وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة بلحاج بوشعيب

- عين تموشنت -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة بعنوان

الرسم على القيمة المضافة

–دراسة حالة عين تموشنت–

اعداد الطلبة:

- **بن طلحة عبد المنعم**
- **بن الضيف علاء الدين**

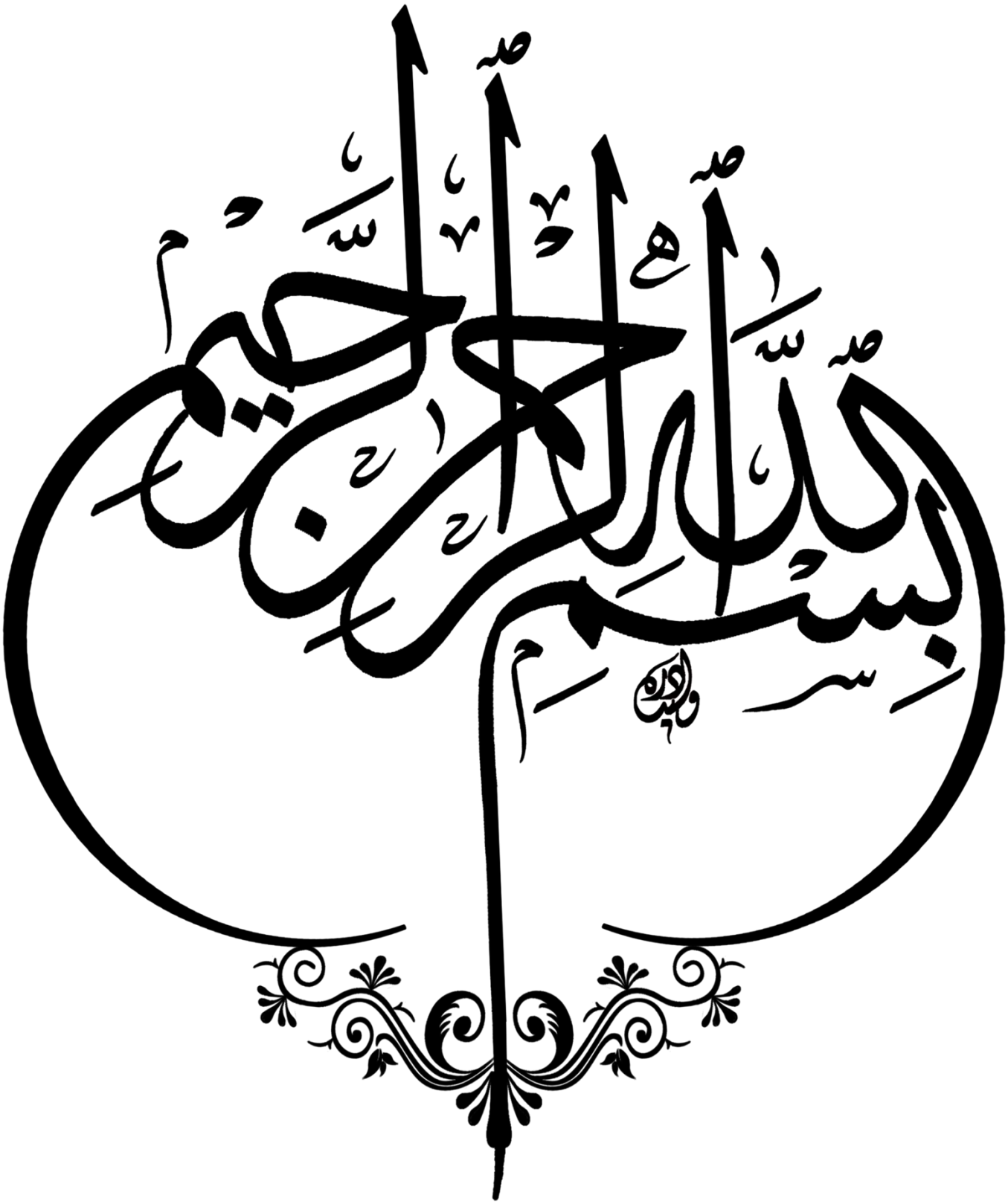
اشراف:

د. سي محمد كمال

أعضاء لجنة التقييم 2022/06/26

د.سي محمد فايزة	أستاذ مساعد –ب–	جامعة بلحاج بوشعيب	رئيسا
د. سي محمد كمال	أستاذ مساعد –أ–	جامعة بلحاج بوشعيب	مشرفا و مقررا
د. عبد الباقي حياة	أستاذ مساعد –أ–	جامعة بلحاج بوشعيب	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين، أهدي هذا العمل المتواضع الى من قال فيهما عز وجل "وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا"

الى **أمي** و **أبي** حفضهما الله و اطال في عمرهما و أدخلهما رياض الجنة.

الى من عشت طفولتي معهما فلم أتصور الدنيا بعيدة عنهما أختي و أخي وفقهما الله.

الى عائلةبن طلحة و عائلة بن الضيف

الى كل من ساعدني في مشواري الدراسي .

شكر و تقدير

الحمد و الثناء لله العلي القدير الذي منحني القوة
و الصبر و وفقني لإتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر و التقدير و الامتنان الى
الأستاذ المشرف **"سي محمد كمال** " لما قدمه لي
من نصح و إرشاد طيلة فترة الدراسة فأسأل الله أن
ييسر له كل عسر.

الملخص:

تعتبر ضريبة القيمة المضافة أو الرسم على القيمة المضافة من أهم التطورات المالية حيث أنها من أكثر مصادر الإيرادات الحكومية فاعلية وتسريع دورة التنمية الاقتصادية. لقد وجدت هذه الطريقة الضريبية مسارًا عامًا وأثبتت أنها أداة فعالة لأي اقتصاد حيث لجأت دول مختلفة إلى إطار الإصلاح الضريبي بحثا عن بدائل ممكنة من أجل الحفاظ على السياسة الضريبية الفعالة ماليا واقتصاديا واجتماعيا ، والجزائر لا تختلف عن هذه البلدان ، فقد أعدت سياستها الضريبية وفقا للبيانات على الظروف المستقبلية، ثم شرعت في إدخال ضريبة على القيمة المضافة تماشياً مع الإصلاحات الاقتصادية بعد أزمة النفط وكجزء من سياستها المالية التي تحفز الاستثمار وتجذب رؤوس الأموال ، وهذا هو سبب انتشار الضريبة في معظم أوروبا دول ، آسيا ، أمريكا الجنوبية وأفريقيا ، و الجزائر هي واحدة من الدول التي تطبيق هذه الرسوم ، ونحاول الاطلاع على هذا في دراستنا للتعرف على رسوم القيمة المضافة وخطوات تطبيقها في التشريع الجزائري.

الكلماتالمفتاحية:

ضريبة القيمة المضافة، الرسم على القيمة المضافة، الإصلاح الضريبي، التشريع الجزائري.

Résume:

The value-added tax or the value-added tax is one of the most important financial developments, as it is one of the most effective sources of government revenue and accelerates the economic development cycle. This tax method has found a general path and has proven to be an effective tool for any economy as different countries have resorted to the framework of tax reform in search of possible alternatives in order to maintain an effective tax policy financially, economically and socially, and Algeria is no different from these countries. It prepared its tax policy according to data on future conditions, and then proceeded to introduce a value-added tax in line with the

economic reforms after the oil crisis and as part of its fiscal policy that stimulates investment and attracts capital, and this is the reason for the spread of the tax in most European countries, Asia, South America Africa, and Algeria is one of the countries that apply these fees, and we try to look at this in our study to learn about value-added fees and the steps for their application in Algerian legislation.

les mots clés:

Value-added tax, value-added tax, tax reform, Algerian legislation.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات :

العناوين	الصفحة
البسملة	–
الاهداء	I
الشكر	II
ملخص	III
فهرس المحتويات	IX
فهرس الجداول	XI
المقدمة العامة	أ– هـ
الفصل الأول الدراسة النظرية	
تمهيد	2
I. أدبيات الدراسة النظرية	
1.I مفهوم الضريبة	3
2.I أنواع الضراب (الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة) و الفرق بينهما	3
1.2.Iالضرائب المباشرة	4
2.2.Iالضرائب غير المباشرة	5
3.2.I الفرق بين الضرائب المباشرة الضرائب غير المباشرة	7
3.I مفهوم الرسم على القيمة المضافة	7
1.3.I تعريف الرسم على القيمة المضافة	9
2.3.I أنواع الرسم على القيمة المضافة	10
II.أدبيات الدراسة التطبيقية	10
خلاصة	11
الفصل الثاني الدراسة التطبيقية	
تمهيد	12
I. الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	12

فهرس المحتويات :

I.1 مراحل الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	14
I.1.1 ما قبل الإصلاحات	15
I.1.2مرحلة ما بعد الإصلاحات	16
I.2عمليات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	
I.2.1العمليات الخاضعة و جوبا للرسم على القيمة المضافة	17
I.2.2 العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة	17
II.1قواعد فرضT.V.A	18
II.1.1 الحدث المنشئ للرسم	19
II.1.2 تأسيس الرسم أو وعاء الرسم	20
II.1.3حساب معدلاتT.V.A	25
II.2قيم الرسم على القيمة المضافة لبعض الدول و الاعفاءات	27
II.2.1 قيم الرسم على القيمة المضافة لبعض الدول	27
II.2.2الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة	28
II.3.3 التزامات الخاضعين للرسم	28
II.4.3 المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة	31
خلاصة	33
الخاتمة	
المراجع	
الملاحق	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	**أرقام حسابات الرسم على القيمة المضافة**	37
02	**مثال عن حالة**	39

المقدمة العامة:

تمهيد:

المقدمة العامة:

بشكل عام ، تعتبر الضرائب أحد أهم مصادر التمويل لمعظم البلدان النامية والمتقدمة ، مما يؤثر بشكل مباشر على اقتصاداتها. تلجأ جميع البلدان إلى الضرائب لتمويل نفقاتها العامة على الخدمات المقدمة لأفراد المجتمع ، فهي ليست المورد الرئيسي لتمويل الميزانيات العامة ، ولكنها أداة مالية فعالة في إعادة توزيع الدخول لتحقيق كل من العدالة الاجتماعية والاستقرار الاقتصادي. الإيرادات العامة ، لأنها من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية ، ونظراً لأن النظام الاقتصادي الذي يعتمد إلى حد كبير على آليات السوق ، فإن الدولة توجه وتسيطر على الأداء ، **تعتبر** ضريبة القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة ، لأنها تؤثر على جميع جوانب الإنتاج والاستهلاك ، وهي نتيجة تطور التكنولوجيا الضريبية لأكثر من نصف قرن منذ ظهورها. اقترحه الاقتصادي الفرنسي موريس لوري عام 1945 وتم تطبيقه في العديد من الدول حسب متطلباتها. الاقتصادية، و تمثل السياسة الضريبية إحدى الركائز الأساسية للسياسة المالية لتحقيق أهدافها ، بما لها من آثار اجتماعية واقتصادية ، تتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخول والثروات بين الأفراد ، و التصدي للأزمات الاقتصادية كالتضخم و الكساد ، و عليه نجد الضرائب بمختلف أنواعها وظيفة اجتماعية و كذلك اقتصادية ، بالإضافة لوظيفتها المالية ، بحيث تعتبر المورد المالي الأساسي الذي تعتمد عليه الدولة للتدخل أكثر في جميع المجالات الاقتصادية و الاجتماعية. و يتجلى دور النظام الضريبي من خلال الضرائب المختلفة في رفع الحصيلة الضريبية و التأثير في المتغيرات الاقتصادية ، كالادخار والاستهلاك وحجم الاستثمارات و كذا العمالة ، مما يؤدي إلى انتعاش الاقتصاد الوطني وتنميته.

وأصبح القبول بضريبة غير مباشرة سائدة بشكل كبير (كالضريبة على القيمة المضافة) مثالا، في عصر سيطرت فيه الآراء الداعية للضريبة المباشرة أمرا ملفتا للنظر، فلم تعد الضريبة المباشرة مثل الضريبة على الدخل هي الضريبة الأكثر عدالة بسبب شخصيتها واتصافها بالتصاعد، بل أصبحت الضريبة غير المباشرة بفضل التقنيات الضريبية قادرة على العمل بشكل غاية في الكفاءة فتأتي بإيرادات وافرة جدا واستطاعت بفضل الفن الضريبي من تحقيق التصاعد الضريبي وبالتالي العدالة الضريبية من خلال المعدلات المتعددة وفقا لطبيعة السلع ومستوى الرفاه الاجتماعي لمن يقوم باستهلاكها، وأيضا من خلال الإعفاءات والإعانات.

