وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي – الاغواط –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

الرسم على القيمة المضافة دراسة تحليلية لنظام الشراء بالإعفاء ضمن النظام الضريبي الجزائري

(دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)

من اعداد الطلبة

- هادف محمد
- حنابي محمد

الأستاذ المشرف

د.دوة محمد

لجنة المناقشة:

د.بورنان إبراهيم	جامعة الاغواط	رئيسا
د.دوة محمد	جامعة الاغواط	مقررا
أ.هواري سليمة	جامعة الاغواط	ممتحنا

السنة الدرسية 2018/2017

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي – الاغواط –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

الرسم على القيمة المضافة دراسة تحليلية لنظام الشراء بالإعفاء ضمن النظام الضريبي الجزائري

(دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)

من اعداد الطلبة

- هادف محمد
- حنابي محمد

الأستاذ المشرف

د.دوة محمد

لجنة المناقشة:

د.بورنان إبراهيم	جامعة الاغواط	رئيسا
د.دوة محمد	جامعة الاغواط	مقررا
أ.هواري سليمة	جامعة الاغواط	ممتحنا

السنة الدرسية 2018/2017

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

عرفـــــــــــان وتشكّـــــــــــــر

بسم الله الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات،

، والصلاة والسلام على سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام.

لقد أنهينا هذه الدراسة بتوفيق من الله ثم بجهود حثيثة ووقفات صادقة،

وفي هذا المقام نقف وقفة احترام وتقدير نتوجه فيها بخالص شكرنا وعرفاننا

لأستاذنا الفاضل

الأستاذ: دوة محمد

المشرف على هذه الدراسة، فجزاه الله كل خير على ما قدمه،

وجعله الله في موازين أعماله ونفع بعلمه الجميع.

كما نتقدم بخالص شكرنا وعظيم امتناننا وعرفاننا

لجميع أساتذتنا في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير بولاية الاغواط

وعلى رأسهم أساتذة اللجنة الموقرة

الذين تفضلوا بمناقشة هذه المذكرة فلهم منا كل الشكر والتقدير

نسأل الله أن يجعل هذا العمل جهداً طيباً مباركاً

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم:

قال تعالى " يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات " صدق الله العظيم.

نسأله عز وجل أن يرفعنا في درجاته العلا وأن يحشرنا في زمرة أهل العلم عنده وأن يجعل عملنا هذا شاهد لنا لا شاهدا علينا.

أهدي ثمرة جهدي إلى من عزني الله بعزهما ورحمني بعطفهما وألهمني بحبهما إلى من علماني كيف أصنع من الفشل نجاحا إلى من لو أهديتهما العمر كله لكان العمر قليلا، داعية الله العلي القدير أن يأجرهما خير الجزاء "أبي و أمي"

إلى من هو بسمة حياتي ونور طريقي «زوجتي الغالية

اولادي اخواني وأولادهم الى اختي العزيزة"

إلى كل الرفقاء والأصدقاء من قريب او بعيد

إلى من سهر من أجل راحتنا ونجاحنا السيد "دوة محمد"

إلى كل أساتذتي الكرام

إلى كل شخص زرع بداخلي التفاؤل والأمل

إلى كل من حملهم قلبي ونسيهم قلمي

إلى كل من جمعتني بهم الأقدار والمحبة

أهدي ثمرة جهدي هذا.

ه.محمد

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم:

قال تعالى " يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات " صدق الله العظيم.

نسأله عز وجل أن يرفعنا في درجاته العلا وأن يحشرنا في زمرة أهل العلم عنده وأن يجعل عملنا هذا شاهد لنا لا شاهدا علينا.

أهدي ثمرة جهدي إلى من عزني الله بعزهما ورحمني بعطفهما وألهمني بحبهما إلى من علماني كيف أصنع من الفشل نجاحا إلى من لو أهديتهما العمر كله لكان العمر قليلا، داعية الله العلي القدير أن يأجرهما خير الجزاء "أبي و أمي"

إلى من هو بسمة حياتي ونور طريقي «زوجتي الغالية

اولادي اخواني وأولادهم الى اختي العزيزة"

إلى كل الرفقاء والأصدقاء من قريب او بعيد

إلى من سهر من أجل راحتنا ونجاحنا السيد "دوة محمد"

إلى كل أساتذتي الكرام

إلى كل شخص زرع بداخلي التفاؤل والأمل

إلى كل من حملهم قلبي ونسيهم قلمي

إلى كل من جمعتني بهم الأقدار والمحبة

أهدي ثمرة جهدي هذا.

ح.محمد

الفهـــرس

فهـــرس المحتويـــات

الشكر	I
الاهداء	II-III
فهرس المحتويات	V-VI
المقدمة	أ-و
الفصل الاول: الإطار النظري للرسم على القيمة المضافة	1-58
المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة	1
المطلب الاول: التطور التاريخي للرسم على القيمة المضافة	1-6
المطلب الثاني: مفهوم الرسم على القيمة المضافة	7-11
المطلب الثالث: خصائص الرسم على القيمة المضافة	12-14
المبحث الثاني: الدور الاقتصادي والمالي والاجتماعي للرسم على القيمة المضافة	15-36
المطلب الأول: الدور الاقتصادي للرسم على القيمة المضافة	15-23
المطلب الثاني: الدور المالي للرسم على القيمة المضافة	23-29
المطلب الثالث: الدور الاجتماعي للرسم على القيمة المضافة	29-36
المبحث الثالث: العمليات والأشخاص والاعفاءات في مجال الرسم على القيمة المضافة في النظام الضريبي الجزائري	37
المطلب الأول: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة	37-40
المطلب الثاني: الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة	40
المطلب الثالث: إعفاءات الرسم على القيمة المضافة	41
المبحث الرابع: تقدير الرسم على رقم الاعمال الوعاء والتسجيل المحاسبي	42
المطلب الأول :الحدث المنشىء ومعدلات الرسم على القيمة المضافة	42
المطلب الثاني: حساب الرسم على القيمة المضافة	43
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة	44-58
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للرسم على القيمة المضافة دراسة حالة	59
المبحث الأول: نظام خصم الرسم على القيمة المضافة	59
المطلب الأول: مجال تطبيق الحق في الخصم	59-60
المطلب الثاني: شروط الاستفادة من الحق في الخصم	60-62

المطلب الثالث: تسويات خصم الرسم على القيمة المضافة	64-62
المبحث الثاني: نظام الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة	64
المطلب الاول: الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة	76-64
المطلب الثاني: الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة	84-76
المبحث الثالث: تطبيق عمليات الخصم في الديوان الوطني للتطهير ونظام الشراء بالاعفاء لدى شركة 3 ميكس	84
المطلب الاول: هيكلة ومهام الديوان الوطني للتطهير	84
الفرع الأول: نشأة الديوان الوطني للتطهير	84
الفرع الثاني: مهام الديوان الوطني للتطهير	84
الفرع الثالث: التعريف وحدة الاغواط	85
الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير وحدة الاغواط	87-86
الفرع الخامس: اهداف وحدة الاغواط للتطهير	88
المطلب الثاني: دراسة تطبيقية لخصم الرسم على القيمة المضافة بالديوان الوطني للتطهير	89
المطلب الثالث: تطبيقات نظام الشراء بالاعفاء على شركة 3 ميكس	92
الفرع الأول: تعريف بشركة 3 ميكس	92
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة	94
الفرع الثالث: مهام شركة 3ميكس	94
الفرع الرابع: دراسة محاسبية للرسم على القيمة المضافة في شركة 3ميكس	95
الخاتمة	99-97
المراجع	101-100
الملاحق	/

رقم الجدول	التعيين	رقم الصفحة
1	بعض الدول الآخذة بنظام الضريبة على القيمة المضافة	05-04
2	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	44
3	التكوين البشري لعمال الديوان الوطني- للتطهير وحدة الاغواط	86

رقم الشكل	التعيين	رقم الصفحة
1	التمثيل البياني للطاقات البشرية للديوان الوطني للتطهير بالأغواط	86
2	تنظيم الديوان الوطني للتطهير وحدة الاغواط	44
3	الهيكل التنظيمي لشركة 3ميكس	94

Abstract

In modern terms, taxation is not only an instrument for achieving the state's financial goals but an effective means of intervening in economic and social life.

The global economic developments and the decline of the classical concept of the non-interventionist state, as well as the need to integrate into the international economic environment, necessitated that countries develop their legislation and structure their tax systems to cope with developments.

The introduction of the value-added tax is considered the culmination of the development of the tax field. It represents an integrated and harmonious system characterized by simplicity, transparency and efficiency. It provides an effective means of influencing the economic field and provides a clear picture of the tax track.

The value-added tax was created in 1954 by French tax inspector Maurice Laurie, who was the deputy director of the Directorate General of Taxation. This project raised considerable controversy, since the skeptics in this system thought that the concentration of the tax would be in the last distribution rings, and after the French financial authorities were convinced of the usefulness of this tax, it was initially applied to large enterprises and then circulated in 1966 for retail activity.

After the success of this experiment in France, the European Community gradually introduced it, and then expanded it to the rest of the world. It was adopted by most countries except the United States of America and Canada, which have a similar system.

Algeria has adopted the VAT system since 1992, and its first provisions were issued in the Finance Act 1991 to compensate the system of fees on the number of works.

The value-added fee was first applied to sales, real estate and services, and later to the liberal professions in 1996 and to retail operations in 2001.

المقدمـــة

1-توطئة:

إن الضرائب في مفهومها العصري أصبحت لا تمثل فقط أداة لتحقيق أهداف الدولة المالية بل وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية.

إن التطورات الاقتصادية العالمية و تراجع المفهوم الكلاسيكي للدولة غير المتدخلة و كذلك ضرورة الاندماج في المحيط الدولي الاقتصادي ، استلزم على الدول تطوير تشريعاتها و هيكلة أنظمتها الضريبية لتتلاءم مع المستجدات.

و لعل استحداث الرسم على القيمة المضافة يعد قمة ما توصل إليه التطور في المجال الضريبي ، فهي تمثل نظام متكاملو منسجم يتميز بالبساطة و الشفافية و النجاعة ،كما يمنح وسيلة فعالة للتأثير في المجال الاقتصادي ، و يقدم صورة واضحة لمسار الضريبة.

نشأ الرسم على القيمة المضافة سنة 1954 على يد مفتش الضرائب الفرنسي " موريس لوري " الذي كان يشغل منصب نائب مدير في المديرية العامة للضرائب و قد أثار هذا المشروع جدلاً كبيرًا ، نظرًا لأن المشككين في هذا النظام كانوا يظنون أن تركيز الضريبة سيكون في أخر حلقات التوزيع ، و بعد إن اقتنعت السلطات المالية الفرنسية بجدوى هذه الضريبة ، طبق في البداية على المؤسسات الكبيرة ثم عمم سنة 1966 لنشاط البيع بالتجزئة.

بعد نجاح هذه التجربة في فرنسا شرعت مجموعة الدول الأوربية في تطبيقه تدريجيًا، ثم توسع ذلك لبقية دول العالم حيث تبنته معظم الدول ما عدا الولايات المتحدة الأمريكية و كندا اللتان تطبقان نظام مشابه (الرسم على المبيعات).

لقد تبنت الجزائر نظام الرسم على القيمة المضافة منذ سنة 1992 حيث صدرت نصوصه الأولى في قانون المالية لسنة 1991 لتعويض نظام الرسوم على رقم الأعمال.

لقد طبق الرسم على القيمة المضافة في البداية على عمليات البيع و الأعمال العقارية و الخدمات ليعمم فيما بعد إلى العمليات المحققة في إطار المهن الحرة سنة 1996 ثم إلى عمليات البيع بالتجزئة سنة 2001.

2-الإشكالية:

من خلال هذا الطرح وقصد التطرق إلى حيثيات هذا البحث قمنا بطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف تتم عمليّات الخصم في الرسم على القيمة المضافة ، و ما المقصود بنظام الشراء بالإعفاء في النظام الضريبي الجزائري؟.

ومن أجل الإجابة على التساؤل الرئيسي، قمنا بوضع الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالرسم على القيمة المضافة و ما هي خصائصه؟
- ما هي العمليات والاشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة ؟
- كيف يمكن حساب الرسم على القيمة المضافة ؟ و كيف يمكن تسجيله محاسبيا على مستوى كل من المؤسسة و الإدارة الضريبية؟.
- ما المقصود بنظام الخصم في الرسم على القيمة المضافة ؟

-ما هو نظام الشراء بالإعفاء ؟ و كيف يمكن تقدير الرسم على القيمة المضافة في هذا النظام؟

3- فرضيات الدراسة :

لمعالجة الإشكالية الرئيسية للموضوع و إزالة اللبس على الاسئلة الفرعية تم إدراج بعض الفرضيات التي يمكن اختبار مدى صدقها و صحتها:

أ- إن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة تفرض على رقم الاعمال بطريقة آلية الدفع المجزأ.

ب- عمليات الخصم لا تطبق إلا في الرسم على القيمة المضافة.

ج-نظام الشراء بالإعفاء يطبق فقط على الرسم على القيمة المضافة و لكن بشروط متعددة.

4- المنهج المستخدم:

بقصد الإجابة على التساؤل الرئيسي و في محاولة للإجابة على الأسئلة الفرعية و بقصد اختبار الفرضيات، تم الاعتماد على بعض المناهج المعتمدة، حيث تم استخدام المناهج التالية:

أ- المنهج التاريخي: عندما تطرقنا إلى البعد التاريخي للرسم على القيمة المضافة ، حيث استطلعنا بداية ظهور هذا الرسم و كيفية نشأته ،و في كيفية انتشاره عالميا ، حيث لم يكن يسمع به في فترة الخمسينيات إلا في فرنسا ، و بدأ تطبيقه في الدول الأخرى منذ الستينات و حتى الوقت الحالي ،و في الجزائر بدأ تطيقه منذ سنة 1992 و منذ ذلك الوقت إلى يومنا هذا و هذا الرسم يتعرض لإصلاحات .

ب- المنهج الوصفي: لقد تم استخدام المنهج الوصفي عند التطرق للجانب النظري للرسم على القيمة المضافة و عند التطرق للدور الاقتصادي و المالي و الاجتماعي لهذا الرسم ، و عند معرفة العمليات و

الاشخاص الخاضعين لهذا الرسم ، و إلى التطرق للحدث المنشئ له ، و عند دراسة نظام الخصم و نظام الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة الضافة.

ج – المنهج التحليلي: تم استخدام المنهج التحليلي عند اسقاط الدراسة على مؤسستين مختلفتين إحداها و هي مؤسسة الديوان الوطني للتطهير بالأغواط عند التطرق لنظام الخصم للرسم على القيمة المضافة ، و الشركة الأخرى و هي شركة 3 ميكس عند التطرق لنظام الشراء بالإعفاء.

كما تمت الاستعانة في هذه الدراسة بالأدوات التالية:

- القوانين الجبائية المختلفة و قوانين المالية؛
- المراجع و الوثائق المكتبية و المجلات؛
- الملتقيات الوطنية و بعض المواقع على شبكة الإنترنت.

5- الأهمية:

تكمن أهمية الدراسة فيما يلي:

- إظهار مكانة و أهمية الرسم على القيمة المضافة في النظام الضريبي الجزائري؛
- شرح نظام الخصم في الرسم على القيمة المضافة ؛
- شرح نظام الشراء بالإعفاء في الرسم على القيمة المضافة.

6- الأهداف:

نسعى من خلال هذا البحث تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- محاولة جمع كل ما هو متعلق بالرسم على القيمة المضافة وفق النظام الضريبي الجزائري؛
- التركيز على دراسة الرسم على القيمة المضافة وفق النظام الضريبي الجزائري؛
- نهدف إلى شرح نظام الخصم للرسم على القيمة المضافة و في كيفية استرجاعه بالتفصيل؛
- توضيح شروط تطبيق الحقّ في الخصم للرسم على القيمة المضافة؛
- كشف كل التسويات الخاصة بخصم الرسم على القيمة المضافة؛
- نهدف لشرح نظام الشراء بالإعفاء في الرسم على القيمة المضافة بالتفصيل.

7-أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى ما يلي:

- كون الرسم على القيمة المضافة أهم رسم في النظام الضريبي الجزائري؛
- باعتبار الرسم على القيمة المضافة الوحيد الذي يطبق نظام الخصم و الاسترجاع؛
- باعتبار أن نظام الشراء بالإعفاء يطبق فقط في الرسم على القيمة المضافة؛
- أن نظام الشراء بالإعفاء يساهم في دعم و تحفيز الاستثمار؛
- كون الباحثين يمتلكان بعض الخبرة في المجال الجبائي و المحاسبي بحكم الاختصاص و المهنة.

8-الدراسات السابقة:

من خلال هذا البحث لاحظنا أن جميع من يتحدث في موضوع الضرائب تطرق إلى عدة جوانب فهناك من تطرق إلى التهرب الضريبي، وهناك من تناول مشكل الازدواج الضريبي، كما تم التطرق إلى فعالية النظام الضريبي من خلال دراسة التحصيل أو الوثائق الجبائية....الخ، وعموما تم رصد عدة بحوث في مجال الضرائب والجباية نذكر منها:

- حميد بوزيدة، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي"، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006)، يتناول البحث النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، مع معالجة الضريبة كأداة للسياسة الاقتصادية، ودورها في تعبئة رأس المال للتنمية، ثم دراسة واقع النظام الضريبي الجزائري، وتحليل محدداته للفترة (1992-2004)، بالإضافة لهذا توضيح التحديات التي تواجه النظام الضريبي في خضم مقتضيات التنمية المحلية، العولمة والتجارة الالكترونية، وحماية البيئة من الانبعاثات الخطيرة والملوثة، بالإضافة إلى ما تتطلبه التكتلات الاقتصادية من البحث في أداوت مساعدة لها كالتنسيق الضريبي.

- قتال عبد العزيز، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008 "، (مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009/2008)، تعالج هذه المذكرة إشكالية التهرب والغش الضريبيين حيث تم التطرق إلى تحليل الظاهرة وطرق وأساليب معالجتها وعلاقتها مع المتغيرات الخارجية، تم تناول تقييم واقع الرقابة في الجزائر من حيث

تطور عدد الفئات المدروسة ومن حيث النتائج المقدمة واستنتاج مدي فعالية الرقابة في الجزائر مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها وزيادة تفعيل الرقابة الجبائية.

– عبد القادر مجلد، "دور النظام الضريبي في تخفيف العبء على المكلف الضريبي حالة الجزائر"، (مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2011/2010)، تعالج هذه المذكرة إشكالية كيفية تخفيف العبء على المكلف الجزائري فى ظل النظام الضريبي وذلك بالتطرق إلى الإطار العام للضريبة والنظام الضريبي، ثم عالج العبء الضريبي وتأثيره على المقدرة التكليفية ثم درس آثار العبء الضريبي على المكلف الجزائري .

9- حدود الدراسة وإطار البحث:

ما يهمنا في دراستنا هذه هو دراسة الرسم على القيمة المضافة باعتباره أحد أهم الضرائب و الرسوم في النظام الجبائي الجزائري، و محاولة معرفة كل ما يتعلق بهذا الرسم ابتداء بمعرفة العمليات و الاشخاص الخاضعين له ، و معرفة الحدث المنشئ و كيفية حسابه و معرفة معدلاته ، و تسليط الضوء على نظام الخصم المطبق على هذا الرسم و كيفية استرجاع هذا الرسم ، و التطرق لنظام الشراء بالإعفاء و توضيح أهميته الاقتصادية ،و من أجل تحقيق كل ذلك تم تحديد أبعاد الدراسة و ضبطها ضمن الحدود و الأطر التالية:

– **الحدود الموضوعية:** نهتم في دراستنا بالرسم على القيمة المضافة دون سواه من الضرائب و الرسوم الأخرى ابتداء من تأسيسه إلى غاية تحصيله، و توضيح كل العمليات المتعلقة به مع التركيز على عمليات الخصم و نظام الشراء بالإعفاء.

– **الحدود المكانية** : شملت الدراسة الرسم على القيمة المضافة في النظام الضريبي الجزائري ، لذلك تم دراسة عمليات الخصم و نظام الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة و لأجل ذلك تم اسقاط الدراسة على مؤسستين بولاية الاغواط ، مؤسسة الديوان الوطني للتطهير بالأغواط عند التطرق لنظام الخصم للرسم على القيمة المضافة ، و الشركة الأخرى و هي شركة 3 ميكس عند التطرق لنظام الشراء بالإعفاء.

– **الحدود الزمانية:** أما فترة الدراسة، فبالنسبة لا سقاط الدراسة في الجانب التطبيقي فحددت فترة الدراسة من سنة 2014 إلى 2018 و تم الخروج على هذه الفترة عند التطرق إلى الجانب التشريعي للرسم على القيمة المضافة.

10- صعوبات إنجاز البحث: عند تناولنا لهذا البحث واجهتنا عدة صعوبات، من أهمها:

- قلة الكتب الحديثة التي تطرقت لنظام الشراء بالإعفاء في مجال الرسم على القيمة المضافة وفق النظام الضريبي الجزائري؛
- قلة الكتب الحديثة التي تطرقت لنظام الخصم في مجال الرسم على القيمة المضافة في النظام الضريبي الجزائري.

11- هيكل البحث: لمعالجة الإشكالية المطروحة، و من أجل اختبار الفرضيات قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين و مقدمة و خاتمة.

لقد تناولنا في **الفصل الأول** لمحة تاريخية للرسم على القيمة المضافة ابتداء من نشأته و تقديم المفاهيم الخاصة به ، كما تم التطرق إلى كل من الدور الاقتصادي و المالي و الاجتماعي لهذا الرسم ، بالإضافة إلى إظهار العمليات و الاشخاص الخاضعين لهذا الرسم في النظام الضريبي الجزائري ،و في الأخير تطرقنا إلى كيفية تأسيس و حساب هذا الرسم ، و إلى كيفية تسجيله محاسبيا.

أما **الفصل الثاني** فخصصناه لعمليات الخصم في الرسم على القيمة المضافة ابتداء من الحق في الخصم و مجال تطبيق الحق في الخصم ،و العمليات غير القابلة للخصم وشروط الاستفادة من حق الخصم و في كيفية تطبيق الخصم ،و من ثمة تم التطرق لنظام الشراء بالإعفاء ابتداء من المبدأ العام لنظام الشراء بالإعفاء ،و معرفة المنتجات و السلع و الخدمات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء ،و كذلك التطرق إلى الأشخاص القابلون للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء و شروط الاستفادة من ترخيص الشراء بالإعفاء ، و في الأخير كيفية تنفيذ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و تم إسقاط الدراسة على مؤسستين.

الفصل الاول

المبحث الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة سنتناول في هذا المبحث القاء نظرة عن التطور التاريخ للرسم على القيمة المضافة ومن ثمة نتطرق لمفهوم هذا الرسم وكذلك الدور الاقتصادي والمالي والاجتماعي

المطلب الأول: التطور التاريخي لضريبة القيمة المضافة:

إن الإصلاح الضريبي جزء من الاصلاح الاقتصادي الشامل اذي يهدف إلى تحقيق نسبة مقبولة من النمو لاقتصادي و تعزيز مبدأ العدالة الاجتماعية، و يتخذ منهج الإصلاح الضريبي حافزا لتشجيع الافراد على اتباع سلوك معين أو مزاولة نشاط معين يساعد في تحقيق التنمية الاقتصادية للدولة و مما يقتضيه الاتجاه نحو الإصلاح الضريبي بالانضمام إلى منظمات تجارية دولية، الأمر الذي أدى إلى إلغاء بعضا من الرسوم الجمركية و ما تبعه بالتالي من انخفاض في مردود الضرائب غير المباشرة، مما دعا إلى الأخذ ببدائل لتعويض هذا الانخفاض، حيث اتفقت المنظمات الدولية على تسمية مفهوم ضريبي حل مكان تلك الرسوم الجمركية أطلق عليه الضريبة على القيمة المضافة أو ما يعرف اختصارا بالـ VAT(Value Added Tax)، و التي اعتبرت إحدى الأدوات و الوسائل الضريبية الجديدة التي أفرزتها العولمة، و يأتي إدخالها و تطبيقها في إطار إصلاح هيكلية النظام الضريبي للدول التي تسعى للاستعانة بالصور الحديثة للضرائب.

تطبق هذه الضريبة في (136) بلدا و إن كان البعض منها تحت مسميات مختلفة حيث تساهم في العادة بما يقرب من ربع الإيرادات الضريبية الكلية، مثلا تسمى في الأردن بالضريبة العامة على المبيعات، و في الاتحاد السوفييتي سابقا تسمى بالضريبة العامة على رقم الاعمال، و في فرنسا بالضريبة على القيمة المضافة، أما في أمريكا فتسمى بالضريبة العامة على المبيعات، و في بريطانيا تسمى بالضريبة على المشتريات ،و لا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذا في التزايد، أما البلدان التي اعتمدتها بالفعل فهي تسعى جاهدة لتحسين تصميمها و تنفيذها.

يعد انتشار ضريبة القيمة المضافة من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها خلال الخمسين عاما الأخيرة، حيث طرحت لتعويض النظام الضريبي التراكمي على رقم المعاملات ، نظرا لانتفاء العدالة و الفاعلية من جراء الطبيعة التراكمية للضريبة العامة على رقم الاعمال، و حتى يتم التخلص من الأثر التراكمي الضريبي لها، نشأ الاقتراح الأول بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة كبديل للضريبة على رقم الاعمال عام 1918 عندما أوصى الدكتور فون سمنز(و هو رجل أعمال صناعي و مستشار حكومي ألماني الأصل) بتطبيق نظام الضريبة على

القيمة المضافة كبديل للضريبة على رقم الاعمال، و قد أطلق الدكتور سمنز على اقتراحه "تحسين الضريبة على رقم الاعمال".[1]

و قد بدأ ببطء اعتماد ضريبة القيمة المضافة غير أن وتيرة اعتمادها سرعان ما اكتسبت سرعة متزايدة، كما في حالة ضريبة المبيعات بين الحربين العالميتين ، و تبرر شهرتها السريعة انها معترف بها كونها أداة التوافق الضريبية في المجموعة الاقتصادية الاوربية.

في خمسينيات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة أحد خارج فرنسا، ثم بدأت الدول تطبق هذه الضريبة منذ الستينيات بنسبة بدأت بـ(10%) و ارتفعت في السبعينيات أكثر من (90%) و طبقت هذه الضريبة في فرنسا عام 1954 بعدما كانت فرنسا تأخذ بالضريبة العامة المتتابعة على رقم الأعمال ما بين 1920-1936 ، ثم استبدلتها بالضريبة على المعاملات حتى 1954 و منذ عام 1954 و هذا الوقت تأخذ فرنسا بهذه الضريبة، و قيل إن فرنسا لجأت إليها في سنة 1948، و تشكل نسبتها مع الضرائب الجمركية (45%) من مجموع الايرادات الضريبية ، واستمر الوضع إلى عام1993 حيث بدا العمل بنظام توحيد أوربا (الاتحاد الاوربي) و بموجب هذا النظام تم إلغاء الرسوم الجمركية بين البلاد الاوربية المنتسبة للاتحاد الاوربي و فرضت ضريبة القيمة المضافة في بلدان الاتحاد الاوربي، و قد حددت نسبة الضريبة على القيمة المضافة في الاتحاد الاوربي كحد أدنى بـ(5%)من القيمة المضافة.

إن فرنسا بتبنيها تطبيق هذه الضريبة أعطت مثالا احتذت به دول السوق الاوربية المشتركة، حيث وصفت بأنها أحدث ضريبة في العالم، وكان انجاح فرنسا في تطبيقها أن أوصى بالأخذ بها المجلس المالي للسوق الاوربية المشتركة، وكان ذلك بسبب العيوب التي ظهرت في نظام الضرائب التراكمية، حيث طبقت هذه الضريبة كمصدر رئيس للإيراد في كل الدول الأعضاء في الهيئة الاقتصادية الاوربية(EEC) . وفي عام 1967 أصدر مجلس الهيئة الاوربية توجيهاته التي أدت إلى تنفيذ هذا النوع من الضريبة في كل الدول الاعضاء في الهيئة الاوربية بغية تنسيق ومواءمة أفضل للأنظمة الضريبية القائمة، ليحسن تدفق السلع والخدمات في الدول الاعضاء، وقد ساعد اعتمادها كأحد شروط الانضمام إلى عضوية الاتحاد الاوربي، وعندما تقبل دولة للانضمام للهيئة الاوربية يطلب منها أن تطبق ضريبة القيمة المضافة كشرط للعضوية، حيث أصبحت إشارة مرور تعلق على الصدر للدخول للمنظمات المانحة.

[1]- قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008 ،ص ص:197 – 199.

وحاليا دول الهيئة الاوربية و منها بلجيكا، وفرنسا، ألمانيا، إيطاليا، هولندا، لوكسمبرج، المملكة المتحدة، اليونان، ايرلندا، اسبانيا، البرتغلا، الدانمارك، كلها تطبق هذا النظام . وتستخدمها استراليا أيضا و النرويج و السويد و بعض دول امريكا اللاتينية وفي الولايات المتحدة نموذج من ضريبة القيمة المضافة طبق و استخدم في ولاية ميتشغان الامريكية حيث تبنت لأول مرة نظام الضريبة على القيمة المضافة في عام 1921 ثم أجرت عليها تعديلات في عام 1953 و ظهرت في اواخر السبعينيات مزايا تطبيق هذا النظام الضريبي، ثم ألغيت في عام 1967 و قد أطلق رجال الضرائب في ميتشغان عليها ضريبة نشاط الاعمال(ضريبة الاعمال) باعتبارها ضريبة اعمال منفردة .

