الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم والبحث والعلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

دراسة تحليلية للرسم على القيمة المضافة المشاكل الحلول دراسة حالة ولاية الوادي

دراسة ميدانية

تحت إشراف الدكتور

نصر رحال

إعداد الطلبة

عبد الحكيم قديري

محمد الساسي غزال

لطفي مدلل

مهاوات عبيدي	**أستاذ محاضر أ بجامعة حمة لخضر الوادي**	**رئيسا**
نصر رحال	**أستاذ محاضر أ بجامعة حمة لخضر الوادي**	**مشرفا ومقررا**
صالح حميداتو	**أستاذ مساعد أ بجامعة حمة لخضر الوادي**	**مناقش**

السنة الجامعية 2017/2016

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم والبحث والعلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

دراسة تحليلية للرسم على القيمة المضافة المشاكل الحلول دراسة حالة ولاية الوادي

دراسة ميدانية

تحت إشراف الدكتور

نصر رحال

إعداد الطلبة

عبد الحكيم قديري

محمد الساسي غزال

لطفي مدلل

مهاوات عبيدي	**أستاذ محاضر أ بجامعة حمة لخضر الوادي**	**رئيسا**
نصر رحال	**أستاذ محاضر أ بجامعة حمة لخضر الوادي**	**مشرفا ومقررا**
صالح حميداتو	**أستاذ مساعد أ بجامعة حمة لخضر الوادي**	**مناقش**

السنة الجامعية 2017/2016

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلهي لايطيب الليل إلا بشكرك ولايطيب النهار إلى بطاعتك .. ولاتطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين..

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار .. اللهم انزل على قبره الضياء والنور والسرور وجازه بالإحسان

أحسانا وبالسيئات مغفرة ورضوانا

اللهم خذه من ضيق اللحود إلى الجنات الخلود وارحمه واغفر له يارب العالمين

إلى زوجتي الغالية وإبني زياد والى اخوتي وإلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني .. إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر

نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى

الحبايب أمي الحبيبة

عبد الحكيم قديري

الإهداء

الى خير الأنام الحبيب المصطفى، سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم إلى روح والدي و والدتي الطاهرة اللتان كانت دعواتهما مصدر طاقتي و تمنيت أن يكونان معي في هذه اللحظات إلى من سكنت القلب والوجدان زوجتي و رفيقتي في السراء و الضراء و التي ساعدتني على مشواري الجامعي إلى جميع عائلتي و أبنائي محمد الهادي ، سالم وأسامة ، صهيب ، و إلى مدللتي الصغيرة مريم ونور بيتي (الضواية) سميحة ، و إلى أصدقائي و رفقائي في هذا المشوار من تقاسمت معهم حلو ومر الحياة طوال دراستي الجامعية عبد الحكيم قديري،لطفي مدلل ، عبد السلام قريشة ، محمد العيد كوكة، و الشيخ محمد العيد داهم و الشيخ عصام فرحات حميده إلى كل هؤلاء إلى كل الأقارب إلى كل الأساتذة و إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

محمد السلمي غزل

الإهداء

قال تعالى: ((وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)) صدق الله العظيم

يارب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى من ضحت حتي أصبح إلى ما أنا عليه اليوم إلى صاحبة القلب الناصع البياض إلى أمي الغالية

وإلى أبي العزيز رحيمه الله وجعل قبره روضة من رياض الجنان و أن يرزقه الفردوس الأعلى

إلى سندي وملاذي بعد الله أخوتي خير الدين ورشيد وبلقاسم وهشام ومحمد

إلى أخواتي أسيا وعفاف ومبروكة

إلى أصدقائي رفقاء دربي

إلى زملائي في الدراسة وخاصة عبد السلام وعبد الحكيم ومحمد الساسي و كوكه محمد العيد

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

محمد لطفي

شكر وعرفان

اللهم لك الحمد الذي أنت أهله على نعم ما كنّا قط لها أهلًا متى أزددنا تقصيراً تزدنا تفضلاً كأننا بالتقصير نستوجب الفضلا

لك الحمد يا ربنا أن وفقتنا لإتمام هذا العمل

تتناثر الكلمات حبراً وحبّاً.. على صفائح الأوراق..لكل من علّمنا ومن أزال غيمة جهل مررنا بها برياح العلم الطيّبة..

أتقدم بكل الشكر في كلمات متواضعة أتمنى أن تعبر عن معناها إلى كل من سعى في سبيل الله إلى

.نشر العلم وتعليم أصوله

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الذي أشرف على هذا العمل الأستاذ الدكتور

"نصر رحـــــــــال"

أوجه شكري الجزيل إلى الأساتذة الكرام "نصر ضو و صالح حميداتو ود: سالمي الدينوري ود: عقبة الريمي "

"وأشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل وهما "محمد العيد كـوكه و الطيب طاقية ولو بشيء قليل .

ملخص

يهدف هذا البحث إلى الدراسة التحليلية للرسم على القيمة المضافة مع إبراز أهم المشاكل وكيفية معالجتها وإيجاد الحلول لها، حيث تطرق الباحث إلي الجزء النظرى عرض فيه ماهية الرسم علي القيمة المضافة ومختلف الجوانب المتعلق به، والجزء التطبيقي تم تناول عينة من المحاسبين و محافظي حسابات وإطارات ظرائب لولاية الوادي خلال سنة 2017.

وبعد استخدام الباحث لمجموعة من أدوات البحث العلمي، بإلاعتماد على المنهج التجريبي، بينت النتائج أن أغلبية افراد العبنة يؤكدون ان هناك مشاكل للرسم يجب معالجتها وإيجاد الحلول لها.

Abstract

The Present research aims to show an analytic study of the value added tax including its most important problems and how to treat them as well as how to find out solutions to them.

The research dealt with the theoretical part which in cludes what the value added tax is and all the different parts that are related to it Practical The part includes sample group of accountants and tax men of the wilaya of EL OUED during 2017 .

After using the scientific research and relying on the experimental approach , the results showed that most of the informant confirmed that there are still problems related to tax which must be treated and solved completely.