و كدراسة ميدانية فقد وقع اختيارنا على إحدى المؤسسات ألا و هي مديرية الضرائب لعين تموشنت،وتماشيا مع كل ما ذكر يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية لدراستنا هذه كالاتي:

ما تأثير تطبيق رسم القيمة المضافة على التضخم في الجزائر؟

وتتفرع من هذا السؤال الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- هل الرسم على القيمة المضافة ضريبة ؟

- ماهية الرسم على القيمة المضافة؟
- هل يوجد تأثير للرسم على القيمة المضافة على التضخم؟

فرضيات الدراسة:

- ضريبة القيمة المضافة تعتبر خطوة متقدمة في عملية الإصلاح الضريبي في الجزائر و سيكون بديلا للحصول على الموارد .
- إن الظرف الاقتصادي المحلي في الوقت الراهن من حيث مستوى الدخل وتكاليف المعيشة مازال يشكل عبء على المواطن و ما زال الوعي المالي والضريبي لدى المكلفين دون المستوى المطلوب .
- سينجم عن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة العديد من الآثارالاقتصادية المتعلقة بارتفاع الأسعار و انخفاض الاستهلاك و ما يتبعه من تأثير على الإنتاج و الناتج المحلي الإجمالي و الاستثمار و القطاعات المختلفة و هذا طبيعي في أي دولة ستطبق هذه الضريبة و بالتالي فإن قدرة ضريبة القيمة المضافة على تحقيق العدالة الاجتماعية التوزيعية في ظل ما هو قائم حاليا.

أهمية الدراسة:

يعتبر هذا البحث من أهم الوسائل التي يتم بموجبها يتم شرح و وضح هذا المبدأ بفرض الضريبة على القيمة المضافة كونها جديدة على الثقافة الجزائرية وهو محاولة لكشف و ابراز ثغرات ومعوقات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الجزائر من خلال دراسة تأثير تطبيقها على الواقع الاجتماعي والقطاعات الاقتصادية بعد الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الاقتصادالجزائري، ومدى توفر الشروط اللازمة لنجاح تطبيقها.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في قياس أثر ضريبة القيمة المضافة علي الإيرادات العامة في الجزائر ولتحقيق الهدف يتم دراسةأهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة و التعرف أكثر على الضرائب و الرسم على القيمة المضافة.

منهج الدراسةو الأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات المتبناة من قبل، فالمنهج الوصفي يخص الجانب النظري حيث قمنا بتعريف مختلف المصطلحات والتقنيات و الطرق لتوضيح محتوى هذه المعطيات واستعمالها كأساس في تحليل الموضوع، لدراسة طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال مراجعة مسح الأدبيات النظرية المتعلقة بالدراسات السابقة كما يعتمد منهج الدراسة علي كيفية التحليل الاحصائي وذلك من خلال جمع بيانات ضريبة القيمة المضافة والإيرادات و الايرادات العامة وذلك من خلال النشرات الإحصائية اللازمة لاختبار فروض الدراسة وربط النتائج بالأسباب لتفسير الظواهر الاقتصادية و منه استخدمنا المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي .

أسباب اختيار الموضوع:

- أفكار سابقة حول الموضوعبشكلعام من خلال التخصص الدراسي.
- أهمية الموضوع بالنسبة للدولة باعتباره بمثابة المحرك أو العجلة التي تقودها.
- محاولة التعمق أكثر وفهم الرسم على القيمة المضافة .

صعوبات البحث:

أثناء دراستنا لهذا الموضوع واجهناالكثير من الصعوبات ، بعضها متعلق بالجانب النظري والبعض الاخر متعلق بالجانب الميداني، منها:

- نقص في المراجع فالكتب المتعلقة بالموضوع قليلة جدا بمكتبة بالجامعة.
- صعوبة الحصول على المعلومات و البيانات المالية حول المؤسسة محل الدراسة، خاصة المعلومات الحديثة، إذ يعتبر هذا أمرا مستحيلا، نظرا لسرية تلك المعلومات وعدم التصريح بها لتستخدم في البحوث العلمية.

خطة الدراسة (هيكل الدراسة):

لمعالجة الموضوع و الاجابة عن التساؤلات المطروحة و اختبار صحة الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى فصلين:

- الفصل الأول نظري المعنون ب "**الدراسة النظرية** " تضمن مبحثين:

مبحثا عن أدبيات الدراسة النظرية ، ومبحثا آخر عن أدبيات الدراسة التطبيقية .

- الفصل الثاني تطبيقي المعنون بـ " **الدراسة التطبيقية**" يضمن مبحثا عن عمليات الرسمعلىالقيمةالمضافةفيالجزائر و مبحثا اخر عن : تطبيق الرسم على القيمة المضافة في الجزائر.

الفصلالأول:

الدراسة النظرية

تمهيد:

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أسس الدراسات المالية، ولا يرجع ذلك لكونها مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن الأهمية الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

و من خلال هذا الفصل سوف نتعرف على أدبيات دراستنا النظرية و التطبيقية و من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين رئيسيين كالتالي:

III. أدبيات الدراسة النظرية

IV. أدبيات الدراسة التطبيقية

I. أدبيات الدراسة النظرية :

سنحاول في هذا الجزء تقديم لمحة عامة و مختصرة عن مفهوم الضريبة ومن ثم نوعي الضريبة المباشرة و غير المباشرة و من ثم سوف نحاول فهم الرسم على القيمة المضافة في الجزائر.

I.1 مفهوم الضريبة

يواجه الفقهاء العديد من الصعوبات بسبب تطور المفاهيم الضريبية، والتي تختلف من وقت لآخر من أجل تعريف الضريبة. فنجد الأستاذ **تروتابس** الذي اقتصر في تعريفها على الجانب القانوني بأنها: "وسيلة لتوزيع الأعباء قانونياً ودستورياً على الأفراد حسب قدرتهم على التكلفة"[1]

ويرى الأستاذ **جاستون جيز** والذي اعتبرها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".

خلال مراحل مختلفة من التاريخ ، شهدت الضرائب تطورًا هائلاً في الطبيعة والأساس والغرض ، من المساعدة الطوعية في حالة الغزو إلى دولة الحاكم إلى الالتزامات الإلزامية لدولة الحاكم لضمان استمراريتها. أي أن الفكرة تعمل من خلال تحقيق هدف مخلص بحت ، وبالتالي ، بالإضافة إلى عامل الحماية ، تعمل كوسيلة للتوزيع العادل لعبء الخدمات العامة على الأفراد. [2]

من خلال التعريف الضريبي الأول الذي قدمه لنا PIERRE BELTRAME ، يمكن اعتباره حصة التمويل المحصلة من دافع الضرائب من خلال قدرة دافع الضرائب على المساهمة ، ومن قبل السلطات عن طريق التحويل الدائم للأصول المالية دون مقابل محدد إلى السلطة العامة.[3]

فمهما يكن من أمر التباين في الاتجاهات بشأن تحديد مفهوم معاصر للضريبة يعطي التعريف التالي:" الضريبة اقتطاع نقدي جبري نهائي يحتمله الممول ويقوم بدفعه بال مقابل وفقا لمقدرته التكليفية مساهمة في الأعباء العامة ولتخل السلطة لتحقيق أهداف معينة"[4].

---

[1] يونس أحمد البطريق، **'مقدمة في النظم الضريبية**" ، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر الإسكندرية، 2008، ص 26.

[2] منسي أسعد عبد المالك، "**اقتصادات المالية العامة**"، مطبعة مخيم، 2000، ص 143.

[3]PIERRE BELTRAME " fiscalité en France " édition Hachette, Livre Paris, P 12.

[4]عبد الكريم صادق بركات "**النظم الضريبية**" الدار الجامعية، بيروت 2008، ص 17.

2.I أنواع الضراب (الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة) و الفرق بينهما:

1.2.Iالضرائب المباشرة :

هي تلك الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال ويتم اقتطاعها مباشرة من دخل الفرد.[5]

و تعرف كذلك بالضريبة التي تفرض على دخول الأفراد من المنبع، وتتميز الدخول التي تفرض عليها هده الضرائب بالثبات والاستقرار نسبيا، وكذلك تعمل على تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع مثل الضريبة على الأرباح، والضريبة على الرواتب و الأجور.[6]

2.2.Iالضرائب غير المباشرة :

وهي الضريبة التي يستطيع فيها المكلف على نقل عبئها إلى مكلف آخر، و تطبق على السلع والخدمات المختلفة، المنتجة محليا أو المستوردة من الخارج، وهذه الضريبة ليس لها صفة الثبات أو الاستقرار، وتتميز بسرعة جبايتها ووفرة التحصيل، مثل الضريبة علي المبيعات.[7]

3.2.I الفرق بين الضرائب المباشرة الضرائب غير المباشرة

لقد فرق الفكر المالي بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة بالاعتماد على ثلاثة معايير:

1.3.2.I المعيار الإداري:

يستخدم بعض علماء المالية طريقة التحصيل كمعيار للتمييزبين هذين النوعين من الضرائب، فيرون أن الضريبة مباشرة إذا كانت عن طريق جداول اسمية تندرج فيها اسم دافع الضرائب و مقدار المادة الخاضعة والمبلغ الواجب تحصيله وتاريخ الاستحقاق إذ تعتبر غير مباشرة إذا لم تحصل بهذه الطريقة وإنما بحدوث وقائع أو تصرفات معينة، مثل عبور بعض البضائع المستوردة من خلال إدارة الجمارك، لأن هذه البضائع تخضع للرسوم الجمركية ، هذا التمييز معيب. ، نظرًا لأنه غير علمي، ووجد أيضًا أنه

[5] حميد بوزيدة، "**جباية المؤسسات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005 ،ص20.

[6] ياسر صالح الفريجات، "**المحاسبة في علم الضرائب**"، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشروالتوزيع ،شارع الملك الحسين، عمان الأردن، 2008، ص 21

[7] غازي عناية، "**المالية العامة والتشريع الضريبي**"، دار البيان للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 107.

يجب أن يأخذ في الاعتبار الاختلافات في طبيعة الضريبة ، وليس في الطريقة التي يتم فرضها بها حيث أن هذه الأساليب معرضة للتغيير إذا اقتضت الظروف ذلك فلا معنى إذن أن تعتبر ضريبة ما من الضرائب المباشرة في وقت معين ثم تصبح من الضرائب غير المباشرة لمجرد تغيير طريقة جبايتها"[8].

I.2.3.2معيار راجعية الضريبة:

و هي تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية وهو ما أسماه آدم سميث بظاهرة استقرار الضريبة.

نظرًا لأن الشخص المسؤول النهائي ليس بالضرورة هو الشخص الذي لديه التزام قانوني ، فإن السلطة التنفيذية تميز شخصين:

- **المكلف القانوني:**

هو وسيط خاضع للضريبة ثم يتم تحويله إلى شخص آخر من خلال دمج ثمنه في السلعة ، وهذا ما يسمى الدفع المسبق للعبء..

- **المكلف الحقيقي:**

هذا الشخص يعتبر مكلفا حقيقيا بحيث لا يتعامل مع الإدارة الجبائية ولكنه يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، وعلى هذا الأساس تكون الضريبة مباشرة إذا كان الذي يتحملها نهائيا هو الذي يدفعها للخزينة، وتكون غير مباشرة إذا كان الشخص الذي يدفعها يستردها عن طريق عبئها إلى المكلف الحقيقي أي المستهلك النهائي، وهكذا تكون الضريبة على الدخل مثلا ضريبة مباشرة والضريبة على رأس المال ضريبة غير مباشرة.[9]

وقد تم اعتماد هذا المعيار إلى حد ما ، ولكن يعاب عليه أن نقل العبء الضريبي بسبب تأثره بالاعتبارات الاقتصادية. الطلب الداخلي على هذه السلعة مرن للغاية ، لذلك فهو مجبر على تحمل العبء الضريبي للحفاظ على العملاء. بتخفيض السعر يصبح تكلفة حقيقية لأنه يمتص الضريبة بشكل دائم.

[8] منسي أسعد عبد المالك، "**اقتصاديات المالية العامة**"، مطبعة مخيم، 2000، ص 195.

[9] مسني أسعد عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 196.

يؤخذ بهذا المعيار إلى حد ما، لكنه يعاب عليه أن نقل العبء الضريبي يتأثر باعتبارات اقتصادية، فقد يحدث وان يبقى ثمن السلعة كما كان فرض الضريبة (عند المستورد) إذا كان الطلب الداخلي على هذه السلعة كثير المرونة، فيضطر إلى تحمل العبء الضريبي للحفاظ على العملاء وذلك بتخفيض الثمن ويصبح مكلفا حقيقيا كونه يتحمل الضريبة بصفة نهائية.

I.3.2.2معيار الثبات أو عرضية المادة الخاضعة للضريبة:

بمقتضى هذا المعيار تكون الضريبة مباشرة إذا فرضت على مادة ثابتة أو مستقرة نسبيا كالضريبة العقارية المفروضة على الملكية والضريبة العامة المفروضة على الإيرادات والمفروضة على الدخل ، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية غير متوقعة كإجراءات نقل الملكية التي تفترض عليها الضريبة عند توثيق العقد الناقل لها .[10]

بعض الكتاب يثيرون التساؤل عن حقيقة الضريبة على التركات بالرغم من وضوح هذا المعيار ، إذ تعتبر التركات ضريبة غير مباشرة إذا ما فرضت بسعر مرتفع لأنها تكون في الحقيقة مفروضة على الثروة ذاتها لا على واقعة انتقالها ، وأيا كان الأمر في شأن دقة المعايير المقترحة وعدم كفايتها فإن التقسيم ذاته مفيد ومرغوب فيه ، وهذه الفوائد تقاس من وجهة النظر الاقتصادية والمالية بمدى إسهامها في التعرف على طبيعة الضرائب وأثرها في الحياة الاقتصادية فالضرائب المباشرة هي التي تقبل بطبيعتها أن تكون محلا لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف أما الضرائب غير المباشرة فهي التي لا يمكن معها إعمال فكرة شخصية للضريبة أو مراعاة هذه الظروف .

