العام وهو الجباية مع ذكر مختلف أنواعها.

1. تعريف وأنواع الجباية: يقصد بالجباية مجمل الاقتطاعات النقدية الإجبارية المطبقة على مداخيل الأفراد وأرباح الشركات المؤداة لفائدة الدولة وإدارتها العمومية من أجل تغطية نفقاتها المتنوعة [1]. فالتعريف لم يوضح طبيعة هذه الاقتطاعات، فهذه الأخيرة قد تكون الجباية العادية من الضرائب والرسوم وهو الشكل

[1] محمد عباس محرزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 05.

الغالب على هذا المصطلح، كما تعني أنواع أخرى من الجباية مثل الجباية البترولية، الجباية المحلية، الجباية البيئية والجباية الجمركية، أو اقتطاعات نقدية إجبارية أخرى من دون الضرائب مثل الرسم شبه الجبائي، الرسم، الإتاوة والمساهمات الاجتماعية.

وبالتالي فإن الجباية أوسع مفهوم من مصطلح الضريبة. أي أن الحصيلة الضريبة جزء من الحصيلة الجبائية كما يقصد بها أنواع أخرى مثل الجباية البترولية، الجباية المحلية، الجباية البيئية والجباية الجمركية. وسيتم شرح هذه الأنواع في العناصر التالية.

1-1. الجباية البترولية: تدفع الضرائب البترولية على أساس أنها مقابل الترخيص من قبل الدولة لاستغلال باطن الأرض التي هي ملك الدولة، إذ تتركز الجباية البترولية على نوعين من الضرائب بحسب مراحل المشروع النفطي:[1]

1-1-1. الضرائب المفروضة في مرحلة البحث (الاستكشاف): في هذه المرحلة لا وجود لأثر الإنتاج أو الربح، لكن هناك العديد من الدول تقوم بفرض الضرائب على الشركات من أجل السماح لها الاستفادة من رقعة للتنقيب فيها، ونجد فيها ضريبة حق الدخول والتي تشمل منح الترخيص بالبحث بعد مناقصة المستفيد الذي يعطي أكبر ضريبة حق الدخول، وكذا ضريبة حق الإيجار التي يدفعها صاحب الترخيص بحسب المساحة التي استفاد منها.

1-1-2. الضرائب المفروضة في مرحلة الاستغلال: ونجد فيها ضريبة حق الدخول في الإنتاج والتي تدفع على شكل دفعات موزعة على أساس الكميات المنتجة في رقعة البحث، فإذا كانت الكمية المنتجة كبيرة كانت الضريبة كبيرة والعكس صحيح، وتحدد الضريبة بوضع سقف للإنتاج اليومي إضافة إلى ضريبة حق الإيجار في مرحلة الاستغلال التي تدفع بنفس الطريقة التي تدفع بها في مرحلة البحث إلا أن قيمتها تكون أكبر، والإيجار يكون سنويا ثابتا طول مرحلة الاستغلال أو متزايد حسب سقف الإنتاج.

1-2. الجباية المحلية: تعرف الجباية المحلية بأنها كل "الإيرادات الجبائية التي تعود للجماعات المحلية وفقا لمبدأ إقليمية النشاط أو التخصيص الجبائي، في إطار السياسة الجبائية الكلية الهادفة إلى التأثير على

[1] مختار عصماني، دور الجباية البترولية في تحقيق النمو الاقتصادي المستدام في الجزائر من خلال البرامج التنموية (2001-2014)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، جامعة سطيف 1، 2013- 2014، ص ص13-14.

المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، من خلال توازن الميزانية العامة وتركيباتها وأثرها المباشر على الإنفاق المحلي وعلى حماية واستقرار النمو الاقتصادي".[1]

والجباية المحلية لا تعتبر نظام قائم بحد ذاته وإنما هي جملة من الأحكام وأصناف من الضرائب تختلف باختلاف الجهة المستفيدة والممولة بالإضافة إلى اختلاف الوعاء الضريبي، وقد أسفر عن الإصلاح الضريبي لسنة 1991 جملة من التعديلات على النظام الجبائي الجزائري، حيث تم تعويض بعض الضرائب وإلغاء البعض الآخر، إضافة إلى الفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية، وبين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية.

وتشمل الضرائب العائدة للدولة: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، ضرائب التسجيل والطابع والضرائب على التجارة الخارجية، في حين تضم الضرائب العائدة للجماعات المحلية: الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، رسم التطهير، رسم الذبح والضريبة على الأملاك مع العلم أن الجباية المحلية موزعة بضرائب مخصصة كليا للبلديات مثل الرسم العقاري، رسم التطهير والرسم على الذبح، وضرائب تشترك فيها البلديات مع الولايات والصندوق المشترك للجماعات المحلية مثل الرسم على النشاط المهني، وأخرى مخصصة جزئيا لكل من البلدية والولاية أي تشترك معها الدولة في هذه الضرائب مثل الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الأملاك.

ويخضع الاقتطاع الجبائي المحلي لنفس الشروط والقواعد التي تخضع لها الضرائب الوطنية السالفة الذكر، إلا أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار تفادي التعارض أو التناقض مع الاقتطاع الجبائي الوطني، لاسيما فيما يتعلق بخصائص العبء الجبائي المحلي وسلطة العناصر الجبائية المحلية على الاقتطاع الجبائي المحلي، أما أهمية الاقتطاع الجبائي المحلي فتكمن في أنه يسمح بالحصول على إيرادات مقابل الخدمات العمومية الممنوحة من طرف الجماعات المحلية، فهو يمول حاجات الاستهلاك الجماعية التي يطلبها السكان المحليون، وعلى هذا الأساس فإن أهمية الجباية المحلية تتزايد يوما بعد يوم.

1-3. الجباية البيئية: ويقصد بها مختلف الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الملوثين للبيئة، كما أنها تشمل مختلف الحوافز والإعفاءات الجبائية للأشخاص الطبيعيين

[1] اسعد عبد المالك مسني، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيم، مصر، 1970، ص143.

والمعنويين الذين يستخدمون في نشاطاتهم الاقتصادية تقنيات صديقة للبيئة، وعليه فالجباية البيئية تشمل:[1] الضرائب البيئية، الرسوم البيئية والحوافز والإعفاءات الجبائية.

1-3-1. الضرائب البيئية: أو الجباية الخضراء، وهي تلك الضرائب المفروضة على الملوثين الذين يحدثون أضرار بيئية من خلال نشاطاتهم الاقتصادية المختلفة الناجمة عن منتجاتهم الملوثة واستخدامهم لتقنيات إنتاجية مضرة بالبيئة، ويتم تحديد نسبة هذه الضرائب على أساس تقدير كمية ودرجة خطورة الانبعاثات المدمرة للبيئة.

1-3-2. الرسوم البيئية: نظرا لما توفره الدولة من خدمات خاصة تستخدم فيها تقنيات التطهير والسلامة البيئية فهي تفرض على المستفيدين من هذه الخدمات رسوما خاصة لا تظهر إلا عند الاستفادة المباشرة من خدماتها مثل: رسم التطهير أو النظافة، رسم الاستفادة من المياه الصالحة للشرب...الخ.

1-3-3. الحوافز والإعفاءات البيئية: إن فرض الضرائب والرسوم قد يواجه بالتهرب والغش الضريبي، بينما التحفيز والإعفاء قد يقابله الاستجابة التلقائية واعتماد تكنولوجيات وتقنيات صديقة للبيئة، فتمنح الدولة المؤسسات إعفاء دائم لمدة غير محدودة أو إعفاء مؤقت لمدة محدودة من الضرائب والرسوم المفروضة على أنشطتها الاقتصادية، أو تقوم بإعفاء المؤسسات التي تستورد التجهيزات والمعدات الصديقة للبيئة من دفع الضرائب والرسوم الجمركية ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى.

وترتكز الجباية البيئية على قاعدة أساسية مفادها أن الذي يحدث أكثر ضرر بيئي هو من يدفع ضرائب أكثر وذلك كعقوبة على تدمير البيئة من خلال اعتماده على تكنولوجيات عدوة للبيئة، وعليه كلما كانت الضرائب أكبر كلما أحس الملوثون بأثرها، ما قد يجعلهم يغيرون اعتمادهم على التكنولوجيا الرخيصة الملوثة إلى اعتمادهم على تكنولوجيات صديقة للبيئة والتي عادة ما تكون غالية، لكن بوجود الحوافز والإعفاءات الجبائية التي من شأنها تخفيف وطأة التكاليف الباهظة التي يتحملونها بغية اكتساب تلك التكنولوجيات غير الملوثة، ثم أن الإعفاء كلما كان لمدة أطول كلما اضمحلت تكلفة اكتساب تلك التكنولوجيات مع مرور الزمن.

1-4. الجباية الجمركية: تفرض الضرائب والرسوم الجمركية على السلع المستوردة أو المصدرة، إما على أساس فرض نسبة مئوية من قيمة السلعة ويطلق عليها في هذه الحالة بالضريبة القيمية، أو على أساس مقدار معين على كل وحدة من وزن السلعة أو عددها أو حجمها وتسمى بالضريبة النوعية. فالضرائب القيمية تمتاز بالمرونة في التطبيق والعدالة لأن ما يدفعه المكلف من ضرائب يتناسب مع قيم السلع التي

[1] فارس مسدور، أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، العدد07، 2009-2010، ص ص348-350.

يستوردها أو يصدرها، وما يؤخذ على هذه الضريبة أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة على وجه الدقة مما قد يستوجب الاستعانة بخبراء لتقدير سعرها، في حين الضرائب النوعية فتتميز بالبساطة وسهولة تحصيلها لأن معدلاتها تكون ثابتة لا تتغير بتغير نوعية السلعة، وإن كان يؤخذ عليها أنها غير عادلة لأنها تساوي بين بعض السلع وذلك لانتمائها لنوع واحد بالرغم من اختلاف قيمتها، إضافة إلى ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها مما يستوجب إعادة النظر في مقدارها من وقت إلى آخر وتغييرها بتغير قيمة السلع وخاصة في أوقات التضخم وانخفاض قيمة العملة المحلية[1].

إضافة إلى أنواع الجباية السالفة الذكر، فالجباية تضم كذلك اقتطاعات إجبارية أخرى كالرسم، الرسم شبه الجبائي، الإتاوة والمساهمات الاجتماعية. وعليه سنحاول تحديد مدلول هذه المصطلحات في العناصر التالية.

2. الرسم شبه الجبائي، الرسم، الإتاوة والمساهمات الاجتماعية:

يوجد في الواقع العملي خلط كبير بين هذه المصطلحات من طرف الطلبة وحتى لدى طبقة المثقفين في المجتمع وكثير من يعتبرها مصطلح واحد، وهو خطأ شائع الاستعمال. وعليه سنقدم تعريف مختصر لكل مصطلح ونقارنه بالضريبة قصد إزالة الغموض واللبس الموجود عند استعمال وتداول هذه المصطلحات.

2-1. الرسم شبه الجبائي: الرسم شبه الجبائي هو مختلف الاقتطاعات الإجبارية المؤسسة بموجب حكم من أحكام قانون المالية، والمحصلة لفائدة شخص معنوي من دون الدولة أو الجماعات المحلية، أي لفائدة مؤسسات ذات طابع صناعي أو تجاري أو إداري تؤدي مهمة معينة أو خدمة عمومية[2].

تتشابه الضريبة والرسم شبه الجبائي في كون كل منهما اقتطاع نقدي إجباري مرخص بموجب أحكام قانون المالية، وتختلف الضريبة عن الرسم شبه الجبائي في كون أن هذا الأخير يدفع مقابل خدمة أو منفعة محددة بينما الضريبة يمكنها تمويل أي منفعة للصالح العام لأنها تنطلق من مبدأ عدم تخصيص الإيرادات، كما أن الضريبة تحصل لفائدة الدولة والجماعات المحلية وبالتالي تدرج ضمن الميزانية العامة للدولة، في حين أن الرسم شبه الجبائي يحصل لفائدة شخص معنوي أي لفائدة هيئات عمومية أو خاصة من غير الدولة والجماعات المحلية، وعليه لا تصب حصيلة الرسم شبه الجبائي في الخزينة العمومية ومن ثم لا يدرج ضمن الميزانية العامة للدولة. فمثلا يذهب مبلغ الرسم المدفوع للحصول على وثيقة السجل التجاري من طرف التاجر لخزينة وميزانية المركز الوطني للسجل التجاري.

---

[1] محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ص 229-230.

[2] المادة 15 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 1984/7/7.

2-2. الرسم: لم تعد التسمية هي التي تفرق بين الضريبة والرسم، بحيث يطلق مصطلح الرسم على العديد من الضرائب كالرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني التي هي في الواقع ضرائب. ويمكن تعريف الرسم أنه " مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى مؤسساتها العمومية، مقابل خدمة أو منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل".[1]

من خلال التعريف نستنتج أن الرسم يتميز بالخصائص التالية:

2-2-1. الصفة النقدية للرسم: مع تطور دور ومالية الدولة، وبعد أن أصبحت النقود هي وسيلة التبادل الرئيسية صار ضروريا أن يتم دفع الرسوم في صورة نقدية، فالدولة تؤدي نفقاتها العامة في شكل نقدي وتحصل على إيراداتها في شكل نقدي ومنطقيا أن تتم جباية الرسم في شكل نقدي ، كما تنص عليه بصفة عامة النصوص القانونية الصادرة في هذا الإطار.

2-2-2. الصفة الإجبارية للرسم: يدفع الرسم جبرا من طرف الشخص الذي يتقدم بطلب الخدمة، فالشخص له حق الاختيار في طلب الخدمة من عدمه، فإذا طلب الخدمة فهو ملزم على نحو حتمي بدفع قيمة الرسم المقرر عليها، أما إذا امتنع عن طلبها فلا يجبر على دفع أي رسم على الإطلاق.

وفي الحقيقة أن عنصر الإجبار يقصد به أن الدولة ممثلة في هيئاتها العمومية تستقل بوضع القواعد القانونية المتعلقة بالرسم وتلك القواعد لها صفة الإلزام، فالسلطة العمومية لها استقلالية في تحديد قيمة الرسم وطرق تحصيله دون أي اتفاق أو تفاوض مسبق مع الشخص طالب الخدمة، ولا سبيل أمام هذا الأخير إلا الانصياع لهذه القواعد أي لإرادة الدولة. أما حرية الخيار المرصودة للفرد تقتصر في هذا الصدد على طلب الخدمة أو عدم طلبها، وبالتالي فليس له الخيار في دفع الرسم أو عدم دفعه إذا ما قرر طلب الخدمة من الدولة، فالرسم في هذه الحالة يصبح جبريا، فضلا على أن حرية الخيار المعطاة للفرد من حيث طلب الخدمة أو عدم طلبها قد أصبحت شبه ملغاة سواء في المستوى القانوني أو في المستوى العملي. ومن أمثلة ذلك الرسوم المقررة لاستخراج رخصة السياقة، الحصول على جواز السفر، تأشيرة الدخول إلى دولة أو الخروج منها، الرسوم القضائية ودفع رسوم التسجيل في المدارس والجامعات الحكومية.

2-2-3. صفة المقابل للرسم: يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو مؤسساتها العمومية وقد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه أحد الهيئات العمومية لصالح الأشخاص كالفصل في المنازعات "الرسوم القضائية"، أو توثيق العقود وإعلانها "رسوم التوثيق والإعلان" ، أو امتياز خاص يمنح للشخص

[1] **محمد ساحل، المالية العامة، مطبعة جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص78.**

كالحصول على رخصة السياقة أو جواز السفر أو براءة اختراع أو استعمال الفرد لبعض المرافق العامة استعمالا ينتج عنه في الكثير من الأحيان تيسير مباشرة مهنته أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ والمطارات (رسوم الموانئ والمطارات) وبعض الطرق العامة (رسوم الطرق).

2-2-4. طابع المنفعة: إن الذي يطلب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشاركه شخص آخر، إضافة إلى تحقيق منفعة عامة تعود على المجتمع وعلى الاقتصاد ككل. فمثلا الرسوم القضائية يلتزم المتقاضون بدفعها مقابل الحصول على خدمة هيئة القضاء، مما يترتب عليها تحقيق منفعة خاصة تتمثل في حصول كل منهم على حقه وضمان عدم منازعة أحد فيه، وفي نفس الوقت تحقيق منفعة عامة للمجتمع بأكمله تتمثل في حفظ وحماية الحقوق، تفادي نزاعات مستقبلية وتوفير العدالة بين أفراد المجتمع.

وبالمقارنة بين الضريبة والرسم نجد أنهما يشتركان في النقاط التالية:

- كلاهما مبلغ نقدي يدفع بصفة نهائية وغير قابلة للرد من طرف المكلفين لتمويل ميزانية الدولة، واستخدام حصيلتهما في تغطية النفقات العامة؛

- يفرض كل الضريبة والرسم من طرف السلطات العمومية بموجب قانون معد لذلك، فلا يتم مشاورة من يدفعهما فلا المستفيد ولا المكلف يناقش مقدارهما أو طريقة أدائهما.

أما أوجه الاختلاف بين الضريبة والرسم فتتمثل في:

- يفرض الرسم مقابل خدمة معينة يطلبها الشخص ويحصل من خلالها على منفعة خاصة بشكل مباشر إضافة إلى المنفعة العامة التي تعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة، أما الضريبة كمصدر هام للإيرادات العامة فهي تفرض دون مقابل معين يعود لدافعها، حيث تعتبر مساهمة إجبارية من المكلفين في تغطية الأعباء العامة؛

- يتحدد مقدار الرسم عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد، بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس القدرة المالية للمكلف؛

- إجراءات تحصيل الضرائب معقدة ونفقات تحصيلها في بعض الأحيان تكون مرتفعة، بينما الرسوم تجبى بكل سهولة كبيع الطوابع؛

- الضريبة إجبارية لها مقدار ووقت محدد في تحصيلها، في حين الرسم يتوقف على طلب الخدمة من عدمها وحسب نوعية الرسوم، فبعضها يكون إجباري بالنسبة للفرد وبعضها اختياري بالنسبة له رغبة في حصوله على الخدمة؛

- الضريبة سنوية بينما الرسم آني أي بمجرد الاستفادة من الخدمة؛

- الضريبة لديها عدة أهداف (مالية، اقتصادية، اجتماعية وسياسية)، بينما الرسم هدفه بالدرجة الأولى مالي.

2-3. الإتاوة: تأخذ الدولة بمبدأ الإتاوة نتيجة تقديم عمل عام له مصلحة عامة إلا أنه يعود بمنفعة خاصة إلى فئة معينة من المواطنين، كارتفاع القيمة الرأسمالية للعقارات كنتيجة لقيام الدولة بمشاريع جديدة مثل: توصيل الكهرباء والمياه والمجاري المائية لأحياء جديدة، أو شق الطرق)، وفي هذه الحالة تلجأ الدولة إلى تحصيل مبالغ نقدية من أصحاب هذه العقارات مقابل ارتفاع قيمة ممتلكاتهم ويسمى المقابل الإتاوة[1]

وتشترك الضريبة مع الإتاوة في كونهما يدفعان إجباريا، ويختلفان من حيث أن أساس فرض الإتاوة هو مقدار المنفعة الخاصة التي تعود على دافعها والتي يمكن تحديدها وتقديرها، أما أساس فرض الضريبة فهو المشاركة في الأعباء العامة، وبالتالي لا تدفع للحصول على منفعة خاصة أو مقابل مباشر يعود على دافعها، إضافة إلى أنه لا يوجد بالضرورة تناسب فيما بين مبلغ الإتاوة المدفوع والخدمة المستفاد منها.

2-4. المساهمات الاجتماعية: وهي "اقتطاعات نقدية إجبارية مرتبطة بدخل الفرد من عمله أو نشاطه التجاري تمنحه الحق في الحصول على معاشات تقاعدية أو مزايا اجتماعية كالخدمات الصحية".[2]

ونفرق هنا بين الاقتطاعات الاجتماعية الخاصة بالأجراء وتلك الخاصة بأرباب العمل، إلى جانب المساهمات المدفوعة من قبل العمال غير الأجراء، وأن المساهمات الاجتماعية الخاصة بالأجراء تقتطع من أجر المنصب بنسبة 9%، كما أن المساهمات الاجتماعية لأرباب العمل تقتطع أيضا من أجر المنصب بنسبة 26% وبالتالي تكون أكبر من تلك المدفوعة من طرف الأجراء.

وتتشابه الضريبة والمساهمات الاجتماعية في كونهما اقتطاعات نقدية إجبارية ويفرضان بموجب قانون، غير أنهما يختلفان من حيث أن دافع المساهمات الاجتماعية يتحصل على مزايا شخصية (معاشات التقاعد، خدمات صحية...الخ) يعني أنها ليست ضرائب على وجه التحديد، في حين أن دافع الضريبة يتحصل على مزايا عامة.

ثالثا: تصنيف الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف الزاوية التي ينظر إليها ونميز بين: التصنيف على أساس وعاء الضريبة، التصنيف على أساس الواقعة المنشئة للضريبة، التصنيف على أساس متحمل العبء

[1] حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص15.

[2] محمد عباس محرزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 35.

الضريبي، والتصنيف على أساس معدل أو سعر الضريبة. وسيتم التكلم في هذا العنصر على أهم هذه الأنواع بناء على كل معيار.

1. معيار وعاء الضريبة (المصدر):

ونميز بين الضرائب الوحيدة، الضرائب المتعددة، الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.

1-1. الضرائب الوحيدة: يقصد بها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخرى يتم جمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.

وتمتاز الضريبة الوحيدة بالوضوح، سهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها ومراعاتها للقدرة المالية للمكلف، ويأخذ عليها أنها لا تلائم الاقتصاد المعاصر وأنها غير عادلة إذ لا تصيب إلا جزء من الثروة أو مظهر واحد من مظاهر النشاط الاقتصادي، فضلا على أن الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، وهو ما يجعلهم يتهربون من دفعها.

1-2. الضرائب المتعددة: وتعني إخضاع المكلفين لأنواع من الضرائب نتيجة اختلاف وتعدد أنشطتهم، ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية، ويبرر اللجوء إلى هذا النوع من الضرائب إلى اختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل. ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها:

- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أنه إذا أفلح المكلف من التهرب من الضريبة الوحيدة ولم ويتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فإنه في ظل الضرائب المتعددة أو النوعية يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب؛
- يخفف العبء الضريبي على المكلفين.

وما يؤخذ على هذا النوع من الضرائب أن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي وزيادة نفقات الجباية.

1-3. الضرائب على الأشخاص: ويقصد بها الضرائب التي تتخذ من الأشخاص أنفسهم وعاء للضريبة بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن ما يملكون من أموال، وتمتاز بوفرتها وسهولة جبايتها وتحديد سعرها، غير أنها غير عادلة لأنها لا تمس ما يملكه من أموال وإنما تفرض على الفرد ذاته.

1-4. الضرائب على الأموال: وهي تلك الضرائب التي تفرض على ما يملكه الشخص من أموال وليس الشخص في حد ذاته، والمال يأخذ أكثر من شكل في الحياة الاقتصادية فقد يكون عبارة عن أراضي وعقارات وأصول مختلفة، وقد يكون دخلا يتحقق للفرد جراء نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي أو فلاحي، وتمتاز هذه

الضرائب بعدالتها لأنها تفرض على حجم الأموال التي يمتلكها المكلف، ويعاب عليها صعوبة حصر أموال المكلف من أجل حساب الضريبة المستحقة عليه مما يسهل التهرب من دفعها، وقد يكون لها تأثير سلبي على الاستثمار والادخار في أوقات معينة.

2. معيار الواقعة المنشئة للضريبة:

حسب هذا المعيار تصنف الضرائب إلى أربعة أقسام هي: الضرائب على الدخل، الضرائب على رأس المال، الضرائب على الإنفاق والضرائب على الإنتاج.

2-1. الضرائب على الدخل: يقصد بالدخل كل مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت قد يكون رأس المال أو العمل أو كلاهما، يتدفق بصفة دورية منتظمة خلال فترة زمنية معينة وبصورة متجددة، وينشأ هذا الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل وتحديد المكلف يأتي عن طريق السلعة التي ينتجها أو الخدمة التي يقدمها خلال مدة زمنية محددة يعمل فيها.

وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور، بينما عائد رأس المال الفوائد التي تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معا ربح تفرض عليه الضريبة على الأرباح. وتنقسم الضرائب على الدخل إلى نوعين:

2-1-1. الضريبة العامة على مجموع الدخل: تفرض هذه الضريبة على مجموع الدخل الذي يحققه الشخص مما يعد مقياس لقدرة الفرد على الدفع، ويسهل تطبيق الضريبة التصاعدية بشكل جيد انطلاقا من كونها تجمع مختلف الإيرادات في وعاء ضريبي واحد.

2-1-2. الضريبة على فروع الدخل: وفي هذا الصنف تفرض الضريبة على كل نوع من أنواع الدخل حسب مصدره، فمثلا الإيراد الفلاحي كمصدر للدخل يخضع لضريبة الإيراد الفلاحي، والإيراد المتأتي من العمل كمصدر للدخل يخضع لضريبة الرواتب والأجور، والإيراد العقاري يخضع لضريبة العقارات...الخ.

ومن مزايا هذا النوع أنه يساعد الدوائر الضريبية أن تختار لكل مصدر طريقة مناسبة لفرض ضريبة عليه وجبايتها، أما من عيوبه أن وجود عدة مصادر للدخل يعني تعدد واختلاف الأوعية الضريبية وبالتالي اختلاف سعر الضريبة من مصدر لآخر، وكذا تعدد الإجراءات الضريبية وكثرتها وهو ما يؤدي إلى التهرب الضريبي، إذ يقدم المكلف أكثر من تصريح ويتعرض لأكثر من فحص جبائي.

2-2. الضرائب على رأس المال: يعرف رأس المال بأنه جميع الأصول الحقيقية (عقارات ومباني) أو المالية (الأسهم والسندات) أو المادية (سلع، مخزون، مواد أولية، تحف فنية ومجوهرات) أو المعنوية (شهرة، ملكية

فكرية) التي يمتلكها الشخص في خلال فترة زمنية معينة، والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تعود على المكلف بدخل أم لا. ولتحديد الضريبة على رأس المال يجب جرد وتقييم أصول وخصوم المكلف بالضريبة.

وتنقسم الضريبة على رأس المال إلى الأنواع التالية:[1]

2-2-1. الضرائب العادية على رأس المال: وتفرض هذه الضريبة على رأس المال كوعاء لها، إلا أن تحصيلها يتم من الدخل الناتج عنه فهي تشبه إلى حد ما الضريبة على الدخل، إلا أن وعاءها هو رأس المال دون أن يضطر للتصرف بجزء منه في حالة السعر المرتفع.

2-2-2. الضرائب الاستثنائية على رأس المال: والتي تفرض على رؤوس الأموال التي تتكون في الظروف الاستثنائية كالحروب أو الكوارث، والهدف منها هو تمويل خزينة الدولة في مثل هذه الظروف، وكذا تحقيق العدالة الاجتماعية بتقليل الفوارق بين الفقراء والأغنياء وخاصة الذين تكونت الثروة لديهم نتيجة لمثل هذه الظروف وليس بفضل أصحابها.

2-2-3. الضريبة على زيادة القيمة: ويقصد بها الضريبة التي تفرض على الزيادة الحاصلة في رأس مال المكلف بفعل عوامل خارجة عن نطاقه، وإنما تعود هذه الزيادة لجهود الدولة ولسياستها، أو لظروف اقتصادية كالتضخم وارتفاع الأسعار أو لظروف المجتمع وتطوره، إذ أنه بمجرد انتهاء هذه الظروف تعود الأسعار لطبيعتها، فتفقد الدولة لمصدر وفير من إيراداتها، لذلك فإن الاعتماد عليها ونطاق تطبيقها محدود.

2-2-4. الضريبة على التركات: وهي تلك الضريبة التي تفرض على انتقال رأس المال من المورث إلى ورثته أو الموصى لهم، وتفرض إما على مجموع التركات أو على نصيب الوارث.

2-3. الضرائب على الإنفاق: تفرض هذه الضرائب بمناسبة قيام الأشخاص باستعمال دخلهم وإنفاقه في مختلف المجالات. وتنقسم إلى الأنواع التالية:[2]

2-3-1. الضريبة على التداول: وتتعلق بالتصرفات القانونية التي يقوم بها الأفراد والتي من شأنها تداول وانتقال الملكية كضرائب التسجيل والطابع.

2-3-2. الضرائب على الاستهلاك: وهي تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند إنفاقه في شراء السلع والخدمات، وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة ضريبة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك، وقد تفرض على جميع أنواع السلع التي يستهلكها الفرد في

[1] محمد ساحل، مرجع سايق، ص ص127-128.

[2] محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص ص70-71.

صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة. مع العلم أن الضرائب على الاستهلاك يتحملها المستهلك بحيث تكون متضمنة في قيمة السلع والخدمات.

أما النوع الثالث فهو الجباية الجمركية والتي تم تناولها سابقا.

2-4. الضرائب على الإنتاج: إن عمليات تحويل المواد الأولية من حالتها الخام إلى منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع، ينشأ عنه التزام بدفع الضريبة على كمية الإنتاج قبل خروجها من المصنع.

3. معيار تحمل العبء الضريبي:

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

3-1. الضرائب المباشرة: هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مهما كانت صفته، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات.

ولهذا النوع من الضرائب مزايا، منها:

- تمتاز بالوضوح فالمكلف على يقين بمعدلها وتاريخ استحقاقها؛
- هي الأقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية لأنها تفرض على الدخل أو رأس المال، وتعتمد على التصاعدية بالشرائح، ويراعي المشرع الجبائي عند فرضها مختلف الاعتبارات الشخصية للمكلف؛
- الثبات النسبي لحصيلتها وعدم تأثرها بالتغيرات الاقتصادية لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، وبهذا فهي أكثر ملائمة للاعتماد عليها كمصدر أساسي لإيرادات الخزينة العامة، كما أنها تتميز بطابع الدورية؛
- انخفاض نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية.

إلا أنه يعاب عليها مايلي:

- الضرائب المباشرة ليس لها صفة العمومية بالنسبة لجميع المكلفين؛
- شعور المكلف بثقل عبئها بشكل مباشر مما يدفعه للتهرب من دفعها خاصة إذا كان سعرها مرتفع؛
- تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تجبى في الغالب عند انتهاء السنة المالية، وهذا التأخر يشكل قيد على تنفيذ سياسة الدولة؛
- تحصيل الضريبة يتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية؛
- وجود علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية قد يدفعه إلى إتباع أساليب غير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة مثل الرشوة.

3-2. الضرائب غير المباشرة: وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص أخر مثل ضرائب الجمارك، حيث ينتقل العبء الضريبي من المكلف قانونا إلى المستهلك القانوني، كالبائع في حالة الرسم على القيمة المضافة يحمل هذا الرسم للمستهلك وذلك باحتسابه في تكلفة البيع.

ومن مزايا الضرائب غير المباشرة نذكر مايلي:

- مرونة حصيلتها والتي تزداد في فترات الرخاء؛

- تشكل إيراد دوري ومستمر على مدار السنة للخزينة العمومية؛

- بما أن الضريبة غير المباشرة متضمنة في أسعار السلع والخدمات، فلا يشعر المكلف بعبئها ولا يتهرب منها؛

- إن تطبيق نظام الضرائب غير المباشرة لا يتطلب درجة عالية من الكفاءة في الجهاز الضريبي، فإجراءات الربط والتحصيل تكون أكثر يسرا وأقل تعقيدا مقارنة بنفس الإجراءات في الضرائب المباشرة؛

- تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض المنتجات المضرة بالصحة العمومية، أو لحماية المنتجات والصناعات الوطنية.

وفي مقابل المزايا السابقة، فإن الضرائب غير المباشرة لا تخلو من العيوب، ومنها:

- ضعف حصيلتها خاصة في أوقات الكساد؛

- تعتبر ضريبة غير صريحة، كون المكلف النهائي لا يعلم قيمتها، معدلها وتاريخ استحقاقها؛

- ضريبة غير عادلة، لأنها لا تراعي الظروف المالية للمكلف، ولا تفرق بين الغني والفقير في دفعها؛

- تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها، ومراقبة شديدة ومتكررة لجميع الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها.

4. معيار معدل أو سعر الضريبة:

ونميز بين الضريبة النسبية، التصاعدية، التوزيعية والقياسية.

4-1. الضريبة النسبية: ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما تغير حجم المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي)، ومن أمثلة ذلك في الجزائر الضريبة على أرباح الشركات تفرض بمعدل 26% على قيمة أرباح الشركات التجارية، والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 9% أو 19% على رقم الأعمال...الخ.

4-2. الضريبة التصاعدية: تعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة، وهي أكثر عدالة ضريبية من الضريبة النسبية نظرا لمراعاتها للمقدرة التكليفية للمكلف، وتعمل على تقليل التفاوت بين أصحاب

الدخول المرتفعة وأصحاب الدخول المنخفضة، وتحقيق المساواة بين المكلفين أمام الأعباء العامة. وتأخذ الشكلين التاليين:

4-2-1. الضريبة التصاعدية الإجمالية: وفي هذه الحالة يتم تقسيم دخول المكلفين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعديا، ثم تفرض الضريبة بمعدل واحد متزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر، وتمتاز الضريبة التصاعدية الإجمالية أنها طريقة سهلة لتحديد مبلغ الضريبة الواجبة الدفع، إلا أنها لا تحقق العدالة، فقد يكون هناك مثلا تقارب في دخول المكلفين إلا أن هناك فرق كبير من حيث الضريبة المستحقة على كل منهم، فالزيادة البسيطة في الوعاء الضريبي (الدخل) تنتج عنها الانتقال إلى طبقة أخرى وبالتالي ارتفاع المعدل الضريبي بشكل غير متناسب وغير عادل مع الارتفاع الطفيف للوعاء الضريبي.

4-2-2. الضريبة التصاعدية بالشرائح: وفق هذه الطريقة يقسم دخل المكلف إلى شرائح ثم تفرض على كل شريحة ضريبة بمعدل معين، بحيث يرتفع المعدل بارتفاع الشرائح إلى الأعلى، إلى أن نصل إلى الشريحة التي ينتمي إليها دخل المكلف، وفي النهاية يخضع الدخل لعدة معدلات وفقا لما يحتويه من شرائح. وتتميز الضريبة التصاعدية بالشرائح بأنها تراعي مبدأ العدالة الضريبية، إذ أن زيادة طفيفة في الوعاء الضريبي لا تنقل كل الوعاء لمعدل ضريبي أعلى بل تنقل تلك الزيادة فقط لهذا المعدل، كما أن السعر الحدي للضريبة يبقى ثابتا في داخل كل شريحة من شرائح الدخل.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجبائي الجزائري قد أخذ بطريقة الضريبة التصاعدية بالشرائح الذي يتجلى في تطبيق السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة2008.

4-3. الضريبة التوزيعية: هي التي يحدد المشرع الجبائي مقدارها دون أن يحدد سعرها مسبقا، أي مجموع ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها، ثم توزع هذه الحصيلة على أقاليم الدولة حيث تقوم لجان محلية بتحديد ما يخص كل مكلف من هذه الحصيلة، وعندئذ فقط يمكن معرفة معدل الضريبة.

وهذا النوع من الضريبة كان منتشرا في الماضي نظرا لصعوبة حصر وتقدير وعاء الضريبة وضعف الإدارة الضريبية من جهة، ورغبة الدولة في معرفة مقدار حصيلة هذه الضرائب مسبقا كي تنظم إنفاقها على أساس تلك الحصيلة من جهة أخرى. بينما تم التخلي عنها في الوقت الراهن.

ومن مزايا هذا النوع من الضرائب، نذكر:

- تتميز ببساطتها وثبات حصيلتها؛
- بتطبيق هذه الضريبة يمكن الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

- معرفة الهيئة الضريبية مقدما لحصيلة الضرائب؛
- اشتراك الإدارات الضريبية المحلية في تقرير الضرائب.

ويعاب عليها مايلي:

- عدم مرونتها خاصة أن استقرار وثبات المبالغ التي يحددها المشرع الجبائي كنصيب لكل إقليم لفترة طويلة يجعلها بعيدة عن التأثر بالظروف الاقتصادية، ولا تتماشى مع التغيرات التي تحدث على مقدرة الأفراد المالية فلا تستفيد الدولة من تحسن الظروف الاقتصادية وكذا تحسن الحالية المالية للمكلف؛
- بعدها عن العدالة لأنها لا تقوم على أساس المقدرة المالية للمكلف.

4-4. الضريبة القياسية: هي الضريبة التي يحدد المشرع الجبائي سعرها مسبقا دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية في تلك اللحظة، ولكن ذلك لا يمنع الإدارة الجبائية في بداية كل عام وبما يتوفر لديها من عناصر مختلفة من تقدير الحصيلة الضريبية على وجه التقريب، ويتم تحديد سعرها على أساس نسبة مئوية من قيمة الوعاء الضريبي، أو في شكل مبلغ محدد من كل وحدة من وحدات تلك المادة، وتتميز هذه الضريبة بمرونتها ومراعاتها للظروف الشخصية للمكلفين بها، غير أن هذه الضريبة تتطلب إدارة مالية عالية الكفاءة، كما تضر الخزينة بتهرب المكلفين من أدائها بعكس الحال في الضريبة التوزيعية.

أسئلة نظرية حول الفصل الأول

سؤال 01: مالمقصود بالجباية، الجباية البترولية، الجباية المحلية، الجباية البيئية والجباية الجمركية.

سؤال 02: قارن بين المصطلحات التالية: الرسم والضريبة، الرسم شبه الجبائي والضريبة، الإتاوة والضريبة المساهمات الاجتماعية والضريبة مع إعطاء أمثلة.

سؤال 03: أجب عن الأسئلة التالية

1. ماهي القواعد القانونية لفرض الضريبة؟؛
2. ماهي القواعد الحالية لفرض للضريبة؟؛
3. ماهي الأهداف التي تحققها الدولة من خلال فرض الضريبة؟

سؤال 04: أجب عن الأسئلة التالية

1. ماهي أهم الضرائب والرسوم التي تعود للدولة؟؛
2. ماهي أهم الضرائب والرسوم التي تعود للجماعات المحلية؟؛

3. صنف الضرائب والرسوم التالية إلى ضرائب مباشرة أو غير مباشرة: الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الأملاك، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك.

الفصل الثاني:

أنظمة فرض الضريبة

تمهيد:

من أجل إخضاع المداخيل المحققة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين، تم تأسيس نظام ضريبي جديد بموجب قانون المالية لسنة 1992 يقوم على مبدأ الفصل بين الضرائب التي تمس الأشخاص وتلك التي تمس المؤسسات، ومن بين الأنظمة الضريبية التي تندرج تحت هذا النظام الضريبي الجديد(إلى غاية قانون المالية لسنة 2017) نجد: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، نظام الربح الحقيقي، ونظام الاقتطاع من المصدر. وفي إطار هذه الأنظمة يجب على المكلفين بالضريبة أن يلتزموا بإيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب المستحقة عليهم في تواريخها المحددة، من أجل الاستفادة من الحوافز الجبائية التي يمنحها لهم القانون الجبائي.

أولا: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

تم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب أحكام المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 تحت رقم 24/06.

1. مفهومها ومجال تطبيقها

حسب المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتغطي زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني."

وتنص المادة 282 مكرر1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

– الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري(30000000 دج)؛

– المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"؛

– عندما يقوم مكلف بالضريبة في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة باستغلال عدة مؤسسات أو دكاكين أو متاجر أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما، تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة ما دام رقم الأعمال

الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز ثلاثين مليون دينار جزائري (30000000 دج) وفق نص المادة 282 مكرر3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2. تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة

2-1. وعاء الضريبة الجزافية الوحيدة: يتمثل الوعاء الضريبي في رقم الأعمال السنوي، يتم تقديره من طرف الإدارة الضريبية على أساس تصريحات المكلف، وكذا المعلومات التي تحصل عليها الإدارة وظروف ممارسة النشاط والمعاينات التي تتم في عين المكان.

ملاحظة: في حالة ما تجاوز رقم الأعمال المحقق سقف 30000000 دج فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له، أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتجاوز 30000000 دج فيتم إدراجهم في نظام الربح الحقيقي.

2-2. معدل الضريبة الجزافية الوحيدة: حسب المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد معدل الضريبة كمايلي:

*** نسبة 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛**

*** نسبة 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.**

2-3. توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة: وفق المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كمايلي:

*** ميزانية الدولة نسبة 49%؛**

*** غرفة التجارة والصناعة نسبة 0.5%؛**

*** الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية نسبة 0.01%؛**

*** غرفة الوطنية للصناعة التقليدية والمهن نسبة 0.24%؛**

*** البلديات نسبة 40.25%؛**

*** الولاية نسبة 5%؛**

*** الصندوق المشترك للجماعات المحلية نسبة 5%.**

3. الإعفاءات من الضريبة الجزافية الوحيدة

حسب المادة 282 مكرر6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يستفيد المكلفون الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة من إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة.

3-1. الإعفاءات الدائمة: وتشمل

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها؛

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

3-2. الإعفاءات المؤقتة: يستفيد المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها.

تمدد هذه المدة إلى ست سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

تمدد هذه المدة بسنتين إضافيتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محدودة.

يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة، سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها.

غير أن المستثمرين يبقون مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة الموافق لنسبة 50% من المبلغ المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: نظام الربح الحقيقي

يمكن أن يخضع المكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي إلى نظام الربح الحقيقي بناء على رقم أعماله السنوي أو بصفة إجبارية، وبالتالي يخضع لعدة ضرائب تختلف عن تلك المفروضة في النظام السابق.

1. المفهوم ومجال التطبيق:

هو نظام تصريحي بمختلف المداخيل التي يتحصل عليها المكلف من نشاطه المهني، وهذه المداخيل تتمثل في رقم الأعمال (الإيرادات) والربح، والتصريحات نوعان: شهرية أو ثلاثية والمتمثلة في رقم الأعمال، وسنوية متعلقة بالميزانية والربح الخاضع للضريبة. كما يجب أن تدعم هذه التصريحات بالوثائق المحاسبية (الفواتير، دفتر اليومية، دفتر الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج...الخ)، أي كل ما يثبت صدق الأرقام المصرح

بها من طرف المكلف، من أجل خدمة الرقابة الجبائية التي تقوم بها مختلف المصالح الجبائية للتأكد من صحة الأرقام المقدمة (رقم الأعمال والربح).

وحسب المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا، حيث يخضع لنظام الربح الحقيقي الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري(30000000 دج).

كما يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اختيار فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي، يودع طلب الاختيار لدى الإدارة الجبائية قبل 1 فيفري من السنة، ويكون هذا الطلب صحيحا ونهائيا بالنسبة لسنة واحدة فقط، ويجب أن يجدد بصورة صريحة وواضحة، وعندما لا يجدد طلب الاختيار في سنة ما ويكون رقم الأعمال المحقق لم يصل إلى30000000 دج فإن المكلف يحول بصفة تلقائية إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة. كما يستفيد المكلفون بالضريبة الجدد من إمكانية اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي بمجرد بدية الاستغلال، وذلك بغض النظر عن رقم الأعمال المحقق.

وتحسب الضريبة للمكلفين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي (الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون أرباح مهنية وكذا شركات الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي) حسب جدول تصاعدي محدد كمايلي:

جدول 01: السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

فئات الدخل الخاضعة للضريبة	المعدل	الضريبة التصاعدية
لا تتجاوز 120000 دج	%0	0000
120000-360000 دج	%20	48000 دج
360000 - 1440000 دج	%30	372000 دج
أكثر من 1440000 دج	%35	----

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 82 من قانون المالية 2008 المؤرخ في 2007/12/31.

2. تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة:

الربح الصافي الخاضع للضريبة (الوعاء الضريبي) هو ذلك الناتج عن مسك محاسبة حقيقية وهو يساوي الفرق بين الإيرادات المقبوضة والأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط.

2-1. الإيرادات الواجب اعتمادها في الربح الخاضع للضريبة: تتشكل الإيرادات الواجب اعتمادها من:

- مبيعات السلع أو المداخيل المتأتية من الأشغال الممارسة أو الخدمات المقدمة؛

- مداخيل إيجار العقارات المدرجة في أصول الميزانية؛
- إيرادات الديون والودائع والكفالات (فوائد الإيداعات البنكية)؛
- نواتج الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة؛
- الأتاوى المحصلة من أجل التنازل عن حقوق الملكية الصناعية العائدة للمؤسسة؛
- التخفيضات الضريبية المخصومة مسبقا من الأرباح الخاضعة للضريبة؛
- الإعانات المقبوضة؛
- فوائض القيمة المهنية.

2-1-1. فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أحد الأصول (الاستثمارات): يعتبر إيراد إضافي يحصل عليه المكلف من نشاطه الثانوي (خارج الاستغلال)، وينتج عن بيع المكلف لأحد عناصر أصوله المقيدة في الميزانية، وتحدد نتيجة التنازل بالفرق بين سعر البيع والقيمة المحاسبية الصافية (القيمة المتبقية للاستثمار المتنازل عنه). ونكتب:

نتيجة التنازل = سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية

القيمة المحاسبية الصافية = قيمة الحيازة – الإهتلاك المتراكم

فإذا كان سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية ينتج فاض قيمة، أما العكس فينتج ناقص "خسارة" قيمة.

وفائض القيمة حسب المادة 172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نوعان:

* فائض قيمة قصير الأجل: عند اكتساب المكلف لاستثمار متنازل عنه لمدة ثلاث سنوات على الأكثر ينتج فائض قيمة قصير الأجل، حيث يخضع للضريبة بنسبة 70% (هذه النسبة تعتبر إيراد ثانوي يضاف إلى الإيراد الأساسي لتحديد الوعاء الضريبي)، ويعفى بنسبة30%.

* فائض قيمة طويل الأجل: عند اكتساب المكلف لاستثمار متنازل عنه لمدة تزيد عن ثلاث سنوات ينتج فائض قيمة طويل الأجل، حيث يخضع للضريبة بنسبة 35% (هذه النسبة تعتبر إيراد ثانوي يضاف إلى الإيراد الأساسي لتحديد الوعاء الضريبي)، ويعفى بنسبة65%.

2-1-2. فائض القيمة المعاد استثماره: وفق المادة 173-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يدخل فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أحد عناصر الأصول الثابتة (إعفاء كامل لقيمة الفائض) ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحقق فيها (سنة تحقيق الفائض)، إذا تعهد المكلف بإعادة استثمار الفائض مضافا إليه سعر حيازة الأصل المتنازل عنه، في شراء استثمارات جديدة في مدة

أقصاها ثلاث سنوات ابتداء من نهاية السنة المالية التي حقق فيها الفائض، بشرط أن يكون هذا التعهد مكتوب ومؤرخ وموقع عليه من المكلف ويرفق بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحقق فيها الفائض.

2-2. الأعباء القابلة للخصم من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة: يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، لكن المشرع الجبائي حدد شروط حتى تكون الأعباء قابلة للخصم. تضم مايلي:

- استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو متعلق بنشاطها؛
- تتعلق بعبء فعلي وأن تكون مدعمة بوثائق حقيقية تبرر عملياتها؛
- أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها.

وفق الشروط السابقة يمكن تقسيم الأعباء من وجهة نظر القانون الجبائي إلى: أعباء قابلة للخصم كليا، أعباء قابلة للخصم في حدود سقف مالي، وأعباء غير قابلة للخصم.

