

جباية المؤسسة

دروس مع أسئلة وتمارين محلولة

د. شعباني لطفي



جباية المؤسست

« دروس و أعمال تطبيقية مصححة »

المؤلف: لطفى شعباني

أستاذ محاضر

محافظ حسابات و محاسب معتمد

© Copyright Eurl Pages Bleues Internationales



**Pages
Bleues**

Maison d'édition au service de l'enseignement et de la formation

Edition : Cité 2068 Igts Smail yefsah bt 37B Bab Ezzouar Alger

Siège social : Raffour 10041 Bouïra Algérie

Tél/fax : (023) 93-81-64 / (023) 93-81-82 / 0551 34 82 92

E-mail : pagesbleues@yahoo.fr

editions@pagesbleues-editions.com

mc.belaid@pagesbleues-editions.com

Site Web: www.pagesbleues-rims.com

ATTENTION !!

© Los Pages Bleues Internationales

juin 2017

Toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur, constitue une violation de la propriété intellectuelle et une contrefaçon réprimée par le code pénal.

Nous mettons en garde les librairies ou tout autre organisme utilisant des moyens de reproduction (Photocopie, Imprimerie, ...) que la reproduction de nos ouvrages est strictement interdite.

Nous faisons appel aux lecteurs afin de les alerter sur la menace que représente la contrefaçon pour l'avenir de l'écrit et de la production intellectuelle, particulièrement dans le domaine de l'édition scientifique et technique. Pour cela nous les prions de nous signaler toute fraude en nous contactant par : Téléphone ou par E-mail

ISBN: 978-9947-34-104-9

Dépôt légal: 2^{ème} semestre 2017

فهرس المحتويات

3	الفهرس
9	قائمة الجداول
11	توطئة

الفصل الأول: مدخل للجباية

14	أولا: ماهية الضرائب والرسوم
14	1- مفهوم الضريبة وخصائصها
16	2- مفهوم الرسم وخصائصه
18	3- مقارنة بين الضريبة والرسم
19	ثانيا: مبادئ الضريبة وأهدافها
19	1- المبادئ الأساسية للضريبة
22	2- أهداف الضريبة
24	ثالثا: معايير تصنيف الضرائب
24	1- معيار المادة الخاضعة للضريبة
25	2- معيار الوعاء الجبائي
26	3- معيار الواقعة المنشئة للضريبة
27	4- معيار تحمل العبء الجبائي
29	5- معيار معدل أو سعر الضريبة
30	رابعا: مراحل الاقتطاع الجبائي
30	1- تقدير الوعاء الجبائي
33	2- حساب أو ربط الضريبة
37	3- التحصيل الجبائي
39	أسئلة الفصل الأول
40	الإجابة عن أسئلة الفصل الأول

الفصل الثاني: الضريبة الجزائية الوحيدة

48	أولا: الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزائية الوحيدة
49	ثانيا: الاستثناءات والإعفاءات وتخفيضات نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

1- استثناءات نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

2- إعفاءات وتخفيضات نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

ثالثا: تحديد الضريبة الجزائية الوحيدة

1- تحديد الضريبة الجزائية الوحيدة قبل جانفي 2016

2- تحديد الضريبة الجزائية الوحيدة خلال سنة 2016

3- تحديد الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من سنة 2017

رابعا: معدلات الضريبة الجزائية الوحيدة

1- معدلات الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من جانفي 2016

2- معدلات الضريبة الجزائية الوحيدة قبل جانفي 2016

خامسا: التصريح بالضريبة الجزائية الوحيدة

1- التصريح بالضريبة الجزائية الوحيدة خلال سنة 2016

2- التصريح بالضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من سنة 2017

سادسا: تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة

1- تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة خلال سنة 2016

2- تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من سنة 2017

سابعا: ملخص عملي لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة

ثامنا: الدفاتر المحاسبية والسجلات الإلزامية

تاسعا: تقييم نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

1- الجوانب الإيجابية لتطبيق الضريبة الجزائية الوحيدة

2- الجوانب السلبية لتطبيق الضريبة الجزائية الوحيدة

الأسئلة النظرية ودراسة حالة الفصل الثاني

أولا: الأسئلة النظرية

ثانيا: دراسة حالة

أجوبة الأسئلة النظرية وحل دراسة حالة الفصل الثاني

أولا: الأجوبة النظرية

ثانيا: حل دراسة الحالة

الفصل الثالث: الضريبة على الدخل الإجمالي

أولا: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وعناصرها

77	ثانيا: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي
78	ثالثا: للدخول الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي
78	1- صنف الأرباح المهنية
88	2- صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة (ألغى ابتداء من سنة 2016)
94	3- صنف الإيرادات الفلاحية
95	4- صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية
96	5- صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة
99	6- صنف الرواتب والأجور
109	7- فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العارات المبنية وغير المبنية
111	الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل الثالث
111	أولا: الأسئلة النظرية
113	ثانيا: التمارين التطبيقية
120	أجوبة الأسئلة النظرية وحل التمارين التطبيقية للفصل الثالث
120	أولا: أجوبة الأسئلة النظرية
125	ثانيا: حل التمارين التطبيقية
143	الفصل الرابع: الضريبة على أرباح الشركات
144	أولا: تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها
145	ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات وأساس فرضها
145	1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات
146	2- أساس فرض الضريبة على أرباح الشركات
146	ثالثا: معدلات الضريبة على أرباح الشركات
146	1- المعدل العادي
146	2- المعدل المخفض
147	3- المعدلات الخاصة
148	رابعا: الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات
149	بحاسبا: آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات
149	1- نظام الدفع التلقائي (التسبيقات المؤقتة)
149	2- نظام الاقتطاع من المصدر

سادسا: التصريح بالضريبة على أرباح الشركات

الفصل الخامس: الأحكام المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

أولا: الأعباء القابلة وغير القابلة للخصم من الربح الجبائي

1- الأعباء القابلة للخصم من الربح الجبائي

2- الأعباء غير القابلة للخصم من الربح الجبائي

ثانيا: فوائض القيم الناتجة عن التنازل

ثالثا: نظام الاهتلاك المالي وكيفية تطبيقه

1- أنواع الاهتلاك المالي

2- كيفية تطبيق خصم الاهتلاكات المالية من الربح الخاضع للضريبة

رابعا: التصريح بالوجود

الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل الرابع والخامس

أولا: الأسئلة النظرية

ثانيا: التمارين التطبيقية

أجوبة الأسئلة النظرية وحل التمارين التطبيقية للفصل الرابع والخامس

أولا: أجوبة الأسئلة النظرية

ثانيا: حل التمارين التطبيقية

الفصل السادس: الرسم على القيمة المضافة

أولا: تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصه

1- تعريف الرسم على القيمة المضافة

2- خصائص الرسم على القيمة المضافة

ثانيا: الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة

ثالثا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

1- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا

2- العمليات الخاضعة اختيارا

رابعا: معدلات الرسم على القيمة المضافة

خامسا: المحدث للنشئ للرسم على القيمة المضافة

1- في الداخل

190	2- عند الاستيراد
190	3- عند التصدير
191	سادسا: أنظمة فرض الرسم على القيمة المضافة
191	1- النظام الحقيقي
191	2- النظام المبسط (ألغى بداية سنة 2016)
191	3- نظام الاقتطاع من المصدر
191	4- نظام التسبيقات المؤقتة
192	5- نظام التصريح المراقب
192	سابعا: آلية حساب الرسم على القيمة المضافة المستحق
193	ثامنا: تسويات الرسم على القيمة المضافة
193	1- تسوية قاعدة المصد
194	2- تسوية قاعدة الحصة النسبية
194	3- تسوية حدث توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين
194	تاسعا: التزامات المدينون بالرسم على القيمة المضافة
195	1- التصريح المتعلق بالنشاط المهني (التصريح بالوجود) وإظهار رقم التعريف الإحصائي
195	2- إصدار الفواتير وتسجيلها في كتاب الإيرادات
196	3- مسك محاسبة منتظمة وقانونية
197	الفصل السابع: الرسم على النشاط المهني
198	أولا: المعدلات المطبقة والحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني
198	1- المعدلات المطبقة
199	2- الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني
199	ثانيا: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني
200	ثالثا: أساس فرض الرسم على النشاط المهني
201	رابعا: الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني
202	الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية الفصل السادس والسابع
202	أولا: الأسئلة النظرية
202	ثانيا: التمارين التطبيقية

أجوبة الأسئلة النظرية وحل التمارين التطبيقية للفصل السادس والسابع

أولاً: أجوبة الأسئلة النظرية

ثانياً: حل التمارين التطبيقية

الفصل الثامن : الضرائب والرسوم الأخرى

أولاً: الرسم الداخلي على الاستهلاك

1- تعريف الرسم الداخلي على الاستهلاك

2- حساب الرسم الداخلي على الاستهلاك

ثانياً: الضريبة على الأملاك

ثالثاً: حقوق التسجيل والطابع

1- حقوق التسجيل

2- حقوق الطابع

رابعاً: الرسم العقاري على الأملاك المبنية وغير المبنية

1- مجال تطبيق الرسم العقاري

2- أساس فرض الضريبة على الأملاك المبنية وغير المبنية

3- حساب الرسم العقاري وتحصيله

خامساً: رسم المرور ورسم الضمان ورسم التعبير

1- رسم المرور

2- رسم الضمان

3- رسم التعبير

سادساً: الرسم على المنتجات البترولية ورسم التطهير

1- الرسم على المنتجات البترولية

2- رسم التطهير

قائمة المراجع

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1)	مقارنة بين الضريبة والرسم	16
(2)	مزايا وعبوب الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة	25
(3)	طبقات ومعدلات الضريبة التصاعدية الإجمالية	31
(4)	حساب الضريبة الواجبة الدفع والدخل الصافي للشخصين "أ" و"ب"	32
(5)	جدول الضريبة التصاعدية بالشرائح	32
(6)	حساب ضريبة الشخص "أ" و "ب" بجدول الضريبة التصاعدية بالشرائح	33
(7)	آجال ونسب التسديد المجزأ للضريبة الجزائية الوحيدة	53
(8)	تصريحات، طريقة والنسب، آجال التصريح وتسديد الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من 2017	57
(9)	الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي	79
(10)	الإعفاءات المؤقتة لصنف الأرباح المهنية	82
(11)	آجال دفع التسبيقات على الحساب ومبالغها	84
(12)	الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي	104
(13)	آجال التصريحات الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على الأجور وفق نظام الضريبة الجزائية الوحيدة	106
(14)	معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات	147
(15)	تواريخ تسديد التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات	149
(16)	تعريفات الرسم الداخلي على الاستهلاك	224
(17)	نسبة الضريبة على الأملاك	225
(18)	مبلغ رسم التسجيل لمختلف الدعاوى أمام المحاكم	227
(19)	مبلغ رسم التسجيل لمختلف الاستئنافات أمام المجالس القضائية	227
(20)	قيمة القسيمة ابتداء من سنة وضعها للسير	230
(21)	القيمة الإيجارية للمتر المربع للعقارات ذات الاستعمال السكني (دج)	233

الفصل

1

مدخل إلى الجبابة

مراحل سير الدرس

- 1- ماهية الضرائب والرسوم
- 2- مبادئ الضريبة وأهدافها
- 3- معايير تصنيف الضرائب
- 4- مراحل الاقتطاع الجبائي

الأعمال الموجهة الأجوبة

نتعرض من خلال هذا الفصل لتعريف كل من الضريبة والرسم، مع ذكر خصائص كل منهما، مشيرين إلى نقاط التشابه والاختلاف بينهما. ونظرا لأهمية الضرائب في مالية الدولة الحديثة، سنتعرض لمختلف الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى المبادئ الأساسية للضريبة، مع ذكر معايير تصنيفها ومراحل اقتطاعها.

يعتبر الفصل الأول كالحجر الأساس الذي تركز عليه باقي الفصول التالية من حيث المفاهيم، ففي بعض الأحيان يستعمل مصطلح في تسمية الضريبة في حين أن حقيقته تمثل غير ذلك، وكمثال على ذلك الرسم على القيمة المضافة، فرغم تسميته بالرسم إلا أنه في الحقيقة ضريبة وبالضبط ضريبة غير مباشرة. ولا يمكن معرفة هذه الحقيقة إلا بعد دراسة خصائص كل من الضريبة والرسم والفرق بينهما.

أولا- ماهية الضرائب والرسم

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات التي تستعملها الدولة في تسيير إدارتها وتلبية حاجاتها، إذ تحتل مكانة بارزة؛ نظرا لثباتها وإلزاميتها، وكذا حجمها والأهداف التي تصبو إليها.

1- مفهوم الضريبة وخصائصها

واجه مفهوم الضريبة وجود عدة تعاريف بخصوصها، وذلك حسب وجهة نظر كل كاتب، لذلك سنتعرض فيما يلي لمختلف تعاريفها، إضافة إلى الخصائص التي تتميز بها الضريبة عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة.

1-1 تعريف الضريبة

تعرف الضريبة على أنها "اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة".¹

كما تعرف الضريبة بأنها قيمة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".²

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص: 08.

² سوزي علي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، دمشق، 2003، ص: 115.

وتعرف أيضا على أنها "مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبا، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل، وذلك وفق قانون أو تشريع محدد، ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة، وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة للوصول إليها".¹

وتعرف الضريبة أيضا على أنها "اقتطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة، وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن".²

من التعاريف السابقة يُستخلص أن الضريبة تعتبر وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين أفراد المجتمع، على أن يكون هذا التوزيع قانونيا ومراعيا مقدرتهم التكليفية. ويقصد بالمقدرة التكليفية مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخلهم وثرواتهم في تحمل عبء الضريبة.

أما بالنسبة للدخل، فيقصد به الدخل الصافي الناتج عن نزع مختلف الأعباء والتكاليف الداخلة في تحقيق الدخل الإجمالي.

من خلال التعاريف السابقة يلاحظ تشابه كبيرا من حيث أهداف الضريبة، إلا أن هناك اختلافا بين الباحثين من حيث الجوانب التي من خلالها يدرس مفهوم الضريبة. فهناك من يعتبرها أداة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية؛ فيميل في تعريفها إلى الجانب الاقتصادي والاجتماعي، وهناك من يراها مجرد وسيلة لتحقيق أهداف مالية؛ فيميل في تعريفها إلى الجانب المالي.

انطلاقا من كل ما ذكر سابقا يمكن الوصول إلى تعريف شامل للضريبة، والمتمثل في الآتي:

"الضريبة اقتطاع مالي (نقدي) تفرضه الدولة على كل الأشخاص (الطبيعيين والمعنويين)، بصفة إجبارية، ونهائية، وبدون مقابل، حسب مقدرتهم التكليفية، وذلك بغرض تحقيق النفع العام".

1-2 خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص الضريبة، والمتمثلة في الآتي:

¹ محفوظ المشاعلة، الضرائب ومهامها بين النظرية والتطبيق، مركز أحمد ياسين، عمان، الطبعة الثانية، 2003، ص: 03.

² أحمد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص: 124.

- الضريبة فريضة مالية، ويقصد بهذا أنها اقتطاع مالي أو نقدي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. وبما أنها فريضة مالية؛ فإن ما يحصل من الأفراد يؤخذ بصفة المال أي التملك وذلك تماثيا مع الاقتصاد الحديث الذي يقوم على استخدام النقود في كافة المعاملات الاقتصادية.

- الضريبة إجبارية، حيث يُجبر على دفع الضريبة عن طريق القانون، وليس بإرادة الأفراد أو الدولة. كما تتمتع بحق اللجوء إلى التنفيذ الجبري لتحصيل مقدارها في حال امتناع المكلفين بآليات الضريبة عن دفعها.

- تدفع الضريبة بصفة غائية، أي يدفعها المكلف بها بصفة نهائية للدولة، بمعنى أنه ليس من حق استرجاعها، ولا تقدم له خدمات أو فوائد خاصة منها.

- الضريبة تفرضها الدولة، أي لا يمكن أن تُفرض أو تُعدل أو تُلغى إلا بالقانون، فالإدارة الجبائية التي تقوم بتنفيذ إدارة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة.¹

- الضريبة تدفع دون مقابل، حيث تدفع الضريبة من المكلف، دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه الضريبة،² وإنما مساهمة منه كعضو في المجتمع، من خلال تحمل الأعباء والتكاليف العامة وفقا لمقدرته التكاليفية.

- تساهم الضريبة في تحقيق النفع العام، أي تعتبر الضريبة أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة، فهي تمكنها من تحقيق أهدافها؛ كونها توفر لها الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وأعبائها الموجهة لتحقيق النفع العام، كالأمن، والتعليم، والصحة... إلخ

2- مفهوم الرسم وخصائصه

فيما يلي تحديد مفهوم الرسم، ومن ثم استخراج أهم خصائصه.

¹ خالد شحادة الخطيب، الإدارة المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2003، ص: 146.

² سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات حلبى الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، 2008، ص: 120.

2-1 تعريف الرسم

تعتبر الرسوم من "الإيرادات العامة للدولة التي تستخدم حصيلاتها في تمويل الإنفاق العام، وتحصل عليها الدولة من الأفراد حينما يلجؤون إلى طلب خدمة خاصة من بعض مرافقها الخاصة".¹

ويعرف الرسم على أنه "مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص. وتتطوي في نفس الوقت على منفعة عامة غالباً".²

كما يعرف الرسم على أنه "مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبراً للدولة، أو إحدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع".³

من التعاريف السابقة يستخلص أن الرسم مبلغ من النقود يدفعه الأشخاص إلى الدولة أو إلى غيرها من الهيئات العامة التابعة لها جبراً، لكن مقابل الانتفاع بخدمة معينة تؤديها له. وتحقق في وقت واحد نفعاً خاصاً لمن ينتفع بها (الدافع لمبلغ الرسم)، بالإضافة إلى نفع آخر عام يعود على المجتمع جراء أدائها.

مما سبق يمكن استخلاص تعريف شامل للرسم والمتمثل في الآتي:

"الرسم هو مبلغ نقدي، يقتطع جبراً من الأشخاص بواسطة الدولة أو إحدى هيئاتها المحلية أو تنظيماتها الإدارية، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الأشخاص الدافعون للرسم، إلى جانب منفعة عامة تعود على كل أفراد المجتمع".

2-2 خصائص الرسم

مما سبق يمكن استخلاص عدة خصائص للرسم يُذكر منها:

- يُحصل الرسم من الدولة، وذلك باستنادها إلى مؤسساتها المختلفة؛
- يُحصل الرسم على شكل مبالغ نقدية؛
- يُدفع الرسم جبراً بمجرد طلب الفرد للخدمة من الدولة وحصوله عليها؛

¹ محمود إبراهيم الوالي، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة نشر، ص: 49.

² عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 226.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 132.

- يُدفع الرسم مقابل خدمة خاصة يحصل عليها الفرد، إلى جانب تحقيق نفع عام؛
 - يُعتبر القانون المحدد الرئيس للرسم، وذلك من حيث طريقة جبايته أو حتى قيمته.
- كما أن الرسم وعلى غرار الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للأشخاص، فحصول الشخص على الخدمة - التي تتطلب لتأديتها رسماً - مربوطة بدفعه قيمة الرسم دون مراعاة حاله المالية.

أما بالنسبة لقيمة الرسم النقدية، فليست لها علاقة بتكلفة الخدمة، فيمكن أن تكون قيمة الرسم النقدية أعلى من تكلفة الخدمة، أو مساوية لها، أو حتى أقل منها.

3- مقارنة بين الضريبة والرسم

يُعتبر التمييز بين الضريبة والرسم ضرورياً، وذلك لتشابههما في بعض الخصائص، واختلافهما في خصائص أخرى؛ وهذا التشابه قد يجعل الخلط بينهما أمراً ممكناً.

ومما سبق يظهر من الواضح أن هناك فرقاً بين الضريبة والرسم، فالضريبة تفرض على أساس المقدرة على الدفع بغض النظر عن المنفعة التي تعود على الفرد، بينما الرسم يكون جبراً مقابل منفعة تعود عليه.

كما أن غرض فرض الضريبة هو تحقيق أهداف مالية، واقتصادية، واجتماعية؛ بينما الرسم هدفه تحقيق الإيرادات المالية للدولة من خلال الرسوم التي تفرضها بعض الإدارات على خدماتها.

وعلى الرغم من أوجه الاختلاف بين الضريبة والرسم، إلا أن لكليهما يفرض بشكل جبري على الأشخاص، ويدفع نقداً، وبصفة نهائية للدولة، فالمكلف يكون ملزماً بدفع الضريبة، ويدفع الرسم إذا طلب الخدمة.

وفيما يلي جدول يلخص المقارنة بين الضريبة والرسم.

الجدول رقم (1): مقارنة بين الضريبة والرسم

الضريبة	الرسم
- تدفع بصفة إجبارية ونهائية.	- يدفع بصفة إجبارية ونهائية.
- تدفع الضريبة نقداً.	- يدفع الرسم نقداً.
- تدفع لتمويل ميزانية الدولة.	- يدفع لتمويل ميزانية الدولة.
- تفرض غالباً على أساس المقدرة التكلفة للفرد.	- لا تؤخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة للفرد.
- تستهدف أغراضاً مالية، واجتماعية، واقتصادية، وذات منفعة عامة.	- تهدف الدولة من خلاله إلى تعزيز الخزينة العمومية بالموارد المالية، وتنظيم الانتفاع بخدمات بعض الهيئات والإدارات العامة.

المصدر: تم إعداد الجدول استناداً إلى ما ذكر سابقاً.

إضافة إلى ما ذكر سابقاً هناك ما يسمى بـ "أشباه الجباية"، فهي تشبه الضرائب في مجمل خصائصها، ولكن الاختلاف الوحيد والرئيس بينهما هو أنها تحصل من قبل هيئات وتنظيمات إدارية عمومية مستقلة مالياً عن الدولة، وأحسن مثال على ذلك الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي (C.N.A.S)* والذي يفرض على كل عامل أو موظف دفع 9% من أجرته (أجر المنصب) كاشتراك في الصندوق، و26% كذلك والتي تحسب هي الأخرى من أجر المنصب تدفع للصندوق وتكون عبئاً على المؤسسة المستخدمة عكس 9 % الأولى.

ثانياً - مبادئ الضريبة وأهدافها

سنعرض فيما يلي إلى المبادئ التي تقوم عليها الضريبة، وكذلك أهداف وجود هذه الأخيرة.

1- المبادئ الأساسية للضريبة

هي تلك المبادئ أو القواعد التي يجب على المشرع أن يأخذها بعين الاعتبار عند فرضه وتقنينه للضريبة، حتى يصبح النظام الضريبي مراعيًا التوفيق بين مصلحة الفرد من جهة، ومصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى.

*Caisse Nationale d'Assurance Sociale.

ويعتبر آدم سميث (ADAM SMITH) أول من تعرض لتلك القواعد التي تحكم النظام الضريبي وذلك في كتابه "ثروة الأمم" "La richesse des nations"، وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

1-1 قاعدة العدالة والمساواة

يقصد بهذه القاعدة أن يشترك كل أفراد الدولة في نفقات الحكومة، كل بحسب قدرته التكليفية ويقصد بالعدالة توزيع العبء المالي للضريبة على كل أفراد المجتمع، ويتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع وعائنها، وتعتبر الإعفاءات مناسبة للحالة الاجتماعية للأفراد. وقد ذكر "آدم سميث" في كتابه "ثروة الأمم" أنه يجب على كل أفراد المجتمع ومواطني الدولة أن يساهموا في النفقات الحكومية ومقدرتهم التكليفية دون تناسي دور الضريبة في تحقيق المساواة بين الناس في القدرة على أدائها.

1-2 قاعدة اليقين

يجب أن تكون الضريبة محددة وواضحة من حيث معدلها وتاريخ الوفاء بها، ومن حيث الحد المنشئ لها، والأعباء والمصاريف الواجب خصمها؛ والغرض من ذلك أن يكون المكلف بالضريبة على علم بمدى التزامه أمام الضريبة بصورة واضحة،¹ وهذا الوضوح لا يقتصر فقط على المكلف بل يمس كذلك الإدارة الجبائية.

1-3 قاعدة الملاءمة في التحصيل

يقصد بها ملاءمة ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقق الإيراد الفعلي، أي أن يكون موعد دفع الضريبة إلى خزانة الدولة وقت يسره المالي، ومن هذه الناحية يعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة.² وأحسن مثال على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي وطريقة الحجز من المنبع بالنسبة للأجراء، حيث تقطع الضريبة عند تحقيق الدخل.

¹ مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص: 28.
² زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص: 149.

1-4 قاعدة الاقتصاد في النفقات

تعني أن يتم تنظيم الضريبة وجبايتها بطريقة محكمة وبأقل تكلفة، حتى لا تضطر الدولة إلى التوسع في فرض الضرائب على الممولين بحجة تغطية نفقات تحصيلها.¹ ويمكن أن تأخذ هذه القاعدة إلى أبعد من هذا، وذلك بالاقتصاد فيما يتحمله المكلفون بالضريبة من تكاليف للوفاء بها.

يتمثل الهدف من هذه القاعدة في أن لا تستنفد المصاريف والأعباء الضريبية جانبا كبيرا من حصيلتها؛ الشيء الذي يقلل من إمكانية الدولة في الاستفادة منها، بمعنى آخر ينبغي أن تكون نفقات التحصيل للضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها.

لقد واجهت هذه القواعد عدة انتقادات من الباحثين، حيث يرون أن هذه القواعد غير متماسكة، فقاعدة العدالة تشمل النظام الضريبي بأكمله، بينما تتصرف القواعد الأخرى إلى كل ضريبة على حدة.²

إضافة إلى القواعد المذكورة سابقا، والتي أتى بها "آدم سميث"، هناك قاعدتان إضافهما كتاب المالية وتتمثلان فيما يلي:³

1-5 قاعدة الثبات

ويقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد، وذلك أن الحصيلة الجبائية تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج، بينما الحصيلة الجبائية تقل عادة في أوقات الكساد؛ مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.

1-6 قاعدة المرونة

يقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الجبائية، وفي نفس الاتجاه.

¹ مصطفى الفار، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 29.

² عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986، ص: 28.

³ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 11.

2- أهداف الضريبة

تطورت أهداف الضريبة في العصر الحديث؛ إذ أصبحت تمثل تلك الأداة التي تستعملها الدولة بغرض تحقيق أهدافها السياسية، والاجتماعية والاقتصادية. فالضريبة تمثل أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية.

ويبقى دائما الغرض الأساسي من فرضها هو تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة، وعلى استثمارات الإدارة المطلوبة لأفراد المجتمع وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود، والمستشفيات، والجامعات، وشق الطرق الخ).¹

1-2 الأهداف السياسية

تتمثل الأهداف السياسية فيما يلي:

- يؤدي فرض الضرائب إلى نشر الشعور بالانتماء الوطني، مما سيدفع المكلف إلى الاستثمار عن كيفية إنفاق هذه الأموال؛ وبذلك فإن روح المسؤولية ينتشر في المكلفين، وبهذا فإن الانحراف في استعمال النفقات العامة كثيرا ما يؤدي بالمكلفين إلى التلاعب بالتصريحات الجبائية لدفع أقل مبلغ ضريبي، والتقليل من المساهمة في أعباء الدولة.
- قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية كتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها، وذلك عن طريق تخفيض الضرائب الجمركية على الواردات، أو حتى الإعفاء منها، أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها، وتستخدم الدولة العديد من الوسائل الفنية لتحقيق هذه الأغراض الداخلية.²

2-2 الأهداف الاجتماعية

تهدف الضريبة من الناحية الاجتماعية إلى:

¹ حميد بوزيدة، المرجع السابق نفسه، 2007، ص: 12.

² زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 128.

- العمل على تقليل الفوارق الاجتماعية، وتوزيع الدخل بما يتفق مع العدالة الاجتماعية، وذلك عن طريق اعتماد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة، ثم إعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة.¹
- تستعمل الدولة الضريبة وسيلة لرفع أسعار المنتجات التي تراها مضرّة بصحة أفراد المجتمع، كالمشروبات الكحولية والسجائر.
- تمويل بعض الخدمات العامة لأفراد المجتمع، كالأمن وغيره، بالأموال المجمعة من فرض الضريبة، ويتعلق الأمر بتلك الخدمات التي يمكن للقطاع الخاص أن يتخلى عنها.

2-3 الأهداف الاقتصادية

يمكن سرد الأهداف الاقتصادية في النقاط الآتية:

- تحقيق الاستقرار الاقتصادي عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش، لزيادة الاستهلاك والرفع من معدلاتها في فترة التضخم، من أجل امتصاص الكتلة النقدية الزائدة في الاقتصاد.
- استخدام الضريبة وسيلة لتشجيع وتوجيه النشاط الاقتصادي، وذلك بتوجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات والمشاريع التي ترغب الدولة في تطويرها، عن طريق منح فترة إعفاء لهذه المشاريع، بالإضافة إلى تحقيق التوازن الجهوي، وذلك من خلال إعفاء أو تخفيض الضرائب المستحقة على المؤسسات الاقتصادية في المناطق النائية.
- العمل على حماية الصناعة الوطنية، ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات، وذلك عن طريق فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات، وإعفاء الصادرات جزئياً أو كلياً. وتعتبر الضرائب الجمركية أول الضرائب التي استخدمت لهذه الغاية، ولكن في السنوات الأخيرة، وبانفتاح اقتصاديات أغلب البلدان مع انضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة، أصبح من الصعب استعمال الضريبة لتحقيق الحماية للصناعة الوطنية، لا سيما على المدى المتوسط والطويل.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 13.

ثالثا - معايير تصنيف الضرائب

تسعى الدولة إلى فرض عدة أنواع من الضرائب في سبيل الحصول على الموارد المالية التي تحتاجها لتمويل مختلف مشاريعها، ويمكن تصنيف هذه الضرائب بالاعتماد على عدة معايير. المعايير تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها.

1- معيار المادة الخاضعة للضريبة

تنقسم الضرائب حسب هذا المعيار إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

1-1 الضرائب على الأشخاص

يقصد بها أن يؤخذ الإنسان في حد ذاته كأساس لحساب وتحديد قيمة الضريبة، فتقرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة وحدودها، وهذا بغض النظر عن الدخل المحقق من قبلهم.¹

لقد فرض هذا النوع من الضرائب في المجتمعات البدائية على الأشخاص بمقدار ثابت ودرج تمييز، وكانت تعرف بالجزية، أو الضريبة على الرؤوس.

يلاحظ أن هذه الضريبة على الأشخاص لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للأشخاص؛ وهذا ما يفسر اختفاءها، حيث تكاد تخلو التشريعات الجبائية حاليا في العديد من الدول من هذا النوع من الضرائب؛ نظرا لأنها لا تحقق أحد مبادئها، والمتمثل في العدالة بين المكلفين بها. ولقد عوضت الضريبة على الأشخاص بالضريبة على الأموال، أي اتخاذ المال كأساس لحساب الضريبة بدلا من الأشخاص.

2-1 الضرائب على الأموال

نظرا للعيوب سالفة الذكر بشأن الضرائب على الأشخاص؛ تم التوجه نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، إذ أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية العامة المعاصرة.² وهذه الثروة أو الأموال يمكن أن تأخذ شكل رأس المال أو الدخل.

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 132.

² عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار حامد للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص: 30.

فراش المال هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة معينة، سواء أخذت شكلاً عينياً كقطعة أرض أو مبنى أم سلعاً استهلاكية أم أوراقاً مالية، كالأسهم والسندات، أم مبلغاً من النقود.¹

أما الدخل فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، وقد يتمثل في ملكية الشخص لوسائل الإنتاج، أو في عمله، أو كليهما معاً، وقد يأخذ الدخل صورة نقدية أو عينية.²

مما تقدم يستتج أن الضرائب على الأموال أكثر تحقيقاً لمبدأ العدالة من الضرائب على الأشخاص؛ لأنها تقطع من الدخل المرتفعة، فهي تعمل على الحد من الثروات الكبيرة، وتخفيض من حدة التفاوت بين الطبقات.³

إضافة إلى أن الضرائب على الأموال تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للفرد، عكس الضرائب على الأشخاص.

2- معيار الوعاء الجبائي

تنقسم الضرائب وفقاً لهذا المعيار إلى نوعين، وهما:

1-2 الضريبة الوحيدة

حسب هذا النظام تلجأ الدولة إلى فرض نوع رئيس واحد من الضرائب، وبجانب ذلك هناك عدد محدود وقليل الأهمية من الضرائب الأخرى.

يتميز نظام الضريبة الوحيدة بانخفاض تكاليف تطبيقه، كما يتميز بالفقرة على التمييز بين لمكثفين، ومراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية لهم.⁴

¹ سوزي علي ناشد، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 136.

² المرجع نفسه أعلاه، ص: 136.

³ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص: 32.

⁴ محفوظ المشاعلة، مرجع سبق ذكره، الطبعة الثانية، 2003، ص: 09.

بينما يعاب على الضريبة الوحيدة أنها لا تصيب إلا جزءاً من الثروة، أو مظهراً من مظاهر النشاط الاقتصادي، كما تعتبر ثقيلة العبء على المكلفين؛ حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها.¹

2-2 الضرائب المتعددة

يقصد بها فرض ضريبة على كل نوع من أنواع الدخل حسب مصدره،² مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة (T.V.A)* والذي يحسب على القيمة المضافة المحققة من قبل المتعاملين الاقتصاديين.

تعتبر هذه الضرائب المتعددة أكثر استعمالاً لدى معظم الدول في الوقت الحالي، نظراً لما تتميز به، فهي تقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، فإذا استطاع المكلف التهرب من دفع الضريبة الوحيدة، فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب، إضافة إلى أن هذا النوع من الضرائب يقلل من العبء الضريبي على المكلفين.

وعلى الرغم من هذه المزايا، يسجل على هذا النوع من الضرائب أن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الجبائي، وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي، وزيادة نفقات الجباية.³

3- معيار الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة، وحسب هذا المعيار تقسم الضرائب إلى:

1-3 واقعة تملك رأس المال

وهي الضرائب التي تنشأ من واقعة تملك رأس المال، فبالوراثة يملك الوارث قدراً من المال عن مورثه فينشأ عن واقعة التملك ضريبة على التركات، كما قد يحدث أن تزيد قيمة رأس المال نتيجة ظروف خارجة عنه، كتعبيد الطرقات وإنشاء مرافق عامة قريبة منه، فترتفع قيمة العقارات التي تقع في مناطق التحسين، وهذه الزيادة تنتج عنها ضريبة.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، الطبعة الثانية، 2007، ص ص: 19-20.

² محمود حسن الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص: 65.

³ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، الطبعة الثانية، 2007، ص ص: 19-20.

* Taxe sur la Valeur Ajoutée.

3-2 واقعة تحقق الدخل

ينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقيق الدخل، فمصدر الدخل يأتي عن طريق السلعة التي ينتجها أو الخدمة التي يقدمها، وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي العمل ورأس المال. كما يمكن تعريف الدخل على أنه مجموعة الموارد المنتظمة التي يتحصل عليها المكلف.¹

3-3 واقعة الإنتاج

تفرض هذه الضريبة جراء التحويل الحادث على المواد الأولية واللوازم، وإخراجها على شكل منتج تام الصنع على الكمية المنتجة قبل خروجها من المصنع.

3-4 واقعة الاستهلاك

ينشأ الالتزام بدفع هذه الضريبة بمجرد شراء السلعة أو الخدمة، ويوجد من الضرائب على الاستهلاك الرسم على القيمة المضافة، والرسوم الجمركية.

4- معيار تحمل العبء الجبائي

يعتبر معيار تحمل العبء الجبائي من أهم المعايير المستخدمة لتصنيف مختلف الضرائب والرسوم المكونة للنظام الجبائي؛ وذلك في معظم الدول المتقدمة والسائرة في طريق النمو. تُقسم الضرائب حسب هذا المعيار إلى نوعين هما:

4-1 الضرائب المباشرة

تعرف على أنها تلك الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو يملكه من عناصر رأس المال، ويتحملها المكلف نفسه دون إمكانية نقل عبئها إلى شخص آخر.² أو بعبارة أخرى هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بدفعها للخرينة العمومية، والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات تعطي أحسن صورة عن هذا النوع من الضرائب.

¹ Maurice Duverger, Finances publiques, Presse Universitaire de France, Paris, sans année d'édition, p:123.

² عبد الناصر النور، الضرائب ومحاسبته، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002، ص:88.

4-2 الضرائب غير المباشرة

هي تلك الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات عند إنتاجها، أو بيعها، أو تداولها، أو استهلاكها، أو عند استيرادها وتصديرها. وتتبع قيمة هذه الضريبة على الأسعار مباشرة¹. وتتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من قبل الشخص الذي يقوم بالاستهلاك²، مثل الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل والطابع... إلخ.

وفيما يلي أهم مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

الجدول رقم (2): مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

البيان	المزايا	العيوب
الضرائب المباشرة	- ثبات حصيلتها نسبيا وانتظامها. - انخفاض نفقات تحصيلها نظرا لفرضها على عناصر معروفة لدى المصالح الجبائية. - الأقرب لتحقيق العدالة لأخذها بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلف. - معرفة القيمة من قبل المكلف، والمواعيد وطرق التحصيل؛ وبهذا تحقق مبدأ اليقين. - سهولة المراقبة نسبيا.	- طول مدة التحصيل نظرا لفرضها على أساس سنوي في أغلب الأحيان. - تتطلب إدارة جبائية ذات كفاءة وفعالية لمنع التهرب الجبائي، أو الحد منه. - وضوح الضريبة يؤدي إلى شعور المكلف بعبئها مما يجعله يبحث عن التهرب في دفعها. - تتطلب جهازا إداريا واسعا لتحصيلها. - تتميز بعدم العموم نظرا لاختصاصها بنوع معين من الأوعية الجبائية.
الضرائب غير المباشرة	- عدم شعور المكلف بعبئها لأنها تدخل ضمن سعر شراء السلع والخدمات. - تتميز بالعموم فلا يعفى منها أحد. - تشكل إيرادا دوريا ومستمرًا على مدار السنة للخرينة العمومية. - سهولة التحصيل الناتجة عن تبسيط إجراءاتها. - زيادة الحصيلة في فترة الرخاء نظرا لمرونتها.	- تتميز بعدم العدالة؛ نظرا لعدم أخذها بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلفين. - عدم وضوحها لدمجها في أسعار السلع. - تتطلب نفقات أكبر وجهازا إداريا محكما للحد من التهرب الجبائي. - انخفاض حصيلتها في فترة الكساد نظرا لتمييزها بالمرونة.

المصدر: تم إعداده استناد إلى ما ذكر سابقا.

¹ شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 83.

² محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 132.

5- معيار معدل أو سعر الضريبة

تقسم الضرائب حسب هذا المعيار إلى ضريبة توزيعية وضريبة قياسية.

1-5 الضريبة التوزيعية

يهدف المشرع من خلال اتباع هذا الأسلوب إلى تحديد مقدار الحصيلة الضريبية بغض النظر عن نسبتها إلى الوعاء الضريبي. وتتميز بعدة خصائص، فحصيلتها ثابتة مهما تغيرت الظروف الاقتصادية، ولا تتأثر حصيلة هذه الضريبة بعجز بعض الأفراد، أو امتناعهم عن الدفع، أو تهريبهم؛ ذلك لأن نصيب هؤلاء جميعا يتحملها الباقيون، وهذا يجعل لكل مكلف مصلحة شخصية في الرقابة على غيره.¹

إلا أن المكلف بهذه الضريبة لا يعرف على وجه التحديد مقدار الضريبة المطلوب منه إلا بعد أن يتم التوزيع الذي قد يختلف من سنة لأخرى؛ وهذا ما يتناقض مع مبدأ اليقين، كما تنصف بانخفاض درجة مرونة حصيلتها، وعدم استجابتها لمبدأ العدالة، وقد أدت كل هذه العيوب إلى تخلي معظم الدول عنها، واستعمال الضريبة القياسية.

2-5 الضرائب القياسية

الضرائب القياسية هي تلك الضرائب التي يحدد المشرع معدلها مقدما، دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة نهائية، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بغرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسب مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة؛ وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها.²

تقسم الضرائب القياسية إلى نوعين هما: الضرائب النسبية، والضرائب التصاعدية، وستعرض لهما بالتفصيل في المطلب الآتي، عند التطرق لربط الضريبة في التنظيم الفني لها.

¹ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 42.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هوم، الجزائر، 2004، ص: 81.

رابعاً- مراحل الاقتطاع الجبائي

بعد التعرض لمختلف أنواع الضرائب ومعايير تصنيفها، سنتناول دراسة المراحل التي يمر بها الاقتطاع الجبائي، بدءاً بتقدير الوعاء إلى تحصيل الضريبة مروراً بربطها.

1- تقدير الوعاء الجبائي

سننتظر فيما يلي إلى كل من مفهوم الوعاء الجبائي وطرق تقديره.

1-1 مفهوم الوعاء الجبائي

يقصد بالوعاء الجبائي الموضوع أو المادة الذي تفرض عليها الضريبة.¹ وبعبارة أخرى الوعاء الجبائي هو المبلغ أو العنصر الذي يؤخذ كأساس لحساب مبلغ الضريبة.

ويمكن على هذا الأساس أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال أو على كليهما معاً، أو الأفراد بغض النظر عن دخولهم أو ثروتهم، ويتأثر الوعاء الجبائي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي، ففي الاقتصاد الذي يغلب فيه النشاط الزراعي يكمن الوعاء في الإنتاج الزراعي، بينما في الاقتصاد المتطور تعتمد الدولة على الضرائب المفروضة على أجور الأفراد، والأرباح المحقة من المؤسسات.

1-2 طرق تقدير الوعاء الجبائي

يمكن التمييز في هذا المجال بين طريقتين أساسيتين لتقدير الوعاء الجبائي وهما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة. فالطريقة المباشرة لتقدير الوعاء الجبائي هي تلك التي تشهد علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الجبائية، بينما الطريقة غير المباشرة هي التي لا تشهد علاقة مباشرة بينهما.

¹ محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المعصرة، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص: 108.

1-2-1 طريقة التقدير المباشرة للوعاء الجبائي

تعتمد هذه الطريقة على أسلوبين:

1-1-2-1 التقدير بواسطة التصريحات المقدمة من قبل المكلف

تعتمد هذه الطريقة على التصريحات المقدمة من قبل دافع الضريبة نفسه، إذ يقدم بيانات تفصيلية عن وعائه الجبائي مدعما بالوثائق والمستندات.¹

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأكثر استعمالا في الدول المتقدمة، وأفضلها إذا ما توفرت شروط صحتها، والمتمثلة في صحة ومصادقية السجلات والدفاتر الممسوكة من المكلف. فهي تتميز بتحقيق مبدأ العدالة نظرا لتقديرها الدقيق للوعاء الجبائي، ومن ثم تقدير الضريبة واجبة الدفع، ومن جهة أخرى فهذه الطريقة تراعي المقدرة التكاليفية للمكلف.

ومن الانتقادات التي وجهت إلى هذه الطريقة تدخل الإدارة الجبائية في شؤون المكلفين بالضريبة، والاطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة المعلومات المدونة بالتصريح. كما أنها تتطلب إدارة جبائية ذات كفاءة ووعي لتشديد الرقابة على المكلفين، حتى لا يتمكنوا من التهرب من دفع الضريبة. وعلى الرغم من ذلك فإن هذه الطريقة تمثل أفضل الطرق لتقدير الوعاء الجبائي، وقد تبنتها العديد من الأنظمة الجبائية.²

2-1-2-1 التقدير بواسطة التصريحات المقدمة من قبل الغير

يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بموجب هذه الطريقة بتقديم التصريح إلى الإدارة الجبائية، ويشترط أن تكون العلاقة بين المكلف بالضريبة والشخص الآخر قانونية. وتتميز هذه الطريقة المستخدمة في العديد من الدول في أنظمتها الجبائية باستعمالها لضمان دقة تقدير الوعاء الجبائي.³

وفي هذا الصدد يلزم القانون الجبائي الجزائري كل شخص طبيعي أو معنوي، فيما يتعلق بالعمليات التي تتم وفق شروط البيع بالجملة، تقديم إلى مفتش الضرائب المباشرة كشف مفصل عن

¹ محمد طاقة، المرجع السابق نفسه، 2007، ص: 108.

² محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، 2004، ص: 148.

³ محمد عباس محرز، المرجع نفسه، ص: 254-255.

زبائنهم رفقة بيان أسمائهم، وألقابهم، وعناوينهم، وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا مطابقة العمليات المحققة مع كل واحد منهم.¹

1-2-2-1 طريقة التقدير غير المباشرة للوعاء الجبائي

يعتبر التقدير غير مباشر إذا اعتمدت الإدارة الجبائية على عناصر خارجية عند تقديرها للوعاء الجبائي الخاضع للمكلف، أي لا توجد علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الجبائية. وتعتمد هذه الطريقة على أسلوبين هما:

1-2-2-1-1 تقدير الوعاء الجبائي بطريقة المظاهر الخارجية للمكلف

تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الجبائية عند تحديد الوعاء الجبائي على بعض المظاهر الخارجية التي لها علاقة بالمكلف، والتي يكون من السهل على الإدارة الجبائية تقديرها،² فيمكن مثلا الاستدلال بعدد المساكن والسيارات التي يملكها المكلف وقيمتها، وعدد العمال والموظفين في مؤسسة المكلف... إلخ.

وعلى الرغم من أن هذه الطريقة تمتاز بسهولة التطبيق، ومساعدة الإدارة الجبائية في التقليل من حالات الغش والتهرب الجبائي، لاسيما إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية، إلا أنه يعاب عليها أنها تؤدي في بعض الأحيان إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخولهم. بالإضافة إلى أنه يمكن تجنب الضريبة بالجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية، كأن يعمد الأشخاص إلى نسب أملاكهم إلى أولادهم وأزواجهم... إلخ.³

1-2-2-2-1 طريقة التقدير الجزافي للوعاء الجبائي

تقوم طريقة التقدير الجزافي للوعاء الجبائي على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدلة والقرائن، والتي لها علاقة مباشرة بالوعاء الخاضع

¹ المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

² محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 250.

³ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، الطبعة الثانية، 2007، ص ص: 31-32.

الضريبة، على أن تكون هذه الأداة محددة من قبل الإدارة الجبائية، وهذا ما يطلق عليه الجزافي القانوني، مثل تقدير الأرباح المحققة من الممول بنسبة معينة من رقم الأعمال.¹

وهذا ما كان معمولاً به في الجزائر بالنسبة لنظام التقدير الجزافي في الضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح الصناعية والتجارية، قبل أن يحل محل هذا النظام نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ابتداء من 01 جانفي 2007.

2- حساب أو ربط الضريبة

يقصد بحساب أو ربط الضريبة تحديد مبلغها، ويتم ذلك عن طريق حساب قيمتها المستحقة للخزينة، وذلك بعد تحديد وتقدير وعائها الجبائي.

ومن المعروف أن حساب الضريبة ليس مجرد القيام بعملية حسابية يطبق فيها المعدل على الوعاء الجبائي، بل يجب التعرف على مختلف عناصر التشخيص، كالإعفاءات والأعباء المختلفة، إضافة إلى التفاوت في معدل الضريبة وتضاعدها.²

لقد تم التعرض في السابق في معايير تصنيف الضرائب إلى معيار معدل الضريبة، والذي يقسمها إلى نوعين وهما: الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية، ونظرا لعيوب الضريبة التوزيعية، فقد حلت مكانها الضريبة القياسية المعمول بها في معظم الأنظمة والتشريعات الجبائية.

تنقسم الضريبة القياسية إلى نوعين هما:

2-1 الضريبة النسبية

تعتبر الضريبة نسبية في حالة تحديد المعدل بنسبة مئوية لا تتغير بتغير قيمة الوعاء الجبائي، مثل معدل الضريبة على أرباح الشركات، الذي يفرض بمعدل ثابت على الأرباح المحققة من قبل الشركات في نهاية السنة المالية.

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 146-147.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة نشر، ص: 144.

2-2 الضريبة التصاعدية

تقرض الضريبة التصاعدية بمعدلات مختلفة؛ وذلك بعد تقسيم الوعاء الجبائي الخاص بالأجزاء، بحيث يخضع كل جزء إلى معدل معين، وغالبا ما يلاحظ أن نسبتها تتزايد بتزايد الوعاء الجبائي. وتنقسم الضريبة التصاعدية إلى نوعين: التصاعدية الإجمالية، والتصاعدية بالشرائح.

1-2-2 الضريبة التصاعدية الإجمالية

يتم تقسيم المكلفين وفق الضريبة التصاعدية الإجمالية إلى طبقات، وفقا للمداخل المحصل عليها من قبلهم؛ ومن ثم يتم تطبيق معدل واحد للضريبة لكل الدخل، وغالبا ما يرتفع معدل الضريبة مع الزيادة في الدخل.

يعاب على الضريبة التصاعدية الإجمالية القفزة الفجائية والقاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء الجبائي زيادة ضعيفة؛ بحيث ينتج عنه تفاوت كبير، رغم أن الوعاءين متقاربين، الشيء الذي يؤدي في بعض الأحيان إلى دخل صاف مرتفع لوعاء جبائي أقل من وعاء آخر أكبر منه؛ هذا ما يؤدي إلى الاستنتاج أن هذه الطريقة غير محققة لمبدأ العدالة، كما هو مبين في المثال الآتي:

مثال: يتحصل شخصان "أ" و "ب" على دخلين 19.500 دج و 20.500 دج على التوالي، ويخضعان إلى الضريبة التصاعدية الإجمالية وفق الجدول المولي:

الجدول رقم (3): طبقات ومعدلات الضريبة التصاعدية الإجمالية

الطبقة	معدل الضريبة
0 - 10.000	10 %
0 - 20.000	20 %
0 - 30.000	30 %

المطلوب:

حساب الضريبة الواجبة الدفع والدخل الصافي لكل من الشخصين "أ" و "ب".