I.3 مفهوم الرسم على القيمة المضافة

I.3.1تعريف الرسم على القيمة المضافة

نحدد أولا مفهوم القيمة المضافة قبل أن نتعرف على الرسم على القيمة المضافة ، حيث هي الفرق بين قيمة الإنتاج الكلي للوحدة الإنتاجية وقيمة مستلزمات الإنتاج الوسيطية التي حصلت عليها، واستخدامها في عملياتها الإنتاجية خلال فترة محددة .[11]

[10] علي بساعد "**المالية العمومية**" مطبوعة المعهد الوطني للمالية ، القليعة 2004 ،ص 107

[11] سوزي عدلي ناشد " **الوجيز في المالية** " الدار الجامعية للنشر،2000 ، ص 04.

و أما الرسم على القيمة المضافة يعتبر ضريبة وحيدة مجزئة الدفع يقع مبلغها على القيمة بالإضافة للسلع والخدمات أثناء إنتاجها أو تداولها بطريقة تضمن المساواة لحصيلتها وتحرى على الإنتاج في جميع المراحل أو بعبارة أخرى زيادة قيمة إنتاج المباع في نهاية كل مرحلة من قيمة الإنتاج المشتري في بدايتها بحيث لاتدع مجالا لظاهرة التراكب التي تنطوي على سيران الضريبة على نفس العنصر الكثير من المرات في مراحل مختلفة.[12]

و الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة تمس القيمة المضافة في كل مرحلة من عملية الإنتاج، فهو رسم يطبق على كل العمليات ذات الطابع الصناعي أو التجاري أو الحرفي وعليه تحذف العمليات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة الغير تجارية من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، كما يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم.[13]

I.3.2أنواع الرسم على القيمة المضافة

ونجد من أنواع الرسم على القيمة المضافة بحسب ما وضعه المخطط الوطني المحاسبي ما يلي:

I.3.2.1 الرسم على القيمة المضافة المجمع:

(TVA Collectee) يمثل الرسم على القيمة المضافة المجمع من قبل المؤسسات الحساب الخزينة التزاما اتجاه الدولة ، ويجب تسجيله محاسبيا في حسابات الصنف الخامس الديون ألا وهو ح/5470 و ح / 5471 .

I.3.2.2الرسم على القيمة المضافة القابل للاستقطاع (المسترجع)

Deductible TVA وهو عبارة عن حق من حقوق المؤسسة على الدولة ، سيتم خصمه من الرسم على القيمة المضافة المجمع . ويجب أن يظهر في حسابات الصنف الرابع ألا وهي ح/ 4572. ح/ 4573 .

[12] منور أوسرير، محمد حمو، "**جباية المؤسسات مع تمارين محلولة**"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، ص27.

[13]"**الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**" ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2015 ، ص 07.

ح/ 4575، الرسوم على الاستثمارات المسترجعة ، الرسوم على السلع والخدمات المسترجعة ، الرسوم المؤجل تخفيضها (دفعة على الحساب) على التوالي .[14]

3.2.3.I الرسم على القيمة المضافة الغير قابل للاقتطاع(TVA Non déductible)

يعتبر الرسم غير قابل للاقتطاع و المتعلق بالسلع والخدمات الضرورية والتي تعفى مبدئيا" من الضريبةعلى القيمة المضافة،[15] ولأسباب اجتماعية واقتصادية لا يمكن الاستغناء عنها نجد منها مثلا: ، العمليات المتعلقة بالقطاعات التالية:

- الصحة
- التربية
- التأمين والمصارف
- نشاطات الجمعيات التي لا تتوخى الربح
- المزارعون بالنسبة لتسليم محاصيلهم الزراعية في حالتها الطبيعية

ويعفي أيضا من الضريبة على القيمة المضافة، تسليم بعض السلع التي تعتبر من الأولويات، مثل الأدوية والخبز والطحين والسكر والكتب الخ...

4.2.3.I**مميزاتT.V.A** :تتميز T.V.A بمايلي:

- حصيلة هذا الرسم تكون كبيرة جدا ، سيما في حالة الانتعاش الاقتصادي ، و ضعف نسبة البطالة، و إقبال المواطنين على الاستهلاك بشكل واسع.
- هو ضريبة غير مباشرة تفرض بمناسبة إنفاق الدخل أو رأس المال.
- من مميزاتها كذلك ، أن تكون متضمنة في سعر السلعة ، أي أن المستهلك يدفع قيمة السلعة متضمنا فيها قيمة رسمTVA.
- يتحمل عبأها المستهلك في نهاية المطاف.
- هي ضريبة شاملة ، بمعنى أنها تفرض على السلع المنتجة محليا ، و كذلك السلع المستوردة.

[14]أبو يعقوب عبد الكريم ، **"المحاسبة العامة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني"** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر سنة 1999 .
[15]مذكرة تخرج ، بعنوان**"الضرائب على المؤسسات الالتزامات والتصريحات"** ، دراسة حالة مؤسسة عمومية بالجزائر .

II. أدبيات الدراسة التطبيقية :

بعد أن تعرفنا في الجزء السابق الى الأدبيات النظرية المتعلقة ب الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة و كذا الرسم على القيمة المضافة سوف نتطرق في هذا الجزء الى أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوعنا.

1. دراسة أحمد محمد صالح الجلال، 2006 [16]:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التضخم، وأهم الآثار الاقتصادية والاجتماعية التي تفرزها الضغوط التضخمية في الاقتصاديات النامية و التعرف على أهم وسائل مكافحة التضخم وفق برامج صندوق النقد والبنك الدوليين ،ومدى فعاليتها في علاج التضخم في اقتصاديات البلدان النامية، اتبع في هذه الدراسة المنهج الوصفي و المنهج التاريخي من خلال عرض العوامل الداخلية والخارجية و الاختلالات الهيكلية التي ساهمت في تغذية الضغوط التضخمية في الاقتصاد اليمني و من اهم ما توصلت له هذه الدراسة في اسهام العوامل الداخلية و الخارجية و الإختلالات الهيكلية في بنيان الاقتصاد القومي وفي توفير بيئة ملائمة ساهمت في تنامي الضغوط التضخمية في الاقتصاد الجزائري. و مساهمت السياسات النقدية و المالية التي نفذتها السلطات الحكومية في الحد من نمو حجم السيولة المحلية في الاقتصاد الوطني، من خلال الحد من التوسع في حجم الاقتراض الحكومي من البنك المركزي لتمويل عجز الموازنة العامة.

2. دراسة الحاروني 1983:[17]

هدفت الدراسة إلى استعراض الخطوات التي اتخذته المعاهد العلمية لمواجهة المشاكل المترتبة على زيادة نسبة التضخم وأثرها على الحسابات الختامية المنشورة وذلك تمهيد المناقشة الحاجة إلى وجود مثل هذه النظم في جمهورية مصر العربية.ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة:

- أن هناك عدداً كبيرا من دول العالم قد واجهت أثر التضخم على القوائم المالية المنشورة وتفاوتت الحلول المقترحة لمواجهته من بلد لآخر.

[16]أحمد محمد صالح الجلال،**"دور السياسات المالية والنقدية في مكافحة التضخم في البلدان النامية"**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2006.

[17]الحاروني، عمرو كامل، **"محاسبة التضخم"** ، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، السنة الثانية عشر، مايو/سبتمبر، العدد الثاني والثالث،2000

- اهتم عدد كبير من دول العالم بالبحث عن وسيلة تمكن من بيان أثر التضخم على القوائم المالية إلا أن أكثر الدول نشاطاً في هذا المجال كانت المملكة المتحدة و الولايات المتحدة.

3. دراسة أحمد محمد عادل عبد العزيز ،2008 [18]:

تستهدف هذه الدراسة تحليل أثر سعر الفائدة على التضخم وقياسه، من خلال التحليل النظري والقياسي لجوانب العلاقة بينهما والوقوف على طبيعتها، وهو الأمر الضروري لإمكان صياغة السياسات الاقتصادية الملائمة التي تسمح بمواجهة الآثار السلبية المترتبة عليهما وأهم النتائج المتوصل اليها ان يعد التضخم أحد أخطر الأمراض الاقتصادية في ظل عدم وجود علاج شافٍ منه حتى الآن , أما عن العلاقة بين سعر الفائدة والتضخم في الواقع العملي، فمن المعروف إحصائياً أن سعر الفائدة والتضخم يرتفعان معاً وينخفضان معاً. وبعبارة أخرى يرتبط سعر الفائدة والتضخم بعلاقة طردية ارتفاعاً وانخفاضاً على حد سواء.

4. **دراسة كمال البصري**، 2006، أعمال ندوة التضخم وأوراق بحثية:[19]

هدفت هذه الدراسة الى معرفة أراء المعنيين بالظاهرة والمتخصصين بدراستها من المهنيين الرسميين ومن أساتذة الجامعات والقطاع الخاص بهدف الوقوف على أسبابها ومحاولة أيجاد واقتراح الحلول لمعالجتها، ويتضمن هذا العدد الاتجاهات الراهنة للتضخم في العراق وكدلك التطرق الى تفسير ظاهرة التضخم في الاقتصاد العراقي ومن ثم التضخم الاقتصادي في العراق.

5. دراسة **رجاء عزيز بندر**: [20]

في هذه الدراسة تم التعريف بسياسة استهداف التضخم وتوضيحا لظروف التي تطورت فيها آنذاك و متطلبات واجراءات تطبيق السياسة، و التعرف الى تقييم أداء سياسة استهداف التضخم و اهتمت الدراسة بعرض بعض تجارب الدول النامية التي طبقته لإدارة السياسة النقدية، وأهم النتائج التي توصل اليها هذا البحث أن سياسة استهداف التضخم تتميز بعدة مزايا أهمها قدرة السياسة النقدية على المحافظة على استقرار الاسعار في المدى الطويل لا تجدي المعطيات المستقبلية عن معدل التضخم المستهدف اذ لم توجد علاقة تأثير واضحة بين ادوات السياسة

[18]أحمد محمد عادل عبد العزيز، **"أثر سعر الفائدة على التضخم في ظل برنامج الإصلاح الاقتصادي في مصر"**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2008.
[19]كمال البصري، **"التضخم ودور السياسات المالية و الاقتصادية"**، 2006.
[20]رجاء عزيز بندر، **"استهداف التضخم: دراسة لتجارب بلدان نامية في السياسة النقدية".**

النقدية ومعدل التضخم حيث يتمكن من تحقيق المعدلات او المدى المستهدف عن التضخم لذا بتطلب احداث اصلاحات عن ادوات السياسة النقدية والعمل على ايجاد نماذج احصائية قياسية تربط اتجاهات التضخم بسلوكيات السطات النقدية من خلال التغيير في بعض ادواتها النقدية.

6. دراسة **Hughes, Liu&Zhange**،2003، [21]"**التضخم وسعر تبادل العملات الأجنبية و التشدد في تقييم حقوق الملكية**"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى صحة تحديد قيمة الشركة تحت مبدأ التكلفة التاريخية.وأهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة هي:

- انتقاد مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول لأنها تهم لآثار التضخم.
- أثناء فترات التضخم المرتفع يمثل تقييم الأصول على أساس مبدأ التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة لدى الشركة.

7. دراسة Smith , Anderson ، 1986، "**محاسبة التضخم والمقارنات للعوائد على حقو ق الملكية للشركات المساهمة**"

" Inflation Accounting and Comparisons of Corporate Returns on Equity"

اعتمدت الدراسة على المقارنة بين عدة دراسات سابقة في التضخم وهدفت إلى استعراض تأثيرا لقائمة 33 fasb على القوائم المالية والذي يتطلب تطبيقه تعديل القوائم المالية بمحاسبة التضخم والإفصاح عن الطرق المستخدمة في ذلك منخلال ترتيب وتصنيف الشركات ومن ثم تعديل قوائمها المالية وفقاً لمتطلبات33 Fasb.

وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي:

- أن هناك تأثيرات هامة على القوائم المالية من خلال تطبيق متطلباتFasb33 عليها وذلك بالمقارنة بين تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة أوالتكلفة الجارية بالتكلفة التاريخية.
- هناك انخفاض واضح على معدلات العائد على حقوق الملكية لدى تطبيق متطلبات Fasb 33 بالمقارنة مع القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية.

[21]Hughes, John, liu, Jing&Zhang, Mingshan(2003,January) "Inflation, Foreign Exchange, and Parsimonious Equity Valuation", University of California- los Angeles.

