

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت سكيكدة 1955
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم الاقتصاد

مطبوعة بعنوان:

جباية المؤسسة محاضرات وتمارين محلولة

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس في ميدان محاسبة
وجباية وعلوم التسيير

من إعداد د. د: ركي أحسن

السنة الجامعية: 2019/2018

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

فهرس المحتوى

| الصفحة | العنوان | |
|--------|---------|-------|
| 01 | | مقدمة |

| | | |
|----|-------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| 02 | مدخل للجباية والالتزامات الجبائية | الفصل الأول |
| 03 | خلفية نظرية عن الجباية | المبحث الأول |
| 03 | مفاهيم أساسية حول الجباية والضرائب وأشباه الضرائب | المطلب الأول |
| 05 | القواعد الأساسية لفرض الضريبة وأهدافها | المطلب الثاني |
| 08 | الضريبة من حيث الوعاء، التصنيف، التقدير، التحصيل | المطلب الثالث |
| 14 | الالتزامات الجبائية | المبحث الثاني |
| 14 | التصریحات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي | المطلب الأول |
| 18 | التصریحات الخاصة بالمكلفين الخاضعين للضريبة الجزائية الوحيدة... | المطلب الثاني |
| 20 | أسئلة وتمارين محلولة | |
| 22 | الإطار الجبائي للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني | الفصل الثاني |
| 23 | الرسم على القيمة المضافة | المبحث الأول |
| 23 | تعريف الرسم على القيمة المضافة وأهم خصائصه | المطلب الأول |
| 25 | العمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة | المطلب الثاني |
| 26 | الاعفاءات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة | المطلب الثالث |
| 27 | الحدث المنشئ، ومعدلات الرسم على القيمة المضافة | المطلب الرابع |
| 28 | الخصم، والتسويات، والاسترجاع المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وكيفية توزيعه | المطلب الخامس |
| 32 | الرسم على النشاط المهني | المبحث الثاني |
| 32 | مفهوم الرسم على النشاط المهني ومجال تطبيقه | المطلب الأول |
| 33 | كيفية حساب الرسم الواجب بالدفع | المطلب الثاني |
| 35 | الحدث المنشئ للرسم وكيفية اعتماد معدل الرسم وتحصيله | المطلب الثالث |
| 37 | أمثلة وتمارين محلولة | |
| 43 | الإطار الجبائي للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي | الفصل الثالث |
| 44 | الضريبة على أرباح الشركات | المبحث الأول |
| 44 | مفهوم الضريبة على أرباح الشركات ومجال فرضها | المطلب الأول |
| 45 | الاعفاءات المنوطة في مجال الضريبة على أرباح الشركات | المطلب الثاني |

| | | |
|----|--------------------------------------------------------------|---------------|
| 46 | كيفية حساب الربح الخاضع للضريبة علنار باحالشركات وكيفية دفعه | المطلب الثالث |
| 52 | الضريبة على الدخل الإجمالي | المبحث الثاني |
| 52 | تعريف وخصائص الضريبة علنالدخل الإجمالي | المطلب الأول |
| 53 | الأشخاص والمداخيل الخاضعة للضريبة علنالدخل الإجمالي | المطلب الثاني |
| 54 | تحديد الربح الخاضع للضريبة علنالدخل الإجمالي | المطلب الثالث |
| 58 | أمثلة وتمارين محلولة | |
| 66 | الإطار الجبائي للضريبة الجزافية الوحيدة وبعض الضرائب الأخرى | الفصل الرابع |
| 67 | الضريبة الجزافية الوحيدة | المبحث الأول |
| 67 | التعريف بالضريبة وخصائصها ومجال التطبيق | المطلب الأول |
| 68 | الاعفاءات الممنوحة في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة | المطلب الثاني |
| 69 | معدلات الضريبة وكيفية دفعها | المطلب الثالث |
| 69 | توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة | المطلب الرابع |
| 71 | الإطار الجبائي لبعض الضرائب الأخرى | المبحث الثاني |
| 71 | الضريبة علنالأموال | المطلب الأول |
| 73 | الرسوم العقارية علنالملكيات المبنية | المطلب الثاني |
| 76 | الرسوم العقارية علنالملكيات غير المبنية | المطلب الثالث |
| 78 | أمثلة وتمارين محلولة | |
| 81 | | الخاتمة |
| 82 | | المراجع |

فهرس الجدول

| رقم الجدول | العنوان | الصفحة |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 01 | توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 1995-2018 | 31 |
| 02 | حساب وتوزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني لعام 2017 | 35 |
| 03 | الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي | 55 |
| 04 | توزيع حصيلة الضريبة الجرافية الوحيدة خلال الفترة 2010-2018 | 70 |
| 05 | القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع ذات الاستعمال السكني دج/متر | 72 |
| 06 | قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة | 74 |
| 07 | القيمة الإيجارية للمحلات التجارية والصناعية دج/متر ² | 75 |
| 08 | ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر ² | 75 |
| 09 | ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير دج/متر ² | 75 |
| 10 | الأراضي الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر ² | 76 |
| 11 | الأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط والطويل دج/متر ² | 77 |
| 12 | المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق والملح والسبخات | 77 |
| 13 | القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الفلاحية دج/هكتار | 77 |

مقدمة:

يرجع اهتمام الفكر المالي بالضرائب إلى عصور كثيرة قد مضت قامت بدور هام لفائدة السلطات العامة، وقد كان هذا الفكر حريصا على مناقشة أهم القواعد المتعلقة بفرض الضرائب وتحصيلها وتحقيق العدالة في توزيعها، ومع تزايد أهمية الضريبة وتباين أهدافها تم التركيز على دراسة آثارها الاقتصادية وتتبع التغيرات التي تترتب على فرضها في مجالات اقتصادية واجتماعية مختلفة، كالاستهلاك والإنتاج والتوزيع... الخ، وما يتبع ذلك من آثارها على جوانب الحياة المختلفة، فهي إلى حد كبير تعكس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في البلد المعني.

فالضريبة مكانة خاصة في نظرية المالية العامة ليس للدور الذي تقوم به في تحصيل الإيرادات العامة، وإنما كذلك إلى الدور الذي تؤديه في تحقيق أغراض السياسة المالية، فقد كانت ولا تزال موردا هاما للخزينة العامة خصوصا في الوقت الحالي مع التوجه إلى اقتصاد السوق وتخلى الدولة عن ملكية وسائل الإنتاج، إضافة إلى تذبذب أسعار البترول وما ينتج عن تراجع الإيرادات البترولية.

وعلى هذا الأساس فالدولة أصبحت تعتمد بصورة متزايدة على الضرائب لتغطية نفقاتها العامة المتزايدة مما يتطلب توزيع الأعباء العامة بين الأفراد حسب القدرة التكاليفية لتحقيق العدالة وتجنب التهرب الضريبي قد الإمكان مما يحدث انعكاس ايجابيا على التحصيل.

الفصل الأول: مدخل للجباية والالتزامات الجبائية

تمهيد:

زاد الاهتمام بالضرائب من قبل الباحثين في مجال المالية العامة بعد أن تخلت الدولة عن الأفكار الحياضية في سياستها الاقتصادية والمالية، وهذا الاهتمام زاد ليس نتيجة لما تغله من موارد مالية فحسب ، ولكن لاعتبارها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية، ولما تثيره من موضوعات تستحق الدراسة تدخل في إطار العلم والفن الضريبي.

فالضرائب تؤثر وتتأثر بالأوضاع الاقتصادية غرضاً وتنظيماً وحصيلة بهذه الأوضاع، كذلك فإن النظم الاقتصادية المتعددة ومستويات التقدم الاقتصادي المختلفة تترك أثراً على الهيكل الضريبي في خصائصه ومكوناته غير أن هذا يجاوز آفاق دراستنا، ولذلك نقتصر هنا في دراستنا على أهم الموضوعات التي تساعدنا في التعرف على ماهية الضريبة وأهم الضرائب المتعلقة بالمؤسسات والشركات.

المبحث الأول: خلفية نظرية عن الجباية

لدراسة جباية المؤسسة يتعين علينا في بداية الأمر الإجابة على عد أسئلة تتعلق أساساً بمحاور الإطار التطبيقي الخاص بالضريبة من حيث التقدير والوعاء والتحصيل، ولهذا سوف نحاول قدر الإمكان الإلمام بالجوانب النظرية الخاصة بالضريبة ، ثم إسقاطها على الواقع الضريبي الجزائري.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الجباية والضرائب وأشباه الضرائب

1- مفهوم الجباية، والضريبة:

تعتبر الجباية أوسع من الضريبة فهي تضم إلى جانب الضريبة مختلف الاقطاعات التي تجنيها الدولة من الأشخاص المعنويين والطبيعيين مثل الرسم، الرسم شبه الجبائي، الإتاوة، الحقوق الجمركية.

ويمكن تعريف الضريبة على أنها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن تعود عليه بنفع خاص مقابل دفع الضريبة⁽¹⁾. ونستطيع نخلص إلى خمس خصائص تقوم عليها الضريبة وهي كما يلي:

- تقدير ودفع الضريبة بالنقود تمشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي، فالمعاملات تقوم على استخدام النقود سواء في النفقات العامة أو في الإيرادات العامة، فدفع الضريبة على شكل عيني لا يتلاءم مع التحصيل وفكرة العدالة الضريبية.
- توزيع الأعباء العامة طبقاً للمقدرة التكلفة للأفراد، أو القدرة على السداد يؤكد على وجود علاقة بين مقدار ما يدفعه

(1) عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية سنة 2005، ص 151.

- المكلفون من مناحية الدخل والثروة من مناحية أخرى⁽¹⁾، فالنوزيع العادل لا يزال البعيد المنال فقد تتعارض إنجابية الضريبة مع مبدأ عدالتها، وأنت تحديد العدالة ليس مشكلة اقتصادية وإنما يخضع المبادئ التي تحكم المجتمع لملحظة معينة، ولهذا يعتبر تحديد المقدرة التكليفية أمرًا غاية في الأهمية فيما يتعلق بنوزيع العبء الضريبي.
- جبرية الضريبة في دفعها واستخدام الدولة لعنصر الإكراه القانوني في حالة عدم امتثال الفرد في دفعها، واستقلالها بوضع نظامها القانوني من حيث تحديد الوعاء والسعر والتحصيل، كما لا يتعارض اجبارية الضريبة مع تحقيق الحرية الاقتصادية.
 - أنها ضريبة تدفع بصفة نهائية فلا تلزم الدولة برد قيمتها إلى الفرد بعد اقتطاعها.
 - هدف مالي يتمثل في تمويل النفقات العامة ولا يقتصر تدخل الدولة على وظائفها الضرورية بل يتعدى ذلك إلى أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، ففي الوقت الحالي استحالة الأخذ بمبدأ الحياد الضريبي وتذهب النظرية الحديثة إلى نسبيته.

2- مقارنة الضريبة بالرسوم وأشبه الضرائب الأخرى:

- يعتبر كل من الضريبة والرسوم فرائض مالية جبرية تدفع للدولة بصفة نهائية يتولى القانون طريقة فرضها، ولعل ما يميز الرسم عن الضريبة هو:⁽²⁾
- الخدمة المتحصل عليها من طرف الفرد دون غيره، فهي خدمة قابلة للتجزئة عكس الضريبة حيث يستفيد الفرد من خدمات عامة غير قابلة للتجزئة.
 - أن تقدير قيمة الرسم يكون بمراعاة الخدمة المتحصل عليها، عكس الضريبة التي تفرض على أساس المقدرة التكليفية.
 - يكون تحديد أحكام الضريبة بواسطة السلطة التشريعية، أما الرسم فيكفي لفرضه الاستناد إلى القانون يتم عادة بواسطة السلطة التنفيذية.
 - فرض الضريبة يكون لأغراض مالية واجتماعية واقتصادية، أما الرسم فيكون عادة لتغذية الخزينة العامة أو تنظيم الانتفاع بخدمات المرافق العامة.
 - يزداد اعتماد الدولة على الضرائب للوفاء بمقتضيات سياساتها العامة، أما الرسوم فهي في تنازل مستمر لزيادة اعتماد الدول على الضرائب بدلًا من الرسوم.

(1) سامويلسون نوردهاوس، علم الاقتصاد، مكتبة لبنان ناشرون ط 1 بيروت 2006، ص 339.

(2) - مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، جامعة الإسكندرية 2004، ص ص 312-316
- باعز عتلم وسامي السيد، المالية العامة ودور القطاع العام في تحقيق الرفاهية الاقتصادية، جامعة القاهرة، ص ص 181-184.

لعل فيما يخض أشباه الضرائب مثل أقساط التأمينات الاجتماعية، فهي تعتمد على تمويل نشاط اجتماعي أو اقتصادي، كما تخصص إيراداتها لشخص معنوي معين مثل شخص عام (مصلحة التأمينات الاجتماعية) مؤسسة صناعية أو تجارية أو جمعية مهنية...إلخ،

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة وأهدافها

يقصد بالقواعد الأساسية التي تحكم الضريبة تلك القواعد والأسس التي يتعين على المشرع المالي اتباعها ومراعاتها في تقرير النظام المالي للدولة، وترجع أهميتها إلى ضرورة التوفيق بين المكلف من جهة وصالح الخزينة العامة من جهة أخرى، والواقع أن هذه المجموعة من القواعد تعتبر بمثابة الدستور العام الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية للضريبة، فاحترام هذه القواعد عند فرضها يخفف من حدة الأعباء ويجعلها مقبولة بالنسبة للمكلفين بها وهي كما يلي:

1- القواعد الأساسية لفرض الضريبة:

كان الفكر التقليدي يصب اهتمامه في تحديد قواعد الضرائب على مبدئين أساسيين هما تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة، وضمان وفرة في الحصيلة الضريبية، إلا أنه مع تطور الفكر المالي وانتشار استخدام الضرائب كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، أصبح من الصعب الاعتماد على هذين المبدئين، وقد كان أول من صاغ القواعد الأساسية للضريبة هو آدم سميث في كتابه ثروة الأمم وإن سبقه التجاريون والطبيعيون في هذا المجال وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

1-1- المساواة أو العدالة:

ويطلق عليه عمومية الضريبة بمعنى خضوع كافة الأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا للضريبة مع مراعاة المقدرة المالية للمكلف بشكل متناسب، ومن جهة أخرى تخضع الأموال للضريبة دون تمييز على كافة الإيرادات على أن هذا لا يمنع من التفرقة بين أسعار الضرائب المفروضة بحسب مصدرها ومدى انتظامها واستقرارها.

وإن مراعاة المقدرة المالية للمكلف لا تكفي لوحدها في تحقيق المساواة في تحمل الأعباء العامة فدخول الأفراد مختلفة بدرجات محسوسة، فالضريبة النسبية غير قادرة على تحقيق هذا الشرط فاقطاع ضريبة بنسبة ثابتة من الدخل بصرف النظر عن مقدار هذا الدخل، هو ما كان يعتقد على اعتبار أن سعر الضريبة هو ما يحقق المساواة وتحقق العدالة، ومن حيث منعها التمييز بين مختلف الأفراد والفئات، غير أن تطور فكرة العدالة أدت إلى التخلي عن السعر النسبي للضريبة، ولكنها غير قادرة على تحقيق المساواة في التضحية، لأنها لا تراعي ما يتحمله الدخل الصغير من تضحية كبيرة عند فرض الضريبة عليه مقارنة بالدخل الكبير الذي لا يشعر صاحبه بثقل العبء الضريبي بنفس الدرجة، فهو يؤدي الضريبة

من الوحدات الأخيرة من دخله المخصص لإشباع حاجاته الكمالية عكس صاحب الدخل الصغير المخصص لإشباع حاجاته الضرورية.⁽¹⁾

ولذلك حدث تطور في فكرة العدالة فليس من وسيلة لتحقيق المساواة في التضحية إلا إذا أخذنا بمبدأ السعر التصاعدي للضريبة حيث يخضع صاحب الدخل المرتفع لسعر أعلى، ولكن يبقى هذا المبدأ أيضا نسبيا في تحقيقه للعدالة فمن الصعب على المشرع الضريبي أن يوحد العبء بين المكلفين لتباين دخولهم وتفاوت حاجاتهم لتحقيق العدالة المطلقة يظل أمرا بعيد المنال.

2-1- اليقين والوضوح (التحديد):

يعني هذا المبدأ أن تكون الضريبة محددة بدون غموض فيكون سعرها، ووعائها، وميعاد دفعها، وأسلوب تحصيلها، وكل ما هو متصل بها من أحكام واجراءات معروفة بوضوح، وبصورة مسبقة لدى المكلفين بالضريبة، بحيث يكون هناك استقرار في الأحكام الضريبية والتشريعات المتعلقة بها، فالتعديلات التي تطرأ على هذه الأحكام ينبغي أن تكون في أضيق الحدود، فلا تضيق على الخاضعين لها ولا تؤدي لاضطراب النشاط الاقتصادي.

3-1- الملائمة في الدفع:

أن يكون ميعاد دفع الضريبة للمكلف مناسبا له للتخفيف من وقع دفع الضريبة عليه فجبايتها تتم في وقت لاحق مباشرة على حصوله على الدخل، فمثلا جباية الضرائب على الاستغلال الزراعي ينبغي أن تكون مباشرة بعد جني المحصول وبيعه، فتحصيلها قبل هذا تثير المشاكل للمكلف ويشعر بوطئها، كذلك التأخير في تحصيلها يكون المكلف قد تصرف في دخله وربما لن يتيسر دفعها.

كما تعمل الإدارة الجبائية على تقسيط مبلغ الضريبة إذا كان كبيرا حتى يسهل للمكلف بدفعها بأقل تضحية، وعدم الشعور بثقلها، وهذا ما يفسر لجوء المشرع الضريبي إلى فرض الضريبة من المنبع قبل حصول المكلف على دخله الصافي بعد خصم الضريبة، بحيث تتجنب الإدارة الضريبية الاحتكاك بالمكلف.

4-1- الاقتصاد في نفقات التحصيل:

ويعني هذا المبدأ أن تكون نفقات تحصيل الضريبة بالمقارنة بحصيلتها ضئيلة للغاية بمعنى أن الفارق بين ما يدفعه المكلفون بالضريبة وبين ما يدخل إلى الخزينة العمومية ضئيلا، وتظهر أهمية هذه القاعدة في أن الدولة قد تتغاضى عن فرض بعض الضرائب رغم عدالتها لأنها تتعارض مع هذا المبدأ، ومثال ذلك فرض ضرائب على الاستغلال الزراعي تكون نفقات تحصيلها كبيرة مقارنة بقلة حصيلتها.

⁽¹⁾ مجدي شهاب، مرجع سابق، ص ص 319-321

2- الأهداف الأساسية للضريبة:

كان الهدف الوحيد للضريبة في النظرية التقليدية هو تغطية النفقات العامة ولم تكن لها أهداف أخرى وهذا ما يسمى بالحياد الضريبي، ولكن مع التطور في العصر الحالي لم يقتصر دور الضريبة على الهدف المالي بل أصبحت هناك أهداف غير مالية إلى جانب الهدف المالي، ولذلك يعتبر الحياد الضريبي في النظرية الحديثة حياد نسبي فالضريبة يمكن لها أن تكون لها أهداف أخرى إلى جانب الهدف المالي.

2-1- الأهداف الاقتصادية للضريبة:

يمكن أهم دور لها في امتصاص القوة الشرائية الزائدة ومحااربة الاتجاهات التضخمية، وأما ما يمكن أن ينتج عن فرضها فمتعددة منها:

- حماية الإنتاج الوطني أو نوع معين من أنواع الصناعة أو فرع منها.
- تشجيع نوع معين من أنواع النشاط الاقتصادي مثل تشجيع إنشاء المساكن.
- هدف عكسي كالححد من توسيع فرع معين مثل فرض ضرائب مرتفعة على استيراد السيارات، أو تنمية صناعات أخرى.
- تنشيط الركود الذي يمكن أن يصيب الاقتصاد.

2-2- أهداف اجتماعية:

يمكن أن يكون لها أهداف اجتماعية مثل:

- تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق زيادة القوة الشرائية لأصحاب الدخل المحدودة والحد منها لأصحاب الدخل المرتفعة.
- تحقيق ملكية الدولة لوسائل الإنتاج عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على رأس المال.
- تشجيع استهلاك سلع معينة مثل الفواكه عن طريق تخفيض الضرائب عليها، في حين رفعها بالنسبة على سلع أخرى مضرّة بالمجتمع مثل الكحول والتبغ.

2-3- أولوية الهدف المالي عن بقية الأهداف الأخرى:

في حالة تعارض الهدف المالي مع بقية الأهداف الأخرى سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية... الخ تكون الأولوية للهدف المالي، باعتبار أن الأهداف الاقتصادية والاجتماعية يمكن تحقيقها بواسطة وسائل أخرى، في حين أن الضريبة واجبة لتغطية النفقات العامة، ففرض ضرائب مرتفعة على الواردات لحماية الصناعات الوطنية يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، أيضا الضرائب المرتفعة على الثروة تؤدي إلى تضؤل إيراداتها لتناقص الثروة المفروضة عليها.