وانجلترا بدأت بتطبيق الضريبة عام 1973 لتحل محل الضريبة على المبيعات و ذلك تصحيحا للآثار السيئة على النشاط الاقتصادي الانجليزي و التي كان من أهمها ارتفاع اسعار السلع والخدمات للمستهلك النهائي نتيجة للازدواج في عبء الضريبة على مبيعات السلع من المنتج إلى تاجر الجملة ومن تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ثم من تاجر التجزئة إلى المستهلك ،و قد ألقى هذا التشريع الضريبي الجديد بتبعاته على بيئة الاعمال التي يخدمها التقرير المالي في انجلترا ، فقد ألزم ذلك التشريع الشركات بأن تتخذ إجراءات محاسبية معينة لتحديد القيمة المضافة محل الضريبة.

و بالنسبة للدول الافريقية فإننا نجد تأخرا ملحوظا ببداية اعتماد تطبيق هذه الضريبة، و ذلك بسبب استمرار الأثر للطابع المالي البريطاني الذي تركته المستعمرات البريطانية، حيث الاخيرة كانت أقل فهما للضريبة من فرنسا باعتبارها منشأ هذه الضريبة ، حيث نجد ان ساحل العاج و السنغال ومدغشقر باعتبارها كانت مستعمرات فرنسية سباقة إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة ومع ذلك كان تطبيقها بدائيا مقارنة مع النمو الاوروبي الحالي.

وبالتالي تميزت دول السوق الاوربية المشتركة باختلاف اشكال الضرائب غير المباشرة المطبقة في كل منها، فبينما كانت تطبق ضريبة القيمة المضافة في بعضها وجد في دولة أخرى ضريبة تراكمية وفي البعض الآخر نظما مختلفة ،و قد أقر مجلس السوق الاوربية منذ عام 1962 برنامجا على مرحلتين في الاولى تلغى فيه الضرائب التراكمية و تحل محلها ضريبة القيمة المضافة ، لتوجد في مرحلة ثانية بين كافة الدول وفي عام 1967، تعهدت

الدول بإحلال ضريبة القيمة المضافة على نمط الضريبة الفرنسية المعدلة في عام 1966. و بذلك اعتبرت ضريبة القيمة المضافة في السوق الاوربية المشتركة بمثابة ضريبة عامة على الاستهلاك[1]

ان ازدياد استخدام ضريبة القيمة المضافة بين دول العالم يرجع إلى حقيقة واضحة وهي أن لها اسما جديدا، وهذا ما يجعلها جذابة بالنسبة للسوق الاوربية المشتركة أثناء بحثها عن الضريبة الرئيسية التي يمكن ان تستخدم من قبل جميع الدول الاعضاء بمعدلات نسبية موحدة وبأسس ضريبية نسبية موحدة، وقد تحولت واصبحت الضريبة المناسبة التي تستخدم في الوقت المناسب، بسبب الحاجة إلى حصيلة ضريبية أعلى، ولتقديم حوافز أعلى لرفع الانتاجية.

إن الاتجاه المتزايد نحو الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة يرجع إلى كونها أسلوبا ضريبيا جديدا متميزا له فعاليته وثقافته الفنية والاقتصادية والاجتماعية فضلا عن انها تمتلك اسما جديدا، وهذا ما جعلها جذابة بالنسبة لدول السوق الاوربية المشتركة.

و الجدول التالي يبين معظم الدول التي تطبق هذا الرسم:

الجدول (1–1): بعض الدول الآخذة بنظام الضريبة على القيمة المضافة

م	الدولة	تاريخ استحداث الضريبة	المعدل المعياري %	م	الدولة	تاريخ استحداث الضريبة	المعدل المعياري %
1	فرنسا	يناير 1948	19.6 ، 1.1 ، 5.5	**21**	اذربيجان	يناير 1992	18
2	البرازيل	يناير 1967	20.5	**22**	روسيا	يناير 1992	10، 18
3	المانيا	يناير 1968	16.7	**23**	اوكرانيا	يناير 1992	20
4	السويد	يناير 1969	25 ، 12 ، 6	**24**	الجزائر	ابريل 1992	17
5	لكسمبورغ	يناير 1970	12، 6 ، 3، 15	**25**	بوركينا فاسو	يناير 1993	18
6	بلجيكا	يناير 1971	21	**26**	بولندا	يوليو 1993	7، 3، 22

[1]- قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،مرجع سبق ذكره ،ص ص:199 – 202.

7	النمسا	يناير 1973	20	**27**	بلغاريا	ابريل 1994	20
8	البيرو	يناير 1973	19	**28**	سنغافورا	ابريل 1994	5
9	المملكة المتحدة	ابريل 1973	17.5، 5	**29**	البانيا	يوليو 1996	20
10	بوليفيا	اكتوبر 1973	14.9	**30**	اوغندة	يوليو 1996	17
11	الارجنتين	يناير 1975	21	**31**	الكاميرون	يناير 1999	18.7
12	نيكاراغوا	يناير 1975	12، 10، 7، 14	**32**	الموزمبيق	يوليو 1999	17
13	السنغال	مارس 1980	17.7	**33**	السودان	يونيو 2000	10
14	اسبانيا	يناير 1986	7، 4، 16	**34**	استراليا	يوليو 2000	10
15	المغرب	ابريل 1986	14، 10، 7، 20	**35**	ناميبيا	نوفمبر 2000	15
16	تايوان	ابريل 1986	5	**36**	جنوب افريقيا	يناير 2001	18
17	الفلبين	يناير 1988	10	**37**	رواندا	يناير 2001	18
18	باكستان	نوفمبر 1990	20، 18، 2، 15	**38**	بوتسوانا	يوليو 2002	10
19	بنين	مايو 1991	18	**39**	لبنان	فبراير 2002	10
20	مصر	يوليو 1991	30، 20، 5، 10	**40**	ليسوتو	يوليو	15، 5، 14
	ملاحظة: المعدل الاول معياري و البقية معدلات موجبة أخرى						

المصدر: قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،مرجع سبق ذكره،ص ص:202 – 203.

ويتضح من الجدول أن هناك تزايدا وتطورا تاريخيا بين الدول نحو الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة، وقد اعتمدت هذه الضريبة الآن في جميع الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي باستثناء

الولايات المتحدة حسب (دراسة روما)، وأن تلك الدول كان لديها لعدة سنوات ضريبة مبيعات محلية، ونظرا لعدم كفاية المردود الضريبي للضريبة القائمة، وغيره من السباب، كان السعي لاستبدالها بضريبة القيمة المضافة.

الملاحظ إن ايرادات ضريبة القيمة المضافة ترتفع كلما زاد وزن التجارة الدولية في اقتصاد الدولة، مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى، حيث أن الاقتصاديات الأصغر تميل إلى الاعتماد بدرجة أكبر على التجارة، فمن المنطقي أن تحقق ضريبة القيمة المضافة في البلدان الصغيرة أداء أفضل مما تحققه في البلدان الأكبر، غير أن مدى ملائمة ضريبة القيمة المضافة للاقتصاديات الصغيرة يعتمد أيضا على الفرق في تكاليف التحصيل بين هذه الضريبة ومصدر الايرادات البديل.

أما في دول المغرب العربي فقد بدأ تطبيقه بالمغرب الأقصى في أبريل سنة 1986 ، وفي تونس في جويلية 1988 ، أما في الجزائر فقد تم اعتماد الرسم على القيمة المضافة عن طريق المادة 65 من القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 الذي وضع قواعد تأسيس هذا الرسم.

أما في دول المغرب العربي فقد بدأ تطبيقه بالمغرب الأقصى في أبريل سنة 1986 ، وفي تونس في جويلية 1988 ، أما في الجزائر فقد تم اعتماد هذا الرسم عن طريق المادة 65 من القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 الذي وضع قواعد تأسيس هذا الرسم ، في حين أن المواد من **72 إلى 99** من القانون رقم **25-91** المؤرخ في **1991/12/18** والمتضمن قانون المالية لسنة **1992** فقد فصلت قواعد تطبيق هذا الرسم .

قبل تطبيق الرسم على القيمة المضافة في الجزائر كان نظام الرسم على رقم الأعمال يمتاز برسمين أساسيين هما:

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (**T.U.G.P**) ؛
- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (**T.U.G.P.S**).

إن نظام الرسم على رقم الأعمال السابق وجهت له عدة انتقادات ، خاصة فيما يخص تطبيقه الضيق (حيث يستبعد تجار الجملة والتجزئة) ، كما يمتاز بتعدد معدلاته (بحيث نجد أن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج T.U.G.P يحتوي على 10 معدلات تبدأ من المعدل المخفض 07% إلى المعدل المرتفع الخصوصي 80% ، أما الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات T.U.G.P.S فإنه يحتوي على 08 معدلات تتراوح ما بين 02% و80%) ، بالإضافة إلى كثرة الإعفاءات لدرجة أنه وصف بقانون الإعفاءات (بحيث نجد أن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج T.U.G.P يحتوي على 67 إعفاء ، أما الرسم الوحيد

الإجمالي على تأدية الخدمات T.U.G.P.S فإنه يحتوي على 19 إعفاء)، وبسبب كثرة السلبيات الموجهة للنظام السابق ، جاء الإصلاح الضريبي بالرسم على القيمة المضافة (T.V.A) كتغيير للنظام السابق،[1]

المطلب الثاني : مفهوم الرسم على القيمة المضافة: قبل التطرق لمفهوم الرسم على القيمة المضافة وتقديم بعض التعاريف له ، سنحاول تقديم مفاهيم حول القيمة المضافة نفسها ،و ذلك فيما يلي:

أولا: التطور المفاهيمي للقيمة المضافة:

ظهر مفهوم القيمة المضافة في فترة الخمسينات من القرن لماضي، من خلال دراسة قام بها الباحث (Suojanen) بعنوان نظرية المشروع و الشركات الكبرى عام 1954م، وقد اقترح تطبيقه كأحد المداخل البديلة لقياس الدخل القومي، ومساهمة المشروع الاجتماعية.

وبالنسبة لمجال المحاسبة لم يستخدم هذا المفهوم من قبل المحاسبين إلا في أوائل السبعينات من القرن الماضي، و ذلك بعد صدور نشرة تقرير الشركات في 1975، من قبل لجنة المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة، حيث تم اقتراح وجوب إعداد عدة قوائم مالية إضافية من بينها قائمة القيمة المضافة.

1. مفهوم القيمة المضافة:

1.1. المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة: إن القيمة المضافة هي منهج جديد لفن المحاسبة المالية أو أسلوب حديث للعمل بمقتضاه في مجال المحاسبة، أو الإدارة، أو الاقتصاد، بل الفكرة جاءت نتيجة للتطور الاقتصادي العالمي وقيام الاتحادات التجارية الدولية و المحلية.

يعتبر مفهوم القيمة المضافة من المفاهيم الاقتصادية المستمدة من علم الاقتصاد واستخدم على مستوى الاقتصاد الكلي من قبل الاقتصاديين منذ زمن بعيد كأحد المداخل البديلة لقياس الدخل القومي، باعتباره قيمة مضافة إلى الموارد القومية المتاحة خلال فترة القياس.

و عموما يمكن تقديم بعض التعاريف للقيمة المضافة فيما يلي:

تعريف (1): القيمة المضافة هي قيمة إنتاجية، وليست قيمة إنتاج الوحدة الاقتصادية، أي أنها تمثل جزءا، وليس كل ما أنتجته تلك الوحدة، هذا الجزء الإنتاجي هو ما أضافته الوحدة الاقتصادية من منفعة إلى ما

[1]- حميد بوزايدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ،الجزائر ، مرجع سبق ذكره، 2007 ، ص: 82.

حصلت عليه من الوحدات الأخرى في صورة مستلزمات إنتاج لتصل بها في النهاية إلى إنتاجها المستهدف من سلعة أو خدمة والذي قد يدخل بدوره كمستلزمات إنتاج لوحدة اقتصادية أخرى.

وقد اتفق الاقتصاديون أن القيمة المضافة في الفكر الاقتصادي تعني خلق الثروة

تعريف (2): وهي "القيمة الإنتاجية التي أضافتها وحدة اقتصادية معينة وأسهمت بها مع غيرها من الوحدات في خلق الناتج القومي". [1]

تعريف (3): إن القيمة المضافة هي نوع من الثروة التي تتولد عن طريق جهود ومهارات الإنسان، حيث نجد أن الوحدة الإنتاجية تشتري المواد الخام وتحولها إلى منتجات يتم بيعها في الغالب بثمن أعلى من تكاليف المواد الخام والمشتريات الأخرى، ويضيف عنصر العمل قيمة للمواد من خلال العملية الإنتاجية. بهذا تعتبر القيمة المضافة عن الناتج الصافي في الوحدة الاقتصادية، وهي تمثل مقدار ما أضافته العمليات الإنتاجية على الموارد و السلع الوسيطة والخدمات المشتراة لتحويلها إلى منتجات تامة الصنع.[2]

وعلى أساس تعريف القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية أنها تتمثل في الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة المواد المستخدمة في الإنتاج و المشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى أي أنها تساوي:

القيمة المضافة = قيمة الإنتاج – قيمة مستلزمات الإنتاج

وبما أن إنتاج كل منتج يمر عادة بعدة مراحل قبل الوصول للمنتج النهائي، فإنه من المناسب أن يؤخذ في الحسبان ما تضيفه كل مرحلة من مراحل الإنتاج إلى قيمة المنتج.

وخلاصة لما سبق يتم احتساب القيمة المضافة على أساس أنها عبارة عن الفرق بين مجموع إيرادات التشغيل و مجموع كل من المستلزمات السلمية والخدمية و المشتريات بغرض البيع والمصروفات التحويلية الجارية، كما يتم قياس صافي القيمة المضافة عن طريق طرح مقدار الاستهلاك من إجمالي القيمة المضافة.

2.1. المفهوم الضريبي للقيمة المضافة: إن المفهوم الضريبي للقيمة المضافة يختلف تماما عن المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة، حيث القيمة المضافة في نظر الاقتصاديين هي قيمة الإنتاج الإجمالي للشركة مطروحا منه مستلزمات الإنتاج واستهلاكات الأصول الثابتة ،أي أنها تساوي:

القيمة المضافة = قيمة الإنتاج – قيمة مستلزمات الإنتاج

[1] – قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008 ،ص ص:205 – 207

[2] – قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008 ،ص ص:108 – 110.

أما على مستوى الاقتصاد القومي فإن القيمة المضافة تكون باستبعاد قيمة المشتريات التي تتم بين مختلف الوحدات الاقتصادية أو الشركات والتي تتعلق بالإنتاج الجاري من مجموع قيمة الإنتاج الجاري الكلي، فهي تعبر عن القيمة الإنتاجية التي خلقتها الوحدة الاقتصادية وأسهمت بها مع غيرها من الوحدات في خلق الإنتاج القومي بمعنى أنها تساوي:

القيمة المضافة الصافية= قيمة الناتج القومي (بتكلفة عوامل الإنتاج) – (قيمة السلع والخدمات المشتراة من المشروعات الأخرى + استهلاك الأصول الثابتة)

وعليه فإن القيمة المضافة تساوي المعادلة التالية:

القيمة المضافة = الإنتاج المحلي الصافي بتكلفة عوامل الإنتاج – قيمة السلع والخدمات المشتراة من الشركات الأخرى = مجموع عوائد الإنتاج (بدون الرسوم الجمركية)

بالتالي هناك اختلاف واضح بين دلالة القيمة المضافة في المفهوم الضريبي عنه في المفهوم القومي، حيث يسمح وعاء الضريبة على القيمة المضافة بخصم رأس المال الجديد وليس فقط خصم استهلاك رأس المال الكامل كما هو الحال وفق القيمة المضافة لنموذج الدخل القومي.

من وجهة النظر الاقتصادية تعبر القيمة المضافة عن مقدار مساهمة الوحدة الاقتصادية في الناتج القومي الإجمالي خلال العام ، وهي بذلك تمثل القيمة الإجمالية لإنتاج الوحدة من السلع والخدمات النهائية بعد استبعاد المستلزمات الوسيطة. ويمكن حسابها كما يلي:

القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية = المبيعات + أو – التغير في المخزون السلعي + السلع الرأسمالية المنتجة – المستلزمات الوسيطة

و يتطلب تطبيق هذه المعادلة أن يتم تقييم التغير في المخزون بسعر السوق وعندما يتم استبعاد قيمة الاستهلاك السنوي فإننا نصل إلى القيمة المضافة الصافية وبذلك تكون:[1]

القيمة المضافة الصافية = المبيعات + أو – التغير في المخزون السلعي بسعر السوق + صافي السلع الرأسمالية المنتجة – المستلزمات الوسيطة.

حيث: **صافي السلع الرأسمالية المنتجة = السلع الرأسمالية المنتجة – استهلاك الأصول عن العام.**

وعندما نتناول القيمة المضافة من وجهة نظر الضريبية لأغراض الضريبة على المبيعات فإنه لا يمكن تطبيق المفهوم الاقتصادي بالمعادلة أعلاه، و ذلك لأن المداخل المختلفة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة لا تطبق المفهوم

[1] – قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008 ،ص ص:112-110

الاقتصادي عند تحديد وعاء الضريبة لأن المعادلة المعبرة عن المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة تعكس قيمة الناتج القومي المضاف بواسطة الوحدات الاقتصادية. بينما ينصرف مفهوم القيمة المضافة في وجهة نظر الضريبية بصفة عامة إلى أن القيمة المضافة تعبر عن إيراد وليس عن إنتاج.

ولذلك يعبر المفهوم الضريبي للقيمة المضافة عن:

المبيعات – المستلزمات الوسيطة من السلع و الخدمات

ثانيا: تعريف الرسم على القيمة المضافة: هناك العديد من التعريفات لهذه الضريبة على أساس أنها تندرج ضمن الضرائب غير المباشرة التي تفرض على مظاهر الثروة أو على استخدام الدخل أو كونها إحدى الضرائب التي تفرض على نظاهر الإنفاق أو هي الضرائب التي تساهم في إيرادات السلطة العامة وينقل عبئها للغير. و من ثم فإن اتجاهات تعريف هذه الضريبة اختلف من فكرة أن هذه الضريبة يفترض أن يتحملها المستهلك النهائي للسلعة عند استهلاكه لها أو عند الاستفادة من الخدمة و ذلك على افتراض أن الضريبة على القيمة المضافة يقصد بها ي النهاية تحمل المستهلك لها، كذلك برز اتجاه يعتمد في تعريف الضريبة على الاستهلاك وهي تعتبر إحدى صور الضريبة على القيمة المضافة تعتمد على عناصر هذه الضريبة باعتبارها التي تتخذ من السلع و الخدمات وعاء لها ويدفعها المستهلك عند تحقق واقعة الاستهلاك النهائي في ضريبة عينية ترتبط بالسلع و الخدمات و تتخذ من السلع و الخدمات وعاء لها و هذا ما يميزها عن الضرائب المباشرة التي تتخذ من تملك الثروة أو المال وعاء لها.

و عموما يمكن تقديم بعض التعاريف لهذا الرسم فيما يلي:

تعريف(1): هو " شكل من أشكال ضريبة المبيعات والتي تفرض على مراحل متعددة من المرحلة الإنتاجية وهي تفرض على الزيادة التي تتحقق في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع".[1]

تعريف(2): إن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السلع والخدمات، ويتم تحصيل هذا الرسم من قبل بعض المكلفين (منتجو وموزعو السلع والخدمات) ليدفع الى مصالح تحصيل الضرائب (أو قباضات الضرائب)، إن المتحمل الفعلي للرسم على القيمة المضافة هو المستهلك النهائي للسلعة

[1] -Rédha Kheassi ,précis d'audit fiscal de l'entreprise ,BERTI éditions,alger,2013,p :24.

أو الخدمة الخاضعة للرسم، ذلك أن سعر بيع السلعة أو الخدمة المعينة يشمل تكلفة انتاجها وهوامش ربح كل من المنتج والموزع اضافة الى الرسم على القيمة المضافة.[1]

[1] – . قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008

تعريف(3) : هو رسم أو ضريبة غير مباشرة على يدفعها الخاضعون للضريبة لفائدة خزينة الدولة ويتحملها المستهلك النهائي ، وهي تمس العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والخدماتي، ومنذ عام 1995 أدمج تطبيق هذا الرسم على عمليات البنوك والتأمين.[1]

ويمكن في النهاية من التعريفات السابقة أن نخلص إلى أن الرسم على القيمة المضافة هو "**ضريبة غير مباشرة تفرض على كافة السلع والخدمات إلا ما استثني بنص وتفرض على كافة مراحل التداول حتى مرحلة التوزيع النهائي**".

المطلب الثالث: خصائص الرسم على القيمة المضافة:

يتميز الرسم على القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة على المبيعات في كافة مراحل الإنتاج والتوزيع تفرض على كافة السلع والخدمات (عدا ما يستثنى بنص)، مع أعمال مبدأ الخصم لكل التكاليف المباشرة ، وفي صورتها النهائية الكاملة تصل إلى مرحلة تجارة التجزئة و من ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة تتميز بعدة خصائص وسمات منها.

1. ضريبة عامة General Tax: بمعنى أن الأصل في الضريبة على القيمة المضافة هو الخضوع و أن الاستثناء الإعفاء، فهي عامة تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة. هذه الخاصية تؤدي إلى تلافي المشكلات التي تنتج عن عدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة بالإضافة إلى خضوع بعضها دون البعض الآخر، ويؤدي فرض هذه الضريبة على السلع المستوردة إلى تحقيق منافسة عادلة وهي ذات أسعار محددة، قد تكون منخفضة أحيانا ومرتفعة أحيانا أخرى بحسب نوع السلعة والتوجه الاقتصادي[2]

2. ضريبة غير مباشرة Indirect Tax: فهي تفرض أثناء تتبع الثروة أي على المظاهر الخارجية للثروة ممثلة في انفاقها وتداولها، حيث تعتمد على قدرة الممول القانوني، في نقل عبء الضريبة إلى شخص غير الممول الفعلي، وإن كان ذلك يتوقف على العلاقة بين مرونتي العرض والطلب وعلى مستوى الوعي الضريبي سواء تم هذا النقل كليا أو جزئيا، وهي ايضا ضريبة غير مباشرة حيث أن فرضها

[1] – قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008 ،

[2]– قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008 ،

يرتبط بحدوث وقائع أو مناسبات متفرقة، مثل استهلاك سلعة أو أداء خدمات معينة أو عملية تصدير السلع أو استيرادها، وكذا عمليات التداول ونقل الملكية.[1]

3. ضريبة دورية التحصيل Monthly Paid: هذه الضريبة ملتزم بتوزيعها المكلف بتحصيلها دوريا وبالتالي فهي تعد موردا متجددا تساعد في الإنفاق الحكومي، وبذلك تختلف عن الضرائب المباشرة التي تورد التي تورد سنويا، كما أن توريدها على فترات متقاربة حوالي شهر في بعض البلدان حتى ثلاثة أشهر في بلدان أخرى، أو بحسب طبيعة السلع و الخدمات، لا يجعل عبئا كبيرا على المكلف، ويقلل بالتالي من فرص التهرب منها بعكس الضرائب المباشرة حيث أن طول مدة توريد الضريبة يزيد من فرص التهرب منها.[2]

4. أنها ضريبة تطبق مبدأ الخصم Credit Mechanism: فمبدأ الخصم يعتبر جوهر الضريبة على القيمة المضافة، وهو أرقى ما وصل إليه الفن الضريبي، وكان الوصول إليه وتطبيقه في فرنسا في بداية الخمسينات بداية ثورة عظيمة في تطور الضرائب على الإنفاق، بعد أن كانت هذه الضريبة تطبق بطريقة تراكمية بما في ذلك من المساوئ والعيوب وما يؤدي إليه من اضطراب في الأداء الاقتصادي

5. أنها ضريبة متعددة المراحل Multiple Tax: بمعنى أنها ضريبة تفرض على كافة مراحل الإنتاج والتوزيع، بداية من المنتج ومرورا بتاجر الجملة وحتى تصل إلى تاجر التجزئة حتى تصل إلى المستهلك النهائي، وهي قبل أن تاجر التجزئة تعتبر ضريبة ناقصة وغير مكتملةIncomplet Vat وقد وصلت العديد من الدول إلى مرحلة التطبيق النهائي أو المكتمل Full VAT، و الضريبة على القيمة المضافة يجب أن تشتمل كافة السلع والخدمات حتى تصبح ضريبة عادلة وغير متحيزة

6. ضريبة عينية In Kind Tax: حيث أنها تتناول المادة الخاضعة للضريبة (سلع أو خدمات) أي الإيراد ذاته بغض النظر عن ظروف ما يتحملها، كما أنها تساوي بين السلع المصنعة أو المستوردة، بغض النظر عن ظروف ما تتحملها السلعة، و هذا ما يميزها عن الضرائب الشخصية التي تقع على الشخص ويراعي فيها المقدرة التكليفية للشخص مثل الضرائب المباشرة، و إن كان البعض يرى أنه لا يوجد فرق بين الضرائب الشخصية و الضرائب العينية فالمقصود بشخصية الضريبة أو عينيتها هو الدلالة

[1]– قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008 ،.

[2]– . قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008 ،ص ص:112-113

على الموضوع لا على محل التكليف، وضرائب الإنفاق أو الاستهلاك في النهاية تفرض على المستهلك النهائي للسلعة وليس على السلعة ذاتها

7. ضريبة ذات إجراءات سهلة وميسرة: حيث أنه الثابت أن الضريبة على القيمة المضافة ذات إجراءات سهلة وميسرة، و هذا من شأنه أن يسهل التعامل بين الممول والإدارة الضريبية، و من هذه الإجراءات الميسرة أن الضريبة تفرض إما بطريقة قيمية Ad-Valorem rate أي بنسبة معينة من سعر السلعة، أو بطريقة نوعية Specific rate أي بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (الطن – الكيلوجرام ...) و ذلك بصرف النظر عن قيمتها، و أن الضريبة ذات سعر عام موحد لكافة السلع والخدمات مثل فرضها بنسبة 10% مع الاحتفاظ لبعض السلع الضرورية بسعر منخفض 3% أو 5%. ولبعض السلع الكمالية بسعر مرتفع 20% أو 25%، كما أن الإقرارات المطلوب تقديمها من المكلف بها تكون بسيطة وسهلة وواضحة البيانات، وفي الغالب يتم التعامل بها بطريقة حديثة باستخدام وسائل متطورة كالكمبيوتر والأنترنت، كما أن إجراءات الرقابة تعتمد في الغالب على الفحص المستندي والدفتري لدى المسجلين، وعلى فترات متباعدة لا تدعو لتزمر المتعاملين، وأيضا فإن إجراءات الرد في حالات التصدير سهلة وميسرة.[1]

8. الضريبة ذات رقابة ذاتية: هذه الرقابة تتم عن طريق أعمال مبدأ الخصم Credit من خلال دوره في الفواتير الضريبية، و الذي يتم عن طريق أحكام الرقابة على عمليات الضريبة في دورتها المختلفة من الإنتاج و التوزيع فكا مرحلة تراقب الأخرى، و هذا يقلل في حد ذاته فرص التهرب الكلي من الضريبة، فلو أفلت مكلف في مرحلة معينة، يمكن أن ينكشف أمره في المرحلة التالية، وهي بذلك من عناصر التكلفة

9. ضريبة إقليمية: بمعنى أنها تفرض على السلع المنتجة محليا والخدمات عند بيع السلعة أو أداء الخدمة داخل البلد، كما تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند إعادة بيعها داخل البلد بغض النظر عن محل إقامته أو جنسية المنتج أو مؤدي الخدمة أو المستورد، وبالتالي فإن الضريبة على القيمة المضافة تفرض من جانب الدولة طبقا لمبدأ ونظرية السيادة، و ذلك داخل حدود الإقليم أو لا تمتد خارج الإقليم لدول أخرى إلا بالاتفاق ويشرط المعاملة بالمثل

[1]– . قاسم نايف علوان و نجية ميلاد الزياني ،ضريبة القيمة المضافة ، دار الثقافة ،الطبعة الأولى ،الاردن،2008 ،ص 111ص114

المبحث الثاني : الدور الاقتصادي والمالي والاجتماعي للرسم على القيمة المضافة للرسم على القيمة المضافة أدوارا كثيرة منها ماهو اقتصادي ومنها ماهو مالي ومنها ماهو اجتماعي

المطلب الأول : الدور الاقتصادي للرسم على القيمة المضافة

جاء فرض تطبيق الرسم على القيمة المضافة بالنظر الى المزايا التي تعود بالفائدة على الاقتصاد الوطني في جميع مجالاته لتشجيع المؤسسات الصناعية و التجارية و الخدمية على التصدير و بالتالي خلق منافسة للاسواق الخارجية، و تشجيع الاستثمار و حماية المنتوجات الوطنية حيث انه تمّ اخضاع المنتوجات المستوردة لهذا النوع من الرسوم من غير تلك المعفية في الداخل، بالاضافة الى معالجة التضخم. و سنبين مساهمة الرسم على القيمة المضافة في تشجيع الاستثمار ضمن المطلب الاول أما أثره على التجارة الخارجية و على الأسعار فسيتم توضيحه في المطلبين الثاني و الثالث و سيتناول المطلب الرابع معالجة الرسم على القيمة المضافة للتضخم و كيفية ذلك

أولا : الرسم على القيمة المضافة أداة لتشجيع الاستثمار

ان الاسلوب الاكثر عقلانية في عملية التنمية الاقتصادية ينطوي على القيام باستثمارات ضخمة في بعض المجالات المختارة، فضلا عن القيام باستثمارات ضخمة في بعض المجالات التي يشتمل عليها الاقتصاد الوطني و يكون هذا التفضيل يالنظر الى الحاجة الملحة لعملية التنمية السريعة و يتطلب ذلك بالطبع ضرورة التعرف على البدائل الاستثمارية المتاحة للبلدان النامية و من ذلك نستطيع ان نتصور أشكال التدخل الحكومي في عملية الاستثمار بما يوافق المصلحة العامة للبلاد، فمثلا يمكن أن تستخدم الحكومات سياسات الضرائب او الاعانات لتشجيع او عرقلة انتاج سلعة معينة فضلا عن ذلك يمكنها القيام بالانشطة الاستثمارية بمفردها وكذا توجيه الموارد المالية الى المجالات التي ترغب في توسيعها و من هذا كله يمكن اعتبار السياسة الجبائية اداة تحفيزية تستعملها الدولة لجذب الاستثمارات و تطويرها و توجيهها.

