

محاضرات مقياس جباية المؤسسة

موجهة لطلبة السنة الثالثة

محاسبة وجباية

مالية المؤسسة

إدارة الأعمال

إدارة مالية

□ من إعداد:

□ د. صالح حميداتو

د. سارة ميسي

2021\2020

المحاضرة الأولى: ماهية الضريبة

أولاً- تعريف الضريبة و خصائصها

تعتبر الضرائب من أهم إيرادات الدولة، حيث تعتمد عليه في تسيير ادارتها و تلبية حاجاتها، وفي ظل غياب تعريف تشريعي لها، فقد تناول موضوعها العديد من الكتاب و قدموا عدة تعاريف لها سنورد أشهرها إضافة إلى الخصائص التي تميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة.

1- تعريف الضريبة:

عرفت الضريبة على أنها " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الاموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية."¹

وتعرف كذلك الضريبة على أنها " قيمة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة."²

كما تعرف الضريبة كذلك بأنها " اقتطاع مالي الزامي ونهائي تحدده الدولة، ودون مقابل، بغرض تحقيق أهداف عامة."³

وتعرف الضريبة أيضا بأنها " اقتطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة، وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن."⁴

من خلال التعاريف السابق يمكننا تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي، تدفع بصفة اجبارية و نهائية، وهدفها تغطية الاعباء العامة للدولة.

¹ - Pierre BELTRAME, La Fiscalité en France, Hachette Livre, 6ème édition, 1998, p :12.

² - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلي الحقوقية، دمشق، 2003، ص:115،

³ - حميد بوزيده، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص:8.

⁴ - أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2008، ص:124.

2- خصائص الضريبة:

1-2 الضريبة ذات شكل نقدي:

في النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض و تحصل في صورة عينية تماشيا مع الطابع الاقتصادي السائد، أين كانت المعاملات تتم بصورة عينية. فكانت الضريبة عبارة عن إقطاع جزء من المحصول يلتزم الافراد بدفعه إلى الدولة مقابل خدماتها العامة و المتمثلة خصوصا في الحماية، أو إلزام المواطنين بالقيام بعمل معين (السخرة)⁵. هذه الضريبة تتلائم مع الاقتصاديات العينية. وبظهور النقود واستعمالها في المبادلات الاقتصادية اصبحت الضريبة تجبى في طابعها الحالي أي نقودا. واصبحت فريضة مالية بمعنى أنها اقتطاع مالي (نقدي) من ثروة أو دخل الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين تماشيا مع الاقتصاديات الحديثة التي تستعمل النقود في كافة المعاملات الاقتصادية.

2-2 الطابع الإجباري للضريبة:

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز سيادة الدولة، فهي توضع وتحصل عن طريق السلطة أو الاجبار⁶ (أي إجبار المكلف بالضريبة من أدائها بطرق إدارية). فالضريبة تفرض و تحصل عن طريق الجبر ويظهر جليا في حالة تقاعس المكلف عن الدفع حينها تستعمل الدولة سلطتها عن طريق اجهزتها لإلزام و اجبار المكلف عن الدفع مع تحميله عقوبات جراء حرمانه للخزينة من مداخيل نتيجة هذا التقاعس. وقد تصل هذه الاجراءات إلى ما يسمى بالتحصيل القسري للضريبة.

2-3 الضريبة تدفع بصفة نهائية:

بمعنى أن الافراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، أي أن الدولة لا تلتزم بردها لهم، ولا تقدم لهم خدمات خاصة مقابل دفعها.

2-4 الضريبة تدفع بدون مقابل:

⁵ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008، ص: 146.

⁶ - نفسه، ص: 148.

لا يحصل دافع الضريبة على نفع خاص مقابل آدائها، وإنما مساهمة منه كعضو في المجتمع، من خلال تحمله الأعباء و التكاليف العامة وفقا لمقدرته التكليفية، وإنما يستفيد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة بصفته مواطنا وليس دافعا للضريبة.

2-5 تجبي لتحقيق النفع العام (تجبي لتغطية النفقات العامة):

إن تغطية النفقات العامة للدولة هو الهدف الرئيسي للضريبة، وهذا حسب النظرية الكلاسيكية التي حصرت دور الضريبة في تمويل الخزينة العامة ، بهدف توفير الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها و اعبائها الموجهة لتحقيق النفع العام لكافة افراد المجتمع.

DR. HAMIDATOU & DR. M...

المحاضرة الثانية : أهداف وقواعد الضريبة

أولا- قواعد الضريبة:

يقصد بالقواعد الضريبية مجموعة المبادئ و الأسس التي يجب على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أي ضريبة جديدة، هذه القواعد ذات فائدة مزدوجة، فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة وكذا مصلحة الخزينة العمومية.

تم وضع هذه القواعد و صياغتها من طرف "آدم سميث" من خلال بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال في كتابه " بحث عن طبيعة و أسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776.

وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

1- قاعدة العدالة:

ويقصد بها أنه، على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة حسب قدراتهم التكلفة⁷، بمعنى تناسبها مع الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة. ويقصد بالعدالة توزيع العبء الضريبي على كل أفراد المجتمع توزيعا عادلا (يتناسب مع دخولهم).

2- قاعدة اليقين:

إن مضمون قاعدة اليقين هو أن تكون الضريبة يقينية وليست عشوائية بمعنى أن يحدد بوضوح وعائها، سعرها، والحدث المنشئ لها، ميعاد دفعها و إجراءات تحصيلها. وأن الوضوح لا يقتصر فقط على المكلف وإنما يتعدى ذلك إلى الإدارة الجبائية⁸، ولكي يتوفر شرط اليقين يجب أن تكون الاجراءات الضريبية سهلة الفهم، وأن يكون النظام الضريبي مبسط و قار نسبيا.

⁷- محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص:156.

⁸- شعباني لطفي، جباية المؤسسة، الاوراق الزرقاء، البويرة، الجزائر 2017، ص:20.

3- قاعدة الملائمة في الدفع:

يقصد بهذه القاعدة أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب حسب النمط الذي يمكن أن يكون أكثر ملائمة للمكلف بالضريبة. أي ضرورة توافق موعد تحصيلها مع موعد تحقق الإيراد الفعلي.

4- قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:

يقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم الضريبة و جبايتها بأقل تكلفة، أي اتباع اسهل الطرق في تحصيل الضريبة و التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ مالية كبيرة، توفر هذه القاعدة وصول أكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية إلى الخزينة العمومية.

وقد اضاف كُتاب المالية المحدثون، قاعدتين هما قاعدتي الثبات و المرونة⁹:

5- قاعدة الثبات:

ويقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في اوقات الكساد، باعتبار أن الحصيلة الضريبية تزداد في أوقات الرخاء بسبب ارتفاع الدخل و زيادة الإنتاج في حين ان حصيلة الضريبة تقل عادة في اوقات الكساد.

6- قاعدة المرونة:

ويقصد بها ان يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الامكان بتغير في الحصيلة الضريبية و في نفس الاتجاه. فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة ازدياد معدلاتها .

ثانيا أهداف الضريبة:

تفرض الضرائب من طرف الدول على المكلفين بها من أجل تحقيق عدة غايات وأهداف معينة، اختلفت هذه الاهداف حسب الأيديولوجية و مستوى تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية. يأتي في مقدمة هذه الاهداف الهدف المالي باعتبارها (الضريبة) مصدرا هاما للإيرادات العامة. بالإضافة إلى الاهداف الاقتصادية و

⁹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 11.

الاجتماعية و السياسية و غيرها، حيث تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة. ففي ظل الدولة الحارسة كان هدف الضريبة هدف مالي بحت متمثلا في تغطية نفقات الدولة. أما في ظل الدولة المتدخلة تطورت أهداف الضريبة، حيث اصبحت أداة في يد الدول لتحقيق أهدافها الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و غيرها.

1- الهدف المالي للضريبة:

ويقصد به تغطية الاعباء العامة، حيث تسمح الضريبة بتوفير الموارد المالية للدولة، بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها وتقديم الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع¹⁰.

2- الهدف الاقتصادي:

من خلال فرض الضريبة تستطيع الدولة تحقيق جملة من الاهداف ندرجها فيما يلي:

- تعتبر الضريبة أداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ففي فترة الكساد تعمل الدولة على معالجة هذه الظاهرة من خلال تخفيض الضرائب، وإلغاء بعضها و تنزيل معدلاتها و طرح إعفاءات جبائية، من وراء هذه الاجراءات يتم تكوين رؤوس الاموال و بالتالي زيادة الاستثمار الذي بدوره يعيد الحالة الاقتصادية إلى الاستقرار تدريجيا من خلال كل هذه التدابير. أما في حالة التضخم أين تنخفض القدرة الشرائية المواطن من خلال وجود كتلة نقدية زائدة تتداول في السوق مما يتسبب في ارتفاع الاسعار عندها تعمل الدول لتصحيح هذه الظاهرة من خلال امتصاص الكتلة النقدية الزائدة وذلك عن طريق رفع المعدلات الضريبية، وتخفيض الاعفاءات وزيادة الإخضاع الضريبي بزيادة عدد المكلفين، هذه التدابير من شأنها امتصاص الكتلة النقدية الزائدة و ارجاع الحالة الاقتصادية إلى الاستقرار.

- تستخدم الضريبة لتشجيع و توجيه النشاط الاقتصادي، وذلك بطرح اعفاءات أو تخفيضات جبائية لهذه الانشطة مما يحفز على الاستثمار في هذه المشاريع.

- تستخدم الضريبة كذلك لتحقيق التوازن الجهوي من خلال تشجيع الاستثمار في بعض الجهات كالجنوب الكبير و الهضاب العليا من خلال إعطاء امتيازات جبائية للمستثمرين في هذه المناطق.

¹⁰ - حميد بوزيده، مرجع سابق، ص: 12.