المطلب الثالث: الضريبة من حيث الوعاء، التصنيف، التقدير، والتحصيل

ويقصد بها الجوانب الأساسية في التنظيم الفني للضريبة انطلاقاً من تفكير الدولة في فرضها إلى غاية قيام المكلف بدفعها لخزينة الدولة، ولذلك سنقوم في هذا المطلب بتوضيح وعاءها، ومقدارها (سعرها) إلى غاية كيفية تحصيلها.

1- وعاء الضريبة:

ويقصد بالوعاء المادة الخاضعة للضريبة فقد يكون الوعاء أموالاً أو أشخاصاً، مثل ما عرفت المجتمعات في العصور الأولى، وكانت تسمى بالجزية أو الفردة حيث تفرض بالتساوي بين أفراد الجماعة دون تمييز وقد كان ذلك منسجماً مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة آنذاك كما أن الأفراد كانوا متساوون تقريباً من حيث الثروة.

ومع تطور الأنظمة الاقتصادية وتباين ثروات ودخول الأفراد وظهور طبقات اجتماعية مختلفة جعل الضرائب سالفه الذكر غير مناسبة لمبدأ العدالة الضريبية، وكان لزاماً تغييرها لتطبق بأسعار مختلفة، وقد تبع ذلك إلغاء الضرائب على الأشخاص وفرضها على الأموال سواء كانت على ما يمتلكه من ثروة أو ما يحققه من دخل.⁽¹⁾

ومن ذلك ظهر الاقتطاع الضريبي بشكل مباشر حيث يتم مراعاة مصدره ومعاملته ضريبياً بأسلوب ملائم يسمح بتقدير المال بدقة ويطلق على هذا النوع بالضرائب المباشرة، أما النوع الثاني الذي يطلق عليه الضرائب غير المباشرة فيتم اقتطاع الضريبة انطلاقاً من وقائع وتصرفات المكلف في الثروة أو الدخل.

2- تصنيف الضرائب:

إذا نظرنا إلى مقارنة في التشريعات المالية نجد أن كل الضرائب المختلفة منذ أن بدأ التنظيم الفني للضرائب تمتقسيمها من حيث وعائها أو محلها إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

1-2- الضريبة العينية والضريبة الشخصية:

يقصد بالضريبة العينية تلك التي تتخذ من الأموال وعاء لها دون مراعاة ظروف المكلف، فالاعتبار الوحيد عند فرضها هو المال وليس الشخص ومركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية، وبالتالي فهي ضريبة معدلها نسبي لا تتغير بمقدار المال الداخل في الوعاء، فتفرض على عناصر ظاهرة من الثروة كالثروة العقارية أو الإنفاق، وتتميز بعدم امكانية التهرب منها، كما أن نفقات تحصيلها قليلة ولكن يعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة الضريبية.

⁽¹⁾ مجدي شهاب، مرجع سابق، ص ص 326-327

أما الضريبة الشخصية فهي التي يراعى عند فرضها شخصية المكلف حالته وظروفه الخاصة فيأخذ المشرع بعين الاعتبار المال الخاضع للضريبة وظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية، فتفرض على عناصر الثروة التي تبين المستوى الاجتماعي لكل مكلف كدخله الكلي مثلا، وتتميز بوفرة حصيلتها وتحقيقها للعدالة الضريبية وتوفيتم مراعاة ما يلي عند فرضها:

- إعفاء حد أدنى لازم للمعيشة.
- إعفاءات للأعباء العائلية.
- تطبيق السعر التصاعدي للضريبة.
- مراعاة مصدر الدخل.

2-2- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يمكن التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة انطلاقا من ثلاثة معايير وهي:⁽¹⁾

- معيار طريقة التحصيل حيث تكون الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل استناد إلى كشف وجدول تدون فيها أسماء المكلفين، وعلى العكس من ذلك تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا كان من غير الممكن إتباع هذا الأسلوب في التحصيل، حيث تتم انطلاقا من تصرفات المكلفين. ويعاب على هذا المعيار عدم القدرة على إتباع هذا الأسلوب في التحصيل مثل الضريبة على أرباح الأسهم والسندات إذ لا يمكن معرفة حاملي هذه الأوراق المالية دائما بأسمائهم.
- معيار تحمل العبء الضريبي فتكون مباشرة إذا لم يتمكن المكلف من نقل عبئها إلى الغير، وتكون غير مباشرة إذا تمكن من ذلك، ويعاب على هذا المعيار عدم تحديد من يتحمل عبء الضريبة بدقة حيث يمكن نقل عبئها إلى الأمام أو الخلف مثل فرض ضريبة على أجور العمال حيث يمكن لهم من نقلها إلى صاحب العمل جزئيا أو كليا.
- معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة فتكون مباشرة إذا تميزت المادة بالثبات والاستمرار كالضريبة العقارية، وغير مباشرة إذا كانت عرضية متقطعة مثل الانفاق والتداول، ويعاب على هذا المعيار عدم التمييز بين بعض الضرائب من حيث كونها عرضية أم أنها ثابتة، مثل الضريبة على التركات فهيما اعتبارها مباشرة لأنها تفرض على انتقال الثروة أم غير ذلك إذا اعتبرت عرضية تفرض على حدث عرضي هو الوفاة.

ومن الواضح أنه تم اعتماد المعايير الثلاثة للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، واعتبرت كل من الضرائب على الدخل ورأس المال ضرائب مباشرة تمتاز بثبات حصيلتها، والضرائب على

⁽¹⁾ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري جبالعشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص 73-78.

الاستهلاك والانفاق ضرائب غير مباشرة يعاب عليها عدم ثبات حصيلتها وعادة ما ترتبط بالظروف الاقتصادية من رواج وكساد.

2-3- الضرائب على الدخل والضريبة على رأس المال والضريبة على الانفاق:

أصبحت الضرائب على الأموال في تكليف المواطنين هي الأساس في تحمل الأعباء العامة للدولة في معظم الدول الحديثة وتم التخلي عن الضريبة الشخصية لعدت عيوب بها، وتفرض الضريبة على الثروة ابتداء من ظهورها وتعرف بالضريبة على الدخل، أو عند تحولها من ادخار إلى مدخرات وتحولها إلى رأس المال وتسمى بالضريبة على رأس المال، أو عند انفاقها ويطلق عليها الضريبة على الانفاق، ويثار تساؤلا هاما أيهما يعبر عن القدرة التكاليفية للأشخاص الدخل أم رأس المال.

- الضريبة على الدخل:

يعرف الدخل بأنه ضريبة مبلغ من النقود يأتي من مصدر ثابت بصفة دورية، وقد أخذ بهذا التعريف في المجال الضريبي، فلا تفرض الضريبة إلا على الدخل الصافي حيث يجب خصم تكاليف الصيانة والاهتلاك والاستغلال من الإجمالي، أما استعمالات الدخل فلا تخصم منه كاستثماره أو انفاقه.

ولكن يأخذ معظم الاقتصاديين بفكرة الزيادة الاقتصادية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة فكل من الأجر والربح والريع والفائدة تدخل في تعريف الدخل إضافة إلى المكاسب الرأسمالية، فيمكن أن تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي أو على كل فرع من فروع الدخل والغالب أن يستخدم المنهجين معاً، فالضريبة على الدخل الإجمالي تراعي المقدرة التكاليفية والوضع الخاص بكل خاضع للضريبة، بينما النوع الثاني فهو يسمح بمغايرة معدل الضريبة حسب نوع الدخل (العمل، رأس المال، مختلط) فهو لا يعبر عن المقدرة التكاليفية ولكن يسمح بالتمييز بين هذه الدخول حسب طبيعتها.⁽¹⁾

- الضريبة على رأس المال:

ويعرف رأس المال من الوجهة الضريبية بأنه مجموع رؤوس الأموال العقارية والمنقولة التي يملكها شخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة أو غير ذلك حيث يقاس في لحظة معينة، وباعتبار أن الدخل يتكرر سنويا فيتم فرض الضريبة عليه، ما دمت المادة التي تفرض عليه (رأس المال) تتجدد سنويا ولا تنتهي بالقضاء على رأس المال المنتج للدخل، إلا أنه توجد استثناءات تفرض الضريبة أحيانا على رأس المال، رؤوس الأموال العقارية ورؤوس الأموال المنقولة كالديون والأسهم والسندات والتحف وحقوق المؤلفين، ويمكن أن نميز بين رؤوس الأموال المنتجة كالعقارات المبنية ورؤوس الأموال غير المنتجة كالتحف والمجوهرات والأراضي المعدة للبناء.

(1) باهر عتلم وسامي السيد، مرجع سابق، ص ص 229-235.

وتؤدي الضريبة على رأس المال إلى نتائج أفضل إذا فرضت على عناصر الثروة غير المنتجة كالتحف والمجوهرات والأراضي غير المنتجة، والتي تؤدي بأصحابها إلى تحويلها إلى استثمار، بمعنى يمكن أن تؤدي إلى استخدام أفضل للموارد المتاحة.

وتوجد عدة طرق لفرض الضريبة على رأس المال إما ضريبة عامة أو ضريبة نوعية على مكوناته، فالأولى تفرض على مجموع ما يملكه المكلف كالإرث والأزمات المالية مثلا، وأما الثانية فهي بسبب تملكه أو بسبب انتقال الملكية مثل السيارات، الأراضي...إلخ.

- الضريبة على الانفاق:

يتم فرض الضريبة عند استعمال الثروة بمعنى عند استهلاك السلع والخدمات فالإنفاق الاستهلاكي يعبر على المقدرة التكلفة لهذا الانفاق يرتبط طرديا مع حجم ثروته، فهذا النوع من الضرائب يتم بطريقة غير مباشرة بمعنى أن من يتحملها ليس هو من يقوم بدفعها فالمستهلك هو من يتحملها في الأخير.

وتفرض الضريبة عامة على الاستهلاك كالضريبة الوحيدة على الإنتاج أو الضرائب المتتالية على الإنتاج أو الضريبة على القيمة المضافة، وإلى جانب ذلك تفرض على أنواع معينة من الإنفاق ولكن هذا النوع يثير مشكلتين تتعلق باختيار نوع الانفاق وطريقة فرض الضريبة ويمكن التمييز بين ثلاث أنواع من الإنفاق الضروري والكمالي والجاري، وأما فرض الضريبة على إنفاق معين يمكن اتباع أحد الطرق التالية إما ضرائب جمركية أو نوعية أو احتكارات مالية.⁽¹⁾

3- طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

عادة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بواسطة أحد الأطراف التالية:

- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية
- التقدير بواسطة تصريح المكلف
- التقدير ببلاغ مقدم من الغير

3-1- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

عادة تقوم الإدارة الضريبية بثلاثة طرق لتقدير الوعاء فيما عن طريق المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي، أو عن طريق التقدير المباشر.

- ففي الطريقة الأولى يتم تحديد المادة الخاضعة عن طريق العلامات الخارجية كتحديد القيمة الإيجارية للمكان الذي يزاول فيه المكلف مهنته أو القيمة الإيجارية لمسكنه الخاص، وبالتالي الاعتماد على مظاهر معينة لتقدير الأرباح باعتبار أن هذه المظاهر تكون صالحة لتحديد الوعاء الضريبي، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة وعدم التدخل في شئون المكلف، ويعاب عليها عدم

⁽¹⁾ باهر عتلم، مرجع سابق، ص ص 246-253.

الدلالة على حقيقة المادة الخاضعة للضريبة وعدم القدرة على تقدير بعض أنواع الضرائب كالمرتبات والأجور لعدم توفرها على المظاهر الخارجية وبالتالي لاتضمن تحقيق العدالة.

- التقدير الجزافي وهنا يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة على أساس تقريبي يستند إلى قرائن قانونية مثل تحديد الربح المحصل من طرف المزارع انطلاقا من تحديد القيمة الاجارية للأرض مضروبة في مثلها أو أكثر لتحديد الربح نظرا لتعذر تحديد المادة الخاضعة بصورة دقيقة، وعادة ما يترك المشرع حق المكلف في الطعن في هذا التقدير إذا أثبت العكس، وتمتاز هذه الطريقة بسهولة ويعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة.

- أما التقدير المباشر فيتم الاستعانة بكافة الوسائل اللازمة للوصول إلى المادة الخاضعة كالمعاينة والتحري وجمع المعلومات المختلفة، وتمتاز هذه الطريقة بالدقة ومراعاة العدالة ويعاب عليها احتمال التعسف من رجال الإدارة الضريبية ومضايقة المكلفين لتدخل الإدارة في شؤونهم، وعادة لا يتم اللجوء إليها إلا في حالة رفض المكلف تقديم الاثباتات اللازمة كإمسك دفاتر منتظمة لحساباته.

2-3-التقدير بواسطة تصريح المكلف:

يعتبر المكلف هو المحدد الحقيقي لمقدار المادة الخاضعة للضريبة المطلوب أدائها، لذلك يتم تكليفه بتصريح يوضح فيه مقدارها، إلا أنه يعاب على هذه الطريقة عدم مراعاة الدقة والتقليل في قيمة المقدار الخاضع للضريبة، لذلك تخضع دائما التصريحات إلى الرقابة من طرف الإدارة الضريبية، ومن مميزات هذه الطريقة معرفة وعاء الضريبة بدقة فهي صالحة لجميع أنواع الدخول، إلا أن نجاحها يتوقف على كفاءة الرقابة الجبائية في متابعة المكلفين في صحة بياناتهم.

3-3-التقدير ببلاغ مقدم من الغير:

بطبيعة الحال لا يكفي إلزام المكلف بتقديم تصريحه في مقدار المادة الخاضعة للضريبة، فيتم عادة إلزام جهة أخرى بتقديم تصريح يوضح فيه مقدار أو قيمة المال أو الدخل الذي تم التعامل على أساسه، وهذه الطريقة تسمح بمحاربة التهرب الضريبي كإلزام رب العمل بتقديم تصريح عن الأجور والرواتب المدفوعة لمستخدميه.

4-تحصيل الضريبة:

يثير تحصيل الضرائب نقطتين مهمتين فالأولى تتمثل في تحديد من يقوم بدفعها، والثانية تتمثل في كيف يمكن لبعض المكلفين التهرب من دفعها.

1-4-التمييز بين دافع الضريبة ومن يتحمل عنها:

تعتبر ظاهرة نقل العبء الضريبي ظاهرة اقتصادية يستطيع المكلف القانوني من نقل عبئها كليا أو جزئيا إلى جهة ثانية أخرى متى دعت الفرصة، فالضريبة العقارية مثلا يستطيع مالك السكن من نقلها إلى

المستأجر، كذلك المنتج الذي يحاول نقل عبئها إلى المستهلك والعمال الذين يفرض عليهم معدل ضريبي زائد من امكانية نقلها إلى صاحب المصنع،ولهذا تثار مشكلة هامة حول من هو المكلف المقصود بدفعها وتحملها.

إضافة إلى هذا هناك بعض الملاحظات حول نقل العبء الضريبي وهي:

- ينبغي عدم الخلط بين نقل العبء الضريبي وجبايتها بالحجز من المنبع.
- قد يكون نقل العبء الضريبي مقصودا كالضرائب الجمركية والتي يقصد تحميل المستهلك عبئها بدلا من المستورد.
- هناك أنواع مختلفة من نقل العبء الضريبي وهي:
- نقل العبء الضريبي إلى الأمام كالمنتج إذا تمكن من نقلها إلى المستهلك.
- نقل عبء الضريبة إلى الخلف كتخفيض نفقة الإنتاج بتخفيض الأجر التي يدفعها.
- نقل العبء الضريبي بشكل منحرف يحدث عندما ينتقل عبء الضريبة من السلعة التي فرضت إلى سلعة أخرى.

ولنقول بوجود نقل عبء ضريبي وجب توفر شروطا هي:

- أن يكون رفع ثمن السلعة أو الخدمة ممكنا ولهذا فمرونة الطلب والعرض هي التي تحدد امكانية نقل العبء الضريبي من عدمه، فهذا النقل يتناسب عكسيا مع مرونة الطلب، فإذا كان الطلب على السلعة غير مرن مثل السلع الضرورية كان نقل العبء ممكنا،وبالعكس يتناسب النقل طرديا مع مرونة العرض فالسلع التي يكون عرضها مرنا يمكن نقل العبء الضريبي بعكس السلع التي لا يتمتع عرضها بمرونة كافية كالسلع سريعة التلف.
- قد يكون نقل عبء الضريبة جزئيا حيث تتوقف الزيادة في ثمن السلعة على النسبة بين مرونة الطلب والعرض، فإذا كان الطلب على السلعة مرنا وعرضها غير مرن فإن المنتج يتحمل الجزء الأكبر منها، أما إذا كان الطلب على السلعة غير مرن فيتحمل المستهلك الجزء الأكبر والمنتج الجزء الأقل.
- هناك مدة معينة يجب خلالها دفع الضريبة فإذا أهملت الإدارة في المطالبة بها خلال هذه المدة سقط حقها في المطالبة بها بالتقادم.

المبحث الثاني: الالتزامات الجبائية:

يعتبر النظام الحقيقي هو الأساس الذي يعتمد عليه في فرض الضريبة، أما الضريبة الجزافية الوحيدة فهي الاستثناء، وعلى هذا فهي تختلف في بعض التصريحات عن النظام الحقيقي حسب ظروف وعوامل تخص المكلف والإدارة الجبائية على حد سواء.

المطلب الأول: التصريحات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي:

توجد عدة تصريحات توجب على المكلفين الخاضعين لهذا النظام تقديمها إلى الإدارة الجبائية منها ما هو شهري، ومنها ما هو فصلي أو سنوي، حيث تطبق على المؤسسات سواء كانت وطنية أو أجنبية، وفيما يلي بيان ذلك.

1-التصريحات الخاصة بالمؤسسات الوطنية

هناك عدة تصريحات تقوم بها المؤسسات الوطنية، منها ما هو عند انشاءها ومنها خلال ممارسة نشاطها كالتصريح الشهري، الفصلي، أو السنوي، ومنها ما هو عند نهاية عمر الشركة.

1-1-التصريح بالوجود:

حسب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يخص التصريح بالوجود كل من الخاضعين للضرائب على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، وكذا الضريبة الجزافية الوحيدة، حيث يتم التصريح ببداية النشاط خلال 30 يوما الأولى من بداية نشاط المؤسسة إلى مفتشية الضرائب، أو المركز الجوارى للضرائب، أو مركز الضرائب لمكان نشاطها الرئيسي بواسطة سلسلة رقم ج 8 (GN°8) طبقا للنموذج الذي تقدمه إدارة الضرائب.

ويكون ذلك مرفقا بشهادة ازدياد مستخرجة من مصالح البلدية التي ولد بها المكلفون بالضريبة، أما إذا كان المكلف بالضريبة أشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية يكون التصريح يحتوي على ألقابهم، وأسمائهم، وعناوينهم التجارية، وعنوان إقامتهم بالجزائر، إضافة على عنوانهم خارج الجزائر، مع تقديم نسخة مطابقة للعقد أو عقود الدراسات والأشغال للأجانب المراد إنجازها بالجزائر.

ويشمل التصريح بالوجود الخاص بالمكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة إضافة إلى ما تقدم، رقم التعريف الاحصائي، موقع المؤسسة وفروعها ومحلات بيعها، وطبيعة السلع والمواد والأشياء المنتجة أو المتاجر بها.⁽¹⁾ وفي حالة عدم تقديم هذا التصريح المنصوص عليه في المادة 183 من

(1) المادة 51 من قانون الرسم على رقم الأعمال سنة 2017، ص 25.

1-3-2-التصاريح المهنية الخاصة:

-التصريح بالمداخل الإجمالية التابعين للنظام الحقيقي:

تقديم تصريح لا يتجاوز 30أفريل من كل سنة بالضريبة على IRG في نموذج ج رقم 11 ونموذج ج رقم 11 مكرر الخاص بالنظام الحقيقي للأشخاص الطبيعيين والخاضعين علىIFUالذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30.000.000دج يرفق هذا التصريح بالميزانية الجبائية.

- الاسم واللقب الاجتماعي التعريف الاجتماعي.

- مبالغ عمليات البيع، رقم السجل التجاري.

- رقم التعريف الاحصائي الجبائي.

- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة المرتبات والأجور:

يجب على المؤسسات تقديم تصريح سنوي بالأجور بواسطة سلسلة ج رقم 29 أو ج رقم 29 ter للمكلفين بالضريبة ولا يتعدى 29 أفريل من كل سنة راجع المادة 75 من ق.ض.م.ر.م. وأن يرفق التصريح بالوثائق التالية:

- الاسم واللقب، العمل، العنوان، الحالة العائلية، المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات في التأمينات الاجتماعية، الاقتطاعات الخاصة بالتقاعد، المبلغ الصافي بعد خصمها⁽¹⁾ خلال السنة المالية إضافة إلى مبالغ الاقتطاعات التي تتم من أجل ضريبة الدخل على المرتبات والأجور المدفوعة.