2-2-1. الأعباء القابلة للخصم كليا: وتتشكل من:

- مصاريف شراء المواد والسلع؛
- المصاريف العامة من أية طبيعة كانت إذا كانت متعلقة بنشاط المكلف مثل: مصاريف الخدمات (الصيانة والإصلاحات، الكهرباء والغاز والماء، الإيجار...الخ)، مصاريف المستخدمين، مصاريف التنقل والمهمات؛
- الضرائب والرسوم المهنية والمحصلة خلال السنة المالية مثل: الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، حقوق الطابع الجبائي...الخ. وباستثناء الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات؛
- الإهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في تلك الحدود المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال الذي تنص عليه أحكام المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة بنظام الإهتلاك المالي، كما يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها.
- المؤونات وهي الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة خسائر يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية.

2-2-2. الأعباء القابلة للخصم في حدود السقف المالي: نصت المواد 141-3، 169-1، و171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على:

* تحدد قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهتلاك المالي القابلة للخصم فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1000000 دج، كما أن هذه القيمة أو السقف لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المكلف. ويتم حساب قاعدة الإهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة، على أساس سعر

الشراء أو سعر التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة، أما قاعدة الإهتلاك المالي للتثبيتات التي تستعمل في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فتحسب متضمنة الرسم على القيمة المضافة.

*** الهدايا ذات الطابع الإشهاري ما لم تتجاوز قيمة (سعر) الواحدة منها500 دج؛**

*** الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار (1000000 دج)؛**

*** يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من أجل تحديد الربح الجبائي، شرط إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30000000 دج)؛**

*** تخصم النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير في المؤسسة من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص به في إطار هذا البحث في حدود 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف مائة مليون دينار (100000000 دج).**

2-2-3. الأعباء غير القابلة للخصم: وفق المادتين 141-6 و169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه لا يقبل تخفيض الأعباء التالية:

*** المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة؛**

*** مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛**

*** مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.**

ثالثا: نظام الاقتطاع من المصدر

تخضع لهذا النظام المداخيل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية، المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي والمداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات. وعليه سيتم ذكر كيفية تطبيق هذا النظام على المؤسسات الأجنبية، وكذا أهم المداخيل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات في الفقرات التالية[1].

1. نظام الاقتطاع من المصدر للمداخيل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية:

[1] **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2018، ص ص91-95.**

يطبق نظام الاقتطاع من المصدر على المؤسسات الأجنبية التي لا تملك إقامة مهنية دائمة في الجزائر، أي شركات الأموال أو شركات الأشخاص التي تمارس في الجزائر بصفة مؤقتة أنشطة تقديم خدمات في إطار عقود أو صفقات مبرمة مع متعاملين جزائريين، كما أن هذه المؤسسات الأجنبية تخضع للضريبة حسب شكلها القانوني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS) إذا كانت شركات أموال، أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) إذا كانت شركات أموال أشخاص أو مؤسسات فردية.

يتشكل الوعاء الضريبي من أجل حساب الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي من القيمة الإجمالية للصفقة ، حيث تحول المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى الدينار الجزائري، حسب سعر الصرف المعمول به هو عند تاريخ إمضاء العقد أو الملحق الذي تستحق بموجبه هذه المبالغ، وأن السعر الواجب اعتماده هو سعر بيع العملة الأجنبية المعنية، أما الفوائد المدفوعة للقيام بالدفع الآجل لسعر الصفقة غير مدرجة في الوعاء الضريبي. حسب المادة165-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

معدل الضريبة ثابت من أجل حساب الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، ومحدد بنسبة 24% (محررا من الضريبة) حسب المادة 150-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما أنه يعوض (TAP,TVA, IRG ou IBS).

2. اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي من المصدر:

تشمل المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق المصدر الفئات التالية:

- الرواتب والأجور المدفوعة من طرف المستخدمين؛

- الأرباح غير التجارية؛

- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة الموزعة. والتي تضم مداخيل القيم المنقولة، مداخيل الديون والإيداعات والكفالات، حواصل سندات الصندوق مجهولة الاسم وحواصل أسهم صندوق دعم الاستثمار من أجل التشغيل؛

- المداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني.

ملاحظة: يقصد بالمداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي/ فئة الأرباح غير التجارية عن طريق الاقتطاع من المصدر: المداخيل المدفوعة من طرف المدينين بالراتب المقيمين بالجزائر لمستفيدين يوجد موطنهم الجبائي خارج الجزائر، وكذا المبالغ المدفوعة لمؤسسات أجنبية فردية ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر مقابل تأدية خدمات.

3. اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من المصدر:

تشمل المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات عن طريق المصدر الفئات التالية:

- المداخيل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية السالفة الذكر؛
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.
- إيرادات تأجير قاعات الحفلات والحفلات السوقية وألعاب السيرك.

وسيتم التطرق إلى كيفية حساب الضريبة للمداخيل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر سواء المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات عند دراسة كل ضريبة على حدى في الفصلين الثالث والرابع.

رابعا: الالتزامات الجبائية في إطار أنظمة فرض الضريبة

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والامتيازات الجبائية التي نص عليها القانون، يجب على المكلف بالضريبة أن يستوفي كامل الالتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي، وخصوصا اكتتاب التصريحات الجبائية وكذا تسديد الضريبة في الآجال القانونية. لذلك سيتم الحديث عن الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات وتلك المتعلقة بتسديد الضريبة في الفقرات التالية.

1. الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات:

يتقيد المكلف بالتزامات تخص إيداع التصريحات وهذا على امتداد مدة ممارسة نشاطه، فهناك التزامات عند بداية ممارسة النشاط والتزامات عند الانتهاء منه إضافة إلى التزامات شهرية أو فصلية وأخرى سنوية.

1-1. التصريح بالوجود: يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، اكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتضمن هذا التصريح المعلومات التالية: الاسم واللقب أو اسم الشركة، العنوان بالجزائر وخارج الجزائر بالنسبة للمكلفين من جنسية أجنبية، تاريخ بداية النشاط، الشكل القانوني للمؤسسة، طبيعة النشاط الرئيسي وشكل ممارسة النشاط.

1-2. الالتزامات الجبائية والمحاسبية الخاصة بالضريبة الجزافية الوحيدة: إضافة إلى التصريح بالوجود يجب على المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة القيام بالتصريحات التالية:[1]

1-2-1. التصريح السنوي لرقم الأعمال التقديري (سلسلة ج رقم 12): يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب وإرسال التصريح السنوي بمبلغ رقم الأعمال المتوقع تحقيقه خلال السنة ن

[1] الضريبة الجزافية الوحيدة، إجراءات فرض الضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2016، ص ص3-4.

تحدد نموذجه الإدارة الجبائية سلسلة ج رقم12، إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، وذلك قبل الفاتح فيفري من كل سنة.

1-2-2. التصريح التكميلي للضريبة الجزافية الوحيدة (سلسلة ج رقم 12 مكرر1): عند نهاية السنة ن يمكن أن تطرأ حالتين:

- إذا كان رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن، يتعين عليهم اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة بين 20 جانفي و 15 فيفري من السنة ن+1 ودفع الضريبة المتعلقة بها؛

- إذا كان رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة أقل من ذلك المصرح به بعنوان السنة ن، يمكنهم رفع شكوى نزاعية مع تبرير الفارق المصرح به.

1-2-3. الالتزامات المحاسبية: علاوة عن الواجبات الجبائية يتعين على المكلفين التابعين لهذه الضريبة مسك وتقديم عند كل طلب من الإدارة الجبائية:

- دفتر مرقم وموقع من طرف المصالح الجبائية يتضمن بالنسبة لكل سنة تفاصيل مشترياتهم مدعمة بفواتير وبكل الوثائق التبريرية؛

- دفتر مرقم وموقع يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

1-3. التصريح الشهري أو الفصلي: ألزم القانون الجبائي المكلفين أن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا سلسلة ج50 لون أزرق بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة أو سلسلة ج 50 أ بالنسبة للمكلفين التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وكذا الإدارات العمومية، بمجمل الضرائب والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر (الرسم على النشاط المهني، التسبيقات على الحساب/ الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الرواتب والأجور، مداخيل الأموال المنقولة، الضريبة على الدخل الإجمالي/ الأرباح غير التجارية، الرسم الداخلي على الاستهلاك والرسم على القيمة المضافة)، لدى قباضة الضرائب التي يتواجد بها نشاطهم قبل 20 يوم الأولى التي تلي الشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة الجبائية.

1-4. التصريح السنوي: ألزم القانون الجبائي المكلفين التابعين للنظام الحقيقي أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مداخليهم الإجمالية أو مبلغ ربحهم الصافي الخاضع للضريبة للسنة المالية السابقة، يقدم إلى مفتشية الضرائب لمكان تواجد النشاط، وعندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الذي يليه.

ويجب أن يحتوي التصريح عل المؤشرات والوثائق التالية: رقم الأعمال، ميزانية جبائية، حسابات مستخرجة من العمليات المحاسبية للمكلف، ملخص حسابات النتائج، كشف عن طبيعة المصاريف العامة حسب طبيعتها والإهتلاكات والمؤونات المكونة، النتائج التي تسمح بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، الالتزام بإعادة الاستثمار إذا لزم الأمر، كشف حول المبالغ المدفوعة فيما يخص الرسم على النشاط المهني، كشف مفصل حول التسبيقات المدفوعة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات وكشف حول السيارات السياحية المشكلة لأصول المكلف أو الداخلة في المصاريف التي تحملها خلال الدورة.

فضلا عما ذكر سابقا يجب أن يتضمن التصريح المعلومات التالية:[1]

- ذكر رقم التعريف الإحصائي الجبائي في التصريحات الجبائية بصفة إلزامية للمكلفين الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري أو حر أو حرفي، ويتوقف عن عدم احترام هذا الإلزام توقيف: تسليم المستخرجات من جدول الضرائب، تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، ومختلف التخفيضات، منح التأجيلات القانونية لدفع الحقوق والرسوم واكتتاب آجال الدفوعات. كما تطبق هذه التدابير أيضا في حالة تقديم معلومات ناقصة تستعمل في إعداد بطاقة التعريف الجبائي؛

- أسماء وعناوين كل التقنيين المكلفين بمحاسبة المؤسسة ومراقبة نتائجها من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين مع الإشارة إلى انتمائهم أو عدمه إلى موظفي المؤسسة؛

- كشف حول الأتعاب والأجور والمكافآت المدفوعة إلى أشخاص غير موظفين في المؤسسة ولا يملكون كشف راتب فيها، ويجب أن يتضمن هذا الكشف أسماء وعناوين المستفيدين من هذه الأجور والمبالغ المدفوعة لهم؛

- كشف خاص بالشركاء والمساهمين يبين أسماء وألقاب وعناوين الشركاء، المبالغ المحصلة من طرف كل شريك خلال الدورة مقابل وظائفهم في الشركة وكذا المبالغ الموضوعة تحت تصرفهم خلال نفس الدورة، إضافة إلى أسماء وألقاب وعناوين أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم عن بدل الحضور خلال السنة السابقة.

1-5. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي عن النشاط لمكلف خاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أو لنظام الربح الحقيقي، أن يكتتب في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف تصريح إجمالي بالمداخيل أو تصريح خاص بالمداخيل الفئوية

[1] الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص ص 74-76.

(الصنفية) التي تفرض عليها ضريبة، وفي حالة وفاة المكلف فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة يودع من طرف ذوي حقوق المتوفى خلال ستة (6) أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.

1-6. الالتزامات ذات الطابع المحاسبي: يجب على المكلف بالضريبة احترام المبادئ المحاسبية والتقيد التام بها وفق النظام المحاسبي المالي، ومسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية والاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات، وأي إخلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض المحاسبة، ومن هذه الالتزامات نجد:

1-6-1. دفتر اليومية: نص القانون التجاري على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوم بيوم العمليات التجارية التي يقوم بها، وأن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات والوثائق التي تبرر عملياته وأن يقدم عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبب كافي لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.

1-6-2. دفتر الجرد: ألزم المشرع الجزائري كل تاجر بمسك دفتر الجرد وأن يقوم بجرد سنوي لعناصر أصول وخصوم نشاطه التجاري وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وجدول حسابات النتائج في دفتر الجرد.

2. الالتزامات المتعلقة بتسديد الضريبة:

تخص هذه الالتزامات تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة والاقتطاع من المصدر.[1]

1-2. تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة: عند إيداع التصريح التقديري يقوم المكلفون بالضريبة بدفع إجمالي للضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به، كما يمكن للمكلفين الخاضعين لهذه الضريبة اللجوء للدفع الجزئي للضريبة، وفي هذه الحالة يجب عليهم عند إيداع التصريح التقديري تسديد 50% من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة، أما 50% الباقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين، الأولى في الفترة الممتدة من 1 إلى 15 سبتمبر، والثانية في الفترة الممتدة من 1 إلى 15 ديسمبر.

ملاحظة: في جميع الأحوال لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة عن المبلغ الأدنى لفرض الضريبة المحدد بمبلغ 10000 دج، ويتم تخفيض هذا المبلغ إلى مبلغ 5000 دج فيما يخص المكلفين بالضريبة المؤهلين للاستفادة من أنظمة المساعدة على التشغيل (الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة).

[1] الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص ص87-96.

2-2. تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي: يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي وفق نظام التسبيقات على الحساب بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام الحقيقي، وذلك عندما يفوق مبلغ الضريبة المستحقة عليهم بعنوان السنة المالية المنصرمة 1500 دج، وقد حددت هذه التسبيقات على شكل تسبيقين ورصيد التصفية، على أن يتم تسديد التسبيقات على الحساب ورصيد التصفية ضمن الآجال التالية:

*** التسبيق الأول: من 20 فيفري حتى 20 مارس؛**

*** التسبيق الثاني: من 20 ماي حتى 20 جوان؛**

وتساوي قيمة كل تسبيق نسبة 30% من قيمة الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة عند تاريخ استحقاقها (الضريبة المستحقة في الدورة المنتهية السابقة)، أما رصيد التصفية يتم دفعه من طرف المكلفين دون إخطار مسبق، بعد خصم الأقساط المدفوعة في أجل أقصاه يوم إيداع التصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أي قبل30 أفريل.

رصيد التصفية = قيمة الضريبة المحتسبة على أساس الوعاء الضريبي للسنة الحالية – مجموع التسبيقات المسددة في تللك السنة.

2-3. تسديد الضريبة على أرباح الشركات: يترتب على الضريبة على أرباح الشركات دفع ثلاثة (03) تسبيقات على الحساب ورصيد التصفية (ابتداء من سنة2000 حسب قانون المالية 2000).

*** التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس؛**

*** التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان؛**

*** التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.**

تدفع هذه التسبيقات خلال السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة على أرباح الشركات، ويساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مختتمة عند تاريخ استحقاقها، أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم سنة مالية. كما يدفع رصيد التصفية على الأكثر ابتداء من الأجل المحدد لإيداع التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات. ويحسب رصيد التسوية باستعمال العلاقة التالية:

رصيد التصفية = ربح السنة نX معدل الضريبة على أرباح الشركات – مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة.

ملاحظة: فيما يخص الشركات حديثة النشأة يساوي كل تسبيق 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر (الربح المقدر) بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي للشركة.

2-4. تسديد الرسم على النشاط المهني: يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي اكتتاب تصريح شهري ودفع الرسم على النشاط المهني لدى صندوق محصل الضرائب الذي يتبع له مكان فرض الضريبة، خلال العشرين (20) يوم من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية الإجمالية، كما يمكن أن لا يسدد الرسم على النشاط المهني بتاريخ إيداع التصريح، في حين أن المكلفين الذين اختاروا نظام التسبيقات على الحساب (ممارسة نشاطهم منذ سنة على الأقل) أداء الرسم على النشاط المهني فصليا، حيث يساوي كل دفع فصلي حسب الحالة الجزء من إثنى عشر (12/1) أو ربع (4/1) المبلغ الخاضع للرسم على النشاط المهني للسنة السابقة.

غير أنه يرخص لوحدات مؤسسات البناء والأشغال العمومية ووحدات مؤسسات النقل، مهما كان رقم أعمالها بتسديد الدفوعات المستحقة قبل الحادي والعشرين من الشهر الموالي للفصل المدني الذي تم خلاله تحصيل أو تحقيق رقم الأعمال، في حين يتم تصفية الرسم بالنسبة للأنشطة الخاصة بالنقل والبنوك والتأمينات خلال العشرين يوم الأولى الموالية لأجل اكتتاب التصريح السنوي.

2-5. الالتزامات الجبائية المتعلقة بتسديد الرسم على القيمة المضافة: يجب على المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة أن يلتزموا بمايلي:[1]

- اكتتاب تصريح شهري برقم أعمالهم والرسم الواجب الدفع في سلسلة ج 50، وإرساله قبل العشرين (20) يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب التابع له مقر الإقامة الرئيسية للمكلفين، وهذا بالنسبة الخاضعين للنظام الحقيقي؛

- يتعين على المكلفين الذين اختاروا نظام الأقساط الوقتية الشهرية (يملكون إقامة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ ستة أشهر على الأقل)، إيداع كل شهر تصريح يوضحون فيه كل النسب الخاصة برقم الأعمال الخاضع للضريبة المساوي (12/1) من رقم الأعمال المحقق في السنة السابقة مع دفع الرسوم السابقة، كما يجب عليهم إيداع قبل 20 ماي من كل سنة نسختين من تصريح يبينون فيه رقم أعمال السنة السابقة من جهة، ودفع باقي الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا والأقساط المدفوعة؛

- مسك محاسبة منتظمة تتضمن دفاتر مرقمة مؤشر عليها من قبل مصلحة الضرائب التابعين لها، يقيدون فيها يوم بيوم دون بياض أو شطب، المبالغ الخاصة بالعمليات المحققة سواء كانت خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو غير خاضعة لها؛

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2018، ص ص40-41.

- يلزم كل مكلف مدين بالرسم على القيمة المضافة، يسلم أموالا أو يقدم خدمات إلى مدين آخر، أن يسلم له فاتورة أو وثيقة تحل محلها، يذكر فيها بصفة متميزة سعر البيع خارج الرسم، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوب وفقا للمعدلات المطبقة على المنتجات التجارية قبل تحديد السعر الذي يطالب به الزبون، وسعر البيع متضمن الرسم الذي يدفعه الزبون.

2-6. تسديد الضريبة للمداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر: يقصد بالمكلف الخاضع وجوبا للاقتطاع من المصدر بصفة عامة، الشخص المطالب بتوزيع المبالغ العائدة للمستفيد، ويمكن توضيح الالتزامات الخاصة بالمكلفين الخاضعين لهذا النظام في الفقرات التالية.

2-6-1. الالتزامات الخاصة بالمكلفين الذين يدفعون مبالغ لمؤسسات أجنبية: حسب المادة 162 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تقتطع الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي من طرف المتعامل الاقتصادي الجزائري عند إجراء كل عملية دفع تتم لصالح المؤسسة الأجنبية، ويجب تسديد الاقتطاع المطبق قبل الواحد والعشرين من الشهر الموالي للشهر الذي تم فيه الدفع لصندوق الضرائب الذي يتبع له مكان إنجاز العملية أو مكتب تمثيل الشركة الرئيسية للمؤسسة الأجنبية العاملة في الجزائر.

2-6-2. الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي توظف أجراء: وفق المادة 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجب على كل مستخدم أو مدين بالراتب يقيم بالجزائر ويدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو أتعاب أو معاشات أو ريوع عمرية أن يفي بالالتزامات التالية:

- القيام بحساب وتسديد الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضرائب على كل الأجور الخاضعة للضريبة؛
- تسجيل الضريبة على الرواتب والأجور على دفتر خاص بالأجور مرقم ومؤشر من طرف المحكمة؛
- تقديم كشف الأجر أو أي وثيقة تثبت الدفع؛
- أن يقدم الشخص الطبيعي أو المعنوي لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مسكنه أو مقر مؤسسته على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة جدول يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين البيانات التالية: الاسم واللقب والعنوان، الحالة العائلية، المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات والاقتطاعات والمبلغ الصافي بعد خصمها، ومبلغ الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية والاقتطاعات الخاصة بالضريبة على الرواتب والأجور.

2-6-3. الالتزامات الخاصة بمداخيل القيم المنقولة: يجب على المدينين الذين يقومون بتوزيع مداخيل القيم المنقولة، بإجراء اقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات، يطبق على كل دفع تم القيام به وتسديده لصندوق الضرائب الذي يتبعونه، وذلك خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي لشهر الدفع.

في حالة تحويل الأموال لصالح المستفيدين من إيرادات القيم المنقولة والذين يتواجد مقرهم الاجتماعي خارج الجزائر، فإنه يتعين على المؤسسات المصرفية التأكد مسبقا من أن الالتزامات الجبائية المفروضة على المدين قد تمت الاستجابة لها، كما يتعين عليهم على وجه الخصوص إرفاق ملفات التحويل بشهادة يسلمها محصل الضرائب المختص إقليميا، والتي تثبت تسديد الاقتطاع من المصدر.

2-6-4. الالتزامات الخاصة بإيرادات الديون والودائع والكفالات: يتعين على البنوك وشركات القرض وكذا المدينين الآخرين الذين يقومون بدفع فوائد، إجراء اقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، يتم تطبيقه على القيمة الإجمالية للمبالغ المدفوعة خلال كل شهر وتسديده خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي، لدى قباضة الضرائب المختلفة التي يتبع له مقر المكلف.

2-6-5. الالتزامات الخاصة بإيرادات تأجير قاعات الحفلات والحفلات السوقية وألعاب السيرك: يتم تسديد هذا الدفع التلقائي لدى قابض الضرائب المختص إقليميا، وهذا خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله قبض المبالغ.

أسئلة نظرية وتمارين تطبيقية حول الفصل الثاني

سؤال 01: بين كيفية الدفع والتصريح بالضريبة الجزافية الوحيدة.

سؤال 02: ماهي كيفية وتاريخ إيداع كل من التصريح الشهري، الفصلي والسنوي؟.

سؤال 03: كيف تخضع للضريبة المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في إطار الأشغال العقارية؟.

سؤال 04: ما فائدة تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة وفق طريقة الدفع الفصلي؟.

تمرين 01: أحسب مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة التي يدفعها المكلف سنة2016 في الحالات التالية

- حقق تاجر الخبز والحلويات رقم أعمال سنوي صافي قدره 9000000 دج، ودخل سنوي صافي قدره 5000000 دج، نسبة 80% من هذا الدخل ناتجة عن بيع الخبز والنسبة الباقية عن بيع الحلويات.

- حقق ناقل عمومي للبضائع مستفيد من إعانة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب "ANSEJ" رقم أعمال سنوي قدره5000000 دج، مع العلم أنه بدأ نشاطه في سنة2014.

- حقق حرفي بناء رقم أعمال سنوي قدره2000000 دج .

- حقق تاجر جملة للمواد الكهرومنزلية رقم أعمال سنوي قدره1000000 دج؛

- حقق صاحب هاتف عمومي رقم أعمال سنوي قدره500000 دج؛
- حقق تاجر تجزئة للخضر والفواكه رقم أعمال سنوي قدره600000 دج؛
- مؤسسة مختصة في خدمات الإعلام الآلي حققت رقم أعمال سنوي قدره 5000000 دج من بيع أجهزة الكمبيوتر، ورقم أعمال سنوي من تصليح أجهزة الإعلام الآلي قدره200000 دج.

تمرين 02: أحسب الضريبة التصاعدية لسنة 2016 لمكلف خاضع للنظام الحقيقي في الحالات التالية

- حقق تاجر جملة للخضر والفواكه دخل سنوي صافي قدره4000000 دج؛
- حقق تاجر تجزئة للمواد الغذائية دخل سنوي صافي قدره290000 دج؛
- حقق ناقل عمومي للمسافرين دخل سنوي صافي قدره1200000 دج؛
- حقق صاحب قاعة انترنت دخل سنوي صافي قدره1000000 دج.

