وزارة التعليم العالي والبحث العلمـــــي

المركز الجامعي ميلة

معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

ميدان: علوم اقتصادية، التسيير والتجارة

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: مالية

الرقم التسلسلي: .....

مذكرة بعنـــــــوان

استرجاع الرسم على القيمة المضافة

مذكـــــرة مكملة لنيل شهادة الليسانس ل.م.د في علوم التسيير

تخصص مالية

إعداد الطلبة

- دعاس وسام
- قرقور زينب

إشراف الأستاذ

عاشوري نعيم

السنة الجامعية: 2011 - 2012

دعـــــــاء

اللهم صلى على سيدنا محمد مذاكره الذاكرون وما غفل عن ذكره الغافلون

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا باليأس إذا أفقنا وذكرنا أن الإخفاق

هو التجربة التي تسبق النجاح

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ اعتزازنا بكرامتنا

اللهم إنا نعود بك من علم لا ينفع وقلب لا يخشع ونفس لا تشبع ومن دعاء لا يستجاب

اللهم آمين

شكر وعرفان

لايسعنا وبعد انجازنا لهذا العمل المتواضع
وجدنا انه هناك رغبة ملحة تدفعنا
أن نتوجه بالشكر أولا لله سبحانه وتعالى
على نعمه التي لا تعد ولا تحصى .
فأعاننا على إتمام المذكرة وثانيا بالتوجه
بجزيل وعظيم الامتنان والعرفان
إلى أستاذنا الفاضل"عاشوري نعيم"
الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة و

انتقاداته الموضوعية والبناءة طوال فترة البحث
كما نوجه شكرنا وامتناننا إلى عمال مفتشيه الضرائب
بوادي العثمانية ولاية ميلة
على المجهودات المبذولة لمساعدتنا في انجاز هذا العمل .

وسام وزينب

الإهداء

الحمد لله الذي أوصلني إلى هذا واحن على برحمته ونعمه على واثنى عليه ثناءا يليق بمقام جلاله وعزته .كما احمده على

جعله العلم نور فانار دربي وسهل طريقي إليه أما بعد

اهدي هذا العمل المتواضع الذي هو عصارة وثمرة جهدي

الى نبع المحبة والحنان والدي الكريمين الذين ادين لهما بنعمة الوجود والتربية

الى روح امي الطاهرة اليك ياا غلى من روحي يامن حلمت ان تكوني معي في هذه الاوقات .بذكراك احيا واجتهد.

اليك يا عز الناس واحبهم الى اليك اهدي هذا النجام بعدد اللحظات التي عشتها معك وكل ذكرى اعيشها لك

زبيدة واسال الله ان يسكنك فسيح جنانه.

الى رمز الصفاء والنقاء الى قدوتي ومثلي الاعلى في الحياة الى من رجا ئي فاحسن تربيتي الى ابي الغالي احمد اطال

الله في عمره وانعم عليه نعمة الصحة والعافية.

الى رفيقة دربي الى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة الى من رافقتني منذ ان حملت حقيبة صغيرة ومعها

سرت الى الدرب خطوة بخطوة ولا تزال ترافقني حتى الان اختي الغالية وفاء ادامك الله لنا

الى كل من قاسموني الحياة حلوها ومرها وكانوا الصداقة نفسها الى من لا املك غيرهم بعد الله سندا في حياتي

ولا احصي لهم فضل افراد عائلتي

اختي العزيزتيين حنان اتمنى لها النجام في دراستها واسيا

اختي العزيزة صابرينة وزوجها علي

اخي الوحيد مراد وزوجته اسيا

اختي الغالية سمراء وزوجها عاطف

اختي العزيزةاسماء وزوجها عز الدين

اختي الغالية صبام وزجها عبد الحميد

اتمنى لهم الصحة ودوام المحبة وحياة هنيئة.

الى من يملا الدار بهجة وسرورا الصغار زبيدة. نعمة. هبةالرحمان. انس عبد الرحمان.توبة ميار.رديبة

الى ابنة عمي جهيدة وزوجها رشيد وابنائها

الى اختي التي لم تلدها امي حليمة بليلي وكل افراد عائلتها

الى رفاق الدرب الى جمعتني بهم الدراسة امينة.مليكة. فايزة.ريمة.اسماء.جويدة.صراح.مريم.امينة مرغيد

وردة و نوال

الى روح اصدقائي محمد الصادق وسلمى ايمان اهدي عملي وادعو الله ان يسكنها فسيح جنانه

الى من قاسمتنة هذا الجهد زينب

الى من طار بروحي من ارض الواقع الى سماء العلم والمعرفة اساتذتي الكرام إلى كل من عرف وسام باللفظ

والمعنى الى كل من احبهم قلبي ونسيهم قلمي الى قطرة دم طاهرة روت تراب هذا الوطن الى وطني

وسام

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون) صدق الله العظيم

الهى لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا

تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلا له إلى من بلغ الرسالة وادي العثمانية ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالميين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

الى كلله الله بالهيبة والوقار ..... الى من علمنى العطاء بدون انتظار الى احمل اسمه بكل افتخار ..... أرجو من الله ان يمد

في عمرك لترى ثمار قدحان قطافها بعد طول انتظار ... وستبقى كلماتك نجوم اهتدى بها اليوم وفى الغد والى الأبد والدي

العزيز ناصر

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والى معنى الحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود.....الى من كان دعائها

سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي... إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة نورة

الى من بهم اكبر وعليهم اعتمد الى شمعة تنير ظلمة حياتي إلى من بوجوههم اكتسب قوة ومحبة لا حدود لها الى من عرفت معهم معنى الحياة

إخوتي: لطفي، ليندة، أسماء، عبد العالي

الى زوجي ورفيق دربي وهذه الحياة بدونك لاشيء معك أكون أنا وبدونك أكون مثل أي شيء في نهاية مشواري أريد أن

أشكرك على مواقفك النبيلة إلى من تطلعت لنجاحي بنظرات الأمل

زوجي بلال

إلى من أرى التفاؤل بعينيهما والسعادة فى صحبتهما إلى شعلتي الذكاء والنور

إلى الوجهان المفعمان بالبراءة ولمحبتهما أزهرت أيامي ..... إلى براعم الغد شيماء ويوسف

إلى روح جدتاي الطاهرتين رحمهما الله عائشة وشامة إلى جداي أطال الله في عمرهما السعيد ومسعود وخالتي الحبيبة

رشيدة إلى من عملت معي بكد يعنيه إتمام هذا العمل إلى صديقتي ورفيقة الغالية وسام

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي ....إلى من تحلو بالإيخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء صديقاتي الغاليتان فايزة، الباهية.

ريمة، اسماء، مليكة، امينة حرشوش، امينة شهبوب، يمينة

زينب

PhotoFantaisie

فهرس المحتويـــات

مقدمـــــة .....أ

الفصل الأول: أساسيات حول الضريبة

تمهيد 1

المبحث الأول:مبادئ عامة حول الضريبة.....2

المطلب الأول: ماهية الضريبة 2

المطلب الثاني: أهداف السياسة الضريبية.....6

المطلب الثالث: آثار الضريبة.....7

المبحث الثاني: أسس وقواعد فرض الضريبة والتحصيل الضريبي 8

المطلب الأول: القواعد الأساسية لفرض الضريبة.....8

المطلب الثاني:الأساس القانوني لفرض الضريبة 9

المطلب الثالث: التحصيل الضريبي.....10

المبحث الثالث: العوامل المقيدة لفعالية النظام الضريبي 11

المطلب الأول:الازدواج الضريبي.....11

المطلب الثاني:التهرب الضريبي 13

المطلب الثالث: العبء الضريبي 14

خلاصة الفصل:.....15

الفصل الثاني: الرسم على القيمة المضافة

تمهيد 16

المبحث الأول: مبادئ عامة حول الرسم على القيمة المضافة 17

المطلب الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة 17

المطلب الثاني: الأنظمة الضريبية والنسب المطبقة 21

المطلب الثالث:نظام الشراء بالإعفاء من TVA ونظام الإعفاء من الرسم 24

المبحث الثاني: الحق في الخصم "الحسم".....26

المطلب الأول: أنواع، مجال تطبيق الحق في الخصم والعمليات والسلع والخدمات المستثنات من الحق في الخصم.....26
المطلب الثاني: العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الخصم والالتزامات المرتبطة به، وآلية عمل الخصم.....28
المطلب الثالث تسوية الخصومات الأولية، المدينون بالضريبة الجدد والمدينون بالضريبة جزئيا ..30
المبحث الثالث:استرجاع الرسم على القيمة المضافة.....33
المطلب الأول: الحالات التي يتم فيها استرجاع الرسم على القيمة المضافة وشروط الاسترجاع ..34
المطلب الثاني: كيفيات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.....35
المطلب الثالث: إجراء استرجاع الرسم على القيمة المضافة 36
خلاصة الفصل:.....38

الفصل الثالث: آلية استرجاع الرسم على القيمة المضافة لولاية ميلة

المبحث الأول :الهيكل التنظيمي العام لمديرية الضرائب : والتعريف بالمفتشية و المصالح التابعة لها 39
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لمدرية الضرائب 39
المطلب الثاني : تعريف المفتشية و المصالح التابعة لها 40
المبحث الثاني: المهام الموكلة لكل مصلحة (التنظيم الداخلي و نظام العمل) و كيفية فتح ملف جبائي42
المطلب الأول: المهام الموكلة لكل مصلحة.....42
المطلب الثاني: كيفية فتح ملف جبائي 44
المبحث الثالث: آلية استرجاع TVA الرسم على القيمة المضافة بولاية ميلة 45
المطلب الأول:دراسة حالات عن معالجة الرسم على القيمة المضافة.....45
المطلب الثاني: طلبات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة بولاية ميلة.....47
خلاصة الفصل 48
الخاتمـــة: 49
قائمة المـــراجع
الملاحـــق

فهرس الأشكـــــال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	39
02	مهام المصالح التابعة لمفتشية الضرائب	41

مقدمـــــة

يتميز عالمنا اليوم بمجموعة من التغيرات اتضحا معالمها في كافة الأصعدة والمجالات الاقتصادية منها الاجتماعية، الثقافية وغيرها، ومن أهم التغيرات الحاصلة العولمة، تحرير التجارة الخارجية وإزالة كل العوائق أمام انتقال السلع والخدمات والتطور التكنولوجي الحاصل وزيادة المنتجات.

تماشيا مع هذه الظروف والتطورات المحيطة بالمنظمات والدول ظهرت مفاهيم ومناهج إدارية جديدة مختلفة كانت بمثابة الحلول أو السبل التي تمكن المنظمات من البقاء والاستمرارية.

وقد ظهرت هذه المفاهيم أيضا نتيجة تغير بعض المعطيات سواء كانت متعلقة بالتجار أو الدول أو بكلاهما، ولعل أهمها تلك المتعلقة بالدول والتي تأثرت بالتغييرات السياسية الحاصلة بداية من وقت الاستعمار إلى الفترة الحالية التي نعيش فيها.

فبعد الاستقلال سنة 1962 وجدت الجزائر نفسها فراغ قانوني جبائي، الأمر الذي جعل اعتماد الدولة الجزائرية على النصوص الجبائية بموجب القانون الذي صدر في 1962/12/31 والذي ينص على نقل كل النظم القانونية والنصوص التي كانت سارية المفعول قبل الاستقلال باستثناء الأحكام التي لا تخدم المصلحة الوطنية والاستقلال القومي وذلك بانتظار سن قوانين تتماشى والوضع الجاري.

واستجابة لتطلعات المؤسسات الاقتصادية حيث انتهت مرحلة الاشتراكية وظهرت مؤسسات مصغرة وأخرى خاصة وذلك من أجل الانتقال إلى مرحلة اقتصاد السوق، المرحلة التي سيكون فيها دور كبير للضرائب، للرسوم لما لها من ميزات اقتصادية خاصة في تمويل ميزانية الدولة.

إن غنى الخزينة العامة للدولة لا يكون إلا إذا كانت هناك مصادر تمولها هذه المصادر التي تجبر بصفة مستمرة تستخدم لتمويل المشاريع ذات المنفعة العامة، ومن أهم مصادر تمويل الخزينة العامة الضرائب بما فيها الرسوم وتوابعها والتي تعمد الدولة عليها اعتمادا شبه كلي.

ومن أجل تغطية نفقاتها العمومية نجد نوعان من الضرائب المباشرة والغير مباشرة في الرسم على القيمة المضافة احد أنواع الضرائب الغير مباشرة والتي ظهرت وطبقت في الجزائر منذ أفريل 1992م نتيجة الإصلاح الجبائي وهذا بسبب الانتقادات التي كانت موجهة إلى الرسم الوحيد على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات اللذان لم يتماشيا مع الاقتصاد الحديث.

وقد اختلفت المعدلات والقوانين المنظمة لهذا الرسم ومن أهم آليات TVA إعطاء الحق في الخصم.

لكن يتعذر على بعض المؤسسات أحيانا خصم الرسم على القيمة المضافة لبعض الأسباب، لذلك يتحتم على المؤسسة طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة وهو حق يكفله القانون لكن من الناحية الميدانية ربما هناك عراقيل وصعوبات تصادف المؤسسة عند طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى استفادة المؤسسات الاقتصادية من استرجاع الرسم على القيمة المضافة؟

ويترتب عن هذا السؤال الرئيسي أسئلة فرعية أهمها:

- ماهية الرسم على القيمة المضافة؟
- ما هي الحالات التي يحق فيها للمكلف استرجاع الرسم على القيمة المضافة؟
- ما مدى تطبيق آليات استرجاع الرسم على القيمة المضافة والتقيد به في الواقع العملي؟

فرضيات البحث:

- لا يتم طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة من طرف المؤسسات الخصم بالقوانين.
- هناك عدة صعوبات وتعقيدات إدارية تؤدي إلى عدم طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة من طرف أصحاب المؤسسات.

أهــداف البحث:

إن الهدف الرئيسي يتمثل في دراسة وتحديد آليات استرجاع الرسم على القيمة المضافة لتمكين المكلف من استرجاع حقه في حالة عدم تمكنه من الخصم العادي للرسم على القيمة المضافة.

إن أهم الصعوبات التي واجهتنا في هدا البحث صعوبة الحصول على المعلومات الكافية في الجانب التطبيقي بالإضافة إلى نقص المراجع في الجامعة.

أسباب اختيار الموضوع:

من بين الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع نذكر:

- الدور الفعال في تخفيض أوجه القصور التي يعاني منها النظام الجبائي.
- توضيح الصورة أمام المؤسسات الاقتصادية لما يفرض عليها من اقتطاعات.

المنهج المستخدم:

للإجابة على إشكالية البحث وفحص صحة الفرضيات قمنا بتطبيق المنهج التحليلي الوصفي وهذا من خلال تقسيم موضوع البحث إلى مقدمة، ثلاثة فصول وخاتمة.

الفصل الأول: يتضمن أساسيات حول الضريبة حيث نتناول فيه المبادئ العامة للضريبة، أسس وقواعد فرض الضريبة والتحصيل الضريبي، العوامل المقيدة لفعاليات النظام الضريبي. أما الفصل الثاني فيتناول الرسم على القيمة المضافة: مفاهيم حول الرسم على القيمة المضافة، الحق في الخصم، واسترجاع الرسم على القيمة المضافة. أما الفصل الثالث يتناول آلية استرجاع الرسم على القيمة المضافة في ولاية ميلة حيث يتم فيه إبراز الهيكل التنظيمي العام لمديرية الضرائب وتعريف المفتشية والمصالح التابعة لها، المهام الموكلة لكل مصلحة وكيفية فتح ملف جبائي، ودراسة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الأول

أساسيات حول الضريبة

تمهيد

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية، ولا يرجع ذلك بكونها تعد مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة فقط ولكن لأهمية الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسية المالية من جهته، ولِما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها وبآثارها من جهة أخرى.

وسيجري توضيح الضرائب كمصدر أساسي من مصادر الإيرادات العامة وفقا المباحث التالية:

المبحث الأول: مبادئ عامة حول الضريبة.

المبحث الثاني: أسس وقواعد فرض الضريبة والتحصيل الضربي.

البحث الثالث: العوامل المقيدة لفعالية النظام الضريبي.

المبحث الأول:مبادئ عامة حول الضريبة

تعد الضرائب من أهم موارد الدول في العصر الحديث، ولا تقتصر أهميتها على ما تدره من أموال على الخزينة العامة، بل أن لها تأثيرا في النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية اللازمة، وفي هذا المبحث سنتعرف على ماهية الضريبة من خلال المطلب الأول، وفي المطلب الثاني أهداف السياسة الضريبة، وأخيرا آثار الضريبة في المطلب الثالث[1].

المطلب الأول: ماهية الضريبة

تشمل ماهية الضريبة كل من نشأة وتطور الضريبة، تعريف الضريبة، خصائص الضريبة وأنواع الضريبة وهذا ما سنحاول دراسته في هذا المطلب.

أولا: نشأة وتطور الضريبة

تعتبر الضريبة المصدر الرئيسي الذي تعتمد عليه الدولة في تسديده نفقاتها وهذا هو المفهوم الحديث للضريبة والذي جاء عبر تطور الأجيال، وتعود نشأة الضريبة إلى العصور القديمة ووجدت بوجود السلطة وتطورت بتطور الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية لهذه السلطة، ولقد مر تطور الضريبة بعدة مراحل منها:

1-مرحلة عدم الاستقرار: في هذه المرحلة كان الأفراد يعيشون في جملات منتشرة ومتفرقة وكان مفهوم الاكتفاء الذاتي للاقتصاد هو السائد، والإنسان يعيش حياة بدائية ولم تظهر فكرة الضريبة بعد، وبتطور المجتمعات وظهور الحضارات القديمة ظهرت الجذور الأولى للضريبة عندما كان الإنسان يعيش ضمن جماعات منتشرة ومتنقلة من مكان لآخر، ولم تكن هناك احتياجات مشتركة، أو مالية تستلزم فرض الضرائب، حيث أن الدفاع عن القبيلة يقوم به أفراد القبيلة تطوعا بدون فرض مبالغ مالية من قبل رئيس القبيلة.