- التصريح بالمداخل الفلاحية:

تتم عن طريق سلسلة ج رقم 15 وألا يتعدى التصريح 30أفريل من كل سنة إلى المفتشية المعنية أو مركز الضرائب وتتمثل الإيرادات الفلاحية الواجبة التصريح في الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي. انظر المادة 35 من ق.ض.م.ر.م.، النحل والمحار وبلح البحر والأرانب استغلال الفطريات في السرايب وداخل باطن الأرضيكون أجل التصريح محدد بـ 30أفريل من كل سنة حسب المادة 11 من قانون الإجراءاتالجبائية ص 08.

1-3-2-التصريح بالضريبة على أرباح الشركات:

⁽³⁾قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص 24.
⁽¹⁾المادة 75-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص 20

يتم التصريح لدى المفتشية الضرائب أو مركز الضرائب، مديرية كبريات المؤسسات فحسب المادة 151 من ق.ض.م.ر.م يتعين على المؤسسات اكتابة تصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة بالسنة المالية السابقة قبل 30 أفريل من كل سنة.

التصريح بالعمولات أو المكافآت، وذلك عن كل وساطة أو انقاصات أو أتعاب أو مختلف المكافآت، فإذا كانت الشركة تقوم بدفع إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميها عمولات أو مكافآت عن الوساطة أو انقاصات أتعاب أتأوى مقابل براءات أو رخص أو علامات صنع أو مصاريف تتعلق بالمساعدة التقنية أو غيرها من المكافآت الأخرى فإن الشركة عليها ما يلي:

- التصريح بهذه المبالغ في كشف يجب إرفاقه بالتصريح الخاص بالأرباح أو المداخل الفئوية.
- أسماء وألقاب واسم الشركة وعناوين المستفيدين.
- قيمة المبالغ المحصلة من طرف كل مستفيد.

1-3-3-التصريح بالرسم على القيمة المضافة:

ويتم ذلك عن طريق تصريحات دورية بواسطة سلسلة GN°50 يبين فيها رقم الأعمال المحقق، وقيمة الرسم على القيمة المضافة المستحق قبل العشرين يوما لأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب أو مركز الضرائب التابع لمقر الإقامة الرئيسي.

2-التصريحات الخاصة بالمؤسسات الأجنبية:

ليس هناك فرق في التصريحات بين الشركات والمؤسسات الوطنية والأجنبية، فنفس الكلام ينطبق عليها فيما سبق، فتكون المؤسسات الأجنبية ملزمة باكتتاب تصريح وفق النموذج الذي تقدمه الإدارة وارساله إلى مركز الضرائب المباشر لمكان فرض الضريبة علنا أكثر يوم 30 أفريل من كل سنة كما يكون هذا التصريح مرفق بما يلي:

- كشف مفصل للمبلغ التي دفعته المؤسسة للغير نظير أشغال المقاوله من الباطن أشغال الدراسات وتأجير العتاد للمستخدمين ومختلف أجور الكراء والمساعدة التقنية.⁽¹⁾

وفيما يخص الشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة دائمة في الجزائر عليها التصريح بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي للمفتشية التي يخضع لها مكان نشاطها أو مديرية كبريات الشركات في 30 يوما الأولى من بداية النشاط بواسطة سلسلة ج رقم 8 سواء كانت هذه الشركة طبيعية أو معنوية تكون مرفقة بنسخة من عقدها حسب المادة 183 من ق.ض.م.ر.م. ويكون موضوع التصريح بالضرائب التالية:

⁽¹⁾الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2017 ص 81.

- الضريبة على أرباح الشركات بواسطة **GN°23** على الأكثر 30 أبريل من كل سنة المادة 162 من ق.ض.م.ر.م.

المطلب الثاني: التصريحات الخاصة بالمكلفينا الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة.

1-التصريح بالوجود:

نفس التصريح الوارد في النظام الحقيقي فيما يخص التصريح بالوجود يقدم المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة تصريحاً بالوجود خلال الثلاثين اليوم الأولى من بداية النشاط ويتبع نفس العقوبة للذين خالفوا هذا الشرط.

2-التصريح برقم الأعمال التقديري ج 12

يتم القيام بتصريح تقديري إلى مفتش الضرائب التابع لمكان ممارسة المؤسسة أو المعني بالأمر وفقاً لنموذج تقدمه الإدارة الجبائية وهذا بين 1 إلى 30 جوان من كل عام، كما يمكن لهما اللجوء إلى الدفء الجزافي للضريبة بـ 50% عند إيداع التصريح والباقي يمكن تسديده على دفعتين متساويتين من 1-15 سبتمبر و من 1-15 ديسمبر، إضافة إلى ذلك فهم ملزمون بتقديم الوثائق التالية عند كل طلب من الإدارة الجبائية سجل مرقم وموقع من طرف المصالح الجبائية ملخص عن كل سنة يتضمن توضيح المشتريات ومدعم بواسطة الفواتير والوثائق الإثباتية.

3-التصريح التكميلي للضريبة الجزافية الوحيدة ج 12 مكرر:

يتم تقديم تصريح تكميلي من طرف المكلفين بالضريبة للفترة المتعلقة بالسنة في حالة تحقيق رقم أعمال تجاوز ذلك المصرح به وهذا في الفترة الممتدة بين 20 جانفي و 15 فيفري من السنة ن+1.

4-إشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر ج 50

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا النظام دفع المبالغ المستحقة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر خلال العشرين يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي المدني الذي تم فيه الاقتطاع. وعند تجاوز رقم الأعمال المحقق 30.000.000 دج فيتم تحويلهم مباشرة على النظام الحقيقي.

ملاحظة:

في حالة توقف المكلف عن النشاط أو التنازل أو الوفاة، فيتم تقديم تصريح خاص بالتوقف أو التنازل أو الوفاة من طرف ذوي الحقوق لدى مفتشية الضرائب الذي يتبع مكان النشاط في أجل لا يتعدى 10 أيام عن كل ضريبة خضع لها المكلف.

أسئلة وتمارين محلولة:

السؤال الأول: فرق بين الضرائب والرسوم الآتية حسب قانون الضرائب الجزائري، من حيث أنها ضرائب مباشرة أم غير مباشرة مع التعليل؟

- 1- الضريبة على الدخل الاجمالي IRG
- 2- الضريبة الجزائرية الوحيدة IFU
- 3- الرسم على القيمة المضافة TVA
- 4- الضريبة على الأملاك IP
- 5- الضريبة على أرباح الشركات IBS
- 6- الرسم على النشاط المهني TAP
- 7- الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية TF
- 8- رسم التطهير
- 9- الرسم الداخلي على الإستهلاك TCI
- 10- الرسم على المنتجات البترولية TPP
- 11- رسم المرور
- 12- رسم الضمان والتعبير
- 13- الرسم على العمليات المصرفية والتأمينات

الإجابة:

- تعتبر كل من الضرائب والرسوم الآتية ضرائب مباشرة: الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على الأملاك، الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية، رسم التطهير، الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية TF. لأنها تفرض على المادة الخاضعة للضريبة مباشرة يتحمل عبئها من يقوم بدفعها مع استحالة نقل عبئها إلى الغير، كما أنها تصدر في جداول وكشوف تحمل أسماء المكلفين بها.
- وتعتبر كل من الضرائب والرسوم الآتية ضرائب غير مباشرة: الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الإستهلاك، رسم المرور، رسم الضمان والتعبير، الرسم على المنتجات البترولية، الرسم على العمليات المصرفية والتأمينات.

هي ضرائب غير مباشرة كون من يدفعها لا يتحمل عبئها مع إمكانية نقل عبئها إلى فرد أو جهة أخرى حيث تكون غالباً متضمنة في السلعة أو الخدمة.

السؤال الثاني: ميز بين الضرائب السابقة من حيث المعايير التالية، وماذا تستنتج؟

معيار معدل الضريبة، معيار المصدر، المادة الخاضعة للضريبة، الواقعة المنشأة للضريبة.

الإجابة: يمكن تلخيص الإجابة في جدول كما يلي:

| معيار معدل الضريبة | معيار المصدر | معيار المادة الخاضعة للضريبة | معيار الواقعة المنشأة للضريبة |
|--------------------|--------------------|---------------------------------|-------------------------------|
| ضريبة نسبية | ضرائب متعددة | ضرائب على الأشخاص | الضرائب على الاستهلاك |
| IBS, TVA, TAP, IFU | IP, TF | | TVA |
| ضرائب تصاعدية | ضريبة وحيدة | ضرائب على الاموال | ضرائب على الدخل |
| IRG, IP, TF | IFU, IRG, IBS, TAP | IRG, IBS, TVA, TAP, IFU, IP, TF | IRG, IBS, IFU |
| | | | ضرائب على رأس المال |
| | | | IP, TF |

المصدر: من إعداد الباحث.

1- تعتبر كل من الضرائب IFU, IRG, IBS, TAP ضرائب نسبية لأنها تفرض على أساس معدل ثابت مهما اختلف حجم المادة الخاضعة للضريبة فمثلا الضريبة على أرباح الشركات محددة بنسبة معينة كـ 19% للأنشطة المنتجة فتحقيق أي ربح مهما كانت قيمته تحسب على أساس هذا المعدل أما كل من IRG, IP, TF فهي ضرائب تصاعدية يرتفع المعدل الضريبي مع تزايد المادة الخاضعة للضريبة فمثلا الضريبة على الأملاك IP تتزايد مع زيادة قيمة الأملاك وكذلك الرسم العقاري فهو يزداد بزيادة المساحة المحسوبة وكذا المنطقة الواقعة فيها الملكية المبنية أو غير مبنية.

2- أما كل من TF, IP فهي ضرائب متعددة لأنها تتم نتيجة تخصيص لكل نشاط ضريبة خاصة به، فالضريبة الوحيدة تقوم بتجميع كل الأنشطة سواء كانت تجارية أو صناعية أو حرفية... الخ وإخضاعها إلى ضريبة وحيدة كالضريبة الجزافية الوحيدة أو الضريبة على الدخل... الخ.

3- تعتبر كل الضرائب المذكورة سابقا هي ضرائب على الأموال وليست ضرائب على الأشخاص فهذا الأخير يقصد به أن يكون الانسان هو محل الضريبة.

4- وبخصوص TVA فهي ضريبة عامة على الاستهلاك لأنها تفرض نتيجة القيام باستهلاك الدخل

- 5- أما الضرائب على الدخل فهي IRG، IBS، IFU لأنها تفرض على كل ما يحصل عليه الشخص من ايراد مقابل السلع والخدمات المنتجة.
- 6- الضرائب على رأس المال وهي IP، TF نتيجة تملك رأس المال سواء كان منقولاً أو عقارياً.

الفصل الثاني: الإطار الجبائي للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني

تمهيد:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة محايدة لا تمس بسلامة الاستثمار و عادة يتم نقل عبئها إلى الأمام أو الخلف فهي تدخل في ثمن السلعة أو الخدمة، بينما الرسم على النشاط المهني رغم ضآلة معدله مقارنة بالرسم الأخرى يعتبر كتكلفة حقيقية للمؤسسة تتحمله بغض النظر عن كونها حققت ربحاً أو خسارة ومن صفتها عدم إمكانية نقل عبئها إلى جهات أخرى.

ينتمي الرسم على القيمة المضافة إلى قانون الرسم على رقم الأعمال ظهر في عام 1992، بدلا من الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج، والرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات، نتيجة عدم قدرة النظام الضريبي السابق على مسايرة الأهداف الاقتصادية وكثرة الثغرات فيه، واستعماله لعدة معدلات، إضافة إلى مسايرة الجزائر للنظام العالمي الجديد وما يفرضه من تحولات.

المبحث الأول: الرسم على القيمة المضافة : l'Impôt sur la valeur ajoutée

اقترح هذا الضريبة الأستاذ "M. Laurie" موريس لورييه*، ولمتخرج حيز التطبيق في سنة 1954⁽¹⁾، ولهذا الرسم أهمية بالغة على مستوى الهيكل الضريبي لمعظم دول العالم رغم اختلاف نظمها الاقتصادية لما يساهم من إيرادات هامة للدولة، يتضح ذلك في قدرتها على رفع نسبة الحصيلة من الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي، ويندرج هذا الرسم في إطار الضرائب غير المباشرة، حيث يفرض على عناصر ظاهرة كالثروة، والانفاق، واستخدام الدخل، فيتم نقل لعبء الضريبة من مجال توليد الثروة إلى مجال استهلاكها، فتخفف من عبء الدخل وتزيد من إيرادات الإنفاق.

المطلب الأول: تعريف الرسم على القيمة المضافة وأهم خصائصه

* وهو مفتش المالية الفرنسية في سنة 1952
(1) ندى هيدوية، الضريبة على القيمة المضافة وأثارها الاقتصادية والاجتماعية في سوريا، رسالة دكتوراه في الاقتصاد، جامعة دمشق، قسم الاقتصاد، ص2.

يمكن تعريف الرسم على القيمة المضافة بأنه ضريبة غير مباشرة تفرض على كافة السلع والخدمات في كافة مراحل التداول إلى غاية مرحلة التوزيع النهائي، إلا ما استثنى منها بنص قانوني صريح وواضح⁽¹⁾.

تعريف ثاني يعرفها على أنها "ضريبة ذاتو عارض يبيو اسعقر ضلع لمبيع عاتال سلع بما يتضمن رحلة الإنتاج مع تطبيق نظام موازنة للضريبة المحملة على السلع المشتركة كمدخلات ما عدا السلع الرأسمالية مقابل تلك الواجبة على المخرجات".

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة على الإنفاق والتداول، فبالرغم من تسميتها بالرسم على القيمة المضافة، فهي بشكل عام ضريبة على التداول أو الاستهلاك (التصرفات في الدخل)، يتم فرضها على الأموال والخدمات المستهلكة داخل أراضي الدولة سواء كانت مصنعة محلياً أو مستوردة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أهم الخصائص التي تميز هذه الضريبة عن بقية الضرائب الأخرى وهي:

- 1- ضريبة غير مباشرة يتم فرضها من خلال تتبع الثروة أو المظاهر الخارجية كالإنفاق والتداول، بمعنى آخر أن هذه الضريبة تدفع من طرف المكلف بطريقة غير مباشرة، وبالتالي يمكن التمييز بين من يقوم بدفعها إلى الخزينة ولا يتحمل عبئها ويستطيع نقلها للغير، وهنا نكون أمام المدين الشرعي أو الممول القانوني، وبين من يتحمل عبئها دون قيامه بدفعها إلى الخزينة وهنا نكون أمام الممول الحقيقي أو الفعلي وهو من يقوم باستهلاك البضاعة أو السلعة أو الخدمة نهائياً.
- 2- لا تقوم المؤسسة بدفع مبلغ هذا الرسم إلا على القيمة التي أضافتها إلى المنتج أو الخدمة، ويكون ذلك بالفرق بين المخرجات (المبيعات) والمدخلات (المصاريف أو التكاليف) وهو ما يعرف بمبدأ الخصم، وهذا الآلية تجعل من الضريبة على القيمة المضافة ضريبة محايدة بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لهذه الضريبة إلا أنها تلعب دور الجابيفيكلمرحلة من مراحل تداول السلع والخدمات لصالح الخزينة.
- 3- ضريبة تفرض على القيمة التي أضيفت إلى المنتج أو الخدمة، وهذه الفكرة من الناحية النظرية مقبولة، ولكنها في الواقع لا تقطع عن هذه القيمة ولا تؤثر عليها سلباً حيث يقع عبئها على المستهلك النهائي، فهي ضريبة عامة على الاستهلاك وليست ضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للمنتج.
- 4- أنها ضريبة متعددة المراحل فهي تفرض على جميع المراحل التي تسلكها السلعة أو البضاعة أو الخدمة من بداية استعمالها من طرف المكلف إلى غاية وصولها إلى المستهلك النهائي.

⁽¹⁾ خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، الطبعة 1، اتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، سنة 2007، ص 15.

5- ضريبة عينية إقليمية ونعني بها أنها ضريبة تفرض على المادة الخاضعة للضريبة كالسلع والخدمات وليس على الشخص، فتفرض على السلع والخدمات المنتجة محليا عند البيع أو عند أداء الخدمة أو عند القيام بالاستيراد.

6- ضريبة نسبية القيمة تفرض بنسب محددة على قيمة المنتجات أو الخدمات وليس على نوعية المنتج أو الخدمة.

7- يتوقف هذا الرسم على آلية الخصوم بحيث يتم دفع الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم بعد القيام بحساب كل من الرسم المستحق على المبيعات والرسم المستحق على المشتريات أو التكاليف.

المطلب الثاني: العمليات والأشخاص الخاضعين للضريبة

هناك عمليات خاضعة للضريبة وجوبا، كما أن هناك عمليات خاضعة للضريبة اختياريا، وتحت هذين النوعين هناك أشخاص خاضعين لهذا الرسم، أو بمعنى آخر موجودين في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، وآخرين غير خاضعين له.

1- العمليات الخاضعة للضريبة:

يمكن التمييز بين العمليات الخاضعة للضريبة اجباريا وأخرى اختياريا كما حددها قانون الرسوم على رقم الأعمال وهي كما يلي:

1-1- العمليات الخاضعة للضريبة إجباريا:

- يستحق هذا الرسم على العمليات المتعلقة بالبيع والأشغال العقارية وتقديم الخدمات سواء كانت صناعية أو تجارية أو حرفية باستثناء العمليات المتعلقة بالقطاع الفلاحي وهي كما يلي:⁽¹⁾
- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون أو تجار الجملة أو المستوردون، إضافة إلى عمليات البيع بالتجزئة وعمليات البيع التي تتم في المساحات الكبرى... الخ.
 - العمليات التي تندرج في إطار العقارات الأشغال العقارية، تجزئة الأراضي لأجل البناء، بيع الأملاك، عمليات بيع وبناء العمارات... الخ.
 - عمليات تثبيت المنقولات مثل التسليمات والمبيعات التي يقوم بها المنتجون، العمليات التي يقوم بها تجار الجملة والتجزئة... الخ.
 - عمليات الاستيراد.

(1)- المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2017، ص ص 4-5.
- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة سنة 2017، ص ص 6-7.

- التسليمات لأنفسهم والعمليات المتعلقة بأداء الخدمات كتنقل الأشخاص والبضائع، مثل مبيعات المواد الغذائية والمشروبات في عين المكان كذلك عمليات الإيجار والأشغال والدراسات والبحث، الحفلات الألعاب، الهاتف، التليكس... الخ.

2-1- العمليات الخاضعة للضريبة إختياريا:

يوجد في الحالات التي يلي ذكرها أن الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين يمكن لهم اختيار الخضوع لهذا الرسم بناء على تصريح صادرا من قبلهم حسب ما نصت عليه المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث يمنح لهم الخضوع له لقيامهم بتسليمات موجهة إلى ما يلي:⁽²⁾

- الشركات البترولية
- التصدير
- المكلفين بالرسم الاخرين
- المؤسسات التي تستفيد من نام الشراء بالإغفاء

2- الأشخاص الخاضعين إلى الرسم:

عند قيام الأشخاص بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، وهي كل العمليات المتعلقة بالنشاط الصناعي أو التجاري أو الحرفي أو الحر فإنهم يخضعون لهذا الرسم بدفع الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم إلى الخزينة فكل من:

- المنتجون
- تجار الجملة
- تجار التجزئة
- الشركات الفرعية

المطلب الثالث: الاعفاءات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة

هناك عدة اعتبارات مختلفة تمنحها الدولة للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين وتكون اعفاءات بصفة دائمة أو مؤقتة، حيث يتم فيها مراعات الجوانب الاجتماعية والاقتصادية والسياسية تتفق ومتطلبات العدالة، كتقرير إعفاء بعض الأفراد لظروفهم العائلية، إعفاء رجال السلك الدبلوماسي، إعفاء ممارسي بعض المهن والأنشطة ذات الأهمية الحيوية للاقتصاد الوطني كما يلي:

⁽²⁾الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2017، ص ص7-6
قانون الضرائب المباشرة 2017، ص ص8.

1- المجال الاقتصادي:

- تمنح للأنشطة المتعلقة بالبتروول من تنقيب واستغلال ونقل والتي تنجزها مؤسسة سوناطراك بصفة دائمة.
- بصفة مؤقتة للتجهيزات التي تدخل في إطار انجاز الاستثمارات الخاصة بالمشاريع أو الإنشاء والتوسيع والداخلة ضمنالوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ، CNAC ، ANDI، الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر ANGEM بصفة مؤقتة.

2- المجال الاجتماعي:

- المنتجات ذات الاستعمال الواسع والتي تلقى دعما من طرف الدولة كالحليب والخبز والدقيق والأدوية، أيضا المطاعم معتدلة الأسعار والتي لا يكون هدفها تحقيق الربح.
- السيارات الموجهة إلى المعطوبين.

3- المجال الثقافي:

- المظاهر الثقافية والفنية والحفلات المنظمة في إطار الوكالات الوطنية أو الدولية... الخ.
- الأعمال والمؤلفات التي تدخل في إطار الإبداع والإنتاج الوطني.

