

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

## محاضرات في جبائية المؤسسة

وفق مقرر السنة الثالثة تخصص إدارة الأعمال

مطبوعة جامعية من إعداد:

د. رtieبة بوهالي

السنة الجامعية 2017/2016

# **قائمة المحتويات**

أ .....	مقدمة
18 - 1 ..... مدخل إقتصادي إلى دراسة الضرائب	الفصل الأول:
02 ..... ماهية الضريبة	- 1
02 ..... نشأة الضريبة وأساسها القانوني	1-1
04 ..... تعريف الضريبة وخصائصها	2-1
06 ..... مبادئ الضريبة	3-1
07 ..... أهداف الضريبة	4-1
08 ..... الآثار الإقتصادية للضريبة	5-1
10 ..... التنظيم الفني للضريبة	- 2
10 ..... وعاء الضريبة	1-2
12 ..... معدل الضريبة	2-2
12 ..... تحصيل الضريبة	3-2
13 ..... الضغط والازدواج الضريبي	4-2
14 ..... تصنیفات الضرائب	- 3
14 ..... التصنيف على أساس متحمل العبئ الضريبي	1-3
15 ..... التصنيف على أساس المادة الخاضعة للضريبة	2-3
15 ..... التصنيف على أساس الواقعة المنشأة للضريبة	3-3
16 ..... التصنيف على أساس المعدل والسعر	4-3
50-20 ..... الجباية وإختيار المؤسسة الوطنية	الفصل الثاني:
21 ..... النظام الضريبي الجزائري	- 1
21 ..... نشأة ومفهوم النظام الضريبي الجزائري	1-1
23 ..... دوافع وأهداف الإصلاح الضريبي	2-1
24 ..... هيكل النظام الضريبي الجزائري	3-1
25 ..... إختيار المؤسسة أو الشركة الوطنية	- 2
25 ..... مفهوم وأهمية الشركة	1-2
27 ..... شروط إنشاء الشركة	2-2
28 ..... حل الشركة وإنقضائها	3-2
28 ..... تصنیف الشركات وخصائصها	4-2

33	<b>الضرائب المفروضة على الشركات الوطنية.....</b>	- 3
33	الضريبة على أرباح الشركات.....	1-3
39	الرسم على النشاط المهني.....	2-3
42	الرسم على القيمة المضافة.....	3-3
47	ضرائب ورسوم أخرى.....	4-3
74-53	<b>جباية شركاء المؤسسة.....</b>	<b>الفصل الثالث:</b>
53	الضريبة على الدخل الإجمالي.....	- 1
53	مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي.....	1-1
54	الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي.....	2-1
55	المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.....	3-1
56	مجال ومكان فرض الضريبة.....	4-1
57	آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي.....	5-1
57	<b>أصناف الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.....</b>	- 2
57	الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.....	1-2
60	أرباح المهن غير التجارية.....	2-2
61	المداخيل الفلاحية.....	3-2
62	المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية.....	4-2
63	عائدات رؤوس الأموال المنقولة.....	5-2
66	الرواتب والأجور والمعاشات والريouع العمرية.....	6-2
70	<b>المعاملات الجبائية.....</b>	- 3
70	الأنظمة الجبائية.....	1-3
71	الإلتزامات الجبائية.....	2-3
73	المنازعات الجبائية.....	3-3
75	.....	<b>الخاتمة</b>
76	.....	<b>قائمة المراجع</b>
78	.....	<b>الملحق</b>

تنبع إيرادات الدولة من إصدار العملة التي تتطلب غطاء للإصدار، الإقراض الذي يجرها للتبعية وتكلفة الفوائد، إيرادات أملك الدولة التي تعد محدودة والضرائب التي تحصل من الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين نتيجة عدة اعتبارات، وأمام الأزمات المالية التي عرفتها الجزائر بسبب الإعتماد شبه الكلي على العائدات البترولية مقابل ضخامة النفقات العامة، ومع تذبذب أسعار النفط وقصد مسيرة التطورات العالمية، تزايدت أهمية الضريبة كمورد مالي هاماً ومتعدد لميزانية الدولة، فضلاً عن التوجّه للبحث عن موارد أخرى وترشيد النفقات.

يقوم النظام الضريبي الجزائري على مجموعة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، التي تطبق وتحصل بطرق مختلفة كالتوريد المباشر، الأقساط المقدمة والجز من المصدر، التي تم تحديدها حسب طبيعة كل ضريبة من حيث: الحجم، الأشخاص المفروضة عليهم، الأوقات المناسبة للتحصيل وكذا الطريقة التي تقلل من نفقات وصول الضرائب لخزينة دولة، وحتى تتمكن المؤسسة من إدارة جبائيتها على نحو أفضل من خلال اتخاذ الاختيارات الجبائية الرشيدة، يظهر جلياً أن معرفة النظام الجبائي ومعرفة جميع التغيرات التي تمس الأحكام الضريبية التي تخضع لها تصبح أولوية.

مع تنوع الضرائب وإختلاف أنظمة فرضها، طرق الحساب، الاعفاءات الدائمة والموقته، فضلاً عن التغيرات السنوية التي تطرأ عليها بموجب قوانين المالية، يواجه الطلبة بعض الصعوبات في إستيعاب مقياس "جبائية المؤسسة" الذي يدرس لطلبة السنة الثالثة تخصص إدارة الأعمال وتخصص مالية ومحاسبة وكذا طلبة الماستر بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، وعليه خطوة أولى وإختلاف المقررات الدراسية حسب التخصص ودرجة التعمق في دراسة الجبائية، تم إعداد هذا الإسهام العلمي وفق مقرر السنة الثالثة تخصص إدارة الأعمال.

تهدف هذه المطبوعة لجعل الطالب قادر على فهم أساسيات الجبائية، وأثرها على القرارات في المؤسسة، من خلال ثلاثة فصول، خصص الأول لعرض مدخل إقتصادي لضريبة من خلال تقديم للضريبة، التنظيم الفني لها وتصنيفاتها، أما الفصل الثاني خصص للتعرف على الجبائية وإختيار المؤسسة الوطنية من خلال عرض النظام الضريبي الجزائري، لمحه مختصرة كتكيير عن الشركات وتصنيفها وصولاً إلى أنواع الضرائب المفروضة عليها، في حين خصص الفصل الثالث للتعرف على الضرائب المفروضة على الأشخاص الطبيعيين ممثلة في الضرائب المفروضة على أصناف الدخل وصولاً إلى المعاملات الجبائية، هذا وقد تم تدعيم عرض معدلات الضرائب بأمثلة توضيحية لتسهيل فهمها وطريقة حسابها وبالتالي تيسير حل سلاسل التمارين في الأعمال الموجهة.

## **الفصل الأول: مدخل إقتصادي إلى دراسة الضرائب**

1- ماهية الضرائب

2- التنظيم الفي للضريبة

3- تصنیفات الضرائب

لقد مثلت الضريبة خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية المالية وذلك لكونها من جهة إحدى أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة وأحد وسائل تحقيق أهداف السياسة المالية ومن جهة أخرى الإشكالات التقنية والاقتصادية المتعلقة بفرضها أو بآثارها، وعلى هذا الأساس فسيتم فيما يلي معالجة الجوانب المختلفة للضريبة لإعطاء صورة واضحة لآليات التي تسيرها والقواعد التي تحكمها وكذا التصنيفات المعتمدة للتفرقة فيما بينها.

## 1- ماهية الضريبة

كون الضريبة مرتبطة بنشاط الأفراد والمؤسسات إضافة إلى حساسية هذا المورد وأهميته، سيتم فيما يلي التعرف على نشأتها، التكيف القانوني، المفهوم، الأهداف والمبادئ التي تحكمها وآثارها الإقتصادية.

### 1-1 نشأة الضريبة وأسسها القانوني:

#### 1-1-1 نشأة الضريبة:

عرفت الضريبة منذ أقدم العصور والأزمنة، إلا أنها تطورت مع مرور الزمن حتى وصلت إلى ما هي عليه في الوقت الحاضر، ويظهر تاريخ الضريبة ارتباط طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد السائد في المجتمع، وكذا التنظيم الاجتماعي والخدمات المنتظرة من طرف السلطة الحاكمة أو الدولة، ويمكن تلخيص مراحل تطور الضريبة فيما يلي:

- **المرحلة الأولى:** وهي مرحلة ما قبل نشوء الدولة بتنظيماتها المعروفة، وقد كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة والتي كان شيخها أو زعيمها يجمع من أفرادها ما يمكنهم تقديمها لحمايتهم وحسن سير أمور قبيلتهم، ومع تطور هذا النظام القبلي في شكل دولة أصبحت الضريبة تحصل في صورة عينية وتدفع جبرا على الأرضي والرؤوس..الخ، كنوع من المساهمة في النفقات العامة (بالنسبة للإمبراطورية الرومانية كانت الضريبة تدفع إجبارا سنويا)، أما في العصور الوسطى فقد كانت تدفع في شكل ساعات عمل (السخرة) أو عينيا (أعمال تعبيد الطرقات أو التموينات بالحبوب والمواد الزراعية) وهذا لضمان الحصول على بعض الخدمات كالأمن وتوفير المنشآت القاعدية، وقد مكنت الضريبة العينية آنذاك السلطة العامة من الحصول على اليد العاملة التي يوفرها الأسياد، وكذا الغلال والمحاصيل الزراعية من ملاك الأرضي.

- **المرحلة الثانية:** وهي مرحلة ما بعد ظهور الدولة ككيان قائم بذاته، مع استخدام العملة بدل المقايضة وقد عرفت هذه المرحلة ارتفاع الخدمات التي تقدمها الدولة لمواطنيها من تعليم، صحة، موافقات، دفاع وغيرها وقد صاحب ذلك تطور مفهوم الضريبة وأشكالها والغاية من فرضها وطريقة جبايتها، خاصة مع توجه الدولة للتدخل بهدف تحقيق رفاهية المجتمع من خلال إعادة توزيع الدخول والثروات والتأثير على سلوك المستهلكين

والمنتجين، وكذا تشجيع أو إحجام رؤوس الأموال الأجنبية، خاصة مع ظهور المشروعات الكبيرة وتطور المبادرات بين الدول. ومع تطور المجتمعات أصبحت الضرائب أداة في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية واضطررت السلطات العمومية إلى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم عند فرض الضرائب بعد ثورات سياسية دموية عرفتها أوروبا ( خاصة مع توجه الدول في العصر الحديث إلى الاعتماد شبه الكلي على الضريبة باستثناء تلك التي توفر على كثافة سكانية بسيطة أو ثروات ضخمة تغنيها عن فرض الضرائب)، من هنا ظهر وتأكد حق البرلمانات في التخصيص بسن القوانين المتعلقة بفرض الضرائب ثم بغيرها من التشريعات، وهو من المبادئ الأساسية في الدول الديمقراطية.

## ١-١-٢ الأساس القانوني للضريبة:

في إطار البحث عن نقطة الإرتكاز القانونية التي تعطي الحق للدولة في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها ظهرت نظريتان أساسيتان هما:

### ▷ نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:

تعتبر الحجية القانونية لفرض الضريبة هو استفادة الأفراد من خدمات الدولة، وتقوم فكرة المنفعة على أساس ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي مع الدولة يسمى العقد الاجتماعي والذي جاء به الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن 18، وقد كان الاختلاف بتكييف طبيعة العقد حيث ميز بين:

- عقد بيع الخدمات: يكيف العقد لدى بعض الكتاب على أنه عقد بيع الخدمات، أي أن الضريبة التي يدفعها الأفراد هي نظير الخدمات التي تقدمها الدولة، لكن في الواقع يصعب تقدير المنفعة التي تعود على دافع الضريبة كون بعض خدمات الدولة غير قابلة للتجزئة كالأمن، الدفاع، التمثيل السياسي...إلخ، كما أن أصحاب الدخول المنخفضة يستقيدون بشكل كبير من خدمات الدولة مقابل مبالغ بسيطة وفق مقدرتهم.<sup>1</sup>

- عقد تأمين: يرى بعض الكتاب أن الضريبة التي يدفعها المكلفين هي قسط تأمين لحصول الفرد على الأمان، وإنقذ هذا التكييف لأنه يقصر وظيفة الدولة في حماية أموال الفرد وأمنه دون الوظائف الأخرى، كما أن هذا العقد يلزم المؤمن بتعويض الضرر الذي يلحق المؤمن به، وهو ينافي خصائص الضريبة.

- عقد شركة: إنعتربت الدولة شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء هم المواطنين، يتولى كل منهم عملا معينا ويتحمل في سبيل هذه الأعمال نفقات خاصة، على أنه إلى جانب هذا توجد نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة، ويعاب على هذه الصيغة أن الدولة تقدم خدمات معنوية يصعب تقديرها، مع عدم تناسب الخدمات المحصلة مع المبالغ المدفوعة. وكون هذه النظرية لا تواكب العصر الحديث بكل تطوراته وتغيراته ولا تتنامشى وخصائص ومبادئ الضريبة ظهرت نظرية التضامن.

## » نظرية التضامن الاجتماعي:

يتجه الفكر المالي الحديث إلى أن الأساس القانوني للضريبة يمكن في نظرية التضامن الاجتماعي التي تقوم على أساس أن الدولة ضرورة اجتماعية وليس وليدة عقد اجتماعي، ومن ثم تقضي بوجوب تضامن الأفراد معا كل بحسب مقدراته في مواجهة أعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة القيام بحماية المجتمع كله ومن ثم توفير قدر من الخدمات العامة، يتمتع بها كافة المواطنين بلا استثناء وبصرف النظر عن مدى مساهمتهم الفردية في تحمل التكاليف العامة. إن تسلیم المواطنين بضرورة وجود الدولة أنشأ بينهم تضامن اجتماعي يلزم كل فرد بالإسهام في الجماعة، فالدولة ضرورة اجتماعية تهدف لتحقيق غایات مادية ومعنوية والتي تحتاج للتمويل، وعليه فنظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب.<sup>2</sup>

### 1-2 تعريف الضريبة وخصائصها:

#### 1-2-1 تعريف الضريبة:

نظراً لغياب تعريف تشريعي للضريبة فإنه سيتم عرض أبرز التعريفات المعتمدة والتي تضم في مجملها خصائص الضريبة، ويعد أول تعريف عصري لها هو ما أتى به الفرنسي جيز Jese حيث عرفها: "الضريبة استقطاع نفدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة". مع دخول عناصر جديدة على الضريبة نتيجة التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمعات المعاصرة أصبح هذا التعريف غير ملائماً وجيء بتعريف أعم وهو اعتبارها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".<sup>3</sup>

بصفة عامة "فالضريبة استقطاع نفدي تفرضه السلطات العامة وفق قانون محدد على الأشخاص الطبيعيين والاعتاريين حسب قدراتهم التكليفية، بطريقة نهائية وبلا مقابل، تدفع للدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة".

نظراً لتدخل مصطلحي الضريبة والرسم في الحياة العملية، فسيتم توضيح الفرق بينهما فيما يلي:  
يعرف الرسم بأنه "مبلغ مالي إلزامي يدفعه المستفيدون إلى الخزينة العمومية مقابل خدمة معينة لتحقيق النفع العام أو الخاص"، كما عرف أنه "ذلك المبلغ من المال الذي تجبيه الدولة أو أحد الشخصيات العامة الأخرى جبراً من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة".

يتضح من التعريف جلياً اختلاف الرسم عن الضريبة من حيث عنصر المقابل فهو متتحقق في الرسم دون الضريبة، فالأخيرة تفرض دون مقابل، أمّا الرسم فيتعدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه بصرف النظر عن مرکزه المالي أو ظروفه الاجتماعية فمتى طلب الخدمة وجب عليه دفع الرسم المحدد لها، في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة التكليفية للمكلف بها وهي مرتبطة بتوفّر الواقعة المنشأة لها؛ كما أن الضريبة تهدف إلى تحقيق عدة أهداف، في حين أن الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية تكلفة الخدمة محل الرسم كالحصول على جواز السفر، ويقتصر جانب التشابه فيها من حيث القيمة النقدية، القيمة المحددة من قبل الدولة التي تدفع بشكل نهائي بموجب قانون.

أما الآتاوية فتمثل مقابل التحسين، وهي مبالغ نقدية يتم فرضها وتحصيلها من المالكين مقابل الارتفاع في قيمة ممتلكاتهم وبالذات مالكي الأراضي والعقارات، ذلك نتيجة حصولهم على نفع خاص ناتج عن جهود ونشاطات الدولة الموجهة لتحقيق النفع العام، ومن ذلك إقامة السدود وشق الطرق وقنوات الري.<sup>4</sup>

## 2-2-1 خصائص الضريبة:

يتضح من خلال تعريف الضريبة مجموعة مميزات وخصائص متعلقة بها تتمثل في :

**- الضريبة ذات شكل نقدى:** مع انتشار استعمال النقود واعتبارها وسيلة وأداة التعامل الأساسية في المجتمع، انثنى عهد الصور العينية للضريبة خاصة مع كثرة عيوبها وصعوبة جبائيتها، أين كانت تدفع الضريبة بشكل عيني وهذا بتقديم الأفراد جزءاً من محاصيلهم الزراعية أو بالعمل لأيام معدودة لصالح الدولة إلا أن نظام الضريبة العينية لم يكن عادلاً عند فرض الضريبة على الناتج الإجمالي دون النظر إلى تكاليف الإنتاج للمكلف، كما أن النفقات والإيرادات العامة أصبحت في شكل نقدى بما يلائم الظروف والأنظمة الحديثة.

**- الضريبة فريضة جبرية:** ليس للمكلف الحرية في دفع الضريبة أو عدم دفعها، ولا في اختيار مقدارها ولا في كيفية موعد دفعها، حيث تحدد له السلطات العامة الجوانب الفنية الخاصة بها.<sup>5</sup>

**- الضريبة نهائية:** فهي غير قابلة للاسترداد كونها ليست أمانة أو وديعة.

**- الضريبة تدفع وفقاً لمقدرة المكلفين:** إن مقدار الضريبة مرتبط بالمقدرة التكليفية لفرد المكلف بالضريبة، أي مقدار ما يملكه، أو ما حققه أو العمليات المرتبطة بالضريبة التي قام بها (توفر الحدث المنشأ للضريبة).

**- الضريبة تفرض من قبل الدولة:** انفراد السلطات العامة بوضع النظام القانوني للضريبة وهي من أشكال إبراز سيادة الدولة، حيث لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى الضريبة إلا بقانون وليس بناءً على قانون، وفي الدول البرلمانية يشترط لتنفيذ هذا القانون (قانون المالية) موافقة البرلمان عليه، والإدارة الضريبية تكتفي بالجباية والتحصيل، وتحدد الدولة إجراءات المتابعتات والمنازعات.

- الضريبة تفرض بلا مقابل لتحقيق منفعة عامة: لا يعرف المكلف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي تعود عليه من دفع الضريبة، بل يستفيد بصفته واحد من الجماعة من النفقات العامة (التي اقتصرت على الدفاع، الأمن، العدالة في عهد الضريبة المحايدة أي عدم التدخل في آليات السوق والتأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، ثم أصبحت تشمل كل ما يحقق أهداف المجتمع من تعليم، صحة، بنى تحتية... الخ).<sup>6</sup>

### 1-3 مبادئ الضريبة:

يقصد بها مجموعة القواعد والأسس الواجب مراعاتها عند وضع النظام الضريبي، وهي تحقق كل من مصلحة المكلف والخزينة العمومية، وقد وضع الاقتصادي الإنكليزي "آدم سميث" في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال أربع قواعد صاغها في كتابه "ثروة الأمم" 1776، حيث هذه القواعد باستثناء الأولى تهم بالشروط الخارجية للضريبة والعلاقات بين الدولة والمكلف من حيث وضع وعاء الضريبة وإصدارها وتحصيلها، وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

- **قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة:** عدالة توزيع العبء المالي، إذ يجب أن يساهم أفراد الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم، وبالتالي فالعدالة لا تعني أن المكلفين يدفعون نفس المبلغ من الضريبة، إنما تعني مشاركة كل مكلف سواء معنوي أو طبيعي في الأعباء العامة للدولة وذلك حسب القدرة التكليفية ، وقد أوجد المفكرون الماليون في الضريبة التصاعدية الأداة المثلية لتحقيق مبدأ العدالة و الحد من التفاوت في توزيع الدخل، وفي إطار هذه القاعدة نميز بين مبدأين:

✓ **مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة:** تفرض على كافة المواطنين (حتى المقيمين بالخارج ولهم أملاك بإقليم الدولة) الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسياً(الجنسية) أو اقتصادياً(المقيمين من الأجانب) ويستثنى الإعفاءات المقررة لبعض أعضاء السلك الدبلوماسي أو لأغراض اقتصادية أو اجتماعية.

✓ **مبدأ الشمولية المادية للضريبة:** أي فرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية من دخول وثروات إلا ما استثنى قانوناً كالأراضي البوار أو المناطق الحرة.<sup>7</sup>

- **قاعدة الوضوح واليقين:** أي تكون الضريبة محددة دون غموض من حيث الفترة، النمط، الحجم وكيفية الدفع، بما يسمح للمكلف من تحديد موقفه الضريبي (حقوق والتزامات) وينع التعسف والتجاوز في حقه.<sup>8</sup>

- **قاعدة الملائمة:** أي تنظيم قواعد الضريبة بما يلائم المكلفين بها وتسهيل دفعها خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقته وإجراءاته، وهنا ظهر ما يعرف بالقطاع من المنبع بالنسبة لضريبة الدخل الأجرى بما يحقق ملائمة التحصيل مع موعد تحقيق الدخل، يجعل المكلف أكثر قدرة وتقبلاً لعبء الضريبة ويسهل التحصيل على مصلحة الضرائب.

- **قاعدة الاقتصاد في نفقة الجباية:** أي تحصيل الضريبة بأسهل الطرق والأقل تكاليفاً، مما يضمن فعالية الضريبة كمورد مالي دون ضياع جزء كبير منه للحصول عليها، ولذلك تسعى إدارة الضرائب لاختيار أسلوب الجباية والتحصيل المناسب لطبيعة الضريبة، وفي الوقت الحاضر يتم استعمال الإعلام الآلي الذي تسيره طاقة بشرية مكونة بهدف دعم التقليل من التكاليف قدر الإمكان.<sup>9</sup>

لقد أضاف بعض كتاب المالية المحدثين كل من قاعدة الثبات (عدم التغير مع تغيرات الحياة الاقتصادية) قاعدة المرونة (تزامن التغير في الدخل بالتغير في حصيلة الضريبة).<sup>10</sup>

#### ٤-١ أهداف الضريبة:

إن المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تمويل الخزينة العمومية ويعندها وظيفة مالية بحتة يرتبط بعنصر الدولة الحارسة، إلا أن الضريبة العصرية تدخلية إذ تلعب دوراً هاماً في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وتوجيه الاستثمارات، ويعد نظام الضريبة الجيد هو الذي يسعى لتحقيق الأهداف بشكل متوازن، فقد تطورت أهداف الضريبة مع تطور الدور الذي تلعبه الدولة في المجتمع، ونميز بين:

##### ➢ الهدف المالي للضريبة:

أي موازنة الميزانية العامة وهو الهدف التقليدي لوجود الضريبة، التي يعتمد عليها في المساهمة بتغطية الأعباء العامة من خلال توفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزامها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى إستثمارات الإدارة الحكومية (كمصاريف تسيير الهيئات العامة وتجهيزها، بناء المستشفيات، الجامعات وشق الطرق...الخ).