- تستخدم الضريبة كذلك في حماية المنتوجات الوطنية من خلال حمايتها من المنتجات المستوردة عن طريق فرض حقوق جمركية على المنتج الأجنبي و إعفاء تصدير المنتج الوطني، ولكن هذا الاجراء يصعب استعماله في حال انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

3- الهدف الاجتماعي:

تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية منها:

- التحكم في النسل: تستطيع الدولة أن تحقق السياسة السكانية من خلال الضرائب، فقد نجد بعض الدول خاصة التي تملك مساحات شاسعة من الأراضي، تتوجه نحو زيادة السكان وتشجيع زيادة المواليد، فقد تحفز ذلك من خلال الضرائب وذلك بتخفيض معدل الضريبة تناسباً مع عدد أفراد الأسرة أو بتخفيض الضرائب على الدخل. أما الدول التي تتوجه نحو تخفيض عدد السكان وتقليل المواليد فقد تلجأ إلى زيادة معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة أو زيادة الضرائب على الدخل.
- إعادة توزيع الدخل والثروة: هذا من خلال فرض ضرائب على الثروات أو تطبيق التصاعد بالضرائب أو زيادة معدل الضرائب على السلع الكمالية.
- الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة: بعض السلع قد تكون منافية للعادات والتقاليد أو ذات تأثير سلبي من الناحية الاجتماعية، فتحاول الدولة أن تحد من انتشارها لا بل محاربتها، فتلجأ إلى أكثر من وسيلة لتحقيق هذا الهدف ومنها الضرائب، إذ تقوم بزيادة الضرائب على هذا النوع السلع للحد من شرائها، كفرض الضرائب على الكحول أو الدخان .. الخ.
- حل مشكلة المساكن: نلاحظ أن عدد السكان في العالم في زيادة مضطردة، حيث تعتمد الدولة للاستثمار في هذه المشاريع من خلال إعفاء المستثمرين في هذا المجال، وتوفير المساكن للمواطنين. كما تعفي أصحاب المساكن من الضرائب لتشجيعهم على البناء.

4- الهدف السياسي:

يمكن تلخيص الاهداف السياسية من الضريبة فيما يلي¹¹:

¹¹- شعباني لطفي، مرجع سابق، ص:22.

- يؤدي فرض الضريبة إلى نشر الشعور بالانتماء الوطني، مما سيدفع بالمكلفين إلى الاستفسار عن كيفية إنفاق هذه الاموال وبذلك تنتشر روح المسؤولية بين المكلفين، وعليه فكل انحراف في استعمال النفقات العامة تؤدي حتما إلى عزوف المكلفين عن الدفع وتقليل المساهمة في الاعباء العامة.
- تستعمل الضريبة أحيانا في المفاضلة في التعامل الاقتصادي بين الدول بالتالي تشجيع التعامل مع جهة دون الاخرى وذلك من خلال التخفيض أو الاعفاء من الضرائب الجمركية.

المحاضرة الثالثة: التنظيم الفني للضريبة

تعريفه:

المقصود بالتنظيم الفني للضريبة أن يضبط بالتحديد، المبلغ الذي سيدفعه المكلف من المادة الخاضعة للضريبة، هذه الأخيرة التي قد تكون في صورة ثروة أو دخل، غير أن ذلك غير كاف لتنفيذها فلا بد من التعرف على الأساليب المختلفة لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، ومن ثم معرفة طريقة حساب الضريبة وتليها مرحلة تحصيل دين الضريبة.

فهو إذا مجموعة من القواعد والأنظمة والتعليمات والإجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وأنواع الضرائب.

أولا-تقدير الوعاء الضريبي

يتطلب تنفيذ الضريبة تحديد وعائها، وذلك من خلال معرفة الأساليب المختلفة لتقدير قيمة هذا الوعاء، وطرق تحديد مقدار الضريبة، وبعدها تأتي مرحلة تحصيل دين الضريبة.

1-مفهوم الوعاء الضريبي

ويقصد به تحديد مطرح الضريبة، فالمطرح الواجب تحديده هو الشيء أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطاً أو سلعة أو عملاً أو حيازة تكون مصدر للضريبة، ومنه فإن الضريبة تُستمد من مصادرها بشكل مباشر أو غير مباشر.

كما يقصد بالوعاء الضريبي المنبع الذي تعترف الدولة منه مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة¹².

2- طرق تقدير الوعاء الضريبي

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وهناك طريقتين لتقدير الوعاء الضريبي هما طريقة التقدير المباشر، وطريقة التقدير غير المباشر.

2-1 طريقة التقدير المباشر للوعاء الضريبي

تعتمد هذه الطريقة على أسلوبين هما:

2-1-1 التقدير بواسطة التصريح المقدم من قبل المكلف

تعتمد هذه الطريقة على التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة، يتضمن هذا الأخير تحديد الوعاء الضريبي كما هو مثبت في الدفاتر والمستندات¹³. ومن عيوب هذه الطريقة إمكانية لجوء المكلف للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرح به. وعليه أعطى المشرع الجبائي للإدارة الحق في مراقبة التصريحات المكتتبه للتأكد من صحتها.

2-1-2 التقدير بواسطة التصريح المقدم من قبل الغير

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب مع ضرورة وجود علاقة قانونية تربط بين المكلف الحقيقي بالضريبة والشخص مقدم التصريح. ومثال ذلك صاحب العمل

¹² - قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الضريبية، مؤسسة الرواق، عمان، الأردن، 2000، ص: 25.

¹³ - محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ص: 108.

الذي يقدم تصريحا إلى الإدارة الضريبية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على الأجور والمرتببات.

2-2 طريقة التقدير غير المباشر للوعاء الضريبي

وفقا لهذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بتقدير المادة الخاضعة للضريبة معتمدة في ذلك على بعض المظاهر الخارجية الدالة على الوعاء الضريبي للمكلف، وتعتمد هذه الطريقة على أسلوبين هما:

2-2-1 تقدير الوعاء الضريبي من خلال المظاهر الخارجية

وفقا لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بطريقة تقديرية استنادا إلى بعض المظاهر الخارجية، كالأستدلال بالقيمة الإيجارية التي يدفعها الشخص كإيجار للسكن، عدد العمال، عدد السيارات التي يمتلكها.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في تحديد المال الخاضع للضريبة، و تساعد على الحد من التهرب الضريبي، لصعوبة إخفاء المظاهر الخارجية. ومن عيوبها ابتعادها عن العدالة لأنه قد تتغير الدخول دون أن يؤدي ذلك إلى تغيير المظاهر الخارجية. نظرا لهذه العيوب ابتعدت معظم التشريعات الضريبية على الأخذ بهذا الأسلوب وان اتخذته كوسيلة لمراقبة التهرب من الضريبة من قبل أصحاب الدخول المرتفعة¹⁴.

2-2-2 تقدير الوعاء الضريبي تقديرا جزافيا

تعتمد هذه الطريقة على التقدير الجزافي التقريبي على أساس بعض القرائن أو الأدلة القانونية التي تعتبر دالة عليه، إذ يفترض أن تكون هناك صلة أو ارتباط بين الوعاء الضريبي والأدلة، فمثلا تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير دخل الطبيب من خلال ساعات عمله.

يمتاز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة وعدم التعقيد وخاصة في الحالات التي يصعب فيها على المكلفين تقدير نتيجة أعمالهم.

¹⁴ - محمد حمو، اوسرير منور، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ط1، 2009، ص:38.

أما عيوبها فهي الخلافات المستمرة التي قد تحدث بين المكلف والإدارة الضريبية، إذ تفرض الضريبة على دخل افتراضي لا يعبر بشكل دقيق على دخل المكلف الصحيح، لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن هذه الطريقة.

ثانيا - حساب الضريبة

ونعني بذلك النسبة المئوية أو المبلغ المحدد التي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة.

ويوجد عدة أنواع في حساب الضريبة:

1. الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

أ- الضريبة التوزيعية:

هي تلك الضريبة التي يحدد فيها المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله مقدما، ثم يوزع على المكلفين حسب المناطق الجغرافية، هذا النوع من الضرائب طبق في الماضي وفي فترات متفرقة من التاريخ، وكانت تطبقه السلطات الاستبدادية التي تبحث عن المال بأي شكل كان، أما في الوقت الحالي فقد تخلت عن هذا الأسلوب جميع الدول المتقدمة وحتى الدول النامية.

ب- الضريبة القياسية:

تسمى كذلك بالضريبة التحديدية، وهي تلك الضريبة التي يحدد المشرع معدلها دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله على كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها.

2. الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

أ- الضريبة النسبية:

يقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، من أمثلتها الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات... وغيرها.

ب- الضريبة التصاعدية:

وهي تلك الضريبة التي تفرض بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، ففي ظل هذا الأسلوب تزداد نسبة الضريبة المستحقة كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

ثالثاً-تحصيل الضريبة

عندما تصل الضريبة إلى مرحلة التحصيل، فإنها تصل بذلك إلى آخر مرحلة وأهمها، وان كافة المراحل السابقة كانت تمهد وتهدف إلى هذه المرحلة النهائية.

1- مفهوم التحصيل

تحصيل الضريبة هو مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار.

2- ضمانات التحصيل

منح القانون الضريبي للإدارة الضريبية سلطات واسعة حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها ومن أهم هذه الضمانات¹⁵:

- المنازعة في مقدار الضريبة أو في صحتها لا يوقف دفعها، فالدفع ملزم أولاً ثم المعارضة بعد ذلك متى حان وقت استحقاقها (قاعدة الدفع ثم الاسترداد).
- يمنح القانون الضريبي دين الضريبة امتياز على كافة الديون الأخرى، حيث أن امتياز دين الضريبة يكفل له حق تتبع المال وفي أي يد كان، حيث يمكن لمصلحة الضرائب أن تستوفي دينها على الفرد من التركة التي ورثها أولاده سواء كانت لم توزع بعد أو تم توزيعها بالفعل.
- يمنح للموظفين على مستوى المصالح الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، بل يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوة مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الضريبة.
- يمكن لمصلحة الضرائب أن تقوم بالحجز الإداري عن أموال المكلف الذي يفشل أو يتأخر عن الوفاء بالضريبة في الأوقات المحددة.

3- طرق التحصيل:

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

1-3 طريقة التسديد المباشر

¹⁵ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 261 (بتصرف).

القاعدة العامة، هي أن يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها إلى الإدارة (قباضة الضرائب) من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها، في الاوقات المحددة، وهذه الطريق الأكثر انتشارا حيث تتم بناء على التصريح المقدم من قبل المكلف، أو بعد إتمام الحساب أو الربط النهائي للضريبة الذي تقوم به الإدارة الجبائية.