المطلب الرابع: الحدث المنشئ، ومعدلات الرسم على القيمة المضافة

1-الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

هو الفعل أو التصرف الناتج عن المكلف في المجال الصناعي أو الحرفي أو المهني أو الحر، والذي يحقق عمليات تؤدي بالملزم بالضريبة إلى دفع الفارق بين الرسم المحصل نتيجة مبيعات مثلا، والرسم الذي حمل عليه نتيجة اقتناؤه على سبيل المثال مواد أولية، وتتمثل هذه العمليات أساسا فيما يلي:⁽¹⁾

- التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- التحصيل الكلي أو الجزئي للمبيعات المحققة في إطار الأشغال العمومية أو القبض الكلي أو الجزئي لثمن الأشغال.
- الاستخدام الأول للملك في حالة التسليمات لأنفسهم.
- القبض الكلي أو الجزئي لثمن الخدمة.
- جمركة السلع لدى الجمارك في حالة الاستيراد، وتقديم المنتجات لدى الجمارك في حالة التصدير.

2-معدلات الرسم على القيمة المضافة:

(1) - قانون الضرائب المباشرة 2017، ص10.
- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2017، صص 11-12.

أما فيما يخص معدلات الرسم على القيمة المضافة فقد مر بمعدلات مختلفة من معدلات تمر تفعلة في أوائل التسعينات 92- 1994 حيث كانت تتراوح ما بين معدل مضا ع فيصلا إلى 40 % ومعدلات منخفضة تصل إلى 7 % تتماشى مع العظر والاقتصادية والاجتماعية للدولة في تلك الفترة ثم استمرت هذه المعدلات بالانخفاض في الفترة 1995- 2000 ثم رفع المعدلات وتخفص أخرى، أما بعد سنة 2001 شهدت أحداثا تعدلاتها متو ذلك بتطبيق معدلين هما: المعدل العادي 17%، والمعدل المخفض 7%، وابتداء من سنة 2015 إلغاية 2017 ارتفع إلى:

- المعدل العادي 19 %

- المعدل المخفض 9 %

مثال: قام مصنع للخشب ببيع أثاث لتاجر جملة بقيمة 300.000 دج، كما قام بتصدير أثاث بقيمة 500.000 دج بقيمة في الميناء دون جمركة، إذا علمت أن المواد الأولية لصنع هذا الأثاث قدرت بـ 220.000 دج. إذا علمت أن معدل الرسم يقدر بـ 19 %، ما هو الحدث المنشئ، وما هي قيمة الرسم المدفوع إلى الخزينة.

الحل:

- الحدث المنشئ للرسم T.V.A والذي يؤدي بالمصنع إلى دفع الرسم إلى الخزينة

في الحالة الأولى تتمثل في عمليات البيع سواء كان التسليم للأثاث قانوني (تحرير فاتورة) أو مادي (نقل الأثاث إلى مقر تاجر الجملة) يؤدي إلى دفع الفارق بين الرسم المحصل وهنا الرسم T.V.A على المبيعات والرسم المحمل وهنا الناتج عن تكاليف الصنع هي المواد الأولية.

أما الحالة الثانية فالحدث المنشئ للرسم لم يحدث حيث لم يتم جمركة السلع لدى الجمارك، ولذلك يتم حساب الرسم في الحالة الأولى فقط إلى غاية جمركة الأثاث.

- **T.V.A** المدفوعة إلى الخزينة = $0.19 * 300.000 - 0.19 * (800.000 / 220.000 * 300.000)$

$$= 57.000 - 15.675 = 41.325 \text{ دج}$$

- في حالة جمركة الأثاث يكون الرسم المدفوع للخزينة كما يلي:

- **T.V.A** المدفوعة إلى الخزينة = $0.19 * 800.000 - 0.19 * 220.000$

$$= 110.200 \text{ دج}$$

المطلب الخامس: الخصم، والتسويات، والاسترجاع المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وكيفية توزيعه
1- نظام الخصم الخاص بالرسم على القيمة المضافة:

يحق خصم الرسم على القيمة المضافة على أساس الرسم الذي زاد من قيمة المدخلات أو سعر التكلفة لعملية خاضعة لهذا الرسم، بمعنى الرسم الذي زاد من أسعار السلع والمواد الأولية والمصاريف العامة وكذا الاستثمارات المنقولة والعقارية كإنشاء محلات، مستودعات، سيارات وآلات ومعدات... الخ.

كما يمكن للمكلف إدراج الرسم القابل للخصم غير المدرج في تصريحاته في السنة المعنية(ن) إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التالية(ن+1)، بحيث يسجل منفصلا عن الرسوم المتعلقة بالسنة الجارية(ن+1) موضوع التصريح، كما أن قيمة الفاتورة المحررة لا تتجاوز 100.000 دج للاستفادة من الحق في الخصم عن كل عملية خاضعة للرسم.⁽¹⁾

تتم عملية الخصم انطلاقا من كل عملية أو صفقة يستحق الرسم على القيمة المضافة بثمن الملك أو الخدمة للمعدل الخاص به والذي يعتبر خصم للرسم الذي زاد من التكلفة، ويمدد هذا الإعفاء إلى الأشخاص الذين يقومون بعمليات التصدير، غير أنه يستثنى من الخصم حالات تتوقف على عدد معين من الاعتبارات منها الأموال العقارية المنشأة من طرف المدينين الخاضعين إلى الضريبة الجزافية الوحيدة، والخدمات التي استعملت في تصليح الأملاك المستثناة من الحق في الخصم ، إضافة إلى السيارات السياحية التي لا تشكل الوسيلة الرئيسية لاستغلال المؤسسة.

2-التسويات الخاصة بالرسم:

في حالات معينة يمكن إعادة دفع الرسم إلى الخزينة الذي تم خصمه بدون وجود مبرر كافي لذلك وتمثل هذه الحالات فيما يلي:

2-1-قاعدة المصد:

ويقصد بها الحالات التي تكون فيها السلع في إحدى الحالات التالية:

- اختفاء السلع دون وجود اثبات قانوني لذلك إلا في حالات قاهرة مثبتة قانونا.
- السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- العمليات غير مسددة نهائيا.

2-2-قاعدة الحصة النسبية:

ويقصد بها الحالات التي لا يحتفظ بها الملك المهلك الذي له الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة لمدة خمس سنوات، حيث يتم إعادة دفع هذا الرسم المخصوم أوليا للسنوات الباقية من إهلاكه، غير أنه لا تتم التسوية إذا كانت هناك قوة قاهرة مثبتة قانونا.

⁽¹⁾المادة 32 من قانون المالية 2011.

مثال: تم اقتناء آلة إنتاجية من طرف مصنع بقيمة 100.000 دج خارج الرسم جانفي 2015 بمعدل إهلاك 20%، غير أنه تم التنازل عنها في جويلية 2017. إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19%.

المطلوب: -حساب الرسم الذي يعاد دفعه إلى الخزينة؟

-حساب قيمة الرسم T.V.A المخصوم = $0.19 * 100.000 = 19.000$ دج

-إعادة قيمة الرسم T.V.A المخصوم للخزينة للسنوات الباقية من الإهلاك = $19.000 * 5/2 = 7600$ دج

2-3- التوقف عن النشاط أو التخلي على صفة المدين:

في حالة التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين يتعين على المكلف إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة التي تم ادراجها في المشتريات التي لم يتم استعمالها في النشاط (البضائع المخزونة).

مثال: توقف مصنع لإنتاج الأثاث عن العمل في جوان 2017، وقد ترك مخزون من المواد الأولية بقيمة 150.000 دج خاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% تم ادراجه في المشتريات في ماي 2017.

- يتم إعادة قيمة الرسم T.V.A المخصوم للخزينة = $0.19 * 150.000 = 28.500$ دج.

3- استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة:

في الحالة التي تكون فيها المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي، فيمكن لها الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة المدفوع للخزينة القابل للاسترداد ضمن أحد الشروط الآتية:

- في العمليات المتعلقة بتصدير المنتوجات وتكون المؤسسة غير مستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء رغم أن القانون يسمح بذلك.

- في حالة التوقف عن النشاط مع استحالة استرجاع الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم.

- عندما يتجاوز معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق عند اقتناء المواد والبضائع والسلع القابلة للاهلاك والخدمات المعدل المطبق على العمليات الخاضعة للرسم.

لا يمكن تسديد الرسم على القيمة المضافة للمؤسسة إلا إذا تعلق الرصيد الدائن بفترة ثلاثة أشهر متتالية، كما أن استرجاع الرسم على القيمة المضافة للعمليات التي يفوق مبلغها 100.000 دج تكون مشترطة تسديدها بوسيلة أخرى غير النقدية ابتداء من 1 سبتمبر 2006 وهذا طبقاً لأحكام قانون المالية لسنة 2006.

ولقبول استرجاع الرسم على القيمة المضافة يجب أن تتوافر في المؤسسة عدة شروط هي: (1)

- مسك محاسبة من طرف المؤسسة تكون مقبولة شكلاً.

(1) المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبائي للحرفي التقليدي 2011، ص ص-13-14.

- استظهار مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو جدول زمني للدفع إذا كانت على عاتق المؤسسة ضرائب لم تسدد بعد.
- بيان ملاحظة الدفع السابق للرسم على القيمة المضافة في التصريحات الشهرية التي تكتبها المؤسسة.
- لم يبلغ التقادم الرباعي للسنوات المالية الخاصة بالرسم المراد استرجاعه.
- يجب أن يفوق مبلغ العملية التي استحق بشأنها الرسم على القيمة المضافة 100.000 دج، وتم تسديده بوسيلة دفع أخرى غير النقدية.
- يتم تقديم طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة قبل العشرين من الشهر الذي يلي الثلاثي المدني الذي تم خلاله تأسيس الرسم القابل للاسترجاع.
- يجب أن يبلغ قسط الرسم المضافة الذي لم يتم كمناسرتدادهم نظر فالمدين بالرسم عند ايداعه طلب استرجاعه.
- يجب أن يساوي أو يفوق قسط الرسم القابل للاسترداد 30.000 دج المثبت خلال فترة ثلاثة أشهر المتتالية والتي تم تقديم طلب بشأنها.

4-كيفية توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة:

مر توزيع الرسم على القيمة المضافة بعدة تعديلات ولكن كانت في الغالب بمعدلات متقاربة تعكس مجموعة من المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية السائدة في الجزائر، ولعل أهم التعديلات ناتجة في الأساس عن تغيرات أسعار البترول في الأسواق الدولية مما يحتم على صناع القرار اتخاذ مجموعة من التدابير السريعة للرفع من مستوى الإيرادات العامة لمقابلة النفقات العامة المتزايدة.

جدول رقم (01) توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 1995-2018

| السنوات | الهيئات المستفيدة | | |
|-------------------------|-------------------|----------|-----------|
| | البلدية % | الدولة % | ص.م.ج.م % |
| ابتداء من 1992 إلى 1994 | 6 | 83 | 11 |
| من 1995 إلى 1996 | 7 | 85 | 08 |
| من 1997 إلى 1998 | 6 | 85 | 09 |
| ابتداء من سنة 2000 | 5 | 85 | 10 |
| سنة 2012 | 10 | 80 | 10 |
| سنة 2016 | 10 | 80 | 10 |
| سنة 2017 | 10 | 75 | 15 |
| سنة 2018 | 10 | 75 | 15 |

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على: عبد القادر شلال، مطبوعة بعنوان محاضرات في مادة جباية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، ص 42.

- قانون الضرائب على رقم الأعمال 2016، 2017، 2018.

المبحث الثاني: الرسم على النشاط المهني Taxe sur l'Activité professionnelle

تم انشاء هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996 بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC، الذي كان يفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف الأشخاص الاعتباريين الذين يقومون بممارسة نشاط يخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 2.25%، والرسم على النشاط غير التجاري TANC الذي كان يفرض على الإيرادات المحققة لعائدات المهن الحرة*، والتي يكون لهم محل مهني في الجزائر دائم تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية بمعدل 6.05% في رسم موحد أطلق عليه الرسم على النشاط المهني TAP يفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم الرسم على النشاط المهني ومجال تطبيقه:

أنشئ هذا الرسم بموجب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيستحق هذا الرسم على رقم الأعمال الذي تم تحقيقه في الجزائر من ممارسة نشاط تخضع أرباحه إلى الضريبة على:

- الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية.

- الضريبة على أرباح الشركات.

رقم الأعمال من إيرادات متأتية من كل عملية بيع أو تقديم خدمة.⁽¹⁾

يؤسس الرسم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون للنظام الحقيقي في مكان ممارسة المهنة بما أن عائداته تستفيد منها الجماعات المحلية، أو باسم المؤسسة الرئيسية عند تعذر تأسيسه في مكان ممارسة المهنة وذلك على أساس رقم الأعمال المحقق في البلدية الذي يوجد بها نشاط المؤسسة أو بلديات مكان وجود المؤسسة ووحداتها أو فروعها، كما يؤسس على الشركات مهما كان شكلها.

وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

⁽¹⁾ الدليل الحرفي سنة 2017، ص 08. الأشخاص الذين يعتمدون على النشاط الدهني في أنشطتهم مثل الأطباء، المحامين، المهندسين، الفنانين... الخ.

- ضريبة سنوية تفرض على رقم الأعمال المحقق في مكان ممارسة المهنة.
- ضريبة تحصل لفائدة الجماعات المحلية دون استفادة خزينة الدولة منها.
- ضريبة نسبية تفرض بمعدل واضح حسب نوع النشاط مهما كان رقم الأعمال المحقق.
- ضريبة حقيقية يتم دفعها سواء حققت المؤسسة ربحا أو خسارة.
- ضريبة تصريحية يلزم المكلف بها ارسال تصريح شهري أو فصلي لمفتشية الضرائب خلال العشرين يوما الأولى من كل شهر أو فصل من كل سنة تحقق فيها رقم الأعمال.

المطلب الثاني: كيفية حساب الرسم الواجب الدفع لخزينة الدولة

1- تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم:

بالنسبة إلى المؤسسة الخاضعة إلى الرسم على القيمة المضافة يتم حساب رقم الأعمال الخاضع إلى الرسم على النشاط المهني بدون الرسم على القيمة المضافة (HT)، أما بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة فيتم حساب رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة (TTC).⁽²⁾

2- خصم التخفيضات الممنوحة لبعض الأنشطة:

ولتحديد الأساس الخاضع للرسم يجب الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات الممنوحة في المادة 219 من نفس القانون المذكور أعلاه وهي.

1- تخفيض بـ 30% بالنسبة لمبلغ: -عمليات البيع بالجملة.

-عمليات البيع بالتجزئة بالنسبة للمواد التي يحتوي سعر بيعها

بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق المباشرة.

2- تخفيض بنسبة 50% على مبالغ: -عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها

أكثر من 50% من الحقوق المباشرة.

-مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية التي يشترط فيها

أن

تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم

التنفيذي 90-31 المؤرخ في يناير 1996، وأن يكون معدل الربح

للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10-30%.

3- تخفيض بنسبة 75% على مبلغ: العمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال.

يعتبر امتياز هذا التخفيض غير تراكمي، بمعنى لا يتم الاستفادة إلا من تخفيض واحد فقط.

⁽²⁾النظام الجبائي الجزائري سنة 2017، ص09.

كما هناك تخفيض بـ 30% لتجار التجزئة الذين لهم عضو جيش التحرير الوطني، المنظمة الوطنية المدنية لجبهة التحرير الوطني، أرامل الشهداء، أما الخاضعون للريح الحقيقي فلا يستفيدون من هذا التخفيض إلا على النسبتين الأوليتين من البداية في النشاط.

مثال 01: تاجر جملة للأثاث صرح برقم أعمال سنة 2017 قدره 30.000.000 دج متضمن الرسم TVA. علما أن معدل TVA=19% .

- أحسب الرسم على النشاط المهني TAP؟

الحل: بما أن تاجر الجملة خاضع للرسم على القيمة المضافة يتم حساب رقم الأعمال خارج هذا الرسم

$$\text{Chiffred' affaires} = 30.000.000 - 30.000.000 * 0.19 = 24.300.000 \text{ d.a}$$

يستفيد من تخفيض بـ 30% من رقم الأعمال

$$\text{رقم الأعمال الخاضع} = 24.300.000 - 24.300.000 * 30\%$$

$$= 24.300.000 * 70\% = 17.010.000 \text{ دج}$$

مثال 02: تاجر تجزئة صرح برقم أعمال خارج الرسم على القيمة المضافة سنة 2017 بـ =

2.500.000 دج علما بأن الرسم على القيمة المضافة = 19%، مع العلم أن سعر بيع سلعه تتضمن أكثر من 50% من الحقوق المباشرة (الرسم الداخلي على الاستهلاك).

- كيفية حساب رقم الأعمال الخاضع للرسم:

$$\text{رقم الأعمال يكون متضمن للرسم} = 2.500.000 + 0.19 * 2.500.000 = 2.975.000 \text{ دج}$$

$$\text{رقم الأعمال الخاضع للرسم} = 2.975.000 * 50\% = 1.487.500 \text{ دج}$$

3-مراعاة الاعفاءات المتعلقة بالرسم:

حسب المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هناك اعتبارات اجتماعية واقتصادية تراعى عند فرض هذا الرسم، ولا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80.000 دج بالنسبة لنشاطات بيع المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان. وبـ 50.000 دج لقطاع الخدمات.
- عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من طرف الدولة.
- عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير.

- عمليات البيع الخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي 96-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة راجع المادة 138 مكرر من نفس القانون.
- المبالغ المحققة بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية، وفندقية، والحمامات، والاطعام والأسفار.

المطلب الثالث: الحدث المنشئ للرسم وكيفية اعتماد معدل الرسم وتحصيله

1- الحدث المنشئ للرسم:

- يتمثل الحدث المنشئ لوجوب دفع الرسم على النشاط المهني فيما يلي:
- البيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- الأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

2- معدل وتحصيل الرسم:

يتم حساب وتحصيل هذا الرسم انطلاقا من الجدول التالي:

جدول رقم (02) حساب وتوزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

| المعدل | حصلة ص.م.ج.م. % | حصلة البلدية % | حصلة الولاية % | TAP |
|--------|-----------------|----------------|----------------|-----------------------------|
| 2% | 0.11 | 1.30 | 0.59 | المعدل العام |
| 3% | 0.16 | 1.96 | 0.88 | نقل البترول بواسطة الأنابيب |
| 1% | 0.05 | 0.66 | 0.29 | أنشطة الإنتاج |

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، 2018

أما بخصوص الأشغال العمومية والبناء والري فقد حدد معدل الرسم بـ 2% مع تخفيض بنسبة 25% على رقم الأعمال⁽¹⁾.

في المثالين السابقين يتم حساب الرسم على النشاط المهني كما يلي:

$$1- \text{تاجر الجملة TAP} = 17.010.000 * 2\% = 340.200 \text{ دج}$$

$$2- \text{تاجر التجزئة TAP} = 1.487.500 * 2\% = 29.750 \text{ دج}$$

⁽¹⁾ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017، صص 56-57.

حيث يتم دفع هذين الرسمين في مركز الضرائب الذي يتبع عنوان مكان عملهما.
- إذا فرض أن التاجر يعمَلان في إطار الصندوق الوطني لتشغيل الشباب، علماً أن تاجر الجملة دخل في مرحلة الاستغلال سنة 2014، وأن تاجر التجزئة دخل مرحلة الاستغلال سنة 2016.

فيكون تاجر الجملة TAP هو نفسه المبلغ السابق، غير أنه إذا تعهد بتوظيف 3 عمال فيتم تمديد فترة الإعفاء إلى 6 سنوات و يكون الرسم على النشاط المهني يساوي الصفر لأنه أصبح يخضع إلى إعفاء مؤقت، أما إذا أخلف تاجر الجملة هذا العهد فيتم استرداد كافة الرسوم والضرائب المفروضة عليه.

أما تاجر التجزئة فله الحق من الاستفادة من الاعفاء المؤقت وبالتالي لا يدفع أي شيء إلى خزينة الدولة.

3- في حالة التوقف عن النشاط:

في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط كلياً أو جزئياً من طرف المكلف بالضريبة يتم تأسيس الرسم على النشاط المهني فوراً على رقم الأعمال أو الإيرادات التي لم تخضع بعد لهذا الرسم، وذلك حسب المادة 229 من ق.ض.م.ر.م.

أمثلة وتمارين محلولة:

تمرين رقم 01:

قام مصنع للإنتاج الأجر بصنع 500.000 وحدة باع منها 350.000 وحدة لتاجر جملة بسعر 25 دج للوحدة، إذا علمت أن تكاليف صنع هذا الأجر كانت كما يلي:

- مواد أولية بـ 120.000 دج.
- أجور عمال بـ 60.000 دج
- تكاليف أخرى متعلقة بالنشاط بـ 20.000 دج

قام بائع الجملة ببيع 200.000 وحدة لمقاول للأشغال البناء بسعر 29 دج هذا الأخير قام ببناء عمارة من أربعة طوابق باع منها طابقين بمبلغ 1.000.000 دج إذا علمت أن تكاليف بناء كل طابق كانت تساوي 260.000 دج.