##### ➢ الأهداف الاجتماعية للضريبة:

تسهم الضريبة في الحياة الاجتماعية للأفراد من خلال:

- معالجة أزمة السكن بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترات محددة، أو السماح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في هذا القطاع.

- الحد من التفاوت في توزيع الدخول والثروات بين المواطنين من خلال زيادة العبء على ذوي الدخول المرتفعة وتخفيفه على ذوي الدخول المنخفضة، عن طريق الضرائب المتضاعفة أو الإعفاء الكلي من الضرائب للذين لا يتجاوز دخلهم الحد الأدنى للمعيشة.

- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة كالتدخين والكحول، بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها.<sup>11</sup>

## ► الأهداف الإقتصادية:

- إن الضريبة وفقاً للفكر المالي المعاصر يمكنها أن تؤثر على الدخل، الادخار والاستثمار من خلال:
- محاولة الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، حيث أنه في حالة التضخم تقوم الدولة بامتصاص الفائض من النقود لدى الأفراد عن طريق الضريبة، وفي حالة الكساد تخفض سعرها وتتوسع في الإعفاءات.
  - استعمال الرسوم الجمركية لحماية الإنتاج المحلي بفرض نسب مرتفعة على البضائع المستوردة المنافسة للبضاعة المحلية.
  - تشجيع الاستثمارات في المشاريع الصناعية والزراعية المراد ترقيتها عن طريق التخفيض في سعر الضريبة أو إعفاء هذه المشاريع من الضريبة بشكل مؤقت أو دائم، وبالتالي استعمالها كأداة للتوجيه الاقتصادي.<sup>12</sup>

## ► الهدف السياسي :

قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية من خلال تخصيص معدلات منخفضة أو إعفاء للتعاملات مع دولة معينة دون غيرها كوسيلة لتوسيع العلاقة والتبادلات.

يتضح مما سبق أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، فيمكن استخدامها لتحقيق عدة أهداف، إلا أنه قد تضطر الدولة إلى تحقيق هدف على حساب آخر، أي قد يحدث تعارض بين الهدف المالي والأهداف الأخرى للضريبة، في هذه الحالة يجب على الدولة إحداث تقارب وتوازن بين مختلف أهداف الضريبة على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها، لكن عند الضرورة يحظى الهدف المالي بأولوية التطبيق من حيث أنه أساس وجود الضريبة، كما أنه يمكن للدولة تحقيق بقية الأهداف بوسائل أخرى غير الضريبة.<sup>13</sup>

### 1-5 الآثار الإقتصادية للضريبة:

تقسم الآثار الإقتصادية للضريبة إلى نوعين هما: الآثار المباشرة وغير المباشرة والموضحة فيما يلي:

#### 1-5-1 الآثار الإقتصادية المباشرة:

تنشأ بعد استقرار عبء الضريبة على مكافف معين، وظهور على الاستهلاك، الإنتاج، الادخار ومختلف السلوكيات الاقتصادية، وتحدد هذه الآثار بمقدار المبلغ المقطوع وأوجه إنفاق الدولة لحصيلته .

##### - أثر الضريبة على الاستهلاك:

تؤثر الضريبة على الدخل بالنقصان وبالتالي على استهلاك السلع والخدمات وذلك حسب درجة مرونة الطلب، حجم الدخل وإنفاق الدولة.

##### - أثر الضريبة على الادخار:

إن الضريبة تمول مدخلات الدولة في حين تحمل مدخلات الأفراد العبء الأكبر لنقص الدخول.

- **أثر الضريبة على الإنتاج:**

تؤثر الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية والتي تتوقف على الأدخار ثم الاستثمار، كما تؤثر في النشاط الاقتصادي من خلال التقليل لفروع الإنتاج قليلة العبء.

- **أثر الضريبة على الأسعار:**

إن انخفاض الدخول يؤدي إلى انخفاض الطلب وبالتالي الأسعار خاصة إذا لم تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول، وفي فترة الانكماش تخفض الدولة معدل الضريبة لتشجيع الإنفاق، وعند استخدامها للحصيلة في مجال التداول يبقى الطلب مرتفعاً مما لا يخفض السعر.

- **أثر الضريبة على التوزيع:**

تسعى الدولة لتقليل التفاوت بين الدخول من خلال إعادة توزيعها، إلا أن الضرائب المباشرة تؤثر على الطبقات الغنية ومدخلاتها في حين الضرائب غير المباشرة تكون ذات عبء ثقيل على الفئات الفقيرة.<sup>14</sup>

**1-5-2 الآثار الاقتصادية غير المباشرة:**

يقصد بها المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي وتتمثل فيما يلي:

- **استقرار الضريبة:**

أي تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها، ويتحقق الاستقرار المباشر إذا تحمل المكلف القانوني قيمتها نهائياً، أما إذا نقل عبئها لشخص آخر فهذا يعد استقرار غير مباشر لاختلاف المكلف القانوني عن الفعلي.

- **انتشار الضريبة:**

ينقص عبء الضريبة من دخل المكلف النهائي بها بمقدار ما دفعه من دينها، مما يؤثر على إنفاقه وبالتالي تناقص دخول من يزودونه بالمنتجات، مما يؤدي إلى انتشار الضريبة والذي قد يحده تدخل ظروف وعوامل معينة، وتشمل ظاهرة الانتشار كل أنواع الضرائب في حين نقل العبء يقتصر على بعضها.

- **التخلص من عبء الضريبة:**

إن الأفراد بطبعهم يسعون للتخلص من الأعباء التي لا يكون لها عائد مباشر كما هو الأمر بالنسبة للضريبة، التي يحاول المكلف نقل عبئها لشخص آخر أو التخلص منها جزئياً أو كلياً خاصة إذا كانت متعددة ومعدلاتها مرتفعة، وقد يكون هذا التخلص غير مخالف للقانون ويسمى التهرب الضريبي أو مخالف لأحكام التشريع الجبائي أي الغش الضريبي.

✓ **التهرب الضريبي:** أي سعي المكلف لعدم تحقيق الواقعية المنشأة للضريبة مما يحقق التخلص من عبئها كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون، ورغم كون التصرف سلبي إلا أن المكلف يمارس أحد حقوقه الدستورية المتمثل في حرية التصرف، كإقامة شركة لمركزها الاجتماعي بمنطقة أو دولة تتغاضب بها معدلات الضريبة، وكاستفادة المورث من عدم إخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي فيوزع التركة في حياته لتجنب الضريبة على التركات، ورغم سوء النية في هذا التصرف فلا يمكن فرض عقوبة لعدم مخالفة القانون بل يجب سد الثغرات الموجودة به.

✓ **الغش الضريبي:** يمثل السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتتجنب أداء الضريبة وذلك خارج نطاق القانون، أي أنه رغم تحقق الواقعية المنشأة للضريبة يتهرّب المكلف من دفعها باستخدام طرق تدليسية واحتياطية، كالامتناع عن تقديم التصريح، الكذب في مضمونه، تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف.<sup>15</sup>

## 2- التنظيم الفني للضريبة

تتضمن الضرائب جانباً فنياً يحكم فرضها وحبيتها، ويحدّد مراحلها واجراءاتها، ابتداءً من ربط الضريبة، وصولاً إلى تصفيتها، ومن ثم تحصيلها، كما تظهر عند اقرار هذه الجوانب الفنية المتعلقة بالضريبة بعض المشاكل كالضغط والازدواج الضريبيين.

### 2-1 وعاء الضريبة:

#### 2-1-1 مفهوم وعاء الضريبة:

وعاء الضريبة هو المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء وذلك حسب الأنظمة المحددة لذلك، وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال أو كلاهما، أو الأفراد بغض النظر عن دخولهم أو ثرواتهم.

يتأثر الوعاء الضريبي بدرجة تطور النمو الاقتصادي ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون على الإنتاج الزراعي مباشرة أو اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها بينما في الدول المتقدمة نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل والأرباح المحققة.

إن ربط الضريبة أو ما يُعرف بتحديد الوعاء الضريبي يتضمن تحديد كل من الواقعية المنشأة للضريبة أو مناسبة فرضها، إضافة إلى المادة الخاضعة لها، ويتولى القانون الذي يقرر فرض ضريبة معينة تحديد القواعد العامة لها، أي الشروط العامة الالزامية لتطبيق الضريبة، ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق

بذمة شخص لمجرد صدور قانون الضريبة، بل أن تتحقق الواقعة المنشئة لها، والتي تمثل في الحصول على دخل بالنسبة للضريبة على الدخل أو تملك رأس المال بالنسبة للضريبة على رأس المال، وعبر السلعة للحدود الجمركية بالنسبة للضرائب الجمركية، ويعد تحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الوجهة القانونية، إذ تبدأ المواجهة القانونية إبتداءً منها.

## 2-1-2 تحديد وعاء الضريبة:

يتضمن تحديد المادة الخاضعة للضريبة أسلوبين أولهما التقدير الكيفي، أما الأسلوب الثاني فيتمثل في التقدير الكمي.

- التقدير الكيفي لوعاء الضريبة: إن الاتجاه الحديث في المالية العامة يأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقة والضريبة الشخصية، فالضريبة الحقيقة تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف أو ظروفه العائلية والشخصية، ولا تتطلب هذه الضريبة جهداً كبيراً من جانب الإدارة الضريبية في تحديدها، فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها وكذا بغزارة حصيلتها، وكون أنه لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف ولا تلائم مع مبدأ العدالة.

- التقدير الكمي لوعاء الضريبة: تقدر قيمة المادة الخاضعة للضريبة وفق أحد الأسس التالية:

- ✓ طريقة المظاهر الخارجية:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة الوعاء الضريبة على أساس عدد في المظاهر الخارجية التي تعبر عن دخل المكلف، فيمكن مثلاً الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن الممول أو محل عمله، عدد العمال وعدد السيارات التي يملكها ... الخ. تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصاً إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية ويعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع، كما أن التساوي في المظاهر الخارجية، قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة لأشخاص وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخولهم، بالإضافة إلى أن المظاهر الخارجية تخدع كونها مرتبطة بسلوكيات وثقافة المكلف في الإنفاق، مع إمكانية التحيز في التقدير، وعليه يتم إعتماد هذه الطريقة إستثناء لتأكيد التقديرات وفق الطرق المعاونة.

- ✓ طريقة التقدير الجرافي:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبي بطريقة جرافية بالاستناد إلى بعض الأدلة ذات الصلة بالمادة الخاضعة للضريبة التي قد تكون قانونية يحددها النظام الضريبي، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على

تطبيق تلك القواعد، من ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال، هذا ما يسمى بالجزاف القانوني، أما إذ ترك تقدير الوعاء الضريبي لاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين بمثابة مقدار دخله، فيسمى بالجزاف الاتفاقي وفي بعض الأحيان بالجزاف الإداري.

يعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.

#### ✓ التحديد المباشر:

تستند هذه الطريقة مباشرة على معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتم إما بالتصريح، وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

يتمثل التصريح في شكلين أساسيين : تصريح المكلف بالضريبة بعناصر ثروته أو دخله، ولضمان صحة ودقة التصريح فإن الإدارة تحفظ لنفسها الحق في رقابة التصريح وتعليقه إذ تبين أن هناك غش أو خطأ، فقد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض عليه ضريبة أقل، وقد يكون التصريح من قبل الغير كأن يقدم تاجر الجملة بيان برقم أعمال تجار التجزئة الذين تعاملوا معه وكذا صاحب العمل يصرح بأجور العمال.<sup>16</sup>

### 2-2 معدل الضريبة:

يقصد به العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها، وقد تحدد التشريعات الضريبية معدل الضريبة مسبقا بحيث يعرف المكلف سلفا النسبة المئوية التي يخضع لها، وإنما لا يمكن تحديده إلا بعد تحقيق الضريبة فعلا<sup>17</sup> وهو ما يعرف بالضريبة التوزيعية والقياسية، الضريبة النسبية والتصاعدية التي سيتم التعمق فيها في تصنيف الضرائب.

### 2-3 تحصيل الضريبة:

يخص تحصيل الضرائب مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، وتتبع إدارة الجباية طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق كل من الاقتصاد في النفقات الجبائية والملازمة في تحديد مواعيد أدائها، بحيث تعمل الأنظمة الضريبية الحديثة على الحد من حساسية المكلف بالضريبة اتجاه التزاماته بها، ويتم تحصيلها وفق أحد الطرق التالية:

- التوريد المباشر : يمكن أن تحصل الضريبة مباشرة من المكلف بها لصالح مصلحة الضرائب.
- طريقة الأقساط المقدمة: يقوم الممول بمقتضها بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية على أساس قيمة الضريبة المستحقة في السنة الماضية، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد تحقيق ربح السنة الجارية.

- عن طريق المكلف القانوني: قد تلجم مصلحة الضرائب لتحصيل بعض أنواع الضرائب عن طريق الحجز من المنبع لأن يقوم رب العمل مثلاً بتزويد مصلحة الضرائب بالضريبة على أجور موظفيه.

تصبح الضريبة واجبة الدفع عند التأكيد من تحقق الواقعية المنشأة لها، تحديد الوعاء، مراعاة الإعفاءات والخصومات ثم تحديد المعدل وتصفية الضريبة، ويبقى للمكلف الحق في الطعن الإداري أو القضائي إذا لزم الأمر ووجد تعسف في أحد مراحل فرض أو تحويل الضريبة.<sup>18</sup>

## 2-4 الضغط والازدواج الضريبي:

نقصد بها المشكلات التي يجب على المشرع أخذها في الحسبان عندما يكون بصدده اقرار القواعد الفنية للضرائب، من ربط وتصفية وتحصيل، وتمثل أهم هذه المشكلات في كل من الضغط والازدواج الضريبيين، إضافة إلى التهرب والغش المشار إليهما سابقاً في الآثار الإقتصادية للضرائب.

### 2-4-1 الضغط الضريبي:

هو العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقطوع في شكل ضرائب ورسوم، على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها، ونميز بين:

- الضغط الجبائي الفردي: يحسب على أساس قيمة الضرائب إلى قيمة دخل المكلف،
  - الضغط الجبائي الإجمالي: يحسب على أساس قيمة الإيرادات الجبائية إلى قيمة الناتج الداخلي الخام.
- لابد أن يكون الضغط الضريبي وفق المستوى القابل للتحمل وإلا سيولد مقاومة وتهرب ضريبي.

### 2-4-2 الازدواج الضريبي:

يعرف علماء المالية الازدواج الضريبي بأنه "عبارة عن فرض ضريبيين من نوع واحد على الوعاء نفسه خلال فترة زمنية واحدة، وبالتالي اقطاع هاتين الضريبيتين من مال مكلف واحد".

كما يعرف على أنه "عبارة عن فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه أكثر من مرة، على الشخص نفسه بالنسبة للمال نفسه، في نفس المدة".<sup>19</sup>

وقد يكون الازدواج الضريبي، إما داخلياً أو دولياً لاختلاف النظم الضريبية في الدول، كما في ضريبة التركات، فعندما يكون المورث أحد مواطني دولة معينة، ويكون الورثة في دولة أخرى، وتكون التركة في دولة ثالثة يتم فرض الضريبة على ذات الوعاء وعلى ذات المكلف وللفترة ذاتها ثلاث مرات، وهو ما يتحقق معه ازدواج ضريبي، وهنا يمكن الحد من حصوله عن طريق التنسيق بين الدول من خلال الاتفاقيات التي تسهم في تلافي حصول الازدواج الضريبي، وعليه تمثل شروطه في وحدة الضريبة، ووحدة دافع الضريبة، ووحدة الوعاء والفترة الزمنية.<sup>20</sup>

### 3- تصنیفات الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليها ونميز بين:

- التصنیف على أساس متتحمل العبئ الضريبي.
- التصنیف على أساس المادة الخاضعة للضريبة.
- التصنیف على أساس الواقعة المنشأة للضريبة.
- التصنیف على أساس المعدل و السعر.

#### 3-1 التصنیف على أساس متتحمل العبئ الضريبي:

حسب هذا المعيار نميز بين نوعين من الضرائب: مباشرة وغير مباشرة.

##### 3-1-1 الضرائب المباشرة:

تعتبر الضريبة مباشرة إذ كان المكلف بها قانونا هو نفسه من يتتحمل العبئ الضريبي بصفة نهائية حيث لا يمكن التخلص منها أو نقل عبئها لشخص آخر، ولهذا النوع من الضريبة مزايا منها:

- تمتاز بالوضوح أي المكلف على يقين بمقدارها وتاريخ استحقاقها.
- هي الأقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية ذلك أنها تفرض على أساس مقدرة المكلفين على الدفع كما أن المشرع يراعي عند فرضها مختلف الاعتبارات الشخصية للمكلف.
- الثبات النسبي لحصيلتها وعدم تأثرها بالتغييرات الاقتصادية، وبهذا فهي أكثر ملائمة للاعتماد عليها كمصدر أساسي لإيرادات الخزينة العامة كما أنها تتميز بطابع الدورية.

إلا أنه يعاب عليها ما يلي:

- الضرائب المباشرة ليس لها صفة العمومية بالنسبة لجميع أفراد المجتمع.
- إن الممول يعتبر الضريبة عبئاً مالياً وهذا ما يدفعه للتهرّب من دفعها.

تحصيل الضريبة يتطلب جهازاً إدارياً ضخماً.<sup>21</sup>

##### 3-1-2 الضرائب غير المباشرة:

تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر كالمستورد في الضرائب الجمركية، ولهذا النوع من الضرائب مزايا وعيوب نذكر منها:

- عدم شعور وإحساس المكلف بدفع الضريبة لأنها متضمنة في أسعار السلع.
- تعتبر مورد مستقل بالنسبة للخزينة.

- يعب عليها أنها غير صريحة، كون المكلف النهائي لا يعلم قيمتها، معدلها وتاريخ استحقاقها، إضافة إلى عدم مراعاة الظروف المالية لداعييها حيث لا تفرق بين الغني والفقير في دفعها.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري يأخذ بهذا التصنيف كما سيتم توضيحه في الفصل المولى.

### 3-2 التصنيف على أساس المادة الخاصة للضريبة:

تعني بها أساس أو محل فرض الضريبة، وقد يكون موضوعها تصرفًا أو نشاط شخص ونميز بين:

#### 3-2-1 الضريبة الوحيدة:

أين تكتفي الدولة بفرض ضريبة واحدة تسعى بها إلى تحقيق كافة أهداف سياستها الضريبية.

#### 3-2-2 الضريبة المتعددة:

في هذا النوع يضم النظام الضريبي أنواع متعددة من الضرائب يكمل بعضها البعض كفرض ضرائب على الدخل و على الأموال التي يتم تداولها واستهلاكها، وهو النظام المعتمد به في معظم دول العالم.

#### 3-2-3 الضرائب على الأشخاص:

إن الضرائب على الأشخاص هي تلك التي كانت تصيب الشخص بذاته مقابل وجوده على أرض الدولة، وتمتاز بوفرتها وسهولة جبايتها وتحديد سعرها، غير أنها ليست عادلة لأنها تفرض على الجميع.

#### 3-2-4 الضرائب على الأموال:

تصيب مالكه الشخص وتمتاز بعادتها لأنها تفرض على حجم الأموال الذي يملكه المكلف، ويعب عليها صعوبة حصر أموال الشخص لاحتساب الضريبة مما يسهل التهرب منها.

#### 3-3 التصنيف على أساس الواقعه المنشاة للضريبة:

حسب هذا المعيار تصنف الضرائب إلى أربعة أقسام هي:

#### 3-3-1 الضريبة على الدخل:

الدخل هو مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت، قد يكون رأس المال أو العمل أو كلاهما، بصفة دورية منتظمة وبصورة متعددة، وينشأ هذا الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل وتحديد المكلف يأتي عن طريق السلعة التي ينتجهما أو المدة التي يعمل فيها.

#### 3-3-2 الضرائب على الاستهلاك:

يرتبط هذا النوع من الضريبة بواقعه الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متعددة، تدفع عند الحصول على السلع والخدمات كالضريبة على المبيعات، على المشتريات، وتصنف إلى ضرائب نوعية وعامة على الاستهلاك.

### 3-3 الضرائب على رأس المال:

يقصد بالضريبة على رأس المال تلك التي تفرض على رأس المال المنتج أي المستخدم في العملية الإنتاجية أي هي تلك الضرائب التي تفرض على كل ما يستهلكه الشخص من الأموال العقارية المنشورة.

### 3-4 الضرائب على الإنتاج:

تفرض على عمليات إجراء تحويل للموارد الأولية من حالتها الخامسة إلى سلع تامة الصنع، حيث ينشأ التزام بدفع الضريبة على كمية الإنتاج قبل خروجها من المصنع.

### 3-4 التصنيف على أساس المعدل والسعر:

حسب هذا المعيار نميز بين الضرائب التالية:

#### 3-4-1 ضريبة نسبية:

تلك الضرائب التي يبقى معدلها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة للضريبة ومن أمثلة ذلك في الجزائر الضريبة على أرباح الشركات 25 % ، أما الرسم على القيمة المضافة فينقسم إلى عادي بنسبة 17 % وعدي بنسبة 7 % وقد تم التعديل في هذه المعدلات كما سيتم التفصيل فيها لاحقا.

#### 3-4-2 ضريبة تصاعدية:

يقصد بها تلك الضرائب التي تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة وهي وسيلة فعالة للتقليل من حدة التفاوت بين دخول الأفراد وتحقيق المساواة بين المكلفين أمام الأعباء العامة، ومن أهم أشكال الضرائب التصاعدية ذكر:

- ✓ ضريبة تصاعدية إجمالية: تتلخص في فكرة بسيطة تكمن في تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة طبقات تبدأ كل منها من صفر وتنقص عند حد معين يزداد كلما انتقلنا إلى آخر.
- ✓ الضريبة التصاعدية بالشراحت: وفقاً لهذا النظام تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى شرائح يخضع كل منها لسعر معين يرتفع كلما انتقلنا إلى شريحة أعلى، و من ثم يقسم الدخل ليشتمل إلى شرائح أعلى و النهاية يخضع الدخل لعدة أسعار بقدر ما يحتوي من شرائح، وهو ما أخذ به المشرع الجبائي الجزائري في الضريبة على الدخل الإجمالي، كما أن التصاعدية بالشراحت أكثر إستعمالاً من الناحية العملية.

#### مثال توضيحي:

نفرض أن محمد حق دخل خاضع للضريبة بقيمة 69.500 دج أما علي فدخله 70.500 دج.

أحسب الضريبة الواجبة الدفع من طرف المكلفين وفق التصاعدية الإجمالية والشراحت وقارن بين النتائج.

**الحل:** لإيضاح الفرق بين الطريقتين يفترض جدول تصاعدي بالشراحت كما يوضحه الجدول التالي:

**جدول (1-1): جدول تصاعدي إفتراضي بالشريحة لضريبة الدخل** الوحدة: دج

معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة
%0	من 0 إلى 10.000 دج
%10	من 10.001 دج إلى 20.000 دج
%20	من 20.001 دج إلى 50.000 دج
%30	من 50.001 دج إلى 70.000 دج
%40	من 70.001 دج إلى 100.000 دج

- حساب الضريبة الواجبة الدفع من طرف المكلفين وفق الضريبة التصاعدية الإجمالية:

بالنسبة لمحمد دخله يقابل الشريحة ذات معدل الضريبة 30% أما على 40% وعليه:

$$\text{IRG}_{\text{محمد}} = 69.500 \text{ دج} \times \%30 = 20.850 \text{ دج}$$

$$\text{IRG}_{\text{علي}} = 70.500 \text{ دج} \times \%40 = 28.200 \text{ دج}$$

يلاحظ أن الفرق بين الدخلين = 1000 دج مقابل فرق في الضريبة = 7.350 دج، فهي غير عادلة.