تمرين 03: أحسب مبلغ الاقتطاع من المصدر في الحالتين التاليتين

- شركة ذات أسهم أجنبية مختصة في خدمات الإعلام الآلي لا تملك إقامة مهنية دائمة في الجزائر، أبرمت صفقة مع متعامل جزائري قيمتها200000000 دج؛
- شخص طبيعي أجنبي لا يملك مقر جبائي في الجزائر، أبرم صفقة مع متعامل جزائري في إطار تقديم الخدمات قيمتها 10000000 دج.

الفصل الثالث:

الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تمهيد:

تعتبر الضرائب من بين أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة حيث تشكل موردا أساسيا من موارد الدولة إضافة إلى الدور السياسي، الاقتصادي، والاجتماعي الذي تلعبه، هذا ما يستوجب على كل دولة اختيار نظام جبائي بسيط وحديث يتماشى والتطورات الاقتصادية، وفي هذا الصدد فقد لجأت السلطات الجزائرية سنة 1992 إلى إصلاح النظام الجبائي بما يواكب التطورات الاقتصادية في تلك المرحلة، فقد أنشأت ضرائب جديدة من بينها الضرائب المباشرة والتي تضم الضريبة على الدخل الإجماليIRG.

أولا: مفاهيم أساسية حول الضريبة على الدخل الإجمالي

سنحاول في هذا العنصر إبراز مفهوم هذه الضريبة وأهم خصائصها، مجال تطبيقها وكيفية حسابها.

1. تعريف وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة". من التعريف يمكن استخلاص الخصائص التالية:

- ضريبة سنوية: إذ تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع لهذه الضريبة وتطبق هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين دون سواهم؛

- ضريبة إجمالية: حيث تخص الدخل الصافي الإجمالي الذي يتم الحصول عليه بعد طرح جميع الأعباء المحددة قانونا من طرف الدولة؛

- ضريبة وحيدة: بمعنى أنها تشمل كل أصناف الدخل الخاضعة لها؛

- ضريبة تصاعدية: بعض مداخيل هذه الضريبةتحسب وفق الضريبة التصاعدية بالشرائح؛

- ضريبة تصريحية: أي يجب التصريح بها من طرف المكلف بالضريبة.

2. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

2-1. الأشخاص الخاضعون للضريبة: حسب المواد الثالثة والرابعة والسابعة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يخضع لضريبة الدخل الإجمالي كل من:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر؛

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر، ولكن عائداتهم من مصدر جزائري.

كما تنص المادة السادسة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على: كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه

والمعتبرين تحت كفالته شريطة ألا يتوفروا على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها، ويدخل تحت كفالته أولاده الذين تقل أعمارهم عن 18 عاما أو عن 25 عاما إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي ، أو وفقا لنفس الشروط الأولاد الذين يأويهم في بيته ، كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته.

إن فرض ضريبة مشتركة " قيام الزوجين بتصريح مشترك " يمنح الحق في تخفيض نسبته 10% من الدخل الصافي الإجمالي.

2-2. الأشخاص المعفيون من الضريبة على الدخل الإجمالي: حسب المادة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعفى من ضريبة الدخل كل من:

- الأشخاص الذين يساوي أو يقل دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 120000 دج حسب قانون المالية لسنة 2008؛

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسيات أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

ثانيا: الفئات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

نصت المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن الضريبة على الدخل الإجمالي تضم الفئات التالية : الأرباح الصناعية و التجارية والحرفية ، أرباح المهن غير التجارية (المهن الحرة)، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية ، عائدات رؤوس الأموال المنقولة ، عائدات المستثمرات الفلاحية والرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

وسنتناول في هذا المبحث كل فئة على حدى من حيث مفهومها، الإعفاءات والتخفيضات الخاصة بها، وكذا آلية فرض وحساب الضريبة لكل فئة.

1. فئة الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية:

1-1. تعريف الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية: حسب المادة الحادية عشر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تعتبر أرباحا صناعية وتجارية تلك الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها".

وبنص المادة الثانية عشر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تكتسي طابع هذه الفئة لتطبيق ضريبة الدخل الإجمالي، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها؛

- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا؛

- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا (يحدد عند الاقتضاء النشاط المتسم بطابع صناعي عن طريق التنظيم)؛

- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة؛

- يحققون أرباح من الصناعات الإستخراجية "المناجم، المحاجر...الخ"؛

- يقومون بأعمال البناء؛

- يقدمون خدمات النقل "قطاع عام أو خاص"؛

- يقومون بعمليات البنوك والتأمين "عام أوخاص"؛

- كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادون، الربابنة الصيادون، مجهزي السفن ومستعملي قوارب الصيد

1-2. الإعفاءات الخاصة بفئة الأرباح الصناعية والتجارية : حسب المادة الثالثة عشر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نميز بين إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة.

1-2-1. إعفاءات دائمة: تستفيد من إعفاء دائم، بالنسبة للضريبة الدخل الإجمالي:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛

- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

1-2-2. إعفاءات مؤقتة:

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق " الوكالة " الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

كما تحدد مدة الإعفاء بست "6" سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذ كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم. وتمدد هذه الفترة بسنتين "2" عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة

- يستفيد الحرفيون التقليديون وكذلك الممارسون لنشاط حرفي فني من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر "10" سنوات ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال.

1-3. التخفيضات الخاصة بفئة الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية: حسب المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق التخفيضات كمايلي:

- يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه تخفيض نسبته35%؛

- يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء تخفيض نسبته25%، وهذا التخفيض لا يطبق على المكلفين الذين يقدر ربحهم تقديرا جزافيا؛

- يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته 30% من الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي "الوعاء الضريبي". وذلك وفق الشروط التالية:

ملاحظة: تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية، التجارية أو الحرفية وفق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة أو نظام الربح الحقيقي، وإن فرضها مرهون برقم الأعمال السنوي المحقق، وطبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف الشخص الطبيعي أو المعنوي.

يحسب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية أو التجارية أو الحرفية من الربح الجبائي المحقق من طرف المكلف وفق النظام الحقيقي، ويحسب الربح الجبائي وفق العلاقة الآتية:

الربح الجبائي= الربح المحاسبي+الأعباء المعاد إدماجها (الاستردادات)-الأعباء القابلة للخصم (التخفيضات)

الربح المحاسبي (التجاري) = مجموع الإيرادات – مجموع المصاريف والأعباء (سعر التكلفة)

تمثل الاستردادات الأعباء المقبولة والمسجلة محاسبيا والمرفوضة جبائيا، بينما تمثل التخفيضات الأعباء المرفوضة محاسبيا والمقبولة جبائيا، ومن أمثلة الأعباء القابلة للخصم: خسائر السنوات السابقة، فوائد القروض والديون ذات الطابع المهني، المنح الغذائية، واشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المدفوعة من الحساب الشخصي للمكلف، ولم تسجل محاسبيا.

2. فئة أرباح المهن غير التجارية (المهن الحرة):

2-1. تعريف الأرباح غير التجارية: تعتبر أرباح غير تجارية أرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، والمستثمرات المدرة للأرباح، والتي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح والمداخيل. كما تحتوي هذه الأرباح أيضا على مايلي:

- ريوع عائدات المؤلف التي يتقاضها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون، وورثتهم والموصى لهم بحقوقهم

- الريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو التنازل عنها.

2-2. خصائص المهن الحرة: تتميز المهن الحرة بالخصائص التالية:

2-2-1. الطابع الفكري: لا يستطيع صاحب المهنة الحرة ممارسة هذه المهنة إلا بالاستعانة بالعمل الفكري والتصوري، كممارسة مهنة المحاسبة أو المحاماة أو الهندسة المعمارية، مع الالتزام بالقوانين والنظم السارية.

وينبغي التوضيح أن استعمال الإعلام الآلي والوسائل التقنية زيادة على العمل اليدوي، لا ينزع عن المهنة الحرة طابعها الفكري.

2-2-2. مهنة مستقلة: إن صاحب هذه المهنة يمارس نشاطه بكل حرية، وعليه فهو غير مرتبط بأي عقد تبعية، فيذكر على سبيل المثال كيفية تبعية ممارس مهنة المحاسبة، فإذا كان الشخص موظفا لدى المؤسسة لا يعتبر في هذه الحالة ممارسا لمهنة حرة، وإنما ينتمي لصنف الرواتب والأجور، أما في حالة تقديم شخص خدمة مسك محاسبة المؤسسة بصفته شخصا خارجيا عن المؤسسة (مكتب محاسبة)، فينتمي الشخص في هذه الحالة لصنف المهن الحرة. غير أن خاصية المهنة المستقلة لا تنفي وقوع الشخص تحت مسؤولية أخلاقية خلال ممارسته لكل أعماله المهنية.

2-2-3. المساهمة الشخصية: لا يمكن اعتبار مهنة ما أنها حرة، إلا إذا كان صاحبها يمارسها بصفة شخصية دون الاستعانة بشخص آخر يتمتع بنفس الصفة، ويسعى لنفس الغاية.

لذلك فإن توفر كل هذه الخاصيات في شخص ما تمنح له صفة مستغل لمهنة حرة.

2-3. أصناف المهن الحرة: تتكون المهن الحرة من عدة أصناف، والتي هي كما يأتي:

2-3-1. صنف المهن الطبية: يتعلق الأمر بأصحاب المهن الطبية الذين يرتكز نشاطهم الرئيسي أساسا على تقديم العلاجات الطبية وشبه الطبية، ومنهم على وجه الخصوص الجراحون، الأطباء، القابلات، أطباء الأسنان، والبياطرة.

2-3-2. صنف المهن القضائية: تضم هذه الفئة أصحاب المهن الذين ترتبط أنشطتهم وخدماتهم بالجهاز القضائي، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بالمحامين والمترجمين.

2-3-3. صنف الوظائف والدواوين: تضم هذه الفئة أصحاب الوظائف الذين تتعلق أنشطتهم وخدماتهم بتحرير العقود الرسمية وتنفيذ قرارات العدالة، ويوجد ضمن أصحاب هذه الأنشطة: الموثق، المحضر القضائي ومحافظ البيع بالمزايدة.

2-3-4. صنف التقنيين: تخص هذه الفئة أصحاب المهن الذين يكتسي نشاطهم طابعا تقنيا، مثل: خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين، المهندسين المعماريين، الأعوان التجاريين، والمصورين، وكلاء التأمين والمؤمنين الأحرارو المستشارين القانونيين والجبائيين.

2-4. الربح الخاضع للضريبة لصنف المهن الحرة : عند ممارسة مكلف لمهنة حرة بصفة فردية أو بصفة شريك في مجموعة مهنية (شركة أشخاص)، فإن المداخيل المتأتية من نشاط المكلف تخضع بالتالي للضرائب المباشرة، وأن هذه الأخيرة تحدد كيفية حساب معدلها والتصريح بها، حسب نظام فرض الضريبة.

2-4-1. نظام فرض الضريبة: يخضع المكلف الذي ينتمي لفئة المهن الحرة للضريبة الجزافية الوحيدة ما لم يتجاوز رقم الأعمال السنوي 30000000 دج، وفي حالة العكس (رقم الأعمال السنوي تجاوز مبلغ 30000000 دج) يفرض على المكلف النظام الحقيقي بصفة إجبارية.

2-4-2. تحديد الربح الخاضع للضريبة لصنف المهن الحرة حسب النظام الحقيقي : يخضع المكلف حسب هذه الحالة للضرائب التالية: الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، والرسم على القيمة المضافة.

يحدد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي الناتج عن مسك محاسبة حقيقية بالفرق بين من جهة الإيرادات المقبوضة، ومن جهة أخرى الأعباء المتحملة في إطار ممارسة نشاط المكلف (تم التطرق لهذه الإيرادات والأعباء وشروط خصمها في محور الأنظمة الضريبية)، أما الضريبة الخاصة بهذه الفئة فتحسب وفق الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي.

3. فئة المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية:

3-1. تعريف المداخيل العقارية: حسب 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تدرج في تحديد الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة صنف المداخيل العقارية ، المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، ولكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح

مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية، وكذلك المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية".

3-2. المعدلات الضريبية:

* تخضع المداخيل المتأتية من إيجار الأملاك العقارية لغرض سكني للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 7% محررة من الضريبة ، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي؛

* تخضع المداخيل المتأتية من إيجار الأملاك العقارية لغرض سكني للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي؛

* بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار الأملاك العقارية ذات الاستعمال التجاري أو المهني تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي. كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع الشركات.

4. فئة الإيرادات الفلاحية:

4-1. تعريف الإيرادات الفلاحية: حسب المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعتبر إيرادات فلاحية، "الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، ولكذا الإيرادات الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، النحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض".

غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت:

- ممارسة من طرف مزارع في مزرعة؛
- لا تكتسي طابعا صناعيا.

وفي حالة عدم استيفاء هذين الشرطين، تخضع مداخيل أنشطة تربية الدواجن والأرانب لأحكام المادة 12-5 من نفس القانون (فئة الأرباح الصناعية أو التجارية أو الحرفية)، ويحدد عند الاقتضاء عن طريق التنظيم النشاط ذي الطابع الصناعي.

4-2. الإعفاءات الخاصة بفئة الإيرادات الفلاحية: حسب المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعفى من ضريبة الدخل الإجمالي، الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، كما تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر (10) سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية

وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم، وذلك ابتداء من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها على التوالي.

كما تستفيد من إعفاء دائم بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي، المداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

4-3. تحديد الوعاء الضريبي للمداخيل الفلاحية: إن الدخل الفلاحي الواجب اعتماده كأساس لفرض الضريبة هو الدخل الصافي الذي يأخذ في الحسبان الأعباء، ويمكن تقسيمها إلى:

4-3-1. الوعاء الضريبي للمداخيل الزراعية: يحدد الوعاء الضريبي للمداخيل الزراعية حسب طبيعة المزروعات والمساحة المزروعة "تقاس بالهكتار"، التكاليف المطبقة في الهكتار، وك ذا التعريفات "الأسعار" للهكتار، حيث يتم اعتماد التعريفة أو السعر المتوسط على الهكتار الواحد، والذي يتراوح بين حد أدنى وحد أقصى يتم تحديدهما لكل ولاية ونكتب:

الوعاء الضريبي للمداخيل الزراعية = (السعر المتوسط للهكتار – تكلفة الهكتار)X المساحة

4-3-2. الوعاء الضريبي لنشاط تربية المواشي: يدخل ضمن هذا النشاط فصائل البقر والغنم والماعز، ويحدد الوعاء الضريبي حسب عدد الرؤوس لكل فصيلة، مع مراعاة التخفيض المحدد بموجب القرار الصادر عن وزارة المالية الذي نسبته 60% الذي يحسب من القيمة التجارية المتوسطة المعتمدة في تحديد الوعاء الضريبي. ونكتب:

الوعاء الضريبي لنشاط تربية المواشي=(القيمة التجارية المتوسطة– التخفيض 60%) X عدد رؤوس كل فصيلة.

وبالنسبة لنشاط تربية الدواجن والمحار وبلح البحر واستغلال الفطريات يحدد الوعاء الضريبي حسب العدد أو الكميات المحققة، أما بالنسبة لنشاط تربية النحل يحدد الوعاء الضريبي حسب عدد خلايا النحل.

ملاحظة: فئة الإيرادات الفلاحية تخضع للجدول التصاعدي الضريبة على الدخل الإجمالي.

5. فئة عائدات رؤوس الأموال المنقولة:

ينطبق هذا المفهوم على نوعين من الريوع أو الإيرادات هما: مداخيل الأموال المنقولة وإيرادات الديون والودائع والكفالات.

5-1. ريوع "نواتج" الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها: حسب المادتين 45 و46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتمثل ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها: شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المدنية

التي تتخذ شكل شركة أسهم وشركات الأشخاص والتجمعات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات الأموال.

5-2. إيرادات الديون والودائع والكفالات: حسب المادة 55 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى:

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

5-3. المعدلات الضريبية: بالنسبة للأصناف السابقة تحدد معدلات الضريبة كمايلي:

5-3-1. نواتج الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة: الوعاء الضريبي هو الربح المحقق من طرف الشركات "شخص معنوي" والذي يكون في شكل أرباح موزعة على المساهمين، حيث يخضع هذا الصنف للاقتطاع من المصدر لصالح الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر بنسبة 15%، تطبق نفس النسبة على الحواصل المنصوص عليها في المواد من45-48 من ق.ض.م، وهي نفس النسبة كذلك 15% لصالح الأشخاص الطبيعيين المقيمين في الجزائر.

5-3-2. إيرادات الديون والودائع والكفالات: الوعاء الضريبي هو الفوائد المحصل عليها من الإيداعات البنكية (سندات البنك الاسمية) من طرف الشخص الطبيعي، ويخضع هذا الصنف للاقتطاع من المصدر بنسبة 10% (ضريبة يقتطعها من المصدر الطرف الدافع)، ويشكل هذا الاقتطاع قرضا (دينا) ضريبيا يتوجب خصمه من الضريبة على الدخل الإجمالي بما أن المستفيد شخص طبيعي.

أما بالنسبة لنواتج سندات الخزينة مجهولة الاسمية (المغفلة) فتخضع لضريبة نسبتها 50% محررة من الضريبة وفق قانون المالية لسنة2007 يقتطعها من المصدر الطرف الدافع.

في حين فوائد المقيدة في دفاتر الادخار : فبالنسبة لقسط فوائد الإيداع في دفاتر الادخار الذي يقل أو يساوي 50000 دج فتحدد نسبة الاقتطاع 1% محررة من الضريبة، أما بالنسبة لقسط فوائد الإيداع في دفاتر الادخار الذي يزيد عن 50000 دج فتحدد نسبة الاقتطاع 10%.

ملاحظة: الدين الضريبي هو التزام مؤقت يمثل ضمان لمصلحة الجباية حتى تستوفي حقها، أي الحصول على الضريبة، وهو يعتبر إجراء وقائي يدخل ضمن طرق تسيير مخاطرعدم دفع الضريبة من طرف المكلف.

6. فئة المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية:

6-1. مفاهيم أساسية حول المرتبات والأجور : وفي هذا العنصر سنحاول تقديم تعريف لكل من: الأجر، الراتب، العلاوة، التعويضات، المعاش، والامتيازات العينية.

6-1-1. الأجر Salaire: هو مبلغ مالي يتلقاه شخص يدعى العامل، وهو الذي يحدد مبلغ الأجر، وذلك لعدة اعتبارات منها كفاءته وخبرته في ذلك العمل، أي أن أجرة هذا العامل تتحدد في السوق عن طريق العرض والطلب، كما أن المؤسسة التي يعمل فيها مستقلة ماليا عن الدولة (خاصة، أعمال حرة...الخ)، وبالتالي فالأجر متغير يحدده العامل لنفسه، وغالبا ما تدفع الأجور للعمال مقابل الساعة.

6-1-2. الراتب Traitement: هو مبلغ مالي يتلقاه شخص يدعى الموظف، ويكون هذا الراتب محدد في جدول منصوص عليه في قانون الوظيفة العمومية، فالموظف هو شخص يملك وظيفة عمومية في المؤسسات التابعة للدولة (مؤسسات ذات ميزانية مالية تابعة للدولة)، وبالتالي فالراتبثابت.

6-1-3. العلاوة Prime: هو المبلغ النقدي المدفوع للعامل زيادة عن أجره العادي تعويضا عن الجهد الإضافي وتشجيعا لرفع إنتاجيته.

6-1-4. التعويضات Indemnité: يمنح للعامل تعويضا له عن ظروف العمل وتكاليف ممارسة المهنة.

6-1-5. المعاش Pension: مبلغ نقدي يدفع دوريا لشخص معين بعد إحالته على التقاعد

6-1-6. الامتيازات العينية: يقصد بها التغذية والمسكن والألبسة والتدفئة والإنارة التي تقدر من طرف المستخدم، حسب القيمة الحقيقية للعناصر المقدمة والخاصة بكل ثلاثة أشهر أو بكل شهر أو بكل خمسة عشر (15) يوما، أو بكل يوم أو بكل ساعة، حسب الحالة، كما أنه يمكن تحديد القيمة الواجب اعتمادها للتغذية بمبلغ 50 دج عن كل وجبة في حالة عدم وجود الإثباتات.

6-2. المداخيل الخاضعة للضريبة: حسب المادتين 66 و67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تدرج المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي.

6-3. المداخيل المعفية من الضريبة: وفق المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعفى:

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة مجانية وفق اتفاق دولي؛

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين؛

- الأجور والمكافآت المدفوعة في إطار برامج تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم؛

- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 20000 دج شهريا، وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ؛

- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
- تعويضات المناطق الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي: الأجر الوحيد، منحة الأمومة والمنح العائلية؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان إما من طرف الدولة أو الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني سبب للضحية عجز كلي ودائم ألزمه اللجوء لمساعدة الغير للقيام بالأشغال العادية في الحياة؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء حرب التحرير الوطنية؛
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛
- تعويضات التسريح؛
- الامتيازات العينية المتعلقة بالتغذية والسكن دون سواهما الممنوحة للأجراء في المناطق المراد ترقيتها.

6-4. مكونات الأجر والاشتراكات والاقتطاعات الخاصة بالأجر: يتقاضى الموظف مكافآت أساسية "أجر قاعدي" وبعض التعويضات والمكافآت الثانوية، في المقابل يتحمل ويدفع بعض الاشتراكات والاقتطاعات.

6-4-1. الأجر الأساسي (القاعدي): الأجر الأساسي للعامل هو المقابل للتصنيف المهني في الهيئة المستخدمة وهذا حسب القانون 90-11 وعليه فإن الأجر الأساسي لكل عامل يكون حسب رتبة منصبه في جدول سلم الدرجات، وحسب المادة 148 من القانون الأساسي العام للعامل حدد لكل نقطة استدلالية قيمة مالية معينة تمثل ثمن أو سعر أو مقابل النقطة، وتطبيقا لأحكام المادة 3 من المرسوم الرئاسي رقم 07-307 المؤرخ في 29 سبتمبر 2007 تحدد القيمة المالية للرقم (النقطة) الاستدلالي الأدنى بمبلغ 45 دج لكل نقطة، بالنسبة للموظفين التابعين لقانون الوظيفة العمومية. وعليه فالأجر الأساسي هو حاصل ضرب الرقم الاستدلالي للمنصب في القيمة المالية للنقطة الاستدلالية.

الأجر الأساسي= النقطة الاستدلالية للمنصب × القيمة المالية للنقطة الاستدلالية

إضافة إلى الأجر الأساسي تمنح للموظف مجموعة من المنح والعلاوات والتعويضات، ونذكر منها: منحة الأقدمية (الخبرة المهنية)، علاوة العمل الدائم، علاوة الضرر، علاوة المردودية الفردية، علاوة المردودية الجماعية، علاوة المنطقة الجغرافية، الساعات الإضافية، منحة السلة (القفة)، منحة النقل، الأجر الوحيد،

المنح العائلية، منحة التمدرس، المنحة الجزافية التعويضية ، حوادث العمل، معاشات المجاهدين، معاتبات ناتجة عن حكم قضائي...الخ.

بالنسبة للمنح العائلية، منحة التمدرس والمنحة الجزافية التعويضية تحدد قيمها كمايلي:

* المنح العائلية: تمنح عن الأولاد الذين لا تتجاوز أعمارهم 18 سنة أو 21 سنة إذا ثبتت مزاولتهم للدراسة. وتحدد المنح ذات الطابع العائلي كمايلي: إذا كان الأجر الخاضع لاشتراك الضمان الاجتماعي أقل من أو يساوي 15000 دج، فإنه يمنح للموظفين المتزوجين مبلغ 600 دج لكل طفل وهذا إذا كان عدد الأولاد خمسة، أما أكثر من خمسة فيمنح للأطفال الخمسة الأولى 600 دج عن كل طفل و300 دج للأطفال الباقية ابتداء من الطفل السادس ، وإذا كان الأجر الخاضع لاشتراك الضمان الاجتماعي أكبر تماما من 15000 دج فيمنح للموظفين المتزوجين 300 دج عن كل طفل مهما كان عدد الأولاد

* منحة التمدرس: ويتم دفعها لفائدة الأطفال البالغين أكثر من 6 سنوات وأقل من 17 سنة أو 21 سنة (بالنسبة للأطفال الذين يتابعون دراستهم) ابتداء من الفاتح من سبتمبر من السنة الجارية.