2-مرحلة الاستقراء: بدأت هذه الجماعات تتمركز في منطقة معينة على شكل جماعات وظهرت الحاجات المشتركة والدفاع عن الأمن وفض الخلافات بين أفراد الجماعة الواحدة والجماعات الأخرى، وبالتالي اضطر رئيس الجماعة إلى الاستعانة بالهبات والأموال والتبرعات التي يقدمها الأغنياء ومن أبناء جماعته وكذلك العمل التطوعي من أفراد الجماعة.

3-مرحلة الحضارة وظهور الدولة: مع ظهور الحضارة وتطورها وظهور رغبة الناس بجمع الأموال وحيازتها وضعف الروابط الاجتماعية بين أفراد الأمة الواحدة، أدى ذلك إلى فرض التكاليف الإلزامية على الأفراد، كالخدمة العسكرية وحماية الأمن والنظام والقيم وغيرها من الأعمال، أيضا جمع الأموال

[1] - عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة لجامعة دمشق، منشورات جامعة دمشق، الطبعة السابعة، 1995-1996م، ص215.

من خلال فرض الرسوم على منفعة خاصة يجنيها الأفراد مثل الرخص ومزاولة الحرف والمهن وغيرها.

4-مرحلة مهام الدولة: توسعت احتياجات الحكام الخاصة والعامة ومع نقص الأموال لديهم عمدوا إلى فرض الضرائب على الرغبة وجبايتها بكل الوسائل حتى ولو لم تكن تحقق هذه الضرائب منفعة خاصة تعود للأفراد لقاء ما يدفعونه من أموال وبهذا أصبحت التكاليف العامة تفرض على المعاملات والبضائع والسلع وباعتبارها ضرائب مباشرة يدفعها الأفراد دون أن يكون هناك منفعة شخصية مقابلها.

5-ظهور مهام الدولة الحديثة: مع تطور الدولة الحديثة وازدياد مهامها والتزاماتها العامة ونفقاتها مع تقدم الحضارة، أصبحت عوائد الضرائب غير المباشرة غير كافية لسد نفقاتها فعمدت إلى فرض الضرائب المباشرة، ويدفعها المكلف على اعتبارها واجبا قوميا ووطنيا وتضامنيا، حيث في هذه المرحلة أصبح ينظر للضرائب على أنها واجب وطني على المكلفين من أفراد المجتمع كما تحددت أنواع الضرائب المفروضة في كل دولة بل أقرت كل التشريعات ضرورة أن تفرض الضريبة بموجب قانون من قبل السلطة التشريعية في الدولة[1].

ثانيا: تعريف الضريبة

عرفت الضريبة عددا معتبرا من التعاريف والتي تتفق عموما في معانيها وسنعرض البعض منها فيما يلي:

1-في غياب تشريعي، يمكن أن نعرف الضريبة على أنها:

"مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطات العمومية"[2].

2-"أنها مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية، ودون مقابل وذلك من أجل القيام بتغطية نفقات عمومية"[3].

3-"فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيآت العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"[4].

---

[1] - قاسم نايف علوان وآخرون، ضريبة القيمة المضافة(مفاهيم القياس، التطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص ص: 77، 78.

[2] - محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة(النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص:145.

[3] - علي زغدود: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، 2005، ص:176.

[4] - سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة(النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية، 2009، ص:117.

4-"هي اقتطاع إلزامي ونهائي من المال، محدد سلفا، ودون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات والأفراد من أجل تحقيق نفع عام وتغطية النفقات العامة"[1].

من خلال هذه التعاريف نجد أن الضريبة تعتبر أحد مصادر التمويل الهامة ويتصف بالشمول والمتضمن ما يلي:"الضريبة اقتطاع نقدي، يجبر الأفراد سواء كانوا أشخاصا طبيعية أو اعتبارية على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية، دون مقابل معين، وفقا لقواعد محددة بقصد تحقيق منفعة أو مصلحة عامة".

ثالثا: خصائص الضريبة

تتميز الضريبة بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي:

الضريبة فريضة مالية: ويقصد بأن الضريبة فريضة مالية أنها استقطاع مالي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتطاع في شكل عيني أو نقدي.

الضريبة تدفع بدون مقابل: يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة، ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة وفقا للمقدرة التكليفية له، والدولة هي التي تعدد هذه المقدرة.

الضريبة تدفع بصفة نهائية: بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها حتى ولو أثبتت عدم انتفاعهم بخدماتها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه، كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة القرض[2].

إلزامية الضريبة: الضريبة فريضة إلزامية أي ليس للفرد المكلف خيار في دفع الضريبة، بل هو مجبر على دفعها للدولة وفق نظام قانوني يحدد حجم المبلغ وكيفية دفعه، فهي ليست منحة أو هبة أو مساعدة اختيارية للدولة وعندما يمتنع المكلف عن تأدية الضريبة أو التهرب من الدفع فإنه يقع تحت العقاب[3].

الضريبة لها أهداف: تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق ولذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها لمقتضيات السياسة العامة لها.

فحاجة الدولة إلى المال ضرورة لتغطية النفقات العامة، كما أن الضريبة تهدف إلى تحقيق غرض اجتماعي واقتصادي وجميع هذه الأهداف تسعى لتحقيق النفع العام[4].

[1] - منصور بن أعمارة: الرسم على القيمة المضافة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص: 17.
[2] - زوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص- ص:117-121.
[3] - عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2003، ص:13.
[4] - أعاد محمد القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص: 127.

رابعا: أنواع الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان فيمكن تقسيمها إلى ضرائب على الأموال وضرائب على الأشخاص وهو تقسيم غير معمول به في عصرنا، إضافة إلى ذلك تقسم إلى ضرائب متعددة وضرائب وحيدة، أما التقسيم المتعارف عليه في وقتنا الحالي هو تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ويعد أهم تقسيمات الضرائب ويمكن تلخيص هذه الأنواع فيما يلي:

1-الضرائب على الأموال والضرائب على الأشخاص:

أ-**الضرائب على الأموال:** ساد الاتجاه إلى اختيار المال كأساس لفرض الضريبة في كل صورة وأوضاعه، أي سواء أكان عاملا من عوامل الإنتاج أو عائدا من عوائد عقار أو منقول، أو سلعة استثمارية أو استهلاكية متخذا صورة دخل أو ثروة أو إنفاق ومن أهم مزايا الضرائب على الأموال أنها تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي.

ب-الضرائب على الأشخاص: يقصد بها تلك الضرائب التي تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة، لذلك فتعرف هذه الضريبة بضريبة الرؤوس أو بضريبة الفرد وتفرض على الأفراد أو نوع معين منهم حيث تراعي الحالة الاجتماعية والمالية لهم[1].

2-الضرائب المتعددة والضرائب الوحيدة:

أ-**الضرائب المتعددة:** فأنصار نظام الضرائب المتعددة يرون بأن الضريبة الواحدة أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة، حيث توسعت الأنشطة الاقتصادية، فهذه الأوضاع الجديدة تتطلب التوسع في فرض الضرائب وتنوعها، لكي تشمل كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد، مثل: فرض ضريبة مبيعات وضريبة على المستورات من الخارج، وتعتبر الأكثر شيوعا واستعمالا لدى معظم الدول في الوقت الحاضر لما تتميز به من مرونة في التطبيق.

ب-الضريبة الوحيدة: إن الأخذ بنظام الضريبة الوحيدة عرف منذ القدم إذا كانت الدولة تلجأ إلى فرض نوع رئيسي واحد من الضرائب وبجانب ذلك يكون هناك عدد محدود وقليل لأهميته من الضرائب الأخرى ومثال ذلك أن تعتمد الدولة وبشكل رئيسي على فرض ضريبة على الدخل بحيث تأتي معظم متحصلاتها من الضرائب لهذا النوع.

ويتميز نظام الضرائب الوحيدة بالبساطة والعدالة وبسهولة أدائها واستحقاقها[2].

3-الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة:

أ-**الضرائب المباشرة:** هي تلك الضرائب التي تحسب على أساس معطيات مستقرة أي تسري على قيمة ما يحققه المكلف من الدخل أو ما يمتلكه من عناصر رأس المال، مما يسمح بتحصيلها على فترات منتظمة تحددها الإدارة المالية عموما مرة في السنة، وتعرف مقدارها بالضبط.

---

[1] - علي زغدون، المرجع السابق، ص: 129.

[2] - محمد أبو نصار وآخرون، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيقية، الطبعة الثانية، دار المكتبة الوطنية، 2003، ص11.

وبذلك تحقق هذه الضرائب نوعا من العدالة في توزيع العائدات العامة وذلك لما تتمتع به من مسايرة لظروف المكلفين، وفيما تتقرر الإعفاءات الاجتماعية وإعفاءات غير القادرين عليها.

ب-الضرائب الغير مباشرة: هي ضريبة تسري على وقائع وإن كانت تستهدف عن طريق هذه الوقائع أشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين وتحصيلها يستمر على مدار السنة وتتميز بسهولة دفعها من طرف المكلف بها خاصة أن ثمن السلعة يتضمنها، وهذا ما لا يجعل المواطن مجالا للتهرب منها[1].

المطلب الثاني: أهداف السياسة الضريبية

إن الضريبة تلعب دورا فعالا في خدمة أهداف المجتمع السياسية، المالية والاقتصادية والاجتماعية، مع الإشارة إلى أن هذه الأهداف تطورت بتطور دور الدول، ويأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة.

أولا: الأهداف المالية

لقد نادى التقليديون بحصر الضريبة على تغطية الأعباء والنفقات العامة، الوصول في كل الظروف إلى توازن الميزانية ولذلك يعتبر المردود المالي هو الوظيفة الأولية للضريبة خاصة في البلدان النامية التي تسعى لتمويل مشاريعها اعتمادا على مصادرها الداخلية، بعدما تبين أن اللجوء إلى القروض الخارجية أصبح خطرا يهدد الاستقلال السياسي بالنظر للقيود التي تفرضها الدول المكافحة لها[2].

ثانيا: الأهداف الإجتماعية

إن الضريبة أيضا تسعى لتحقيق أهداف اجتماعية وذلك بواسطة استخدامها في إعادة توزيع الدخل الوطني أو الحد من رواج المنتجات الغير نافعة وتشجيع السلع الاستهلاكية الأخرى ومواجهة الآثار الناجمة عن البطالة، ولهذا فإن الضريبة تلعب دورا هاما في تقليص الهوة الموجودة بين الأفراد من حيث الدخل والثروة[3].

ثالثا:الأهداف الاقتصادية

لم يقتصر دور الضرائب على تغطية النفقات العامة لتحقيق التوازن في الميزانية فقط، بل انتقل إلى أدوار أخرى، كالتأثير على النشاط الاقتصادي وهذا راجع إلى كونها أداة للتدخل في يد السلطة العمومية فتستعملها من أجل توجيه الاستهلاك والاستثمار، كما أنها تستعملها كأداة للادخار اللازمة لتمويل التنمية، فالضرائب إذن أصبحت تستخدم كوسيلة لضبط النشاط الاقتصادي بما يتماشى مع سياسة الدولة.

---

[1] - نصر رحال وآخرون، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة سخري، حي المنظر الجميل-الوادي- 2011/2010، ص-ص: 7-12.

[2] - نفس المرجع، ص: 12.

[3] - محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص: 167.

رابعا:الأهداف السياسية للضريبة[1]

قد تفرض الضريبة الجمركية بأسعار مرتفعة جدا بحيث تؤدي إلى منع دخول السلعة نهائيا إلى البلاد لتحقيق أهداف سياسية، بمنع دخول السلع القادمة من بلاد معينة (وجود علاقات غير ودية مع هذه البلاد)، كما تفرض ضرائب منخفضة على الدول الصديقة، فينمو ويزدهر التبادل بين الدولتين[2].

المطلب الثالث: آثار الضريبة

ينتج عن الضريبة آثار متعددة، وتزداد أهمية هذه الآثار كلما أمعنت الدولة في استخدام الضريبة وسيلة مالية للتأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ولتنفيذ سياستها العامة.

أولا:آثار الضريبة السياسية

تعد الضريبة إحدى الوسائل المالية الرئيسية التي تستخدمها الدولة لتحقيق سياستها العامة، لذلك كان طبيعيا أن ينتج عنها آثار سياسية.

وقد كان للضريبة أثر حاسم في تاريخ بعض الأمم، فهي السبب المباشر أو غير المباشر لنشوب أمهات الثورات العالمية، ولاستقلال بعض الدول وتكوين دول جديدة، أو نشوء اتحادات بين بعض الدول[3].

ثانيا: آثار الضريبة الاجتماعية

تقوم الضرائب بدور اجتماعي يتمثل في إعادة توزيع الدخل القومي عبر فرض الضرائب التصاعدية المباشرة على دخول الطبقات الميسورة وتخفيض العبء الضريبي على ذوي الدخول المحدودة، وعلاوة على ذلك قد يعمد المشرع إلى تخفيض الضرائب على الدخول الناجمة من النشاطات التي تستلهم في حل المشكلات الاجتماعية مثل: الشركات القائمة على توفير المساكن لذوي الدخل المحدود، والمؤسسة التعليمية ويمكن أن يعفي المشرع دخول الشركات القائمة بالاستثمار في مناطق جغرافية معينة من الضرائب لإحداث التنمية الاجتماعية للوصول إلى مستويات تنموية اجتماعية مرتفعة[4].

ثالثا: آثار الضريبة الاقتصادية

تؤثر الضريبة تأثيرا كبيرا في حياة الدولة الاقتصادية، وقد وجه علماء المالية عنايتهم إلى دراسة هذه الآثار في الفترة الواقعة بين الحربين العالميتين الأولى والثانية، عندما كان على الدولة أن تزيد من إيراداتها الضريبية نتيجة زيادة النفقات العامة أثر اندفاع نحو التسلح في الدول الأوربية.

يؤثر النظام الضريبي في توجيه الاستثمار ونمو بعض القطاعات الإنتاجية أو قصورها، كما يؤثر في الادخار والاستهلاك[5].

---

[1] - نصر رحال وآخرون، مرجع سابق، ص: 13.
[2] - محمد حمو، وآخرون، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009م، ص: 25.
[3] - عصام بشور: المرجع السابق، ص: 340.
[4] - قاسم نايف علوان وآخرون، المرجع السابق، ص: 85.
[5] - عصام بشور: المرجع السابق، ص: 343.

المبحث الثاني: أسس وقواعد فرض الضريبة والتحصيل الضريبي

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى النقاط الرئيسية التي تمكننا من الإحاطة بموضوع الضريبة وعلى هذا الأساس سنتطرق إلى القواعد الأساسية لفرض الضريبة(المطلب الأول)، لتأتي فيما بعد إلى تقديم الأسس القانونية للضريبة(المطلب الثاني)، وفي الأخير التحصيل الضريبي(المطلب الثالث).

المطلب الأول: القواعد الأساسية لفرض الضريبة

الضريبة من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة وهي في نفس الوقت من الأعباء التي تقع على عاتق الأفراد(المكلفين)، مما يقتضي بإقامة توزان بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد.

ولقد وضع آدم سميث مجموعة من المبادئ والقواعد لتحقيق ذلك التوازن تتمثل في القواعد التالية[1]:

قاعدة العدالة المساواة:

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

ولقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع فلدى التقليديين يقصد بالعدالة (عند آدم سميث مثلا) بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية، أي تكون مساهماتهم متناسبة مع دخولهم[2].

قاعدة اليقين:

يقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام والغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها[3].

ويؤدي احترام هذه القاعدة وضوح التزامات المكلف اتجاه الخزينة العامة من جهة، وقيام الجهة الإدارية المختصة بالتقيد بالقانون وعدم التعسف في استعمال السلطة[4].أي معرفة المكلف موقفه الضريبي من حيث الضرائب وكذلك معرفته لحقوقه اتجاه الإدارة المالية والدفاع عنها.

---

[1] - سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص: 117.

[2] - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرة وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية- بن عكنون- الجزائر، الطبعة الثانية، ص: 9.

[3] - سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص: 130.

[4] - محمد الصغير بعلي وآخرون، المالية العامة(النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003، ص: 64.

قاعدة الملاءمة في الدفع:

بحيث ذكر آدم سميث في كتابه (ثروة الأمم) أنه "يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملاءمة للمكلف بالضريبة"[1] أي كيف يتم تحصيل الضريبة، وتوقيت دفعها ومن ملائمتها لدافع الضريبة، وعليه عدم وجود هذا المبدأ يساعد على التهرب من دفع الضريبة[2].

قاعدة الاقتصاد في النفقة:

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة، خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها. ومراعاة لهذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه[3].

المطلب الثاني:الأساس القانوني لفرض الضريبة

عملت نظرية المالية العامة في إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها. ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة. أولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضمان الاجتماعي، وسنقوم بالتعرض لكلتا النظريتين فيما يلي:[4]

أولا: نظرية المنفعة والفقد الاجتماعي

تصدر أساسا هذه النظرية عن فكرة الطابع التعاقدي للضريبة يذهب مؤيدي هذه النظرية إلى أن الفرد إنما يدفع الضريبة إلى الدولة في مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة المختلفة، وأنه لولا انتفاعه بهذه الخدمات لما أصبح هناك سند لدفع الضريبة.