قائمة المحتويات

الإهداء..... -

الشكر..... -

ملخص..... -

قائمة المحتويات.....I

قائمة الجداول..... III

قائمة الأشكال البيانية.....IV

المقدمة العامة.....أ –د

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرسم على القيمة المضافة

تمهيد.....02

المبحث الأول: مفاهيم أساسية للرسم على القيمة المضافة.....03

المطلب الأول: نبذة تاريخية للرسم على القيمة المضافة..... 03

المطلب الثاني: ماهية الرسم على القيمة المضافة.....04

المطلب الثالث: خصائص الرسم على القيمة المضافة.....05

المبحث الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وقواعد تأسيسه ومعدلاته.....06

المطلب الأول: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.....06

المطلب الثاني: الرسم على القيمة المضافة وقواعد تأسيسه.....12

المطلب الثالث: معدلات الرسم على القيمة المضافة والتغيرات التي طرأت عليه.....17

المبحث الثالث: حق الخصم ونظام الشراء بالإعفاء والإعفاءات والإسترجاعات.....27

المطلب الأول: حق الخصم.....27

المطلب الثاني: نظام الشراء بالإعفاء والإعفاءات.....35

المطلب الثالث: إسترجاع الرسم على القيمة المضافة.....41

الخلاصة.....46

الفصل الثاني: دراسة ميدانية وإحصائية للرسم على القيمة المضافة

تمهيد.....48

المبحث الأول: الأدوات والبرامج المستخدمة.....49

المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة.....49

المطلب الثاني: أدوات وبرامج الدراسة.....50

المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها.....53

المطلب الأول: عرض نتائج الإستبيان.....53

المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للإستبيان.....58

الخلاصة.....72

الخاتمة العامة..... 74

قائمة المراجع..... -

الملاحق..... -

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم 01	ملخص تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر	16
الجدول رقم 02	عمليات البيع المتعلقة بالمنتوجات أو مشتقاتها	21-17
الجدول رقم 03	جدول الرسم الداخلي على الإستهلاك	23
الجدول رقم 04	الرسم على المنتوجات البترولية TPP	24
الجدول رقم 05	آلية عمل الخصم (مثال 01)	30
الجدول رقم 06	أمثلة حول إحترام أجل تقديم طلب الإسترجاع	41
الجدول رقم 07	جدول ملخص ومحدد للآجال النهائية لتقديم طلبات إسترجاع قروض الرسم TVA	42
الجدول رقم 08	جدول يوضح الإحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان	47
الجدول رقم 09	مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان وأوزانها	50
الجدول رقم 10	جدول توزيع العينة حسب الجنس	51
الجدول رقم 11	جدول توزيع العينة حسب العمر	52
الجدول رقم 12	جدول توزيع العينة حسب الشهادة	53
الجدول رقم 13	جدول توزيع العينة حسب الخبرة	54
الجدول رقم 14	جدول توزيع العينة حسب الوظيفة	55
الجدول رقم 15	جدول توزيع ألفا كرونباخ ومعامل الصدق	56
الجدول رقم 16	جدول مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي	58
الجدول رقم 17	إتجاهات أفراد العينة حول نظام الرسم على القيمة المضافة	59
الجدول رقم 18	إتجاهات أفراد العينة حول المشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة	62-61
الجدول رقم 19	إتجاهات أفراد العينة حول الحلول المقترحة للرسم على القيمة المضافة	64-63
الجدول رقم 20	نتائج إختبار T-Test حول الرسم على القيمة المضافة	65
الجدول رقم 21	نتائج إختبار T-Test حول المشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة	67
الجدول رقم 22	نتائج إختبار T-Test حول الحلول المقترحة للرسم على القيمة المضافة	69

قائمـــــــة الأشـــــــكال

رقم الجدول	عنوان الشكل	الصفحات
الشكل رقم (01)	توزيع العينة حسب متغير الجنس	51
الشكل رقم (02)	توزيع العينة حسب العمر	52
الشكل رقم (03)	توزيع العينة حسب الشهادة المتحصل عليها	53
الشكل رقم (04)	توزيع العينة حسب العمر	54
الشكل رقم (05)	توزيع العينة حسب الوظيفة	55
الشكل رقم (06)	توزيع معامل ثبات ألفاكرونباخ	57
الشكل رقم (07)	توزيع معامل الصدق	57

المقدمة

المقدمة

يدور في أوساط الاقتصاديين و الباحثين المهتمين بالقضايا المالية جدل حول آليات الإصلاح الضريبي ، حيث دعت العديد من الفئات للنظر في هذا الإصلاح الضريبي ، و الذي يمثل أهمية كبيرة للدول التي تسعى إلى الانفتاح على السوق الدولية ، وتفعيل الشراكة الأوروبية و الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية و تعزيز منطقة التجارة الحرة.

وكون الإصلاح الضريبي جزء من الإصلاح الاقتصادي الشامل والذي يهدف إلى تحقيق نسبة مقبولة من النمو الاقتصادي ، وما يقتضيه الاتجاه نحو الإصلاح الضريبي بالانضمام إلى منظمات تجارية دولية ، الأمر الذي أدى إلى إلغاء بعض من الرسوم الجمركية وما تبعه من انخفاض في مردود الضرائب غير المباشرة مما دعا إلى الأخذ ببدائل لتعويض هذا الانخفاض حيث اتفقت المنظمات الدولية على تسمية مفهوم ضريبي حل محل تلك الرسوم الجمركية أطلق عليه إسم ضريبة القيمة المضافة أو الرسم على القيمة المضافة .

تعتبر ضريبة القيمة المضافة إحدى الأدوات الضريبية التي أفرزتها العولمة، و يأتي إدخالها و تطبيقها في إطار إصلاح هيكلية النظام الضريبي للدول التي تسعى للاستعانة بالصور الحديثة للضرائب.

لقد اعتمد النظام الجبائي الجزائري بعد الاستقلال و حتى بداية الثمانينات بشكل كبير على العائدات البترولية التي اعتبرت الممول الرئيسي لخزينة الدولة ، و لكن انهيار أسعار النفط أثر سلبا على موارد خزينة الدولة مما دفع بها إلى إيجاد إستراتيجية تساهم في تغطية عجزها المالي وتمثل ذلك في وضع نظام جبائي يتلائم مع المعطيات الاقتصادية والاجتماعية آنذاك ألا و هو نظام الرسم على رقم الأعمال الذي يحتوي رسمين هما : الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات .

ونظرا للتطور المستمر لقطاعات التجهيز و الإستثمار والخدمات العمومية التي تتطلب إيرادات مالية كبيرة تغطي النفقات التي أفرزتها هذه القطاعات والتي تكون في غالبيتها لا تحقق أرباحا ، لاسيما قطاع الخدمات الذي يهدف إلى تحقيق المنفعة العامة بالدرجة الأولى وهو ما يفرض نفقات دون مقابل ملموس ، هذا المقابل يعتمد على الجباية لتغطية النفقات لكونها تنفرد بميزتي الاستمرارية و الثبات ولكن في الحقيقية لم تحقق كل الأهداف المسطرة وذلك رغم كثرة العناصر الجبائية مما أوجب على الدولة إعادة برمجة هذه العناصر في شكل جديد يتضمن تغطية النفقات

وبعد الدراسات الفنية المعمقة تأكدت ضرورة إحداث تغييرات جذرية في النظام الجبائي القديم المتمثل في نظام الرسم على رقم الأعمال الذي تميز بغياب العدالة وضعف المردودية إضافة إلى كثرة الإعفاءات وتعدد المعادلات ومجال تطبيقه الضيق والمحدود وعيوب أخرى ، والمتمثلة في مشروع الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 م والذي

شرع في تطبيقه ابتداء من الفاتح أفريل 1992م حيث تم إلغاء بعض الضرائب واستحداث ضرائب جديدة بهدف الانتقال الى نظام جبائي عصري وبسيط ، ومن بين هذه الضرائب الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS) كضرائب مباشرة ، والرسم على القيمة المضافة (TVA)، والرسم على عمليات البنوك والتأمينات (TOBA) كضرائب غير مباشرة .