3-2 طريقة الاقساط المقدمة

جاءت هذه الطريقة في الدفع احتراماً ومطابقة لمبدأ الملائمة في دفع الضريبة، حيث يدفع المكلف بمقتضاها الضريبة المستحقة في شكل أقساط مقدمة خلال سنة تحقيق الدخل، تحسب هذه الأقساط على أساس الضريبة المستحقة للسنة (ن-1) أو (ن-2)، على أن تتم التسوية النهائية بعد حساب الضريبة النهائية المستحقة للسنة (ن). وعندها يتم حساب رصيد التصفية، والذي يساوي الفرق بين مبلغ الضريبة الحقيقي و مجموع الأقساط المودعة. هذه الطريقة من شأنها ضمان استمرار تزويد الخزينة العمومية بالإيرادات الضريبية، كما تخفف من عبء الضريبة على المكلف من خلال تقسيمها إلى أقساط مسبقة.

3-3 طريقة الاقتطاع من المصدر

قد يتم دفع الضريبة عن طريق شخص آخر غير المكلف بها، ويعد هذا إستثناء عن القاعدة العامة. ومضمون هذه الطريقة أن يكلف المشرع شخصا آخر (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل، وتسمى بالاقتطاع من المنبع¹⁶.

تعتبر هذه الطريقة رغم بعض سلبياتها أهم طرق التحصيل، حيث تنعدم فيها فرص التهرب لأن المكلف يحصل على دخله الصافي بعد ان تطرح وتدفع الضريبة بواسطة شخص آخر، تطبق هذه الطريقة في حال وجود علاقة دائنة و مديونية بين المكلف و الممول، مثلا العامل ورب العمل حيث يلزم القانون رب العمل بحجز

¹⁶ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 259.

الضريبة قبل أن يستلم العامل أجره أو راتبه ويتم توريد الضريبة من قبل المكلف إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة و دون مقابل أو أجر.

رغم أن الاقتطاع من المصدر يوفر، سهولة وسرعة التحصيل، واستحالة التهرب الضريبي، مع انخفاض النفقات الجبائية وضمان التدفق المستمر للإيرادات الضريبية للخزينة العمومية. إلا أنه لا يخلو من سلبيات على غرار إقتصار الاقتطاع من المصدر على الدخول المتمثلة في الرواتب و الاجور و المكافآت دون مداخيل أصحاب المهن الحرة و التجار و الشركات¹⁷.

3-4 طريقة الدمغة أو الطابع

هذه الطريقة تعتبر إحدى أوجه التسديد المباشر، حيث يتم دفع الضريبة من خلال شراء أوراق مدموغة أو طوابع دمغة يلصق عن طريق المحررات و الوثائق الإدارية التي يطلبها المكلف كالشهادات الإدارية، أو طلبات استخراج جوازات السفر، أو وثائق الملكية¹⁸.

المحاضرة الرابعة - النظام الضريبي

تمهيد:

إن أي عمل كان عليه إن يتم بحسن التنظيم حتى يؤدي الدور الذي وضع من أجله، ومن هذا المنطلق نجد أن النظام الضريبي يعد عملاً يستوجب التطبيق في الميدان وكون الضريبة علماً قائم بذاته فلا بد لها من جهاز يقوم بالتخطيط لها وتنظيمها.

1- مفهوم النظام الضريبي

(1) تعريف النظام الضريبي:

¹⁷ - محفوظ المشاعلة، الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق، مركز احمد ياسين، عمان، ط02، 2003، ص:20.

¹⁸ - محمد حمو، اوسرير منور، مرجع سابق، ص:43.

تعددت تعريفات النظام الضريبي، فيرى البعض أن مفهوم النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه من مجتمع لآخر.

أما بالمفهوم الضيق فهو:

" مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل"¹⁹.

ويعرف كذلك بأنه:

" مجموعة من الضرائب المطبقة والصادرة عن شكل قوانين وتشريعات وتضطلع الإدارة الضريبية بتحصيل هذه الضرائب في إطار القوانين الخاصة والعامة المتعارف عليها بعيدا عن المعارضة والتضارب"²⁰.

" هو هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها الظروف المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب"²¹.

2- مكونات النظام الضريبي

إستنادا إلى التعاريف السابقة يتضح لنا أن النظام الضريبي يتكون من:

أ- التشريعات واللوائح:

وهي التي تنظم مجموع الضرائب، فالضريبة تأسس بهذه القوانين، ففرض الضريبة يجب أن يكون بقانون حتى لا يشوبها أي التباس أو غموض، حيث يعمل التشريع على توضيح الأحكام وتقريبها لذهن المواطن مما يسهل على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار كل الاختلافات والقواعد والأسس من بلد إلى آخر.

ب- الإدارة الضريبية:

¹⁹ - محمد حمو، اوسرير منور، مرجع سابق، ص: 51.

²⁰ - نفسه، ص: 51.

²¹ - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي واهداف المجتمع، الدار الجامعية، بيروت، 2008.

هي تلك الهيئة المكلفة بالتحصيل الجبائي، وهذا بالاستناد إلى التشريع الجبائي، فالإدارة الضريبية بهيكلها التنظيمي تقوم بمجموعة من المهام المتناسقة والمكملة لبعضها البعض، وهي مسخرة لتطبيق النظام الضريبي.

المحاضرة الخامسة - الرسم

يعتبر الرسم من مصادر الإيرادات العامة للدولة، فهو يتميز بأنه من الموارد المالية التي تدخل خزينة الدولة بصفة دورية ومنتظمة. مع الجدير بالذكر أن هذه الرسوم تدفع مقابل خدمات خاصة ومنافع شخصية لدافعيها.

1-تعريف الرسم

يعرف الرسم بأنه "اقتطاع نقدي يدفعه الفرد إلى الدولة، أو غيرها مقابل انتفاعه بخدمة معينة يؤديها له، يترتب عليها نفع خاص"²².

وكما يعرف أيضا بأنه "مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص، وتنطوي في نفس الوقت على منفعة غالبا"²³.

كما يعرف الرسم كذلك "بأنه مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى مؤسساتها العمومية، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل"²⁴.
من خلال التعارف السابقة تتضح لنا خصائص الرسم كما يلي:

2- خصائص الرسم

من خلال التعارف السابقة تتضح لنا خصائص الرسم كما يلي:

- ✓ الرسم يجب أن يكون بشكل مبالغ نقدية، فالأصل في الرسم أن يكون بشكل نقدي إلا في بعض الاستثناءات التي يمكن أن تكون فيها الرسوم بشكل عيني كالسلع.
- ✓ الرسم تحصل عليه الدولة من خلال مؤسساتها ودوائرها المختلفة.
- ✓ تحدد قيمة الرسم بالقانون فأى رسم لا يجب أن يكون إلا ضمن القانون سواء بالطريقة أو حجم المبلغ وبغض النظر عن الوضع المالي للفرد.
- ✓ يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة يحصل عليها الفرد فالدولة ملزمة أن تقدم الخدمة لطالبتها، مقابل ذلك يدفع الفرد مبلغ من المال.
- ✓ لا يأخذ الرسم بالمقدرة التكلفة للأشخاص، فحصول الشخص على الخدمة التي يتطلب الحصول عليها دفع رسما، مربوط بدفع قيمة الرسم دون مراعاة حالته المالية.
- ✓ يدفع الرسم بشكل إجباري، مجرد طلب الفرد الخدمة من الدولة وحصوله عليها وجب عليه دفع الرسم²⁵.

²² - حميد بوزيده، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص: 17.

²³ - عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص: 226.

²⁴ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 132.

²⁵ - طارق الحاج، المالية العامة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 100، 101.

يمكن هنا التفرقة فيما يتعلق بعنصر الجبر بين الإكراه القانوني و الإكراه المعنوي، ويقصد بالأول حالة ما إذا كان الفرد مجبرا قانونا على تلقي خدمة معينة، ودفع الرسم المقرر على أدائها كما في حالة رسوم التعليم الإلزامي، ولكن في الغالب يكون الإكراه معنويا، أي أن الفرد يطلب من تلقاء نفسه خدمة معينة تقدمها الدولة دون أن يلزمه القانون بهذا، و ذلك رغبة في صيانة مصالحه أو في الحصول على ميزة معينة ضرورية في تقديره مثل رسوم الدراسة الجامعية، رخصة السياقة...الخ.

فالجبر و الإكراه المقصود هنا يعني إلزام الفرد بدفع الرسوم المقررة بخدمة معينة في حالة انتفاعه بها، و يستوي في هذا أن ينتفع بها إلزاما بنص قانوني معين أو رغبة في الحصول على هذه الخدمة لاعتقاده في ضرورتها له.

3-تقدير الرسم

ليس من اليسير تحديد قاعدة عامة تلتزم بها السلطة العامة، وهي بصدد تقدير الرسم الواجب دفعه، والواقع أن هناك أكثر من قاعدة تدخل في الاعتبار عند إجراء هذا التقدير ويعتبر الرسم المفروض نتيجة القواعد كلها.

أ- القاعدة الأولى:

وهي مراعاة التناسب بين منفعة الخدمة المؤداة، وبين مبلغ الرسم المقابل لها، ولا يلزم أن يتحقق هذا التناسب بالنسبة لكل شخص يستفيد من الخدمة على حدى بل يكفي أن تتناسب تكاليف المرفق العام القائم بالخدمة مع حصيلة الرسوم المفروضة على الانتفاع بها. وتستند هذه القاعدة إلى أن الغرض الأساسي من إنشاء المرافق العامة ليس تحقيق الربح، ومن ثم لا يتحتم أن يترتب عن مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها عن نفقاتها.

ب- القاعدة الثانية:

وهي جعل الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة، وذلك بالنسبة إلى بعض الخدمات المعينة كالتعليم الجامعي والخدمات الصحية...الخ، وتستند هذه القاعدة إلى أن مثل هذه الخدمات يترتب عليها نفع عام بشكل كبير يعود على المجتمع ككل إلى جانب النفع الخاص الذي يعود على دافع الرسم، ومن ثم تقضي قواعد العدالة لتوزيع نفقات المرافق القائمة لأداء هذه الخدمات بين الأفراد المنتفعين بها.