وقد اختلف مشايعو هذا الاتجاه في طبيعة هذا العقد، فاعتبره البعض كآدم سميث عقد بيع خدمات، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم كمستثمرين بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب(وإن كان آدم سميث قد تصور سداد ثمن هذه الخدمات يتم وفق عقد إيجار يستأجر بمقتضاه المواطن ما تقدمه الدولة له من خدمات مقابل ما يدفعه من ضرائب)، وصور البعض الآخر مثل تسيير العقد الضمني على أنه عقد شركة فالدولة شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء لكل منهم عمل معين يقوم به ويتحمل في سبيل هذا نفقات خاصة، إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، أي السلطة التنفيذية، تعود منفعتها على جميع الشركاء، ومن ثم يتعين عليهم المساهمة في تمويلها، وتتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم،

[1] - محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص: 156.
[2] - محمد حسين الوادي وآخرون، مبادئ المالية العامة، دار لمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2007، ص: 58.
[3] - سوزي عدلي ناشد، المرجع السباق، ص: 130
[4] - محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص: 151.

وأخيرا فقد تصور آخرون Emile de Girard وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين عن مختلف الأخطار التي يتعرضون لها، مقابل سدادهم للضريبة باعتبارها قسط للتأمين.

وقد تعرضت هذه الآراء القائمة على فكرة وجود عقد بين الدولة ومواطنيها للعديد من أوجه النقد، فاقت تلك التي واجهتها نظرية العقد الاجتماعي لروسو، على أساس استحالة تقييم ما تفترضه هذه الآراء من معاملات تقوم بين الدولة ومواطنيها من ناحية، واستبعاد فكرة مقابل ثمن التضحيات الضريبية للمكلف بقيمة ما تقدمه الدولة من خدمات أخرى، فضلا عن أن إلتزام الدولة بتقويم خدماتها للمواطنين ليست من طباعة الالتزامات التي ينشئوها للعقد.

وبالرغم من أوجه النقد المتقدمة فإن نظرية المنفعة والعقد لا تخلو من فائدة، إذ أنها وجهت الأذهان إلى ضرورة قيام الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب في توفير خدمات مختلفة ينتفع بها المواطنين وإلا تكون قد أخلت بواجبهم نحوهم[1].

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي

ومفهوم هذه النظرية أن الدولة تقوم بوظائفها بقصد تحقيق النفع العام وإشباع الحاجة العامة ولما كانت الدولة مطالبة بتغليب النفع العام على النفع الخاص فإن مقتضى ذلك مساهمة الأفراد كل بحسب قدرته في نفقات الدولة على أساس ما يوجد بينهم من تضامن اجتماعي.

وهكذا تقدم الدولة خدماتها لمواطنيها على أن يمول هؤلاء نفقات هذه الخدمات، حسب قدرتهم ومدى يسرهم ويترتب على الأخذ بهذه النظرية ونبذ نظريات العقد نتائج تتفق وطبيعة وأهداف الضريبة في العصر الحديث إذ أن المشرع الضريبي ينفرد بوضع القواعد القانونية للنظام الضريبي على أساس مقدرة المكلف المالية لا على أساس ما يعود من منفعة عامة، وأنه لا يعفي من أداء الضريبة كقاعدة عامة إلا الطبقات المعدمة غير القادرة على أدائها[2].

المطلب الثالث: التحصيل الضريبي

يقصد بتحصيل الضريبة نقل مبالغها من ذمة المكلف إلى خزينة الدولة ومن أهم طرائق جباية الضرائب ما يأتي:

طريقة التوريد المباشر:

يقوم المكلف بتسديد الضريبة إلى دائرة الضرائب استنادا إلى ما قدم من إقرار، وقد يسدده المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط[3].

[1] - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992، ص ص: 155، 156.
[2] - علي زغدود، المرجع السابق، ص: 182.
[3] -سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار الدجلة، عمان، 2011، ص: 147.

طريقة الأقساط المقدمة:

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية العام حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزانة الدولة، وإنما تلزمه بدفع مقدما أقساط تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية العام تتم السنوية فإن كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف قام المكلف بتسديد ما تبقى عليه من ضريبة، وأما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها فإنه تقيد للمكلف كأقساط مقدمة للسنة التالية.

طريقة الحجر عند المنبع:

يتم هذا الأسلوب بقيام شخص آخر غير المكلف بتقديم مبالغ الضريبة إلى الإدارة بعد أن يكون قد استنزله من الدخل، قبل أن يتحصل عليه المكلف، كما هو الحال في الضريبة على الأجور والمرتبات[1].

المبحث الثالث: العوامل المقيدة لفعالية النظام الضريبي

توجد عدة عوامل تعيق فعالية النظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، لذلك يجب تجنبها قدر الإمكان وتتمحور هذه العوامل في الازدواج الضريبي هذا ما سنتناوله في المطلب الأول، أما المطلب الثاني سنتعرف على التهرب الضريبي، وفي الأخير العبء الضريبي الذي هو المطلب الثالث.

المطلب الأول:الازدواج الضريبي

تعتبر ظاهرة الازدواج الضريبي من تلظواهر العامة التي تكتسي اهتماما واسعا على المستوى المحلي والدولي وهي إحدى المشكلات التي تطرح عند تقرير أي نظام ضريبي.

أولا: تعريف الازدواج الضريبي

يقصد بالازدواج فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص ومن نفس المال وخلال فترة زمنية واحدة[2].

ثانيا: شروط الازدواج الضريبي

يتضح من التعريف السابق وجوب توفر شروط معينة لتحقيق الازدواج الضريبي، وينتفي الازدواج الضريبي إذا فقد أحد هذه العناصر والتي تتمثل فيما يلي:

1-وحدة الضريبة المفروضة: يقتضي حدوث الازدواج أن تكون الضريبتان من نوع واحد، أي أن تكون الضريبة التي تفرض في المرة الأولى هي الضريبة نفسها التي تفرض في المرة الثانية أو ضريبة مشابهة لها.

[1] - محمد حمو وآخرون، المرجع السابق، ص ص: 44،43.
[2] - مراد ناص، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، 2003، ص: 128.

ولا يحدث الازدواج إذا خضع إيراد المكلف لضريبة على الدخل، ثم يتشكل هذا الإيراد بصورة ثروة تخضع لضريبة على رأس المال[1].

2-وحدة الشخص المكلف بالضريبة: أي أن نفس الشخص يدفع نفس الضريبة مرتين أو أكثر وأهمية هذا الموضوع تبرز في الشركات المساهمة فقد تفرض الضريبة على أرباح الشركة المساهمة ثم تفرض ضريبة أخرى على دخل المساهم نفسه، فأموال الشركة المساهمة وأرباحها تعود بالنتيجة للمساهمين يعني أنها تفرض مرتين على الشخص نفسه، فهناك ازدواج ضريبي اقتصادي.

3-وحدة المادة الخاضعة للضريبة: أي عندما يكون المال أو الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة عدا هو نفسه في كل مرة، فإذا افترضت ضريبة على أرض زراعية عائدة لشخص، ثم فرضت ضريبة أخرى عليه لقاء دخله المتأتي من مصنع فلسنا أمام ازدواج ضريبي.

4-وحدة الواقعة المنشأة للضريبة: عندما تكون الواقعة المنشأة للضريبة أو التي أدت لدفع الضريبة أكثر من مرة واحدة هي نفسها، ويحدث هذا الازدواج نتيجة لتعدد السلطات المالية على مستوى الدولة الواحدة،(عند وجود سلطة مركزية وسلطات محلية) أو على المستوى الدولي (دولة المكلف ودولة المادة الخاضعة)، فلو فرضت ضريبة على انتقال ملكية أرض زراعية ثم فرضت ضريبة على دخله الزراعي، فلسنا أمام ازدواج ضريبي لأننا أمام واقعتين مختلفتين.

5-وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة: فإذا فرضت الضريبة على دخل الشخص مرتين وفي سنتين مختلفتين أي إذا قام الشخص المكلف بأداء الضريبة عن دخله العام 1998م ثم قام هذا المكلف بأداء الضريبة عن دخله لعام 1999م فلسنا أمام ازدواج الضريبي[2].

ثالثا:أنواع الازدواج الضريبي

يمكن تقسيم الازدواج الضريبي من ناحية المكان إلى ازدواج داخلي وانزياح دولي، وفي كلتا الحالتين قد يكون مقصودا أو غير مقصود.

1-الازدواج الضريبي الداخلي: هو ذلك الازدواج الذي يتم داخل حدود الدولة الواحدة نتيجة لتعدد السلطات المالية، ويكون الازدواج الداخلي مقصودا[3](بهدف الحصول على إيرادات أو تصحيح نظام الضرائب أو تدبير موارد مالية لدوائر حكومية معينة، أو غير مقصود فهو سبب ممارسة أكثر من جهة فرض الضريبة، كما يحصل على المعلومات الاتحادية أو المركزية، ويمكن تفادي الازدواج غير المقصود عن طريق دقة التشريع الضريبي[4].

[1] - عصام بشور، المرجع السابق، ص: 331.
[2] - محمد طاقة، وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص: 116.
[3] - مراد ناصر، المرجع السابق، ص: 132.
[4] - عبد الناصر نور وآخرون، المرجع السابق، ص: 326.

2-الازدواج الضريبي الدولي:

ويقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق عندما تفرض دولتان، أو أكثر نفس الضريبة على نفس الشخص بالنسبة لنفس الوعاء، أي تحمل المكلف الضريبة مرتين[1].

3-الازدواج المقصود: يكون الازدواج مقصودا عندما يتعمد المشرع إحداثه لسبب أو لآخر فيوفر جميع عناصره، ويبتغي المشرع من وراء تحقيق الازدواج الضريبي أغراضا شتى أهمها: تحقيق وفرة في الحصيلة وعدالة في التكليف وموارد ضريبية جديدة.

4-الازدواج غير المقصود: يكون الازدواج غير مقصودا عندما يحدث دون إرادة المشرع نتيجة لعدم توزيع صلاحيات فرض الضريبة بدقة بين السلطات[2].

المطلب الثاني:التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من المخالفات المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي وكذلك من العوامل التي تعيق فعالية النظام الضريبي[3].

أولا: تعريف التهرب الضريبي

يقصد به محاولة المكلف عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا بعد استحقاقها[4].

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي

1-التهرب المشروع: لا يتضمن مخالفة قوانين الضرائب كالحد من استهلاك السلع التي تفرض عليها الضريبة أو الانصراف عن ممارسة النشاط الذي يخضع لضريبة مرتفعة، كما يحدث التهرب المشروع عند الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي[5].

2-التهرب الغير مشروع: فهو يتضمن مخالفة لقانون الضريبة، كالتهرب عند ربط الضريبة أو عدم تقويم الإقرار الضريبي مثلا: كقيام المكلف بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة أو إعداد سجلات أو قيود مزيفة، أو إدخال بعض السلع المستوردة، دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية.

ثالثا: أسباب التهرب الضريبي

من الأسباب التي تساعد على التهرب الضريبي نذكر

- الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي مما يدفع الفرد إلى التهرب.
- المغالاة في تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إضعاف القدرة على دفع الضريبة[6].

[1] - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص: 60.
[2] - محمد طاقة، المرجع السابق، ص: 117.
[3] - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص: 39.
[4] - سعيد على العابدي، المرجع السابق، ص: 148
[5] - علي زغدود، المرجع السابق، ص: 211.
[6] - عبد الناصر نوروآخرون: المرجع السابق، ص: 324.

المطلب الثالث: العبء الضريبي

أولا: تعريف العبء الضريبي

نقصد بالعبء الضريبي من يقوم بتحمل أو بدفع مبالغ الضريبة في نهاية الأمر.

وهناك أثران رئيسيان للعبء الضريبي هما:
فقدان القطاع الخاص لجزء من قوته الشرائية، إن تحول إلى الحكومة على شكل ضرائب.
العبء الضريبي الإضافي.

ثانيا: نقل العبء الضريبي

يقصد به إمكانية المكلف قانونا بدفع الضريبة من نقل عبئها كلها أو جزء منها إلى شخص آخر، وبذلك يكون لدينا مكلفان:
المكلف القانوني هو الذي فرضت عليه الضريبة قانونا وهو يتحمل العبء القانوني.
أما المكلف الاقتصادي فهو الذي يقوم بدفع الضريبة فعلا، ويأخذ نقل عبء الضريبة عدة أنواع هي:
النقل الكلي والنقل الجزئي: أي يتمكن المكلف القانوني من نقل كل أو بعض الضريبة إلى غيره[1].
النقل إلى الأمام أو إلى الخلف: ويكون نقل العبء إلى الأمام عندما يستطيع منتج سلعة ما(دافع الضريبة) نقل الضريبة في اتجاه المستهلك النهائي عن طريق رفع السعر عما كان عليه قبل فرض الضريبة.
أما نقل العبء إلى الخلف فيكون عن طريق خفض المنتج لعناصر تكلفة الإنتاج كأسعار الخامات التي يستعملها أو "أجور العمال الذين يستخدمهم[2].

النقل المقصود وغير المقصود: يكون النقل مقصودا عندما يكلف المشرع الضريبي أشخاصا بدفع ضرائب معينة قدرتهم على نقلها و ينجحون في نقلها للغير، أما إذا كلف المشرع أشخاصا بضرائب معتقدا عدم قدرتهم على نقلها إلى الغير إلا أنهم نجحوا في عملية النقل، فيعتبر هذا النقل غير مقصود[3].

[1] - سعيد علي العبيدي، المرجع السابق، ص- ص: 150-152.
[2] - محمد طاقة وآخرون، المرجع السابق، ص ص: 120، 121.
[3] - عبد المجيد قدي: المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية(دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية- بن عكنون- الجزائر، 2003-2004، ص: 144.

خلاصة الفصل:

وختاما لهذا الفصل نستنتج أن الضريبة تهدف إلى تحقيق أهداف مالية اجتماعية، اقتصادية، سياسية، وكذلك ينجم عن الضريبة آثار سياسية، اقتصادية، اجتماعية، وتشمل الضريبة على أسس وقواعد هي العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع وكذلك الاقتصاد في النفقة وقد وجدت نظريتان تبرران فرض الضريبة هما نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي، ونظرية التضامن الاجتماعي وكما تحصل الضريبة بمجموعة من الطرق هي: التوريد المباشر، الأقساط المقدمة، الحجز عند المنبع وتتحدد مدى أهمية دور إدارة الضرائب ومدى إسهامها في رفع الحصيلة الضريبية من خلال تخفيض من تهرب المكلفين من دفعها، وتؤثر ظاهرة التهرب الضريبي تأثيرا سلبيا على الإيراد العامة الموجهة لتغطية النفقات العامة المحلية.

كما تؤثر ظاهرة الازدواج الضريبي تأثيرا على الحصيلة السنوية وتخل بمبدأ العدالة الضريبية.

كما ينتج عن العبء الضريبي أثران هما فقدان القطاع الخاص لجزء من قوته الشرائية، والعبء الضريبي الإضافي.

الفصل الثاني

الرسم على القيمة المضافة

تمهيد

نشأت الضرائب في العالم منذ اليوم الأول لظهور نظام الدولة بداية من الضرائب بشكلها البسيط وحتى الضرائب الحالية المطبقة في جميع دول العالم، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم صور الضرائب الغير مباشرة فهي تصيب كافة السلع والخدمات أو معظمها بمناسبة تداول تلك السلع أو أداء الخدمات وتسري على عمليات بيع السلع، سواء تم بيعها بحالتها أو بعد إدخال تعديلات عليها، وكذلك تسري على الخدمات سواء المرتبطة بنشاط تجاري أو صناعي أو حرفي، ولقد عرف الرسم على القيمة المضافة منذ قديم الزمان في أشكال عديدة، وأول دولة عرفته هي ألمانيا حيث فرضته في عام 1916 على السلع والخدمات.

ونظرا للأهمية التي يحظى بها الرسم على القيمة المضافة في مجمل الدول والمؤسسات الاقتصادية تم تناوله في هذا الفصل والذي يتكون من ثلاث مباحث فيما يلي:

المبحث الأول: مبادئ عامة حول الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: الحق في الخصم(الحسم).

المبحث الثالث: استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الأول: مبادئ عامة حول الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي أو الحر ويقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة، فهي تلعب دور الوسيط في تحصيل تسديد الرسم إلى إدارة الضرائب.

وقد تم تعويض نظام الرسم على رقم الأعمال(TUGPS, TUGP) بنظام الرسم على القيمة الذي يتميز بالبساطة والسهولة ومجال تطبيقه الواسع حيث يطبق على عدد كبير من العمليات التي تخضع إجباريا والتي تخضع اختياريا.

في هذا المبحث سنقوم بدراسة مبادئ للسير العام للرسم على القيمة المضافة، تتضمن ماهية الرسم من لمحة تاريخية وتعريف وخصائص الرسم على القيمة المضافة والعمليات والأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة وهذا في المطلب الأول، أما المطلب الثاني يتضمن الأنظمة الضريبية والنسب المطبقة، وكذا نظام الشراء بالإعفاء من TVA ونظام الإعفاء من الرسم وهذا في المطلب الثالث.

المطلب الأول: ماهية الرسم على القيمة المضافة

تعرف الضريبة بأنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة جبرا من ثروة الأشخاص الآخرين دون تحقيق نفع خاص بدافعها وذلك بقصد منفعة عامة، وإذا كان التاريخ القديم قد بدأ في مصر والصين وآشور، فإن الإنسانية قد عرفت قبل ذلك الضرائب، ومع ظهور الدولة الحديثة وتشعب دورها في مختلف النواحي، فقد ظهرت الأنواع المختلفة للضرائب سواء الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، وتعتبر الضريبة على القيمة المضافة أهم أنواع الضرائب غير المباشر فهي ظاهرة ضريبية لا مثيل لها وتعد آخر الابتكارات الضريبية وتتجه إليها معظم دول العالم، ويتضمن هذا المطلب لمحة تاريخية عن الرسم على القيمة المضافة.