وقد اقترح نظام الرسم على القيمة المضافة المتضمن للرسمين الوحيدين الإجماليين على الإنتاج وعلى تأدية الخدمات (TUGPS-TUGP) كبديل لنظام الرسم على رقم الأعمال القديم .

إن الرسم على القيمة المضافة ضريبة على الاستهلاك مما أدى إلى اعتباره ضريبة غير مباشرة ، فمن حيث الشكل أعاد صياغة قانون الرسم على رقم الأعمال ، ومن حيث المضمون خص التعديلات الجوهرية فيما يتعلق بمجال التطبيق ونظام الخصم والتزامات المكلفين بالضريبة وذلك نظرا للامتيازات العديدة التي يتميز بها ، فهو رسم بسيط بالدرجة الأولى وأكثر مردودية وأقل تكلفة في تحصيله.

ومن هنا ارتأينا أن نبحث في هذا المجال وذلك رغبة منا في التطلع على مختلف الجوانب المتعلقة به وأهم خصائصه ومميزاته والإطلاع على مشاكله وطرق معالجتها وإيجاد الحلول لها، خاصة أن دراسة مثل هذه المواضيع لم تلقى الحظ الأوفر مقارنة بالمواضيع الأخرى الموجودة في إطار البحث والدراسة رغم ما لها من أهمية بالغة في التعريف بوضع النظام الجبائي الحالي ومحاولة تقييمه لاسيما في الوقت الراهن، وذلك ما يؤدي بنا إلى طرح الإشكالية التالية:

ما هي ضريبة الرسم على القيمة المضافة ؟ وما هي المشاكل التي تواجهها، وكيفية إيجاد الحلول لها ؟.

ومن خلال الإشكال المطروح يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالرسم على القيمة المضافة ؟.
- ما هي مختلف الجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة ؟.
- ما هي المشاكل التي قد تواجه الرسم على القيمة المضافة، وكيف يمكن معالجتها؟

و يتمخض عن الإشكالية المطروحة الفرضيات التالية :

فرضيات البحث :

- إن الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمس القيمة المضافة خلال كل مرحلة وهي ضريبة يتحملها المستهلك؛
- تتمثل الجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة في الاعفاءات وقواعد التأسيس والاسترجاع و الشراء بالإعفاء؛
- هناك عدة مشاكل تتعلق بالرسم على القيمة المضافة تمس الجوانب المتعلقة به، ويمكن معالجتها و إيجاد الحلول لها .

مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل مبررات اختيار هذا الموضوع في:

-يعتبر هذا الموضوع من بين أهم مواضيع الساعة، نظرا للدور الفعال الذي يلعبه الرسم على القيمة المضافة في تحقيق التنمية الاقتصادية؛

-أسباب ذاتية (شخصية) وهي الرغبة و الميول في معرفة الرسم على القيمة المضافة و مختلف الجوانب المتعلقة به؛

- أسباب موضوعية تتمثل في حداثة هذا الموضوع وعدم التطرق له من قبل التي تفيد الطالب في عملية البحث وإثراء المكتبة الجامعية.

أهداف الموضوع:

- إظهار المفاهيم الأساسية للرسم على القيمة المضافة؛
- إبراز قواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة والتغيرات التي طرأت على معدلاته وحق الخصم؛
- إظهار نظام الشراء بالإعفاء وعمليات الاسترجاع للرسم على القيمة المضافة؛
- التعرف على المشاكل المتعلقة بالرسم وطريقة معالجتها وإيجاد الحلول لها.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدراسة في الكشف عن المشاكل المحجوبة للرسم على القيمة المضافة وإيجاد الحلول لها،حيث في إطار دراستنا للموضوع تم التعرف على مشاكل تتعلق بعدم وجود TVA المشتريات حقيقية، بالإضافة إلى مشكل عدم الفوترة والتسديد النقدي لTVA....

حدود الدراسة:

تهتم الدراسة بشكل عام حول الرسم على القيمة المضافة والمشاكل والحلول المتعلقة به

- **الحدود المكانية:** نحاول من خلال هذه الدراسة استقصاء **آراء المحاسبين و محافظي حسابات وإطارات ضرائب ووظائف إدارية أخرى** وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر وبالتحديد في ولاية الوادي
- **الحدود الزمنية** :تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان **وتاريخ استلام آخر استمارة (من شهر** أفريل إلى **شهر ماي 2017).**

منهج الدراسة وأدواتها

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات نعتمد المنهج الوصفي التحليلي المناسب لذلك، من خلال طرح الموضوع من الجانب العلمي.

اعتمدت الدراسة على أداة الاستبيان الموجه للمحاسبين ومحافظي حسابات وإطارات ضرائب ، **لتقصي** آرائهم فيما يتعلق بجوانب **الدراسة وتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية** SPSS.

صعوبات الدراسة:

كغيرها من كل الدراسات الميدانية اكتنفت هذه الدراسة مجموعة من الصعوبات يمكن إيجازها فيما يلي:

- نقص المراجع الحديثة التي تتناول هذا الموضوع؛
- التماطل في الإجابة على الاستبيان الذي لمسناه **من طرف بعض المستجوبين.**

محتوى الدراسة:

بغرض دراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة التي **تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا.**

في الفصل الأول " **الجانب النظري و الدراسات السابقة** " تطرقنا في المبحث الأول إلى **المفاهيم الأساسية للرسم على القيمة المضافة،** أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى مجال **تطبيق الرسم على القيمة المضافة و قواعد تأسيسه و معدلاته، و المبحث الثالث تناولنا فيه إلى حق الخصم ونظام الشراء بالإعفاء و الإعفاءات و** الإسترجاعات .

أما الفصل الثاني فتضمن **"الدراسة الميدانية" خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة المحاسبين ومحافظي** الحسابات وإطارات الضرائب من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم **مدى استيعابهم للمشكل** المطروح في الدراسة.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للرسم على القيمة المضافة

تمهيـــــــد

لقد كان النظام الضريبي الجزائري قبل سنة 1992 لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية بسبب عدم ملائمته للمعطيات الاقتصادية الجديدة،خاصة بعد توجيه الاقتصاد الوطني من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق الحر،بالإضافة إلى عيوب النظام الضريبي المتمثلة في تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي وثقل العبء الضريبي،هذه الأسباب جعلت النظام الضريبي صعب التحقق والتحكم فيه، مما دفع إلى ضرورة وضع إصلاحات لهذا النظام، وتجسدت هذه الإصلاحات في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب و إنشاء ضرائب أخرى جديدة.

وتنقسم الضرائب إلى نوعين:

1- **ضرائب مباشرة:** وهي التي تفرض على المال مباشرة بمعنى أن أساسها أو وعاءها هو مال معين بالذات كالدخل مثلا ومن أهم الضرائب المباشرة نذكر:

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي.
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات.