حل المثال:

يلاحظ من الجدول السابق أن دخل الشخص "أ" المقدر بمبلغ 19.500 دج يقع في الشريحة الثانية، أي يخضع دخله لمعدل الضريبة 20%. بينما دخل الشخص "ب" المقدر بمبلغ 20.500 دج

يقع في الشريحة الثالثة، أي يخضع دخله لمعدل الضريبة 30 %؛ وعليه يمكن حساب الضريبة الواجبة الدفع والدخل الصافي لكل من الشخصين "أ" و "ب" كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4): حساب الضريبة الواجبة الدفع والدخل الصافي للشخصين "أ" و "ب"

البيان	الشخص "أ"	الشخص "ب"
الدخل الإجمالي	19.500	20.500
مبلغ الضريبة الدخل الإجمالي × معدل الضريبة	$19.500 \times 20\% = 3.900$	$20.500 \times 30\% = 6.150$
الدخل الصافي الدخل الإجمالي - مبلغ الضريبة	$19.500 - 3.900 = 15.600$	$20.500 - 6.150 = 14.350$

يلاحظ من الجدول السابق أن دخل الشخص "أ" المقدر بمبلغ 19.500 دج أقل من دخل الشخص "ب" المقدر بمبلغ 20.500 دج، ولكن الدخل الصافي للشخص "أ" المقدر بمبلغ 15.600 دج أكبر من دخل الشخص "ب" المقدر بمبلغ 14.350 دج؛ وعليه فمبدأ العدالة غير محقق عند تطبيق طريقة الضريبة التصاعدية الإجمالية عند حساب الضريبة الواجبة الدفع؛ لذلك تم التخلي عن استخدام هذه الطريقة في أغلب الأنظمة الجبائية.

2-2-2 الضريبة التصاعدية بالشرائح

يعتمد أسلوب الضريبة التصاعدية بالشرائح طريقة تقسيم الوعاء الخاضع للضريبة إلى أجزاء أو شرائح، لكل شريحة معدل خاص يرتفع بازدياد قيمة هذا الوعاء.¹

مثال:

يتحصل شخصان "أ" و "ب" على دخلين 19.500 دج و 20.500 دج على التوالي. ويخضعان إلى الضريبة التصاعدية بالشرائح وفق الجدول الآتي:

¹ محمد طاقة، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 112.

الجدول رقم (5): جدول الضريبة التصاعدية بالشرائح

معدل الضريبة	الطبقة
10 %	0 - 10.000
20 %	10.001 - 20.000
30 %	20.001 - 30.000

المطلوب: حساب الضريبة الواجبة الدفع والدخل الصافي لكل من الشخصين "أ" و "ب".

حل المثال:

يتم حساب الضريبة المستحقة من المكلف وفق طريقة الضريبة التصاعدية بالشرائح، بتقسيم دخله إلى شرائح، بحيث تخضع كل شريحة لمعدل خاص بها، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (6): حساب ضريبة الشخص "أ" و "ب" بجدول الضريبة التصاعدية بالشرائح

الشخص "ب"		الشخص "أ"		معدل الضريبة	الطبقة
الضريبة	الدخل	الضريبة	الدخل		
1.000	10.000	1.000	10.000	10 %	0 - 10.000
2.000	10.000	1.900	9.500	20 %	10.001 - 20.000
150	500	-	-	30 %	20.001 - 30.000
3.150	20.500	2.900	19.500	المجموع	

حساب الدخل الصافي للشخص "أ" والشخص "ب"

الدخل الصافي = الدخل الإجمالي - الضريبة الواجبة الدفع

الدخل الصافي للشخص "أ" = 19.500 - 2.900 = 16.600 دج

الدخل الصافي للشخص "ب" = 20.500 - 3.150 = 17.350 دج

يلاحظ من الجدول السابق أن دخل الشخص "أ" المقدر بمبلغ 19.500 دج أقل من دخل الشخص "ب" المقدر بمبلغ 20.500 دج، والدخل الصافي للشخص "أ" المقدر بمبلغ 16.600 دج أقل من دخل الصافي للشخص "ب" المقدر بمبلغ 17.350 دج؛ وعليه فمبدأ العدالة محقق عند تطبيق طريقة الضريبة التصاعدية بالشرائح عند حساب الضريبة الواجبة الدفع عكس الضريبة التصاعدية بالطبقات؛ لذلك تستخدم هذه الطريقة في أغلب الأنظمة الجبائية.

3- التحصيل الجبائي

يقصد بالتحصيل الجبائي مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من المكلف بالضريبة إلى خزانة الدولة، واستفائها لحقها.¹

وفي ضوء التعريف المذكور، فإن مرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها بعد استيفاء المرحلتين السابقتين، أي بعد تقدير الوعاء الجبائي وربطها. يتم التحصيل الجبائي بعدة طرق أهمها:

3-1 طريقة التسديد المباشر

يقوم المكلف بالضريبة حسب هذه الطريقة بتسديد مبلغ الضريبة إلى الإدارة الجبائية، وهذه الطريقة هي الأكثر انتشاراً، وتتم في أغلب الأحيان بناء على التصريح المقدم من قبل المكلف، أو بعد إتمام الحساب أو الربط النهائي للضريبة، والذي تقوم به الإدارة الجبائية.

3-2 طريقة الأقساط المقدمة

يدفع المكلف بمقتضاها أقساطاً دورية خلال السنة المالية (أقساط شهرية أو كل ثلاثة أشهر) طبقاً لتصريح يقدمه عن دخله المتوقع، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة، بحيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمتها المحسوبة، أو يدفع ما قد يقل عنها.²

تكمن الميزة الأساسية لهذه الطريقة في تزويد الخزينة العمومية بإيرادات مستمرة على مدار السنة، في حين تجعل أداءها سهلاً بالنسبة للمكلف، وتخفف من عبئها عليه.

3-3 طريقة الاقتطاع من المصدر

المقصود بهذه الطريقة أن يكلف شخص آخر غير المكلف، يكون في مركز المدين للمكلف، بخضم هذه الضريبة ودفعها للإدارة الجبائية، ويتميز هذا الأسلوب بسهولة التحصيل وانخفاض تكاليفه، وكذلك بتقليصه من ظاهرة التهرب الجبائي.³

¹ عبد الكريم بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، دون سنة نشر، ص: 69.

² محمد طاقة، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 113.

³ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، الطبعة الأولى، 1991، ص: 170.

ويمكن استخدام هذا الأسلوب من التحصيل في حالة الدخول المتمثلة في الرواتب والأجور والمكافآت وما شابهها، إلا أنه يعتبر من الصعب تطبيقه بالنسبة لدخول أصحاب المهن الحرة والتجار والشركات.¹

3-4 طريقة الدفعة أو الطابع

تستخدم هذه الطريقة خصوصاً في دفع الضرائب على التداول، وذلك بقيام المكلف بالصال الطابع الذي اشتراه على العقود والوثائق الإدارية المطلوبة للطابع، أو عن طريق استعمال أو ضم الطابع.²

¹ محفوظ المشاعلة، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 20.

² منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، 1991، ص من: 171-174.

الأعمال الموجهة

- 1- أذكر الفرق بين الضريبة والرسم، وبين الضريبة وأشباه الضريبة؟
- 2- يعتبر مبدأ الاقتصاد في النفقات من المبادئ الأساسية لنجاح النظام الجبائي. كيف يخدم - حسب رأيك - تطبيق المشرع الجبائي لهذا المبدأ كلاً من الخزينة العمومية والمكلف بالضريبة؟
- 3- كيف يمكن للمشرع الجبائي أن يحقق مبدأ العدالة في الضريبة؟
- 4- هناك العديد من الأهداف لفرض الضريبة من قبل الدولة. أذكر هدفين من كل من الأهداف السياسية، والأهداف الاجتماعية، والأهداف الاقتصادية؟
- 5- يعتبر معيار تحمل العبء الجبائي من بين أهم المعايير التي تصنف من خلالها الضرائب؛ وعليه كيف تقسم الضرائب حسب هذا المعيار؟ وما هو الفرق بين أنواع الضرائب حسب هذا المعيار؟
- 6- أنكر باختصار المراحل المنهجية للاقتطاع الجبائي؟ وهل يمكن - حسب رأيك - تسبيق أو تأخير مرحلة عن مرحلة أخرى؟
- 7- فيم يكمن الفرق بين تقدير الوعاء الجبائي حسب التصريحات المقدمة من المكلف بالضريبة والتصريحات المقدمة من الغير (غير المكلف بالضريبة)؟
- 8- تنقسم الضريبة القياسية إلى نوعين، وهما: الضريبة النسبية، والضريبة التصاعدية. فأيهما الأقرب - حسب رأيك - إلى تحقيق العدالة؟
- 9- قامت معظم الدول بالتخلي عن تطبيق طريقة الضريبة التصاعدية الإجمالية في أنظمتها الجبائية، وتعويضها بطريقة الضريبة التصاعدية بالشرائح. اشرح سبب هذا التعويض مدعماً إجابتك بمثال تطبيقي.
- 10- بعد دراستك لطرق تحصيل الضريبة، ما هي في رأيك الطريقة المثلى للحد من التهرب الجبائي؟

الإجابة

1- أذكر الفرق بين الضريبة والرسم، وبين الضريبة وأشباه الضريبة؟
تعرف الضريبة على أنها اقتطاع مالي يدفعه الأفراد بصفة جبرية ونهائية إلى الدولة دون مقابل مباشر، وذلك بغرض تغطية النفقات العامة.

بينما يعرف الرسم بأنه مبلغ مالي إلزامي يدفعه المستفيدون إلى الخزينة العمومية مقابل خدمة معينة لتحقيق النفع العام، وإذا كان الرسم والضريبة يلتقيان في أنهما فريضة نقدية إلزامية لتمويل النفقات العامة للدولة، فإن هناك جملة من الفروق يمكن تحديدها كما يلي:

يختلف الرسم عن الضريبة في أن عنصر المقابل متحقق في الرسم دون الضريبة، فالأخيرة تفرض دون مقابل، أما الرسم فيتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه بصرف النظر عن مركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية؛ في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلف بها.

كما تهدف الضريبة إلى تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، فضلاً عن هدفها التقليدي، وهو تمويل الخزينة العامة للدولة؛ في حين أن الرسم يهدف إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية تكلفة الخدمة محل الرسم.

أما أشباه الضريبة فهي اقتطاعات جبرية تتم لصالح شخص معنوي عام أو خاص غير الدولة ومرافقها الإدارية، ومثال ذلك ما يقتطع من مرتبات المستخدمين التي يدفعها أصحاب العمل لتمويل التأمينات الاجتماعية، فهذا اقتطاع لشخص عام (هيئة التأمينات الاجتماعية).

2- يعتبر مبدأ الاقتصاد في النفقات من المبادئ الأساسية لنجاح النظام الجبائي. كيف يخدم -حسب رأيك- تطبيق المشرع الجبائي لهذا المبدأ كلا من الخزينة العمومية والمكلف بالضريبة؟
يعني هذا المبدأ الاقتصاد في تكلفة جباية الضريبة، أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد تكلفة جبايتها عما يدخل خزينة الدولة، ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوباً للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة، حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير محلها، ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل الخزينة، فكل زيادة في تكلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبئاً لا تقابله زيادة في الإيرادات

العامّة، فضلا عن ذلك فإنّ النقص في موارد الخريفة، والذي يكون ناتجا عن ضخامة تكلفة جبائية الضريبة، يعود على المكلف بتحميله ذلك النقص، لاحتياج الدولة لتلك الموارد المالية لتسيير مختلف مرافقها العامة، ما سيسجل ارتفاعا في الضغط الجبائي للمكلف؛ وعليه فإنّ مبدأ الاقتصاد في النفقات يعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض تكلفة جبائيتها وارتفاع حصيلاتها.

3- كيف يمكن للمشرع الجبائي أن يحقق مبدأ العدالة في الضريبة؟

تتمثل أسهل صورة لتمثيل العدالة الجبائية في محاولة تطبيق مساواة صارمة، وهذا ما يسعى إليه المشرع الجبائي من خلال تشريعاته، والجزائر -كغيرها من الدول- تعمل بذلك، ويظهر ذلك من خلال المادة 46 من دستورها التي تنص على أن "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة".

ويبقى مفهوم العدالة مفهوما نسبيا، نظرا لمحاولة الدولة وضع نظام جبائي يربط بين العدالة الجبائية والعدالة الاجتماعية، بهدف إعادة توزيع الثروة من خلال الضريبة، لتعديل توزيع الدخل. يمكن القول إن مبدأ أو قاعدة العدالة بحكمها مبدأان هما:

• العمومية: وتعني العمومية دفع الضريبة من قبل كل الأفراد، أي أنها تفرض على كافة أفراد المجتمع، والمداخل الناتجة عن المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة، أو التابعين لها سياسيا واقتصاديا.

• العدالة: وتعني العدالة دفع كل شخص حسب قدرته المالية، أي تجنب مراعاة المقدرة التكلفية للمواطنين عند فرض الضريبة.

يحكم العدالة الجبائية في وقتنا الحاضر مبدأان أساسيان يتمثلان في مبدأ العدالة الأفقية، ومبدأ العدالة العمومية. فالأولى تعني أن يعامل المكلفون المتساوون في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة جبائية متساوية؛ أما الثانية فتعني اختلاف المعاملة الجبائية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

4- هناك العديد من الأهداف لفرض الضريبة من قبل الدولة. أذكر هدفين من كل من الأهداف السياسية، والأهداف الاجتماعية، والأهداف الاقتصادية.

• الأهداف الاقتصادية

تستخدم الضرائب لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية، عن طريق تخفيض الضرائب أثناء الانكماش الاقتصادي، وامتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد في حالة التضخم، أو كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة، أو تخفيضها على نتيجة

النشاط، أو إعفاء المواد الأولية اللازمة للقيام بهذا النشاط، كما قد تهدف الضريبة إلى تشجيع شكل من أشكال الاستغلال، كما في حالة تشجيع اندماج الشركات، بإعفائها من الضريبة أو تخفيض الضريبة عليها.

▪ الأهداف السياسية

تستخدم الضريبة في الداخل كأداة للقوى المسيطرة اجتماعيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، كما أن الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، كما في حالة استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة مع بعض الدول، أو للحد منها، تحقيقا لأغراض سياسية.

▪ الأهداف الاجتماعية

يمكن استخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية مثل تخفيف العبء الجبائي على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، أو إعفاء بعض الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية من الضرائب، أو فرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي تنتج عنها أضرار اجتماعية، كالمشروبات الكحولية والتخخين، وذلك لحماية صحة أفراد المجتمع من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تخفيض الأعباء الباهظة للصحة العمومية التي تتحملها الدولة جراء عمليات المتابعة الصحية للمرضى، وكل ما ينجر عنه من أدوية مرتفعة التكلفة، وعمليات جراحية في داخل الوطن أو حتى خارجه.

5- يعتبر معيار تحمل العبء الجبائي من بين أهم المعايير التي تصنف من خلالها الضرائب؛ وعليه كيف تقسم الضرائب حسب هذا المعيار؟ وما هو الفرق بين أنواع الضرائب حسب هذا المعيار؟

وفق هذا المعيار يمكن التمييز بين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة. أما بخصوص الفرق بين النوعين من الضرائب، فيمكن الاطلاع على الجدول المشار إليه في الصفحة 25 من الفصل الأول -مدخل للجباية- والذي تعرضنا فيه لدراسة الفرق بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة.

6- أنكر باختصار المراحل المنهجية للاقتطاع الجبائي. وهل يمكن -حسب رأيك- تسبيق أو تأخير مرحلة عن مرحلة أخرى؟

• تحديد الواقعة المنشئة للضريبة (مناسبة فرض الضريبة)

بالإضافة إلى ما تم التعرض له سابقا فيما يتعلق بتحديد الوعاء الجبائي، والطرق ممكنة الاستخدام من المشرع الجبائي؛ لذلك سنتعرض فيما يلي إلى عنصر مهم وهو التحديد الدقيق للواقعة المنشئة لفرض الضريبة، أو كما تسمى كذلك بميلاد الضريبة.

يتولى القانون الذي يقرر فرض ضريبة-أو رسم- معينة تحديد القواعد العامة لها، أي الشروط العامة اللازمة لتطبيق الضريبة، ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص بمجرد صدور القانون الجبائي؛ وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له الشرط الذي حدده القانون الجبائي، وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة (مناسبة فرض الضريبة)، والتي تتمثل في الحصول على الدخل في نهاية السنة بالنسبة للضريبة على الدخل، أو تملك رأس المال بالنسبة للضريبة على رأس المال، وعبور السلعة الحدود الجمركية بالنسبة للضرائب الجمركية. وتحديد لحظة نشوء الدين الجبائي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الوجهة القانونية؛ وذلك لبداية المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة.

٤ حساب الضريبة

بعد تحديد الضريبة، تأتي المرحلة التالية وهي حساب الضريبة، أي تحديد دين الضريبة، أو مبلغ الضريبة الواجب الدفع للدولة، وذلك عن طريق تطبيق مختلف الطرق المستخدمة والواردة في القانون الجبائي على قيمة الوعاء الجبائي لحسابها، من نسبية وتصاعدية بالشرائح.

٥ تحصيل الضريبة

تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد إبلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه، ويجب على الإدارة الضريبية مراعاة الأوقات الأكثر ملاءمة، ويحصل دين الضريبة وفق عدة طرق.

7- فيم يكمن الفرق بين تقدير الوعاء الجبائي حسب التصريحات المقدمة من المكلف بالضريبة والتصريحات المقدمة من الغير (غير المكلف بالضريبة) ؟

يكون التقدير الحقيقي على أساس التصريحات المقدمة من المكلف، ويكون التقدير للدخل حسب هذه الطريقة تقديراً حقيقياً.

بينما يكون التقدير الجزافي على أساس تحديد دخل المكلف جزافياً، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المعلومات والأدلة ذات العلاقة المباشرة بالوعاء الخاضع.

من مزايا التقدير الجزافي أنه يمتاز بالبساطة وسهولة تطبيقه، إلا أنه يبتعد عن الحقيقة في معظم الأحيان؛ وبذلك يبتعد عن العدالة، لأنه قائم على أساس تقريبي، والذي يمكن له أن ينشئ خلافات.

أما التقدير الحقيقي، فيمتاز بالدقة عند تحديد الوعاء الجبائي الخاضع للضريبة؛ وعليه تمتاز هذه الطريقة بالعدالة مقارنة بالتقدير الجزافي، لذا تطبقه معظم الأنظمة الجبائية بشكل واسع. أما التقدير

الجزافي فهو أقل انتشارا، ويقتصر تطبيقه على الأنشطة التي لا تمسك محاسبة منتظمة، مثلما هو عليه الأمر في الجزائر بالنسبة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

الأمر الذي أدى إلى التخلي عنه تدريجيا من قبل المشرع الجبائي الجزائري، عن طريق إدراج الضريبة الجزافية الوحيدة -سندرسها بالتفصيل في الفصل الثاني- لتعويض النظام الجزافي الذي كان ساريا في صنف الأرباح الصناعية والتجارية التابع للضريبة على الدخل الإجمالي إلى غاية ديسمبر 2006. إضافة إلى كل التعديلات التي طرأت على الضريبة الجزافية الوحيدة إلى غاية سنة 2016 أين تم التخلي نهائيا عن طريقة التقدير الجزافي.

8- تنقسم الضريبة القياسية إلى نوعين، وهما: الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية. فأيهما الأقرب إلى تحقيق مبدأ العدالة- حسب رأيك؟

تمتاز الضريبة النسبية بأنها أقل عدلاً مقارنة بالضريبة التصاعدية؛ وذلك نظرا لفرض نفس المعدل على كل الوعاء الجبائي بغض النظر إلى المقدرة التكاليفية للمكلفين، عكس الضرائب التصاعدية التي يزداد معدلها كلما ازداد الدخل، والعكس، إضافة إلى إمكانية إعفاء شريحة من الشرائح، والتي غالبا ما تكون الأولى، حتى يستفيد منها ذوو الدخل المحدودة؛ وهذا ما أدى إلى تبني معظم الأنظمة الجبائية في العالم للضرائب التصاعدية، وتطبيقها بشكل واسع على دخول الأفراد الطبيعيين.

9- قامت معظم الدول بالتخلي عن تطبيق طريقة الضريبة التصاعدية الإجمالية في أنظمتها الجبائية، وتعويضها بطريقة الضريبة التصاعدية بالشرائح. اشرح سبب هذا التعويض مدعما إجابتك بمثال تطبيقي.

لتوضيح الفرق في حساب الضريبة بين الطريقة التصاعدية الإجمالية والطريقة التصاعدية بالشرائح؛ فإننا نفترض مثلا مكلفاً دخله السنوي يقدر بمبلغ 3500 وحدة نقدية. والجدول الآتي خاص بحساب الضريبة التصاعدية:

الشرائح	النسبة
من 0 إلى 250 وحدة نقدية	0%
من 250 إلى أقل من 1000 وحدة نقدية	07%
من 1000 إلى أقل من 2000 وحدة نقدية	12%
من 2000 إلى أقل من 3000 وحدة نقدية	18%
من 3000 إلى أقل من 4000 وحدة نقدية	25%

يتضح من خلال هذا المثال أنه لتحديد دين الضريبة وفقاً للطريقة التصاعدية الإجمالية تُحدد شريحة التي ينتمي إليها المكلف، ومن ثم يطبق المعدل الخاص بها، فالمكلف الذي يكون دخله مساوي 3500 وحدة نقدية تفرض عليه ضريبة بنسبة 25 بالمئة؛ وعليه تفرض الضريبة من إجمالي دخله، ومن ثم يستحق عليه ضريبة قدرها 875 وحدة نقدية؛ في حين أن نفس المكلف في ظل نظام التصاعد بالشرائح تكون الضريبة المستحقة عليه تبلغ القيمة المستحقة عن كل شريحة، أي

$$(00 + 165 + 70 + 57.5 + 180) = 472.5 \text{ وحدة نقدية}$$

منفصلة كما يلي:

$$(250 \times 0\%) + (750 \times 07\%) + (1000 \times 12\%) + (1000 \times 18\%) + (500 \times 25\%) = 472.5 \text{ ون.}$$

وبذلك فحساب الضريبة بالطريقة التصاعدية بالشرائح هي الأقرب إلى تحقيق مبدأ العدالة من الطريقة التصاعدية الإجمالية.

10- بعد دراستك طرق تحصيل الضريبة، ما هي الطريقة المثلى - حسب رأيك - للحد من التهرب الجبائي؟

تُحصل الضريبة وفق عدة طرق أهمها:

• الدفع المباشر

تلجأ الإدارة الجبائية وفق هذه الطريقة إلى تحصيل الضريبة عن طريق الدفع المباشر، بقيام المكلف بتسديد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة، بعد حسابها اعتماداً على الوعاء الجبائي.

• الأقساط المقدمة

وقد تتبع الإدارة طريقة الأقساط المقدمة، التي يقوم المكلف بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة الجبائية طبقاً للتصريح الذي قدمه عن دخله المحتمل، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد تحقيقها، بحيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المحققة أو يدفع ما قد يقل عنها.

• الاقتطاع من المصدر

كما تلجأ الإدارة الجبائية عند تحصيل الضريبة إلى طريقة الاقتطاع من المصدر، التي تتميز عن غيرها من الطرق الجبائية من ناحية لجوء الإدارة الجبائية إلى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها المكلف على الدخل؛ الأمر الذي يؤدي إلى تزويد الدولة بحصيلة جبائية مستمرة.

وبذلك تمتاز طريقة الاقتطاع من المصدر بالحد من الغش الجبائي؛ وذلك لاقتطاعها مبلغ الضريبة مباشرة من دخل المكلف، عكس طريقة الدفع المباشر التي تمتاز بمجال مفتوح للتهرب الجبائي؛ نظرا لدفع مبلغ الضريبة من المكلف بتحصيلها؛ لذا تعتبر طريقة الاقتطاع من المصدر أفضل الطرق للتحصيل الجبائي.

الفصل

2

الضريبة الجزائية الوحيدة

مراحل سير الدرس

- 1- الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزائية الوحيدة
- 2- الاستثناءات والإعفاءات وتخفيضات نظام الضريبة الجزائية الوحيدة
- 3- تحديد الضريبة الجزائية الوحيدة
- 4- معدلات الضريبة الجزائية الوحيدة
- 5- التصريح بالضريبة الجزائية الوحيدة
- 6- تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة
- 7- ملخص عملي لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة
- 8- الدفاتر المحاسبية والسجلات الإلزامية
- 9- تقييم نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

الأعمال الموجهة

الأجوبة

أسست الضريبة الجزافية الوحيدة في وقت سابق، لتحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل الاجمالي، كما يعوض دفع هذه الضريبة كل من الضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني.¹ أما حالياً فقد أصبحت الضريبة الجزافية الوحيدة تعوض، سبق ذكره، إضافة إلى الضريبة على أرباح الشركات؛ يعني ذلك أنها تطبق على كلا الشخصيتين القانونيتين، الشخصية الطبيعية والشخصية المعنوية.

أولاً - الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:²

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطاً صناعياً، تجارياً أو حرفياً، أو مهنة غير تجارية، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري "30.000.000 دج".

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

يطبق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة عند تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى، التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعاً لهذه التجاوزات.³

عندما يقوم المكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد، وفي المنطقة نفسها أو في مناطق مختلفة، عدة مؤسسات أو دكاكين أو متاجر أو ورشات، أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما، تعتبر كل واحدة منها مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة، وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة مادام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف ثلاثين مليون دينار "30.000.000 دج".⁴

¹ المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

² المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

³ المادة 282 مكرر 1 من القانون السابق.

⁴ Direction générale des impôts, "Guide pratique du contribuable", direction des relations publiques et communication, 2016, p : 12.

في حالة العكس، يمكن للمكلف بالضريبة المعني اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي لمجمل مداخيله.¹

ثانيا- الاستثناءات والإعفاءات وتخفيضات نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

يقدم النظام الجبائي الجزائري عدة إعفاءات وتخفيضات، ويستثني نشاطات لتحقيق أغراض معينة، أغلبها تصب في الناحيتين الاجتماعية والاقتصادية.

1- استثناءات نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

تستثني من نظام الضريبة الجزائية الوحيدة:²

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وكذا الهياكل التابعة لها؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- الحرفيون التقليديون، وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا، والذين اكتتبوا دفتر شروط تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

2- إعفاءات وتخفيضات نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

يمنح النظام الجبائي الجزائري إعفاءات مؤقتة وتخفيضات على النحو الآتي:

- تستفيد بصفة انتقالية النشاطات التجارية الصغيرة المقامة حديثا في أماكن مهياة من الجماعات المحلية خلال السنتين الأوليين من النشاط من الإعفاء من الضريبة الجزائية الوحيدة، وبعد نهاية مدة الإعفاء تستفيد الأنشطة من تخفيض لمدة ثلاث سنوات الأولى كما يلي:³
 - السنة الأولى: تخفيض بنسبة 70 %.
 - السنة الثانية: تخفيض بنسبة 50 %.
 - السنة الثالثة: تخفيض بنسبة 25 %.

¹ المادة 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادتين 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 والمادة 14 من قانون المالية لسنة 2015.

² المادة 282 مكرر 6 من القانون السابق.

³ Direction générale des Impôts, "Guide pratique du contribuable", Op.cit., 2016, p : 08.

- تسفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع من إعفاء كامل من الضريبة الجزائية الوحيدة لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها، على أن تكون هذه الأنشطة المشاريع للمؤهلين للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، أو "الوكال الوطنية لدعم القرض المصغر"، أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة".

- تمتد هذه المدة إلى ست (06) سنوات، ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تكون هذه الأنشطة في المناطق المراد ترقيتها، وتحدد قائمتها عن طريق التنظيم؛

- تمتد هذه المدة بستين (02)، عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) مستخدمين على الأقل، ولمدة غير محدودة.

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

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

ثالثا- تحديد الضريبة الجزائية الوحيدة

مرت الضريبة الجزائية الوحيدة بعدة تعديلات منذ نشأتها في سنة 2007، وعليه سنتعرض إلى آخر التعديلات المتعلقة بتحديد هذه الضريبة، من خلال عرض ما كان ساريا قبل سنة 2016. وبعدها نعرض ما كان ساريا خلال سنة 2016 (من 01 جانفي 2016 إلى غاية 31 ديسمبر 2016)، وفي النهاية نتطرق إلى ما هو مطبق وساري المفعول ابتداء من جانفي 2017.

1- تحديد الضريبة الجزائية الوحيدة قبل جانفي 2016

تقوم الإدارة الجبائية، لتحديد هذه الضريبة، بإرسال تبليغ إلى المكلف الخاضع لهذه الضريبة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، تبين فيه بالنسبة لكل سنة من فترة المشتين، العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال. ويتمتع المكلف المعني بحق إبداء موافقته أو تقديم ملاحظة مع الإشارة إلى أرقام الأعمال الذي يمكن قبولها، وذلك في أجل مدته ثلاثون يوما من تاريخ استلام التبليغ.

وفي حالة الموافقة، أو عدم الرد في الأجل المحدد، يعتمد التقدير الذي تم تبليغه كأساس لفرض الضريبة.

ويحدد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة، بالنسبة لكل مكلف، في كل سنة لمدة سنتين من مصلحة الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط.

وفي حالة ما إذا تبين أن رقم الأعمال الخاص بسنة من سنتي الفترة الجزافية يتجاوز نسبة 30% من رقم الأعمال المعتمد من دون أن يتجاوز الحدود المقررة على أساس رقم الأعمال المحقق فعلا؛ يمكن للإدارة الجبائية في هذه الحالة إعادة النظر في الأسس المعتمدة.

2- تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة خلال سنة 2016

كان بإمكان المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اختيار فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي. حيث يودع طلب الاختيار لدى الإدارة الجبائية قبل 01 فيفري من السنة، ويكون هذا طلب صحيحا ونهائيا بالنسبة لسنة واحدة فقط، ويجب أن يجدد بصورة صريحة وواضحة.

عندما لا يجدد طلب الاختيار في سنة ما، ويكون رقم الأعمال المحقق لم يصل مبلغ الثلاثين مليون (30.000.000 دج)؛ فإن المكلف المعني يحول بصفة تلقائية إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، كما يستفيد المكلفون بالضريبة الجدد من إمكانية اختيار الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي عند بداية الاستغلال.¹

3- تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة ابتداء من سنة 2017

بقي السماح للمكلف باختيار الخضوع لنظام الربح الحقيقي ساري المفعول، ولكن ما تم تعديله بقانون المالية لسنة 2017 يتمثل في مدة سريان نظام الربح الحقيقي، حيث أصبح الاختيار ساريا لمدة ثلاث (3) سنوات (سنة إيداع الطلب والسنتان الموالتان). يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه خلال فترة الثلاث سنوات. يمكن للمكلف التخلي عن الاختيار بشرط تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل 01 فبراير من السنة التالية لفترة الثلاث سنوات.²

¹ الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016، ص: 07.

² المادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، المعدلة بموجب المواد 39 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 42 من قانون المالية لسنة 2015، والمادة 41 من قانون المالية لسنة 2017.

رابعاً- معدلات الضريبة الجرافية الوحيدة

خضعت معدلات الضريبة الجرافية الوحيدة لعدد محدود من التعديلات، أهمها التغيير الذي حدث في بداية سنة 2016، وعليه سنتعرض فيما يلي للمعدلات التي كانت سارية قبل وبعد سنة 2016.

1- معدلات الضريبة الجرافية الوحيدة ابتداء من جانفي 2016

يحدد معدل الضريبة الجرافية الوحيدة ابتداء من جانفي 2016 كما يأتي:¹

- (5%) بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

- (12%) بالنسبة للأنشطة الأخرى.

2- معدلات الضريبة الجرافية الوحيدة قبل جانفي 2016

كان معدل الضريبة الجرافية الوحيدة يحدد كما يأتي:²

- (5%) بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسة في بيع البضائع والأشياء.

- (12%) بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بتأدية الخدمات لفئة الأرباح الصناعية والتجارية.

تجدر الإشارة إلى أن الضريبة الجرافية الوحيدة بمعدليها تحسب من رقم الأعمال المحقق من قبل المكلف، أي أن الوعاء الجبائي الخاضع لهذه الضريبة يكمن في رقم الأعمال، وعلى أساسه يتم حساب الضريبة.

يلاحظ من المعدلين السابقين، أن المشرع الجبائي أعطى الأولوية لعمليات بيع البضائع والمنتجات بإخضاعها للمعدل (5%)¹ عكس عمليات تقديم الخدمات، والتي قام بإخضاعها للمعدل (12%).²

¹ المادة 282 مكرر 4 من القانون السابق، المعدلة بموجب المواد 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، والمادة 12 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2015.

² المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والضرائب المعادلة لسنة 2014. المعدلة بموجب المواد 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، والمادة 12 من قانون المالية لسنة 2012.

خامسا- التصريح بالضريبة الجزائية الوحيدة

خضعت الإجراءات المتعلقة بالتصريح الجبائي للضريبة الجزائية الوحيدة لعدة تغييرات منذ نشأة هذه الضريبة في سنة 2007. وفيما يلي الإجراءات التي كان يخضع لها المكلفون بالضريبة خلال سنة 2016، تليها الإجراءات التي يخضع لها المكلف ابتداء من سنة 2017.

1- التصريح بالضريبة الجزائية الوحيدة خلال سنة 2016

يعتبر المكلفون الخاضعون للضريبة الجزائية الوحيدة ملزمين باكتتاب إرسال، قبل أول فيفري من كل سنة، تصريح خاص تحدده الإدارة الجبائية، وذلك إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان وجود النشاط، ويتمثل هذا التصريح الخاص في التصريح برقم الأعمال، أي السلسلة رقم 12 (G12). كما يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين، اكتتاب تصريح تكميلي بين 15 و30 يناير من السنة (ن+1)، ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك الذي صرحوا به بعنوان السنة (ن).

2- التصريح بالضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من سنة 2017

سنسلط الضوء على بعض النقائص المسجلة أثناء تطبيق الضريبة الجزائية الوحيدة في السابق، والتي كانت السبب الرئيس في التعديلات المذكورة في قانون المالية لسنة 2017، ومن ثم كيفية تطبيق الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من جانفي 2017.

2-1 النقائص المسجلة في تطبيق الضريبة الجزائية الوحيدة حتى نهاية سنة 2016

كانت آجال إيداع التصريحات الجبائية من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة الجزائية الوحيدة في الفاتح من شهر فبراير من سنة الخضوع كآخر أجل، وذلك بالاعتماد على العناصر والمعلومات المحققة خلال السنة الماضية لتحديد رقم الأعمال التقديري الخاضع، والذي يؤخذ كأساس لحساب الضريبة الواجبة التسديد.

ومن هنا، لوحظ عدم حيافة المكلفين بالضريبة على العناصر والمعلومات الكافية لتقدير رقم الأعمال محل الخضوع للضريبة خلال سنة الخضوع (الفترة المقدرة بشهر -شهر جانفي- غير كافية لتحديد رقم أعمال السنة الماضية، والذي يمثل الوعاء الخاضع وأساس حساب الضريبة).¹

إضافة إلى حدوث خلط عند إيداع التصريحات المتعلقة بالضريبة الجزائية الوحيدة من حيث الأجل وأرقام الأعمال المصرح بها، والنتائج عن تعدد التصريحات وتلاقي آجالها، والمتمثلة في التصريح السنوي والتصريح التكميلي المتعرض لهما سابقا.

وعليه، أدخلت تعديلات على آجال إيداع التصريحات في قانون المالية لسنة 2017؛ بغرض السماح للمكلفين بإيداع والتصريح بأرقام أعمال أكثر دقة، وتقادي التصريحات العشوائية قدر الإمكان.

2-2 آجال إيداع التصريحات الجبائية ابتداء من جانفي 2017

سنعرض فيما يلي إلى كل آجال التصريح الجبائي التقديري والتصريح الجبائي التكميلي.

2-2-1 التصريح الجبائي التقديري

أصبحت آجال اكتاب التصريحات الجبائية السنوية التقديرية للضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من سنة 2017 بين الفاتح و30 جوان من سنة الخضوع، لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها نشاط المكلف، من خلال ملء نموذج محدد من قبل الإدارة الجبائية.²

كما أصبح يستخدم سلسلتين، رقم 12 (G12) للتصريح الجبائي التقديري، والمتمثلتين في G12 و G12 bis. بحيث تخص الثانية - G12 bis - المكلفين الجدد بالضريبة، على أن يقوموا بإيداع تصريحاتهم قبل نهاية سنة بداية النشاط، يعني 30 ديسمبر من سنة بداية النشاط كآخر أجل؛³ بينما السلسلة رقم 12 (G12) تخص المكلفين بالضريبة الذين هم في السنة الثانية للخضوع فما فوق.

¹ المنشور رقم 12 الصادر عن وزارة المالية المورخ في 23 جانفي 2017، والمتعلق بكيفية تطبيق القانون رقم 14-16 المورخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، تدابير جبائية متعلقة بنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، ص: 02.

² المادة 40 من القانون رقم 14-16، المورخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

³ المادة 3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017، المحدثه بموجب، والمادة 42 من قانون المالية لسنة 2017.

2-2-2 التصريح الجبائي التكميلي

ابتداء من سنة 2017 أصبح المكلف بالضريبة مطالباً بإيداع تصريح تكميلي لرقم الأعمال الحقيقي الزائد عن رقم الأعمال المصرح به في التصريح الجبائي السنوي التقديري للضريبة الجزائية الوحيدة، وذلك بين 20 جانفي و 15 فبراير من السنة (ن+1)، وذلك باستخدام السلسلة (G 12 ter).

كما يمكن للإدارة الجبائية أن تصحح الأسس المصرح بها، عن طريق جدول شخصي، في حالة امتلاك عناصر تكشف عن تصريح غير مكتمل (محضر معاينة، جدول البيانات... إلخ). ولا يمكن إجراء هذا التصحيح إلا بعد انقضاء الأجل الضروري لاكتتاب التصريح التصحيحي المذكور سابقاً. وفي حالة التشكيك في الأسس المعتمدة، يمكن للمكلف بالضريبة أن يوجه طعناً حسب الشروط المحددة بموجب المادة 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تقنن الإجراءات الخاصة بالمنازعات الجبائية.

سادساً- تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة

سنتعرض إلى كيفية تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة التي كانت سارية خلال سنة 2016، ومن ثم نتعرض إلى كيفية تسديد الضريبة ابتداء من سنة 2017.

1- تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة خلال سنة 2016

تُسدّد الضريبة الجزائية الوحيدة لدى قابض الضرائب الذي يتبع له مكان ممارسة النشاط، وهذا في أجل أقصاه آخر يوم من الثلاثي المدني (في حالة انتهاء الثلاثي في يوم عطلة قانونية يمدد إلى أجل الدفع إلى أول يوم عمل يليه).

يكون دفع الضريبة الجزائية الوحيدة كل ثلاثة أشهر بمبلغ يساوي ربع (¼) المبلغ السنوي للضريبة المستحقة، وذلك باستخدام القسيّمت (coupons) المرفقة بالتصريح رقم 12 (G 12).

يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، اختيار الدفع السنوي للضريبة، وفي هذه الحالة يمكنهم تسديد المبلغ الإجمالي السنوي، ابتداء من أول يوم من شهر سبتمبر إلى غاية اليوم 30 من نفس الشهر.¹

¹ المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016، المعطلة بموجب المادتين 20 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 15 من قانون المالية لسنة 2015، والمادة 25 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

2- تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من سنة 2017

جهازة الضريبة

ابتداء من سنة 2017، يتوجب على المكلف تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة وفق طائفت حسب اختياره:

- التسديد الكلي للضريبة: يكون ذلك عند إيداع التصريح من قبل المكلف بالضريبة، يعني بين 01 و 30 جوان من سنة الخضوع.

- التسديد الجزئي للضريبة: يمكن تلخيص آجال التسديد والمبالغ وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (7): آجال ونسب التسديد المجزأ للضريبة الجزائية الوحيدة

نسب التسديد	آجال التسديد
50 % من المبلغ الواجب الدفع	تاريخ إيداع التصريح التقديري السنوي (بين 01 و 30 جوان)
25 % من المبلغ الواجب الدفع	بين 01 و 15 سبتمبر
25 % من المبلغ الواجب الدفع	بين 01 و 15 ديسمبر

المصدر: المادة 14 من القانون رقم 14-16، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017

يتمثل التصريح المستخدم للتسديد المجزأ للضريبة الجزائية الوحيدة حسب الآجال المذكورة سابقا في السلسلة رقم 50 bis (G 50 bis) المحدثه في سنة 2017، وهذا فيما يتعلق بالجزء الثاني والثالث، لأن الجزء الأول (50%) يسدد بتاريخ إيداع التصريح برقم الأعمال التقديري، وباستخدام التصريح كدليل على التسديد.

يتم تسديد كامل مبلغ الضريبة الجزائية الوحيدة فيما يتعلق بالمكلفين الجدد بتاريخ إيداع التصريح برقم الأعمال التقديري، والذي يجب أن يتم قبل نهاية سنة بداية النشاط، باستخدام التصريح كدليل على تسديد مبلغ الضريبة.

أما في حالة تحقيق المكلف بالضريبة لرقم أعمال في السنة (ن) أكبر من رقم الأعمال التقديري المصرح به في السنة (ن)، فهو مطالب بإيداع تصريح تكميلي في السنة (ن+1) حسب الأجل المذكورة سابقا (بين 20 جانفي و 15 فبراير)، مع تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة الموافقة للفرق في رقم الأعمال، وذلك بتاريخ إيداع التصريح خلال الفترة المحددة قانونا، وباستخدام التصريح كدليل على تسديد مبلغ الضريبة.

أما في حالة تحقيق المكلف بالضريبة لرقم أعمال في السنة (ن) أقل من رقم الأعمال التقديري المصرح به في السنة (ن)، فهو غير مطالب بإيداع تصريح تكميلي حسب الأجال المذكورة سابقا، مع عدم تسديد الضريبة الجزائية الوحيدة الموافقة للفرق في رقم الأعمال، بل يعتبر مبلغ الضريبة المسدد عن الفرق في رقم الأعمال قرضا ضريبيا يخصم من الضريبة الجزائية التقديرية للسنة التالية. وعليه، يمكن وقوع المكلف بالضريبة في الحالات الثلاث الآتية:

الحالة الأولى

رقم أعمال السنة (ن) "التصريح التقديري" أقل من رقم أعمال المحقق السنة (ن)، مع عدم تجاوز حدود الضريبة الجزائية الوحيدة "30.000.000 دج".

يعني: يلتزم المكلف بما يلي:

- إيداع تصريح تكميلي في السنة (ن+1) بين (20 جانفي و15 فبراير)؛

- تسديد تلقائي للضريبة الجزائية (حسب الفرق الموجب في رقم الأعمال).

الحالة الثانية

رقم أعمال السنة (ن) "التصريح التقديري" أقل من رقم أعمال المحقق السنة (ن+1)، مع تجاوز حدود الضريبة الجزائية الوحيدة "30.000.000 دج".

يعني: يلتزم المكلف بما يلي:

- إيداع تصريح تكميلي في السنة (ن+1) بين (20 جانفي و15 فبراير)؛

- تسديد تلقائي للضريبة الجزائية (حسب الفرق الموجب في رقم الأعمال).

إضافة إلى توجيه المكلف بالضريبة للخضوع حسب نظام الربح الحقيقي.

بحسب مبلغ الضريبة التكميلي للحالة الأولى والثانية كما يلي:

$$\text{مبلغ الضريبة التكميلي} = \left[(\text{رقم الأعمال الحقيقي للسنة (ن)} - \text{رقم الأعمال التقديري للسنة (ن)}) \times \text{معدل الضريبة الجزائية} \right]$$

الوحيدة الموافق للنشاط

الحالة الثالثة

رقم أعمال السنة (ن) "التصريح التقديري" أكبر من رقم أعمال المحقق السنة (ن).

يعني: وجود قرض للضريبة الجزائية الوحيدة (حسب الفرق في رقم الأعمال).

يعني: بالنسبة للمكلف:

- عدم إيداع تصريح تكميلي في السنة (ن+1) بين (20 جانفي و 15 فبراير)؛

- وجود قرض ضريبي (حسب الفرق في رقم الأعمال)، ويخصم من مبلغ الضريبة الجزائية الوحيدة للسنوات التالية.

يحسب مبلغ القرض الضريبي حسب الحالة الثالثة كما يلي:

مبلغ القرض الضريبي = (رقم الأعمال التقديري للسنة (ن) - رقم الأعمال الحقيقي للسنة (ن)) × معدل الضريبة الجزائية الوحيدة الموافق للنشاط

يلاحظ مما سبق، تسديد المكلف في كل الحالات للضريبة الجزائية الوحيدة حسب الفرق في رقم الأعمال، حتى في الحالات التي تتطلب تحويله لنظام الربح الحقيقي.

تعتبر حالات تحقيق رقم أعمال حقيقي أقل من رقم الأعمال التقديري من قبل المكلف بالضريبة حالات استثنائية، مثل عدم القدرة على مزاولة النشاط، أو ظروف غير ملائمة؛ وعليه تأخذ الإدارة الجبائية المشرفة على تسيير الملف الجبائي بعين الاعتبار التبريرات المقنعة المقدمة من المكلف بالضريبة، في تقدير أساس رقم الأعمال المتخذ كأساس لحساب الضريبة الجزائية الوحيدة السابق تسديدها، باعتباره قرضا ضريبيا يخصم من الضريبة الجزائية الوحيدة التقديرية للسنة التالية.¹

يبقى المكلفون بالضريبة في كل الحالات ملزمين بدفع مبلغ أدنى يقدر بمبلغ 10.000 دج المحدد وفق التنظيم الساري المفعول، وذلك مهما كان رقم الأعمال المحقق من قبل المكلف، ولو كان المكلف معفى من الضريبة. ويخفض هذا المبلغ إلى 5.000 دج للمكلفين المستفيدين من أجهزة دعم التشغيل "ANSEJ، ANGEM، CNAC".²

سابعا- ملخص عملي لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة

مما سبق، يلاحظ استخدام عدة نماذج من المكلف بالضريبة للتصريح برقم أعماله التقديري، وذلك حسب حدثاته أو أقدميته، إضافة إلى استخدام عدة طرق للتسديد، ونماذج كدليل على تسديد مبلغ

¹ المنشور رقم 12 الصادر عن وزارة المالية المؤرخ في 23 جانفي 2017، والمتعلق بكيفية تطبيق القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، تدابير جبائية متعلقة بنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، ص: 05.

² المادة 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

الضريبة الجزائية الوحيدة، كل هذا ضمن آجال محددة تختلف باختلاف حالة المكلف وطريقة التسديد، وعليه كان من العملي تلخيص ما ذكر سابقا بغرض تسهيل الفهم والاستيعاب لقارئ الكتاب.

وفيما يلي جدول يلخص نوع التصريحات المستخدمة للتصريح بالضريبة الجزائية الوحيدة واسمها، وآجال التصريح، وطريقة التسديد، والنسب، مع التصريحات المعتمدة للتسديد وآجالها.

الجدول رقم (08): تصريحات، وطريقة التسديد ونسبها، وآجال التصريح، وتسديد.

الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من سنة 2017

نوع التصريح	اسم التصريح		آجال التصريح	طريقة		التصريح المعتمد للتسديد/الآجال	
				التسديد	النسبة	التصريح	الآجال
التصريح برقم الأعمال التقديري	المكلفون القدامى	السلسلة (G 12)	من 01 إلى 30 جوان من السنة (ن)	الكامل	100%	برقم الأعمال التقديري	تاريخ إيداع التصريح
				المجزأ	50%	السلسلة	من 01 إلى 15 سبتمبر
					25%	(G 50 bis)	من 01 إلى 15 ديسمبر
					25%		
التصريح برقم الأعمال التكميلي	المكلفون الجدد	السلسلة (G 12 bis)	قبل 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط	الكامل	100%	برقم الأعمال التقديري	تاريخ إيداع التصريح
						برقم الأعمال التكميلي	

المصدر: تم إعداده استناد إلى كل ما تم التعرض إليه سابقا

ثامنا- الدفاتر المحاسبية والسجلات الإلزامية

يتعين على المكلفين مسك وتقديم عند طلب الإدارة الجبائية:

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

- دفتر مرقم وموقع يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

تجدر الإشارة إلى الطابع الحقيقي للأسس الخاضعة للضريبة -رغم كلمة "الجزائية" في اسم الضريبة محل الدراسة-، وذلك رغم الطابع التقديري للوعاء الجبائي -رقم الأعمال- في بداية الأمر. فتسديد الضريبة على أساس رقم أعمال تقديري لا يعطيها الطابع التحريري. وفي حالة خضوع المكلف لتحقيق جبائي، يجب عليه تبرير رقم الأعمال التقديري، وحتى رقم الأعمال التكميلي

المصرح بهما؛ وذلك من خلال مسك السجلات والدفاتر الإلزامية المذكورة سابقاً مدعمة بفواتير الشراء، وغيرها من المستندات الثبوتية. كل ما ذكر يخص الأشخاص الطبيعيين، أما الأشخاص المعنويون فملزمون بمسك محاسبة منتظمة، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون التجاري.

تاسعا - تقييد نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

جاء تطبيق نظام الضريبة الجزائية الوحيدة في بداية الأمر ليحل محل النظام الجزائي السابق الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي. وابتداءً من سنة 2016 أصبحت تعوض أيضاً الضريبة على أرباح الشركات، ويعني ذلك تعويض كل الشخصيات القانونية، من طبيعية ومعنوية، وهذا بشرط أن لا يتجاوز رقم الأعمال المحقق من طرف المكلف 30.000.000 دج؛ في حين كان، من خلال النظام الجزائي السابق، يسد كلاً من الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني، وذلك اعتماداً على رقم الأعمال الذي كان يحدد بطريقة جزائية، أي على أساس اتفاق بين مصلحة الضرائب والمكلف بالضريبة.

وقبل أن يدخل نظام الضريبة الجزائية الوحيدة حيز التطبيق خضع النظام الجزائي السابق لعدة تغييرات في حدود تطبيقه، حيث كان آخر تعديل ينص على أنه يخضع للنظام الجزائي:

- الأشخاص الطبيعيون المتحصلون على رقم أعمال يقل عن 2.500.000 دج سنوياً بالنسبة لبيع السلع والأشياء.
- الأشخاص الطبيعيون المتحصلون على رقم أعمال يقل عن 1.200.000 دج سنوياً بالنسبة لتأدية الخدمات.