تعريف الرسم على القيمة المضافة:

وخصائص الرسم على القيمة المضافة، الأشخاص والعمليات الخاضعين للرسم[1].

أولا: لمحة تاريخية عنه الرسم على القيمة المضافة

لقد جاءت نصوص مشروع الرسم على القيمة المضافة في قانون المالية لسنة 1992 وهذا تعويضا للنظام المعمول به سابقا والمتضمن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج(TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS) وتجدر الإشارة في هذا الصدد أن الاستغناء عن النظام السابق كان نتيجة ثلاث أسباب وهي:

- عجز النظام السابق على إمكانية مسايرة الأهداف الاقتصادية التي تتطلب موارد تمويلية إضافية.
- كثرة الثغرات في النظام السابق التي كانت تعمل على عرقلة التنمية الاقتصادية.

[1] - خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة(دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر 2007، ص ص:11، 12.

- نتيجة اجتياح العولمة الاقتصادية والمالية والجبائية لمعظم بلدان العالم كان لا بد من إجراء تغيرات جذرية للضرائب غير المباشرة، وهكذا ألغي النظام السابق واستبدل بنظام جديد ينص بفرض ضريبة واحدة على القيمة المضافة خلافا للرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات والرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج.

إن قانون المالية لسنة 1992 نص على إحداث الرسم على القيمة المضافة ويتمحور حول 3عناصر أساسية:

- توسيع مجال التطبيق: عمل المشرع الجبائي على الرسم على القيمة المضافة لا يكتفي فقط بالعمليات ذات الطابع الصناعي، بل أنه يتعداه ليمس جميع القطاعات الاقتصادية.
- توسيع مجال عملية الحسم(الخصم): لقد وضع المشرع الجبائي أسلوب بالتخفيضات وهذا بدفع الضريبة على القيمة المضافة، لا على القيمة الكلية ولم يستثني أي قطاع من القطاعات، كما أن الرسم على القيمة المضافة يسمح بخصم الرسم المتعلق بتأدية الخدمات المرتبط بالنشاط الخاضع للرسم في حين أنه لم يكن قابلا للخصم في النظام السابق.
- التقليص في المعدلات: لقد جاء الرسم على القيمة المضافة كما أشرنا له سابق لتصحيح الوضع السابق الذي امتاز بكثرة المعدلات والنسب المعمول بها وتعدد إجراءات الإعفاء الممنوحة لبعض قطاعات النشاط الاقتصادي، وذلك بإدخال بعض المبادئ الجديدة حيث تم تقليص عدد المعدلات إلى أربعة معدلات في بداية تطبيقه ثم تم تخفيضه إلى معدلين حاليا[1].

ثانيا: تعريف الرسم على القيمة المضافة

هناك تعاريف متعددة للرسم نذكر منها ما يلي:

"يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على الاستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، والحرفي، ويتحمله المستهلك لا المؤسسة، فهي تلعب دور الوسيط في تحصيل وتسديد الرسم على إدارة الضرائب"[2].

"يعرف الرسم بأنه الثروة الإضافية المنشأة في المؤسسة باستعمال خدمات و موارد الغير، وذلك بالإضافة إلى وسائلها الخاصة".

كما يعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه:

"ضريبة عامة على الإنفاق تمس نفس مجموعة السلع والخدمات الاستهلاكية، ينطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا، تجاريا، أو طابعا حرفيا أو حرا"[3].

وقد عرف الرسم على القيمة المضافة من قبل Bjorn Matthisson بأنه"ضريبة مبيعات محصلة من القيمة المضافة للمنتوج أو الخدمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج".

وعرفه Alin "هو ضريبة على كل ما يضاف من القيمة إلى السلعة في كل مرحلة وبالتالي تفرض على ثلاث مراحل(الإنتاج، تجار الجملة، تجار التجزئة) وتساوي مجمل الاقتطاعات الضريبية في المراحل الثلاثة للضريبة الواجب دفعها والتي يتحملها المستهلك النهائي"[4].

[1] - منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص: 42، 43.
[2] - المرجع نفسه، ص: 45.
[3] - نصر رحال مرجع سابق، ص ص: 22، 23.
[4] - قاسم نايف علان وآخرون، مرجع سابق، ص: 213.

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص التعريف التالي للرسم:"يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم غير المباشرة، تفرض على السلع والخدمات الاستهلاكية وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي ويتحمله المستهلك النهائي".

ثالثا: خصائص الرسم على القيمة المضافة

يمكن تلخيص خصائص الرسم على القيمة المضافة فيما يلي:

ضريبة حقيقية وعامة: لأنه يشمل كل مستعمل للدخل أي أن النفاقات و الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.

ضريبة غير مباشرة: تدفع للخزينة لا بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي والذي يعتبر المدين الحقيقي، ولكن عن طريق المؤسسة التي تعتبر المدين القانوني التي تضمن الإنتاج والتوزيع للسلع والخدمات.

ضريبة نسبية القيمة: ضريبة حسب قيمة السلعة، حيث تدفع حسب قيمة المنتوجات وليست حسب الكيفية الطبيعية للمنتوج من ناحية الكم أو الكيف[1].

أنه ضريبة تتوقف على آلية الخصوم: أي إمكانية تنزيل الضرائب المدفوعة سابقا على السلع المشترات من مبلغ الضريبة الواجب على مبيعات المكلف.

أنه ضريبة حيادية: حيث ليس للضريبة على القيمة المضافة أي أثر سلبي على قرارات الوحدات الاقتصادية، وفي حال ما يكون معدل الضريبة واحدا فلا يمكن للضريبة هنا التأثير في هيكلة الأسعار.

أنه أكثر الأنواع تطورا وسهولة في التطبيق وفي الجباية.

ملائمته للخزينة حيث تحصل هذه الضريبة بمجرد حدوث الواقعة المنشأة لها تقريبا[2].

ضريبة متعددة المراحل: بمعنى أنها ضريبة تفرض على كافة مراحل الإنتاج والتوزيع، بداية من المنتج ومرورا بتاجر الجملة وحتى تصل إلى تاجر التجزئة حتى تصل إلى المستهلك النهائي[3].

رابعا: العمليات والأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا والتي يقوم بها الأشخاص بصفة اعتيادية أو عرضية، تنقسم العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى فئتين:

العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا.

العمليات التي عاديا تستثنى من مجال تطبيق الضريبة(أو معفاه) والتي يمكن أن تصبح خاضعة إذا ما اختارت ذلك ، الشخص الذي يقوم بهذه العمليات[4].

1-العمليات الخاضعة لرسم على القيمة المضافة:

أ-العمليات لخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة:

تشمل كل العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي وتتمثل أساسا في:

المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون الموضحة في المادة 04 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

الأشغال العقارية: من بين الأشغال العقارية يمكن أن نذكر:

---

[1] - منصور بن اعمارة، مرجع سابق، ص ص:47،46.

[2] - قاسم نايف علوان-وآخرون، مرجع سابق، ص: 215.

[3] - خالد عبد العليم السيد عوض، مرجع سابق، ص: 18.

[4] - محمود جمام، محاضرات في مقياس الجباية، مطبوعات جامعة منتوري، قسنطينة، 2002-2003، ص: 102.

أشغال التجهيز(التركيب، التدفئة، الكهرباء، الترصيص).
أشغال التصليح للمباني.
المبيعات والتسليمات على المال الأصلي: تخضع وجوبا المبيعات والتسليمات على المال الأصلي للمنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة: وهم التجار الذين يبيعون لتجار آخرين بغية إعادة البيع، أو بنفس شروط السعر أو الكمية لمؤسسات، مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة[1].
التسليمات لأنفسهم: لعمليات التثبيت للقيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون بالإضافة إلى الأملاك غير تلك المثبتة لتلبية احتياجاتهم الخاصة أو استثماراتهم المختلفة.
عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمة والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
بيوع العقارات والمحلات التجرية وعمليات الوساطة المتعلقة بها.
العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي والشبه طبي والبيطري.
الحفلات والألعاب ومختلف أنواع التسليات.
الخدمات المتعلقة بالهاتف والتلكس التي تؤديها مصالح البريد والمواصلات.
عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى.
العمليات المنجزة من قبل البنوك وشركات التأمين[2].

ب-العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة:

يجوز للأشخاص الطبيعية أو الاعتبارية الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة أن يختاروا بناءا على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يردوا سلع أو خدمات:
للتصدير.
للشركات البترولية.
المكلفين بالرسم.
مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه[3].

2-الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: يخضع الرسم على القيمة المضافة المنتجون

المنتجون: يقصد بالمنتجون:

أ-الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات ويتعهدونها بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناع أو مقاولين في التصنيع قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه المستهلك لكي يستعملها، أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل، استخدامات أخرى أم لا.

ب-الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يحولون فعلا محل الصناع للقيام في مصانعهم أو حتى خارجها بكل الآمال المتعلقة بصنع المنتوجات، أو توضيبها التجاري النهائي، مثل: التوزيع، التعليب،

[1] - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص-ص: 89-91.
[2] - مبروكة حجاز، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة(حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف)، مذكرة ماجستير، المسيلة، ص: 72.
[3] - يمينة شكري وآخرون، توفر الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل والإصلاح، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، ص77.

وإرسال أو إيداع هذه المنتوجات وذلك سواء بويعت تحت علامة أو برسم من يقومون بهذه العمليات أم لا.

ج-الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين الأولى والثانية أعلاه.

تجار التجزئة: يقصد بعبارة تجار التجزئة التجار الذين يقومون بعمليات البيع قي شروط بدون قرض فاتورة.

تجار الجملة: يعتبر بيعا بالجملة:
عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها.
عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلم.

الشركات الفرعية: تعد شركة فرعية، كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة[1].

المطلب الثاني: الأنظمة الضريبية والنسب المطبقة

لمعرفة المنهجية المتبعة من قبل الخاضعين للضريبة لدفع الضريبة المستحقة عليهم يجب دراسة الأنظمة الضريبية المتبعة وعلاقتها بدفع الرسوم المستحقة ودراسة قانون المالية لسنة 2001 لمعرفة المعدلات المطبقة ونحن سنتطرق لذلك في هذا المطلب المتضمن الأنظمة الضريبية والنسب المطبقة.

أولا: الأنظمة الضريبية

بغرض فرض الضريبة على رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنووين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، هناك نظامين لفرض الضريبة:
النظام الجزافي.
النظام الحقيقي.

1-النظام الجزافي:

أ-الأشخاص المعنيين: يطبق النظام الجزافي على المدينين الذي يمارسون نشاطهم بصفة فردية أو في نطاق شركات أشخاص ويقومون بأعمال مع الأشخاص الغير خاضعين لهذا الرسم بحيث يكون رقم أعمالهم السنوي:
يزيد عن 130.000دج ويقل عن 1500.000دج بالنسبة لنشاطات الشراء، وإعادة البيع.
يزيد عن 100.000دج ، ويقل أو يساوي 800.000دج لنشاطات تأدية الخدمات.

ب-الأشخاص غير المعنيين: يستثنى من النظام الجزافي:
الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.

[1] - محمود جمام، مرجع سابق، ص: 105.

المدينين بالضريبة الذين اختاروا نظام فرض الضريبة حسب رقم الأعمال الحقيقي شريطة أن يسلكوا محاسبة مثبتة، ويجب أن يقع هذا الاختيار قبل اليوم الأول من شهر فيفري للسنة الأولى، ويسري هذا الاختيار لمدة سنتين ولا يمكن تعديله خلال هذه الفترة.
المدينون بالضريبة الذين يقومون بعمليات تصدير.
الأشخاص الذين يبيعون إلى المؤسسات المستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات، وإلى المؤسسات المستفيدة من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم.
منظمي الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.
المدينون بالضريبة الفرديين أو مؤسسات الأشخاص التي يفوق رقم أعمالها السنوي الإجمالي 800.000دج بالنسبة لتأدية الخدمات و1500.000دج بالنسبة للشراء وإعادة البيع.
عمليات البيع بالجملة أو المحققة من طرف الوكلاء.
عمليات كراء التجهيزات أو مواد الاستهلاك المستخدمة.
الخاضعين للضريبة الذين يمارسون نشاطات حرة.
الخاضعين للضريبة الذين يقومون بعمليات بيع إلى مدينين بالضريبة آخرين.
المدينين بالضريبة الذين يحققون عمليات متعلقة بالتجارة المتعددة والمساحات الكبرى.

ج-إجراءات تحديد النظام الجزافي: يتحدد رقم أعمال المدينين بالضريبة الخاضع للنظام الجزافي على النحو التالي:

قبل 15 جانفي من كل سنة تبعث الإدارة الجبائية إلى المدين استمارة يعيد إرسالها إلى مفتشية الضرائب بعد ملئها وذلك في أجل 20 يوما ابتداءا من تاريخ استلام الوثيقة، ويجب أن ترفق بكشف الفواتير أو الوثائق الجمركية.
تقوم الإدارة الجبائية بتقديم رقم الأعمال الخاضع للضريبة على أساس المعلومات التي أدلى بها المدين بالضريبة، بعدها تبلغه الإدارة الجبائية كتابيا عن رقم الأعمال وكذا مبلغ الرسم المطابق له.
يتوفر المعني بالأمر على أجل ثلاثين(30) يوما، اعتبارا من تاريخ استلامه للإشعار وذلك:
كالإدلاء بقبوله.
أو تقديم ملاحظاته.

2-النظام الحقيقي:

أ-الأشخاص المعنيون: يطبق النظام الحقيق على:
الأشخاص المعنيون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات مهما كانت قيمة رقم أعمالهم.
الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح التجارية والصناعية والذين يفوق رقم أعمالهم السنوي:
1500.000دج بالنسبة لنشاط الشراء وإعادة البيع.
800.000دج بالنسبة لنشاط تقديم الخدمات.

ب-إجراءات إنشاء النظام الحقيقي:

يعتبر رقم الأعمال الخاص بالمدين بالضريبة ذلك الناتج عن التصريحات المكتسبة شهريا[1].

[1] - المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، 2010، ص-ص: 50-53.

ثانيا النسب المطبقة:

وتجدر الإشارة هنا بأن معدلات الرسم على القيمة المضافة شهدت تعديلات عبر قانون المالية 1992، 1995، 1997، 2001 حيث أصبحت مع قانون المالية لسنة 2001 في شكل معدلين هما المعدل المخفض 7% والمعدل العادي 17%.

1-السلع والخدمات الخاضعة لمعدل مخفض للرسم على القيمة المضافة ب7%:

أ-المنتوجات والمواد والعمليات والخدمات الخاضعة للمعدل المخفض 7% مع الحق في الخصم:

عمليات البيع المتعلقة بالمنتوجات أو مشتقاتها.
العمليات التي تقوم بها مؤسسة الكهرباء والغاز المتعلقة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية.
العمليات المحققة من طرف ورشات السفن والطائرات.
أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية وكذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد والنشريات ونفايات الطباعة.
عمليات البناء وإعادة التهيئة، أو بيع السكنات.
المنتوجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية.
إيجار المساكن الاجتماعية.
المهن الطبية والخدمات العلاجية المقدمة في المحطات الاستشفائية.
عمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالتراث الثقافي.
مجمعات المركبات المفصلة (CKD) و(SKD) المخصصة للصناعات التركيبية للسيارات.
خدمات التكوين التي تقدمها مؤسسات التكوين المعتمدة من طرف الدولة.
الفرشات الطبية المضادة للقروح والرشات المائية، ذات التعريفة الجمركية.
عمليات نقل المسافرين عن طريق السكك الحديدية.
أدوات وأجهزة الجبارة، وأجهزة مخصصة لتسهيل السمع للصم والأجهزة الأخرى المقبوضة باليد والمحمولة في الجسم أو الموزعة فيه.
خدمات الإقبال على الأنترنيت.
عمليات القرض بضمان الممنوح للعائلات[1].

ب-السلع، المنتوجات العمليات والخدمات الخاضعة للمعدل المخفض 7% بدون الحق في الخصم:

مستغلو سيارات الأجرة.
العروض المسرحية والسيرك والحفلات الموسيقية والمنوعات والألعاب بأنواعها.
بائعو الأملاك وما شابهها وكذا نشاطات التجارة بالتجزئة.
المستفيدن من الصفقات.
الوكلاء بالعمولة والسماسرة.

2-السلع والخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة للمعدل العادي المقدر ب 17%:

أ-المنتوجات والسلع والعمليات والخدمات الخاضعة للمعدل العادي 17% مع الحق في الخصم:

المنتوجات، السلع، الخدمات والعمليات الأخرى غير تلك المعفاة أو الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل مخفض 7%، يخضعون للرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي قدره 17%.

ب-العمليات والخدمات الخاضعة للمعدل العادي ب17 % بدون الحق في الخصم:

[1] - الرسم على القيمة المضافة، النسب المطبقة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ومديرية التشريع الجبائي والمديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام، 2004.

العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص وبصفة عامة كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص والتي تقدم فيها مواد للاستهلاك بأسعار مرتفعة.
التظاهرات الرياضية بكل أنواعها[1].

المطلب الثالث:نظام الشراء بالإعفاء من TVA ونظام الإعفاء من الرسم

في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء، لا يمكن للخاضع للضريبة مع إدراج الرسم على القيمة المضافة ولهذا الغرض أدرجت المادة 42 من قانون الرسم على رقم الأعمال، نظام الشراء بالإعفاء، كما أنه بغرض تخفيض الضغوط المالية التي تثقل كاهل خزينة المستثمرين وضع القانون لصالح هؤلاء نظام الإعفاء من الرسم، وسنعرض ذلك في هذا المطلب المتضمن نظام الشراء بالإعفاءات TVA ونظام الإعفاء من الرسم.