ج- القاعدة الثالثة:

وهو جعل مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له وتستند هذه القاعدة إلى الرغبة في التقليل من إقبال الأفراد على طلب خدمة موضوع الرسم.

إلا أن هذه القواعد كلها لا تنفي أنه يمكن بصفة عامة أن الغرض الأساسي من اقتضاء الرسوم مقابل خدمات بعض المرافق العامة هو غرض مالي. فالدولة تستهدف من فرض الرسوم الحصول على إيراد للخبزينة العامة تواجه بها جزء من النفقات العامة.

4- دفع الرسم

يدفع الرسم بعدة طرق نذكر أهمها:

- ✓ دفع الرسم بالطواع: يقوم أي شخص طالب الخدمة من الدولة بشراء طواع بقيمة محددة ويلصقها على معاملة طلب الخدمة التي يريدتها.
- ✓ دفع الرسم بشكل فوري: يقوم الشخص طالب الخدمة بدفع مبلغ من المال لمحاسب دوائر الدولة بشكل مباشر ويحصل على وصل مقابل ذلك يبرزه حين حصوله على الخدمة.
- ✓ دفع الرسم للدوائر الحكومية: يدفع مبلغ من الرسم إلى إدارات الدولة بموجب كشف معدة مسبقا محددة فيها أسماء المستفيدين، والمبالغ الواجب عليهم دفعها، مثل رسوم العقارات.

5- المقارنة بين الرسم والمفاهيم المشابهة له

✓ الرسم والإتاوة:

الإتاوة هي مبلغ من المال يدفعه صاحب العقار للدولة مقابل قيام الأخيرة بعمل أدى إلى ارتفاع قيمة العقار دون أن يطلب مالكة تلك الخدمة، كأن تقوم الدولة بشق طريق، أو بناء مستشفى أو جامعة فتزيد قيمة الأرض المجاورة لها.

أما الفرق بينهما يكمن فيما يلي:

- الرسم يدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص بمحض إرادته أما الإتاوة فتدفع بشكل إجباري من قبل الشخص مالك العقار؛
- الرسم يدفع مقابل خدمة تقدم لطالبيها، أما الإتاوة فتدفع مقابل خدمة عامة قامت بها الدولة؛
- الرسم يتكرر دفعه كلما طلب الشخص الخدمة، أما الإتاوة فتدفع لمرة واحدة.

أما وجه الشبه فيتمثل في ارتكازهما على عنصر المنفعة.

✓ الرسم والغرامة:

الغرامة هي مبلغ من المال تقره الدولة على أي شخص يخالف القانون.

أما الفرق بينهما فهو كما يلي:

- الغرامة تدفع بسبب مخالفة للقانون، أما الرسم يدفع دون وقوع مخالفة للقانون.
- الغرامة تدفع دون أن يطلبها الشخص (تدفع جبرا) ، أما الرسم يدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص.
- الغرامة لا تعود بالنفع المباشر على الفرد، أما الرسم يعود بالنفع المباشر على الفرد.

✓ الرسم والضريبة:

إن كلا من الضريبة والرسم عبارة عن فريضة من المال تحصلها الدولة جبرا، وتقرهما سلطة مختصة هي البرلمان، ويستخدمان في تمويل النفقات العامة.

أما الاختلاف يتمثل فيما يلي:

- الضريبة تدفع بلا مقابل، أما الرسم يدفع مقابل خدمة يطلبها الشخص؛
- الضريبة تدفع بشكل نهائي لا يجوز إرجاعها، أما الرسم يمكن استرجاعه أو جزء منه؛
- الضريبة تفرض غالبا على أساس المقدرة التكلفة للفرد، في حين الرسم لا يأخذ بالاعتبار المقدرة التكلفة للفرد.

المحاضرة السادسة - الضريبة على الدخل الاجمالي (1)

أولا- مفاهيم متعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي

1- تعريف الدخل الاجمالي:

هو ذلك الدخل أو مجموع الإيرادات التي يتحصل عليه الاشخاص الطبيعيون نتيجة مزاولتهم لنشاط أو مهنة معينة تدر عليهم مداخيل أو إيرادات دون طرح الأعباء منها أو المصاريف، وتمثل هذه النشاطات في التجارة، الصناعة، الأنشطة الحرفية والمهن الحرة أو التنازل عن عقارات مبنية أو غير مبنية.

2-تعريف الدخل الصافي:

ويقصد به الفرق بين الدخل الاجمالي ومجموع الاعباء والنفقات التي تدخل في النشاط

ومنه:

$$\text{الدخل الصافي} = \text{الدخل الاجمالي} - \text{إجمالي الاعباء و النفقات}$$

3-تعريف الدخل الخاضع للضريبة:

الدخل الخاضع للضريبة هو عبارة عن الدخل الصافي مطروحا منه الاعفاءات القانونية

4-تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:

هي ضريبة تفرض على مدخولات الأشخاص الطبيعيين سواء كانت في شكل أرباح، أجور أو ممتلكات ، و تعطى بصورة نهائية ودون مقابل حسب القواعد القانونية التي تحدد نسب الإقتطاع، تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"²⁶.

5-خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

²⁶ - المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

للضريبة على الدخل الاجمالي مجموعة من الخصائص نذكرها فيما يلي²⁷ :

- ✓ تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين؛
 - ✓ ضريبة سنوية : أي تستحق الدفع كل سنة على أساس الأرباح والدخول التي حققها المكلف بالضريبة، والتي تحصل عليها خلال السنة؛
 - ✓ ضريبة إجمالية : تقع على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه بعد طرح كل التكاليف المنصوص عليها من الدخل الخام؛
 - ✓ ضريبة وحيدة : أي تظم أو تشمل كل فئات الدخل؛
 - ✓ ضريبة تصاعدية : حيث يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم على شرائح من الدخل، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي بشكل يكون فيه العبء الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله؛
 - ✓ ضريبة تصريحية : حيث توضع وتحصل هذه الضريبة عن طريق جداول وقوائم إسمية على أساس التصريح بالدخول المكتسبة من طرف المصرحين بها ويتم التصريح بها قبل 01 ماي من السنة التي تلي سنة تحقيق الدخل، وذلك بمفتشية مقر إقامة المكلف وبواسطة تصريح نموذج G 01.
- 6- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي :** المكلفون بهذه الضريبة هم²⁸ :
- ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر؛
 - ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري؛
 - ✓ الموظفون وأعوان الدولة الموجودون في الخارج غير الخاضعين للضريبة الشخصية على دخلهم هناك؛
 - ✓ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ويحققون عائدات من مصدر جزائري؛
 - ✓ الأشخاص الجزائريين والأجانب الذين يستفيدون من المداخل التي تخضع للضريبة على الدخل في الجزائر بمقتضى إتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

ثانيا - التنظيم الفني للضريبة على الدخل الإجمالي :

²⁷ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص: 207.

²⁸ - المادتين 3 - 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018

1- المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي²⁹

تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل الصافية للفئات التالية:

- ✓ الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية
- ✓ أرباح المهن غير التجارية
- ✓ عائدات المستثمرات الفلاحية (المداخيل الفلاحية)
- ✓ المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات
- ✓ ريع رؤوس الأموال المنقولة (عائدات الأسهم، عائدات الديون و الودائع و الكفالات)
- ✓ الرواتب و الأجور.

كما تنص المادة 85 من نفس القانون على خصم التكاليف التالية:

— فوائد القروض و الديون المقترضة لأغراض مهنية، وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها، و التي هي على عاتق المكلف بالضريبة

- اشتراكات منح الشيخوخة و الضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية

- نفقات الإطعام

- نفقات عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

2- الإعفاءات من الضريبة على الدخل الاجمالي:

✓ الإعفاءات الدائمة:

²⁹- المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

جاءت المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بذكر الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الاجمالي وهم³⁰:

- الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 120 000 دج
 - السفراء و الأعوان الدبلوماسيون، و القناصل و الأعوان القنصليون من جنسية أجنبية، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة للأعوان القنصليين و الدبلوماسيين الجزائريين.
- وحسب المادة 13 تعفى كذلك من الضريبة على الدخل الإجمالي³¹:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة، وكذلك الهياكل التابعة لها
 - مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية
 - المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الموجه للاستهلاك على حالته
 - تعفى الإيرادات الناجمة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور (المادة 36 ق ض م)
- ✓ الإعفاءات المؤقتة³²:

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب"، أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة"، من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 03 سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، و ترقى هذه المدة إلى 06 سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم. كما تمدد هذه الفترة بسنتين (02 سنة)، عندما يتعهد المستثمر بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتعلقة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق

³⁰ - المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³¹ - المادة 13 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³² - المادة 13 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، تمديد مدة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

● **تستفيد من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات³³:**

- الحرفيون التقليديون وكذلك الممارسون للأنشطة الحرفية الفنية.
- المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية، وتربية الماشية الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا.
- المداخيل المتأتية من الأنشطة الفلاحية، وتربية الماشية الممارسة في المناطق الجبلية.

3-التخفيضات في مجال الضريبة على الدخل الاجمالي

بالإضافة إلى الإعفاءات السابقة، توجد بعض التخفيضات ذات الغرض التحفيزي، تتمثل فيما يلي:

- ✓ **تخفيض بنسبة 10%³⁴:** يمنح تخفيض بنسبة 10% من الدخل الصافي الإجمالي الخاضع للضريبة إذا تم فرض ضريبة مشتركة (تصريح مشترك)، حسب دخل المكلف الخاضع و مداخيل أولاده و الأشخاص الذين معه و المعترين في كفالتة.
- ✓ **تخفيض بنسبة 25%³⁵:** يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير، أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيض بنسبة 25% .
- ✓ **تخفيض بنسبة 30%³⁶:** يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيضا بنسبة 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي. وللاستفادة من هذا التخفيض الإلتزام بما يلي:

- إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات القابلة للإهلاك، باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط؛ وتتم عملية إعادة الاستثمار خلال سنة تحقيق الربح، أو السنة التي تليها، وفي الحالة الاخيرة يجب على المستفيدين من الامتياز التعهد بإعادة الاستثمار في تصريحتهم السنوية.