1- الجوانب الإيجابية لتطبيق الضريبة الجزائية الوحيدة

يمكن القول إن نظام الضريبة الجزائية الوحيدة جاء لتبسيط النظام الجبائي المتعلق بالنظام الجزائي الخاص بصنف الأرباح الصناعية والتجارية للضريبة على الدخل الإجمالي، وحتى الضريبة على أرباح الشركات فيما بعد، وذلك من خلال:

- توحيد حدود تطبيق النظام بعدما كان النظام الجزائي السابق يفرق في الحدود بين بيع السلع والأشياء وتأدية الخدمات، فنظام الضريبة الجزائية الوحيدة يوحد بينهما بتطبيق حد 30.000.000 دج للنشطين؛

- دفع ضريبة واحدة فقط، وذلك بعدما كان يتم من خلال النظام الجزائي السابق دفع كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني، أصبح المكلف يدفع ضريبة واحدة بمعدل محدد حسب النشاط يعوض كل الضرائب المذكورة سائفاً، وهذا ما يعود بالإيجاب على الإدارة الجبائية، من حيث فهم وتطبيق النظام، وحتى بالنسبة للمكلف؛

- تخفيض الضغط الجبائي، حيث يؤدي دفع ضريبة واحدة عوض ثلاث ضرائب مختلفة، إلى تخفيف العبء الجبائي على المكلف، وإبتعاده عن التهرب والغش الجبائيين، إضافة إلى تسهيل مهام المحققين الجبائيين، من خلال تقليل التصريحات المودعة من قبل المكلف وتبسيطها.

إضافة إلى ما ذكر سابقاً، يساعد تطبيق نظام الضريبة الجزائية الوحيدة على تحقيق مبدأ الاقتصاد في النفقات، وذلك من خلال تقليل عدد المتدخلين في ملف المكلف، مع العلم أن كل ضريبة يكون لها متدخل من إدارة الضرائب، إضافة إلى تقليل الوثائق المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية، واقتصاد جهدها وتوجيهه نحو ملفات المكلفين ذوي مردودية من حيث مبالغ الضريبة المسددة لصالح خزينة الدولة. كل ما ذكر يعود بالإيجاب على الدولة من جهة، وحتى على المكلف ذي المقدرة التكاليفية المحدودة، من جهة أخرى.

2- الجوانب السلبية لتطبيق الضريبة الجزائية الوحيدة

رغم كل الجوانب الإيجابية المذكورة للضريبة الجزائية الوحيدة، يوجد نقص لا بد من تسليط الضوء عليه، والمتمثل في اعتبار النسب المطبقة في هذه الضريبة مرتفعة، ما يؤدي بالعديد من المكلفين إلى اختيار الخضوع لنظام الربح الحقيقي لفرض الضريبة، مع العلم أنه مهما كانت درجة وعي المكلف واقتناعه بضرورة تسديد الضريبة لتحقيق أهداف سامية، ومنافع اقتصادية واجتماعية؛ إلا أنه في النهاية لا يرى فيها إلا عبئاً يحاول التخلص منه بكل الطرق المتاحة، المشروعة منها وغير المشروعة.

كما أن اعتماد رقم الأعمال المحقق من المكلف لحساب مبلغ الضريبة ليس معبراً عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلف، ويتعبير آخر يمكن للمكلف أن يقوم بتسديد مبلغ ضريبة معبر لكبر حجم رقم أعماله، في حين أنه سجل في الحقيقة خسارة، وهذا يعني أن الضريبة الجزائية الوحيدة لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للمكلفين بها.

إضافة إلى كل ما ذكر، من خلال دراسة الضريبة الجزافية الوحيدة منذ نشأتها إلى غاية بداية سنة 2017، وذلك من حيث معدلات الضريبة وحدودها، وكذلك كيفية تقدير الوعاء الجبائي الخاضع للضريبة؛ يلاحظ قيام المشرع الجبائي بالعديد من التغييرات والتعديلات، ما يؤثر سلباً على استيعاب الخاضعين لها من المكلفين، وحتى درجة استيعاب الإدارة الجبائية لتطبيقها بالصرامة الصحيحة؛ فثبتت القوانين الجبائية، ومن ثم النظام الجبائي، يساعد على تحقيق مبدأ من مبادئ الجبائية، والمتمثل في مبدأ اليقين.

الأعمال الموجهة

أولا- الأسئلة النظرية

أجب عن الأسئلة الآتية بما يتعلق بسنة 2016، وسنة 2017 باختصار:

- 1- أذكر حدود الضريبة الجزافية الوحيدة ومعدلاتها.
- 2- بين كيفية الدفع والتصريح بالضريبة الجزافية الوحيدة.
- 3- أذكر الإعفاءات من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

ثانيا- دراسة حالة

إليك المعلومات الخاصة بمؤسسة " TISSAM " المتخصصة في صناعة النسيج:

✓ رقم التعريف الجبائي 103519920045786

✓ رقم الإخضاع الجبائي 35001639276

✓ رقم السجل التجاري 351335717B06

✓ مديرية الضرائب التابعة لها المؤسسة بومرداس

✓ مفتشية الضرائب بودواو

✓ العنوان بودواو

سجلت مؤسسة " TISSAM " في سنة 2015 الأعباء الآتية:

- مواد أولية 2.800.000,00 دج

- الكهرباء والغاز 220.000,00 دج

- تأمين الآلات والمعدات 150.000,00 دج

- تأمين السيارة السياحية 80.000,00 دج

- كراء ورشة الشراء والتخزين 360.000,00 دج

- أجور المستخدمين (بدون الأعباء الاجتماعية) 1.260.000,00 دج

- الرسم العقاري 18.000,00 دج

- رسم التطهير 10.000,00 دج
- الوقود 32.000,00 دج
- خسائر الصرف 130.000,00 دج
- مصاريف مالية 20.000,00 دج

بينما إيرادات مؤسسة "TISSAM" المحققة في سنة 2015 تمثلت فيما يلي:

- منتجات مبيعة 16.250.000,00 دج
- خدمات مقدمة 1.100.000,00 دج
- مبيعات بضاعة (مواد أولية) 1.150.000,00 دج

كما قامت المؤسسة خلال شهر ديسمبر 2016 بالتنازل عن سيارة سياحية من نوع RENAULT MEGANE ذات قوة 8 أحصنة بسعر يقدر بمبلغ 980.000,00 دج، وتنازلت المؤسسة "ALITEX"، حيث كانت السيارة بحوزة المؤسسة منذ 2013، بسعر اقتناء يقدر بمبلغ 1.450.000,00 دج.

تملك المؤسسة سيارة نفعية من نوع PEUGEOT PARTNER بقوة 9 أحصنة تمت الحيازة عليها سنة 2011 بمبلغ 1.720.000,00 دج.

توظف المؤسسة أربعة عمال، وتسدد المؤسسة إثر هذا التوظيف أعباء اجتماعية لصالح الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي تقدر بمبلغ 180.000,00 دج سنويا (يتم تسديد الأعباء المحملة من الموظفين، والمقدرة بنسبة 9 بالمائة، وتلك المحملة من المؤسسة والمقدرة بنسبة 26 بالمائة. يعني ذلك أن يتم تسديد مبلغ من الأعباء الاجتماعية الموافق لنسبة 35 بالمائة من أجر المنصب المحقق من الموظفين)

1. المطلوب:

- تخضير التصريح رقم 12 «G12» والمتعلق بمؤسسة "TISSAM" لسنة 2016، مع ذكر آخر أجل لإيداع السلسلة من طرف المكلف لإدارة الضرائب.

حققت مؤسسة "TISSAM" الإيرادات الآتية خلال سنة 2016.

- منتجات مبيعة 19.250.000,00 دج
- خدمات مقدمة 1.250.000,00 دج

- مبيعات بضاعة (مواد أولية).....1.350.000,00 دج وعليه؛

2. المطلوب:

- كيف تتم معالجة هذه الحالة؟ وما هي آجال إيداع التصريح؟ وكيف يسمى هذا التصريح؟
- ما هي التصريحات الجبائية التي سيتم إيداعها من قبل مؤسسة "TISSAM" في سنة 2017؟
- ما هي مبالغ الضريبة الجزافية الوحيدة الواجبة التسديد من قبل مؤسسة "TISSAM" خلال سنة 2017؟
- ما هي آجال التصريحات الجبائية الواجبة الإيداع من قبل المؤسسة، وآجال التسديد المتعلقة بسنة 2017؟

نفترض أن مؤسسة "TISSAM" حققت الأعباء المذكورة سافا في سنة 2013، وأن مفتشية الضرائب التابعة لها قد اتفقت معها على إخضاعها في سنة 2012 للضريبة الجزافية الوحيدة، وذلك على أساس رقم أعمال يقدر بمبلغ 6.000.000,00 دج؛ في حين حققت مؤسسة "TISSAM" خلال نفس السنة رقم أعمال يقدر بمبلغ 7.000.000,00 دج.

3. المطلوب:

- ما هو مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة الواجبة الدفع؟ وكيف يتم تسديدها مع ذكر التواريخ؟
 - نفترض أن مفتشية الضرائب التابعة لها مؤسسة "TISSAM" قد اتفقت معها على إخضاعها في سنة 2012 للضريبة الجزافية الوحيدة، وذلك على أساس رقم أعمال يقدر بمبلغ 5.000.000,00 دج، مع تحقيق المؤسسة لرقم أعمال نفسه، أي 7.000.000,00 دج.
4. المطلوب:

- كيف يكون رد مفتشية الضرائب لمؤسسة "TISSAM" على التصريح الخاص رقم 12 لسنة 2013؟

أولا - الأجوبة النظرية

1- يحدد معدل الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من سنة 2016 (لم تتغير في سنة 2017) كما يلي:

- 5 % بالنسبة للأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛

- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

تصبب الضريبة الجزائية الوحيدة من رقم الأعمال المحقق من قبل المكلف، أي أن الوعاء الجبائي الخاضع يكمن في رقم الأعمال، وعلى أساسه يتم حساب الضريبة. يخضع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة:

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).

- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة"، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).

يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة أن يختاروا نظام فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، ويتم إيداع طلب الاختيار على مستوى الإدارة الجبائية قبل تاريخ الفاتح من فيفري، ويعتبر صالحا ولا رجعة فيه لفترة ثلاث سنوات باحتساب سنة إيداع الطلب. أما في حالة رغبة المكلف في الخضوع للضريبة الجزائية الوحيدة، يجب عليه تقديم طلب قبل الفاتح من فبراير من السنة الأولى التي تلي فترة الثلاث سنوات المتعلقة بخضوعه لنظام الربح الحقيقي، وهذا ابتداء

من سنة 2017؛ بينما خلال سنة 2016 كان إيداع طلب الخضوع لنظام الريح الحقيقي صالحا لسنة واحدة مع إلزامية تجديد الطلب سنويا للبقاء في النظام الريح الحقيقي.

2- الإعفاءات والاستثناءات

أنظر الصفحة 36 و 37 من الكتاب، وبالضبط العنوان:

ثانيا- الاستثناءات والإعفاءات وتخفيضات نظام الضريبة الجزائية الوحيدة

3- التصريح بالضريبة الجزائية الوحيدة

إضافة إلى ما تم التعرض له في الفصل الثاني، وبصفة خاصة تصريح المكلف الخاضع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، ففي حقيقة الأمر يعتبر المكلف بالضريبة ملزما إضافة إلى كل ما ذكر سابقا، بتقديم عدة تصريحات منذ مزاولته النشاط، وحتى يكون القارئ صورة واضحة وبقية عن التصريحات القانونية الإلزامية وأجالها، سنتعرض لها في الآتي:

أ. التصريح بالوجود

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزائية الوحيدة أن يقدموا تصريحا بالوجود لدى مفتشية الضرائب التابعين لها، خلال الثلاثين يوما الأولى من بداية النشاط.

ب. التصريح السنوي برقم الأعمال

خلال سنة 2016

كان المكلفون بالضريبة التابعون للضريبة الجزائية الوحيدة يخضعون إلى إلزامية التصريح بأنفسهم قبل الفاتح فيفري من السنة (التصريح سلسلة ج 12)، بمبلغ رقم الأعمال المتوقع تحقيقه خلال السنة.

ابتداء من سنة 2017

يخضع المكلفون بالضريبة القدامى (السنة الثانية من النشاط فما فوق) التابعون للضريبة الجزائية الوحيدة إلى إلزامية التصريح بأنفسهم بين الفاتح جوان و 30 جوان من السنة (ن) (التصريح سلسلة 12)، بمبلغ رقم الأعمال المتوقع تحقيقه خلال السنة؛ أما المكلفون الجدد فهم ملزمون بتقديم تصريح سنوي قبل 31 جانفي من سنة بداية النشاط، وذلك باستخدام السلسلة رقم (12 bis).

فضلا عن ذلك، يتعين عليهم مسك وتقديم، عند كل طلب من الإدارة الجبائية:

- سجل مُرقم وموقع من المصالح الجبائية، ملخص لكل سنة، يتضمن تفاصيل مشترياتهم، مدعيات بالفواتير وكل وثائق الإثبات؛
- سجل مُرقم وموقع، يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

ج. التصريح التكميلي

خلال سنة 2016

كان يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة اكتابة تصريح تكميلي بين 15 و 30 يناير من السنة (ن+1)، ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك الذي صرحوا به بعنوان السنة (ن).

ابتداء من سنة 2017

أصبح على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة اكتابة تصريح تكميلي بين 20 جانفي و 15 فبراير من السنة (ن+1)، ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك الذي صرحوا به بعنوان السنة (ن)، وذلك باستخدام السلسلة G 12 ter.

4- دفع الضريبة الجزافية الوحيدة

خلال سنة 2016

أ. الدفع الفصلي

تدفع الضريبة الجزافية الوحيدة لدى قابض الضرائب لمكان ممارسة النشاط خلال أجل أقصاه اليوم الأخير من الفصل المدني، وعندما يصادف انقضاء الفصل يوم عطلة قانونية، يُؤجل الدفع لأول يوم عمل يليه، وفي هذا الصدد يتعين على المكلفين بالضريبة تصفية ودفع بأنفسهم - نسبة الضريبة الجزافية الوحيدة الواجب دفعها، والموافقة للربع (4/1) من المبلغ السنوي للضريبة المستحقة، حسب الآجال المنصوص عليها كما يلي :

الفصل الأول: آخر أجل 31 مارس من سنة ن؛

الفصل الثاني: آخر أجل 30 جوان من سنة ن؛

الفصل الثالث: آخر أجل 30 سبتمبر من سنة ن؛

الفصل الرابع: آخر أجل 31 ديسمبر من سنة ن.

يتم الدفع الفصلي للضريبة عن طريق إشعار بالدفع "قسمة ب" مرافق بالتصريح السنوي لرقم الأعمال (G 12).

ب. الدفع السنوي

يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين للضريبة الجزائية الوحيدة أن يختاروا الدفع السنوي لهذه الضريبة بتاريخ 30 سبتمبر كأقصى أجل من السنة الجارية التي تم فيه تحقيق رقم الأعمال، ويتم الدفع السنوي للضريبة عن طريق إشعار بالدفع "قسمة ب" مرافق بالتصريح السنوي لرقم الأعمال سلسلة (G 12).

ابتداء من سنة 2017

بغرض التبسيط وعدم الإطالة، يمكن للقارئ الاطلاع على الجدول المشار إليه في الصفحة 57 من الكتاب والمتعلق بتصريحات، وطريقة التسديد ونسبها، وآجال التصريح، وتسديد الضريبة الجزائية الوحيدة ابتداء من سنة 2017.

ثانيا- حل دراسة الحالة

1- ملء التصريح G12 للمؤسسة TISSAM لسنة 2016

التصريح برقم الأعمال للضريبة الجزائية الوحيدة

رقم التعريف الجبائي: 103519920045786

رقم الإخضاع الجبائي: 35001639276

رقم السجل التجاري: 351335717 B06

مديرية الضرائب لولاية بومرداس

مفتشية الضرائب لبودواو

اسم الشركة: TISSAM

طبيعة النشاط: صناعة النسيج

عنوان المؤسسة: بودواو - بومرداس

الفترة : من 01 جانفي 2016 إلى 01 جانفي 2017

معلومات متنوعة

- عدد الأشخاص المستخدمين: 04 عمال.

- قيمة الأجور والأعباء الاجتماعية المسددة: 1 440 000 00 دج.

- القيمة السنوية للإيجارات الخاصة: 360 000 00 دج.

- السيارات المستعملة:

سياحية	نفعية
سنة الاكتساب: 2013	سنة الاكتساب: 2011
العلامة والقوة: Renault Mégane، بقوة 8 أحصنة	العلامة والقوة : Peugeot Partner، بقوة 9 أحصنة
مجموع الثمن المدفوع 1 450 000 00	مجموع الثمن المدفوع: 1 720 000 00 دج.

- التنازل عن الاستثمار :

✓ طبيعة الملك المتنازل عنه: سيارة سياحية Renault Mégane؛

✓ تاريخ الاكتساب: جانفي 2013؛

✓ تاريخ التنازل: ديسمبر 2013؛

- ✓ سعر إنجاز الملك المتنازل عنه: 980 000 .00 دج؛
- ✓ سعر تكلفة الملك المتنازل عنه: 1 450 000 .00 دج؛
- ✓ فائض القيمة عند التنازل: 470 000 .00 دج.

ملاحظة:

كان التصريح بنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة قبل سنة 2016 يحتوى على خانة مخصصة للمالك المكلف بالضريبة والمتعلقة بالسيارات النفعية والسياحية، مع ضرورة ذكر حالات التنازل عنها إن وجدت.

- معلومات متعلقة برقم الأعمال:

قيمة الضريبة	معدل الضريبة 05%	طبيعة العمليات/ منتجات مباحة (القماش)
925 000 .00	05%	18 500 000 .00

- جدول مفصل للأعباء:

المبالغ	البيان
2 800 000 .00	مبلغ المشتريات المواد الأولية
1 260 000 .00	أجور المستخدمين
180 000 .00	الأعباء الاجتماعية لرب العمل
360 000 .00	الإيجارات المهنية
18 000 .00	الضرائب والرسوم المدفوعة
10 000 .00	رسم التطهير
130 000 .00	خسائر الصرف
20 000 .00	مصاريف مالية
230 000 .00	تأمينات
252 000 .00	المواد المستهلكة
5 260 000 .00	المجموع

كان المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة ملزما بإيداع جدول مفصل لأعبائه مع تصريحه السنوي، وهذا حتى نهاية سنة 2016.

يخضع المكلف بالضريبة (مؤسسة TISSAM) التابع للضريبة الجزائرية الوحيدة إلى التصريح بنفسه قبل الفاتح فيفري من سنة 2016 (التصريح سلسلة G 12)، بمبلغ رقم الأعمال المتوقع تحقيقه خلال سنة 2016، وذلك اعتماد على معلومات سنة 2015. كما يقوم المكلف بالضريبة بحساب مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المتعلقة بسنة 2016 على أساس رقم الأعمال المصرح به، وهو 00. 18 500 000 دج (2015).

$$\text{مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة} = 00. 18 500 000 \times 5\% = 00. 925 000 \text{ دج}$$

- يتم الدفع الفصلي للضريبة (في حالة اختيار المكلف هذه الطريقة) كما يلي:

المبلغ	الأقساط	الفترة
231 250 .00	2016/03/31	الفصل الأول
231 250 .00	2016/06/30	الفصل الثاني
231 250 .00	2016/09/30	الفصل الثالث
231 250 .00	2016/12/31	الفصل الرابع
925 000 .00	المجموع	

- الدفع السنوي (في حالة اختيار المكلف هذه الطريقة):

المبلغ	الأقساط	الفترة
925 000 .00	2016/09/30	سنة 2016

2- تتم معالجة الحالة بإيداع التصريح التكميلي للضريبة الجزائرية لسنة 2016

يتمثل رقم الأعمال المحقق من مؤسسة TISSAM خلال سنة 2016 بمبلغ 00. 21 850 000 دج، وبما أن رقم الأعمال المحقق أكبر من رقم الأعمال المصرح به، يجب على المكلف بالضريبة اكتتاب تصريح تكميلي بين 15 و30 جانفي من سنة التالية من أجل تسوية وضعية سنة 2016.

$$\text{الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحقة} = 00. 21 850 000 \times 5\% = 00. 1 092 500 \text{ دج.}$$

$$\text{الضريبة الجزائرية الوحيدة المدفوعة} = 00. 18 500 000 \times 5\% = 00. 925 000 \text{ دج.}$$

$$\text{الضريبة الجزائرية الوحيدة الواجبة الدفع} = 00. 1 092 500 - 00. 925 000 = 00. 167 500 \text{ دج.}$$

أما فيما يخص سنة 2017

يُلزم المكلف بإيداع تصريح برقم الأعمال التقديري لسنة 2017 على أساس رقم الأعمال المحقق في سنة 2016، وذلك بين 01 جوان 2017 و 30 جوان 2017 باستخدام السلسلة 12 (G12).

الضريبة الجزافية الوحيدة الواجبة الدفع = $21\,850\,000.00 \times 5\%$

= 1 092 500.00 دج.

يختار المكلف طريقة التسديد كما يلي:

– التسديد الكامل للضريبة الجزافية الوحيدة: يسدد المكلف بالضريبة حسب هذه الحالة المبلغ الكامل والمتمثل في 1 092 500.00 دج بتاريخ إيداع التصريح "السلسلة 12 (G12)". ويعتبر التصريح دليلا على تسديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة.

– التسديد الجزأ للضريبة الجزافية الوحيدة: يسدد المكلف بالضريبة حسب هذه الحالة المبلغ كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجزء	قيمة الجزء			النسبة	الجزء
	حساب المبلغ		المبلغ		
	العملية الحسابية				
الأول	50 %	$50\% \times 1\,092\,500$	546 250	تاريخ إيداع التصريح التقديري من 01 إلى 30 جوان 2017	G12
الثاني	25 %	$25\% \times 1\,092\,500$	273 125	من 01 إلى 15 سبتمبر 2017	G 50 bis
الثالث	25 %	$25\% \times 1\,092\,500$	273 125	من 01 إلى 15 ديسمبر 2017	G 50 bis
المجموع			1 092 500		

3- تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة لسنة 2013:

رقم الأعمال المحقق لسنة 2013 = 7 000 000.00 دج.

رقم الأعمال المصرح به لسنة 2013 = 6 000 000.00 دج.

يلاحظ مما سبق، أن نسبة الزيادة المسجلة في رقم الأعمال بين المحقق والمصرح به لسنة

2013 لم تتعد 30 % (16,67 %)

نسبة الزيادة في رقم الأعمال = $100 - \frac{6\,000\,000.00}{7\,000\,000.00} \times 100 = 16,67\%$

وعليه، لا تقوم الإدارة الجبائية بتعديل رقم الأعمال المتخذ كأساس لحساب مبلغ الضريبة الجزائية الوحيدة الواجبة التسديد خلال سنة 2013.

الضريبة الجزائية الوحيدة الواجبة الدفع سنة 2013 = $6\,000\,000.00 \times 5\% = 300\,000.00$ دج
يتم الدفع الفصلي للضريبة كما يلي:

المبلغ	الأقساط	الفترة
75 000 .00	2013/03/31	الفصل الأول
75 000 .00	2013/06/30	الفصل الثاني
75 000 .00	2013/09/30	الفصل الثالث
75 000 .00	2013/12/31	الفصل الرابع
300 000 .00	المجموع	

4- تحديد الضريبة الجزائية الوحيدة لسنة 2013:

رقم الأعمال المحقق لسنة 2013 = $7\,000\,000.00$ دج

رقم الأعمال المصرح به لسنة 2013 = $5\,000\,000.00$ دج

بما أن رقم الأعمال الفعلي تجاوز 30% من رقم الأعمال المعتمد، يجب على المؤسسة تسوية وضعيتها سنة 2013 كما يلي:

الضريبة الجزائية الوحيدة المستحقة = $7\,000\,000.00 \times 5\% = 350\,000.00$ دج.

الضريبة الجزائية الوحيدة المدفوعة = $5\,000\,000.00 \times 5\% = 250\,000.00$ دج.

الضريبة الجزائية الوحيدة الواجبة الدفع = $350\,500.00 - 250\,000.00 = 100\,500.00$ دج.

يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم باكتتاب تصريح تكميلي لرقم الأعمال سنة 2013، بين 15 و30 جانفي 2014 ودفع الضريبة المتعلقة بها.

يتعين على المكلف بالضريبة عند تحديده للضريبة الجزائية الوحيدة لسنة 2014 أن يعتمد على رقم الأعمال المحقق سنة 2013، والمتمثل في مبلغ $7\,000\,000.00$ دج.

الضريبة على الدخل الإجمالي

مراحل سير الدرس

- 1- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي
- 2- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي
- 3- المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

الأعمال الموجهة

الأجوبة

تصنف الضريبة على الدخل الإجمالي ضمن الضرائب المباشرة والتي يقوم بتسديدها إلى الخزينة من يكون مكلفا بها بطريقة قانونية، فيستقر العبء الجبائي بصفة مباشرة، وتعتبر الضرائب المباشرة الجزء الأكثر وضوحا في القانون الجبائي الجزائري.

تعتبر المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أهم العناصر محل الدراسة من خلال الفصل الثاني؛ وذلك لتعدد المداخل الخاضعة، واختلاف طرق تحديد وعائها الخاضع للضريبة وحسابها وتحصيل مبلغها لصالح الخزينة العمومية. وفيما يلي عرض مفصل للمداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

أولا - تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها

لقد تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، حيث جاء تعريفها كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹. من التعريف السابق يستخلص أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتسم بعدة خصائص، ينكر منها ما يلي:

- ضريبة سنوية، وذلك لأنها تفرض مرة واحدة في السنة على المداخل المحققة خلال السنة؛
- ضريبة وحيدة، بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف، وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة، ومن ثم تعويض جميع الضرائب النوعية السابقة، والتي تتمثل في الضريبة على مداخل الديون والودائع، المساهمة الوحيدة الفلاحية، والضريبة التكميلية على الدخل؛
- الشخصية الطبيعية، حيث تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويون فتطبق عليهم الضريبة على أرباح الشركات، كما سنتعرض له لاحقا؛
- تفرض على الدخل الصافي، والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي الخام.

¹ المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

ثانيا- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع الأشخاص الذين موطن تكليفهم في الجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لمجمل المداخيل المحصلة من قبلهم، كما يخضع الأشخاص الذين ليس موطن تكليفهم في الجزائر لهذه الضريبة بالنسبة للمداخيل ذات المصدر الجزائري.¹

يخضع كذلك للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، ويحصلون على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.²

كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:³

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو سجلات تجارية أو بيعها أو يشترون بأسهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها،
 - يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم،
 - يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها، سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا؛
 - يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة، وصاحب الامتياز، ومستأجر الحقوق البلدية؛
 - يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا؛
 - يحدد عند الاقتضاء النشاط المتسم بطابع صناعي عن طريق التنظيم؛
 - يحققون إيرادات من استغلال الملاحة أو البحيرات المالحة أو الممالح؛
- كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن، ومستغلي قوارب الصيد.

المادة 03-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

ثالثا- المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للفئات أو الأصناف الآتية:

- الأرباح المهنية؛
- المداخل الفلاحية؛
- المداخل الناتجة عن تأجير العقارات المبنية وغير المبنية؛
- ريع رؤوس الأموال المنقولة؛
- الرواتب والأجور؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

1- صنف الأرباح المهنية

سنتعرض فيما يلي إلى كل من تعريف الأرباح المهنية، ومن ثم الأشخاص الخاضعين والأنظمة المطبقة في هذا الصنف.

1-1 تعريف الأرباح المهنية

تعتبر أرباحا مهنية لتطبيق الضريبة على الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية، أو غير تجارية، أو صناعية، أو حرفية، وكذلك الأرباح المحقة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.²

كما تكتسي طابع الأرباح المهنية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:³

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو سجلات تجارية، أو بيعها، أو يشتركون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها؛

¹ المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2009 والمادة 02 من قانون المالية لسنة 2015 والمادة 02 من قانون المالية لسنة 2017.

² المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 2017.

³ المادة 12 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل من الاستفادة عن الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم؛
- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها، سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي، أو جزء منها، أم لا؛
- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة، وصاحب الامتياز، ومستأجر الحقوق البلدية؛
- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا؛ يحدد عند الاقتضاء النشاط المتسم بطابع صناعي عن طريق التنظيم؛
- يحققون إيرادات من استغلال الملاحه، أو البحيرات المالحة، أو الممالح؛
- كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل المداخل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربانة الصيادين، مجهزي السفن، ومستغلي قوارب الصيد؛
- يحققون مكاسب صافية برأس مال، بمناسبة عملية تنازل مقابل تعويض عن القيم المنقولة والحقوق الاجتماعية.¹

1-2 الإيرادات الواجب اعتمادها والأعباء القابلة للخصم عند تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح المهنية

تتمثل الإيرادات الواجب اعتمادها والأعباء القابلة للخصم عند تحديد الضريبة وفق هذا الصنف فيما يلي:²

1-2-1 الإيرادات الواجب اعتمادها عند تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح المهنية

تتمثل الإيرادات الواجب اعتمادها في كل من:

- مبيعات السلع أو المداخل المتأتية من الأشغال الممارسة أو الخدمات المقدمة.

¹ المادة 9-12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المحدثه بموجب المادة 03 من قانون المالية لسنة 2015.

² الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016، ص ص: 09-10.

بلاحظ مما سبق، أن كل الإيرادات المحققة من المؤسسة خاضعة للضريبة حسب صنف الأرباح المهنية، بما فيها الأرباح التي كانت مصنفة كأرباح غير تجارية، الناتجة عن المهن الحرة حتى نهاية سنة 2015، هي المعتمدة في تحديد رقم الأعمال المحقق.

- الإيرادات الناتجة عن استغلال العقارات المدرجة في أصول الميزانية، ويعني ذلك أن كل الإيرادات الناتجة عن أصول المؤسسة، كإيجار مخزن غير مستغل من قبل المؤسسة، أو معدات إنتاج كالآلات على سبيل المثال، تخضع للضريبة حسب الصنف محل الدراسة.
- الإيرادات المالية الناتجة من حواصل:

• الأسهم، وحصص الشركة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

• الديون والودائع والكفالات.

• الأتاوى الناتجة من التنازل عن حقوق الملكية الصناعية العائدة للمؤسسة.

• فوائد القيمة الناتجة من التنازل عن أصول المؤسسة.

• التخفيضات الجبائية المخصوصة مسبقا من الأرباح الخاضعة للضريبة.

1-2-2 الأعباء القابلة للخصم عند تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح المهنية

تتمثل الأعباء القابلة للخصم فيما يلي:

• المواد والسلع المشتراة.

• المصاريف العامة المتحملة من قبل المؤسسة.

• الإهلاكات والمؤونات.

• الضرائب والرسوم المهنية.

وحتى تكون الأعباء قابلة للخصم، يجب أن تتوافر فيها الشروط الآتية:

• تسجيل الأعباء في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها.

• تتعلق بعبء فعلي، وأن تكون مدعمة بمبررات كافية.

• يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية، كمؤونات تدني قيم الأصول الثابتة للمؤسسة.

• إدراج الأعباء ضمن السنة المالية التي صرفت فيها.

1-3 أنظمة فرض الضريبة لصنف الأرباح المهنية

يخضع المكلف الجديد بالضريبة، إجباريا وبمجرد إيداعه الملف الجبائي للنظام العام، وهو النظام الذي يكون فيه ملزما بالتصريح شهريا في السلسلة رقم 50 (Gn°50) برقم الأعمال المحقق من ممارسة النشاط، باستثناء النشاطات المعفاة قانونا، ويتم على أساسها تحديد الضريبة الواجبة الدفع من المكلف على أساس رقم الأعمال المسجل.

1-3-1 النظام الحقيقي لفرض الضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح المهنية

يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي حدود الثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج) بالنسبة لكل العمليات، إلى تحديد الربح الذي يندرج في أساس ضريبة الدخل حسب النظام الحقيقي وجوبا.

كانت الأنشطة المستثناة من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة تخضع لنظام الربح الحقيقي وجوبا، مهما يكن رقم الأعمال المحقق للضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك قبل التعديل في القانون الذي حلت بموجب قانون المالية لسنة 2016. فابتداء من بداية سنة 2016 ألغيت الاستثناءات من الضريبة الجزافية الوحيدة، وبذلك ألغي فرضها وجوبا للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية.

وتجدر الإشارة إلى أن رقم الأعمال السنوي المحسوب، والواجب اعتماده لتحديد نظام الإخضاع، يكون خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين له؛ أما بخصوص غير الخاضعين له، فيكون رقم الأعمال محسوبا بما فيه الرسم.

يحتسب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي من الربح الجبائي المحقق من المكلف، بحيث يحدد الربح الجبائي حسب العلاقة الآتية:

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

يمثل الربح المحاسبي مجموع الإيرادات المحصلة مطروحا منها مجموع الأعباء والمصاريف المتعلقة بالنشاط الخاضع؛ أما الاسترداد فتتمثل الأعباء المقبولة والمسجلة محاسبيا والمرفوضة جبائيا؛ بينما التخفيضات تمثل تلك الأعباء المرفوضة محاسبيا والمقبولة جبائيا.

ينكر من الأعباء القابلة للخصم (التخفيضات) ما يلي:

- خسائر السنوات الماضية؛
- فوائد القروض والديون ذات الطابع المهني؛
- المنح الغذائية؛
- اشتراكات التأمين على الشيخوخة، والتأمينات الاجتماعية المدفوعة من الحساب الشخصي للمكلف، ولم تسجل محاسبيا؛

على المكلف أن يضع تصريحاً خاصاً بالأرباح المسجلة خلال السنة قبل الثلاثين أبريل من السنة التالية بعنوان وجود النشاط الممارس لدى مصلحة الضرائب.¹ يحمل هذا التصريح الخاص الرقم 11 (G 11).

ولحساب الضريبة على الدخل الإجمالي يستعان بالجدول التصاعدي بالشرائح الآتي:

الجدول رقم (9): الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.001

للصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2008.

1-3-2 النظام المبسط لفرض الضريبة على الدخل الإجمالي (المطبق سابقاً)

كان يخضع للنظام المبسط قبل سنة 2011 المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، على أن لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار.²

¹ المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

² Guide du contribuable relevant du CDI, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger, 2010, p :06.

وأصبحت حدوده ابتداء من 2011 تقدر بما لا يتجاوز ثلاثين مليون دينار. وألغي ابتداء من بداية سنة 2016.¹

كان بإمكان المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اختيار نظام الإخضاع حسب النظام المبسط، وحتى المكلفون حسب النظام المبسط يمكن لهم اختيار الخضوع حسب النظام الحقيقي، وذلك بمسك محاسبة مثبتة، ومطابقة لنصوص المواد 9 و10 من القانون التجاري، على أن يتم تجديد الاختيار بطريقة صريحة.²

كان مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي حسب هذا النظام يُحسب بمعدل ثابت يقدر بنسبة 20% من الربح الخاضع للضريبة الناتج من الفرق بين الإيرادات المحققة والأعباء المسجلة.³

كما كان أيضا على المكلف بالضريبة الخاضع لهذا النظام أن يقدم تصريحاً لمصلحة الضرائب بعنوان وجود النشاط، وذلك قبل الثلاثين من أبريل من السنة التي تلي سنة النشاط. يحمل هذا التصريح الخاص الرقم ج 11 مكرر 2 (G 11 bis)

1-4 الإعفاءات والتخفيضات الخاصة بصنف الأرباح المهنية

يستفيد الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي لجملة من الإعفاءات الدائمة والمؤقتة، والتخفيضات، والتي يمكن سردها كما يلي:

1-4-1 الإعفاءات الدائمة

تتمثل الإعفاءات الدائمة فيما يلي:⁴

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وكذا الهياكل التابعة لها؛
- إجمالي الدخل المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حاله.

¹ المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016.

² IBID, 2010, p :06.

³ المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015، المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2009.

⁴ المادة 03-13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

كما تستثنى من وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين، بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين.

يستفيد الأشخاص الذين يحققون دخلا صافيا إجماليا يساوي أو يقل عن حد الخضوع المحدد بالجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي،¹ والمتمثل في 120.000 دينار جزائري، من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي؛ هذا الإعفاء لا ينفي تسديد المكلف لحد أدنى من الضريبة، وذلك مهما يكن الدخل أو رقم الأعمال المحقق، والضريبة المفروضة. ويقدر الحد الأدنى من الضريبة بمبلغ 10.000 دج ابتداء من سنة 2015،² ولا تقل عن 5.000 دج بالنسبة للمؤسسات المستفيدة من تمويل من "ANSEJ" و"ANDI" و"CNAC".

إضافة إلى إعفاء السفراء، والأعوان الدبلوماسيين والقناصل، والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية، عندما تمنح الدول التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

يلاحظ من الاعفاءات الدائمة المذكورة سابقا أنه يغلب عليها الطابع الاجتماعي والثقافي عن الطابع الاقتصادي.

1-4-2 الاعفاءات المؤقتة

يمكن تلخيص الإعفاءات المؤقتة التي يستفيد منها صنف الأرباح الصناعية والتجارية في الجدول الآتي:

¹ المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعادلة لسنة 2017.

² المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

الجدول رقم (10): الإعفاءات المؤقتة لصنف الأرباح المهنية

النشاط		فترة الإعفاء
الحرفيون التقليديون والممارسون لنشاط الفن الحرفي		عشر (10) سنوات
مقارلو الأنشطة أو المشاريع المستفيدة من مساعدة الصندوق الوطني لدعم القروض المصغرة		خمس (5) سنوات
الأنشطة الممارسة من الشباب المستثمر المستفيد من دعم "الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب" ANSEJ و الاستثمارات المنجزة من قبل الأشخاص المستفيدين من نظام الدعم للأنشطة الإنتاجية والصادرة من "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" CNAC و "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" ANGEM	ثلاث (3) سنوات	ابتداء من تاريخ دخولها حيز التطبيق
	إضافة ثلاث (3) سنوات	الأنشطة الممارسة في المناطق الواجب ترقيتها
	إضافة سنتين	التعهد بتوظيف ثلاثة (3) عمال لمدة غير محددة

المصدر: Systeme fiscal algerien, Direction générale des impôts, Ministère des finances,

www.mfi.dz, Consulté le 22 /11/2016

يلاحظ من الجدول السابق، أن الأنشطة الممارسة من الشباب المستثمر، والمستفيدة من مساعدة "الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" و "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" تستفيد من إعفاء لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ دخولها حيز النشاط، وترتفع مدة الإعفاء إلى ست "6" سنوات عندما تمارس هذه الأنشطة في المناطق الواجب ترقيتها، كما يمكن أن تستفيد الأنشطة المذكورة سابقا من إعفاء لمدة سنتين إضافيتين إذا تعهد صاحب المؤسسة بتوظيف ثلاثة "3" عمال على الأقل، وذلك لفترة غير محددة؛ وبهذا يمكن لهذه

المؤسسة الاستفادة من إعفاء لمدة ثماني⁸ سنوات من الضريبة، في حالة توفر كل الشروط المذكورة سابقا.

3-4-1 التخفيضات

- يطبق على الربح الناتج عن نشاط إنتاج الخبز دون سواه، من تخفيض بنسبة 35%.
- الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني، أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني، وأرامل الشهداء، بنسبة 25%، هذا التخفيض لا يطبق على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربحهم تقديرا جزائيا.
- يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته 30%، فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لمجموعة من الشروط، أهمها يكمن في إلزام المؤسسة:

- بإعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات القابلة للاهلاك، المنقولة منها أو غير المنقولة، كالعقارات، باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، ويتم عملية إعادة الاستثمار خلال سنة تحقيق الربح أو السنة التالية كأخر أجل، وفي هذه الحالة يجب على المستفيدين من الامتياز التعهد بإعادة الاستثمار في تصريحاتهم السنوية.
- بمسك محاسبة منتظمة، فضلا عن ذلك يجب أن يبينوا بصورة مميزة في التصريح السنوي نتائج الأرباح التي يمكنها الاستفادة من التخفيض، وإلحاق قائمة الاستثمارات المحققة، مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول، وكذا سعر كلفتها.
- في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس (5) سنوات، ولم يتبع باستثمار فوري، يُدفع لقابض الضرائب مبلغ يساوي الفرق بين الضريبة المفروضة دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، وتطبق على الحقوق الإضافية المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها 5%.

أما في حالة عدم احترام الالتزام المذكور سابقا، فإنه تؤسس ضريبة سنوية تكميلية تقدر بنسبة 25%.

5- تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية

تُسدد الضريبة في هذا الصنف حسب طريقة التسبيقات على الحساب.

1-5-1 آجال دفع التسبيقات على الحساب ومبالغها

يلخص الجدول الآتي آجال دفع التسبيقات على الحساب ومبالغها.

الجدول رقم (11) : آجال دفع التسبيقات على الحساب ومبالغها

التسبيقات	الآجال	مبالغ التسبيقات
التسبيق الأول	20 فبراير إلى 20 مارس	30 % من ضريبة السنة الأخيرة
التسبيق الثاني	20 ماي إلى 20 جوان	30 % من ضريبة السنة الأخيرة
رصيد التصفية	النظام الحقيقي: اليوم الأول من الشهر الثالث التالي لشهر إدراج الجداول في التحصيل.	الضريبة المستحقة للسنة مطروح منها مجموع التسبيقات

المصدر: الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 85.

تسدد الضريبة، حسب هذه الطريقة، بتسبيقين متساويين على أساس نتيجة السنة الماضية في حالة تحديدها قبل 20 مارس من سنة الإخضاع، إضافة إلى رصيد للتسوية.

أما في حالة عدم تحديد النتيجة قبل 20 مارس من سنة الإخضاع، فإنه يُرجع إلى نتيجة السنة ما قبل الماضية عند حساب التسبيق الأول، على أن يُعدل الفرق الناتج في التسبيق الأول عند تسديد التسبيق الثاني، والذي يُحدد على أساس نتيجة السنة الماضية.

1-5-2 حالات الإعفاء من دفع التسبيقات على الحساب

يمكن إعفاء المكلف من دفع التسبيقات المتعلقة بسنة الإخضاع في حالة اعتقاده بأن التسبيقات التي هو بصدد دفعها تفوق أو تساوي مبلغ الضريبة المستحقة في النهاية، ويتعين على المكلف في هذه الحالة إيداع تصريح مؤرخ وموقع من قبله لدى مصلحة الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، وذلك قبل خمسة عشر (15) يوما من تاريخ أجل التسبيق المقبل.

كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم بإعفاء نفسه من دفع التسبيقات بمحض إرادته، وتحت مسؤوليته، في حالة تيقنه من أن الضريبة المستحقة خلال سنة الإخضاع تكون أقل من 1.500 دج. وفي حالة تأكد الإدارة الجبائية من أن المبلغ النهائي للضريبة غير صحيح بتجاوزه التقدير الأولي، يتعرض المكلف بالضريبة لزيادة تقدر بنسبة 10 % على المبالغ التي تتم تسويتها.

2- صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة (ألغيت ابتداء من سنة 2016)

يعتبر صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، من الضرائب التي ألغيت في التعديل الذي حدث في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016، أي أنه أصبح غير ساري المفعول ابتداء من بداية سنة 2016، وأصبحت المداخل الناتجة عنه خاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة بالمعدلات المذكورة سابقا في حالة تحقيق رقم أعمال يقل عن الثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، وتخضع لنظام الربح الحقيقي في حالة تحقيق رقم أعمال يزيد عن الحد المذكور، أو في حالة تقديم المكلف لطلب الخضوع لنظام الربح الحقيقي في حالة تحقيقه رقم أعمال يقل عن الحد المذكور، حسب الشروط المذكورة في الفصل المخصص للضريبة الجزافية الوحيدة.

ورغم التعديل المذكور، فسندرس هذا الصنف بغرض معرفة كيف كان مطبقا، لاسيما إذا علمنا أن هذه المداخل المحققة ستراجع وفق القانون الساري المفعول في سنة حدوثها في حالة خضوعها للتحقيق الجبائي من إدارة الضرائب.

وستعرض فيما يلي إلى تعريف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة، وأصناف المهن الحرة، ومن ثم كيفية تحديد الربح ومعدلاته.

2-1 تعريف صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة

تعتبر صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية، ومداخل مماثلة للأرباح غير التجارية، وأرباح المهن الحرة، والوظائف والمهام التي يتمتع أصحابها بصفة التاجر، والمستثمرات المدرة للأرباح، والتي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح والمداخل.

2-2 خصائص المهن الحرة

تتميز المهن الحرة بالخصائص الآتية:¹

2-2-1 الطابع الفكري

لا يستطيع المكلف بالضريبة المنتمي لصنف المهن الحرة ممارسة هذه المهنة إلا بالاستعانة بالعامل الفكري والتصوري، كممارسة مهنة المحاسبة، أو المحاماة، أو الهندسة المعمارية، مع الالتزام بالقوانين والنظم السارية.

¹ الدليل الجبائي للمهن الحرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2014، ص: 06.

الفصل 3، المشرع على المهن الحرة
وينبغي التوضيح أن استخدام الإعلام الآلي والوسائل التقنية، كإضافة إلى العمل اليدوي، لا يناقض الطابع الفكري للمهنة الحرة.

2-2-2 مهنة مستقلة

تظهر جليا هذه الخاصية بعدم وجود أي عقد تبعية للشخص الممارس للمهنة، فينكر على سبيل المثال كيفية تبعية ممارس مهنة المحاسبة؛ فإذا كان الشخص موظفا لدى المؤسسة، لا يعتبر في هذه الحالة ممارسا لمهنة حرة، وإنما يصبح ينتمي لصنف مداخليل الأجور والرواتب؛ أما في حالة تقديم الشخص خدمة مسك محاسبة المؤسسة بصفته شخصا خارجيا عن المؤسسة (مكتب محاسبة)، فيعتبر الشخص في هذه الحالة ينتمي لصنف المهن الحرة.

2-2-3 المساهمة الشخصية

لا يمكن اعتبار مهنة ما أنها حرة، إلا في حالة عدم استعانة شخص بشخص آخر يتمتع بنفس الصفة، ويسعى لنفس الغاية؛ لذلك يفرض على الشخص توفر كل الشروط حتى يمكن تصنيفه ضمن صنف المهن الحرة.

2-3 أصناف المهن الحرة

تتكون المهن الحرة من عدة أصناف، والتي هي كما يأتي:¹

2-3-1 صنف المهن الطبية

يتعلق الأمر بأصحاب المهن الطبية، الذين يركز نشاطهم الرئيس أساسا على تقديم العلاجات الطبية وشبه الطبية، ومنهم على وجه الخصوص الجراحون، الأطباء، أطباء الأسنان، البيطرة.

2-3-2 صنف المهن القضائية

نضم هذه الفئة أصحاب المهن الذين ترتبط أنشطتهم وخدماتهم بالجهاز القضائي، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بالمحاميين، المترجمين.

¹ الدليل الجبائي للمهن الحرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2009، ص ص: 6-7.

2-3-3 صنف الوظائف والدواوين
تضم هذه الفئة أصحاب الوظائف الذين تتعلق أنشطتهم وخدماتهم بتحرير العقود الرسمية، وتنفيذ قرارات العدالة، ويوجد على وجه الخصوص ضمن أصحاب هذه الأنشطة: الموثقون، المحضرون، القضاة، محافضو البيع بالمزادة.

2-3-4 صنف التقنيين
تخص هذه الفئة أصحاب المهن الذين يكتسي نشاطهم طابعا تقنيا، مثل: خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين، المهندسين المعماريين، المهندسين الاستشاريين، الأعوان التجاريين، المصورين، وكلاء التأمين والمؤمنين الأحرار، المستشارين القانونيين والجباة، الوكلاء والممثلين المستقلين.

2-4-4 تحديد ربح صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة، ومعدلاته، والتصريح به
سنعرض فيما يلي إلى كل من كيفية تحديد ربح صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة ومعدلاته، إضافة إلى التصريح بمداخل الصنف.

2-4-1 تحديد ربح صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة
يتكون الربح الواجب أخذه بعين الاعتبار في أساس ضريبة الدخل من فائض الإيرادات الكلية المقبوضة فعلا على النفقات المدفوعة فعلا، والمترتبة عن ممارسة المهنة، مع مراعاة أحكام المادتين 141 و169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حتى سنة 2014.

تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف المهن الحرة كل الإيرادات المقبوضة خلال السنة، والمتمثلة أساسا في:

- المكافآت والأتعاب والعمولات المقبوضة مقابل خدمات تمت أو ستتم تأديتها، وذلك مهما يكن نوعها أو طريقة تحصيلها أو سنة تحقيقها؛
 - تسديد نفقات ومصاريف مدفوعة لصالح الزبائن؛
 - فوائد الديون والودائع والكفالات والحسابات الجارية؛
 - المبالغ المتسلمة والهبات العينية إذا دفعت مقابل أعمال مهنية كمكافأة.
- كما تؤخذ بعين الاعتبار في أساس ضريبة الدخل العناصر الآتية:

- الإيرادات الناتجة عن تنازل المكلف بالضريبة عن جزء أو كل عناصر الأصول ذات العلاقة بنشاطه.
- التعويضات المقبوضة مقابل التوقف عن ممارسة المهنة أو تحويل الزبائن، وذلك بمراعاة أحكام المادة 173 من القانون المذكور سابقاً.¹
- فوائض القيمة المهنية.
- الأرباح الصافية الناتجة عن تملك رأس المال عند التنازل بمقابل عن قيم منقولة وحقوق خاصة بالشركة، والمشكلة من الفارق بين السعر الفعلي للتنازل عن السندات أو الحقوق الصافية للنفقات والرسوم التي يدفعها المتنازل، والسعر الفعلي لاقتنائها.
- لا تدخل ضمن الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي المبالغ المدفوعة على شكل اعقاب، وحقوق المؤلف والمخترع بعنوان الأعمال الأدبية، والعلمية، والفنية، أو السينماتوغرافية، لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين.²
- تعتبر مصاريف قابلة للخصم:³
 - إيجار المحلات المهنية في حالة التأجير، أما في حالة الامتلاك فتخصم مبالغ الاهتلاك؛
 - الضرائب والرسوم المهنية التي يتحملها المكلف بالضريبة بصفة نهائية، والمتمثلة عادة في كل من الرسم العقاري والرسم على النشاط المهني؛
 - الاهتلاكات المسجلة من المكلف بالضريبة، والتي لها علاقة بالنشاط، ويخص بالذكر الاهتلاكات المتعلقة بالأثاث والعتاد، والمحسوبة تبعاً للقواعد المطبقة على مداخيل الأنشطة الصناعية والتجارية.
 - تكاليف الصيانة والإتارة والتدفئة الخاصة بالمحلات المهنية.
 - أعباء أجور الموظفين والأعباء الاجتماعية المتعلقة بهم.
 - تكاليف الإشهار والمكتب.

¹ المادة 23 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014، المعدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 1998 ومنسمة بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2009.

² المادة 23 من القانون السابق.

³ المادة 23 من القانون السابق.