- حساب الضريبة الواجبة الدفع من طرف المكلفين وفق الضريبة التصاعدية بالشريحة:

$\text{IRG}_{\text{محمد}} = 12.850$  دج، التي تم الحصول عليها وفق الجدول التالي:

قيمة الضريبة	طول الشريحة	معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	10.000	%0	من 0 إلى 10.000 دج
1.000	10.000	%10	من 10.001 دج إلى 20.000 دج
6.000	30.000	%20	من 20.001 دج إلى 50.000 دج
5.850	19.500	%30	من 50.001 دج إلى <b>69.500</b> دج
12.850			المجموع

$\text{IRG}_{\text{علي}} = 13.200$  دج ، التي تم الحصول عليها وفق الجدول التالي:

قيمة الضريبة	طول الشريحة	معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	10.000	%0	من 0 إلى 10.000 دج
1.000	10.000	%10	من 10.001 دج إلى 20.000 دج
6.000	30.000	%20	من 20.001 دج إلى 50.000 دج
6.000	20.000	%30	من 50.001 دج إلى 70.000 دج
200	500	%40	من 70.001 دج إلى <b>70.500</b> دج
13.200			المجموع

يلاحظ أن الفرق بين الدخلين = 1000 دج مقابل فرق في الضريبة = 350 دج، فهي أكثر عدالة.

### 3-4-3 ضريبة توزيعية:

هي التي يحدد المشرع مقدارها دون أن يعين سعرها أي مجموع ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها، ثم توزيع هذه الحصيلة على أقاليم الدولة حيث تقوم لجنان محلية بتحديد ما يخص كل ممول من هذه الحصيلة وعندئذ فقط يمكن التعرف على سعر الضريبة.

وهذا النوع من الضريبة كان منتشرًا في الماضي بينما تم التخلّي عنها في الوقت الراهن، حيث من مزاياها:

- معرفة الهيئة الضريبية مقدماً لحصيلة الضرائب.

- الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- اشتراك الإدارات الضريبية المحلية في تقرير الضرائب.

ويعاب عليها ما يلي:

- عدم تحقيق العدالة لأنها لا تقوم على أساس المقدرة المالية للمكلف.

- عدم مراعتها خاصة أن المبلغ الإجمالي الذي يحدده المشرع للضريبي يبقى ثابتاً لفترة طويلة وعدم تماشيه مع التغيرات التي تحدث على مقدرة الأفراد المالية.

### 3-4-4 الضريبة القياسية:

تقتصر الدولة على تعين سعرها فالمشروع لا يعين المبلغ الكلي الذي يريد جبايتها من الضريبة، وإن كان هذا لا يمنع أن تقدر الدولة في ميزانيتها المالية ما يحتمل أن تأتي به تلك الضريبة من حصيلة، وتتميز هذه الضريبة بمراعاتها، ارتفاع حصيلتها وإمكانية مراعاة ظروف المكلف مع تغيير سعرها بتغيير حجم المادة

الخاضعة لها.<sup>22</sup>

## قائمة هوامش الفصل:

- <sup>١</sup> محمد عباس محزzi، " اقتصاديات الجبائية والضرائب" ، الطبعة الثالثة ، دار هومة، الجزائر، 2003 ، ص 9.
- <sup>٢</sup> فليح حسن خلف، "المالية العامة" ، عالم الكتب الحديث وجدار لكتاب العالمي ،الأردن، 2008 ، ص 175-178.
- <sup>٣</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 19-23.
- <sup>٤</sup> عادل فليح العلي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي" ، دار الحامد للنشر والتوزيع،الأردن،2007 ، ص84.
- <sup>٥</sup> بن أمارة منصور، "الضرائب على الدخل الإجمالي" ،الطبعة الثانية، دار هومة،الجزائر، 2011 ، ص 19-21.
- <sup>٦</sup> خلاصي رضا، " النظام الجبائي الجزائري الحديث - جبائية الأشخاص الطبيعيين والمعنوين" ، ج ١، الطبعة الثالثة، دار هومة،الجزائر، 2012 ، ص 13.
- <sup>٧</sup> فليح حسن خلف، مرجع سابق، ص 261-265.
- <sup>٨</sup> خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير الشامية ،أسس المالية العامة" ، دار وائل للنشر ،الأردن، 2005 ، ص 146.
- <sup>٩</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 14.
- <sup>١٠</sup> بن أمارة منصور، "الضرائب على الدخل الإجمالي" ، مرجع سابق، ص 18.
- <sup>١١</sup> Emmanual Disle et Jacques Saraf, « Gestion Fiscale », Tome 1, Dunod, Paris, 2010, p2.
- <sup>١٢</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 25-28.
- <sup>١٣</sup> بن أمارة منصور، "الضرائب على الدخل الإجمالي" ، مرجع سابق، ص 27.
- <sup>١٤</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 29.
- <sup>١٥</sup> خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 15-16.
- <sup>١٦</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 30. فليح حسن خلف، مرجع سابق، ص 178-180.
- <sup>١٧</sup> بوعون يحياوي نصيرة، "الضرائب الوطنية والدولية" ، دار ديسيون للنشر والتوزيع،الجزائر، 2010 ، ص 16.
- <sup>١٨</sup> المرجع السابق، ص 18. محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 31-34.
- <sup>١٩</sup> خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير الشامية، مرجع سابق، ص 154-156.
- <sup>٢٠</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 35.
- <sup>٢١</sup> عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، " المحاسبة الضريبية" دار وائل،الأردن، 2008 ، ص 7-9.
- <sup>٢٢</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 172-176.
- <sup>٢٣</sup> فليح حسن خلف، مرجع سابق، ص 214-220.
- <sup>٢٤</sup> المرجع السابق، ص 167-171.
- <sup>٢٥</sup> عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 119،
- <sup>٢٦</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 143-149.
- <sup>٢٧</sup> عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 109-106.
- <sup>٢٨</sup> يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية" ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص ص 79 - 80.
- <sup>٢٩</sup> بوعون يحياوي نصيرة، مرجع سابق، ص 208.
- <sup>٣٠</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 183-180.
- <sup>٣١</sup> فليح حسن خلف، مرجع سابق، ص 191-193.
- <sup>٣٢</sup> زينب حسين عوض الله ، " أساسيات المالية العامة" ، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006 ، ص 134 - 140.
- <sup>٣٣</sup> محمد عباس محزzi، مرجع سابق، ص 61-136.
- <sup>٣٤</sup> بن أمارة منصور، "الضرائب على الدخل الإجمالي" ، مرجع سابق، ص 28-38.
- <sup>٣٥</sup> خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 20-18.

## **الفصل الثاني: الجباية وإختيار المؤسسة الوطنية**

1- النظام الضريبي الجزائري

2- إختيار المؤسسة أو الشركة الوطنية

3- الضرائب المفروضة على الشركات الوطنية

تعتبر الجبائية أحد المتغيرات الهامة التي تعنى بها المؤسسة، وهي تعبر عن القوة العمومية التي من خلالها تفرض الدولة الرسوم والضرائب وتحدد طرق تحصيلها، حيث يصدر كل سنة قانون مالي يتضمن في أحکامه إحداث و/أو تعديل معدلات الضريبة والإعفاءات والإجراءات الجبائية، والتي تدخل ضمن المفهوم الواسع للسياسة الاقتصادية للدولة.

كون أن المؤسسة تسعى لتحمل أقل تكلفة ضريبية، لابد من التعرف على القوانين الضريبية وتأثيراتها على مختلف العمليات التي تقوم بها، سواء على إختيار الشكل القانوني الأنسب لها أو من خلال إختيار طرق ومكان التمويل والاستثمار، ومنه يتبع على المسير أن يسير جبائية المؤسسة بالطريقة التي يضمن من خلالها أحسن الاختيارات، وعليه سيتم فيما يلي التعرف على النظام الضريبي الجزائري وكذا التصنيف القانوني للمؤسسات الوطنية وصولا إلى الضرائب المفروضة عليها.

## 1 - النظام الضريبي الجزائري:

يندرج الإصلاح الضريبي الذي إنتهجه الجزائر منذ 1992 في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الوطنية والدولية، للتأسيس لنظام ضريبي يمكن من تحقيق أهداف وضعه، وعليه سيتم فيما يلي التعرف على نشأة هذا النظام ومفهومه، دوافع وأهداف إصلاحه وكذا هيكله الحالي.

### 1-1 نشأة ومفهوم النظام الضريبي الجزائري:

#### 1-1-1 نشأة النظام الضريبي الجزائري:

استخدمت الإدارة الفرنسية السياسة الضريبية وسيلة من وسائل الضغط والقهر ضد الأهالي لإرغامهم على الاستسلام ولسد احتياجات المشرع الاستعماري الفرنسي في الجزائر، وما يقال عن الضرائب في الجزائر أنها اتصفـت بـخصائص جعلـتها فريـدة من نوعـها، ومنـها كونـها مـتنوعـة الأصنـاف وغـير قـارة خـضـعت لـلـظروف والـمستـجدـات الـطـارـئـة كما كانت مرتفـعة لا تـتوافقـ معـ مـقدـرةـ الفـردـ الجزائـريـ.

لقد عـرفـ النـظامـ الجـبـائـيـ الجزائـريـ عـدـةـ إـصـلاحـاتـ،ـ غيرـ أنـ الإـصـلاحـاتـ الشـامـلـةـ التيـ تمـ إـدـراـجـهاـ فيـ قـانـونـ المـالـيـ لـسـنـةـ 1991ـ تـبـقـىـ أـكـثـرـ أـهـمـيـةـ كـوـنـهـاـ جـاءـتـ كـنـتـيـجـةـ حـتـمـيـةـ لـمـواـكـبـةـ التـغـيـرـاتـ الـاـقـتـصـادـيـةـ التيـ مـسـتـ الـبـلـادـ بـعـدـ فـتـحـ الـأـسـوـاقـ الـخـارـجـيـةـ وـتـبـنـيـ اـقـصـادـ السـوقـ،ـ لـذـاـ وـجـبـ وـضـعـ نـظـامـ جـبـائـيـ جـدـيدـ إـصـدارـ قـوـانـينـ جـبـائـيـةـ تـتـلـاءـمـ وـلـوـضـعـ الـاـقـتـصـادـيـ الجـدـيدـ،ـ وـالـمـتـمـثـلـ فيـ اـتـجـاهـهـاـ إـلـىـ الـاـقـتـصـادـ الـحرـ وـخـوـصـصـةـ الـقـطـاعـاتـ الـتـيـ كـانـتـ تـابـعـةـ لـلـدـوـلـةـ وـذـلـكـ مـنـ أـجـلـ تـطـوـيرـ وـتـشـجـيعـ الـمـبـادـرـاتـ الـتـيـ لـهـاـ الـأـثـرـ الـاـيجـابـيـ عـلـىـ التـمـيـةـ الـاـقـتـصـادـيـةـ.

لقد جاء قانون المالية لسنة 1991 بعدة إصلاحات ضريبية لعصرنة النظام وجعله أكثر تكيفاً مع الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988، حيث تم تأسيس ضريبيتين جديدتين على الدخل هما:

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين،
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) التي تفرض على الأشخاص المعنويين.

ولم يتضمن النظام السابق هذا التمييز الذي اعتبر اتجاه نحو الموضوعية، بالإضافة إلى تأسيس ضريبة على الإنفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المضافة (TVA). ويعد تأسيس هذه الضرائب الثلاثة صلب للإصلاح الضريبي لسنة 1992 وأصبحت التعديلات سنوية من خلال قوانين المالية.<sup>1</sup>

### ١-١-٢ مفهوم النظام الضريبي:

يمثل النظام الضريبي مجموعة الضرائب التي يقرها القانون المالي في دولة معينة وفترة زمنية محددة، وأمام الدور الذي يقوم به في الحياة الاقتصادية و لإمكانية تحقيقه لوظائفه المختلفة كان عليه مواكبة التغيرات الدولية الرامية إلى تطبيق مبادئ إقتصاد السوق، بما أن أي تغيير في أهداف النظام الاقتصادي يستلزم مراجعة لآلياته.

النظام الضريبي هو الهيكل المفرد بملامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

كما أن المفكرين الاقتصاديون وعلماء المالية يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق، فهو في المفهوم الواسع "مجموعة العناصر الأيديولوجية، الاقتصادية والفنية، التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين". أما مفهومه الضيق فهو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الانقطاع الضريبي وذلك في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل".

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعاً للتحولات الاقتصادية، الاجتماعية والمالية، لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية وبعدها تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلاً.

ترتبط السياسة الضريبية بالنظام الضريبي باعتباره الوسيلة التي من خلالها تنفذ هذه السياسة، فهو بذلك الإطار والمرتكز الأساسي الذي تحقق من خلاله السياسة الضريبية مختلف الأهداف.

يمكن تعريف السياسة الضريبية على أنها مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة أخرى.<sup>2</sup>

كما تعرف أنها "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع".<sup>3</sup>

## 1-2 دوافع وأهداف الإصلاح الضريبي:

لقد لجأت الجزائر إلى الإصلاح الضريبي نظراً لوجود أسباب تدفعها لذلك وأهداف تسعى لتحقيقها.

### 1-2-1 دوافع الإصلاح الضريبي:

في سنة 1987 أصبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية خاصة بعد التوجه من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، ومن نقصان وعيوب النظام الضريبي القديم نذكر:

- تعدد وعدم استقرار النظام الضريبي مع عدم ملاءمته لمعطيات المرحلة الراهنة،
- عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار،
- نقص العدالة الضريبية وضعف الإدارة.<sup>4</sup>

### 1-2-2 أهداف الإصلاح الضريبي:

تتمثل أهم أهداف الإصلاح الضريبي المطبق سنة 1992 في:

- تبسيط النظام الضريبي عن طريق توسيع الوعاء الضريبي والإبعاد عن الضرائب النوعية.
- تخفيف العبء الضريبي على المكلفين والناتج عن كثرة الضرائب المفروضة وتعدد معدلاتها.
- تحقيق النمو الاقتصادي من خلال تشجيع الاستثمار والإدخار .
- تنويع الصادرات وترقيتها خارج قطاع المحروقات، نظراً للإضطرابات التي تعرفها الجباية البترولية بسبب عوامل خارجية لا يمكن التحكم بها، والعمل على زيادة أهمية الجباية العادلة نظراً لنسبة الإستقرار الذي تتمتع به وإمكانية التحكم بها .

- إيجاد توافق بين إجراءات الإخضاع ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية، عن طريق إعادة تنظيم الإدارة وتكوين الموظفين وزيادة شفافية النظام الضريبي بالقليل من حجم التعديلات .

أما في خصوص ما يمكن رصده عن الإصلاح الضريبي المطبق سنة 1992 والآتي في سياق الإصلاحات الاقتصادية ذكر:

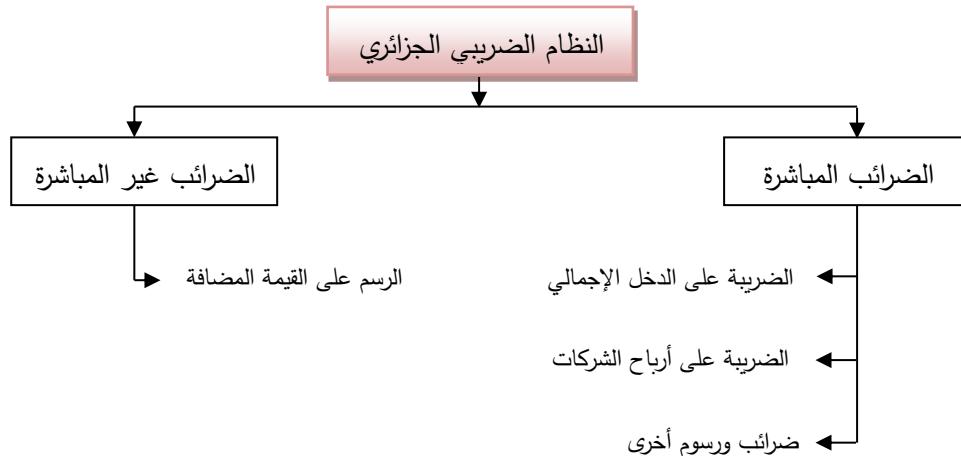
- إستبدال الضرائب النوعية على الدخل مثل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على الأرباح غير التجارية وعلى إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على الأجور بضريبتين شامتين تخص الأولى مداخيل الأشخاص الطبيعية والثانية مداخيل الأشخاص المعنوية.

- إستبدال الضرائب على رقم الأعمال ( الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات) بالرسم على القيمة المضافة.
- إستبدال الرسوم على النشاط المهني ( التجاري والصناعي(TAIC)، غير التجاري(TANC) ) برسم وحيد على النشاط المهني (TAP) .  
وتم كل هذا في إطار تبسيط النظام الضريبي وتحقيق المردودية الجبائية .

### 1-3 هيكل النظام الضريبي الجزائري:

يعرف النظام الضريبي الجزائري تنوع في الضرائب لتنوع المداخل وخصائصها وكذا طبيعة المكلف بالضريبة، حيث تقوم التقسيمات المطبقة التي تبناها المشرع الجزائري على أساس الوعاء الخاضع للضريبة:

- هل هو الشخص أو المال؟
- هل تفرض الضريبة واحدة على المكلف أو عدة ضرائب؟  
يضم النظام الضريبي الجزائري مجموعة الضرائب التالية:
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين،
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) التي تفرض على الأشخاص المعنويين،
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)،
- الرسم على النشاط المهني (TAP)،
- ضرائب ورسوم كالرسم العقاري، ضريبة الأملاك، حقوق التسجيل والطابع،<sup>5</sup> كما يوضحها الشكل التالي:



الشكل (1-2): هيكل النظام الضريبي الجزائري بعد الاصلاح

يمتاز الهيكل الضريبي الحالي بإلغاء بعض الضرائب كالدفع الجبائي وتوحيد أخرى في ضريبة موحدة، بهدف التبسيط على المكلف وكذا مصلحة الضرائب، كما أنه يأخذ بعين الاعتبار عند فرضه

الضريبة حالة الممول أي مقدراته على الدفع (دخل المكلف وموعد تتحققه)، وكذا تغريم إعفاءات مختلفة عن طريق نسبة مقررة قانوناً تختلف من حالة اجتماعية إلى أخرى وحسب طبيعة ونشاط المؤسسة، أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة فإن التكليف الضريبي يختلف من منتج لآخر، حيث تفرض نسب منخفضة على السلع الضرورية ومرتفعة على السلع الكمالية أو السلع التي تريد الدولة التخفيض من استهلاكها.<sup>6</sup> بالنسبة لكل ما يتعلق بالضريبة حدده المشرع في قانون الضرائب، ويتم إجراء التعديلات من خلال قوانين المالية السنوية والقوانين التكميلية حيث يتم إقتراحها من قبل الحكومة ويتولى البرلمان المصادقة عليها.

## 2- إختيار المؤسسة أو الشركة الوطنية:

ظهرت الحاجة إلى تكوين المؤسسات بمختلف أنواعها نظراً لعجز الموارد الفردية عن تمويل المشاريع الضخمة مما يتطلب إجتماع أكثر من شخص برأس مال يسمح بعملية التمويل، ومن هنا جاءت الحاجة لوضع تشريع لتنظيم جميع الشؤون المتعلقة بهذه المؤسسات، وسيتم فيما يلي التعرف على الخلفية النظرية للمؤسسات وكذا التصنيف المعتمد من قبل المشرع الجزائري، وتتجدر الإشارة إلى أنه يتم إعتماد مصطلحي المؤسسة والشركة كمتاردين كون تسمية الشركة هي الصيغة القانونية.

### 2-1 مفهوم وأهمية الشركة:

#### 2-1-2 مفهوم الشركة:

يختلف تعريف الشركة تبعاً لمنظور تناولها حيث تميز بين التعريف:

\***من الناحية القانونية:** وفق المادة 416 من القانون المدني 1999 "الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد، أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة، كما يتحملون الخسائر التي قد تتجزء عن ذلك". إن الشركة إذا عقد يخضع لمحيط شرعي وتنظيمي، يبرم بين أشخاص يسمون الشركاء أو المساهمين، يقررون توحيد جهودهم وأموالهم لبلوغ هدف اقتصادي معين يختارونه بكيفية حرية شريطة ألا يكون هذا الهدف غير مشروع أو مخالف للنظام العام أو للآداب".<sup>7</sup>

\***من الناحية التقنية الاقتصادية:**<sup>8</sup> "الشركة هي نظام تقني اقتصادي تتكون من مجموعة من الوسائل التقنية المادية من تجهيزات وأدوات بهدف استعمالها لإنتاج أو تحقيق منتجات وخدمات، بالجمع والتسيق بين هذه الوسائل والمواد، وكذا العديد من المعلومات التقنية وغيرها في إطار تكنولوجي وقانوني محدد".

إن الشركة تمثل أحد الأشكال القانونية للوحدة الاقتصادية والتي تدرج من المنشآت الفردية إلى شركات الأشخاص وإلى شركات الأموال وفقاً للحاجة إلى تشغيل الموارد الاقتصادية المتاحة، وكل منها طبيعتها الخاصة من حيث الملكية وتنظيم أعمالها.<sup>9</sup>

المؤسسة هي كل مجموعة من الأشخاص تستهدف غرضاً مشتركاً، أو مجموعة من الأموال ترصد لمدة زمنية محددة لتحقيق غرض معين بحيث تكون هذه المجموعة من الأشخاص مستقلة عن العناصر المالية للشخصية المعنية، أي أن تكون لها أهلية قانونية لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، بحيث تكون لهذه المجموعة من الأشخاص أو الأموال مصلحة جماعية مشتركة مستقلة عن المصالح الذاتية لأفراد المجموعة.

كما عرفت كعقد يتم بين شخصين أو أكثر قصد القيام بعمل مشترك وتقسيم ما ينتج من ربح أو خسارة.<sup>10</sup>

## 2-1-2 أهمية الشركة:

تبرز أهمية الشركة على عدة أصعدة تمثل في ما يلي:

\* على الصعيد الجبائي: إن الشركات بمختلف أنواعها وأحجامها توفر عوائد مالية لمصلحة الضرائب وذلك من خلال تسديد الضرائب والرسوم المفروضة عليها كالضريبة على أرباح الشركات "IBS" والرسم على النشاط المهني "TAP". وهو ما يساهم في زيادة إيرادات الدولة وبالتالي تغطية النفقات.

\* على الصعيد الاجتماعي: تمكن الشركة من تحقيق ما يلي:

- إقامة أنماط استهلاكية معينة.

- توفير مناصب شغل والقضاء على البطالة.

- الرفع من مستوى معيشة العمال والموطنيين وذلك بتقديم أجور ومرتبات.

- استفادة الأجراء من النظام العام للضمان الاجتماعي.

- التقليل من الآفات الاجتماعية لمدة بقاء الأفراد داخل محيط الشركة و حتى بعده.

\* على الصعيد الاقتصادي: تتمكن الشركة من تحقيق ما يلي:

- توفير فرص الاستثمار في مختلف المجالات والميادين.

- خلق سلع وخدمات متعددة.

- الحد أو التقليل من استيراد السلع والخدمات وتشجيع التصدير والوصول إلى الرفع من درجة الاكتفاء الذاتي وتحقيق فائض في ميزان المدفوعات.

- خلق روح المنافسة والابتكار.