8. دراسة "Barthley, Boardman ، 1990، **ملاءمة البيانات المحاسبية المعدلة بالتضخم للتنبؤ بعمليات السيطرة المتعلقة بالشركة المساهمة** "[22]

وهدفت الدراسة إلى تناول الإطار العلمي لمحاسبة التضخم من خلال بيان الفائدة التصاعديةلنموذج بالتكلفة الجارية والتكلفة التاريخية المعدلة من خلال ما نشرته المجامع المهنية والعلميةمثلFASB و أهم ما توصلت له الدراسة:

- أن تعديل القوائم المالية حسب ما تتطلبه محاسبة التضخم ذو فائدة كبيرة على كافة مستخدمي تلك القوائم.

9. دراسة: **اجري خيرة، مكي عمارية:**[23]

لقد سعت هذه الدراسة الى تبيان مدى تغطية الرسم على القيمة المضافة في تمويل ميزانية الدولة الجزائريةو توصلت الى أن التنويع في مصادر الإيرادات يؤدي الى التقليل من الاعتماد على الجبائية البترولية في تغطية النفقات المستمرة، حيث تتكون إيرادات الدولة من إيرادات غير جبائية و ايرادات جبائية ، وايرادات اخرى تتمثل في القروض واصدار نقدي، ونتيجة لزيادة المهام التي تقوم بها الدولة والمتمثلة في تسيير الأملاك و مصالحها، يتطلب منها موارد مالية متنوعة لتغطية نفقاتها، وذلك لعدة أسباب أهمها النمو الديمغرافي والرواج الاقتصادي و الاجتماعي.

10. **المنازعات الجبائية حول الرسم على القيمة المضافة**

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بخطوات ومراحل حل النزاعات الجبائية المتعلقة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة وإبراز أهمية إدراك المكلف والادارة الجبائية بعمليات خصم واسترجاع الرسم على القيمة المضافة لاعتبار الرسم على القيمة المضافة من بين الأكثر تعقيدا في النظام الجبائي الجزائري حيث تتمثل مراحل النزاع الضريبي في مرحلتين أساسيتين المرحلة الادارية والمرحلة القضائية حيث في المرحلة الادارية يقوم المكلف بتقديم شكوى لدى الادارة الجبائية وفي حالة عدم رضا المكلف بقرار الادارة الجبائية يمكنه اللجوء الى الطعن أمام لجان الطعن الادارية ، بعد الانتهاء من المرحلة الادارية تاني المرحلة الاخيرة المتمثلة في المرحلة القضائية لتسوية النزاع المطروح وفي الاخير خلصت الدراسة إلى أن المنازعات المتعلقة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة غالبا ما

[22]Bartly, J.W, Boardman C.M (1990, Spring) " The Relevance of Inflation Adjusted Accounting Data to the predicition of corporate Takeovers"[Electronic version]., Journal of Business Finance & Accounting,

[23]اجري خيرة، مكي عمارية، **"دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل ميزانية الدولة في الجزائر دراسة قياسية خلال الفترة 1991-2017"**، مجلة الاقتصاد و المناجمنت، المجلد 17، العدد 1 ، 2018.

تنتهي في مرحلتها الأولى أمام الادارة الجبائية ، عكس منازعات الوعاء التي في اغلب الأحيان تصل الى المرحلة القضائية .

11. دراسة: **حيدان العيد، ساحري يوسف شاهين، 2020**:[24]

هدفت هذه الدراسة الى تحليل للرسم على القيمة المضافة مع إبراز أهم المشاكل وايجاد حلول لها، حيث تطرق الباحث الى الجزء النظري عرض فيه المفاهيم الأساسية للرسم على القيمة المضافة ومختلف الجوانب المتعلقة به، والجزء التطبيقي تم تناول ملفين على مستوى بنك التنمية المحلية والقرض الشعيب الجزائري، وفي الأخير بعد استخدام مجموعة من أدوات البحث العلمي بينت الدراسة أن الملفين يؤكدون أن هناك مشاكل في تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

12. دراسة : **العقون زهرة و فكارشة سفيان** 2021: [25]

هدفت الدراسة إلى التعرف على الرسم على القيمة المضافة المطبق في الجزائر و التعرف على واقع الصناعة في الجزائر و مدى أهميتها في تحقيق النمو الاقتصادي و دراسة و تحليل تأثير الرسم على القيمة المضافة في تحقيق النمو و تطورالصناعة في الجزائر خلال الفترة 1995-2018. و توصل الباحثين في نهاية الدراسة إلى ان الرسم على القيمة المضافة يعتبر ذا أهمية بالغة فهو يحقق الشفافية و المرونة و يعتبر مورد هام يدر مداخيل للخزينة العمومية فهو يهدف الى تسهيل و تشجيع الاستثمارات من خلال تخفيض تكلفة هذه الاستثمارات عن طريق آلية الحسم . كما انه يحثث التوازن في الاسواق الخاصة بالسلعة و الخدمات و تحفيز المؤسسات الجزائرية للمنافسة في الاسواق الخارجية و بالتالي الدفع بعملية التنمية .

13. دراسة **رقية بوحيضر**، 2021:[26]

هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة الى معرفة اثر التضخم على النمو الاقتصادي في الجزائر خلال الفترة 2000-2020 باستخدام نموذج الانحدار المتعدد و المنهج الوصفي التحليل و خلصت الدراسة التي ركزت على دراسة العلاقة بين التضخم والنمو الاقتصادي في الجزائر، وبعد التطرق إلى الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية توصلنا إلى أن التضخم ظاهرة تحمل العديد من السلبيات

[24]حيدان العيد، ساحري يوسف شاهين، **"دراسة تحليلية الرسم على القيمة المضافة TVA "**، مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات الماجستير في المحاسبة و الجباية،،جامعة محمد البشير الإبراهيمي- الجزائر ، 2020.

[25]العقون زهرة و فكارشة سفيان، **الرسم على القيمة المضافة و تأثيره على القطاع الصناعي في الجزائر**، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، المجلد05، العدد02، 2021.

[26]رقية بوحيضر، **"اثر التضخم علىالنمو الاقتصادي على ضوء برامج الانفاق العام"** خلال الفترة 2000-2020، مجلة الاقتصاد و ادارة الاعمال مجلد 05 ، عدد 02 (ديسمبر 2021) ، جامعة جيجل (الجزائر) ، 2021

الاقتصاد، فالجزائر خلال الفترة 2000-2020 عرفت استقرارا في الأسعار في بداية الألفية الجديدة ولكنها عادت للتغير الكبير في السنوات الأخيرة، وفي نفس الوقت فقد عرف النمو الاقتصادي معدلات موجبة ومتذبذبة. ومن خلال الدراسة القياسية توصل إلى إثبات أن هناك علاقة سلبية معنوية بين التضخم و النمو الاقتصادي خلال فترة الدراسة ، الى جانب التضخم فالنمو الاقتصادي في الجزائر تفسره عوامل أخرى أهمها الانفاق العام و نمو السكان.

14. دراسة **رجاشته عبد المجيد** 2019: [27]

من خلال هذهالدراسة تم الوصول إلى جملة من النتائج ظهرت ضعفالإدارة الضريبية في إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية، و ضعفالاقتطاعات الضريبية نتيجة انخفاضالدخل الفردي وانتشارظاهرة التهربالضريبي، و كذا ضعفالوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب يشكل عائقا ساهم في زيادة التهرب من الرسم على القيمة المضافة، من خلال تضخيم الرسوم القابلة للاسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية.

15. دراسة : **حميدة بوزيدةو فتيحة الجوزي**: 2019:[28]

هدفت الدراسة إلى استعراض الإطار النظري لضريبة القيمة المضافة ونشأتها وتطبيقاتها في بلدان العالم المختلفة، و توضيح موقع ضريبة القيمة المضافة في موازنات واقتصاديات الدول، و كذا التعرف على مكانة ضريبة القيمة المضافة ضمن الإصلاح الضريبي بالجزائر، والوقوفعلى آثارها، و توصلت الدراسة إلى تباين حجم الإيرادات الضريبية فيما يخصالدول العربية كنسبة منو الناتج المحلي الإجماليخارج المحروقات (غير النفطي)، و بالاضافة الى هذا وجد أن اختلال الهياكل الضريبية في الدول العربية بارتفاع النصيب النسبي للضرائب غير المباشرة (الضرائب على السلع والخدمات والرسوم الجمركية).

16. دراسة **طلحاوي عبد العزيز و بن سليمان عبد الرحيم** 2020:[29]

[27]رجاشته عبد المجيد ، **"تقييم الاصلاح الجبائي "**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير تخصص تسيير المؤسسات جامعة فرحات عباس سطيف ، سنة 2019 .

[28]حميدة بوزيدة و فتيحة الجوزي ، **"الضريبة (الرسم) على القيمة المضافة او انعكاساتها على المالية العامة"**دراسة حالة الجزائر ، مجلة معهد العلوم الاقتصادية مجلد 23 العدد 01 سنة 2020 جامعة امحمد بوقرة بومرداس الجزائر ، سنة 2019

[29]طلحاوي عبد العزيز و بن سليمان عبد الرحيم، **"دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية"**دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة ما بين) 2019-2010، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص مالية المؤسسة ، المركز الجامعي عبد الحفيظ بواصوف ميلة الجزائر، 2020:

و كان الهدف من هذه الدراسة هو إيجاد إجابة عن التساؤلات المطروحة سابقا محاولة إظهار مدى مساهمة الرسم على القيمة المضافة في تمويل الخزينة العمومية و مدى فعاليتها في النظام الجبائي الجزائري، و إبراز قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة و التغيرات التي جرت على معدلاته و حق الخصم، و كذا إظهار نظام الشراء بالإعفاء و عمليات الاسترجاع. و توصل إلى أن الرسم على القيمة المضافة جاء كبديل للرسم على رقم الأعمالالقديم، حيثأصبح مجال تطبيقه أكثر توسعا و يمس العديد من الأوعية الضريبية، و يتم تأسيسه بالحدث المنشئ، و قد واجه الرسم على القيمة المضافة العديد من التعديلات بخصوص المعدلات و حق الخصم ل TVA المشتريات، وكذلك شهادة الشراء بالإعفاء والاسترجاعات.و بعد الدارسة التطبيقية بمديرية الضارئب لولاية ميلة خرجنا بمجموعة من الاستنتاجات و هي:

- إيرادات الرسم على القيمة المضافة تعتبر مورد مهم و مستمر للخزينة العمومية على مدار السنة.
- تشجيع الاستثمارات و المنافسة من خلال حيادية و شفافية الضريبة.
- مرونة الرسم على القيمة المضافة و زيادة حصيلتها تلقائيا في أوقات الرخاء نظرا لازدياد النشاط الإنتاجي و الاستهلاكي و تداول الأموال بين الأفارد دون الحاجة إلى رفعسعرها.
- كثرة التعديلات المتعلقة بالنظام الضريبي تؤثر سلبا على عمل الإدارة الجبائية.
- إن أهم مشكلة في الرسم على القيمة المضافة هو عدم الفوترة و التسديد النقدي.

17. دراسة **بن دقفل كمال:**[30]

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مؤشرات قياس حدة التضخم في الجزائر ، و توصلالى أن التضخم ظاهرة اقتصادية دائمة الظهور على الصعيد الاقتصادي، حيث يرتبط التضخم بأسباب مختلفة فقد يرجع إلى ارتفاع الطلب الكلي مقارنة بالعرض الكلي، أو حتى ناتج عن ارتفاع تكاليف عوامل الإنتاج كالأجور، وقد لا يرتبط التضخم بأي من هذه الأسباب فمن الممكن أن يكون مستوردا، وعلىالعموم فان التضخم ظاهرة سعرية له علاقة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار ويرتبط بالعرض الكلي والطلب النقدي الكلي، كما انه يتغذى من قنوات تصب من السوق العالمية. أما فيما يخص مؤشرات التضخم في الجزائر فإنه ومن خلالها يمكن القول أنه لا يوجد استقرار نقدي كامل

[30]بن دقفل كمال ، **"مؤشرات التضخم في الجزائر دراسة تحليلية"** مجلة الحقوق و العلوم الانسانية دراسات اقتصادية ، جامعة زيان عاشور الجلفة.

في الاقتصاد الجزائري خلال هذه الفترة و بالتالي تستطيع أن نقول أن السياسة النقدية غير متحكمة في الوضع من أجل تحقيق الاستقرار النقدي.