أولا: نظام الشراء بالإعفاء

تمنح الدولة لبعض النشاطات الاقتصادية التي توليها اهتماما خاصا في مخططات التنمية الوطنية إعفاء من الرسم على القيمة المضافة، وقد أدرجت المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال نظام الشراء بالإعفاء لأنه في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء لا يمكن للخاضع للرسم من إدارج الرسم على القيمة المضافة.

1-مفهوم نظام الشراء بالإعفاء: هو نظام يمنح للخاضعين للرسم الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم على القيمة المضافة المدفوع على الشراء الحق في اقتناء بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك والسلع والخدمات المخصصة إما لتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية[2].

2-العمليات المستفيدة من الإعفاء من الرسم:

يطبق نظام الشراء بالإعفاء على:
البضائع المستوردة أو المشتريات التي يقوم بها المصدرون والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صناعة السلع المعدة للتصدير وتكوينها أو توظيبها أو تغليفها.
السلع والخدمات المنصوص عليها في التشريع المعمول به والتي يشتريها ممولوا الشركات البترولية والمعدة في تخصيصها مباشرة لأنشطة التنقيب أو البحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها عبر الأنابيب.
المشتريات من المواد الأولية أو العناصر التي تدخل في الصنع أو التغليف أو تسويق المنتوجات المعفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة.

3-الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء:

أ-منح الإعتماد: تمنح رخصة الشراء بالإعفاء من طرف المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، يتوقف منح الاعتماد على:
مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر حسابية بشكل قانوني.
تقديم ونسخ من سجلات الضرائب: تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد.

[1] - محمود جمام، مرجع سابق، ص ص: 116، 117.
[2] - محمد حمو وآخرون، مرجع سابق، ص: 161.

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

إجراء منح الاعتماد: يوجه طلب الإعفاء إلى المدير الجهوي المختص إقليميا الذي يرسل بدوره الطلب إلى المدير الجهوي المختص إقليميا خلال أجل 30 يوما من تاريخ الاستيلام وعندما يمنح الاعتماد يعلم مدير الضرائب للولاية المستفيدة بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة.

الحصة الممنوحة: بعد تسليم رخصة الشراء بالإعفاء TVA التي لا تتعدى مدتها سنة مدنية من طرف المدير الجهوي للضرائب على مستوى الولاية وتحدد قيمة الحصة بمبلغ لا يمكن أن يتعدى مبلغها إما قيمة البيع من غير رسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة وإما مبلغ المشتريات من دون الرسم للمنتوجات من نفس النوع خلال السنة المنصرمة مضاعف بنسبة 15%.

كما يمكن أن تمنح حصة إضافية من طرف مدير الضرائب للولاية، بناءا على تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة.

إنجاز مشتريات بالإعفاء:

تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناءا على تقديم المستفيد إلى البائع أو إلى مصلحة الجمارك شهادة أشرت عليها مصلحة الضرائب التي يتبع لها المستفيد والتي تتضمن إلتزام بدفع الضريبة، تمنح هذه الشهادة من طرف مفتشية الضرائب التي يتبع لها المستفيد المعفى[1].

ثانيا: نظام الإعفاء من الرسم

لا يعتبر عدم دفع الرسم على القيمة المضافة إعفاءا بل إلغاء للرسم بما أنه يبقى النشاط المبذول خاضع للضريبة بصورة اقتناء الأملاك.

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

نطبق نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على:

السلع والخدمات التي تدخل مباشرة في الاستثمار المنجز في إطار رقم 01-03 ل20-08-2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار.

مواد التجهيزات المستغلة من المستثمرين الشباب المستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لدعم الشباب.

العمليات المتعلقة بالعقود الخاصة بإنجاز استثمارات ذات أهمية وطنية وهذا إلى غاية نهاية الاستثمارات المبرمجة.

2-شروط منح الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة:

تخضع الاستفادة من الرسم إلى الشروط التالية:

يجب على المؤسسة أن تمارس إحدى النشاطات المذكورة أعلاه.

يجب أن تخضع المؤسسة للنظام الحقيقي.

يجب أن تخضع مواد التجهيزات في إنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

[1] - المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، ص ص: 38، 39.

ملاحظـــات:

يجب أن تؤسس شهادات الاقتناء بالإعفاء من طرف المصلحة بما أن العمليات المعنية تكتسي طابع متعلق بالوضع الاقتصادي الراهن، وبهذا الشأن يجب أن يستعمل دفتر الشهادات على مستوى المفتشية تحت مسؤولية المسير.

أن قانون المالية لسنة 1998 قام بتوسيع نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، عن طريق الاستثناء وفي شكل إعفاء كل العمليات غير الخاضعة على القيمة المضافة.

إن هذا الإعفاء يخص حيازة الاستثمارات الخاصة والخدمات الموجهة والعمليات المستفيدة على الامتيازات الممنوحة من قبل وكالة ترقية الاستثمار(APSI) وحاليا الوكالة الوطنية لترقية الاستثمار (ANDI) والشباب المستثمر المستفيدين دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب[1].

المبحث الثاني: الحق في الخصم "الحسم"

يعتبر نظام الخصم دعامة أساسية في النظام الضريبي للقيمة المضافة وقد استعارته نظم الضرائب المختلفة لتراكم الضريبة وهو نظام يسمح للمكلف باسترداد الضرائب التي تحملها عند تحقق الواقعة المنشأة للضريبة من الضرائب النهائية المستحقة عليها، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى ثلاث مطالب، الأول: أنواع ومجال تطبيق الحق في الخصم والسلع والخدمات المنشأة من الحق في الخصم أما الثاني العمليات الخاضعة للرسم، دون الحق في الخصم والالتزامات المرتبطة به وآلية عمل الخصم، أما في المطلب الثالث والأخير التسويات والمدينون الجدد وجزئيا بالضريبة.

المطلب الأول: أنواع، مجال تطبيق الحق في الخصم والعمليات والسلع والخدمات المستثنات من الحق في الخصم

يعتبر الخصم السمة الأساسية على القيمة المضافة[2].

ويتضمن هذا المطلب أنواع الخصم ومجال تطبيقه والعمليات والسلع والخدمات المستثناة منه.

أولا: أنواع الخصم

ينقسم الخصم إلى نوعين هما:

حسم مادي.

حسم مالي.

1-حسم مادي: هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين على فواتير شراء المخزونات، والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم.

2-الحسم المالي: هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين في فواتير حيازة الاستثمار، ويتم في التصريح الخاص برقم أعمال الشهر الذي تم فيه الشراء (الحيازة)[3].

[1] - منصور بن عمارة، مرجع سابق، ص ص: 72، 73.

[2] - خالد عبد الحليم السيد عوض، مرجع ساق، ص: 110.

[3] - حميد يوزيدة، مرجع سابق، ص ص: 120، 121.

ثانيا: مجال تطبيق الحق في الخصم

يبين مبدأ نظام الخصم في مجال الرسم على القيمة المضافة على أنه يكون الرسم المثقل للعناصر المكونة لسعر المداخيل لعملية خاضعة للضريبة، قابلا للخصم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية[1].

غير أنه، يمدد الحق في الخصم للأشخاص الذين يقومون بعمليات تصدير معفاة أو بيع بالإعفاء من الرسم.

كما أن هذا الحق في الخصم الذي لا يستفيد به سوى الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، يخص أيضا الرسم الذي أثقل السلع والمواد الأولية والمصاريف العامة وكذا الاستثمارات المنقولة والعقارية(إنشاء محلات ومستودعات وسيارات وآلات ومعدات...إلخ).

غير أنه من الضروري أن يرتبط الرسم المخصوم بالعمليات الخاصة بالنشاط المهني الخاضع للضريبة.

ثالثا: العمليات والسلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم

ينص القانون على بعض الحالات الاستثنائية للحق في الخصم والتي تتوقف على عدد معين من الاعتبارات[2] بحيث يستثنى من الخصم:

العمليات الموجودة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

العمليات المعفاة.

العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص، وبصفة عامة كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص والتي تقدم فيها مواد الاستهلاك بأسعار مرتفعة.

بائعي الأملاك وما شابهها.

المستفيدين من الصفقات.

الوكلاء بالعمولة والسماسرة.

مستغلي سيارات الأجرة.

التظاهرات الرياضية بكل أنواعها.

العروض المسرحية، والبالي والحفلات الموسيقية، والسيرك والعروض والمنوعات، والألعاب، والعروض المسلية بمختلف أنواعها.

السلع والخدمات والمواد والعقارات والمحلات غير المستعملة لحاجيات استغلال النشاط الخاضع لهذا الرسم.

السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسة لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

السلع والخدمات التي يسلمها الخاضعون للضريبة، التابعين للنظام الجزافي.

المنتوجات والخدمات المقدمة كهدايا وتبرعات.

الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة لتصليح الأملاك، المستثناة من الحق في الخصم[3].

---

[1] - الرسم على القيمة المضافة، نظام الخصم(مجال التطبيق)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع الجبائي، المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام، 2003.

[2] - المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة 2010، مرجع سابق، ص ص: 27، 28.

[3] - الرسم على القيمة المضافة، نظام الخصم(مجال التطبيق)، 2003، مرجع سابق.

المطلب الثاني: العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الخصم والالتزامات المرتبطة به، وآلية عمل الخصم

يتناول هذا المطلب ثلاث (3) عناصر أولا: العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الخصم، ثانيا: الالتزامات المرتبطة بالحق في الخصم وثالثا: آلية عمل الخصم.

أولا: العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الخصم

طبقا لأحكام قانون الرسوم على رقم الأعمال، تستثنى من الحق في الخصم للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية:

العمليات الواقعة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.
العروض المسرحية والبالي والحفلات الموسيقية والسرك والعروض والمنوعات والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.
بائعوا الأملاك وما شابههم وكذا نشاطات التجارة بالتجزئة التابعة للنظام الجزافي.
المستفيدون من الصفقات.
الوكلاء بالعمولة والسماسرة.
مستغلوا سيارات الأجرة.
التظاهرات الرياضية بكلأ أنواعها.
العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص، وبصفة عامة كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص والتي تقوم فيها مواد الاستهلاك بأسعار مرتفعة[1].
المواد والسلع والمنتوجات المعاد بيعها ضمن شروط الجملة كما هو محدد في المادة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي لم يرفق بشأنها كشف قائمة الزبائن المنصوص عليها في المادة 224-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالتصريح السنوي بالمداخيل.

ملاحظـــة:

يخضع بائعوا التجزئة التابعين للنظام الحقيقي وكذلك الذين اختاروا الخضوع لهذا النظام للرسم على القيمة المضافة قبل تطبيق الخصم[2].

ثانيا: التزامات مرتبطة بالحق في الخصم

على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين(20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشف مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق من جهة، وتفاصيل عملياته الخاضعة للضريبة مدعم بوثيقة تتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية:

رقم التعريف الإحصائي.
اللقب والاسم وعنوان الشركة.
العنوان.
رقم القيد في السجل التجاري.
تاريخ وبيان الفاتورة.

[1] - المديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2003، مرجع سابق، ص: 28.
[2] - المديرية العامة الضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي على الرسم على القيمة المضافة، 2010، مرجع سابق، ص: 30.

مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها.
مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمسدد.

ثالثا: آلية عمل الخصم

في كل صفقة، يستحق الرسم على القيمة المضافة المحسوب بثمن الملك أو الخدمة، للمعدل الخاص به، والذي يعتبر خصم للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل كلفة مختلف العناصر المكونة للسعر.

مثال1:

ملك صنع من طرف منتج صناعي"ب" بواسطة مواد أولية مشتراة من عند منتج آخر"أ" بقيمة 100دج دون الرسوم، عملية بيع المواد الأولية تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 7%.

قام الصانع "ب" ببيع الملك المصنوع لتاجر جملة"ج" بقيمة 700دج دون الرسوم، الذي بدوره يبيعه إلى تاجر التجزئة "د" بمبلغ قدره 800دج دون الرسوم، عملية بيع هذا الملك تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17%.

يباع هذا الملك بالتجزئة من طرف التاجر"د" إلى مستهلك بقيمة 1000دج.

يعتبر "د" بائع تجزئة خاضعة للرسم على القيمة المضافة لا يستفيد من الحق في الخصم، في كل مراحل الإنتاج والتسويق، يحسب الرسم المستحق للدولة كما يلي:

بيع المواد الأولية من طرف "أ" إلى "ب":

يقدر الرسم ب 400x 7%= 28دج.

بيع الملك المصنوع من طرف "ب" إلى "ج":

يقدر الرسم ب:700x17%=119دج.

ناقص الرسم المحسوب على المبيعات في المرحلة الأولى:-28دج

=91دج.

البيع من طرف تاجر الجملة "ج" إلى تاجر التجزئة "د":

يقدر الرسم ب 800دجx17%= 136دج

ناقص الرسم المحسوب على المبيعات السابقة: 91دج

=45دج.

المجموع: 164دج.

يمكن إعادة المثال حسب الجدول التالي:

عمليات	بيع من أ إلى ب (دج)	بيع من ب إلى ج (دج)	بيع من ج إلى د (دج)	بيع من إلى المستهلك (دج)
مقدار البيع دون الرسم	400	700	800	1000
الر.ق.م المحصل	28	119	136	0
ثمن البيع بكل الرسوم	428	819	936	1000
الر.ق.م القابل للخصم	–	28	119	0

الر.ق.م القابل للدفع	28	91	45	0
الر.ق.م المدفوع للخزينة	من طرف "أ" 28دج	من طرف ب= 91دج	من طرف ج= 45دج	

المطلب الثالث تسوية الخصومات الأولية، المدينون بالضريبة الجدد والمدينون بالضريبة جزئيا

يشتمل هذا المطلب على ثلاث عناصر: أولا: تسوية الخصومات الأولية، ثانيا: من هم المدينون بالضريبة جزئيا، ومن هم المدينون بالضريبة الجدد(ثالثا).

أولا: تسوية الخصومات الأولية

تؤدي التعديلات في الخصومات الأولية والمسماة" التسوية" إلى إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم، إلى الخزينة وذلك في بعض الحالات التي ينص عليها التشريع الجبائي قطعيا وتحديدا.

1-الأحداث القابلة لتبرير تسوية في الرسم على القيمة المضافة المخصوم أوليا:

يمكن التسوية في الرسم على القيمة المضافة أوليا التدخل في الحالات التالية:

إما عند قاعدة المصد.

إما عند قاعدة الحصة النسبية.

إما عند توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين بالرسم.

أ-تسوية قاعدة المصد: تعتبر قاعدة المصد تحديد للحق في الخصم ووفقا لهذه القاعدة لا يمكن للرسم على القيمة المضافة، الذي أثقل مشتريات المواد، والمنتجات، والأشياء أو الخدمات الغير مستعملة، إما على حالها أو بعد تحويلها، في 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.

كما تخص حالات تسوية قاعدة المصد:

اختفاء السلع.

السلع والخدمات المستعملة لعملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

العمليات المعتبرة غير مدفوعة نهائيا.

اختفاء السلع: إن المدينين بالضريبة ملزمين بالقيام بإعادة دفع الخصومات السابقة في حالة اختفاء السلع الاستعمال الذي كانت معدة له.

ويتعلق الأمر كذلك بالنسبة لحالات السرقة وإتلاف أو ضياع السلع.

السلع والخدمات المستعملة لعملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة:

يجب على الرسم على القيمة المضافة، الذي أثقل إما سلع أو خدمات، أن يعاد دفعه في حالة ما إذا استعملت هذه السلع والخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية.

ويتعلق الأمر بالنسبة للسلع والخدمات المستعملة.

لأجل الاحتياجات الخاصة لرئيس المؤسسة(اقتطاعات شخصية)

لأجل إنجاز عملية معفية.

*العمليات المعتبرة غير مدفوعة نهائيا: عندما تكون عملية بيع وأشغال أو خدمات معتبرة غير مدفوعة بصفة نهائية، يتوجب على المدين أن يدرج الفارق بين:

– الرسم المتعلق بقيمة عملية البيع والأشغال أو الخدمات.

–والرسم الذي أثقل عملية شراء المنتوج، والعناصر المكونة للمنشأة أو اقتناء الخدمة.

ب–تسوية قاعدة الحصة النسبية:

يتوجب القيام بتسوية في الخصم الأولي في حالة عدم الحفظ لملك للاستهلاك الذي منح الحق في الخصم في أجل قدره 5 سنوات.

وبهذا فإن التسوية مطالب بها عندما يتدخل الحدث الذي يبررها(تنازل عن ملك أو توقف النشاط والتخلي عن صفة المدين) في أجل قدره 5 سنوات ابتداء من اقتناء أو استيراد المواد للاستهلاك التي تمنح الحق في الخصم، منذ بداية فترة التسوية، يعادل المبلغ المخصص أوليا والذي يطرح منذ الخمس(1/5) لكل سنة أو جزء من السنة المدنية المنصرمة[1].

مثـــال:

لنفترض ملك مقتنى في جوان 2007 والذي ترتب عنه عند اقتناءه خصم للرسم بقيمة 20.000دج.

إذا تم بيع هذا الملك في 20 جوان 2009، بعد اقتنائه، يجب على المدين أن يقوم بدفع تسوية والتي تحسب كما يلي:

الرسم على القيمة المضافة المخصوم في 2007: 20.000دج.

أجل الاحتفاظ بالملك: 3سنوات.

الرسم الذي يعاد دفعه: 20.000x(2/5)=8000دج.

إذا تم بيع هذا الملك في 2012(أو لاحقا)، لا يتم إعادة الدفع لانتهاء مدة التسوية.

ج–تسوية حدث توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين:

في حالة توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين، إن الشخص الخاضع للضريبة ملزم بإعادة دفع الرسم الخاص بالبضائع المخزونة والتي تم إدراجها، بعد طرح الرسم الذي أثقل المشتريات والذي لم يتم خصمه بعد، وذلك تطبيقا لقاعدة الفارق لمدة شهر.