2- **ضرائب غير مباشرة:** هي تلك الضرائب التي تفرض على الأموال ولكن بمناسبة قيام الأشخاص ببعض التصرفات وأغلب هذه التصرفات هي الإنفاق ولهذا يسمى هذا النوع من الضرائب في الفقه الحديث بالضريبة على الإنفاق.

ومن بين الضرائب غير المباشرة نذكر:

- ✓ الرسم على رقم الأعمال.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة.

مند تاريخ إنشائها هذه الأخيرة، عام1954، فإن قائمة الدول المتبنية للرسم على القيمة المضافة في امتداد و بصفة منتظمة . تقريبا كل الدول الأوروبية وكذا أغلبية بلدان أمريكا اللاتينية وآسيا ودول المغرب العربي طبقوا نظام الرسم على القيمة المضافة من بينها الجزائر التي تبنت هذا النظام منذ أفريل 1992.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية للرسم على القيمة المضافة

نظرا لعجز نظام الرسم على رقم الأعمال الذي كان مطبقا في الجزائر على مواكبة ومسايرة الظروف الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أهداف وطموحات الدولة خاصة مع الإصلاحات المدرجة في السنوات الأخيرة وبسبب السلبيات التي نتجت عن هذا النظام والمتمثلة في المجال الضيق والمحدود والعدد الهائل من الإعفاءات وتعدد المعدلات كل هذه الإختلالات أصبح من الضروري إزالتها، لذلك أستوجب القيام بإصلاح جبائي واسع لإيجاد التكامل والتلاؤم الضروريين بين الاقتصاد والضريبة وعلى اثر ذلك تم إدخال نظام جبائي حديث يقوم بتعويض نقائص نظام الرسم على رقم الأعمال وهو نظام الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الرسم على القيمة المضافة

تعود فكرة الرسم على القيمة المضافة على الأقل إلى سنة 1918م حيث تم اختراع هذا الرسم من طرف الحكومة الألمانية بهدف تعويض الرسم على رقم الأعمال المطبق في تلك الفترة، وذلك على يد رجل الأعمال الألماني "فون سيمينز" الذي نادى بها آنذاك وقد ظهر عدة كتاب اقتصاديين في كل من فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية الذين اقترحوا فكرة الرسم على القيمة المضافة، وتم الأخذ بهذه الفكرة بصفة أكثر وضوحا من طرف "موريس لوريه " الذي يعتبر أول من طرح المبدأ المنظم للرسم على القيمة المضافة وذلك في كتابه (الرسم على القيمة المضافة TVA) المنشور سنة 1952م بباريس، وقد أدخل عدة تحسينات على مستوى الرسم على رقم الأعمال منها ما يمس السلع والخدمات وما يمس تجارة الجملة.

وانطلاقا من سنة 1954م تبنت عدة دول هذا الرسم وأولها فرنسا الذي أنشئ فيها الرسم على القيم المضافة بموجب قانون 01 جويلية 1954م غير أن التطبيق الفعلي له كان في 01 جانفي 1958م.

وطبق الرسم على القيمة المضافة في أكثر من 30 بلدا في بداية الثمانينات من القرن العشرين في القارتين الأوروبية والآسيوية، ومع التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية العالمية أصبح الرسم على القيمة المضافة نظاما معمولا به في معظم دول آسيا (إندونيسيا،الفلبين و تايلنديا...الخ) ودول إفريقيا (تونس،المغرب والنيجر...الخ) و أوربا الشرقية أيضا (المجر و بولونيا...الخ).

أما فيما يخص الجزائر فقد قرر المشرع الجزائري إدراج الرسم على القيمة المضافة في نظامه الجبائي سنة 1992 لاستدراك النقائص المترتبة عن النظام القديم (نظام الرسم على رقم الأعمال

(TUGPSوTUGP) من جهة، والاستفادة من مزايا النظام الجديد للمدفوعات بالتقسيط الذي يزود الخزينة بإيرادات منتظمة مع تحصيل بسيط من جهة أخرى [1].

المطلب الثاني: ماهية الرسم على القيمة المضافة

نظرا لعجز نظام الرسم على رقم الأعمال الذي كان مطبقا في الجزائر على مواكبة ومسايرة الظروف الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أهداف الدولة خاصة مع الإصلاحات المدرجة في السنوات الأخير وبسبب الانتقادات الكثيرة الموجهة له كان لا بد من القيام بإصلاح جبائي واسع لإيجاد التكامل والتلاؤم بين الاقتصاد والضريبة وعلى اثر ذلك تم إدخال نظام جبائي حديث يقوم بتعويض نقائص نظام الرسم على رقم الأعمال وهو نظام الرسم على القيمة المضافة.

مفهوم الرسم على القيمة المضافة:

الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمس القيمة المضافة خلال كل مرحلة من عملية الإنتاج،فهو رسم يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي أو التجاري أو الحرفي وعليه تقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة الغير تجارية،كما يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم[2].

تعريف ثاني: إن هذا الرسم يتعلق بالقيمة المضافة للمؤسسة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية كما أن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الدولة ليتحملها المستهلك النهائي[3].

تعريف ثالث: ضريبة القيمة المضافة بكل بساطة عبارة عن ضريبة المبيعات في مراحل مختلفة والتي تستثنى مشتريات السلع و الخدمات الوسيطة من القاعدة الضريبية[4].

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

[2] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2015، ص: 07.

[3] ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث**، ورقلة، العدد 02، 2003، ص:27.

[4] غازي عبد الرازق النقاش، **المالية العامة**، دار وائل، ط 2، الأردن، 2001، ص: 16.

المطلب الثالث: خصائص الرسم على القيمة المضافة وأهدافه

أولا: خصائص الرسم على القيمة المضافة

1- إنه ضريبة حقيقية:

تخص استعمال المداخيل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.

2- إنه ضريبة غير مباشرة:

تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.

3- إنه ضريبة نسبية القيمة:

تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج (الحجم أو الكمية.)

4- إنه ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة:

بالفعل في كل مرحلة توزيع، فإن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أن في نهاية الحلقة التي اتبعها المنتوج، فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.

5- إنه ضريبة تتوقف على آلية الخصوم:

في هذا الصدد، و المراحل المختلفة للمحيط الاقتصادي،يجب على المدين أن:

- ✓ يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات.
- ✓ يخصم من هذه الضريبة، الرسم المثقل للعناصر المشكلة لسعر الكلفة.
- ✓ يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.

6- إنه ضريبة محايدة:

بالفعل الرسم على القيمة المضافة محايدة بالنسبة للمدينين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي

ثانيا:أهداف الرسم على القيمة المضافة:

و تتمثل فيما يلي:

1- تبسيط الضرائب غير المباشرة،وذلك بتعويض (TUGP) و(TUGPS) بضريبة واحدة هي (TVA) مع تقليص عدد المعدلات من (18) إلى (02).

2- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات.

3- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.

4- حفز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج.