³³- المادة 13 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³⁴- المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³⁵- المادة 21 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³⁶- المادة 21 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

- مسك محاسبة منتظمة، مع ضرورة توضيح المبلغ الذي يستفيد من التخفيض مبررا ذلك بقائمة الاستثمارات الملحقة مع الاشارة طبيعتها وتاريخ دخولها في الاصول مسعر تكلفتها؛
- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس 05 سنوات، ولم يتبع باستثمار فوري، يتعين على المكلف دفع لقابض الضرائب مبلغ يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، مع تطبيق زيادة قدرها 5% من الحقوق الاضافية. وفي حالة عدم احترام الالتزام بإعادة الاستثمار فانه تؤسس ضريبة سنوية تكميلية تقدر بنسبة 25%، (مع تسديد الفارق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض).

✓ تخفيض بنسبة 35%³⁷: يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبز.

- ✓ يستفيد المكلفون المستثمرون في إطار ANSEJ, CNAC و ANGEM من تخفيضات خلال الثلاث سنوات الأولى للإخضاع الضريبي (مباشرة بعد انتهاء فترة الإعفاء) من:

- تخفيض بنسبة 70% للسنة الأولى للإخضاع.

- تخفيض بنسب 50% للسنة الثانية للإخضاع.

- تخفيض بنسب 25% للسنة الثالثة للإخضاع.

4-المداخيل الخاضعة الضريبة على الدخل الإجمالي

تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل الصافية للفئات التالية³⁸:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية؛

- أرباح المهن غير التجارية؛

- عائدات المستثمرات الفلاحية (المداخيل الفلاحية)؛

- المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات؛

³⁷- المادة 21 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

³⁸- المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

- ربوع رؤوس الأموال المنقولة (عائدات الأسهم، عائدات الديون و الودائع و الكفالات)؛
- الرواتب والأجور.

كما تنص المادة 85 من نفس القانون على خصم التكاليف التالية:

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية، وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها، والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة؛
- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية؛
- نفقات الإطعام؛
- نفقات عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

المحاضرة السابعة - حساب وتسديد الضريبة على الدخل الاجمالي (تابع)

أولاً - حساب الضريبة على الدخل الاجمالي

1- تحديد المعدلات:

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول الموضح في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم 01: جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة بالدينار
0%	لا يتجاوز: 120 000
20%	من 120 001 إلى 360 001
30%	من 360 001 إلى 1 440 000
35%	أكثر من: 1 440 000

المصدر : المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

2- خطوات حساب الضريبة على الدخل الاجمالي: لحساب الضريبة نطبق الجدول أعلاه كما يلي:

أولاً- نبحت عن الدخل في الشريحة المناسبة له

ثانياً- نطرح منه المبلغ الأول في الشريحة

ثالثاً- نضرب الحاصل في النسبة المقابلة له

رابعاً - نضيف للمبلغ المتحصل عنه المبلغ الصافي في الشريحة التي قبلها (و الذي يمثل المبلغ الأول في الشريحة × النسبة المقابلة له).

3- حساب الربح الجبائي من خلال الربح المحاسبي:

يتم حساب مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي من الربح الجبائي المحقق من طرف المكلف بحيث يحدد الربح الجبائي من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

✓ الربح المحاسبي هو مجموع الايرادات المحصلة- مجموع الأعباء المقبولة و المسجلة محاسبيا

✓ التخفيضات هي الأعباء المرفوضة محاسبيا و المقبولة جبائيا.

✓ الاستردادات هي عبارة عن الاعباء المقبولة و المسجلة محاسبيا و لكنها مرفوضة جبائيا

فالمواد 141, 169 و 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن الإدارة الجبائية ترفض إدراج بعض المصاريف في حساب النتيجة وتحدد سقفا للبعض الآخر، وذلك للحد من التهرب وتقليص النتيجة بتضخيم المصاريف وهي كالاتي:

- الغرامات والعقوبات بمختلف أنواعها (المادة 141 من ق. ض. م. ر. م فقرة 6)

— الهبات والهدايا ذات الطابع الإشهاري إذا تجاوزت قيمة كل واحدة 500 دج (المادة 169 من ق. ض. م. ر. م فقرة 6).

— الهبات والهدايا المقدمة إلى المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني إذا تجاوزت 200 000 دج سنويا سواء كانت عينا او نقدا.

— المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذا تجاوزت حدود 10% من رقم الأعمال دون ان تفوق مبلغ 30 000 000 دج (المادة 169 من ق. ض. م. ر. م فقرة 2).

- المؤونات غير القابلة للتخفيض أو المتروكة دون مبرر خلال الدورة.

— اهتلاك السيارة السياحية إذا كانت لا تشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة، فقاعدة حساب الإهلاك المالي القابلة للخصم تحدد بقيمة 1 000 000 دج (المادة 141 من ق. ض. م. ر. م فقرة 3).

- النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة تحسب في حدود 10% من مبلغ الدخل او الربح على ان لا تتجاوز 100 000 000 دج (المادة 171 من ق. ض. م. ر. م).

ثانيا- تسديد الضريبة على الدخل الاجمالي

تدفع الضريبة على الدخل الاجمالي وفق نظام التسبيقات، وذلك احتراماً لمبدأ الملائمة في الدفع، فيعطي النظام الجبائي الفرصة للمكلفين بتسوية ضريبة الدخل وفق تقديم تسبيقين كما يلي:

1- نظام التسبيقات على الحساب:

فيما يخص المكلفين بالضريبة غير الأجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج، يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل تسبيقين:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس

- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على المكلف والمتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة برسمها (التي فرضت عليه فيها الضريبة).

قيمة الرصيد تساوي الفرق بين قيمة الضريبة لسنة الاستغلال ومجموع التسبيقين³⁹.

يتم تصفية الرصيد المتبقي من طرف المكلفين بالضريبة حيث يقومون بأنفسهم بدفع المبلغ المتعلق به أيضاً دون إخطار مسبق بعد خصم الأقساط التي سبق دفعها بواسطة جدول اشعار بالدفع في أجل أقصاه اليوم 20 من الشهر الذي يلي يوم تسليم التصريح الخاص بالربح الصافي السنوي والمحدد على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة.

2- شروط خصم الأعباء

تكون الأعباء قابلة للخصم إذا حققت الشروط التالية⁴⁰:

- يجب أن ينجر عنها تخفيض في أصول الميزانية الصافية، أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن تحدث أي تغيير في مستوى الميزانية.

³⁹- المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

⁴⁰- بن اعماره منصور، الضرائب على الدخل الاجمالي، دار هومو للنشر، الجزائر، 2010، ص: 86. (بتصرف)

- يجب أن تكون مسجلة محاسبيا ومبررة بوثائق إثبات، وهذا الشرط يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات، ومبلغها كما يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى نفقات الدورة.

- يجب أن تكون ضرورية لضمان السير العادي لوظائف المؤسسة.

- يجب أن تخص دورة النشاط.

ثالثا: المداخيل العقارية

من خلال المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تحسب مداخيل العقارات الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية كما يلي⁴¹ :

__ بالنسبة للإيجار ذات الطابع الصناعي والتجاري تحسب بنسبة (15 في المائة) محررة من الضريبة؛

__ بالنسبة للإيجار ذات الطابع السكني ذات الاستعمال الجماعي، تحسب بنسبة (07 في المائة) محررة من الضريبة؛

__ بالنسبة للإيجار ذات الطابع السكني ذات الاستعمال الفردي، تحسب بنسبة (10 في المائة) محررة من الضريبة.

- تحسب هذه النسب على مبلغ الإيجار الإجمالي.

⁴¹ - المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018

المحاضرة الثامنة - الضريبة على أرباح الشركات (1)

أولاً- مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات

1- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

إن من أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988 يتمحور حول وضع الشركات العمومية في نفس موضع الشركات الخاصة، و إخضاعها لمنطق و قواعد السوق، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب القانون 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 (المادة 38). حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتسمى الضريبة على أرباح الشركات."

من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات (IBS) هي ضريبة مباشرة تفرض على مداخيل الأشخاص المعنويين.

2- خصائص الضريبة على أرباح الشركات

تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نذكرها فيما يلي:

- ضريبة سنوية: لأنه حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة.
- ضريبة وحيدة: لأن الشركات ملزمة بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم، دون التمييز بين مصادر هذه الأرباح.
- ضريبة نسبية: لكونها تعتمد في حسابها على معدلات ثابتة محددة حسب الأنشطة.
- ضريبة عامة: لأنها شاملة لجميع الأرباح دون تمييز طبيعتها.
- ضريبة تصريحية: نظراً لأن المكلفين ملزمين بالتصريح بها كآخر يوم 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق الربح.

ثانيا- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على جميع الأرباح التي تحققها الشركات سواء الوطنية منها أو الأجنبية الموجودة في الجزائر⁴²، وذلك وفقا لمبدأ إقليمية الضريبة. ووفقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فقد حدد مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي⁴³:

✓ الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، والشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزائرية الوحيدة، وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.

✓ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

✓ الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

✓ الشركات التعاونية والإتحادية التابعة لها بإستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وهناك مجموعة من الشركات تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات، وهناك التي بإمكانها اختيار الخضوع لها وفق شروط محددة.

1-الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات

أ- شركات الأموال وهي:

✓ شركات الأسهم SPA

✓ شركات المسؤولية المحدودة SARL

✓ مؤسسات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة EURL

✓ شركات التوصية بالأسهم.

⁴²- المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

⁴³- المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

- ب- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
ج- الشركات المدنية المكونة على شكل شركة أسهم.