وحتى تكون المصاريف قابلة للخصم، يجب أن تكون متعلقة بالنفقات الشخصية للمكلف، واعتبرت هذه النفقات حسب مبلغها الحقيقي والمبرر، إضافة إلى تسديد النفقات في سنة فرض الضريبة.

2-4-2 معدلات صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة

يستفيد المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام التصريح المراقب من تخفيض جزافي 10%، في حالة ما إذا لم يتمكنوا من تبرير معظم الأعباء اللازمة للقيام بالنشاط.¹

يطبق على ربوع الاستغلال أو على سعر البيع تخفيض قدره 30% في حالة منح رخصة استعمال أو شهادة اختراع أو التنازل عن طريقة أو صيغة صنع من المخترع نفسه؛ وذلك بغرض مراعاة المصاريف المنفقة لإنتاج الاختراع، عندما تكون المصاريف الحقيقية لم تقبل للخصم من الأساس الخاضع للضريبة.²

يخضع المكلفون الخاضعون لهذا الصنف لمعدل ثابت يقدر بنسبة 20% محرز من الضريبة على مجمل المداخل الناتجة عنه.³

إضافة إلى تطبيق طريقة الاقتطاع من المصدر بنسبة 24% على المداخل الآتية:⁴

- المبالغ المدفوعة مقابل تأدية خدمات؛
- المبالغ المدفوعة لمؤسسات أجنبية ليس لها منشآت دائمة بالجزائر، مقابل تأديتها خدمات؛
- المداخل المدفوعة من مدينين بالضريبة مقيمين بالجزائر، لمستفيدين لهم مقر جبائي خارج الجزائر، فيما يتعلق:

، المبالغ المدفوعة مقابل نشاط مؤدى بالجزائر في إطار ممارسة مهنة غير تجارية أو مداخل مماثلة، كما هو منصوص عليه في المادة (22-1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

¹ الدليل الجبائي للمهن الحرة، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 15.

² المادة 23 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014، المعدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 1998، وتمتمة بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2009.

³ المادة 23 من القانون السابق.

⁴ النظام الضريبي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2011، ص: 06.

١، ربوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون وورثتهم والموصي لهم بحقوقهم؛

٢، الربوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها.

أما المبالغ المدفوعة على شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر، فيخضعون لاقتطاع من المصدر بمعدل 15% محرز من الضريبة.

2-4-3 التصريح بمدخيل صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة

يخضع المكلفون بالضريبة الذين يتقاضون أرباحا غير تجارية أو معاملة لها، فيما يخص طريقة تحديد الربح الواجب اعتماده لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي، لنظام التصريح المراقب للربح الصافي.¹

يلزم نظام التصريح المراقب المكلفين بالضريبة باكتتاب، قبل 30 أبريل من كل سنة، تصريح خاص يتمثل في السلسلة رقم 13 (G 13)، يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي، وتدعيمه بكل وثائق الإثبات اللازمة.²

يعتبر نظام التصريح المراقب نظاما حقيقيا لتحديد الربح الخاضع للضريبة؛ وعليه يمكن للمكلف الاستفادة من خصم المبلغ الحقيقي للأعباء المتحملة، إضافة إلى خصم خسائر السنوات الماضية حسب الحدود المذكورة في القانون الجبائي، وأخيرا حساب مبلغ الضريبة انطلاقا من الحواصل المكتوبة من قبل المكلف في التصريح الخاص المدعم بكل وثائق الإثبات.

يلتزم المكلف الخاضع لنظام التصريح المراقب بما يلي:

- مسك دفتر اليومية مرقم وموقع من رئيس مفتشية الضرائب التي يتبع لها المكلف، يتم تسجيل تفاصيل الإيرادات والمصاريف المهنية يوميا دون ترك بياض، أو شطب؛

¹ المادة 26، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013، المعدلة بموجب المادة 2 من قانون المالية لسنة

2001، والمادة 4 من قانون المالية لسنة 2003.

² المادة 28، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014، ملغاة بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 1996، والمعاد إنشاؤها بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2001.

- إيجارية مسك وثيقة مدعمة بوثائق الإثبات، تحمل ثمن تكلفة العناصر، وتاريخ الانتهاء أو الإثبات، وكذا مبلغ امتلاكات العناصر المدونة، وعند الحاجة، ثمن وتاريخ التنازل عن تلك العناصر

- الاحتفاظ بالنقار، وكذلك كل وثائق الإثبات إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التالية لسنة تسجيل الإيرادات والأعباء.

تقدم النقار المحاسبية ووثائق الإثبات عند طلب صادر عن عون الضرائب برتبة مراقب على الأقل.

3- صنف الإيرادات الفلاحية

مستعرض فيما يلي إلى كل من تعريف وإعفاءات صنف الإيرادات الفلاحية.

3-1 تعريف صنف الإيرادات الفلاحية

تعتبر إيرادات فلاحية الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن، والنحل، والمحار، وبلح البحر، والأرانب، واستغلال القطريات في المرايد داخل باطن الأرض.¹

غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من مزارع في مزرعة، أو كانت لا تكتسي طابعا صناعيا.

وفي حالة عدم استيفاء هذين الشرطين تخضع مداخيل أنشطة تربية الدواجن والأرانب للضريبة على الدخل الإجمالي حسب صنف الأرباح الصناعية والتجارية.²

3-2 إعفاءات صنف الإيرادات الفلاحية

تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، إضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على الدخل لمدة (10) سنوات الإيرادات الناتجة عن

¹ المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

² المادة 35 من القانون السابق.

الأنشطة الفلاحية، وتربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثاً وفي المناطق الجبلية، وذلك ابتداءً على التوالي من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها.¹

4- صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية

سنعرض فيما يلي إلى تعريف ومعدلات صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية.

4-1 تعريف صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية

تدرج المداخل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية وغير المبنية بمختلف أنواعها، بما في ذلك الأراضي الفلاحية، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية، في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف المداخل العقارية.²

4-2 معدلات صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية

تخضع المداخل المتأتية من الإيجار المدني لأحكام عقارية -السكنات- ذات استعمال جماعي للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 7%، محرة من الضريبة تُطبق على مبلغ الإيجار الإجمالي دون حق في تخفيض.³

بينما تخضع المداخل المتأتية من الإيجار المدني لأحكام عقارية -السكنات- ذات استعمال فردي للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10%، محرة من الضريبة تطبق على مبلغ الإيجار الإجمالي دون حق في تخفيض.⁴

¹ المادة 36 من القانون السابق.

² المادة 42-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017. معلة بموجب المواد 02 من قانون المالية لسنة 2002 و 07 من قانون المالية لسنة 2003 و 03 من قانون المالية لسنة 2005 و 03 من قانون المالية لسنة 2012 و 03 من قانون المالية لسنة 2017.

³ المادة 42-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

⁴ المادة 42-02 من القانون السابق.

تحدد هذه النسبة بنسبة 15% محررة من الضريبة وبدون تطبيق تخفيضات بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني.¹

تؤدي المبالغ المستحقة لقباضة الضرائب الموجودة في مكان العقار المؤجر، في أجل ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ تحصيل الإيجار وإن تم مسبقا؛ أما في حالة عدم ذكر الأجل المتفق عليه في عقد الإيجار، فتستحق الضريبة في أول يوم من كل شهر، حتى ولو لم يسدد المستقل مبلغ الإيجار.²

أما في حالة فسخ عقد الإيجار، فيمكن للمؤجر طلب استرداد الضريبة المدفوعة ذات العلاقة بالفترة المتبقية في السريان، شريطة تبرير استرجاع المستأجر لمبلغ الإيجار المحصل للفترة المتبقية من عقد الإيجار.³

5- صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة

نتعرض فيما يلي لتعريف ربوع رؤوس الأموال المنقولة، وكيفية تحصيلها، والمعدلات الخاضعة لها.

5-1 تعريف صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة

يتكون صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة من:

- ربوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها؛
- إيرادات الديون والودائع والكفالات.

وفيما يلي تعريف لكل منهما:

5-1-1 تعريف ربوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها

تتمثل ربوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها كل من الشركات الآتية:⁴

¹ المادة 42-03 من القانون السابق.

² المادة 42-03 من القانون السابق.

³ المادة 42-03 من القانون السابق.

⁴ المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- شركة الأسهم بمفهوم القانون التجاري؛
 - الشركة ذات المسؤولية المحدودة؛
 - الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم؛
 - شركات الأشخاص، وشركات المساهمة التي اختارت نظاما جبائيا لشركات رؤوس الأموال.
- تعتبر مداخيل موزعة على وجه الخصوص كل من: ¹
- الأرباح والإيرادات التي تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال؛
 - المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي حصص الشركة، وغير المقتطعة من الأرباح؛
 - إيرادات الأموال المستثمرة؛
 - القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة، وإما بواسطة شخص أو شركة؛
 - المكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها، وكذا المدفوعة للشركاء أو المديرين غير المعوضة، أو لأداء خدمة، أو التي يعد مبلغها مبالغا فيه؛
 - أنعاب مجلس إدارة الشركة، والنسب المئوية من الربح الممنوح لمديري الشركات كمكافآت عن وظيفتهم؛
 - الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر، أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.
- لا تعتبر مداخيل موزعة كل من: ²
- المبالغ الموزعة التي تكتسي بالنسبة للشركاء أو حاملي الأسهم طابعا تسديدا لمساهماتهم أو لعلاوات الإصدار؛ غير أن التوزيع لا يكتسي هذا الطابع، إلا إذا سبق توزيع كل الأرباح والاحتياطات ماعدا الاحتياط القانوني؛

¹ المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، معدلة بموجب المادتين 6 من قانون المالية لسنة 2009 و4 من قانون المالية لسنة 2012.

² المادة 49 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

مما سبق، نستنتج أنه لا تعتبر مداخيل موزعة مساهمات الاحتياطات والمبالغ المدرجة في الميزانية العمومية، والمكافآت المقدمة بمناسبة اندماج شركتين (مكافآت الاندماج).

- نتيجة تصفية الشركة عندما تمثل تسديدا للمساهمات، أو تتم على مبالغ أو قيم فرضت عليها ضريبة الدخل خلال حياة الشركة.

ملاحظة

في حالة اندماج شركتين أو أكثر، لا يعتبر منح أسهم أو حصص من الشركة مجازا من قبل الشركة الجديدة إلى أعضاء الشركة المساهمة توزيعا للربح المنقولة، إذا كان للشركات التي ساهمت في عملية الاندماج شكل شركات الأسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة.

5-1-2 تعريف إيرادات الديون والودائع والكفالات

تعد كمداخيل من الديون والكفالات الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل، وكافة الحواصل الأخرى في:¹

- الديون العقارية الممتازة منها والعادية، والديون المماثلة في الأسهم والسندات العامة، وسندات القرض القابلة للتداول، ما عدا العملية التي لا تكتسي الطابع القانوني للقرض؛
- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد مهما يكن المودع، ومهما يكن تخصيص الوديعة؛
- الكفالات نقدا، والحسابات الجارية، وسندات الصندوق.

5-2 تحصيل ضريبة صنف ربيع رؤوس الأموال المنقولة ومعدلاتها

يتعين على الأشخاص المستفيدين من المداخيل الموزعة بأنواعها المذكورة سابقا، والمقيمين في الجزائر، والمستفيدين من فوائد، والذين يتم الدفع أو التسجيل بالنسبة لهم، في حساب دائن أو مدین خارج الجزائر، أن يكتتبوا الثلاثين (30) أبريل من كل سنة كآخر أجل، تصريحاً خاصاً يرسلوه إلى مفتشية الضرائب المباشرة لمكان فرض الضريبة عليهم.

تستحق الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للفوائد بمجرد دفعها، مهما كانت الطريقة التي تم بها، أو تسجيلها في الجانب المدین أو الدائن لحساب ما؛ أما في حالة رسملة الفوائد الناتجة عن ثمن بيع محل تجاري، فيؤجل دفع الضريبة إلى تاريخ دفع الفوائد.

¹ المادة 55 من القانون السابق.

يتم تحصيل الضريبة من صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة بتطبيق طريقة الاقتطاع من المصدر بمعدلات مختلفة حسب نوع المداخل كما يلي:¹

- تخضع المداخل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين لاقتطاع من المصدر، ومحزر من الضريبة بمعدل 10%؛

- تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50%، ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا؛

- تخضع إيرادات الديون والودائع والكفالات لاقتطاع من المصدر بنسبة 10%؛

- تخضع الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار التي يملكها الخواص لاقتطاع من المصدر بنسبة:

، 1% محررة من الضريبة تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50.000 دج؛

، 10% تطبق على جزء الدخل الذي يتجاوز 50.000 دج.

- تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر لاقتطاع من المصدر بنسبة 15%، محررة من الضريبة؛

- تخضع المداخل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل لاقتطاع من المصدر بنسبة:

، 1% محررة تطبق على المداخل التي لا تتجاوز 50.000 دج؛

، 10% غير محررة لما فوق المبلغ.

6- صنف الرواتب والأجور

سنعرض من خلال هذا العنصر إلى كل من تعريف صنف الأجور والرواتب، وإعفاءات الصنف، ومن ثم كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للرواتب والأجور.

1-6 تعريف صنف الرواتب والأجور

تتمثل المداخل الخاضعة للضريبة حسب هذا الصنف في المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والربوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي، المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي.¹

¹ النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 6-7.

تعتبر أجورا لتأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي²:

- المبالغ المقبوضة من أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم؛
- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم؛
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من المستخدمين؛
- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو أساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

2-6 الإعفاءات الخاصة بصنف الرواتب والأجور

إضافة إلى الإعفاءات الدائمة والمؤقتة المذكورة في الأصناف السابقة، هناك إعفاءات أخرى متعلقة بصنف الرواتب والأجور، يذكر منها:

- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب، وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم؛
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي، كمنحة الأجر الوحيد، والمنح العائلية، ومنحة الأمومة؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل، أو لذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات، والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛

¹ المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعاملة لسنة 2017.

² المادة 67 من قانون السابق.

الربيع العمري المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي، من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم كلي، ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.

3-6 مكونات الأجر والاقتطاعات على الأجور

تتمثل العناصر المكونة للأجرة في الأجر الأساسي، والساعات الإضافية، ومختلف التعويضات والمكافآت.¹ ويدل مصطلح "تعويض" على المبلغ المالي المخصص لتعويض زيادة تكلفة المعيشة، أو تسديد مصاريف مترتبة عن ممارسة المهنة، كما يقصد منها أيضا المبالغ المدفوعة كتعويض عن الضرر؛ بينما يدل مصطلح "مكافأة" على كل مبلغ مالي يدفع لأجير، إضافة إلى أجرته العادية، قصد تحفيزه على العمل أكثر وزيادة مردوبيته.

وحتى يتم حساب الاقتطاعات المتعلقة بالأجور، يتوجب تحديد عنصرين مهمين من مكونات الأجر، وهما: أجر المنصب، والأجر الإجمالي أو الخام أو الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي. ومن ثم يمكن تحديد الأجر الصافي الذي يتقاضاه العامل أو الموظف.

1-3-6 مكونات أجر المنصب

يعتبر أجر المنصب من أهم مكونات الأجر، وذلك لاعتباره الأساس الذي يحسب عليه اقتطاع الضمان الاجتماعي. يتكون أجر المنصب من مجموع العناصر الآتية:

1-1-3-6 الأجر الأساسي أو القاعدي

يحدد الأجر الأساسي لكل فئة من العمال وفقا للاتفاقيات الجماعية التي وقعت عليها.² يطابق الأجر الأساسي منصب العمل، ويتحدد مبلغه مباشرة من الرقم الاستدلالي الخاص بمنصب العمل، أو درجة الشهادة... إلخ.

2-1-3-6 الساعات الإضافية

حسب قانون العمل والقانون الأساسي العام للعمل، يمكن للمؤسسة أن تطلب من أي عامل القيام بساعات إضافية زيادة على الحدود القانونية المقدرة بحجم 173,33 ساعة شهريا، أي ما يقابل 40

¹ رمزي عبد الوهاب وسماي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، دار هومه للطباعة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011، ص: 61-64.

² المادة 118 والمادة 120 من القانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل.

ساعة في الأسبوع، على أن لا يتعدى حجم الساعات الإضافية نسبة 20% من المدة القانونية، مع مراعاة أن لا تتعدى مدة العمل اثني عشر (12) ساعة في اليوم، ويترتب على الساعات الإضافية دفع تعويض.

يتغير حساب الساعات الإضافية من مؤسسة إلى أخرى حسب ما ينص عليه في الاتفاقيات الجماعية، على أن لا تقل نسبة الزيادة عن 50%، وذلك حسب القانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل.

وغالبا ما يلاحظ في المؤسسات أن حساب قيمة الساعات الإضافية الأربع (4) الأولى المشغلة في أوقات عادية تكون بزيادة 50% عن قيمة الساعات العادية؛ بينما الساعات الإضافية الأخرى (ما بعد الأربع ساعات الأولى) المشغلة فتكون بزيادة 75%؛ أما الساعات الإضافية المشغلة ليلا (ما بين التاسعة ليلا والخامسة صباحا) وأيام العطل، فتحسب بزيادة 100% من قيمة الساعة العادية.

3-1-3-6 تعويض الخبرة المهنية

يمنح تعويض الخبرة المهنية كمكافأة الأقدمية في العمل المولدة للخبرة المهنية، ويكون مبلغه مرتبطا بطبيعة منصب العمل، وبأقدمية العامل في رتبته الأخيرة، ويقيم تعويض الخبرة المهنية وفقا للاتفاقيات الجماعية.¹

4-1-3-6 تعويض عمل المنصب

يمنح تعويض عمل المنصب عند القيام بعمل تناوبي، حيث يجوز للمؤسسة المستخدمة أن تنظم العمل على أساس أفواج متعاقبة إذا تطلب الأمر ذلك. تحدد قيمة تعويض عمل المنصب وفقا للاتفاقيات الجماعية.

5-1-3-6 تعويض الضرر

يحصل العامل على تعويض الضرر في منصب العمل الذي يتميز بالمشاق، أو به عناصر غير صحية، حيث تعد المؤسسة المستخدمة، بعد استشارة اللجنة الصحية وأمن المؤسسة أو المندوب المختص في هذا الشأن، قائمة مناصب العمل التي تخول حق التعويض عن الضرر، ويقيم هذا التعويض وفقا للاتفاقيات الجماعية.

¹ المادة 120 من القانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل.

تربط الاستفادة من مكافأة المردودية الفردية أو/والجماعية بشرط تحقيق مستويات المردودية الفردية أو/والجماعية المقررة في برامج أو مخططات المؤسسة المستخدمة، وتمنح لكل عامل أو مجموعة عمال يستحقونها شهريا أو كل ثلاثة (03) أشهر.

مما سبق، يمكن حساب أجر المنصب وفق العلاقة الآتية:

أجر المنصب = الأجر الأساسي + الساعات الإضافية + المكافآت والتعويضات الخاضعة للضمان الاجتماعي والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

2-3-6 مكونات الأجر الإجمالي أو الخام أو الخاضع للضريبة

يعتبر الأجر الخام كذلك من أهم مكونات الأجر؛ وذلك لاعتباره الأساس الذي تحسب عليه الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتكون الأجر الإجمالي، إضافة لأجر المنصب، من المنح والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي والخاضعة للضريبة، مطروحا منه اقتطاعات الضمان الاجتماعي.

يمكن سرد أهم التعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي، والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

3-3-6 تعويض السلة

تعتبر المؤسسة مجبرة على توفير خدمة الإطعام لمستخدميها بداخلها، وفي حالة عدم توفيرها لهذه الخدمة، فهي مجبرة على منح مبلغ مالي للتعويض يسمى "تعويض السلة".

وتنص المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة على أنه لا يمكن أن تقل القيمة المأخوذة بها عن 50 دينار جزائري بالنسبة لكل وجبة غذاء إلا في حالة تقديم تبرير مقنع يتم إثباته قانونا. كما تجبر الإشارة أن عدد الأيام القابلة للتعويض هو 22 يوما كأقصى حد.

1-3-3-6 تعويض النقل

تعتبر المؤسسة كذلك ملزمة بتوفير خدمة النقل لمستخدميها، وفي حالة عدم توفيرها لهذه الخدمة، فهي مجبرة على منح مبلغ مالي للتعويض يسمى "تعويض النقل".

4-3-6 تعويض السيارة

تمنح المؤسسة تعويض السيارة لمستخدمها في حالة استعماله سيارته الخاصة، وذلك إما للتسليم إلى مكان وجود المؤسسة، أو في إطار مهام مخولة له خارج المؤسسة.

5-3-6 مكونات الأجر الصافي

يمكن سرد أهم المكافآت والتعويضات والمنح غير الخاضعة للضمان الاجتماعي، وغير الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، والمكونة للأجر الصافي، فيما يلي:

1-5-3-6 تعويض المنطقة الجغرافية

يترتب الحق في تعويض المنطقة على مناصب العمل الواقعة في قطاعات النشاط، أو مشاريع التنمية التي لها الأولوية في مخططات التنمية، أو بالنسبة لمناصب العمل الواقعة في أماكن عمل معزولة؛ ولهذا الغرض تصدر قوائم مناصب العمل التي يمنح فيها حق التعويض.

2-5-3-6 المنح العائلية

حددت المنح العائلية بمبلغ 600 دج عن كل ولد وذلك في حدود الخمسة الأوائل المستفيدين ويكون هذا حينما لا يتعدى الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي مبلغ 18.000 دج. وفي حالة عدم تحقق هذا الشرط، أي أن الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي يفوق سقف 18.000 دج، أو بالنسبة للأولاد من الرتبة السادسة فما فوق تكون المنح العائلية بمقدار 300 دج عن كل ولد.

3-5-3-6 الأجر الوحيد

يمنح هذا التعويض في حالة ما إذا كان أحد الزوجين لا يمارس أي نشاط يحصل من خلاله على أجرة.

4-5-3-6 منحة التدريس

حددت منحة التدريس بمبلغ شهري يقدر بـ 800 دج عن كل ولد، وذلك في حدود الخمسة الأوائل على الأكثر، في حالة ما إذا كان الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي لا يتعدى

18.000 دج، ويخضع مبلغ هذه المنحة إلى 400 دج عندما يكون الأجر الخاضع للإشتراك في الضمان الاجتماعي يفوق سقف 18.000 دج.

4-6 حساب الاقتطاعات على الأجور والأجر الصافي

سنتعرض فيما يلي إلى كيفية حساب كل من الاقتطاعات على الأجور المتمثلة في اقتطاعات الضمان الاجتماعي، واقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي، ومن ثم كيفية حساب الأجر الصافي.

1-4-6 حساب اقتطاعات الاشتراك في الضمان الاجتماعي

تنص المادة 06 من القانون 83-11 المتعلق بالتأمينات الاجتماعية على أنه "ينطوي وجوبا تحت التأمينات الاجتماعية الأشخاص الذين يشتغلون في التراب الوطني أيا كانت جنسيتهم سواء أكانوا يعملون بأية صفة من الصفات وحيثما كان لصالح فرد أو جماعة من أصحاب العمل، ومهما كان مبلغ أو طبيعة أجرهم وشكل وطبيعة أو صلاحية عقد عملهم أو علاقتهم فيه".

يحسب الاشتراك في الضمان الاجتماعي من أجر المنصب بمعدل 35%، منها 9% على عائق العامل أو الموظف؛ بينما 26% المتبقية على عائق المؤسسة المستخدمة.

ملاحظة هامة

تخضع قطاعات البناء والأشغال العمومية والري لأنظمة خاصة، والمتمثلة في "العطل المدفوعة الأجر" و"البطالة الناجمة عن الأحوال الجوية"، وذلك تطبيقا للمراسيم التنفيذية رقم 97-48 المؤرخ في 04 فبراير 1997، ورقم 97-212 المؤرخ في 20 جوان 1998 فيما يخص العطل المدفوعة الأجر. والمراسيم التنفيذية رقم 97-47 المؤرخ في 97/02/04، و211/97 المؤرخ في 20 جوان 1998 فيما يخص البطالة الناجمة عن الأحوال الجوية؛ وعليه يلتزم المؤسسات الناشطة في القطاعات المذكورة سابقا بالاشتراك في "الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية" (Cacobatph).

يجب على كل هيئة مستخدمة تمارس على الأقل نشاطا خاضعا للأنظمة الخاصة بـ"العطل المدفوعة الأجر"، و"البطالة الناجمة عن الأحوال الجوية" لقطاعات البناء والأشغال العمومية والري، الشد بالالتزامات المحددة في القانون رقم 83-14 المؤرخ في 02 جويلية 1983 المعدل والمتمم بالقانون رقم 04-17 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004؛ وعليه يجب أن يرسل لوكالة الصندوق الوطني

للعطل المدفوعة الأجر، والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية في قطاعات البناء والأشغال العمومية والري، التي يتبع لها مكان نشاطاته، حسب الأشكال المحددة قانوناً، كل من التصريح بالنشاط، والتصريح السنوي للأجور والأجراء، إضافة إلى تصريحات وعاء الاشتراكات.¹

يتحمل كل من الأجير وصاحب العمل ما يقابل 0,375 % من أجر المنصب، فيما يتعلق بالبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، ويظهر الاقتطاع الخاص بالأجير المذكور بكشف راتبه، بينما يتحمل صاحب العمل ولوحده ما يعادل نسبة 12,21 % من أجر المنصب، فيما يتعلق بالعطل المدفوعة الأجر.

2-4-6 حساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب صنف الرواتب والأجور

تُحسب الضريبة على الدخل الإجمالي من الأجر الخام أو الإجمالي أو الخاضع للضريبة، بحيث يحسب الأجر الخام وفق العلاقة الآتية:

الأجر الخام (الأجر الخاضع) = أجر المنصب + المكافآت والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي - اقتطاعات الضمان الاجتماعي.

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب هذا الصنف كما يلي:

- تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من المستخدمين لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهرياً، كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (12): الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي

النسبة %	الأجر الخاضع
0	أقل من 10.000 دج
20	من 10.001 دج إلى 30.000 دج
30	من 30.001 دج إلى 120.000 دج
35	أكثر من 120.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- مع تطبيق تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية بنسبة 40%، على أن لا يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنويا أو يزيد عن 18.000 دج سنويا، أي ما بين 1.000 دج و 1.500 دج شهريا¹،
- إضافة إلى التخفيض المذكور سابقا، تستفيد مداخيل العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين الخاضعين للنظام العام، من تخفيض إضافي المبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، في حدود 1000,00 دج شهريا، بما يعادل:
 - 80%، بالنسبة لدخل أكثر من 20.000,00 دج أو يساويه وأقل من 25.000,00 دج.
 - 60%، بالنسبة لدخل أكثر من 25.000,00 دج أو يساويه وأقل من 30.000,00 دج.
 - 30%، بالنسبة لدخل أكثر من 30.000,00 دج أو يساويه وأقل من 35.000,00 دج.
 - 10%، بالنسبة لدخل أكثر من 35.000,00 دج أو يساويه وأقل من 40.000,00 دج.
- تخضع علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها، وكذا استدراكات الرواتب التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من المستخدمين لنسبة 10% من دون تطبيق تخفيض.
- تخضع لنسبة 10% المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الرئيس كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو أساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري دون تطبيق تخفيض. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي، إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري عندما يتجاوز مبلغها السنوي 2.000.000 دج.
- تخضع أجور الموظفين التقنيين والمؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية، المشتغلين في المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر، لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا².

3-4-6 حساب الأجر الصافي

يتكون الأجر الصافي من الأجر الخام، ومكافآت وتعويضات، ومنح غير خاضعة للضمان الاجتماعي، وغير خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، مطروحا منه الضريبة على الدخل

¹ المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016.

² النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 7.

الإجمالي، والاقتطاعات من الأجر، إن وجدت، كالتسبيق أو القروض أو الاعتراضات بقضائي.

وعليه، يمكن حساب الأجر الصافي حسب العلاقة الآتية:

الأجر الصافي = الأجر الخام + المكافآت والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي وغير الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي - (الضريبة على الدخل الإجمالي + اقتطاعات الضمان الاجتماعي + اقتطاعات الأجر).

ملاحظة

- تعتبر الاقتطاعات التي تم التعرض لها سابقا من اقتطاعات الضمان الاجتماعي واقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاعات إجبارية؛ بينما هناك اقتطاعات ذات الطابع الاختياري والتي يذكر منها على سبيل: المثال القروض، تسبيقات على الأجور، مشتريات بالتقسيط... إلخ.
- يتمثل الأجر الوطني الأدنى المضمون (Salaire National Minimum Garanti SNMG) في الحد الأدنى للأجر المطبق على كافة العمال والقطاعات والنشاطات دون استثناء، ويتم تحديده من السلطة العمومية بمقتضى اعتبارات مالية واقتصادية واجتماعية، كما يلاحظ أن الحد الأدنى للأجور يساير تطور المستوى المعيشي والأسعار الاستهلاكية.

5-6 التصريحات المتعلقة بالأجور

تتمثل التصريحات الإلزامية المتعلقة بالأجور في التصريحات الجبائية -الضريبة على الدخل الإجمالي- للإدارة الجبائية، والتصريحات الاجتماعية-اقتطاعات الضمان الاجتماعي- لصالح الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

1-5-6 التصريحات الجبائية

يتوقف تحديد نوع التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور، على نوع النظام الذي يخضع له المكلف بالضريبة.

1-1-5-6 نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

يلتزم المكلف الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بإيداع التصريحات الجبائية، وتُسديد الضريبة على الدخل الإجمالي المقطوعة من أجور ومرتببات العاملين بمؤسسته، وذلك بإيداع السلسلة (G 50 ter) بصفة فصلية كما هو موضح في الجدول الآتي:

الأجل	الأشهر	الفصل
آخر أجل 20 أبريل	جانفي، فبراير، مارس.	الأول
آخر أجل 20 جويلية	أفريل، ماي، جوان.	الثاني
آخر أجل 20 أكتوبر	جويلية، أوت، سبتمبر.	الثالث
آخر أجل 20 جانفي	أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر.	الرابع

المصدر: السلسلة (G 50 ter)

2-1-5-6 نظام الربح الحقيقي

يلتزم المكلف الخاضع لنظام الربح الحقيقي بتصريح وتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي لقطعة من أجور ومرتببات العاملين بمؤسسته، وذلك بالسلسلة (G 50) بصفة شهرية، في اليوم العشرين (20) الذي يلي شهر تحقيق الدخل كآخر أجل.

7- فائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية¹

ستعرض فيما يلي إلى كل ما يخص تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي على فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

7-1 مجال تطبيق فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية

تشمل فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن عقارات مبنية أو غير المبنية، في فوائض قيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج النطاق المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية.

غير أنه لا تدخل ضمن العناصر الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي كل من:

- فائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن عقار تابع لشركة من أجل تصفية إرث شائع موجود؛

نظر المولد 77 و 78 و 79 و 80 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، ملغاة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2009، والمحدثه بموجب المادة 03 من قانون المالية لسنة 2017.

- فوائض القيمة المحققة عند تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري من نوع "ليزباك" "lease-back".
تدخل ضمن العناصر الخاضعة للضريبة التنازلات بمقابل، والهبات المقدمة للأقارب ما في الدرجة الثانية، وإلى غير الأقارب.

2-7 تحديد فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية

يتمثل فائض القيمة الناتج من التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية في الدخل الإيجابي بين سعر التنازل عن الملك وسعر الاقتناء أو تكلفة الإنشاء.

فائض القيمة الناتجة من التنازل = سعر التنازل - سعر الاقتناء أو تكلفة الإنشاء

كما يحق للإدارة الجبائية إعادة النظر في القيمة الناتجة من التنازل نحو الزيادة، في حال امتلاكها معلومات عن القيمة الحقيقية للأصل المتنازل عنه.

3-7 تحصيل فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية

يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين بعملية التنازل المشار إليها سابقاً، سحب وإيداع تصريح بأنفسهم فيما يخص فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية، وذلك في أجل لا يتعدى ثلاثين يوماً (30)، ابتداء من تاريخ إبرام عقد البيع.

يتم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة عن عملية التنازل لدى صندوق قابض الضرائب التابع لعنوان الملك المتنازل عنه.

4-7 حساب الضريبة على فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات

يتم حساب الضريبة على فوائض القيم الناتجة من التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية بمعدل ثابت يقدر بنسبة 5 % من فائض القيمة المحقق، على أن تكون الضريبة السنوية محسوبة من الضريبة.

الأعمال الموجهة

أجب عن الأسئلة الآتية:

1- التصريح الخاص بنظام الضريبة الجزائية الوحيدة حتى نهاية سنة 2016 يقدم في السابق بتاريخ 01/31 من السنة التالية للنشاط كآخر أجل، أما التصريح الخاص بنظام الريح الحقيقي والمبسط فيقدم في 04/30 من السنة التالية للنشاط كآخر أجل. فلماذا هذا الاختلاف في الآجال -حسب في رأيك-؟

2- تنص المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يعفى من ضريبة الدخل الإجمالي: الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي. فما تعليقك على هذه المادة بعد دراستك مختلف أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي وطريقة حسابها ؟

3- اشرح باختصار كيفية:

- تحديد الأنظمة المطبقة في صنف الأرباح الصناعية والتجارية إلى غاية نهاية سنة 2015.
- تحديد النظام الذي يطبق على المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي عند بداية نشاطه.
- تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، مع ذكر آجال والمبالغ الواجب دفعها ؟

4- بعد دراستك للضريبة على الدخل الإجمالي ومعرفتك المبادئ المتعلقة بالجبائية، فإلى أي مدى يمكن القول إن الضريبة على الدخل الإجمالي محقة لهذه المبادئ (مبدأ العدالة، واليقين، والملازمة في التحصيل، والاقتصاد في النفقات) ؟

5- أنكر سبب عدم تحديد المشرع الجبائي، عندما كان ساري المفعول، حدود النظام المبسط للضريبة على الدخل الإجمالي لرقم أعمال محصور بين 10.000.000 دج و 30.000.000 دج، وإنما ذكر فقط أن رقم الأعمال يكون أقل من 30.000.000 دج.

- 6- حل أسباب وأبعاد الإعفاءات المؤقتة والتخفيضات المقدمة في صنف الأرباح المهنية.
- 7- كيف يمكن التفريق بين المداخل المصنفة كفلاحية وزراعية، والمداخل المصنفة كأرباح مهنية؟
عند تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي؟
- 8- اشرح باختصار مختلف الاقتطاعات المطبقة على الأجور والرواتب، مع ذكر تلك المتحمل عبئها من الموظف أو العامل، وتلك المتحمل عبئها من المؤسسة.
- 9- كيف يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأجور والرواتب في الحالة العامة؟ ولماذا يتم تطبيق تلك الطريقة في الحساب؟
- 10- ما هي الطريقة المعتمدة لتحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأجور والرواتب؟ وما تعليقك على الطريقة المعتمدة؟
- 11- ما هو التصريح الجبائي الشهري أو الثلاثي، والتصريح السنوي، الواجب استخدامهما من المؤسسة للتصريح بمداخل الأجور والرواتب المحقة من قبل العمال والموظفين، بغرض تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي؟ مع ذكر تواريخ الإيداع على مستوى الإدارة الجبائية لكل منها؟ مع المعلومات الواجبة الذكر بكل تصريح؟
- 12- هناك نوعان من التصريحات الواجب إيداعهما من المؤسسة، على مستوى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بغرض التصريح وتسديد الأعباء الاجتماعية.
- أذكر أنواع التصريحات واجبة الإيداع من المؤسسة والتي من خلالها يتم تسديد الأعباء الاجتماعية، وكيفية تحديد نوع التصريح المستخدم، وتواريخ الإيداع المعتمدة.
- أذكر اسم وتاريخ آخر أجل لإيداع التصريح السنوي على مستوى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، وماذا يشترط أن يكون في التصريح عن عدد العمال أو الموظفين والمبالغ المصرح بها؟

سجلت مؤسسة AFRITRAM ذات الشخصية الطبيعية في حساباتها المبالغ التالية لسنة 2016:

ح/ المبيعات من المنتجات التامة ... 35.800.000 دج	ح/ خدمات مستلمة ... 510.000 دج
ح/ إنتاج مخزن 300.000 دج	ح/ مصاريف المستخدمين ... 1.550.000 دج
ح/ خدمات مقدمة 75.000 دج	ح/ ضرائب ورسوم 80.000 دج
ح/ مواد ولوازم مستهلكة 11.950.000 دج	ح/ مصاريف مالية 23.000 دج
ح/ مصاريف الكهرباء 120.000 دج	ح/ استهلاكات 220.000 دج

إذا علمت أن محاسب المؤسسة قد نسي تسجيل عملية تنازل المؤسسة عن آلة إنتاجية كان سعر التنازل 300.000 دج، وذلك بتاريخ 2016/01/02، وتقدر تكلفة اقتناء الآلة بمبلغ 500.000 دج، وبذلك بتاريخ 2012/07/05 (معدل استهلاك الآلة 10%).

كما سجل صاحب المؤسسة اكتتاب الاشتراك في التأمين من الشيخوخة بمبلغ 125.000 دج. بالإضافة إلى ما سبق، تمارس زوجة صاحب المؤسسة نشاطا متمثلا في وكالة عقارية، حققت من نشاطها إيرادات كلية في سنة 2016 تقدر بمبلغ 13.750.000 دج، وتحملت لقاء ذلك تكاليف إجمالية عادت 1.850.000 دج.

الطلب:

- 1- تحديد النظام الجبائي الذي تخضع له مؤسسة AFRITRAM.
- 2- حساب الربح المحاسبي المسجل من مؤسسة AFRITRAM.
- 3- حساب الربح الجبائي الذي سجلته المؤسسة، مع العلم أن الاشتراك في التأمين من الشيخوخة يعتبر من الأعباء القابلة للخصم جبائيا، وأن نسبة 25 بالمائة من مجموع أعبائه لسنة 2016 تمت على الحساب، وقام خلال نفس السنة بتسديد مبلغ 2.125.750 دج من أعباء السنة الماضية (سنة 2015).
- 4- حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب دفعه من صاحب المؤسسة وزوجته، مع العلم أنه قد اكتتب طلبا للخضوع المشترك للضريبة على الدخل الإجمالي، وأن زوجة صاحب

المؤسسة قدمت طلبا لعدم الخضوع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، وذلك بتاريخ 2016/01/28 .

التمرين الثاني

يملك شخص طبيعي محلا تجاريا مخصصا لإنتاج الخبز والحلويات، وسجل في حساباته خلال سنة 2016 المبالغ الآتية:

د/ إنتاج مباع..... 15.500.000 دج	د/ مواد ولوازم مستهلكة..... 5.250.000 دج
د/ خدمات مقدمة..... 370.000 دج	د/ مصاريف الكهرباء والغاز 270.000 دج
د/ نواتج مالية..... 450.000 دج	د/ خدمات 475.000 دج
د/ نواتج أخرى..... 130.000 دج	د/ مصاريف المستخدمين 220.000 دج
د/ مصاريف تأمين المحل..... 220.000 دج	د/ ضرائب ورسوم 35.000 دج
	د/ مخصصات الاهتلاك 720.000 دج

إضافة إلى ما سبق، فإن للشخص الطبيعي زوجة تمارس نشاطا تجاريا يصنف ضمن الأرباح المهنية، وذلك لتقديمها طلبا للخضوع لنظام الربح الحقيقي خلال شهر جانفي 2016، وسجلت في حساباتها خلال نفس سنة النشاط المبالغ الآتية:

د/ خدمات مقدمة..... 7.500.000 دج	د/ مواد ولوازم مستهلكة 225.000 دج
د/ نواتج مالية..... 150.000 دج	د/ خدمات 70.000 دج
د/ نواتج أخرى..... 130.000 دج	د/ ضرائب ورسوم 14.000 دج
	د/ مخصصات الاهتلاك 90.000 دج

كما اكتسبت الزوجة اشتراكا في التأمين من الشيخوخة خلال سنة 2016، وكان المبلغ المدفوع من قبلها 85.000 دج.

المطلوب:

- 1- ما هو نظام الضريبة المطبق على الشخص المستقل للمخبزة وزوجته، مع العلم أنهما قدما طلبا عدم الخضوع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة في بداية السنة المالية ؟
- 2- حساب الربح المحاسبي المسجل من الشخص المستقل للمخبزة.

3- حساب الربح الجبائي المسجل من الشخص المستغل للمخبرة، مع العلم أنه اكتتب اشتراكا في التأمين من الشيخوخة، وكان المبلغ المدفوع 75.000 دج، وحقق خسائر خلال السنوات 2013 و 2014 و 2015 تقدر على التوالي بالمبالغ التالية: 145.000 دج و 210.000 دج و 190.000 دج؟

4- حساب الربح المحاسبي المسجل من الزوجة ؟
5- حساب الربح الجبائي المسجل من الزوجة (نشاط صيدلية) مع العلم أنها اكتتبت اشتراكا في التأمين من الشيخوخة.

6- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الواجبة الدفع من الزوج إثر استغلاله للمخبرة، مع العلم أن:

- نسبة 75% من الإنتاج المباع ناتجة من بيع (الخبز)، بينما الباقي ناتج من بيع الحلويات.

- وأنه تعهد بإعادة استثمار جزء من الأرباح المحققة خلال سنة 2017 كما يلي:

• 1.000.000 دج في اقتناء سيارة سياحية.

• 1.500.000 دج في اقتناء آلة لإنتاج الخبز.

- وطلب الخضوع المشترك مع زوجته.

التمرين الثالث

ضمن المعلومات التي وفرتها لك مؤسسة اقتصادية أن أحد إطاراتها التقنية، وبعد نهاية شهر ماي، عمل 195 ساعة، وأن سعر الساعة المطبق هو 200 دج، وبالإضافة إلى المعلومات السابقة فقد وفرت لك المؤسسة المعلومات الإضافية الآتية:

- تعويض الخبرة المهنية (IEP) 1.300 دج

- مكافأة المردودية الجماعية (PRC) 1.200 دج

- مكافأة المردودية الفردية (PRI) 750 دج

- تعويض المنطقة الجغرافية 12.000 دج

- تسبيق سلم للموظف يوم 16 ماي 5.000 دج

إضافة إلى ما ذكر سابقا، عمل هذا الموظف خلال هذا الشهر يوم عطلة وطنية، والمتمثل في عيد العمال، وتحسب له زيادة تقدر بنسبة 100 %، وتدفع المؤسسة لموظفيها زيادة تقدر بنسبة 50% للأربع ساعات الإضافية الأولى، والباقي بنسبة زيادة تقدر بـ 75 %.

كما أن هذه المؤسسة لا توفر لموظفيها والعاملين بها خدمات النقل، ولا تحتوي على مطعم خاص بهم، وعلى هذا فهي تدفع لكل موظفيها تعويض النقل (Indemnité de Transport) يبلغ 3.500 دج شهريا، وتعويض الغذاء (Indemnité de Panier) يبلغ 7.500 دج شهريا.

إضافة إلى ما سبق، هذا الإطار متزوج، وله ابن يبلغ من العمر 14 سنة، وابن آخر عمره 22 سنة، فهو يتحصل بهذا الوضع الاجتماعي على منحة عائلية تبلغ 600 دج، كما أن لهذا العامل شهادة بأن زوجته لا تعمل، وبذلك له منحة 500 دج كمنحة للدخل.

المطلوب:

1- حساب قيمة الساعات الإضافية المدفوعة لهذا الموظف.

2- حساب الأجر القاعدي (Salaire de base).

3- حساب أجر المنصب (Salaire de poste).

4- حساب الأجر الخاضع (Salaire Imposable).

5- حساب الدخل المتاح أو الصافي (Net à Payer).

التمرين الرابع

عمل أحد إطارات مؤسسة اقتصادية في شهر مارس 22 يوما من أصل 26 يوما، ويتقاضى هذا الموظف أجره يومية قاعدية تقدر بمبلغ 1.200 دج، إضافة إلى التعويضات والمنح الآتية:

- تعويض الخبرة المهنية (IEP) 1.500 دج

- مكافأة المردودية الجماعية (PRC) 1.800 دج

- مكافأة المردودية الفردية (PRI) 800 دج

- تعويض السلة 200 دج لليوم الواحد

- تعويض النقل 300 دج لليوم الواحد

- منحة الدخل الوحيد 1.200 دج

المطلوب:

1- إعداد كشف الراتب للموظف، مع حساب الاقتطاعات الاجتماعية والجبائية، والمتعلقة بشهر مارس.

2- إعداد كشف الراتب الخاص بالعطلة المدفوعة الأجر التي استفاد منها الموظف خلال شهر أوت بالكامل، مع العلم أنه تم توظيفه في 08 سبتمبر من السنة السابقة.

التعريف الخامس

تحصل شخص على دخل ناتج عن إيجار شقة لعائلة بغرض السكن (فردى)، يقدر مبلغ الإيجار الشهري بـ 30.000 دج، تمتد فترة الإيجار من 01 جانفي 2017 إلى غاية 31 ديسمبر 2017.

كما تحصل كذلك على دخل ناتج عن إيجار محل تجاري من 01 ماي 2017 إلى غاية 31 أكتوبر 2017. بلغ مبلغ الإيجار الشهري 50.000 دج.

مع العلم أن مبلغ الإيجار للعائلة تم قبضه بالكامل عند بداية عقد الإيجار؛ بينما مبلغ إيجار المحل التجاري يتم قبضه في بداية كل شهر.

المطلوب:

1. حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب الدفع من المكلف عن عملية الإيجار.
2. اسم أو رقم التصريح بمداخل الإيجار، مع آخر أجل لإيداع التصريح على مستوى الإدارة الجبائية.

التعريف السادس

تأسست شركة ذات الشخصية المعنوية MOULANI في 05 جانفي 2015 برأسمال يقدر بمبلغ 90.000.000 دج، حققت هذه الشركة ربحا محاسبيا خلال سنة 2016 يقدر بمبلغ 10.575.000 دج؛ وعليه قامت الشركة بتوزيع 10 بالمائة من الربح الصافي على الشركاء مقابل مشاركتهم في رأسمال الشركة. معلومات كل شريك مبينة في الجدول الآتي:

الشريك	اسم الشريك	الشخصية	نسبة المساهمة في رأس المال	حالة الشريك
الأول	شركة عمومية ALITEX	معنوية	30	مقيم
الثاني	مؤسسة MINAX	طبيعية	20	مقيم

غير مقيم	15	طبيعية	بن نعمان عمر	الثالث
مقيم	12.5	طبيعية	شاكر أنيس	الرابع
مقيم	10	معنوية	شركة MONILAS	الخامس
مقيم	7.5	طبيعية	مولاي خالد	السادس
غير مقيم	5	معنوية	شركة	السابع
/	100	/		المجموع

المطلوب:

- 1- ما هي الضريبة التي تخضع لها الشركة المذكورة (MOULANI) ؟
- 2- حساب مبلغ الضريبة الواجب الدفع من شركة MOULANI مع العلم أن نشاط الشركة إنتاجي.
- 3- حساب حصة كل شريك من الأرباح الموزعة لقاء المشاركة في رأسمال شركة MOULANI.
- 4- ما هي الضريبة الواجبة الدفع من طرف كل شريك مقابل الحصول على عوائد الأسهم الناتجة من أرباح شركة MOULANI ؟
- 5- حساب مبلغ الضريبة الواجب الدفع من طرف كل شريك وطريقة تحصيلها، مع العلم أن كل الشركات المعنوية المساهمة خدماتية، ومؤسسة MINAMAX تحصلت، إضافة إلى عوائد أسهم شركة MOULANI، على عوائد سندات صندوق غير اسمية قدرت بمبلغ 250.000 دج.

التمرين السابع

إليك المعلومات الآتية والمتعلقة بحسابات الانذار المسجلة لمجموعة من المستفيدين في الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط (CNEP).

رقم الحساب	اسم صاحب الحساب	الشكل القانوني	المدة	المبالغ (دج)
4351 3145 86	بن سجية ربيع	طبيعية	12 شهرا	150.000
5124 8794 54	قادر سمير	طبيعية	8 أشهر	250.000
7685 9812 78	فليس أكلي	طبيعية	10 أشهر	340.000
6573 6512 12	جامع نصيرة	طبيعية	4 أشهر	80.000
4320 6509 32	غوتي ناصر	طبيعية	7 أشهر	130.000
5478 7123 34	حانت عمر	طبيعية	12 شهرا	1.500.000

6534 0912 21	بن خليل حميد	طبيعية	3 أشهر	779.000
--------------	--------------	--------	--------	---------

مع العلم أن الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط (CNEP) يطبق معدل فائدة على حسابات الادخار تقدر بنسبة 4 بالمائة سنوياً.

مطلوب:

- 1- ما هي الضريبة التي يخضع لها المستفيدون من الفوائد الناتجة من المبالغ المسجلة بحسابات الادخار؟ والطريقة المستخدمة لتحصيلها؟
- 2- حساب الفوائد الناتجة عن المبالغ المسجلة بحسابات الادخار.
- 3- حساب مبلغ الضريبة المستحقة للإدارة الجبائية عن كل حسابات الادخار المسجلة في الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط (CNEP).

أولاً - أجوبة الأسئلة النظرية

1- كان التصريح الخاص بنظام الضريبة الجزائية الوحيدة حتى نهاية سنة 2016، يقدم في تاريخ 01 فبراير من السنة المعنية بالنشاط كآخر أجل؛ وذلك لاعتماد التصريح بالضريبة على معلومات السنة السابقة، أي تقدير رقم الأعمال يكون تقريبياً، أما التصريح الخاص بنظام الربح الحقيقي والمبسط فيكون في 30 أبريل من السنة التالية للنشاط كآخر أجل، لأن التصريح يتم بالمعلومات الحقيقية، أي أن العملية تتطلب وقتاً بعد إقفال السنة المالية لتحديد الربح الحقيقي المسجل من المكلف بالضريبة.

2- يتم إعفاء الأشخاص الذين يحققون دخلاً صافياً إجمالياً يساوي أو يقل عن حد الخضوع المحدد بالجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي، والمتمثل في 120.000 دج، من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي، لكن هذا الإعفاء لا ينفي تسديد المكلف لحد أدنى من الضريبة، وهذا مهما يكن الدخل أو رقم الأعمال المحقق من المكلف، ويقدر الحد الأدنى من الضريبة الواجبة التسديد بمبلغ 10.000 دج، ويمكن أن يصل إلى 5.000 دج في بعض الحالات التي تم التعرض إليها في محتوى الفصل الثالث.