5-إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي علما أن المغرب أعتمد الرسم على القيمة المضافة سنة 1986م، أما تونس في سنة 1988م، وبالتالي دفع وتيرة الإتحاد المغربي.

ويفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال خارج الرسم بتطبيق معدل عادي 17 % ومعدل مخفض قدره 7 %[1].

المبحث الثـــاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة و قواعد تأسيسه و معدلاته

بعد إدخال الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 أصبح مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة أكثر توسعا من مجال تطبيق الرسم على رقم الأعمال القديم (TUGPS)و(TUGP) وذلك بوصوله العديد من الأوعية الضريبية فضم إلى مجال تطبيقه مجال تطبيق نظام الرسم على رقم الأعمال القديم بالإضافة إلى أنه يضم أيضا تجار الجملة وتجار التجزئة الحديثين وسنقوم في هذا المبحث بعرض مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وقواعد تأسيسه من تأسيس الرسم إلى الحدث المنشئ له بالإضافة إلى أهم التعديلات التي طرأت عليه وعلى معدلته.

المطلب الأول: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

يتمثل مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة في جميع المؤسسات و الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم سواء كانوا خاضعين إجباريا أو اختياريا.

[1] ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث العدد 02، جامعة البليدة 2003.

وتحديد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يعني البحث عن العمليات والأشخاص الخاضعين له فالمبدأ الرئيسي أن العمليات أو الأشخاص الذين تتوفر فيهم المواصفات التي نص عليها قانون الرسم على رقم الأعمال في مادته الأولى يدخلون في مجال التطبيق [1].

أولا: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

يجب التفريق بين نوعين من العمليات الخاضعة لهذا الرسم منها تلك الإجبارية حسب ما تم تحديده بوضوح من طرف قانون الرسم على القيمة المضافة وتلك التي أصبحت إجبارية بعد عملية الاختيار من طرف الأشخاص المنجزين لهذه العمليات والمتفحص لنص المادة 01 من قانون الرسم على القيمة المضافة يجد أنها ميزت نوعين من العمليات فمنها ما يخضع للرسم وجوبا ومنها ما يخضع اختياريا.

أ- العمليات التي تخضع للرسم على القيمة المضافة وجوبا هي:

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

ويطبق هذا الرسم، أيا كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.
- عمليات الاستيراد [2].

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

1- العمليات الخاصة بالمنقولات:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين.
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.

[1] عبد الكريم صادق، " **النظم الضريبية** " الدار الجامعية، القاهرة، 1986، ص: 54.

[2] المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال (TCA)، 2017، ص: 04.

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

• عمليات البيع بالتجزئة.

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

• يقصد بالتجارة المتعددة، عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي توفر على الشروط الآتية:

-يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.

-يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

• عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة 2 من قانون الضرائب الغير المباشرة.

مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان باستثناء المجوهرات الفاخرة كما هو منصوص عليها بموجب المادة 359 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2- العمليات الخاصة بالعقارات:

• الأشغال العقارية.

• عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية،

• بيع العقارات أو المحالات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم و ذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.

• العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحالات التجارية.

• عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية والتسليمات لأنفسهم.

• عمليات تثبت القيم المنقولة.

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

3- أداء الخدمات:

تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية مثل:

• عمليات نقل الأشخاص أو السلع.

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

• الأشغال الشكلية.

• عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث وجميع العمليات غير المبيعات والأشغال العقارية.

• الحفلات الفنية، الألعاب والتسليات.

• العمليات المتعلقة بالهاتف والتيلكس.

• العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات.

• العمليات المنجزة مابين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.

ب – العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا[1]:

يشار إلى العمليات الخاضعة للضريبة وكيفيات الاختيار في المادة3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، اعتبار لقيامهم بتسليمات موجهة:

• للتصدير.

• للشركات البترولية.

• للمكلفين بالرسم الآخرين.

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016، ص: 06-08.

• للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليها في المادة 42 من ق الرسوم على رقم الأعمال

طلب الاختيار:

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة وتمارس حسب تصريح بسيط من الشخص المعني الذي يبعث داخل ظرف موصى عليه لدى المفتشية التابعة لمكان فرض الضريبة.

يصبح الاختيار نافذا اعتبارا من اليوم الأول الذي يلي الشهر الذي يكتتب فيه هذا الاختيار كما يمارس في كل فترات السنة وينقضي بصفة إجبارية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.

كما يجدد الاختيار ضمنيا، ما لم يتم نقض صريح عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

نتائج الاختيار:

يخضع الشخص الذي اختار الخضوع للرسم على القيمة المضافة، بصفة إجبارية إلى النظام الحقيقي.

كما أنه ملزم بكل الالتزامات المفروضة على المدينين بالرسم(التصريح بالوجود، إيداع كشرفات رقم الأعمال، مسك محاسبة منتظمة.)

ثانيا: الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

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

يكتسي مفهوم الخاضع للضريبة أهمية خاصة في نظام الرسم على القيمة المضافة بما أن الخاضع للضريبة هو الذي يحمل الرسم المحسوب لزبائنه(أي أنه يحسبها ويضيفها إلى سعره) وهذا فإنه يضمن تحصيل هذه الضريبة. قبل دفع الضريبة المحصلة إلى الخزينة،يمكن للخاضع للضريبة،فيما عدا الحالات المذكورة في الفقرة 9-2 المذكور في الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،أن يخصم الرسم الذي دفعه أيضا لمموليه ومقدمي الخدمات أو الذي سدده عند استيراد السلع بصفة تجعله لا يدفع للخزينة في النهاية سوى الفارق.

يخضع للرسم على القيمة المضافة حسب قانون الرسوم على رقم الأعمال والدليل ت ر ق م

1-المنتجين: يقصد بلفظ المنتج:

- الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات و يتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين قصد إعطائها شكلها النائي أو العرض التجاري تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل باستخدام مواد أخرى أو لا.
- الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات أو توضيبها التجاري النهائي، مثل الترزيم أو التعليب وإرسال أو إيداع هذه المنتوجات، وذلك سواء بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أو لا.
- الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين أعلاه.

2-تجار الجملة:يعتبر بيعا بالجملة:

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

3- تجار التجزئة: يخص التجار الذين يمارسون تجارة التجزئة.

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

ثالثا: المدين بالرسم:

المدين هو الشخص الذي يفرض أو يتحتم عليه دفع الرسم بسبب عملية خاضعة للضريبة.

رابعا: إعفاءات الرسم على القيمة المضافة:

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

كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية أو ثقافية.

أ- **في المجال الاقتصادي:** الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة» سونا طراك.

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

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

كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب والفضة و البلاتين الخاضعة لرسم الضمان.بالإضافة إلى ذلك، يستفيد من إعفاء من الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 30.000.000 دج أو يساويه [1].