2- الشركات الخاضعة اختياريًا للضريبة على أرباح الشركات

بعض أنواع الشركات تخضع في الأصل للضريبة على الدخل الإجمالي إلا أن المشرع سمح لها أن تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وذلك بتقديم طلب إلى مفتشية الضرائب مع التصريح السنوي. إن هذا الاختيار نهائي لا رجعة فيه طوال حياة الشركة. تتمثل هذه الشركات في:

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

ملاحظة: بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2015 فقد تم استثناء الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

ثالثا- التنظيم الفني للضريبة على أرباح الشركات

1- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات⁴⁴:

تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة سنوات ابتداء من دخولها حيز النشاط وترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عنها التي تمارس في منطقة يجب ترفيتها إلى ستة سنوات انطلاقا من بدء نشاطها، وتمدد فترة الإعفاء هذه بستين عندما يتعهد المستثمرين بتوظيف ثلاث عمال لمدة غير محددة. إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "، في منطقة تستفيد من

⁴⁴- المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

إعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، تمتد مدة الاعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

كما تستفيد من الإعفاء كذلك التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات العمومية، وتستفيد من الإعفاء مدة عشر سنوات المؤسسات السياحية باستثناء الوكالات السياحية والأسفار. وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي، وتستفيد أيضا من الإعفاء لمدة ثلاثة سنوات وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

وتستفيد من الإعفاء الدائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات:

- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها؛
- ✓ مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛
- ✓ صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والمحققة مع شركائها فقط؛
- ✓ التعاونيات الفلاحية لتمويل والشراء، وكذا الاتحادات المستفيدة من اعتماد تسلمه مصالح وزارة الفلاحة؛
- ✓ المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
- ✓ العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما:
- ✓ عمليات البيع الموجهة للتصدير؛
- ✓ تأدية الخدمات الموجهة للتصدير باستثناء النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك.

المحاضرة التاسعة - الضريبة على أرباح الشركات (تابع)

2- أنظمة فرض الضريبة

يخضع الأشخاص المعنويين للضريبة على ارباح الشركات لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي إذا تجاوز رقم اعمالها 15.000.000 دج، ويحدد حينها الربح الحقيقي على أساس مسك محاسبة منتظمة. أما إذا لم يتجاوز رقم الأعمال المبلغ المحدد أعلاه فإن الشركة تخضع للنظام الجزافي (للضريبة الجزافية الوحيدة)، دون الخضوع ل IBS⁴⁵.

3- التزامات المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات

على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات القيام بما يلي⁴⁶:

- ✓ تقديم تصريح قبل الفاتح ماي من كل سنة بمبلغ الربح الخاضع للضريبة؛
- ✓ تقديم ترجمة يصادق عليها مترجم معتمد إذا كان مسك المحاسبة تم بلغة أجنبية؛
- ✓ تقديم ملخصات للحسابات الخاصة منها؛
- ✓ ملخص عن حسابات الناتج ونسخة من حصيلتهم، وكشف المصاريف العامة حسب طبيعتها؛
- ✓ كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني (TAP) المذكور مع تقديم كشف مفصل للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

4- معدلات الضريبة على أرباح الشركات

⁴⁵- المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

⁴⁶- المادة 151 - 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

تحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات كما يلي⁴⁷:

✓ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

✓ 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالات الأسفار؛

✓ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة الواجب تطبيقه. و في حالة عدم إحترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

الاقطاع من المصدر:

تحدد نسبة الاقطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي⁴⁸:

10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل الاقطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي. وكذلك بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الاجنبية إذا كانت بلدانهم الاصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

40%، بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها، ويكتسي هذا الاقطاع طابعا محررا.

20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقطاع من المصدر، كما يكتسي طابعا محررا من الضريبة.

24%، بالنسبة لما يلي:

⁴⁷- المادة 150 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

⁴⁸- المادة 150 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

المبالغ التي تقبضها المؤسسات الاجنبية التي ليست لها منشأة مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

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

الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز لذلك.

5- الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يمثل الربح الصافي الناتج عن الفرق بين مجموع الإيرادات المحققة من طرف الشركة ومجموع الأعباء المتعلقة بممارسة النشاط، الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات. ويتم حساب الربح الجبائي الخاضع للضريبة على ارباح الشركات من خلال الربح المحاسبي وفق العلاقة التالية:

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

حيث:

الربح المحاسبي: هو الفرق بين مجموع الايرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية.

الاستردادات: هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي، ولكن إدارة الضرائب ترفضها كلياً أو تضع لها سقفاً محدداً.

التخفيضات: وهي تكاليف لم تدرج في حساب الربح المحاسبي (مرفوضة محاسبياً)، ولكنها تعتبر تكاليف من الناحية الجبائية، حيث يتم خصمها من إيرادات الشركة.

رابعاً- التصريح ودفع الضريبة على أرباح الشركات:

1- التصريح بالضريبة على أرباح الشركات:

تلتزم الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات باكتتاب وإيداع التصريح السنوي نموذج G04 لمفتشية الضرائب التي يتبع لها المقر الرئيسي للشركة، حيث يتضمن هذا التصريح مبلغ الربح الخاضع للضريبة، وذلك كآخر أجل يوم 30 أفريل من السنة التي تلي سنة تحقيق هذا الربح.

2- دفع الضريبة على أرباح الشركات

تدفع الضريبة على أرباح الشركات وفق الأقساط المسبقة كما يلي:

- القسط الأول: من 02/20 الى 03/20.

- القسط الثاني: من 05/20 الى 06/20.

- القسط الثالث: من 10/20 الى 11/20.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند

تاريخ استحقاقها. (بالنسبة للقسط الأول يتم حسابه على أساس الضريبة المستحقة للسنة ن-2)

ملاحظة: فيما يخص الشركات حديثة الإنشاء يساوي كل تسبيق 30% من الضريبة المحسوبة على

الحاصل المقدر ب 05% من رأس المال الاجتماعي المسخر.

رصيد التسوية = ضريبة السنة ن - مجموع التسبيقات المسددة.

يسدد رصيد التسوية وفق تصريح شهر أفريل من السنة ن+1.

المحاضرة العاشرة - الرسم على النشاط المهني

أولاً- ماهية الرسم على النشاط المهني

أنشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط الغير تجاري (TANC) وهو عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم الأعمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو بإسم المؤسسة الرئيسية عند الإقتضاء، وبإسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها⁴⁹.

ثانياً- التنظيم الفني للرسم على النشاط المهني

1- معدلات الرسم على النشاط المهني:

- ✓ يحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب 2 %.
- ✓ يخفض معدل الرسم إلى 1 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج دون الاستفادة من تخفيضات أخرى.

⁴⁹- المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

✓ فيما يخص نشاطات البناء و الأشغال العمومية و الري تحدد نسبة الرسم ب 2 % مع تخفيض بنسبة 25%.

✓ 3 % بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنايب.

وتوزع حصيلة الرسم على النشاط المهني كما هو موضح في الجدول الآتي⁵⁰:

الجدول رقم 02: جدول توزيع الرسم على النشاط المهني

عائدات الرسم والمعدلات المقابلة لها				البيان
المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة العائدة للبلدية	الحصة العائدة للولاية	الحصص
100%	05%	66%	29%	المعدل العام

المصدر : المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

2- تخفيضات الرسم على النشاط المهني

إن رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP) تطبق عليه تخفيضات مختلفة نذكرها كما يلي⁵¹:

يستفيد من تخفيض قدره 30%:

⁵⁰- المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

⁵¹- المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

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

✓ رقم الاعمال الخاضع للضريبة المحقق من طرف تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، غير أنه لا يستفيد من التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

يستفيد من تخفيض قدره 50%:

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن:

■ تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية حسب نص المرسوم التنفيذي 31/90 المؤرخ في 15 جانفي 1996

■ أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

يستفيد من تخفيض قدره 75%:

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال. وإن امتياز التخفيضات المنصوص عليه اعلاه غير تراكمي.

ملاحظة: لا تمنح التخفيضات المشار إليها أعلاه إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا⁵².

تطبق أيضا تخفيضات أخرى على العمليات التالية:

✓ يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيضا بنسبة 25% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة. غير أنه لا يستفيد من هذا

التخفيض سوى على السنتين الأوليتين من بداية النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

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

- تخفيض قدره 70% السنة الأولى من الاخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 50% السنة الثانية من الاخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 25% السنة الثالثة من الاخضاع الضريبي.

3- الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

يتمثل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني فيما يلي⁵³:

- ✓ بالنسبة للبيوع، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- ✓ بالنسبة للأشغال العقارية و تأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

4- رقم الأعمال المعفى من الرسم على النشاط المهني :

■ يعفى من الرسم على النشاط المهني رقم الأعمال المحقق في إطار النشاط الممارس من طرف الشباب المستثمر والمستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" لمدة ثلاثة (03) سنوات ويمكن أن ترفع لمدة ستة (06) سنوات بشرط أن تمارس في المناطق الواجب ترقيةها ترفع هذه المدة بسنتين (02) إضافيتين في حالة تعهد المستثمر بتوظيف ثلاثة مستخدمين على الأقل لمدة غير محددة.

⁵³- المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018

■ الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.

5- العناصر المستثناة من رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني:

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم⁵⁴:

- رقم الاعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري(80.000) إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد و اللوازم و السلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، و خمسون ألف دينار جزائري (50.000) إذا تعلق الامر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات. مع اشتراط للاستفادة من هذا الامتياز أنه ينبغي أن يمارس الأشخاص بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.
- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.
- مبلغ عمليات البيع أو السمسرة المتعلقة بالمواد و السلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد انتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة و الخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كفيات تحديد أسعار بعض المواد و الخدمات الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الايجاري المالي.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية و الفندقية و الحمامات و الإطعام المصنف و الأسفار.

⁵⁴- المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

المحاضرة الحادية عشر - الضريبة الجزائرية الوحيدة

تمهيد:

جاءت الضريبة الجزائرية الوحيدة لتحل محل الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على ارباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة⁵⁵.

أولا - مجال تطبيق الضريبة الجزائرية الوحيدة:

- يخضع للضريبة الجزائرية الوحيدة الاشخاص الطبيعيون أو المعنويون و الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون (15.000.000) دينار جزائري.
- يخضع للضريبة الجزائرية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلون للاستفادة من دعم " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".