القيام بذلك تقوم الإدارة الجبائية بتسوية ذلك مع تطبيق زيادة بنسبة 25%.

ثانيا: المدينون بالضريبة جزئيا

المدينون بالضريبة جزئيا هم كل الأشخاص الذين لا يحققونه عمليات تمنح الحق في الخصم فيما يخص الرسم على القيمة المضافة ولكن يخضعون للرسم على جزء نشاطهم المهني فقط.

[1] - الرسم على القيمة المضافة، نظام الخصومات(تسوية الخصومات الأولية)، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع الجبائي، المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام، 2003.

فيما يخص حساب الرسم على القيمة المضافة، يخضع المدينون بالضريبة جزئيا إلى قواعد معينة نحده الخصم على جزء من الرسم المحصل الذي أثقل الأملاك والخدمات التابعة لهم.

كما يعادل هذا الجزء مقدار الرسم مضاف إليه نسبة مئوية عامة للخصم والمسماة بالحصة النسبية والتي تتمثل قاعتها فيما يلي:

الحصة النسبيـــة = رقم الأعمال الخاضع للرسم+رقم الأعمال للصادرات من المنتوجات الخاضعة للرسم+ رقم الأعمال المحقق بإعفاء من الرسم / رقم الأعمال لبسط الكسر+ رقم الأعمال المعفى+ رقم الأعمال المتواجد خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

وتقرب الحصة النسبية التي يتم الحصول عليها إلى الوحدة الموالية بعدها.

كيفيات تحديد الحصة النسبية:

تحدد بصفة مؤقتة، الحصة النسيبة الواجب اتخاذها عند القيام بحساب الحق في الخصم خلال سنة معتبرة طبقا ل:

إما رقم الأعمال للسنة الماضية.

إما رقم الأعمال التقديري للسنة العادية الجارية.

كما يحسب مقدار الرسوم المخصوصة للسنة المعتبرة، بصفة قطعية، وفقا لرقم الأعمال لنفس السنة.

وبهذا الصدد، يتوجب على المدينين لها، نسبة الخصم التي يطبقونها خلال السنة الجارية وكذا العناصر الإجمالية المعتمدة لتقديرها.

إذا اتضح أن النسبة النهائية، نقل بأكثر من خمسة أجزاء من مائة عن النسبة المؤقتة أو تزيد عنها، يتوجب على المدين القيام بتسوية قبل اليوم الخامس والعشرين من شهر مارس من السنة الموالية.

ويترتب عن هذه التسوية إما إعادة دفع الزائد عن الرسم الذي سبق حسمه، وإما تطبيق خصم إضافي الذي سبق إجراءه.

المبالغ المستثناة في حساب الحصة النسبوية: لا يدرج في بسط الكسر ولا في مقامه.

التسليمات للذات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

التنازل عن عناصر الأصول.

العمليات التي لا تكتسي الطابع التجاري.

تسديد مصاريف غير خاضعة للرسم.

ملاحظـــة:

تستعمل النسبة الحقيقية المقدرة خلال سنة معتبرة، زيادة عن التسوية المخصومة لحساب نفس النسبة التي تقدمها، في حساب حقوق الخصم الممنوحة على المواد والخدمات المكتسبة خلال السنة التالية، وتصبح نهائية إذا كانت نسبة التغيير لا تتعدى خمس نقاط.

ثالثا: المدينون بالضريبة الجدد

ويقصد بهم:
المؤسسات القديمة التي بسبب تغيير في التشريع، أصبحت خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة إجبارية.
المؤسسات التي تتحول إلى مدينين بالضريبة اختياريا.
المؤسسات الحديثة النشأة.

يحدد مقدار الحق في الخصم كما يلي:

1-بالنسبة للمؤسسات الحديثة(الجديدة):

باستعمال حصة نسبية مؤقتة على أساس تقديرات للسنة المعتبرة تطبق الحصة النسبية إلى غاية نهاية السنة التي تلي سنة إنشاء المؤسسة.

كما تعتمد هذه الحصة النسبية اعتمادا نهائيا على المدة المنصرمة، إذا كانت الحصة النسبية المسجلة على مدى الفترة المعتبرة، لا تختلف بأكثر من خمسة أجزاء من المائة من النسبة النهائية عنه وذلك تاريخ انقضاء الأجل.

وفي حالة العكس، تسوى الوضعية على أساس الحصة النسبية الحقيقة في أجل أقصاه(25) الخامس والعشرين يوما الأولى من شهر مارس.

2-بالنسبة للمؤسسات التي أصبحت خاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا أو اختياريا:

تستفيد هذه المؤسسات عند تاريخ خضوعها من القرض الأولي للرسم المخصوم يتكون القرض الأولي من عنصرين اثنين هامين:

أ-المخزونات: يمكن للمدين بالضريبة الجديد أن يقوم بعملية خصم من الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل السلع، المواد الأولية، التغليفات والمنتوجات التي تخوّل الحق في الخصم والتي هي بحوزته في المخزون من تاريخ اكتسابه لصفة مدين جديد.

ب-الأملاك العقارية الجديدة: يمكن للمدين بالضريبة الجديد أن يقوم بعملية خصم من الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المواد الجديدة القابلة للاستهلاك والتي لم تستعمل بعد منذ تاريخ الخضوع للرسم[1].

المبحث الثالث:استرجاع الرسم على القيمة المضافة

إن الحق في حسم الرسم على القيمة المضافة المطبق على سعر الشراء، أو تكلفة العمليات التي تمنح الحق فيه، يتم تطبيقه بطريقة عادية وذلك بتحميل واستنزال المدفوع الناتج عن العمليات التي تمنح الحق في الحسم.

[1] - المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2010، مرجع سابق، ص-ص: 36-42.

غير أن هذا الحق بإمكانه أن ينفذ عن طريق الاسترجاع(التعويض) على جزء من الرسم القابل للحسم والذي يستحيل استنزال مدفوعها(الإسقاط) وعليه، في بعض الحالات يتم استرجاع الرسم القابل للإسقاط بصفة عادية عندما لا يمكن إسقاط هذا الأخير من الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن العمليات الخاضعة للرسم والمنجزة من طرف الخاضع[1].

ومنه سيتم دراسة استرجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال المطلب الأول: الحالات التي يتم فيها استرجاع الرسم على القيمة المضافة وكذلك شروط الاسترجاع، وفي المطلب الثاني: كيفيات الاسترجاع، وأخيرا إجراءات الاسترجاع، المطلب الثالث.

المطلب الأول: الحالات التي يتم فيها استرجاع الرسم على القيمة المضافة وشروط الاسترجاع

ففي هذا المطلب سيتم معرفة ما هي حالات الاسترجاع؟ وما هي شروط الاسترجاع؟ وهي كالآتي:

أولا: الحالات التي يتم فيها استرجاع الرسم المضافة

بغض النظر عن أحكام المادة 34 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وإذا تعذر الحسم الكلي للرسم على القيمة المضافة القابل للخصم، ضمن الشروط المذكورة في المادة 29 وما يليها، من الرسم على القيمة المضافة المستحق دفعه، يسدد المبلغ المتبقي، إذا كان ناتجا عن:

1-العمليات المعفاة والمبينة أدناه:

عمليات التصدير.

عمليات تسويق منتوجات وسلع معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة.

عمليات تسليم بضائع وأشغال وسلع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الترخيص بالشراء مع الإعفاء من الرسم.

2-التوقف عن النشاط:

غير أنه يحده استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة تسوية الوضعية الجبائية الإجمالية للمدين باسم، لا سيما فيما يتعلق بإعادة الخصومات الأولية، وفقا للمادتين 38 و 58 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وفوائض قيم التنازلات المهنية.

3-تطبيق نسب مختلفة:

الفارق في نسبة الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق النسبة على اقتناء المواد والبضائع والسلع القابلة للاهتلاك والخدمات والسنة المطبقة على الأشياء القابلة لغرض الرسم عليها إذا كان الرصيد الدائن مرتبطا بثلاثة(03) أشهر متتالية[2].

[1] - حميد بوزيد: جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص: 152.

[2] - المادة 50: معدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 1998، 24من ق.م لسنة 2001، 46 من ق.م لسنة 2003، 30 من ق.م لسنة 2005 و27 من ق.م لسنة 2009.

4-عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا:

يقتصر تسديد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، غير القابل للحسم بالنسبة للمدينين بالرسم جزئيا، على قسط الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم تبعا للقواعد الخاصة المنصوص عليها في المادة 39 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وفي هذه الحالة، يعتبر قسط الرسم على القيم المضافة غير القابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة[1].

ثانيا: شروط استرجاع الرسم على القيمة المضافة

يرتبط منح التسديد بالشروط الآتية:

مسك محاسبة بالشكل القانوني من طرف المؤسسة المستفيدة.

استظهار مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو جدول زمني للدفع.

بيان ملاحظة الدفع السابق في التصريحات السنوية التي تكتتبها المؤسسة.

يجب أن يشمل الدفع السابق للرسم على القيمة المضافة المطلوب سداده، سنوات مالية لم يبلغها التقادم الرباعي.

يجب أن يفوق مبلغ العملية التي استحق بشأنها الرسم على القيمة المضافة 100.000دج، وتم تسديده بوسيلة دفع أخرى غير النقدية.

يجب تقديم طلبات استرداد قرض الرسم على القيم المضافة قبل اليوم العشرين(20) من الشهر الموالي للفصل المدني الذي تم خلاله تشكيل القرض.

لا يمكن تحميل قرض الرسم الذي طلب استرداده، ويجب أن يلغى من قبل المدين فور تقديم طلبه المتعلق بالاسترداد.

يجب أن يساوي أو يفوق مبلغ قرض الرسم المعاين في نهاية مدة ثلاثة(03) أشهر متتالية والتي حرر بشأنه طلب الاسترداد ثلاثين ألف دينار 30.000دج[2].

المطلب الثاني: كيفيات استرجاع الرسم على القيمة المضافة

يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة عن طريق: حساب مبلغ الضريبة القابلة للتعويض، قرض الضريبة، وسقف الاسترجاع، وهذا ما سيتم عرضه في هذا المطلب.

حساب مبلغ الضريبة القابلة للتعويض:

لا يعتبر بالضرورة المقدار المعوض المبلغ الكامل لفرض الضريبة ولكن ذلك الناتج عن كشف حساب شهري يشكل سقف التعويض الذي تمت الأخذ بعين الاعتبار لعمليات التصدير التي جرت في الشهر الأخير، والعمليات الموزعة والتي تم إسقاط الضرائب عليها.

وكذلك، ينبغي أن يكشف حساب مبلغ الضريبة القابلة للتعويض لكل شهر، حتى وإن كانت الإعادة المطلوبة تغطي فترة طويلة.

[1] - المادة 50 مكرر2: محدثة بموجب المادة 20 من ق.م لسنة 2008.

[2] - المادة 50 مكرر 1: محدثة بموجب المادة 31 من ق.م لسنة 2005، ومعدلة بموجب المادتين 32 من ق.م لسنة 2006 و 28 ق م لسنة 2009.

قرض الضريبة:

يشكل قرض الضريبة من إجمالي الضرائب القابلة للإسقاط، أي الرسم على القيمة المضافة التي تظهر على مستندات الشراء أو وثائق المنتوجات الخاضعة للضريبة والموجهة إما للتصدير أو للقيام بعمليات مستفيدة عن الإسقاط.

قرض الضريبة هذا يسقط على الرسم على القيمة المضافة المطلوبة تحت إطار العمليات الخاضعة للضريبة والتي أخذ فيها بعين الاعتبار قاعدة نقص شهر.

سقف الاسترجاع:

يتم تحديد التعويض عن طريق حساب الضريبة المقيدة اعتباريا على مجموعة المبيعات المحققة خلال التصدير أو الضريبة المسقطة خلال الشهر المعتبر.

وإذا كان هناك فائض وجب تأجيله إلى الشهر المقبل.

ثم تحديد الحد الأعلى للتعويض لمدة شهر بمبلغ الرسم على القيمة المضافة التي ينبغي أن يتم استيفائه إذا كانت العمليات منجزة في النظام الداخلي يؤجل الجزء غير المستعمل من السقف طبقا لطلبات التعويض اللاحقة لتحديد تسقيف المرحلة الجديدة.

يؤجل القرض غير القابل للتعويض بتطبيق تسقيف إلى تصريح الشهر اللاحق[1].

المطلب الثالث: إجراء استرجاع الرسم على القيمة المضافة

بغرض الحصول على استرجاع الرسم على القيمة المضافة، يتوجب على المدين بالضريبة أن يودع في نفس الوقت الذي يبعث فيه تصريحه الشهري لرقم الأعمال، ملف وذلك في أجل تقادم محدد ب(04) أربعة سنوات، يجب أن يتضمن الملف الوثائق التالية:

طلب استرجاع مقدم في نسختين، في استمارة توفرها الإدارة الجبائية مع الإشارة إلى سبب الاسترجاع وكذالك مقدار الرسم للاسترداد لكل فترة فرض الضريبة مع كشف حساب دقيق مدعم بكل المستندات المثبتة(شهادة جمركية، فواتير، وكل وثيقة إثبات).

الشهادات الجبائية المبررة بدفع كل الضرائب المستحقة وكذا الإيداع المنتظم للتصريحات المكتسبة.

الكشف الخاص بفواتير الشراء في نسختين، والمتضمن لثلاث أعمدة، أسماء وعناوين الممولين، تاريخ وقيمة كل فاتورة وكذا مقدار الرسوم المطابقة.

بيان أو دليل مقدار المبيعات المحققة عن التصدير أو بالإعفاء من الرسم عن طريق تقديم شهادة التصدير أو شهادات الشراء بالإعفاء التي تؤشر عليها المصلحة ثم تصوّبها.

بعد دراسة الملف من طرف مصلحة الوعاء الضريبي على مستوى الولاية يبعث هذا الأخير إلى المدير الجهوي من أجل تأشيرة التطابق ثم إلى الإدارة المركزية(مديرية المنازعات)، للتأشيرة والرأي والبعث إلى مصلحة الدفع.

[1] - الرسم على القيمة المضافة استرجاع الرسم على القيمة المضافة: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع الجبائي، المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام، 2004.

فيما يتعلق بحالة تسديد الرسم على القيمة المضافة الأخيرة(الفارق بين نسبة الرسم على القيمة المضافة المطبق عند اقتناء مواد أو منتوجات ونسبة الرسم على القيمة المضافة المطبق عند اقتناء مواد أو منتوجات ونسبت الرسم على القيمة المطبقة عند التنازل عن هذه المواد.

لا بد من تقديم التوضيحات التالية:

أولا يجب أن يكون طلب التسديد، موالي لتواجد دفعة لها أثر منذ(03) أشهر متتالية على الأقل.

بعدها يجب أن يضم ملف التسديد زيادة عن شهادات الإحداث المطلوبة كشف تلخيص شهري يعرض: المشتريات أو المواد المستوردة المنجزة والمبررة عن طريق فواتير أو وثائق جمركية تشير إلى المقدار الحقيقي للشراء دون الرسم أو مقدار تكلفة وتأمين الشحن الخاضعة للرسم عند الاستيراد وكذا نسبة الرسم على القيمة المضافة المطبقة.

أخيرا، يجب أن يقدم طلب التسديد كما يلي:

استعمال المطبعة التي تعرف مميزاتها في النموذج المرفق في الملحق.

إمضاء الطلب من طرف المكلف بالضريبة والتي يجب أن يضبط تأشيرات المفتش المكلف بالتحقيق في الملف، والمدير الولائي وكذا المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.

بعد الدراسة، يبعث الملف المتضمن لكشوفات ومستندات مثبتة(في نسخ) حسب المناهج المعتادة إلى الإدارة المركزية بغرض تحرير إذن بالصرف[1].

[1] -المدرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2010، مرجع سابق، ص ص: 50، 51.

خلاصة الفصل:

نستنتج أن الرسم على القيمة المضافة يتميز بأنه ضريبة حقيقية أي تخص استعمال المداخيل أو الاستهلاك للسلع والخدمات، وكذلك يعتبر الرسم ضريبة تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيق ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يتضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.

ويتم تحول الرسم على القيمة المضافة في النهاية المستهلك النهائي.