المطلوب:

- 1- حساب الرسم على القيمة المضافة لكل من مصنع الأجر، تاجر الجملة، مقاول البناء. إذا علمت أن $TVA=19\%$.
- 2- حساب الرسم على النشاط المهني لكل من مصنع الأجر، تاجر الجملة، مقاول البناء.

الحل:

- 1- حساب الرسم على القيمة المضافة لكل من مصنع الأجر، تاجر الجملة، مقاول البناء.
 $TVA \text{ المدفوع على الخزينة مصنع الأجر} = TVA \text{ المبيعات} - TVA \text{ المشتريات}$
 $= 0.19 \times 120000 - 0.19 \times 25 \times 350000 =$
 $= 1639700 - 1662500 = 22800$
 $TVA \text{ المدفوع على الخزينة تاجر الجملة} = TVA \text{ المبيعات} - TVA \text{ المشتريات}$
 $= 0.19 \times 25 \times 350000 - 0.19 \times 29 \times 200000 =$
 $= 1662500 - 1102000 = 560500$
 $TVA \text{ المدفوع على الخزينة مقاول أشغال البناء} = 560500$

2- حساب الرسم على النشاط المهني:

TAP مصنع الاجر = رقم الأعمال خارج TVA*1% = 350.000*25*(100-19)
19% = 283.500*0.01 = 2835 دج.

TAP تاجر الجملة = 200.000*29*(100-30)*2% = 81500 دج يستفيد تاجر الجملة من تخفيض بقيمة 30% من رقم الأعمال.

TAP مقاول البناء = 1.000.000*(100-19)*2% = 12150 دج

يتم حساب رقم الاعمال لمقاول البناء خارج الرسم خارج TVA ويستفيد من اعفاء بـ25%.

تمرين رقم 02: قامت مؤسسة مقاوله لأشغال البناء في شهر جانفي سنة 2017 بالعمليات التالية:

- شراء مواد أولية بمبلغ 119.000 دج معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%
- مصاريف النقل = 70.000 دج معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%
- سددت فاتورة الكهرباء بمبلغ = 15000 دج معدل الرسم على القيمة المضافة = 9%
- شراء سيارة سياحية بمبلغ = 1.250.000 دج TVA=19% عمرها الإنتاجي 5 سنوات.
- حققت مبيعات بقيمة = 950.000 دج TVA=19%

قامت في شهر فيفري بالعمليات التالية:

- شراء آلة إنتاجية بمبلغ 40.000 دج عمرها الإنتاجي 10 سنوات TVA=19%.
- احمالي أجور العمال بمبلغ 55.000 دج.
- ايجار المقر الاجتماعي للمؤسسة بقيمة 21.000 دج.
- مبيعات بقيمة 95.000 دج

أحسب ما يلي:

1- مبلغ الرسم على القيمة المضافة التي تدفعه المؤسسة لخزينة الدولة.

2- الرسم على النشاط المهني الواجب السداد لكل شهر.

الحل:

1- مبلغ الرسم على القيمة المضافة التي تدفعه المؤسسة لخزينة الدولة.

1-1 شهر جانفي:

TVA المدفوع للخزينة = TVA المبيعات - TVA المشتريات

TVA المشتريات = TVA مواد أولية + TVA فاتورة الكهرباء + مصاريف النقل TVA

= 119.000 × 19% + 15.000 × 9% + 70.000 × 19%

$$= 22610 + 1350 + 13.300 = 37.260 \text{ دج}$$

- TVA سيارة سياحية تستثنى من الحق في الخصم بما أنها لا تشكل الأداة الرئيسية في النشاط.

$$\text{TVA المبيعات} = 19\% \times 95.000 = 18.050 \text{ دج}$$

$$\text{TVA المدفوع للخزينة لشهر جانفي} = 37.260 - 18.050 = 19.210 \text{ دج}$$

يتم إدراج هذا التسييق في شهر فيفري أو الفصل المدني الثاني ويمكن إدراجه إلى غاية السنة التي تلي سنة الإغفال.

1-2- شهر فيفري:

$$\text{TVA المدفوع للخزينة} = \text{TVA المبيعات} - \text{TVA المشتريات}$$

$$\text{TVA المشتريات} = \text{TVA آلة إنتاجية} = 19\% \times 40.000 = 760 \text{ دج}$$

$$\text{TVA المبيعات} = 19\% \times 900.000 = 171.000 \text{ دج}$$

$$\text{TVA المدفوع للخزينة لشهر فيفري} = 171.000 - 760 = 170.240 \text{ دج} - 19.210$$

$$= 151.030 \text{ دج يتم دفعها في العشرين الأولى لشهر مارس.}$$

2- الرسم على النشاط المهني لكل شهر TAP .

يتم حساب رقم الأعمال خارج الرسم بما أن هذه المؤسسة يحق لها خصم الرسم على القيمة المضافة وهذا

$$\text{حسب المادة من قانون ض.م.ر.م} = 1.950.000 \text{ دج}$$

مؤسسة تمارس نشاط مواد البناء فهي تستفيد من تخفيض بـ 25% على رقم الأعمال وتخضع لمعدل 2%

$$\text{حسب قانون ض.م.ر.م. المادة 221 مكرر}$$

$$\text{TAP 2017 لشهر جانفي} = 950.000 \times 75\% \times 2\% = 14.250 \text{ دج}$$

$$\text{TAP 2017 لشهر فيفري} = 950.000 \times 75\% \times 2\% = 14.250 \text{ دج}$$

تمرين رقم 03: حققت شركة المصبرات الصناعية في سنة 2017 وكل الرسوم محسوبة رقم أعمال بقيمة

5.265.000 دج، وكانت مجموع المصاريف المدفوعة في نفس السنة هي 1.933.000 دج ولكن

التصحيحات التي قامت بها مصلحة الضرائب أظهرت أن منها:

- 12.000 دج مصاريف ايجار خاصة بمسكن رئيس مجلس إدارة الشركة.

- غرامة جبائية بمبلغ 12.000 دج على تأخير دفع الرسم على النشاط المهني للشهر الأخير من سنة

2016.

- فائض في القيمة نتيجة بيع الشركة عقارا مبنيا يدخل ضمن أصولها المادية بمبلغ 356.000 دج.
المطلوب: حساب ما يلي: إذا علمت أن TVA=19%، IBS=19%.

1- الرسم على النشاط المهني TAP.

2- مبلغ الرسم على القيمة المضافة التي تدفعها الشركة لخزينة الدولة. علما أن TVA المشتريات = 25.000 دج.

3- الضريبة على أرباح الشركات IBS.

الحل:

1- الرسم على النشاط المهني TAP.

- بما أن هذه الشركة صناعية فيتم حساب رقم الأعمال خارج الرسم TVA:

$$\text{رقم الأعمال} = 1.19/5.265.000 + 356.000 = 4780369.75 \text{ دج}$$

- شركة صناعية تخضع لمعدل 1% دون الحصول على تخفيضات.

$$\text{TAP}_{2017} = 0.01 \times 4780369.75 = 47803.69 \text{ دج}$$

2- TVA المدفوع على خزينة TVA المبيعات - TVA المشتريات

$$= 25.000 - 1.000.350 = 25.000 - 0.19 * 5.265.000 = 975350 \text{ دج}$$

3- الضريبة على أرباح الشركات IBS

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء غير القابلة للخصم

= الإيرادات - التكاليف + الأعباء غير القابلة للخصم

$$= (356.000 + 4.424.369.75) - 12.000 + 12.000 + 1.933.000 = 2871369.75 \text{ دج}$$

$$= 2871369.75 \text{ دج}$$

$$\text{IBS}_{2017} = 2871369.75 * 0.19 = 545.560,25 \text{ DA}$$

تمرين رقم 05: شركة ذات مسؤولية محدودة تمارس عدة أنشطة وكان رقم أعمالها المحقق لشهر جويلية 2016 كما يلي:

النشاط الأول: تجارة بالجملة والتجزئة لمواد البناء كما يلي:

- رقم أعمال محقق بالجملة خارج الرسم = 700.000 دج

- رقم أعمال محقق بالتجزئة خارج الرسم = 100.000 دج

النشاط الثاني: تجارة بالجملة والتجزئة للمواد الغذائية كما يلي:

- رقم أعمال محقق من بيع الحبوب الجافة بالجملة خارج الرسم = 191.000 دج
- رقم أعمال محقق من بيع المواد الغذائية = 607.476 دج

النشاط الثالث: محطة بنزين:

- رقم أعمال بالتجزئة للبنزين العادي خارج الرسم = 3.580.000 دج
- رقم أعمال بالتجزئة لقطع غيار والزيوت = 1.350.000 دج
- رقم أعمال محقق من مقهى بالمحطة = 290.000 دج

النشاط الرابع: رقم أعمال محقق من نقل البضائع خارج الرسم = 240.000 دج

المطلوب: - حساب الرسم على النشاط المهني؟

الحل:

النشاط الأول:

يستفيد المكلف من تخفيض بـ 30% الخاص برقم الأعمال للتجارة بالجملة، بينما التجارة بالتجزئة لا يستفيد من أي تخفيض.

$$TAP_{2016(1)} = (700.000(100-30)\% + 100.000) * 2\% = 11.800 \text{ da}$$

النشاط 02: يستفيد من تخفيض بـ 30% المحقق من البيع بالجملة

$$TAP_{2016(2)} = (1.911.000 * 70\% + 607.476) * 2\% = 38903 \text{ da}$$

النشاط 03: يستفيد بيع البنزين من تخفيض بـ 75%

$$TAP_{2016(3)} = (3.580.000 * 25\% + 1.350.000 + 290.000) * 2\% = 50700 \text{ da}$$

النشاط 04: لا يستفيد من أي تخفيض.

$$TAP_{2016(4)} = 240.000 * 2\% = 4800 \text{ da}$$

يتم جمع كافة الرسوم الخاصة بكل نشاط للحصول على الرسم الواجب الدفع في 20 يوم الأولى من شهر أوت.

$$TAP_{2016\text{juliet}} = 11.800 + 38903 + 50700 + 4800 = 102599 \text{ da}$$

تمرين رقم 06: مؤسسة إنتاجية أنشأت في إطار تشغيل الشباب دخلت حيز الاستغلال عام 2014 وكانت تصريحاتها فيما يخص رقم الأعمال للسنوات 2015، 2016، 2017 كالاتي:

- 10.000 دج سنة 2015
- 150.000 دج سنة 2016
- 300.000 دج سنة 2017
- 1- حساب الرسم على النشاط المهني TAP لجميع السنوات.
- 2- حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS لسنة 2017 إذا علمت ما يلي:
 - مصاريف عامة قدرت بـ 10.000 دج
 - مؤونات بقيمة 15.000 دج
 - غرامة جبائية لم تسدد بقيمة 5.000 دج

الحل:

- 1- حساب الرسم على النشاط المهني TAP:

في سنة 2016، 2015 تكون المؤسسة داخلة في مجال الإعفاء المؤقت وبالتالي تكون قيمة الرسم مساوية للصفر، أما في عام 2017 تكون المؤسسة خرجت من مجال الإعفاء وبالتالي تطبيق المعدل 1% بدون الاستفادة من التخفيضات.

$$TAP_{2015}=00.00$$

$$TAP_{2016}=00.00$$

$$TAP_{2017}=300.000*0.01=3.000 \text{ D.a}$$

- 2- حساب الضريبة على أرباح الشركات لعام 2017

الربح الجبائي = الحواصل الجبائية – الأعباء الجبائية

= مبيعات 2017 - مصاريف عامة – مؤونات

= 285.000 دج = 5.000 - 10.000 - 300.000

الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي * 19% = 54.150 دج = 0.19 * 285000

الضريبة الواجبة السداد = 54.150 + 5000 = 104.150 دج

الفصل الثالث: الإطار الجبائي
للضريبة على أرباح الشركات والضريبة
على الدخل الاجمالي

تمهيد:

تعتبر كل من الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات ضريبة مباشرة على الدخل المتحصل عليه سواء من قبل المؤسسات أو الأفراد، وعادة يتم الاعتماد على هذا النوع من الضرائب في الدول المتقدمة عكس ما هو موجود في الدول النامية التي تعتمد بصورة كبيرة على الضرائب غير المباشرة، وكأحد أسباب ذلك يرجع إلى قصور حصيلة الضرائب المباشرة في تغطية أعباء الدولة.

المبحث الأول: الضريبة على أرباح الشركات *Impôt sur les bénéfices des sociétés*

وهي النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي تم استحداثها عام 1992 وقد حدد معدلها العادي بنسبة 42% حسب المادة 50 الوعاء الضريبي بطريقة جيدة إضافة على ترقية الاستثمار، أما الإصلاحات الضريبية لعام 2008 فقد جاء قانون المالية بمعدلات مخفضة حسب نوع النشاط من 19% إلى 25%.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات ومجال فرضها

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات⁽¹⁾ وتميز بين نوعين من الشركات التي تخضع إلى هذه الضريبة منها ما هو إجباريا وهي:⁽¹⁾

- شركات الأسهم. SPA
 - شركات ذات المسؤولية المحدودة. SARL
 - مؤسسات الشخص الوحيد ذات المسؤولية الوحيدة. EURL
 - شركات التوصية بالأسهم. SCA
 - المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
 - الشركات المدنية المتكونة على شكل شركة أسهم.
- ومنها ما هو اختياريًا وهي الشركات المتكونة على شكل شركات أشخاص وهي:

- شركات التضامن. SNC
- شركات التوصية البسيطة.
- جمعيات المساهمة.
- الشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركات أسهم.

⁽¹⁾المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص32.

⁽¹⁾Bendda S, fiscalité directe des entreprises, formation au profit des agents de le direction des impôt, kolea2010 , P13

تتضمن هذه الضريبة مزايا تتمثل في الشفافية والبساطة والاقتراب من العدالة ومن خصائصها ما يلي:

- ضريبة سنوية وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين لسنة واحدة مغلقة، حيث تستحق على الأرباح المحققة لمدة سنة أو 12 شهرا عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.⁽²⁾
- ضريبة عامة تفرض على مجمل المداخل دون التمييز في طبيعتها.
- ضريبة نسبية يخضع الربح لمعدل واحد غير تصاعدي عكس الضريبة على الدخل الإجمالي حيث يتصاعد معدل الضريبة مع زيادة الدخل.
- ضريبة تصريحية يلزم المكلف بإرسال ميزانية جبائية لمفتش الضرائب أو مركز الضرائب قبل الفاتح من ماي من كل سنة تحقق فيها الأرباح.

المطلب الثاني: الإعفاءات الممنوحة في مجال الضريبة أرباحا لشركات

هناك إعفاءات دائمة منها:

- 1- القطاع الفلاحي مثل صناديق التعاون الفلاحي، التعاونيات، وتمس المبيعات، المداخل، عمليات التأمين والبنك التي يحققها صندوق التعاون الفلاحي مع شركاته
- 2- القطاع الاجتماعي مثل المؤسسات التابعة إلى جمعية الأشخاص المعاقين المعتمدة من طرف الدولة
- 3- القطاع الاقتصادي مثل العمليات الجالبة للعملة الصعبة-عمليات التصدير.
- 4- القطاع الثقافي مثل الإيرادات المحققة من قبل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي.
- 5- مجمع الشركات حيث تعفى الأرباح التي تحصل عليها الشركة نظير مساهمتها في رأسمال شركة أخرى حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وأخرى مؤقتة منها:

- 1- المشاريع المنجزة في إطار الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.
- 2- سوق البورصة حيث تعفى مداخل وفوائض قيم الأسهم والأوراق المماثلة لها والمسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة.
- 3- القطاع السياحي حيث تستفيد المؤسسات المالية المستحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب من إعفاء لمدة 10 سنوات باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وشركات الاقتصاد المختلط في هذا القطاع إلا إذا تعهدت بإعادة استثمار أرباحها المحققة بعنوان هذه العمليات. أما المؤسسات

⁽²⁾ راجع المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص34

الفندقية ووكالات السياحة والاسفار فتستفيد من اعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية نشاطها حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.⁽²⁾

4- شركات رأسمال مخاطر حيث تستفيد من اعفاء لمدة 5 سنوات من بداية نشاطها.

المطلب الثالث: كيفية حساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات وكيفية دفعه

تستحق الضريبة على أرباح الشركات كاتمنظر فالأشخاص المعنويين كالسنة، حيث يحسبر قماً لأعمال الخاضع أرباحاً لسملاً قيمة المضافة بالنسبة للأشخاص الخاضعين له، ويكون قماً لأعمال يتضمن أرباحاً لسملاً القيمة المضافة إذا كان لغير الخاضع لهذا الرسم وفقاً للمادة 140 منق.ض.م.ر.م.

1- كيفية حساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:

بطبيعة الحال فإن الضريبة تقدر على أرباح الشركات الخاضعة للضريبة، لأن أرباح الشركات الخاضعة للضريبة على أرباحها الإجماليين وذلك بالنسبة لأرباحها الخاضعة للضريبة، وبالتالي القضاء على مصدر الضريبة، كما تمنع دخول الربح الناتج عن النشاط من التجدد وإعادة استثمار جزء منه، وهذا الأساس يتم من أرباح الشركات الخاضعة للضريبة على أرباحها لصافي ولكن بمراعاة مجموعة من الشروط وطرقها من ذلك.

فالربح الخاضع للضريبة هو الفرق بين الأرباح الخاضعة للضريبة والأرباح الخاضعة للضريبة، أو هو الفرق بين قيمتها لأصولاً لصافية عند اختتام أو افتتاح الفترة التي يجب استخدامها لنتائج المحاسبة فيها كأساس للضريبة، فالأرباح الخاضعة للضريبة تتعلق بجمعها لعملياتها المنجزة من أرباحها الخاضعة للضريبة سواء كانت تتعلق بنشاط المؤسسة أو لا يوجد أرباحاً مباشرة بنشاطها، ويدخل في ذلك التنازلات عن عناصر الأصول لسواء فيمرحلة استغلالها أو في نهايتها.

الربح الخاضع للضريبة = الأرباح الخاضعة للضريبة - التكاليف المحملة

ويحدد الربح الخاضع للضريبة من خلال نتائج المحاسبة للمؤسسة، غير أن الربح الخاضع للضريبة يتم إجراء تعديلات عليه لتصحيحاته لتكون إيجابية أو سلبية (حسومات) حسب أوضاع الجباية الخاصة بذلك وتظهر هذه التصحيحات في جدول لتحديد النتائج الجبائية الذي يجب على أرباحها فاقهم التصريح السنوي للنتائج.

النتيجة المحاسبية = الأرباح الخاضعة للضريبة - التكاليف المدرجة في المحاسبة

النتيجة الجبائية = الأرباح الخاضعة للضريبة - التكاليف الخاضعة للضريبة

1-1- الحواصل الواجب اعتمادها في الخصم:

(2) المديرية العامة للضرائب، مطبوعة حول النظام الجبائي الجزائري 2018.

فالنتيجة الجبائية هي الأساس في تحديد مقدار الضريبة علناً بإحال الشركة كالتالي وجد دفعها من طرف الشركة أو المؤسسة وليست النتيجة المحاسبية، وعلى هذا الأساس يتم اعتماد الحواصل الآتية لتحديد أساس فرض الضريبة، وهى النتائج المحققة خلال السنة سواء كانت مبيعات أو عائدات استثنائية: (1)

- المبيعات وتقديم الخدمات.
- الإعانات مثل اعانات الاستغلال أو التجهيز.
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أحد أصول الشركة.
- إيرادات الاستغلال الثانوية تتمثل في مداخيل الأصول الثابتة المدرجة في أصول الميزانية والايادات المالية مثل ريع الأسهم وحصص الشركة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى الديون والودائع والكفالات، والأتاوى المحصلة لقاء امتياز حقوق الملكية الصناعية الخاصة بالمؤسسة.
- التخفيضات الجبائية المخصوصة سابقا من الأرباح الخاضعة للضريبة.

2-1- الأعباء القابلة للخصم:

وتتضمن التكاليف كافة الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط وتمثل أساسا فيما يلي:

- المصاريف العامة مثل مصاريف المستخدمين، كراء العقارات التي تسأجرها المؤسسات، اليد العاملة، استهلاك المواد والبضائع، مصاريف مالية، أعباء جبائية، منح التأمين، مكافآت الغير، مصارف مختلفة.
- الإتاوة المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية، الأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير الوطنية فخصمها يعتمد على السلطات المختصة في التحويل.
- الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالإقتراضات من الخارج.
- الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في مجال الاهتلاكات المقبولة.
- المؤونات المخصصة لمواجهة الخسائر والأعباء والأحداث المتوقع حدوثها عند نهاية السنة المالية.

كما تعتبر الأعباء الآتية قابلة للخصم بموجب المادتين 141 و169 من ق.ض.م.ر.م ما يلي:

- عندما تكتسي الهدايا طابع اشهاريا بحيث لا تتجاوز قيمتها الموحدة 500 دج لكل مستفيد.