18. ودراسة : **صلاح الدين يوسفي**2018:[31]

الغرض من هذا البحث هو وصف و تحليل واقع التضخم في الجزائر كونه ظاهرة اجتماعية اقتصادية للفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية 2018 و كذا تحليل اثارهالاجتماعية و التعرف على السيرورة الزمنية للتضخم من خلال مسبباته و محدداته و التي تختلف من سنة الى اخرى حسب طبيعته و توصلت الدراسة إلى إن أول مظاهر التضخم هو في ارتفاع الأسعار السلع والخدمات على نحو تصاعدي مستمر ويكون هذا الارتفاع نتيجة لعدة أسباب منها أن الدولة تلجأ إلى زيادة الإنفاق الحكومي، عن طريق إصدار نقدي يؤدي إلى زيادة في كمية النقود لا يقابله زيادة في إنتاج السلع والخدمات فترتفع أسعار السلع والخدمات ويزيد عدد الفقراء في المجتمع. الزيادة أو الفائض في الطلب الكلي على السلع والخدمات، دون أن يقابل ذلك زيادة في مستوى العرض الكلي للسلع والخدمات، نظرا لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي في الدول المتخلفة بدرجة لمواجهة الزيادة في الطلب الكلي، فترتفع الأسعار التي تؤدي إلى التضخم.

19. دراسة **مرابط ساعد** 2018:[32]

تهدف الدراسة إلى ابراز مفهوم التضخم الأساسي أصبح مع مرور السنين ذو أهمية كبيرة بالنسبة لكثير من البنوك المركزية وخصوصا التي تطبق سياسة استهداف التضخم، باعتبار هذا المؤشر أقل مقاييس التضخم تحي از مقارنة بالرقم القياسي لأسعار الاستهلاك، كما يعد مقياسا مناسبا للتوقع بالمستوى العام للأسعار على المدى الطويل، و إن سياسة استهداف التضخم للج ا زئر لم تحقق النتائج المرجوة وهذا ارجع إلى استهداف البنك المركزي لمعدل التغير في الرقم القياسي لأسعار المستهلك (IPC) بدل من مؤشر التضخم الأساسي، كما أن مؤشر التضخم الأساسي المعتمد من طرف البنك المركزي لا يتلاءم مع الأسس النظرية لمفهوم التضخم الأساسي. لقد أظهرت نتائج البحث أن طريقة المتوسط المخفض هي الطريقة الأمثل لقياس التضخم الأساسي في الجزائر، كما

[31]صلاح الدين يوسفي ، **"واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى سنة 2018"** ، مجلة المقدمة للدراسات الإنسانية و الاجتماعية العدد الرابع، جوان 2018 .

[32]مرابط ساعد ، **"التوقع بمعدل التضخم الأساسي في الجزائر"** ، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة فرحات عباس سطيف 2018.

أظهرت النتائج أيضا أن معدل التضخم الأساسي المتوقع أكثر استقرار من معدل التضخم الملاحظ الفعلي.

20. دراسة**بلقاسم يزيراحمد رحماني** ، 2017:[33]

هدف من خلال هذا البحث الى ابراز اسس تطور النظام الجبائي الجزائري و كذا ابراز أهم محاور الاصلاح الجبائي و توصلت الى ساهم الإصلاح الجبائي في زيادة المردودية المالية لمختلف الجباية لكنه مازال بعيدا عن الطموحات المعلنة في اطار السياسة المنتهجة والتي محورها الأساسي احلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية وهذا في ظل انخفاض اسعار البترول وسياسة التقشف المنتهجة من طرف الدولة الجزائرية ، كما أن أهمية الضرائب الغير المباشرة في هيكل النظام الضريبي لا تدعم فعاليته لعدم عدالة تلك الضرائب لذلك في رأينا المتواضع على المشرع أن يراعيالتخفيف من حجم تلك الضرائب والاعتماد اكثر على الضرائب المباشرة من خلال تشجيع الاستثمار وتحسين المنتوج الضريبي المترتب على نشاطها كما يجب تحسين التحصيل الضريبي واعطائه اكثر مرونة، وكذلك الموقع الإلكتروني الذي وضعته المديرية العامة للضرائب لتخفيف عناء التنقل للمكلف بالضريبة .

21. دراسة **طارق بن ميسية و اسماعيل زهاني**، 2020:[34]

هدفت الدراسة الى ابراز أساليب التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة، ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث تم التطرق في الجانب النظري إلى مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي أسبابه وأساليبه، أثاره و وسائل معالجته، وكذلك تقديم مفهوم القيمة المضافة وعرض مختلف الجوانب المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، أما الجانب التطبيقي فقد تم بالاعتماد على الدراسة الميدانية بمركز الضرائب الولاية جيجل وكذا المعلومات المقدمة من طرف هذا الأخير.

واهم ما تم التوصل إليه من خلال هذه الدراسة هو أن المكلفين يلجؤون إلى القيام بأعمال تدليسية واحتيالية للتهرب من دفع الرسم على القيمة المضافة والتملص منها ولهذا فإن الإدارة الجبائية قامة بوضع تشريعات وسن قوانين ردعية للحد من هذه الظاهرة ومنع تفاقمها.

---

[33] بلقاسم يزير ، احمد رحماني ، **"النظام الجبائي الجزائري في ظل الاصلاحات"** مذكرة الاسكتمال متطلبات شهادة الماستر في تخصص ادارة و مالية ،جامعة زيان عاشور كالجلفة سنة 2016-2017:

[34]دراسة طارق بن ميسية و اسماعيل زهاني، **أساليب التهرب الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة**، دراسة حالة مركز الضرائب ولاية جيجل مذكرة الاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه في تخصص محاسبة و جباية معمقة جامعة محمد الصديق بين يحي -جيجل- سنة 2020.

خلاصة:

ان استبدل الرسم علىرقم الأعمال برسم القيمة المضافة بسط على الإدارة في جمع هذا الرسم منالمكلفين في وعاء واحد ، و بالتالي تمكن من القضاء على الفرض السائد بالنسبة للخاضعين لها ، فضلا على التقليل من فرض احتجاجاتهم في مواجهة المصالح الجبائية.دون أن ننسى أن رسمT.V.A رسم يتميز بالشفافية و المرونة ، حيث أن قيمة الرسم المتحملة قابلة للتعديل حالا ، لأن وعاء الرسم يكون دائما خارج الرسم .. بالإضافة إلى مردوديتها ، حيث تدرT.V.Aعلى الخزينة مداخيل كثيرة و مفيدة جدا بالنظر إلى وعاء الرسم الواسع و المرن، و لكن هذا لا يعفي من تسجيل بعض سلبياتها ، و التي تتمثل على وجه الخصوص في بطئ تسيير هذا الرسم الذي يتطلب الاستعانة بالإعلام الآلي كوسيلة عمل ضروري.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لموضوعنا في الفصل الأول عن الضريبة أو الرسم علة القيمة المضافة و أهميتها بالنسبة لأي دولة بحيث أنها تمثل أهم مصادر الايرادات العامة نأتي في هذا الفصل للتحدث عن الرسم على القيمة المضافة في الجزائر و تأثيرها و من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين رئيسيين كالتالي:

I. **الرسم على القيمة المضافة في الجزائر:**

II. **قواعدفرضT.V.Aواعفاءاتها**

I. الرسم على القيمة المضافة في الجزائر:

I.1مراحلالرسم على القيمة المضافة في الجزائر

مـرت الرسـم علـى القيمـة المضـافة فـي الجزائـر بمـرحلتين أساسـيتين ، فكانـت المرحلـة الأولـى قبـل الإصلاحات التي شهدها النظام الجبائي بداية من الاستقلال ، أما الثانية بعد تلك الإصلاحات في سنة 1990.

I.1.1 ما قبل الإصلاحات:

في بداية مرحلة الاستقلال لم يعرف التشريع الجبائي تغيير كبيرا على مستوى تشريعاته وهذا راجع الى الفراغ التشريعي الذي شهدته الجزائر لعدم توفر الإمكانيات المالية و المادية و الكفاءات البشرية للتغيير في المرحلة الانتقالية ، فصدر قانون 1962/12/31 لتمديد العمل بالتشريع الفرنسي المطبق في الجزائر قبل الاستقلال إلى غاية تاريخ 5 جويلية 1975 ،و هو تاريخ بدء سريان أمر 29/73 لإلغاء قانون 31 ديسمبر 1962 فاتبعت الدولة الجزائرية تمديد سريان القوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها إلا البنود التي تمس بسيادة الدولة ، كان ضروريا هذا القرار في وقته بالرغم من ما قد ينتج عن هذا التمديد من تناقض بين النظام الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال، و النظام الحر للتشريع الفرنسي ، و لاستحالة نقل وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الضريبية للتشريع الفرنسي القديم ، فخزينة الدولة كانت تعاني من عجز في السيولة النقدية ، ووضع اقتصادي متدهور فكان لابد من إتخاذ القرار ووضع قوانين جبائية جديدة تتماشى و النظام الاقتصادي والسياسي للدولة[35].

و تم التخلي عن النظام الموقف سنة 1963 الذي يخص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و تغييره بنظام الدفع أو التسديد المجزأ ، حيث يقوم بدفع الرسم في كل مرحلة يتم فيها تحويل للملكية لبث المشرع على هذا النظام إلى غاية الإصلاحات الجبائية التي قام بها في 1991.

و أدرج مبدأ الاقتطاع من المصدر سنة 1965 ، بالنسبة للضرائب على الأجور، وأصبح معمول به للإشارة فأن قبل سنة 1965 الضرائب على الأجور و الضرائب على الدخل بصفة عامة خاضعة للنظام

[35] بن عمارة منصور، **الرسم على القيمة المضافة** ، دار هومة ، الجزائر ، سنة 2010 ، ص 39

التصريحات في نهاية كل سنة .تم العمل بطريقة القسط الثابت سنة 1970 بدل طريقة الاهتلاك التنازلي.[36]

فرض المشرع الجزائري جملة من القوانين الجبائية سنة 1976 منها قانون الرسوم على رقم الأعمال بهدف تنمية اقتصادها، و يمكن أن نلخص القوانين الجبائية الجزائرية لهذه السنة في:

- ✓ الأمر 76 –101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة.
- ✓ الأمر 76 – 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.
- ✓ الأمر 76 – 103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976والمتضمن قانون الطابع .
- ✓ الأمر 76 – 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة .
- ✓ الأمر 76 – 105 المؤرخة في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل.

و تواصلت القوانين الجبائية الأخرى مثل القانون 79 – 107 المؤرخ في 21 جويلية 1979 والمتضمن قانون الجمارك ، و القانون 86 – 14 المعدل والمتمم بالقانون 91–21المتضمن قانون الجباية البترولية.[37]

حيث أنه قبل التعديل قانون الرسم على رقم الأعمال لم ينص على الرسم على القيمة المضافة، ولكن نص على الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد على تأدية الخدمات. فالرسوم على رقم الأعمال، هي عبارة عن ضريبة إنفاق لكونها تمس التعامل و التداول الواقع على البضائع و الخدمات ، الأمر الذي يجعلها أقرب إلى الضرائب غير مباشرة .[38]

وحدد نطاق تطبيق الرسوم على رقم الأعمال في مجموعة من القواعد القانونية، التي تعين بدقة الرسوم الأساسية على رقم الأعمال و هي الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد على تأدية الخدمات.

---

[36] محمد جفال، **المبادئ الاساسية للرسوم على رقم الاعمال في القانون الجبائي الجزائري**، دار الشهاب للطباعة و النشر، الجزائر، 1987، ص 30.

[37] نفس المرجع السابق.

[38] بن اعمارة منصور ، (مرجع سابق) ، ص 42

و تولت المادة الأولى من الأمر 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال تحديد الأعمال التي تخضع لهذا النوع من الرسوم ، و التي تتعلق بعمليات البيع و أشغال المقاولات المحددة في المادة 9 من نفس القانون و المطبقة في الجزائر من قبل الأشخاص كانوا طبيعيين أو معنويين ،و نصت المادة 98 من نفس القانون على تحديد العمليات الخاضعة للرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، و منهالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج يتعلق بكل من عمليات البيع ، التسليمات للذات ، الواردات المسلمة للخاضعين للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (منتجين و مقاولين).

و يعتبر الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات هو رسم مطبق بصفة عامة على تأجير الأملاك العقارية أو المنقولة ، ويشمل الخدمات بكل أنواعها و عمليات البيع و الاستهلاك الفوري ، و أدوات الفن و العروض و الألعاب و الترفيهات وكل الخدمات الأخرى ، لكن لم ينجح الرسوم على رقم الأعمال في تحقيق الهدف المسطر له لأنه يحتوى عدة سلبيات نذكرها فيما يلي: [39]

- ✓ تضييق نطاق تطبيق الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و المبيعات و أعمال الانجاز ، التسليمات لأنفسهم، بعض الواردات المسلمة إلى الخاضعين للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، حيث أن قطاع التوزيع بالجملة و بالتجزئة ليس معنيا بهذا الرسم .
- ✓ كثرة المعدلات صعبت من مهمة إدارة الضرائب ، و البحث عن الحدود التي تفصل بين الرسمين، و المعدلات المطبقة هي معدلات قانونية أي لا تعكس كلية العبء الحقيقي الذي هو على كاهل المستهلك ، لأنها تحسب على أساس رقم الأعمال.[40]
- ✓ إن كثرة الإعفاءات تجد ما يبررها كالاعتبارات الاجتماعية بالنسبة للمواد الواسعة الاستهلاك ولكن تبقى بقية الإعفاءات مضرة للقطاعات الاقتصادية ولا جدوى منها هذا لتميز نظام الرسوم على رقم الأعمال بكثرة الإعفاء لدرجة أنه وصف بقانون الإعفاء .