إضافة إلى ما ذكر سابقاً، فإن الجدول التصاعدي بالشرائح لا يطبق على جميع أصناف الضريبة، فهناك العديد من الأصناف التي يطبق فيها معدل نسبي ثابت لحساب مبلغ الضريبة، كصنف إيجار العقارات المبنية وغير المبنية، وصنف مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، وصنف فائض القيمة الناتج من التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية. فتطبيق النسب الثابتة يعني عدم الاستفادة من الإعفاء -120.000 دج- نظراً لوجودها في الجدول التصاعدي بالشرائح.

3- يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي حدود الثلاثين مليون دينار، بالنسبة لكل العمليات، لنظام الربح الحقيقي وجوباً، كما كانت تخضع الأنشطة المستثناة من نظام الضريبة الجزائية الوحيدة لنظام الربح الحقيقي وجوباً، وذلك مهما يكن رقم الأعمال المحقق

الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك قبل التعديل، فابتداء من 2016 ألغيت الاستثناءات من الضريبة الجزائية الوحيدة، ومن ثم إلغاء فرضها وجوبا للضريبة على الدخل الإجمالي.

كان المكلف الجديد بالضريبة سابقا يخضع إجباريا، وبمجرد إيداعه الملف الجبائي للنظام العام (نظام الربح الحقيقي)، وهو النظام الذي يكون فيه ملزما بالتصريح شهريا في السلسلة G50 برقم الأعمال المحقق عن ممارسة النشاط، ويتم على أساسها تحديد الضريبة الواجبة الدفع، وذلك لفترة ستة أشهر على الأقل، وبعد انتهاء هذه الفترة يتم إخضاع المكلف لأحد النظامين (نظام الربح الحقيقي أو النظام الجزائي)، وذلك حسب طبيعة النشاط الذي يمارسه ورقم الأعمال الذي يحققه.

لتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي للربح الخاضع للضريبة تطبق طريقة التسيقات على الحساب، ويتم تسديد التسيقات على الحساب حسب الآجال التالية:

التسبيق الأولى: بين 20 فيفري و 20 مارس؛

التسبيق الثاني: بين 20 ماي و 20 جوان؛

رصيد التصفية: في اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يلي شهر إدراج الجدول في التحصيل. يساوي مبلغ كل تسبيق نسبة 30% من الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة خلال السنة الأخيرة.

4-أت دراسة الضريبة على الدخل الإجمالي بمختلف أصنافه إلى تسجيل عدة نقاط فيما يخص تطبيق المبادئ الجبائية. وفي الحقيقة فإن التطبيق الكامل والصارم للمبادئ الجبائية المتعرض لها في الجانب النظري مستحيل، وهذا في معظم الأنظمة الجبائية في العالم؛ ويرجع عدم إمكانية التطبيق الكامل للمبادئ الجبائية إلى عدة أسباب، منها الاقتصادية كاحتياج الدولة لموارد مالية بصفة دورية ومستقرة عموما لتغطية نفقاتها، واجتماعية لإنشاء مناصب عمل تخفض منها من معدلات البطالة وتقلل من آفاتها...إلخ.

5-كان يخضع للنظام المبسط قبل سنة 2011 المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزائية الوحيدة، على أن لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دج، وأصبحت حدوده ابتداء من سنة 2011 تقدر بما لا يتجاوز ثلاثين مليون دج، وتم إلغاؤه منذ بداية 2016. وكان بإمكان المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة اختيار نظام الإخضاع حسب النظام المبسط، وحتى المكلفين حسب النظام المبسط يمكن لهم اختيار الخضوع حسب نظام

الربح الحقيقي؛ وذلك بمسك محاسبة مثبتة حسب ما نص عليها القانون التجاري، على أن يتم تجديد الاختيار بطريقة صريحة.

وللإجابة عن السؤال، تعتمد المشرع الجبائي تحديد مجال خضوع النظام المبسط بأقل من 30.000.000 دج وليس بين 10.000.000 دج و 30.000.000 دج؛ وذلك لوجود استثناء بعض الأنشطة من الخضوع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، والتي كانت حدودها بأقل من 10.000.000 دج، ويعني ذلك تحقيق رقم أعمال يقدر بمبلغ 8.000.000 دج والمكلف مستثنى من نظام الضريبة الجزائية الوحيدة، فأين يتم إخضاعه إذا كانت حدود النظام المبسط بين 10.000.000 دج و 30.000.000 دج، لهذا السبب تعتمد المشرع تحديد مجال خضوع النظام المبسط بأقل من 30.000.000 دج.

6- تؤدي دراسة وتحليل الإعفاءات والتخفيضات الجبائية المقدمة من قبل المشرع الجبائي إلى عدة استنتاجات، لاسيما مع العلم أن المستفيد من هذه الأخيرة -الإعفاءات والتخفيضات الجبائية- يكمن بالدرجة الأولى في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ممثلة بالشباب المستثمر ونوي المشاريع والأفكار التي تتطلب تجسيدا في الواقع، وتسعى الدولة الجزائرية بشتى الطرق إلى تشجيع إنشاء هذا النوع من المؤسسات عن طريق منح التمويلات والتسهيلات اللازمة، إضافة إلى اتباع سياسة التحفيز الجبائي التي تهدف إلى ترك وفيات مالية تحت تصرفها -المؤسسات- في دورتها الاستغلالية. كل هذه الجهود والتضحيات المالية التي لا تدخل خزينة الدولة غرضها بدرجة أولى تخفيض معدلات البطالة، ورفع من مستويات التشغيل؛ الأمر الذي يعود بالإيجاب على المستوى الاقتصادي من جهة، ومن جهة أخرى على المستوى الاجتماعي، بتفادي سلبات البطالة وما ينجر منها من آفات تضر المجتمع كالسرقة، وانتشار المخدرات... إلخ.

7- تعتبر إيرادات فلاحية الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة من تربية الدواجن؛ غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية، إلا إذا كانت ممارسة من مزارع في مزرعة أو كانت لا تكتسي طابعا صناعيا، وفي حالة عدم استيفاء هذين الشرطين، تخضع مداخيل أنشطة تربية الدواجن والأرانب للضريبة على الدخل الإجمالي حسب صنف الأرباح المهنية.

8- تتمثل الاقطاعات من الأجور في اقطاعات الضمان الاجتماعي، واقطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي. وبالنسبة لقطاعات الاشتراك في الضمان الاجتماعي، تحسب من أجرة

المنصب بمعدل 35%، منها نسبة 9% على عاتق الأجير، ونسبة 26% المتبقية على عاتق المؤسسة المستخدمة؛ أما بخصوص وكالة الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية فتخضع لأنظمة خاصة لقطاعات البناء والأشغال العمومية والري، حيث يتحمل الأجير نسبة 0.375% من أجره المنصب فيما يتعلق بالبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية؛ أما اقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي فهي على عاتق الأجير، وتخضع لجدول التصاعدي بالشرائح المذكور في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعادلة.

ويتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأجور والرواتب في الحالة العامة عن طريق الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري كما يلي:

الأجر الخاضع	النسبة %
أقل من 10 000 دج	0
من 10 001 دج إلى 30 000 دج	20
من 30 000 دج إلى 120 000 دج	30
أكثر من 120 000 دج	35

ويتم استخدام الجدول التصاعدي بالشرائح لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي لتحقيقه مبدأ العدالة، وبالضبط احترام المقدرة التكاليفية للمكلفين، بحيث يلاحظ من خلال الجدول إعفاء الشريحة الأولى بالكامل من الضريبة، نظرا لقيمتها المنخفضة، وارتفاع معدل خضوع الشريحة بارتفاع مجالها، أي ترتفع الضريبة المقطوعة بارتفاع الدخل المحقق من المكلف بالضريبة.

10- تمثل الطريقة المعتمدة لتحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي في الاقتطاع من المصدر، ونصب الضريبة المقطوعة من الدخل المحقق الخاضع باستخدام جدول الضريبة على الدخل الإجمالي الشهري، وتخصم خلال كل دفع يتم من المؤسسة المستخدمة لأجور مستخدميها، وتتميز هذه الطريقة في التحصيل بصعوبة تهرب المكلف بالضريبة نظرا لاقتطاعها مباشرة من الدخل المحقق من المكلف - المؤسسة المستخدمة - بتحصيلها قانونا.

11- يتم التصريح الجبائي الشهري من خلال إيداع المكلف للتصريح المتمثل في السلسلة رقم 50 (G50) لتسديد الاقتطاعات خلال العشرين يوما الأولى للشهر التالي لدى صندوق قابض الضرائب المختلفة؛ أما التصريح الثلاثي فيمكن أن تدفع المبالغ المستحقة عن مدفوعات السنة

الجارية، خلال العشرين يوما من كل ثلاثي، من قبل المستخدمين والمدينين بالرواتب الخاضعين للضريبة وفقا للنظام المبسط (حتى 31 ديسمبر 2016 والملف حاليا)؛ أما التصريح السنوي (Declaration Annuelle de IRG) فيجب على كل شخص طبيعي أو معنوي دفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو معاشات أو ريع، أن يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مسكنه أو مقر مؤسسته أو مكتبه، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة، جنودا مفصلا بما فيه الحامل للمعلوماتي المتضمن الأجور والعلاوات الأخرى المسددة، والاقطاعات التي تمت وسددت بعنوان الضريبة، والألقاب والأسماء والعمل والعنوان، والحالة العائلية للمستفيدين، وكذا الفترة المعنية. ويتمثل التصريح السنوي المذكور سابقا في السلسلة رقم 29 (G 29).

12- تتمثل التصريحات الواجبة الإيداع من المؤسسة، والتي من خلالها يتم تسديد الأعباء الاجتماعية في التصريح الخاص بالضمان الاجتماعي، وذلك بنسبة 35% من أجر المنصب، منها نسبة 9% على عاتق الأجير؛ بينما 26% المتبقية على عاتق المؤسسة المستخدمة. ويكون التصريح شهريا إذا كان عدد الأجراء أكثر من تسعة (09) عمال أو موظفين، أي عشرة (10) فما فوق، ويودع نهاية الشهر الموالي لتحقيق الدخول كآخر أجل، ويكون ثلاثيا أي كل ثلاثة أشهر، على أن يودع التصريح قبل نهاية الشهر الأول الذي يلي الثلاثي، إذا كان عدد الأجراء أقل من (10)، إضافة إلى وجود تصريح سنوي للأجور DAS (Déclaration Annuelle des Salaires)، آخر أجل له هو 31 جانفي من السنة التالية.

1- تطبيق النظام الجبائي الذي تخضع له مؤسسة AFRITRAM

مؤسسة AFRITRAM هي مؤسسة ذات شخصية طبيعية، يقدر رقم أعمالها بمبلغ (35 800 000) دج، وعليه تخضع المؤسسة لنظام الربح الحقيقي وتفرض عليها الضريبة على الدخل الإجمالي.

2- حساب الربح المحاسبي المسجل من المؤسسة
ينم حساب الربح المحاسبي وفق العلاقة التالية:

$$\text{الربح المحاسبي} = \text{مجموع الإيرادات} - \text{مجموع الأعباء}$$

بما أن محاسب مؤسسة AFRITRAM نسي تسجيل قيد التنازل عن آلة كانت بحوزتها، فيجب تسجيل القيد واستخراج الحسابات ذات العلاقة بربح المؤسسة.

لبنينا في المعطيات: تكلفة الآلة المتنازل عنها = 500.000 دج

سعر التنازل = 300.000 دج

تاريخ اقتناء الآلة: 2012/07/05

تاريخ التنازل عن الآلة: 2016/01/02

معدل اهتلاك الآلة: 10%

ما سبق، يمكن حساب الاهتلاكات المجمعة للآلة المتنازل عنها ونتيجة التنازل (فائض قيمة موجب أو سالب).

رمه:

$$\text{الاهتلاكات المجمعة} = \text{تكلفة الاقتناء} \times \text{مدة الاحتفاظ بالأصل} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

$$= 500.000 \text{ دج} \times 3,5 \text{ سنوات} \times 10\% = 175.000 \text{ دج}$$

$$\text{الاهتلاكات المجمعة} = 175.000 \text{ دج}$$

نتيجة التنازل = تكلفة الاقتناء - (سعر التنازل + الاهتلاكات المجمعة + الاهتلاك المكمل)

بما أن تاريخ التنازل يتمثل في 01/02 فلا يوجد اهتلاك مكمل
ومنه: نتيجة التنازل = 500.000 دج - (300.000 دج + 175.000 دج + 0 دج)

نتيجة التنازل = 25.000 دج

مما سبق، نتيجة التنازل خسارة في القيمة، وتسجل في الحساب ح/652، بجانب الأعباء.
وعليه:

الربح المحاسبي = 36 175 000 دج - 14 478 000 دج

الربح المحاسبي = 21 697 000 دج

3- حساب الربح الجبائي

يتم تحديد الربح الجبائي حسب العلاقة التالية:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات

الربح الجبائي = 21 697 000 + (14 478 000 × 25%) - (2 125 750 + 125 000)

الربح الجبائي = 23 065 750 دج.

4- حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي

✓ حساب الربح الجبائي المحقق من قبل زوجة صاحب المؤسسة

الربح الجبائي = الربح المحاسبي - مجموع الإيرادات - مجموع الأعباء

= 13 750 000 - 1 850 000 = 11 900 000 دج.

الربح الجبائي = 11 900 000 دج.

✓ حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المستحق بدون طلب الخضوع المشترك من قبل الزوج يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة في هذه الحالة لكل من صاحب مؤسسة AFRITRAM والزوجة كل على حدة، الجدول الآتي يبين مبلغ الضريبة المستحق على كل شريحة من دخول صاحب المؤسسة والزوجة.

الشريحة (دج)	النسبة	صاحب المؤسسة		الزوجة	
		الدخل (دج)	الضريبة (دج)	الدخل (دج)	الضريبة (دج)
120.000 - 0	%0	120.000	0	120.000	0

48.000	240.000	48.000	240.000	%20	360.000-120.001
324.000	1.080.000	324.000	1.080.000	%30	- 360.001 1.440.000
3.661.000	10.460.000	7.569.012,5	21.625.750	%35	1440.000 فما فوق
4.033.000	11.900.000	7.941.012,5	23.065.750	المجموع	

بالمط من الجدول السابق أن الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة من صاحب مؤسسة AFRITRAM تقدر بمبلغ 7.941.012,5 دج، والضريبة المستحقة على الزوجة تقدر بمبلغ 4.033.000 دج، وهذا يعني أن مجموع الضريبة التي سيتم تسديدها في هذه الحالة تقدر بمبلغ 11.974.012,5 دج.

صاحب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المستحق بعد تقديم طلب للخضوع المشترك من قبل صاحب مؤسسة AFRITRAM.

يؤدي تقديم طلب للخضوع المشترك للضريبة إلى الاستفادة من تخفيض بنسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة، وعليه يمكن القول إن الدخل الخاضع للضريبة يقدر بنسبة 90%.

الدخل الخاضع = (11 900 000 + 23 065 750) × 90% = 31 469 175 دج.

والجدول الآتي يبين مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المستحق بعد تقديم طلب الخضوع لشرك بين الزوجين.

الضريبة (دج)	الدخل (دج)	النسبة	الشريحة (دج)
0	120.000	% 0	120.000 - 0
48.000	240.000	% 20	360.000 - 120.001
324.000	1.080.000	% 30	1.440.000 - 360.001
10.510.211,2	30.029.175	% 35	31.469.175 - 1440.000
10.882.211,2	31.469.175	المجموع	

بالمط مما سبق، ومن قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة مع تقديم طلب الخضوع المشترك من عدمه، أن تقديم طلب الخضوع المشترك يجعل الزوجين يسددان مبلغا أقل من الضريبة في مجموعها.

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المستحق بدون الخضوع المشترك = 11.974.012,5 دج.

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المستحق بالخضوع المشترك = 10.882.211,2 دج.

ملاحظة عامة

تظهر الاستفادة من التخفيض عند الخضوع المشترك لما يكون مجموع الدخلين مهيناً بمعنى في هذه الحالة أن هناك استفادة، ولكن في حالة ما إذا كان الدخلان منخفضين للدخلين بين الشريحة الثانية والثالثة مثلاً، في هذه الحالة الخضوع المشترك للضريبة لا يخدمهما؛ وإنما يجعلهما يدفعان مبلغاً أكبر؛ وذلك لعدم استفادتهما من الشريحة المعفاة مرتين في حالة الخضوع المشترك للضريبة، عكس خضوع كل دخل لوحده.

حل التعيين الثاني

1- نظام الضريبة المطبقة على الشخص المستغل للمخبزة وزوجته مع العلم أنهما قدما طلب عم الخضوع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة في بداية السنة المالية.

نظام الضريبة المطبق على الشخص المستغل للمخبزة هو نظام الربح الحقيقي، وحتى زبده الشخص مادامت قدمت طلباً لعدم الخضوع لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، فهي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي وفق نظام الربح الحقيقي.

2- حساب الربح المحاسبي المحقق من صاحب المخبزة.

الربح المحاسبي = الإيرادات - التكاليف

الربح المحاسبي = 16 450 000 - 7 190 000 = 9 260 000 دج.

الربح المحاسبي = 9 260 000 دج.

3- حساب الربح الجبائي المحقق من صاحب المخبزة.

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات

الاستردادات: لا توجد في هذه الحالة.

التخفيضات: تتمثل في التأمين من الشيخوخة المدفوعة، وخسائر السنوات الماضية.

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + 0 - (التأمين على الشيخوخة + خسائر السنوات الماضية)

الربح الجبائي = 9 260 000 - (75 000 + 145 000 + 210 000 + 190 000) = 8 640 000 دج

الربح الجبائي = 8.640.000 دج

الربح المحاسبي = الإيرادات - التكاليف

الربح المحاسبي = 7 780 000 - 399 000 = 7 381 000 دج.

الربح المحاسبي = 7.381.000 دج.

5- حساب الربح الجبائي للزوجة

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات

الربح الجبائي = 7 381 000 - 85 000 = 7 296 000 دج.

الربح الجبائي = 7 296 000 دج.

6- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لصاحب المخبزة

7 حساب الربح الخاضع للضريبة لصاحب المخبزة

تستفيد أنشطة المخبزة دون سواها من تخفيض يقدر بنسبة 35%، يعني في حالة صناعة وبيع الحلويات من المخبزة، فهذه الأخيرة لا تستفيد من تخفيض؛ وعليه يجب على المكلف بالضريبة في حالة قيامه بنشاط إنتاج الخبز والحلويات أن يفرق بين رقم أعمال ودخل كل نشاط، وذلك بمسك مداسبة منتظمة وفق الشروط المذكورة في القانون التجاري.

ومنه: 75% من الربح المحقق يستفيد من تخفيض 35% = نشاط إنتاج الخبز.

25% من الربح المحقق لا يستفيد من تخفيض = نشاط إنتاج الحلويات.

إضافة إلى ما ذكر سابقا، تعهد المكلف بإعادة استثمار جزء من الأرباح المحققة كما يلي:
بلغ: 1.000.000 دج في اقتناء سيارة سياحية؛

1.500.000 دج في اقتناء آلة لإنتاج الخبز.

ينص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى استفادة المبالغ المتعهد إعادة استثمارها في اقتناء أصول للمؤسسة من تخفيض بنسبة 30%، ما عدا اقتناء السيارات السياحية التي لا تستفيد من التخفيض المذكور سابقا، وبمعنى آخر، يخضع 70% من المبلغ المتعهد إعادة استثماره للضريبة من دون السيارات السياحية.
وعليه:

الربح الخاضع للضريبة = الربح المحقق - (الربح المحقق $\times 75\% \times 35\%$) - (المبلغ المتعهد استثمار في اقتناء آلة $\times 30\%$).

$$\text{الربح الخاضع للضريبة} = 8.640.000 - (8.640.000 \times 75\% \times 35\%) - (1.500.000 \times 30\%)$$

$$= 8.640.000 - 2.268.000 - 450.000$$

$$\text{الربح الخاضع للضريبة لصاحب المخبرة} = 5.922.000 \text{ دج.}$$

✓ حساب الربح الخاضع لصاحب المخبرة وزوجته

بما أن صاحب المخبرة طالب الخضوع المشترك للضريبة مع زوجته، فإنه يستفيد من تخفيض 10% من الدخل الخاضع للضريبة، أي يخضع 90% من الربح للضريبة على الدخل الإجمالي.

$$\text{الربح الخاضع للضريبة لصاحب المخبرة وزوجته} = (5.922.000 + 7.296.000) \times 90\%$$

$$\text{الربح الخاضع للضريبة لصاحب المخبرة وزوجته} = 11.896.200 \text{ دج.}$$

وعليه، فإن مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب التسديد من صاحب المخبرة وزوجته تحدد باستخدام الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي.

الضريبة (دج)	الدخل (دج)	النسبة	الشريحة (دج)
0	120.000	0 %	0 - 120.000
48.000	240.000	20 %	120.001 - 360.000
324.000	1.080.000	30 %	360.001 - 1.440.000
3.659.670	10.456.200	35 %	1.440.001 - 11.896.200
4.031.670	11.896.200	المجموع	

من الجدول السابق، تقدر الضريبة على الدخل الإجمالي الواجبة التسديد من صاحب المخبرة وزوجته بمبلغ 4.031.670 دج.

1- حساب قيمة الساعات الإضافية المدفوعة للموظف

✓ تحديد عدد الساعات الإضافية

وفق القانون 90-11 المؤرخ في 21 أبريل 1990 والمتعلق بعلاقات العمل، تقدر عدد ساعات العمل العادية الشهرية بحجم ساعي 173,33 ساعة؛ وعليه فكل ما يزيد عن الحجم المذكور يعتبر ساعات إضافية.

ومنه:

عدد الساعات الإضافية = عدد الساعات المشتغلة - عدد الساعات القانونية

عدد الساعات الإضافية = 195 ساعة - 173,33 ساعة = 21,67 ساعة.

عدد الساعات الإضافية = 21,67 ساعة.

✓ تحديد قيمة الساعات الإضافية

من معطيات التمرين لدينا:

- اشتغل الموظف يوم عطلة وطنية (عيد العمال)، تحسب على ساعات عمل هذا اليوم زيادة تقدر بنسبة 100%؛

- إضافة إلى احتساب ساعات العمل الأربع الأولى الإضافية بزيادة تقدر بنسبة 50%؛

- باقي الساعات الإضافية بزيادة تقدر بنسبة 75%.

ولدينا:

قيمة ساعات إضافية = عدد الساعات × قيمة الساعة × (1 + نسبة الزيادة)

وعليه:

قيمة الساعات الإضافية ليوم العطلة = 8 سا × 200 دج × (1 + 1) = 3 200 دج.

قيمة الساعات الإضافية الأربع الأولى (4) = 4 سا × 200 دج × (0,5 + 1) = 1 200 دج.

قيمة الساعات الإضافية الباقية = (4 - 8 - 21,67) × 200 دج × (0,75 + 1) = 3 384,5 دج.

القيمة الإجمالية للساعات الإضافية = 3.200 دج + 1.200 دج + 3.384,5 دج.

القيمة الإجمالية للساعات الإضافية = 7.784,5 دج

2- حساب الأجر القاعدي

يحسب الأجر القاعدي أو الأساسي على أساس عدد الساعات المشتغلة فعلا في حدود الحجم الساعي القانوني المتمثل في 173,33 ساعة شهريا، فكل ما يتعدى هذا الحجم يعتبر ساعات إضافية، وذلك كما تم التعرض له في الإجابة عن السؤال السابق.

ومنه، يتم حساب الأجر القاعدي كما يلي:

$$\text{الأجر القاعدي} = \text{عدد الساعات المشتغلة في حدود الحجم القانوني} \times \text{قيمة الساعة}$$

$$\text{الأجر القاعدي} = 173,33 \text{ ساعة} \times 200 \text{ دج} = 34.666 \text{ دج.}$$

$$\text{الأجر القاعدي} = 34.666 \text{ دج.}$$

3- حساب أجر المنصب

يحسب أجر المنصب حسب العلاقة الآتية:

$$\text{أجر المنصب} = \text{الأجر القاعدي} + \text{الساعات الإضافية} + \text{المنح والتعويضات الخاضعة للضمان الاجتماعي والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.}$$

حسب معطيات التمرين، يقدر أجر المنصب كما يلي:

$$\text{أجر المنصب} = \text{الأجر القاعدي} + \text{الساعات الإضافية} + \text{تعويض الخبرة المهنية} + \text{مكافأة المردودية الجماعية} + \text{مكافأة المردودية الفردية}$$

$$\text{أجر المنصب} = 34.666 + 7.784,5 + 1.300 + 1.200 + 750 = 45.700,5 \text{ دج}$$

$$\text{أجر المنصب} = 45.700,5 \text{ دج}$$

4- حساب الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

يحسب الأجر الخاضع للضريبة حسب العلاقة الآتية:

$$\text{الأجر الخاضع للضريبة} = \text{أجر المنصب} + \text{المنح والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي} - \text{اقتطاعات الضمان الاجتماعي}$$

حسب معطيات التمرين، يحسب الأجر الخاضع للضريبة كما يلي:

$$\text{الأجر الخاضع للضريبة} = \text{أجر المنصب} + \text{تعويض النقل} + \text{تعويض الغذاء} - \text{اقتطاعات الضمان الاجتماعي}$$

$$\text{الأجر الخاضع} = 45.700,5 + 3.500 + 7.500 - (0,09 \times 45.700,5) = 52.586,95 \text{ دج.}$$

$$\text{الأجر الخاضع} = 52.586,95 \text{ دج.}$$

حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للأجر

يطبق لتحديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي تخفيض من قيمتها، وذلك بعد حسابها باستخدام الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري؛ وعليه يتم حساب مبلغ الضريبة قبل التخفيض من الجدول، ومن ثم تطبيق التخفيض.

حساب قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي قبل التخفيض

يستخدم الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري لحساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأجور والرواتب، وذلك كما يلي:

الشريحة (دج)	النسبة	الدخل (دج)	الضريبة (دج)
0 - 10.000	0 %	10.000	0
10.001 - 30.000	20 %	20.000	4.000
30.001 - 52.586,95	30 %	22.586,95	6.776,08
المجموع		52.586,95	10.776,08

من الجدول السابق، يلاحظ أن الضريبة على الدخل الإجمالي قبل تطبيق التخفيض يقدر بمبلغ 10.776,08 دج.

تحديد قيمة التخفيض المطبق

يستفيد المكلف بالضريبة بتخفيض في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي يقدر بنسبة 40%

على أن لا يقل عن 1.000 دج ولا يزيد عن 1.500 دج شهريا.

مبلغ التخفيض الأولي = مبلغ الضريبة قبل التخفيض $\times 40\%$

مبلغ التخفيض الأولي = 10.776,08 دج $\times 40\%$

مبلغ التخفيض الأولي = 4.310,43 دج.

يلاحظ أن مبلغ التخفيض الأولي أكبر من حده الأعلى، والمتمثل في مبلغ 1.500 دج؛ وعليه يتم اعتماد مبلغ 1.500 دج كمبلغ للتخفيض المطبق.

مبلغ التخفيض المطبق = 1.500 دج.

حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق (بعد التخفيض)

بعد حساب قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي قبل التخفيض باستخدام الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري، وتحديد قيمة التخفيض من الضريبة المطبق، يمكن حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب الاقتطاع من الأجر.

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق = قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي قبل التخفيض - قيمة التخفيض المطبق.

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق = 10.776,08 دج - 1.500 دج = 9.276,08 دج.

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق = 9.276,08 دج.

6- حساب الدخل الصافي

يحسب الدخل الصافي حسب العلاقة الآتية:

الدخل الصافي = الأجر الخاضع للضريبة + المنح والتعويضات غير الخاضعة للضمان الاجتماعي وغير الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي - (مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي + التسهيلات + الاقتطاعات من الأجر).

من معطيات التمرين، يحسب الدخل الصافي كما يلي:

الدخل الصافي = الأجر الخاضع + المنح العائلية + تعويض المنطقة الجغرافية - تسهيلات - مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي.

الدخل الصافي = 52.586,95 دج + 500 دج + 600 دج + 12.000 دج - 5.000 دج - 9.276,08 دج = 51.410,87 دج

الدخل الصافي = 51.410,87 دج

حل التمرين الرابع

1- إعداد كشف الراتب للموظف

البيان	الحساب	الدخل (دج)	الاقتطاعات (دج)
الأجر القاعدي	1.200 دج × 26 يوم	31.200	
الغيابات	1.200 دج × 04 يوم		4.800
تعويض الخبرة المهنية		1.500	
مكافأة المردودية الجماعية		1.800	
مكافأة المردودية الفردية		800	

أجر المنصب		30,500	
اقتطاع الضمان الاجتماعي	30.500 دج × 9%		2.745
تعويض السلة	200 دج × 22 يوم	4.400	
تعويض النقل	300 دج × 22 يوم	6.600	
الأجر الخاضع للضريبة		38.755	
مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي	الحساب مع الشرح بعد الكشف		4.337,80
منحة الدخل الوحيد		1.200	
منحة التمدد		900	
الدخل الصافي		36.517,20	

✓ حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي واجب الاقتطاع من الأجر

إضافة إلى كل ما تم التعرض إليه سابقا، بخصوص حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب الاقتطاع من الأجر أو الراتب باستخدام الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري، مع تطبيق التخفيض في مبلغ الضريبة. سنعالج من خلال التمرين كيفية حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي واجب الاقتطاع في حالة وجود غيابات.

يتم حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب الاقتطاع من الأجر أو الراتب في حالة وجود غيابات وفق مرحلتين:

للمرحلة الأولى:

حساب مبلغ الضريبة بفرض عدم وجود غيابات (افتراض اشتغال العامل شهرا كاملا)

للمرحلة الثانية:

حساب مبلغ الضريبة الواجب الاقتطاع باستخدام القاعدة الثلاثية على أساس عدد الأيام المشتغلة فعلا.

استنادا إلى معطيات التمرين الرابع، وباستخدام الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي الشهري قبل تطبيق التخفيض، نتحصل على مبلغ ضريبة يقدر بـ 6.626,5 دج، وعند حساب التخفيض من الضريبة بنسبة 40% نجد أن مبلغ التخفيض (2.650,6 دج) يتعدى 1.500

دج، ومنه يعتمد تخفيض بمبلغ 1.500 دج؛ وعليه فالضريبة على الدخل الإجمالي في حالة عدم وجود غيابات تتمثل في المبلغ التالي:

$$\text{الضريبة في حالة عدم وجود غيابات} = 6.626,5 \text{ دج} - 1.500 \text{ دج}.$$

$$\text{الضريبة في حالة عدم وجود غيابات} = 5.126,5 \text{ دج}.$$

اعتمادا على ما سبق، يمكن حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي واجب الاقتطاع باستخدام القاعدة الثلاثية كما يلي:

مبلغ الضريبة بدون غياب ← عدد الأيام كل الشهر (شهر كامل)

مبلغ الضريبة واجب الاقتطاع ← عدد الأيام المشتغلة فعلا

تطبيق عددي:

$$5.126,5 \text{ دج} \leftarrow 26 \text{ يوما}$$

$$\text{مبلغ الضريبة واجب الاقتطاع} \leftarrow 22 \text{ يوما}$$

$$\text{وعليه: مبلغ الضريبة واجب الاقتطاع} = 26 / (22 \times 5.126,5) = 4.337,80 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ الضريبة واجب الاقتطاع} = 4.337,80 \text{ دج}.$$

2- إعداد كشف الراتب المتعلق بعطلة مدفوعة الأجر

البيان	الحساب	الدخل (دج)	الاقتطاعات (دج)
الأجر القاعدي	1.200 دج × 26 يوم	31.200	
الغيابات	1.200 دج × 26 يوم		31.200
عطلة مدفوعة الأجر	الحساب مع الشرح بعد الكشف	26.000	
تعويض الخبرة المهنية	1.500 دج × (30/25)	1.250	
مكافأة المردودية الجماعية	1.800 دج × (30/25)	1.500	
مكافأة المردودية الفردية	800 دج × (30/25)	667	
أجر المنصب		29.417	
اقتطاع الضمان الاجتماعي	29.417 دج × 9%		2.647,53
تعويض السلة	200 دج × 0 يوم	00	

00	300 دج × 0 يوم	تعويض النقل
26.769,47		الأجر الخاضع للضريبة
4.272,08	الحساب مع الشرح بعد الكشف	مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي
1.200		منحة الدخل الوحيد
900		منحة التمدرس
24.597,39		الدخل الصافي

تاريخ بداية التوظيف يتمثل في 08 سبتمبر من السنة السابقة، وبذلك يستفيد من عطلة تحسب على أساس 10 أشهر، وذلك لاعتماد سنة العطلة الكاملة من 01 جويلية من السنة (ن) إلى 30 جوان من السنة (ن+1)، ومدة توظيف الموظف من 08 سبتمبر إلى 30 جوان هي 10 أشهر. مع العلم أن العطلة المدفوعة الأجر تحسب على أساس 2,5 يوم لكل شهر (30 يوما / 12 شهر = 2,5 يوم) وعليه:

مدة العطلة المدفوعة الأجر = 10 أشهر × 2,5 = 25 يوم.

مدة العطلة المدفوعة الأجر = 25 يوم.

بخصوص الأجر القاعدي، وبما أن مدة العطلة المدفوعة الأجر تحسب على أساس 30 يوما وليس 26 يوما مثلما هو معتمد في حساب الأجر. يعتبر الأجر القاعدي المحقق في شهر عمل كامل لحساب العطلة المدفوعة الأجر على أساس 30 يوما.

وعليه:

الأجر القاعدي لشهر عمل كامل ← 30 يوما

الأجر القاعدي للعطلة المدفوعة الأجر ← مدة العطلة مدفوعة الأجر

الأجر القاعدي للعطلة المدفوعة الأجر = (الأجر القاعدي لشهر عمل كامل × مدة العطلة المدفوعة الأجر) / 30 يوما.

الأجر القاعدي للعطلة مدفوعة الأجر = (31.200 دج × 25 يوما) / 30 يوما

الأجر القاعدي للعطلة المدفوعة الأجر = 26.000 دج

بالنسبة للتعويضات والمنح الممنوحة للموظف، تحسب بنفس الطريقة المستخدمة سابقاً، أي بالاعتماد دائماً على النسبة (25 يوماً/30 يوماً)، إلا فيما يتعلق بتعويض النقل وتعويض السلة، فهي تحسب على الأيام المشتغل فيها فعلاً فقط، بمعنى آخر لا تؤخذ بعين الاعتبار تعويضات النقل والسلة، نظراً لعدم اشتغال الموظف في العطلة بحجة عدم انتقاله إلى مكان العمل، فكيف يتم تعويض نقله وغذائه وهو لم يحضر أصلاً للمؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى وجود العديد من المؤسسات التي تحسب تعويض النقل وتعويض السلة عند تحديدها للأجرة الموافقة للعطلة المدفوعة الأجر.

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الواجبة التسديد على العطلة المدفوعة الأجر للموظف بتطبيق القاعدة الثلاثية، وذلك كما يلي:

مبلغ الضريبة بدون غياب ← عدد الأيام كل الشهر (شهر كامل)
 مبلغ الضريبة واجب الاقتطاع ← عدد الأيام المشتغلة فعلاً
 تطبيق عددي:

5.126,5 دج ← 30 يوماً
 مبلغ الضريبة واجب الاقتطاع ← 25 يوماً
 وعليه: مبلغ الضريبة واجب الاقتطاع = $5.126,5 \times 25$ يوماً / 30 يوماً = 4.272,08 دج.

مبلغ الضريبة واجب الاقتطاع = 4.272,08 دج.

و بالنسبة لمنحة الدخل الوحيد ومنحة التمدرس، يحصل عليها الموظف بالمبالغ الكاملة.

حل التمرين الخامس

1- حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب الدفع من المكلف عن عملية الإيجار

مبلغ الضريبة المستحقة عن الإيجار = مبلغ الإيجار × معدل الضريبة

مبلغ الضريبة المستحق عن إيجار شقة لغرض السكن (الفردية) = مبلغ الإيجار الشهري × معدل الضريبة

مبلغ الضريبة المستحق = 30.000 دج × 12 شهر × 10% = 36.000 دج

مبلغ الضريبة المستحق = 36.000 دج.

مبلغ الضريبة المستحق عن إيجار محل تجاري = مبلغ الإيجار الشهري $\times$ معدل الضريبة
 مبلغ الضريبة المستحق عن إيجار محل تجاري = 50.000 دج $\times$ 6 أشهر $\times$ 15% = 45.000 دج.

المدة أجل لإيداع التصريح هو 30 يوما من تاريخ تسلم المبالغ الموافقة للإيجار، وهذا في كلتا
 حالتها التأجير السنوي والشهري، باستخدام السلسلة 51 (G51).

من المعطيات التمرين لدينا المعلومات الآتية:

رأسمال الشركة = 90 000 000 دج، ربح محاسبي = 10 575 000 دج

1- تحديد الضريبة التي تخضع لها الشركة MOULANI
 تتمثل الضريبة التي تخضع لها الشركة MOULANI في الضريبة على أرباح الشركات؛
 وذلك لأن الشركة لها شخصية معنوية.

2- حساب مبلغ الضريبة الواجب الدفع من شركة MOULANI

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي $\times$ معدل الضريبة

في هذه الحالة، الربح الجبائي هو نفسه الربح الجبائي، وعليه:

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات = 10 575 000 $\times$ 19% = 2 009 250 دج.

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات = 2 009 250 دج.

3- حساب حصة كل شريك من الأرباح الموزعة

لحساب حصة كل شريك لابد من تحديد الربح الصافي، وذلك بعد حساب الاحتياطات القانونية

الربح الصافي = الربح المحاسبي - الضريبة على أرباح الشركات

الربح الصافي = 10 575 000 - 2 009 250 = 8 565 750 دج.

الربح الصافي = 8 565 750 دج.

شكل الاحتياطات القانونية حسب القانون التجاري على أساس 5% من الربح القابل للتوزيع
 (الربح بعد طرح الضريبة)، وذلك في حدود 10% من رأس مال الشركة.

الاحتياطات القانونية = 5% $\times$ الربح الصافي

الاحتياطات القانونية = $5\% \times 8\,565\,750 = 728\,287.5$ دج

الربح القابل للتوزيع = $8\,565\,750 - 728\,287.5 = 7\,837\,462.5$ دج

قامت الشركة بتوزيع 10% من الربح القابل للتوزيع، أي:

الربح الذي سيوزع = $7\,837\,462.5 \times 10\% = 783\,746.25$ دج.

الربح الذي سيتم توزيعه = $783\,746.25$ دج.

ومنه، تتم عملية توزيع الأرباح كما يلي:

حصة الشريك في الربح الموزع = نسبة مشاركة الشريك في رأس المال $\times$ الربح الذي سيتم توزيعه

حصة الشريك الأول (شركة عمومية ALITEX) = $783\,746.25 \times 30\% = 235\,123.87$ دج.

حصة الشريك الثاني (مؤسسة MINAX) = $783\,746.25 \times 20\% = 156\,749.25$ دج.

حصة الشريك الثالث (بن نعمان عمر) = $783\,746.25 \times 15\% = 117\,561.93$ دج.

حصة الشريك الرابع (شاكر أنيس) = $783\,746.25 \times 12.5\% = 97\,968.28$ دج.

حصة الشريك الخامس (شركة MONILAS) = $783\,746.25 \times 10\% = 78\,374.62$ دج.

حصة الشريك السادس (مولاي خالد) = $783\,746.25 \times 7.5\% = 58\,780.96$ دج.

حصة الشريك السابع (شركة) = $783\,746.25 \times 5\% = 39\,187.31$ دج.

4- الضريبة الواجبة التسديد من كل شريك مقابل حصوله على عوائد الأسهم

تحدد الضريبة حسب شخصية الشريك، فالشريك ذو الشخصية الطبيعية يخضع للضريبة على

الدخل الإجمالي، والشريك ذو الشخصية المعنوية يخضع للضريبة على أرباح الشركات.

5- حساب مبلغ الضريبة الواجب الدفع من كل شريك

• مبلغ الضريبة الواجب الدفع من الشريك الأول (شركة عمومية ALITEX)

تضاف إلى الربح المحقق من الشركة، ويخضع للضريبة على أرباح الشركات.

• مبلغ الضريبة الواجب الدفع من الشريك الثاني (مؤسسة MINAX)

بما أن الشريك مقيم، يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10%، ويتم اقتطاعها

من المصدر كما يلي: $156\,749.25 \times 10\% = 15\,674.92$ دج، بالإضافة إلى الضريبة

على عوائد الأسهم غير الاسمية التي تخضع لمعدل 50% كما يلي: $250\,000 \times 50\% = 125\,000$ دج.

• مبلغ الضريبة الواجب الدفع من الشريك الثالث (بن نعمان عمر) بما أن الشريك غير مقيم، يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15%، ويتم اقتطاعها من المصدر كما يلي: $122\,061.93 \times 15\% = 18\,309.28$ دج.

• مبلغ الضريبة الواجب الدفع من الشريك الرابع (شاكر أنيس): بما أن الشريك مقيم، يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10%، ويتم اقتطاعها من المصدر كما يلي: $101\,718.28 \times 10\% = 10\,171.82$ دج.

• مبلغ الضريبة الواجب الدفع من الشريك الخامس (شركة MONILAS): يضاف الربح الموزع إلى الربح المحقق من الشركة، ويخضع للضريبة على أرباح الشركات.

• مبلغ الضريبة الواجب الدفع من طرف الشريك السادس (مولاي خالد) بما أنه مقيم، يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10%، ويتم اقتطاعها من المصدر كما يلي: $61\,030.96 \times 10\% = 6\,103.09$ دج.

• مبلغ الضريبة الواجبة الدفع من طرف الشريك السابع (شركة) بما أن الشريك غير مقيم، يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15%، ويتم اقتطاعها من المصدر كما يلي: $40\,687.31 \times 15\% = 6\,103.09$ دج.

حل التمرين السابع

1- تحديد الضريبة التي يخضع لها المستفيدون من فوائد الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط تتمثل الضريبة التي يخضع لها المستفيدون من الفوائد في الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم تخصيلها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

2- حساب الفوائد الناتجة عن حسابات الادخار تحسب الفوائد الناتجة عن حسابات الادخار كما يلي:

- بن سجية ربيع = $150\,000 \times 4\% = 6\,000$ دج.
- قادر سمير = $250\,000 \times 4\% \times \frac{12}{8} = 6\,666.66$ دج.
- فليس اكلي = $340\,000 \times 4\% \times \frac{12}{10} = 11\,333.33$ دج.
- جامع نصيرة = $80\,000 \times 4\% \times \frac{12}{4} = 1\,066.66$ دج.

- غوتي ناصر = $12/7 \times 4\% \times 130\,000 = 3\,033.33$ د.ج.
- حانت عمر = $4\% \times 1\,500\,000 = 60\,000$ د.ج.
- بن خليل حميد = $12/3 \times 4\% \times 779\,000 = 7\,790$ د.ج.

3- مبلغ الضريبة المستحق عن حسابات الادخار

البيان	المبالغ (دج)	الفوائد (دج)	طريقة الحساب	الضريبة (دج)
بن سجية ربيع	150 000	6 000	$1\% \times 6.000$	60
قادر سمير	250 000	6 666.66	$1\% \times 6.666,66$	66,67
فليس اكلي	340 000	11 333.33	$1\% \times 11.333,33$	113,34
جامع نصيرة	80 000	1 066.66	$1\% \times 1.066,66$	10,67
غوتي ناصر	130 000	3 033.33	$1\% \times 3.033,33$	30,33
حانت عمر	1 500 000	60 000	$1\% \times 50.000$	1.500
			$10\% \times 10.000$	
بن خليل حميد	779 000	7 790	$1\% \times 7\,790$	77,9

يتم حساب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المستحق عن الفوائد المتحصل عليها من حسابات الادخار بتطبيق الجدول التصاعدي بالشرائح المكون من شريحتين فقط، وذلك كما يلي:

الشرية الأولى: أقل من 50.000 دج فوائد تخضع لنسبة 1%.

الشرية الثانية: أكبر من 50.000 دج تخضع لنسبة 10%.

يلاحظ من الجدول السابق، أن كل مبالغ عوائد حسابات الادخار لكل الأشخاص أقل من 50.000 دج، وبذلك تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق الاقتطاع من المصدر بنسبة 1%، إلا المسمى "حانت عمر" الذي تحصل على عوائد تعدى مبلغها حد 50.000 دج، وبذلك فمبلغ عوائد الحساب حتى 50.000 دج يخضع لنسبة 1%، والباقي (60.000 دج - 50.000 دج = 10.000 دج) يخضع لنسبة 10%.

الفصل

4

الضريبة على أرباح الشركات

مراحل سير الدرس

- 1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها
- 2- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات وأساس فرضها
- 3- معدلات الضريبة على أرباح الشركات
- 4- الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات
- 5- آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات
- 6- التصريح بالضريبة على أرباح الشركات

الأعمال الموجهة

الأجوبة

دخلت الضريبة على أرباح الشركات حيز التطبيق بموجب المادة 136 من قانون المالية لسنة 1991 في إطار الإصلاحات المتبعة، وتدعيما لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين.

من هنا يظهر لنا دور دراسة الفصل الرابع - الضريبة على أرباح الشركات - وبما أن المشرع الجبائي الجزائري قام بالتفريق بين مداخيل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، فيما يخص مداخيل الأشخاص الطبيعيين، فقد تمت دراسة الضريبة التي يخضعون لها بالتفصيل من خلال الفصل الثالث - الضريبة على الدخل الإجمالي.

ملاحظة هامة

الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل الرابع "الضريبة على أرباح الشركات" موجودة مع الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل الخامس "الأحكام المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات"؛ وذلك بغرض عرض أسئلة وتمارين تطبيقية شاملة تحث على عديد من العناصر التي تتطلب التحليل والتفكير، وتقادي التمارين التطبيقية التي تحتوي على تطبيقات عديدة فقط.

أولا - تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".

من خلال التعريف السابق نستخلص مجموعة من الخصائص للضريبة على أرباح الشركات، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ضريبة سنوية، حيث تفرض مرة واحدة خلال السنة المالية على الأرباح المحققة خلال السنة؛

- ضريبة حقيقية، لأنها تتناسى كليا الحالة الشخصية للخاضع لها، ودون الأخذ بعين الاعتبار حالته المادية، وهي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة، والمتمثلة في "الربح"؛

- ضريبة عامة، كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها.

المضلع 4، الضريبة على أرباح الشركات
يمكن إضافة خاصيتين مستتبطتين مما يأتي لاحقا، وهما:

- ضريبة نسبية، وذلك بتطبيق معدل ثابت على الأرباح المسجلة من المؤسسة؛
- ضريبة تصريحية، بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية.

ثانيا- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات وأساس فرضها

1- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تفرض الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر سواء أكانت تلك الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أم الشركات الأجنبية الموجودة بالجزائر وذلك حسب مبدأ إقليمية الضريبة، ويترتب على ذلك إلغاء التمييز السابق بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية، وكذلك بين الشركات العمومية والشركات الخاصة.

2- أساس فرض الضريبة على أرباح الشركات

تخضع كل الأرباح المحققة بالجزائر لهذه الضريبة:¹

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة عن الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليس لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات؛
- أرباح المؤسسات التي وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.
- إذا كانت مؤسسة تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، إلا في حالة إثبات العكس، من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

¹ المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعاملة لسنة 2017.

ثالثا- معدلات الضريبة على أرباح الشركات

تفرض على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات المعدلات التالية:

1- المعدل العادي

طرات على هذا المعدل العادي عدة تغييرات منذ سنة 1991 إلى يومنا هذا، وذلك إثر الإصلاحات الجبائية المتبعة من قبل السلطات الجزائرية، فكان هذا المعدل 42 % في سنة 1992، ثم خُفض إلى 38 % سنة 1994،¹ وبعدها عرف تخفيضا آخر في سنة 1999 ليصبح 30 %،² وعرف النصف الثاني لسنة 2006 تخفيضا كذلك ليصل المعدل نسبة 25 % من خلال قانون المالية، وكان في حدود معدلين هما: 25 % و 19 % ابتداء من النصف الثاني لسنة 2008، بحيث تم تطبيق هذان المعدلان كما يلي:

- المعدل 19 % بالنسبة لإنتاج السلع، وبالنسبة لأنشطة إنتاج مواد البناء، والأشغال العمومية، والأنشطة السياحية بما في ذلك الوكالات السياحية؛
 - المعدل 25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات، ما عدا النشاطات المنجمية والمحروقات.
- أما ابتداء من بداية سنة 2016، أصبح يطبق ثلاثة معدلات كما يلي:³
- المعدل 19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع ما عدا المنجمية منها والمحروقات؛
 - المعدل 23 % بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري (المسجلة بهذه الصفة في السجل التجاري)، والأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
 - المعدل 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

2- المعدل المخفض

وضع المشرع الجزائري المعدل المخفض بغرض تحفيز الشركات على إعادة استثمار أرباحها، وعليه تخضع له الأرباح المعاد استثمارها، فقد كانت نسبته 15 % من سنة 1999 إلى غاية 2006، ثم خُفض إلى 12,5 % ابتداء من سنة 2007، وألغي من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

¹ المادة 16 من قانون المالية لسنة 1994.

² المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999.

³ المادة 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعاملة لسنة 2017.

ويجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، وتؤدي حالة عدم احترام مسك محاسبة منفصلة لكل نشاط إلى تطبيق معدل 26% بصفة تلقائية.

3- المعدلات الخاصة

تستعمل طريقة الاقتطاع من المصدر لتحصيل الضريبة على أرباح الشركات، وتتمثل هذه المعدلات والأنشطة الخاضعة لها فيما يلي:

المعدل (14): معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات والأنشطة الخاضعة لها.

معدل الخضوع (%)	الأنشطة الخاضعة
10	- مداخيل الديون والودائع والكفالات؛ - المبالغ المقبوضة من شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.
20	- الإيرادات المحصلة في إطار عقد تسيير، يكتسي هذا التسديد طابعا تحريريا.
24	- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات. - المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر. - الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة أو صيغة منح امتياز ذلك.
40	- المداخيل الناتجة من مستندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.

للمصدر: أنظر المادة 150-1 من القانون السابق، 2017.