فكل من الجباية و الاستثمار يعتبران وجهين لعملة واحدة، فمصطلح الجباية و الاستثمار لا يختلف احدهما عن الآخر بل بالعكس احدها يكون نتيجة للاخر أي لا جباية بدون استثمار و لا استثمار

بدون جباية[1] و بغرض تشجيع الاستثمار و تقوية الحافز عليه يتعين على الدولة ايجاد سياسة ضريبية استثمارية فعّالة تتوافق و اهداف الخطط التنموية، و الجزائر كغيرها من الدول حاولت من خلال سياستها الجبائية ان توسع حجم استثماراتها و النهوض بها، و ذلك من خلال منح الامتيازات خاصة تلك التي تضمنها نظام الرسم على القيمة المضافة، اذ ان هذا الاخير فتح مجال اوسع للحسومات و الاعفاءات التي يستفيد منها المكلف بهذا الرسم.

ان نظام الخصم يعتبر من اهم العناصر في الرسم على القيمة المضافة، فالمكلفين لهم الحق في خصم الرسم الذي اثقل على عناصر البيع و على عكس نظام الخصم المتضمن في مجال الرسمين الوحيدين الاجماليين على الانتاج و على تأدية الخدمات (T.U.G.P.S وT.U.G.P) فهذا النظام الجديد للخصم قد رخص خصم الرسوم المفروضة على القطاع الانتاجي[2]

اذ ان الاستثمارات كانت تخضع مرتين للرسم خلال النظام السابق (T.U.G.P.S و T.U.G.P)و ذلك:

عند شراء الاستثمار و عند بيع المواد المنتجة.

و ذلك ما كان يثقل الاستثمارات الانتاجية و يعرقلها زيادة على ارتفاع المعدلات المطبقة وذلك عكس نظام الرسم على القيمة المضافة. و في هذا الصدد نجد النصوص القانونية و خاصة المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة قد ادخلت تغيرات عديدة، الهدف منها تخفيض العبء الضريبي و زيادة الاستثمار، حيث يمكن استرجاع او حسم الرسم الذي تحملته المشتريات لبعض التجهيزات ووسائل الانتاج الجديدة،و يسمح للمؤسسة باسترجاع هذه الرسوم خلال الشهور الموالية، مع مراعاة تسجيلها في الدفاتر المحاسبية بتبيان تكلفتها او ثمن الشراء منقوصا منه التخفيضات المالية. وهذه الحسومات ستزيد بدون شك من مستوى الانتاج من خلال تخفيض تكاليف المشروع و ذلك يشجع المستثمرين على الحصول على احسن و احدث التجهيزات (الآلات) لتطوير الانتاج.

[1] الأستاذ دوة احمد ،فعالية النظام الضريبي من خلال التكلفة الجبائية ،دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير سعد دحلب البليدة 2007

[2] M[ed] Achour, "Taxe sur la Valeur Ajoutée" ; Séminaire, p: 19 ; EDTF.

و في حالة وجود عجز في حسم الرسم على القيمة المضافة يسمح للمكلف بالتسديد عن طريق الخزينة مراعاة لمبدأ الاقليمية.

كما يعتبر الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة من التحفيزات التي تشجع الاستثمار، اذ يسمح للمستثمرين عدم دفع الرسم عند القيام بعملية شراء المواد و التجهيزات و الآلات و ذلك طبقا لقانون الرسم على القيمة المضافة. و بالاضافة الى ما سبق يمكن للرسم على القيمة المضافة ان يساهم في تمويل و تحفيز الاستثمار بطريقة غير مباشرة من خلال فرض معدلات مرتفعة على السلع الكمالية مما يؤدي الى انخفاض القدرة الشرائية و بالتالي توجه الفرد الى ادخار جزء من دخله و هذا فيما يخص ذوي الدخول المتوسطة، اما اصحاب الدخول المرتفعة و الذين لا يكفّون عن استهلاك هذه السلع (الخمور، التبغ،...الخ)

فهذا يؤدي الى ارتفاع الايراد الضريبي و تكوين ادخارات كبيرة (الدولة) تساهم في رفع مستوى الاستثمار. و يمكن تمثيل ذلك بالعلاقة التالية:

توزيع الدخول ← الادخار←القروض← مشاريع استثمارية← جباية الضرائب و الرسوم ← الانفاق (توزيع المداخيل).

ثانيا : أثر الرسم على القيمة المضافة على التجارة الخارجية تشمل التجارة الخارجية قطاعين هامين هما: الاستيراد التصدير، و لما كانت التجارة الخارجية هي النافذة الوحيدة التي تستطيع من خلالها الدول النامية ان تنفتح على الاقتصاد العالمي، لجأت الى الاهتمام بها و ذلك عن طريق تشجيع عمليتي الاستيراد و التصدير و يكمن هذا التشجيع في تخلي هذه البلدان نوعا ما عن اخضاع التجارة الخارجية للضرائب.

- **الرسم على القيمة المضافة و الصادرات**

من ابرز الخصائص التي يتميز بها الرسم على القيمة المضافة اعفاء قطاع الصادرات و مختلف العمليات المتعلقة به.

أ– مفهوم التصدير: يشمل مفهوم الصادرات مبيعات المنتجات والسلع، و يكون معيار تصديرها هو مكان التسليم. فاذا تم خارج الجزائر مثلا فعمليات البيع لا تخضع للضريبة بينما اذ تم التسليم داخل

التراب الوطني حتى و لو كان لفائدة مؤسسة اجنبية فعملية البيع تعتبر منجزة داخل الحدود الوطنية فشروط تسليم هي التي يجب ان يحقق فيها.

ب- مبدأ اعفاء الصادرات: تعفى من الرسم على القيمة المضافة كل عمليات التصدير للبضائع، لكن هذا الاعفاء لا يمكن ان يطبق الا لمصلحة البائع الخاضع للشروط المنصوص عليها في المادة 13 من قانون الرسم على القيمة المضافة و في معظم الاحيان في مجال المبادلات التجارية الدولية جميع الضرائب لا تفرض على التصدير و تفرض على الاستراد و ذلك لتحفيف العبء الضريبي على المستثمر. و كما قال السيد"Koffi" (مدير المالية الفرنسي): "ان اعفاء التصدير يعتبر حالة استثنائية". و ذلك يؤدي الى القول ان هذا الاعفاء يعتبر ظرفيا، و أنه تم تشريعه من اجل تشجيع قطاع الصادرات و هذا من خلال التاثير على سعر التكلفة للمنتوج المحلي حتى يكون قادرا على منافسة المنتجات الاجنبية في الاسواق الخارجية من حيث الاسعار، هذا الاعفاء يخص كل العناصر التي تدخل في تحديد سعر التكلفة للمنتوج، حيث انه في حالة تطبيق الرسم على القيمة المضافة على العناصر الانتاجية فان هذا يؤدي الى تضخيم سعر البيع للمنتوج و هذا يخلق صعوبة في تسويقه الى الخارج بسبب ارتفاع سعره مقارنة باسعار السلع الاجنبية المماثلة.

و في حالة ما اذا تم اخضاع المنتوج المصدر للرسم على القيمة المضافة في بلده الاصلي و بالضرورة في البلد المستورد فكأننا بصدد معاقبته بتطبيق ازدواجية الضريبة و هذا ما يتنافى مع مبادئ الرسم على القيمة المضافة[1].

كما تجدر الاشارة الى ان مصطلح اعفاء التصدير ليس مضبوطا تماما لان في الحقيقية العمليات المعفاة ليس لاصحابها حق الاسترجاع للرسم و هذا ما يسمى بالمواد الخاضعة لمعدل 00 % و لذلك نستنتج ان الرسم على القيمة المضافة ضريبة محايدة في المجال الداخلي، لكون المنتجات المصدرة تعفى من كل انواع الضرائب غير المباشرة و هذا ما يسمح بالموازنة بين المنتجات الوطنية و المستوردة، كما يسمح بالمنافسة الحرة للسلع المصدرة[2] .

- **الرسم على القيمة المضافة و الواردات** يطبق الرسم على القيمة المضافة في قطاع الواردات على السلع (مواد و بضائع) المستوردة من الخارج و تعرض هذه السلع على الجمارك حتى لا تكون موضوعة على الاستهلاك دون اعتبار عقد تجاري او صفة تجارية، و الرسم على القيمة المضافة على الواردات مكون من القيمة الجمركية التي تتضمن الحقوق الجمركية اضافة الى الرسم على القيمة المضافة نفسه. و يكون الحدث المنشأ للاقتطاع ابتداءا من التسليم أي دخول السلع الى الجزائر، و تتم جباية الرسم على القيمة

[1] قانون الرسم على رقم الاعمال 2018 المادة 13 ص10

[2]M. Koffi : la Réforme de la TVA, Durrand, Paris p:192.

المضـــافة على الواردات من طرف العون الجمركي الذي يســـتلم البضـــائع و هو الذي يدفعها الى الادارة الجبائية.

و ليس هناك أي اخفاء لهذه المعاملة على مســـتوى الجمارك الجزائرية و هذا ما يســـاعد على ضـــمان التنافس الايجابي في المبادلات التجارية العالمية فالرســوم و الضــرائب لم تعد تقلق المورد او المســتورد نظرا لوضوح القواعد القانونية في هذا المجال[1].

و هناك بعض الاعفاءات على الواردات و التي عدّدها قانون الرسم على القيمة المضافة في المادة 10 منه و الخاصة ببعض المواد و ذلك لاعتبارت اقتصادية او لوجود نظام جمركي خاص.

ثالثا:الرسم على القيمة المضافة و تأثيره على الاسعار

يعرف السعر بانه المقابل النقدي المساوي للسلعة او المقدر للخدمة، و في السابق كانت الدولة هي التي تحدد الاسعار و تسهر على مراقبتها للمحافظة على المستوى المعيشي لضعفاء الدخل و لنفس الغرض دخلت الدولة في ميدان الانتاج و تقديم الخدمات الى المســـتهلكين، هذه الاعمال تجارية كانت ام لا، تحصـــل على ثمن يطلق عليه علماء المالية اســـم: "الثمن الذي يتقاضـــاه منتجو القطاع الخاص"، و قد تعددت اهداف الدولة في هذا المجال بغرض تحقيق الربح و الزيادة في مواردها المالية مع مراعاة القدرة الشرائية للمستهلك.

و يتحمل المستهلك سعر السلعة المثقلة بالضرائب من وقت دخولها كمواد اولية الى الانتاج الى ان تصبح ســلعة جاهزة، فســعر البيع يتكون من (ثمن شــراء المواد الاولية، مصــاريف الشــراء، مصــاريف النقل، مصــاريف الانتاج، مصــاريف التوزيع، هامش الربح، الرســم على القيمة المضــافة)، و دعم الدولة لهذه السلع يكون بغرض تخفيف العبء الضريبي على ذوي الدخول الضعيفة و ذلك من خلال دعم السلع الغذائية الاساسية مثل: الحليب و الدقيق...الخ.

ففي نظام الرســم على القيمة المضــافة التدخل الجبائي يمس مختلف المراحل الانتاجية و التجارية، كما ان له اثرا ايجابيا بالنسبة للمستهلك الاخير، ولا يؤثر على مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع للخزينة.

[1] عبد المجيد درارعلي عباس العياد:" مبادئ الاقتصاد العام الجديد" القاهرة ،الطبعة الثانية، 1975 ص195

و الرسم على القيمة المضافة يعتبر رسما على الاستهلاك، اذ هو مستحق من المستهلك و المنتج ولا يؤثر على هامش الربح و لا على سعر البيع خارج الرسم (HT) و لان الرسم ينعكس على سعر البيع في نظام الرسم على القيمة المضافة و ذلك بزيادة معدله فهذه الزيادة تنعكس اكثر فاكثر على سعر بيع المنتجات فالسؤال المطروح هنا ما هو اثر الرسم على الاسعار؟

- **انعكاس ارتفاع معدل الرسم على القيمة المضافة على الاسعار** ان دراسة اثر الرسم على القيمة المضافة على

السعر مهم جدا فقد اعتبرت هذه الضريبة الحل المعالج في المفهوم الاقتصادي للقيمة و اسعار التكاليف في المجال الاقتصادي حسب طبيعة السلعة و حالة السوق.ان دراسة اثر الرسم على الاسعار جد معقد و ذلك ما تم استنتجناه من التقارير التي وصلت الى صندوق النقد الدولي (FMI) لانها الهيئة المخول لها القيام بعمليات التفتيش و التي ادت الى القول ان ارتفاع الاسعار كان مطابقا لتطبيق الرسم على القيمة المضافة في الكثير من الدول و من بينها الجزائر، و الصحيح ان صندوق النقد الدولي و بعد دراسات قام بها اعطى الاسباب الحقيقية لارتفاع الاسعار و المتمثلة في تطبيق بعض الاصلاحات مثل: التقديرات المالية برفع الاجور، غياب النظام الرقابي للاسعار...الخ،

و نظريا الرسم على القيمة المضافة يمتاز بالشفافية على المستوى العام للاسعار و على مستوى المستهلك و ذلك ناتج عن عن التوزيع العادل في قاعدة الاسعار(توسيع الخصم)، و على الزيادة في الاسعار (توسيع مجال التطبيق)، و نظرا لعدم وجود احصائيات دقيقة في هذا المجال يستحسن دراسة تاثير الرسم على الاسعار.

تجدر الاشارة اولا الى ان الزيادة في الاسعار في السنوات الاخيرة ليست مرتبطة ابدا بماهية الرسم على القيمة المضافة و انما هي نتاج لبعض العوامل الاقتصادية للدول و ذلك ما سنبينه فيما يأتي:

مثلا حالة الجزائر كدولة متبنية حديثا للرسم على القيمة المضافة، وبناءا على تقرير صندوق النقد الدولي ان هناك عدة ظروف ادت الى ارتفاع الاسعار من بينها تحرير الدينار الجزائري و الغاء الدعم عن بعض المواد الاستهلاكية الغذائية و البترولية، مما ما ادى الى ارتفاع اسعار هذه المواد بنسبة 200% على صعيد الاسعار العالمية، و كذلك وضعية الاقتصاد الجزائري الذي شهد ضعفا في التطور، هذا من جهة و اختلاف نظام الرسم على القيمة المضافة عن نظام الرسم على رقم العمال القديم من جهة اخرى اذ ان

المشكلة تكمن في كيفية تصريف السلع الممتلكة في ظل النظام القديم نظرا لجهل معظم المتعاملين بقواعد النظام الجديد (TVA).

- **الرسم على القيمة المضافة يساهم في تخفيض الاسعار**

أ- على مستوى الحق في الخصم : يعد نظام الخصم من بين اهم العناصر او المميزات التي تميز الرسم على القيمة المضافة حيث ان المكلفين بهذا الرسم لهم الحق في خصم الرسم الذي زاد من قيمة عناصر سعر البيع، و ذلك عكس نظام الحسومات (الخصم)في مجال تطبيق الرسمين السابقين: (TUGPS-TUGP)، فان النظام الجديد للخصم رخص خصم الرسوم المثقلة على القطاع الانتاجي، مما يقلل من زيادة تكاليف الانتاج و العكس صحيح، اذا اصبح سعر البيع منخفضا ان ذلك الانخفاض لا يؤثر على هامش الربح الذي يبقى ثابتا انما تكاليف الانتاج هي التي تتناقص بفضل حق الخصم؛

مثلا: يسمح لمقاول للاشغال العقارية خاضع للرسم على القيمة المضافة، بخصم الرسم الذي اثقل المواد الاولية و الاملاك المنقولة و العقارية، بينما لا يسمح له بخصم الرسم الوحيد الاجمالي على تادية الخدمات فهو غير مسترجع وذلك ما يدفع المقاول الى ضمه الى تكاليف المشروع ليحافظ على هامش الربح، و يتحمل المستهلك الاخير هذا الرسم او صاحب المشروع فسعر البيع يزداد بقيمة الرسم غير المسترجع (غير القابل للخصم) مضافا اليه الرسم على القيمة المضافة المتزايد طرديا مع زيادة الاساس المحسوب عليه و المتمثل في تكلفة المشروع الاصلية + الرسم غير المسترجع كمصاريف + هامش الربح و لكن الامر يختلف بالنسبة لنظام الرسم على القيمة المضافة لان الرسم على تأدية الخدمات يجب خصمه في مجال الرسم على القيمة المضافة و بذلك يتغير الاحتمال السابق المعمول به فعلا في نظام الرسوم على رقم الاعمال (TUGPS-TUGP)بحيث اعطى حق الخصم في مجال الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج من نفسه فقط و الاحتمالات الباقية فلا يحق الخصم فيها.

ب- على مستوى الاعفاءات: تعددت الاعفاءات في النظام القديم الى حد الافراط، و كان هذا الافراط مبررا باعتبارات اجتماعية، ثقافية و اقتصادية و في نفس الوقت كانت هذه الاعفاءات تحدث توترات في نظام الخصم، فيعمل بذلك على زيادة تكاليف الانتاج و هذا ما يؤدي الى رفع الاسعار، لذلك قام المشرع الجزائري بتخفيض الاعفاءات حتى الوصول الى الحد المرجو؛

ت- على مستوى المعدلات : يختلف سعر البيع مع اختلاف معدلات الرسم، و باجراء مقارنة بسيطة بين معدلات الرسم على القيمة المضافة و معدلات الرسمين السابقين (TUGPS-TUGP) نجد اختلافا شاسعا في عدد المعدلات و نسبها. فتضمن نظام الرسم على القيمة المضافة معدلين اكبرهما 17% على السعر خارج الرسم بينما في نظام الرسوم السابقة نجد 18 معدلا اكبرها 80% على السعر المثقل بالرسم أي معدل 400% على السعر خارج الرسم، ومن هنا يظهر جليا ان نظام الرسم على القيمة المضافة يلائم المستهلك و هذا للفارق الشاسع الملاحظ في سعر البيع مقارنة بالنظام القديم[1].

و بصفة عامة نستطيع القول ان أي ضريبة تؤثر في رفع اسعار البيع و هذا حال الرسم على القيمة المضافة، و لكن الملاحظ ان تاثير هذا الاخيركان اقل بكثيرمن تاثير النظام السابق للرسوم على رقم الاعمال و عموما يمكن القول ان الرسم على القيمة المضافة يساهم في تخفيض الاسعار و هو بذلك يساهم في مساعدة المستهلك البسيط.

رابعا : دور الرسم على القيمة المضافة في معالجة التضخم بعض الضرائب غير المباشرة تلعب دورا تنظيميا، خاصة تلك التي تمس الاستهلاك و التي تعتمد عليها معظم الدول النامية في تحقيق الجزء الاكبر من مواردها المالية مخلفة بذلك اسعارا مرتفعة في سوق السلع و الخدمات نظرا لادراج هذا النوع من الضرائب في الاسعار التي يتحملها المستهلك بصفة غير مباشرة، كما يمكن لبعض الضرئب غير المباشرة ان تلعب دورا هاما في معالجة التضخم.

ففي الضرائب على الانفاق اين نجد معظم هذا النوع مفروضا على الاستهلاك كما هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، و يؤدي الرفع في معدلات هذه الضرائب الى احداث تضخم حيث تنجر عن هذا الاجراء عدة آثار سلبية كارتفاع الاسعار نتيجة ضم الضريبة في سعر المنتوجات و تحطيم القيمة النقدية و فرز اضطرابات نفسية للمواطنين نتيجة غلاء المعيشة، اذ يكون تهورا اذا رفعنا الضرائب على الانفاق و في مقدمتها الرسم على القيمة المضافة قي حالة التضخم حيث ان الزيادة في الاسعار التي تخلفها هذه الضرائب تقوي الاضطرابات الشخصية الناتجة عن ارتفاع الاسعار.

لذلك فان لجوء السياسة الجبائية الى الضرائب غير المباشرة للحد من ظاهرة التضخم يلزم عليها التخفيف في معدلات هذه الاخيرة لاعطاء نوع من التوازن للاسعار التي تصبح تتماشى مع القدرة الشرائية و

[1] العلواني سليمان ، الحسومات والرسم على القيمة المضافة ، املتقى جهوي، المديرية الجهوية للضرائب ، ورقلة السنة 2009

الجزائر كغيرها من البلدان النامية حاولت الحد من التضخم عن طريق التدخل بالضرائب غير المباشرة و في مقدمتها الرسم على القيمة المضافة الذي عرفت معدلاته عدة تغيرات في محاولة لايجاد معدلات تتناسب و القدرة الشرائية و الظروف الاقتصادية للبلاد و لا تزال المحاولة قائمة الى حد الآن بحيث انه هناك دراسات جديدة لاستبدال المعدلين الحاليين و تعويضهما بمعدل واحد بالاضافة الى محاولة ايجاد عدة حلول.[1]

المطلب الثاني : الدور المالي للرسم على القيمة المضافة اضافة الى الدور الاقتصادي للرسم على القيمة المضافة نجده يلعب دورا ماليا هاما باعتباره من جهة اداة لتشجيع المؤسسات على الانتاجية والاستثمار، ومن جهة اخرى له مردودية مالية معتبرة بالنسبة لخزينة الدولة باعتباره احد اهم مصادر التحصيل للجباية العادية.

ان السبب الرئيسي الذي جعل السلطات الجزائرية تعتمد الرسم على القيمة المضافة و تستعمله في النظام الجبائي هو كونه من احد اهم مصادر الايرادات الجبائية العادية و بالتالي من اهم مصادر الخزينة العمومية. و يجب ان يؤمن تطبيق هذا الرسم توازنا ذو ثلاثة حدود : عدم التأثير على الاسعار ورفع الادخالات (الموارد) وانقاص الضغط الجبائي على المكلف.

ان معظم الدول التي ادخلت نظام الرسم على القيمة المضافة في نظامها الجبائي تحصّل ايرادات هامة من جراء تطبيقه و التي تصل الى ما يقارب 10 % من الناتج الداخلي الخام.

أولا: دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل خزينة الدولة

يتميز الرسم على القيمة المضافة بمجال خصم واسع حيث يخصم الرسم الذي اثقل كل القطاعات سواء قطاع الانتاج الو التجارة او الخدمات، وذلك على عكس نظام الرسم على رقم الاعمال الذي اقتصر فيه حق الخصم على القطاع الانتاجي فقط، و توسيع حق الخصم على الرسم المثقل على المشتريات يمثل ايرادات ضائعة لا تستفيد منها خزينة الدولة. لكن و حسب آراء العديد من المختصين في الجباية يتم تعويض تلك الخسارة بالرفع من مردودية الرسم بفضل مجال تطبيقه الواسع، و ايضا بفضل نظام الدفع بالتقسيط (نظام الاقساط الوقتية).

[1] دروس ومحاضرا ت الأستاذ دوة محمد 2018/2017

ان الميزة التي يتميز بها الرسم على القيمة المضافة و المتمثلة في انه مصدر ايرادات تتضح في العلاقة بين الوعاء الضريبي و مستوى معدل الاخضاع حيث كلما كان الوعاء كبيرا كلما كان معدل الاخضاع ضعيفا و كلما وزع العبئ الضريبي بطريقة افضل سمح بتقسيط احسن للتكلفة الجبائية الواقعة على المستهلك وهذا يؤدي من جهة الى البساطة الادارية ومن جهة اخرى الى تقبل افضل للرسم من طرف الخاضع له [1].

و بصيغة اخرى حق الخصم يؤدي اساسا بالمشتري الى عدم اخفاء فواتير الشراء لاستفادته من خصم الرسم المفوتر و هذا يلغي عملية البيع دون فواتير.

كما ان للرسم على القيمة المضافة آلية يعرف بها و هي آلية المراقبة الذاتية و التي تسمح للاعوان الجبائين للقيام بمقارنة فواتير الشراء المحصل عليها من الزبون و فواتير البيع المحصل عليها من المورد ليحدّد المبلغ المستحق الدفع من المورّد، و لكن بالرغم من اهمية هذه الآلية الاّ انها غير مجدية في محاربة التهرب الضريبي و الغش، و هذا ما يؤثر سلبا على ايرادات الرسم.

و كما تم الاشارة اليه سابقا ان من اهم اسباب ادماج الرسم على القيمة المضافة في النظام الجبائي كونه من احد اهم مصادر ايرادات خزينة الدولة و قد تم اثبات ذلك حيث انه منذ تطبيقه في افريل 1992 الى يومنا هذا و مردوديته في تزايد مستمر و يظهر ذلك جليا فيما يلي,

ان التحصيل الخاص للرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج والرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات في النظام الداخلي قدّر سنة 1985 بـ 500 15 مليون دينار اما في سنة 1991 فوصل الى 100 20 مليون دينار محققا نسبة زيادة ب 30 %خلال 7سنوات، بينما وصلت حصيلة الرسم على القيم المضافة (على مستوى النظام الداخلي و مستوى الاستيراد) سنة 1993 الى 35059 مليون دينارو قفزت الى 50560 مليون دينار سنة 1994 بنسبة زيادة تقدر ب: 44 % و ذلك خلال سنة واحدة[1]

- **الرسم على القيمة المضافة و التسيير المؤسساتي** : يقدم الرسم على القيمة المضافة على عكس نظام الرسم

(1) : " la Réforme Fiscale en Algérie", 1988, ww.w. FMI. org.

1

على رقم الاعمال السابق مزايا هامة في تسيير المؤسسات حيث يهدف الى[1]:

- الرفع من ايرادات ميزانية المؤسسة؛
- تشجيع الاستثمار؛
- توسيع تطبيق المنافسة الشرعية؛
- تجنب تراكم الضريبة.

فضلا عن ذلك، فالرسم على القيمة المضافة لا يعتبر عبئا على المؤسسة و لا يسقط الثقل الجبائي كله في مرحلة واحدة، و هو يطبق على القيمة المضافة فقط.

- **الرسم على القيمة المضافة ليس عبئا على المؤسسة**

يسمح نظام الرسم على القيمة المضافة للمكلف بخصم جميع الرسوم المدفوعة عند تحصيلها في بداية النشاط، و بفضل مبدأ الخصم لا يكون هذا الرسم عبئا على المؤسسة حيث ان الرسوم المحملة على الاستراد و على فواتير الشراء او تادية الخدمات (الرسوم في بداية النشاط) تخصم من الرسوم المفوترة للزبائن (الرسوم في نهاية النشاط).[2]

و يعدّ الرسم على القيمة المضافة حياديا بالنسبة للمؤسسة و لا يحدث أي عبء عليها، و ذلك لان فعالية الرسم تتمثل في ان المؤسسة تقوم بحساب اعبائها الجبائية و ارباحها خارج الرسوم و يحول مبلغ التكلفة الجبائية الى عائدات، و مبدأ الحيادية يقصد به ان الرسم على القيمة المضافة لا يسبب أي اختلاف بين الدورة القصيرة و المتوسطة و الطويلة للانتاج و التجارة.

- **الرسم على القيمة المضافة يحسن من نتيجة المؤسسة:**

مبدأ الخصم الوارد في نظام الرسم على القيمة المضافة يمكن المكلف بهذا الرسم من خصم جميع وارداته و فواتيره لتأدية الخدمات، حيث و بفضل هذا المبدأ اصبح الرسم على القيمة المضافة لا يمثل عبئا على المؤسسة كما تمّ تبيانه سابقا، حيث ان الرسوم المدفوعة في عملية الانتاج ستسترجع عند بيع المنتوج علما ان الرسم يمس القيمة المضافة فقط.

[1] دروس ومحاضرات الأستاذ دوة محمد

[2] ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة ، الجزائر 2004 ص ص 08-12

– بالنسبة للرسم المتراكم، للرسم على القيمة المضافة خاصية التملص من انواع اثقال الرسم من خلال خاصية الخصم ممّا يساعد على تحسين المردودية المالية للمؤسسة.

ان فعالية الرسم على القيمة المضافة تعتمد اساسا على ان المؤسسة تقوم بحساب الاعباء الجبائية و رقم الاعمال خارج الرسم و تنقل مباشرة وفق لمبدأ الخصم الذي يجنب الوقوع في حالة اثقال الرسم بالغائه او تخفيفه. الامر الذي يسمح بتحسين مردودية المؤسسة المالية.

ثالثا :الغش و التهرب الضريبي من دفع الرسم على القيمة المضافة نتعرف أولا على مفهوم الغش والتهرب

الضريبي واسبابه

- **أولا: تعريف الغش و التهرب الضريبي** :ان سوء العلاقة بين الادارة الضريبية و الخاضعين و ثقل الضغط الجبائي

عليهم تولد ميولا نحو الغش و التهرب الجبائي يعني التخلص بوسيلة او بأخرى من دفع الضرائب، و الغش هو مخالفة جبائية تنتج عن الضغط الجبائي و ما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء الى الاحتيال بكل وسائله للتخلص من اداء الضريبة. أما التهرب الضريبي فيراد به ما يلجأ اليه المكلف احيانا من الاستفادة من ثغرات قانون الضرائب للنفاذ منها و التخلص من التزاماته الضريبية.