المطلب الثـــاني: الرسم على القيمة المضافة و قواعد تأسيسه:

إن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يعني تحقيق الشروط القانونية الضرورية لاستحقاقه أو بعبارة أخرى الحدث المنشئ للرسم هو تلك الواقعة التي تعطي ميلاد الدين تجاه خزينة الدولة، أما أساس فرض الرسم هو كل ما شكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممول السلع أو مؤدي الخدمات، من طرف الشخص الذي تقدم له الخدمة أو السلعة.

وكأي عوارض عادية للتطورات الإقتصادية نلاحظ تغير معادلات الرسم على القيمة المضافة عدة مرات وحدوث تعديلات عليه.

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص: 10.

أولا: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

إن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة يختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل، عند الاستيراد أو عند التصدير.

1- في الداخل: يتكون الحدث المنشئ للرسم

- **بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة:** من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
- **بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية:** من التحصيل الكلي أو الجزئي. في غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد اجل سنة ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- **بالنسبة للأشغال العقارية:** من القبض الكلي أو الجزئي للثمن ويقصد بالقبض، كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق، دفعات، تسديدات لتصفيات). بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية وهذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد. فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر،يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

غير أنه،عند انتهاء الأشغال،يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة وهذا المقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

- **بالنسبة للتسليمات للذات**
  - فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة،يتكون الحدث المنشئ من التسليم، باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.
  - فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة،يتكون الحدث المنشئ من الاستعمال الأول لهذه الأملاك.
- **بالنسبة لتقديم الخدمات:** يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

2- عند الاستيراد: يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع. المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك

3- عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة لتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك. المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير[1].

ثانيا: تأسيس الرسم على القيمة المضافة:

يتكون الوعاء الضريبي لعملية ما من القيمة الإجمالية التي يطبق عليها المعدل القانوني الخاص بها، كما نصت عليه المادة 15 من ق ر على رقم الأعمال " يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته ويتكون:

1- بالنسبة لمبيعات لعمليات البيع، من المبلغ الإجمالي المبيعات.

2- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم، من قيمة المواد أو البضائع المسلمة أو مقابل تلك المستلمة،بزيد معدل الفرق عند الاقتضاء وذلك بين يدي كل طرف في التبادل [2].

❖ **العناصر المستثناة من أساس الفرض الضريبي للرسم على القيمة المضافة:**

يمكن أن يخصم من أساس الفرض الضريبي للرسم على القيمة المضافة في حالة فوترتهم للزبون:

- التخفيضات والحسومات المالية والانتقاصات الممنوحة وحسوم القبض.
- حقوق الطوابع الجبائية.
- المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.
- المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم

وقد تم تحديد قواعد خاصة لتعيين الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة فيما يخص:[3].

❖ **عمليات البيع المتعلقة بالمنتوجات البترولية**

- في مرحلة الإنتاج، سعر البيع عند خروجه من المصنع

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، نفس المرجع، ص: 12،13.

[2] المادة 15من قانون الرسم على رقم الأعمال (TCA)، 2017، ص: 11.

[3] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص: 10،11.

- مرحلة التوزيع، وفق لشروط البيع بالجملة، هامش البيع بالجملة.

❖ **الأشغال العقارية:**

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من مقدار الصفقات والمذكرات أو الفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في تحقيق الأشغال باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه.

❖ **عمليات التسليمات الذاتية للأموال المنقولة و العقارات:**

يتكون رقم الأعمال الخاضع للضريبة من:

- بالنسبة لتسليمات للذات للأموال المنقولة، من ثمن البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربح عادي للمنتوج المصنع.
- أما التسليمات للذات المتعلقة بالعقارات،من ثمن تكلفة الإنجاز.

❖ **أصحاب الامتيازات و الملتزمين بالحقوق البلدية**

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من:

- مبلغ الإيرادات المخصوم منه الالتزام المدفوع للبلدية إن كانوا هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص.
- الأجر الثابت أو النسبي إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية.

❖ **وكلاء النقل ووسطاء العبور:**

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من مجمل المبالغ المقبوضة من قبلهم، غير أنه يمكن الخصم من رقم أعمالهم الخاضع للضريبة:

- مصاريف النقل عندما يقوم به الغير.
- مصاريف شحن و تفريغ السلع.
- مصاريف التحميل.
- الحقوق و الرسوم المدفوعة عند الاستيراد.

❖ **المؤسسات التابعة:**

لا يتكون المبلغ الخاضع للرسم من ثمن البيع للمؤسسة التابعة للشركة أو التاجر المشتري الذي يملك نسبة من رأس مال المؤسسة التابعة مباشرة أو من الأشخاص الوسطاء أو التي يمارس فيها مهام من بينها إتخاذ قرارات،و لكن يتكون المبلغ الخاضع للرسم من ثمن البيع المطبق من طرف الشركة أو التاجر المشتري سواء كان غير خاضع أو معفي من الرسم على القيمة المضافة.

❖ **بائعوا السلع المنقولة و مشبههم:**

يتكون وعاء الضريبة الخاضع للرسم على القيمة المضافة من الفارق بين سعر البيع المتضمن كامل الرسوم و سعر الشراء (السعر المفوتر للبائع المكلف بالرسم) [1].

2-عند الاستيراد :يتشكل أساس الفرض الضريبي من الثمن المدفوع أو للدفع من طرف المرسل له مضاف إليه بعض مصاريف النقل والتامين للرسوم والرسوم الإضافية الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة[2].

مثال: في سنة 2001 تم استيراد منتجات بسعر شراء =80.27**دج،** مصاريف النقل =145.5دج سعر الصرف هو 77.49140 لدولار الواحد.

نسبة الحقوق الجمركية DD= 45%

الإتاوة الجمركية R.D=2%

أتاوة التخليص الجمركي RED 0.4 % **أو** 4%

معدل الرسم على لقيمة المضافة TVA 17%

المطلوب: حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة [3]

الحل: سعر الفاتورة 90 دولار x 77.49140 =6974.23 دج

القيمة الجمركية (V.D)= سعر الفاتورة بالعملة الوطنية + النقل + التأمين = 6974.23+ 80.27+ 145.5=7200 **دج**

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص: 11.

[2] نفس المرجع، ص: 12.

[3] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص: 110،111.

الحقوق الجمركية: القيمة الجمركية لا معدل D.D = 7200 x45% = 3240 دج

الأتاوة الجمركية (RD) = القيمة الجمركية x معدل الأتاوة الجمركية = 7200 x0.4% = 28.8 دج

أتاوة التخليص الجمركي (RFD): القيمة الجمركية x معدل RFD = 7200 x2% = 144 دج

المبلغ الخاضع للرسم على القيمة المضافة = (القيمة الجمركية +الحقوق الجمركية +الأتاوة الجمركية (= RD+DD+VD =28.8+3240+7200= 10468.80 دج

مبلغ الـــ TVA = 10468.80 x17% = 1779.69 دج

3 –عند التصدير: يتشكل أساس الفرض الضريبي بالنسبة للعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من ثمن البضائع أثناء التصدير مضاف إليه كل الحقوق والرسوم الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة[1].