بالإضافة على الانتقادات السابقة فأن نظام الرسوم على رقم الأعمال، يوسع من قيمة الوعاء الذي تفرض عليه الرسوم من خلال المراحل المتتابعة لفرضها ، فانتقال السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة يؤدي إلى أن يدفع المنتج الرسم ثم يضاف الرسم الذي دفع إلى تكاليف السلعة ، بحيث أنه عندما تنتقل من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة يفرض الرسم على هذه التكاليف بما فيها الرسم. وعند انتقال

[39] ناصر مراد ، **الاصلاحات الضريبية في الجزائر** ، مجلة الباحث ، العدد 2003/02 ، ص27

[40] حميد بو زيدة ، **جباية المؤسسات** ، الديوان المطبوعات الجامعية ،ط 2007 ،سنة 2 ، الجزائر ، ص 112

السلعة من تاجر التجزئة إلى المستهلك النهائي يدخل الرسم الذي دفعه تاجر التجزئة ضمن التكاليف، وهكذا يحصل ارتفاع الأسعار لتضخم التكاليف ، فالاستغناء عن هذا النظام راجع ل:[41]

- ✓ عجز النظام على مسايرة الأهداف الاقتصادية المسطرة التي تحتاج إلى موارد تمويلية إضافية.
- ✓ كثرة الثغرات مما أدى إلى عرقلة التنمية الاقتصادية عوض أن يكون دافعا لها.
- ✓ وجوب قيام الجزائر بإجراء تغييرات جذرية للضرائب غير المباشرة ، ما ألغي النظام السابق و استبدل بنظام جديد يقضي بفرض ضريبة واحدة على القيمة المضافة بدل من الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات و الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ، فإن الرسم على القيمة المضافة لا يمس الإنتاج و ل كن يقتصر على القيمة المضافة فقط.

I.1.2مرحلة ما بعد الإصلاحات :

تم ألغاء الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات و أسس الرسم على القيمة المضافة TVA في قانون المالية سنة 1991 (TUGPS)، و بعدها جاء بعد المرسوم التشريعي رقم 93- 18 المؤرخ في 1993/12/29 المتضمن فانون المالية حيث نصت المادة 94 منه على أنه تعدل أحكام المادة 65 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/ 1990/12 و المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و تحرر كما يلي:[42]

المادة 65 قانون الرسوم على رقم الأعمال "تلغى أحكامه أحكام الامر 76-102 المؤرخ في 1976/12/09 و المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال و يشمل: الرسم على القيمة المضافة و الرسم الداخلي على الاستهلاك و الرسم على عمليات البنوك و التأمينات.

ويتميز الرسم على القيمة المضافة بتقليص المعدلات ، فيحسب الرسم على القيمة المضافة بتطبيق المعدل على الأساس الخاضع للضريبة ، و هو رقم الأعمال و هذا الأخير يحتوي على سعر السلعة أو الأشغال، بما في ذلك الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة .

[41] حميد بو زيدة، (نفس المرجع) ، ص 113

[42] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2015** ، المديرية العامة للضرائب ، ص 18

وقد حدد قانون المالية لسنة 1992 في المواد 21 ،22 ،23 ، 24 بعض المعادلات منها:[43]

- ✓ المعدل المخفض الخاص 7٪ .
- ✓ المعدل المخفض 13٪
- ✓ المعدل العادي 21٪
- ✓ المعدل المرتفع أو المضاعف 40٪ .

ثم عرفت هذه المعدلات تعديلات عبر قوانين المالية لسنوات 1995 1997 2001 بحيث تقلصت مع قانون المالية لسنة 2001 في شكل معدلين : المعدل المخفض 7 ٪و المعدل العادي 17 ٪ حيث تم النص عليهما في المواد 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2.Iعمليات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر:

الرسم على القيمة المضافة هو عبارة على ضريبة غير مباشرة تكون في العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والخدمي . وبغض النظر على القطاع الزراعي والنشاطات الغير تجارية وغير الصناعية أو عن إعفاءات نص عليها القانون ، خضع المشرع الجزائري كل العمليات الاقتصادية لهذا النوع من الضرائب.

كما يعتبر الرسم على القيمة المضافة الرسم البديل للرسم على رقم الأعمال – ح / 642 – الذي كان سابقا ضمن إطار الضرائب الغير مباشرة، والذي يتمثل في نوعين من الضرائب الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات ح / 6420 و ح / 421) على التوالي. ونقول ايضا ان الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) التي هي نظام جبائي عالمي ، أنشئ في الجزائر بموجب قانون 36-90 المؤرخ في 1990/12/31المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، و ذلك في مادته 65 وهذا القانون طرح القواعد العامة المتعلقة بالرسم المذكور (TVA) إلا أن المواد من 72 إلى 99 من القانون رقم 25-91 المؤرخ في 1991-12-18 المتضمن قانون المالية لسنة 1990 فصلت و حددت كيفيات تطبيق الرسم على القيمة المضافة ، و لم تدخل حيز التطبيق إلآ إبتداءا من 1992-04-01 و ذلك لتأخر المصادقة عليها من جهة و إعطاء فرصة إستيعاب أحكامها لأعوان الإدارة الضريبية ،و كذا الخاضعين لها من جهة أخرى. والرسم على القيمة المضافة (T.V.A) هي ضريبة غير مباشرة تفرض

[43]bouznad hocine , ben amara mansour , le droit fiscal des affaires en algérie ,p 164.

على الاستهلاك،[44] ويمكن تصنيف العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة حسب المادة رقم 02 من القانون إلى:

1.2.I العمليات الخاضعة و جوبا للرسم على القيمة المضافة :

وفقا للمادتين 1 و 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تخضع للرسم على القيمة المضافة كل من:[45]

- عمليات الاستيراد؛
- عمليات البيع و الأشغال العقارية، و تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي و التجاري أو الحرف الغير خاضعة للرسوم الخاصة و التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية؛
- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى؛
- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون الموضحة في المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ويقصد بالمنتج كل من:

1. الشركات و المؤسسات و الأشخاص الذين يقومون بصناعة المنتجات أو تحويلها ، و يتعهدون بالتصنيع بك أنواعه.
2. الأشغال العقارية بكل أنواعها.
3. المبيعات و التسليمات من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة و المستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
4. المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع بالشروط نفسها للسعر أو الكمية لمؤسسات أو مستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة.
5. التسليمات لأنفسهم و تتكون من عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون لرسم و الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم لتلبية حاجاتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم المختلفة.
6. عمليات الإيجار، و أداة الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.

[44] عاشور كتوش ، **"المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني"**، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر .
[45] بين عمارة منصور، (مرجع سابق) ، ص 49

7. بيع العقارات, أو المحلات التجارية قصد إعادة بيعها بإضافة إلى عمليات الوساطة فيما يخص بيع العقارات و المحلات التجارية، وكذلك عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء و بيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به، وعمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.[46]
8. المتاجرة في الأشياء المستعملة مثل المكونة من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من الأحجار الكريمة الطبيعية ، أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 و02-71 من التعريفة الجمركية ، إضافة إلى التحف الفنية الأصلية و الأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99 و 07-99 من التعريفة الجمركية.
9. العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي و الشبه طبي و البيطري.
10. عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى ، و كذا نشاطات التجارة المتعددة التي تتمثل في عمليات شراء و إعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة، وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي
11. أداء الخدمات طبقا للمادة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال.[47]

2.2.I العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة :

و هذه العمليات منصوص عليها المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و هي تبين كيفية الاختيار، حيث يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين و الذين يقع نشاطهم بعيدا عن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ،بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المدنيين بالرسم على القيمة المضافة ، على أن يزودوا بسلع وخدمات بإنجاز عمليات خاصة بالتصدير أو يقومون بعمليات محققة لصالح الشركات البترولية أو للمكلفين الآخرين بالرسم أو مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء و يخضع المعنيون بالنظام وجوبا للربح الحقيقي.[48]

[46] حميد بوزيدة جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 90.
[47] ن عمارة منصور، المرجع السابق، ص 49
[48] موقع المديرية العامة للضرائب http://www.mfdgi.gov.dz

و من هذا المنطلق يمكن تصنيف الرسم على القيمة المضافة الى :

✓ **العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الى :**

- إن العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا هي عموما متمثلة في عمليات البيع و أشغال المؤسسات والخدمات المقدمة.
- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتوج .
- الأشغال العقارية والمبيعات والتسليمات لأنفسهم والخاصة بالاستثمارات.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة .
- عمليات الإنجاز وأداء الخدمات و وبصفة عامة جميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- بيوع العقارات والمحلات التجارية و عمليات التقييم والبيع التي يقوم بها ملاك الأراضي.
- عمليات المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الذهب والفضة
- اشغال الدراسات والبحوث التي تنجزها الشركات.
- الحفلات الغنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها.
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتلكس.
- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى.
- عمليات نقل الأشخاص والبضائع.
- العمليات المتعلقة بالمعادن الثمينة
- العمليات المحققة من طرف أصحاب المهن الحرة
- تجار التجزئة الذين يتجاوز رقم أعمالهم 150000 دج .

✓ **العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة :**

- تتحدد هذه العمليات فيما يلي:
- العمليات التي تقوم بها الشركات البترولية.
- المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوصعليها في المادة 12 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- ✓ **الرسم على القيمة المضافة عند الجمارك:** يطبق على السلع المحلية والمستوردة باستثناء المعفاة منها, ويتم حساب هذا الرسم بالمعادلة الآتية : قيمة الرسم على القيمة المضافة = (القيمة لدى الجمارك + الحق الجمركي + الأتاوى الجمركية) × نسبة الرسم على القيمة المضافة.

و نجد أن من يتحمل هذه الضريبة فعلا هو المستهلك وبصفة نهائية، أما المؤسسات التجارية والصناعية والخدمية فهي تكون في موضع تحصيل الضريبة من المستهلك لتدفعها بصفة نهائية للمصلحة الضريبية.

IIقواعدفرضT.V.Aواعفاءاتها

II.1 قواعد فرضT.V.A :

إن فرض رسم على القيمة المضافة على العمليات سالفة الذكر ، يخضع لقواعد أساسية ، حيث يختلف الحدث المنشئ للرسم باختلاف العمليات ، مما يؤثر على وعاء الرسم أي رقم العمال الخاضع لT.V.A.

ويمكن الاستفادة من الإعفاء منT.V.A بشرط استيفاء الشروط المنصوص عليها قانونا فيحق بعد ذلك لمن استفاد من الإعفاء حسم أو إسقاط أو حذفT.V.A التي تقلت الأصول القابلة للإهتلاك ، و ما يلي تفصيل ذلك: يخضع لقاعدتين أساسيتين هي:

II.1.1 الحدث المنشئ للرسم :

تنص م 14 من قانونT.V.A على أن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يتكون من :

- بالنسبة للمبيعات : من التسليم القانوني أو المادي لها .
- بالنسبة للأشغال العقارية : من قبض الثمن كليا أو جزئيا.
- بالنسبة للمؤسسات الأجنبية : يتكون الحدث المنشئ للرسم من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- بالنسبة للمنقولات و الأشغال العقارية بالتخصيص : من التسليم النهائي .
- بالنسبة للواردات : من إدخال البضاعة للجمارك ، و المدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- بالنسبة للصادرات : من إدخال البضاعة للجمارك ، و المدين هو المصرح لدى الجمارك .
- الخدمات : من قبض ثمن الخدمة جزئيا أو كليا ، و الحفلات و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعهاتسليم.

II.1.2تأسيس الرسم أو وعاء الرسم:

و يختلف الوعاء بحسب وقوعه في الداخل أو عند الإستيراد أو عند التصدير كمايلي :

II.1.2.1في الداخل :

يتكون رقم الأعمال الخاضع لT.V.A من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم باستثناءT.V.A ويختلف بحسب طبيعة كل عملية :

- ✓ **بالنسبة للمبيعات :** يتكون من مبلغ المبيعات.
- ✓ **بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة لT.V.A :**

يتم قياس رقم الأعمال من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة مع زيادة الفرق للمكلف الذي أستلمه و في حالة ما إذا تم البيع من طرف فرع الشركة خاضعة لT.V.A، أو من الشركة الأم إلى الشركة الفرع، يؤسس الرسم المستحق على ثمن البيع المطبق من قبل الشركة المشترية، و ليس على ثمن بيع الشركة المدينة، سواء كانت الشركة المشترية، و ليس على ثمن بيع الشركة المدينة، سواء كانت الشركة المشترية خاضعة لT.V.A أم لا.

أما في حالة ما إذا قام تاجر بالبيع لشركة ، و هو خاضع لT.V.A ، مع العلم شخص آخر ، أو يمارس فيها وظائف تخول له سلطة إتخاذ القرار ، يؤسس الرسم المستحق على الثمن الذي تبيع به الشركة ، و ليس على الثمن الذي يبيع به التاجر ، سواء كانت الشركة المشترية خاضعة ل T.V.Aأم لا.