وتحدد منحة التمدرس كمايلي: إذا كان الأجر الخاضع لاشتراك الضمان الاجتماعي أقل من أو يساوي 15000 دج، فإنه يمنح للموظفين المتزوجين مبلغ 800 دج لكل طفل وهذا إذا كان عدد الأولاد خمسة مرة واحدة في السنة ، أما أكثر من خمسة فيمنح للأطفال الخمسة الأولى 800 دج عن كل طفل و400 دج للأطفال الباقية ابتداء من الطفل السادس مرة واحدة في السنة، و إذا كان الأجر الخاضع لاشتراك الضمان الاجتماعي أكبر تماما من 15000 دج فيمنح للموظفين المتزوجين 400 دج عن كل طفل مهما كان عدد الأولاد، مرة واحدة في السنة

* المنحة الجزافية التعويضية: أقرها رئيس الجمهورية بموجب المرسوم 70-08 المؤرخ في 26 فيفري 2008، بدأ تطبيقها ابتداء من 1 جانفي 2008، وهي خاصة بالأصناف من 1 إلى 17 فقط الخاصة بالشبكة الاستدلالية للمرتبات (الموظفون الذين يخضعون لقطاع الوظيفة العمومية). وتحدد كمايلي:

جدول02: المنحة الجزافية التعويضية للموظفين التابعين لقطاع الوظيفة العمومية

الأصناف	المبلغ	الأصناف	المبلغ
1	7700 دج	6	5000 دج
2	7400 دج	7-8	3800 دج
3	6900 دج	9	3100 دج

4	6400 دج	10	3100 دج
5	5700 دج	11-17	1500 دج

المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 15-176 المؤرخ في 6 جويلية 2015، الجريدة الرسمية العدد 37، ص17.

6-4-2. الاشتراكات والاقتطاعات الخاصة بالأجور: تحدد تشريعات العمل اقتطاعات يتحملها كل من رب العمل بنسبة 26% والعامل بنسبة 9%، تدفع إلى صناديق مختلفة مثل صندوق التأمين الاجتماعي، صندوق البطالة، التقاعد، حوادث العمل...الخ، كما يحدد القانون الضريبي اقتطاعات ضريبية من الأجور باعتبارها دخلا ناتجا من العمل، وعلى العمال المساهمة في تحمل الأعباء الضريبية العامة، وهذا الاقتطاع يعرف بالضريبة على الأجور والتي تحسب وفق السلم التصاعدي للضريبة على الرواتب والأجور (يتم دراسته لاحقا).

توزع نسبة الاشتراك في الضمان الاجتماعي التي يتحملها العامل 9% على التأمين على البطالة بنسبة 0.5%، التقاعد المسبق بنسبة 0.5%، التأمين الاجتماعي بنسبة 1.5%، والتقاعد بنسبة 6.5%.

6-5. تقسيم عناصر الأجر حسب خضوعها للاشتراكات الاجتماعية والاقتطاعات الضريبية : وفي هذا الصدد نميز بين ثلاث مجموعات أساسية.

6-5-1. الأجور الخاضعة للاشتراكات الاجتماعية والاقتطاعات الضريبية : تتمثل أساسا في الأجر القاعدي مضافا إليه جميع المنح والعلاوات والتعويضات السالفة الذكر ما عدا منحة الأكل ومنحة النقل والسكن، فمجموع هذه العناصر تعرف بأجر المنصب (الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي).

أجر المنصب = الأجر القاعدي + المنح والعلاوات والتعويضات الأخرى باستثناء منحة الأكل ومنحة النقل

يحسب من أجر المنصب قيمة الاشتراك في الضمان الاجتماعي 9%. ويكون تسديد الاشتراكات في الضمان الاجتماعي كل ثلاثي إذا كان عدد العمال أقل من 9 عمال، أما إذا كان 9 عمال أو أكثر فالتسديد كل شهر.

6-5-2. الأجور غير الخاضعة للاشتراكات الاجتماعية وخاضعة للضريبة: تتعلق أساسا ببعض المنح التي تحسب على أسس أخرى غير الأجر القاعدي نذكر منها: منحة السلة ومنحة النقل.

6-5-3. الأجور غير الخاضعة للاشتراكات الاجتماعية وغير ال خاضعة للضريبة: هذه الأجور لا تخضع للضريبة على الرواتب والأجور أي لا تدخل في تكوين الأجر الخاضع للضريبة، ولكن تدخل في تكوين الأجر الصافي. وتضم: تعويضات مصاريف التنقل والمهمة ، تعويضات المناطق الجغرافية ، المنح العائلية، منحة

الأجر الوحيد ومنحة الأمومة ، معاشات المجاهدين وذوي الحقوق، التعويضات المتعلقة بحوادث العمل والبطالة والتسريح.

6-5-4. حساب الضريبة على الرواتب والأجور: يتم حساب الضريبة على الرواتب والأجور بتطبيق الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الرواتب والأجور حسب قانون المالية لسنة 2008 الذي يعطى كمايلي:

جدول03: الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الرواتب والأجور

القسط الخاضع للضريبة	الفارق	المعدل	الضريبة	الضريبة التصاعدية
أقل من 10000 دج	-	%0	00	00 دج
10000 - 30000 دج	20000	%20	4000	4000 دج
30000 - 120000 دج	90000	%30	27000	31000 دج
أكبر من 120000 دج	-	%35	-	-

المصدر: الجريدة الرسمية العدد82 من قانون المالية 2008 المؤرخ في 2007/12/31.

ملاحظة: حسب قانون المالية لسنة 2008 إذا كان الأجر الخاضع للضريبة أقل من أو يساوي 15000 دج فالموظف أو العامل معفى من الضريبة على الرواتب والأجور (IRGs=0).

تسمى الضريبة المتحصل عليها بتطبيق الجدول التصاعدي الشهري بالضريبة الإجمالية (الخام)، كما أن المداخيل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تستفيد من تخفيض نسبته 40% من مبلغ الضريبة الإجمالية، على أن هذا التخفيض لا يقل عن 1000 دج ولا يزيد عن 1500 دج شهريا (لا يقل عن 12000 دج ولا يزيد عن 18000 دج سنويا) وذلك بغض النظر عن وضعيته الاجتماعية متزوج أو أعزب. وبعد استبعاد التخفيض من الضريبة الإجمالية نحصل على الضريبة الصافية (الاقتطاع الضريبي). ونكتب:

الضريبة الصافية = الضريبة الإجمالية – قيمة التخفيض (نسبة 40% من الضريبة الإجمالية)

7. فئة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية:

7-1. مجال التطبيق: بالنسبة لوعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، تعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني، عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية. غير أنه لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة:

- فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن عقار تابع لتركة من أجل تصفية إرث شائع موجود؛

– فوائض القيمة المحققة عند تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري من نوع " ليزباك" Lease back.

تعد كذلك تنازلات بمقابل، الهبات المقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية وإلى غير الأقارب.

7-2. تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة: يتكون فائض القيمة الخاضع للضريبة من الفارق الإيجابي بين سعر التنازل عن الملك وسعر الاقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل.

ويمكن للإدارة زيادة على ذلك أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية أو غير المبنية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية وذلك في إطار احترام الإجراء التناقضي المنصوص عليه في المادة19 من قانون الإجراءات الجبائية. غير أنه لا تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية التي دامت حيازتها مدة تفوق عشر (10) سنوات.

تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 5% محررة من الضريبة.

أسئلة نظرية وتمارين تطبيقية حول الفصل الثالث

سؤال 01: أجب عن الأسئلة التالية بدقة:

– كيف يمكن تحديد الأنظمة المطبقة في صنف الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية؟؛

– كيف يتم التفريق بين المداخيل المصنفة كإيرادات فلاحية، والمداخيل المصنفة كأرباح مهنية؟؛

سؤال 02: اشرح قاعدة اليقين لمكلف خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية (صاحب مخبزة مثلا).

تمرين 01: صرح تاجر تجزئة لقطع الغيار سنة 2017 بالمعلومات التالية:

– رقم أعمال سنوي خارج الرسم على القيمة المضافة قدره11.000.000 دج؛

– مشتريات السنة من قطع الغيار خارج الرسم قيمتها 6.000.000 دج؛

– مخزون بداية السنة من قطع الغيار قدره500.000 دج؛

– مخزون نهاية السنة من قطع الغيار قدره2.500.000 دج؛

– مصاريف الصيانة والتصليح لمستودع تخزين قطع الغيار قيمتها 100.000 دج؛

– مبلغ الرسم على النشاط المهني المسدد خلال سنة2017 قيمته130.000 دج؛

– حيازة سيارة سياحية بتاريخ 6 جويلية 2015 بمبلغ 1.000.000 دج متضمن الرسم، تهتلك وفق طريقة الإهتلاك الثابت على مدة 5 سنوات؛

- مخصص مؤونة لزبائن مشكوك فيهم قيمتها 200000 دج، مع العلم أن مصلحة المبيعات قد أبلغت أن أحد الزبائن قد أفلس وقد رصد له مبلغ100.000 دج؛
- مصاريف مختلفة قيمتها 150.000 دج مبررة جبائيا؛
- عجز مبرر محقق سنة 2016 قدره 100.000 دج.

المطلوب: حدد الربح التجاري، الأعباء غير القانونية، الربح الجبائي لهذا المكلف . ثم أحسب الضريبة على الدخل الإجمالي التي يدفعها.

تمرين 02: حقق تاجر جملة خاضع للنظام الحقيقي العمليات التالية للسنة المالية 2016:

- إيرادات من نشاطه الأساسي خارج الرسم قدرها34000000 دج؛
- مصاريف شراء السلع، الخدمات، العاملين، الإهتلاكات وأخرى متنوعة قدرها12000000 دج؛
- قام ببيع استثمار بتاريخ 25 ديسمبر 2016 بقيمة 250000 دج خارج الرسم، تم حيازته بتاريخ 01 جويلية 2013 بقيمة280000 دج خارج الرسم، يهتلك خطيا بمعدل 20%؛
- تبرع لفائدة جمعية خيرية بمبلغ2400000 دج؛
- وزع 1400 هدية إشهارية بسعر1500 دج للهدية الواحدة؛
- حقق سنة 2015 خسارة قدرها100000 دج.

المطلوب: أحسب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي التي يدفعها تاجر الجملة.

تمرين 03: صرح صاحب مقاولة بناء سنة 2016 بالمعلومات التالية:

- دخل سنوي صافي محقق من خلال ممارسة مهنته قدره 800000 دج، قرر إعادة استثماره 75% منه في شراء شاحنة كبيرة لنقل مواد البناء
- دخول كرائية شهرية قدرها43750 دج، ثلثها موجه لغرض مهني (وأن الإيجارات المهنية متعلقة بورشات مجهزة)، والباقي لغرض سكن فردي؛
- قام المقاول باكتتاب التأمين على ممتلكاته بمبلغ قدره 12000 دج؛
- حققت زوجته سنة 2016 دخلا سنويا صافيا من ورشتها للخياطة قدره500000 دج.

إذا علمت أن الزوجين اتفقا على تقديم تصريح مشترك .

المطلوب: أحسب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للزوجين، مع العلم أنهما خاضعين للنظام الحقيقي.

تمرين 04: صرح طبيب مختص (مهنة حرة) سنة2015 بالمعلومات التالية:

– قام بفحص 50 شخص يوميا، سعر الفحص والتشخيص الطبي بالأشعة 1500 دج، عدد أيام العمل في السنة 312 يوم؛

– حقق رقم أعمال سنوي قدره7000000 دج من خلال إجراء عمليات جراحية؛

– قام ببيع جهاز الأشعة بمبلغ 2500000 دج خارج الرسم بتاريخ 27 ديسمبر 2015، تمت حيازة هذا الجهاز بقيمة 3000000 دج خارج الرسم بتاريخ 10 جانفي 2011، يهتلك خطيا بمعدل 10%؛

– حيازة جهاز قياس الطول والوزن بتاريخ 1 جانفي 2012 بقيمة 4500000 دج خارج الرسم، يهتلك وفق طريقة الإهتلاك الثابت بمعدل 20%؛

– حيازة سيارة سياحية بتاريخ 1 جانفي 2012 بقيمة900000 دج TTC، تهتلك خطيا بمعدل 20%؛

– مصاريف كراء المحل20000 دج شهريا، أما مصاريف العمال السنوية 1166400 دج؛

– دفع رسم على النشاط المهني مبلغه608000 دج.

المطلوب: أحسب الضريبة على الدخل الإجمالي التي يدفعها الطبيب.

تمرين 05: صرح خبير محاسبي خاضع للنظام الحقيقي سنة 2016 بالمعلومات التالية:

– دخل صافي في إطار ممارسة مهنته الحرة قدره700000 دج؛

– دخل إيجاري ناتج عن كراء مسكن لغرض وظيفي قدره130000 دج؛

– مداخيل إيجارية من كراء مسكن للاستعمال الجماعي قدرها 100000 دج؛

– مداخيل إيجارية من كراء قاعة حفلات قدرها 400000 دج؛

– استفاد من 10% من أرباح موزعة من طرف شركة أسهم قدرت نتيجتها الصافية 800000 دج وقررت توزيع 20% من أرباحها؛

– حققت زوجته الموثقة الخاضعة للنظام الحقيقي من ممارسة مهنتها سنة 2016 دخلا سنويا صافيا قدره 300000 دج.

مع العلم أن الزوجين اتفقا على تقديم تصريح مشترك لمصلحة الجباية .

المطلوب: أحسب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي التي يدفعها الزوجين ، ثم أحسب قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي والتي يدفعها هذا المكلف كاقتطاع من المصدر.

تمرين 06: طبيب مختص في جراحة العظام يملك عيادة خاصة، صرح سنة 2016 بالمعلومات التالية:

– ربح خام من ممارسة مهنته قدره735000 دج؛ التكلفة المصاحبة لنشاطه تشكل 5% منه؛

– استفاد من مبلغ 40000 دج من أرباح موزعة من طرف شركة أموال؛

– بلغت الأموال الفائضة للطبيب المختص قيمة 600000 دج، وظف ربع هذه القيمة في شكل سندات خزينة غير اسمية بسعر فائدة بسيطة 12.5% سنويا، أما بقية المبلغ يودع بشكل عادي في البنك بسعر فائدة بسيطة سنوي 3.5%؛

– قام بتأمين مقر نشاطه بمبلغ 23500 دج؛

– دفع اشتراك ضمان اجتماعي بمبلغ 13500 دج؛

– حققت زوجته المحامية خلال نفس السنة دخل سنوي صافي قدره 480000 دج.

إذا علمت أن الزوجين اتفقا على تقديم تصريح مشترك.

المطلوب: أحسب مبلغ الضريبة التي يدفعها الزوجين (الزوجين خاضعين للنظام الحقيقي)، ثم أحسب قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي والتي يدفعها هذا المكلف كاقتطاع من المصدر.

تمرين 07: صرح مكلف شخص طبيعي سنة 2016 بالمداخيل التالية:

– فوائد مترتبة عن الادخار في صندوق التوفير والاحتياط قدرها 90000 دج؛

– فوائد إيداعات بنكية صافية قدرها 500000 دج؛

– فوائد سندات الخزينة غير الاسمية (مجهولة الاسم) قدرها 30000 دج؛

– فوائد مترتبة عن الادخار السكني قدرها 50000 دج؛

– أرباح موزعة من طرف شركة ذات أسهم قدرها 200000 دج.

المطلوب: أحسب الضريبة التي يدفعها المكلف على مجموع مداخيله.

تمرين 08: صرح السيد حمودي سنة 2015 بالمحاصيل الزراعية التالية

طبيعة المنتجات	المساحة	السعر المتوسط	التكاليف
بطاطا	70 هكتار	62910 دج	49560 دج
فلفل	10 هكتار	515000 دج	343200 دج
طماطم	40 هكتار	442900 دج	315300 دج

المطلوب: أحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للمداخيل الفلاحية للسيد حمودي.

تمرين09: السيد "عبد الله" موظف في مؤسسة عمومية للصحة الجوارية في منصب إداري برتبة "متصرف مستشار" (المجموعة أ، الصنف 16، الدرجة 11). متزوج من سيدة ماكثة في البيت وأب لأربعة أطفال. تعطى لك المعلومات التالية لشهر ماي 2015:

– منحة دعم النشاطات الإدارية قدرها 4972.50 دج؛

- منحة الخدمات الإدارية قدرها 19890 دج؛
- منحة العدوى "الأمراض المعدية" قدرها 2500 دج.

المطلوب: أحسب مختلف مكونات كشف الراتب لهذا الموظف.

تمرين 10: السيد محمد متزوج من سيدة ماكثة في البيت وأب لثلاثة أولاد، وله خبرة مهنية قدرها 8 سنوات منحت له الدرجة الثالثة، قدم لنا في شهر مارس 2015 المعلومات التالية:

- أجر قاعدي قدره 18810 دج؛
- منحة الخبرة المهنية قدرها 5000 دج؛
- منحة المردودية الشهرية قدرها 19%؛
- منحة الخطر المتعلقة بعمله قدرها 10%؛
- منحة الأكل قدرها 150 دج لكل يوم؛
- منحة النقل قدرها 60 دج لكل يوم؛
- استفاد هذا الموظف من تسبيق شهري قدره 6000 دج؛
- منحة المنطقة الجغرافية التي يعمل فيها قدرها 4000 دج؛
- منحة التنقل والمهمات قدرها 2000 دج.

مع العلم أن عدد أيام عمله في هذا الشهر 26 يوم.

المطلوب: أحسب مختلف مكونات الراتب للسيد محمد.

تمرين 11: إليك وضعية الأجور لإحدى المؤسسات خلال شهر جانفي 2014. والمطلوب منك إكمال الجدول وذلك بحساب مختلف مكونات الأجر لهؤلاء الموظفين.

عناصر الأجر	مسير الشركة	رئيس مصلحة	موظف 1	موظف 2	موظف 3
الأجر القاعدي	25000	20000	12000	13000	15000
منحة الخطر	-	-	8000	7000	5000
علاوة المسؤولية	5000	3000	-	-	-
علاوة المنطقة 21%					
منحة السكن	2000	2000	-	-	-

منحة النقل	–	4000	4000	3500	3000
منحة الأكل	–	5000	3000	2500	3500
الأجر الوحيد	900	–	900	–	900
المنح العائلية	900	–	300	–	600
الأجر.خ . ض . اجتماعي					
اقتطاع .ض.اجتماعي					
الأجر الخام					
الأجر الخاضع للضريبة					
اقتطاع الضريبة الخام					
اقتطاع الضريبة الصافية					
الأجر الصافي					

الفصل الرابع:

الضريبة على أرباح الشركات IBS

تمهيد:

تأسست الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب القانون 90 – 36 المؤرخ في 31 ديسمبر1990 المتضمن في قانون المالية لعام 1990، حيث جاءت هذه الضريبة لتعويض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، وتطبق على جميع الأشخاص المعنويين الذين يحققون أرباحا في الجزائر، وبالتالي فإنشاء هذه الضريبة أدى إلى إلغاء التمييز في المعاملة الضريبية بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية، والشركات العمومية والشركات الخاصة.

أولا: مفاهيم أساسية حول الضريبة على أرباح الشركات

سنحاول في هذا العنصر إبراز تعريف وخصائص هذه الضريبة، مجال تطبيقها وكيفية حسابها.

1. تعريف وخصائص الضريبة على أرباح الشركات:

وفقا للمادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين تسمى الضريبة على أرباح الشركات". فالتعريف يبرز أن هذه الضريبة تتميز بالخصائص التالية:

– ضريبة وحيدة: إذ أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛

– ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها؛

– ضريبة سنوية: إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة؛

– ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس لجدول تصاعدي؛

– ضريبة تصريحية: يتعين على الأشخاص المعنويين الخاضعين لها أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.

2. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

2–1. الأشخاص الخاضعون لهذه الضريبة: حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق هذه الضريبة على أرباح الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وكذا المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، فضلا عن الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المعفاة المشار إليها في المادة 138.

2–2. مجال فرض الضريبة: تنص المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن هذه الضريبة تستحق على الأرباح المحققة بالجزائر، والتي تضم على الخصوص:

- الأرباح المحققة من قبل الشركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛

- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات؛

- أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية؛

- إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

2-3. الإعفاءات: حسب نص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنقسم الإعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات إلى دائمة وأخرى مؤقتة.

2-3-1. الإعفاءات الدائمة: وتشمل

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛

- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛

- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط؛

- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء؛

- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتجات الفلاحية، وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها.

- المداخيل المحققة من الأنشطة المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛

- العمليات المدرة للعملة الصعبة وخاصة عمليات البيع، وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير، حيث يمنح هذا الإعفاء حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة، كما أنه لا يمكنها الاستفادة من هذا الإعفاء عمليات النقل البري، البحري والجوي، وعمليات إعادة التأمين والبنوك.

2-3-2. الإعفاءات المؤقتة:

- تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمر المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

وترفع مدة الإعفاء إلى ست " 6" سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

وتمدد هذه الفترة بسنتين 2 " عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل التي تم خلقها، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمر المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، تمدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال؛

- تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا الشركات المختلطة التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي؛

- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة، حيث يمنح هذا الإعفاء حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة، وتتوقف الاستفادة من هذا الإعفاء على تقديم المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر.

ثانيا: تحديد الوعاء الضريبي (الأرباح الخاضعة للضريبة)

تطبق هذه الضريبة على أرباح الشركات التي حققت أرباحها في الجزائر خلال السنة المالية، وتكون مبنية على الربح الصافي الذي يحدد بعد خصم كل التكاليف (الأعباء) التي يقبلها القانون الجبائي. وعليه سنحاول في هذا العنصر تحديد مفهوم الربح المحاسبي والربح الجبائي، دراسة بعض الإيرادات التي تدخل في حساب الوعاء الضريبي وخاصة الثانوية منها، وكذا شروط خصم التكاليف.

1. حساب الضريبة على أرباح الشركات:

1-1. معدلات الضريبة على أرباح الشركات: تحدد هذه المعدلات حسب المادة 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كمايلي:

*** نسبة 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛**

*** نسبة 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار؛**

*** نسبة 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.**

ملاحظة: بغض النظر عن أحكام المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، يقصد بأنشطة إنتاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء أنشطة التوظيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها، كما أن عبارة أنشطة الإنتاج المستعملة كذلك في هذه المادة لا تشمل الأنشطة المنجمية والمحروقات. كما يقصد بأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، تلك الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

1-2. الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة "الربح الجبائي": إن الربح المحاسبي هو ربح صافي مساوي للفرق بين الإيرادات المحققة أو ستحقق والأعباء المتحملة عند القيام بالنشاط للدورة الحالية. أما حساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط الذي يحسب على أساس الفرق بين الإيرادات (الأساسية والثانوية) وسعر التكلفة (المصاريف الأساسية والثانوية)، وإنما يجب تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول، وذلك لكون مصلحة الجباية ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي (يمكن الرجوع للمحور الأول). ويطلق على هذا الربح المصحح بالربح الجبائي الذي يشكل أساسا لحساب الضريبة على أرباح الشركات، ويمكن كتابة معادلة الربح الجبائي كمايلي:

IBS = الربح الجبائي "الوعاء الضريبي" × السعر

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء المعاد إدماجها – الأعباء القابلة للتخفيض

2. الإيرادات والأعباء المكونة للوعاء الضريبي:

2-1. الإيرادات "النواتج": تشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل لعمليات بيع المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة للغير بحكم نشاطها، إضافة إلى الإيرادات المتحصل عليها دون مقابل، وكذا إنتاج المؤسسة لذاتها . ويمكن تقسيمها إلى نوعين:

2-1-1. الإيرادات المحققة من مصادر رئيسية "إيرادات الاستغلال": تعتبر الإيراد الأساسي للمؤسسة، وتتنوع مصادره حسب عملية الاستغلال "عمليات البيع، الخدمات المقدمة، إنجاز المقاولات"، ولعل بيع المنتجات أهم مصدر لهذه الإيرادات، إذ يعتبر الهدف الأساسي من إنتاجها.