و سواء كان هذا او ذلك فان النتائج المترتبة عنه سيئة من مختلف الجوانب و ضارة بخزينة الدولة كما يضر بالممولين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يرضون به، فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منها الآخرون، و هذه الظاهرة اصبحت موجودة في أي نظام جبائي و صارت عملية تقنية, و من امثلة التهرب ان يمتنع المكلف عن تقديم اقرار بدخله طبقا للقانون او يقدم اقرارا غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على اساسه. أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون باخفاء الشخص المكلف امواله بحيث يتعذر على مصلحة الضرائب ان تستوفي من تلك الاموال مبلغ الضريبة التي تم حسابها على الممّول [1]

[1] عبد المنعم فوري: المالية العامة و السياسة المالية،دار النشر ،بيروت 1994 ص: 223.

و يترتب عن التهرب الضـــريبي كما ســـبق الاشـــارة اليه عدة اضـــرار بالخزينة العامة للدولة من جهة و للممولين الاخرين غير المتهربين من جهـة اخرى و هـذا يؤدي الى عـدم تطبيق مبـدأ مهم من مبـادئ الضـــريبة و هو العدالة، و نتيجة لذلك تلجأ الدولة الى زيادة نســـب الضـــرائب الموجودة او الى فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في الحصيلة بالاضافة الى ذلك فان التهرب الضريبي يضر بالمجتمع ككل نتيجة انخفاض الحصيلة مما يؤدي الى تعطيل المشاريع النافعة للمجتمع.

- **أسباب التهرب الضريبي** : هناك أسباب كثيرة للتهرب الضريبي نذكر منها مايلي [1]

أ.عيوب التشريع الجبائي : من عيوب التشريع الضريبي نذكر منها

– تعدد التشـريعات الضـريبية: و ذلك ما يلاحظ في تعدد الاعفاءات و التخفيضـات و الاضـافات في معدل الضرائب التي تؤدي الى مشاكل في الادارة الجبائية و تزيد من احتمالات التهرب.

– الافراط في عدد الضرائب : تعدد الضرائب يؤدي الى زيادة تكلفة تحصيلها و يترك ثغرات عديدة يمكن التسـلل من خلالها للتهرب من دفع الضـريبة و الشـائع انه كلما تعددت الضـرائب و ارتفعت معدلاتها كلما زاد التهرب من أدائها.

ب. عيوب الادارة المالية

– صـعوبة تقدير وعاء الضـريبة : لا شـك ان الصـعوبات التي تتلقاها الادارة الضـريبية في تحديد و بدقة وعاء بعض الضـــرائب هو ما يشـــجع الممولين على التهرب من دفعها و قد تعتمد الادارة الى حســـاب الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر منها و ذلك ما يحدث اثارا معنوية تشجع على التهرب

- عدم المساواة في تطبيق الضرائب: يجدر بنا ان نفرّق بين العدالة القانونية و العدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة كما ارادها المشرع القانوني و لكن الصعوبات التي تظهر عند تطبيقها تقضي على هذه العدالة. فالضـــريبة لا تعتبر عادلة الاّ اذا اســـتوفت ركني العدالة (عدالة التقرير و عدالة التطبيق) و من الشائع ايضا عدم المساواة في التطبيق و هذا ما يؤدي الى ضعف الثقة بعـــدالة الضريبة و تكون سببا في التهرب.

ت. عوامل متعلقة بنفسية المكلف:

كلما زاد الوعي الضريبي كلما قل و ضعف الباعث على التهرب من دفع الضريبة و العكس صحيح، و يعتقد بعض علماء المالية أن التهرب الناتج عن العوامل النفســـية لا مفر منه. لكن المشـــرع الجزائري في

[1] ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة ، الجزائر 2004 ص ص 10-15

تقنينه لنصوص قانون الرسم على القيمة المضافة أكّد على ضرورة امساك الدفاتر المحاسبية و السجلات و كذا فواتير التداول عند كل مرحلة من مراحل الانتاج أو التوزيع أو التبادل بغرض مراقبة الخاضعين من جميع الجوانب المالية. فمن حيث تقنين هذا الرسم و من خلال ميزة الخصم التي يتميز بها و نظام التصريحات الدورية و انظمة دفعه و المنازعات الخاصة به (أنظر الملحق رقم (..)) و غيرها من الخصائص [1]و الجوانب التقنية لهذا الرسم تجعله محصنا نوعا ما من التهرب من دفعه من جهة و لكونه يقع على كاهل المستهلك النهائي من جهة اخرى. و لكن في بعض الحالات لا يمكن للمدين بالضريبة ان يقوم يخصم الشيء الذي يفترض الاحتيال به على القانون، فرغم كل الاجراءات القانونية و التقنية يبقى الاختلاس او الغش ساري المفعول كحالات البيع و الشراء دون فاتورة[2].

رابعا: توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة لقد حدد المشرع الضريبي نسب توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة على مختلف الجهات المعنية فكانت نسب التوزيع في بداية تطبيق الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- 83 % لفائدة ميزانية الدولة؛
- 06 % لفائدة البلديات؛
- 11 % لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

و توزع الحصيلة المخصصة للصندوق المشترك للجماعات المحلية بين الجماعات الاقليمية حسب قواعد و معايير التوزيع المحددة عن طريق التنظيم و تتمثل نسب توزيعها فيما يلي :

- 8.25 % لفائدة البلديات؛
- 2.75 % لصالح الولايات؛

و لقد تغيرت نسب توزيع الحصيلة بموجب قانون المالية لسنة 1995 و اصبحت كما يلي:

- 85 % لصالح الدولة؛
- 06 % لفائدة البلديات؛
- 09 % لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

[1] قانون المالية 2017/2016

[2]

أما في سنة 2001و حسب ما جاء في نص قانون المالية فيتم توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة كما يلي [1]

أولا: بالنسبة للعمليات المنجزة في الداخل:

- 85 % لفائدة ميزانية الدولة؛
- 05% لفائدة البلديات مباشرة؛
- 10 % لفائدة الصندوق المشترك لجماعات المحلية.

اما حاليا وحسب قانون المالية لسنة 2018 يوزع ناتج الرسم على القيمة المضافة كمايلي [2]:

- 75% لفائدة ميزانية الدولة
- 10% لفائدة ميزانية البلديات مباشرة
- 15% لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية

ثانيا: بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستراد

- 85 % لفائدة ميزانية الدولة؛
- 15 % لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

المطلب الثالث :الدور الاجتماعي للرسم على القيمة المضافة

لقد تم التطرق الى دورين هامين للرسم على القيمة المضافة ألا و هما الدور الاقتصادي و المالي و قد تبين لنا ان تطبيق هذا الرسم في الجزائر قد اتى ثماره من الجانب المالي من خلال تمويل الخزينة العمومية الذي يعتبر الدور الاساسي لهذا الرسم و من الجانب الاقتصادي حيث توصلنا الى ان هذا الرسم يعد أداة لتحفيز الاستثمارات و التجارة الخارجية، كما له تأثير ايجابي على الاسعار و على التضخم ، هذا من الناحيتين المالية و الاقتصادية فهل يمتد تأثير هذا الرسم ليشمل الجانب الاجتماعي ايضا ؟

أولا : الرسم على القيمة المضافة و العدالة الضريبية و الاجتماعية

مفهوم الرسم على القيمة المضافة من هذه الناحية يقوم بالدرجة الاولى على اعادة توزيع الدخل الوطني بين مختلف طبقات المجتمع.

- **حياد و شمولية الرسم على القيمة المضافة** :حيث سنتطرق الى الحياد والشمولية فيما يلي

[1] المادة 161 معدلة بموجب المواد 61 من ق م لسنة 1995 و 55 من ق.م لسنة 1997 و 50 من ق. م لسنة 2000.الجريدة الرسمية 25 ديسمبر 2017العدد6633

[2] المادة 161 قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2018 ص 37

أ– مبدأ الحياد: يتمثل هذا المبدأ اساسا في سريان الرسم على المنتوجات و الخدمات مرة واحدة فقط، و ذلك تفاديا للازدواجية. و تحسب الضريبة على الاجزاء الكلية للسلعة المنتجة ثم يخصم منها ما تم توريده الى الخزينة على اثر الاخضاع السابق لبعض اجزاء هذه السلعة الى الرسم على القيمة المضافة، فهذا الرسم يمسّ السلعة مرة واحدة، و يتم توريد قيمة الرسم بالتجزئة حتى تستهلك كليا او تخرج من دائرة الاخضاع التي تنتهي عند تجار الجملة و المساحات الكبرى. كما يحقق هذا الرسم الحياد على مستوى التجارة الخارجية بحيث تعفى الصادرات و تخضع الواردات مما يجعل هذا المبدأ يعتبر جد ايجابي بالنسبة للتجارة الخارجية و على اثره يتم اخضاع المواد في البلد الذي يتم فيه الاستهلاك، و ذلك ما يسمح للمنتجين و المستثمرين بالدخول في منافسة حقيقية بين مختلف الدول، كما تجدرالاشارة الا ان هذا المبدأ يمكن ان يتلاشى بسبب اختلاف المعدلات بين البلدين المصدر و المستورد و ذلك ما تهدف الى ازالته المجموعة الاوروبية لجعل اوروبا موحدة و المغرب العربي كذلك.

ب– مبدأ الشمولية: و معناه اخضاع كل السلع و الخدمات التي تستهلك داخل الوطن من انتاج محلي او مستورد دون استثناء، ويتضح هذا المبدأ من خلال توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة من حيث الاشخاص و العمليات بحيث صار يشمل ايضا تجار الجملة و المساحات الكبرى. و يعمل المختصون الآن لتوسيعه ليشمل تجار التجزئة، حيث انه يشمل كل العمليات الاقتصادية تقريبا الا المعفاة منها قانونا، فمبدأ الشمولية لا يمكن فيه الغاء الاعفاءات لانها ذات طابع اجتماعي و اقتصادي.

و الغرض من دراسة هذين المبدأين هو تبيان ان الرسم على القيمة المضافة يعتبر من بين اهم الضرائب التي تضمن العدالة، فهو رسم حيادي أي لا يمس العملية اكثر من مرة وهو بذلك يحقق مبدأ العدالة الضريبية التي تؤدي الى العدالة الاجتماعية، و يعني مبدأ الشمولية اخضاع كل المنتوجات محلية كانت أو مستوردة و كل الاشخاص مهما كانت مكانتهم ماداموا يخضعون لهذا الرسم مما يؤدي الى تحقيق العدالة مرة أخرى.

- **الرسم على القيمة المضافة و العدالة الضريبية** ان السعي الى تحقيق العدالة كغاية يتطلب توافق المبادئ التي تسود النظام

الضريبي و تحكم تطبيقه مع القيم المتعارف عليها في مجتمع معين, قديما كان بعض الملوك و اصحاب النفوذ لا يخضعون للضرائب، لكن حاليا لم يعد ذلك مقبولا أي لا يقبل ان تكون هناك طبقة مميزة تعفى من الضرائب، وطبقة اخرى تفرض عليها هذه الضرائب أي بمعنى آخر اخضاع نوع من المال دون غيره، و هذا ليس معناه الغاء الاعفاءات الضريبية على كل الاشخاص و الاموال لما لهذه الاعفاءات

من دور سياسي و اقتصادي و اجتماعي، و من ذلك نستنتج ان العدالة تقاس بمدى قدرة الممول على دفع هذه الضريبة، لذلك يرى بعض علماء المالية ان العدالة تتحقق باختيار الضريبة النسبية و يقصد بذلك ان سعر الضريبة يبقى ثابتا ما لم يتعير الوعاء.

و عليه لا بد من العمل على اسهام كل فرد حسب قدرته على الدفع بتطبيق ضرائب تصاعدية مساوية للتضحية أي حسب قدرة كل مكلف، و نجد أن معظم الانظمة الضريبية تتكون من عدة ضرائب غير متساوية في المعدلات فبامكان ضريبة ان تلغي اثر ضريبة اخرى و هذا يؤدي حتما الى نظام ضريبي عادل.

- **الرسم على القيمة المضافة و العدالة الاجتماعية** الشائع ان معدلات ضرائب الاستهلاك تكون تنازلية و ذلك

يشكل توافقا طرديا بين حصيلة الضريبة و المواد ذات الاستهلاك الواسع مما يؤدي الى اثر ايجابي على ذوي المداخيل المنخفضة على غرار ذوي المداخيل العالية، كما يمكن ان تكون هذه الضرائب تصاعدية اذا فرضت على السلع التي يستهلكها ذوي الدخول المرتفعة مع الابقاء على نسبها للمواد ذات الاستهلاك الواسع و ذلك تحقيقا للعدالة الجبائية و هذا ما نلاحظه في معدلات الرسم على القيمة المضافة (المعدل المنخفض و المعدل العادي) بمعنى توزيع العبء الضريبي بين الاشخاص. كل حسب قدرته على الاقتناء و على هذا الاساس تمّ اعفاء المنتوجات الضرورية للتغذية و المواد الصيدلانية من الرسم على القيمة المضافة، و جعلت الضريبة تصاعدية على السلع الكمالية.

و بذلك تتحقق العدالة بين مختلف الطبقات حسب مداخيلهم، و يكون الرسم على القيمة المضافة اقل عدلا او عديم العدالة لو كان يتأسس على معدل واحد يطبق على جميع السلع و الخدمات بغض النظر عن نوع السلعة و تصنيفها و مكانتها عند الاشخاص ضرورية كانت ام كمالية، و تساهم تلك العدالة في التحفيف من اخطار الافلاس بالنسبة لجميع المتداولين على حركة السلعة نفسها، و ذلك كله من اجل السماح للمكلفين الصغار بالتواجد في الساحة الاقتصادية و ذلك ما نلمسه في انظمة الدفع و

الاعفاءات و مع ذلك يبقى الرسم على القيمة المضافة قيد الدراسة بين علماء المالية لكي يكون اكثر عدلا مراعاة لظروف المستهلكين[1].

- **الرسم على القيمة المضافة يساهم في تنمية المناطق المحرومة** لا تخلو دولة من الدول من التفاوت بين مناطقها

من حيث التنمية و مستويات المعيشة و قد يتجسد هذا التفاوت في شكل صعوبات تعيق الاشتثمار و توظيف المشاريع ببعض الجهات، و أمام هذه الأوضاع تسعى هذه الدول لترقية المناطق المحرومة عن طريق حث المستثمرين الخواص على الاستثمار فيها مقابل منحهم امتيازات خاصة مقارنة بالمناطق الاخرى. فاذا أرادت الدولة ان تنمّي منطقة معينة كالمناطق الجنوبية (الصحراوية) او المناطق النائية المنعزلة فانها تتبنى سياسة الاعفاءات الضريبية، أي تعمد الى اعفاء القطاعات المراد توسيعها من بعض الضرائب او اخضاعها لمعدلات منخفضة من اجل تشجيع الاستثمار في تلك المناطق و فك العزلة عنها.

و نلاحظ في مجال الرسم على القيمة المضافة و من اجل تنمية المناطق الصحراوية و الريفية البعيدة، فان العمليات الخاصة بهذه المناطق تكون امّا معفاة كليّا من الرسم على القيمة المضافة او خاضعة للمعدل المنخفض و كمثال على ذلك نأخذ القطاع الفلاحي.

ان كل العمليات المتعلقة بالقطاع الفلاحي خاضعة للمعدل المنخفض و ذلك بغية تشجيع عملية تربية المواشي و استصلاح الاراضي و تتمثل هذه العمليات في :

- عمليات البيع المتعلقة بالاسمدة و المواد المماثلة لها المعدة لتخصيب الاراضي الزراعية و كذا عملية بيع المعدات و الادوات الفلاحية بالاضافة الى ذلك عمليات بيع الادوية البيطرية و مبيدات الحشرات و الاعشاب الضارة المستعملة في الميدان الزراعي.
- عمليات البيع المتعلق بمنتجات تربية المواشي.

كما منح المشرع الجزائري عدة اعفاءات مؤقتة بهدف تشجيع الانشطة في المناطق المحرومة و هذا للحفاظ على التوازن الجهوي بين القطاعات، و يظهر ذلك جليا في العمليات المتعلقة بقطاع السكن و الذي يستفيد من اعفاء مؤقت لمدة زمنية و يخص هذا الامتياز عمليات البناء و التعمير التي تتم في المناطق النائية و الصحراوية. و بصفة عامة يمكننا القول ان انعاش مثل هذه القطاعات في المناطق النائية و

[1] نور الدين دقموش: تطور النظام الجبائي بين التعديل و الاصلاح، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، المدرسة العليا للتجارة، 1998.ص 183

المنعزلة و خاصة مع التطورات الاقتصادية الحديثة يؤدي الى فك العزلة عن تلك المناطق و بالتالي تحقيق التوازن الجغرافي لمشاريع التنمية الاقتصادية. و ذلك ما يؤكد العدالة الاجتماعية للرسم على القيمة المضافة

ثانيا : تاثير الرسم على القيمة المضافة على التشغيل لقد عرفت معظم الدول النامية عدة ازمات حادة مازالت تقاومها الى يومنا هذا و من بين تلك الأزمات أزمة البطالة التي تفشت في مجتمعنا و اصبحت مكافحتها او الحد من انتشارها بمختلف السبل الشغل الشاغل لحكوماتنا ، و تعني البطالة ببساطة عدم دخول الفرد في سوق العمالة لعدم توفر العمل او لعدم القدرة عليه من جهة ومن جهة اخرى هي عبارة عن عامل تخريبي لثروات البلد و شكل من اشكال الاذلال الاقتصادي و الاحتقار الاجتماعي. و من التدابير التي يمكن استعمالها للتخفيف من حدة البطالة التخفيض من معدلات الضرائب. و لقد قامت الجزائر بتغييرات في نظامها الجبائي سنة 1992م حيث قامت بادخال نظام الرسم على القيمة المضافة اضافة الى تقليص معدلات ضرائب اخرى كالضريبة على ارباح الشركات (IBS) التي بعد ما كانت 50 % تم تخفيضها الى 42 % لتصبح فيما بعد 30 % و كان هدف الدولة من تخفيض الضرائب هو تشجيع الاستثمار المحلي و جلب رؤوس الاموال الاجنبية للاستثمار في الجزائر و نظرا لكون مؤسساتنا تعاني من ارتفاع التكاليف و الذي يؤدي الى ارتفاع اسعار المنتوجات المحلية والى عدم امكانها الصمود امام المنتوجات الأجنبية و ذلك ما يؤدي بها الى الوقوع في مشاكل مالية أو الافلاس مما يؤدي بها الى تقليص العمال او طردهم، الأمر الذي يستدعي تدخل الدولة لحماية الاقتصاد الوطني و تعد الضرائب من بين الوسائل المساعدة في ذلك حيث يمكن للدولة منح اعفاء مؤقت لبعض المؤسسات مهما كان نوعها خاصة او عمومية من دفع الضرائب او تقديم اعانات لها و لاسيما في المرحلة التي تعيشها في البلاد و ذلك حتى تتمكن من الاستثمار على نطاق واسع و تمكين آلاف العمال من حقهم في الشغل للحد من ظاهرة البطالة و قد توصلنا سابقا الى ان الرسم على القيمة المضافة يؤدي الى تشجيع الاستثمار فهو بالتالي اذن يساعد على الحد من ظاهرة البطالة [1] لكن و مع ما تبذله الدولة من مجهودات للحد من ظاهرة البطالة الا ان معدلات البطالة في ارتفاع مستمر

[1] نور الدين دقموش: تطور النظام الجبائي بين التعديل و الاصلاح، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، المدرسة العليا للتجارة، 1998.ص 185

ثالثا:الرسم على القيمة المضافة و اعادة توزيع الدخل الوطني

تمهيد: تكتسي اعادة توزيع الدخول اهمية بالغة خاصة في الدول النامية التي تتركز فيها اغلبية الدخول و الثروات بين أيدي فئات قليلة من المجتمع يفيض المال في ايديها لدرجة انها صارت تبذر في مختلف الوان الترف و الاستهلاك الذي لا عائد منه الا تعطيل مسار التنمية. في حين تعيش الاغلبية الساحقة من أبناء الشعب على حد الكفاف. و حتى أدنى من ذلك بكثير، و على الدول أن تسارع الى تصحيح هذا الوضع الذي تغيب فيه أدنى شروط العدالة الاجتماعية و التي كما سبقت الاشارة اليه تكتسي اهمية كبيرة. اذ أن العمل على تكريسها انما هو تكريس للتنمية الحقيقية.

ان لجوء هذه البلدان الى سياستها الضريبية لتقويم الأوضاع و تحقيق نوع من الاستقرار الاجتماعي الذي لا يمكن بلوغه الا باتباع سياسة رشيدة تضمن توزيعا أمثلا للدخل بين مختلف الطبقات و الشرائح الاجتماعية بات امرا حتميا.

ان التأثير و التدخل في اعادة توزيع الدخل الوطني يختلف من الضرائب المباشرة الى الضرائب غير المباشرة و سنخص بالدراسة دور الرسم على القيمة المضافة الذي يعتبر اهم الضرائب غير المباشرة و دوره في اعادة توزيع الدخل الوطني.

كيفية اسهام الرسم على القيمة المضافة كضريبة غير مباشرة في اعادة توزيع الدخل الوطني: لقد لجأت الجزائر الى تغيير نمط اسعار المواد و المنتجات قصد تكييف توزيع الدخول بالرفع من اسعار السلع الكمالية، و هي السلع التي يقبل عليها ذوي الدخول المرتفعة عن طريق فرض ضرائب تصاعدية و حماية السلع ذات الاستهلاك الواسع بتطبيق عليها معدل مخفض و في هذا الصدد يمكن التطرق الى تعريف الحماية التي يمكن ان تنجح ليس فقط في الزيادة في الانتاج و انما ايضا في تحسين التوزيع بتخفيض التفاوت في الدخول و يتم ذلك بطريقتين[1]:

- فرض الضريبة على السلع المستوردة التي تنافس الصناعات المحلية التي تكون فيها الاجور مرتفعة نسبيا و بذلك تميل نحو تحويل الانتاج و العمالة من هذه الصناعات الى صناعات اخرى تكون فيها الاجور منخفضة على تلك الصناعات المحمية؛
- فرض الضريبة على السلع المستوردة التي يستهلكها الاغنياء فقط و بذلك تضمن زيادة حصيلة الضريبة و استبدال تلك الواردات بواردات اخرى تكون اكثر نفعا لكل طبقات المجتمع و هذا ما

[1] عطية عبد الواحد :" السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية"، دار النهضة العربية، بيروت 1993، ص : 48.

وجدناه في نظام الرسم على القيمة المضافة الذي يفرض معدلات مرتفعة على استهلاك المواد الكمالية كالخمور و التبغ مثلا بينما تطبيق معدلات منخفضة على المواد ذات الاستهلاك الواسع كالدقيق و الحليب او اعفاء بعض القطاعات بالمرة.

من هنا نستطيع القول ان الرسم على القيمة المضافة كاحد اهم الموارد الجبائية (الضرائب غير المباشرة) لديه اسهام كبير في اعادة توزيع الدخل الوطني.

رابعا: الانعكاسات الاجتماعية للرسم على القيمة المضافة ان المشرع الجزائري عند تقنينه لنصوص الرسم على القيمة المضافة صنف فرض الضريبة حسب ما تقتضيه الضرورة، فصنف العمليات حسب الطلب عليها و لذا نجد انه فرض معدل 40% سابقا على الاشياء الطريفة كون المواطنين لا يتجهون جملة نحوها حتى و لو لم تفرض عليها ضريبة، كما اخذ بعين الاعتبار المواد ذات الاستهلاك الواسع كالصحة و المواد الغذائية الضرورية. و من الانتقادات الموجهة لهذا النظام انه يتطلب تضحيات كبيرة من طرف العائلات ذات الدخل الضعيف و عديمي الدخل، بينما يرى فريق آخر ان للرسم التصاعدي اثر ايجابي بحيث يساوي بين جميع الطبقات و لقياس هذا التصاعد هناك طريقتان سواء تعلق الأمر بالاستهلاك أو بالدخل، فمثلالو اخذنا الرسم على القيمة المضافة بمعدل واحد مطبق على جميع المنتوجات و الخدمات فاذا تم قياس اثره بالنسبة للاستهلاك نجد أنه ذو اثر تناسبي و بالنسبة للدخل نجده ذو اثر تنازلي. اذن فالتناسب مع الاستهلاك يظهر عن طريق الكمية المستهلكة حيث أنه اذا كانت هذة الاخيرة كبيرة فتأثير الرسم يكون اكبر من تاثيره اذا كانت الكمية قليلة فقيمة الرسم تزداد طرديا مع تزايد قيمة الاستهلاك و تنقص مع نقصان هذا الاخير.

و يتبين الأثر التنازلي للرسم على القيمة المضافةالمطبق بمعدل واحد من خلال تأثيره على المداخيل الكبيرة بنسبة تقل كثيرا عن تاثيره على المداخيل الصغيرة لان اجزاء الدخل تختلف في الدخل الضعيف عنها في الدخل الكبير، بمعنى انه كلما زاد الدخل يزداد معه الجزء المخصص للاستهلاك الذي يخضع للرسم على القيمة المضافة باعتباره ضريبة على الاستهلاك، بينما في الدخل الضعيف هذا الجزء لا يكاد يظهر لان الجزء المخصص للاستهلاك يكاد يكون هو الدخل نفسه، فصاحب الدخل الضعيف لا تبقى لديه اموال ليدخرها او يوظفها خصوصا في وقتنا الراهن الذي يشهد زيادة في الأسعار و تدهورا في القدرة الشرائية للمستهلك البسيط.

و في حالة ما اذا طبقنا في مجال الرسم على القيمة المضافة معدلات مخفضة او منخفضة او حتى معدومة على المنتوجات الغذائية و المواد الاساسية و طبقنا معدلات اخرى اكثر ارتفاعا على المنتوجات الكمالية التي تستهلك من قبل الطبقة الغنية فلهذا التطبيق فرضيات خاصة بالاستهلاك و أخرى خاصة باجزاء الدخل فيكون الرسم على القيمة المضافة تصاعديا او ذو اثر تصاعدي على للاستهلاك و تقل التناسبية بالنسبة للدخل (حسب هذه الفرضية)، أي ان هذا التصاعد يتجسد في قيم السلع فتختلف المعدلات حسب قيمة السلعة اذا كانت كمالية فهي اذا غالية الثمن و يطبق عليها معدل مرتفع و العكس في السلع الضرورية، و التناسب بينهما يقصد به التقارب في التضحيات فالاغنياء يستهلكون السلع الكمالية برسم مرتفع، اما ذوي الدخول المنخفضة فهم يستهلكون السلع الضرورية و المطبق عليها معدل منخفض و الراي السائد هو القول بتنازلية هذا الرسم، و ذلك ما يؤكده دافعوا هذا الرسم في الولايات المتحدة الامريكية و هم يستدلون الى التقرير الذي قدم الى الرئيس الامريكي سنة 1984 من طرف الخزينة و الذي يبين فيه أن الرسم على القيمة المضافة الذي معدله (10 %) (المخفض) و المطبق على 80 % من نفقات الاستهلاك قد اوجب على العائلات ذات المداخيل الضعيفة (أقل من 10000دولار في السنة) تضحية بـ 2 .14 % من الدخل لهذا الرسم في حين ان العائلات ذات المداخيل المرتفعة نسبيا (اكثرمن 20000 دولارسنويا) تضحي بنسبة أقل تقدر بـ 3% من الدخل[1]

بينما يرى فريق آخر ان الحل يتمثل في اعفاء الخدمات و المنتوجات الضرورية او اخضاعها الى معدل منخفض لكن هذه العملية جد مكلفة للخزينة بحيث تؤدي الى نقص الكثير من ايراداتها و ذلك عند اخضاع هذه المواد الى معدل منخفض فيجعلها تستهلك من طرف الجهتين أي ذوي الدخل المرتفع والدخل المنخفض فيتم توزيع العبء على الجهتين لكن بصفة اكبر على ذوي الدخل الضعيف.

و كان لهذه الانتقادات الفضل في توجيه الأنظار نحو اختيار اهمية السلع و الخدمات التي تفرض عليها الضريبة مع مراعاة مبدأ العدالة الجبائية من جهة ووفرة الحصيلة من جهة اخرى و لذلك لم يتناسى المشرع الجزائري الاخلاقيات العامة للمجتمع حيث فرض ضريبة ازدواجية على الكحول و التبغ و دعم المنتوجات الغذائية و الصحية الضرورية اما بالاعفاء المؤقت او باخضاعها للمعدل المنخفض.

1 Khohak Seif el-Eslam, Mémoire, " Contribution de la Réforme du Système de TCA en Algérie", 1989, pp:81-86

و اخيرا نصل الى القول بتصاعدية الرسم على القيمة المضافة و هذا يظهر من خلال زيادة الضريبة حسب زيادة رغبات الفرد و العكس صحيح، أي كلما قلّ الدخل اتجه الفرد الى الحاجات الضرورية و بالتالي يقل مبلغ الرسم و هنا نقول انه تنازلي و تبقى الآراء متقاربة حول تصاعدية او تنازلية هذا الرسم و انعكاساته الاجتماعية [1].

المبحث الثالث : العمليات والأشخاص والاعفاءات في مجال الرسم على القيمة المضافة في النظام الضريبي الجزائري

المطلب الأول : العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة هناك عمليات خاضعة وجوبا وعمليات خاضعة اختيارا:

1 – **العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:** إن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على:[1]

- عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري

أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية ؛

- عمليات الاستيراد؛

– كما تدرج العمليات والخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لزوما في المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تضم:

1–1 العمليات الخاصة بالمنقولات: وتتمثل أساسا فيمايلي

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛

- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين؛

- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة؛

[2] قانون الرسوم على رقم الأعمال ، 2018 ، المديرية العامة للضرائب الجزائر المادة : 02، ص ص : 4 – 5

– المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات؛

– عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

1– 2 العمليات الخاصة بالعقارات :والتي تتمثل أساسا فيما يلي

– الأشغال العقارية؛

– عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية؛

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

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

– عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.