- تحقيق فوائد مالية من شأنها دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

- الحد من التبعية الاقتصادية، هذا بالإضافة إلى إسهامها في توفير وسائل ترفيهية و ثقافية.

- توفير فرص البحث والتنمية وتطويرها كما أنها تؤدي دوراً مسانداً للسياسة القائمة في البلاد.

\* على الصعيد القانوني: إن الشركة باكتسابها الشخصية المعنوية تفصل بين الذمة المالية للشركة والذمم المالية للشركاء المساهمين، وهذا ما يسمح لها بتجنب المخاطر الاقتصادية والمالية، فلا تتجاوز رأس المال الاجتماعي. وتحدد مسؤولية الشركاء أو المساهمين عند حدود حصة كل واحد منهم.<sup>11</sup>

\* على الصعيد المالي: تمكن الشركة من تحقيق ما يلي:

- تحقيق الربح الذي يضمن لها إمكانية رفع رأس المال وتوسيع نشاطها.
- إمكانية حصول الشركة على القروض.
- يمكنها أن تلجم علينا للإدخار.

- توفير مجال الاستثمار وتوسيع النشاط من خلال عملياتي الاكتتاب في الأوراق المالية، وكذا شراء أسهم وسندات لشركات ومؤسسات أخرى.

## 2-2 شروط إنشاء الشركة:

"يقتضي إنشاء أية شركة تجارية كانت أو مدنية، توافر بعض الشروط المنصوص عليها في القانون وعدم مراعاة البعض من هذه الشروط يتربط عليه بطلاً الشركة أو عقوبات لمسيريها، والقانون التجاري ينص على ذلك بالتفصيل.

### أ-الشروط المتعلقة بالشركة: وتنقسم إلى:

- اختيار نوع الشركة: إذ على الأشخاص الراغبين في إنشاء شركة أن يختاروا أولاً بين أصناف الشركات.

- اعتماد مشروع القانون الأساسي: قبل أن يعتمد يجب مناقشته مادة بمادة، كون أن بعض أحكام القانون التجاري آمرة وأخرى مكملة، والقانون الأساسي للشركة يكون ملزماً للأطراف بمجرد اعتماده والتوجيه عليه.

### ب-الشروط المتعلقة بالشركاء:

- يمكن أن يكون الشركاء أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، وعدهم يختلف تبعاً لنوع الشركة.

- يجب أن يتتوفر الشركاء على الأركان الموضوعية.

- على الشركاء أن يقدموا حصصاً نقدية أو عينية، وفي الحالات الاستثنائية تكون الحصة عبارة عن عمل.

### ج - المساهمة في نتائج الاستغلال:

تسعى أي شركة إلى تحقيق أرباح واقتسامها بين الشركاء، ويضيف القانون المدني في مادته 446 إلى هذا الهدف غرض آخر هو تحقيق اقتصاد معين أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة.

#### د- الشروط الشكلية:

بعد صياغة القانون الأساسي من قبل الشركاء، يعرض على الموثق فيدقق في مدا مطابقته للقانون ويقدمه لموافقة الشركاء الذين يوقعون عليه، فيسعى إلى تسجيله وإشهاره، ثم قيده في السجل التجاري.<sup>12</sup>

#### 2-3 حل الشركة وانقضائها:

يعني انحلال الرابطة القانونية التي تجمع بين الشركاء، وحسب المادة 550 من ق.ت فإنه "يتعنين نشر انحلال الشركة حسب نفس شروط وأجال العقد التأسيسي ذاته".

وأسباب الانقضاء نوعين: أسباب عامة وأسباب خاصة.

أ- الأسباب العامة: وهي التي تتضمن بها الشركات ممثلة في:

- انقضاء المدة المحددة ( 99 سنة).

- زوال العمل الذي أنشئت من أجله الشركة.

- إجماع الشركاء على حل الشركة بالأغلبية.

- الحل القضائي لتوفيق السبب المبرر.

- إندماج أو تأميم الشركة.

ب- الأسباب الخاصة: هي أسباب خاصة بشركات الأشخاص وتتمحور حول زوال الاعتبار الشخصي الذي يقوم عليه هذا النوع من الشركات والمتمثلة في:

\* أسباب إرادية تتمثل في انسحاب الشركاء.

\* أسباب غير إرادية: تتمثل في:

- فقدان الأهلية وإعلان الغيبة.

- إفلاس الشركاء.

- وفاة أحد الشركاء ما لم يكن هناك شرط مخالف في القانون الأساسي.

- تصفية الشركة: تعني القيام بمجموعة من الإجراءات والأعمال التي من شأنها تحديد حقوق الشركة في مواجهة الشركاء وفي مواجهة الغير للمطالبة بها، وكذلك دفع الديون المستحقة.<sup>13</sup>

#### 2-4 تصنيف الشركات وخصائصها:

##### 2-4-1 تصنیفات الشركات:

توجد عدة تصنیفات للشركات إلا أن المشرع الجزائري يأخذ بالتصنیفين الأكثر إعتمادا وهما:

أ - التصنیف الأول: شركة مدنیة وشركة تجارية.

\* **الشركة المدنية:** حسب المادة 416 المعهدة من القانون المدني تعرف أنها "عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر بالمساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج. وتحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة".

وهذا التعريف صالح أيضا بالنسبة للشركات التجارية باستثناء بعض الخصائص بحيث توصف شركة بأنها مدنية إذا كان موضوعها مدنيا ولا تقوم بأعمال تجارية بصفة اعتيادية، وهذا لا يمنعها من تحقيق أرباح، وفي الجزائر لا يوجد عدد معين من الشركات المدنية، على عكس ما هو الحال عليه بالنسبة لبلدان أخرى.

\* **الشركة التجارية:** تؤدي "الشركة التجارية أعمالا تجارية بحسب الشكل على أنه يحدد الطابع التجاري للشركة إما بشكلها أو موضوعها، أي بقيامها بأعمال تجارية وبقيدها الوجobi في السجل التجاري".

ويعمل القانون التجاري على تنظيمها وإحكام تأسيسها وكل الأمور المتعلقة بها من سيرها، إدارتها، حلها وتصنيفها، وتسعى كل الشركات التجارية إلى بلوغ هدف معين ألا وهو تحقيق الربح واقتسامه.

**ب- التصنيف الثاني: شركات الأموال وشركات الأشخاص.**

تعد شركة تجارية كل شركة تتخذ شكلا من الأشكال التي نص عليها المشرع الجزائري وهذه الأشكال هي:

- شركة التضامن " SNC ."
- شركة ذات المسئولية المحدودة " SARL ."
- شركة المساهمة - ذات أسهم - ."SPA ."
- شركة التوصية البسيطة " SCS ."
- شركة التوصية بالأسماء " SCA ."
- شركة المحاصة " SP ."
- المؤسسة ذات الشخص الواحد وذات المسئولية المحدودة " EVRL ."

تجدر الإشارة إلى أنه هناك اختلاف بين الكتاب والباحثين في تصنيف الشركات التجارية فهناك من يرى أنها تنقسم إلى ثلاثة أنواع:

- النوع الأول: شركات الأشخاص: وتضم شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة،
- النوع الثاني: شركات الأموال: وتضم كل من شركة التوصية بالأسماء وشركة المساهمة
- النوع الثالث: شركة ذات طبيعة مختلطة فيضم الشركة ذات المسئولية المحدودة وشركة الشخص الواحد وهناك رأي آخر وهو المعتمد في النظام الضريبي الجزائري وهو تصنيف الشركات التجارية إلى نوعين هما شركات أشخاص وشركات أموال.

حيث يضم النوع الأول كل من شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة، أما النوع الثاني فيضم الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة المساهمة وشركة التوصية بالأسمهم.

## 2-4-2 خصائص شركات الأشخاص والأموال:

تقسم الشركات الوطنية وفق القانون التجاري لشركات الأشخاص وشركات الأموال حيث تم توزيعها كنتيجة للتحول لإقتصاد السوق وفتح المجال لـاستثمار الأموال الوطنية والأجنبية للنهوض بالإقتصاد الوطني، وعليه سيتم فيما يلي التعرف على كل منها من خلال التعريف والخصائص لكل نوع.

### أولاً: شركات الأشخاص:

#### ► شركة التضامن:

تعد شركة التضامن من شركات الأشخاص، تؤسس بالنظر إلى اعتبارات شخصية تتصل بالشركاء ترتكز على المسؤولية التضامنية المطلقة لجميع الشركاء عن ديون الشركة ولهم كلهم صفة التاجر<sup>14</sup>، يتم تكوينها بتوفير الشروط الموضوعية من الرضا، الأهلية، المحل والسبب، والشروط الشكلية من الكتابة والشهر<sup>15</sup>، كما تتميز شركة التضامن بالخصائص التالية:

- سهولة تكوينها والمسؤولية التضامنية وغير المحدودة للشركاء.
- الملكية المشتركة للشركة في الأصول والأرباح المحققة.
- عدم قابلية الحصص للتداول كسندات بل يشترط إجماع الشركاء عند التنازل.
- لا ينبغي أن يكون عدد الشركاء أقل من اثنين (02) غير أن القانون لا يحدد الحد الأقصى.
- يخضع الشركاء لكل الالتزامات التي تترتب على صفتهم كتجار، وتمتد مسؤولياتهم عن ديون الشركة لأموالهم الخاصة عندما تطبق عليهم إجراءات التسوية القضائية أو الإفلاس.

#### ► شركة التوصية البسيطة:

لا يوجد اختلاف كبير بين شركة التوصية البسيطة وشركة التضامن إلا من الناحية واحدة هي أن هذا النوع يضم نوعين من الشركاء:

- شركاء متضامنون: وهم مسؤولون مسؤولية شخصية وتضامنية مع باقي الشركاء المتضامنين معهم عن ديون الشركة والتزاماتها كما أنهم يكتسبون صفة التاجر.
- شركاء موصون: لا يكتسبون صفة التاجر، يمنع عليهم التدخل في إدارة الشركة ومسؤولياتهم محددة بمقدار مساهمة كل منهم في رأس مال الشركة<sup>16</sup> كما هو الحال في الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو في شركة المساهمة، وهذه هي أهم خاصية تتميز بها شركة التوصية البسيطة.

## ► شركة المحاصة:

شركة المحاصة هي مستترة تتعقد بين شخص يتعامل بإسمه مع الغير وشخص آخر أو أكثر، ويقدم كل منهم حصة من العمل أو المال للقيام بنشاط واحد أو عدة أنشطة قصد إقتسام الأرباح والخسائر بينهم، أو هي اتفاق بين شخصين طبيعيين أو أكثر قصد تأسيس شركة تتولى إنجاز عمليات تجارية ومالية محددة، حيث هذه الشركة لا توجد إلا في العلاقات بين الشركاء ولا تتمتع بالشخصية المعنوية ولا تخضع للإشهار ويحق لكل شريك في شركة المحاصة أن يتعاقد باسمه الشخصي ولكن لحساب كل الشركاء دون الكشف عن أسمائهم، وهذا ما يكسبها اسم "شركة الأعمال الخفية".

كما أنه لا يوجد أي قاعدة من القواعد أو الخصائص التي نجدها في الشركات التجارية في شركة المحاصة "كالشخصية المعنوية (القانونية)" أو الفصل بين المالية، رأس المال، عنوان، موطن ولا جنسية.

مما سبق يمكن أن نستخلص خصائص شركة المحاصة حيث:

- أنها شركة مستترة ليس لها وجود ظاهر أمام الغير.
- ليس لها شخصية معنوية وبالتالي فإنها لا تخضع لأحكام وإجراءات التسجيل والترخيص.
- أنها لا تمثل شخصية معنوية ولا تخضع للتسجيل فلا يجوز إشهار إفلاسها.
- أن اعتبار الشركة غير ظاهرة لا يعني اخفاء وجودها عن الغير، بل إن الاحفاء هو عبارة عن استثار قانوني وذلك بعدم قيام ما يشهر ويعلن وجود هذه الشركة كشخصية معنوية مستقلة.<sup>17</sup>

## ثانياً: شركات الأموال:

تضم كلاً من الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة المساهمة وشركة التوصية بالأسمهم.

## ► الشركة ذات المسؤولية المحدودة:

تعتبر الشركة ذات المسؤولية المحدودة في مركز وسط بين شركات الأموال وشركات الأشخاص، وهي في حقيقة الأمر شركة أموال خاصة، كما تعتبر المفضلة والأكثر اختياراً في الحياة العملية لمرونة هيكلها ورأسمالها الأدنى المطلوب، ومن خصائصها:

- تكون الحصص متساوية فيها.
- هي شركة تجارية بحسب شكلها مهما كان موضوعها.
- حرص الشركاء ليست حرمة التداول بصفة أساسية، إذ لا يمكن أن تنتقل الحصص إلى الأشخاص الأجانب عن الشركة إلا عند موافقة أغلبية الشركاء، التي تمثل 75% من رأس مال الشركة.
- عدم جواز انحلالها بوفاة أحد الشركاء.
- يجب أن يكون الشركاء أشخاصاً طبيعيين، لا يمكن أن يقل عددهم عن اثنين ولا يزيد عن عشرين شريكاً.

- لا يكتسب الشركاء صفة التاجر ما عدا من عين منهم مسيرا.

#### ► شركة المساهمة:

تعد شركة المساهمة شركة ذات رؤوس أموال بامتياز حيث تعرف توسيعا مستمرا وهي شركة ينقسم رأسمالها إلى أسهم متساوية القيمة، يمكن تداولها على الوجه المبين في القانون، وتقصر مسؤولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التي اكتتب فيها، ولا يسأل عن ديون الشركة إلا في حدود ما اكتتب فيه من أسهم. ويكون للشركة اسم تجاري يشتق من الغرض من إنشائها، ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو اسم أحدهم عنوانا لها، فهي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن الأشخاص المساهمين فيها، وهذه الصفة تمنحها الحق في اقتناه ممتلكات، التعاقد، التعامل مع الغير واقتراض الأموال كأي شخص طبيعي، كما أنها مسؤولة عن ديونها والتزاماتها في حدود ما تمتلكه من أصول، ولا يشترط أن تكون للمساهمين صفت التاجر ما دام يحق حتى لقاصر أن يكتسب أسهما بواسطة وليه، وشركة المساهمة ليس لها عنوان وإنما لها اسم تجاري يستمد من أغراضها، يتم مزاولة الأعمال التجارية لحسابها، ويوقع به ممثلوها على هذه الأعمال،" يجب أن يكون الاسم التجاري مسبوقا أو متبعا بذكر اسم الشركة، مبلغ رأس المال، ويجوز إدراج اسم شريك واحد أو أكثر من الشركاء، إضافة لكون عدد المساهمين لا يجب أن يقل عن سبعة.

#### ► شركة التوصية بالأسماء:

أدرجت شركة التوصية بالأسماء في القانون التجاري سنة 1993، ولا يوجد اختلاف كبير بينها، وبين شركة التضامن إلا من ناحية واحدة هي أن هذا النوع يضم نوعين من الشركاء:

- شركاء متضامنين: لا يقل عددهم عن اثنين، يسألون في أموالهم الخاصة عن ديون الشركة والتزاماتها.

- شركاء مساهمون: لا يقل عددهم عن ثلاثة، يسأل كل شريك منهم بمقدار مساهمته عن ديون الشركة والتزاماتها. يتكون اسم شركة التوصية بالأسماء من اسم واحد أو أكثر من الشركاء المتضامنين على أن تضاف إلى اسمها عبارة ( شركة التوصية بالأسماء)، وما يدل على غایاتها، ولا يجوز ذكر اسم الشريك المساهم في اسم الشركة، وإلا اعتبر شريكا متضامنا في مواجهة الغير.

ولشركة التوصية بالأسماء خصائص أخرى حسب (المادة 715 من ق ت ج ) منها:

- للشركاء المتضامنين صفة التاجر ومسؤولون بصفة دائمة و تضامنية عن ديون الشركة.

- الشركاء الموصون مساهمون لا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم.<sup>18</sup>

### 3- الضرائب المفروضة على الشركات الوطنية:

تؤخذ تكلفة الضريبة بالإعتبار عند اختيار الشكل القانوني للمؤسسة، وبعد التذكير بإختصار بالأشكال القانونية للشركات الوطنية، سيتم فيما يلي التعرف على الضرائب المفروضة عليها كون التشريع الضريبي الجزائري نوع في الأنظمة الضريبية والرسوم والضرائب حسب طبيعة المكلف ونشاطه.

#### 1-3 الضريبة على أرباح الشركات :

##### 1-1-3 تعريف :

الضريبة على أرباح الشركات كغيرها من الضرائب على دخل الأشخاص الاعتباريين جاءت متأخرة حيث ظهرت لأول مرة سنة 1920 ، بكل من الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا، أما في الجزائر فقد تم تأسيسها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، أين حددت التقنية ومحالات التطبيق، كما نصت المادة 135 من ق ص م و الرسوم المماثلة على أنه: " تؤسس ضريبة على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تتحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنون المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات" ويرمز لها ب (IBS) وانطلاقا مما سبق يمكن استخلاص الخصائص التالية:<sup>19</sup> الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة نسبية، وحيدة، سنوية، إقليمية، مباشرة، حقيقة، تصريحية وتفرض باسم الشخصية المعنوية. وعليه نخلص إلى أنه لهذه الضريبة عدة مزايا منها: الشفافية، البساطة والإقتراب من العدالة من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة وكذا بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية.<sup>20</sup>

##### 3-1-2 مجال تطبيق الضريبة: تخضع IBS كل الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهي ملزمة بذلك مدى حياة الشركة .
- الشركات المدنية التي لم تكون على شكل شركة بالأسماء، " باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

- هيئات التوظيف الجماعي لقيم المنقوله المكونة و المعتمدة حسب الأشكال والشركات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، كما تخضع لهذه الضريبة الشركات التي تتجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 128، والتعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 38.<sup>21</sup>

### 3-1-3 حساب الضريبة على أرباح الشركات:

يعرف الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات على أنه الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت، التي تتجزأها كل مؤسسة أو وحدة أو مستمرة. ويتشكل الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الفترة التي تستخدم النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة مقتطعاً منها الزيادات المالية وتضاف إليها الاقطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركة خلال هذه الفترة.

مصلحة الضرائب لا تأخذ بعين الإعتبار الربح المحاسبي فقط، بل تقوم بإجراء تعديلات عليه وفقاً للقواعد السارية المفعول، وعليه يصبح الربح الخاضع للضريبة هو الربح المصحح أو النتيجة الجبائية التي يمكن كتابتها بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الأعباء غير قابلة للجسم (الإستردادات)} - \text{الأعباء القابلة للجسم (التخفيضات)}$$

يمكن حساب النتيجة المحاسبية انطلاقاً من الميزانية، إذ تمثل فائض الأصول عن الخصوم، وبذلك تعبّر عن نتائج الدورة، كما يمكن حسابها من خلال جدول حسابات النتائج لتعبير عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف كما يوضحه الملحق 01 الذي كان معتمد في التصريحات حتى 2011 و الملحق 02 الذي أصبح معتمد إلى يومنا هذا، حيث تم إعتماد اللغتين العربية والفرنسية في التصريحات، إضافة إلى وضع جدول منفصل يحدد بالتفصيل كل من الإستردادات ممثلاً في الأعباء غير القابلة للجسم وقيمة الأعباء التي تعدد السقف المحدد جبائياً وكذلك التخفيضات التي تشمل الخسائر المرحلة لأربع سنوات سابقة، إضافة إلى الجزء غير الخاضع للضريبة من فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الاستثمارات وغيرها كما يوضحها الملحق 03. حدّدت النسبة العامة للضريبة على أرباح الشركات وفق قانون المالية لسنة 2006 بـ 25% بعد أن كانت 30%， ثم خفضت في 2014 وفق القانون التكميلي إلى 19% بالنسبة لأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذلك الأنشطة السياحية و 25% بالنسبة لأنشطة التجارية والخدمات. فيما يتعلق بالنسبة المخفضة فتخص الأرباح المعاد إستثمارها خلال الدورة في تحقيق بعض الأصول المنتجة، إلا أنها خفضت من 15% إلى 12.5% ثم ألغيت بالنسبة لشركات الأموال.

بالنسبة للمعدلات الحالية فهي مقسمة إلى:

- 19% بالنسبة لأنشطة المنتجة للمواد،
- 23% لنشاطات البناء والأشغال العمومية وكذلك الأنشطة السياحية بـ استثناء وكالات الأسفار،
- 26% للنشاطات الأخرى.

كما يوجد عدد من نسب الإقطاع الضريبي من المصدر والمحددة كالتالي :

- عائدات الديون والودائع والخلافات يتم إقطاع من المصدر بنسبة 10 % محررة.
- عائدات السندات لحامليها بنسبة 50 %.
- 20 % بالنسبة المبالغ المحصلة من الشركات في إطار عقد التميز.
- مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر تخضع لاقطاع من المصدر بنسبة 24 % و يتم الإقطاع من المبلغ الاجمالي لرقم الأعمال المقيد خلال السنة السابقة.

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{النتيجة الجبائية} \times \text{المعدل الضريبي}$$

يتم دفع قيمة IBS كتسبيقات وفق الجدول التالي:

**جدول (1-2): التسبيقات المؤقتة IBS للسنة ن**

التسبيق	قيمة التسبيق	أجل دفع التسبيق
التسبيق الأول	$\text{النتيجة الجبائية} \times \text{المعدل الضريبي} \times 30\%$	من 20 فيفري إلى 20 مارس للسنة ن
التسبيق الثاني	$IBS_{N-1} \times 30\%$	من 20 ماي إلى 20 جوان للسنة N
التسبيق الثالث	$IBS_{N-1} \times 30\%$	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر للسنة N

$$\text{قسط التسوية} = IBS_N - \text{مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة}$$

نميز بين - نتيجة معودمة وعليه يكون القسط الثالث هو آخر قيمة تدفعها الشركة.

- نتيجة سالبة وعليه تعد كتسبيق.

- نتيجة موجبة تدفعها الشركة قبل 1 أفريل من السنة N+1.

في حالة كون الشركة ليس لها ضريبة السنة السابقة لحسب الأقساط على أساسها، كونها حديثة النشأة أو حققت خسارة، تحسب الأقساط على أساس 5% من رأس مال الشركة.

#### التحفظات:

بالنسبة لشركات الأشخاص ربها يخضع للجدول التصاعدي السنوي بالشراائح، أما الربح المعد إستثماره فيحظى بتخفيض 30% من قيمة الدخل الخاضع، وألغى المعدل المخفض لشركات الأموال.

بالنسبة لفائض قيمة التنازل ( ف ق ت ) المهنية فتحظى بتخفيض حسب مدة الإحتفاظ حيث نميز بين:

- ف ق ت قصير الأجل: ينتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ 3 سنوات أو أقل، وتتحفظ بـ 30 % ويبقى الخاضع 70 %.
- ف ق ت طويل الأجل: ينتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ أكثر من 3 سنوات، وتتحفظ بـ 65 % ويبقى الخاضع 35 %.

## مثال 01:

قامت شركة أسهم بالتنازل عن آلة بـ 7.000.000 دج في 10/1/2016، كانت قد إشتراها في 15/1/2012 بـ 5.000.000 دج، حيث معدل الاهلاك 1 %. أحسب فائض قيمة التنازل غير الخاضع للضريبة.