(1) المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب 2018

- الإعانات والتبرعات المقدمة لفائدة المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانساني، بحيث لا تتجاوز قيمتها السنوية 1.000.000 دج عينا أو نقدا.
- النفقات المصروفة في إطار بحث تطوير داخل المؤسسة والتي تم خصمها من الربح الخاضع للضريبة لا تتعدى 10% من مبلغ الربح الذي لا يتعدى 100.000.000 دج.
- نسبة 10% على المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من رقم أعمال السنة المالية الذي لا يتجاوز 30.000.000 دج.

هذه المصاريف تبقى مرهونة بما يتم دفعه فعليا خلال السنة المالية، وتكون خاضعة لشروط هي:

- أدت إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.
- أن تكون مدعمة بمبررات كافية (فاتورة، دفتر، أتعاب... إلخ) ومدرجة في المحاسبة ضمن السنة المالية التي خصصت لها.
- أن تكون مرتبطة بالاستغلال الفعلي (العادي) للمؤسسة.

ملاحظة:

- يتم ترحيل الخسائر في مدة أقصاها 5 سنوات في ميزانيات المؤسسات.
- يحسب الاهتلاك بالنسبة للسيارات السياحية على أساس 1.000.000 دج باستثناء الشركات التي تعتبر نشاطها الأساسي.

2-معدلات الضريبة وكيفية التسديد:

في اعتماد معدلات الضريبة على أرباح الشركات تتميز بين نوعين من الأنظمة في حسابها، وهي نظام التسديد التلقائي، والآخر نظام الاقتطاع من المصدر.

2-1-نظام التسديد التلقائي:

خلال الإصلاح الضريبي لعام 1992 استحدثت الضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 150 من ق.ض.م.ر.م وكان المعدل العادي 42%، وخلال الإصلاح الجبائي لسنة 1994 ظهر تغيير في معدلات الضريبة ناحية تخفيض في معدلاتها من 38% إلى 30% عام 1999 وهو ما سمح بجلب موارد مالية إضافية لحاجيات الدولة والتحكم في الوعاء الضريبي بطريقة جيدة، كما هدفت هذه الاصلاحات إلى ترقية الاستثمار والتخفيف من الضغط الضريبي.

2-1-1-المعدلات الخاصة بهذا النظام:

أما الإصلاحات الجبائية لعام 2007 فقد تضمنت معدلات أقل على النحو التالي:

- 19% بالنسبة لنشاطات خدمات البناء، الأشغال العمومية، النشاطات السياحية.
- 25% بالنسبة لنشاطات التجارة.
- 12.5% بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها.
- 24% تأدية الخدمات.

وحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات لعام 2018 كما يلي:

- 19% للأنشطة المتعلقة بالإنتاج السلع، وهي لا تشمل الأنشطة المنجمية والمحروقات.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والسياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% خاصة بالأنشطة الأخرى.

ملاحظة:

إذا كان الأشخاص المعنويين يمارسون عدة أنشطة مختلفة في نفس الوقت فيتم حساب معدل الضريبة عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة الخاص به بشرط أن يقدموا محاسبة عن كل نشاط منفصلة، ويؤدي عدم احترام مسك محاسبة منفصلة لكل نشاط إلى تطبيق أقصى معدل وهو 26%.

2-1-2- كيفية التسديد الضريبة على أرباح الشركات وفق هذا النظام:

تستحق الضريبة عند نهاية كل سنة بعدما حقق الأشخاص المعنويين أرباحا مهما يكن رقم أعمالهم ويكون خارج الرسم على القيمة المضافة، ولكن وفقا لهذا النظام يتم حساب قيمة الضريبة من طرف المكلف نفسه ويدفعها تلقائيا إلى مركز الضرائب دون إشعار مسبق من طرف مصلحة الضرائب عن طريق اصدار جدول الضريبة.

فيتم وفق هذا النظام دفع 3 تسبيقات قبل انتهاء السنة، وبعد انتهاء السنة يتم حساب رصيد التصفية ودفعه إلى مركز الضرائب كما يلي:

- التسبيق الأول من 15 فيفري إلى غاية 15 مارس بنسبة 30% من قيمة الضريبة المتعلقة بالربح المعني.

- التسبيق الثاني من 15 ماي إلى 15 جوان بنفس النسبة السابقة 30%.

- التسبيق الثالث من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر بنفس النسبة 30%.

يتم حساب التسبيقات على أساس الربح المحقق خلال السنة السابقة أو السنة المالية المقفلة، أو أرباح الفترة الضريبية الأخيرة عند عدم اقفال أية سنة تميز سنة كاملة، أو الأرباح السنوية للفترة 12 شهرا عندما تقل أو تزيد سنة التسيير عن سنة كاملة.⁽¹⁾

- أما 10% الباقية فتتم عملية تصفية الضريبة قبل 01 أبريل من السنة ن+1، فعند اقفال السنة المالية يتم تقديم تصريح بنتائج السنة المالية ن ، ويتم حساب الضريبة على أرباح الشركات المحققة خلال السنة المعنية ، ويتم مقارنة مبلغ الضريبة الفعلية بمبلغ التسبيقات المدفوعة فتظهر ثلاث حالات وهي:

- إما تكملة للضريبة الواجبة السداد.

- أو فائض في الدفع يتم ترحيله إلى التسييق القادم، حيث تتم تصفيته خلال شهر مارس من السنة ن+1 وإيداعه خلال 20 يوما الأولى من شهر أبريل.

- قيمة الضريبة على أرباح الشركات تتساوى مع التسبيقات الثلاث وبالتالي لا يتم دفع أي شيء.

2-2- نظام الاقتطاع من المصدر:

وهنا يتم اقتطاع الضريبة قبل وصول الأنواع المختلفة للدخل إلى صاحبه، وكانت معدلات الاقتطاع من المصدر لعام 2007 هي نفس المعدلات لعام 2018 باستثناء العائدات الناتجة عن بيع سندات مجهولة الاسم ولحاملها حيث كان معدلها 40%، أما المعدلات الأخرى فهي كما يلي:

- 10% من مداخيل الديون والودائع والكفالات وهنا يكون قرض ضريبي.
- 50% من عائدات المحصلة من سندات الصندوق غير الاسمية وهي محررة من الضريبة.
- 20% من الإيرادات المتأتية في إطار عقد إدارة الأعمال.
- 24% للمؤسسات الأجنبية التي تقوم بتأدية الخدمات في الجزائر.
- 24% كذلك المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت بالجزائر.
- 24% الحواصل المدفوعة نظير استغلال براءات الاختراع أو التنازل عن علامات صنع، أسلوبه أو طرق أو صيغ.
- 10% بالنسبة للمؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، وعندما تخضع المؤسسات الجزائرية لمعدل أقل أو يزيد عن هذه النسبة 10% يتم العمل بقاعدة المعاملة بالمثل للمؤسسات الجزائرية العاملة في النقل البحري.
- 15% بالنسبة للأرباح المحولة من طرف شركة أجنبية مقيمة بالجزائر إلى شركتها الأم أو كل شركة أخرى بالمفهوم الجبائي.

⁽¹⁾ بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، دار هومه 2010، صص 20-21.

- 20% بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين.

المبحث الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي

تعتبر من الضرائب المحصلة لفائدة الدولة تم تأسيس هذه الضريبة في الجزائر أوائل التسعينات بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في جمادي الثانية لعام 1411 هجري الموافق لـ 31 ديسمبر 1990 والمتضمن قانون المالية لعام 1991 وقد اجريت العديد من التعديلات على هذه الضريبة منذ تأسيسها بموجب قوانين المالية التي كانت تلغي أو تضيف بعض الأحكام الأخرى.

المطلب الأول: تعريف وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

يمكن تعريفها على أنها ضريبة سنوية وحيدة تؤسس على دخل الأشخاص الطبيعيين تفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المتكون من واحد أو أكثر من أنواع المداخل الآتية:⁽¹⁾

- 1- أرباح مهنية (تجارية، غير تجارية، صناعية، أو حرفية) إضافة إلى الأنشطة المنجمية.
- 2- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
- 3- إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.
- 4- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- 5- فوائد القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.
- 6- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.

يتم الحصول على الدخل الصافي الإجمالي بعد طرح إجمالي الإيرادات من جميع التكاليف القابلة للخصم التي تتوافر فيها الشروط الآتية:

- 1- استغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة.
- 2- تتعلق بعبء فعلي يستند إلى مبررات كافية.
- 3- أن يتم إدراجها ضمن أعباء نفس السنة المالية التي تم فيها صرف الأعباء فلا يقبل إدراج أعباء سنة مالية سابقة في أعباء سنة مالية لاحقة.

ويقصد بالتكاليف القابلة للخصم جميع التكاليف التي تضم ما يلي:

- 1- شراء المواد الأولية والسلع
- 2- المصاريف العامة التي تخص دورة الاستغلال مثل الضمان الاجتماعي، مصاريف تخص نوع النشاط (التجاري، الصناعي، الحرفي).
- 3- الإهلاكات والمؤونات.
- 4- الرواتب والأجور المدفوعة للعمال.
- 5- الضرائب والرسوم المهنية باستثناء الضريبة على الدخل الإجمالي.

بعد تحديد الدخل الإجمالي الصافي يمكن للمكلف خصم التكاليف الآتية:⁽¹⁾

- 1- فوائد القروض والديون المفترضة لأغراض مهنية وكذا القروض المتعلقة بشراء مساكن أو بناءها.
- 2- اشتراكات المنح والشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يقوم المكلف بدفعها.

⁽¹⁾ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017، ص 21.
⁽¹⁾ المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017، ص 21.

3- نفقات الاطعام وعقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

من خلال التعريف السابق يمكن استنتاج أهم الخصائص التي تميز هذا النوع من الضرائب وهي:

- 1- يتم تطبيقها على الأشخاص الطبيعيين.
- 2- ينبغي أن يكون الدخل قد تحقق خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة، مما يعني وجوب انتظار نهاية السنة المالية للجزم بأن مداخيل أو ارباح قد تحققت وهي ما يسمى بالواقعة المنشأة للضريبة.
- 3- تفرض الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي بعد خصم جميع التكاليف الداخلة في النشاط وهذا لتجدد الدخل بالصيانة والتجدد.
- 4- تضم هذه الضريبة جميع دخول المكلف مهما اختلفت مصادر دخله فهي ضريبة وحيدة.
- 5- تعتبر ضريبة نسبية متصاعدة يتم تطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من المداخيل.
- 6- أنها ضريبة تصريحية توجب على المكلف تقديم تصريح سنوي شامل على دخله.

المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة على الأشخاص والمداخيل الخاضعة للضريبة

1- الأشخاص والمداخيل الخاضعة للضريبة:

يخضع الدخل لكل شخص طبيعي أو معنوي مقيم داخل التراب الوطني، كما يخضع الدخل المحقق من مصدر جزائري للأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. فيتم تحديد الدخل الاجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخيل الصافية الفئوية الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة بعد خصم التكاليف المذكورة سابقا.

2- الإعفاءات:

هناك اعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة يتم فيها مراعاة مجموعة من الظروف الاجتماعية والاقتصادية.

1-2- الإعفاءات الدائمة:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الاشخاص المعوقين المعتمدة من طرف الدولة.
- الدخل السنوي الصافي الذي يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي 120.000 دج سنويا.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل وأعاونهم من جنسية أجنبية إذا تمت نفس المعاملة لنفس الفئة الجزائريين.
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- المبالغ الناتجة عن أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين والمخترعين والفنانين والمخترعين والموسيقيين.

- الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

2-2- الإعفاءات المؤقتة:

- أنشطة الشباب أصحابالمشاريع المؤهلين للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، من إعفاء لمدة ثلاثة سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال وب ستة سنوات للمناطق المرقاة من طرف الدولة وتمتد فترة الاعفاء إلى سنتين إذا تعهد المستثمر بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محدودة، ويمكن أن تمتد إلى 10سنوات في مناطق الجنوب التي تستفيد من اعانة الصندوق الخاص بتطوير مناطق الجنوب.
- الحرفيون التقليديون لمدة 10 سنوات وكذا الانشطة الفلاحية التي تشمل تربية الحيوانات في الأراضي المستصلحة حديثاوالأنشطة الممارسة في المناطق الجبلية.

2-3-التخفيضات:

- في حالة فرض الضريبة مشتركة من قبل الزوج وقرينه معا يتم الاستفادة من تخفيض من الدخل الخاضع للضريبة بـ 10%.
- الربح المحقق من نشاط المخازن بـ 35%.
- عضو في جبهة التحرير أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير وأرامل الشهداء من تخفيض بـ 25% للسنتين الأوليتين من بداية النشاط.
- 30% على الأرباح المعاد استثمارها وفق شروط محددة في المادة 21 من ق.ض.م.ر.م.

المطلب الثالث: تحديد الربح الخاضع للضريبة

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة من خلال تتبع نفس خطوات حساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا عن طريق تحديد رقم الأعمال الخاضع من دون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، ويكون متضمن الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمكلفين غير الخاضعين له.

الربح الخاضع للضريبة= الحواصل المقبوضة - الأعباء المحملة

بمعنى آخر أن:

الربح الجبائي= الربح المحاسبي + الأعباء غير القابلة للخصم

ويقصد بالحواصل(الإيرادات) الواجب اعتمادها لتحديد الربح هي:

1- مبيعات السلع أو المداخل الناتجة عن الأشغال أو الخدمات.

الحواصل الناتجة عما يلي:

- 1- مداخيل العقارات المدرجة في الميزانية.
- 2- الحواصل المالية مثل عائدات الأسهم وحصص الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- 3- عائدات الديون والودائع والكفالات، الاتاوة الناتجة عن التنازل عن حقوق الملكية الصناعية العائدة للمؤسسة.
- 4- التخفيضات الضريبية المخصوصة مسبقا من الأرباح الخاضعة للضريبة.
- 5- فوائض القيمة المهنية.

1- حساب الضريبة على الدخل الاجمالي للخاضعين للنظام التصريحي:

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 فقد حددت كيفية حساب الضريبة على الدخل الاجمالي بالنسبة للفئات المختلفة من الدخل، فتخضع كل من الايرادات التالية إلى الجدول التصاعدي المبين أدناه، ويتم دفع الضريبة من طرف المكلف إلى خزينة الدولة:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
- الأرباح غير التجارية
- عائدات المزارع.

جدول رقم(03): الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

| قسط الدخل الخاضع للضريبة | الفارق | معدل الضريبة | الضريبة | ضريبة متراكمة |
|--------------------------|----------|--------------|---------|---------------|
| لا يتعدى 120.000 | 0 | %0 | 0 | 0 |
| 360.000-120.001 | 240.000 | %20 | 48.000 | 48.000 |
| 1.440.000-360.001 | 1080.000 | %30 | 324.000 | 372.000 |
| أكثر من 1.440.000 | | %35 | - | - |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، ص 25.

2- حساب الضريبة في حالة الاقتطاع من المصدر:

أما فيما يخص المداخيل الآتية فيتم اقتطاعها من المصدر وهي محررة من الضريبة، ويعتبر مبلغ هذا الاقتطاع قرضا ضريبيا يتم خصمه من الضريبة على الدخل الاجمالي إذا كان المستفيد شخصا طبيعيا وهي كالاتي:

2-1- ربيع رؤوس الأموال المنقولة:

- المداخل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين بـ 10%.
- إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية بـ 50%
- إيرادات الديون والودائع والكفالات بـ 10%
- الأرباح الموزعة بين الأشخاص غير المقيمين في الجزائر بـ 15%

2-2- الرواتب والأجور:

- الرواتب والأجور حسب الجدول الضريبي المحسوب شهريا
- علاوة المردودية والمكافآت بـ 10%
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي (التدريس والبحث و المراقبة، أستاذ مساعد ..) بـ 15%.

2-3- المداخل الإيجارية:

- المداخل الناتجة عن ايجار سكنات للاستعمال الجماعي بـ 07%
- المداخل الناتجة عن ايجار سكنات للاستعمال الفردي بـ 10%
- المداخل الناتجة عن ايجار سكنات للاستعمال المهني بـ 15%
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل بـ 05% عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

ملاحظة: إذا كان للمكلف بالضريبة داخل من نشاط معين خاضع للجدول التصاعدي المذكور سابقا، إضافة إلى واحد أو أكثر من المداخل الأخرى التابعة لنفس النشاط، فيتم حساب الضريبة وفق الجدول التصاعدي.

مثال:

شخص "س" يمتلك عيادة طبية قدرت إيراداته الصافية لسنة 2017 بـ 2.000.000 دج، هذا الشخص قام بإيجار سكن لطبيب بـ 120.000 دج سنويا وبإيجار سكن للاستعمال المهني بـ 500.000 دج وكانت التكاليف المتعلقة بهذا الإيجار بلغت 80.000 دج.

الدخل الاجمالي الصافي = 2.000.000 + (120.000 + 500.000 - 80.000)

= 2.540.000 دج

الضريبة على الدخل الاجمالي = (2.540.000 - 1.440.000) × 35% + 372.000 = 757.000 دج

ملاحظة:

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي عند تعدد مصادر الدخل وفق الجدول التصاعدي والاقطاع من المصدر يكون محرر من الضريبة كما يلي:

الدخل الإجمالي الصافي = الإيرادات الصافية الفئوية للدخل الصافي الإجمالي = (الدخل الخام الإجمالي - الأعباء القابلة للخصم) لكل فئة من الدخل

الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي يحصل عليه انطلاقاً من تطبيق جدول الضريبة على الدخل الإجمالي

الضريبة الصافية = الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي - القرض الضريبي المتعلق بمداخيل الأموال المنقولة والرواتب والأجور

- في حالة التصريح المشترك مع الزوجة الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي يتم تخفيض نسبة 10% من الدخل الإجمالي الصافي.

أمثلة وتمارين محلولة:

تمرين رقم 01:

لتكن مؤسسة إنتاجية ذات مسؤولية محدودة حققت رقم أعمال خارج الرسم على القيمة المضافة سنة 2017 قدر بـ 3.200.000 دج، وكانت مجموعة المصاريف المقدمة من طرف المؤسسة كمايلي:

- شراء مواد أولية بـ 1.200.000 دج
- أجور العمال بـ 800.000 دج
- غرامة جبائية بقيمة 10.000 دج
- مصاريف ايجار خاصة برئيس مجلس إدارة الشركة 20.000 دج
- شراء سيارة سياحية بقيمة 1.200.000 دج تخضع إلى اهتلاك خطي خلال 5 سنوات بمعدل 20%.
- فاتورة الكهرباء والغاز بقيمة 30.000 دج

المطلوب حساب ما يلي:

- 1- الرسم على النشاط المهني TAP؟
 - 2- الضريبة على أرباح الشركات IBS إذا علمت أن المعدل المطبق هو 19%؟
 - 3- حساب الضريبة على الدخل الاجمالي بالنسبة إلى للشركاء الثلاث إذا علمت أن الشركة وزعت 50% من الربح:
- الشريك الأول "عمر" مساهم بـ 45%
 - الشريك الثاني "سليم" مساهم بـ 30%
 - الشريك الثالث "جعفر" مساهم بـ 25%

الحل:

- 1- حساب الرسم على النشاط المهني TAP:

بما أنها مؤسسة إنتاجية فهي تخضع لمعدل 1% دون الاستفادة من أي تخفيض حسب المادة 222 مكرر من ق.ض.م.ر.م. ورقم الأعمال يكون خارج الرسم على القيمة المضافة.

$$\text{TAP}_{2017} = 3.200.000 * 0.01 = 32.000 \text{ DA}$$

- 2- حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS:

الربح الخاضع للضريبة = الحواصل المقبوضة - الأعباء المحملة - تخفيضات - عجز

= رقم الأعمال خارج الرسم - (مواد أولية + أجور العمال + اهتلاك سيارة سياحية

+ فاتورة الكهرباء والغاز + الرسم على النشاط المهني)

$$(32.000+30.000+200.000+800.000+1.200.000)- 3.200.000 =$$

$$= 938.000 \text{ دج}$$

بالنسبة للسيارة السياحية يمكن خصم $1.000.000 \times 20\% = 200.000$ دج خلال كل سنة.

$$\text{IBS}_{2017} = 938.000 * 0.19 = \mathbf{178.220 \text{ DA}}$$

3- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة إلى الشركاء:

$$\text{الأرباح الموزعة} = 178.220 - 938.000 = 759.780 \text{ دج}$$

$$\text{توزيع } 50\% \text{ من الأرباح على الشركاء} = 2/759.780 = 379.890 \text{ دج}$$

$$\text{خصم الاحتياطي القانوني} = 379.980 * 5\% = 18.994 \text{ دج}$$

$$\text{الأرباح الموزعة بعد خصم الاحتياطي القانوني} = 379.980 - 18.994 = 360.985 \text{ دج}$$

الشريك الأول "عمر" مساهم بـ 45%

$$\text{الدخل الخاضع للضريبة} = 0.45 \times 360.985 = 162.985.5 \text{ دج}$$

$$\text{IRG}_{\text{omar}} = 162.985.5 * 0.1 = 16298.5 \text{ DA}$$

الشريك الثاني "سليم" مساهم بـ 30%

$$\text{الدخل الخاضع للضريبة} = 0.3 \times 360.985 = 108295.5 \text{ دج تخضع الأرباح الموزعة على الشركاء}$$

$$\text{الطبيعيون إلى نسبة } 10\% \quad \text{IRG}_{\text{salim}} = 108295 * 0.1 = 10829.5 \text{ DA}$$

الشريك الثالث "جعفر" مساهم بـ 25%

$$\text{الدخل الخاضع للضريبة} = 0.25 \times 360.985 = 90246 \text{ دج}$$

$$\text{IRG}_{\text{djaafer}} = 90246 * 0.1 = 9024.6 \text{ DA}$$

تمرين رقم 02: أظهر ملف جبائي خاضع للضريبة على أرباح الشركات خاص بشركة الصناعات النسيجية سنة 2016 ما يلي:

- رقم أعمال قدر بـ 2.500.000 دج خارج الرسوم.