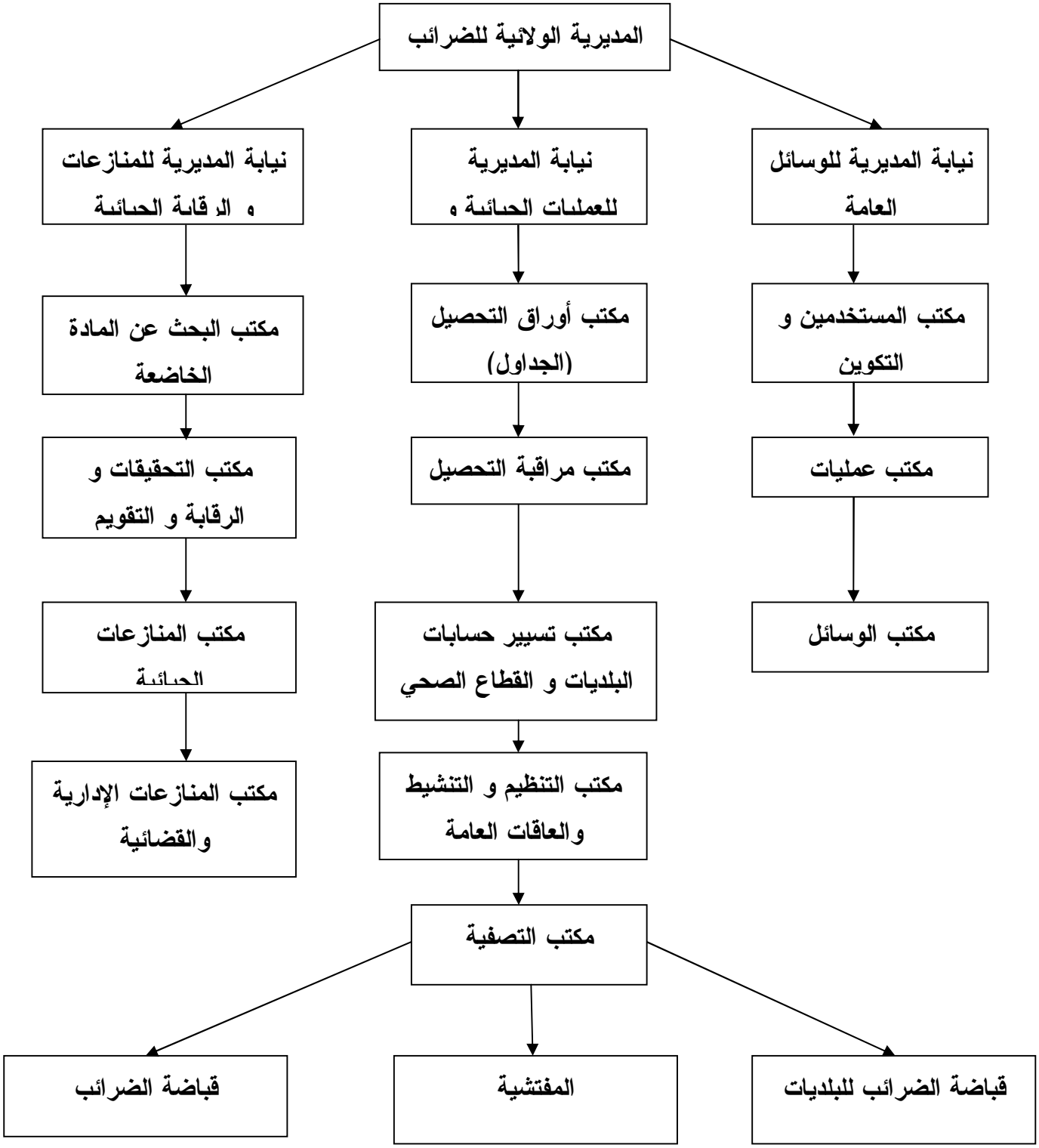
الفصل الثالث

آلية استرجاع الرسم على القيمة المضافة بولاية ميلة

المبحث الأول :الهيكل التنظيمي العام لمديرية الضرائب : والتعريف بالمفتشية و المصالح التابعة لها

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي لمدرية الضرائب

شكل رقم:01



المطلب الثاني : تعريف المفتشية و المصالح التابعة لها

تعريف المفتشية

هي مصلحة خارجية عن مديرية الضرائب للولاية و تعتبر الوسيط المباشر بين الإدارة و المكلف بالضريبة.

وتقوم المفتشية بمهام عديدة كتحديد وعاء الضريبة والرسوم ومراقبة الأنشطة التجارية والتصريحات المقدمة لها، و تضم المصالح الأربعة التالية:

1- مصلحة جباية الشركات والمهن الحرة.

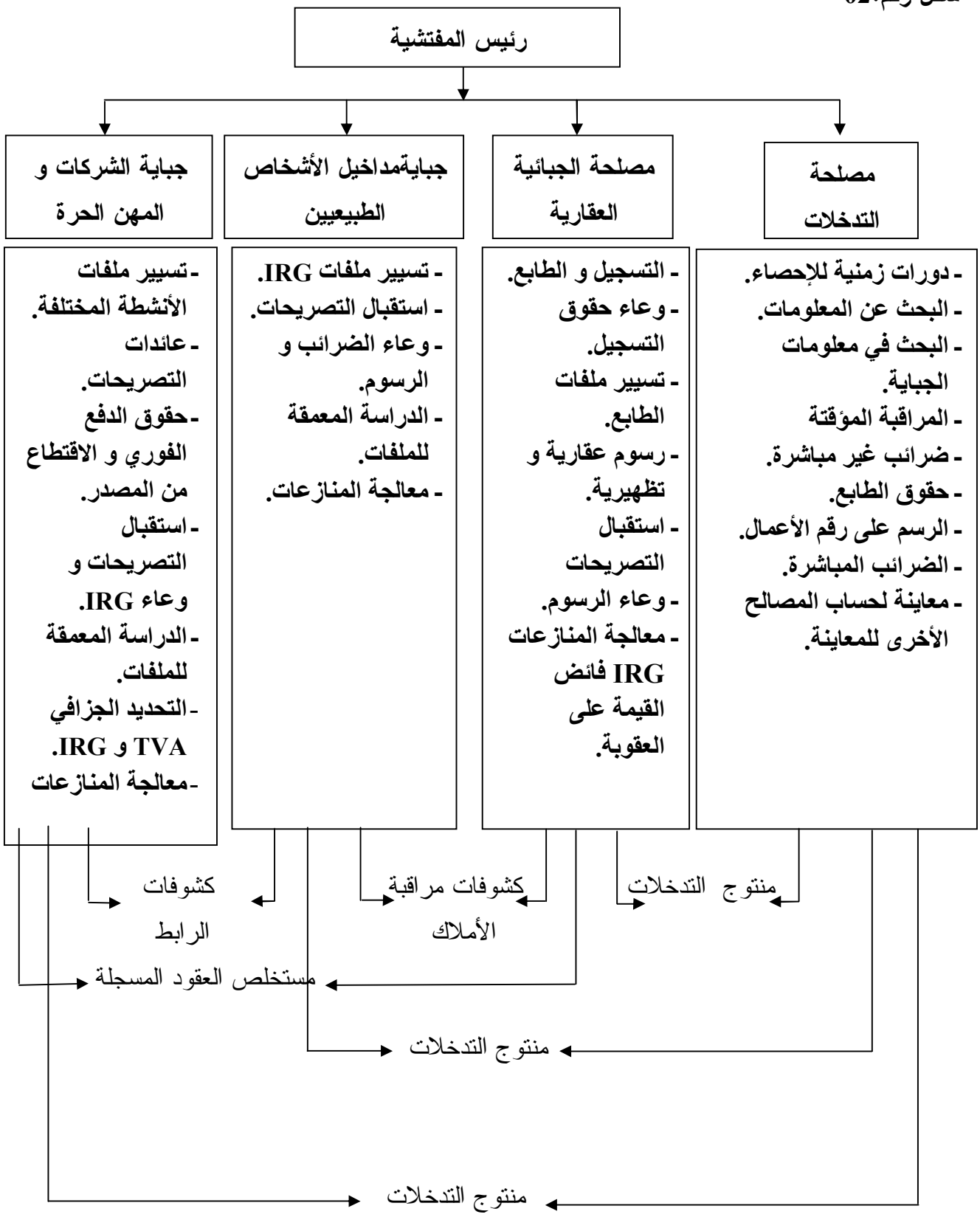
2- مصلحة مداخيل الأشخاص الطبيعيين.

3- مصلحة الجباية العقارية.

4- مصلحة التدخلات.

و التقسيم الهيكلي التالي يوضح و يبين مهام هذه المصالح.

شكل رقم:02


رئيس المفتشية
مصلحة التدخلات
مصلحة الجبائية العقارية
جبايةمداخيل الأشخاص الطبيعيين
جباية الشركات و المهن الحرة
- دورات زمنية للإحصاء.
- البحث عن المعلومات.
- البحث في معلومات الجباية.
- المراقبة المؤقتة
- ضرائب غير مباشرة.
- حقوق الطابع.
- الرسم على رقم الأعمال.
- الضرائب المباشرة.
- معاينة لحساب المصالح الأخرى للمعاينة.
- التسجيل و الطابع.
- وعاء حقوق التسجيل.
- تسيير ملفات الطابع.
- رسوم عقارية و تظهيرية.
- استقبال التصريحات
- وعاء الرسوم.
- معالجة المنازعات IRG فائض القيمة على العقوبة.
- تسيير ملفات IRG.
- استقبال التصريحات.
- وعاء الضرائب و الرسوم.
- الدراسة المعمقة للملفات.
- معالجة المنازعات.
- تسيير ملفات الأنشطة المختلفة.
- عائدات التصريحات.
- حقوق الدفع الفوري و الاقتطاع من المصدر.
- استقبال التصريحات و وعاء IRG.
- الدراسة المعمقة للملفات.
- التحديد الجزافي TVA و IRG.
- معالجة المنازعات
منتوج التدخلات
كشوفات مراقبة الأملاك
كشوفات الرابط
مستخلص العقود المسجلة
منتوج التدخلات
منتوج التدخلات

يرئس هذه المفتشية رئيس يجب أن يكون متحصل على رتبة مراقب على الأقل مع أقدمية 07 سنوات حيث تحول له عدة صلاحيات و مهام عليه القيام بها و المتمثلة في:

1- تمثيل المدير الولائي على مستوى الإقليم المتواجدة به المفتشية.

2- السهر على السير الحسن للمصلحة و تنقل المعلومات فيها.

3- السهر على تحقيق الأهداف المسطرة من طرف مديرية الضرائب للولاية.

4- التسيير المادي و البشري لوسائل المفتشية.

5- ضمان الانضباط في العمل.

6- المشاركة في فرض الضريبة.

7- دراسة الشكاوي و الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و الرد عليهم.

8- استقبال الأشخاص الخاضعين للضريبة و المواطنين الذين لهم علاقة بذلك.

9- تمثيل المفتشية أمام لجان الطعن و في الدائرة.

10- المشاركة في التوعية و الإعلام بتبسيط القواعد الجبائية و الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني: المهام الموكلة لكل مصلحة (التنظيم الداخلي و نظام العمل) و كيفية فتح ملف جبائي

المطلب الأول: المهام الموكلة لكل مصلحة مفتشية الضائب

هي إدارة محلية خاصة بالوعاء و المراقبة و التدخلات و في هذا المجال فإنها تقوم بتأسيس الضرائب و ذلك بتعيين الأسس الخاضعة للمكلفين فيما يخص الضرائب و الرسوم التي هم مكلفون بها.
كما تتطلب احترام و تطبيق التخصصية لكل مصلحة داخل مفتشية الضرائب و هذا طبقا لمخطط العمل المسطر خلال فترات السنة.

1-مصلحة الجباية على الشركات و المهن الحرة :

هناك ثلاث أعمال تقوم بها في السنة: عمل شهري متكرر، عمل مؤقت، عمل مسطر.

أ-**العمل الشهري المتكرر:** عمل يقوم به لتسيير الملفات الجبائية و هذا باستقبال التصريحات الشهرية للرسم على القيمة المضافة TVA و TAP واستلام الأخطار بالدفع في (G50) و(G50A) ، إعذار المخالفين و مراقبة التصريحات الخاصة بـــ TVA من قبل مركز الإعلام الآلي.

ب-العمل المؤقت: استقبال التصريحات بالوجود، تصريحات التوقف عن النشاط، تسوية الملفات الجبائية، وضع بيانات و كشوفات الملفات الجبائية، دراسة الشكاوى، القيام بعملية الإحصاء ثلاث مرات في السنة.

ج-العمل المسطر (المخطط): يخص المراقبة المعمقة للملفات الجبائية الخاضعة لنظام الربح الحقيقي، تحضير الأسس الضريبية للمكلفين الخاضعين للنظام الجزافي و أخيرا إعداد أعمال السنة للضرائب و الرسوم.

ملاحظـــة:

يجب أن يكون هناك موظفين مؤهلين و أكفاء للقيام بهذه الأعمال (المراقبة و دراسة الشكاوى و المنازعات و تحديد النظام الجزافي و هذا من حيث المدة و العدد).
المفتشية لا تملك العدد المناسب من الموظفين.

2-مصلحة مدا خيل الأشخاص الطبيعيين IRG:

تقوم هذه المصلحة على غرار مصلحة جباية الشركات و المهن الحرة، بتسيير الملفات الجبائية بطريقة جد سهلة و مريحة لكون الأعمال التي يقومون بها وقتية (من فترة لأخرى فقط) وذلك باستلام التصريحات السنوية عند نهاية أعمال السنة ووضع كشوفات الربط الخاصة بالدخل الإجمالي ودراسة المنازعات والشكاوى وعلى هذا الأساس فإن العناصر المكونة لهذه المصلحة تستطيع استغلال الوقت للدراسة والمراقبة المعمقة للملفات وذلك خارج أعمال نهاية السنة و لأعمال الخاصة بتحديد النظام الجزافي، وبالتالي فإن أعوان هذه المصلحة يمكنهم مساعدة أعوان الشركات والمهن الحرة.

مخطط العمل:

01جانفي⟵15 فيفري: مراقبة مدا خيل الأشخاص الطبيعيين .
16فيفري⟵15 أفريل: مساعدة مصلحة الجباية على الشركات و المهن الحرة و ذلك بتحديد النظام الجزافي.

3-مصلحة الجباية العقارية:

تختص هذه المصلحة في عمليات دائمة هي عمليات الوعاء وحقوق التسجيل وعمليات وقتية، مثل: فائض القيمة للتنازل عن العقارات خارج الإطار المهني وهناك أعمال دورية مثل: الرسوم العقارية ورسوم التطهير والضريبة على الممتلكات.

مخطط العمل:

ينقسم إلى قسمين : أعوان مكلفين بأعمال دائمة خاصة بتحديد الوعاء والطابع والتسجيل، وأعوان مكلفة بالرسوم العقارية ورسم التطهير والضريبة على الممتلكات وتمتد من شهر جويلية إلى شهر

سبتمبر، كما يقومون بعمليات الإحصاء للنيابات والنشاطات التجارية من شهر أكتوبر إلى شهر ديسمبر. .

4-مصلحة التدخلات :

هي مصلحة مختصة بالمراقبة الدائمة والخاصة ببعض الضرائب المباشرة وغير المباشرة والطابع وكذلك عمليات الجرد والمعاينة للمخزون والمعدات واليد العاملة ومعاينة المدخول اليومي، تغيير النشاط .... الخ.

مخطط العمل:

من شهر جانفي ⟵ أوت:- البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

- المراقبة الدائمة للضرائب غير المباشرة والطابع.
- عمليات الجرد والمعاينة لفائدة مصلحة جباية الشركات والمهن الحرة.

من شهر سبتمبر⟵ديسمبر: القيام بعمليات الإحصاء الدورية للممتلكات المبنية وغير المبنية والأنشطة التجارية.

واجبات الإدارة الجبائية: تتمثل في

- تحمل عبء مجموع الملفات الجبائية .
- تحقيق أعمال التسيير والمراقبة الجيدة لهده الملفات .
- استقبال التصريحات الشهرية والمراقبة المعمقة لها.

ملاحظـــة: يتكون الملف الجبائي من :

1- ملف خاص بالجباية على أرباح الشركات أو الأشخاص الطبيعيين.

2- ملف خاص بالدخل الإجمالي وهدا الملف يخص عنوان سكن المكلف.

المطلب الثاني: كيفية فتح ملف جبائي

إن أي شخص خارج الميدان يتساءل عن كيفية فتح ملف جبائي؟ طبقا للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة، فان كل مكلف (تاجر) يلتزم بتقديم تصريح بالوجود(النشاط) لدى مصالح الإدارة الجبائية حتى تتمكن هذه الأخيرة من فتح ملف جبائي، حيث أن القانون ألزم أي مبتدئ بالنشاط مهما كان نوعه: تجاري، صناعي، خدمي، مصرفي ... بالتصريح بنشاطه خلال 30 يوم من بداية النشاط حتى تصغي عليه طابع الشرعية.

واجبات المكلف بالضريبة: فيما يخص التصريح بالوجود.

1-بالنسبة للتاجر:

- استمارة تصريح بالوجود.
- شهادة ميلاد أصلية .

- عقد الإيجار أو عقد الملكية للمحل التجاري.
- نسخة من السجل التجاري أو بطاقة الحرفي أو الاعتماد.

2-بالنسبة للشركات أو المؤسسات:

- شهادة ميلاد أصلية لكل شريك.
- عقد القانون الأساسي للشركة.
- النشر الرسمي للإعلانات القانونية.

المبحث الثالث: آلية استرجاع TVA الرسم على القيمة المضافة بولاية ميلة

المطلب الأول:دراسة حالات عن معالجة الرسم على القيمة المضافة

الحالة الأولى:

مؤسسة ذات شخص وحيد مختصة في صناعة مواد البناء قامت خلال سنة 2007 بالعمليات التالية:

شراء مواد أولية بقيمة 345600دج (% 17 TVA)

شراء معدات استثمارية بقيمة 5000.000 دج (% 17 TVA)

وحققت رقم أعمال خارج الرسم بقيمة: 105.000.000 دج (% 17 TVA)

- أحسب القيمة المضافة الواجب تسديدها خلال سنة 2007؟

- شراء مواد أولية: 587520= (0.17).345600= TVA المسترجعة.
- شراء معدات استثمارية: 850.000 = (0.17). 5000000 = TVA المسترجعة.
- مبيعات (رقم أعمال) 850.000= (0.17).105000.000= TVA المسترجعة.

$$\mathbf{TVA}_{\text{مسترجعة}} - \mathbf{TVA}_{\text{محصلة}} = \mathbf{TVA}_{\text{تسديدها واجب}}$$

$$\mathbf{TVA}_{\text{واجب تسديدها}} = 17850000 - 850000 - 587520$$

$$\mathbf{TVA}_{\text{واجب تسديدها}} = 16412480$$

حالة ثانيـــة :

قامت شركة وطنية مختصة في الأنشطة التالية :

إنتاج المواد الإسمنتية، النجارة العامة، الخزف الصحي بالعمليات التالية:

- إبرام صفقات تجارية لانجاز ما قيمته: 1500.000دج نجارة عامة مع العلم انه تم قبض ثمن الصفقة .

- تصدير ماقيمته: 4500.000 دج خزف صحي إلى تونس .