الحل: فائض قيمة التنازل = ثمن التنازل - القيمة المحاسبية الصافية

القيمة المحاسبية الصافية = سعر الشراء - الاهلاكات

الاهلاكات = سعر الشراء × معدل الاهلاك × مدة الاحتفاظ

بالتعويض في المعادلات السابقة نحصل على:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 5.000.000 - (4 \times \% 1 \times 5.000.000) = 4.800.000 \text{ دج}$$

$$\text{ف ق ت} = 4.800.000 - 7.000.000 = 2.200.000 \text{ دج}$$

كون مدة الاحتفاظ 4 سنوات فإن

$$\text{ف ق ت غير الخاضع ض} = \% 65 \times 2.200.000 = 1.430.000 \text{ دج}$$

الإعفاءات: تعفى من الضريبة على أرباح الشركات :

- الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال.

إذا تمت ممارسة هذه الأنشطة في منطقة يجب ترقيتها يتم تمديد هذه الفترة إلى 6 سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال.

- عندما تمارس مؤسسة يملكتها ويسيرها هؤلاء الشباب المستثمر نشاطا متوازيا في كل من المناطق الواجب ترقيتها والمحددة قائمتها عن طريق التنظيم وكذا خارج هذه المناطق فالربح المعملى يستخرج من الفارق بين رقم الأعمال المحقق في المناطق الواجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.

- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من ض.أ.ش وتسفيد من إعفاء دائم:

\* المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهيئات التي تتبعها

\* مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة لنشاط مسرحي

\* صناديق التعاونية الفلاحية فيما يتعلق بالعمليات المصرفية والتأمين المنجزة فقط مع مشتركيها

\* التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء واتحادياتها...الخ.

\* الشركات التعاونية للإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتجات الفلاحية واتحادياتها المعتمدة وضمن الشروط

باستثناء:

- عمليات البيع المنجزة في محل بيع بالتجزئة يكون مستقل عن المحل الرئيسي،
- عمليات التحويل المتعلقة بالمنتجات غير تلك المخصصة لتغذية الإنسان والحيوانات أو تلك المستعملة كمادة أولية في الفلاحة أو الصناعة،
- عمليات منجزة مع مستعملين غير مشتركين،

ويطبق هذا الإعفاء على العمليات المنجزة من طرف تعاونيات الحبوب واتحادياتها مع الديوان الجزائري للحبوب والمتعلقة بشراء أو بيع أو تحويل أو نقل الحبوب، كما تستفيد أيضا من الإعفاء العمليات المنجزة من قبل تعاونيات الحبوب في إطار البرامج المعدة من طرف الديوان أو بتRxich من منه.

تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل المقاولين الترقوين الجزائريين أو الأجانب باستثناء وكالات السياحة والسفر وكذلك شركات الاقتصاد المختلط العاملة في القطاع السياحي.

تستفيد من الإعفاء لمدة 5 سنوات اعتبارا من 2001 عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير باستثناء النقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين والبنوك.

- لا يمنح هذا الإعفاء للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة من هذه العمليات ضمن نفس الشروط والأجال المنصوص عليها في المادة 142 من ق ض م .

- تعفي من ض.أ.ش أرباح الأسهم التي تقبضها الشركات من مساهمتها في رأس مال شركات أخرى تتنمي لنفس المجموعة.

- تعفي من ض.أ.ش أرباح متأتية من أنشطة إنجاز السكنات الاجتماعية والترقوية ضمن الشروط المحددة في دفتر الشروط أو الأعباء.

**ملاحظة:** تستفيد المداخل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل الشركات في ولايات إلizi، تندوف، أدرار وتمنراست والتي يتواجد مقرها الجبائي في هذه الولايات وتستقر بها بصفة دائمة من تخفيض 50% من مبلغ ض.أ.ش لفترة 5 سنوات، ولا يمس هذا التخفيض مداخل الشركات العاملة في قطاع المحروقات باستثناء أنشطة توزيع وتسويق المنتجات النفطية والعازية.

**حالات خاصة:**

- أرباح محققة من طرف شركات مستثمرة خارج الوطن:

- تمس هذه الضريبة الأرباح المحققة من طرف الشركات المستمرة داخل الوطن وكذا التي تم تخصيص فرض ضريبتها للجزائر عن طريق إتفاقية دولية متعلقة بالضريبة المزدوجة، وينتتج عن تطبيق هذا المبدأ ما يلي:
- لا تخضع الأرباح المحققة من طرف شركة جزائرية تابعة لمؤسسة مستمرة خارج الوطن لض الجزائرية،
  - تخضع الشركات الأجنبية مهما كانت جنسيتها للضريبة الجزائرية بسبب الفوائد المحصلة لصالح مؤسساتها المستمرة داخل الجزائر.
  - مداخيل محققة من طرف شركات أجنبية لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر:
- تشكل القاعدة المستعملة كوعاء ض.أ.ش من المبلغ الإجمالي لصفقة خارج ر.ق.م، والعناصر التي لا تدخل في تشكيل القاعدة الضريبية هي:
- مبلغ مبيعات التجهيزات عندما تكون الخدمات المتضمنة في نفس العقد متبرعة أو مسبوقة ببيع تجهيزات بشرط أن تكون مفوترة على حدى،
  - الفوائد المدفوعة لتسديد سعر السوق،
  - المبالغ المدفوعة بالعملة الصعبة.

#### **مثال: 02**

شركة ذ م م لإنتاج المشروبات الغازية، أظهرت الميزانية الجبائية لنشاط 2015 النتائج التالية:

نتيجة الاستغلال 1.150.000 دج، نتيجة خارج الاستغلال من التنازل عن آلة بعد سنتين بقيمة 4\*2.551.000 دج، كما أن هذه الشركة قد قامت بحساب الاهلاكات المتعلقة بالسيارة السياحية من نوع 4 والبالغ ثمن شرائها 2.000.000 دج علما أن معدل الاهلاك هو 20%.

المطلوب: - حدد النتيجة المحاسبية للشركة، والنتيجة الجبائية،  
- أحسب الضريبة على أرباح الشركة .

#### **الحل:**

$$\begin{aligned} \text{النتيجة المحاسبية} &= \text{نتيجة الاستغلال} + \text{نتيجة خارج الاستغلال} \\ &= 1.150.000 + 3.701.000 = 2.551.000 \text{ دج} \\ \text{النتيجة الجبائية} &= \text{ن المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات} \\ \text{حساب الاستردادات: قسط الاهلاك المحاسبي} &= 400.000 \text{ دج} \\ \text{قسط الاهلاك الجبائي} &= 200.000 \text{ دج} \end{aligned}$$

حساب التخفيضات: تم الاحتفاظ بالآلة 2 سنة وعليه التخفيض 30%

$$\text{تخفيض ف ق ت} = \% 30 \times 2.551.000 = 765.300 \text{ دج}$$

$$\text{وعليه النتيجة الجبائية} = 3.135.700 = 765.300 - 200.000 + 3.701.000 \text{ دج}$$

- حساب الضريبة على أرباح الشركة حيث المعدل 19 % كونها إنتاجية

$$\text{IBS} = \% 19 \times 3.135.700 = \% 19 \times 595.783 \text{ دج}$$

#### ملاحظة:

- مصاريف الاستقبال مسقفة بـ 375.000 دج،

- الهدايا والتبرعات مسقفة بـ 75.000 دج أو 500 دج للوحدة،

- قسط إهلاك السيارة السياحية مسقف بسعر شراء 1.000.000 دج إذا لم تكن أساس للنشاط.

- غرامات التأخير عن تسديد الضرائب تسترد كونها عقوبات ردعية.

### 2-3 الرسم على النشاط المهني (TAP) :

#### 3-2-1 تعريف الرسم ومجال تطبيقه:

أنشئ TAP بموجب قانون المالية لسنة 1996 بعد إدماج الرسم على النشاط التجاري والصناعي %6.05 (TAIC) المطبق بمعدل 2.55 % والرسم على النشاط غير التجاري (TANC) والمطبق بمعدل 6.05 % المعمول بهما قبل الإصلاحات، وبذلك تم توحيد المعاملة الضريبية بين نشاطات المهن الحرة والنشاطات الصناعية والتجارية بخضوعهما لرسم وحيد على النشاط المهني<sup>24</sup> ويستحق الرسم بصدق :

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلًا مهنيا دائمًا ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية ما عدا مداخل الأشخاص الطبيعية الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم.

- رقم أعمال يتحقق في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات، وتستثنى العمليات التي تتجزأها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم.

#### 3-2-2 أساس فرض الضريبة :

يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

► غير أنه يستفيد من تخفيض قدره 30 %:

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

► يستفيد من تخفيض قدره 50 % :

- مبلغ عمليات البيع بالجملة التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.

- مبلغ البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10 % و 30 % .
- يقتصر من تخفيض قدره 75 % :

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز ، العادي و الغازوال.

إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء ، تخفيضا بنسبة 30 % من رقم الأعمال الخاضع للضريبة ، و لا يستفاد من هذا التخفيض سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

- بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا.<sup>25</sup>

### **3-2-3 الأشخاص الخاضعين ومكان فرض الرسم على النشاط المهني:**

حسب نص المادة 223 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يؤسس الرسم كما يأتي :

- باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة ، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء .

- باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها

- يؤسس الرسم في الشركات مهما كان شكلها ، على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة .

### **3-2-4 حساب الرسم:**

يحسب الرسم على النشاط المهني بمعدل 2 % من رقم الأعمال خارج رسم TVA ويتم توزيعه:

#### **جدول (2-2): توزيع معدل الرسم على النشاط المهني**

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	حصة البلدية	حصة الولاية	الرسم على النشاط المهني
% 2		% 0.11	% 1.30	% 0.59

المصدر: المادة 222 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3 % فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب و يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يلي: 0.8 % للولاية، 1.96 % للبلدية، 0.16 % للصندوق المشترك للجماعات المحلية.

### ملاحظة:

- يحظى تجار الجملة بتحفيض 30 % الذي حدد في البداية كتحفيز لتقديم بيان بالبيان ثم أصبح هذا الأخير إجباريا.

### مثال 01:

حققت مؤسسة سونلغاز للتوزيع بجيجل خلال 2015 مبيعات تقدر بـ 1.155.060.772 دج منها 424.950.796 دج خاصة بالمبيعات بالجملة.

أحسب TAP، والتبنيات الشهرية مع رصيد التسوية إذا علمت أن TAP للسنة السابقة 20.551.440 دج.

### الحل:

- حساب TAP لسنة 2015 :

$$\text{التحفيض} = 424.950.796 \text{ دج} = \% 30 \times 127.485.239 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ المبيعات الخاضعة للرسم} = 127.485.239 - 1.155.060.772 \text{ دج} = 1.027.575.533 \text{ دج}$$

$$\underline{\text{TAP}}_{2015} = \text{مبلغ المبيعات الخاضعة للرسم} \times \% 2 = 20.551.510,66 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ التبني الشهري} = \underline{1.712.620} / 12 = 142.666,67 \text{ دج}$$

$$\text{قسط التسوية} = 20.551.440 - 20.551.510,66 = 69.510,34 \text{ دج}$$

### مثال 02:

أحسب TAP لنشاط صاحب محطة بنزين حق في 2007 رقم أعمال 61.800.000 دج وفق النظام الحقيقي.

### الحل:

- حساب TAP لنشاط صاحب محطة بنزين في 2007 :

بيع البنزين معفى من TVA وله تحفيض TAP بـ 75 %

$$\text{التحفيض} = 61.800.000 \times \% 75 = 46.350.000 \text{ دج}$$

$$\text{رقم الأعمال الخاضع} = 46.350.000 - 61.800.000 = 15.450.000 \text{ دج}$$

$$\underline{309.000} = \% 2 \times 15.450.000 = \underline{\text{TAP}}_{2007}$$

### 3-3 الرسم على القيمة المضافة:

في إطار النظام الجبائي الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من أبريل 1992 وفيما يخص إعادة صياغة النظام القديم للرسوم على رقم الأعمال تم تعويض الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات بالرسم على القيمة المضافة.

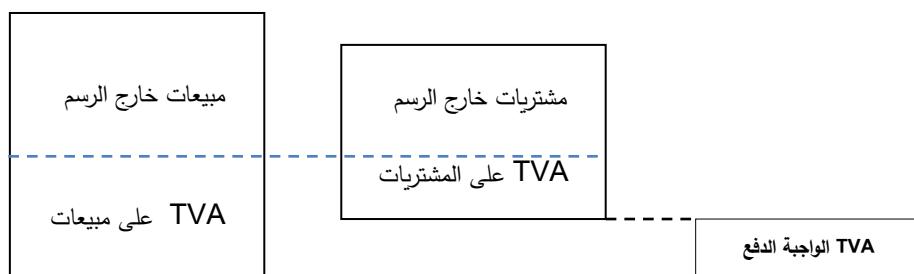
#### 3-3-1 تعريف :

الرسم على القيمة المضافة ضريبة موحدة ومجازة الدفع، يقع مبلغ الدفع على القيمة المضافة للسلع والخدمات أثناء إنتاجها أو تداولها بطريقة تضمن المساواة والعدالة في تحصيلها وتحمليها المستهلك النهائي، بينما تلعب المؤسسات دور الوسيط بين المستهلك وإدارة الضرائب، فهي بذلك تملك صفة المكلف القانوني. تفرض هذه الضريبة على السلع والخدمات المنتجة محليا في الجزائر وكذا السلع المستوردة من الخارج وذلك عند الاستهلاك أي عند الانفاق، وبالتالي فالمستهلك يدفع قيمة السلعة خارج الرسم مضاف إليها قيمة الرسم وفق القاعدة التالية:

$$\text{المبلغ متضمن الرسم} = \text{المبلغ خارج الرسم} + \text{قيمة TVA}$$

$$\text{قيمة TVA} = \text{المبلغ خارج الرسم} \times \text{معدل TVA}$$

للرسم على القيمة المضافة خصائص نذكر منها: ضريبة غير مباشرة، حقيقة، عينية، ذات رقابة ذاتية ودورية التحصيل، ضريبة وحيدة وذات إجراءات سهلة تتوقف على آلية الخصم، والشكل التالي يلخص فكرتها:



الشكل (2-2): أساس دفع TVA

المصدر: Emmanuel Disle et Jacques Saraf, « Gestion Fiscale », Tome 1, Dunod, Paris, 2010, p36

يطبق الحق في الحسم عند حساب TVA أين يقوم المدين بالضريبة بإسترداد الرسم الذي دفعه متضمنا في المشتريات من قيمة الرسم على المبيعات، ليحصل على القيمة الواجبة الدفع لمصلحة الضرائب وهو ما توضحه العلاقة التالية:

$$\text{TVA à la charge de la dépense} = \text{TVA sur les ventes} - \text{TVA sur les achats}$$

إذا كانت النتيجة موجبة فقد سويت الوضعية، أما النتيجة السالبة فيؤجل الحسم للشهر المولى في شكل إعتماد، وينح الحق في الحسم على فئة:

- السلع والمواد المستهلكة والخدمات التي تحسم وفق قاعدة التفاوت الشهري،
- التجهيزات أو التثبيتات القابلة للإهلاك تحسب في نفس الشهر ويشترط الاحتفاظ بالاستثمارات لمدة 5 سنوات أو إعادة قيمة الرسم المخصوص بالمدة المتبقية. وقد ألغى شرط التفاوت الشهري وفق قانون المالية لسنة 2008.

### 3-3-2 أهداف الرسم على القيمة المضافة:

يهدف المشرع الضريبي من خلال فرض هذا النوع من الضرائب لتحقيق ما يلي:

- تبسيط العمليات الجبائية حيث أنها تسجل منفصلة عن قيمة السلعة أو الخدمة،
- تمويل ميزانية الدولة،
- تحقيق التوازن في الأسواق، حيث تفرض بنساب عالية على السلع الكمالية ونسب منخفضة على السلع الضرورية،
- المساهمة في رفع إنتاجية الوحدات عن طريق تشجيع الاستهلاك وامكانية إسترداد الرسم على المشتريات،
- تشجيع التصدير نحو الخارج باعفاء السلع المصدرة من هذه الضريبة.

### 3-3-3 العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

تخضع للرسم على القيمة المضافة كل العمليات التي حددها القانون بما يلي:

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة إعتيادية أو عرضية،
- عمليات الإستيراد.

#### ► العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون وتجار الجملة،
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية،
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة ، وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائري،
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأعمال الدراسات والبحث.
- الحفلات الفنية والألعاب والسلعيات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص،
- العمليات التي تتجزأها البنوك وشركات التأمين.

- العمليات الخاضعة للضريبة إختيارياً: يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الإعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

- للتصدير

- للشركات البترولية

- للمكلفين بالرسم الآخرين.

- لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 من ق.م و.ر.

### 3-3-4 معدلات فرض الضريبة:

تحدد معدلات الرسم على القيمة المضافة بمعدلين هما:

- المعدل العادي: حسب نص المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 ، فإن الرسوم على القيمة المضافة تحصل بمعدل عادي نسبته 17 %

- المعدل الخاص: ملغى ( حسب نص المادة 22 من قانون المالية لسنة 2001 )

- المعدل المخفض: حدد بنسبة 7 % ويطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي.<sup>26</sup>

### 3-3-5 الاعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

حسب المادة الثامنة من قانون الرسوم على رقم الأعمال حددت مجموعة من الاعفاءات تستجيب لاعتبارات اقتصادية، اجتماعية وثقافية وذكر من هذه الاعفاءات ما يلي:

- نشاطات التقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب،

- عقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية،

- عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الاجاري،

- عمليات البيع الخاصة بالخبز، حليب الأكياس، الدقيق والسميد، السكر وزيت المائدة،

- عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية،

- عقود تأمين الأشخاص كما حددتها التشريع الخاص بالتأمينات،

- عمليات الابداع والانتاج والنشر الوطني للمؤلفات والأعمال،

- النظاهرات الرياضية أو الثقافية والحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية والدولية للتعاون.

**مثال:**

منتج مصنوع من طرف ب بواسطة مواد أولية مشترأة من منتج أ بقيمة 400 دج دون رسوم، وعملية بيع المواد الأولية تخصّص لـ TVA بـ 7%. باع المنتج بـ 800 دج دون رسوم، هذا الأخير باعه لـ د بـ 700 دج خارج الرسم، حيث معدل الرسم على القيمة المضافة يساوي 17%， د باع المنتج للمستهلك بـ 1000 دج. حدد قيمة TVA خلال جميع المراحل مع إظهار TVA المحصلة لمصلحة الضرائب، حيث د معفى من TVA.

**الحل:**

لدينا : TVA الواجبة الدفع = TVA على المبيعات - TVA على المشتريات

**الجدول (2-3) مراحل تحصيل TVA**

عمليات	من أ إلى ب	من ب إلى ج	من ج إلى د	من د إلى المستهلك
سعر البيع دون الرسم	400	700	800	1000
TVA المحصل	28	119	136	-
ثمن البيع متضمن الرسم	428	819	936	1000
TVA القابل للخصم	-	28	119	136
TVA لمصلحة ض	28	91	17	0
الجهة الدافعة	أ	ب	ج	د

**تمرين:**

مؤسسة تجارية حققت سنة 2006 رقم أعمال خارج الرسم بـ 20.000.000 دج التي تنقسم إلى: مبيعات متضمنة TVA بـ 18.000.000 دج، والباقي معفى من الرسم. وقد إختارت هذه المؤسسة نظام الأقساط المؤقتة الزمنية للتصرير ودفع TVA خلال سنة 2007 حيث حققت العمليات التالية:

- شهر جانفي 2007 : شراء بضائع 3.000.000 دج خارج TVA وقيمته 510000 دج، حيازة عتاد لنقل البضائع 5.000.000 دج خارج TVA وقيمته 850000 دج، تنازل عن معدات 6.000.000 دج التي تمت حيازتها في 02 جانفي 2005 أين قامت المؤسسة بحسب TVA بـ 871.800 دج.
- شهر فيفري: شراء مواد ولوازم 1.000.000 دج وTVA 170000 دج، مبيعات بـ 5.300.000 دج خارج TVA وقيمته 901.000 دج.

- شهر مارس: لم تتم أي عملية بيع.
  - شهر أبريل: إعلان عن إفلاس أحد الزبائن أي مبلغ 508500 دج الحامل TVA بـ 73.885 دج أصبح غير قابل للإسترجاع.
  - شهر مايو: شراء بضائع 2000000 دج خارج الرسم وقيمتها 340.000 دج، مبيعات بـ 750.000 دج خارج الرسم وقيمتها 127500 دج.
  - شهر جوان: شراء بضائع بـ 600.000 دج خارج الرسم وTVA 102000 دج.
  - شهر جويلية: عطلة سنوية.
  - شهر أوت: حيازة آلة حاسوب 200000 دج خارج الرسم وTVA 34000 دج، شراء بضائع 800000 دج خارج الرسم وTVA 136000 دج.
  - شهر سبتمبر: تسديد فاتورة الهاتف بمبلغ 20.000 دج خارج TVA ومبلغ TVA 400 دج . 3 دج ،
  - شهر أكتوبر : شراء بضائع بمبلغ 200 000 دج خارج TVA ومبلغ TVA 34 000 دج .
  - شهر نوفمبر : شراء مواد أولية بمبلغ 100 000 دج خارج TVA ومبلغ TVA 17 000 دج .
  - شهر ديسمبر : وصول فاتورة الكراء بمبلغ 10 000 دج خارج TVA ومبلغ TVA 700 دج .
- تسديد فاتورة الكهرباء بمبلغ 300 000 دج خارج TVA ومبلغ TVA 51 000 دج وقد وصلت الفاتورة خلال الشهر :
- حيازة عتاد المكتب قابل للإهلاك بـ 240 000 دج خارج TVA ومبلغ TVA 40800 دج
- المطلوب : 1) أعدد التصريحات الشهرية لـ TVA .
- 2) اذا علمت أن ر.أ. الحقيقي والنهائي لسنة 2007 يعادل 22000000 دج ويتضمن TVA 3.740.000 دج متعلق بمبيعات معفية من TVA
- 3) إجراء التعديلات الالزمة في نهاية السنة من خلال التصريح السنوي لـ TVA الواجب الدفع قبل 1 أبريل 2008 حيث %17 TVA
- مع العلم في 2007 لديها إعتماد شهر ديسمبر 2006 بمبلغ 120000 دج وهي دائنة للخزينة.

### 4-3 ضرائب ورسوم أخرى:

يقوم النظام الضريبي الجزائري على فرض ضرائب ورسوم مباشرة ذكر منها:

#### 1- الضريبة على الأملاك:

تقدر شروط الخضوع لهذه الضريبة في 1 جانفي لكل سنة ويُخضع لها الأشخاص الطبيعيين الذين:

- يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارجها،
- ليس لهم مقرًا جبائيًا بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر.

ويُخضع لهذه الضريبة الأموال العقارية (الممتلكات المبنية وغ المبنية والحقوق العينية العقارية)

بالإضافة إلى الأموال المنقولة (السيارات، الدراجات، سفن النزهة، طائرات النزهة، خيول السباق، التحف الأثرية واللوحات التي يزيد سعرها عن 500.000 دج).