- مشتريات خارج الرسم بـ 1.500.000 دج

- سيارة سياحية بـ 900.000 دج ونظام الاهتلاك خطي بنسبة 20% تم شرائها في بداية السنة.

- مؤونات بقيمة 300.000 دج

- مصاريف المستخدمين 350.000 دج

- ايجار محل للشركة بـ 200.000 دج

المطلوب:

1- حساب الرسم على النشاط المهني.

2- حساب الضريبة على أرباح الشركات.

3- في سنة 2017 حققت الشركة نتيجة جباية بقيمة 300.000 دج، وإذا علمت أن التكاليف في هذه السنة هي نفسها في سنة 2016 مضافا إليها الرسم على النشاط المهني لسنة 2017.

- قم بحساب رقم الأعمال المحقق في هذه السنة مع حساب الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني؟

- إذا قررت المؤسسة اقتناء معدات بـ 100.000 دج. أحسب في هذه الحالة الضريبة على أرباح الشركات IBS، إذا علمت أن الأرباح الخاضعة للمعدل العادي هو 19 %، والمعدل المخفض هو 10 %.

الحل:

1- حساب الرسم على النشاط المهني:

$$TAP_{2016} = 2.500.000 * 0.01 = 25.000 \text{ DA}$$

2- حساب الضريبة على أرباح الشركات:

النتيجة الجباية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القانونية

= الإيرادات - التكاليف + الأعباء غير القانونية

= رقم الأعمال 2016 - (مشتريات خارج الرسم + قسط اهتلاك السيارة لسنة

2016 + TAP₂₀₁₆ + مؤونات + مصاريف المستخدمين + ايجار محل الشركة) + الأعباء غير

القانونية

$$= 0 + (200.000 + 350.000 + 300.000 + 25.000 + 180.000 + 1.500.000) - 2.500.000 =$$

$$= (55.000) \text{ دج}$$

$$IBS_{2016} = 00 \text{ DA}$$

ترحل النتيجة إلى السنة الموالية. ولكن تفرض غرامة جباية بـ 10.000 دج

سنة 2017:

أ- حساب رقم الأعمال لسنة 2017:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القانونية

= رقم الأعمال₂₀₁₇ - (تكاليف₂₀₁₆₊₂₀₁₇ TAP) + الأعباء غير القانونية

300.000 = رقم الأعمال₂₀₁₇ - (2.530.000 + 1% رقم الأعمال₂₀₁₆) + 0

2.830.000 = رقم الأعمال₂₀₁₇ * 0.99

رقم الأعمال₂₀₁₇ = 2.858.585.86 دج

ب- حساب IBS₂₀₁₇ IBS₂₀₁₇ = 300.000 - 55.000 = 245.000 * 19% = 46550 DA

TAP₂₀₁₇ = 2.858.585.86 * 0.01 = 28585.85 DA

ج- في حالة اقتناء معدات:

IBS₂₀₁₇ = 100000 * 0.1 + 145.000 * 0.19 = 10.000 + 27550 = 37.550 DA

تستفيد المؤسسة من فارق في الدفع بـ 37.550 - 245.000 = 9.000 دج.

تمرين رقم 03:

- اقتنتى صاحب مصنع بتاريخ 01-06-2015 آلة بقيمة 500.000 وتتهلك على خمس سنوات تنازلت عنها بتاريخ 31/12/2016 بمبلغ 470.000 دج. أوجد فائض القيمة المحقق؟

- حققت المؤسسة سنة 2015 نتيجة اجمالية بـ 250.000 دج وقررت المؤسسة اقتناء بـ 100.000 معدات. أحسب الضريبة على أرباح الشركات؟ إذا علمت أن الأرباح الخاضعة للمعدل المخفض هي 10%.

- في سنة 2016 حققت المؤسسة ما يلي:

- مبيعات خارج الرسم بـ 970.000 دج
- مخزون أول مدة 100.000
- مشتريات خارج الرسم TVA بـ 220.000
- مخزون آخر مدة هو نصف مخزون أول مدة.
- ضرائب ورسوم مسددة خلال السنة بـ 24.000 دج

المطلوب:

- حساب الرسم على النشاط المهني TAP؟ معدل TAP 1%

- حسابالضريبة على أرباح الشركات؟ معدل IBS 19%

الحل:

1- حساب فائض القيمة المحقق:

اهتلاك الآلة خلال 05 سنوات = $5/500.000 = 100.000$ بمعدل 20%
اهتلاك سنتين = 200.000 دج و الباقي = 300.000 دج هي قيمة الآلة الحقيقية عند البيع.
فائض القيمة المحقق = $300.000 - 470.000 = 170.000$ دج

2- حسابالضريبة علىأرباحالشركات لسنة 2015:

$$IBS_{2015} = (250.000 - 100.000) * 0.19 + 170.000 * 0.19 + 100.000 * 0.1$$
$$= 28.500 + 32.300 + 10.000 = 70.800 \text{ DA}$$

3- حساب الرسم على النشاط المهني TAP₂₀₁₆:

- مبيعاتأخارجالرسمب 970.000 دج
- مخزونأولمدة 100.000
- مشترياتأخارجالرسم TVA بـ 220.000
- مخزونأخرمدة هو نصفمخزونأولمدة.
- ضرائبورسوممسددةخلالالسنةب 24.000 دج

$$TAP_{2016} = 970.000 * 0.01 = 9700 \text{ DA}$$

$$IBS_{2016} = (970.000 - ((220.000 + 50.000 - 100.000) + 24.000)) * 0.19$$
$$= 147.440 \text{ DA}$$

تمرين رقم 04:

حققت شركة المصبرات الصناعية في سنة 2017 وكل الرسوم محسوبة بقيمة 5265000 دج، وكانت مجموع المصاريف المدفوعة في نفس السنة هي 1933000 دج ولكن التصحيحات التي قامت بها مصلحة الضرائب أظهرت أن منها:

- 12000 دج مصاريف ايجار خاصة بمسكن رئيس مجلس إدارة الشركة.
- غرامة جبائية بمبلغ 11000 دج على تأخير دفع الرسم على النشاط المهني للشهر الأخير من سنة 2016.
- باعت الشركة عقارا مبنيا يدخل ضمن أصولها المادية بمبلغ 356000 دج

- فائض في القيمة نتيجة بيع الشركة عقارا مبنيا يدخل ضمن أصولها المادية بمبلغ 356.000 دج.

المطلوب: حساب ما يلي:

- الرسم على النشاط المهني إذا علمت أن $TVA=19\%$

- الضريبة على أرباح الشركات إذا علمت أن المعدل المطبق هو 19%.

تمرين 05: حقق التاجر "س" سنة 2011 دخلا مكون مما يلي:

- ربح صافي محقق من خلال ممارسة نشاطه 400.000 دج.

- دخل إجمالي بـ 100.000 دج ناتج عن تأجير هليشقه.

- أرباح أسهم صافية 120.000 دج محصلة نظير حيازته لأسهم في شركة ذات مسؤولية محدودة.

كما قام هذا التاجر بما يلي:

- اكتتاب اشتراك للتأمين على الشيخوخة بصفة شخصية بمبلغ 12.000 دج؛ تقدم بطلب الخضوع

مع زوجته للضريبة المشتركة والتي تمارس مهنة تجارية تصل أرباحها الصافية المحققة سنة

2011 إلى 398.000 دج.

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

الحل:

ربح صافي (التجارية والصناعية) = 400.000 دج

الدخل العقاري = $(100.000 - 100.000) * 15\%$ = 85.000

مداخل الأموال المنقولة = $0.90 / 120.000 = 133.333.33$ دج

□ الأرباح الصناعية و التجارية = 398.000 □

الدخل الخام الإجمالي = $133.333 + 85.000 + 400.000 = 798.000$ دج

الدخل الصافي الإجمالي الخاضع للضريبة = الدخل الخام الإجمالي - اشتراكات التأمين على الشيخوخة

= $798.000 - 12.000 = 786.000$ دج

يستفيد التاجر "س" من تخفيض الضريبة المشتركة بـ 10% □

$78.6000 - 596.000 * 10\% = 707.400$ دج وهو الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة.

حسب الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي نجد أن مقدار الضريبة = 152.220 دج

تمرين رقم 06: جاء في التصريح لأحد التجار الخاضع لنظام الربح الحقيقي خلال سنة 2015 لدخله المتكون من العناصر التالية:

- أرباح صافية متعلقة بنشاطها المهني 950.000 دج
- كما أن لديها مقياس إيرادات 480.000 دج بالإضافة إلى المعلومات التالية:
- دفع مبلغ 27.000 دج كتأمين (CASNOS)
- دفع فوائد القروض وطلبا بالبنك الوطني الجزائري 13.000 دج □ .
- نتيجة سنة 2014 خسارة 20.000 دج.
- دفع إيجار المحل الذي يزاول نشاطه بـ 120.000 دج
- اكتتب تأميناً ضد الشيخوخة بـ 22.000 دج

المطلوب:

- 1- حساب الربح الجبائي للتاجر؟
 - 2- حساب IRG؟ حساب
- مختلف الأقساط الواجب دفعها مع العلم أن الضريبة على الدخل الإجمالي $IRG_{2014} = 70.000$ دج
- 3- حساب الرسم على القيمة المضافة؟
 - 4- حساب الرسم على النشاط المهني؟

تمرين رقم 07: مؤسسة تجارية متكونة على شكل شركة أشخاص صرحت بالمعلومات التالية خلال سنة 2013:

- مبيعات خارج الرسم بـ 970.000 دج
- مخزون أول مدة 150.000
- مشتريات خارج الرسم TVA بـ 220.000
- مخزون آخر مدة هو ثلث مخزون أول مدة.
- ضرائب ورسوم مسددة خلال السنة بـ 24.000 دج

المطلوب:

- حساب الرسم على النشاط المهني TAP؟
- حساب الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG؟

- في سنة 2014 قررت المؤسسة الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، ما هو الإجراء المتبع في ذلك؟

- حققت رقم أعمال خارج الرسم على TVA بـ 360.000 دج، نتيجة محاسبية بـ 92800 دج وسددت غرامات جبائية بـ 10.000 دج ومصاريف استقبال واقامة قدر بـ 250.000 دج منها 50% غير داخلة في النشاط.

-في سنة 2015 حازت المؤسسة سيارة سياحية بقيمة 1500.000 دج، كامل الرسم مع العلم أن الرسم على TVA غير قابل للخصم، وتاريخ الحيازة هو 01 جويلية 2010، ونظام الإهلاك خطي بمعدل 20%. كما قامت بدفع هدايا اشهارية بقيمة 750 دج للوحدة، وكان عدد الوحدات 250 وحدة.

- إذا علمت أن رقم الاعمال خارج الرسم لهذه السنة كان 990.000 دج.

المطلوب:

- حساب الرسم على النشاط المهني TAP .
- حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS.

الفصل الرابع: الإطار الجبائي للضريبة الجزافية الوحيدة وبعض الضرائب الأخرى

تمهيد:

لصعوبات تتعلق بالإدارة الجبائية وكذا الممول في مجال الوعاء والتحصيل والمراقبة، تم استحداث هذه الضريبة بموجب قانون المالية لعام 2007 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 تحت رقم 06/24، وهي ناتجة عن دمج كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والتي كانت تفرض على المكلفين التابعين للنظام الجزافي القديم.

المبحث الأول: الضريبة الجزافية الوحيدة Impôt forfaitaire unique

المطلب الأول: التعريف بالضريبة وخصائصها ومجال التطبيق

يتم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30 مليون دينار تحل محل الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، كما أنها تغطي كل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.⁽¹⁾

يتم تطبيق هذه الضريبة على ما يلي:

- 1- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية.
- 2- المستثمرون أصحاب المشاريع أو الأنشطة الذين لهم الحق في الاستفادة من دعم أحد الصناديق التالية:

- 1- الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "ANSEJ"
- 2- الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "CNAC"
- 3- الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "ANGEM"

تتمثل أهم خصائص هذه الضريبة فيما يلي:

- 1- ضريبة سنوية يجب الانتظار إلى غاية تحقق الدخل خلال فترة زمنية معينة، حيث يتم دفعها سنويا أو على فترات يتم فيها عادة مراعاة ظروف المكلف.
- 2- يتم تطبيق هذه الضريبة على جميع الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30 مليون دينار.
- 3- ضريبة تصريحية تلزم المكلف بتقديم تصريح سنوي على مجمل دخله، حيث يتم التصريح برقم الأعمال السنوي.
- 4- ضريبة نسبية تفرض بمعدل ثابت لنوع النشاط الممارس.
- 5- ضريبة تفرض بصفة منفصلة تخضع الأنشطة الممارسة من قبل المكلف في حالة تعددها كاستغلال عدة دكاكين أو مؤسسات، متاجر، ورشات إلى تطبيق المعدل الخاضع لكل نشاط مع عدم تجاوز رقم الأعمال للمكلف 30 مليون دينار.

(1) - الجريدة الرسمية العدد 31،78 ديسمبر 2014، ص 6.
- قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة 2017، ص 73.

6- ضريبة حقيقية تفرض على رقم الأعمال المحقق من طرف المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: الإعفاءات الممنوحة في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

هناك عدة اعتبارات اقتصادية واجتماعية وثقافية تم مراعاتها بعين الاعتبار في تطبيق هذا الجانب من النظام الضريبي ويمكن التمييز بين اعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة تتمثل أساسا فيما يلي:

1- الإعفاءات الدائمة:

وتخص ما يلي:-(1)

- الحرفيون التقليديون وأصحاب الحرف الفنية المقيدة في دفتر الشروط المحددة عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 09-428 المؤرخ في 2009/12/30.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة من قبل الدولة.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

2- الإعفاءات المؤقتة:

وتخص ما يلي:

- الأنشطة الممارسة من قبل الشباب والمرتبطة بأحد الصناديق التالية: "ANSEJ"، "CNAC"، "ANGEM"، حيث يتم إعفاء المكلف بالضريبة لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال، وستة سنوات في حالة وقوع هذه الأنشطة في المناطق التي يجي ترقيةها من طرف الدولة، وتمتد هذه المدة بستين إضافيتين في حالة تعهد المستثمر أو الشاب بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محدودة.

- الأنشطة التجارية الصغيرة المهيأة من طرف الجماعات المحلية والمنشأة حديثا، والأنشطة الخاصة بجمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية والنفايات القابلة للاسترجاع، وتستفيد من إعفاء لمدة سنتين من بداية النشاط، كما تستفيد من تخفيض في قيمة الإخضاع الضريبي لمدة ثلاث سنوات على النحول

التالي:-(2)

- السنة الأولى تخفيض بنسبة 70% من الضريبة الجزافية الوحيدة.

- السنة الثانية تخفيض بنسبة 50% من الضريبة الجزافية الوحيدة.

- السنة الثالثة تخفيض بنسبة 25% من الضريبة الجزافية الوحيدة.

المطلب الثالث: معدلات الضريبة وكيفية دفعها

(1)- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

(2) DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE Direction des Relations Publiques et de la Communication, Edition 2017.

تفرض على المكلف بالضريبة الجزافية الوحيدة معدلين حسب نوع النشاط كما يلي:

- نسبة 5% على أنشطة الانتاج وبيع السلع.

- نسبة 12% على الأنشطة الأخرى.

يتم دفع هذه الضريبة بالربع كل ثلاث أشهر من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة في فترة أقصاها اليوم الأخير من الفصل المديني في الفترة 2015-2016 كانالدفع السنوي ابتداء من 1 سبتمبر إلى غاية 30 سبتمبر.

أما ابتداء من سنة 2017 يتم دفع هذه الضريبة كليا مع التصريح برقم الأعمال التقديري المصرح به من طرف المكلف، أو عن طريق الدفع الجزئي بحيث يتم دفع ما نسبته 50% من قيمة الضريبة مع ايداع رقم الأعمال التقديري و 25% من قيمة الضريبة بين الفترة 1-15 سبتمبر، ثم 25% الباقية في الفترة من 1-15 ديسمبر.

وفي حالة تحقيق رقم أعمال تجاوز المصرح به بعنوان السنة المالية "ن" يتعين على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريح تكميلي بين 15-30 جانفي من السنة "ن+1" خلال الفترة 15-2016، أما ابتداء من سنة 2017 فيتم دفع التصريح التكميلي بين 20 جانفي و 15 فيفيري من السنة "ن+1" لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المدفوعة من قبل المكلفين عن 10.000 دج خلال السنة، أما بالنسبة للمستثمرين المستفيدين من أنظمة الإعانات على الشغل فإن الحد الأدنى حدد بـ 5000 دج، أما في حالة تجاوز رقم الأعمال سقف 30 مليون دينار فيتم صبهم مباشرة في النظام الحقيقي.

المطلب الرابع: توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة

مرت عملية توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة بنسب متقاربة منذ بداية تطبيقها تم فيها مراعاة عدة أسباب منها ما يلي:

- حاجة البلديات إلى إيرادات ضريبية لتغطية العجز الحاصل في تسيير مرافقها.
- حاجة الدولة في الفترة الأخيرة إلى إيرادات ضريبية لتغطية العجز الحاصل في ميزانيتها نتيجة انخفاض أسعار البترول في الأسواق العالمية.

والجدول التالي يوضح كيفية توزيع هذه الحصيلة بين مختلف هياكل الدولة.

جدول رقم (04) توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة خلال الفترة 2011-2018

| | | | | | |
|------|------|------|------|------|--|
| 2018 | 2017 | 2016 | 2014 | 2011 | |
|------|------|------|------|------|--|

| | | | | | |
|-------|-------|-------|-------|------|------------------------------------|
| 49 | 49 | 49 | 49 | 50 | ميزانية الدولة % |
| 0.5 | 0.5 | 0.5 | 0.5 | 1 | غرف التجارة والصناعة % |
| 0.01 | 0.01 | 0.01 | 0.01 | 0.02 | الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية % |
| 0.24 | 0.24 | 0.24 | 0.24 | 0.48 | غرفة الصناعة التقليدية والمهن % |
| 40.25 | 40.25 | 40.25 | 40.25 | 40 | البلديات % |
| 5 | 5 | 5 | 5 | 05 | الولاية % |
| 5 | 5 | 5 | 5 | 05 | الصندوق المشترك للجماعات المحلية % |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. سنة، 2011، 2018، 2017، 2016

- الجريدة الرسمية العدد 78 سنة 31 ديسمبر 2014.

لم يحدث تغيير كبير يذكر في مجال توزيع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة خلال الثماني سنوات الأخيرة وبقيّة حصة ميزانية الدولة والبلدية تستأثر بالنسبة الغالبة على توزيع هذه الضريبة، رغم حاجة الغرف الأخرى لهذه الحصيلة.

المبحث الثاني: الإطار الجبائي لبعض الضرائب الأخرى

يتم ضمن هذا المبحث التطرق إلى بعض الضرائب والرسوم الأخرى المطبقة على المؤسسات سواء أثناء تملكها لرأس المال ومنها الضريبة على الأملاك والضريبة على الملكيات المبنية وغير المبنية، أو خلال ممارسة نشاطها كرسوم التطهير.

المطلب الأول: الضريبة على الأملاك

وهي تدخل ضمن الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص ويكون مجال تطبيقها على أملاك الأشخاص الطبيعيين الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر أو خارجها وتقدر شروط الخضوع للضريبة في أول جانفي من كل سنة.

1- وعاء الضريبة:

يتشكل وعائها من القيمة الصافية للأموال في أول جانفي من كل سنة لمجموع الأملاك والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يملكها الأشخاص وتخضع المرأة المتزوجة بصفة منفردة للضريبة على مجموع الأملاك والحقوق والقيم التي تتشكل منها أملاكها.