2-1-2. الإيرادات المحققة من مصادر ثانوية "إيرادات خارج الاستغلال": قد تقوم المؤسسة إضافة إلى نشاطها الأساسي بنشاط ثانوي يكون بصفة استثنائية. وتضم مايلي:

*** فائض القيمة الناتج عن التنازل على عناصر الأصول الثابتة: تم تناوله في الفصل الثاني.**

*** مداخيل إيجار العقارات المسجلة في الميزانية والممنوحة للكراء: تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة مداخيل كراء العقارات المسجلة فعلا في أصول ميزانية المؤسسة في السنة التي تتحصل فيها المؤسسة على هذه المداخيل.**

*** تعويضات التأمين: تعتبر كدخل ثانوي يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية الجارية كل تعويض تستفيد منه المؤسسة في هذه السنة بسبب حدوث خسائر، حرائق، سرقة سلع...الخ.**

*** التنازل عن الديون الممنوحة للمؤسسة من طرف الدائنين: تشكل هذه التنازلات دخل ثانوي يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة في السنة التي يتم فيها هذا التنازل، لأن هذا التنازل يعتبر بالنسبة للدائنين أو الأشخاص اللذين تنازلوا عن ديونهم عبء قابل للخصم، أما بالنسبة للمدنين فتعتبر إيرادات استثنائية تخضع للضريبة على أرباح الشركات.**

*** فوائد القروض: كل فوائد تحصل عليها المؤسسة من القروض التي تمنحها لمدينها تعتبر كدخل استثنائي يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة في السنة التي تحصل فيها المؤسسة على هذه الفوائد.**

2-1-3. النواتج المالية "رؤوس الأموال المنقولة": يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع :

أ. نواتج الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة: إذا استفادت مؤسسة من أرباح موزعة من مؤسسة أخرى فيجب تحديد هوية المؤسسة المستفيدة، فإذا كانت هذه الأخيرة محلية لديها إقامة مهنية بالجزائر فإنها معفية من الضريبة على أرباح الشركات، وأما إذا كانت المؤسسة المستفيدة أجنبية غير مقيمة بالجزائر فتعالج بشكل تحريري بنسبة 15%.

ب. عوائد الديون والودائع والكفالات: الوعاء الضريبي هو الفوائد المحصل عليها من هذه الإيرادات، حيث تعتبر هذه الفائدة دخل استثنائي يخضع للاقتطاع من المصدر بنسبة 10%، ويمثل هذا الاقتطاع اعتمادا (دين) ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي. ونكتب: الضريبة الصافية = الضريبة الخام – الدين الضريبي.

ت. عوائد سندات الخزينة لحاملها "غير الاسمية": تحدد معدل الاقتطاع من المصدر بنسبة 40% ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

2-1-4. الإعانات "الدعوم": هي مبالغ مالية تمنحها الدولة للمؤسسة دون مقابل، وتصنف إلى ثلاثة أنواع : إعانة التجهيز، إعانة الاستغلال، وإعانة التوازن .

أ. إعانات التجهيز: حسب النظام المحاسبي المالي هي تلك الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها.، وذلك بهدف الرفع من قيمة الأصول الثابتة للمؤسسة.

وتنص المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن إعانة التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات تدخل ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها.

فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة، ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر.

غير أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للإهتلاك على امتداد خمس سنوات يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه، بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الإهتلاك.

وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.

ب. إعانة الاستغلال: وهي إعانات تقدمها السلطات المركزية والمحلية إلى مؤسسات امتثلت لدى ممارسة نشاطها إلى شروط محددة من قبل هذه السلطات، مثال ذلك: بيع منتجات المؤسسة بسعر محدد، أو تشغيل عدد معين من خريجي الجامعة الجدد...الخ، فهدف هذه الإعانات هو مساعدة المؤسسة على تغطية التكاليف الناجمة عن تطبيق الشروط المفروضة عليها من قبل السلطات الوطنية أو المحلية. وهذا النوع من الإعانة يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة في السنة التي تستفيد منها المؤسسة.

ت. إعانة التوازن: وهي إعانات تقدمها السلطات المركزية والمحلية إلى مؤسسات لحقت بها خسائر، فالهدف من هذه الإعانات هو مساعدة المؤسسة المعنية على تغطية هذه الخسائر ومواصلة نشاطها لأداء دورها

الاقتصادي والاجتماعي، إذ بدون هذه الإعانة قد تتوقف المؤسسة عن نشاطها ويحرم المجتمع من خدماتها والتي قد تكون ضرورية له. وهذا النوع من الإعانة يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة في السنة التي تستفيد منها المؤسسة من الإعانة.

2-2. الأعباء القابلة للتخفيض:

2-2-1. أعباء خاصة بمشتريات المواد الأولية والبضائع: نجد من ضمن هذه الأعباء المواد الأولية، البضائع، المواد الاستهلاكية، الأغلفة التالفة، ويجب أن تقيد هذه الأعباء في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية، أي تكلفة الشراء مضافا إليها مصاريف التأمين، التفريغ، الشحن، النقل والرسوم الجمركية...الخ. وللتأكد من الاستهلاك الحقيقي نستعمل القاعدة التالية: **الاستهلاك الحقيقي = مخ1 + مشتريات – مخ2.**

2-2-2. أعباء الخدمات: هذه الأعباء قابلة للتخفيض تحت الشروط السابقة على أن تذكر في أوانها. وتضم:

* المبالغ المدفوعة لوسطاء غير مرتبين: أي لا ينتمون بشكل دائم للمؤسسة، وإنما يتعاملون معها حسب الحاجة إليهم مثل وسائل النقل من خارج المؤسسة، مصاريف التعاون التقني...الخ.

هذا النوع من الأعباء يصرح به جبائيا في قائمة تحمل اسم ولقب، عنوان، نشاط المستفيد، والمبالغ المدفوعة لكل مستفيد، حيث ترفق هذه الوثيقة بالتصريح السنوي للمداخيل.

* أعباء الإيجار: تلجأ المؤسسة أحيانا إلى استئجار محلات، ورشات، مخازن، مباني للاستخدام المهني...الخ، فتدفع مقابل ذلك مبالغ، هذه الأخيرة تعتبر أعباء قابلة للتخفيض، غير أن هناك بعض الاستثناءات مثل ثمن الإيجار المدفوع مسبقا.

2-2-3. مصاريف المستخدمين: لكي تكون قابلة للخصم لابد أن تقابل عمل حقيقي وليس وهمي، عدم المبالغة في تقييم مبالغ الخدمات مقارنة مع العمل، وأن تنشأ عنها اشتراكات اجتماعية.

2-2-4. أعباء اجتماعية: وهي المبالغ المدفوعة بصورة منتظمة إلى العمال والمستغل مثل المعاشات، التقاعد، التأمينات الاجتماعية، الاستفادة من المطعم، النقل، مركز صحي، رحلات...الخ، وتستثنى منها إعانات الشيخوخة، المبالغ المخصصة للحوادث المهنية، الإعانات العائلية الممنوحة للمسيرين.

2-2-5. الضرائب والرسوم: تعتبر قابلة للتخفيض إذا كانت متعلقة بالسنة المالية، غير أنه يجب أن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد مثل: الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، وحقوق الطابع

الجبائي، وتعتبر غير قابلة للتخفيض كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة.

2-2-6. المصاريف المالية: تقبل في التخفيض إذا كانت تخص مصاريف تسيير الحسابات الجارية للمؤسسة، وفوائد الديون والقروض المستعملة في تمويل نشاط المؤسسة أو تلك المستعملة في شراء أو إنشاء الهياكل المخصصة لنشاط المؤسسة.

2-2-7. مصاريف الإصلاح والصيانة: تقبل في التخفيض فقط الأعباء التي لا تؤدي إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصول، وكذا الأصول المطفأة محاسبيا (أخرجت من ميزانية المؤسسة).

2-2-8. مصاريف النقل والتنقل: تعتبر مصاريف نقل العمال، نقل المسافرين، التنقل المهني، وتكاليف نقل المشتريات والمبيعات قابلة للتخفيض بشرط تبريرها محاسبيا.

2-2-9. مصاريف التأمين: غالبا ما تتعرض المؤسسة لمخاطر السرقة، الحرائق، الفيضانات، وحوادث العمل...الخ ، لذا تلجأ إلى تأمين ممتلكاتها لدى شركات التأمين مما يتطلب نفقات باهظة، وبالتالي يخصم كل قسط منها في السنة التي دفعت فيها هذه المصاريف، إذن شرط تخفيضها أن تهدف إلى تغطية أخطار قد تؤدي إلى نقص في أصول المؤسسة، أو حدوث خسارة أو تكلفة إضافية للمؤسسة.

2-2-10. مصاريف التسيير المختلفة: تعتبر هذه المصاريف قابلة للتخفيض ونذكر منها: مصاريف اللوازم المكتبية، مصاريف المراسلات والاتصالات الهاتفية، مصاريف العقود والمنازعات ومصاريف التوثيق العام، مواد التنظيف...الخ.

2-3. نظام الإهتلاك المالي:

2-3-1. تعريف الإهتلاك: يعبر عن استهلاك المنافع الاقتصادية الكامنة في التثبيت المادي والمعنوي بكيفية تدريجية على مدار الفترات المالية المتتالية الموافقة لعمر التثبيت نتيجة الاستعمال والتآكل والقدم والتطور التقني. لذلك فإن المقابل النقدي لاستهلاك تلك المنافع يعتبر مصروفا تشغيليا، ويتوقف تحديد مقدار الإهتلاك السنوي على معرفة القيمة القابلة للإهتلاك، معرفة العمر أو معدل الإهتلاك ومعرفة طريقة الإهتلاك المطبقة.

2-3-2. شروط خصم الإهتلاك من الربح الخاضع الضريبة على أرباح الشركات:

- أن يكون الإهتلاك المطبق خاص باستثمار مسجل في أصول ميزانية المؤسسة، أي أن المؤسسة تتمتع بحق ملكية الاستثمار، أما إذا كانت المؤسسة تتمتع بحق استعمال الاستثمار القابل للإهتلاك وذلك بموجب عقد الإيجار، فإنه لا يسمح لها بتخفيض الإهتلاكات المطبقة على الاستثمار المعني من الوعاء الضريبي

بسبب إمكانية خصم مصاريف الإيجار من الوعاء، لذلك من غير المعقول خصم هذه التكاليف مرتين، أما أقساط الإهتلاك فتطبق من قبل المالك للاستثمار المؤجر. وعليه لا يطبق الإهتلاك على الاستثمارات التي لا توجد ضمن أصول الميزانية؛

- يجب أن يكون الإهتلاك مقيد محاسبيا؛

- أن يحسب الإهتلاك على قيمة الأصل خارج الرسم على القيمة المضافة؛

- لا يطبق الخصم إلا على عناصر الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك أي المتعرضة لنقص القيمة بسبب الاستعمال والزمن مثل المباني، معدات وأدوات ، معدات نقل...الخ . وعليه فإن الاستثمارات التي ليست عرضة لأي نقصان في قيمتها من جراء الاستعمال أو الزمن مثل الأراضي، وشهرة المحل لا يمكن اهتلاكها؛

- يجب أن يكون الاستثمار القابل للإهتلاك من الوسائل الضرورية لممارسة النشاط الاستغلالي للمؤسسة، وهذا طبقا للقاعدة التي تنص على أنه لا يمكن خصم أي عبء من الوعاء الضريبي إلا إذا كان ضروريا للاستغلال؛

- يجب خصم مخصصات الإهتلاكات فقط من نتائج الدورات التي شكلت فيها، أي عدم تأجيل المخصصات سواء في حالة تحقيق المؤسسة لنتيجة موجبة أو لنتيجة سالبة؛

- يجب تسجيل الإهتلاك في جدول خاص للإهتلاكات، والذي يرفق مع التصريح السنوي للنتيجة.

2-4. المؤونات:

2-4-1. تعريف المؤونات: هي الأرصدة التي توضع كاحتياطات للطوارئ لمواجهة حدث قابل للتحقق، أي الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة خسائر يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية خلال السنة المالية المقبلة، حيث تمتاز المؤونة بخاصية قابلية الإلغاء، فمتى كان الحدث الذي خصصت من أجله هذه المؤونة لم يتحقق كليا أو جزئيا، فإنه يتم إدماج مبلغ هذه المؤونة كليا أو جزئيا في الربح الخاضع للضريبة للدورة التي تصبح فيها غير مبررة. وهي تتعلق: بالزبائن المشكوك فيهم، تلف البضائع والمواد، إصلاحات، ترميمات، ومنازعات...الخ.

2-4-2. شروط خصم المؤونات: تقبل جبائيا كأعباء حسب الشروط التالية:

- أن تكون مسجلة محاسبيا؛

- أن تكون مسجلة على مطبوعة خاصة والذي يسند إلى التصريح الذي تقدمه المؤسسة لمصلحة الضرائب؛

- أن يكون تقدير المؤونة كافيا وغير مبالغ فيها؛

- أن تظهر الخسارة المتوقعة وتجسد واقعيا ولا تكون فقط محتملة وأن لا يكون مبالغ فيها؛

- أن تترتب المؤونة عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة .

2-5. العجز (الخسارة):

تنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

أسئلة نظرية وتطبيقية حول الفصل الرابع

سؤال 01: ماهي مختلف طرق إهتلاك الاستثمارات؟.

سؤال 02: ماهي شروط خصم كل من مصاريف الإهتلاكات ومصاريف المؤونات في الربح الخاضع للضريبة مع ذكر مختلف حالات المؤونات مدعمة بأمثلة.

سؤال 03: وضح كيف تتم المعالجة الجبائية مع التبرير للحالات التالية:

- سجل محاسب المؤسسة أقساط سنوية لإهتلاك الأراضي في حساب الربح المحاسبي؛
- نسي محاسب المؤسسة تسجيل قسط اهتلاك السيارة السياحية؛
- أدرج محاسب المؤسسة ضمن مصاريفه، أجور ورواتب لعمال وهميين؛
- أدرج محاسب المؤسسة ضمن مصاريفه، ضرائب ورسوم من بينها: الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، الرسم على القيمة المضافة، والضريبة على أرباح الشركات.

تمرين 01: صرحت شركة متخصصة في إنتاج الأحذية لسنة2016 بالمعلومات التالية:

- نتيجة محاسبية للنشاط الرئيسي قدرها500000 دج؛
- فائض قيمة من بيع آلة إنتاج قدره 25000 دج، مع العلم أن تاريخ شراء الآلة 1 فيفري 2010 وعمرها الإنتاجي 10 سنوات؛
- فائض قيمة من التنازل عن شاحنة قدره7500 دج (اشترتها منذ سنة)؛
- استفادت من فوائد إيداعات بنكية صافية قدرها20000 دج؛
- استفادت من فوائد سندات الخزينة غير الاسمية قدرها200000 دج.

المطلوب: أحسب مبلغ الضريبة على أرباح شركة الأحذية.

تمرين 02: مؤسسة صناعية مختصة في صنع وبيع أثاث المنزل صرحت سنة2016 بالمعلومات التالية:

- رقم الأعمال الصافي خارج الرسم المحقق من نشاطها الأساسي قدره4000000 دج؛
- ربح محاسبي صافي من نشاطها قدره2000000 دج؛

قدم مفتش الجباية الملاحظات التالية:

- فواتير الكهرباء والغاز والهاتف مبلغها الإجمالي 630000 دج، لكن منزل مدير المؤسسة يستفيد من نسبة 10% من هذه الخدمات؛
- قامت المؤسسة بتأمين ممتلكاتها وكذا منزل المدير بمبلغ سنوي قدره 43000 دج، يمثل قسط تأمين منزل مدير المؤسسة ربع(¼) المبلغ؛
- حيازة سيارة سياحية بتاريخ 1 سبتمبر2015 بقيمة1200000 دج متضمنة الرسم؛
- وزعت 50 هدية إشهارية بسعر 520 دج للهدية الواحدة خارج الرسم؛
- تبرعت لجمعية خيرية بمبلغ240000 دج خارج الرسم؛
- قدرت مصاريف الرعاية والكفالة الرياضية مبلغ460000 دج خارج الرسم.

المطلوب: أجب عن الأسئلة التالية

1. أحسب مبلغ الضريبة على أرباح الشركة مع مراعاة الملاحظات التي قدمها مفتش الجباية؟
2. في بداية 2016 أدرجت الشركة طلبا لمصلحة الجباية من أجل إتباع أسلوب التسبيقات في عملية دفع الضريبة على أرباح الشركات بناء على النتيجة الجبائية المحققة سنة 2014، مع العلم أن ضريبة سنة 2014 تزيد بنسبة20% عن ضريبة سنة2016.

تمرين 03: شركة متخصصة في إنتاج الأجهزة الالكترونية صرحت سنة2016 بالمعلومات التالية:

- رقم أعمال النشاط الأساسي خارج الرسم على القيمة المضافة قدره5000000 دج؛
- تنازلت عن عتاد بتاريخ 28 ديسمبر 2016 بقيمة 800000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، تم حيازة هذا العتاد بتاريخ 2 جانفي 2012 بقيمة 1000000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، يهتلك هذا العتاد خطيا بمعدل 10%؛
- التكلفة النهائية لإجمالي نشاط الشركة "مجموع المصاريف" قدرها3000000 دج؛

بعد التدقيق في المصاريف وجدنا مايلي:

- قيمة حيازة السيارة السياحية 1100000 دج متضمنة الرسم على القيمة المضافة، تهتلك وفق طريقة الاهتلاك الثابت بمعدل 20%، بدأ استعمالها بتاريخ 1 أكتوبر 2016؛

- هدايا ذات طابع إشهاري مبلغها الإجمالي 19500 دج خارج الرسم على القيمة المضافة (السعر الوحدوي للهدية الواحدة 650 دج خارج الرسم على القيمة المضافة)؛
- مصاريف الإشهار المالي قدرها 510000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة؛
- مصاريف التبرعات لجمعية خيرية قدرها 2200000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة؛
- تحملت الشركة سنة 2015 خسارة قدرها 40000 دج.

المطلوب: أحسب مبلغ الضريبة على أرباح هذه الشركة.

تمرين 04: قدمت إحدى المؤسسات التجارية خاضعة للنظام الحقيقي سنة 2015 المعلومات التالية:

- مبيعات خارج الرسم قدرها 8000000 دج؛
- مصاريف شراء البضاعة خارج الرسم قدرها 3000000 دج؛
- مصاريف الخدمات قدرها 65000 دج، منها 60000 دج تمثل مصاريف الإيجار (نصفها موجه لكراء محل تجاري لأحد المسيرين)، أما باقي مصاريف الخدمات تمثل مصاريف الكهرباء والهاتف؛
- مصاريف العاملين قدرها 300000 دج؛ أما مصاريف الضمان الاجتماعي تمثل نسبة 26%؛
- ضرائب ورسوم تمثل 2% من رقم الأعمال؛
- غرامات جبائية قدرها 8000 دج؛
- مصاريف مالية قدرها 25000 دج، منها 10000 دج تخص قرض لبناء مسكن خاص، أما الباقي فهي فوائد قروض النشاط المهني؛
- مصاريف التأمين قدرها 9000 دج، منها 6000 دج لتأمين شاحنة تستعملها المؤسسة، أما مبلغ 3000 دج الباقية فهي لتأمين سيارة خاصة بأحد المسيرين؛
- حيازة شاحنة بتاريخ 30 أفريل 2015 بقيمة 900000 دج تهتلك خطيا بمعدل 20%؛
- حيازة سيارة سياحية بتاريخ 1 سبتمبر 2013 بقيمة 1200000 دج تهتلك خطيا بمعدل 20%؛
- تم التبرع لجمعية لرعاية الأيتام بمبلغ 1200000 دج خارج الرسم؛
- تم دفع مصاريف الرعاية والكفالة الرياضية والثقافية بمبلغ 1000000 دج خارج الرسم.

المطلوب: أحسب مبلغ الضريبة على أرباح هذه المؤسسة

تمرين 05: صرحت مؤسسة الأشغال العمومية خاضعة للنظام الحقيقي خلال سنة 2016 بالنتائج التالية:

- رقم الأعمال للنشاط الأساسي خارج الرسم قدره 6000000 دج؛

– قامت المؤسسة بتاريخ 30 جوان 2016 بالتنازل عن عتاد بناء بقيمة 67000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، تم حيازة هذا العتاد بتاريخ 1 جويلية 2006 بقيمة 90000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، يهتلك خطيا بمعدل 10%، معدل الرسم على القيمة المضافة 17%؛

– مصاريف المواد الأولية، الخدمات، العاملين ، وأخرى متنوعة قدرها2000000 دج؛

– حيازة سيارة سياحية بتاريخ 15 جويلية 2016 بمبلغ1200000 دج متضمنة الرسم، تهتلك وفق طريقة الإهتلاك الثابت بمعدل 20%؛

– تبرعت هذه المؤسسة لفائدة ضحايا فيضانات الجزائر بمبلغ2200000 دج خارج الرسم؛

– الهدايا الإشهارية موزعة كمايلي: 5 هدايا بمبلغ 1800 دج للهدية خارج الرسم، 12 هدية بمبلغ 600 دج للهدية خارج الرسم، و10 هدايا بمبلغ 125 دج للهدية خارج الرسم؛

– مصاريف الإشهار المالي قدرها640000 دج خارج الرسم؛

– مصاريف الاستقبال والفندقة قدرها27500 دج خارج الرسم، اعتبرت غير متعلقة باستغلال المؤسسة؛

– مصاريف الغرامات الجبائية قدرها 10000 دج.

المطلوب: أحسب الضريبة على أرباح مؤسسة الأشغال العمومية

تمرين 06: صرحت شركة الأشغال المنجمية الخاضعة للنظام الحقيقي سنة2015 بالمعلومات التالية:

– رقم أعمال للنشاط الأساسي قدره6000000 دج خارج الرسم؛

– حققت فائض قيمة سنة 2015 قدره 200000 دج نتيجة تنازلها عن شاحنة اكتسبتها منذ ست سنوات؛

– أودعت الشركة في البنك في بداية عام2015 مبلغ200000 دج بسعر فائدة بسيطة12% سنويا؛

– مصاريف شراء المواد الأولية، الخدمات، العاملين، ومصاريف متنوعة قدرها2000000 دج خارج الرسم؛

– قامت الشركة بتاريخ 1 جويلية 2015 بحيازة سيارة سياحية بقيمة 1400000 دج متضمنة الرسم على القيمة المضافة، تهتلك خطيا بمعدل 20%؛

– وزعت الشركة 60 هدية إشهارية بقيمة600 دج للهدية الواحدة خارج الرسم على القيمة المضافة؛

– تبرعت الشركة لفائدة مرضى فقر الدم بقيمة1500000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة؛

– بلغت مصاريف الإشهار المالي مبلغ 420000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة.