1 –3 التسليمات لأنفسهم الخاصة بـ : وتتمثل فيما يلي

– عمليات تثبت القيم المنقولة،

– الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

1 –4 أداء الخدمات : تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية مثل :

– عمليات نقل الأشخاص أو السلع؛

– مبيعات المواد الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، الحلويات، قاعات الشاي، الخمارات..)؛

– الأشغال الشكلية؛

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

– الحفلات الفنية، الألعاب والتسليات؛

– العمليات المتعلقة بالهاتف والتيلكس؛

– العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات ؛

– العمليات المنجزة ما بين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.

2 – .**العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا:** يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، اعتبارا لقيامهم بتسليمات موجهة:[1]

– للتصدير؛

– للشركات البترولية؛

– للمكلفين بالرسم الآخرين؛

– للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

أ– كيفيات الاختيار: يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة وتمارس حسب تصريح بسيط من الشخص المعني الذي يبعث داخل ظرف موصى عليه لدى المفتشية التابعة لمكان فرض الضريبة ، يصبح الاختيار نافذا اعتبارا من اليوم الأول الذي يلي الشهر الذي يكتتب فيه هذا الاختيار ، كما يمارس في كل

[1]– قانون الرسوم على رقم الأعمال ، 2018 ، مرجع سبق ذكره ، المادة : 03 ، ص05

فترات السنة وينقضي بصفة إجبارية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار ، كما يجدد الاختيار ضمنيا، ما لم يتم نقض صريح عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

ب- نتائج الاختيار: يخضع الشخص الذي اختار الخضوع للرسم على القيمة المضافة، بصفة إجبارية إلى النظام الحقيقي، كما أنه ملزم بكل الالتزامات المفروضة على المدنيين بالرسم (التصريح بالوجود، إيداع كشوفات رقم الأعمال، مسك محاسبة منتظمة).

المطلب الثاني: الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة

تنجم عن صفة الخاضع للرسم تحقيق بصفة مطلقة لعمليات متعلقة بنشاط صناعي وتجاري وحرفي أو حر، بمعنى آخر، يعتبر خاضع للضريبة كل شخص يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء أتاحت هذه العمليات الدفع بصفة فعلية أو كانت معفية.

و عموما يخضع للرسم على القيمة المضافة الأشخاص التاليين:[1]

أ- المنتجين: وهم الأشخاص أو الشركات الذين يقومون باستخراج أو صناعة المنتوجات ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين قصد إعطائها شكلها النهائي ، بما فيها توضيبها التجاري النهائي، مثل التعليب وبيعها للمستهلك .

ب- تجار الجملة : يعتبر بيعا بالجملة :

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

[1]- قانون الرسوم على رقم الأعمال ،2018 ، مرجع سبق ذكره ، المواد : 04،05،06 ، ص ص: 05- 06

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

المطلب الثالث : إعفاءات الرسم على القيمة المضافة تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بعض العمليات التي في غياب مثل هذه الأحكام تكون عادة خاضعة للضريبة.

كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية أو ثقافية:[1]

أ– في المجال الاقتصادي: الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أوتنجزها المؤسسة "سوناطراك ".

ب– في المجال الاجتماعي : ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق ... الخ)، الأدوية والمطاعم المعتدلة الأسعار والتي لا يهمها الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطوبين ... الخ.

جـ – في المجال الثقافي : تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون. وكذا كل المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج والنشر الوطني على الحامل الرقمي.

كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان.

[1]– بن اعمارة منصور ، الرسم على القيمة المضافة ، دار هومة ، الجزائر ، 2010 ، ص: 59.

ملاحظة: تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن **30.000.000 د ج** أو يساويه.

المبحث الرابع : تقدير الرسم على رقم الاعمال الوعاء والتسجيل المحاسبي

المطلب الأول : الحدث المنشئ ومعدلات للرسم على القيمة المضافة

الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة . يختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة،سواء تمت في الداخل،عند الإستيراد أو عند التصدير.

1. في الداخل :

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

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

3.1.بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

و يقصد بالقبض، كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق، دفعات، تسديدات لتصفيات).

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

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

4.1. 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.

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

2.1. عند الإستيراد:

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

3.1. عند التصدير:

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

المطلب الثاني :حساب معدلات الرسم على القيمة المضافة تحدد حاليا معدلات الرسم على القيمة المضافة بـ:

• 9 % (معدل مخفض) : يطبق على المنتوجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي و الثقافي.

• 19 % (معدل عادي) : يطبق على العمليات ،الخدمات والمنتجات الغير خاضعة للمعدل المخفض ب 9 %.

يحدد التعداد المفصل للأملاك و الخدمات و العمليات في المواد من 21 إلى 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال طبقا للملحق رقم II.

معاملات التحويل :بإمكان الخاضعين للضريبة الجدد والقدامى لاسيما المساحات الكبرى الذين يقومون سواء بعمليات بيع أو تسليمات مواد خاضعة للضريبة بقيمة متضمنة لكل الرسوم و الذين لا يمكن أن يعرفوا مبلغ مداخيلهم خارج الرسوم، إستعمال معدل تحويل.

يسمح معدل التحويل لهؤلاء الخاضعين بإرجاع المبلغ المحصل بكل الرسوم إلى مبلغ خارج الرسم، للتصريح به في بيان رقم الأعمال الخاص بهم و ذلك وفقا للقاعدة التالية:

$$\frac{100}{100 + \text{المعدل}}$$

لكل المعادلات المطبقة في مجال الرسم على القيمة المضافة، يتكون المعدل محل الدراسة من :

بالنسبة للمعدل المخفض بـ 7 % = **0.9345**

بالنسبة للمعدل العادي بـ 17 % = 0.8547

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

المعدلات/قانون المالية	قانون المالية لسنة 1992	قانون المالية لسنة 1995	قانون المالية لسنة 1997	قانون المالية لسنة 2001	قانون المالية لسنة 2018
المعدل الخاص المخفض	% 7	% 7	% 7	% 7	% 9
المعدل المخفض	% 13	% 13	% 14	ملغى	
المعدل العادي	% 21	% 21	% 21	% 17	% 19
المعدل المرتفع	% 40	ملغى	/	/	/

المصدر: قوانين المالية للسنوات: 1992. – 1995 – 1997 – 2001 - 2018

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة:

سنتكلم في هذا المطلب عن التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة على مستوى المؤسسة الاقتصادية، ومن ثم تسجيل هذا الرسم على مستوى قباضة الضرائب.

أولا. التسجيل المحاسبي لTVA على مستوى المؤسسة الاقتصادية: قبل التطرق للتسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة على مستوي المؤسسة الاقتصادية سنتطرق إلى التأثير المحاسبي لهذا الرسم على نتيجة الدورة، وإلى مختلف حساباته وفق النظام المحاسبي المالي.

1. التأثير المحاسبي للرسم على القيمة المضافة على نتيجة الدورة: تسدد المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة مبلغ الرسم إلى إدارة الضرائب وذلك بعد تحويله لحساب الزبون لكونها وسيطة بين الطرفين (إدارة الضرائب والمستهلك). كما يُلاحظ أن الرسم على القيمة المضافة ليس له تأثير على نتيجة الدورة المحاسبية وذلك للأسباب الآتية:

- لا يُعتبر الرسم الذي يدخل في تأسيس سعر البيع إيرادًا؛
- لا يُعتبر الرسم الذي يسدد إلى إدارة الضرائب تكلفة استغلال؛
- لا يُعتبر الرسم القابل للاسترجاع على المواد والخدمات عنصرًا لتكلفة الشراء.

تُسجل العمليات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة في حساب الغير التالي ح/**445**-الدولة، الرسوم على رقم الأعمال لدليل النظام المحاسبي المالي.[1]

كما تسجل المبيعات بالسعر دون الرسم في أحد الحسابات التالية:[2]

700- المبيعات من البضائع

701- المبيعات من المنتجات التامة المصنعة

702- المبيعات من المنتجات الوسيطة

703- المبيعات من المنتجات المتبقية

704- مبيعات الأشغال

705- مبيعات الدراسات

706- تقديم الخدمات الأخرى

2. التسجيل المحاسبي و الحسابات المستعملة: هناك بعض المصطلحات الهامة الخاصة بالرسم على القيمة المضافة وجب التعريف بها فيما يلي:

1.2. الرسم القابل للاسترجاع: وهو الرسم المسدد الى المورد لدى عمليات شراء السلع والمعدات والخدمات. ويسجل بالحساب **4456** ح/ رسم قابل للاسترجاع، وهذا الحساب يمكن تقسيمه الى الحسابات الفرعية كالتالي:

44562- رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات.

44563- رسم قابل للاسترجاع على السلع والخدمات.

[1]- جمال لعشيشي ،محاسبة المؤسسة و الجباية ،الصفحات الزرقاء ،الجزائر ،2011 ،ص:50.

[2]- نفس المرجع ،ص:51.

44567– تسبيق على الرسم، أي ان رصيد الرسم القابل للاسترجاع هو أكبر من الرسم المحصل على المبيعات.[1]

2.2. الرسم المحصل على المبيعات: ويعني الرسم المحصل من العملاء لدى عمليات بيع السلع والخدمات. ويسجل بالحساب **4457** حـ/ رسم محصل على المبيعات، والذي يتفرع إلى:

44570– ر.ق.م المستلم من الزبائن

44571– ر.ق.م القابل للدفع [2]

3.2. الرسم المستحق الدفع: وهو الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع، ويمكن التعبير عنه بالمعادلة التالية:

الرسم المستحق الدفع = الرسم المحصل على المبيعات – الرسم القابل للاسترجاع.

ويسجل بالحساب **4458** حـ/ رسم مستحق الدفع.[3]

4.2. تسديد الرسم: نلاحظ أنه بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي: إن تسديد الرسم يكون شهريا، وعليه فالرسم المستحق الدفع والخاص بالشهر (ن) يسدد خلال العشرين يوما الاولى من الشهر الموالي، ان نظام الربح الحقيقي يطبق على الشركات (..SNC,SARL,EURL,SPA) وكذا تجار الجملة والخواص الذين يحققون رقم أعمال سنوي يتجاوز 30 مليون دج.[4]

3. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة: إن تسجيل الرسم على القيمة المضافة و الذي هو من الرسوم على رقم الأعمال ،في حالة الفوترة أو على المشتريات أو في حالة السداد تسجل وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:[5]

* في حالة الفوترة على المبيعات تسجل محاسبيا كالتالي:

411		من حـ/ الزبائن	××	

[1]– بن ربيع حنيفة ،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ،منشورات كليك ،الطبعة الثانية ،2015 ،الجزائر ،ص:192.

[2]– جمال لعشيشي ،مرجع سبق ذكره ،ص:51.

[3]– عبد الرحمن عطية ،المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ،الطبعة الثانية ،بدون دار نشر ،الجزائر ،2011 ،ص:125.

[4]– نفس المرجع ،نفس الصفحة.

[5]– بوعون يحياوي نصيرة ،جباية المؤسسة دروس ،تمارين و دراسة حالات ،الصفحات الزرقاء ،الجزائر ،2011 ،ص ص:112 – 113.

	700	إلى حـ/ مبيعات البضائع		××
	445	إلى حـ/ رسوم على رقم الأعمال		××

* في حالة المشتريات تسجل محاسبيا كالتالي: [1]

38		من حـ/ مشتريات مخزنة	××	
445		من حـ/ رسوم على رقم الأعمال	××	
	401	إلى حـ/ موردو السلع و الخدمات		××

* في حالة السداد عن طريق النقدية تسجل محاسبيا كالتالي :

445		من حـ/ رسوم على رقم الأعمال	××	
	53/51	إلى حـ/ البنك أو الصندوق		××

4. أمثلة توضيحية التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة في مجمل الحالات المختلفة: سوف نتناول هذه العملية من خلال أمثلة:

مثال 01: اليك البيانات التالية حول المؤسسة (س) وهي خاضعة لنظام الربح الحقيقي:

- كل العمليات خاضعة للرسم بمعدل 17% وتخص شهر جانفي ، المبالغ المعطاة لا تشمل على الرسم.

1- المشتريات: 02 مليون دج.

2- مصاريف ايجار 0.1 مليون دج.

3- شراء معدات (رسمها قابل للاسترجاع بصورة كلية) 0.4 مليون دج.

4- المبيعات 03 مليون دج، إن كل العمليات تمت بشيك.

والمطلوب: 1- سجل العمليات أعلاه وفق الجرد المتناوب.

5- في 02/10/ن سددت المؤسسة الرسم المستحق الدفع بشيك، سجل القيد المناسب.

الحل: الرسم المستحق الدفع = رسم محصل على المبيعات – رسم قابل للاسترجاع.

أي (0.17×3000.000 – (0.17×2000.000 + 0.17×100.000 + 400.000 × 0.17) = 510.000 – 425000 = 85000 دج وهو الرسم المستحق الدفع.[1]

– 1 –		
380 حـ/ مشتريات بضاعة	2000.000	
44563 حـ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع، سلع	340.000	
512 حـ/ البنك		2.340.000
فاتورة شراء بضاعة رقم ...		
– 2 –		
613 حـ/ مصاريف إيجار	100.000	
44563 حـ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع على الخدمات	17000	
512 حـ/ البنك		170.000
وصل ايجار رقم ...		
– 3 –		
215 حـ/ معدات صناعية	400.000	
44562 حـ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع على التثبيتات	68000	
512 حـ/ البنك		468.000
شراء معدات، فاتورة رقم ...		
– 4 –		
512 حـ/ البنك		
700 حـ/ مبيعات بضاعة	3.510.000	
5457 حـ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات		3000.000
مبيعات مع الرسم ...		510000
– شهر فيفري –		
4457 حـ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات	510.000	
4456 حـ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع		

[1]– عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره ،2011، ص:126.

4458 حـ/ ر.ق.م. مستحق الدفع رسم مستحق الدفع، لشهر جانفي		425000 85000
– – 4458 حـ/ ر.ق.م. مستحق الدفع 512 حـ/ البنك تسديد الرسم لشهر جانفي	85000	 85000

مثال 2 – في المثال اعلاه لنفترض أن مبيعات شهر جانفي كانت فقط 1 مليون دج. أحسب الرسم المستحق الدفع، سجله محاسبيا.

الحل:

الرسم المستحق الدفع = رسم محصل على المبيعات – رسم قابل للاسترجاع.

أي $1000.000 \times 0.17 - (2000.000 \times 0.17 + 100.000 \times 0.17 + 400.000$

$\times 0.17) = 425.000 - 170.000 = 255.000$ دج.

أي أن للمؤسسة تسبيقا على الرسم على القيمة المضافة ولذا سوف لا تسدد أي رسم خاص بشهر جانفي.

القيود 01، 02، 03، تسجل كما جاء في حل المثال السابق. باقي القيود تكون كالتالي:

– 4 –

512 حـ/ البنك 1170.000

700حـ/مبيعات بضاعة 1000.000

4557 حـ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات 170000

مبيعات البضاعة

شهر فيفري

4457 حـ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات 170.000

44567 حـ/ تسبيق (حقوق) على الرسم 255.000

4456 حـ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع 425000

تسوية الرسم لشهر جانفي.

إن التسبيق على الرسم (255000 دج) سيتم خصمه من الرسم المستحق الدفع في شهر مارس.[1]

- **حالة استرجاع الرسم الخاص بالتثبيتات بصفة جزئية:**

مثال 03: إليك البيانات التالية حول المؤسسة (س) والتي تخضع لنظم الربح الحقيقي:

كل العمليات تخص شهر مارس وهي خاضعة للرسم بمعدل 17%.

1- المشتريات 2000.000 دج خارج الرسم.

2- تم شراء معدات بـ 200.000 خارج الرسم.

3- **المبيعات الشهرية**: تشمل 3000.000 دج خاضعة للرسم و 1000.000 دج معفاة من الرسم. والمطلوب:

1- أحسب قيمة الرسم القابل للاسترجاع الخاص بالمعدات.

2- سجل العمليات اعلاه في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد المتناوب.

3- سجل قيد تسديد الرسم المستحق الدفع في شهر افريل.

الحل:

1- الرسم القابل للاسترجاع الخاص بالمعدات: سعر المعدات × معدل الرسم × نسبة استرجاع الرسم المسددعلى شراء المعدات.

إن نسبة استرجاع الرسم الخاص بالمعدات = رقم أعمال خاضع للرسم ÷ (رقم الأعمال الخاضع للرسم + رقم الأعمال المعفى من للرسم). لشرح أوسع حول هذا الموضوع يمكن للطالب الرجوع الى المواد 38، 39 و40 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

إذن نسبة استرجاع الرسم الخاص بالمعدات في المثال أعلاه =

3000.000 ÷ (3000.000 + 1000.000) = 0.75 أو 75%.

[1]- عبد الرحمن عطية ،مرجع سبق ذكره ،ص:128.

ويكون الرسم القابل للاسترجاع الخاص بالمعدات = (200.000 × 0.17)× 0.75 = 25500. أما ما بقي من الرسم (أي 34000 – 25500= 8500) فيضاف الى سعر شراء المعدات وتصبح تكلفتها = 200.000 دج + 8500 = 208500 دج.

التسجيل المحاسبي:[1]

– 1 –		
380 حـــ/ مشتريات بضاعة مخزنة	2000.000	
44563 حـــ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع على السلع	340.000	
512 حـــ/ البنك		2340.000
فاتورة شراء بضاعة رقم ...		
– 2 –		
215 حـ/ معدات صناعية	208500	
44562 حـ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع على التثبيتات	25500	
512 حـــ/ البنك		234.000
شراء معدات		
– 3 –		
512 حـــ/ البنك		4000.000
700 حـــ/ مبيعات بضاعة	4510.000	510.000
4457 حـــ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات		
فاتورة بيع بضاعة رقم ...		
– شهر أفريل–		
4457 حـــ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات		340.000
44563 حـــ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع (سلع)	510.000	25500
44562 حـــ/ رسم.ق.م.ق.إ على التثبيتات		144500
4458 حـــ/ رسم مستحق الدفع		
رسم مستحق الدفع شهر مارس		
– –		

[1]– عبد الرحمن عطية ،مرجع سبق ذكره ،ص ص:129 – 130.

4458 حـــ/ رسم مستحق الدفع 512 حـــ/ البنك تسديد الرسم لشهر مارس	144500	 144500

- **شروط استرجاع الرسم على القيمة المضافة الخاص بالتثبيتات:** من اهمها أن يتم شراء هذه التجهيزات في حالة جديدة أو ان يكون قد تم تجديدها، وأن تستخدم في انجاز عمليات (سلع وخدمات) خاضعة للرسم، وأن يتم الاحتفاظ بهذه التجهيزات ضمن أصول المؤسسة لفترة خمسة سنوات على الأقل، ان عدم الالتزام بهذه الشرط الأخير يوجب على المؤسسة تسديد الرسم الذي سبق أن استرجعته وهذا تبعا لعدد السنوات المتبقية من فترة الاحتفاظ القانونية (أي 05 سنوات). ونلاحظ أن سنوات شراء وبيع التجهيزات تحسب سنوات كاملة ضمن فترة الاحتفاظ وهذا دون مراعاة لتاريخ الشراء وتاريخ التنازل.

مثال 04: في 2008/03/20 اشترت المؤسسة (س) معدات 10000 دج خارج الرسم، سددت بشيك. إن معدل الرسم هو 17% وهو قابل للاسترجاع بصفة كلية.

والمطلوب:

أ- سجل عملية شراء المعدات. سجل قيد اهتلاك المعدات في 2008/12/31 علما أن المدة النفعية للمعدات هي 10 سنوات وأن اهتلاك المعدات سيتم بأقساط ثابتة.

ب- في 2010/07/02 تم بيع المعدات أعلاه بـ 9000 بشيك. سجل عملية التنازل. أحسب قيمة الرسم الواجب إعادة تسديده.

الحل: الاهتلاك المجمع بتاريخ البيع = 10000 × 0.1 × 2.25 سنة = 2250.

فنرة الاحتفاظ بالمعدات 03 سنوات، الفترة المتبقية من الخمسة السنوات (القانونية) 02 سنة، الرسم القابل للاسترجاع المستفاد منه والواجب تسديده = 1000 × 0.17 × (2 ÷ 5 سنوات)= 680 وتضاف الى القيمة الاصلية للمعدات، لتصبح قيمتها 10000 + 680 = 10680، وتكون القيمة

المتبقية للمعدات هي 10680 – 2250 = 8430، ويكون فائض قيمة التنازل هو 570 دج أي (9000 - 8430).[1]

		– 1 –	
	10000	215 حـ/ معدات صناعية	
	1700	44562 حـــ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع على التثبيتات	
		512 حـ/ البنك	
11700		شراء معدات، فاتورة رقم ...	
		– 2008/12/31 –	
	750	681 حـــ/ مخصصات اهتلاك .أ. غير جارية	
750		2815 حـــ/ اهتلاك معدات صناعية	
		قسط الاهتلاك لتسعة أشهر من 2008	
		– 2010/07/02 –	
	500	681 حـــ/ مخصصات اهتلاك .أ. غير جارية	
		2815 حـــ/ اهتلاك معدات صناعية	
500		قسط الاهتلاك لستة أشهر من سنة 2010	
		– –	
	680	215 حـــ/ معدات صناعية	
		44562 حـــ/ ر.ق.م.ق. للاسترجاع على التثبيتات	
680		الغاء رسم مستفاد منه واضافته لقيمة المعدات	
		– –	
	9000	512 حـــ/ البنك	
	2250	2815 حـــ/ اهتلاك معدات صناعية	
10680		215 حـــ/ معدات صناعية	
570		752 حـــ/ فوائض قيمة التنازل عن معدات بيع المعدات	
		– –	
	680	44562 حـــ/ ر.ق.م. قابل .إ. على التثبيتات	

[1]– عبد الرحمن عطية ،مرجع سبق ذكره ،ص:131.

4458 حـــ/ ر.ق.م مستحق الدفع		680
رسم مستحق الدفع		

- **حالة إلغاء الرسم الخاص بمردودات المشتريات ومردودات المبيعات:**[1]

لا حظ أنه: - لإلغاء الرسم القابل للاسترجاع والخاص بمردودات المشتريات، فإننا نجعل الحساب 4456 دائنا بقيمة الرسم المناسب للمردودات.

- ولإلغاء الرسم المحصل على المبيعات والخاص بمردودات المبيعات فإننا نجعل الحساب 4457 مدينا بقيمة الرسم المناسب للمردودات.

- **مثال 5:** إليك البيانات التالية حول المؤسسة (س): معدل الرسم: 17%.

عمليات شهر مارس خارج الرسم تمت كلها على الحساب وكانت كالتالي:

1- المشتريات 10000.

2- أرجعت الى المورد نصف البضاعة المشتراة (عملية 1).

3- بيع بضاعة 20000.

4- أرجع العملاء بضاعة سعر بيعها 5000. والمطلوب: سجل العمليات في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد المتناوب، سجل قيد تسوية الرسم في 20/04/ن.

- 1 -		
380 حـــ/ مشتريات بضاعة مخزنة	10000	
44563 حـــ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع على السلع	1700	
4011 حـــ/ موردو المخزون		11700
شراء بضاعة، فاتورة ...		
- 2 -		
4011 حـــ/ موردو المخزون	5850	
380 حـــ/ مشتريات بضاعة مخزنة		5000
44563 حـــ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع على السلع		850
مردودات مشتريات، فاتورة رقم ...		

[1]- عبد الرحمن عطية ،مرجع سبق ذكره ،ص ص:132 – 134.

– 3 –		
411 حـ/ مبيعات بضاعة	23400	
700 حـ/ مبيعات بضاعة		20000
4457 حـ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات		3400
مبيعات بضاعة، فاتورة رقم ...		
– 4 –		
700 حـ/ مبيعات بضاعة	5000	
4457 حـ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات	850	
411 حـ/ عملاء		5850
مردودات مبيعات، فاتورة رقم...		
– شهر أفريل–		
4457 حـ/ ر.ق.م. محصل على المبيعات	2550	
44563 حـ/ ر.ق.م. قابل للاسترجاع على السلع		850
4458 حـ/ ر.ق.م. مستحق الدفع		1700
تسوية الرسم للشهر مارس.		
– –		
4458 حـ/ ر.ق.م. المستحق الدفع	1700	
512 حـ/ البنك		1700
تسديد الرسم لشهر مارس.		

– **حالة الإلغاء النهائي للرسم على المبيعات:**[1] ينص قانون الرسم على رقم الأعمال (المادة 37) على تخفيض الرسم الخاص بالعمليات غير المحصلة بصفة نهائية.

– **مثال 6**: في 01/20/ن باعت المؤسسة (س) بضاعة 5000 خارج الرسم، على الحساب. وفي 02/05/ن تبين وبصفة نهائية أنه لا يمكن استرجاع البضاعة ولا تحصيل قيمتها.

سجل العمليات في يومية المؤسسة (س) تبعا للجرد المتناوب.

الحل

01/20/ن

[1]– عبد الرحمن عطية ،مرجع سبق ذكره ،ص ص:134 – 135.

411 حـ/ عملاء 5850

700حـ/ مبيعات بضاعة 5000

4457 حـ/ رسم محصل على المبيعات 850

مبيعات بضاعة.

02/05/ن

654 حـــ/ خسائر ديون غير قابلة للتحصيل 5000

4557 حـــ/ رسم محصل على المبيعات 850

411حـــ/عملاء 5850

ديون غير محصلة.

ثانيا. تسجيل TVA على مستوى القباضة:[1] إن قابض الضرائب يستعين بحسابات معينة تبين طريقة ونوع الدفع، تسمى هذه الحسابات بالحسابات المالية.

1. الحسابات النقدية: إذا دفع المكلف بالضريبة مستحقاته نقدًا لدى صندوق قابض الضرائب فإن مبلغ هاته المستحقات تسجل في دفتر الإيرادات الخاص بصندوق القابض في حساب يرمز له بـ:

حـ/002 100: حساب النقدية لدى قابض الضرائب (Numéraire chez le Receveur) ويتلقى بالمقابل وصل على ذلك

الجانب الدائن: 002 100 حساب النقدية لدى قابض الضرائب

الجانب المدين : A/500.020 الإيرادات الخام للرسم على القيمة المضافة

الدفع نقدا للضرائب والرسوم.

[1] - Direction générale des Impôts ,alger, Nomenclature des comptes utilisés par les Receveurs des Impôts, N 1712/MF/DGI/DOFR/SDR/B1 /2011, 25 JUIL 2011 ,p :09.

[2]- Direction générale des Impôts ,alger, Répartition des impôts et taxes, N° 41619/MF/DGJ/DOFR/SDR/B1 /2011
, 25 JUIL 2011 ,p :04.

2. حساب الدفع بشيك بنكي: إذا دفع المكلف بالضريبة مستحقاته بشيك بنكي (BDL, BNA, CPA...الخ) لدى صندوق قابض الضرائب فإن مبلغ هاته المستحقات تسجل في الدفتر الفرعي للبنك الخاص بالإيرادات في حساب خاص يرمز له بـ ح/005 110: الشيك البنكي لدفع الضرائب والحقوق والرسوم (chèques bancaires émis en paiement d'impôts, droits et Taxes) يدفع الشيك باسم قابض الضرائب ويتلقى المكلف بالمقابل وصل يبين مبلغ كل ما دفعه ونوع الضريبة

ويكون التسجيل كما يلي:

الجانب الدائن: 005 110 الشيك البنكي لدفع الضرائب والحقوق والرسوم

الجانب المدين: A/500.020 الإيرادات الخام للرسم على القيمة المضافة

الدفع بشيك بنكي لمختلف الضرائب والرسوم.

3. حساب الدفع عن طريق حساب جاري بريدي: إذا دفع المكلف بالضريبة مستحقاته بواسطة شيك حساب جاري بريدي (CCP) يقدم إلى صندوق قابض الضرائب تسجل هاته المستحقات في حساب خاص يرمز له بـ ح/ 002 520 الحساب الجاري البريدي لقابض الضرائب (comptes courant postaux du Receveur)

وتسجل كما يلي:

الجانب الدائن: 002 520 الحساب الجاري البريدي لقابض الضرائب

الجانب المدين: A/500.020 الإيرادات الخام للرسم على القيمة المضافة

الدفع بشيك حساب جاري بريدي لمختلف الضرائب

وعموما يمكن التعبير عن كل ما سبق من خلال القيد التالي:

100.002		حساب النقدية لدى قابض الضرائب	x x x	
110.005		الشيك البنكي لدفع الضرائب والحقوق والرسوم	x x x	
520.002		الحساب الجاري البريدي لقابض الضرائب	x x x	
	A/500.020	الإيرادات الخام للرسم على القيمة المضافة		x x x

يتم توزيع الإيرادات الكلية لـ TVA في نهاية الشهر كما يلي:[1]

A/500.020		الإيرادات الخام للرسم على القيمة المضافة	x x x	
	300/201003	ميزانية الدولة)80%(		x x x
	402.002	ميزانية البلدية)10%(		x x x
	500.019	الصندوق المشترك للجماعات المحلية (10%)		x x x

[1] - Direction générale des Impôts ,alger, Répartition des impôts et taxes, N° 41619/MF/DGJ/DOFR/SDR/B1 /2011
, 25 JUIL 2011 ,p :04.

الفصل الثـــاني

المبحث الأول: نظام خصم الرسم على القيمة المضافة

نتطرق في هذا المبحث مجال تطبيق الحق في الخصم وشروط الاستفادة من الحق في الخصم وكيفية تسوية الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: مجال تطبيق الحق في الخصم:

1-الحق **في الخصم**: يعتمد نظام الخصم في مجال الرسم على القيمة المضافة على حسم الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة المكونة لسعر عملية ما خاضعة للضريبة.