فحسب المادة 276 من قانون ض.م.ر.م تخضع اجراءات التصريح عناصر الأملاك الآتية:

- الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية.
- الحقوق المبنية العقارية.
- الأموال المنقولة مثل السيارات التي يفوق سعة أسطوانتها 2000سم³ بنزين و2200سم³ غاز أويل، الدرجات النارية ذات سعة محرك يفوق 250سم³.
- اليخوت وسفن النزهة وخيول السباق.
- اللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000دج

غير أنه لا تخضع إجباريا للتصريح عناصر الأملاك الآتية:

- المنقولات المخصصة للتأثيث.
- المجوهرات وأحجار الكريمة والذهب والفضة والمعادن الثمينة.
- الديون والودائع والكفالات وعقود التأمين في حالة الوفاة (المنقولات المادية الأخرى)

وفيما يخص الأملاك المعفاة من الضريبة فهي الربوع أو التعويضات المحصلة نتيجة تعويض أضرار مادية أو التي تكون في إطار نشاط مهني، أو الأملاك التي تكون ضرورية لتأدية نشاطا صناعيا أو تجاريا أو فلاحيا وكذا حصص وأسهم الشركات التي تكون نشاطها الأساس تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة بها.

2- حساب الضريبة:

حسب المادة 281 مكرر 8 تحدد نسبة الضريبة على الأملاك كما يلي:

جدول رقم (05) قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة

| النسبة بـ % | قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة بالدينار |
|-------------|--------------------------------------------------------|
| 0 | يقبل عن 100.000.000دج |
| 0.5 | من 100.000.000-150.000.000دج |
| 0.75 | 150.000.000-250.000.000دج |
| 1 | 250.000.000-350.000.000دج |
| 1.25 | 350.000.000-450.000.000دج |

| | |
|------------------------|------|
| أكثر من 450.000.000 دج | 1.75 |
|------------------------|------|

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

ويمكن للمدينين بالضريبة الذين قاموا بدفع ضريبة على الأملاك خارج الجزائر بخصمها من تلك الواجبة الدفع في الجزائر.

3-التزامات المدينين بالضريبة:

حسب المواد 28 مكرر 10 الى 281 مكرر 12 يتم مايلي:

- اكتتاب كل أربع سنوات من 31 مارس من السنة الرابعة كأخر أجل تصريح بالأملاك لدى مفتشية الضرائب التي يتبعها أما في حالة الوفاة فيمكن أن يؤخر التصريح حتى 6 أشهر ابتداء من تاريخ الوفاة.
- يكتتب التصريح للمرة الأولى في 31 ماي كأقصى حد للمكلفين بالضريبة مهما تكن القيمة الصافية لأملاكهم باستثناء المكلفين بالضريبة الذين لا يتوفرون إلا على مداخيل ناتجة عن الأجر فقط.

4-توزيع حصيلة الضريبة:

يحدد توزيع الضريبة حسب المادة 282 من قانون ض.م.ر.م. كما يلي:

- 60% لميزانية الدولة.
- 20% لميزانية البلدية.
- 20% إلى حساب التخصيص الخاص رقم 050-302 بعنوان الصندوق الوطني للسكن.

المطلب الثاني: الرسم العقاري على الملكيات المبنية

يعتبر كل من الرسم العقاري ورسم التطهير رسوم يتم جبايتها لفائدة البلدية دون غيرها من المصالح الأخرى لدولة.

1- المفهوم:

حدد ق.ض.م.ر.م. في مادته 248 الملكيات المبنية التي توجب عليها الضريبة هي التي تكون موجودة فوق التراب الوطني مهما تكن وضعيتها القانونية باستثناء ما نص عليها القانون صراحة بإعفاؤها فتخضع الملكيات المبنية التالية إلى الضريبة:

- المنشآت المخصصة للإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتوجات.

- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية والطرق بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة.
- أراضي البنايات بجميع انواعها والقطع الارضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها.
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمه لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن ايداع البضائع وغيرها من الاماكن من نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو المنتفعون مجانا أو بمقابل.

2-الإعفاءات:

هناك إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة وهي:

2-1-الإعفاءات الدائمة:

تعفى بصفة كلية الملكيات المبنية المخصصة لمرفق عام أو منفعة عامة شريطة ألا تدر دخلا وهذا حسب المادة 250، فكل العقارات التابعة للدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري والتي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية والصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية والرياضية.

كما تعفى البنايات المخصصة للأداء الشعائر الدينية والاملاك العمومية التابعة للوقف والعقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة بعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل، كما تعفى ايضا تجهيزات المستثمرات الفلاحية.

2-2-الإعفاءات المؤقتة:

حسب المادة 250 تعفى العقارات غير الصحية أو التي على وشك الانهيار.

- الملكيات المبنية التي تشكل السكن الرئيسي لمالكه شرط ألا تتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1400دج وألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة مرتين الأجر الوطني المضمون.
- فيما يخص البنايات الجديدة أو الاضافات أو اعادة البناء فتكون معفاة بداية من أول جانفي من السنة التالية لسنة الانجاز.
- البنايات المستعملة في اطار النشاطات التي يمارسها الشباب في أحد الصيغ الخاصة بالاستثمار المؤهلون للاستفادة من اعانة ANGEM ,ANDI ,CNAC,ANGEM لمدة ثلاث سنوات من تاريخ انجازها وترفع إلى 6سنوات عندما تكون هذه البنايات في مناطق

يجي ترقيتها من طرف الدولة او في مناطق الهضاب العليا في إطار الصندوق الوطني لتطوير الهضاب العليا، وإلى مدة 10 سنوات إذا كانت تقع في مناطق الجنوب.

- السكن العمومي الايجاري التابع للقطاع العام بشرط تحقيق الشرطين المذكورين أعلاه.

3-أساس فرض الضريبة:

لحساب الضريبة على الأملاك لابد من تعيين أساس فرضها وذلك عن طريق القيمة الإيجارية لكل متر مربع مضروبة في المساحة الخاضعة للضريبة، ويحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 2% سنويا بالإضافة على مراعاة قدم الملكية ذات الاستعمال السكني حيث يستفيد من تخفيض ولكن لا يتعدى 2.5%، كما لا يؤخذ في الحساب أجزاء المتر المربع في وعاء الضريبة.

3-1-أساس فرض الضريبة على الملكيات المبنية:

ولتأسيس الرسم العقاري يؤخذ في الحسبان وقوع البناية حسب المنطقة والمناطق الفرعية وفيما يلي ايضاح ذلك:

- تحديد القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع ذات الاستعمال السكني حسب الجدول التالي:

جدول رقم(06)القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع ذات الاستعمال السكني دج/متر²

| | المنطقة الفرعية 1 | المنطقة الفرعية 2 | المنطقة الفرعية 3 | المنطقة الفرعية 4 |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| أ | 890 | 816 | 742 | 668 |
| ب | 816 | 742 | 668 | 594 |
| ج | 742 | 668 | 594 | 520 |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

- ويتم تحديد القيمة الايجارية للمحلات التجارية والصناعية حسب الجدول التالي:

جدول رقم(07) القيمة الايجارية للمحلات التجارية والصناعية دج/متر²

| | المنطقة 1 | المنطقة 2 | المنطقة 3 | المنطقة 4 |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|
| أ | 1782 | 1632 | 1484 | 1338 |
| ب | 1632 | 1484 | 1338 | 1188 |
| ج | 1484 | 1338 | 1188 | 1038 |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

3-2-أساس فرض الضريبة على الأراضي الملحقة بالملكيات المبنية:

يتم تحديد أساس فرض الضريبة على الأراضي الملحقة بالملكيات المبنية انطلاقاً من تحديد المساحة بالمتر مربع، وذلك وفق الجدولين الآتيين.

جدول رقم (08) ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر²

| المنطقة 1 | المنطقة 2 | المنطقة 3 | المنطقة 4 |
|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 44 | 36 | 26 | 14 |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

جدول رقم (09) ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير دج/متر²

| المنطقة 1 | المنطقة 2 | المنطقة 3 | المنطقة 4 |
|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 32 | 26 | 20 | 12 |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

3- حساب الرسم:

- يتم تطبيق 3% على الملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة.
 - يتم تطبيق 10% على الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني من طرف الأشخاص الطبيعيين الواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير المشغولة.
- كما يتم توضيح كيفية تطبيق ما أورده في الفقرة أعلاه عن طريق التنظيم.
- أما الأراضي التي تشكل ملحقات ملكياتها المبنية فيتم حساب معدلها كما يلي:

- 05% تقل أو تساوي 500م².

- 07% تفوق 500م² أو تساوي 1000م²

- 10% تفوق 1000م²

المطلب الثالث: الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

1- المفهوم:

- يؤسس رسم عقاري على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة وتستحق هذه الضريبة على ما يلي:
- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير بما فيها الأراضي قيد التعمير والتي لم يتم إخضاعها إلى الرسم العقاري على الملكيات المبنية.
 - المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.

- مناجم الملح والسبخات.
- الاراضي الفلاحية.

وتعفى من هذا الرسم الملكيات التالية:

- كما سبق ذكره فإنه يتم اعفاء جميع الملكيات ذي منفعة عامة والتي لا تهدف إلى تحقيق ربح مثل الولايات البلديات المؤسسات العمومية أو العلمية والتعليمية والإسعافية، الوقف العمومي...الخ. ولكن هذا الاعفاء لا يطبق على الملكيات التابعة للدولة التي تهدف إلى تحقيق ربح.
- الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
- القطع الارضية الخاضعة للرسم على الملكيات المبنية.

2- حساب الضريبة:

قبل حساب الضريبة يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة عن طريق استخراج القيمة الايجارية الجبائية للملكيات غير المبنية بالمترا المربع أو الهكتار وفق المنطقة الخاضعة، ويتم ذلك كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(10):الأراضي الموجودة في قطاعات عمرانية دج/متر²

| المنطقة الفرعية | المنطقة 1 | المنطقة 2 | المنطقة 3 | المنطقة 4 |
|------------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| أراضي معدة للبناء | 300 | 240 | 180 | 100 |
| أراضي أخرى مستعملة لنزهة، حدائق الترفيه، ملاعب...الخ | 54 | 44 | 32 | 18 |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة 2018.

وبخصوص الأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط، وقطاع التعمير المستقبلي، يتم حساب الضريبة انطلاقاً من تحديد المنطقة التي تكون فيها أراضي المؤسسة الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في الأجل المتوسط والطويل، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(11)الأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط والطويل دج/متر²

| المنطقة الفرعية | المنطقة 1 | المنطقة 2 | المنطقة 3 | المنطقة 4 |
|--------------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| أراضي معدة للبناء | 110 | 88 | 66 | 34 |
| أراضي أخرى مستعملة كأراضي للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب | 44 | 34 | 26 | 14 |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة 2018.

وفيما يتعلق بالمحاجر، ومواقع استخراج الرمل، والمناجم في الهواء الطلق، والملح، والسبخات، يتم ذلك كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(12):المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق والملح والسبخات

| المنطقة 1 | المنطقة 2 | المنطقة 3 | المنطقة 4 |
|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 110 | 88 | 66 | 34 |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

أما فيما يخص الأراضي الفلاحية، فيتم حساب معدل الضريبة حسب القيمة الاجارية الجبائية لكل هكتار انطلاقاً من الجدول التالي:

جدول رقم(13):القيمة الاجارية الجبائية للأراضي الفلاحية دج/هكتار

| المنطقة | المسقية | اليابسة |
|---------|---------|---------|
| ا | 15.000 | 2.500 |
| ب | 11.250 | 1874 |
| ج | 5962 | 944 |
| د | 750 | 750 |

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

أمثلة وتمارين محلولة:

تمرين رقم 01:

أحسب مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة لسنة 2017 التي يدفعها المكلف في الحالات التالية:

1- رقمياً عمالاً سنوياً المحقق منظر فمكفيمار سن نشاط تجارياً (بيع المواد الغذائية بالتجزئة

(مقدراً 20.000 دج

2- تاجر مواد غذائية حقق حسب تقدير الإدارة الضريبة رقمياً عمالاً يقدر بـ 24.000 دج

3- شخص مملوك شاحنة لإسعاف السيارات تحقق حسب تقدير الإدارة الجبائية وعاء ضريبة يقدر بـ 4.200.000 دج.

الحل:

1- حسب مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة لبيع المواد الغذائية

$$UFI=20.000*5\%=1000da$$

2- نشاط التجارة

$$UFI=24.000*5\%=1200da$$

3- نشاط الخدمات

$$UFI=4.200.000*12\%=504.000da$$

تمرين رقم 02:

"فريد" له محل لبيع المواد الغذائية ومخبز هو حافلة لنقل المسافرين ومحطة بيع البنزين حقق رقم أعمال لكل نشاط سنة 2016 على التوالي 700.000 دج، 500.000 دج، 650.000 دج، 22.750.000 دج.

1- حساب الضريبة الجزافية الوحيدة؟

2- في سنة 2017 حقق رقم أعمال متضمن الرسم على القيمة المضافة لكل نشاط على التوالي:

850.000 دج، 650.000 دج، 750.000 دج، 30.920.000 دج المطلوب حساب مايلي:

أ- حساب الضريبة في هذه الحالة، مع العلم أن التكاليف القابلة للخصم كانت على الترتيب

كما يلي: 250.000 دج، 300.000 دج، 400.000 دج، 1.335.000 دج؟

ب- حساب الضريبة إذا كان ضمن شركة أشخاص واختارت الخضوع إلى الضريبة على

أرباح الشركات.

الحل:

1- بما أن فريد لم يتجاوز رقم أعماله 30 مليون دينار فيتم حساب الضريبة وفق الضريبة الجزافية

الوحيدة عن طريق حساب المعدل الخاص بكل نشاط انطلاقا من رقم الأعمال ويكون متضمن

كافة الرسوم، ودون خصم التكاليف المتعلقة بالنشاط.

- الضريبة الجزافية الوحيدة "المحل المواد الغذائية" = رقم الأعمال متضمن كافة الرسوم*

المعدل الخاص بالنشاط = $700.000 * 5\% = 35000$ دج.

- الضريبة الجزافية الوحيدة "للمخبزة" = $500.000 * 25\% * 5\% = 18750$ دج.

يستفيد نشاط المخبزة من تخفيض في رقم الأعمال بـ 75% في حالة يكون فيها المكلف خاضع للضريبة الجزافية الوحيدة، أما في حالة خضوع المكلف للنظام الحقيقي فيستفيد من تخفيض بـ 35% من مبلغ .IRG

- الضريبة الجزافية الوحيدة "نقل المسافرين" = $650.000 * 12\% = 32.500$ دج
- الضريبة الجزافية الوحيدة "محطة البنزين" = $22.750.000 * 75\% * 5\% = 853.125$ دج
يستفيد من تخفيض بـ 25% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

$$IFU = 35000 + 18750 + 32500 + 853125 = 939.375 \text{ da}$$

2- في هذه الحالة يكون رقم الأعمال للمكلف قد تجاوز 30 مليون دينار، وبالتالي يتم صبه مباشرة في النظام الحقيقي ويكون خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا إذا قام المكلف بطلب الخضوع للضريبة على أرباح الشركات فيكون له ذلك طيلة حياة الشركة على أن يكون خاضع للضريبة على شكل شركة أشخاص.

أ- في حالة خضوع المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي يكون رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة.

- رقم الأعمال للمواد الغذائية = $1.19 / 850.000 = 714.285$ دج
 - رقم الأعمال للمخبزة = $1.19 / 650.000 = 546.201$ دج
 - رقم الأعمال لنقل المسافرين = $1.19 / 750.000 = 630.252$ دج
 - رقم الأعمال لمحطة البنزين = $1.19 / 30.920.000 = 25.983.193$ دج
 - حساب الدخل الصافي لكل فئة:
 - الدخل الصافي لنشاط المواد الغذائية = $250.000 - 714.285 = -464.285$ دج
 - يستفيد نشاط المخبزة من تخفيض الدخل الصافي بـ 35%
 - الدخل الصافي لنشاط المخبزة = $(300.000 - 546.201) * 65\% = -160.030$ دج
 - الدخل الصافي لنشاط نقل المسافرين = $400.000 - 630.252 = -230.252$ دج
 - الدخل الصافي لنشاط محطة البنزين = $1.335.000 - 25.983.193 = -24.648.193$ دج
 - الدخل الصافي الخاضع للضريبة = $24.648.193 + 230.252 + 160.030 + 464.285 = 25.502.760$ دج
- بتطبيق الجدول التصاعدي نجد مبلغ الضريبة

$$IRG_{2016} = 25.502.760 * 0.35 + 372.000 = 8.925.966 + 372.000 = 9.297.966 \text{ da}$$

ب- في حالة خضوع الشركة للضريبة على أرباح الشركات:
الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة = الحواصل المقبوضة - الأعباء القابلة للخصم

$$= 25.502.760 + 230.252 + 160.030 + 464.285 - 24.648.193 \text{ دج}$$

- تخضع هذه الشركة إلى معدل 26%

$$IBS = 25.502.760 * 0.26 = 6.630.717 \text{ da}$$

* وفي حالة توزيع الأرباح يخضع المكلف "فريد" مع شركائه إلى الضريبة على توزيع الأرباح الموزعة على الشركاء.

خاتمة:

للضريبة مكانة خاصة في الوقت الحالي لما لها من أهمية كبيرة في توفير الموارد المالية اللازمة للدولة خصوصا مع تبني اقتصاد السوق ومع اعتماد الدولة على مورد واحد في تغطية النفقات العامة، كما للضريبة من أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية في تحقيق بعض التوازنات على مستويات عدة، من تحقيق الاستقرار الاقتصادي إلى دعم الادخار وتحفيزه واحداث تغييرات جذرية في مسار التنمية الاقتصادية، بالإضافة على توجيه أنماط الاستهلاك.

وتسعى الدولة في الوقت الحاضر إلى إصدار التشريعات الضريبية الهادفة إلى تنمية المدخرات وخفض معدلات الاستهلاك غير الضرورية التي لا تؤدي إلى تعزيز القدرة الانتاجية للاقتصاد الوطني، كما تسعى في الوقت الحالي على تحقيق مفهوم العدالة الاجتماعية وتصحيح الاختلالات في الاقتصاد الوطني من خلال استخدام أساليب مختلفة من الدعم والحوافز والاعفاءات الضريبية والجمركية الممنوحة لأصحاب المشاريع الممولة من طرف صناديق الاستثمار.

تقدم هذه المطبوعة صورة عن أغلب الضرائب المفروضة في القانون الجبائي الجزائري، حيث بدأت تأخذ أبعاد جديدة بعد التطور الكبير في المجال التكنولوجي ودخول مفاهيم جديدة لم تكن مطروحة من قبل، وقد رأى المؤلف تقديم فينهاية كل فصل أمثلة وتمارين محلولة لغرض اكتمال الإطار النظري مع التطبيقي.

المراجع:

- 1- باهر عتلموساميل السيد، المالية العامة ودور القطا عالم في تحقيقا لرافهية الاقتصادية، جامعة القاهرة.
- 2- بنعمار منصور، الضريبة علنار باحالشركات، دار هومه 2010.
- 3- بنعمار منصور، الضريبة علنالدخلا لإجمالي، دار هومه 2010.
- 4- الجريدة الرسمية العدد 31، 78 ديسمبر 2014.
- 5- خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة علنالقيمة المضافة، دراسة مقارنة للنظام الضريبي العالمية، الطبعة 1، اتراكلنشر والتوزيع، القاهرة، سنة 2007.

- 6- الدليل لتطبيق قيلم الكفبالضريبة 2017، 2018
- 7- الدليل لتطبيق قيلم رسم علنا القيمة المضافة سنة 2017، 2018
- 8- الدليل الجبائيلحر فيالتقليدي 2011
- 9- الدليلالحر فيسنة 2017.
- 10- سامويلسون نوردهاوس، علما لاقتصاد، مكتبة لبنان ناشرونط 1 بيروت 2006.
- 11- سعيد عبدالعزيز عثمانوشكرير جبالعشماوي، اقتصادياتالضرائب، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007.
- 12- عادلأحمد حشيش، أساسياتالمالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية سنة 2005
- 13- قانونالرسملر قمالأعمالسنة 2017، 2018.
- 14- قانونالضرائبالمباشرة والرسومالمماثلة 2017، 2018 www.mfdgi.gov.dz
- 15- مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، جامعة الإسكندرية 2004.
- 16- المديرية العامة للضرائب، دليلالخاص للضريبة التابعلمر كز الضرائب 2018
- 17- مطبوعة حولالنظام الجبائيلجزائري 2017، 2018.
- 18- المادة 32 منقانونالمالية 2011.
- 19- ندهيديوة، الضريبة علنا القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية والاجتماعية فيسوريا، رسالة دكتوراه فيالاقتصاد، جامعة دمشق، قسما لاقتصاد.
- 20- Benda S, fiscalité directe des entreprises, formation au profit des agents de la direction des impôts, kolea 2010
- 21- Calendrier fiscal, 2017.
- 22- Direction général de l'impôt, paiement de l'IFU et obligation des contribuables ,2017. www.mfdg.gov.dz
- 23- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE Direction des Relations Publiques et de la Communication, Edition 2017.

تم بحمد الله