المطلب الثالث: معدلات الرسم على القيمة المضافة والتغيرات التي طرأت عليه:

أولا: معدلات الرسم على القيمة المضافة

يحسب الرسم على القيمة المضافة بتطبيق معدل محدد بواسطة القانون على الأساس الخاضع للضريبة، والمتمثل في رقم الأعمال. هذا الأخير يحتوي على سعر السلعة أو الأشغال بما في ذلك الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة (رقم الأعمال خارج الرسم).

وقد حدد قانون المالية لسنة 1992 في المواد 24،23،22،21 هذا المعدل كالآتي:

- المعدل المخفض الخاص le taux réduit spécial ب7 %
- المعدل المخفض le taux réduit ب 13%
- المعدل العادي le taux normal ب 21%
- المعدل المرتفع (المضاعف) le taux majoré ب40%

تجدر الإشارة هنا بان معدلات الرسم على القيمة المضافة شهدت تعديلات عبر قوانين المالية لسنوات 2001،1997،1995 بحيث أصبحت مع قانون المالية لسنة 2001 في شكل معدلين هما المخفض 7% والمعدل العادي 17%.

ويمكن تلخيص مختلف التعديلات في معدل الرسم على القيمة المضافة من خلال الجدول التالي:[2].

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص: 12.

[2] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص: 113.

الجدول رقم (01): ملخص تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

قوانين المالية / المعدلات	قانون المالية لسنة 1992	قانون المالية لسنة 1995	قانون المالية لسنة 1997	قانون المالية لسنة 2001
المعدل الخاص المخفض	%7	%7	%7	%7
المعدل المخفض	%13	%13	%14	**ملغى**
المعدل العـــادي	%21	%21	%21	%17
المعدل المرتفع	%40	**ملغى**		

المعدل المخفض 7% (قانون المالية لسنة 2001)

المصدر: قـوانين المـالية للسنوات 1992-1995-1997-2001

و طبقا للقانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016،الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ولا سيما المادتين 26 و27 منه اللاتين تحددان قيمة الرسم على القيمة المضافة لرقم الأعمـال وذلك بتعديل أحكام المادة: 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وتحرر كما يأتي:

المادة: 21 يحصّل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19%

والمادة 27: تعدل أحكام ا لمادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وتحرر كما يأتي:

المادة 23 :يحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9 % [1].

ويطبق هذا المعدل على المنتوجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات المبينة أدناه:

1- عمليات البيع المتعلقة بالمنتوجات أو مشتقاتها المذكورة في الجداول أدناه:

الجدول رقم (02):

رقم التعريفة الجمركية	بيان المنتوجات
01-01	الأحصنة والحمير والبغال والنغال الحية
01-02	حيوانات حية من سلالة البقر
01-04	حيوانات حية من سلالة الغنم أو الماعز
0602.20.10.00	شتائل الكروم مطعمة أو مجذرة
0602.90.20.00	شتائل غابية فتية
07-01	بطاطا طازجة أو مبردة
07-02	طماطم طازجة أو مبردة
07-03	بصل وكراث أندلسي وثوم وكراث وخضر ثومية أخرى طازجة أو مبردة

[1] المادة 26-27 من قانون المالية لسنة 2017، ص: 13.

07-04	كرنب وملفوف وكرنب مجمد وكرنب أفتي ومنتجات مماثلة وصالحة للأكل من صنف براسيكا طازجة أو مبردة.
07-05	خس (لاكتوكا ساتيفا) وهندباء (سيكوريوم) طازجة أو مبردة
07-06	جزر ولفت وشمندر السلطة ولحية التيس وكرفس لفتي وفجل وجذور أخرى مماثلة صالحة للأكل،طازجة أو مبردة
07-07	خيار وخيار مخلل، طازج أو مبرد
07-08	بقول ذات قرون منزوعة أو غير منزوعة القرون،طازجة أو مبردة
07-09	خضر أخرى،طازجة أو مبردة.
07-13	بقول ذات قرون،جافة،منزوعة القرون،حتى إذا كانت مقشرة أو مكسرة.
0804.10.10.00	تمور طازجة (دقلة نور)
0804.10.50.00	تمور طازجة،غيرها
10-03	شعير
10-04	شوفان
10-05	ذرة
10-06	أرز
10-07	حبوب السورغوم
الفصل	منتجات مطاحن وشعير ناشط (مالت) ونشاء حبوب ودرنلت وإينوليل ودابوق القمح (جلوتين)
14-01	مواد نباتية من الأنواع المستخدمة أساسا في صناعة السلال أو نسج الحلفاء،البوص الهندي والخيزران والقصب السمار والصفصاف والرافيا وقش الحبوب المنظف والمبيض أو المصبوغ ولحاء الزيزفون، مثلا.
1404.90.20.00	حلفاء
1404.90.30.00	حلفاء اللازبة والديس
15 – 09	زيت الزيتون وجزيئاته وإن كان مكررا،لكن غير معدل كيميائيا.
1901.10.10.00	دقيق باللبن بما فيها المحلى،المحتوي على الكاكاو.
1901.10.20.00	دقيق باللبن فيه المحلى،غير المحتوي على الكاكاو.
1902.11.10.00	السباغيتي والشعرية
1902.11.20.00	المعكرونة.
1902.11.90.00	غيرها
1902.19.10.00	السباغيتي والشعرية.
1902.19.20.00	المعكرونة

1902.19.90.00	غيرها
1902.30.10.00	مجففة
1902.30.90.00	غيرها
	كسكسى
1902.40.10.00	غير محضر
1902.40.91.00	الكسكسى المفتول باليد والمعلب في أكياس لا يتعدى وزنها 10 كغ
1902.40.99.00	غيرها
21.02	خمائر (حية فعالة أو ميتة غير فعالة)،كائنات مجهرية أخرى ميتتة أخرى أحادية الخلية (عدا اللقاحات الداخلية في البند 30.20)،مساحيق محضرة للتخمير
2201.90.90.00	غيرها.
23.02	نخالة ونخالة جريش وغيرها من بقايا غربلة أو طحن أو معالجة الحبوب أو البقول وإن كانت بشكل كريات مكتلة.
2303.30.10.00	موجهة لتغذية الحيوانات
2304.00.11.00	موجهة لتغذية الماشية
2304.00.19.00	غيرها.
2304.00.91.00	مسحوق ودقيق فول الصويا منزوع الزيت.
2304.00.99.00	غيرها
2309.90.40.00	محضرات معدنية أو آزوتية مركزة
2309.90.99.00	غيرها
2827.39.10.00	كلوريد الكلس.
الفصل 30	ا لمواد الصيدلانية ذات الاستعمال البيطري المحددة عن طريق التنظيم
38.08	مبيدات الحشرات ومضادات القوارض ومبيدات الفطريات ومبيدات الأعشاب المحاربة لانتشار البكتيريا والمنظمة لنمو النباتات ومطهرات ومواد مماثلة معروضة في أشكال أو أغلفة للبيع بالتجزئة أو في طور التحضير أو في شكل أدوات كالأشرطة وخصلات وشموع مكبرتة وورق قاتل للذباب ذات استعمال فلاحي
44.06	عوارض من خشب للسكك الحديدية أو ما شابهها
48.01	ورق الجرائد عل شكل لفائف أو على شكل ورق
49.01	كتب وكتيبات ومطبوعات. اثلة وإن كانت من أوراق منفصلة
49.03	ألبومات أو كتب الصور وألبومات الرسم أو التلوين للأطفال.