المطلوب: أحسب مبلغ الضريبة على أرباح شركة الأشغال المنجمية (معدل الضريبة على أرباح الشركة 26%)

تمرين 07: صرحت شركة "السلام" التجارية (خاضعة للنظام الحقيقي) سنة2016 بالمعلومات التالية:

- إيرادات النشاط الأساسي قدرها5225000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة؛
- فوائد إيداعات بنكية صافية قدرها500000 دج؛
- قامت الشركة بتاريخ 30 جوان 2016 بالتنازل عن جهاز تبريد قديم بقيمة 640000 دج خارج الرسم تم شراء هذا الجهاز بتاريخ 1 جويلية 2010 بقيمة850000 دج خارج الرسم، يهتلك وفق طريقة الإهتلاك الثابت بمعدل 10%؛
- بلغت المصاريف المتعلقة بنشاطها قيمة4877500 دج خارج الرسم على القيمة المضافة؛

بعد التدقيق في المصاريف قدم مفتش الجباية الملاحظات التالية:

- من بين مصاريف شراء البضاعة تبين أن قيمة 840000 دج من البضاعة خارج الرسم على القيمة المضافة لا تحتوي على فواتير تبرر عمليات الشراء؛
- دفعت الشركة مصاريف إيجار المحلات بقيمة 270000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة لمدة ثلاث سنوات (ونعني بها سنوات 2016 و2017 و 2018)؛
- دفعت الشركة مصاريف الصيانة والإصلاحات بقيمة 50000 دج خارج الرسم، إلا أن نسبة 12% منها تمثل مصاريف صيانة وإصلاح سيارة ومنزل أحد المسؤولين في الشركة؛
- اشترت الشركة سيارة سياحية بتاريخ 1 أفريل 2016 بقيمة3500000 دج متضمنة الرسم على القيمة المضافة، تهتلك وفق الإهتلاك الثابت بمعدل 20%؛
- وزعت الشركة 20 هدية إشهارية، قدر مبلغها الإجمالي15000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة؛
- تبرعت لجمعية لرعاية الأيتام بمبلغ2500000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة.
- بلغت الشركة النتائج التالية للسنوات السابقة:
- سنة 2013 خسارة قدرها650000 دج؛
- سنة 2014 ربح قدره200000 دج؛
- سنة 2015 ربح قدره350000 دج.

المطلوب: أحسب الضريبة على أرباح شركة السلام التجارية لسنة2016.

تمرين 08: تكونت شركة ذات أسهم بتاريخ 8 جانفي 2012، وذلك برأس مال قدره 10000000 دج، وكانت النتائج الجبائية المسجلة خلال الخمس السنوات ابتداء من تاريخ إنشائها كمايلي:

السنة	2012	2013	2014	2015	2016
الربح الجبائي	400000 دج	550000 دج	800000 دج	600000 دج	950000 دج

المطلوب: أكمل الجدول أدناه، وذلك بحساب الأقساط الواجب دفعها ورصيد التصفية فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات لكل سنة. مع العلم أن معدل الضريبة المطبق في كل السنوات26%.

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
التسبيق 1					
التسبيق 2					
التسبيق 3					
رصيد التصفية					

الفصل الخامس:

الرسم على النشاط المهني TAP

تمهيد:

يعتبر الرسم على النشاط المهني من بين الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال كما هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، وقد جاء هذا الرسم بعد الإصلاحات الضريبية التي قامت بها الجزائر في أفريل 1991 ليعوض كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري.

أولا: مفاهيم أساسية حول الرسم على النشاط المهني:

سنتطرق في هذا العنصر إلى مجال تطبيق هذا الرسم والإعفاءات الخاصة به.

1. مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يطبق الرسم على النشاط المهني على:

– رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، صنف الأرباح المهنية (الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية والأرباح غير التجارية)؛

– رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على أرباح الشركات.

يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم المذكور في هذه المادة.

بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، إذ يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية. ولا تطبق أحكام هذه الفقرة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية.

وحسب المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يؤسس الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم المستحق خلال السنة.

2. الإعفاءات الخاصة بالرسم على النشاط المهني:

ونميز بين إعفاءات دائمة وإعفاءات مؤقتة .

2-1. الإعفاءات الدائمة: وفق المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تشمل مايلي:

– رقم الأعمال الذي لا يتجاوز مبلغ 80000 دج بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين تتعلق أنشطتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم، والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، ولا تتجاوز مبلغ 50000 دج بالنسبة للمكلفين بالضريبة النشاطين في قطاع الخدمات، وللاستفادة من هذا الامتياز ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا نشاطهم بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر؛

– مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض (حليب الأكياس، السميد، الفرينة، الخبز...الخ) من أجل تدعيم القدرة الشرائية للمواطنين؛

– مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير، بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير؛

– مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالمواد الإستراتجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم96-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كيفية تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الإستراتجية، عندما لا يتجاوز هامش ربحها بالتجزئة نسبة 10%. مثل الأدوية الخاصة بالأمراض المزمنة؛

– الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد قرض الإيجار المالي؛

– العمليات المنجزة بين والشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة؛

– المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والإطعام المصنف والأسفار؛

– مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛

– المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛

– التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛

– صناديق التعاون الفلاحي التي تحقق عملياتها خصيصا مع شركائها؛

– التعاونيات الفلاحية والشركات التعاونية المعتمدة.

2-2. الإعفاءات المؤقتة : حسب المادة 220-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تشمل مايلي:

– يعفى من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث " 3" سنوات مبلغ رقم الأعمال المحقق في إطار الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من مساعدة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"، وهذا ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، وتمدد مدة الإعفاء إلى ست " 6" سنوات إذا تمت ممارسة هذه الأنشطة في مناطق

يجب ترقيتها، كما تمدد هذه الفترة بسنتين " 2" عندما يتعهد المستثمر بتوظيف ثلاثة " 3" عمال على الأقل لمدة غير محددة؛

- إعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة عشر " 10" سنوات للحرفيين التقليدين "الطرز والخياطة، صناعة الفخار، الزرابي، النحاس...الخ)، وكذلك الممارسون لنشاط حرفي فني؛

- إعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة عشر " 10" سنوات للمؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين محليين أو أجانب، ماعدا وكالات السياحة والأسفار.

ثانيا: كيفية حساب الرسم على النشاط المهني

نتناول في هذا العنصر الحدث المنشئ لهذا الرسم، معدلاته، والتخفيضات الخاصة به.

1. الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني

يشتمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

- فيما يتعلق بعمليات البيع، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛

- فيما يتعلق بالأشغال العقارية وتأدية الخدمات، من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

2. معدل الرسم على النشاط المهني:

حدد معدل الرسم على النشاط المهني منذ قانون المالية لسنة 2001 بنسبة 2%، ويوزع ناتج الرسم على النشاط المهني "الوعاء الضريبي" كمايلي: 1.3% لفائدة البلدية، 0.59% لفائدة الولاية، 0.11% لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

ويرفع معدل الرسم على النشاط المهني إلى نسبة 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات عبر الأنابيب، ويوزع ناتج الرسم على النشاط المهني كمايلي: 1.96% لفائدة للبلدية، 0.88% لفائدة الولاية، 0.16% لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

يخفض معدل هذا الرسم إلى نسبة 1% دون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الإنتاج، ويوزع ناتج الرسم على النشاط المهني كمايلي: 0.66% لفائدة للبلدية، 0.29% لفائدة الولاية، 0.05% لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

فيما يخص أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، يحدد معدل الرسم بنسبة2% مع تخفيض بنسبة 25%.

3. التخفيضات الخاصة بالرسم على النشاط المهني:

حسب المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هناك عدة تخفيضات خاصة بالرسم على النشاط المهني كمايلي:

3-1. التخفيض الذي نسبته 30%، ويشمل:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛

- يستفيد تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء من تخفيض نسبته 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة، غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من بداية النشاط المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

3-2. التخفيض الذي نسبته 50%، ويشمل:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق المباشرة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية، وأن يكون هامش الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و30%.

3-3. التخفيض الذي نسبته 75%، ويضم:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز والمازوت.

ملاحظة: وفق المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا تمنح التخفيضات المشار إليها في المادة 219 أعلاه إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا، أي يتم اعتماد رقم الأعمال الموجود في الوثائق القانونية وأهمها الفاتورة، وبغض النظر عن كل الأحكام المخالفة، يترتب على إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة إعادة تسديد مبالغ الرسوم المستحقة الدفع والتي توافق التخفيض الممنوح، مع العلم أن تعريف إجراء إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كيفية تطبيق العقوبات المقررة عليها، يحدد بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

أسئلة نظرية وتمارين تطبيقية حول الفصل الخامس

سؤال 01: وضح كيفية توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني.

سؤال 02: لأي نظام ضريبي يخضع المكلف الذي يدفع الرسم على النشاط المهني؟.

سؤال 03: أذكر الالتزامات المحاسبية والجبائية في إطار الرسم على النشاط المهني.

سؤال 04: وضح كيفية تسديد الرسم على النشاط المهني.

تمرين 01: أحسب مبلغ الرسم على النشاط المهني مع توزيع حصيلته بالنسب والمبالغفي الحالات التالية:

– حقق تاجر جملة للهواد الغذائيةسنة 2017 مبيعات خارج الرسم على القيمة المضافة قدرها500000 دج؛

– صرح صيدلي سنة2015 برقم أعمالي سنوي خارج الرسم على القيمة المضافة قدره6000000 دج من بيع أدوية (صنفت ضمن المواد الإستراتجية، ومعدل هامش الربح20%)؛

– صرح صاحب محطة للخدمات خلال سنة 2016 بمبيعات سنوية للبنزين والمازوت خارج الرسم على القيمة المضافة قدرها12000000 دج؛

– صرح تاجر التجزئة للتبغ خلال شهر جانفي 2014 برقم أعمال من التبغ قدره800000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة؛

– صرح تاجر الجملة للتبغ خلال شهر فيفري 2013 برقم أعمال خارج الرسم على القيمة المضافة قدره 4000000 دج.

تمرين 02: صرح صاحب صيدلية في شهر جوان2016 بالعناصر التالية

– رقم أعمال خارج الرسم من المواد الصيدلانية قدره2350520 دج؛

– رقم أعمال خارج الرسم من الأدوية الخاصة بالأمراض المزمنة قدره1020000 دج؛

– رقم أعمال خارج الرسم من المواد شبه صيدلانية قدره800000 دج.

المطلوب: أحسب مبلغ الرسم على النشاط المهني مع توزيع حصيلته بالنسب والمبالغ.

تمرين 03: صرح صاحب محطة بنزين في شهر جويلية2009 بمايلي:

– رقم أعمال خارج الرسم من بيع البنزين والغازوال قدره3580000 دج؛

- رقم أعمال خارج الرسم من بيع الزيوت الصناعية قدره1350000 دج؛
- رقم أعمال خارج الرسم من مقهى المحطة قدره290000 دج.

المطلوب: أحسب مبلغ الرسم على النشاط المهني مع توزيع حصيلته بالنسب والمبالغ.

الفصل السادس:

الرسم على القيمة المضافة TVA

تمهيد

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة يفرض على الاستهلاك، ويخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي، وعليه تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات ذات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة غير التجارية، كما أنه تم إدماج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ابتداء من أول جانفي 1995 عمليات البنوك والتأمين التي كانت خاضعة لرسم معين يسمى "الرسم على عمليات البنوك والتأمين".

أولا: مفاهيم أساسية حول الرسم على القيمة المضافة

سنحاول في هذا العنصر تقديم عموميات حول الرسم على القيمة المضافة من خلال مفهوم، أهداف وخصائص هذه الضريبة، إضافة الفئات الخاضعة والمعفية وك ذا العمليات الخاضعة والمعفية من هذه الضريبة.

1. مفهوم، خصائص، وأهداف الرسم على القيمة المضافة:

1-1. مفهوم الرسم على القيمة المضافة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة يفرض على الاستهلاك، ويتحمل عبء هذه الضريبة المستهلك وليس المؤسسة التي يكمن دورها في تحصيل وتسديد هذه الضريبة لمصلحة الجباية، مع العلم أن طريقة تحصيل هذه الضريبة تتم بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم.

1-2. خصائص الرسم على القيمة المضافة: يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية:

*** ضريبة شاملة تفرض على السلع والخدمات المنتجة محليا بالجزائر وكذا السلع المستوردة من الخارج، حيث تفرض على الاستهلاك أي عند الإنفاق، حيث أن هذا الرسم متضمن في سعر السلعة، أي أن المستهلك يدفع قيمة السلعة خارج الرسم مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة، ونكتب:**

المبلغ متضمن الرسم = المبلغ خارج الرسم + قيمة الرسم على القيمة المضافة.

قيمة الرسم على القيمة المضافة = المبلغ خارج الرسم X معدل الرسم على القيمة المضافة

*** ضريبة غير مباشرة تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات، لكن يتحمل عبئها المستهلك النهائي؛**

*** ضريبة نسبية القيمة تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتج "الحجم أو الكمية"؛**

* ضريبة تعتمد على آلية الخصم "الاسترجاع" فالمؤسسة لها إمكانية استرجاع كل الرسم الذي تحملته عند الشراء عند قيامها بعملية البيع، ويدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المتحمل؛

* الرسم على القيمة المضافة يحقق مبدأ الحياد لأنه لا يؤثر على تكاليف الإنتاج، فالمستهلك النهائي هو الذي يتحمله؛

* ضريبة مؤسسة حسب آلية الدفع المجزأ حيث يدخل إلى الخزينة جزء جزء، وعدد الأجزاء يساوي تماما عدد عمليات التداول، أي عدد المكلفين القانونين.

1-3. أهداف الرسم على القيمة المضافة: يهدف الرسم على القيمة المضافة إلى:

* تبسيط العمليات الجبائية حيث أنه يسجل منفصلا عن قيمة السلعة أو الخدمة؛

* تمويل ميزانية الدولة؛

* تحقيق التوازن في الأسواق، حيث يفرض بنسب عالية على السلع الكمالية ونسب منخفضة على السلع الضرورية؛

* المساهمة في رفع إنتاجية الوحدات عن طريق تشجيع الاستهلاك وإمكانية استرداد الرسم على المشتريات؛

* تشجيع التصدير نحو الخارج وذلك بإعفاء السلع المصدرة من الرسم على القيمة المضافة.

2. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: يخضع للرسم على القيمة المضافة كل العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والخدمي والحرفي، والتي يقوم بها الأشخاص بصفة عادية أو عرضية.

2-1. العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا: حسب المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تشمل مايلي:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة 04؛
- الأشغال العقارية؛
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي ، من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفق لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين؛
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة 05؛
- التسليمات لأنفسهم:

* لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم؛

*** الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم، على ألا تستعمل هذه الأملاك لانجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 09.**

– عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛

– بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة عادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها؛

– العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية؛

– عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية ، وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به؛

– عمليات بناء وبيع العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة للنشاط المهني أو الصناعي أو التجاري المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع المعمول به؛

– المتاجرة في المعادن الثمينة "الذهب، الفضة، البلاتين، أحجار كريمة "، وكذا المتاجرة في التحف الفنية الأصلية والعتيقة "تماثيل، لوحات جدارية"؛

– العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري؛

– الحفلات الفنية، الألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع المعمول به؛

– الخدمات المتعلقة بالهاتف والفاكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛

– العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛

– عمليات الاستيراد؛

– عمليات البيع بالتجزئة ؛

– عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي. ويقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة وهذا بتوفر شرطين وهما أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف

على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع، إضافة إلى كون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية؛

- عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى؛

- عمليات نقل الأشخاص أو السلع؛

- مبيعات المواد الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، محلات بيع الحلويات، قاعات الشاي، الخمارات...الخ).

2-2. العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا: حسب المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة الاختيار بناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، وذلك إذا كانت نشاطاتهم تخص عمليات التصدير ، الشركات البترولية والمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42.

2-3. الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة: حسب المادتين 8 و9 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حددت مجموعة من الإعفاءات، حيث تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية.

2-3-1. الإعفاءات لاعتبارات اقتصادية، ونذكر منها:

- المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث و/أو الاستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع والموجهة لتحويلها ولاستعمالها فقط في الأنشطة المذكورة أعلاه ولكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير، التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة سوناطراك، وكذا تلك المقتناة أو المنجزة لحسابها وكذا الشركات البترولية المشتركة معها ومقاولوها من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع؛

- حيازة تجهيزات من طرف المؤسسات المنشأة في إطار أجهزة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة؛

- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع (المجموعة) مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري؛

- عمليات إعادة التأمين؛

- عقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية؛

- العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر والمرتبطة مباشرة بمهمته في إصدار النقود وكذا المهام التي يختص بها، تحدد هذه العمليات عند الحاجة عن طريق التنظيم؛

- الفوائد التأخيرية الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية ؛

2-3-2. الإعفاءات لاعتبارات اجتماعية، ونذكر منها:

- عمليات البيع الخاصة بالخبز، الحليب وقشدة الحليب غير المركزين وغير الممزوجين بالسكر أو المحليين بمواد أخرى وكذا الحليب وقشدة الحليب المركزين أو الممزوجين بالسكر أو محليين بمواد أخرى بما في ذلك حليب الأطفال، الدقيق والسميد، السكر، زيت المائدة؛

- عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية؛

- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة للمحتاجين والطلبة، بشرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح؛

- عقود تأمين الأشخاص كما حددها التشريع الخاص بالتأمينات؛

- عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية؛

- السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري والجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني، بشرط أن توزع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين أو لفئة أخرى من الأشخاص يستحقون المساعدة، أو المستعملة لغايات إنسانية وكذا التبرعات الموجهة للمؤسسات العمومية؛

- المقاعد المتحركة، والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين، بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع، والدراجات النارية والدراجات ذات محرك إضافي المهيأة خصيصا للعاجزين؛

- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي أو يساوي مبلغ30000000 دج؛

-عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة، وكذا أسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم، لكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط، بالإضافة إلى مصنوعات الذهب، الفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان، باستثناء المجوهرات الفاخرة كما هو منصوص عليه بموجب المادة359 من قانون الضرائب غير المباشرة؛

2-3-3. الإعفاءات لاعتبارات ثقافية، ونذكر منها:

- التظاهرات الرياضية أو التفافية أو الفنية، وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون؛

- الورق الموجه بصورة حصرية لعمليات إنتاج وطبع الكتب طبقا للمواصفات المحددة في القرار المشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالثقافة؛

- عملية الإبداع والإنتاج والنشر الوطني للمؤلفات والأعمال؛

- العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير الوطني المبرمة مع جماعة عمومية أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية

2-4. الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة، ويختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل، عند الاستيراد أو عند التصدير. فتم تحديده حسب المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وفق العمليات السابقة كمايلي:

2-4-1. بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة: يكون الحدث المنشئ للرسم عند التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه بالنسبة للمؤسسات التي توزع الماء الصالح للشرب فإن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يكون عند تحصيل الثمن كليا أو جزئيا.

2-4-2. بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية: يكون الحدث عند التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن، أما في غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

2-4-3. بالنسبة للأشغال العقارية: يكون الحدث عند قبض الثمن كليا أو جزئيا، ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق، دفعات....الخ)، أما بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية وهذا ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشئ للرسم عند التسليم القانوني أو المادي للمالك إلى المستفيد.

وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشئ للرسم عند القبض الكلي أو الجزئي للثمن، غير أنه عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشئ عند الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

2-4-4. بالنسبة للتسليمات للذات الخاصة بالمنقولات: يكون الحدث المنشئ للرسم عند التسليم.

2-4-5. بالنسبة لتقديم الخدمات عموما: يتكون الحدث المنشئ عند القبض الكلي أو الجزئي للثمن، وفيما يتعلق بالحفلات والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها ، وإن تعذر قبض الثمن، يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من تسليم التذكرة.

2-4-6. بالنسبة للواردات: يكون الحدث المنشئ للرسم من إدخال البضاعة عند الجمارك، والشخص المصرح لدى الجمارك هو المدين بالرسم، أي هو الذي يتحمل دفع الحقوق والمعني بدفع الرسم.

2-4-7. بالنسبة للصادرات: يتكون الحدث المنشئ للرسم عند تقديم المنتجات للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك، لكن تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

2-5. معدلات الرسم على القيمة المضافة : وفق المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدلين هما:

2-5-1. المعدل المخفض: نسبته 9% ويطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل منفعة خاصة على الصعيد الاقتصادي، الاجتماعي، والثقافي.

2-5-2. المعدل العادي: نسبته 19% ويطبق على العمليات، الخدمات والمنتجات غير خاضعة للمعدل المخفض.

وعموما يمكن تلخيص أهم المنتجات والمواد الخاضعة للمعدلين المخفض والعادي في الجدول الملحق (موجود في نهاية هذا المحور).

ثانيا: آلية خصم الرسم على القيمة المضافة

قبل التعرض إلى مفهوم الخصم لابد من الحديث عن الوثيقة القانونية التي يتم التعامل بها بين المكلفين القانونيين وهي "الفاتورة"، وذلك من خلال مفهومها، وصفها، وعناصرها، ثم يتمالانتقال إلى الحديث عن آلية الخصم والتسويات.

1. مفاهيم أساسية حول الفاتورة:

1-1. تعريف الفاتورة: هي عبارة عن وثيقة تجارية تنجز من طرف المورد "البائع" وتسلم للزبون "المشتري" تبين مبلغ السلع والخدمات المقدمة ، لها قيمة قانونية باعتبارها أداة إثبات لعملية البيع وشروط تنفيذها، وتنجز في نسختين على الأقل يعطى الأصل للزبون ويحتفظ بالنسخة الأخرى في قسم المحاسبة لدى المورد.

1-2. وصف الفاتورة: تقسم الفاتورة إلى ثلاثة أجزاء هي:

1-2-1. الجزء العلوي: ويحتوي على البيانات التالية:

- اسم الفاتورة ورقم تسلسلها؛

- اسم وعنوان المورد ورقم سجله التجاري ورقم تعريفه الجبائي؛

- اسم وعنوان الزبون؛

- تاريخ ومكان إنجاز الفاتورة؛

- مرجع الفاتورة ويكون في أغلب الأحيان وصل الطلب هو المرجع.

1-2-2. الجزء الهيكلي: ويتعلق بتفاصيل السلعة المباعة ويضم:

- المرجع؛
- نوع السلعة ومواصفاتها؛
- تحديد الكميات بالعدد ووحدة القياس؛
- سعر بيع الوحدة؛
- المبلغ الإجمالي وهو حاصل ضرب الكمية في سعر الوحدة.

1-2-3. الجزء السفلي: ويضم البيانات التالية:

- المبلغ الإجمالي خارج الرسم H.T؛
- التخفيضات التجارية؛
- الصافي التجاري؛
- التخفيضات المالية؛
- الصافي المالي؛
- مصاريف النقل لما يتحملها الزبون تخفض، أما إذا تحملها البائع تضاف؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة؛
- المبلغ متضمن كل الرسوم TTC؛
- شروط التسليم والدفع؛
- كتابة مبلغ الدفع بالأحرف بعبارة "أغلقت أو أوقفت الفاتورة عند مبلغ .....".

1-3. عناصر الفاتورة: يمكن شرح أهم عناصر الفاتورة فيمايلي:

1-3-1. التخفيضات التجارية: وتأخذ ثلاثة أشكال:

- تخفيضات تمنح للزبون في حالة وجود عيب في البضاعة أو عدم تطابقها مع المواصفات المتفق عليها أوفي حالة التأخر عن موعد التسليم المتفق عليه؛
- تخفيضات تمنح حسب أهمية الزبون أو عن حجم الكمية المباعة له؛
- تخفيضات تمنح للزبون على مبلغ مجموع العمليات المحققة خلال دورة.

وتحسب التخفيضات التجارية كمايلي:

قيمة التخفيض التجاري= المبلغ الإجمالي خارج الرسم X نسبة التخفيض التجاري.

الصافي التجاري= المبلغ الإجمالي خارج الرسم– قيمة التخفيض التجاري.

مع العلم أن التخفيضات التجارية إذا وردت في نفس فاتورة البيع فإنها لا تسجل محاسبيا، وإنما يسجل الصافي التجاري فقط، أما إذا وردت في فاتورة مستقلة عن فاتورة البيع فإنها تسجل محاسبيا.

1-3-2. التخفيضات المالية: هي خصم ممنوح للزبون عند التعجيل بتسديد الدين قبل التاريخ المتفق عليه. ويحسب التخفيض المالي كمايلي:

قيمة التخفيض المالي= الصافي التجاري X نسبة التخفيض المالي.

الصافي المالي= الصافي التجاري– قيمة التخفيض المالي.

على عكس التخفيضات التجارية فإن التخفيضات المالية تسجل محاسبيا ضمن حساب "ح/ 668 أعباء مالية أخرى" في يومية البائع أو المورد، وضمن حساب "ح/ 768 إيرادات مالية أخرى" في يومية المشتري أو الزبون، وذلك سواء وردت تلك التخفيضات في فاتورة مستقلة أوفي فاتورة غير مستقلة.