#### الأساس الخاضع للضريبة:

تستحق على القيمة الصافية لمجموع الأموال والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يمتلكها الأشخاص بحيث يتعدي مبلغها (12.000.000 دج والذي أصبح في 2006 يقدر 30.000.000 دج) في أول جانفي من كل سنة. وتتضمن جميع الأموال الخاضعة للضريبة التابعة للأشخاص الطبيعيين وأولادهم القصر. وتحدد نسبة الضريبة على الأموال كما يلي:

#### الجدول (2-4) : معدلات الضرائب على أقساط القيمة الصافية للأملاك

نسبة %	قسط القيمة الصافية من الأموال الخاضعة للضريبة (دج)
% 0	يقل أو يساوي 30.000.000 دج
% 0.25	من 30.000.001 دج إلى 36.000.000 دج
% 0.5	من 36.000.000 دج إلى 44.000.000 دج
% 0.75	من 44.000.001 دج إلى 54.000.000 دج
% 1	من 54.000.001 دج إلى 68.000.000 دج
% 1.5	يُفوق 68.000.000 دج

المصدر: النظام الجبائي الجزائري 2006

#### الإعفاءات:

\* قيمة رسمة الريou العمرية التي تشكلت في إطار نشاط مهني لدى هيئات تأسيسية مقابل دفع علاوات دورية والمقسطة بصفة منتظمة لمدة 15 سنة على الأقل، التي يشترط في بدء الانتفاع بها إنتهاء النشاط المهني الذي تم بسببه دفع العلاوات.

\* الريou والتعويضات المحصلة تعويضا للأضرار الجسدية لا تدخل ضمن أملاك المستفيدin،

\* الأموال المهمة الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي أو نشاط حر والمستعملة في إطار هذه النشاطات،

\* حصص وأسمهم الشركات، غير أنه لا تعتبر كأموال مهنية حصص وأسمهم الشركات التي يكون نشاطها الأساسي تسخير الأموال المنقوله أو العقارية الخاصة بها وهي وبالتالي خاضعة للضريبة.

**ملاحظة:**

- تخضع المرأة المتزوجة للضريبة بصفة منفردة على مجموع أموالها.
- تقدر العقارات مهما كانت طبيعتها حسب القيمة التجارية الحقيقة أو حسب الكيفية التي يحددها التنظيم.
- توزع حصيلة ض على الأموال (60% إلى ميزانية الدولة، 20% إلى ميزانية البلديات، 20% إلى حساب التخصيص بعنوان الصندوق الوطني للسكن)
- يلتزم المكلفين بالضريبة باكتتاب تصريح عن أملاكهم كل 4 سنوات إلى نهاية 31 ماي من السنة الرابعة وتمدد إلى 6 أشهر في حالة وفاة المدين بالضريبة، يدفع الاكتتاب لدى مفتشية الضرائب التابعة لمقر الإقامة.

**2-4-3 الرسم العقاري:**

كانت المساهمة العقارية على الممتلكات المبنية توجه لموازنة الدولة وتضاف مختلف الرسوم الملحة كالرسم على رفع القمامات المنزلية والرسم على تصريف المياه في المجاري والتي تحصل مباشرة لموازنة البلدية. في سنة 1992 تم إدراج بعض التعديلات على الرسم العقاري بحيث تم توسيعه من قاعدة الأموال المبنية وغير المبنية ليشمل قاعدة الأراضي الفلاحية عام 1994، ويطبق الرسم على الملكيات التالية :

**أ- الرسم العقاري على الملكيات المبنية:**

يقع على عاتق الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني باستثناء تلك المعفية صراحة و تخضع له الملكيات المبنية التالية:

- المنشآت الخاصة بآباء الأشخاص،
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية وغيرها،
- أراضيات البنيات بجميع أنواعها و القطع الأرضية التي تشكل ملحقاً مباشر لها،
- الأراضي غير المزروعة.

**ب- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية :**

يطبق هذا الرسم على الملكيات غير المبنية كالأراضي الزراعية وتطبق نسب مختلفة هي كالتالي:

- الملكيات المبنية المصرح بها : 3 %

- الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني التي يمتلكها أشخاص طبيعيين والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير المشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية أو عن طريق الكراء أو الإيجار 10 %.
- الأراضي التي تشكل ملحقات الملكية المبنية تحدد لها نسب حسب المساحة.

### 3-4-3 حقوق التسجيل والطابع:

#### أ- حقوق التسجيل:

يعريف التسجيل كإجراء منجز من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل حسب الإجراءات المختلفة المذكورة في القانون، و يمكن تطبيق الإجراء على عقود أو على نقل غير ناتج عن عقد، ما يمكن من تحصيل رسم كمقابل للتسجيل، وهو يضم الحالات التالية :

- عمليات انتقال الملكية بمقابل مثل البيع،
- عمليات انتقال الملكية بدون مقابل مثل الهبات والتراكات،
- عمليات إنشاء الشركات أو حل أو تعديل،
- عمليات القسمة أو المبادلة،<sup>27</sup>

من بين أنواع حقوق التسجيل ذكر:

- تسجيل العقود المدنية (عمومية): هي العقود المحررة من طرف الموثقين،
- تسجيل العقود الإدارية: هي العقود المحررة من طرف الهيئات العمومية،
- تسجيل العقود القضائية: هي العقود المحررة من طرف المحضرين القضائيين،
- تسجيل العقود العرفية: هي العقود المحررة من طرف البنوك ، دواوين الترقية و التسيير العقاري.

#### ب- حقوق الطابع :

هي نوع من أنواع الضرائب تحصل لصالح الخزينة، تخضع لها جميع الكتابات، العقود، الوثائق المسلمة من طرف السلطات العمومية، سواء كانت الوثائق محررة بالجزائر أو بالخارج ومستعملة في الجزائر، وتسمى أيضا بضريبة الدمغة فهي تفرض على عملية تداول الأموال وإنفاقها من شخص إلى آخر، ويتم ذلك عن طريق تحrir وثائق معينة كالعقود أو الشيكات أو الأوراق التجارية أو السنادات ، وينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة إما بلصق طوابع جبائية على تلك المحررات أو عن طريق دمج المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك.

إن استخدام ضريبة الطابع في الدول النامية على وجه خاص يتم بصورة واسعة كوسيلة لتحقيق الإيرادات المالية و تمويل الخزينة العمومية، ومع ذلك تعتبر الدمغة في بعض الحالات رسمًا كما هو الحال في حالة

رسم الدمغة على إتساع الطلبات أو الأوراق التي يقدمها الأفراد إلى الجهات الحكومية للحصول على خدمة معينة كالطلب الذي يقدمه الموظف للحصول على إجازة إعتيادية أو الحصول على خدمة معينة من إحدى الجهات الإدارية ، وللحقوق الطابع أنواع ذكر منها :

- الطابع الحجمي : و هو متعلق بحجم الورقة و نوعها .
- طابع أعمال التجارة : هو ختم خاص بالسفتحة، السنادات غير القابلة للتفاوض و السند لأمر.
- طابع المخالفات: هو طابع خاص يضم السنادات بمختلف أنواعها وكذلك الوثائق التي هي بمثابة إيصال مثل جواز السفر و رخصة الصيد، وطابع التسجيل التجاري.

#### ٤-٣ رسم التطهير ورسم الضمان والتعبير:<sup>28</sup>

##### أ- رسم التطهير :

بعد الإصلاحات التي شهدتها النظام الجبائي ابتداء من مطلع التسعينيات أصبح رسم القمامات المنزلية يطلق عليه اسم « رسم التطهير » وينص قانون الضرائب المباشرة بأن يؤسس رسم التطهير سنويًا على الملكيات المبنية لفائدة البلديات التي تشغل بها مصلحة رفع القمامات المنزلية، وعلى هذا فإن رسم التطهير يضم رس敏 الأول خاص برفع القمامات والثاني يخص النسب المطبقة على كل من:

- التجمعات السكنية،
- التجمعات ذات الاستعمال الصناعي والحرفي،
- بالنسبة للمخيمات،
- التجمعات الصناعية، التجارية والحرفية التي تخلق فضلات بأحجام كبيرة.

##### ب- رسم الضمان والتعبير:

يخضع لهذه الضريبة مصوغات الذهب، الفضة والبلاتين، ويتم تطبيقه على الكميات المعبّر عنها بالوزن ( الهيكتوغرام ) المباعة.

#### ٤-٥ قسيمة السيارات:

تحدد تعريفة سنوية خاصة بالسيارات مؤسسة حسب قوة العربية، وزنها وبداية نشاطها.

## قائمة هامش الفصل:

- <sup>١</sup> ناصر مراد، " الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة من 1992-2003"، منشورات بغدادي، (دون سنة النشر)، ص4.
- <sup>٢</sup> عبد المجيد قدی، " المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية" ، دیوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص13.
- <sup>٣</sup> ناصر مراد، " فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ، دیوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2011، ص 19-20.
- <sup>٤</sup> خلاصي رضا، " النظام الجبائي الجزائري الحديث - جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنوين" ، ج1، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 25.
- <sup>٥</sup> سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي، " إقتصاديات الضرائب: سياسات، نظم، قضايا معاصرة" ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007 ، ص 320.
- <sup>٦</sup> سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي، " الضرائب الوطنية والدولية" ، دار ديسيون للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص18، محزمي، مرجع سابق، ص 34-31.
- <sup>٧</sup> بن أعمارة منصور، " الضرائب على الدخل الإجمالي" ،الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر ، 2011، ص 42-44.
- <sup>٨</sup> الطيب بلوله ترجمة: محمد بن بوزة ، "قانون الشركات" ، بيرتي أيدسون، الجزائر ، 2008 ، ص 38.
- <sup>٩</sup> ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة" ،الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة ، الجزائر، (بدون سنة نشر)، ص 13.
- <sup>١٠</sup> وائل عودة العكشة وآخرون، " محاسبة الشركات: أشخاص - أموال" ، دار المسيرة، عمان، 1998 ، ص.1.
- <sup>١١</sup> نادية فضيل، "أحكام الشركة طبقاً للقانون التجاري الجزائري - شركات الأشخاص" ، دار هومة، الجزائر، 2004، ص103.
- <sup>١٢</sup> الطيب بلوله، مرجع سابق، ص ص 50، 51.
- <sup>١٣</sup> نادية فضيل، مرجع سابق، ص68-77.
- <sup>١٤</sup> المراجع السابقة، ص 103.
- <sup>١٥</sup> المراجع السابقة، ص 111-121.
- <sup>١٦</sup> محمد أبو نصار وآخرون، "الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق" ، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، 2005، ص321.
- <sup>١٧</sup> نادية فضيل، مرجع سابق، ص 149-156.
- <sup>١٨</sup> وائل عودة العكشة وآخرون، مرجع سابق، ص 319.
- <sup>١٩</sup> المادة 02: المعدلة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2009.
- <sup>٢٠</sup> بن أعمارة منصور، " الضريبة على أرباح الشركات" ، دار هومة، الجزائر ، 2010، ص ص 17-18.
- <sup>٢١</sup> ناصر مراد ، مرجع سابق، ص 71.
- <sup>٢٢</sup> حميد بوزيدة " التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة " دیوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2007 ، ص 72.
- <sup>٢٣</sup> Emmanual Disle et Jacques Saraf, « Gestion Fiscale », Tome 1, Dunod, Paris, 2010, p16.
- <sup>٢٤</sup> خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 167.
- <sup>٢٥</sup> المادة 217 : معدلة في قانون المالية لسنة 1995 و 15 من قانون المالية 1998، المادة 219 القانون الجبائي 2010 .
- <sup>٢٦</sup> بن أعمارة منصور، " الرسم على القيمة المضافة" ، دار هومة، الجزائر ، 2011، ص 89.
- <sup>٢٧</sup> عبد الحكيم بلووفي، " أثر الضرائب على النشاط العقاري " ، الطبعة الأولى ، الدار الهندسية، القاهرة ، 2009 ، ص 28.
- <sup>٢٨</sup> حسن عواضة " المالية العامة " ، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان 1987، ص 29.

### **الفصل الثالث: جبائية شركاء المؤسسة**

- الضريبة على الدخل الإجمالي

- أصناف الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

- المعاملات الجبائية

لقد أدرج النظام الضريبي الجزائري ضرائب خاصة بالأشخاص الطبيعيين، يقومون بدفعها نتيجة ممارسة نشاطات تدر عائداً تترتب عليه ضرائب، أو لكونهم شركاء في أحد الشركات السابقة الذكر، وقد خصهم المشرع بالضريبة على الدخل الإجمالي التي سيتم التفصيل فيها كونها تفرض على ستة أنواع من المداخيل، تتم معالجتها إما بمعدلات محددة و/أو بجمع صافي المداخيل وإخضاعها للجدول التصاعدي.

## 1- الضريبة على الدخل الإجمالي:

### 1-1 مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي:

لقد أُسست IRG من خلال قانون المالية لسنة 1991 وتنص المادة رقم (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

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

من الخصائص التي تميز هذه الضريبة ذكر:

- ضريبة سنوية: حيث تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة خلال السنة،

- ضريبة وحيدة: حيث تجمع مختلف أنواع الدخل الصافي للمكلف ويفرض عليه ضريبة واحدة في السنة.<sup>1</sup>

- ضريبة إقليمية: حيث يتم دفعها إلى مصلحة الضرائب بمقر سكن المكلف،

- ضريبة شخصية: حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف،

- ضريبة تصريحية: إذ يتوجب على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخيله لدى مفتشية الضرائب التابعة لإقامته وكآخر أجل نهاية شهر مارس لسنة التي تلي سنة الاستغلال.

من خلال الخصائص السابقة لهذه الضريبة فهي تتضمن المزايا التالية:

- الشفافية وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع مداخيل المكلف وطريقة تحديد الدخل الخاضع للضريبة،

- البساطة بالنسبة للمكلف وإدارة الضرائب، فرغم تعدد المداخيل تدفع ضريبة واحدة على الدخل مما يسهل عملية مسک الملفات الضريبية ومراقبتها،

- الاقتراب من العدالة كونها تمكن من معرفة المقدرة الحقيقية للمكلفين كون الدخل أفضل الوسائل لقياسها.

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي باستعمال الجدول التصاعدي السنوي الذي عدل وفق قانون المالية لسنة 2003 نظراً لتغيير الظروف وتغير قيمة النقود، وعدل مرة أخرى في 2008 أين رفعت قيمة الحد الأدنى للمعيشة أو قيمة الدخل المعفى وقلل في عدد الشرائح والمعدلات كما يتضح من الجدولين

المواлиين:

### الجدول (1-3): السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي المعدل في 2003

معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة
%0	لا يتجاوز 60.000 دج
%10	من 60.001 دج إلى 180.000 دج
%20	من 180.001 دج إلى 360.000 دج
%30	من 360.001 دج إلى 1.080.000 دج
%35	من 1.080.001 دج إلى 3.240.000 دج
%40	أكثر من 3.240.000 دج

المصدر: قانون المالية لسنة 2003.

### الجدول (2-3): السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي المعدل في 2008

معدل الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة
%0	لا يتجاوز 120.000 دج
%20	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
%30	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
%35	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: قانون المالية لسنة 2008.

يطبق هذا الجدول وفق التصاعد بالشريحة أي أن معدل الضريبة يطبق على الجزء الإضافي من الدخل وليس على الدخل بكتمه كما هو الحال في التصاعد الإجمالي.

### 1-2 الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:

يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر، أما خارج الجزائر فتخضع العائدات من مصدر جزائري، ويعتبر موطن التكليف (domicile fiscal) موجود بالجزائر بالنسبة إلى:

- الأشخاص الذين لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، منتعين به أو مستأجرين له، ويكون الإيجار باتفاق وحيد أو اتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة على الأقل،
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية،
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً مهنياً سواء كانوا أجراء أم لا.

يعتبر كذلك موطن تكليفهم يوجد بالجزائر أعون الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية.

كما يخضع للضريبة على الدخل سواء كان موطن تكليفهم أو لا، الأشخاص الذين يتحصلون على مداخيل يحول فرص الضريبة عليها في الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية.<sup>2</sup>

ويخضع لضريبة الدخل بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها:

- الشركاء في شركات الأشخاص،

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها،

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم الجماعي شريطة ألا تشكل هذه الأخيرة في الشكل شركة أسمهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة،

- أعضاء في شركة المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.<sup>3</sup>

### 1-3 المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

وفق المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ق.ض.م): " يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح الصناعية، التجارية والحرفية،

- أرباح المهن غير التجارية،

- عائدات المستثمرات الفلاحية،

- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية كما تنص عليها المادة 42،

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة،

- الرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمريّة،"

أما بالنسبة لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن عقارات مبنية وغير مبنية فقد ألغيت الضريبة عليها بموجب قانون المالية لسنة 2009، وتتجدر الإشارة إلى أن الضريبة على فوائض القيم المحققة من التنازل المهني لا تزال قائمة.

حددت المادة 85 من ق.ض.م أساس ضريبة الدخل بالمبلغ الإجمالي للدخل الصافي لرؤوس الأموال التي يمتلكها المكلف، المهن التي يمارسها، المرتبات والأجور التي يتقاضاها وأرباح العمليات التي يقوم بها بعد خصم التكاليف والأعباء التالية:

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بناها التي هي على عاتق المكلف بالضريبة.
- إشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بصفة شخصية.
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

حددت المادة 5 من ق. ض. م الإعفاءات العامة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي حيث:

- يعفى من الضريبة على الدخل الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي السنوي الصافي المبلغ المحدد في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي،
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين الجزائريين.

#### **1-4 مجال ومكان فرض الضريبة:**

تفرض ضريبة الدخل حسب المادة 6 من ق. ض. م على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومدخل أولاده وأشخاص الذين معه أو المعتبرين في كفالته.

يعتبر في كفالبة المكلف شريطة لا يتتوفر على مداخل متميزة عن تلك المعتمدة أساساً لفرض ضريبة الدخل:  
أ. أولاده إذا قل عمرهم عن 18 أو 25 سنة إذا أثبتو مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي.

ب. وفقاً لنفس الشروط الأولاد الذين يؤوينهم في بيته.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب بفرض ضرائب متميزة على أولاده عندما يتقاوضون دخلاً من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته، كما أن طلب فرض ضريبة مشتركة للزوجين يمنحك الحق في تخفيض 10% من الدخل الخاضع للضريبة.

بالنسبة لمكان فرض الضريبة فوق المادة 8 من ق. ض. م، إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد، تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا، أما إذا كان للمكلف عدة محلات إقامة في الجزائر فإنه يخضع للضريبة في مكان وجود مؤسسته الرئيسية.

كما يخضع للضريبة على الدخل في المكان الذي توجد فيه على مستوى الجزائر مصالحهم الرئيسية الأشخاص الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في

الجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم.<sup>4</sup>

## ١-٥ آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

للحصول على الضريبة الصافية الواجب دفعها من طرف المكلف لمصلحة الضرائب توجد أربعة خطوات مماثلة فيما يلي:

**الخطوة الأولى:** حساب الدخل الخام الإجمالي وذلك بجمع المداخيل الصافية لإجمالي المداخيل الفرعية التالية: الأرباح الصناعية والتجارية، أرباح المهن غير التجارية، المداخيل الفلاحية، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة والمرببات والأجور، بحيث أن دخل كل منها صافي أي خالي من التكفة المصاحبة لتحقيق الإيراد أو الربح.

**الخطوة الثانية:** حساب الدخل الصافي الإجمالي وذلك بخصم بعض التكاليف المحددة قانوناً من الدخل الخام الإجمالي والمتمثلة فيما يلي:

- الخسائر المسجلة للسنوات الأربع السابقة،
- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية أو لشراء مساكن أو بناها،
- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف،
- وثيقة تأمين بصفة فردية مبرمة من طرف المالك المؤجر.

يحسب الدخل الصافي الإجمالي وفق العلاقة التالية:

$$\text{الدخل الصافي الإجمالي} = \text{الإيرادات} - \text{النفقات}$$

تخصم التخفيضات والإعفاءات الممنوحة قانوناً للحصول على أساس الضريبة كتخفيض الضريبة المشتركة.

**الخطوة الثالثة:** حساب مبلغ الضريبة الخام على الدخل الإجمالي باستعمال الجدول التصاعدي حسب قانون المالية لسنة 2008، وتطبيق معدلات ثابتة خاصة بالفئات التي تعامل بشكل تحريري.

**الخطوة الرابعة:** حساب مبلغ الضريبة الصافية وذلك بطرح قيمة القرض الضريبي إن وجد والمتعلق برؤوس الأموال المنقولة والرواتب والأجور.

## ٢- أصناف الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

### ٢-١ الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية:

تعريف:

تعتبر أرباحاً صناعية تجارية أو حرفية لتطبيق ضريبة الدخل حسب المادة ١١ من ق.ض.م، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيين والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.

تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيين الذين:

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.
- يستقيدون من وعد بالبيع يتعلق بعقار ويقومون ببيع هذا العقار بالتجزئة، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل جزء أو قسم.
- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الإيجار يشمل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أو لا.
- يمارسون نشاط الراسى عليه المناقصة وصاحب الإمكانيات ومستأجر لحقوق البلدية.
- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا.
- يحققون إيرادات من استغلال الملاحمات أو البحيرات المالحة أو الممالح.
- المدخلات المحققة من قبل البحارة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد(المادة 12 من ق.ض.م).
- يتلقون مكافآت بصفتهم مسيري ذوي الأغلبية في شركات التوصية بالأوراق المالية، شركاء في شركات الأشخاص وأعضاء في شركات المساهمة إختارن النظام الجبائي لشركات الأموال.<sup>5</sup>

## ٢-١-٢ المدخلات المغفاة من الضريبة:

وفق المادة 13 من ق.ض.م تستفيد من الاعفاء المدخلات التالية:

### أ- الاعفاءات الدائمة:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى 120.000 دج.
- أرباح المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين والمعتمدة وكذا الهيئات التابعة لها.
- إيرادات الفرق التي تمارس نشاطا مسرحيا.
- المدخلات المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته.

### ب- الاعفاءات المؤقتة:

\* لمدة 10 سنوات: أرباح الحرفيين التقليديين وكذا المؤسسات الحرفية.

\* لمدة 5 سنوات: للمستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للإستفادة من إعانت الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر.

\* لمرة 3 سنوات: تسييد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهل للإستفادة من إعانت الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب - من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 03 سنوات ابتدءاً من تاريخ دخولها حيز النشاط، وترفع المدة إلى 6 سنوات عندما تمارس هذه المؤسسات نشاطها في المناطق الواجب ترقيتها والتي تصدر قائمتها عن طريق التنظيم، وتمدد هذه الفترة بستين في حالة تعهد المستثمرين بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة.

من بين التخفيضات التي تحدها المادة 21 من ق.ض.م نجد:

- تخفيض 35% يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة،

- تخفيض 30% يطبق على الربح المعاد إستثماره مع ضرورة توفر مجموعة شروط.

### 2-1-3 أنظمة فرض الضريبة على الدخل الإجمالي:

تفرض الضريبة على د إ صنف أرباح صناعية، تجارية أو حرافية وفق أحد الأنظمة التالية:

\* نظام الضريبة الجزافية الوحيدة،

\* النظام البسيط،

\* النظام الحقيقي.

إن فرضها مرهون برقم الأعمال السنوي المحقق، وطبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف أو المؤسسة وكونها مشتركة بين عدة مداخل يتم التفصيل فيها في الأخير.

مثال:

حقق على سنة 2015 ربح تجاري 720.000 دج حدد وفق نظام الربح الحقيقي، وتحمل تكاليف بلغت 120.000 دج.

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لعلي:

$$\text{الدخل الصافي الإجمالي} = \text{الإيرادات} - \text{النفقات} = 120.000 - 720.000 = 600.000 \text{ دج}$$

**الجدول التصاعدي لـ IRG**

الضريبة	طول الشريحة	معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	120.000	%0	لا يتجاوز 120.000 دج
48.000	240.000	%20	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
72.000	240.000	%30	من 360.001 دج إلى 600.000 دج
120.000	=		الواجبة الدفع

لإشارة فإن الجدول التصاعدي ينتهي دوماً عند قيمة الدخل الصافي الإجمالي أو أساس الضريبة المحسوب.