رابعاً- الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط. يطبق المعدل على الربح الجبائي، والذي يساوي الربح المحاسبي المصرح به من المؤسسة مضافاً إليه التكاليف المرفوضة من الإدارة الجبائية وتخصم منه الإعفاءات أو التخفيضات إن وجدت، أي:

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

يتمثل الربح المحاسبي في الفرق بين الإيرادات والتكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الاستردادات فتتمثل تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن إدارة الضرائب قد ترفضها بصفة نهائية أو مؤقتة، لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من إدارة الضرائب، أما التخفيضات فهي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي، وتعتبرها إدارة الضرائب تكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة. يحدد الربح الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف، إضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار العناصر الآتية:¹

- المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، ومبالغ إيجار العقارات التي تستأجرها المؤسسة، ونفقات المستخدمين واليد العاملة، وذلك مع مراعاة أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الضرائب المدفوعة من المؤسسة خلال السنة المالية، باستثناء الضريبة على أرباح الشركات؛
- المؤونات المشكلة على حسابات المخزون وحسابات الغير، لمقابلة الأعباء والخسائر المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تسجيلها الفعلي في حسابات السنة المالية، وتبيانها في جدول مؤونات المؤسسة.

¹ أنظر المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

خامسا- آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات بطريقتين، وهما:

1- نظام الدفع التلقائي (التسبيقات المؤقتة)

تعتبر هذه الطريقة من أهم الطرق لتسديد الضريبة، حيث يتم حساب الضريبة حسب هذا النظام من المكلف نفسه، وتسدد تلقائيا لخزينة الضرائب دون إندار مسبق من إدارة الضرائب.

2- نظام الاقتطاع من المصدر

يشمل هذا النظام بعض المداخل المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، مثلما تم التعرض له سابقا في المعدلات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

يتكون نظام الدفع التلقائي من ثلاثة تسبيقات مؤقتة، تسدد خلال السنة المالية نفسها، ورصيد نسوية يسدد بعد قفل السنة المالية.

الجدول الآتي يوضح تواريخ تسديد التسبيقات المؤقتة.

الجدول رقم (15): تواريخ تسديد التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات.

التسبيقات	تاريخ التسديد
التسبيق الأول	من 20 فبراير إلى 20 مارس
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر
رصيد التسوية	30 أبريل من السنة التالية كآخر أجل

المصدر: Système Fiscal Algérien : Impôt sur les bénéfices des sociétés, Op.cit., P10.

يتم حساب قيمة التسبيقات على أساس 30% من الربح الجبائي المصرح به في السنة المالية الماضية، مع العلم أن التسبيق الأول يحسب على أساس السنة المالية قبل الماضية في حالة عدم تحديد الربح الجبائي للسنة المالية الماضية، ويتم تعديله عند التسبيق الثاني.²

¹ Système fiscal Algérien : Impôts sur les bénéfices des sociétés, Op.cit., P : 10.

² IBID, P: 11.

وعليه يتم حساب التسبيقات كما يلي:

$$\text{التسبيق الأول} = \text{الربح الجبائي لسنة (ن-2)} \times \text{معدل الضريبة } 30\%$$

التسبيق الثاني = الربح الجبائي لسنة (ن-1) $\times$ معدل الضريبة 30% - [الربح الجبائي لسنة (ن-2) $\times$ معدل الضريبة 30%].

أي:

$$\text{التسبيق الثاني} = [2 \text{ الربح الجبائي لسنة (ن-1)} - \text{الربح الجبائي لسنة (ن-2)}] \times \text{معدل الضريبة } 30\%$$

$$\text{التسبيق الثالث} = \text{الربح الجبائي لسنة (ن-1)} \times \text{معدل الضريبة } 30\%$$

$$\text{رصيد التسوية} = (\text{ربح السنة (ن)} \times \text{معدل الضريبة}) - \text{مجموع التسبيقات الثلاثة المسددة.}$$

من خلال ما سبق يمكن ملاحظة ثلاث حالات، وهي:

- الحالة الأولى: مجموع التسبيقات المؤقتة تساوي مبلغ الضريبة، وهي حالة نادرة، في هذه الحالة لا يوجد رصيد التسوية.
 - الحالة الثانية: مجموع التسبيقات المؤقتة أصغر من مبلغ الضريبة المستحقة، في هذه الحالة رصيد التسوية موجب، أي يتوجب على المكلف تسديد الفرق بين قيمة الضريبة وما تم تسديده في التسبيقات.
 - الحالة الثالثة: مجموع التسبيقات أكبر من مبلغ الضريبة، وعليه فإن رصيد التسوية يكون سالباً، وبذلك يسترجع ذلك الرصيد من تسبيق السنة المقبلة أو رصيد التسوية للسنة المقبلة.
- أما في حالة الشركات حديثة النشأة، فيتم حساب التسبيقات على أساس 30% من ضريبة محسوبة من ربح جبائي مقيم بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المطلوب.

سادساً- التصريح بالضريبة على أرباح الشركات

يتعين على المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات اكتتاب التصريح المتمثل في السلسلة رقم 04 (G04) لمفتشية الضرائب التي يتبع له مكان وجود مقرها الرئيس، ويكون التصريح

يبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة المالية السابقة، وذلك قبل 30 أبريل من السنة التي
في سنة تحقيق الربح الخاضع.

ملاحظة عامة

الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل الرابع "الضريبة على أرباح الشركات" موجودة مع
الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل الخامس "الأحكام المشتركة بين الضريبة على الدخل
الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات"؛ وذلك بغرض عرض أسئلة وتمارين تطبيقية شاملة تحتوي
على عدد من العناصر التي تتطلب التحليل والتفكير، وتفاذي التمارين التطبيقية التي تحتوي على
تطبيقات عديدة فقط.

الفصل

5

الأحكام المشتركة بين الضريبة على الدخل

الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

مراحل سير الدرس

1- الأعباء القابلة وغير القابلة للخصم من الربح الجبائي

2- فوائض القيم الناتجة عن التنازل

3- نظام الاهتلاك المالي وكيفية تطبيقه

4- التصريح بالوجود

الأعمال الموجهة

الأجوبة

سنتعرض فيما يلي إلى أهم الأحكام المشتركة بين كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وذلك من حيث الأعباء القابلة للخصم جبايياً والمرفوضة منها عند تحديد الربح الجباي، إضافة إلى التخفيضات التي نص عليها المشرع الجباي.

يعتبر الفصل الخامس - الأحكام المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات - من أهم الفصول محل الدراسة، لاسيما وأن الربح الذي يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، ليس بالربح المحاسبي وإنما الربح الجباي، وتحديد الربح الجباي يتطلب دراسة وتحليل الاستردادات التي هي أعباء مقبولة محاسبياً، ولكن مرفوضة جبايياً، كما يتطلب دراسة وتحليل التخفيضات التي هي أعباء مرفوضة محاسبياً، ولكن مقبولة جبايياً.

ملاحظة هامة

الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل الرابع موجودة مع الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل؛ وذلك بغرض عرض أسئلة وتمارين تطبيقية شاملة تحتوي على عديد من العناصر التي تتطلب التحليل والتفكير، وتفاذي التمارين التطبيقية التي تحتوي على تطبيقات عديدة.

أولاً - الأعباء القابلة وغير القابلة للخصم من الربح الجباي

تتمثل الأعباء القابلة وغير القابلة للخصم من الربح الجباي فيما يلي:¹

1- الأعباء القابلة للخصم من الربح الجباي

تتمثل الأعباء القابلة للخصم من الربح الجباي في العناصر الآتية:

- الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية، أو زوج شريك، أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعمول له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقل التخفيض المشار إليه سابقاً عن الأجر الوطني الأدنى المضمون؛

¹ أنظر المواد: 168 و 169 و 170 و 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة للأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين، وفي حد أقصاه 30.000.000 دج؛

- تستفيد كذلك من الخصم النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتحديد وردها الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها،
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها،
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل فيما يتعلق بالتراث التاريخي المادي المعنوي،
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية،
- إقامة المهرجانات الثقافية للمؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي، ونشر الثقافة، وترقية اللغتين الوطنيتين، حيث تحدد كفاءات تطبيق هذا الحكم الأخير عن طريق التنظيم.

- تخصم المصاريف الأولية أو الإعدادية المسجلة في المحاسبة، قبل بداية سريان النظام المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي، وتتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق؛

- يخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج النفقات المصروفة في إطار تطوير داخل المؤسسة، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، كما يجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية، وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، حيث تحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية، والوزير المكلف بالبحث العلمي، والوزير المختص بالقطاع.

2- الأعباء غير القابلة للخصم من الربح الجبائي

تكن الأعباء غير القابلة للخصم من الربح الجبائي فيما يأتي:

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

- الهدايا المختلفة، باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري، ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج، والإعانات والتبرعات عدا تلك الممنوحة نقداً أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغاً سنوياً قدره 1.000.000 دج؛

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

كما يمكن للمؤسسة التي سجلت عجزاً في السنوات المالية الماضية، خصم هذا العجز من الربح الخاضع للضريبة في حدود الأربع سنوات فقط.¹

ثانياً - فوائض القيم الناتجة عن التنازل

تخضع فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أملاك المؤسسة، أو جزء من أصولها الثابتة للضريبة، وقد تكون على حالتين، إما فوائض قيم قصيرة أو طويلة الأجل.²

تنتج فوائض القيم القصيرة الأجل، من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ 3 سنوات أو أقل، أما فوائض القيم الطويلة الأجل، فهي تلك التي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث (3) سنوات.

يُعد أيضاً مماثلاً للتثبيات، شراء الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تملك المستغل ملكية كاملة، حصة 10% على الأقل من رأس مال شركة أخرى.

كما تعد جزءاً من الأصول المثبتة، القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المؤسسة، منذ سنتين (2) على الأقل قبل تاريخ التنازل.

يحدد مبلغ فوائض القيم الناتجة عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر الأصول الثابتة في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي، أو في إطار ممارسة نشاط مهني يربط بالربح الخاضع للضريبة حسب طبيعة فوائض القيم:

- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأجل، يعتبر 70% من فائض القيمة ربحاً خاضعاً للضريبة،
- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأجل، يعتبر 35% من فائض القيمة ربحاً خاضعاً للضريبة.

¹ المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

² أنظر المادتين: 172 و 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

لا تعتبر فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول الثابتة ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة التي تحققت فيها، في حالة التزام المكلف بالضريبة بإعادة استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تنبيئات في مؤسسة قبل انقضاء أجل ثلاث (3) سنوات من اختتام هذه السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها، أي:

$$\text{تكلفة التثبيت الجديد} = \text{تكلفة التثبيت المتنازل عنه} + \text{مبلغ فائض القيمة المحقق عن التنازل}$$

يجب أن يرفق هذا الالتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحققت فيها فوائض القيم.

إذا تمت إعادة الاستثمار في الأجل المنصوص عليه سابقاً، تعتبر فوائض القيم المخصصة من الربح الخاضع للضريبة مخصصة للاهلاك المالي للتنبيئات الجديدة، وتخصم من سعر التكلفة عند حساب الاهلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقاً.

$$\text{نسبة اهلاك التثبيت الجديد} = (\text{سعر تكلفة التثبيت الجديد} - \text{مبلغ فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره}) \times \text{معدل الاهلاك}$$

لا تدخل فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك (lease-back) ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة. كما لا تدخل كذلك فوائض القيمة، الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير، ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

ثالثاً- نظام الاهلاك المالي وكيفية تطبيقه

يُطبق عامة وبقوة قانون الاهلاك المالي الخطي، على كل التنبيئات التي تستخدمها المؤسسة عند القيام بنشاطها؛ غير أنه يمكن استخدام طريقة الاهلاك المالي التنازلي أو الإهلاك المالي المتزايد للأصول كما يلي.¹

¹ أنظر المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

1- أنواع الاهتلاك المالي

يمكن تلخيص أنواع الاهتلاك المالي كما يلي:

1-1 الاهتلاك المالي التنازلي

تستعمل طريقة الاهتلاك المالي التنازلي في التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات؛ وذلك من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة.

وبموجب هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة الأصل على السنوات التي تستفيد من خدماته بأقساط متناقصة، بمعنى أن السنة الأولى تتحمل القسط الأكبر، تليها السنة الثانية، وهكذا، بحيث تتحمل السنة الأخيرة أصغر الأقساط، على أن يطبق الاهتلاك المالي التنازلي سنوياً على القيمة المتبقية للملك الواجب اهتلاكه مالياً.

تحدد المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي التنازلي على التوالي بـ 1,5 و 2 و 2,5 تبعاً لهذه العادة لاستعمال التجهيزات ثلاث (3)، أو أربع (4)، أو خمس (5) أو ست (6) سنوات، أو تزيد عن (6) سنوات. وللإستفادة من الاهتلاك المالي التنازلي يجب أن يخضع المكلف للنظام الحقيقي لتحديد الربح الخاضع، كما يجب كذلك الإدلاء كتابياً بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه، بخصوص التثبيتات، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة، إضافة إلى إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للاهتلاك المالي التنازلي، عن طريق التنظيم، وبحسب الاهتلاك المالي على أساس سعر الشراء أو التكلفة.

2-1 الاهتلاك المالي التصاعدي

يمكن للمؤسسة أن تقوم بحساب اهتلاك أصولها مالياً حسب نظام الاهتلاك المالي التصاعدي، حيث يحصل هذا الاهتلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للاهتلاك المالي في الجزء الذي يقابل للبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية وكمقام $(n+1)$ ، وتمثل "ن" سنوات الاهتلاك المالي.¹

وللإستفادة من نظام الاهتلاك المالي هذا يجب على المؤسسات إرفاق رسالة، واختيار هذا النظام في تصريحها السنوي.

¹ المادة 174-3 من القانون السابق.

ويقتضي اختيار الاهتلاك المالي التصاعدي فيما يخص الاستثمارات الخاضعة له استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاك المالي الآخر.

2- كيفية تطبيق خصم الاهتلاكات المالية من الربح الخاضع للضريبة

يتم خصم الاهتلاكات المالية من الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات كما يلي:¹

- الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة، حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم، وطبقا لأحكام المادة 174، كما يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها؛

- يتم حساب أقساط الاهتلاك المالي القابلة للخصم للسيارات السياحية بقيمة شراء موحدة لا تتجاوز 1.000.000 دج، والذي لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسة لنشاط المؤسسة؛

- يتم حساب قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة، والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة، على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة؛ أما في حالة ما إذا كان نشاط المؤسسة غير خاضع للرسم على القيمة المضافة، فيتم حساب الاهتلاك المالي بدون إضافة الرسم على القيمة المضافة.

رابعا- تصريح بالوجود

يلزم قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزائية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، "مكان وجود النشاط"، نصريحا بالوجود مطابقا للنموذج الذي تقدمها الإدارة الجبائية.

¹ أنظر المادة 141 من القانون السابق.

يجب أن يتضمن التصريح بالوجود المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية، التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني خاصة على:¹

- الأسماء والألقاب؛

- العنوان التجاري بالجزائر، وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية.

كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات والأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر.

عندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيس وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المباشرة المختصة.

أما في حالة تحويل المكلف بالضريبة لمقر مديرية المؤسسة أو الاستغلال، أو مكان مقره الرئيس، أو مكان ممارسة مهنته، أو سكناه، أو إقامته الرئيسية، فإن الاشتراكات التي هو مدين بها والمتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات المستحقة عن السنة المالية التي حصل فيها التحويل، والسنوات السابقة التي يمسهها التقادم، على حد السواء، يمكن فرضها قانونا بمكان فرض الضريبة المطابق للوضع الجديد.²

¹ Guide du contribuable relevant du CDI, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger, 2013, p : 52.

² المادة 184 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

الفصل الرابع والخامس

أولاً- الأسئلة النظرية

- 1- أذكر معدلات الضريبة على أرباح الشركات السارية المفعول ابتداء من سنة 2016.
- 2- ما هو سبب استخدام ضريبة السنة قبل الماضية (ن-2) لحساب وتسديد التسبيق الأول للسنة السارية (ن)؟ وكيف تتم معالجة الفرق المسجل في قيمة التسبيق الأول عند حساب وتسديد التسبيق الثاني في كلتا الحالتين (تسديد بالزيادة وتسديد بالنقصان)؟
- 3- كيف تتم معالجة رصيد التصفية السالب (مجموع التسبيقات أكبر من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الدفع)؟
- 4- هل يتم حساب وتسديد التسبيقات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات في حالة مؤسسة حديثة النشأة؟ وفي حالة الإجابة بنعم، على أي أساس يتم حساب هذه التسبيقات؟
- 5- تتمثل عملية التنازل على الأصول الثابتة أو جزء منها من العمليات الاقتصادية ممكنة الحدوث خلال حياة المؤسسة، وإثر هذه العملية تتحصل المؤسسة على فائض قيمة في بعض الحالات، وباعتبار هذا الفائض دخلاً أو ربحاً بالنسبة للمؤسسة، أخضعه المشرع الجبائي من خلال القوانين الجبائية إلى ضريبة.

المطلوب:

- 1- ما هي عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة المعنية وغير المعنية بهذه الضريبة؟
- 2- أذكر حالات أو أنواع فوائض القيم الخاضعة للضريبة.
- 3- كيف يتم تحديد مبلغ فوائض القيم الخاضعة للضريبة؟

4- ما هي الحالة التي تكون فيها فوائض القيم المحققة معفية من الضريبة؟ وكيف تتم معالجة هذه الحالة محاسبيا (في محاسبة المؤسسة)، وجبايا (مع الإدارة الجبائية)؟

5- بعد دراستك وتحليلك للمعالجة المحاسبية لفوائض القيم المعفية من الضريبة، كيف ترى حقيقة هذا الإعفاء من عدمه؟

ثانيا- التمارين التطبيقية

التمرين الأول

سجلت مؤسسة « FARMOLIS » ذات الشخصية المعنوية "شركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة" "EURL" في حساباتها خلال سنة 2016 المبالغ الآتية:

المبالغ	البيان
31.800.000	د/701 المبيعات من المنتجات التامة الصنع
1.250.000	د/704 تقديم الخدمات الأخرى
675.000	د/75 المنتجات العملياتية الأخرى
13.350.000	د/601 المواد الأولية
510.000	د/604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة
6.150.000	د/63 أعباء المستخدمين
80.000	د/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
400.000	د/65 الأعباء العملياتية الأخرى
430.000	د/66 الأعباء المالية
1.720.000	د/68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

معلومات إضافية:

- يحتوي الحساب 75 "المنتجات العملياتية الأخرى" على فائض قيمة ناتج من تنازل المؤسسة عن آلة كانت بحوزتها منذ بداية شهر مارس 2014، وتعهدت المؤسسة بإعادة استثمار فائض القيمة المحقق من التنازل، والمقدر بمبلغ 250.000 دج؛

- يتضمن الحساب 68 "الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة" مبلغ 240.000 دج، والذي يعتبر قسط اهتلاك سيارة سياحية تملكها المؤسسة، معدل الاهتلاك المعتمد يتمثل في نسبة 20%؛
 - يحتوي الحساب 63 "أعباء المستخدمين" على مبلغ 1.200.000 دج، والذي يتمثل في الأجرة السنوية لزوجـة صاحب المؤسسة، وأجرة موظف آخر في نفس المنصب، الذي تعمل فيه هذه الزوجة، تقدر بمبلغ 60.000 دج شهريا.
- المطلوب:

- 1- حساب الربح المحاسبي الذي حققته المؤسسة « FARMOLIS » خلال سنة 2016.
 - 2- حساب الربح الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS.
 - 3- حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على مؤسسة « FARMOLIS ».
 - 4- إذا علمت أن تكلفة اقتناء الآلة المتنازل عنها هو 400.000 دج، فالمطلوب منك معالجة الحالات الآتية لفائض القيمة المتعهد إعادة استثماره من المؤسسة:
- الحالة الأولى: اقتناء آلة بتكلفة 550.000 دج، مع استعمال فائض القيمة في سنة 2017؛
- الحالة الثانية: اقتناء آلة بتكلفة 670.000 دج، مع استعمال فائض القيمة بعد سنتين، أي 2018؛
- الحالة الثالثة: مرور ثلاث سنوات كاملة، ولم تستعمل المؤسسة فائض القيمة المتعهد إعادة استثماره.
- المطلوب:

المعالجة الجبائية والمحاسبية مع الشرح، في حالتي ما إذا قامت المؤسسة بدفع الضريبة على أرباح الشركات أم لا.

التمرين الثاني

تنشط مؤسسة "SONATIC" في قطاع النسيج، بحيث سجلت هذه المؤسسة ذات الشخصية المعنوية (SARL) في حسابات النتائج (CR) في نهاية 2016 المبالغ الآتية:

المبالغ	البيان
3.750.000	د/700 المبيعات من البضائع

33.200.000	د/701 المبيعات من المنتجات التامة الصنع
580.000	د/703 المبيعات من المنتجات المتبقية
1.250.000	د/72 الإنتاج المخزن أو الناقص من المخزون
800.000	د/73 الإنتاج المثبت
480.000	د/752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية
40.000	د/76 المنتجات المالية
2.630.000	د/600 مشتريات البضائع المباعة
12.210.000	د/601 المواد الأولية
752.500	د/61 الخدمات الخارجية
610.000	د/63 أعباء المستخدمين
55.000	د/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
18.000	د/66 الأعباء المالية
780.000	د/68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

بالإضافة إلى الحسابات السابقة، إليك المعلومات الآتية:

- قدمت المؤسسة إعانة لإحدى الجمعيات الخيرية خلال السنة بمبلغ 1.200.000 دج؛
- = تملك المؤسسة سيارتين سياحيتين، تمت الحيابة عليهما بمبلغ 1.200.000 دج و 1.400.000 دج على التوالي، تمت الحيابة على السيارة الأولى في 2010/07/18؛ أما السيارة الثانية، فتمت الحيابة عليها في 2016/05/12، (معدل اهتلاك السيارات هو 20%)؛
- يتضمن حساب 752 "فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية"، تنازل المؤسسة عن معدات وأدوات في 18 جوان 2016. تمت الحيابة عليها في 04 فبراير 2013، ولم تتعهد المؤسسة بإعادة استثمار فائض القيمة المحقق عن هذا التنازل؛
- قدمت المؤسسة مبلغ 6.450.000 دج للكفالة والرعاية بأحد النوادي الرياضية، والتي هي مثبتة بوثائق محاسبية خلال السنة المالية الجارية؛

- قلمت المؤسسة هدايا ذات الطابع الإشعاري خلال سنة 2016، كما هو مبين في الجدول الآتي:

البيان	قيمة الوحدة الواحدة (دج)	الكمية	القيمة الإجمالية (دج)
علبة أقلام	700	200	140.000
ملصقات إشعارية	600	500	300.000
رئزامة "Calendriers"	180	1.000	180.000
أجندات "Agendas"	230	500	115.000
المجموع	/	/	735.000

- سجلت المؤسسة خلال السنوات السابقة خسائر تم تلخيصها في الجدول الآتي:

السنة	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المبالغ (دج)	150.000	300.000	390.000	190.000	550.000	430.000

المطلوب:

- 1- حساب الربح المحاسبي المسجل من المؤسسة "SONATIC" خلال السنة 2016.
- 2- حساب الربح الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات المحقق من المؤسسة "SONATIC".
- 3- حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعها خلال سنة 2016.

التمرين الثالث

تكونت شركة ذات المسؤولية المحدودة (KATO) بتاريخ 2012/01/08، وذلك برأس مال قدره 10.000.000 دج، وكانت النتائج المسجلة خلال الخمس سنوات التالية لإنشائها كما يلي:

السنة	2012	2013	2014	2015	2016
الربح الجبائي (دج)	400.000	550.000	800.000	650.000	900.000

المطلوب:

ملء الجدول الآتي بعد حساب الأقساط الواجب دفعها ورصيد التسوية الواجب دفعه فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للسنوات 2012، 2013، 2014، 2015، و2016.

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

- يفترض أن معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق خلال كل السنوات هو 26 %.

الإجابية

أولاً- أجوبة الأسئلة النظرية

- 1- تمثل معدلات الضريبة على أرباح الشركات ابتداء من سنة 2016 فيما يلي:
 - المعدل 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، ما عدا المنجمية منها والمحروقات؛
 - المعدل 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري (المسجلة بهذه الصفة في السجل التجاري)، والأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
 - المعدل 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

2- يتمثل سبب اعتماد ربح سنة (ن-2) لحساب التسبيق الأول للضريبة على أرباح الشركات للسنة (ن) وليس السنة (ن-1) لإمكانية عدم امتلاك المؤسسة الخاضعة للمعلومة المتعلقة بربح السنة الماضية "ن-1"، لاسيما مع العلم بآجال التسبيق الأول التي تقع بين 20 فبراير و 20 مارس، أي قبل آخر أجل لإيداع التصريح، الجبائي السنوي المتعلق بالربح المحقق بـ 40 يوما، تجدر الإشارة إلى أن أغلب المؤسسات التي تقع في هذه الحالة تكون مؤسسات كبيرة.

عند قيام المؤسسة بحساب التسبيق الثاني على أساس ربح السنة (ن-1) لعلمها به نظرا لآجال التسبيق الثاني، تقوم المؤسسة بتعديل التسبيق الثاني على أساس ما تم تسديده في التسبيق الأول، فإذا تم التسديد بالزيادة في التسبيق الأول مقارنة مع ما يجب تسديده، تقوم المؤسسة بطرح المبلغ الزائد من التسبيق الثاني؛ أما إذا تم التسديد بالنقصان في التسبيق الأول مقارنة مع ما يجب تسديده، تقوم المؤسسة بتسديد المبلغ الناقص بإضافته إلى التسبيق الثاني. وفي الأخير، نتيجة العملية المقام بها تتمثل في تسديد المؤسسة لتسبيقين مختلفين في القيمة، ولكن معدلها يعادل قيمة التسبيق الواجب التسديد، ولشرح أوفر يمكن الاستعانة بالتمرين التطبيقي الثالث من الفصل.

3- يتم استرداد رصيد التصفية السالب (مجموع التسبيقات المسددة أكبر من الضريبة المستحقة) من التسبيق التالي لآجال رصيد التسوية، أو رصيد التصفية للسنة التالية. وتجدر الإشارة إلى ضرورة الانتباه في حالة خصم المبلغ من التسبيق التالي من عدم خصم المبلغ مرتين، والذي يمكن أن يحدث في حالة اعتماد المبلغ المسدد من خلال التسبيق عند حساب رصيد التصفية

للسنة محل الاسترداد. في الحقيقة يتم اعتماد المبلغ المستحق للتسبيق محل خصم المبلغ المراد استرداده وليس المبلغ المسدد، بحيث يحدد المبلغ المسدد في التسبيق عند استرجاع المبلغ الزائد كما يلي:

المبلغ المسدد للتسبيق عند استرجاع المبلغ الزائد = المبلغ المستحق (بحسب حسب علاقة التسبيق الثالث) - المبلغ الزائد
(المبلغ الزائد = مجموع التسبيقات - مبلغ الضريبة الواجبة التسديد)

4- يتم تسديد الضريبة على أرباح الشركات في كل الحالات بما فيها الشركات حديثة النشأة، وذلك باعتبار 5% من رأس مال الشركة المكلفة بالضريبة كريح للسنة الماضية، وانطلاقاً من الربح المحدد يتم حساب تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات التي تلي مباشرة تاريخ إنشاء الشركة.

5- تحقق المؤسسة فائض قيمة في بعض الحالات إثر تنازلها عن أصولها الثابتة، وباعتبار هذا الفائض دخلاً أو ربحاً بالنسبة للمؤسسة، أخضعه المشرع الجبائي للضريبة.

أ) تتمثل عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة المعنية وغير المعنية بالخضوع للضريبة فيما يلي:

عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة المعنية بهذه الضريبة

- الأصول الثابتة العينية؛

- الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تملك المستغل ملكية كاملة، حصة 10% على الأقل من رأس مال شركة أخرى؛

- القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في نمة المؤسسة، منذ سنتين (2) على الأقل قبل تاريخ التنازل.

- العناصر غير المعنية بهذه الضريبة

- فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك (lease-back) ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة؛

- فوائض القيمة الناتجة من إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

- (ب) أنكر حالات أو أنواع فوائض القيم الخاضعة للضريبة
- فوائض القيم القصيرة الأجل: التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ 3 سنوات أو أقل؛
 - فوائض القيم الطويلة الأجل: التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من 3 سنوات.
- (ت) يتم تحديد مبلغ فوائض القيم الخاضعة للضريبة
- إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأجل، يعتبر 70% من فائض القيمة ربحا خاضعا للضريبة؛
 - إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأجل، يعتبر 35% من فائض القيمة ربحا خاضعا للضريبة.
- (ث) نكون فيها فوائض القيم معفية من الضريبة، وتتم معالجة هذه الحالة محاسبيا (في محاسبة المؤسسة)، وجباثيا (مع الإدارة الجبائية) كما يلي:
- الحالة التي تكون فيها فوائض القيم معفية من الضريبة
- تكون فوائض القيم معفية من الضريبة في حالة التزام المكلف بإعادة استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تشييات في مؤسسة، وذلك قبل انقضاء أجل ثلاث (3) سنوات من اختتام السنة المالية التي تحقق فيها فائض القيمة.
- تتم معالجة هذه الحالة محاسبيا (في محاسبة المؤسسة) وجباثيا (مع الإدارة الجبائية) كما يلي:
- تعالج هذه الحالة محاسبيا (في محاسبة المؤسسة)
- تحول فوائض القيم المعفية من الضريبة إلى مخصصات الاهتلاك المالي للتشييات الجديدة، وتخصم من سعر التكلفة عند حساب الاهتلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقا.
- تعالج هذه الحالة جبائيا (مع الإدارة الجبائية)
- تعالج هذه الحالة جبائيا بإرفاق الالتزام بإعادة الاستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحققت فيها فوائض القيم.

(ج) تتمثل حقيقة هذا الإعفاء من عدمه مع التعليل كما يلي:

لا يوجد إعفاء حقيقي من الضريبة لفوائض القيم المتعهد بإعادة استثمارها في اقتناء تشييات جديدة؛ وذلك لأنه عند تعهد المؤسسة بإعادة استثمار فائض القيمة، يتم نزعه من الإيرادات الخاضعة للضريبة، وعند استخدام فائض القيمة المحقق والمتعهد بإعادة استثماره، فهو يحول

لحساب اهتلاك الأصل الثابت المقتنى ويخفض من سعر تكلفته عند حساب اهتلاك هذا التثبيت المقتنى، أي هناك تسجيل لتخفيض قيمة فائض القيمة المحقق من الأعباء.

ثانيا- حل التمارين التطبيقية

حل التمرين الأول

1- حساب الربح المحاسبي المحقق من قبل مؤسسة "FARMOLIS"

يحدد الربح المحاسبي بالعلاقة الآتية:

$$\text{الربح المحاسبي} = \text{مجموع الإيرادات (7x)} - \text{مجموع الأعباء (6x)}$$

$$\begin{aligned} \text{الربح المحاسبي} &= (31.800.000 + 1.250.000 + 675.000) - (13.350.000 + \\ &= 510.000 + 6.150.000 + 80.000 + 400.000 + 430.000 + 1.720.000) \\ &= 11.085.000 \text{ دج.} \end{aligned}$$

$$\text{الربح المحاسبي} = 11.085.000 \text{ دج}$$

2- حساب الربح الجبائي المحقق من قبل مؤسسة FARMOLIS

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

الاسترداد

• معالجة اهتلاك السيارة السياحية

لدينا تسجيل اهتلاك سيارة سياحية بمبلغ 240.000 دج، ومعدل اهتلاك السيارة يقدر بنسبة 20%.

مبلغ الاهتلاك المقبول جبائيا = تكلفة الاقتناء المقبولة جبائيا × معدل الاهتلاك

مبلغ الاهتلاك المقبول جبائيا = 1.000.000 دج × 20% = 200.000 دج.

وعليه:

$$\text{مبلغ الاسترداد} = \text{مبلغ الاهتلاك المسجل محاسبيا} - \text{مبلغ الاهتلاك المقبول جبائيا}$$

$$\text{مبلغ الاسترداد} = 240.000 \text{ دج} - 200.000 \text{ دج} = 40.000 \text{ دج.}$$

$$\text{مبلغ الاسترداد} = 40.000 \text{ دج.}$$

معالجة أعباء المستخدمين
للبنا:

أجر زوجة صاحب المؤسسة السنوية تقدر بمبلغ 1.200.000 دج، ما يقابل 100.000 دج شهريا.
أجر موظف يعمل نفس الوظيفة تقدر بمبلغ 60.000 دج شهريا.
وعليه، فالفرق في الأجر يعتبر استرداداً حتى يخضع للضريبة.

مبلغ الاسترداد السنوي = (الأجر الشهري المسدد للزوجة - الأجر الشهري المسدد لموظف يقوم بنفس الوظيفة) $\times 12$

مبلغ الاسترداد السنوي = (100.000 دج - 60.000 دج) $\times 12$ شهر = 480.000 دج.

مبلغ الاسترداد السنوي = 480.000 دج.

وعليه:

مجموع الاستردادات = مبلغ الاسترداد على اهتلاك السيارة السياحية + مبلغ الاسترداد على أجر زوجة صاحب المؤسسة = 40.000 دج + 480.000 دج = 520.000 دج.

مجموع الاستردادات = 520.000 دج.

التخفيضات

قامت المؤسسة بتقديم تعهد بغرض إعادة استثمار فائض القيمة المحقق من تنازلها عن آلة كانت بحوزتها منذ بداية شهر مارس 2014؛ وعليه ففائض القيمة المحقق والمقدر بمبلغ 250.000 دج لا يخضع للضريبة على أرباح الشركات، وبذلك يعتبر تخفيضاً.

وعليه:

الربح الجبائي = 11.085.000 دج + 520.000 دج - 250.000 دج = 11.355.000 دج.

الربح الجبائي = 11.355.000 دج.

3- حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على مؤسسة FARMOLIS

يحدد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات حسب العلاقة الآتية:

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي $\times$ معدل الضريبة على أرباح الشركات

يلاحظ استخدام المؤسسة في حساباتها "د/701 المبيعات من المنتجات التامة الصنع"، ما يعني أن المؤسسة إنتاجية، وبذلك تخضع لمعدل 19%.

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات = 11.355.000 دج $\times$ 19% = 2.157,450 دج.

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة = 2.157,450 دج.

4- معالجة حالات فائض القيمة المحقق

يشترط للاستعمال الكامل لفائض القيمة اقتناء تثبيت جديد قابل للاهلاك في فترة لا تتعدى ثلاث (3) سنوات، وبذلك فتكلفة التثبيت الجديد الواجب اقتناؤه للاستخدام الكامل لفائض القيمة تحدد كما يلي:

تكلفة التثبيت الجديد = تكلفة التثبيت المتنازل عنه + فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره

تكلفة التثبيت الجديد الواجب اقتناؤه للاستخدام الكامل لفائض القيمة =

400.000 دج + 250.000 دج.

تكلفة التثبيت الجديد الواجب اقتناؤه للاستخدام الكامل لفائض القيمة = 650.000 دج.

« الحالة الأولى: اقتناء آلة بسعر 550.000 دج خلال سنة 2017

تمثل هذه الحالة استعمالاً جزئياً لفائض القيمة، ويعني وجود جزء من فائض القيمة الناتج من التنازل غير المستعمل أو غير المستخدم، وبذلك يحول الجزء غير المستعمل في نهاية فترة الثلاث سنوات لحسابات النتائج للخضوع للضريبة.

فائض القيمة غير المستعمل = تكلفة التثبيت الجديد الواجب اقتناؤه للاستعمال الكامل لفائض

القيمة - تكلفة التثبيت الذي تم اقتناؤه

فائض القيمة غير المستعمل = 650.000 دج - 550.000 دج = 100.000 دج.

فائض القيمة غير المستعمل = 100.000 دج.

وعليه: فائض القيمة المستعمل = 250.000 دج - 100.000 دج = 150.000 دج.

فائض القيمة المستعمل = 150.000 دج.

250.000	250.000	2016/12/31 من د/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية إلى د/ فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره التعهد بإعادة استثمار فائض القيمة	1xx	752
---------	---------	--	-----	-----

150.000	150.000	2017/12/31 من د/ فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره إلى د/ اهتلاك المنشآت التقنية (الآلة) تحويل جزء من فائض القيمة لحساب اهتلاك الآلة المقتناة	2815	1xx
---------	---------	--	------	-----

100.000	100.000	2019/12/31 من د/ فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره إلى د/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية تحويل جزء من فائض القيمة غير المستعمل للخضوع للضريبة	752	1xx
---------	---------	---	-----	-----

الحالة الثانية: اقتناء آلة بسعر 670.000 دج خلال سنة 2018 ،
تمثل هذه الحالة استعمالا كلياً لفائض القيمة، وذلك لاقتناء آلة بسعر 670.000 دج خلال سنة
2018، أي أكبر من مبلغ 650.000 دج اللازم للاستعمال الكلي.

المعالجة المحاسبية للحالة الثانية:

250.000	250.000	2016/12/31 من د/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية إلى د/ فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره التعهد بإعادة استثمار فائض القيمة	1xx	752
---------	---------	--	-----	-----

250.000	250.000	2018/12/31 من د/ فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره إلى د/ اهتلاك المنشآت التقنية (الآلة) تحويل كل فائض القيمة لحساب اهتلاك الآلة المقتناة	2815	1××
---------	---------	--	------	-----

، الحالة الثالثة: مرور ثلاث (3) سنوات كاملة مع عدم استعمال فائض القيمة
تتمثل هذه الحالة في عدم الاستعمال الكامل لفائض القيمة، ما يعني إعادة تحويل مبلغ فائض
القيمة لحسابات النتائج للخضوع للضريبة.
المعالجة المحاسبية للحالة الثالثة:

250.000	250.000	2016/12/31 من د/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية إلى د/ فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره التعهد بإعادة استثمار فائض القيمة	1××	752
---------	---------	--	-----	-----

250.000	250.000	2019/12/31 من د/ فائض القيمة المتعهد بإعادة استثماره إلى د/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية تحويل جزء من فائض القيمة غير المستعمل للخضوع للضريبة	752	1××
---------	---------	---	-----	-----

حل التمرين الثاني

1- حساب الربح المحاسبي المسجل من المؤسسة "SONATIC" خلال السنة 2016

$$\text{الربح المحاسبي} = \text{مجموع الإيرادات (7××)} - \text{مجموع الأعباء (6××)}$$

$$\text{الربح المحاسبي} = 40.100.000 \text{ دج} - 17.055.500 \text{ دج} = 23.044.500 \text{ دج}$$

$$\text{الربح المحاسبي} = 23.044.500 \text{ دج}$$

2- حساب الربح الجبائي

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

معالجة الاسترداد

الإعانات المقدمة للجمعية الخيرية

يتمثل الحد الأقصى المقبول جبائيا للإعانات المقدمة للجمعيات الخيرية في مبلغ 1.000.000 دج، وبذلك كل ما يتعدى المبلغ المذكور يعتبر استرداداً. وعليه:

$$\text{مبلغ الاسترداد} = \text{المبلغ المستد} - \text{الحد المقبول جبائياً}$$

مبلغ الاسترداد (الإعانات للجمعيات الخيرية) = 1.200.000 دج - 1.000.000 دج = 200.000 دج.

$$\text{مبلغ الاسترداد (الإعانات للجمعيات الخيرية)} = 200.000 \text{ دج}$$

السيارات السياحية

السيارة الأولى: تم اهلاك السيارة بالكامل في سنة 2015 (اقتناء السيارة في 2010).

السيارة الثانية: تم اقتناؤها بتاريخ 2016/05/12 بمبلغ 1.400.000 دج

$$\text{الاهتلاك المحاسبي للسيارة} = 1.400.000 \times 20\% \times \frac{8}{12} = 186.667 \text{ دج.}$$

$$\text{الاهتلاك المقبول جبائياً} = 1.000.000 \times 0,2 \times \frac{8}{12} = 133.333 \text{ دج. (الاهتلاك المقبول}$$

جبائياً على أساس سعر اقتناء لا يتعدى 1.000.000 دج.)

وعليه:

$$\text{مبلغ الاسترداد (اهتلاك السيارة السياحية)} = 133.333 - 186.667 = 53.334 \text{ دج.}$$

$$\text{مبلغ الاسترداد (اهتلاك السيارة السياحية)} = 53.334 \text{ دج}$$

الكفالة والرعاية الرياضية

يتمثل المبلغ المقبول جبائياً للكفالة والرعاية في حدود 10% على أن لا يتعدى 30.000.000 دج.

يمكن من معطيات التمرين، وبصورة أدق من حسابات النتائج، تحديد قيمة رقم الأعمال المحقق من المؤسسة "SONATIC" خلال السنة 2016.

$$\text{رقم الأعمال} = 700 / \text{د} + 701 / \text{د} + 703 / \text{د}$$

$$= 37.530.000 \text{ دج} = 580.000 + 33.200.000 + 3.750.000$$

رقم الأصل = 37.530.000 دج

ومنه: الحد المقبول جبائيا = $37.530.000 \times 10\% = 3.753.000$ دج.

الحد المقبول جبائيا = 3.753.000 دج

وعليه:

مبلغ الاسترداد (الكفالة والرعاية الرياضية) = $3.753.000 - 6.450.000 = 2.697.000$ دج.

مبلغ الاسترداد (الكفالة والرعاية الرياضية) = 2.697.000 دج

• الهدايا ذات الطابع الإشهاري

تتمثل القيمة المقبولة للخصم جبائيا بخصوص الهدايا ذات الطابع الإشهاري في مبلغ 500 دج للوحدة الواحدة الممنوحة من قبل المؤسسة، وهذا يعني أن كل ما يتجاوز قيمة 500 دج للوحدة الواحدة يعتبر استرداداً يضاف إلى الربح المحاسبي حتى يخضع للضريبة.

البيان	القيمة الوحيدة	القيمة المقبولة جبائيا	الكمية	قيمة الاسترداد
علبة أقلام	700	500	200	$200 \times (500 - 700)$ = 40.000 دج
ملصقات إشهارية	600	500	500	$500 \times (500 - 600)$ = 50.000 دج
رزنامة	180	500	1.000	/
أجندات	230	500	500	/
المجموع	/	/	/	90 000 دج

وعليه:

مبلغ الاسترداد (الهدايا الإشهارية) = 90.000 دج

• معالجة التخفيضات

• فائض القيمة المحقق من التنازل عن التثبيات

حسب معطيات التمرين، يتضمن حساب 752 "فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية"، تنازل المؤسسة عن معدات وأدوات في 18 جوان 2016، تمت الحيازة على هذه المعدات في 04 فبراير 2013، ولم تتعهد المؤسسة بإعادة استثمار فائض القيمة المحقق عن هذا التنازل؛ ومن هنا يلاحظ أن مدة الاحتفاظ بالأصل تتعدى ثلاث سنوات، وهذا يعني أن فائض القيمة المحقق

يُعتبر طويل الأجل، ويخضع 35% من قيمة فائض القيمة للمعدل العادي للضريبة. وبما أن 35% منه يخضع للضريبة، فإن 65% المتبقية من قيمة فائض القيمة لا تخضع للضريبة، وبذلك تعتبر تخفيضاً.

وعليه: تتمثل القيمة الموافقة لنسبة 65% من فائض القيمة تخفيضاً

مبلغ التخفيض (فائض القيمة الناتج من التنازل عن الثبيلات) = قيمة فائض القيمة $\times 65\%$

مبلغ التخفيض (فائض القيمة الناتج من التنازل عن الثبيلات) =

$$480.000 \text{ دج} \times 65\% = 312.000 \text{ دج.}$$

مبلغ التخفيض (فائض القيمة الناتج من التنازل عن الثبيلات) = 312.000 دج.

• خسائر السنوات الماضية

يسمح المشرع الجبائي بخضم خسائر السنوات الماضية في حدود الأربع سنوات، حسب معطيات التمرين، تخضم الخسائر المسجلة من سنة 2012 إلى غاية سنة 2015، وتعتبر تخفيضات.

مبلغ التخفيض (خسائر السنوات الماضية) = مجموع خسائر الأربع سنوات الأخيرة.

$$\text{مبلغ التخفيض (خسائر السنوات الماضية)} = 430.000 \text{ دج} + 550.000 \text{ دج} + 190.000 \text{ دج} + 390.000 \text{ دج} = 1.560.000 \text{ دج.}$$

مبلغ التخفيض (خسائر السنوات الماضية) = 1.560.000 دج.

وعليه:

$$\text{الربح الجبائي} = 23.044.500 \text{ دج} + (200.000 \text{ دج} + 53.334 \text{ دج} + 2.697.000 \text{ دج} + 90.000 \text{ دج}) - (312.000 \text{ دج} + 1.560.000 \text{ دج}) = 24.212.834 \text{ دج.}$$

الربح الجبائي = 24.212.834 دج.

3- حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات واجبة الدفع خلال سنة 2016

مبلغ الضريبة = الربح الجبائي $\times$ المعدل الضريبة على أرباح الشركات

انطلاقاً من معطيات التمرين، ومن حسابات النتائج لمؤسسة SONATIC، يستنتج أن نشاط المؤسسة إنتاجي، وبذلك تخضع للمعدل 19%.

وعليه:

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات = 24.212.834 دج $\times 19\% = 4.600.438,46$ دج.

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات = 4.600.438,46 دج.

ملاحظة عامة

تطبق المعالجة المتعرض لها في التمرين الأول والتمرين الثاني للاسترداد والتخفيضات بغرض تحديد الربح الجبائي لحساب الضريبة على أرباح الشركات، وكذلك لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية، وبمعنى آخر على كل المؤسسات التي تخضع لنظام الربح الحقيقي، وتقع أغلبها في فصل الأحكام المشتركة بين الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي.

حل التمرين الثالث

لحل التمرين الثالث، يُعتمد على العلاقات التالية:

التسبيق الأول = الربح الجبائي لسنة (ن-2) $\times$ معدل الضريبة $\times 30\%$

التسبيق الثاني = الربح الجبائي لسنة (ن-1) $\times$ معدل الضريبة $\times 30\%$ - [الربح الجبائي لسنة (ن-2) $\times$ معدل الضريبة $\times 30\%$]

(2) $\times$ معدل الضريبة $\times 30\%$ - الربح الجبائي لسنة (ن-1) $\times$ معدل الضريبة $\times 30\%$.

التسبيق الثاني = [الربح الجبائي لسنة (ن-1) - الربح الجبائي لسنة (ن-2)] $\times$ معدل الضريبة $\times 30\%$.

التسبيق الثالث = الربح الجبائي لسنة (ن-1) $\times$ معدل الضريبة $\times 30\%$.

رصيد التسوية = (ربح السنة (ن) $\times$ معدل الضريبة) - مجموع التسبيقات الثلاثة المسددة.

وبما أن المؤسسة حديثة النشأة، يفرض ربح السنة الماضية على أساس نسبة 5% من رأس مال الشركة. وبذلك:

الربح الجبائي المعتمد لسنة 2012 = 1.000.000 دج $\times 5\% = 500.000$ دج

1- حساب التسبيقات الواجب دفعها ورصيد التصفية لسنة 2012

التسبيق الأول: الربح الجبائي (ن-1) $\times$ معدل الضريبة $\times 30\%$

التسبيق الأول = (1.000.000 $\times 5\%$) $\times 26\% \times 30\%$

التسبيق الأول = 39.000 دج.

التسبيق الثاني = 39.000 دج. (نفس طريقة حساب التسبيق الأول)

التسبيق الثالث = 39.000 دج. (نفس طريقة حساب التسبيق الأول والثاني)
مجموع التسبيقات = 39.000 + 39.000 + 39.000 = 117.000 دج.

رصيد التصفية = الضريبة المستحقة - مجموع التسبيقات

$$117\,000 = (26\% \times 400\,000) =$$

رصيد التصفية = 13 000 - دج

2- حساب التسبيقات الواجب دفعها ورصيد التصفية لسنة 2013
التسبيق الأول = 39.000 دج.

التسبيق الثاني = $400.000 \times 26\% \times 30\% - [(10.000.000 \times 5\% \times 26\% \times 30\%) -$

$$(400.000 \times 26\% \times 30\%)] - 31.200 = (31.200 - 39.000) - 31.200 = 23.400 \text{ دج.}$$

التسبيق الثاني = 23.400 دج.

التسبيق الثالث = $400.000 \times 26\% \times 30\% = 31.200 \text{ دج.}$

التسبيق الثالث = 31.200 دج.

مجموع التسبيقات = 39.000 + 23.400 + 31.200 = 93.600 دج.

رصيد التصفية = الضريبة المستحقة - مجموع التسبيقات

$$= (550.000 \times 26\%) - 93.600 - 13.000 \text{ (استرجاع رصيد التصفية السالب للسنة الماضية)}$$

رصيد التصفية = 36.400 دج

3- حساب التسبيقات الواجب دفعها ورصيد التصفية لسنة 2014

التسبيق الأول = $400.000 \times 26\% \times 30\% = 31.200 \text{ دج.}$

التسبيق الثاني = $550.000 \times 26\% \times 30\% - [(400.000 \times 26\% \times 30\%) -$

$$(550.000 \times 26\% \times 30\%)] - 42.900 = (42.900 - 31.200) - 42.900 = 54.600 \text{ دج.}$$

التسبيق الثاني = 54.600 دج.

التسبيق الثالث = $550.000 \times 26\% \times 30\% = 42.900 \text{ دج.}$

التسبيق الثالث = 42.900 دج.

$$\text{مجموع التسبيقات} = 42.900 + 54.600 + 31.200 = 128.700 \text{ د.ج.}$$

$$\text{مجموع التسبيقات} = 128.700 \text{ د.ج.}$$

$$\text{رصيد التصفية} = 128.700 - (26\% \times 800.000) = 79.300 \text{ د.ج.}$$

$$\text{رصيد التصفية} = 79.300 \text{ د.ج.}$$

4- حساب التسبيقات الواجب دفعها ورصيد التصفية لسنة 2015

$$\text{التسبيق الأول} = 550.000 \times 26\% \times 30\% = 42.900 \text{ د.ج.}$$

$$\text{التسبيق الثاني} = 800.000 \times 26\% \times 30\% - [(550.000 \times 26\% \times 30\%) - 42.900] = 62.400 \text{ د.ج.}$$

$$81.900 \text{ د.ج.} = (62.400 - 42.900) - 62.400 = [(800.000 \times 26\% \times 30\%) - 62.400]$$

$$\text{التسبيق الثاني} = 81.900 \text{ د.ج.}$$

$$\text{التسبيق الثالث} = 800.000 \times 26\% \times 30\% = 62.400 \text{ د.ج.}$$

$$\text{التسبيق الثالث} = 62.400 \text{ د.ج.}$$

$$\text{مجموع التسبيقات} = 42.900 + 81.900 + 62.400 = 128.700 \text{ د.ج.}$$

$$\text{مجموع التسبيقات} = 128.700 \text{ د.ج.}$$

$$\text{رصيد التصفية} = 128.700 - (26\% \times 650.000) = 187.200 \text{ د.ج.}$$

$$\text{رصيد التصفية} = 18.200 \text{ د.ج.}$$

5- حساب التسبيقات الواجب دفعها ورصيد التصفية لسنة 2015

$$\text{التسبيق الأول} = 800.000 \times 26\% \times 30\% = 62.400 \text{ د.ج.}$$

$$\text{التسبيق الثاني} = 650.000 \times 26\% \times 30\% - [(800.000 \times 26\% \times 30\%) - 62.400] = 50.700 \text{ د.ج.}$$

$$39.000 \text{ د.ج.} = (50.700 - 62.400) - 50.700 = [(650.000 \times 26\% \times 30\%) - 50.700]$$

$$\text{التسبيق الثاني} = 39.000 \text{ د.ج.}$$

$$\text{التسبيق الثالث} = 650.000 \times 26\% \times 30\% = 50.700 \text{ د.ج.}$$

$$\text{التسبيق الثالث} = 50.700 \text{ د.ج.}$$

$$\text{مجموع التسبيقات} = 62.400 + 39.000 + 50.700 = 152.100 \text{ د.ج.}$$

مجموع التسبيقات = 152.100 دج.