– باعت مواد البناء إلى مؤسسة معفية من الرسم على القيمة المضافة (الجيش الشعبي الوطني) بقيمة: 6000.000 دج.

ومن أجل تحقيق هده الصفقات تحملت المصاريف التالية:

- شراء مواد أولية (حطب) بقيمة 600.000 دج.
- شراء مواد أولية لصناعة الخزف الصحي بقيمة 2.000.000 دج.
- شراء مواد البنالء بقيمة 3000.000دج.
- مع العلم أن المخزون إل يوم 12/31 من نفس السنة بلغ 2000.000 دج وأن نسبة الرسم على القيمة المضافة هي 17%.

أحسب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها؟

علل نسبة وجود رصيد خاص بالرسم على القيمة المضافة وما هي الحالات التي يكون فيها الرصيد (–) معللا ؟

دراسة الحالة الثانية :

حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها:

TVA المحصلة		**TVA المسترجعة**	
البيان	**17%**	**البيان**	**17 %**
إبرام صفقة وقبض ثمنها ب1500.000 دج .	255000	شراء مواد أولية (حطب) ب 600.000دج	102.000
تصدير إلى تونس ب 4500.000 دج (معفى)		شراء مواد أولية لصناعة الخزف الصحي ب 2000.000 دج	340.000
بيع مواد البناء للجيش الوطني الشعبي ب 6000.000 دج (معفى)		شراء مواد البناء ب 3000000 دج	510.000

$$\mathbf{TVA}_{\text{واجب دفعها}} = \mathbf{TVA}_{\text{محصلة}} - \mathbf{TVA}_{\text{مسترجعة}}$$

واجب دفعها

$$\mathbf{TVA}_{\text{واجب دفعها}} = (255.000) - (102.000 + 340.000) + 510.000 \longleftarrow$$

$$\text{TVA}_{\text{واجب الدفع}} = -697.000 \longleftarrow$$

تعليل سبب وجود رصيد(-) خاص بالرسم على القيمة المضافة؟

راجع لكون رصيد TVA الموجود في المشتريات أي TVA المسترجعة أكبر من TVA المحصلة من المبيعات وهدا كون متعاملين اثنين لديهما امتيازات ضريبية فيما يخص الإعفاء.

الحالات التي يكون فيها الرصيد (-) معلل؟

1- الفوترة لقطاع معفى.
2- حالة وجود مخزون غير مستعمل وغير مستهلك.
3- مؤسسات ذات طابع صناعي(مقاولات البناء) في حالة السكن الاجتماعي بحيث تفرض عليها TVA 17% ولما تفوترها للغير تفوتر ب 17%.

المطلب الثاني: طلبات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة بولاية ميلة

	المعدلات السنوية
الشكاوي الواردة إلى مديرية الضرائب	1000 طلب
طلبات الإسترجاع المقبولة	22 طلب

جدول يبين عدد الطلبات السنوية للاسترجاع المقبولة

تعليـــق: من خلال الجدول الذي يوضح لنا عدد طلبات الإسترجاع السنوية المقبولة من بين 1000 طلب من الشكاوي الواردة إلى مديرية الضرائب ، والتي تقدر بـــ22 طلب إسترجاع مقبول وهي نسبة ضئيلة مقارنة بالشكاوي المقدمة للمديرية ، ويرجع ذالك لعدة أسباب من بينها :

- عدم إحترام المكلف بالضريبة الأجال القانونية المطلوبة.
- عدم التمكن من المعرفة القانونية لإجراءات الإسترجاع.
- إحترام التقادم.
- عدم الإمضاء عندما يتجاوز الطلب السقف القانوني.
- عدم تقديم البيانات كاملة عند الإستدعاء.

خلاصة الفصل

بعد دراستنا لآلية استرجاع الرسم على القيمة المضافة من الجانب النظري وحاولنا ملامستها من الجانب التطبيقي من خلال دراستنا للهيكل التنظيمي العام لمديرة الضرائب والتعرف بالمفتشية والمصالح التابعة لها وتطرقنا إلى المهام الموكلة لكل مصلحة وكيفية فتح ملف جبائي وتم توضيح ذلك من خلال دراسة حالة عن معالجة الرسم على القيمة المضافة وتوضيح طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة بالولاية.

الخاتمـــة:

تعتبر الضرائب من أهم مصادر تمويل الخزينة العامة للدولة بما فيها الرسوم وتوابعها وتم تقسيمها إلى ضرائب وضرائب غير مباشرة وقد حاولنا من خلال هذا العمل إبراز مختلف المفاهيم حول الضريبة والتعرف على كيفية تحصيلها ودفعها، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة إيراد تعتمد وعليه الدولة في تغطية نفقاتها، هذا بعد تسليطنا الضوء على كيفية استرجاع الرسم على القيمة المضافة الذي يصح للمكلف بالضريبة بقبول تصريحه(G50) من خلال قيامه باحترام جميع حالات وشروط الاسترجاع ومن خلال قيامنا بدراسة الاسترجاع توصلنا إلى النتائج التالية:

نتائج الدراسة:

نستنتج من دراستنا للرسم على القيمة المضافة أنه عندما يتعذر على صفة الشخص الخاضع للرسم على القيمة المضافة من الخصم العادي للرسم الذي أثقل سعر المشتريات أو سعر التكلفة للعمليات المخولة لها الحق في الخصم بطريقة عادية يلجأ المكلف للرسم استرجاع رصيده الدائم وهذا عن طريق التصريح الشهري، نموذج G50، ويقدم هذا الأخير طلبه للإدارة الجبائية لاسترجاع هذا الحق وهذا بعد احترام جميع الإجراءات القانونية فالمشرع الجزائري قد ضمن حق الاسترجاع، حتى عند تغيير صفة الشخص الخاضع(بائع الجملة إلى بائع التجزئة، أو توقفه على النشاط، وهذا ما يدل على أن ضريبة الرسم على القيمة المضافة تتميز بالشفافية والمرونة حيث أن قيم الرسم المحتملة قابلة للتعديل حالا لآن وعاء الرسم يكون دائما خارج الرسم، لقد تأكدنا من ذلك في مصلحة المنازعات بحيث أن عدد الشكاوى المقدمة قد وصل إلى 1000 طلب وقبل إلا 22 طلب وهذا راجع للأسباب المذكورة سابقا.

ومن خلال النتائج السابقة يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوضيحات التالية:

- تسهيل الإجراءات الإدارية فيما يخص طلبات لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة.
- توطيد العلاقة ما بين المؤسسات والإدارة الجبائية عند الاستقبال الحسن.
- تحسيس المؤسسات بأهمية استرجاع الرسم على القيمة المضافة وكيفية إجراء طلبات الاسترجاع.

قائمة المراجـــع

أولا:الكـــتب

1- عصام بشور المالية العامة والتشريع المالي حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة بجامعة دمشق منشورات جامعة دمشق، الطبعة السابعة 1995 1996.

2- قاسم نايف علوان وآخرون ضريبة القيمة المضافة مفاهيم القياس التطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.

3- محمد عباس محرزى اقتصاديات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات.

4- الميزانية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.

5- علي زغدود المالية العامة ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، 2005.

6- سوزى عدلى ناشد أساسيات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات .

7- الميزانية العامة منشورات العلى الحقوقية، 2009.

8- منصور بن عمارة الرسم على القيمة المضافة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2010.

9- عبد الناصر وآخرون، الضرائب ومحاسباتها دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة2003

10- أعاد محمد القيسى المالية العامة والتشريع الضريبي دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.

11- محمد أبو نصار وآخرون الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيقية الطبعة الثانية، دار المكتبة الوطنية، 2003.

12- نصر رحال وآخرون، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مطبعة صخري حي المنظر الجميل الوادي، 2010-2011.

13- محمد حمود وآخرون، محاضرات فى جباية المؤسسات مكتبة الشركة الجزائرية بلوزداد، 2009.

14- حميد بوزيدة جباية المؤسسات الدراسة التحليلية فى النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر الطبعة الثانية.

15- محمد الصغير بعلى، المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة دار العلوم للنشر والتوزيع 2003.

16- محمد حسين الوادي وآخرون مبادئ المالية العامة دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 200.

17- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992.
18- سعي
19- سعيد على العابدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، 2011.
20- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية التطبيق، 2003.
21- محمد طاقة وآخرون، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطابعة، عمان، 2007.
22- عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية(دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
23- خالد عبد العليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة(دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2007.
24- محمود جمام، محاضرات في مقياس الجباية، مطبوعات جامعة منتوري، قسنطينة، 2002-2003.

ثانيا: رسائل الماجستير

1- مبروكة حجار، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة(حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف)، مذكرة ماجستير، المسيلة، 2003.
2- يمينة شكري وآخرون، تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل والإصلاح، مذكرة ماجستير، 2007.

ثالثا: التشريعات والقوانين

1- المادة 50 معدلة بموجب المواد 37 من ق م لسنة 1998، 24 ق م لسنة 2001، 46 من ق م لسنة 2003، 30 من ق م لسنة 2005، 27 من ق م لسنة 2009.
2- المادة 50 مكرر2ذ: محدثة بوجب المادة 20 من ق م لسنة 2008.
3- المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، 2003-2010.
4- ارسم على القيمة المضافة، النسب المطبقة، وزارة المالية، المديرة العامة للضرائب، مديرية التشريع الجبائي، المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام، 2004.

5- الرسم على القيمة المضافة، نظام الخصم، مجال تطبيق وزارة المالية، م.ع.ض، م.ت.ج، م.ف.ع.ع.إ، 2003.

6- الرسم على القيمة المضافة، نظام الخصومات(تسوية الخصومات الأولية)، وزارة المالية.

7- الرسم على القيمة المضافة، استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية.

الملاحـــق

Aannexe 1: formulaire de demande de remboursement des crédits de TVA

Réglementation

- les entreprises éligibles au renboursement :

Ne sont éligibles au remboursement de crédits de TVA que les entreprises qui se trouvent en situation de crédit de TVA dont l'origine relève du champ d'application de l'article 50du code des taxes sur le chiffre d'affaires, à savoir :

- les exportations.
- les opérations réalisés en hors taxes à destination des entreprises bénificiaires de la franchise de taxes ou de l'exonération de la TVA.
- la diff2rence de taux de la TVA (taux de réduit sur ventes, Taux normal sur achats)
- cessation d'activité.

- service destinataire de la demande :

Direction des impôts de wilaya.

- délais :

Avant le 20 du mois qui suit le trimestre au terme duquel le crédit est constaté.

- pièces à joindre à la demande :

- Copies des trois déclarations G50 du trimestre civil.
- Mondat, si le signataire n'est pas le redevable lui même.
- Relevés de factures d'achats.
- Copies des factures d'achats.
- Relevés des facturs de ventes établies en hors taxes appuyés par des relevés des attestations d'exonération ou de franchise.
- Relevés des factures de ventes taxées au taux réduit.
- Copies des factures de ventes.
- Relevé des déclarations des exportations.

Observation : ces documents doivent impérativement étre joints à votre demande de remboursement. A défaut, ces derniers vous seront réclamés ultérieurement, ce qui retardera d'autant le traitement de votre demande de remboursement.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
Ministere des finances.
Direction générale des impots
Direction des grandes enterprises.

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

DEMANDE DE REMBOURSEMENT DE CREDITS DE TVA AU TITRE DU……TRIMESTRE CIVIL DE L4ANNEE……

Date de réception de la demande:
(timbre à date du service des impots)

I- Identification de l'Entreprise

Nom, prénoms ou denomination de l'entreprise:
Adresse du principal établissement:
Activité exercée:
N ° du NIF:
Nationalié de l'entreprise:

II- Demmande de remboursement

Le soussinigné (nom, prénom,qualité)
:……..
Atteste que l 'enterprise présentant cette demande est à jour dant le depot de ses declarations de chiffre d'affaire (G50) .IL sollicite le remboursement de la somme de:……
c orespondant au cdédit de de TVA constaté sur la declaration du chiffre d'affaires du mois de……..., et réduit le montant du credit don't le remboursement est demandé. Il s'engage à ne plus le reporter sur les declarations suivantes jusqu'à l'intervention de la decision.

A…….le……

Signature de la personne habilitée à engager l'entreprise

(représentant légal ou personne mandatés).

III-Evolution Et Origine Des Crédit

Indique le report des crédits dégagé sur les déclarations de chiffre s d'affaire (G 50) déposes au titre des trimestres civil concerne.

- Mois :…….montant des crédit :…….
- Mois :…….montant des crédit :…….
- Mois :…….montant des crédit :…….

- Montant des remboursements demandé = ☐

- Origine de crédit :

☐ Les exportations.
☐ Les opération réalisées en hor taxes a destination des entreprise bénéficiaire de franchise de taxes ou de l'exonération de la TVA.
☐ Les différance des taux de la TVA (taux réduit sur ventes, taux normal sur achats) .
☐ Cessation d'activité.

Remarque *:* le montant de crédit demandé en remboursement ne peut être reporté sur la déclaration G50 qui suit celle qui fait apparaitre ledit crédit.

Dans le cas ou cette obligation n'est pas respectée, l'administration fiscal procédera elle –même a la suspension du crédit demandé en remboursement.

Réglementation

- les entreprises éligibles au renboursement :

Ne sont éligibles au remboursement de crédits de TVA que les entreprises qui se trouvent en situation de crédit de TVA dont l'origine relève du champ d'application de l'article 50du code des taxes sur le chiffre d'affaires, à savoir :

- les exportations.
- les opérations réalisés en hors taxes à destination des entreprises bénificiaires de la franchise de taxes ou de l'exonération de la TVA.
- la diff2rence de taux de la TVA (taux de réduit sur ventes, Taux normal sur achats)
- cessation d'activité.

- service destinataire de la demande :

Direction des impôts de wilaya.

- délais :

Avant le 20 du mois qui suit le trimestre au terme duquel le crédit est constaté.

- pièces à joindre à la demande :

- Copies des trois déclarations G50 du trimestre civil.
- Mondat, si le signataire n'est pas le redevable lui méme.
- Relevés de factures d'achats.
- Copies des factures d'achats.
- Relevés des facturs de ventes établies en hors taxes appuyés par des relevés des attestations d'exonération ou de franchise.
- Relevés des factures de ventes taxées au taux réduit.
- Copies des factures de ventes.
- Relevé des déclarations des exportations.

Observation : ces documents doivent impérativement étre joints à votre demande de remboursement. A défaut, ces derniers vous seront réclamés ultérieurement, ce qui retardera d'autrant le traitement de votre demande de remboursement.

Ministere des finances.

Direction générale des impots
Direction des impots de willaya
De: ……

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

DEMANDE DE REMBOURSEMENT DE CREDITS DE TVA AU TITRE DU……TRIMESTRE CIVIL DE L4ANNEE……
Date de réception de la demande:
(timbre à date du service des impots)

III- Identification de l'Entreprise

Nom, prénoms ou denomination de l'entreprise:
Adresse du principal établissement:
Activité exercée:
N ° du NIF:
Nationalié de l'entreprise:

IV- Demmande de remboursement

Le soussinigné (nom, prénom,qualité) :……..
Atteste que l 'enterprise présentant cette demande est à jour dant le depot de ses declarations de chiffre d'affaire (G50) .IL sollicite le remboursement de la somme de:……
c orespondant au cdédit de de TVA constaté sur la declaration du chiffre d'affaires du mois de……., et réduit le montant du credit don't le remboursement est demandé. Il s'engage à ne plus le reporter sur les declarations suivantes jusqu'à l'intervention de la decision.

A…….le……

Signature de la personne habilitée à engager l'entreprise

(représentant légal ou personne mandatés)

III-Evolution Et Origine Des Crédit

Indique le report des crédits dégagé sur les déclarations de chiffre s d'affaire (J 50) déposes au titre des trimestres civil concerne.

- Mois :…….montant des crédit :…….
- Mois :…….montant des crédit :…….
- Mois :…….montant des crédit :…….

- Montant des remboursements demandé = ☐

- Origine de crédit :

☐ Les exportations.
☐ Les opération réalisées en hor taxes a destination des entreprise bénéficiaire de franchise de taxes ou de l'exonération de la TVA.
☐ Les différance des taux de la TVA (taux réduit sur ventes, taux normal sur achats) .
☐ Cessation d'activité.

Remarque *:* le montant de crédit demandé en remboursement ne peut être reporté sur la déclaration G50 qui suit celle qui fait apparaitre ledit crédit.

Dans le cas ou cette obligation n'est pas respectée, l'administration fiscal procédera elle –même a la suspension du crédit demandé en remboursement.

Annexe 2 l : lettre d'information aux redevables n'ayant pas respecté l'obligation de non report du crédit de **TVA sollicité en remboursement.**

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES

M……

A……..…..le……..

Objet : votre demande de remboursement de crédit TVA.

Monsieur,

Vous aves adressé à l'Administration fiscale en date du …… une demande remboursement de crédit de TVA constitué au cours du (1er – 2 éme – 3 éme – 4 éme) trimestre civil de l'année …….. d'un montant de ……..
L'exploitation de votre déclaration G50 souscrit au titre de du mois de …….. , suivant celui du dépôt de ladite demande a permis de relever que le crédit de TVA sollicité au remboursement n'a pa fait l'objets d'annulation , conformément aux disposition de l'article 50 bis du code des taxes sur chiffres d'affaires .
A ce titre, je vous informe qu'il a été procédé à la correction de votre déclaration laquelle a :

- Donné lieu à une réduction du crédit à un montant de …….. au lieu de …….. porté sur votre déclaration.
- Dégagé une TVA à payer s'élevant à :……. Celle – ci sera imputée du montant du crédit à rembourser.

IL vous appartient, par conséquent, de tenir compte de cette correction, ainsi opérée ; et ce , lors de la souscription de la prochaine déclaration G50.
Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de parfaite considération.

Le Directeur des Grandes Entreprises.