⁵⁵- المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

➤ عندما يقوم مكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد، وفي نفس المنطقة، أو في مناطق مختلفة، عدة دكاكين، متاجر، ورشات، أو أماكن لممارسة النشاط، تعتبر كل واحدة منها مؤسسة مستقلة، وتكون في كل الحالات كل منها خاضعة للضريبة بصفة مستقلة ومنفصلة مادام رقم الاعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الانشطة الممارسة لا يتجاوز رقم أعمالها سقف ثلاثون مليون دينار. وفي الحالة المخالفة، يمكن للمكلف المعني اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي لمجملي مداخله⁵⁶.

ثانيا- الاعفاءات والتخفيضات من الضريبة الجزافية الوحيدة:

اعطى المشرع الجبائي عدة اعفاءات وتخفيضات من الضريبة الجزافية الوحيدة لاعتبارات اجتماعية واقتصادية نذكرها فيما يلي:

1- الاستثناءات من الضريبة الجزافية الوحيدة

تستثنى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

- ✓ المؤسسات التابعة لجمعيات المعوقين المعتمدة، وكذا المصالح التابعة لها.
- ✓ مبالغ الايرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- ✓ الحرفيون التقليديون، وكذا الاشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا و المقيدون في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

2- الاعفاءات المؤقتة:

- ✓ تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"، من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة (03) سنوات ابتداء من دخولها حيز النشاط وترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عنها التي تمارس في منطقة يجب ترقيةها إلى ستة (06)

⁵⁶- المادة 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

سنوات انطلاقا من بدء نشاطها، وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمرين بتوظيف ثلاث عمال لمدة غير محددة.

يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة سحب الاعتماد و استرداد الحقوق⁵⁷.

إن هذا الاعفاء يقي المستثمرين مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة المحدد بمبلغ 5000 دج⁵⁸.

3- التخفيضات:

تستفيد من تخفيضات في مجال الضريبة الجزائرية الوحيدة الأنشطة التي ينشئها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" للثلاث سنوات الأولى بعد فترة الاعفاء كما يلي:

➤ تخفيض قدره 70% السنة الأولى من الاخضاع الضريبي.

➤ تخفيض قدره 50% السنة الثانية من الاخضاع الضريبي.

➤ تخفيض قدره 25% السنة الثالثة من الاخضاع الضريبي.

ثالثاً- التنظيم الفني للضريبة الجزائرية الوحيدة

1- إجراءات تحديد أسس الضريبة الجزائرية الوحيدة:

يلتزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزائرية الوحيدة باكتتاب التصريحات الجبائية التالية:

➤ التصريح التقديري:

بموجب المادة الأولى من قانون الاجراءات الجبائية يتعين على المكلفين بالضريبة، الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة اكتتاب تصريح جبائي تقديري وإرساله إلى مفتشية الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط وذلك خلال الفترة ما بين اليوم الأول و الثلاثين من شهر جوان كل سنة.

⁵⁷- المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

⁵⁸- المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

حددت الإدارة الجبائية نموذج التصريح التقديري والمتمثل في سلسلتين رقم (G12) و (G12bis)، بحيث تخص الأولى المكلفين بالضريبة الذين هم في السنة الثانية للخضوع فما فوق. أما التصريح التقديري G12bis يخص المكلفين بالضريبة الجدد، على أن يقوموا بإيداع هذا التصريح قبل نهاية سنة بداية النشاط كآخر أجل⁵⁹.

➤ التصريح التكميلي:

كما يلتزم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة بإيداع تصريح تكميلي لرقم الاعمال الحقيقي الزائد عن رقم الاعمال المصرح به في التصريح التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة وذلك بين 20 جانفي و 15 فيفري من السنة ن+1، وذلك باستخدام التصريح نموذج G12ter.

كما أعطى المشرع للإدارة حق تصحيح الأسس المصرح بها، عن طريق إصدار جدول فردي في حال امتلاك الادارة لمعلومات تبين نقص التصريح التقديري (محاضر معاينة ميدانية، كشوف بنكية... إلخ)، تقوم الادارة بهذا الاجراء التصحيحي بعد انقضاء الأجل القانوني لاكتتاب التصريح التكميلي.

مبلغ الضريبة التكميلي = (رقم الاعمال المحقق للسنة ن - رقم الاعمال التقديري المصرح به للسنة ن) × معدل الضريبة الموافق للنشاط

2- معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كالتالي⁶⁰:

5%، بالنسبة لأنشطة الانتاج وبيع السلع.

12%، بالنسبة لأنشطة الأخرى.

لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة عن 10.000 دج⁶¹

⁵⁹- المادة 3 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

⁶⁰- المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2018

⁶¹- المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

3- توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة:

يوزع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي⁶²:

الجدول رقم 03: توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة

النسبة	الهيئة المستفيدة
49%	ميزانية الدولة
0.5%	غرف الصناعة و التجارة
0.01%	الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية
0.24%	غرف الصناعة التقليدية و المهن
40.25%	البلديات
05%	الولاية
05%	الصندوق المشترك للجماعات المحلية
100%	المجموع

✓ ملاحظة: يخصص مجموع ناتج الحد الأدنى من الضريبة الجزافية الوحيدة لفائدة البلدية⁶³

4- تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة:

ابتداء من سنة 2017، أصبحت الضريبة الجزافية الوحيدة تسدد على طريقتين حسب اختيار المكلف كما يلي:

✓ التسديد الكلي للضريبة:

يتزامن أجل التسديد الكلي للضريبة مع إيداع التصريح التقديري المقدم من طرف المكلف (بين

01 و 30 جوان من سنة الخضوع).

✓ التسديد الجزئي للضريبة:

⁶² - المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

⁶³ - المادة 365 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

يتم التسديد الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة من خلال ثلاث اقساط كما يلي⁶⁴:

- يتم تسديد نصف (50%) من المبلغ الواجب الدفع، بتاريخ إيداع التصريح السنوي التقديري أي بين 01 و 30 جوان، ويستخدم التصريح كدليل على التسديد.
- أما النصف المتبقي فيتم تسديده على دفعتين متساويتين باستعمال تصريح نموذج G50bis كما يلي:
 - 25%، خلال الفترة من 01 إلى 15 سبتمبر.
 - 25%، خلال الفترة من 01 إلى 15 ديسمبر.

الجدول رقم 04 يلخص التسديد الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة

نسب التسديد	آجال التسديد
50% من مبلغ الضريبة	من 01 إلى 30 جوان (تاريخ إيداع التصريح التقديري)
25% من مبلغ الضريبة	من 01 إلى 15 سبتمبر
25% من مبلغ الضريبة	من 01 إلى 15 ديسمبر

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على نص المادة 14 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية، سنة 2017.

ملاحظات:

- ✓ يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي. يودع طلب الاختيار لدى مفتشية الضرائب (أو مركز الضرائب)، قبل 01 فيفري من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف تطبيق نظام الربح الحقيقي. يبقى الاختيار ساريا للسنة المذكورة والسنتين الموالتين، حيث يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه.
- ✓ يمدد الاختيار ضمنا لفترة ثلاث (03) سنوات، ويكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة.
- ✓ وفي حالة الرغبة في التخلي عن هذا الاختيار على المكلف تبليغ الادارة الجبائية بذلك قبل أول فيفري من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الاختيار أو تم فيها التمديد الضمني⁶⁵.

⁶⁴ - المادة 14 من قانون المالية للجمهورية الجزائرية، سنة 2017.

⁶⁵ - المادة 03 من قانون الاجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2018.

المحاضرة الثانية عشر- الرسم على القيمة المضافة (1)

أولاً- نشأة وماهية الرسم على القيمة المضافة

1- نشأة الرسم على القيمة المضافة

أنشأ الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون 36-90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والذي أدخل الرسم على القيمة المضافة خلفاً للرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج (TUGP) والرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS).

2- ماهية الرسم على القيمة المضافة (TVA)

❖ القيمة المضافة: هي الفرق بين الإنتاج العام والإستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، بمعنى آخر فهي

تقيس القيمة المحصل عليها من طرف المؤسسة للسلع والخدمات الآتية من المتعاملين⁶⁶.

❖ تعريف الرسم على القيمة المضافة: يعتبر "رسم عام للإستهلاك ينطبق على العمليات التي تكتسي طابعا

صناعياً، تجارياً أو طابعاً حرفياً أو حراً"⁶⁷. بالإضافة إلى ذلك فإنه يعتبر :

— ضريبة غير المباشرة؛

— ضريبة حقيقية؛

— ضريبة تحصل حسب آلية المدفوعات المقسمة؛

— ضريبة نسبية للقيمة؛

— ضريبة تتوقف حسب آلية الخصم؛

— ضريبة حيادية.

ثانياً - العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة :

1- العمليات الخاضعة وجوبا :

يطبق الرسم على القيمة المضافة على المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما يكن نوع النشاط الممارس،

وتتمثل العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة فيما يلي⁶⁸:

— المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛

⁶⁶ - بن أعمار منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2007، ص: 10.

⁶⁷ - Direction Générale des Impôt، 'Guide pratique de la TVA'، édition sahel، Algérie، 2011، PP :9-10

⁶⁸ - المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

- __ الأشغال العقارية؛
- __ المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي؛
- __ المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة كما جاء تعريفهم في المادة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- __ التسليمات لأنفسهم؛
- __ عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمة وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- __ بيع العقارات والمحلات التجارية؛
- __ المتاجرة في الأشياء المستعملة الغير مكونة من المعادن النفيسة؛
- __ العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة؛
- __ الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها؛
- __ خدمات الهاتف والتلكس بمختلف أنواعها التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛
- __ عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة؛
- __ العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

2- العمليات الخاضعة إختيارياً⁶⁹

- يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا وبناءاً على تصريح منهم إكتساب صفة المكلفون بالرسم على القيمة المضافة على أن يسلموا السلع والخدمات ل:
- __ التصدير؛

⁶⁹ - المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

__ الشركات البترولية؛

__ المكلفين بالرسم الآخرين؛

__ مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

ثالثاً - الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

الحدث المنشئ للضريبة هو الواقعة التي يتولد عنها الدين من المكلف نحو الخزينة، ويختلف حسب طبيعة العمليات، إذا كانت محققة في الداخل، أو عند الإستيراد أو التصدير⁷⁰.