= (900.000 × 26%) - 152.100 - 18.200 (استرجاع رصيد التصفية السالب للسنة الماضية)

رصيد التصفية = 63.700 دج.

استناد إلى الحسابات التي تمت بخصوص تسبيقات كل سنة وأرصدة تصفيتها، يمكن ملء الجدول الآتي كما يلي:

البيان	2012	2013	2014	2015	2016
التسبيق الأول	39.000	39.000	31.200	42.900	62.400
التسبيق الثاني	39.000	23.400	54.600	81.900	39.000
التسبيق الثالث	39.000	31.200	42.900	62.400	50.700
رصيد التصفية	-13.000	36.400	79.300	-18.200	63.700

الفصل



الرسم على القيمة المضافة

مراحل سير الدرس

1. تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصه
2. الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة
3. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
4. معدلات الرسم على القيمة المضافة
5. الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة
6. أنظمة فرض الرسم على القيمة المضافة
7. حساب الرسم على القيمة المضافة المستحق (واجب التسديد)
8. تسويات الرسم على القيمة المضافة
9. التزامات المدينين بالرسم على القيمة المضافة

الأعمال الموجهة

الإجابة

أنشئ الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، في مادته (65)؛ وذلك لتعويض كل من الرسم

الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات. ولم يدخل الرسم على القيمة المضافة حيز التطبيق إلا ابتداء من 1992/04/01، وذلك لتأخر المصادقة عليه من جهة، وإعطاء فرصة استيعاب أحكامها لأعوان الإدارة الجبائية وكذا الخاضعين له من جهة أخرى.

تظهر أهمية دراسة هذا الفصل في كون أن مجمل المؤسسات مكلفة بتسديد الرسم على القيمة المضافة في حالة خضوعها لنظام الربح الحقيقي، مع إلزامية إظهار مبلغ الرسم ومعدله في كل الفواتير التي يتم إعدادها من المؤسسات.

ملاحظة هامة

الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل السادس موجودة مع الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل السابع، وذلك بغرض عرض أسئلة وتمارين تطبيقية شاملة تحتوي على عديد من العناصر التي تتطلب التحليل والتفكير. ونفاذي التمارين التطبيقية التي تحتوي على تطبيقات عديدة.

أولاً- تعريف الرسم على القيمة المضافة وخصائصه

سنعرض فيما يلي لتعريف الرسم على القيمة المضافة، وأهم الخصائص التي يمتاز بها.

1- تعريف الرسم على القيمة المضافة

قبل تعريف الرسم على القيمة المضافة لابد من تحديد مفهوم القيمة المضافة، والتي تكمن في "الفرق بين قيمة الإنتاج الكلي للوحدة الإنتاجية وقيمة مستلزمات الإنتاج الوسيطة التي حصلت عليها، واستخدامها في عملياتها الإنتاجية خلال فترة محددة من الزمن".¹

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة على الاستهلاك، ويعتبر من الضرائب غير المباشرة، تكون المؤسسة مطالبة بتسديدها بمجرد توليد الحدث المنشئ، الذي يختلف حسب نوع العمليات المحققة، سواء تمت في الداخل، عند الاستيراد، أو عند التصدير.

¹ حسام داود، مبادئ الاقتصاد الكلي، دار المسيرة، عمان، الطبعة الثالثة، 2005، ص: 55.

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص الآتية:¹

- ضريبة حقيقية، حيث تخص استعمال المداخل، أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات؛

- ضريبة غير مباشرة، أي تدفع للخرينة ليس بصفة مباشرة من المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي، ولكن من المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات؛

- ضريبة نسبية القيمة، حيث تحصل بنسبة قيمة المنتجات، وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتج؛

- ضريبة تسدد حسب آلية الدفعات المجزأة، حيث يخص الرسم على القيمة المضافة القيمة المضافة الممنوحة للمنتج فقط، حيث إن في نهاية الحلقة التي تتبعها المنتج تكون التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك؛

- ضريبة تتوقف على آلية الخصوم، أي تطبق بقيام المدين بحساب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات، ويخصم منها الرسم المتضمن للعناصر المشكلة لسعر التكلفة، ومن ثم يقوم بدفع الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم؛

- ضريبة محايدة، وذلك بالنسبة للمدينين الشرعيين، بما أنه متحمل من المستهلك النهائي.

ثانيا- الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة

تنشأ صفة الخاضع للرسم من تحقيق العمليات المتعلقة بالنشاط الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، أي يعتبر خاضعا للضريبة كل شخص يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، سواء أجرت هذه العمليات التسديد بصفة فعلية أم كانت معفية.

¹ رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هوم، الجزائر،

يكتسي مفهوم الخاضع للضريبة أهمية خاصة في نظام الرسم على القيمة المضافة، بما أن الخاضع للضريبة هو الذي يحمل الرسم المحسوب لزيائته بعد حسابه، أي يضيفه إلى سعر البيع، وبهذا فإنه يضمن تحصيل الضريبة.

يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من المنتجين، وتجار الجملة، وتجار التجزئة، والشركات الفرعية.

ثالثا- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

فيما يلي العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

1- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا

يطبق الرسم على القيمة المضافة على المؤسسات مهما تكن شخصيتها القانونية، أو وضعيتها إزاء جميع الضرائب الأخرى، ومهما يكن شكل أو الطبيعة القانونية لتدخل المؤسسة، ومهما يكن نوع النشاط، اعتياديا كان أم غير ذلك، وإن تم عن طريق الاستيراد.

تتمثل العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا فيما يلي:¹

1-1 العمليات الخاصة بالمنقولات:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردون؛
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة؛
- بيع 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 بالتجزئة؛

¹ أنظر:

- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016، ص ص 06، 07، 08.
- المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.

- عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى، وكذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة؛
- عمليات التجارة المتعددة، وتتمثل في عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة، والتي تتوافر على الشروط الآتية:
- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما يكن عدد المواد المعروضة للبيع؛
- يجب أن يكون المحل مهيناً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية،
- عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليها في المادة 02 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2-1 العمليات الخاصة بالعقارات

- الأشغال العقارية؛
- عمليات تجزئة الأراضي من قبل ملاك القطع الأرضية لأجل البناء وبيعها؛
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو غير اعتيادية، قصد إعادة بيعها؛
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية؛
- عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.

3-1 التسليمات لأنفسهم

تتعلق بعمليات تثبيت قيم منقولة بحوزة المؤسسة، كقيام مؤسسة تجارية تختص في شراء وبيع الحواسيب بتحويل عدد منها لاستخدامها في الإدارة، هذه الحواسيب كانت في الأصل بضاعة وأصبحت تثبيطات بالنسبة للمؤسسة؛ وعليه فالمؤسسة مطالبة بتسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجع إثر عملية الشراء.

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

4-1 تأدية 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، قاعات الشاي)؛
 - عمليات الإيجار، وأداء الخدمات، وأشغال الدراسات والبحث، وجميع العمليات غير المبيعات، والأشغال العقارية، والحفلات الفنية، والألعاب والتسلية؛
 - العمليات المتعلقة بالهاتف والتلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛
 - العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة من قبل الأشخاص الطبيعيين والشركات؛
 - العمليات المنجزة ما بين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.
- 2- العمليات الخاضعة اختياراً

يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، اعتباراً لقيامهم بتسليمات موجهة للتصدير، للشركات البترولية، للمكلفين بالرسم الآخرين وللمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.¹

يمكن للمكلف بالضريبة طلب الاختيار في أي وقت من السنة، ويمارس حسب تصريح بسيط يرسل عن طريق رسالة موصى عليها لدى المفتشية التابعة لمكان فرض الضريبة، ويصبح الاختيار نافذا ابتداء من اليوم الأول الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه الاختيار، كما يمارس في كل فترات السنة، وينقضي بصفة إجبارية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار، كما يعتبر تجديد الاختيار تلقائياً من قبل المؤسسة، وهذا في حالة ما لم يتم إلغاؤه صراحة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، يتم تقديمه في أجل ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة، وعلى إثر هذا الاختيار يتوجب على المكلف مسك محاسبة منتظمة، والقيام بكل واجبات الخضوع للنظام الحقيقي.²

رابعا- معدلات الرسم على القيمة المضافة

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة بالاعتماد على معدلات ثابتة خضعت عدة مرات للتغيير، منذ دخول الإصلاح الجبائي إلى يومنا هذا، واستقرت على معدلين من السداسي الثاني لسنة 2001 حتى نهاية سنة 2016، وهما: المعدل العادي والمعدل المخفض بنسبة 17% و 7%.

¹ المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 08.

أما ابتداء من بداية سنة 2017 أصبح يطبق المعدل العادي، والمعدل المخفض بنسبة 19%¹ على التوالي، والمواد 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تذكر الأنشطة الخاضعة لكل معدل.¹

خامسا- الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو الحدث الذي يولد الحقوق الجبائية للخرينة، حيث يُعطي لها حق استحقاقية الرسم، ويختلف حسب طبيعة العملية، إن كانت محققة في الداخل، أو عند الاستيراد والتصدير، وذلك كما يلي:²

1- في الداخل

سنتعرض إلى الحدث المنشئ لكل من عمليات البيع، والعمليات المماثلة لها وعمليات البيع المحققة في إطار الصفقات العمومية والأشغال العقارية.

1-1 عمليات البيع والعمليات المماثلة لها

يتمثل الحدث المنشئ للرسم بالنسبة لهذه العمليات في التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛ غير أنه بخصوص مبيعات الماء الصالح للشرب، من الهيئات الموزعة، يتمثل الحدث المنشئ في القبض الكلي أو الجزئي للمبلغ.

2-1 عمليات البيع المحققة في إطار الصفقات العمومية

يتمثل الحدث المنشئ للرسم بالنسبة لعمليات البيع المحققة في إطار الصفقات العمومية في التحصيل الكلي أو الجزئي للمبلغ؛ أما في حالة غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

¹ المادتان 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.

² أنظر:

- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، 2016، ص ص: 12، 13.
- المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017 معدلة بموجب المادة 70 من قانون المالية لسنة 1994، والمادة 34 من قانون المالية لسنة 1998، والمادة 06 من قانون المالية لسنة 2006.

1-3 الأشغال العقارية

يمكن الحدث المنشئ للرسم بالنسبة للأشغال العمومية في القبض الكلي أو الجزئي للمبلغ. ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال، مهما تكن طبيعتها (تسبيق، دفعات، تسديدات...)

بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من مؤسسة الترقية العقارية، يتمثل الحدث المنشئ للرسم في التسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

أما بخصوص المؤسسات الأجنبية الممارسة لنشاط في الجزائر، فيمكن الحدث المنشئ في القبض الكلي أو الجزئي للمبلغ؛ غير أنها مطالبة بتسديد مبلغ الرسم المتبقي عند انتهاء الأشغال، أي أن الحدث المنشئ للرسم في هذه الحالة يصبح الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

1-4 التسليمات للذات

يتمثل الحدث المنشئ للرسم المتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة في التسليم، باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي؛ أما فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة، فيمكن الحدث المنشئ في الاستعمال الأول لهذه الأملاك.

1-5 عمليات تأدية الخدمات

يمكن الحدث المنشئ بخصوص عمليات تأدية الخدمات في القبض الكلي أو الجزئي للمبلغ المقابل للخدمة.

2- عمليات الاستيراد

يتمثل الحدث المنشئ بالنسبة لعمليات الاستيراد في جمركة السلع، والمدين بهذا الرسم هو الشخص المصرح لدى الجمارك بالسلعة محل الجمركة.

3- عند التصدير

يعتبر تقديم المنتجات للجمارك الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة للتصدير، يتمثل المدين بهذا الرسم في الشخص المصرح لدى الجمارك، كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

سادس، أنظمة فرض الرسم على القيمة المضافة

يخضع الرسم على القيمة المضافة إلى أربعة أنظمة ضريبية، حيث يعتمد عليها في التصريح، وهي:

1- النظام الحقيقي

ابتداء من سنة 2016، وبما أن هذه الضريبة تصريحية، يتوجب على المكلف تقديم تصريح لإدارة الضرائب في العشرين يوما الأولى من كل شهر، يتضمن رقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق، ويخضع لهذا النظام كل الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية، والذين يحققون رقم أعمال يتجاوز 30 مليون دج وجوبا، أو من يحقق رقم أعمال أقل من الحد المذكور بالنسبة للأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين كل في ضريته، بشرط تقديم طلب صريح مجدد كل ثلاث سنوات للإدارة الجبائية للخضوع للنظام الحقيقي، وذلك قبل نهاية شهر جانفي من السنة المالية الأولى بعد انتهاء فترة الثلاثة سنوات، بشرط مسك محاسبة منتظمة وفق ما ينص عليه القانون التجاري.

2- النظام المبسط (ألغي بداية سنة 2016)

كان مطبقا حتى نهاية سنة 2015، ويخضع له الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون رقم أعمال يقل عن 30 مليون دج بالنسبة لعمليات بيع البضائع والأشياء وكذلك عمليات الأنشطة الأخرى، كإدابة الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية.

3- نظام الاقتطاع من المصدر

يخضع له الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين لا يملكون إقامة دائمة في الجزائر، وعلى المكلفين تسديدها خلال 20 يوما التالية للشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات.

4- نظام التسيقات المؤقتة

يطبق هذا النظام على المدينين بالرسم الذين يملكون إقامة دائمة، ويمارسون نشاطهم منذ سنة أشهر على الأقل، ويتطلب هذا النظام رخصة مسبقة من الإدارة الجبائية صالحة لسنة مالية كاملة، بعد تقديم طلب من المكلف بالرسم قبل الفاتح من شهر فيفري.

5- نظام التصريح المراقب

كان يخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف أرباح المهن الحرة، مهما يكن رقم الأعمال المحقق وذلك إلى غاية نهاية سنة 2015.

سابعا-آلية حساب الرسم على القيمة المضافة المستحق (واجب التسديد)

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة بإتباع الخطوات الآتية:
الخطوة الأولى، يحسب الرسم المستحق على المبيعات بضرب المعدل المناسب برقم الأعمال خارج الرسم؛

الخطوة الثانية، يستخرج الرسم القابل للخصم لمختلف المشتريات المحققة مع احترام المواعيد الزمنية؛
الخطوة الثالثة، حساب الرسم الواجب تسديده، وذلك بحساب الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات، والرسم القابل للخصم على المشتريات.

وعليه، يمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا الفرق تتمثل في:

الحالة الأولى، قيمة الرسم المستحق أكبر من قيمة الرسم القابل للخصم، في هذه الحالة يجب على المؤسسة أن تدفع مبلغ الرسم الواجب دفعه في أجل أقصاه العشرون (20) من الشهر التالي.

الحالة الثانية، قيمة الرسم المستحق تساوي قيمة الرسم القابل للخصم، وفي هذه الحالة لا تدفع المؤسسة أي مبلغ.

الحالة الثالثة، قيمة الرسم المستحق أصغر من قيمة الرسم القابل للخصم، في هذه الحالة للمؤسسة حق اتجاه إدارة الضرائب؛ لذلك فهي لا تدفع أي مبلغ، وتتم تسوية ذلك الحق عن طريق المتابعة للرسم المستحق على المبيعات للأشهر القادمة.

عدم تسديد الرسم على القيمة المضافة من قبل المؤسسة حسب الحالتين الثانية والثالثة، لا يمنعها من إيداع التصريح الجبائي في الآجال المحددة قانونا.

يتمثل التصريح الجبائي المستخدم للتصريح بالرسم على القيمة المضافة في السلسلة رقم 50 (G 50)، ويتم إيداع التصريح على مستوى الإدارة الجبائية التي يتبع لها مقر المؤسسة، وذلك خلال العشرين يوما الأولى التي تلي نهاية عمليات الشهر المعني بالتصريح، وعلى سبيل المثال: يتم

يبدأ التصريح الجبائي لعمليات شهر جانفي يوم العشرين من فبراير كآخر أجل، وتصريح عمليات شهر فبراير يوم العشرين من مارس كآخر أجل... إلخ.

ثامنا- تسويات الرسم على القيمة المضافة

يمكن إعادة دراسة الخصومات التي يقوم بها المكلف بالرسم على القيمة المضافة في بعض الحالات المنصوص عليها في القانون، ويترتب عن هذه الدراسة إعادة دفع الرسم المخصوم للزينة العمومية.

يمكن القيام بالتسوية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة المخصوم في الحالات الآتية:¹

- قاعدة المصد؛
- قاعدة الحصة النسبية؛
- توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين بالرسم.

1- تسوية قاعدة المصد

تعتبر قاعدة المصد تحديدا للحق في الخصم، ووفقا لهذه القاعدة لا يمكن للرسم على القيمة المضافة المحمل على مشتريات المواد والمنتجات أو الخدمات غير المستعملة، إما على حالها أو بعد تحويلها إلى عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يؤدي إلى الاسترجاع، وفي حالة ما إذا تمت عملية الخصم، يستلزم على المدينين المعنيين إعادة دفعها إلى الخزينة عن طريق التسوية. تخص حالات تسوية قاعدة المصد ما يلي:

1-1 اختفاء السلع إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا

يعتبر المدينون بالضريبة ملزمين بإعادة دفع الخصومات المطبقة سابقا في حالة اختفاء السلع قبل تلقيها، والأمر نفسه يتعلق بحالات السرقة والإتلاف أو ضياع السلع، كما لا تجري أي تسوية إلا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا.

1-2 السلع والخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة

¹ الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، 2016، ص ص: 22-23.

يجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المحمل على السلع أو الخدمات في حالة ما إذا استعملت هذه السلع والخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية. لاسيما في حالة استعمال السلع والخدمات:

- لأجل تلبية الاحتياجات الخاصة لصاحب المؤسسة (اقتطاعات شخصية)؛
- لأجل إنجاز عمليات معفاة.

1-3 العمليات المعتمدة غير مسددة نهائيا

عندما تعتبر عملية بيع أو إنجاز أشغال أو تأدية خدمات غير مسددة بصفة نهائية، يتوجب على المدين أن يعيد دفع الفارق بين الرسم المتعلق بقيمة عملية البيع أو الأشغال أو الخدمات، والرسم المحمل على عملية شراء المنتج والعناصر المكونة للمؤسسة أو اقتناء الخدمة.

2- تسوية قاعدة الحصة النسبية

يتوجب القيام بتسوية الخصم الأولي في حالة عدم الاحتفاظ بالأصل القابل للاهلاك، الذي منح الحق في الخصم في أجل قدره خمس سنوات؛ وعليه فإن التسوية مطالب بها عندما يتدخل الحدث الذي يبررها، والمتمثل في التنازل عن ملك أو التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين، في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من اقتناء أو استيراد المواد التي منحت الحق في الخصم، وعلى المكلفين بالرسم إعادة دفع مبلغ يعادل مقدار الرسم على القيمة المضافة المخصوم أوليا، والذي يطرح منه الخمس لكل سنة أو جزء من السنة المدنية المنصرمة منذ بداية فترة التسوية.

غير أن أي تسوية لا يمكن اتخاذها إذا كان الملك بيع بصفة نهائية من أجل قوة قاهرة مؤسسة قانونا، إضافة إلى بيع الأملاك من المؤسسات التي تعمل في إطار القرض الإيجاري في حالة رفع حق الخيار بالموافقة على الشراء لأجل من المستأجر الدائن.

3- تسوية حدث توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين

في حالة توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين، يلزم الشخص الخاضع للضريبة بإعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع المخزونة، والتي تم إدراجها بعد طرح الرسم المحمل على المشتريات، والذي لم يتم خصمه، وذلك تطبيقا لقاعدة الفارق لمدة شهر.

تاسعا- التزامات المدينون بالرسم على القيمة المضافة

تتمثل التزامات الأشخاص المدينين بالرسم على القيمة المضافة فيما يلي:

1- التصريح المتعلق بالنشاط المهني (التصريح بالوجود) وإظهار رقم التعريف الإحصائي

يعتبر التصريح بالوجود من التصريحات الواجبة على المكلف بالضريبة، وذلك في أجل لا يتعدى الثلاثين (30) يوما ابتداء من بداية النشاط، كما تم التعرض له سابقا في الأحكام المشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

يترتب عن هذا التصريح حيازة المكلف على رقم التعريف الجبائي الواجب ظهوره على كل الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني، كالفواتير.

كما يجب على كل شخص خاضع للضريبة أن يبعث في أجل مدته عشرة (10) أيام إلى المفتشية التي يتبع لها استمارة خاصة لهذا الغرض، والمتضمنة لكل التغييرات الواقعة أو التوقف عن ممارسة النشاط.

كما يتوجب على كل خاضع للضريبة أن يبين رقم التعريف الجبائي لمؤسسته، ويترتب عن عدم تقديم رقم التعريف الجبائي، أو التصريح بمعلومات خاطئة عدم:

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب؛
- منح التخفيضات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني المنصوص عليها في المادتين 219-1 و 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة؛
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسم؛
- اكتتاب استحقاقات للدفع.

2- إصدار الفواتير وتسجيلها في كتاب الإيرادات

يتعين على كل المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، الذين يسلمون بضائع أو/و منتجات أو/و يقدمون خدمات إلى مدينين آخرين، أن يسلموا لهم فاتورة أو وثيقة تحل محلها، ويجب إظهار، في الفواتير أو الوثائق المحررة من الخاضعين للرسم بصفة متميزة، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به، زيادة على السعر أو المدرج في السعر.

يعتبر كل شخص يدون الرسم على القيمة المضافة في الفواتير سواء أكان له صفة الخضوع للرسم على القيمة المضافة أم لا، مسؤولا شخصيا عندما لا يتم دفعها فعلا، كما لا يجوز للمدينين بالرسم، التابعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يدونوا في فواتيرهم الرسم على القيمة المضافة.

3- مسك محاسبة منتظمة وقانونية

يعتبر نظام الرسم على القيمة المضافة مؤسسا بصفة رئيسة على المحاسبة؛ وعليه يتوجب على المكلفين الخاضعين للرسم أن يخضعوا لبعض الشروط المحاسبية، أهمها مسك محاسبة حسب ما ينص عليه القانون التجاري، والمتكونة من:

- دفتر عام مرقم وموقع عليه؛
- سجل الجرد مرقم وموقع عليه؛
- الوثائق المثبتة للعمليات المسجلة في المحاسبة.

تتغير هذه الشروط وفقا لرقم الأعمال ونظام الرسم على القيمة المضافة اللذين تخضع لهما المؤسسة، في حين يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ولا يمك مسك محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله حسب ما ينص عليه قانون الرسم على رقم الأعمال أن يمك سجلا مرقما وموقعا عليه من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيد فيه يوما بيوم، دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من عملياته، مع التمييز عند الاقتضاء، بين العمليات الخاضعة للضريبة وغيرها.

الفصل



الرسم على النشاط المهني

مراحل سير الدرس

1- المعدلات المطبقة والحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني

2- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

3- أساس فرض الرسم على النشاط المهني

4- الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني

الأعمال الموجهة

الأجوبة

يصنف الرسم على النشاط المهني نظريا ضمن الضرائب المباشرة؛ نظرا لعدم استفادة المكلف بالضريبة من خدمات متعلقة بالتسديد، إضافة إلى تحمل عبء الضريبة من قبل المكلف بدفعه دون إمكانية تحميله لشخص آخر.

كانت النشاطات الصناعية والتجارية قبل سنة 1996 تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري بمعدل 2,5 %، والنشاطات غير التجارية كالمهن الحرة إلى الرسم على النشاط التجاري بمعدل 6,05 %، غير أنه تم تعديل تطبيق هذين الرسمين كما سيأتي.

ملاحظة هامة

الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل السادس موجودة مع الأسئلة النظرية والتمارين التطبيقية للفصل السابع، وذلك بغرض عرض أسئلة وتمارين تطبيقية شاملة تحتوي على عدد من العناصر التي تتطلب التحليل والتفكير، وتفاذي التمارين التطبيقية التي تحتوي على تطبيقات عملية.

أولا- المعدلات المطبقة والحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني

سنتعرض فيما يلي إلى كل من المعدلات المطبقة لحساب الرسم على النشاط المهني، والحدث المنشئ لهذه الضريبة.

1- المعدلات المطبقة

تم توحيد الرسمين المذكورين سابقا ابتداء من 1996/01/01، وذلك حسب قانون السنة المالية لسنة 1996 في شكل الرسم على النشاط المهني * (T.A.P) بالتطبيق على النشاطين السابقين معدل واحد يتمثل في 2,55 %.

تم تعديل معدل الرسم بقانون المالية التكميلي لسنة 2001، وأصبح يطبق عموما 2 %، باستثناء نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب الذي معدله 3 %؛ بينما نشاطات الانتاج، فيطبق عليها معدل 1 %، دون الحق في الاستفادة من التخفيضات التي ستذكر لاحقا بخصوص الرسم على النشاط المهني.¹

¹ أنظر المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني

يتمثل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني فيما يلي:¹

بخصوص عمليات البيع: التسليم القانوني أو المادي للبضاعة المباعة؛

بخصوص الأشغال العقارية وتأدية الخدمات: قبض المبلغ الكلي أو الجزئي.

أخيرا- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا متاعيا أو تجاريا، حيث لا تراعي حالة المؤسسة ولا النتيجة التي حققتها، أي أن المكلف مطالب بفتح هذه الضريبة، سواء حقق ربحا أم خسارة؛ وعليه فإن المداخل الخاضعة تكمن في:²

الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لهم في الجزائر محل مهني دائم؛

رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، أو الضريبة على أرباح الشركات.

ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحقق على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها، التي تدخل في إطار النشاط المذكور سابقا، غير أنه تستثنى العمليات التي تتجزأ وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم المذكور.

وبالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، حيث يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت؛ باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية، غير أنه لا تطبق أحكام الفقرة السابقة في حالة مؤسسات الأشغال التي تقوم أيضا بعمليات الترقية العقارية.

¹ المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017. المحدثه بموجب المادة 11 من قانون

المالية لسنة 2012.

*Taxe sur l'Activité Professionnelle

² المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

ثالثاً - أساس فرض الرسم على النشاط المهني

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة، عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة. يستفيد الخاضعون لهذا للرسم على النشاط المهني من تخفيضات كما يلي:¹

- تخفيض يقدر بنسبة 30%

✓ عمليات البيع بالجملة؛

✓ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة؛

✓ عمليات البيع المحققة من المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محلياً؛

✓ عمليات التجارة بالتجزئة للأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق بجيش التحرير الوطني، أو عضو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني، وأرامل الشهداء؛ غير أنه يستفيد من هذا التخفيض في السنتين الأوليين فقط من الشروع في مباشرة النشاط وخاضعين لنظام الربح الحقيقي.

- تخفيض يقدر بنسبة 50%

✓ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتعلق سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛

✓ عمليات البيع بالتجزئة الخاص بالأدوية، بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية، كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996، وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح ما بين 10% و 30%.

- تخفيض يقدر بنسبة 75%

✓ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز والمازوت.

¹ المادة 219 من القانون السابق.

إضافة إلى ما ذكر سابقا، لا تستفيد العمليات التجارية التي تتم نقدا من التخفيضات المذكورة آنفا، كما تتم إعادة تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المتضمن في رقم الأعمال المعفى ضمن الاستفادة من التخفيض، في حال ثبوت حالات تزوير للفواتير، أو إعداد فواتير المجاملة.¹

رابعاً- الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:²

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانين ألف دينار جزائري (80.000) دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، والمواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، وخمسين ألفا (50.000) دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات.
- مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض.
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير، بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والخاصة بالمواد الاستراتيجية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 المتضمن كفايات تحديد أسعار بعض المواد والخدمات الاستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%.
- المبالغ المحقة بالعملة الصعبة من النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

¹ المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017. المحدثه بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 1997، والمُلغاة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2007، والمعاد إحداثها بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2009، والمعدلة والمتممة بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 2010.

السادس والسابع

أولا - الأسئلة النظرية

- 1- بعد دراستك للجانب النظري للجباية لكل من الضريبة والرسم، وأنواع الضرائب؛ هل يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة أم رسما؟ وإن كان ضريبة، فإلى أي نوع من الضرائب ينتمي؟ مع التعليل في كل الحالات.
- 2- أذكر معدلات الرسم على القيمة المضافة المطبقة خلال سنة 2017، وما هي المواد والقانون الذي تعرض لهذه المعدلات ؟
- 3- من خلال أي نظام يخضع المكلف بالضريبة للرسم على القيمة المضافة؟ مع التعليل.
- 4- أذكر مختلف حالات التسوية التي يمكن أن يخضع لها الرسم على القيمة المضافة ؟ مع التعليل.
- 5- فيم يتمثل الهدف من القيام بعملية الخصم عند تسديد الرسم على القيمة المضافة ؟ (تسديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة المجمع من المبيعات مطروحا منه الرسم على القيمة المضافة المدفوع على المشتريات).

ثانيا - التمارين التطبيقية

التمرين الأول

تقدر مبيعات مؤسسة إنتاجية "أ" تنتج الخشب إلى المؤسسة "ب" التي تقوم بتمليس الخشب بمبلغ 500.000 دج. هذه الأخيرة (المؤسسة "ب") وبعد قيامها بمهمتها قامت ببيع منتجاتها إلى المؤسسة "ج" التي تقوم بتحويل الخشب وقطعه على شكل ألواح. هذه المؤسسة "ج" تقوم بإنتاج وبيع الخشب

وتعتبر في نفس الوقت تاجر جملة تتعامل مع تاجر تجزئة الذين بدورهم يملكون المستلزمات الخشبية.

مع العلم أن معدل (TVA) المطبق يتمثل في نسبة 19%، وتكاليف الإنتاج الإجمالية على مستوى المؤسسة "ب" كانت 800.000 دج، والتكاليف الإنتاج الإجمالية على مستوى المؤسسة "ج" كانت 1.200.000 دج، وإن هامش الربح المرخص به في هذا النوع من النشاط هو بحدود 10%. بالنسبة للمؤسسة "د" التي تباع بالتجزئة مشترياتها من المؤسسة "ج"، والتي نسبة هامش ربحها 20%.

المطلوب:

- بناء على المعطيات المذكورة سابقا، قم بإعطاء قيمة الرسم على القيمة المضافة (TVA) خلال مختلف المراحل المشار إليها سابقا بما فيها مرحلة البيع بالتجزئة والمتعلقة بالمؤسسة "د" التي تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة.

التمرين الثاني

مع العلم أن المؤسسة "أ" تباع منتجاتها للمؤسسة "ب"، والمؤسسة "ب" تباع منتجاتها للتاجر "ج"، والتاجر "ج" يبيع بدوره مشترياته للتاجر "د" الذي يعتبر تاجر تجزئة. إليك الجدول الآتي:

البيان	" أ "	" ب "	" ج "	" د "
سعر البيع خارج الرسم HT	6.000	.....	.....	13.800
TVA على المبيعات	.....	1.615	.....	.....
سعر البيع بما فيه الرسم TTC	.....	.....	13.090	.....
TVA على المشتريات	0	.....	.....	.....
TVA واجبة التسديد	.....	.....	.....	.....
معدل TVA	19%	19%	19%	0

المطلوب:

- ملء الجدول السابق، مع العلم أن المؤسسات "أ" و"ب" وتاجر الجملة "ج" يخضعون لنظام الربح الحقيقي؛ بينما تاجر التجزئة "د" يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة.

التمرين الثالث

يقدر رأس مال مؤسسة "YOGA SARL" ذات الشخصية المعنوية بقيمة 25.000.000 دج. يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج وتوزيع الياغورت (Yaourt). تحقق المؤسسة رقم أعمال سنوي لا يقل عن 65.000.000 دج؛ وعليه تخضع هذه المؤسسة لنظام الربح الحقيقي في تحديد الربح الخاضع للضريبة وباقي الضرائب.

قامت مؤسسة "YOGA SARL" خلال الأشهر: مارس، أبريل، ماي، وجوان من سنة 2017 بالعمليات الآتية:

◀ شهر مارس 2017

حققت المؤسسة خلال هذا الشهر رقم أعمال قدره 5.500.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، كما قامت بشراء خلال هذا الشهر أيضا كمية من المواد الأولية قدرها 2.380.000 دج، بما فيه الرسم على القيمة المضافة.

إضافة إلى اقتناء آلة إنتاجية تختص في تغليف المنتجات تقدر بمبلغ 1.250.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، كما وصلت خلال هذا الشهر فاتورة الكهرباء مبلغ 340.000 دج، وفاتورة الهاتف مبلغ 165.000 دج، وكلتا الفاتورتين خارج الرسم على القيمة المضافة.

◀ شهر أبريل 2017

حققت المؤسسة خلال شهر أبريل 2017 رقم أعمال قدره 4.700.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، وكانت قيمة المواد الأولية التي اشترتها المؤسسة خلال الشهر تقدر بمبلغ 5.600.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، كما قامت المؤسسة باقتناء صناديق لحمل وتوزيع منتجاتها بقيمة 1.350.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، والتي هي أغلفة قابلة للاسترجاع.

قامت المؤسسة خلال هذا الشهر بإبلاغ الشرطة عن حالة سرقة كمية من المواد الأولية المشتراة منذ أشهر من مخازنها، حيث قدرت الكميات المسروقة بقيمة 1.750.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، تحصلت المؤسسة من خلال الإبلاغ على نسخة من محضر الشرطة، وقامت بإرساله إلى مصلحة المحاسبة للقيام بعملية التسجيل ومعالجة هذه الحالة.

شهر ماي 2017

حققت المؤسسة خلال هذا الشهر رقم أعمال يقدر بمبلغ 7.500.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، واقتنت مواد أولية بقيمة 5.300.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، وفي شهر نفسه وقع عطب بآلة إنتاجية، كانت تكلفة إصلاحها 450.000 دج خارج الرسم على القيمة مضافة (وصلت الفاتورة في نهاية شهر ماي).

لما قامت المؤسسة خلال هذا الشهر بالتنازل عن آلة إنتاجية في اليوم 23 من الشهر، بمبلغ 800.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، والآلة المتنازل عنها اقتنتها المؤسسة في 12 نبر 2015 بمبلغ 3.269.118 دج، بما فيه الرسم على القيمة المضافة.

شهر جوان 2017

حققت المؤسسة خلال شهر جوان 2017 رقم أعمال يقدر بمبلغ 3.150.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، كما قامت المؤسسة باقتناء سيارة سياحية لمدير المؤسسة بقيمة 1.500.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، وشاحنة لتوزيع المنتجات بقيمة 3.570.000 دج، بما فيه رسم على القيمة المضافة.

مع العلم أن خلال كل شهر تقوم مؤسسة "YOGA SARL" ببيع ما يعادل نسبة 20% من نتاجاتها نقداً، وأن معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو المعدل العادي، أي 19%.

لطلب:

حساب مبلغ كل من:

1. الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب تسديده بالنسبة لعمليات شهر مارس، وأبريل، وماي، وجوان من سنة 2016، مع ذكر آخر أجل لإيداع كل تصريح.
2. الرسم على النشاط المهني (TAP) الواجب تسديده خلال كل شهر، مع العلم أن مبيعات المؤسسة تعتبر مبيعات بالجملة.

الأجوبة

أولا - أجوبة الأسئلة النظرية

1- بعد دراسة الجانب النظري، وبالتفصيل تعريف كل من الضريبة والرسم وخصائصهما، يمكن اعتبار الرسم على القيمة المضافة "ضريبة" وليس "رسما"، رغم استخدام مصطلح "الرسم" في التسمية؛ وذلك لعدم توافر شرط الخدمة المقدمة للمكلف بدفع الرسم على القيمة المضافة. فدفع الرسم يكون مقابل خدمة يستفيد منها المكلف بالرسم، عكس الضريبة التي لا تكون مقابل خدمة خاصة للمكلف، بل مشاركة في النفقات العامة للدولة، إضافة إلى أن المكلف بتسديد الرسم ليس هو المتحمل لعبئه، وإنما يقوم بتحميل عبئه لشخص آخر، على أن يستقر في المكلف النهائي؛ وعليه يعتبر الرسم على القيمة ضريبة غير مباشرة.

2- ابتداء من سنة 2017 أصبح يُطبق معدلان، المعدل العادي والمعدل المخفض بنسبة 19% و9% على التوالي. والمواد 21 و23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تذكر الأنشطة الخاضعة لكل معدل بالتفصيل.

3- يخضع المكلف بالضريبة للرسم على القيمة المضافة من خلال نظام الريح الحقيقي، فابتداء من سنة 2016، وبما أن هذه الضريبة تصريحية، يتوجب على المكلف تقديم تصريح لإدارة الضرائب في العشرين يوما الأولى من كل شهر، يتضمن رقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق، ويخضع لنظام الريح الحقيقي وجوبا كل الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي والخاص بالأرباح المهنية، والذين يحققون رقم أعمال يتجاوز 30 مليون دج، أو من يحقق رقم أعمال أقل من الحد المذكور بالنسبة للأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين، كل في ضريبيته، بشرط تقديم طلب صريح مجدد كل ثلاث سنوات للإدارة الجبائية للخضوع لنظام الريح الحقيقي.

4- يمكن الرجوع بالتفصيل لمختلف حالات التسوية، التي يمكن أن يخضع لها الرسم على القيمة المضافة، من خلال العنصر الثامن من الفصل السادس من الكتاب، "ثامنا: تسويات الرسم على القيمة المضافة".

يتمثل الهدف من القيام بعملية الخصم عند تسديد الرسم على القيمة المضافة (تسديد مبلغ الفرق بين مبلغ الرسم على القيمة المضافة المجموع من المبيعات، والرسم على القيمة المضافة المدفوع على المشتريات) في تسديد المكلف للرسم الموافق للقيمة المضافة المحققة من قبله.

ثانياً- حل التمارين التطبيقية

حل التمرين الأول

البيان	المؤسسة "أ"	المؤسسة "ب"	المؤسسة "ج"	المؤسسة "د"
تكلفة الإنتاج/سعر الشراء بالنسبة لـ "د"	/	800.000	1.200.000	1.570.800
TVA على المشتريات (19%)	/	95.000	167.200	/
سعر البيع خارج TVA	500.000	880.000	1.320.000	1.884.960
TVA على المبيعات (19%)	95.000	167.200	250.800	/
سعر البيع بما فيه TVA	595.000	1.047.000	1.570.800	1.884.960
TVA واجبة التسديد	95.000	72.200	83.600	/

المؤسسة "أ": تم إعطاء سعر البيع خارج الرسم على القيمة المضافة، وعلى أساسه تم حساب قيمة الرسم وسعر البيع بما فيه الرسم (TTC)، أما بخصوص الرسم على القيمة الواجب التسديد، فيتمثل في الرسم على المبيعات، نظراً لعدم وجود قيمة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات.

المؤسسة "ب": يمثل الرسم على القيمة المضافة المسدد على المشتريات التي قامت بها المؤسسة "ب" من المؤسسة "أ" الرسم على المشتريات (TVA على المشتريات)، والمقدر بمبلغ 95.000 دج؛ أما بخصوص الرسم على القيمة المضافة على مبيعات المؤسسة "ب"، فيتم حسابه انطلاقاً من تكلفة إنتاجها مضافاً إليها هامش الربح المقدّر بنسبة 10%، أي:

$$\text{سعر البيع خارج الرسم} = 800.000 \text{ دج} \times 1,1 = 880.000 \text{ دج}.$$

$$\text{الرسم على القيمة المضافة على المبيعات} = 880.000 \text{ دج} \times 19\% = 167.200 \text{ دج}.$$

وعليه:

الرسم الواجب التسديد = الرسم (TVA) المجموع (على المبيعات) - الرسم (TVA) القابل للخصم (على المشتريات)

$$\text{الرسم الواجب التسديد} = 167.200 \text{ دج} - 95.000 = 72.200 \text{ دج.}$$

$$\text{الرسم الواجب التسديد} = 72.200 \text{ دج.}$$

المؤسسة "ج": الرسم على القيمة المضافة على مشتريات المؤسسة "ج" هو نفسه الرسم على القيمة المضافة على المبيعات للمؤسسة "ب". والمقدر بمبلغ 167.200 دج، بينما يحدد الرسم على القيمة المضافة على المبيعات للمؤسسة "ج" بنفس الطريقة التي تعرضنا لها سابقا عند الحديث عن المؤسسة "ب".

وعليه:

$$\begin{aligned} \text{سعر البيع بما فيه الرسم} &= 1.200.000 \text{ دج} \times 1,1 = 1.320.000 \text{ دج.} \\ \text{الرسم على القيمة المضافة على المبيعات} &= 1.320.000 \text{ دج} \times 19\% = 250.800 \text{ دج.} \end{aligned}$$

وعليه:

$$\text{الرسم الواجب التسديد} = \text{الرسم (TVA) المجموع (على المبيعات)} - \text{الرسم (TVA) القابل للخصم (على المشتريات)}$$

$$\text{الرسم الواجب التسديد} = 250.800 \text{ دج} - 167.200 = 83.600 \text{ دج.}$$

$$\text{الرسم الواجب التسديد} = 83.600 \text{ دج.}$$

المؤسسة "د": تعتبر مبيعات المؤسسة مبيعات تجزئة، وتخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، حسب معطيات التمرين؛ وبذلك لا تخضع المؤسسة للرسم على القيمة، المضافة نظرا لتعويضها بالضريبة الجزافية الوحيدة، وهذا ما تم التعرض له بالتفصيل من خلال الفصل الثاني من الكتاب.

وتجدر الإشارة إلى ضرورة حساب سعر البيع بالنسبة للمؤسسة "د" على أساس سعر شرائها، بما فيه الرسم على القيمة المضافة، وذلك كما يلي:

$$\text{سعر البيع خارج الرسم} = \text{سعر البيع بما فيه الرسم} = 1.570.800 \text{ دج} \times 1,2 = 1.884.960 \text{ دج.}$$

$$\text{سعر البيع خارج الرسم} = \text{سعر البيع بما فيه الرسم} = 1.884.960 \text{ دج.}$$

ونذكر أن هامش ربح المؤسسة "د" يقدر بنسبة 20% من سعر الشراء، ولا يتم القيام بأي خصم للرسم على القيمة المضافة، إضافة إلى أن فواتير البيع للمؤسسة "د" لا يجب أن تحتوي على الرسم على القيمة المضافة.

بما أن المؤسسة "أ" تباع منتجاتها للمؤسسة "ب"، والمؤسسة "ب" تباع منتجاتها للتاجر "ج"، والتاجر "ج" يبيع بدوره مشترياته للتاجر "د" الذي يعتبر تاجر تجزئة، يتم ملء الجدول كما يلي:

البيان	" أ "	" ب "	" ج "	" د "
سعر البيع خارج الرسم HT	6.000	8.500	12.000	13.800
TVA على المبيعات	1.140	1.615	2.280	/
سعر البيع بما فيه الرسم TTC	7.140	10.115	14.280	13.800
TVA على المشتريات	0	1.140	1.615	/
TVA واجبة التسديد	1.140	475	665	/
معدل TVA	%19	%19	%19	0

✓ حسابات المؤسسة "أ"

1- حساب TVA على المبيعات

$$\text{TVA على المبيعات} = \text{سعر البيع خارج الرسم HT} \times \text{معدل TVA}$$

$$\text{TVA على المبيعات} = 6.000 \text{ دج} \times 19\% = 1.140 \text{ دج.}$$

$$\text{TVA على المبيعات} = 1.140 \text{ دج.}$$

2- حساب سعر البيع بما فيه الرسم TTC

$$\text{سعر البيع بما فيه الرسم TTC} = \text{سعر البيع خارج الرسم HT} + \text{مبلغ الرسم TVA}$$

أو

$$\text{سعر البيع بما فيه الرسم TTC} = \text{سعر البيع خارج الرسم HT} \times (1 + \text{معدل TVA})$$

$$\text{وعليه: سعر البيع بما فيه الرسم TTC} = 6.000 \text{ دج} + 1.140 \text{ دج} = 7.140 \text{ دج.}$$

$$\text{سعر البيع بما فيه الرسم TTC} = 6.000 \text{ دج} \times (1 + 0,19) = 7.140 \text{ دج.}$$

$$\text{سعر البيع بما فيه الرسم TTC} = 7.140 \text{ دج.}$$

3- حساب الرسم TVA واجب التسديد

الرسم (TVA) الواجب التسديد = TVA على المبيعات - TVA على المشتريات

$$\text{الرسم (TVA) الواجب التسديد} = 1.140 \text{ دج} - 0 = 1.140 \text{ دج}$$

الرسم (TVA) الواجب التسديد = 1.140 دج

✓ حسابات المؤسسة "ب"

1- سعر البيع خارج الرسم HT

لدينا: TVA على المبيعات = سعر البيع خارج الرسم HT × معدل TVA
وعليه: سعر البيع خارج الرسم HT = TVA على المبيعات / معدل TVA

$$\text{سعر البيع خارج الرسم HT} = 1.615 \text{ دج} / 19\% = 8.500 \text{ دج}$$

سعر البيع خارج الرسم HT = 8.500 دج

2- حساب سعر البيع بما فيه الرسم TTC

سعر البيع بما فيه الرسم TTC = سعر البيع خارج الرسم HT + مبلغ الرسم TVA

$$\text{سعر البيع بما فيه الرسم TTC} = 8.500 \text{ دج} + 1.615 \text{ دج} = 10.115 \text{ دج}$$

سعر البيع بما فيه الرسم TTC = 10.115 دج

3- حساب الرسم TVA واجب التسديد

الرسم الواجب التسديد = الرسم (TVA) المجمع (على المبيعات) - الرسم (TVA) القابل للخصم (على المشتريات)

$$\text{الرسم (TVA) الواجب التسديد} = 1.615 \text{ دج} - 1.140 = 475 \text{ دج}$$

الرسم (TVA) الواجب التسديد = 475 دج

✓ حسابات تاجر الجملة "ج"

1- حساب سعر البيع بما فيه الرسم HT

سعر البيع بما فيه الرسم TTC = سعر البيع خارج الرسم HT × (1 + معدل TVA)
وعليه:

سعر البيع خارج الرسم HT = سعر البيع بما فيه الرسم TTC / (1 + معدل TVA)

سعر البيع خارج الرسم HT = $14.280 \text{ دج} / (0,19 + 1) = 12.000 \text{ دج}$.

سعر البيع خارج الرسم HT = 12.000 دج.

2- حساب TVA على المبيعات

TVA على المبيعات = سعر البيع خارج الرسم HT × معدل TVA

TVA على المبيعات = $12.000 \times 19\% = 2.280 \text{ دج}$.

TVA على المبيعات = 2.280 دج.

3- حساب الرسم TVA واجب التسديد

الرسم الواجب التسديد = الرسم (TVA) المجمع (على المبيعات) - الرسم (TVA) القابل للخصم (على المشتريات)

الرسم (TVA) الواجب التسديد = $2.280 \text{ دج} - 1.615 = 665 \text{ دج}$.

الرسم (TVA) الواجب التسديد = 665 دج.

✓ حسابات تاجر التجزئة "د"

يخضع التاجر "د" للضريبة الجزافية الوحيدة، وليس لنظام الربح الحقيقي، وعليه ليس مكلفا بالرسم على القيمة المضافة، ولا يقوم بعملية الخصم لتسديد الرسم (الرسم على المبيعات - الرسم على المشتريات)؛ أما بخصوص الرسم المسدد من قبله على المشتريات، فيقوم بإضافته لسعر بيعه قبل حساب هامش الربح ويحمله للمستهلك النهائي؛ وبذلك سعر البيع خارج الرسم (HT) هو نفسه سعر البيع بما فيه الرسم (TTC).

حل التمرين الثالث

1- حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب التسديد عن عمليات كل من شهر مارس وأفريل وماي وجوان من سنة 2017.

1-1 عمليات شهر مارس 2017

✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA) المجمع للشهر مارس 2017

✓ رقم الأعمال المحقق في شهر مارس (مبيعات المؤسسة لشهر مارس)

المبلغ (دج)	البيان
5.500.000	رقم الأعمال (HT)
1.045.000	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
6.545.000	رقم الأعمال (TTC)

لدينا:

الرسم على القيمة المضافة (TVA) = رقم الأعمال (HT) × معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA)

الرسم على القيمة المضافة (TVA) = 5.500.000 دج × 19% = 1.045.000 دج.

الرسم على القيمة المضافة (TVA) = 1.045.000 دج.

ولدينا:

رقم الأعمال (TTC) = رقم الأعمال (HT) + الرسم على القيمة المضافة (TVA).

رقم الأعمال (TTC) = 5.500.000 دج + 1.045.000 دج = 6.545.000 دج.

رقم الأعمال (TTC) = 6.545.000 دج.

◀ الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابل للخصم لشهر مارس 2017

✓ شراء المواد الأولية

المبلغ (دج)	البيان
2.000.000	سعر الشراء (HT)
380.000	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
2.380.000	سعر الشراء (TTC)

لدينا:

سعر الشراء (TTC) = سعر الشراء (HT) × (1 + معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA))

وعليه:

سعر الشراء (HT) = سعر الشراء (TTC) / (1 + معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA))

سعر الشراء (HT) = $2.380.000 / (0,19 + 1) = 2.000.000$ دج.

سعر الشراء (HT) = 2.000.000 دج.