## 2-2 أرباح المهن غير التجارية:

### 2-2-1 تعريف الأرباح الخاضعة للضريبة:

تعتبر صادرة عن ممارسة مهنية غير تجارية أرباح المهن الحرة، الوظائف وكذا المهن التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، والمستثمرات التي تدر ربحا لا ينتمي إلى صنف آخر من الأرباح والدخل، كما تحتوي هذه الأرباح على ما يلي:

- ريع عائدات المؤلف التي يتلقاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون وورثتهم والموصى لهم بحقوقهم.
- الريع التي يتلقاها المخترعون عن منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها.

ويكون الربح الواجب أخذه بعين الاعتبار في أساس ضريبة الدخل من فائض الإيرادات الكلية عن النفقات المترتبة عن ممارسة المهنة. (المادة 22-23 من ق.ض.م)

### 2-2-2 تحديد الربح الخاضع للضريبة:

يحدد ربح المهن غير التجارية بنظام التصريح المراقب الذي يستوجب توفير وثائق إدافية حسب نص المادة 26 من ق.ض.م، بالإضافة لنظام الاقتطاع من المصدر الذي تخضع له المداخيل المدفوعة من قبل مدنيين متواجدين بالجزائر إلى مستفيدين خارج الجزائر، وهذه المبالغ تتمثل في حقوق المؤلفين الأجانب وكذا المداخيل المدفوعة لأصحاب براءات اختراع مستغلة في الجزائر إلى أصحابها خارج الجزائر.

أ- حالة إتباع نظام التصريح المراقب: في هذه الحالة فربح المهن الحرة الخاضع للضريبة ينتج عن مسك محاسبة حقيقة، وينتج الربح عن الفرق بين الإيرادات المحققة خلال السنة والمبالغ المدفوعة في شكل مصاريف خلال نفس السنة.

ب- حالة إتباع نظام الاقتطاع من المصدر: قاعدة المبالغ في شكلها الخام المدفوعة للمستفيدين. تخضع أرباح المهن غير التجارية لاقتطاع من الصدر 20٪ محررة عند إتباع نظام التصريح المراقب، إلا أنه غالبا ما يتبع النظام الحقيقي وعليه تعالج في الجدول التصاعدي.

مثال:

حقق طبيب من نشاطه بعيادته خلال 2014 ربح خام 2.900.000 دج حدد وفق نظام الربح الحقيقي، وتحمل تكاليف بلغت 400.000 دج.

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لهذا المكلف:  
الدخل الصافي الإجمالي =  $\leq$  الإيرادات -  $\leq$  النفقات =  $400.000 - 2.900.000 = 2.500.000$  دج.

### الجدول التصاعدي لـ IRG

الوحدة: دج

الضريبة	طول الشريحة	معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	120.000	%0	لا يتجاوز 120.000 دج
48.000	240.000	%20	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
342.000	1.080.000	%30	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
371.000	1.060.000	%35	من 1.440.000 دج إلى 2.500.000 دج
761.000	= الواجبة الدفع IRG		

### 2-3 المداخيل الفلاحية:<sup>٦</sup>

المداخيل الفلاحية هي الإيرادات المحققة في إطار ممارسة أنشطة فلاحية وتربية الماشية.

ويعتبر كنشاط فلاحي: كل استغلال للممتلكات الريفية يجلب إيرادات، وكل فائدة ناتجة بالنسبة للمستغل عن بيع أو استهلاك المنتجات الزراعية بما فيها إيرادات الإنتاج الغابي وكل استثمار للمفطرات في المخازن الواقعة تحت الأرض.

ويتعلق نشاط تربية الحيوانات: بالغنم، البقر، الماعز والخيول وكذا الطيور، الدواجن، النحل، المحار والأرانب. ويشترط لاعتبار تربية الطيور والأرانب ضمن نشاطات تربية الحيوانات، أن تمارس من طرف الفلاح بنفسه داخل إستغلاله، وأن لا تكون تحت غطاء صناعي أو تخضع هذه الإيرادات لض.د.إ لفئة الأرباح الصناعية والتجارية.

بالنسبة للإعفاء فنميز بين:

- إعفاء دائم: للمداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب والخضر الجافة والتمور.
  - إعفاء مؤقت لمدة 10 سنوات للمداخيل الناتجة من النشاطات الفلاحية ونشاطات تربية الحيوانات الممارسة في أراضي المستصلاحة حديثاً وفي المناطق الجبلية وهذا ابتداءً من تاريخ بداية النشاط، كما تعفي النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.(المادة 35-36 من ق.ض.م)
- يحدد الدخل الخاضع للضريبة تبعاً لما يلي: طبيعة الزراعات، المساحة الغروسة والمرودود المتوسط للإنتاج.
- تحصل على القاعدة الضريبية بالمعادلة التالية:

$$\text{أساس ضريبة الدخل الفلاحي من الزراعة} = (\text{معدل الثمن للهكتار} - \text{تكاليف الهكتار}) \times \text{المساحة}$$

بالنسبة لنشاط تربية الماشي: يحدد الدخل حسب عدد الرؤوس لكل فصيلة مع مراعاة التخفيف المحدد من قبل وزارة المالية قبل 1 مارس من السنة، لتطبيق على مداخيل السنة السابقة.

**أساس ضريبة الدخل الفلاحي من تربية الحيوانات = (القيمة التجارية المتوسطة - التخفيض 60 %) × عدد الرؤوس**

**مثال:**

يمتلك مربي للحيوانات ما يلي: 120 بقرة حلو، 110 عجل و200 خروف، علماً أن القيمة السوقية المتوسطة لكل نوع تحدد كما يلي: بقرة حلو 120.000 دج، عجل 50.000 دج وخرف 15.000 دج.

- تحديد قيمة الضريبة:

لدينا قاعدة الحساب التالية

**أساس ضريبة دخل تربية الحيوانات = (القيمة التجارية المتوسطة - التخفيض 60 %) × عدد الرؤوس**  
بالتطبيق على المعطيات نحصل على الجدول التالي:

الوحدة: دج

قاعدة الضريبة	عدد الرؤوس	القيمة التجارية بعد التخفيض	التخفيض	القيمة السوقية المتوسطة	
5.760.000	120	48.000	72.000	120.000	بقرة حلو
2.200.000	110	20.000	30.000	50.000	عجل
1.200.000	200	6.000	9.000	15.000	خرف
القاعدة الضريبية =					
9.160.000					

بمعالجة القاعدة الضريبية في الجدول التصاعدي نحصل على الضريبة الواجبة الدفع كما يلي:

الوحدة: دج

**الجدول التصاعدي لـ IRG**

الضريبة	طول الشريحة	معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	120.000	%0	لا يتجاوز 120.000 دج
48.000	240.000	%20	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
342.000	1.080.000	%30	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
2.702.000	7.720.000	%35	من 1.440.000 دج إلى 9.160.000 دج
3.092.000			الواجبة الدفع $\leq$ IRG

**2-4 المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية:**

تمثل المداخيل العقارية كل المداخيل الناتجة من إيجار العقارات أو أجزاء العقارات المبنية على شكل المنازل السكنية، المصانع، المحلات والمكاتب... إلخ، ومن إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية دون معداتها، بشرط أن لا تكون هذه الإيرادات مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفة أو مستمرة

فلاحية أو مهنة غير تجارية. ويندرج ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية إيجار الممتلكات غير المبنية بما فيها الأرضي الفلاحية وإيجار مدنى للعقارات ذات الاستعمال السكنى.

تُخضع المداخيل المتأتية من الإيجار المدنى للعقارات ذات الاستعمال السكنى IRG بمعدل 7% محرر من الضريبة على أساس مبلغ الإيجار الإجمالي بدون تطبيق التخفيضات، وتحدد هذه النسبة بـ 15% محررة بالنسبة لإيجار العقارات ذات الاستعمال المهني ويعفى الإيجار لفائدة الطلبة.

تؤدى المبالغ المستحقة عند أجل 30 يوم من تاريخ إبرام العقد الإيجاري وتقديمه للتسجيل لقبضة الضرائب مكان تواجد العقار. (المادة 42 من ق.ض.م)

**مثال:**

قام أحد المكلفين بتأجير ثلاثة مساكن حيث:

- المسكن الأول مؤجر لغرض سكنى بمبلغ إجمالي 180.000 دج،
- المسكن الثاني أجره كعيادة لطبيب بمبلغ 350.000 دج،
- المسكن الثالث أجره للطلبة بمبلغ 120.000 دج.

حساب الضريبة على دخل الإيجار المحقق من قبل هذا المكلف:

- الضريبة على دخل الإيجار لغرض سكنى =  $180.000 \times 7\% = 12.600$  دج
- الضريبة على دخل الإيجار المهني للطبيب =  $350.000 \times 15\% = 52.500$  دج
- الضريبة على دخل الإيجار للطلبة =  $120.000 \times 0\% = 0$  كونه معفى.

وعليه حق هذا المكلف دخل من الإيجار بقيمة 650.000 دج مقابل تحمل ضريبة بقيمة 65.100 دج. تجدر الإشارة إلى أنه في حالة كون الملك المؤجر مثبت في أصول النشاط فإن دخله يعتبر دخل مهني وعليه لا تطبق عليه المعدلات المحررة بل يحسب في أساس الضريبة ليعالج في الجدول التصاعدي.

**5-2 ريع رؤوس الأموال المنقوله:**

**5-2-1 ريع الأسهم ومحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها:** وتمثل في تلك التي توزعها:

- شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري،
- الشركات المحدودة المسؤولية،
- الشركات المدنية التي تتخذ شكل شركة أسهم،
- شركات الأشخاص والتجمعات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

وبالنسبة للمداخيل التي توزع نجد:

- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في الرأسمال.
- المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو لحصص في الشركة وغيرها المقطعة من الأرباح، وإيرادات الأموال المستثمرة،
- القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء،
- المكافآت والامتيازات وأي توزيع غير معلن عنه،
- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء،
- أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسبة المئوية من الربح الممنوحة لمدراء الشركات كمكافآت عن وظائفهم،
- النتائج في طور التخصيص للشركات التي لم تكن خلال فترة 3 سنوات محل تخصيص إلى رأس المال المؤسسة.
- الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيدة من قبل شركاتها الفرعية المقيدة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.(المادة 45-46 من ق.ض.م)

**2-5-2 إيرادات الديون والودائع والكفالات:** حسب المادة 55 من ق.ض.م تمثل في الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكل الإيرادات الأخرى الخاصة بما يلي:

- الديون الرهينة منها العادية والممتازة وكذا الديون الممثلة بالأسهم والسنادات العامة، وسنادات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض،
- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة،
- الكفالات نقداً، الحسابات التجارية وسنادات الصندوق،
- فوائد المبالغ المقيدة في دفاتر الادخار،
- الفوائد الناتجة عن ودائع بالعملة الصعبة والتي يرخص التشريع المعمول به فتحها.

وتخضع إيرادات الديون والودائع المحصل عليها من طرف كل شخص طبيعي أو معنوي إلى ضريبة بنسبة 10 % يقتطعها من المصدر الطرف الدافع، ويشكل هذا الاقتطاع قرضاً ضريبياً يتوجب خصمها من:

- ض دأ إذا كان المستفيد شخصاً طبيعياً،
- ض أش إذا كان المستفيد شخصاً معنوياً.

أما بالنسبة لنواتج سنادات الخزينة مجهولة الاسم فتخضع لضريبة 50 % محرة وفق قانون المالية لسنة 2007 يقتطعها من المصدر الطرف الدافع ، في حين فوائد المبالغ المقيدة في دفاتر الادخار:

- 1٪ ض د بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل عن 50.000 دج أو يساويه،
- 10٪ ض د بالنسبة لقسط الفوائد الذي يزيد عن 50.000 دج.

أما الأرباح الموزعة فتخصص لإقطاع من المصدر بـ 15٪ لغير المقيمين و 10٪ محررة للمقيمين بالجزائر.

**مثال:**

حقق مقاول غير مقيم بالجزائر ربح صافي إجمالي خلال 2010 حدد وفق النظام الحقيقى بـ 310.000 دج، وحققت ش.ذ.م.م التي يمتلك فيها 40٪ من رأس مالها ربحا قدره 900.000 دج قررت توزيعه على الشركاء حيث معدل ض لها 25٪، كما حقق دخل من سندات البنك الاسمية 15.920 دج وفوائد سندات الصندوق غير الاسمية 32.900 دج.

**الحل:**

حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لهذا المقاول:

- حساب الضرائب المحررة:

- حساب الضريبة على الأسهم في ش.ذ.م.م:

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = 900.000 \times 25\% = 225.000 \text{ دج}$$

$$\text{أسهم المقاول من الربح الموزع} = (225.000 - 900.000) \times 40\% = 270.000 \text{ دج}$$

$$\text{الضريبة على الأرباح الموزعة} = 15 \times 270.000 = 40.500 \text{ دج (محررة)}$$

$$-\text{ الضريبة على دخل سندات البنك الاسمية} = 10 \times 15.920 = 159.20 \text{ دج (قرض ضريبي)}$$

$$-\text{ الضريبة على دخل سندات الصندوق غير الاسمية} = 50 \times 32.900 = 16450 \text{ دج (محررة)}$$

2- حساب أساس الضريبة:

$$\text{أساس الضريبة} = \text{النفقات} - \text{الإيرادات} = 325.920 = 0 - 15.920 + 310.000 \text{ دج}$$

### الجدول التصاعدي لـ IRG

الوحدة: دج

الضريبة	طول الشريحة	معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	120.000	%0	من 0 إلى 120.000 دج
41.184	205.920	%20	من 120.001 دج إلى 325.920 دج
41.184	≤		

$$\text{IRG الواجبة الدفع} = 1.592 - 41.184 = 39.592 \text{ دج}$$

$$\text{IRG المتحملة} = \text{IRG الواجبة الدفع} + \text{الضرائب المحررة} = 16.450 + 1.592 + 40.500 + 39.592 =$$

$$= 98.134 \text{ دج}$$

يتم إقطاع مبلغ القرض الضريبي قبل دفع الضريبة كونه تم دفع هذا المبلغ عند المصدر كتب梗.

## 2-6 المرتبات والأجور والمنح والريوع العmerica:<sup>7</sup>

يمنح الراتب للموظف، الأجر للعامل والريوع العmerica للمؤمن، وقد حددت المادة 66 و67 من ق.ض.م الدخل الإجمالي المكون لهذه الفئة من الدخول متضمنة:

- المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة،
- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير،
- علاوات المردودية والمكافآت وغيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة إعتيادية من قبل المستخدمين،
- المبالغ المسددة لأشخاص الذين يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجزاء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة.

أما الرواتب والتعويضات والمنح المعفية فحدتها المادة 68 من ق.ض.م حيث تخص:

- الأشخاص ذو جنسية أجنبية الناشطون بالجزائر في إطار مساعدة مجانية منصوص عليها في اتفاق دولي.
- الأشخاص ذوي الجنسية الأجنبية والعاملين في المخازن المركزية للتمويل.
- الأجور والمكافآت المدفوعة في إطار برامج تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.
- العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم أو معاشاتهم عن 20000 دج شهريا، وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ.
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة،
- تعويضات المناطق الجغرافية،
- المنح ذات الطابع العائلي: منحة الأجر الوحيد، منحة الأمومة والمنح العائلية.
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العmerica المقدمة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان إما من طرف الدولة أو الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية عن طريق تطبيق قوانين خاصة بالمساعدة والتأمين.
- الريوع العmerica المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني سبب للضحية عجز كلي و دائم ألمه اللجوء لمساعدة الغير للقيام بأشغال عادية في الحياة.
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء حرب التحرير الوطنية.
- المعاشات المدفوعة بشكل إجباري على إثر حكم قضائي، وتعويض التسریع.
- الامتيازات العینية المتعلقة بالتجزیة والسكن دون سواهما المنوحة للأجراء في المناطق المراد ترقیتها.

بالنسبة لهذه الفئة من الدخل يتكون الأساس الضريبي من الفرق بين الناتج المحصل واشتراكات التأمينات الاجتماعية والمعاشية، ويكون الناتج الإجمالي من:

- الأجر الأساسية (أجور ورواتب)،
- الأجر الإضافية (تعويضات، علاوات المردودية)،
- التعويضات العينية (طعام، مسكن، تدفئة...) الممنوحة للأجراء.

تقوم التعويضات العينية بالنسبة للسكن والتدفئة والإضاءة من طرف رب العمل حسب قيمتها الحقيقة، وبالنسبة للطعام لا تقل القيمة التي يجب معرفتها عن 50 دج لлогبة إلا في حالة تبرير مقنع حسب المادة 71 و 72 من ق.ض.م.

#### ملاحظة:

أقرت المادة 69 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نسخة 2011 خصوص الامتيازات العينية لقطع الضريبة، التي حدّدت طبيعتها في المادة 71، وأقرت المادة 72 بإعفاء تلك المتعلقة فقط بالسكن والتغذية من الضريبة بالنسبة للمتحصلين عليها في المناطق المراد ترقيتها.

التكاليف القابلة للخصم من الناتج الإجمالي: القطاع المطبق من رب العمل بقصد تكوين المنح والمعاشات، اشتراكات التأمينات الاجتماعية العمالية. ويمثل القطاع 8.5 % من الناتج الإجمالي الخاضع للضريبة.

يُخضع الأجر الإجمالي بعد إقطاع الضمان الاجتماعي للجدول التصاعدي الشهري وبعدها يُخضع الناتج ب 40 % سقف (1000 - 1500 دج) مهما كانت حالة المكلف بعد أن كان هناك تفريق بينها قبل 2008، حيث الأعزب لديه تخفيض ب 10 % والمتزوج 30 % والسقف بين (400 - 1500 دج).

في حالة ما إذا كان للمكلف مدخل آخر تعالج في الجدول السنوي يضرب الأجر الإجمالي بعد إقطاع الضمان الاجتماعي في 12 شهراً ويجمع مع أساس الضريبة السنوية وبعدها يُخضع من نتيجة الضريبة الشهرية في 12 بإعتبارها قرض ضريبي.

#### مثال:

إذا علمت أن أجر قاعدي لموظفي منطقة مراد ترقيتها بقيمة 20.900 دج، علاوة المردودية الفردية 1.000 دج، تعويضة الخبرة المهنية 10 % من الأجر القاعدي، منحة عائلية بقيمة 600 دج للطفل أما تعويض الفقة 880 دج، ومنحة الأجر الوحيد 400 دج.

المطلوب: أحسب الأجر الصافي لهذا الموظف إذا علمت أنه متزوج وأب لولدين.

### الحل:

حساب الضريبة على الأجر:

$$\text{أجرا المنصب} = \text{الأجر الأساسي} + \text{الأجور الإضافية} = 2090 + 1000 + 20.900 = 23.990 \text{ دج}$$

$$\text{الأجر الإجمالي} = \text{أجرا المنصب} + \text{تعويضات النقل والتغذية ... إلخ}$$

$$= 24.870 = 880 + 23.990 =$$

$$\text{إشتراك الضمان الاجتماعي} = \frac{\%}{9} \times \text{أجرا المنصب} \times 9$$

$$= 2159.1 = \% \times 23.990 =$$

$$\text{الأجر الخاضع للضريبة} = \text{أجرا المنصب} - \text{إشتراك الضمان الاجتماعي}$$

$$= 21830.9 = 2159.1 - 23.990 \text{ دج}$$

بتطبيق الجدول التصاعدي الشهري لحساب الضريبة نجد:

<b>الجدول التصاعدي لـ IRG</b>				
الوحدة: دج	الضريبة	طول الشريحة	معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	120.000	%0		10.000-0
2366.18	11830.9	%20		من 10.001 دج إلى 21830.9 دج
2366.18	$\leq$ IRG			

$$\text{التخفيض} = \% \times 2366.18 = 946.5 = \% 40 \times 2366.18 = 946.5 \text{ دج}$$

بما أن التخفيض خارج حدود السقف (1000 - 1500 دج) لا يتم إعتماده وعليه:

$$\text{IRG المقطعة من المصدر} = 1000 - 2366.18 = 1366.18 = 1000 - 2366.18 = 1366.18 \text{ دج}$$

**الأجر الصافي** = الأجر الإجمالي + المنح العائلية + منحة الأجر الوحيد - الإقطاعات

$$= 22944.7 = (1366.18 + 2159.1) - 400 + 1200 + 24.870 =$$

### تمرين:

يمارس علي نشاطا تجاريا يتمثل في البيع بالجملة للاواني الرياضية، وربمه المستخلص حسب نظام الربح الحقيقي لسنة 2014 يقدر بـ 350.000 دج ، كما أنه شريك في شركة تضامن SNC حيث حصته من الربح الجبائي لهذه الشركة خلال 2014 يقدر بـ 250.000 دج.

هذا وتحصل السيد علي ريع من شركة أسهم بمبلغ خام قدره 55.000 دج واستفاد من فوائد سندات الصندوق غير الاسمية بـ 18.000 دج، كما تحصل على مكافأة شهرية بـ 9.000 دج لتقديم محاضرات بالمدرسة الوطنية للهندسة لمدة 9 أشهر.

ومن خلال إيجار مسكنين تحصل على دخل عقاري في سنة 2014 بالنسبة للمسكن المؤجر للسكن 50.000 دج، أما المؤجر مهنيا 100.000 دج.

وفي الأخير فقد سدد السيد علي سنة 2014 مبلغ 18.800 دج كاشتراكات الشيغوخة واشتراكات اجتماعية، كما سدد 10.500 دج فوائد قرض استعمله في إنجاز مسكنه.

**المطلوب:** - أحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للسيد علي.

### حل التمرين:

حساب الضريبة على الدخل الإجمالي للسيد علي:

- حساب الضرائب المحررة: 1

$$\text{الضريبة على الأسهم} = \% 15 \times 55.000 = 8.250 \text{ دج (محررة)}$$

$$\text{الضريبة على دخل سندات الصندوق غير الاسمية} = \% 50 \times 18.000 = 9000 \text{ دج (محررة)}$$

$$\text{الضريبة على دخل الایجار لغرض سكني} = \% 7 \times 50.000 = 3.500 \text{ دج (محررة)}$$

$$\text{الضريبة على دخل الایجار لغرض مهني} = \% 15 \times 100.000 = 15.000 \text{ دج (محررة)}$$

$$\text{الضريبة على المكافأة لمدة 9 أشهر} = \text{المكافأة بعد اقتطاع الضمان الاجتماعي} \times \% 15 \times 9 \text{ أشهر}$$

$$= \% 9 \times 9000 = 810 \text{ دج (محررة)}$$

- حساب أساس الضريبة: 2

أساس الضريبة =  $\leq$  الأيرادات -  $\leq$  النفقات

$$570.700 = 10.500 - 18.800 - 250.000 + 350.000 =$$

### الجدول التصاعدي لـ IRG

الوحدة: دج

الضريبة	طول الشريحة	معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	120.000	%0	من 0 إلى 120.000 دج
48.000	240.000	%20	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
63.210	210.700	%30	من 360.001 دج إلى 570.700 دج
111.210	$\leq$		

$$\text{IRG الواجبة الدفع} = 111.210 \text{ دج}$$

$$\text{IRG المتحملة} = \text{IRG الواجبة الدفع} + \text{الضرائب المحررة}$$

$$11.056.5 + 15.000 + 3500 + 9000 + 8.250 + 111.20 =$$

$$158.016.5 =$$

### 3- المعاملات الجبائية:

تضم كل من الأنظمة، التصريحات والمنازعات الجبائية وفي ما يلي توضيح لكل منها.