2-مجال تطبيق الحق في الخصم

يسمح بخصم الرسم على القيمة المضافة [1]:

- من العمليات التي يقوم بها الخاضعون للرسم على القيمة المضافة؛
- أثناء عملية التصدير المعفاة؛
- عمليات البيع بنظام الإعفاء؛
- يمتد حق الخصم إلى كل السلع والمواد الأولية والمصاريف العامة والخدمات وكل الاستثمارات المنقولة والعقارية، شرط أن تستعمل في عمليات مهنية خاضعة للضريبة،

3-عمليات السلع والخدمات غير القابلة للخصم[2]

السلع والخدمات والمواد والعقارات والمحالات غير المستعملة لحاجيات إستغلال النشاط الخاضع لهذا الرسم؛

- السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسة لإستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم؛
- السلع والخدمات التي يسلمها الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة IFU؛
- الإقتناءات أو الإنشاءات المنقولة والعقارية بالنسبة للخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة IFU؛

[1] Ben amara mansour et bouznad hociner. Le droit fiscal des affaires en algere.edition houma ; algerie. 2012 .p170

[2] المديرية الجهوية للضرائب ورقلة ؛ ملتقى جهوي لرؤساء المصالح لمفتشيات الضرائب ، حول عمليات الحسم في قانون الرسم على القيمة المضافة من 06 الى 08 ماي 2007، ص 05

- المنتوجات والخدمات المقبوضة كتبرعات وهدايا؛
- المواد والخدمات المستعملة لصيانة وتصليح الأملاك والمعدات المستثناة من حق الخصم؛
- العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص وبصفة عامة كل العمليات التي تنجزها الملاهي والتي تقدم فيها مواد للإستهلاك بأسعار مرتفعة؛
- بائعو الأملاك وما شابههم؛
- المستفيدون من الصفقات؛
- الوكلاء بالعمولة والسماسرة؛
- مستغلو سيارات الأجرة؛
- العروض المسرحية والبالي والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها؛
- التظاهرات الرياضية بكل أنواعها؛
- المواد والسلع والمنتوجات المعاد بيعها ضمن شروط الجملة حسب المادة 5 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و التي لم يلحق كشف قائمة الزبائن مع التصريح السنوي كما هو منصوص عليه في المادة 224 أولاً من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المطلب الثاني: شروط الاستفادة من الحق في الخصم هناك عدة شروط أهمها [1]:

- يجب أن يكون الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم متعلق بعمليات خاصة بالنشاط المهني الخاضع للرسم.
- يجب أن يقيد الرسم القابل للخصم في فواتير الشراء أو البيانات أو وثائق الإسترداد.

[1] المديرية الجهوية للضرائب ورقلة ؛ ملتقى جهوي لرؤساء المصالح لمفتشيات الضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 04-05

- يجب أن يتم الخصم في التصريح الشهري أو الثلاثي G50.
- يرفق التصريح G50 بوثيقة تتضمن لكل مورد المعلومات الآتية :
  - رقم التعريف الجبائي؛
  - اللقب و الإسم أو إسم الشركة؛
  - العنوان الكامل؛
  - رقم القيد في السجل التجاري؛
  - تاريخ وبيان الفاتورة؛
  - مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها؛
  - مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد؛
  - يتم الخصم بعنوان الشهر أو الثلاثي الذي تم خلاله دفع الرسم؛
  - يجب أن يكون الرسم القابل للخصم غير مسدد نقدًا إذا تجاوز مبلغه 100.000 دجبالنسبة للسلع القابلة للإهتلاك لا يقبل الخصم إلا إذا تحققت الشروط الآتية :
    - يجب أن تكون مقتناة من قبل الخاضعين للرسم حسب النظام الحقيقي؛
    - يجب أن تكون جديدة أو مجددة بضمان؛
    - يجب قيدها في المحاسبة بسعر شرائها أو تكلفتها خارج الرسم؛
    - يجب حفظها ضمن أملاك المؤسسة خلال فترة 5 سنوات على الأقل؛

1. تطبيق الخصم:

يخفض الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم من مجموع الرسم المحصل من الزبائن.

ذا لم تتمكن المؤسسة من حسم الرسم إجماليًا فإن الفائض يعتبر قرضًا قابلاً للحسم في التصاريح المقيلة.

يمكن أن تنتج من عملية الحسم حالتين :

الحالة الآولى : مبلغ الضريبة المحصل من الزبائن أقل من مبلغ الرسم القابل للخصم.

الحالة الثانية :مبلغ الضريبة المحصل من الزبائن يفوق مبلغ الرسم القابل للخصم.

المطلب الثالث: تسويات خصم الرسم على القيمة المضافة تعتبر الخصومات المطبقة وفقًا للتشريع الساري المفعول نهائية ويمكن ممارستها بصفة منتظمة ودائمة. غير أن القانون حدد بعض الحالات التي يراجع فيها الحق في الخصم إما بصفة كلية أو جزئية. في هذه الحالات يجب إجراء تسوية بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم إلى الخزينة العمومية.

1. قاعدة المصد:

تستمد قاعدة المصد مصدرها من المادة 32 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و التي تنص على : " لا يكون الحسم مقبولاً إلا إذا إستعملت المواد أو المنتوجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلاً ، بعد تحويلها أو بدون ذلك " . بعبارة أخرى لا يمكن إجراء الخصم على المواد و المنتجات و الخدمات إذا لم تستعمل في عمليات خاضعة للرسم و إذا تم هذا الخصم يستوجب ذلك إجراء تسوية بإعادة دفع الرسم للخزينة.

إن هذه التسوية التي تدعى " قاعدة المصد " « Règle de Butoir » تجد تطبيقها في نص المادة 34 من قانون الرسوم على رقم الأعمال : " ما عدا في حالة تصدير أو تسليم المواد أو الخدمات التي يجوز شراؤها أو إستردادها بالإعفاء لا يمكن أن يؤدي الخصم الآنف الذكر إلى تسديد و لو جزئ للرسم ".

حدد المادة 37 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حالات تطبيق قاعدة المصد و هي كما يلي [1]:

1.1 حالة إختفاء السلع :الإختفاء يعني السرقة أو الإتلاف أو الضياع ففي كل هذه الحالات فإن المدين بالضريبة ملزم بإعادة دفع الخصومات إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونًا.

2.1 العملية غير خاضعة للرسم فعلاً: يعاد دفع الرسم المخصوم الذي أثقل السلع أو الخدمات عندما تستعمل في عملية غير خاضعة للرسم و يتعلق الأمر

- باستعمال المنتوجات للإحتياجات الخاصة؛

[1] شعباني لطفي ، جباية المؤسسة ، مطبعة الصفحات الزرقاء ، الجزائر 2017 ص ص : 193-194

- إنجاز عملية معفية؛

3.1 العملية غير مدفوعة بصفة نهائية :عندما تكون عملية بيع أو أشغال أو خدمات معتبرة غير مدفوعة بصفة نهائية فإن المدين يمكنه وفقًا للمادة 18 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أن يسترد مبلغ الرسم الذي تكبده من المبالغ المستحقة لاحقًا ، غير أنه بالمقابل يجب أن يرجع مبلغ الرسم الذي أثقل عملية شراء العناصر المكونة للمنتوج. فإذا لم يتم ذلك وجب أن يسترد لصالح الخزينة العمومية.

4-1 إستثناءات قاعدة المصد :مقابل تطبيق قاعدة المصد فإن الفقرة الأخيرة للمادة 37 من قانون الرسوم على

رقم الأعمال تنص على بعض الحالات التي لا يعاد دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم وهي:

1-4-1 البيع بالخسارة : إذا كان البيع بالخسارة مبررًا و في حالات إستثنائية يبقى الرسم على المشتريات قابلاً للخصم.

1-4-2 عمليات التصدير : بالرغم أن عمليات التصدير معفية من الرسم على القيمة المضافة فإن الرسم المسدد في المراحل السابقة يبقى قابل للخصم بل يمكن حتى إسترجاعه.

1-4-3 العمليات القابلة للإستفادة من نظام الشراء بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 من قانون الرسوم.

على رقم الأعمال :

لا يعاد دفع الرسم على القيمة المضافة إذا كانت المنتجات مسلمة لعملاء إقتصاديين مستفيذين من نظام الشراء بالإعفاء و هم :

- ممولوا الشركات البترولية؛
- المصدرون؛
- منتجوا المواد المعفاة؛
- إنجاز الإستثمار في إطار ANSEJ؛

- الإعفاءات المقدمة في إطار قوانين المالية أو قوانين خاصة؛

2 -القاعدة النسبية للمواد القابلة للإهتلاك : إن المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال[1] إشترط لخصم الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المواد القابلة للإهتلاك من بين شروط أخرى الإحتفاظ بها في ذمة المؤسسة لمدة 05 سنوات على الأقل إبتداءًا من تاريخ الشراء أو الإنشاء.

فإذا لم يستوفي هذا الشرط توجب تسوية الخصم تناسبيًا مع عدد السنوات التي بقي فيها الإستثمار في المؤسسة ، بحيث يعاد للخزينة العمومية الخمس 5/1 عن كل سنة كاملة لم يحتفظ فيها بالإستثمار.

و يكون عدم الإحتفظ بالإستثمار إما ببيعه أو التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين.

3- التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين : في حالة التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين فإن المعني ملزم بإعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع المخزونة و الذي تم خصمه من قبل.

المبحث الثاني: نظام الشراء بالاعفاء للرسم على القيمة المضافة نتطرق أولا مفهوم الشراء بالاعفاء ثم المنتجات والسلع والخدمات التي تستفيد من هذا النظام وشروط الاستفادة

المطلب الاول : الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة يدفع المكلفون الخاضعون للرسم على القيمة المضافة هذا الرسم عن جميع العمليات الخاضعة له طبقا لأحكام نص المادة :1-2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لإجراء عملية حسم جميع حقوق الرسم على القيمة المضافة التي يتم دفعها في عملية شراء السلع والمواد واللوازم والخدمات التي تتطلبها العملية الخاضعة لهذا الرسم، وهي الآلية العامة التي يقوم عليها دفع الرسم على القيمة المضافة.[2]

غير أنه في حالة ممارسة المكلف لنشاط معفى من دفع هذا الرسم صراحة بحكم نص من نصوص المواد من09 إلى13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإن المكلف في هذه الحالة يقوم بإجراء عملية حسم الرسوم التي تم دفعها عن السلع و المواد و اللوازم و الخدمات و التي تتطلبها العملية المعفاة من نشاط آخر خاضع لهذا الرسم حتى و إن لم تكن هناك علاقة مباشرة بين الناشطين مثال على ذلك :مكلف يمارس نشاط بيع مواد التجميل يخضع للرسم بمعدل 17% بالإضافة إلى نشاط التصدير المعفى صراحة من دفع هذا الرسم بحكم نص المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

[1] قانون الرسم على رقم الاعمال 2018 المادة 36 ص 21

[2] Ahmed tessa. Tbrahim hammalou .fiscalite delentreprise .pages bleues.algerie .2010.pp38-39

غير أنه في حالة استحالة استرجاع الرسم الذي تم دفعه في عملية شراء المواد واللوازم والخدمات و السلع ، كأن يكون نشاط المكلف الوحيد هو التصدير المعفى من دفع هذا الرسم فإن المادتين بين 42 و 42 مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال يمنح المكلف إمكانية –بتحقيق مجموعة من الشروط – الشراء بالإعفاء من الرسم عن السلع و المواد و اللوازم والخدمات التي تدخل في عملية معفاة صراحة من دفع هذا الرسم.

1– المنتجات و السلع و الخدمات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء: المادة 42 و 42 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال تعرف قائمة السلع والخدمات التي لها إمكانية الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء و هي[1] :

1/– السلع و الخدمات المنصوص عليها في التشريع المعمول به والتي يشتريها ممونو الشركات البترولية والمعدة لتخصيصها مباشرة لأنشطة التنقيب و البحث عن المحروقات السائلة و الغازية واستغلالها و نقلها بالأنابيب.

2/– المشتريات أو البضائع المستوردة و المحققة من قبل مصدر و المخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها لحالها أو لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير وتكوينها وتوضيحها وتغليفها و كذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.

3/– المشتريات من المواد الأولية أو العناصر التي تدخل في الصنع والأغلفة الخصوصية التي تستعمل في صناعة وتوضيب أو تغليف أو تسويق المنتجات المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة إلا إذا نصت على ذلك أحكام مخالفة لهذا القانون.

4/– المواد والخدمات المقتناة في إطار صفقة مبرمة بين مؤسسة أجنبية لا تملك– بموجب التشريع الجبائي الساري ودون المساس بأحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية– منشئة مهنية مهمة دائمة في الجزائر مع متعاقد شريك يستفيد من الإعفاء من الرسم.

* المقصود بـ " السلع و الخدمات المنصوص عليها في التشريع المعمول به " المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال هي نصوص المواد58 و59 من القانون رقم 86–14 بتاريخ 19–08–1986 المتعلق بالنشاطات البترولية و كذا النصوص المتعلقة بتطبيق هذه المواد .

[1] قانون الرسم على رقم الاعمال 2018 ص23

* المقصود بالمنتجات المعفاة بصراحة من الرسم هي المنتجات المنصوص عليها في المادة 9 من قانون الرسوم على رقم الأعمال نذكر منها:

- منتجات السميد؛
- دقيق الاختباز؛
- الحليب و زبدة الحليب؛
- المنتجات الصيدلانية؛
- المقاعد المتحركة الخاصة بالعجزة؛

إن الفقرة الرابعة من المنتجات والسلع والخدمات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء تم استحداثهامن خلال المادة 20 من قانون المالية سنة 2004 الذي استحدث المادة الجديدة في قانون الرسوم على رقم الأعمال المادة 42 مكرر.

2- الأشخاص القابلون للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء :إن تحليل المادة 42 و42 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال تبين أن الأشخاص الطبيعيين أو المعنيين القابلين للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم هم [1]:

أ. ممولو أو موردو الشركات البترولية بالسلع و الخدمات

ب. الأشخاص الطبيعيون أو المهنيون الممارسون لمهنة التصدير

ت. المنتجون للسلع و البضائع المعفاة صراحة من دفع الرسم على القيمة المضافة

ث. المؤسسات الأجنبية التي لا تملك -بموجب التشريع الجبائي ودون المساس بأحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية- منشأة مهنية دائمة في الجزائر التي ترتبط في إطار صفقة مع متعاقد شريك يستفيد من نظام الإعفاء من الرسم.

3- شروط الإستفادة من نظام الشراء بالإعفاء :حتى يتمكن للمكتب من الإستفادة من نظام الشراء بالإعفاء يجب تحقيق مجموعة من الشروط هي[1]:

[1] المديرية الجهوية للضرائب ورقلة ؛ ملتقى جهوي لرؤساء المصالح لمفتشيات الضرائب ، حول الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة من 07 الى 11 ماي 2005، ورقلة ص 06

3-1 الاعتماد: تنص المادة 43 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على انه يجب أن يكون المدينون بالضريبة القابلون للاستفادة من أحكام 42 (1-2-3) قد تحصلوا على اعتمادهم بموجب مقرر يتخذه المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.

المادة 43 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تم تعديلها بموجب نص المادة 41 من قانون المالية لسنة 1999 بحيث قبل تاريخ 1999/01/01 المكلفون القابلون للاستفادة من أحكام المادة 44 قد تحصلوا على اعتمادهم بموجب مقرر يتخذه المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.

تعريف الاعتماد: يمكن تعريف الاعتماد على انه المؤهل الذي يسمح بالاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء لمدة غير محددة بحيث أن المكلف المستفيد من هذا النظام يستمر بتوريد السلع و الخدمات المعفاة من الرسم لمدة غير محددة بشرط أن لا يصدر قرار بسحب الاعتماد من قبل المدير الجهوي المختص إقليميا.

3-2 إجراءات الحصول على الاعتماد : إن رخصة الشراء بالإعفاء يتم منحها للمكلف الذي يتحصل على الاعتماد بالموافقة من قبل المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا هذا الاعتماد الذي يمنح للمكلف يهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين :

- مراقبة الإدارة الجبائية للقطاعات الحساسة في الاقتصاد الوطني

1. تحديد عدد المكلفين الذين يستفيدون من نظام الشراء بالإعفاء و حصرهم في المكلفين الذين يمارسون نشاطات تلعب دورا أساسيا في عملية التنمية و هم المذكورون في المادة 42 و 42 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال

إن المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا هم المكلف باستقبال طلبات الاعتماد من قبل المكلفين.

هذا الطلب يرفق بمجموعة من الوثائق أهمها :

- نسخة من مستخرج سجلات الضرائب تبين تصفية المكلف لجميع مستحقاته الضريبية أو استفادة من اجل الدفع ممنوح من الإدارة الجبائية عند تاريخ طلب الاعتماد.
- إثبات المكلف بمسكه محاسبة منتظمة
- إثبات المكلف بأنه يتعامل مع شركات بترولية أو قطاع التصدير مثل نسخة من العقود المبرمة

[1] Ahmed tessa et ibrahim hammadou .op –cit . p/39

بناءً على الطلب المقدم من قبل المكلف يطلب المدير الولائي للضرائب بإجراء تحقيق سريع من قبل مفتشية الضرائب التي تبع لها المكلف إقليميا يتركز التحقيق على العناصر التالية:

- ✓ المسك القانوني للمحاسبة المنتظمة من قبل المكلف كالإطلاع على الدفاتر و مسكها مثل دفتر اليومية العامة و دفتر الجرد ، و غيرها من الوثائق المحاسبية.
- ✓ رقم الأعمال المحقق بالإعفاء من دفع الرسم على القيمة المضافة مقارنة مع رقم الأعمال الإجمالي

أ- أهمية و نوعية النشاط الذي يمارسه المكلف

ب- السلوك الجبائي للمكلف .

بعد إجراء التحقيق المطلوب و إكمال دراسة الطلب يرسل المدير الولائي للضرائب طلب الاعتماد إلى المدير الجهوي للضرائب بحيث يجب أن لا تتجاوز مدة دراسة الطلب من قبل المدير الولائي العشرين (20) يوما ونفس المدة تمنح لدراسة الطلب من قبل المدير الجهوي بحيث أن المدة الإجمالية لدراسة الطلب يجب أن لا تتجاوز الأربعين(40) يوما.

3- 3 رخصة الشراء بالإعفاء : طبقا لنص المادة 45 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يتم تحديد رخصة الشراء بالإعفاء سنويا من قبل المدير الولائي للضرائب بناءً على طلب مقدم من قبل المكلف بالرسم الذي يتحقق فيه الشروط المنصوص عليها في المادة 42 و 42 مكرر من نفس القانون.

3- 4 الحصة : الحصة هي القيمة السنوية المحددة من قبل المدير الولائي للضرائب و المتضمنة رخصة الشراء بالإعفاء بحيث أن لا تتجاوز قيمتها مبلغ المبيعات خارج الرسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة المسلمة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة أو مبلغ المشتريات من دون الرسم على القيمة المضافة من المنتجات من نفس النوع خلال السنة الماضية مضاعف بنسبة 15 % .

3-4-1 تقدير الحصة الثانوية :إن المادة 44 من قانون الرسم على رقم الأعمال تبين طرق حساب الحصة المتعلقة بالشراء بالإعفاء على كل مستفيد من رخصة الشراء بالإعفاء وعند نهاية كل دورة وفي أجل أقصاه 15 جانفي من السنة يقدم إل مفتشية الضرائب التي يتبع لها إقليميا كشفا بالمخزونات من السلع والأشياء و المنتجات المحققة بالشراء بالإعفاء التي بحوزته بتاريخ 01 جانفي على الساعة الصفر.

إن هذا المخزون الغير مستعمل خلال السنة السابقة يشكل إضافة من السنة الماضية إلى السنة الجديدة يجب اعتباره و كأنه مشتريات محققة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بتاريخ 01 جانفي من السنة الجديدة و بالتالي يؤخذ بعين الاعتبار في عملية حساب الحصة الجديدة المطلوب الحصول عليها .

وزيادة للتوضيح ،نقدم المثالين التاليين عن عملية حساب الحصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة .

المثال الأول :

مكلف مستفيد من رخصة الشراء بالإعفاء عن حصة سنوية تقدر بـ1.500.000.00 دج عن سنة 2002 حقق خلال سنة 2002 مشتريات بالإعفاء بمبلغ 1.500.000.00 دج و صرح عند نهاية الدورة بمخزون من هذه المشتريات يقدر بـ 3.00.000.00 دج.

إن الحصة السنوية الواجب تحديدها خلال سنة 2003 تكون بالشكل التالي :

المشتريات المحققة خلال سنة 2002	1.500.000.00	دج
الزيادة 1.500.000.00 × 15 %	225.000.00	دج
مخزون نهاية الدورة من المشتريات المحقة بالإعفاء	300.000.00	دج
قيمة الحصة الواجب الحصول عليها خلال سنة 2003	1.425.000.00	دج

المثال الثاني :

يكلف مستفيد من حصة شراء بالإعفاء تقدر بـ2.400.000.00 دج عن سنة 2002 ، حقق خلال سنة 2002

مشتريات بالإعفاء من الرسم تقدر بـ 2.150.000.00 دج و قد صرح عند نهاية الدورة المخزونات من المشتريات المعفاة

من الرسم يقدر بـ 240.000.00 دج .

المشتريات المحقة خلال سنة 2002	2.150.000.00	دج
الزيادة 2.150.000.00 دج × 15 %	3.220.000.00	دج
مخزون نهاية الدورة من المشتريات المحققة بالإعفاء من الرسم	240.000.00	دج

قيمة الحصة الواجب الحصول عليها خلال سنة 2003 : 2.232.000.00 دج

3-4-2 أنواع الحصص: هناك أربعة أنواع من الحصص التي يمكن أن يتحصل عليها مكلف مستفيد من رخصة الشراء بالإعفاء و هي[1]:

أ. الحصة العادية :

الحصة العادية و هي الحصة السنوية التي تمنح للمكلف المستفيد من رخصة الشراء بالإعفاء المحررة من قبل المدير الولائي للضرائب بحيث يجب ان لا يتجاوز مبلغها قيمة المبيعات خارج الرسم من السلع و المنتوجات ، التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة الموجهة إلى نفس التخصص من قبل المستفيد، خلال السنة السابقة مضاعف بنسبة 15 % .

ب. الحصة الإضافية :

الحصة الإضافية هي الحصة العادية مضاعفة من المدير الولائي للضرائب بناءً على تقديم المكلف جميع الإثباتات القانونية التي تبرر الزيادة المطلوبة.

ت. الحصة المؤقتة :

الحصة المؤقتة هي الحصة التي يمنحها المدير الولائي للضرائب إلى المستفيد عند بداية السنة المدنية و قبل تجديد الرخصة السنوية.

يتم تحديد هذه الرخصة بربع الحصة الممنوحة خلال السنة الماضية.

ث. الحصة للمؤسسة الحديثة النشأة : عندما تطلبُ الإعفاءَ مؤسسةٌ حديثةُ النشأةِ ،تُمْنحُ لها حصة مؤقتة لأجل ثلاثة أشهر و تراجع فيما بعد هذه الحصة لتحديد الحد الأقصى من المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى نهاية السنة المدنية.

4- طرق تنفيذ رخصة الشراء بالإعفاء :يتم تنفيذ الشراء بالإعفاء من خلال تقديم المستفيد من رخصة الشراء بالإعفاء إلى البائع أو المصالح الجمركية شهادة مؤشر عليها من قبل مفتش الضرائب المختص إقليميا تتضمن تعهد المستفيد بدفع الرسم على القيمة المضافة و كذا العقوبات عند الاقتضاء في حالة إعادة بيع هذه السلع أو استعمالها لغير الغرض المخصص له.

[1] ملتقى الجهوي : الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة مرجع سبق ذكره ص ص : 09-10

4-1- الشهادات :إن العمليات المتعلقة بالشراء بالإعفاء أو عمليات الإعفاء من الرسم يجب إثباتها شهادة يتم تحريرها من خلال دفتر يتضمن 25 شهادة ، كل شهادة مرفقة بـ3 نسخ من هذه الشهادة.

هناك ثلاثة أنواع أو نماذج من الشهادات يتبع كل نوع من هذه النماذج المستفيد من الشهادة.

هذه الأنواع هي :

سلسلة رقم F 20 تتعلق بالإعفاء من الرسم على سلع التجهيز

سلسلة رقم F 21 تتعلق بالمشتريات المعفاة من الرسم

سلسلة رقم F 22 تتعلق بالمشتريات المحققة بالإعفاء من الرسم

أ. **محتوى الشهادة** : سلسلة رقم F 22 يجب أن تحتوي شهادة الإعفاء سلسلة رقم F 22 مجموعة من المعلومات وهي محددة في المادة 47 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، وهي

-تحديد دقيق لصاحب الرخصة؛

-رقم التعريف الإحصائي لصاحب الرخصة؛

-إشارة إلى رقميْ الاعتماد و رخصة الشراء بالإعفاء؛

-تعريف دقيق للمستفيد من الشهادة و رقم تعريفه الإحصائي؛

وجهة للمنتجات أو السلع المشتراة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة وهذا استنادا إلى الشروط الخاصة المحددة في المادة 35 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

قيمة شراء المنتجات أو الأشياء المشمولة في الشهادة من دون الرسم على القيمة المضافة .

خضوع المستفيد من الشهادة لدفع الرسم على القيمة المضافة و العقوبات المالية التي تعرض لها عند الاقتضاء في حالة إعادة بيع هذه السلع و استعمالها لغير الأغراض التي خصصت لها .

ب. **شهادة الإعفاء سلسلة رقم F 21** :إن الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة التي ينص عليها التشريع الجبائي الساري المفعول هي الإعفاءات المذكورة في المواد من09 إلى 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،غير أنه ليس في كل الحالات يتم تحرير شهادة إعفاء فهي تحرر فقط في حالة استعمال

المستفيد من الإعفاء مورد خدمات أو سلع أو أشغال؛ففي هذه الحالة فقط وحتى يثبت إعفاؤه من الرسم يمنح للمورد أو المصالح الجمركية في حالة الإستيراد شهادة إعفاء من الرسم على القيمة المضافة .

إن الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة المحددة في المواد من 09 إلى 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، يمكن تصنيفها إلى ثلاثة مجموعات :

- المجموعة (أ) حسب طبيعة المنتج؛
- المجموعة (ب) حسب طبيعة العملية؛
- المجموعة (ج) حسب نوعية المتوجه إليه العملية؛

المجموعة (أ) حسب طبيعة المنتج :

و هي المنتجات المشتراة محليا أو المستوردة و مصنعة محليا أو مصدرة

- خبز الاستهلاك العادي؛
- دقيق الاختباز للمستعمل في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق والسميد؛
- الحليب و زبدة الحليب؛
- المقاعد المتحركة و كذا العربات المماثلة الخاصة بالعاجزين؛
- المنتجات الصيدلانية،

هذه مجموعة من الإعفاءات الواردة حسب طبيعة المنتج لا تمنح الحق في تحرير شهادات الإعفاء.

المجموعة (ب) حسب طبيعة العملية :

- الخدمات المقدمة من قبل مطاعم الطلبة؛
- خدمات البحث الجيولوجي و المنهجي؛
- الخدمات المقدمة لسد الحاجات المباشرة للسفن و حمولاتها؛
- عقود تأمين الأشخاص؛
- التظاهرات الثقافية أو الرياضية أو الفنية و بصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركة الوطنية أو الدولية للتعاون (يمنح الإعفاء بموجب قرار يصدره المدير العام للضرائب)...

المجموعة (ب) حسب طبيعة العملية :

- العمليات التي يكون هدفها إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير الوطني أو لشرف جيش التحرير الوطني المبرمة مع جماعة عمومية أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية؛
- مواد التجهيز و المنتجات و المواد وكذا الأشغال والخدمات التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة سوناطراك وكذلك تلك المقتناة والمنجزة لحسابها والشركات البترولية المشتركة معها ومقاولوها من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع فقط؛
- العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر والمرتبطة مباشرة بمهمته في إصدار النقود وكذا المهام التي يختص بها بغض النظر عن كل حكم تشريعي مخالف؛
- السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري و الجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني المحدد قائمتها عن طريق التنظيم إذا كانت موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين و المحتاجين؛
- إن مجموعة العمليات (ب) و (ج) المعفاة من الرسم على القيمة المضافة و الواردة في المواد من 09 إلى 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تسمح للمستفيد من الإعفاء بتقديم شهادة إعفاء سلسلة F21 لكل مورد سلعة أو أشغال أو خدمات؛

4-2- شهادات الإعفاء :تلعب شهادات الإعفاء دورا مهما يتمثل في :

- إعفاء البائع من دفع الرسم على القيمة المضافة المذكور في شهادة الإعفاء عن السلع المباعة معفاة من الرسم؛
- إلزام المستفيد من الشراء بالإعفاء من دفع الرسم على القيمة المضافة وكذا العقوبات عند الاقتضاء في حالة استعمال السلع أو الخدمات أو الأشغال المعفاة من الرسم لغير القرض المخصص له؛
- مسك و مراقبة المصلحة أساس محاسبة المستفيد من الشراء بالإعفاء؛

4-3- دور مفتشية الضرائب :تلعب مفتشية الضرائب التي يتبع لها المستفيد من نظام الشراء بالإعفاء إقليميا دورا مهما في عملية مراقبة نظام الشراء بالإعفاء بحيث يجب عليها :

- ✓ مراقبة المعلومات المتعلقة باسم المستفيد أو الهدف الاجتماعي و كذا الاعتماد و رخصة الشراء بالإعفاء و مدى توافقها مع المعلومات المتوفرة لدى المصلحة بالملف الجبائي؛
- ✓ مراقبة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المثقل بثمن السلعة المطلوب شراؤها؛
- ✓ التأكد من ان المبلغ الإجمالي لشهادات الشراء بالإعفاء لا يتجاوز الحصة المنوحة برخصة الشراء بالإعفاء ، و ذلك بفتح حساب بسيط يسجل في جانبه الدائن المبلغ الإجمالي المسموح به بالشراء بالإعفاء و في جانبه المدين يسجل مبلغ شهادات الشراء بالإعفاء هذا الحساب يفتح سنويا و شهادات الشراء بالإعفاء المؤشر عليها يتم ترقيمها حتى تمكن من إجراء عملية المراقبة ؛
- ✓ متابعة استهلاك حصة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة كل ثلاثي بإجراء مقارنة بين الحصة السنوية الممنوحة و الحصة المستهلكة و مبلغ الرسم الغير مسدد يتم إبلاغ المديرية الولائية للضرائب بهذه المتابعة كل ثلاثي من خلال نموذج خاص
- ✓ متابعة رخص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة كل ثلاثي بإعداد قائمة اسمية ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب تتضمن المعلومات التالية :
  - اسم المستفيد
  - رقم و تاريخ الاعتماد
  - تاريخ و مبلغ حصة الشراء بالإعفاء

  يتم إجراء هذه المتابعة من خلال السنة الماضية
- ✓ إعداد تقرير التحقيق السنوي بمناسبة التجديد السنوي لرخصة الشراء بالإعفاء يتضمن مجموعة من المعلومات :
  - استعمال الحصة الممنوحة خلال السنة الماضية
  - المحاسبة الممسوكة من قبل المستفيد من رخصة الشراء بالإعفاء
  - المشتريات و المبيعات المحققة خلال السنة و تفصيل المخزونات

- السلوك الجبائي للمستفيد من رخصة الشراء بالإعفاء يتم إمضاء هذا التقرير من قبل العون المحقق و يتم التأشير عليه من قبل رئيس مفتشية الضرائب التي يتبع لها المكلف إقليميا.