- ✓ **إنتاج المؤسسة لذاتها:**
- ✓ **بالنسبة للأموال المنقولة :** يتكون وعاء الرسم من ثمن البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة أو ثمن الكلفة + ربح عادي للمنتوج تام الصنع .
- ✓ **أصحاب الإمتيازات و و الملتزمين بالحقوق البلدية :** يتكون مبلغ الدخل الخاضع لT.V.A من:
  - مبلغ الإرادات مخصوما منها مبلغ المدفوعات المدفوع للبلدية إذا كانوا يحصلون الحقوق لحسابهمالخاص.
  - الأجر الثابت أو النسبي : إذا كانت الحقوق تحصل لصالح البلدية .

بالنسبة للفرازين و تجار الأملاك العقارية و التجار :يتكون رقم أعمالهم الخاشع للرسم من الفرق بين أمن البيع و ثمن الشراء بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ماعداTV.A .

- ✓ إذا جمع شخص ما عددا من الأعمال المنصوصعليها أعلاه ، يتم تحديد رقم أعماله الخاضع دTVA بتطبيق القواعد المنصوصعليها كل على حدة ، أي كل عمل على حدة من العمليات التي يقوم بها (م17قا .TVA) د

II.1.2.2عند الاستيراد :

يتكون المبلغ الخاضع للرسم على رقم الأعمال من قيمة المستوردات لدى الجمارك بما فيها الحقوق و الرسوم ماعدا الرسم على القيمة المضافة HT.

II.1.2.3عند التصدير.

- يتكون المبلغ الخاضع لT.V.A من قيمة البضائع الموجهة للتصدير بما فيها الحقوق و الرسوم باستثناءT.V.A
- تخصص لإنتاج منتجات موجهة التصدير.
- تخصص لقطاع مستفيد من الإعفاء منT.V.A .
- يجب أن تسجل هذه المواد في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله.
- يجب أن تحفظ لمدة 5 سنوات.
- في حالة عدم الإحتفاظ أو التخلي عن صفة المدين من قبل المؤسسة خلال الأجل السابق ذكره، تلتزم المؤسسة بإعادة دفع الرسم خلال السنوات المتبقية .

نصت م 41 من قT.V.A على أنه يستثنى من الحق في الخصم الرسم الذي أثقل :

- السلع و الخدمات و المواد و العقارات و المحلات التي لم تستغل لحاجيات إستغلال النشاط الخاضع لT.V.A .
- السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لإستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

- السلع والخدمات التي يسلمها الخاضعون للضريبة حسب النظام الجزافي.
- الأملاك العقارية التي اكتسبها الخاضعون للضريبة حسب النظام الجزافي.
- الخدمات و المنتجات المقدمة كهدايا و تبرعات.
- الخدمات و قطع الغيار و اللوازم لتصليح الأملاك المستثناة من حق الخصم.

II.3.1.حساب معدلاتT.V.A :

المعدلات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة : لقد حددت معدلات الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- ✓ **المعدل المخفض الخاص:** يحدد المعدل المخفض الخاصبالرسم على القيمة المضافة ب 7% ويطبق على المواد والأموال و الأشغال و العمليات والخدمات ذات الطابع الاجتماعي .
- ✓ **المعدل المنخفض:** يحدد معدله ب 13٪ ويمس جميع العمليات الأخرى ما عدى تلك المبنية في المعدلين السابقين .
- ✓ **المعدل العادي** : 21 بالمئة ويطبق على العمليات التي لا تخضع للمعدلات السابقة مثل : الاشغال العمومية وقد اتفق على توزيع حاصل الرسم على القيمة المضافة كمايلي :
  - 83 بالمئة لفائدة ميزانية الدولة .
  - 06 بالمئة لفائدة البلديات
  - 11 بالمئة لفائدة الصندوق المشترك للجماعة المحلية والمكلف باعادة توزيعه في حدود :
    - ✓ 8.25بالمئة لفائدة البلديات .
    - ✓ بالمئة لفائدة الولايات .

كل الاشخاص الذين يقومون بالعمليات الخاضعة ل TVA مطالبون بتقديم وتبليغ مراقب الضرائب في أجل 20 يوم الأولى , كل شهر بيان يوضح جميع العمليات المنجزة والمحققة وبالتالي يدفع الرسم المستحق عليه على أساس البيان المقدم .

II.2قيم الرسم على القيمة المضافة لبعض الدول و الاعفاءات:

II.2.1 قيم الرسم على القيمة المضافة لبعض الدول

II.2.1.1 الدول العربية:

7.13.217.14.21نيسان 1992 الجزائر

5.10.25 5.10.25 تموز 1991 مصر

7.12.14.19.307.10.14.20 نيسان 1986 المغرب

6.17.29 6.17.29تموز 1988 تونس

II.2.1.2 الدول الاجنبية:

2.1/5.3/20.6 6/4/13.6/20/25كانون الثاني 1968 فرنسا

5.107.15كانون الثاني 1968 ألمانيا

4.8.18 6.18.36كانون الثاني 1987 اليونان

6.12.184.10.16.19كانون الثاني 1973 إيطاليا

4.7.16 6.12.33كانون الثاني 1986 إسبانيا

2/3/26.5/6.5كانون الثاني 1995 سويسرا

17.510 نيسان 1973 المملكة المتحدة

1.6.12.21 6.14.18 كانون الثاني 1971 بلجيكا

101.8.16.25 كانون الثاني 1985 تركيا

58 تموز 1992 قبرص

1822 نيسان 1994بلغاريا

16.5/ (25) 10 تشرين الأول 1993 فنزولا

9/89/12.36/20.48 (6/7) 15 كانون الثاني 1967 البرازيل

77 كانون الثاني 1991 كندا

33 نيسان 1994 سنغفورا

4.53.6/5نيسان 1989 اليابان (11)

13.17 13.17كانون الثاني 1994 الصين

105.10.20.35نيسان 1985 إندونيسيا

11.18/20 كانون الثاني 1960 ساحل العاج

14 10 أيلول 1991 أفريقيا الجنوبية.

II.2.2إلإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة :

بعض العمليات مع انها موجودة ضمن مجال تطبيق الرسم ، إلا أنها ولشروط محددة بنصوص قانونية أعفيت من الرسم ويمكن لنا حصرها في ما يلي :

II.2.2.1العمليات التي تتم بالداخل :

- ✓ عمليات البيوع لمتعلقة بالمواد والمنتجات الخاضعة للضرائب غير المباشرة أو المنتجات الخاضعة للرسم على الذبح ....، وهذا من اجل تفادي الوقوع في الازدواج الضريبي المطبق على أصناف الكحول او المبيعات التي تتم من قبل اشخاص لا يستفيدون من الحقوق , ويتصرفون في هذه الموارد كمنتجين.
- ✓ العمليات التجارية الصغيرة والتي يقوم بها أشخاص لا يتعدى رقم أعمالهم : ال 50000دج بالنسبة للخدمات .
- ✓ ال 80000 دج بالنسبة للنشاطات الأخرى.
- ✓ العمليات التي تتم بين وحدات او محلات المؤسسة الواحدة .

- ✓ مختلف العمليات والخدمات وباقي المنتجات الغذائية التي تحدد في كل مرة حسب قانون المالية.

II.2.2.2العمليات التي تتم عند الاستيراد:

- ✓ المنتجات والبضائع المستوردة والتي هي اما :
  - معفاة في الداخل من الرسم, أو موضوعة تحت احد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية (كالاستيداع والقبول المؤقت ، والإيداع..) أو مستفيدة من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية كالسلع التي يصحبها الدبلوماسيين.
  - سفن الملاحة المقيدة في التعريفة الجمركية , وكذا السفن الحربية وآليات الصيد البحري والطائرات المخصصة للمؤسسة الوطنية للخطوط الجوية الجزائرية.
  - المواد والمنتجات الخامة أو المصنعة كالمحروقات وقطع الغيار والوقود المعدة لبناء أو تحويل أو إصلاح السفن الملاحية والطائرات , وكذا خدمات التصليح في الخارج.
  - الذهب بكل أشكاله الخام أو المسقول أو الكتلي أو المسحوق أو في شكل نقود أو سبائك.

II.2.2.3 العمليات التي تتم عند التصدير :

- ✓ عمليات الصنع أو البيع المتعلقة بالبضائع المصدرة شريطة أن يقيد البائع أو المنتج الإرساليات في وثيقة الإرسال والتصريح الجمركي و الدفاتر المحاسبية الخاصة مع حفظ الترتيب الزمني لها.
- ✓ أن لا تكون عمليات التصدير هذه مخالفة للقوانين والتنظيمات الساري بها العمل.
- ✓ أن من أهم العمليات المعفاة من الرسم نذكر منها
- ✓ العمليات المنجزة بين الوحدات التي تنتمي إلى نفس المؤسسة.
- ✓ بعض المواد والمنتوجات ذات الاستهلاك الواسع مثل الخبز والحليب .

نستخلص مما سبق أن الأسباب الرئيسية لكسب رخصة الإعفاء من الرسم تكون إما اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية أو أمنية.

II.3.3التزامات الخاضعين للرسم:

اقر قانون الرسم على القيمة المضافة في مواده من 51 إلى 75 ما يلي:

- التصريح بالوجود لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال خلال ال30 يوما الأولى من بداية النشاط .
- التصريح بوقوف النشاط هو التزام صريح على عاتق الشخص أو الشركة الخاضعة للرسم التي تتوقف عن ممارسة نشاطها أو تتنازل عنه. أما في حالة الانقسام أو الاندماج في مؤسسات أخرى فالشركة الحديدة هي الملزمة بالوفاء بمبلغ الرسم بحسب حجم المخزون..
- الالتزامات الخاصة المؤسسات الأجنبية حيث تنحصر على العموم في تعيين ممثل مقيم بالجزائر لاعتماده لدى إدارة الضرائب من اجل ضمان تحصيل الرسم
- الالتزام بفوترة الرسم أي يلتزم كل شخص مدين بالرسم بفوترة مبيعاتهم من السلع والخدمات التي يؤديها لمدين آخر .
- أما بالنسبة للمدينين بالرسم والخاضعين للنظام الجزافي فلا يمكن لهم ان يذكروا في فواتيرهم دفتر الرسم.
- الالتزام بالخضوع لحق الإطلاع أي آن كل من يقوم بأعمال خاضعة للرسم ملزم بتقديم التسهيلات اللازمة التي تمكن أعوان مصلحة الضرائب الإطلاع والتعرف في المكان على كل العناصر اللازمة الوعاء الضريبية من اجل التحقق منها .

II.3.4المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة :

جدول رقم 01: أرقام حسابات الرسم على القيمة المضافة

رقم الحساب	اسم الحساب
4572	ر.ق. م. المسترجع على الاستثمارات
4572	ر.ق.م . المسترجع على السلع والخدمات
4574	ر.ق.م. المسترجع المحول للمؤسسة
4576	دفعات على الحساب (الاقتطاعات)
4578	ر.ق.م. للتسوية
4780	فواتير قيد التحرير خارج الرسمH.T
4785	ر.ق.م. على الفواتير قيد التحرير
5470	ر.ق.م. مستحق على المبيعات المجمع
5471	ر.ق.م. الواجب الدفع

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على موقع مديرية الضرائب: http;//www.mfdgi.gov.dz

II.4.3.1للمعالجة المحاسبية يوجد 03 حالات نذكر منها :

- الواجب تخفيضها تساوي المدفوعة أي ح/ 457 يساوي ح/547:

يظهر حساب 4572 والحساب 4573 مرصد مع الحساب 5470 بالمجموعكما يلي :

- ✓ ح/5470 + + + XX=Y+Z+
- ✓ ح/ 4572 + + + Y+
- ✓ ح/ 4573 + + + Z+

- ح / 457 اصغر من ح/ 547: يظهر الحساب الجديد ح / 5471 رسوم للدفع دائنا بالفارق الذي سيعطي لمصلحة الضرائب كما يلي :

- ✓ ح/ 5470 +++X
- ✓ ح/ 4572 +++Y
- ✓ ح/ 4573 +++Z
- ✓ 54717 +++Y+Z)-X)

و عند التسديد يصبح القيد:

- ✓ ح/ 5171 رسوم للدفع
- ✓ ح/ X48النقدية
- ✓ تسديد قيمة الفارق

➢ ح / 457 اكبر من ح / 547 وفي هذه الحالة يظهر الحساب 4575 رسوم مؤجل تخفيضها مدينا بالفارق ويصبح القيد كما يلي :

- ✓ ح/ 5471 ++++ X
- ✓ ح/ 4575 ++++Y+Z)-X)
- ✓ ح/ 4572 ++++Y
- ✓ ح/ 4573 ++++Z

وفي التصريح الموالي مكن الشهر الموالي يرصد الحساب 4575 ويكون كما يلي:

- ✓ ح/ 5470 +++++
- ✓ ح /4572+++++
- ✓ ح/ 4573 +++++
- ✓ ح/ 4575 +++++

وفي الاخير نقول أن المعالجة المحاسبية عموما تكون على ثلاث حالات الأولى تساوي الثانية عجزالثالثة فائض.