#### 1-3 الأنظمة الجبائية:

يحدد النظام الجبائي المعتمد بوضوح وفق مواد قانونية مبنية على أساس رقم الأعمال المحقق والقدرة على مسک محاسبة نظامية وطبيعة المكلف.

#### 1-1-3 النظام الحقيقي:

يطبق هذا النظام وجوباً على المكلفين الذين يحقّقون رقم أعمال يفوق حد الإخضاع لبقية الأنظمة والمحدد بـ 30.000.000 دج، حيث الربح الخاضع للضريبة هو الناتج على مسک محاسبة حقيقة وهو يساوي الفرق بين: المبالغ المدفوعة والمصاريف المتحملة في إطار النشاط، وتخضع شركات الأموال وجوباً لنظام وحيد وهو النظام الحقيقي أما شركات الأشخاص فلها اختيار إعتماده على أن تتلزم بذلك مدى حياتها، ويُخضع لنظام الربح الحقيقي :

- عمليات البيع بالجملة.
- عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.
- موزعوا محطات الوقود.
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات أو الشركات مهما كان شكلها وغرضها ويستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم للفارزون وتجار الأماكن وما شابههم ، وكذا منظمو العروض، الألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.

#### 1-2 نظام الضريبة الجزاية الوحيدة:

ظهر كديل للنظام الجزايري أين تم توحيد IRG, TAP, TVA في معدلين هما:

- 5 % لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

- 12 % لأنشطة الأخرى من إنتاج وتقديم الخدمات.

يخضع لنظام الضريبة الجزاية الوحيدة الآتي:

- الأشخاص الطبيعيين الذين تمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10 ملايين دج بما في ذلك الحرفيون التقليديون الممارسوون لنشاط حرفي فني،

- الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لصنف الأرباح الصناعية والتجارية ) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000 دج وفق قانون المالية لسنة 2012.

لا يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تتنمي للفئتين السابقتين، إلا إذا لم يتجاوز رقم الأعمال السنوي لمجموع الناطقين (بيع البضائع + تأدية الخدمات التابعة لصنف الأرباح الصناعية والتجارية 10.000.000 دج، وقد شرع في تطبيق هذا النظام حسب قانون المالية لسنة 2007 وإنطلق برقم أعمال 3.000.000 دج ثم رفع بسبب تراجع قيمة الدينار الجزائري.

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل وتعويض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة و كذا الرسم على النشاط المهني.<sup>8</sup>

يحدد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة على مستغل في كل سنة مدينة لفترة سنتين (02) من طرف مصلحة الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط. يمكن أن تتغير مبالغ الضريبة من سنة إلى أخرى خلال هذه الفترة و يحسب أحكام المادة 282 مكرر تستتي شركات الأشخاص و شركات الأموال من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة وكذلك أحكام المادة 14 من قانون المالية لسنة 2010.

### **3-1-3 النظام المبسط:**

تم إحداثه وفق قانون المالية لسنة 2010 حيث تموّع برقم أعمال بين الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام الحقيقي، يطبق هذا النظام وجوباً على المكلفين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000 دج.

لقد وجد النظام المبسط كتبسيط لتصريحات النظام الحقيقي تماشياً مع التوسيع في إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وقد تم تعديل مبلغ رقم الأعمال المحقق لأكثر من 10.000.000 دج وأقل أو يساوي 30.000.000 دج حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2011،<sup>9</sup> ثم ألغى في 2015 بسبب عدم نجاعته وأبقى على الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام الحقيقي وحدد رقم الأعمال بـ 30.000.000 دج.

### **3-2 الإلتزامات الجبائية :**

من أجل الإستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون، يجب على المكلف بالضريبة أن يستوفي بشكل كامل الالتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي، وخصوصا إكتتاب التتصريحات الجبائية، وتجرد الإشارة إلى أن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة ومؤسسة حسب الطرق التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي، وبالنسبة للإلتزامات الجبائية فعلى المكلف أن يكتب في الآجال القانونية عددا من التتصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي والمتمثلة في:

**أ- التصريح بالوجود :** إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون بإكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوماً ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة.<sup>10</sup>

**ب- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:**

اللزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحاً شهرياً أو فصلياً صنف G50 (الملحق 03) أو صنف G50 A لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً أو عن طريق اقتطاع من المصدر، لدى قبضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر أو الفصل المعنى في النموذج الذي تحدده الإدارة.

**ج- التصريح السنوي:**

اللزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتبوا قبل أول ماي تصريحاً بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة السابقة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية وتجارية فقد الزمهم بإيداع قبل أول أفريل من كل سنة تصريحاً بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة ، والنموذج يقدم مجاناً من الإدارة الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية ، صناعية ، حرفة أو المهن غير التجارية فهم ملزمون بإكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية. أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) مطالبون بالتصريح وتسدید مبلغ فرض ضريبة مؤقت بمعدل 10 % من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح بالأرباح.

**د- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:**

في حالة التنازل أو التوقف ( الكلي أو الجزئي ) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقى عليه أن يكتب في أجل عشرة (10) أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة.
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهذه التصريحات يجب أن تودع في (10) عشرة أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقى، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوى المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.<sup>11</sup>

### 3-3 المنازعات الجبائية:

تجسيداً لخاصية العدالة التي يجب أن تسود الضريبة، فإن القانون الجزائري المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قوانين المالية المتعاقبة وضع الآليات والإجراءات الكفيلة بالطعن في القرارات الصادرة عن مصالح الضرائب من طرف المكلفين في حالة عدم رضاهما بها، وتمر المنازعات الضريبية بمرحلتين متتاظتين هما: المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية إذا لزم الأمر.

#### 3-3-1 المرحلة الإدارية

سعياً من المشرع لإيجاد تسوية بين مصلحة الضرائب المختصة والمكلف بالضريبة، عمد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر 76-101، وقوانين المالية المتعاقبة إلى إنشاء وحدات هيئات إدارية للطعن أمامها في قرارات المدير الولائي للضرائب من طرف المكلفين بالضريبة عند الاقتضاء، والهدف من إقرار هذه المرحلة يتمثل في الإبقاء على الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قصد عدم إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية بإيجاد حل ودي وإداري للنزاع من جهة وحصر فحوى المشكلة والنزاع لضمان حسن سير الدعوى القضائية عند الاقتضاء من جهة أخرى.

- **الظلم لدى المدير الولائي للضرائب:** يجب على المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى القضاء، أن يتظلم ويطعن أمام المدير الولائي للضرائب قبل 31 ديسمبر من السنة المowالية وذلك من أجل :
  - إصلاح واستدراك الخطأ المرتكب في وعاء الضريبة.
  - أو للاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

أو إسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق، عملاً بمقتضيات المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 388 من قانون الضرائب المباشرة و يتمتع المدير الولائي للضرائب بسلطة واسعة بهذا الصدد، حيث أنه أن يقوم بالتحقيق اللازم ويتخذ القرار المناسب خلال مدة أربعة أشهر اعتباراً من تاريخ تقديم الشكوى.

- **لجان الطعن:** لتقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، لجأ القانون إلى إنشاء هيئات إدارية هي: لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، لجنة الطعن الولائية ، لجنة الطعن المركزية، المحدثة بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تشكل لجان الطعن من ممثلين عن المجالس الشعبية وممثلين عن المكلفين بدفع الضرائب تعينهم الإدارة، حيث يقوم تشكيلها على مبدأ " تمثيل المصالح ".

بعد أن يرد المدير الولائي للضرائب على تظلم و طعن المكلف بالضريبة يمكن لهذا الأخير في حالة عدم رضاه أن يرفع طعنه إلى لجنة الطعن المختصة خلال مدة معينة، شريطة أن لا يكون قد رفع دعوى

أمام القضاء بعد إجتماع اللجنة طبقاً للتشريع الساري المفعول تصدر رأياً غير ملزم يبلغ خاصة إلى مصلحة الضرائب .

### 3-2 المرحلة القضائية:

إذا كان قرار المدير الولائي للضرائب غير مرض للمكلف بدفع الضريبة يمكنه أن يلجأ إلى القضاء. يعود الإختصاص بالمنازعات الضريبية عموماً إلى القضاء الإداري، تطبيقاً للمادة السابعة من قانون الإجراءات المدنية، ويتم الطعن القضائي خلال مدة أربعة أشهر من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب أو تاريخ تبليغ قرار الإدراة ، بعد أخذ رأي لجنة الطعن المختصة، و تكون قرارات المحكمة الإدارية قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة.<sup>12</sup>

### قائمة هوامش الفصل:

<sup>1</sup> ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة من 1992-2003"، منشورات بغدادي، ص 47.

<sup>2</sup> المادة 3، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2011.

<sup>3</sup> [http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures\\_fiscales/Le\\_systeme\\_fiscal\\_algerien\\_2016.pdf](http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_fiscales/Le_systeme_fiscal_algerien_2016.pdf)

<sup>4</sup> بن أمارة منصور، "الضرائب على الدخل الإجمالي"، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص ص 60-61.  
ناصر مراد، مرجع سابق، ص 58-63.

<sup>5</sup> بن أمارة منصور، "الضرائب على الدخل الإجمالي"، مرجع سابق، ص 80.

<sup>6</sup> خلاصي رضا، "النظام الجبائي الجزائري الحديث - جبائية الأشخاص الطبيعيين والمعنوين"، ج 1، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 98.

<sup>7</sup> محمد عباس محزمي، مرجع سابق، ص 42-51.

<sup>8</sup> قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

<sup>9</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2010.  
قوانين المالية لسنوات 2008، 2009، 2010.

<sup>10</sup> بن أمارة منصور، "الرسم على القيمة المضافة"، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 112.

<sup>11</sup> بن أمارة منصور، "الضريبة على أرباح الشركات"، دار هومة، الجزائر، 2010، ص ص 29-30.

<sup>12</sup> محمد الصغير بعلي، ويسري أبو العلا، "المالية العامة"، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 74-76.  
محمد عباس محزمي، مرجع سابق، ص 161.

تعتبر الضريبة من أهم أنواع الإيرادات العامة، حيث تقوم الدولة بإجبار الأفراد المقيمين أو المستفيدين منها بدفع مبالغ مالية أو يتم إقطاعها من المصدر في إطار نظرية التضامن الاجتماعي نحو تمويل الميزانية العمومية، التي بدورها تستخدمها للرقي بحياة مواطنها، وعليه تم تنظيم الضرائب وفق نظام يحكم جوانبها المتعددة ويعكس سياسة الدولة.

قامت الجزائر بإصلاح النظام الضريبي نظراً إلى تدهور أسعار النفط من جهة وإلى ضرورة مواكبة التحولات الاقتصادية قصد إيجاد نظام ضريبي يتناسب مع المستجدات، ويساعد على الانتقال إلى اقتصاد السوق من جهة أخرى، أين تم التركيز على إيجاد ضرائب جديدة محل السابقة تتميز بقلة معدلاتها مع تبسيط إجراءات الإخضاع، إضافة إلى توسيع الوعاء الضريبي، وقد خصص المشرع الجزائري بعض الضرائب لشركات الأموال دون شركات الأشخاص لطبيعة نشاطها وكذا حجمها وقدرتها الهائلة على التوسع، وحاول ضبط الضرائب والمعاملات الجبائية بما يفصل بين نوعي الشركات ويزيل اللبس على المالكين والمعاملين، كما نوع في معدلات ضريبة الدخل بين مجدولة ومحررة لتنوع مصادر الدخل، مواعيد التحقق وطريقة التحصيل.

لا تكتفي المؤسسة بتأدية وإحترام الالتزامات الضريبية التي تحتويها القوانين الضريبية، بل يتعدى ذلك إلى الفهم والتفسير الصحيح لهذه القوانين والعمل على الاستفادة منها في إطار ما يخوله القانون، بما يمكنها من إتخاذ الاختيارات أو القرارات الملائمة، انطلاقاً من شكلها القانوني، نشاطها وحتى مختلف طرق التمويل والاستثمار.

نظراً لتنوع الضرائب، معدلاتها والتزاماتها، ومع الضغط الناتج عن تحويل المقياس من سنوي إلى سداسي، نوصي الطلبة بضرورة مداومة المراجعة والتلخيص للمحاضرات كونها تسهل من حل سلاسل التمارين في الأعمال الموجهة، مع ضرورة الممارسة من خلال ملء التصريحات وإعتماد أمثلة واقعية، كون خاصية هذا المقياس ربطه الواقع بالنظري وتتجدد من خلال مسيرة تعديلات قوانين المالية السنوية، كما أن الضرائب ملزمة لحياتنا كأشخاص ومؤسسات.

## 1 - الكتب:

- محمد عباس محرزي، " اقتصاديات الجبائية والضرائب" ، الطبعة الثالثة ، دار هومة، الجزائر ، 2003.
  - ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة من 1992-2003" ، منشورات بغدادي ، (دون سنة نشر).
  - عادل فليح العلي، "المالية العامة والتشريع المالي الضريبي" ، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن،2007.
  - بن أعمارة منصور ، " الضرائب على الدخل الإجمالي" ،طبعة الثانية، دار هومة، الجزائر ، 2011.
  - بن أعمارة منصور ، " الرسم على القيمة المضافة" ، دار هومة، الجزائر ، 2011
  - بن أعمارة منصور ، " الضريبة على أرباح الشركات" ، دار هومة، الجزائر ، 2010
  - خلاصي رضا، " النظام الجبائي الجزائري الحديث - جبائية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين" ، ج 1 ، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر ، 2012.
  - فليح حسن خلف،"المالية العامة" ، عالم الكتب الحديث وجدار لكتاب العالمي ،الأردن،2008.
  - بوعون يحياوي نصيرة، " الضرائب الوطنية والدولية " ، دار ديسيون للنشر والتوزيع،الجزائر ،2010.
  - عادل محمد القطاونة و عدي حسين عفانة، " المحاسبة الضريبية" دار وائل ،الأردن ،2008.
  - خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير الشامية،"أسس المالية العامة" ، دار وائل للنشر ،الأردن ، 2005.
  - يونس أحمد البطريق، "النظم الضريبية" ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
  - زينب حسين عوض الله ، " أساسيات المالية العامة" ، دار الجامعة الجديدة، مصر ، 2006.
  - عبد المجيد قدي،"المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية" ، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر ،2005.
  - سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي ، " إقتصاديات الضرائب: سياسات، نظم، قضايا معاصرة" ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
  - الطيب بلوله ترجمة: محمد بن بورزة ،"قانون الشركات " ، بيروتـ أيالونـ، الجزائر ،2008.
  - ناصر دادي عدون ،"اقتصاد المؤسسة" ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ،(دون سنة نشر).
  - وائل عودة العكشة وآخرون، " محاسبة الشركات: أشخاص - أموال " ، دار المسيرة، عمان ، 2009.
  - نادية فضيل ، "أحكام الشركة طبقاً لقانون التجاري الجزائري - شركات الأشخاص" ، دار هومة،الجزائر ،2004.
  - محمد أبو نصار وآخرون ،"الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق" ، ط 2 ، دار وائل ،الأردن ، 2005.
  - حميد بوزيدة،"التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة " ، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر ، 2007.
  - عبد الحكيم بلوفي، "أثر الضرائب على النشاط العقاري" ، الطبعة الأولى ، الدار الهندسية، القاهرة ، 2009.
  - حسن عواضة، " المالية العامة" ، الطبعة الرابعة ، لبنان ، دار النهضة العربية ، 1987.
  - محمد الصغير بعلي ويسري أبو العلا، " المالية العامة" ، دار العلوم،الجزائر ، 2003.
- Emmanual Disle et Jacques Saraf, « Gestion Fiscale », Tome 1, Dunoad, Paris, 2010.
- Pierre Beltrame ; La Fiscalité En France ; Hachette livre, 6 éme Edition, 1998.

**2 - القوانين:**

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2011.
- قانون المالية لسنة 1995.
- قانون المالية لسنة 1998.
- قانون المالية لسنة 2008.
- قانون المالية لسنة 2009.
- قانون المالية لسنة 2010.
- قانون المالية التكميلي لسنة 2011.
- قانون المالية لسنة 2015.

**3 - المواقع الإلكترونية:**

- [http://www.mfdgi.gov.dz/brochures\\_fiscales/Le\\_systeme\\_fiscal\\_algerien\\_2016.pdf](http://www.mfdgi.gov.dz/brochures_fiscales/Le_systeme_fiscal_algerien_2016.pdf)
- <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014>

# **الملاحق**



TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT

جدول حسابات النتائج

RUBRIQUES	DEBIT (En Dinars)	CREDIT (En Dinars)
<b>ACTIVITES DE REVENTE EN L'ETAT</b>		
-- Ventes de marchandises .....		51
-- Marchandises consommées .....	52	
<b>MARGE BRUTE (51 - 52)</b>		53
<b>ACTIVITES DE PRODUCTION ET DE PRESTATIONS DE SERVICES</b>		
-- Production vendue .....		54
-- Prestations fournies .....		55
-- Production de l'entreprise pour elle-même .....		56
-- Transfert de charges de production .....		57
-- Fluctuation de la production stockée .....		58
-- Matières et fournitures consommées .....	59	
-- Sous-traitance .....	60	
-- Commissions - courtages - rémunérations diverses .....	61	
-- Frets et transports .....	62	
-- Loyers et charges locatives .....	63	
-- Entretien et réparations des biens meubles et immeubles .....	64	
-- Frais de PTT, gaz, électricité, eau .....	65	
-- Frais de réception .....	66	
-- Publicité .....	67	
-- Frais de déplacement .....	68	
-- Autres services .....	69	
<b>VALEUR AJOUTEE (54 à 58 - 59 à 70)</b>	70	
-- Produits divers (y compris dividendes) .....		73
-- Transfert de charges d'exploitation .....		74
-- Frais de personnel .....		75
-- Taxes sur l'activité professionnelle .....	76	
-- Versement forfaitaire .....	77	
-- Autres impôts et taxes .....	78	
-- Frais financiers .....	79	
-- Frais divers (*) .....	80	
-- Dotation aux amortissements .....	81	
-- Dotation aux provisions .....	82	
<b>RESULTAT D'EXPLOITATION (53 et 73 à 75 - 72 et 76 à 83)</b>	83	
-- Produits hors exploitation .....	84	
-- Charges hors exploitation .....	85	
<b>RESULTAT HORS EXPLOITATION (86 - 87)</b>	86	89
<b>RESULTAT COMPTABLE DE L'EXERCICE (85 et 89 - 84 et 88)</b>	88	
<b>A DEDUIRE : Part non imposable sur plus values de ces- sion d'investissement</b>	90	91
-- Report déficitaire (exercice .....) .....	92	
-- Autres déductions (*) .....	93	
<b>A REINTEGRER : Amortissements non déductibles</b>	94	
-- Provisions non déductibles ou laissées sans emploi pen- dant l'exercice .....		95
-- Autres charges non déductibles (*) .....		96
<b>RESULTAT FISCAL DE L'EXERCICE (91 et 95 à 97-90 et 92 / 94)</b>	99	100

(\*) A détailler sur état annexe

وثيقة موجهة للمكلف بالضريبة

رقم التعريف الجبائي

الملحق رقم (1-2)

تعيين المؤسسة : .....  
النشاط : .....  
العنوان : .....

الفترة من ..... إلى .....

حساب النتائج

N - 1	N	الفصل
المدين (د.ج)	المدين (د.ج)	المدين (د.ج)
المبيعات من البضائع		
المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة		
تقديم الخدمات		
المبيعات من المنتوجات		
مبيعات الأشغال		
منتوجات الأنشطة الملحقة		
التخفيضات والتزفيلاط والخصومات المتناوبة		
رقم الأعمال الصافي من التخفيضات والتزفيلاط والخصومات		
الإنتاج المخزن أو المكتتب من المخزون		
الإنتاج المشت		
إعانت الإستغلال		
I. إنتاج السنة المالية		
مشتريات البضائع المبيعة		
الماد الأولية		
التمويلات الأخرى		
تغيرات المخزونات		
مشتريات الدراسات والخدمات المؤذنة		
مشتريات الأخرى		
التخفيضات والتزفيلاط والخصومات المتحصل عليها عن مشتريات		
التفاوض العام		
الإيجارات		
الصيانة والتوصيليات والرعاية		
أقساط التأمينات		
العاملون الخارجين عن المؤسسة		
أجور الوسطاء والأتعاب		
الإشهار		
التنقلات والمهام والاستقبالات		
الخدمات الخارجية الأخرى		
التزفيلاط والتخفيضات والخصومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية		
II. إستهلاك السنة المالية		
III. القيمة المضافة للاستغلال (II-I)		
أعباء المستخدمين		
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		
IV. إجمالي فائض الاستغلال		

وثيقة موجهة للمكلف بالضرية

رقم التعريف الجبائي

الملحق رقم (2-2)

تعيين المؤسسة :

النشاط :

العنوان :

				المنتجات العملية الأخرى
				الأعباء العملية الأخرى
				مخصصات الإهلاكات
				المؤونات
				خسائر القيمة
				إسترداد على خسائر القيمة والمؤونات
				V. النتيجة العملية
				المنتجات المالية
				الأعباء المالية
				VI. النتيجة المالية
				VII. النتيجة العادلة (VI + V)
				عناصر غير عادلة (منتجات) (*)
				عناصر غير عادلة (أعباء) (*)
				VIII. النتيجة غير العادلة
				الضرائب الواجب دفعها عن النتائج
				الضرائب المؤجلة (غيرات) عن النتائج
				IX. صافي نتيجة السنة المالية

(\*) للتوضيح في جدول يلحق في هذا التصريح.

**وثيقة موجة للمكلف بالضربي**

رقم التعريف الجبائي

**الملحق رقم (3)**

تعيين المؤسسة :  
النشاط :  
العنوان :

إلى

الفترة من

**٩- جدول تجديد التذاكر**

السنة	المسار	السيحة الضافية للسنة المالية (حساب السالع)
<b>الاستدادات</b>		
- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال		
		- حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للشخص
		- حصص الإشهر المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للشخص
		- مصاريف الاستقبال غير القابلة للشخص
		- الإشتراكات والهبات غير القابلة للشخص
		- الضرائب والرسوم غير قابلة للشخص
		- مؤونات غير قابلة للشخص
		- الإهلاكات غير قابلة للشخص
		- مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للشخص
		- الإهلاكات غير قابلة للشخص المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستأجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)
		- الإيجارات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)
	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	الضريبة على أرباح الشركات
	الضرائب الموجلة (غيرات)	
- خسائر القيمة غير قابلة للشخص		
- الغرامات والعقوبات غير قابلة للشخص		
- استردادات أخرى (*)		
<b>النفقات</b>		
- فائض القيمة عن تنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173 من ق.ض.م.و.ر.م.)		
- حوالصل وفائض القيمة المتاتية من تنازل على الأسهم والأوراق المالية وكذلك تلك المتاتية من الأسهم أو حصص OPCVM هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسورة في البورصة.		
- المدائح المتاتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المفعة صراحة (المادة 147 مكرر من ق.ض.م.و.ر.)		
- الإهلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (القرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)		
- الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)		
- تكميل الإهلاكات		
- خصومات أخرى (*)		
<b>المحضات</b>		
IV- المحرر السادس القابل للشخص (المادة 147 من ق.ض.م.و.ر.م.)		
		20 - عجز سنة
<b>المحرر السادس القابل للشخص</b>		
	السنة	IV-III-II-I

(\*) للتوضيح في جدول يلحق في هذا التصريح