و يتم إعداد هذا التقرير من خلال نموذج خاص

✓ إعداد محاسبة المواد عن الطوابع المستعملة و كذلك الوضعية GN 17 عن الدفاتر والطوابع المستهلكة .

هذه الوضعية السنوية تبين عدد الطوابع التي بحوزة المصلحة عند بداية السنة و عدد الطوابع المستعملة خلال السنة من قبل المديرية الولائية للضرائب وكذا عدد الطوابع المستعملة متضمنة عدد الطوابع الملغاة و عدد الطوابع المتبقية في حوزة المصلحة عند نهاية السنة . هذه الوضعية يتم التأثير عليها من قبل رئيس المصلحة و ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل التأشير عليها. يتم هذا الإعداد و المتابعة من خلال نموذج خاص.

5 – التجديد السنوي لرخصة الشراء بالإعفاء :طبقا لأحكام نص 48 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تكون رخصة الشراء بالإعفاء محل تجديد كل سنة بناءً على طلب المستفيد من نظام الشراء بالإعفاء يجب على المستفيدين من هذا النظام و عند نهاية كل دورة و في أجل أقصاه الخامس عشر يناير من السنة الجديدة أن يودعوا لدى مفتشية الضرائب التي يتبعون لها إقليميا قائمة مفصلة تبين نوع و قيمة المخزونات من المنتجات أو الأشياء أو السلع التي اشتروها بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة في حوزتهم عند تاريخ الفاتح من يناير على الساعة الصفر.

إذا تعذر وضع جرد مفصل حسب نوع و قيمة هذه المنتجات أو الأشياء او السلع يقبل أن يحدد مبلغ هذه المخزونات تحديدا إجمالا على أسلس ثمن شراء السلع المصدرة أو المسلمة طبقا لتخصيصها خلال السنة المالية الماضية.

إن قيمة المخزونات الغير مستعملة عند نهاية الدورة تشكل إضافة من الدورة السابقة إلى الدورة الجديدة تؤخذ بعين الاعتبار أثناء تحديد الحصة الجديدة.

يجب الإشارة أنه وطبقا لأحكام نص المادة 45 من قانون الرسوم على رقم الأعمال قبل تجديد الرخصة السنوية يمكن أن يمنح مدير الضرائب على مستوى الولاية المختص إقليميا حصة مؤقتة تحدد بربع حصة السنة السابقة .

6 – العقوبات :إن مخالفة الأحكام المتعلقة بالشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة يترتب عنه تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المواد 115-139-149-150 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بالإضافة إلى السحب المؤقت أو النهائي للاعتماد بناء على مقرر يصدره المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.

في حالبة إثبات غش صراحة ، يكون المدير الجهوي للضرائب مؤهلا لإقرار سحب الاعتماد.

المطلب الثاني: الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إن تحقيق أو إنجاز استثمار يتطلب موارد مالية كبيرة من أجل شراء أو استيراد التجهيزات أو المعدات التي يتطلبها هذا الاستثمار ؛ و حتى يتمكن المستثمر من تخفيف العبء المالي فإن المشرع الجزائري نص على شراء هذه التجهيزات أو استيرادها بدون دفع الرسم على القيمة المضافة بشرط تحقيق مجموعة من الشروط .

إن عدم دفع الرسم على القيمة المضافة عن شراء أو استيراد التجهيزات لا يُعتبَرُ إعفاءً من الرسم على القيمة المضافة و لكن يعتبر تأجيلا للدفع.

يجب الإشارة ان هناك فرق بين الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بحيث يتعلق الأول بشراء التجهيزات التي تدخل في تحقيق أو إنجاز الاستثمار.

1– مجال تطبيق الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة : يتم تطبيق الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على [1]:

أ– مقتنيات مواد التجهيز و الخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع عندما تقوم بها مؤسسات تمارس نشاطات خدمات أنجزها الشباب المستثمر المستفيدون من الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب

لا تستفيد السيارات السياحية من هذا الحكم إلا إذا كانت تشكل الأداة الرسمية في النشاط (لمادة 42-4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

ب– السلع و الخدمات التي تدخل مباشرة في تحقيق الاستثمار المصرح به من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

[1] عبد الله الحرتسي حميد ، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي ، دار زهران ، عمان ؛ الأردن ؛ 2012؛ ص ص : 207-208

ج- العمليات المتعلقة بعقود إنجاز استثمارات ذات الأهمية الوطنية حتى نهاية تحقيق الاستثمار المبرمج.

1-1- التعديلات الواردة على نص المادة 42 الفقرة 4 من قانون الرسوم على قيم الأعمال:قبل تاريخ 1997/01/01 كانت الفقرة الرابعة من قانون الرسوم على رقم الأعمال تنص على أنه يستفيد من الشراء بالإعفاء: مشتريات مواد التجهيز الداخلة في عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، عندما تقوم بها المؤسسات أو الوحدات المنشأة حديثا و تمارس نشاطات مصرح بأولويتها ضمن المخطط الوطني السنوي للتنمية أو المتعددة السنوات.

المادة 54 من قانون المالية لسنة 1997 عدلت الفقرة الرابعة من المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بحيث ألغت نظام الشراء بالإعفاء عن النشاطات المصرح بأولويتها ضمن المخطط السنوي للتنمية أو المتعددة السنوات و استبدلته بمشتريات مواد التجهيزات باستثناء السيارات السياحية الداخلة في تحقيق عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة عندما تقوم بها المؤسسات أو الوحدات المنشأة حديثا و الممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب . لا تستفيد من هذا مواد التجهيز المستوردة أو المصنوعة بالجزائر.

فيما يتعلق بمواد التجهيز المستوردة ، لا تستفيد من هذا الامتياز إلا مواد التجهيز الغير مصنوعة في الجزائر . تحدد تقنيات تطبيق هذا الحكم بواسطة التنظيم .

التشريع الجبائي الساري المفعول قبل تاريخ 01/01/ 1998لا يسمح بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلا للمؤسسات التي تمارس عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة .

المادة 46 من قانون المالية لسنة 1998وسعت نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ليشمل المؤسسات التي تمارس نشاطات غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة ،غير أن هذا الإعفاء لا يمنح للمؤسسات أو المتعاملين الاقتصاديين المستفيدين من الإعفاءات الجبائية في إطار المشاريع المصرح بها و المعتمدة من قبل (APSI) و المشاريع التي يمارسها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب .

يشمل الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عن شراء التجهيزات الخاصة و كذا الخدمات التي تدخل في تحقيق استثمارات من أجل ممارسة عمليات غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

و يقصد بالتجهيزات الخاصة جميع المنقولات التي لها علاقة مباشرة بالنشاط الغير خاضع للرسم على القيمة المضافة مثل تجهيزات المخابر و التجهيزات المخصصة لصناعة الأدوية.

المادة 21 من قانون المالية لسنة 1997 عدلت الفقرة الرابعة من المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بحيث أضافت إلى مواد التجهيز التي تدخل في إنجاز استثمار الخدمات المرتبطة بالاستثمار مثل خدمات نقل التجهيزات –التأمين على التجهيزات و الفوائد على قروض الاستثمار و غيرها من الخدمات .

وسع المشرع الجزائري الاستفادة من الإعفاء من الرسم ليشمل المؤسسات الحديثة النشأة و التوسيع في الاستثمار بعدما تم الترخيص بتوسيع الاستثمارات التي ينجزها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب و بعد رفع السقف الأقصى لقيمة الاستثمار ليرتفع من 4.000.000.00 د ج ليصل إلى 10.000.000.00 دج.

بالإضافة إلى ذلك ،فقد لقي المشرع الجزائري الاستثناء في عملية الاستفادة من الإعفاء من الرسم في حالة الاستيراد إلى على التجهيزات الغير مصنوعة في الجزائر.

1-2- السلع و الخدمات التي تدخل مباشرة في تحقيق الاستثمار المصرح به و المعتمد من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار :

و تتمثل في جميع التجهيزات و كذا الخدمات التي تدخل في تحقيق استثمار مصرح به و معتمد به من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) .

هذه الوكالة التي تم إنشاؤها بموجب الأمر الرئاسي رقم 03/01 المؤرخ في 20اغسطس 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار وقد تم تنظيم هذه الوكالة بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 282/01 المؤرخ في 24 سبتمبر سنة 2001.

و كذا المرسوم التنفيذي رقم 281/01 المؤرخ في 24 سبتمبر سنة 2001 المتعلق بتشكيلة و تنظيم و تسيير المجلس الوطني للاستثمار .

إن المادة الأولى من الأمر الرئاسي رقم 01-03 المؤرخ من 2001/08/20تقدم مفهوما للاستثمار ونلخصه في: جميع الاستثمارات الوطنية و الأجنبية المنجزة في المجالات الاقتصادية المنتجة للسلع و الخدمات و كذا الاستثمارات التي تنجز في إطار منح الإمتياز أو الرخصة .

أما المادة الثانية من نفس الأمر فهي تفصل هذه الاستثمارات بـ:

- اقتناء أصول تندرج في إطار استحداث نشاطات جديدة أو توسيع قدرات الإنتاج أو إعادة التأهيل أو الهيكلية.
- المساهمة في رأس مال مؤسسة في شكل مساهمات نقدية أو عينية .
- استعادة النشاطات في إطار خوصصة جزئية أو كلية.

المزايـا : هناك نوعين من المزايا تختلف باختلاف النظام المطبق على الاستثمارات المصرح بها و المعتمدة من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI):

- النظام العـام :
  - ❖ تطبق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة و إلى تدخل مباشر في إنجاز الإستثمار .
  - ❖ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع و الخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الإستثمار
  - ❖ الإعفاء من الرسم على نقل الملكية
- النظام الإستثنـائي :

و هي الإستثمارات التي تنجز في المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة، وكذلك الإستثمارات ذات الأهمية الخاصة عندما تستعمل تكنولوجيات خاصة من شأنها أن تحافظ على البيئة وعن الموارد الطبيعية وتدخر الطاقة وتهدف إلى تحقيق تنمية مستدامة.

يحدد المجلس الوطني للاستثمار المناطق التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة و كذا الاستثمارات ذات الأهمية الخاصة.

عنوان انجاز الإشعار :

بالإضافة إلى مجموعة أخرى من الإمتيازات الجبائية/الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع و الخدمات التي تدخل مباشرة في انجاز الإستثمار سواء كانت مستوردة أو مقتناة من السوق المحلية و ذلك

عندما تكون هذه السلع و الخدمات موجهة لإنجاز عمليات تخضع للرسم على القيمة المضافة بعد معاينة انطلاق الاستغلال :

الإعفاء لمدة عشرة (10) سنوات من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي عن الأرباح الموزعة و من الدفع الجزائي و من الرسم على النشاط المهني و من الرسم العقاري ابتداءً من تاريخ اقتناء الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.

1-3- العمليات المتعلقة بإنجاز الاستثمارات ذات الأهمية الوطنية :نذكر من بين العمليات على سبيل المثال لا الحصر المؤسسات التي تمارس نشاط جيولوجي أو أنشطة البحث و استغلال الموارد المعدنية أو المتحجرة باستثناء المياه و مكامن المحروقات السائلة أو الغازية .

1-3-1-المؤسسات المنجمية المستفيدة من نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة: يستفيد من نظام الإعفاء المؤسسات التابعة لأشخاص طبيعيين او معنويين حاصلين على TITRE MINIER مستخرج من المصالح المختصة التابعة لوزارة الطاقة و المناجم، و التي تمارس أنشطة البحث و استغلال الموارد المعدنية او المتحجرة.

1-3-2-المؤسسات المقصاة من نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة :لا يستفيد من الامتيازات الجبائية المذكورة بقانون المناجم خاصة المواد173-174 من القانون رقم 01-10 بتاريخ 2001/07/03 المؤسسات التي تمارس نشاط البحث و استغلال الموارد المعدنية أو المتحجرة المستفيدة من امتيازات حيادية في إطار المشاريع المصرح بها و المعتمدة من قبل APSI أو ANDI أو ANSEJ.

1-3-3-الاستثمارات المسيرة من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة :

حسب نص المادة 52 من قانون المالية لسنة 2004 تستفيد الاستثمارات المنجزة من طرف الأفراد المؤهلين للاستفادة من نظام دعم إحداث أنشطة إنتاج السلع و الخدمات و المسير من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من المزايا التالية :

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة للتجهيزات والخدمات الداخلة مباشرة في إنجاز الاستثمار والموجهة للأنشطة الخاضعة لهذا الرسم.

– تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم .

2– تنفيذ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة :يتم تنفيذ الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة من خلال تقديم المستفيد من الإعفاء إلى البائع او المصالح الجمركية في حالة الاستيراد شهادة إعفاء مؤشر عليها من قبل مفتش الضرائب المختص إقليميا يتضمن تعهد المستفيد بدفع الرسم على القيمة المضافة و كذا العقوبات عند الاقتضاء في حالة إعادة بيع هذه التجهيزات أو استعمالها لغير الغرض المخصص لها.

2–1 الشهادات: إن شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بشراء التجهيزات التي تدخل إنجاز الإشارات يتم تحريرها من خلال دفتر يضم 25 شهادة ترفق كل شهادة أصلية بثلاثة نسخ من الشهادة.

تختلف شهادات الإعفاء باختلاف العملية المحققة بالإعفاء من الرسم بحيث تستعمل المصلحة سلسلة رقم F20 في حالة شراء و استيراد التجهيزات التي تدخل في إنجاز الإشارات المصرح بها والمعتمدة من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وكذا الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب في حين تستعمل المصلحة سلسلة رقم F21 في حالة شراء أو استيراد التجهيزات التي تدخل في انجاز الاستثمارات.المؤسسات المنجمية المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء :

2–1–1– محتوى شهادة الإعفاء سلسلة رقم F20

1– اسم و لقب أو الهدف الاجتماعي للمستفيد

2– طبيعة النشاط الذي يمارسه المستفيد

3– عنوان المقر الاجتماعي للمؤسسة

4– رقم و تاريخ الفاتورة الشكلية أو التصريح الجمركي الشكلي

5– التحديد الدقيق لطبيعة السلعة أو الأشغال أو الخدمة المشتراة

6– اسم المورد أو المصدر في حالة الاستيراد

7– قيمة الأشغال أو السلعة خارج الرسم

8– مبلغ الرسم على القيمة المضافة غير المدفوع

9– التخصيص الذي ستوجه له السلعة أو الأشغال

10- تعهد المستفيد بدفع مبلغ الرسم على القيمة المضافة الغير مدفوع و المتعلق بالسلعة أو الأشغال بالإضافة للعقوبات المنصوص عليها في المواد 116-139 من قانون الرسوم على رقم الأعمال في حالة استعمال السلع أو الأشغال في غير الغرض الذي خصصت من اجله.

11- إمضاء المستفيد من الشهادة بالإضافة إلى إمضاء رئيس المفتشية .

2-1-2- محتوى شهادة الإعفاء سلسلة رقم F21

1- الرقم التسلسلي للمؤسسة

2- اسم و لقب أو الهدف الاجتماعي للمستفيد

3- رقم التعريف الجبائي

4- طبيعة النشاط الذي يمارسه المستفيد

5- التحديد الدقيق لطبيعة السلعة أو الأشغال المقدمة من المورد

6- تحديد اسم المورد

7- القيمة الحقيقية لمبلغ الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة

8- مبلغ الرسم على القيمة المضافة الغير مسدد

9- تعهد المستفيد بدفع مبلغ الرسم على القيمة المضافة في حالة توجيه السلعة أو الأشغال لغير الغرض الموجهة إليه بالإضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في المواد 116-113 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

10- إمضاء و ختم المسؤول

2-2- دور مفتشية الضرائب :تلعب مفتشية الضرائب التي يتبع لها المستفيد من الشراء بالإعفاء دورا مهما في عملية المراقبة و متابعة الامتيازات الجبائية الممنوحة و ذلك من خلال :

- التأكد من ان المعلومات الواردة في قرار الاستفادة من الامتيازات الجبائية تتوافق مع المعلومات المسجلة بالملف الجبائي مثل اسم المستفيد أو الهدف الاجتماعي ، طبيعة النشاط الممارس، عنوان المقر الاجتماعي للمؤسسة و غيرها من المعلومات.

- التأكد من ان المكلف يحترم التزاماته الجبائية بإيداع جميع التصريحات الجبائية الشهرية و السنوية في الآجال القانونية.
- إجراء عملية مقارنة و مطابقة بين فواتير الشراء الشكلية المقدمة إلى المصلحة و برنامج التجهيز المرفق مع قرار الاستفادة من الإعفاءات الجبائية بحيث ألا يتجاوز عدد السلع المطلوب شرارها و نوعها و عددها برنامج التجهيز المصرح به .
- التأكد من ان تاريخ تحرير شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عن مشتريات سلع التجهيز لا يتجاوز المدة القانونية الخاصة بمرحلة الاستغلال.
- طلب فواتير الشراء النهائية المتعلقة بملغ التجهيز و إجراء المعاينات الدورية للتأكد من

الوجود المادي للتجهيزات المشتراة أو المستوردة و التأكد من استغلالها في الغرض الذي خصصت من اجله و إعداد محاضر المعاينة الخاصة بهذه العمليات .

في حالة اختفاء التجهيزات المحققة بالشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و استغلالها في أغراض أخرى غير الغرض الذي خصصت من اجله قبل انقضاء المدة القانونية لبقاء التجهيزات في الذمة المالية للمؤسسة يتم إجراء التسويات المناسبة باتباع جميع الإجراءات المنصوص عليها قانونا .

في حالة التصريح بتسليم هذه التجهيزات قبل انتهاء المدة القانونية يتم إرجاع الرسم على القيمة المضافة عن عدد السنوات المتبقية من المدة القانونية طبقا لنص المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

في حالة عدم التصريح بتسليم هذه التجهيزات قبل انتهاء المدة القانونية يتم إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الغير مدفوع مضافا إليه مبلغ الزيادات المناسبة.

بالنسبة للتجهيزات المحققة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة في إطار المشاريع المعتمدة من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار يتم إبلاغ المدير الولائي للضرائب بهذا الاختفاء أو الاستعمال في غير الغرض المخصص له هذه التجهيزات من خلال تقرير مفصل.

لا يتم إجراء أي تسوية جبائية قبل صدور قرار إلغاء الامتيازات الجبائية من قبل الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و ذلك تطبيقا لنص المادة 33 من الأمر الرئاسي رقم 01-03 المؤرخ في 20-08-2001 .

3- شروط الاستفادة من الإعفاء من الرسم : يجب أن تتوفر في المستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الشروط التالية :

- ✓ يجب أن تمارس المؤسسة أحد النشاطات المذكورة في مجال تطبيق الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة .
- ✓ يجب أن تكون المؤسسة خاضعة لنظام الربح الحقيقي
- ✓ يجب أن توجه التجهيزات إلى تحقيق عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- ✓ غير أن قانون المالية لسنة 1998 وسع مجال الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ليشمل النشاطات الغير خاضعة للرسم على القيمة المضافة التي يمارسها متعاملون اقتصاديون يصرحون بنشاطات لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب .

المبحث الثالث: تطبيق عمليات الخصم في الديوان الوطني للتطهير ونظام الشراء بالإعفاء لدى شركة 3 ميكس.

المطلب الأول: هيكلة ومهام الديوان الوطني للتطهير.

الفرع الأول: نشأة الديوان الوطني للتطهير"الديوان الوطني للتطهير" مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. نشأت المؤسسة وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 01-102 المؤرخ في 27 محرّم 1422 الموافق 21 أبريل سنة 2001. يوضع الديوان تحت وصاية الوزير المكلّف بالموارد المائية, و يوجد مقرّه الاجتماعي بالجزائر العاصمة[1].

الفرع الثاني : مهام الديوان الوطني للتطهير يكلّف الديوان, في إطار السّياسة الوطنّية للتنمية بضمان المحافظة على المحيط المائي على كامل التراب الوطني و تنفيذ السّياسة الوطنية للتطهير بالتشّاور مع الجماعات المحلية.و يكلّف, بهذه الصفة, عن طريق التفويض[2]:

- بالتحكم في الإنجاز و الأشغال و كذا استغلال منشآت التطهير الأساسية التابعة لمجال اختصاصه و

[1] المرسوم التنفيذي رقم(01-102) المؤرخ في 21 افريل 2001، يتضمن انشاء الديوان الوطني للتطهير ، الجريدة الرسمية العدد24 ، الصادرة بتاريخ : 2001/04/22، المواد : 01-04 ص : 12

[2] نفس المرجع ، المادة : 06 ، ص ص 12-13

لاسيّما:

. مكافحة كل مصادر تلوث المياه في المناطق التابعة لمجال تدخله و كذا تسيير كل منشأة مخصصة لتطهير التجمعات الحضرية و استغلالها، و صيانتها و تجديدها و توسيعها و بنائها و لاسيما منها شبكات جمع المياه المستعملة، و محطات الضخ و محطات التصفية و صرف المياه في المساحات الحضرية و البلدية و كذا في مناطق التطور السياحي و الصناعي.

. إعداد و إنجاز المشاريع المدمجة المرتبطة بمعالجة المياه المستعملة و صرف مياه الأمطار.

. إنجاز مشاريع الدراسات و الأشغال لحساب الدولة و الجماعات المحلية.

و يكلف الديوان زيادة على ذلك بما يأتي:

– القيام بكل عمل في مجال التوعية أو التربية أو التكوين أو الدراسة و البحث في مجال مكافحة تلوث المياه.

– التكفل، عند الاقتضاء، بمنشآت صرف مياه الأمطار في مناطق تدخله لحساب الجماعات المحلية.

– إنجاز المشاريع الجديدة الممولة من الدولة أو الجماعات المحلية.

يكلف الديوان على الخصوص بالمهام العملية الآتية :

. إنشاء كل تنظيم أو هيكلة يتعلق بهدفه في أي مكان من التراب الوطني.

. تسيير المشتركين في الخدمة العمومية للتطهير.

. إعداد مسح للهياكل الأساسية للتطهير و ضمان ضبطه اليومي.

إعداد المخططات الرئيسية لتطوير الهياكل الأساسية للتطهير التابعة لمجال نشاطه

. الإنجاز المباشر لكل الدراسات التقنية و التكنولوجية و الاقتصادية التي لها علاقة بهدفه.

الفرع الثالث : التعريف بوحدة الاغواط إن وحدة الأغواط تمثل الديوان الوطني للتطهير على مستوى الولاية فتقوم أداء الخدمات وانجاز المشاريع ومتابعتها ,وقد بدأت في العمل منذ تنصيبها سنة 2005 حيث كانت تابعة لمديرية التطهير لولاية ورقلة إلى غاية 2008 , والتي تشغل مايقارب 192 عاملا حسب التقسيم الأتي [1]:

1– العمال حسب الفئات :

[1] إدارة وحدة الديوان الوطني للتطهير بالاغواط

- فئة الإطارات السامية 01 عامل
- فئة الإطارات 25 عاملا
- فئة التحكم 51 عاملا
- فئة التنفيذ 115 عاملا

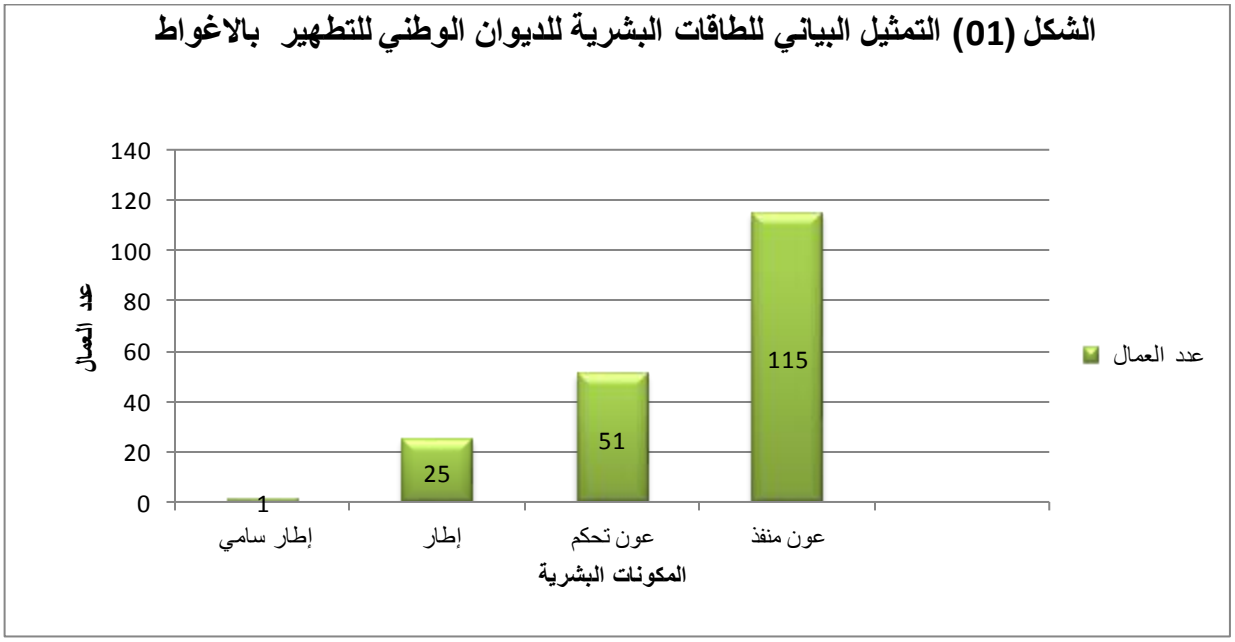
- **2- المكونات البشرية: الجدول رقم (01) يوضح التكوين البشري لعمال الديوان الوطني للتطهير وحدة الاغواط**

الجدول رقم (01)

المكونات البشرية	إطـار سامي	إطـــار	عـون تحكم	عون تنفيذ
عدد العمال	01	25	51	115

ويمكن توضيح ذلك بالاعمدة البيانية بالشكل التالي:

الشكل (01) التمثيل البياني للطاقات البشرية للديوان الوطني للتطهير بالاغواط



المصدر : إدارة وحدة الديوان الوطني للتطهير بالاغواط

الفرع الرابع : الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير وحدة الأغواط

تمارس وحدة الاغواط للديوان الوطني للتطهير عدة وظائف ومهام ، مما يستدعي ان تكون تركيبته الإدارية مختلفة حيث يوضح الهيكل التنظيمي للوحدة محل الدراسة مختلف الوظائف التي تمارسها الوحدة وهو

يتكون من المدير والهياكل التشغيلية وهياكل الدعم التي تنقسم إلى أربعة دوائر كل وعموما سنتطرق الى كل هذه الهياكل والمصالح بالتفصيل فيما يلي[1]:

* **مدير الوحدة** : يعمل على السير الحسن للوحدة من خلال الهياكل التشغيلية وهياكل الدعم

***الأمانة العامة** :هي مصلحة مكلفة بادارة البريد الوارد و الصادر وكذا الفاكس ، بالإضافة الى التحرير المراسلات و استقبال الأفراد وكذا التنسيق بين المصالح في ما يخص علاقات العمل الداخلية .....الخ.

* **دائرة الموارد البشرية** : و تهتم بتسيير المستخدمين من تحديد لأجورهم كل على حسب وضعيته وطبيعة عمله وكذا الاهتمام بالجانب الاجتماعي من حوادث العمل العطل المرضية وغيرها وكذا الاهتمام ببرمجة التكوين وبتحديد العلاوات الخاصة بالمر دودية الجماعية والفردية.