✓ اقتناء آلة إنتاجية

المبلغ (دج)	البيان
1.250.000	تكلفة الاقتناء (HT)
237.500	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
1.487.500	سعر الشراء (TTC)

✓ فاتورة الكهرباء

المبلغ (دج)	البيان
340.000	قيمة فاتورة الكهرباء (HT)
30.600	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 9%
370.600	قيمة فاتورة الكهرباء (TTC)

يطبق على فاتورة الكهرباء معدل الرسم على القيمة المضافة المخفض (9%)، وذلك لاستهلاكها الواسع واعتبارها مادة استراتيجية لا يمكن الاستغناء عنها.

✓ فاتورة الهاتف

المبلغ (دج)	البيان
165.000	قيمة فاتورة الهاتف (HT)
31.350	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
196.350	قيمة فاتورة الهاتف (TTC)

يطبق على فاتورة الهاتف معدل الرسم على القيمة المضافة العادي (19%)؛ وذلك لعدم اعتبارها مادة ضرورية واستراتيجية، كما يمكن الاستغناء عن الخدمة، فخدمة الهاتف تعتبر كمالية مقارنة مع استهلاك الكهرباء.

◀ حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد لشهر مارس 2017
يتم حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد حسب العلاقة الآتية:

الرسم الواجب التسديد = الرسم (TVA) المجمع - الرسم (TVA) القابل للخصم

والجدول الآتي يلخص عملية الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد:

المبلغ (دج)	بيان العمليات	
1.045.000	رقم الأعمال	الرسم المجمع
1.045.000	مجموع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المجمع (1)	
380.000	المواد الأولية	
237.500	آلة إنتاجية	الرسم القابل للخصم
30.600	فاتورة الكهرباء	
31.350	فاتورة الهاتف	
679.450	مجموع الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابل للخصم (2)	
365.550	الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد [(2) - (1)]	

من الجدول يستنتج أن مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد يقدر بمبلغ 365.550 دج، يسدد باستخدام السلسلة رقم 50 (G50)، وذلك يوم 20 أفريل كآخر أجل.

1-2 عمليات شهر أفريل 2017

↪ الرسم على القيمة المضافة (TVA) المجمع لشهر أفريل 2017

✓ رقم الأعمال المحقق في شهر أفريل (مبيعات المؤسسة لشهر أفريل)

المبلغ (دج)	البيان
4.700.000	رقم الأعمال (HT)
893.000	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
5.593.000	رقم الأعمال (TTC)

✓ حالة سرقة المواد الأولية (تسوية الرسم على القيمة المضافة حسب قاعدة المصد)

المبلغ (دج)	البيان
1.750.000	تكلفة المواد الأولية المسروقة (HT)

الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%	332.500
تكلفة المواد الأولية المسروقة (TTC)	2.082.500

قامت المؤسسة عند شراء المواد الأولية منذ أشهر باسترجاع الرسم على القيمة المضافة الموافق لها، باعتباره رسماً قابلاً للاسترجاع، على أن يتم استخدام المواد الأولية التي تم شراؤها في العملية الانتاجية، ويتم تحميل الرسم على القيمة المضافة في مبيعاتها؛ ولكن شهدت كمية معينة من المواد الأولية سرقة، وبذلك لن تدخل هذه الكمية في العملية الانتاجية، ولن يتم تحميل رسم على القيمة المضافة على المبيعات المقابلة لهذه المواد الأولية لاختفائها؛ وعليه تتم إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة الموافق لكمية المواد الأولية المسروقة لمصلحة الضرائب (خزينة الدولة).

◀ الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابل للخصم لشهر أبريل 2017
✓ شراء المواد الأولية

المبلغ (دج)	البيان
5.600.000	سعر الشراء (HT)
1.064.000	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
6.664.000	سعر الشراء (TTC)

✓ اقتناء الصناديق (أغلفة قابلة للاسترجاع)

المبلغ (دج)	البيان
1.350.000	تكلفة الاقتناء (HT)
256.500	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
1.606.500	سعر الشراء (TTC)

تجدر الإشارة إلى ضرورة التأكيد على نوع الصناديق التي تم اقتناؤها، أغلفة قابلة للاسترجاع أو غير قابلة للاسترجاع، فالأغلفة القابلة للاسترجاع تعتبر استثمارات (تثبيتات)، أما الثانية فتعتبر مواداً أولية، وأهمية التفريق تظهر في حالة قيام المؤسسة بالتنازل عن الأغلفة القابلة للاسترجاع قبل خمس (5) سنوات من الحياة، بحيث تقوم المؤسسة في هذه الحالة بإعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة الذي تم استرجاعه بتطبيق القاعدة النسبية، وذلك حسب الطريقة التي سيتم استخدامها في الشهر التالي والمتعلق بالتنازل عن الآلة.

◀ حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد لشهر أفريل 2017
والجدول الآتي يلخص عملية الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد:

بيان العمليات		المبلغ (دج)
الرسم المُجمع	رقم الأعمال	893.000
	تسوية رسم المواد الأولية المسروقة	332.500
	مجموع الرسم على القيمة المضافة (TVA)	1.225.500
	المُجمع (1)	
الرسم القابل للخصم	المواد الأولية	1.064.000
	الصناديق (أغلفة قابلة للاسترجاع)	256.500
	مجموع الرسم على القيمة المضافة (TVA)	1.320.500
	القابل للخصم (2)	
الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد [(1) - (2)]		95.000-

من الجدول يستنتج أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) المقدر بمبلغ 95.000 دج يمثل قرضا ضريبيا يسترجع خلال الشهر التالي، ويصرح به بالسلسلة رقم 50 (G50)، وذلك يوم 20 ماي كآخر أجل.

3-1 عمليات شهر ماي 2017

◀ الرسم على القيمة المضافة (TVA) المجمع لشهر ماي 2017

✓ رقم الأعمال المحقق في شهر أفريل (مبيعات المؤسسة لشهر ماي)

المبلغ (دج)	البيان
7.500.000	رقم الأعمال (HT)
1.425.000	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
8.925.000	رقم الأعمال (TTC)

٧ حالة التنازل عن آلة
• سعر التنازل عن الآلة

إضافة إلى ما ذكر سابقا بخصوص التنازل، يخضع المبلغ المتحصل عليه، إثر عملية التنازل عن الأصل (الآلة)، للرسم على القيمة المضافة، باعتباره عملية بيع.

المبلغ (دج)	البيان
800.000	سعر التنازل عن الآلة (HT)
152.000	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
952.000	سعر التنازل عن الآلة (TTC)

• تسوية الرسم على القيمة المضافة حسب القاعدة النسبية

المبلغ (دج)	البيان
2.794.118	تكلفة الآلة المتنازل عنها (HT)
475.000	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 17%
3.269.118	تكلفة الآلة المتنازل عنها (TTC)

قامت المؤسسة عند اقتناء الآلة الانتاجية بتاريخ 12 سبتمبر 2015 (عمليات شهر سبتمبر 2015) باسترجاع الرسم على القيمة المضافة الموافق لها، باعتباره رسما قابلا للاسترجاع، وعلى إثر هذا الاسترجاع للرسم، يشترط على المؤسسة الاحتفاظ بالأصل مدة خمس سنوات على الأقل؛ أما في حالة التنازل عن الأصل، تتم إعادة تسديد الرسم الموافق للفترة المتبقية عن فترة الخمس سنوات (5 سنوات - مدة الاحتفاظ) باستخدام القاعدة النسبية، وذلك كما يلي:

الرسم على القيمة المضافة واجب التسوية = الرسم المسترجع × (عدد الأشهر القانونية "60 شهرا" - عدد أشهر الاحتفاظ بالأصل) / عدد الأشهر القانونية "60 شهرا"

وعليه:

الرسم على القيمة المضافة واجب التسوية = $475.000 \times (60 \text{ شهرا} - 21 \text{ شهرا} / 60 \text{ شهرا})$

الرسم على القيمة المضافة واجب التسوية = 308.750 دج

الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابل للخصم لشهر ماي 2017

✓ شراء المواد الأولية

المبلغ (دج)	البيان
5.300.000	سعر الشراء (HT)
1.007.000	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
6.307.000	سعر الشراء (TTC)

✓ فاتورة إصلاح الآلة

المبلغ (دج)	البيان
450.000	تكلفة الإصلاح (HT)
85.500	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
535.500	سعر الشراء (TTC)

◀ حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد لشهر ماي 2017

والجدول التالي يلخص عملية الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد:

المبلغ (دج)	بيان العمليات	
893.000	رقم الأعمال	الرسم المُجمع
152.000	التنازل عن الآلة الانتاجية	
308.750	تسوية الرسم عن الآلة المتنازل عنها	
1.353.750	مجموع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المُجمع (1)	
1.007.000	المواد الأولية	الرسم القابل للخصم
85.500	إصلاح آلة	
95.000	قرض ضريبي	
1.187.500	مجموع الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابل للخصم (2)	
166.250	الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد [(1) - (2)]	

من الجدول يستنتج أن مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد يقدر بمبلغ 166.250 دج، يسدد باستخدام السلسلة رقم 50 (G50)، وذلك يوم 20 جوان كآخر أجل.

4-1 عمليات شهر جوان 2017

الرسم على القيمة المضافة (TVA) المجمع لشهر جوان 2017
رقم الأعمال المحقق في شهر جوان (مبيعات المؤسسة لشهر جوان)

المبلغ (دج)	البيان
3.150.000	رقم الأعمال (HT)
598,500	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
3.748.500	رقم الأعمال (TTC)

الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابل للخصم للشهر جوان 2017

قامت المؤسسة خلال شهر جوان 2017 باقتناء سيارة سياحية لمدير المؤسسة، وشاحنة لنقل منتجاتها (توزيع المنتجات)، وحسب قانون الرسوم على رقم الأعمال الرسم على القيمة المضافة المسدد عند اقتناء السيارة السياحية غير مسترجع؛ لعدم استخدامها مباشرة في نشاط المؤسسة، والمتمثل في إنتاج وتوزيع الياووريت، عكس الرسم المسدد عند اقتناء الشاحنة الذي يعتبر قابلاً للاسترجاع لاستخدام الشاحنة مباشرة في نشاط المؤسسة (توزيع المنتجات).

✓ اقتناء شاحنة لنقل المنتجات (التوزيع)

المبلغ (دج)	البيان
3.000.000	سعر الشراء (HT)
570.000	الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبة 19%
3.570.000	سعر الشراء (TTC)

حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد لشهر جوان 2017

يلخص الجدول التالي عملية الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد:

المبلغ (دج)	بيان العمليات	
598.500	رقم الأعمال	الرسم المُجمع
598.500	مجموع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المُجمع (1)	
570.000	اقتناء شاحنة لتوزيع المنتجات	الرسم القابل للخصم
570.000	مجموع الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابل للخصم (2)	
28.500	الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد [(1) - (2)]	

من الجدول يستنتج أن مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب التسديد يقدر بمبلغ 28.500 دج، يسدد باستخدام السلسلة رقم 50 (G50)، وذلك يوم 20 جويلية كآخر أجل.

2- حساب الرسم على النشاط المهني الواجب التسديد عن كل شهر

تعتبر مبيعات المؤسسة "YOGA SARL" مبيعات جملة، وبذلك تستفيد من تخفيض يقدر بنسبة 30%، مع العلم أن المبيعات التي تتم نقدا لا تستفيد من التخفيض؛ وعليه يمكن تلخيص كيفية حساب الرسم على النشاط المهني من خلال الجدول الآتي:

البيان	شهر مارس	شهر أبريل	شهر ماي	شهر جوان
رقم الأعمال الإجمالي (HT)	5.500.000	4.700.000	7.500.000	3.150.000
رقم الأعمال النقدي (HT) (20% من رقم الأعمال الإجمالي)	1.100.000	940.000	1.500.000	630.000
رقم الأعمال غير النقدي (HT) (80% من رقم الأعمال الإجمالي)	4.400.000	3.760.000	6.000.000	2.520.000
رقم الأعمال غير الخاضع للرسم على النشاط المهني (رقم)	1.320.000	1.128.000	1.800.000	756.000

الأعمال غير النقدي $\times 30\%$			
رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني $= (\text{رقم الأعمال غير النقدي} \times 70\%) + \text{رقم الأعمال النقدي}$ $= (\text{رقم الأعمال الإجمالي} - \text{رقم الأعمال غير الخاضع})$			
2.394.000	5.700.000	3.572.000	4.180.000
مبلغ الرسم على النشاط المهني (TAP) $= (\text{رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني} \times \text{معدل الرسم } 2\%)$			
47.880	114.000	71.440	83.600

الفصل

8

الضرائب والرسوم الأخرى

مراحل سير الدرس

- 1- الرسم الداخلي على الاستهلاك
- 2- الضريبة على الأملاك
- 3- حقوق التسجيل والطابع
- 4- الرسم العقاري على الأملاك المبنية وغير المبنية
- 5- رسم المرور ورسم الضمان ورسم التعبير
- 6- الرسم على المنتجات البترولية ورسم التطهير

الأعمال الموجهة

الأجوبة

سنتعرض من خلال هذا الفصل إلى الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة في النظام الجبائي الجزائي.

أولا - الرسم الداخلي على الاستهلاك

سنتعرض إلى تعريف الرسم على الاستهلاك وطريقة حسابه.

1- تعريف الرسم الداخلي على الاستهلاك

أنشئ الرسم الداخلي على الاستهلاك بموجب قانون المالية لسنة 1991، ويشمل مجال تطبيقه أساسا على بعض السلع والمنتجات المصنعة المضرّة بالصحة؛ وعليه فإن لفرض هذه الضريبة هدفا اجتماعيا أكثر منه مالي، فهذا الرسم يطبق على الجعة، السيجار، التبغ للنشيق والمضغ، السجائر، تبغ التدخين، الكبريت.

2- حساب الرسم الداخلي على الاستهلاك

يتم حساب الرسم على الأساس المعبر عنه بالحجم (هيكٲولتر) بالنسبة للجعة، وبالوزن (الكيلوغرام) بالنسبة للمنتجات التبغية، كما يحتوي الرسم على حصة ثابتة ومعدل نسبي.

تستند الحصة الثابتة إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوى في المنتج النهائي، بينما يستند المعدل النسبي إلى سعر البيع بدون احتساب الرسوم؛ أما بخصوص المواد المشكّلة جزئيا من التبغ، فيطبق الرسم الداخلي للاستهلاك على المنتج بأكمله.¹

بالنسبة للسجائر والمواد المعدة للتدخين الخالية من التبغ، يطبق المعدل النسبي فقط على سعر البيع بدون احتساب الرسوم.²

بالنسبة للكبريت والقذاحات، يؤسس الرسم الداخلي على الاستهلاك المستحق على الثمن عند خروجها من المصنع؛ أما عند الاستيراد، فيطبق هذا الرسم على القيمة المحددة لدى الجمارك.³ والجدول الآتي يبين المنتجات وما يقابلها من حصة ثابتة، والمعدل النسبي المطبق عليها.

¹ النظام الضريبي الجزائري، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 14.

² النظام الضريبي الجزائري، المرجع نفسه، 2016، ص: 14.

³ النظام الضريبي الجزائري، المرجع نفسه، 2016، ص: 14.

بيان المنتجات	الحصة الثابتة دج/كغ	المعدل النسبي (على قيمة المنتج) %
1- السجائر		
أ- التبغ الأسود	1.040,00	10
ب- التبغ الأشقر	1.260,00	10
2- السيجار	1.470,00	10
2-3 تبغ التدخين	620,00	10
2-4 تبغ للنشق والمضغ	710,00	10
2-5 الكبريت		20 %

المصدر: المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017. المعدلة بموجب المواد 49 من قانون المالية لسنة 1995، والمادة 81 من قانون المالية لسنة 1996، والمادة 52 من قانون المالية لسنة 1997، والمادة 40 من قانون المالية لسنة 1999، والمادة 44 من قانون المالية لسنة 2000، والمادة 27 من قانون المالية لسنة 2001، والمادة 16 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001، والمادة 29 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2007، والمادة 33 من قانون المالية لسنة 2015، والمادة 28 من قانون المالية لسنة 2017.

إضافة إلى المواد المذكورة سابقا يفرض هذا الرسم أيضا على مجموعة من المنتجات والسلع، والتي تم سردها بالمادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

يلتزم المكلفون بالرسم الداخلي على الاستهلاك بتقديم تصريح شهري في نفس الوقت مع الرسم على القيمة المضافة، يتضمن كمية المنتجات الخاضعة للضريبة والمروجة للاستهلاك، ويتبع هذا التصريح بدفع المبلغ المستحق للرسم الداخلي على الاستهلاك.¹

ثانيا- الضريبة على الأملاك

يخضع للضريبة على الأملاك الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر بالنسبة لأملكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر، والأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر ولهم أملاك بالجزائر.²

¹ المادة 28 من قانون الضرائب والرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.

² المادة 274 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

وتفرض الضريبة على الأملاك المبنية وغير المبنية، والأموال المنقولة، مثل السيارات الخاصة ذات سعة محرك تفوق 2.000 سم³ بينزين و2.200 سم³ مازوت، وطائرات وسفن النزهة، وخيول السباق، والتحف واللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000 دج، وتستثنى المباني المهنية الضرورية لممارسة النشاطات الاقتصادية بكل أنواعها، وأسهم شركات المساهمة التي يملكها الأشخاص الطبيعيون.

كما يجب على الخاضعين للضريبة على الأملاك اكتتاب، كل أربع (4) سنوات حتى 31 مارس من السنة الرابعة كآخر أجل، تصريح بأملكهم لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مقر سكنهم. مع فرض عقوبات على المتخلفين عن التصريح، ودفع مستحقات الضريبة على الأملاك في الآجال المحددة.¹

تحدد نسبة الضريبة على الأملاك باستخدام الجدول الآتي:

الجدول رقم (17): نسب الضريبة على الأملاك.

النسبة	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)
0%	يقل أو يساوي 100.000.000
0,5%	من 100.000.001 إلى 150.000.000
0,75%	من 150.000.001 إلى 250.000.000
1%	من 250.000.001 إلى 350.000.000
1,25%	من 350.000.001 إلى 450.000.000
1,5%	يفوق 450.000.000

المصدر: المادة 281 مكرر 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013، المعدلة بموجب المواد

26 من قانون المالية لسنة 2003، و14 من قانون المالية لسنة 2006، و5 من قانون المالية لسنة 2013،

و22 من قانون المالية لسنة 2017.

¹ أنظر المادة 281 مكرر 10 و11 و12 و13 و14 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

يستثنى من الخضوع للضريبة على الأملاك ما يلي:¹

- قيمة رسملة الربوع العمرية المشكلة في إطار نشاط مهني لدى هيئات تأسيسية مقابل دفع علاوات دورية، والمقسطة بصفة منتظمة لمدة خمس عشرة (15) سنة على الأقل، والتي يشترط في بدء الانتفاع بها إنهاء النشاط المهني الذي تم بسببه دفع العلاوات؛
- الربوع والتعويضات المحصلة كتعويض عن الأضرار المادية؛
- الأملاك المهنية الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر، والمستعملة في إطار هذه النشاطات.
- الشركات التي يكون نشاطها الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة.

ثالثا - حقوق التسجيل والطابع

سنتعرض فيما يلي إلى كل من حقوق التسجيل وحقوق الطابع.

1- حقوق التسجيل

شهدت حقوق التسجيل عدة تغييرات آخرها كان من خلال قانون المالية لسنة 2005، وكانت

التعديلات في النسب وفي وعاء الإخضاع.

تشمل حقوق التسجيل العقود الرسمية الصادرة، ويؤسس هذا الرسم النسبي أو التصاعدي بالنسبة لنقل الملكية، أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال المنقولة أو العقارية، سواء بين الأحياء أم عن طريق الوفاة، فبيع عقار أو منقول يترتب عنه دفع رسوم التسجيل بنسبة 5% من الثمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للملك، كما أن رفع الدعاوى أمام العدالة تستلزم دفع رسوم قضائية للتسجيل، نصت عليها المادة 213 من قانون التسجيل.²

ويحدد مبلغ هذا الرسم بالنسبة لمختلف الدعاوى بما فيها القضايا المستعجلة أمام المحاكم في الجدول الآتي:

¹ لمزيد من المعلومات أنظر:

- المواد 278 و 279 و 280 و 281 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
- النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016، ص: 12.

² عبد الكريم بعداش، محاضرات في القانون الجبائي، مطبوعة موجهة لطلبة علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة-بومرداس، 2009/2010، ص: 32.

الجدول رقم (18): مبلغ رسم التسجيل لمختلف الدعاوى أمام المحاكم.

المبالغ (دج)	الدعوى والقضايا
300	دعاوى الأحوال الشخصية
500	دعاوى القضايا المدنية
1.000	دعاوى القضايا العقارية
2.500	دعاوى القضايا التجارية والبحرية
1.000	القضايا الاستعجالية
1.000	القضايا الاجتماعية التي ترفعها الهيئات المستخدمة
400	القضايا الاجتماعية التي يرفعها المستخدمون

المصدر: تم إعداد الجدول استنادا إلى المادة 213 من قانون التسجيل لسنة 2017، المعدلة بموجب المواد 18 من قانون المالية لسنة 2001، و18 من قانون المالية لسنة 2005.

ويعفى من ذلك المستخدمون الذين يقل أجرهم عن ضعف الأجر الأدنى المضمون.

أما أمام المجالس القضائية، فتحدد قيمة الرسم حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (19): مبلغ رسم التسجيل لمختلف الاستئنافات أمام المجالس القضائية.

المبالغ (دج)	الاستئنافات
500	استئناف في الأحوال الشخصية
700	استئناف في المواد المدنية
1.500	استئناف في المواد العقارية
3.000	الاستئنافات التجارية والبحرية
2.000	الاستئنافات في المواد الاستعجالية
1.500	الاستئنافات في المواد التي ترفعها الهيئات المستخدمة
500	الاستئنافات في المواد التي يرفعها المستخدمون

المصدر: تم إعداد الجدول استنادا إلى المادة 213 من قانون التسجيل لسنة 2017، المعدلة بموجب المواد 18 من قانون المالية لسنة 2001، و18 من قانون المالية لسنة 2005.

ويعفى من ذلك المستخدمون الذين يقل أجرهم عن ضعف الأجر الأدنى المضمون.

وبخصوص القضايا الإدارية، تحدد قيمة الرسم كما يلي:¹

- القضايا المتعلقة بالصفقات العمومية..... 5.000 دج؛
- باقي القضايا..... 1.000 دج.

أما أمام المحكمة العليا، ومحكمة التنازع، ومجلس الدولة، فتحدد قيمة الرسم كما يلي:

- الطعون الشخصية والمدنية والعقارية..... 2.000 دج؛
- الطعون التجارية والبحرية..... 5.000 دج.

أما بخصوص الاستئناف والطعون الإدارية، فقيمة الرسم تحدد كما يلي:

- الاستئناف والطعون الإدارية..... 5.000 دج؛
- باقي القضايا..... 1.500 دج.

وقد نص قانون التسجيل على إخضاع مجموعة من العقود إلى رسوم محددة، على سبيل المثال لا الحصر:

- تتضمن عقود حل الشركات التي لا تتضمن أي نقل للأموال المنقولة أو العقارية بين الشركاء والأشخاص الآخرين دفع رسم ثابت قدره 3.000 دج؛²
- يترتب عن منح الموافقة بهدف فتح مكتب اتصال غير تجاري أو تجديده للشركات الأجنبية، دفع رسم تسجيل مبلغه 1.500.000 دج بالقيمة المقابلة بالعملة الصعبة؛³
- تخضع العقود المتضمنة التنازل عن أسهم وحصص في الشركات لرسم بمعدل 2,5%؛⁴

¹ المادة 213 من قانون التسجيل لسنة 2017، المعدلة بموجب المواد 18 من قانون المالية لسنة 2001، و 18 من قانون المالية لسنة 2005.

² المادة 212 من قانون التسجيل لسنة 2017، المعدلة بموجب المواد 110 من قانون المالية لسنة 1983، و 62 من قانون المالية لسنة 1990، و 51 من قانون المالية لسنة 1996.

³ المادة 212 مكرر من قانون التسجيل لسنة 2017، المحدثه بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 1986، والمعدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 25 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

⁴ المادة 218 من قانون التسجيل لسنة 2017، المعدلة بموجب المادتين 35 من قانون المالية لسنة 1994، و 19 من قانون المالية لسنة 2002.

- يؤدي نقل الهيات بين الأحياء إلى دفع رسم تسجيل يقدر بمعدل 5%، ويخفض هذا المعدل إلى 2,5% إذا كانت الهيات بين الأصول من الدرجة الأولى والأزواج؛¹

- يؤدي نقل الملكية بسبب الوفاة إلى دفع رسم تسجيل يقدر بمعدل 5% عن كل حصة صافية عائدة إلى كل ذي حق، ويخفض هذا المعدل إلى 3% بالنسبة للأصول والفروع والأزواج؛²

2- حقوق الطابع

تحمل كلمة الطابع معنيين، معنى عاما ومعنى خاصا، فالمعنى العام يقصد به البصمة أو العلامة أو الطابع المميز الذي يثبت تحديد رسم من الرسوم، أما المعنى الخاص فيقصد به الرسم ذاته الذي يتم تسديده.

رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية، والمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل، وجميع العقود بين الدولة والمواطنين،³ والوثائق الثبوتية للشخصية، كبطاقة التعريف، ورخصة السياقة، وجواز السفر، وبطاقة الإقامة بالنسبة للأجانب.⁴

بالإضافة إلى قسيمة السيارات السياحية والنفعية التي تسدد مرة واحدة في السنة، وتحسب قيمتها حسب نوع السيارة وسنة وضعها في السير، وذلك بالاعتماد على المعلومات المدونة في البطاقة الرمادية ووفق الجدول الآتي:

¹ المادة 231 من قانون التسجيل لسنة 2017، المعدلة بموجب المواد: 21 من قانون المالية لسنة 2002، و13 من قانون المالية لسنة 2004، و11 من قانون المالية لسنة 2014.

² المادة 236 من قانون التسجيل لسنة 2017، المعدلة بموجب المواد: 53 من قانون المالية لسنة 1980، و57 من قانون المالية لسنة 1986، و60 من قانون المالية لسنة 1992، و41 من قانون المالية لسنة 1994، و21 من قانون المالية لسنة 2002، و14 من قانون المالية لسنة 2004.

³ قليمي عمر، الدليل العلمي في التسجيل والطابع، المعهد الاقتصادي الجمركي والجباية الجزائري والتونسي، دون مكان نشر، 1999، ص: 83.

⁴ أنظر المادتين 141 و142 من قانون الطابع لسنة 2017.

المصدر: الجدول رقم (20) : قيمة القسيمة ابتداء من سنة وضع السيارة للسير.

مبلغ القسيمة بالدينار الجزائري		تعيين السيارات
سيارات يقل عمرها عن خمس (5) سنوات	سيارات يزيد عمرها عن خمس (5) سنوات	السيارات النفعية المخصصة للاستغلال:
		حتى 2,5 طن باستثناء السيارات المهيأة كسيارة نفعية
3.000	6.000	أكثر من 2,5 طن إلى 5,5 طن
5.000	12.000	أكثر من 5,5 طن.
8.000	18.000	سيارات نقل المسافرين
		1- السيارات المهيأة لنقل الأشخاص أقل من 9 مقاعد
3.000	5.000	2- حافلات من 9 إلى 27 مقعدا
4.000	8.000	3- حافلات من 28 إلى 61 مقعدا
6.000	12.000	4- حافلات أكثر من 62 مقعدا
9.000	18.000	

مبلغ القسيمة بالدينار الجزائري				تعيين السيارات
عمرها يزيد عن 10 سنوات	عمرها بين 6 و 10 سنوات	عمرها بين 3 و 6 سنوات	يقل عمرها عن 3 سنوات	سيارات سياحية وسيارات مهيأة كسيارات نفعية ذات قوة:
500	1.000	1.500	2.000	- حتى 6 أحصنة بخارية
1.500	2.000	3.000	4.000	- من 7 إلى 9 أحصنة بخارية
3.000	4.000	6.000	10.000	- من 10 أحصنة فأكثر

المصدر: المادة 300 من قانون الطابع لسنة 2017، المعدلة بموجب المادة 6 من قانون المالية لسنة 2004، والمادة 9 من قانون المالية لسنة 2016.

رابطا- الرسم العقاري على الأملاك المبنية وغير المبنية

يطبق الرسم العقاري على الملكيات المبنية (المباني والمركبات المخصصة لإيواء الأشخاص أو تخزين السلع...)، وغير المبنية (الأراضي والمرامل ومقالع الحجارة...) بمعدلات متنوعة تتراوح بين 3% و 10% حسب نوع العقار ومكانه.

1- مجال تطبيق الرسم العقاري

يمكن التمييز في مجال تطبيق الرسم العقاري بين العقارات المبنية وغير المبنية.

1-1 الأملاك المبنية الخاضعة للرسم العقاري

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المغفية صراحة من الضريبة.

كما تخضع للرسم العقاري الأملاك المبنية الآتية:¹

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد، أو لتخزين المنتجات؛
 - المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ والمحطات والسكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من المستودعات وورشات للصيانة؛
 - أراضي البنايات بجميع أنواعها، والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها؛
 - الأراضي غير الموزعة والمستخدمه للاستعمال التجاري أو الصناعي، كالورشات وأماكن إيداع البضائع، وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء أكان يستغلها المالك أم يستغلها آخرون، مجانا أو بمقابل.
- بينما تعفى من الرسم العقاري الملكيات المخصصة كمرافق عامة أو ذي منفعة عامة، بشرط أن لا تنتج دخلا، والعقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات، وكذلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي، والحماية الصحية والاجتماعية، وفي ميدان الثقافة والرياضة.²

كما تعفى كذلك البنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية والأملاك التابعة للوقف والمتكونة من ملكيات مبنية، إضافة إلى العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية، وللممثلين الدوليين المعتمدين في الجزائر، مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل.³

¹ المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2017.

² المادة 250 من القانون السابق.

³ المادة 251 من القانون السابق.

- 1-2 الأملاك غير المبنية الخاضعة للرسم العقاري يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة، وتستحق على¹:
- الأراضي الواقعة في قطاعات عمرانية أو قابلة للتعمير، بما فيها الأراضي قيد التعمير غير الخاضعة لحد الآن للرسم العقاري للملكيات المبنية؛
 - المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق؛
 - مناجم الملح والسبخات والأراضي الفلاحية.

بينما تعفي من الرسم العقاري الملكيات التابعة للدولة والبلديات والمؤسسات العمومية أو العلمية أو التعليمية أو الإسعافية، عندما تكون مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة وغير مخررة للأرباح، يعني ذلك أنه لا تعفى الملكيات غير المبنية التابعة للدولة إذا كانت تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا.

كما تعفى كذلك من الرسم العقاري الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية، والأملاك التابعة للأوقاف العمومية، والأراضي الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.

2- أساس فرض الضريبة على الأملاك المبنية وغير المبنية

سنتعرض فيما يلي إلى كيفية فرض الضريبة على الأملاك المبنية وغير المبنية.

1-2 أساس فرض الضريبة على الأملاك المبنية

يكنم الأساس الخاضع للضريبة في حاصل ضرب القيمة الإيجارية الجبائية المعبر عنها بالمتر المربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، مع تطبيق تخفيض بنسبة 2% سنويا مراعاة لقدم البناية، لكن دون أن يتجاوز هذا التخفيض 40%.

تختلف القيمة الإيجارية باختلاف العقار وموقعه الجغرافي؛ وعليه قسم المشرع الجبائي الجزائري التراب الوطني إلى أربع (4) مناطق، وكل منطقة إلى ثلاث (3) مناطق فرعية كما يلي:

1-1-2 العقارات أو أجزاء العقارات ذات الاستعمال السكني

¹ المادة 261-د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

تحدد القيمة الإيجارية لكل متر مربع كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (21): القيمة الإيجارية للمتر المربع للعقارات ذات الاستعمال السكني (دج).

البيان	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
أ	890	816	742	668
ب	816	742	668	594
ج	742	668	594	520

المصدر: المادة 257 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادة 8 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

تجدر الإشارة إلى أنه تحدد مساحة الملكيات المبنية الفردية بالحواجز الخارجية لهذه الملكيات، وتتشكل هذه المساحة من مجموع مختلف المساحات الأرضية الخارجة عن البناء؛ أما بالنسبة للعقارات الجماعية، تتشكل المساحة الخاضعة للضريبة من المساحة المفيدة، وتتضمن المساحة المفيدة مساحة الحجرات والأروقة الداخلية والشرفات والأروقة الخارجية، ويضاف إلى ذلك، عند الاقتضاء، الحصة المتعلقة بالأجواء المشتركة.¹

2-1-2 المحلات التجارية والصناعية

تحدد القيمة الإيجارية الجبائية للمحلات التجارية والصناعية كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (22): القيمة الإيجارية للمتر المربع للمحلات التجارية والصناعية (دج).

البيان	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
أ	1.782	1.632	1.484	1.338
ب	1.632	1.484	1.338	1.188
ج	1.484	1.338	1.188	1.038

المصدر: المادة 259 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادة 9 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

¹ المادة 258 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

يتم تحديد مساحة المحلات التجارية الخاضعة للضريبة، بنفس شروط خضوع العقارات لتلك الاستعمال السكني؛ أما بالنسبة للمحلات الصناعية، فتحدد المساحة الخاضعة للضريبة بالمساحة الممتدة على رقعتها.

1-2-3 الأراضي الملحقة بالملكيات المبنية
تحدد القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية لكل متر مربع حسب الجدول الآتي:
الجدول رقم (23): القيمة الإيجارية للمتر المربع للأراضي الملحقة بالملكيات المبنية (دج)

البيان	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات عمرانية	44	36	26	14
ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير	32	26	20	12

المصادر: المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادة 11 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

تحدد مساحة الأراضي الخاضعة للضريبة التي تشكل ملحقات الملكيات المبنية، بالفرق بين المساحة العقارية للملكية والمساحة التي تمتد على رقعتها المباني أو البنايات التي شيدت عليها.

2-2 أساس فرض الضريبة على الأملاك غير المبنية
ينتج الأساس الضريبي من حاصل ضرب القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد، حسب الحالة، في المساحة الخاضعة للضريبة.

1-2-2 الأراضي الموجودة في القطاعات العمرانية
يمثل الجدول الآتي القيمة الإيجارية للأراضي الموجودة في القطاعات العمرانية.

الجدول رقم (24): القيمة الإيجارية للأراضي الموجودة في القطاعات العمرانية (دج)

المناطق				تعيين الأراضي
المنطقة 4	المنطقة 3	المنطقة 2	المنطقة 1	
100	180	240	300	أراضي معدة للبناء
18	32	44	54	أراض أخرى مستعملة كأراض للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لا تشكل ملحقات للملكيات المبنية

المصدر: المادة 261- و من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادتين 9 و 10 من قانون المالية لسنة 2002، والمعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

2-2-2 الأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير على المدى المتوسط وقطاع التعمير المستقبلي

يمكن التعبير عن القيمة الإيجارية للأراضي الموجودة على قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط، وقطاع التعمير المستقبلي في الجدول الآتي:

الجدول رقم (25): القيمة الإيجارية للأراضي الموجودة على قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط، وقطاع التعمير المستقبلي (دج)

المناطق				تعيين الأراضي
المنطقة 4	المنطقة 3	المنطقة 2	المنطقة 1	
34	66	88	110	أراضي معدة للبناء
14	26	34	44	أراض أخرى مستعملة كأراض للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لا تشكل ملحقات للملكيات المبنية

المصدر: المادة 261= و من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادتين 9 و 10 من قانون المالية لسنة 2002، والمعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

2-2-3 المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق ومناجم الملح

يمثل الجدول الآتي، القيمة الإيجارية للمحاجر، ومواقع استخراج الرمل، والمناجم في الهواء الطلق، ومناجم الملح والسبخات.

الجدول رقم (26): القيمة الإيجارية للمحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق ومناجم الملح والصبغات (دج)

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

المصدر: المادة 261- و من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 المعدلة بموجب المادتين 9 و 10 من قانون المالية لسنة 2002، والمعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

2-2-4 الأراضي الفلاحية

تحدد القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الفلاحية لكل هكتار حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (27): القيمة الإيجارية للأراضي الفلاحية لكل هكتار (دج)

المناطق	المسقية	اليابسة
أ	15.000	2.500
ب	11.250	1.874
ج	5.962	994
د	750	

المصدر: المادة 261- و من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادتين 9 و 10 من قانون المالية لسنة 2002، والمعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

3- حساب الرسم العقاري وتحصيله

يُحسب الرسم العقاري بنسب مئوية على الأساس الخاضع للضريبة، كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (28): معدلات الرسم العقاري

النسبة %	البيان
5	الملكيّات غير المبنية الموجودة في المناطق غير العمرانية
5	أقل من 500 م ²
7	501 م ² - 1.000 م ²
10	أكبر من 1.000 م ²
3	الأراضي الفلاحية

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على المادة 261- ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادتين 16 من قانون المالية لسنة 1998، و 10 من قانون المالية لسنة 2002.

إلا أنه بالنسبة للأراضي الواقعة في المناطق العمرانية أو الواجب تعميرها، والتي لم تنشأ عليها بنايات خلال مدة ثلاث (3) سنوات، فترفع الحقوق المستحقة بصدد الرسم العقاري بنسبة 400% (أربعة أضعاف)، وذلك ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة البناء أو صدور رخصة.¹

يستحق الرسم العقاري لسنة كاملة على المساحة الخاضعة لها، والقائمة عند تاريخ 01 جانفي من السنة، من صاحب حق الملكية المبنية أو غير المبنية عند هذا التاريخ، ويسدد الرسم العقاري في البلدية التي توجد بها الأملاك الخاضعة للضريبة.²

خامسا- رسم المرور ورسم الضمان ورسم التعيير

سنعرض فيما يلي إلى كل من رسم المرور، ورسم الضمان، ورسم التعيير.

1- رسم المرور

يخص تطبيق رسم المرور المنتجات المتضمنة للكحول والخمور الموجهة للاستهلاك، والمنصوص عليها في المادة 02 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2- رسم الضمان

تخضع منتجات الذهب والفضة والبلاطين لرسم الضمان، يتم تحديده بالهيكثوغرام، حسب ما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (29): مبالغ إخضاع منتجات الذهب والفضة والبلاطين لرسم الضمان (الهيكثوغرام)

المبلغ (دج)	البيان
8.000	الذهب
20.000	البلاطين
150	الفضة

¹ المادة 261- ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادتين 16 من قانون المالية لسنة 1998، و 10 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، والمادة 5 من قانون المالية لسنة 2016.

² لمزيد من المعلومات أنظر المواد: 261- ط، و 261- ي، و 261- ك، و 261- ل، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على المادة 340 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017، المعدلة بموجب المواد: 56 من قانون المالية لسنة 1978، و 59 من قانون المالية لسنة 1980، و 85 من قانون المالية لسنة 1984، و 80 من قانون المالية لسنة 1990، و 32 من قانون المالية التكميلي لسنة 1990، و 87 من قانون المالية لسنة 1994، و 57 من قانون المالية لسنة 1997، و 50 من قانون المالية لسنة 2003، و 37 من قانون المالية لسنة 2007، و 21 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، و 32 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

3- رسم التعبير

أما رسم التعبير، فيكون بنجمة العيار، أو التعبير بالبوثة، أو التعبير عن طريق التبليل، ويكون التعبير محل رسم ثابت يحدد كما يلي:¹

1-3 التعبير بنجمة العيار

- الذهب: 06 دج عن كل ديكا غرام، أو جزء من ديكا غرام؛
- = البلاتين: 12 دج عن كل ديكا غرام، أو جزء من ديكا غرام؛
- الفضة: 04 دج عن كل هكتو غرام، أو جزء من هكتو غرام، عندما يقل عن 400 غرام،
- 16 دج عن كل 2 كيلو غرام، أو جزء من كيلو غرام، عندما يزيد عن 400 غرام.

2-3 التعبير بالبوثة

- الذهب: 100 دج لكل عملية؛
- البلاتين: 150 دج لكل عملية.

3-3 التعبير عن طريق التبليل

الفضة: 20 دج لكل عملية.

سادسا- الرسم على المنتجات البترولية ورسم التطهير

سنعرض فيما يلي إلى كل من رسم التطهير، والرسم على المنتجات البترولية، مع كيفية حساب وتحديد كل منهما.

¹ المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

1- الرسم على المنتجات البترولية

أنشئ هذا الرسم بموجب المادة 82 من قانون المالية لسنة 1996، بحيث يؤسس لصالح ميزانية الدولة رسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها، مستوردة أو محصل عليها من الجزائر، لاسيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية.¹

يطبق هذا الرسم أساسا على البنزين العادي، الممتاز، والخالى من الرصاص، غاز أويل، وغاز البترول المميع (الوقود)، وذلك كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (30): كيفية إخضاع الرسم على المنتجات البترولية.

المواد	الرسم (دج/هكتولتر)
البنزين الممتاز	900,00
البنزين العادي	800,00
البنزين الخالي من الرصاص	900,00
غاز أويل	200,00
غاز البترول المميع/الوقود	1,00

المصدر: المادة 28 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017، المعدلة بموجب المواد 53 من قانون المالية لسنة 1997، و 45 من قانون المالية لسنة 2000، و 28 من قانون المالية لسنة 2001، و 28 من قانون المالية لسنة 2005، و 29 من قانون المالية لسنة 2006، و 31 من قانون المالية لسنة 2007، و 15 من قانون المالية لسنة 2016، و 29 من قانون المالية لسنة 2017.

2- رسم التطهير

يفرض هذا الرسم في البلديات التي تشغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية، ويسمى أيضا رسم رفع القمامات المنزلية، ويفرض مرة واحدة في السنة في شكل مبالغ محددة ومتنوعة تتراوح ما بين 1.000 دج و 130.000 دج، كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (31): كيفية إخضاع رسم التطهير.

البيان	المبالغ
محل ذي استعمال سكني	ما بين 1.000 دج و 1.500 دج
محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه	ما بين 3.000 دج و 12.000 دج

¹ المادة 28 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.

ما بين 8.000 دج و 23.000 دج	أرض مهيأة للتخميم والمقطورات
ما بين 20.000 دج و 130.000 دج	محل صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة سابقا

المصدر: تم إعداده استناد إلى:

- المادة 263 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016، ص: 10.

1- الكتب

الكتب باللغة الوطنية

- 1- أبو قحف (عبد السلام)، اقتصاديات الأعمال والاستثمار، مكتب الإشعاع الفنية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2001.
- 2- إبراهيم الوالي (محمود)، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة نشر.
- 3- بركات (عبد الكريم)، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، دون سنة نشر.
- 4- بوزيدة (حميد)، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
- 5- حسن الوادي (محمود)، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
- 6- حسين عوض الله (زينب)، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2006.
- 7- حسين مصطفى (حسين)، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 8- خلاصي (رضا)، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومه، الجزائر، 2005.
- 9- داود (حسام)، مبادئ الاقتصاد الكلي، دار المسيرة، عمان، الطبعة الثالثة، 2005.
- 10- رميدي (عبد الوهاب) وسماي (علي)، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، دار هومه للطباعة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011.
- 11- السيد الحجازي (المرسى)، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.
- 12- شحادة الخطيب (خالد)، الإدارة المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- 13- صادق بركات (عبد الكريم)، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986.
- 14- طاقة (محمد)، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2007.

- 15- عبد العزيز عثمان (سعيد)، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 16- عبد العزيز عثمان (سعيد) ورجب العشماوي (شكري)، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارنة، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، دون سنة النشر.
- 17- عبد العزيز عثمان (سعيد) ورجب العشماوي (شكري)، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 18- عبد المجيد دراز (حامد)، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 19- عبد المطلب (عبد الحميد)، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 20- عبد المنعم (فوزي)، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، دون سنة النشر.
- 21- عدلي ناشد (سوزي)، أساسيات المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، 2008.
- 22- عدلي ناشد (سوزي)، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، دمشق، 2003.
- 23- عدلي ناشد (سوزي)، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 24- العشماوي (شكري رجب)، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 25- علي جاسم الزبيدي (عبد الباسط)، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار حامد للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
- 26- الفار (مصطفى)، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
- 27- فوزي (عبد المنعم)، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، دون سنة النشر.
- 28- قدي (عبد المجيد)، مدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- 29- قليمي (عمر)، الدليل العلمي في التسجيل والطابع، المعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي الجزائري والتونسي، دون مكان النشر، 1999.

- 30- القيسي (أعاد حمود)، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
- 31- محرزي (محمد عباس)، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 32- محرزي (محمد عباس)، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هوم، الجزائر، 2004.
- 33- المشاعلة (محفوظ)، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، مركز أحمد ياسين، عمان، الطبعة الثانية، 2003.
- 34- ميلاد يونس (منصور)، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طرابلس، الطبعة الأولى، 1991.
- 35- ميلاد يونس (منصور)، مبادئ المالية العامة، الدار المفتوحة، طرابلس، 1994.
- 36- ناصر (مراد)، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هوم، الجزائر، 2003.
- 37- ناصر (مراد)، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 38- النور (عبد الناصر)، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002.
- 39- يونس البطريق (أحمد)، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- II. الكتب باللغة الأجنبية

- 1- Beltram (Pierre) et (Mehl Lucien), Techniques politiques et institutions fiscales comparées, Edition PUF, 2eme édition, 1997.
- 2- Duverger (Morce), Finances publiques, Presse Universitaire de France, Paris, sans année d'édition.
- 3- Gitman (Lawrence) et Joehnk (Michel), Investissement et marchés financiers, Edition Pearson éducation, Paris, France, 9^{ème} édition, 2005.
- 4- Salanie (Bernard), Théorie économique de la fiscalité, édition Economica, Paris, 2002.
- 5- Vallée (Annie), Les systèmes fiscaux, Edition du seuil, Paris, 2000.

ثانيا- رسائل ومذكرات جامعية

1. رسائل ومذكرات ومطبوعات جامعية باللغة العربية

1.1 الرسائل الجامعية

1- بوزيدة (حميد)، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1990-2004، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

2- قدي (عبد المجيد)، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة النظام الضريبي الجزائري للفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1995.

1.1 المطبوعات الجامعية

1- عبد الكريم بعداش، محاضرات في القانون الجبائي، مطبوعة موجهة لطلبة علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة-بومرداس، 2010/2009.

2- لطفي شعباني، محاضرات في الجباية، مطبوعة موجهة لطلبة شعبة علوم التسيير، تخصص: ليسانس محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة-بومرداس، 2014/2013.

ثالثا- تقارير ووثائق توجيهية

I. تقارير ووثائق توجيهية باللغة العربية

1- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2012 و 2013 و 2014 و 2015 و 2016.

2- الدليل الجبائي للمهن الحرة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2009 و 2011 و 2012 و 2013 و 2014 و 2015 و 2016.

3- النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016.

4- النظام الضريبي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2011.

5- النظام الضريبي الجزائري، منشورات الساحل، وزارة المالية، الجزائر، 2009.
II. تقارير ووثائق توجيهية باللغة الأجنبية

- 1- Guide fiscal du jeune promoteur d'investissements, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger, 2011 et 2015 et 2016.
- 2- Guide du contribuable relevant du CDI, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger, 2010 et 2015 et 2016.
- 3- Guide du contribuable relevant du CDI, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Alger, 2013 et 2016.

رابعاً- نصوص تشريعية وتنظيمية

I. النصوص التشريعية

- 1- القانون 14-16 المؤرخ في 28 ربيع الأول 1438هـ الموافق لـ 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

II. النصوص التنظيمية

- 1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
- 2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013 و 2014 و 2015 و 2016.
- 3- قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.
- 4- قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2013 و 2014 و 2015 و 2016.
- 5- قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.
- 6- قانون التسجيل لسنة 2017.
- 7- قانون الطابع لسنة 2017.
- 8- القانون التجاري الجزائري، طبعة سنة 2007.

خامساً- مواقع الانترنت

- 1- Direction générale des impôts, Système fiscal algérien, Ministère des finances, www.mfi.dz,
- 2- Ministère des finances, Système fiscale, impôt sur les bénéfices des sociétés, 2010, www.mfdji.gov.dz/systeme.php,

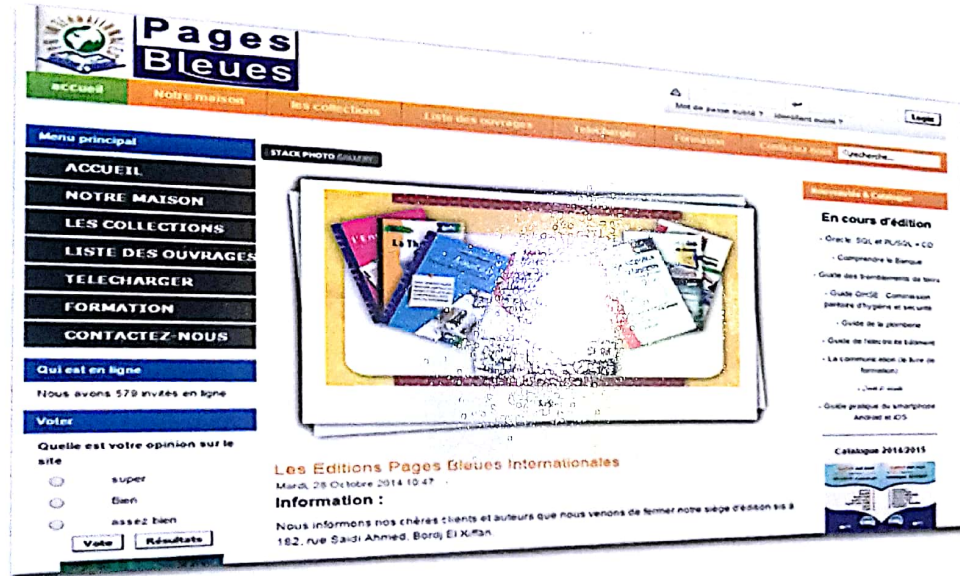
تم الطبع من طرف متيجة للطباعة
 549 شارع مصطفى جعدي براقى الجزائر
 الهاتف : 023.91.13.04

جباية المؤسسة

دروس مع أسئلة وتمارين محلولة

في هذا الكتاب

- مدخل للجباية
- الضريبة الجزافية الوحيدة
- الضريبة على الدخل الإجمالي
- الضريبة على أرباح الشركات
- الأحكام المشتركة
- الرسم على القيمة المضافة
- الرسم على النشاط المهني
- الضرائب والرسوم الأخرى



www.pagesbleues-editions.com

ISBN : 978-9947-34-104-9



9 789947 341049

Prix: 650 DA