1- في الداخل

✓ **بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة:** يتكون الحدث المنشئ

من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

✓ **بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية:**

من التحصيل الكلي أو الجزئي، في غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحقاً للأداء بعد أجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

✓ **بالنسبة للأشغال العقارية:**

يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن، ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسييق، دفعات، تسديدات .)، بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية و هذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

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

✓ **بالنسبة للتسليمات للذات :**

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

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

⁷⁰- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017، ص: 12_13.

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

2- عند الاستيراد والتصدير

عند الاستيراد

يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع، المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

عند التصدير

يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة للتصدير، بمجرد تقديم هذه المنتجات للجمارك. المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك، كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير .

المحاضرة الثالثة عشر- الرسم على القيمة المضافة (تابع)

أولاً- معدلات الرسم على القيمة المضافة:

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة من خلال تطبيق معدلات ثابتة خضعت للتغيير عدة مرات إلى ان استقرت على معدلين عادي ومخفض. تحدد حالياً معدلات (TVA) بـ:

✓ المعدل المنخفض: (09 في المائة) يطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي والاجتماعي والثقافي⁷¹.

✓ المعدل العادي: (19 في المائة) يطبق على العمليات، والخدمات والمنتوجات الغير خاضعة للمعدل المنخفض (09 في المائة)⁷².

ثانياً- توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة

توزع حصيلة الرسم على القيمة المضافة كما يلي⁷³:

1- العمليات المحققة في الداخل:

الجدول رقم 05 توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل

النسبة	الهيئة المستفيدة
75%	ميزانية الدولة
10%	البلديات
15%	صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية
100%	المجموع

بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لإختصاص مديريةية المؤسسات الكبرى تدفع حصة البلديات الى صندوق التضامن و الضمان للجماعات المحلية.

2- العمليات المحققة عند الاستيراد:

الجدول رقم 06 توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات المحققة عند الإستيراد

النسبة	الهيئة المستفيدة
--------	------------------

⁷¹- المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

⁷²- المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

⁷³- المادة 161 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

ميزانية الدولة	85%
صندوق التضامن و الضمان للجماعات المحلية	15%
المجموع	100%

بالنسبة للعمليات التي تنجزها المكاتب الجمركية البرية، تخصص الحصة العائدة لصندوق التضامن و الضمان للجماعات المحلية مباشرة للبلديات التي يقع فيها المكتب.

ثالثاً- حسم الرسم على القيمة المضافة⁷⁴ :

ولا يمكن أن يتم الحسم إلا على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة بخصوص رقم الأعمال الشهري الذي يتم إيداعه قبل اليوم العشرين من الشهر الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة أو بيانات الإستيراد.

ومما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الحسم:

الحسم المادي هو إسترجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) المبين على فواتير شراء المخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم.

شروط الاستفادة من الحق في الحسم وهي:

✓ أن تكون العملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة؛

✓ وجوب ظهور الرسم على فواتير الشراء.

الحسم المالي هو إسترجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) المبين في فواتير حيازة الإستثمارات، ويتم في التصريح الخاص برقم أعمال الشهر الذي تم فيه الشراء (الحيازة) وهناك شروط للاستفادة من هذا الحسم هي:

✓ يجب أن تشتري السلع جديدة أو مجددة وبضمان أن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة لـ (TVA) أو تخصص للتصدير؛

✓ يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية بسعر شراؤها، أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله؛

- ✓ يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات بعد تاريخ شراءها أو إنشاءها.
 - ✓ يتم الخصم بعنوان الشهر الذي تم خلاله دفع الرسم ولا يمكن أن يتم عندها يدفع مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مئة ألف دينار (100 000 دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقداً⁷⁵.
- وتقدم قائمة فواتير المبالغ المحسومة في التصريح الشهري عند طلب الإدارة ويتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية:

- رقم التعريف الإحصائي؛
- الإسم واللقب وعنوان الشركة؛
- العنوان؛
- رقم القيد في السجل التجاري؛
- تاريخ وبيان الفاتورة؛
- مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد.

المحاضرة الرابعة عشر - الرسم على القيمة المضافة (تابع)

أولاً - نظام الشراء بالإعفاء

⁷⁵ - المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال للجمهورية الجزائرية سنة 2018.

يتوقف الرسم على القيمة المضافة على المبدأ الذي ينص على أنه يخصم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة للضريبة من الرسم على القيمة المضافة المحصل عليه من العملية المنجزة. غير أنه، في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء، لا يمكن للخاضع للضريبة من إدراج هذا الرسم ولهذا الغرض أدرجت المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، نظام الشراء بالإعفاء.

1- مفهوم نظام الشراء بالإعفاء:

يعتبر نظام الشراء بالإعفاء، النظام الذي يمنح للخاضعين للضريبة الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم المدفوع على الشراء، الحق في اقتناء من الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك، والسلع والخدمات المخصصة إما للتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونياً وبصفة قطعية.

2- العمليات المستفيدة من الإعفاء من الرسم

يطبق نظام الشراء بالإعفاء على:

- البضائع المستوردة أو المشتريات التي يقوم بها المصدرون والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صناعة السلع المعدة للتصدير وتكوينها أو توظيفها أو تغليفها.
- المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث و/ أو الاستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع المقتناة من طرف موردي الشركات والموجهة لتحويلها بصورة حصرية لأنشطة التنقيب، وللبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، وكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير..

وتطبق في حالة عدم الاستعمال الحصري لهذه المواد والخدمات والأشغال في العمليات الداخلة في إطار النشاطات المذكورة أعلاه، أحكام المادة 39 من قانون الرسم على رقم الأعمال حسب الحالة (المادة 34 من ق م 2011)

- مقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع عندما تقوم بها مؤسسات تمارس أنشطة انجزها المستثمرون الخاضعون لهذا الرسم المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".

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

ملاحظة: نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لا يطبق على السلع والخدمات، المواد والبضائع الموجهة للتصدير الموجودة بالقائمة المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية. هذه الإقتناءات تؤدي بعد المخالصة والمراقبة إلى طلب استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحق.

ثالثاً- الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء:

1- الاعتماد:

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

- ✓ مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية بشكل قانوني،
- ✓ تقديم نسخ من سجلات الضرائب، تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند تاريخ طلب الاعتماد.

يطالب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة، عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية.

2- إجراء منح الاعتماد:

تودع طلبات الاعتماد لدى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب المختص إقليمياً. وفي حال منح الاعتماد يعلم المدير الولائي للضرائب المستفيد بمقدار القيمة الممنوحة.

3- الحصة:

تسلم رخصة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، والتي تبلغ مدة صلاحيتها سنة من طرف المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب حيث لا يمكن أن يتعدى مبلغ الحصة السنوية:

- ✓ إما قيمة البيع خارج الرسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة المسلمة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة، وإما مبلغ المشتريات من دون الرسم للمنتوجات من نفس النوع خلال السنة المنصرمة يضاف إليه نسبة 15%.

كما يمكن أن تمنح حصة إضافية للمستفيد بناء على تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة. وقبل تجديد الرخصة في بداية السنة المدنية يمكن أن يمنح المدير الولائي حصة مؤقتة تحدد بربع حصة السنة السابقة.

في حالة طلب الاعتماد من طرف مؤسسة حديثة، تمنح لها حصة مؤقتة لأجل ثلاث أشهر تراجع هذه الحصة في نهاية السنة.

رابعاً- كيفية إنجاز الشراء بالإعفاء:

يتم الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناء على تقديم المستفيد إلى البائع، أو إلى الجمارك (عند الاستيراد) شهادة الشراء بالإعفاء تمنح من طرف مفتشية الضرائب التي يتبع لها المستفيد.

وللحصول على شهادة الشراء بالإعفاء نموذج F22 يجب تقديم الوثائق التالية:

- ✓ مقرر اعتماد لنظام الشراء بالإعفاء؛
- ✓ رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لحصة سنوية؛
- ✓ فاتورة أولية في حال شراء من السوق المحلية، أو وثيقة استيراد لكل المنتوجات أو السلع.
- ✓ تقديم نسخة من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم أو آجال الدفع التي منحها الإدارة الجبائية (المادة 46 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)؛
- ✓ تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة في حال طلب رفع الحصة العادية (المادة 45 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)

إيداع كشف مفصل للمخزونات المقتناه بالإعفاء:

يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، أن يودعوا نهاية السنة المالية وفي 15 جانفي على الأكثر لدى مفتشية الضرائب كشفا مفصلاً يبين نوع وقيمة المخزونات المشتراة بالإعفاء من الرسم و الباقية في حوزتهم عند تاريخ فاتح جانفي من منتصف الليل. وفي حالة التأخر يلزم المستفيد على دفع غرامة جبائية مقدرة ب 100.000 دج.

خامساً- نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

هو عبارة على نظام يسمح للمستثمرين باقتناء أو استيراد التجهيزات دون الرسم على القيمة المضافة وذلك بغرض تخفيض الضغوط المالية على المستثمرين، وإن إلغاء الرسوم هذه لا يعني الإعفاء، ويبقى النشاط الممارس خاضع للضريبة.

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

يطبق نظام الإعفاء من الرسم على:

- ✓ السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في الاستثمار المنجز في إطار الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 2001/08/20 والمتعلق بتطوير الاستثمار وكذا التي تم اقتنائها عن طريق الاعتماد الإجاري.
- ✓ مقتنيات مواد التجهيز والخدمات المصنعة والمؤدات محليا التي تدخل مباشرة في تحقيق الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسعة، عندما تقوم بها مؤسسات تستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.
- لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.
- ✓ العمليات المتعلقة بالعقود الخاصة بإنجاز استثمارات ذات أهمية وطنية وهذا إلى غاية انتهاء الاستثمارات المبرمجة.

2- شروط منح الإعفاء من الرسم

تخضع الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى الشروط التالية:

- ✓ أن تمارس المؤسسة إحدى الأنشطة المذكورة أعلاه؛
- ✓ يجب أن تخضع المؤسسة للنظام الحقيقي.
- ✓ يجب أن تخصص مواد التجهيز في إنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

بالتوفيق للجميع

صالح حميد راتو

DR. HAMIDATOU & DR. MISSI