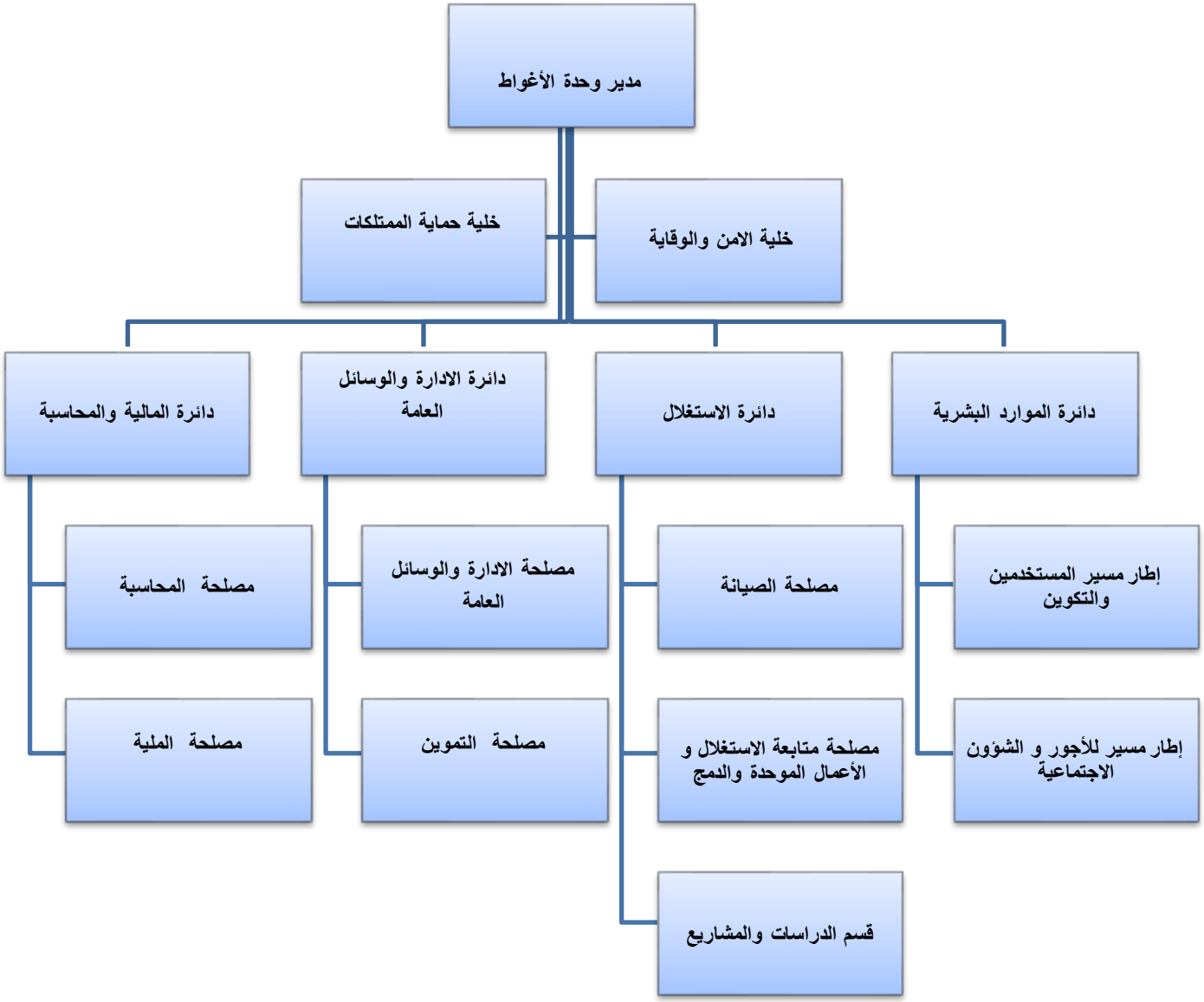
* **دائرة الاستغلال** : والتي تشرف على مصلحة الصيانة ومصلحة متابعة الاستغلال وأعمال الدمج وكما تشرف على قسم الدراسات والمشاريع.

***دائرة الادارة والوسائل العامة** : والتي تشرف على مصلحة الادارة والوسائل وتشرف على مصلحة التموين.

***دائرة المالية والمحاسبة** : هي التي تهتم بمختلف العمليات المالية والاقتصادية للوحدة وهي المكلفة بالمحاسبة العامة والخزينة.

[1] إدارة وحدة الديوان الوطني للتطهير بالاغواط

الشكل رقم (02) يوضح تنظيم الديوان الوطني للتطهير وحدة الاغواط



المصدر : إدارة وحدة الديوان الوطني للتطهير بالاغواط

الفرع الخامس: أهداف وحدة الأغواط للتطهير تتمثل أهداف الديوان بوحدة الأغواط فيما يلي :

- الحماية والحفاظ على المحيط البيئي .
- مكافحة ومحاربة كل مصادر التلوث المائي.
- إدارة المشاريع والعمل على مشاريع الصرف الصحي.
- دعم برامج التوعية لدى المواطنين وحثهم على حماية البيئة المائية .
- الاهتمام بالتقويم البيئي ودمج مشروعات البيئة المائية في عمليات التنمية .

- العمل على صياغة مقترحات وتوصيات لوضع مشاريع وقوانين خاصة لحماية البيئة المائية.
- التنبيه والتحذير من أخطار تلوث البيئة المائية .
- التركيز على البيئة المائية وحمايتها من قبل الأجهزة المعنية.

المطلب الثاني: دراسة تطبيقية لخصم الرسم على القيمة المضافة بالديوان الوطني للتطهير

كما تطرقنا في الفصل الأول يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم ضرائب غير المباشرة بسبب ارتباطه بالإنفاق و الاستهلاك، ويتم دفعه من طرف المكلفين به، بسبب تصرفاتهم الاستهلاكية أو الاستثمارية، كما أن (ر ق م) يـقوم على آليـة أساسية و هي استرجاع الرسم على تكاليف(مدخلات)الدورة الاستغلالية، حيث ان السلع و الخدمات تكون متداولـة خلال سلسلة طويلة بين أطرف عديدة ،و يكون كل طرف قد دفع (رق م) للموردين عند الشراء، و حصل (رق م) من زبائنه عند البيع و تكون المحصلة أنه تم دفع فقط الرسم على الفارق إي الرسم على القيمة المضافة .و يكون الطرف الأخير(المستهلك النهائي)في هذه السلسلة من المبادلات هو الذي يتحمل الرسم بسبب عدم تمكنه من تحميله لطرف أخر (عدم إمكانية استرجاع الرسم عند الشراء.)

1- الرسم المحصل على الخدمات(TVA COLLECTEE)

يتمثل في الرسم المحصل من الزبائن بمناسبة عمليات الخدمات التي تقوم بها المؤسسة لصالح الزبائن ، و تعتبر هذه الرسوم المقبوضة دين أو عبء لصالح مديرية الضرائب لذا و جب إدراجه محاسبيا بحساب 445262 ح/ر ق م محصل على الخدمات) ، و لا تمثل نواتج بالنسبة للمؤسسة بأي شكل من الأشكال كما يجب تسويته في الوقت القانوني المحدد وهو قبل العشرين من الشهر الموالي

2- الرسم القابل للإسترجاع(TVA DEDUCTIBLE) :

و هو الرسم المثقل لفواتير للمشتريات و التثبيتات و الخدمات و الذي تدفعه المؤسسة (الديوان الوطني لتطهير) لمورديها ولا يمثل مصاريف ،بل ديون على مديرية الضرائب لذا و جب إدراجها محاسبيا في حسابات كتالي:

ح / 445130رسم قابل للإسترجاع على التثبيتات

TVA DEDUCTIBLE SUR IMMOBILISATIONS

ح 445110 / رسم قابل للإسترجاع على السلع و الخدمات

TVA DEDUCTIBLE AURES BIEN ET SERVICES

ح 445160 / تسبيق(رصيد) على الرسمPRECOMTE

تتم تسوية الرسوم القابلة للاسترجاع في الأوقات المحددة و ذلك بإجراء المقاصة مع الرسوم المحصلة على المبيعات من الزبائن فإذا كان

-الرسم المحصل على الخدمات >الرسم القابل للإسترجاع يسجل الفارق بحساب 445262 رق م مستحق الدفع

-الرسم المحصل على الخدمات < الرسم القابل للإسترجاع يسجل الفارق بحساب 445160 رقم تسبيق (رصيد)على الرسم

-الرسم المحصل على الخدمات = الرسم القابل للإسترجاع يتم ترصيد الحسابين (ح /445262و ح /445110 و445130)و بالتعاكس.

3- الرسم غير القابل للإسترجاع (TVA DEDUCTIBLE) :

وهو الرسم الذي يدفع بمناسبة اقتناء التثبيتات أو الحصول على المشتريات و الخدمات من طرف مكلفين غير معنيين بأداء(ر ق م) ، حيث يتم دمج الرسم ق م عند الشراء ضمن تكلفة الأصل أو الخدمة و لا يخصص له حساب، و المكلف في هذه الحالة لا يحق له فوترت (ر ق م) عند البيع و لا يسترجع الرسم عند الشراء(**رسم غير قابل للاسترجاع)**

4- التسجيل المحاسبي للرسم قيمة المضافة:

4-1 تسجيل ال ر ق م المحصل على االخدمات (TVA COLLECTEE) أنظر الملحق رقم : 01

-عندالفوترة:

خدمات 22500.00 دج مبلغ خارج الرسم (HT)

ر ق م 4275.00 ..... 19% دج مبلغ الرسم (TVA)

مبلغ الفاتورة 26775.00..... دج مبلغ مع كل الرسوم (TTC)

الملحق رقم : 01

		فاتورة رقم17/03.ب تاريخ17/01/21		
310411		**ح/الزبائن**	1459754.21	
	706900	**ح/خدمات أخرى**		1226684.21
	445261	**ح/ر ق م محصل على الخدمات**		233070.00
		اثبات فاتورة الخدمات		

4-2 تسجيل ال الرسم القابل للإسترجاع (TVA DEDUCTIBLE) : أنظر الملحق رقم : 02

-عند شراء البضائع و التثبيتات:

- 1فاتورة بضائع 131959.77 دجHT ، ر ق م بمعدل (19%)بقيمة 25072.36دج قيمة البضاعة TTC 157032.13

2 -فاتورة معدات مكتب 30.982.91 دجHT ر ق م بمعدل (19%) بقيمة 5886.76 دج قيمة المعدات36869.67 دج.

الملحق رقم : 02

		فاتورة رقم 17/25.بتاريخ17/04/11		
381000		ح/مشتريات بضائع	131959.77	
445110		ح/ر قابل للاسترجاع على. س. والخدمات	25072.36	
	401120	ح/موردو المخزون والخدمات		157032.13
		اثبات فاتورة شراء البضائع		

		فاتورة رقم .45.بتاريخ....05/12.		
218210		ح/ معدات مكتب	30.982.91	
445130		ح/رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات	886.76 5	
	404100	ح/موردو التثبيتات		36869.67
		اثبات فاتورة شراء تثبيتات		

5- التسجيل المحاسبي للتصريح الدوري:

بما أن المؤسسة (الديوان الوطني للتطهير) مؤسسة وطنية مصنفة ضمن المؤسسات الكبرى فهي تقوم بتحويل التصريح الشهري من وحدة الأغواط الى المديرية العامة التي بدورها تحوله الى مديرية المؤسسات الكبرى DGE في الوقت المحدد ويكون تسجيلها المحاسبي كالتالي:

- القيد الخاص بتحويل الضرائب (TAP &TVA COLLECTEE & TVA DEDUCTIBLE)

- 1 التسجيل المحاسبي بالنسبة لوحدة الأغواط أنظر الملحق رقم : 03و04

445262		ح /ر ق م محصل على الخدمات	233070.00	
447110		ح /رسم على النشاط المهني	30134.02	
	181525	ح/المديرية العامة		263204.02
		التسجيل المحاسبي على مستوى الوحدة		
		ح/المديرية العامة		
181525		ح/ر قابل للاسترجاع على. س. والخدمات	30959.12	
	445110	ح/رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات		25072.36
	445130	التسجيل المحاسبي على مستوى الوحدة		5886.76

-2 التسجيل المحاسبي بالنسبة للمديرية العامة

181535		ح/وحدة الاغواط	263204.02	
	445262	ح /ر ق م محصل على الخدمات		233070.00
	447110	ح /رسم على النشاط المهني		30134.02
		التسجيل المحاسبي على مستوى المديرية العامة		
445110		ح/ر قابل للاسترجاع على. س. والخدمات	25072.36	
445130		ح/رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات	5886.76	
	181535	ح/وحدة الاغواط		30959.12
		التسجيل المحاسبي على مستوى المديرية العامة		

المطلب الثالث: تطبيقات نظام الشراء بالاعفاء على شركة 3ميكس

الفرع الأول: تعريف بشركة 3 ميكس

3ميكس للخدمات والاستشارات الهندسية هي شركة خاصة تتكون من ثلاث شركاء ذات مسؤولية محدودة، وهي ذات طابع استشاري خدماتي وهي ذات شخصية معنوية، يقدر رأسمالها ب 10.000.000.00 دج، تأسست في 02 فيفري 2014، مقرها في ولاية الاغواط حي الواحات الشمالية.

شركة 3ميكس متحصلة على شهادة الايزو 9001 في إدارة الجودة نسخة 2015 من طرف المنظمة البلجيكية (Vinçotte) وهي اول شركة خاصة متحصلة على هاته الشهادة في الجزائر لنسخة 2015.

وهي أيضا متعاقدة مع الجمعية الامريكية للاختبار الغير تدميري (ASNT)

The American Society For Nondestructive Testing

العمال حسب الفئات:

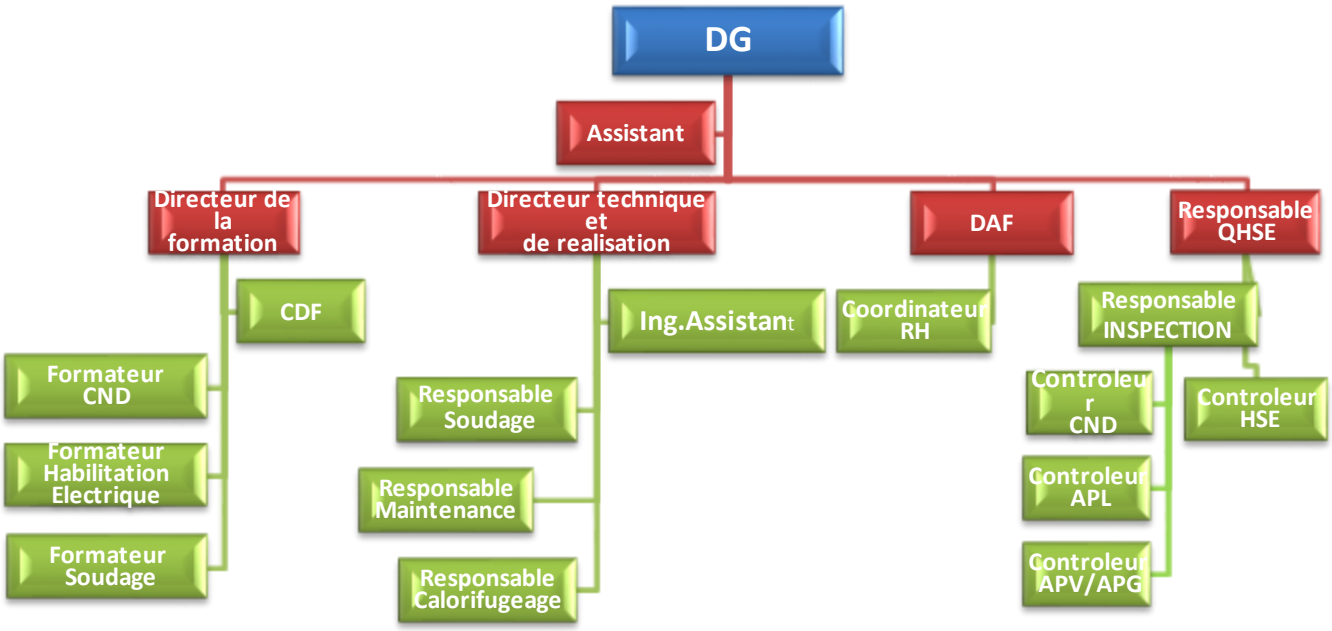
فئة الإطارات السامية 3 عمال

فئة الإطارات 4 عمال

فئة التحكم 4 عمال

فئة التنفيذ 50 عام

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة



الفرع الثالث: مهام شركة 3ميكس تتخصص شركة 3ميكس في خمس مهام وهي:

1-مدرسة التكوين في مجال المراقبة الغير تدميرية Control Non Destructif (CND)

2-الاشغال في مجال المراقبة الغير تدميرية. Travaux CND

3-الميكانيك الصناعية Mécanique industriel

4-التلحيم Soudage

5-العزل الحراري Calorifugeage

***-الامتيازات الممنوحة في فترة الإنجاز من طرف ANDI**

- استفاد مشروع إنشاء المؤسسة المراقبة والتلحيم لشركة 3ميكس من خلال قرار الإنجاز بمدة 12 شهرا من المزايا التالية:

– الاعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار.

– الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات الغير مستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار، سواء كانت مستوردة او مقتناة من السوق المحلية مع مراعاة الاحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول المتعلقة بتشجيع اللجوء الى المحلي بالنسبة السلع والخدمات.

–الاعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع والخدمات الغير مستثناة من المزايا والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار، سواء كانت مستوردة او مقتناة من السوق المحلية مع مراعاة الاحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول المتعلقة بتشجيع اللجوء الى المحلي بالنسبة السلع والخدمات.

–الاعفاء من حقوق التسجيل ومصاريف الاشهار العقاري ومبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز

مع العلم ان صاحب المشروع سيستفيد من مزايا خاصة بمرحلة الاستغلال وذلك من خلال تقديمه لطلب إدارة الضرائب من اجل تحرير محضر معاينة الدخول في فترة الاستغلال للاستثمار المصرح به والذي يسلمه الى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والذي من خلاله يستفيد من المزايا التالية:

–الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات IBS

–الإعفاء من الرسم على النشاط المهني TAP

***–أثر هاته الامتيازات على ربحية المشروع:**

تؤثر هاته الامتيازات على ربحية المشروع بشكل إيجابي حيث ان المبالغ المعفاة من الضرائب خلال مرحلتي الإنجاز والاستغلال للمشروع يمكنه دمجها في الأرباح وبالتالي الرفع من رقم الاعمال حيث يؤدي الى توسيع المشروع او القيام بمشروع جديد.

الفرع الرابع: دراسة محاسبية للرسم على القيمة المضافة في شركة 3ميكس

تقوم شركة 3ميكس بالتصريح الشهري G50على مستوى مركز الضرائب (CDI)لولاية الاغواط الذي يعتبر مقرها الرئيسي عكس الشركة المدروسة في الحالة السابقة (ONA) الديوان الوطني للتطهر حيث تقوم هاته

الأخيرة بتحويل الضرائب الى الشركة الام في الجزائر العاصمة على مستوى (DGE) مديرية الشركات الكبرى.

مثال توضيحي تصريح شهر مارس 2018:

الرسم المتحصل عليه من طرف الزبائن عن طريق الخدمات المقدمة لشهر مارس **2018** المقدر ب 1735540.00دج خارج الرسم، والرسم على القيمة المضافة المقدّر ب 295041.00دج.

الرسم القابل للاسترجاع هو الرسم المثقل لفواتير المشتريات والتثبيتات والخدمات لشهر فيفري من نفس السنة، التي يدفعها المكلف لمورديه والمقدرة ب 282348.00دج.

الرسم المتحصل على الخدمات أكبر من الرسم القابل للاسترجاع.

295041.00 دج -282348.00دج = 12693.00دج

ومنه نستنتج انه توجد ضريبة مستحقة الدفع المقدرة ب 12693.00دج.

تسجيل القيد الخاص بالتصريح على الرسم على القيمة لشهر مارس 2018:

30 مارس 2018				
445700		ح/ ر ق م محصل على الخدمات	295041.00	
	445660	ح/ رسم قابل للاسترجاع على السلع والخدمات		282348.00
	445800	ح/ ر ق م مستحق الدفع		12693.00
20 أفريل 2018				
445800		ح/ ر ق م مستحق الدفع	12693.00	
	512000	ح/ البنك		12693.00

خلاصة الفصل الثاني:

الخاتمـــــة

سعينا من خلال الدراسة التي قمنا بها الى الإجابة عن الإشكالية المطروحة المتمثلة في:

كيف تتم عمليّات الخصم في الرسم على القيمة المضافة، وما المقصود بنظام الشراء بالإعفاء في النظام الضريبي الجزائري؟

حيث تمنت معالجة هاذة الإشكالية عبر فصلين وهذا انطلاقا من الفرضيات التي تمت صياغتها في مقدمة البحث وذلك من اجل اثبات صحتها من عدمها.

1.الملخص:

لقد تضمن هذا البحث فصلين احداهما نضري والاخر تطبيقي.

الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للرسم على القيمة المضافة حيث قمنا بتقسيمة الى أربعة مباحث يتضمن المبحث الأول ماهية الرسم على القيمة المضافة والمبحث الثاني تحت عنوان الدور الاقتصادي والمالي والاجتماعي للرسم على القيمة المضافة في حين اننا تطرقنا في المبحث الثالث حاولنا ابراز العمليات والأشخاص والاعفاءات في مجال الرسم على القيمة المضافة، اما المبحث الرابع تطرقنا الى كيفية حساب والتسجيل المحاسبي للرسم اعلى القيمة المضافة.

اما الفصل الثاني فعالجنا الإطار التطبيقي للرسم على القيمة المضافة حيث تطرقنا في المبحث الأول الى نظام خضم الرسم على القيمة المضافة اما في المبحث يتضمن نظام الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة في حيث ان المبحث الثالث يقوم على دراسة تطبيقية لعمليات الخصم للرسم على القيمة المضافة في الديوان الوطني للتطهير ونظام الشراء بالإعفاء لدي شركة 3ميكس.

2.اختبار الفرضيات:

فيما يتعلق بالفرضية الأولى التي مفادها ان الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة حيث تبنته الجزائر منذ سنة 1992، هو رسم بسيط وذي مردودية، وهو يتميز بمبدأين، أولهما هو الدفع بالتقسيط أو المجزأ الذي يتم من خلال إدراج نظام الدفوعات الذي يسمح لكل مدين بالرسم باسترداد من الرسم المحصل من مبيعاته الرسوم المطبقة على المشتريات المتعلقة بالسلع والخدمات بكيفية تجعل القيمة المضافة تتحمل لوحدها الضريبة.

وبالتالي قبول صحة الفرضية الأولى.

فيما يتعلق بالفرضية الثانية التي مفادها ان عملية الخصم لا تطبق إلا في الرسم على القيمة المضافة حيث تم الفصل فيها من طرف المشرّع الجزائري في قانون الضرائب الغير مباشرة حيث ربط الخصم بالرسم على القيمة المضافة.

فيما يتعلق بالفرضية الثالثة ان نظام الشراء بالإعفاء يطبق فقط على الرسم على القيمة المضافة حيث لا يعاد دفع الرسم على القيمة المضافة إذا كانت المنتجات مسلمة لعملاء اقتصاديين مستفيدين من نظام الشراء بالإعفاء وهم: ممولوا الشركات البترولية؛ المصدرون؛ منتجوا المواد المعفاة؛ إنجاز الاستثمار في إطار ANSEJ؛ إنجاز الاستثمار في إطارANJEM؛ الإعفاءات المقدمة في إطار قوانين المالية أو قوانين خاصة، وذلك في مرحلة الإنجاز.

3.النتائج العامة للدارسة: بعد تطرقنا لمختلف جوانب هذا البحث ومعالجتنا للمفاهيم الأساسية للدراسة من خلال الفصل النضري والفصل التطبيقي وبالاعتماد على الفرضيات توصلنا الى النتائج التالية:

-إن التسيير الحسن للرسم على القيمة المضافة هو ترجمة التسيير العقلاني لأموال المؤسسة، باعتبار أن استرداد الرسم على القيمة المضافة المدفوع مسبقاً مرتبط بأعمال التسيير المعتمدة من طرف المؤسسة، وعليه، يمكن للمؤسسة ترحيل فرض الرسم على القيمة المضافة إلى التصريحات التالية أو اللجوء إلى خيار الاسترجاع شريطة توفر بعض الشروط مجتمعة.

- في إطار تطبيق الإجراءات الجديدة الخاصة باسترداد الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل هدفه الأساسي في تقليص آجال عملية الاسترداد بصفة محسوسة، تم تعديل مسار دراسة طلبات الاسترجاع من خلال إعادة تقدير دور كل واحد من المتدخلين في العملية، من خلال منحهم مهام تكميلية وإلغاء المهام المكررة.

- إنّ تطبيق الرسم على القيمة المضافة في الجزائر، سيساعد الحكومة على تنويع الاقتصاد وتخفيف الاعتماد على النفط. ومن المرجح أن تستخدم الإيرادات المحصلة في تمويل مشاريع تنموية مستدامة، وتوليد عدد كبير من فرص العمل. وفي حال طبقت بشكل سليم، لن تكبد المؤسسات التجارية أي نفقات إضافية، ما سيعود بالفائدة على جميع الأطراف المعنية.

– تؤمن إيراداً ضريبيا وفيرا ومنتظماً إذ أنها تؤدى عدة مرات في السنة (مبدا فصلية تأدية الضريبة على القيمة المضافة).

– تعتمد على التنسيق بين إدارة الجمارك ووزارة المالية وتقوم على مبدا تخفيض تدريجي للرسوم الجمركية.

– ضريبة تدخلية لأن الدولة تتدخل بواسطتها في إطار سياستها المالية لتحفيز الاستثمار وجذب رؤوس الأموال.

– تشكل حافزا مهماً للاستثمار نتيجة حسم الضريبة فحيث انها على الانفاق الاستهلاكي وليس الاستثماري. ولآلية الحسم اثران ايجابيان: الأول عائد إلى عدم زيادة كِلف الاستثمار بفضل إمكانية استرجاع المبالغ المدفوعة ضريبة والاثر الثاني متعلق بزيادة سيولة المستثمر الناتجة من المحافظة على الأموال المحصلة تأديتها.

4.التوصيات والاقتراحات: اعتمادا على النتائج المتوصل عليها يمكن وضع بعض الاقتراحات التي من شانها ان تدعم فعالية الرسم على القيمة المضافة وأثره على التحصيل الضريبي.

من خلال البحث لاحظنا صعوبة تطبيق ما هو نضري على الواقع الجزائري والمشكل يكمن في العنصر البشري (مكلفين) وليس في المادة التشريعية.

التفكير جديا في اصلاح الإدارة الضريبة وذلك بوضع قاعدة بيانات تستطيع الإدارة بمراقبة كل العمليات التي يقوم بها المكلف وتحصيل الضريبة.

تنظيم دورات تدريبة وتكوينية وذلك لرفع مستوى كفاءة الموظفين مع فتح المجال لمشاركة المكلفين في هذه الدورات إضافة الى استخدام مختلف وسائل الاعلام وذلك لتسهيل عملية الاتصال بين المكلف والإدارة.

فرض قوانين ردعية صارمة للمكلفين المتهربين من الضريبة.

5.**آفاق البحث:** على الرغم من وجود عدة دراسات سابقة لهاذا الموضوع والتوصيات المقترحة في هذا المجال من طرف الباحثين السابقين إلا انه مازال يوجد تهرب جبائي والدولة مازالت لم تقم باي إجراءات ردعية صارمة حول هذا الموضوع.

وبهذا ندعوا الله التوفيق ونسأله اجر الاجتهاد والاصابة ونسأله عز وجلّ من فيض فضله

المراجـــع

المراجع:

المراجع العربية:

- قانون المالية 2018
- قانون الرسم على رقم الاعمال 2018/2017
- قانون المالية 2017/2016
- محاضرات ودروس الأستاذ دوة محمد 2018/2017
- كتاب الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية الدكتور: خالد عبد العليم السيد عوض
- الملتقى الجهوي حول الحسومات في الرسم على القيمة المضافة من اعداد العلواني سليمان
- كتاب ضريبة القيمة المضافة تأليف الدكتور قاسم نايف علوان و الدكتورة نجية ميلاد الزياني
- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة (وزارة المالية) 2016
- عطية عبد الواحد :" السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية"، دار النهضة العربية
- الدكتور عبد المنعم فوري: المالية العامة و السياسة المالية
- عبد المجيد درار علي عباس العياد:" مبادئ الاقتصاد العام الجديد" القاهرة الطبعة الثانية، 1975
- كتاب ضريبة القيمة المضافة تأليف: الدكتور قاسم نايف علوان والدكتورة: نجية ميلاد الزياني من ص 110 الى ص 153
- ملتقى جهوى لرؤساء المصالح لمفتشيات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بورقلة تحت عنوان (عمليات الحسم في قانون الرسم على القيمة المضافة من 06 ماي 2007 الى غاية 08 ماي 2007)
- رسالة المديرية العامة للضرائب نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب عدد 2012/57

المراجع الأجنبية:

- Ben amara mansour et bouznad hociner. Le droit fiscal des affaires en algere.edition houma ; algerie. 2012.
- Ahmed tessa. Tbrahim hammalou .fiscalite delentreprise .pages bleues.algerie .2010.

- Rédha Kheassi ,précis d'audit fiscal de l'entreprise ,BERTI éditions,alger,2013.
- Med Achour, "Taxe sur la Valeur Ajoutée" ; Séminaire.
- M. Koffi : la Réforme de la TVA, Durrand, Paris
- Khohak Seif el-Eslam, Mémoire, " Contribution de la Réforme du Système de TCA en Algérie", 1989.
- Direction générale des Impôts ,alger, Nomenclature des comptes utilisés par les Receveurs des Impôts, N 1712/MF/DGI/DOFR/SDR/B1 /2011, 25 JUIL 2011.
- Direction générale des Impôts ,alger, Répartition des impôts et taxes, N° 41619/MF/DGJ/DOFR/SDR/B1 /2011,25 JUIL 2011

المراجع الالكترونية:

- la Réforme Fiscale en Algérie", 1988, ww.w. FMI. org.
- WWW.DGI.ORG
- https://manifest.univ-ouaregla.dz

الملاحـــق