مثال عن حالة:

اشترى أحد تجار الجملة من احدى المؤسسات التجارية بضائع بمبلغ 100.000 دج خارج الرسم و معدل الرسم 17% أو 19% الحالي :

باع تلك البضاعة الى أحد تجار التجزئة بمبلغ 150.000 دج خارج الرسم .

السؤال:

ما هو الرسم على القيمة المضافة عند الشراء و عند البيع بالنسبة لبائع الجملة؟

الجدول رقم 02: **مثال عن حالة:**

عند الشراء (الرسم عللا القيمة المضافة القابل للاسترجاع)		**عند البيع (الرسم على القيمة المضافة المحصل)**	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
ثمن شراء البضاعة (خ ر)	100.00	ثمن بيع البضاعة (خ ر)	150.000
الرسم 17%، 19%	17.000	الرسم 17%، 19%	25.000
المبلغ الاجمالي	117.000	المبلغ الاجمالي	175.500

تاجر الجملة يدفع لخزينة الدولة الفرق بين الرسم المحصل و الرسم القابل للاسترجاع أي:

25.500دج –1700دج= 8500دج

بينما تاجر التجزئة سيحمل هذا الرسم على تكلفة البضاعة ليتحمله المستهلك في الأخير .

و شهدت الاصلاحات الجبائية قفزة و تغييرات جدرية منذ سنة 1992 حتى يومنا هذا و خاصة في قانون الرسم على القيمة المضافة و تقليص المعدلات من أكثر من 06 معدلات الى معدلين فقط وهما 9% و 19% السارين المفعول المطبقان على الخاضعين للضربة من التجار و الحرفيين.

خلاصة:

أصبحت ضريبة القيمة المضافة عنصرًا أساسيًا في النظام الضريبي بشكل عام في الكثير من الدول، الا أنها تشهد زيادة متأخرة في الإيرادات الضريبية العادية مقارنة بالإيرادات قبل الضرائب ، رغم أن إيرادات الخزينة تعتمد بشكل أساسي على الضرائب على النفط. لتسريع التنمية الاقتصادية التي تحاول الجزائر تحفيزها من خلال تحفيز عوامل التنمية واعتماد الاستثمار الضريبي إستراتيجية، و لا يشعر المستهلك بعبء الضريبة لأن معدلها مناسب ، سواء كان معدلًا طبيعيًا أو منخفضًا .

الخاتمة العامة

تكتسب رسوم القيمة المضافة أهمية كبيرة ، لا سيما في زمننا الحالي الذي يتسم بعولمة اقتصادية ومالية وضريبية غير مطلعة بشكل جيد على الضرائب بشكل عام ، بما في ذلك الضرائب غير المباشرة. والدول النامية ، بما في ذلك الجزائر ، بحاجة إليها لأنها بلد مستهلك ، و أصبحت ضريبة القيمة المضافة عنصرًا أساسيًا في النظام الضريبي بشكل عام في أكثر من 120 دولة ، وتقدر النتيجة بحوالي ربع الإيرادات الضريبية العالمية. نشهد زيادة متأخرة في الإيرادات الضريبية العادية مقارنة بالإيرادات قبل الضرائب ، رغم أن إيرادات الخزينة تعتمد بشكل أساسي على الضرائب على النفط. لتسريع التنمية الاقتصادية التي تحاول الجزائر تحفيزها من خلال تحفيز عوامل التنمية واعتماد الاستثمار الضريبي إستراتيجية.

بالإضافة إلى ذلك ، لا يشعر المستهلك بعبء الضريبة لأن معدلها مناسب ، سواء كان معدلًا طبيعيًا أو منخفضًا ، على الرغم من انتقادها لأنها تؤدي إلى ارتفاع الأسعار وبالتالي فهي ضريبة غير عادلة للأشخاص ذوي الدخل المحدود. لأنه لا يأخذ في الاعتبار قدرة التكلفة. للمستهلك. أخيرًا ، يمكن اعتبار ضريبة القيمة المضافة في الجزائر متأخرة جدًا بسبب اعتماد الجزائر للنظام الاشتراكي ، لكن المشرع الجزائري صحح القضية بعد فشل هذا النظام. كما أجرى إصلاحات مالية كبيرة في نصوصه التشريعية لمواكبة التغيرات الاقتصادية العالمية ، حيث لعبت الضريبة دورًا غير مباشر في النشاط الاقتصادي وساهمت في زيادة دخل التجنيد المنتظم.

المراجع:

قائمة المراجع

- **الكتب:**

1. "**الدليلالتطبيقيللرسمعلىالقيمةالمضافة**" ،وزارةالمالية،المديريةالعامةللضرائب 2015.
2. بنعمارةمنصور ،**الرسمعلىالقيمةالمضافة**،دارهومة،الجزائر ،سنة 2010 .
3. منسيأسعدعبدالمالك، "**اقتصاداتالماليةالعامة**"،مطبعةمخيم،2000.
4. منورأوسرير ،محمدحمو ، "**جبايةالمؤسساتمعتمارينمحلولة**"،مكتبةالشركةالجزائريةبوداود،الطبعةالأولى،الجزائر.
5. ياسرصالحالفريجات، "**المحاسبةفيعلمالضرائب**"،الطبعةالأولى،دارالمناهجللنشروالتوزيع،شارعالملكالحسين، عمانالأردن، 2008.
6. يونسأحمدالبطريق،'**مقدمةفيالنظمالضريبية**" ،المكتبالمصريالحديثللطباعةوالنشرالإسكندرية،2008.
7. غازيعناية، "**الماليةالعامةوالتشريعالضريبي**"،دارالبيانللنشروالتوزيع،عمان، 1988.
8. محمدجفال،"**المبادئالاساسيةللرسومعلىرقمالاعمالفيالقانونالجبائيالجزائري**"،دارالشهاب للطباعةوالنشر ،الجزائر ،2000.

- **المذكرات الجامعية:**

1. أبويعقوبعبدالكريم، "**المحاسبةالعامةوفقاللمخططالمحاسبيالوطني**" ،ديوانالمطبوعاتالجامعية،الجزائرسنة 1999 .

2. اجريخيرة،مكيعماري ـــة، "**دورالرسمعلىالقيمةالمضافةفيتمويلميزانيةالدولةفيالجزائردراسةقياســـــــيةخلالالفترة 1991-2017**"،مجلةالاقتصادوالمناجمنت،المجلد 17،العدد 1 ، 2018.

3. أحمدمحمدصـــالحالجلال، "**دورالسياساتالماليةوالنقديةفيمكافحةالتضـخمفيالبلدانالنامية**"،رسالةمقدمةضمنمتطلباتنيلشهادةالماجستيرفيعلومالتسيير ،جامعةالجزائر ، 2006.

4. أحمدمحمدعادلعبـــدالعزيز ، "**أثرسعرالفائدةعلىالتضخمفيظلبرنامجالإصلاحالاقتصاديفيمصر** "،رسالةمقدمةضمنمتطلباتنيلشهادةالماجستيرفيعلومالتسيير ، 2008.

5. بلقاســـــــــــميزير ،احمدرحماني، " **النظامالجبائيالجزائريفيظلالاصـــــــــــــــــلاحات** " مذكرةلاسكتمالمتطلباتشهادةالماسترفيتخصصادارةومالية،جامعةزيانعاشوركالجلفةســــــنة 2016-2017.

6. بنـــــــــــــدقفلكمال، "**مؤشراتالتضخمفيالجزائردراســــــــــــــــــــــــــــةتحليلية**" مجلةالحقوقوالعلومالانسانيةدراساتاقتصادية،جامعةزيانعاشورالجلفة.

7. حميدبوزيدة،"**جبايةالمؤسسات**"،الديوانالمطبوعاتالجامعية،ط2، الجزائر ، 2007.

8. حيدانالعيد،ساحريوسفشـــــــاهين، "**دراسةتحليليةالرسمعلىالقيمةالمضــــــــــــافةTVA** "،مذكرةتخرجلاستكمالمتطلباتالماجستيرفيالمحاسبةوالجباية،،جامعةمحمدالبشيرالإبراهيمي - الجزائر ، 2020.

9. دراسةطارقبنميسيةواسماعيلزهاني،"**أساليبالتهربالضريبيفيمجالالرسمعلىالقيمةالمضافة**"، دراسةحالةمركزالضرائبولايةجيجلمذكرةلاستكمالمتطلباتشهادةالدكتوراهفيتخصصمحاسبةوجبايةمعمقةجامعةمحمدالصديقببنيحي -جيجل- سنة 2020.

10. رجاءعزيزبندر ، "**استهدافالتضخم : دراسةلتجاربلداناميةفيالسياسةالنقدية**".

11. رجاشتهعبدالمجيد، "**تقييمالاصلاحالجبائي**"،مذكرةلنيلشهادةماجستيرتخصصتسييرالمؤسساتجامعةفرحاتعباسسطيف،سنة 2019 .

12. سوزيعدليناشد" **الوجيزفيالمالية**" الدارالجامعيةللنشر،2000 .

13. طلحاويعبدالعزيزوبنسليمانعبدالرحيم، "**دورالرسمعلىالقيمةالمضافةفيتمويلالخزينةالعمومية**" دراسةحالةمديريةالضرائبلولايةميلةمابين) 2019−2010 ،مذكرةلنيلشهادةالدكتوراه**تخصصماليةالمؤسسة**،المركزالجامعيعبدالحفيظبواصوفميلةالجزائر، 2020:

14. عاشوركتوش، "**المحاسبةالمعمقةوفقاللمخططالمحاسبيالوطني**" ،ديوانالمطبوعاتالجامعية،بنعكنونالجزائر .

15. عبدالكريمصادقبركات "**النظمالضريبية**" الدارالجامعية،بيروت 1976.

16. عليبساعد "**الماليةالعمومية**" مطبوعةالمعهدالوطنيللمالية،القليعة2004.

17. كمالالبصري، "**التضخمودورالسياساتالماليةوالاقتصادية**"، 2006.

18. مذكرةتخرج،بعنوان" **الضرائبعلىالمؤسساتالالتزاماتوالتصريحات**" ،دراسةحالةمؤسسةعموميةبالجزائر .

19. مرابطساعد، " **التوقعبمعدلالتضخمالأساسيفيالجزائر**"،مذكرةلنيلشهادةالدكتوراهفيالعلومالاقتصاديةجامعةفرحاتعباسسطيف 2018 .

- **المجلات:**

1. الحاروني،عمروكامـــــــــــــــــل، "**محاسبةالتضـــــــــــــــــــــــــــــــخم**" ،مجلةالتكاليف،الجمعيـــةالعربيةللتكاليف،السنةالثانيةعشر،مايو/سبتمبر،العددالثانيوالثالـــث،2000.

2. حميدةبوزيدةوفتيحـــــــــــةالجوزي، "الضـــــــــــر**يبـــــــــــــــة (الرســـــــــــــــم) علىالقيمةالمضافةوانعكاساتهاعلىالماليةالعامة**"دراسةحالةالجزائر،مجلةمعهدالعلومالاقتصـــاديةمجلد 23 العـــدد 01 ســـنة 2020 جامعةامحمدبوقرةبومرداسالجزائر،ســـنة 2019.

3. رقيةبوحيضـــر ، "**اثرالتضخمعلىالنموالاقتصاديعلىضـــــوءبرامجالانفاقالعام**" خلالالفتـــرة 2000-2020،مجلةالاقتصـــادوادارةالاعمالمجلد 05 ،عـــدد 02 (ديســـمبر 2021) ،جامعةجيجل (الجزائر) ، 2021

4. صلاحالدينيوســفي، "**واقعالتضخمفيالجزائرخلالالفترةالممتدةمنســـنة 2000 إلســـنة 2018**" ،مجلةالمقدمةللدراساتالإنسانيةوالاجتماعيةالعددالرابع،جوان 2018 .

5. العقونزهرةوفكارشةسفيان،**الرسمعلىالقيمةالمضافةوتأثيرهعلىالقطاعالصناعيفيالجزائر**،مجلةالمنتدىللدراساتوالأبحاثالاقتصادية،المجلد05،العدد02، 2021.

6. ناصرمراد،"**الاصلاحاتالضريبيةفيالجزائر**"،مجلةالباحث،العدد 2003/02.

- **المراسيم:**

1. موقعالمديريةالعامةللضرائبhttp://www.mfdgi.gov.dz

- **المراجع الأجنبية:**

1. Bartly, J.W, Boardman C.M (1990, Spring) " The Relevance of Inflation Adjusted Accounting Data to the predicition of corporate Takeovers"[Electronic version]., Journal of Business Finance & Accounting,

2. bouznad hocine , ben amara mansour , le droit fiscal des affaires en algéri.
3. Hughes, John, liu, Jing&Zhang, Mingshan(2003,January) "Inflation, Foreign Exchange, and Parsimonious Equity Valuation", University of California- los Angeles.
4. PIERRE BELTRAME " fiscalité en France " édition Hachette, Livre Paris