لما تحتوي الفاتورة على تخفيض تجاري وتخفيض مالي، فإن الرسم على القيمة المضافة يحسب من الصافي المالي، لكنه لا يظهر في التسجيل المحاسبي، وإنما يظهر الصافي التجاري في التسجيل المحاسبي.

2. آلية الخصم: كل التطبيقات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة لابد أن تتوفر على الرسم على المبيعات والرسم على المشتريات لأنهما شرط لازم لعمل آلية الخصم. ونكتب:

الرسم المدفوع للخزينة= الرسم المستحق على المبيعات– الرسم المسترجع على المشتريات والخدمات.

ولاسترجاع الرسم على القيمة المضافة لابد من استخدامها في عمليات خاضعة. وهو نوعان:

2-1. الخصم المادي: ويتعلق مباشرة المواد "السلع" والمخزونات وتقديم الخدمات "أصول غير قابلة للإهتلاك"، ويتحقق هذا النوع من الخصم حسب المواد 29، 30،32، و33 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بتوفر الشروط التالية:

– ضرورة ظهور الرسم على فواتير الشراء أو وثائق الاستيراد؛

– يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله استحقاق أداء الرسم، ولا يمكن أن يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مائة ألف دينار (100000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا؛

– لا يكون الخصم مقبولا، إلا إذا استعملت المواد أو المنتجات أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا، بعد تحويلها أو بدون ذلك؛

– في حالة الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل أقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم (الفرق بين الرسم المستحق والرسم القابل للخصم) إلى الأشهر أو الفصول الموالية.

2-2. الخصم المالي: يتعلق هذا النوع من الخصم بحيازة الاستثمارات التي تدخل في العملية الإنتاجية ونذكر منها: التجهيزات، المكاتب، المباني الإدارية، التجارية والصناعية، وأجهزة الهاتف، الفاكس، والإعلام الآلي...الخ. وتتمثل شروط الخصم المالي وفق المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فيمايلي:

- حيازة هذا الاستثمار في شكل محدد بضمان يمنح الحق في استرجاع الآلات المخصصة لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة؛

- يجب أن تسجل هذه المواد القابلة للإهتلاك في دفاتر الحسابات بسعر شرائها أو سعر تكلفتها، بعد أن يطرح منها الخصم الذي كانت محله؛

- ضرورة الاحتفاظ بالمواد القابلة للإهتلاك في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ شرائها أو إنشائها، وفي حالة عدم الاحتفاظ بهذه المواد التي منحت الحق في الخصم، أو التخلي عن صفة المدين بالرسم على القيمة المضافة خلال المدة السابق ذكرها (5 سنوات)، تلزم المؤسسة بإعادة دفع الرسم على قدر عدد السنوات المتبقية، ويجب أن يعاد دفع الرسم في أجل أقصاه اليوم العشرين (20) من الشهر أو الفصل الموالي للشهر الذي تم خلاله الفعل المبرر له.

ملاحظة: لا تجرى أية تسوية إذا توقف استعمال الملك (الاستثمار) بصفة نهائية بسبب حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا، وكذا عمليات التنازل عن الأملاك من طرف شركات القرض الإيجاري في حالة رفع حق الاختيار بالموافقة على الشراء لأجل من طرف المستأجر الدائن.

وفق العلاقة السابقة لحساب الرسم المدفوع للخزينة، توجد حالتين أساسيتين:

*** الرسم المستحق على المبيعات أكبر من الرسم المسترجع من المشتريات والخدمات، مما يعني أن الفرق موجب، وبالتالي يدفع مبلغ هذا الفرق إلى خزينة الدولة (قابض الضرائب الذي يوجد مقر أو إقامة المكلف الرئيسية في دائرة اختصاصه) قبل العشرين (20) يوما من الشهر الموالي؛**

*** الرسم المستحق على المبيعات أصغر من الرسم المسترجع من المشتريات والخدمات، مما يعني أن الفرق سالب، ويدعى دين ضريبي (اعتماد مرحل)، وعليه يرحل مبلغ هذا الفرق إلى الشهر الموالي، ويعتبر حق إضافي في الخصم (يدرج ضمن الرسوم المسترجعة على المشتريات والخدمات).**

ثالثا: التسويات

إن اختلال أي من الشروط سواء الخاصة بالاسترجاع المادي أو المالي يؤدي إلى القيام بعملية التسويات.

1. تعريف التسوية: يمكن تعريف التسوية على أنها إعادة النظر في عملية خصم "استرجاع" تمت فعلا، حيث يجب إعادة جزء أو كل TVA المخصومة إلى الخزينة، وذلك وفقا للحالات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

2. حالات التسوية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة:

يمكن تلخيص الأحداث المبررة للتسوية وفقا للحالات التالية:

*** قاعدة نهاية الحق في الخصم "قاعدة المصدر"؛**

*** قاعدة الحصة النسبية "التحصيص"؛**

*** قاعدة اختلاط النشاط.**

2-1. قاعدة نهاية الحق في الخصم: وفقا لهذه القاعدة لا يمكن استرجاع الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات المواد والمنتجات غير المستعملة، إما على حالها أو بعد تحويلها إلى عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة. وفي حالة كون عملية الاسترجاع "الخصم" تمت فعلا على المكلف إعادتها إلى الخزينة عن طريق التسوية، والتسوية وفقا لهذه القاعدة تتم دائما لصالح الخزينة وهي خاصة بالمشتريات. ويمكن تلخيص حالات التسوية بفعل هذه القاعدة فيمايلي:

- حالات اختفاء السلع "السرقة، الضياع، التلف، وجود عيب في البضاعة"، ونستثني منها اختفاء السلع في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا؛

- السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة مثل استعمال السلع والخدمات لأغراض خاصة، أو تحقيق عمليات معفاة؛

- العمليات المعتبرة غير قابلة للتسديد النهائي.

2-2. قاعدة الحصة النسبية: مضمونها أن الخزينة تطالب المكلف بإرجاع الرسوم على المشتريات عن الأصول المتنازل عنها قبل خمس سنوات من شرائها، والتسوية بفعل هذه القاعدة تكون دائما لصالح الخزينة، وتتم كمايلي:

الرسم على القيمة المضافة المعاد للخزينة= TVA المسترجعة X (خمس سنوات – مدة الاحتفاظ)/5

2-3. قاعدة اختلاط النشاط: حيث أن المكلف يحقق حجم نشاط كلي جزء منه خاضع والجزء الآخر غير خاضع، وأن نسبة الاختلاط للنشاط المعطاة تعبر دائما عن الجزء الخاضع، حيث نعتمد نسبة اختلاط النشاط للسنة السابقة في عمليات الاسترجاع وبشكل مؤقت، وفي نهاية السنة محل الدراسة نحدد نسبة اختلاط

النشاط النهائية "الحقيقية"، ثم نقوم بعملية التسوية بمقارنة النسبة النهائية بالنسبة المؤقتة. وهنا نميز بين ثلاثة حالات:

*** تساوي النسبتين لا تكون هناك تسوية؛**

*** النسبة المؤقتة أكبر من النسبة النهائية، التسوية تكون بالفرق بين النسبتين بالقيمة المطلقة، وتكون هنا لصالح الخزينة.**

*** النسبة المؤقتة أقل من النسبة النهائية، التسوية لصالح المكلف بالفرق بين النسبتين. ونكتب:**

التسوية= |TVA المسترجعة للنسبة المؤقتة –TVA المسترجعة للنسبة النهائية|.

التسوية= TVA المسترجعة X |النسبة المؤقتة – النسبة النهائية|.

جدول 04: العمليات الخاضعة للمعدل المخفض وللمعدل العادي للرسم على القيمة المضافة

العمليات الخاضعة للمعدل المخفض9%	العمليات الخاضعة للمعدل العادي19%
الخضرالجافة والطازجة (البطاطا ، الطماطم ، البصل ، الثوم ، الخس ، الجزر ، اللفت) ، التمور بجميع أنواعها ، الأرز ، زيت الزيتون ، العجائن الغذائية ، الخمائر ، المياه ، الكهرباء والغاز الطبيعي ، الحلفاء ، النخالة ، بيع الأحصنة الحمير ، البغال ، البقر ، الغنم والماعز ، عمليات البناء وإعادة التهيئة وبيع السكنات ، إيجار السكنات الإجتماعية ، مستغلو سيارات الأجرة ، نقل المسافرين بالسكك الحديدية ، تجار السلع ، بائعو الأملاك ، المهن الطبية ، المواد الصيدلانية ذات الإستعمال البيطري ، الخدمات العلاجية المقدمة في المحطات الإستشفائية المعدنية ، ومحطات العلاج بمياه البحر ، الأفرشة الطبية المضادة للقروح ، خدمات التعليم والتربية المقدمة من طرف المؤسسات المعتمدة من طرف الدولة بما فيها مؤسسات التكوين والتعليم التحضيري ، الصحافة ، بيع الكتب والكتيبات والمطبوعات ، ألبوم أو كتب مصورة وألبوم رسم وتلوين للأطفال ، أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية وكدا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد والنشريات والدوريات ، المنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم ، عمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالثراث الثقافي ، العروض المسرحية والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب المسلية بمختلف أنواعها ، خدمات الإقبال على الإنترنت ، الوكيل بالعمولة والسماسرة ، المستفيدون من الصفقات ، مبيدات الحشرات ومبيدات الفطريات ومبيدات الأعشاب المستعملة في الزراعة ، مجمعات تركيب السيارات ، أجهزة الإشارة للأمن والمراقبة ، أجهزة الراديو المستعملة للملاحة ، أجهزة كشف الراديو المستعملة للملاحة ، أدوات وأجهزة الجبارة ، وأجهزة لتسهيل السمع للصم والأجهزة المحمولة على الجسم أو المزروعة فيه لتعويض نقص أو عاهة .	الأثاث ، الحلي ، الملابس ، مواد البناء ، الفواكه ماعدا التمور ، مواد التنظيف ، الآلات الكهرومنزلية ، أجهزة الحاسوب ، محلات بيع الحلويات ، محلات بيع السكر ، بناء وبيع المحلات التجارية ، وسائل نقل المسافرين ماعدا النقل بالسيارات ، نقل البضائع ، صنع الملابس الجاهزة ، القهوة ، الشاي ، المشروبات الغازية ، الهاتف ، العمولات البنكية .

المصدر: قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص ص 13-15.

أسئلة نظرية وتمارين تطبيقية حول الفصل السادس

سؤال 01: يعتبر الرسم على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة، علل ذلك.

سؤال 02: أذكر معدلات الرسم على القيمة المضافة، مع إعطاء أمثلة للسلع والمنتجات الخاضعة لها.

سؤال 03: من خلال أي نظام يخضع المكلف بالضريبة للرسم على القيمة المضافة؟.

سؤال 04: أذكر مختلف حالات التسوية في إطار الرسم على القيمة المضافة.

سؤال 05: فيما يتمثل الهدف من القيام بعملية الخصم عند تسديد الرسم على القيمة المضافة؟.

تمرين 01: يبيع المنتج "أ" مادة أولية إلى المنتج "ب" بمبلغ 500000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، مع العلم أن بيع المواد الأولية يخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 9%، يقوم المنتج "ب" بتحويلها إلى سلعة، ويبيع ها لتاجر الجملة "ج" بمبلغ قدره 600000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، معدل الرسم على القيمة المضافة 19%، تاجر الجملة "ج" يبيع هذه السلعة لتاجر التجزئة "د" بمبلغ 850000 دج خارج الرسم مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة 19%، وأخيرا يبيع تاجر التجزئة "د" هذه السلعة إلى المستهلك النهائي بمبلغ 1200000 دج خارج الرسم ، مع العلم أن تاجر التجزئة "د" غير خاضع للرسم على القيمة المضافة.

المطلوب: أحسب مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع لخزينة الدولة.

تمرين 02: يلخص الجدول أدناه العمليات التي قام بها مجموعة من المكلفين.

البيان	أ – ب	ب – ج	ج – د	د– المستهلك النهائي
سعر البيع خارج الرسم	6000			13800
الرسم على المبيعات		1615		
سعر البيع متضمن الرسم			13090	
الرسم على المشتريات	0000			
الرسم الواجب التسديد للخزينة				
معدل الرسم على القيمة المضافة	%19	%19	%19	%0

مع العلم أن: أ: مصنع، ب: مؤسسة، ج: تاجر جملة، د: تاجر تجزئة

المطلوب: أجب عن الأسئلة التالية

1. أكمل الجدول أعلاه، واستنتج ثلاث خصائص للرسم على القيمة المضافة؛

2. أحسب الرسم على النشاط المهني لكل من تاجر الجملة وتاجر التجزئة.

تمرين 03: تخضع شركة أموال للنظام الحقيقي، اختارت نظام الأقساط المؤقتة "الشهري" للتصريح بالرسم على القيمة المضافة، توفرت لدينا المعلومات التالية لسنة 2016:

الأشهر	الرسم على المبيعات	الخصم المادي	الخصم المالي	الاعتماد المرحل	المبلغ المدفوع
جانفي	3000000	1000000	2000000		
فيفري	2000000	100000	1500000		
مارس	1000000	200000	1000000		
أفريل	2000000	300000	1050000		
ماي	2000000	400000	1100000		
جوان	3000000	500000	1150000		
جويلية	4000000	600000	1200000		
أوث	1000000	700000	1250000		
سبتمبر	4000000	800000	3300000		
أكتوبر	6000000	650000	5200000		
نوفمبر	5000000	750000	4500000		
ديسمبر	3000000	00000	250000		

المطلوب: إعداد التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة، وذلك بإكمال الجدول.

ملاحظة: يقصد بالخصم المادي الرسم على مشتريات السلع والمنتجات وعلى تقديم الخدمات، أما الخصم المالي فيعني الرسم على مشتريات الاستثمارات القابلة للإهتلاك.

تمرين 04: صرح تاجر جملة للمواد الغذائية في شهر أفريل 2016 بالعناصر التالية

- 20 أفريل بيع مواد غذائية بقيمة 5000000 دج HT، ومنح زبونه تخفيضين تجاريين الأول نسبته 5% والثاني نسبته 2% . (معدل الرسم على القيمة المضافة 19%)؛

- 6 أفريل شراء شاحنة بقيمة2500000 دج HT (معدل الرسم 19%)؛

- 10 أفريل شراء مواد غذائية بقيمة100000 دج HT (معدل الرسم 19%)؛

- 18 أفريل شراء مواد غذائية بقيمة190000 دج HT (معدل الرسم 9%)؛

- 20 أفريل تسديد فواتير الكهرباء والغاز بقيمة35000 دج HT (معدل الرسم 9%)؛

- هذا التاجر كان في حالة اعتماد مرحل "دين ضريبي" لشهر مارس بقيمة12000 دج.

المطلوب: إعداد التصريح بالرسم على القيمة المضافة لشهر أفريل2016.

تمرين 05: إليك الفواتير التي قامت مؤسسة خلال سنة2017.

الفاتورة الأولى	**ثمن شراء البضاعة**	**250000 دج**
	تخفيض تجاري	**2%**
	أغلفة متداولة	**50000 دج**
	مصاريف النقل (وسائل الزبون)	**15000 دج**
	الرسم على القيمة المضافة	**19%**

الفاتورة الثانية	**ثمن شراء المواد واللوازم**	**17500 دج**
	تخفيض تجاري أول	**3%**
	تخفيض تجاري ثاني	**2%**
	تخفيض مالي	**4%**
	الرسم على القيمة المضافة	**9%**

الفاتورة الرابعة	**ثمن شراء المنتجات**	**250000 دج**
	تخفيض تجاري	**2%**
	تخفيض مالي	**3%**
	مصاريف النقل (وسائل البائع)	**20000 دج**
	أغلفة متداولة	**50000 دج**
	تسبيقات من الزبائن	**95000 دج**
	الرسم على القيمة المضافة	**19%**

إذا علمت هامش الربح المطبق نسبته 20% من سعر الشراء.

المطلوب: أجب عن الأسئلة التالية

1. قم بإعداد الفواتير الخاصة بهذه المؤسسة وإبراز علاقتها بالرسم على القيمة المضافة؛

2. أحسب الرسم على النشاط المهني مع توزيع حصيلته بالنسب والمبالغ.

تمرين 06: تقدم لك المعلومات التالية لمكلف بخصوص الثلاثي الأول لسنة 2017 كمايلي:

قام تاجر جملة بشراء 100 ثلاجة، حيث تحمل رسم على القيمة المضافة على مشترياته قدره 19000 دج، ثم قام هذا التاجر ببيع هذه الثلاجات لتاجر التجزئة بهامش ربح نسبته 20% من سعر الشراء. (معدل الرسم على القيمة المضافة عند الشراء والبيع 19 %).

المطلوب: أجب عن الأسئلة التالية

1. أحسب الرسم المدفوع للخزينة لو قام تاجر الجملة ببيع كل الثلاجات؛

2. كيف تصبح حالته الجبائية لو تعرض لسرقة ربع الثلاجات، وذلك بتقديم التسوية، التبرير، ولصالح من تكون هذه التسوية؟.

تمرين 07: اشترى منتج قطن بمبلغ 100000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة ، حوله إلى نسيج ثم باعه بمبلغ 130000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة. إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة في هذا التمرين نسبته 19%

المطلوب: أحسب مبلغ الرسم المدفوع للخزينة في الحالة العادية (تم تسليم كل المنتج).

فقد هذا المنتج ربع مادته الأولية بسبب التلف الناتج عن سوء التخزين.

المطلوب: أحسب مبلغ الرسم المدفوع للخزينة في هذه الحالة "قم بعملية التسوية اللازمة" ، وكيف يتم تبري هذه التسوية؟.

تمرين 08: قامت مؤسسة صناعية بتاريخ 30 ديسمبر2016 بالتنازل عن شاحنة بسعر 150000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، قامت المؤسسة بشراء هذه الشاحنة بتاريخ 2 جانفي 2014 بمبلغ 200000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة تهتلك خطيا بمعدل 20%. (معدل الرسم 19%).

المطلوب: أجب عن الأسئلة التالية

1. قدم التعامل الجبائي المناسب لنتيجة التنازل عن الشاحنة؛

2. قدم التسوية الجبائية الخاصة بعملية التنازل عن الشاحنة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

تمرين 09: النسبة المؤقتة لاختلاط النشاط لمكلف هي 80% لسنة 2016، أما النسبة النهائية المحددة على أساس العمليات المحققة سنة 2017 هي 92%، مع العلم أن المكلف اشترى أصل سنة 2008 وترتب عنه خصم للرسم قيمته 5000 دج. كيف تتم عملية التسوية؟.

لو كانت نسبة اختلاط النشاط النهائية هي 70%. كيف تتم عملية التسوية؟.

خاتمة

تعتبر الضريبة من أهم أنواع الإيرادات العامة، حيث تقوم الدولة بإجبار الأفراد المقيمين أو المستفيدين منها بدفع مبالغ مالية أو يتم اقتطاعها من المصدر في إطار نظرية التضامن الاجتماعي نحو تمويل الميزانية العمومية، التي بدورها تستخدمها للرقي بحياة مواطنيها، فالضريبة واحدة من أنجع وسائل تحقيق العدالة الاجتماعية لارتكازها أساسا على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة، وهذا عن طريق إعادة توزيع للمداخيل والثروات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى كونها أداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية العامة مثل التضخم والبطالة وتأثيرها على المؤشرات الأخرى التي من أهمها الادخار، الاستهلاك والاستثمار فضلا عن دورها في تمويل الخزينة العامة للدولة، وكل هذا يبرز الدور الفعال والأساسي الذي تلعبه الضريبة.

وقامت السلطات العمومية الجزائرية بإجراء إصلاحات على النظام الجبائي مست الجباية العادية وغير العادية مع إعطاء أهمية أكبر للجباية العادية، وذلك تماشيا مع الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر للانتقال إلى اقتصاد السوق، أين تم التركيز على إيجاد ضرائب جديدة تعوض الضرائب السابقة تتميز بقلة معدلاتها مع تبسيط إجراءات الإخضاع، وتراعي المقدرة التكليفية للمكلفين بتغليب الضرائب التصاعدية على حساب الضرائب النوعية، وتميز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وبين الشركات الوطنية والأجنبية، إضافة إلى التنويع في معدلات الضريبة وفي مصادر الدخل والتبسيط في إجراءات التقدير والجباية والتحصيل، وكل ما سبق في سبيل توسيع الوعاء الضريبي وتنميته وبذلك يتحقق الهدف المالي للضريبة.

ويعد النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، وهو ما يتطلب من المكلفين المعرفة الشاملة بالقوانين الضريبية ودراسة تأثيراتها على مختلف العمليات التي يقومون بها، والقيام بجميع الالتزامات خاصة منها دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليهم، لذلك فإن أي مخالفة لهذه الالتزامات سوف يعرض المكلفين إلى تحمل عقوبات إضافية، وفي المقابل يمكنهم الاستفادة من الامتيازات الجبائية في إطار ما يمنحه القانون الضريبي ودون الوقوع في مخالفات الغش الضريبي، كذلك فإن كل اختيار جبائي لا يلتزم المكلفون بشروطه يترتب عنه استرجاع الامتيازات مع تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الضريبية، كل هذه العقوبات الإضافية تنعكس سلبا وبشكل مباشر على المكلفين.

المراجع

أولا. الكتب:

1. اسعد عبد المالك مسني، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيم، مصر،1970.
2. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2007.
3. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010.
4. رضا خلاصي، النظام الجبائي الحديث، دار هومه، الجزائر، الطبعة الثانية،2006.
5. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة،2011.
6. لطفي شعباني، جباية المؤسسة: دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
7. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر،2003.
8. محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة بوداود، الجزائر2009.
9. محمد ساحل، المالية العامة، مطبعة جسور للنشر والتوزيع، الجزائر،2017.
10. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008.
11. محمد عباس محرزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشرITCIS، الجزائر، 2010.
12. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه، الجزائر،2003.
13. نصر رحال، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري، الجزائر، 2011/2010.
14. Ibrahim Hammadou, Ahmed Tessa, Fiscalité de l'entreprise, Pages Bleues, Alger, 2011.
15. Mohamed Bakri, Comptabilité Fiscal De L'entreprise, Imprimerie A. Guerfi, Batna, Alger, 2007.
16. Mohamed Mounir, Fiscalité de l'entreprise, Imprimerie papeterie EL WATANYA, Marrakech, Maroc, 2017.
17. N. Merzouk, et autres, Guide du contribuable, Pages Bleues, Alger, 2017.

ثانيا. المجلات:

18. فارس مسدور، أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، الجزائر، العدد07، 2009–2010.

ثالثا. المذكرات:

19. مختار عصماني، دور الجباية البترولية في تحقيق النمو الاقتصادي المستدام في الجزائر من خلال البرامج التنموية (2001-2014)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، جامعة سطيف1، 2013- 2014.

رابعا. المنشورات:

20. الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2018.

21. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2018.

22. الضريبة الجزافية الوحيدة، إجراءات فرض الضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2016.

23. النظام الجبائي الجزائري، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2016.

24. جباية المهن الحرة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2016.

25. Guide FISCAL des PRODUITS FINANCIERS, MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOT, Direction des relations Publiques et de la communication, ALGER, 2010.

26. Guide pratique des déclarations fiscales, MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOT, Direction des relations Publiques et de la communication, ALGER, 2015.

خامسا. القوانين والمراسيم:

27. قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر،2017.

28. قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر،2017.

29. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر،2017.

30. القانون رقم 06-12 المؤرخ في ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

31. القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

32. القانون رقم 90-16 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1990.

33. القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

34. المادة 15 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 1984/7/7.

35. المرسوم التنفيذي رقم 08-70 المؤرخ في 26 فيفري 2008.

36. المرسوم التنفيذي رقم 15-176 المؤرخ في 6 جويلية 2015 المعدل للمرسوم التنفيذي رقم 08-70 المؤرخ في 26 فيفري 2008.