49.03 و 72.15	قضبان من حديد أو من صلب غير مخلوط غير مشغولة بأكثر من الطرق أوالترقيق بالاسطوانات أو السحب أو البثق بالحرارة بما فيها القضبان المفتولة بعد الترقيق بالاسطوانات.قضبان أخرى من حديد أو من صلب غير مخلوط.
73.11	أوعية للغاز المضغوط أو المميع من حديد صب أو حديد أو صلب محتوية على أجهزة تحكم أو ضبط أو قياس مخصصة لغاز البترول المميع (GPL) / وقود وغاز طبيعي وقود
8409.91.91.00	بالنسبة لمحركات غاز البترول المميع/ وقود.(GPL/C)
84.10	عنفات ودواليب تعمل بقوة الماء ومنظماتها
84.11	عنفات نفاثة وعنفات دافعة وعنفات غازية أخرى.
8413.11.10.00	لتوزيع غاز البترول المميع.(GPL)
84.34	آلات الحلب وآلات وأجهزة صناعة منتجات الألبان
8481.10.30.00	معدات التحويل إلى غاز البترول المميع/وقود وإلى الغاز الطبيعي /وقود
8526.10.10.00	للطائرات
8526.10.20.00	للسفن أو البواخر
8526.10.31.00	رادارات رصد تجاوز السرعة
8526.10.32.00	رادارات ا لمراقبة المرورية
8526.10.33.00	رادارات الرجوع إلى الوراء
8526.10.39.00	غيرها
8526.10.90.00	غيرها
8526.91.10.00	للطائرات
8526.91.20.00	للسفن أو البواخر.
8526.91.90.00	غيرها
8608.00.10.00	معدات ثابتة خاصة بخطوط السكة الحديدية وما يماثلها
8608.00.21.00	من الأنواع المستعملة لخطوط السكة الحديدية أو ما يماثلها
8608.00.22.00	من الأنواع المستعملة للطرق البرية أو النهرية
8608.00.23.00	من الأنواع المستعملة للمساحات أو حظائر الوقوف أو لمنشآت الموانئ أو المطارات
8704.21.91.20	الشاحنات المخصصة لنقل غاز البترول المميع/ وقود.(GPL/C)

المصدر: قانـون الرسوم على رقم الأعمال لسنة2017[1].

[1] المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، لسنة2017، ص:14-17.

2- عمليات البيع المتعلقة: بتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي فيما يخص استهلاكا يقل عن 250 كيلوات/ ساعي بالنسبة للكهرباء و2500 وحدة حرارية لكل ثلاثة أشهر بالنسبة للغاز الطبيعي

3- العمليات المنجزة من طرف ورشات الملاحة (البحرية والجوية).

-المواد والمنتوجات الخام أو المصنعة المعدة لاستخدامها في صناعة وإعداد وتجهيز وإصلاح أو تحويل السفن البحرية

4- أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحيفة أو التي تنجز لصالحها، وكذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد النشريات والدوريات ونفايات الطباعة.

5- عمليات البناء وإعادة التهيئة و /أو بيع السكنات.

6- المنتوجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي احدد قائمتها عن طريق التنظيم.

7- ملغاة.

8- إيجار المساكن الاجتماعية المقبوض من طرف الهيئات المكلفة بتسييرها.

9- المهن الطبية.

10 - عمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالتراث الثقافي.

11- مجمعات المركبات المفصلة (CKD) و (SKD) المخصصة للصناعات التركيبية للسيارات.

12 - خيول أويل الثقيل والبوتان والبروبان وخليطهما المستهلك في شكل غاز بترول مميع و خاصة كوقود.

13 - خدمات التعليم والتربية المقدمة من طرف المؤسسات المعتمدة من طرف الدولة بما فيها مؤسسات التكوين والتعليم التحضيري.

14 - خدمة الإقبال على الإنترانت

15- أدوات وأجهزة الجبارة، وأجهزة مخصصة لتسهيل السمع للصم والأجهزة الأخرى المقبوضة باليد والمحمولة على الجسم أو المزروعة من أجل تعويض نقص أو عاهة (التعريفة الجمركية رقم 21- 90)

16- عمليات النقل المسافرين عن طريق السكك الحديدية[1].

[1] المادة 23، نفس المرجع،ص:15، 16.

17- المازوت /غاز أويل الثقيل والبوتان والبروبان وخليطهما المستهلك على شكل غاز البترول المميع، لاسيما كوقود(غاز البترول المميع /وقود)

18- ملغى

19 - خدمات التعليم والتربية المقدمة من طرف المؤسسات المعتمدة من طرف الدولة. بما فيها مؤسسات التكوين والتعليم التحضيري.

20 – الأسرة المضادة للفرحات المذكورة في البند الفرعي التعريفي 10.12.00.9019

21- عمليات نقل المسافرين بالسكة الحديدية

22- أدوات وأجهزة الجبارة بما فيها الأحزمة والضمادات الطبية الجراحية والعكاكيز وجبائر وموازيب وأصناف وأجهزة أخرى خاصة بالكسور وأصناف وأجهزة الجراحة الترقيعية، وأجهزة مخصصة لتسهيل السمع للصم وأجهزة الأخرى المقبوضة باليد والمحمول على الجسم أو المزروعة فيه من أجل تعويض نقص أو عاهة (التعريفة الجمركية رقم 9021).

23- خدمات العلاجية المقدمة في محطات الإستشفائية المعدنية ومحطات العلاج بمياه البحر.

24- عمليات القرض بضمان الممنوح للعائلات.

25- مكيفات الهواء التي تشتغل عن طريق امتصاص الغاز الطبيعي غاز البر وبان (رقم التعريفة الجمركية رقم 8415.82.99.00)

26- الأكياس البلاستيكية المنتجة في الجزائر لتوضيب الحليب.

27- الكتب المطبوعة والمنشورة في صيغة رقمية.

28- دجاج التسمين والبيض الاستهلاك المنتجة محليا.

تحدث سلطة الضبط سوقا للحبوب الموجهة للتغذية الحيوانات.

يحدد تنظيم هذه الهيئة وسيرها ومهامها عن طريق التنظيم.

في انتظار تنصيب هذه الهيئة، يمكن الوزير المكلف بالفلاحة تكليف الديوان الوطني المتعدد المهن للحبوب بمهمة ضبط سوق الحبوب الموجهة لتغذية الحيوانات.

تحديد كيفيات تطبيق هذا الإجراء عن طريق التنظيم.

29- العمليات المتعلقة بالبيبرو (PUPRO)[1].

ثانيا: الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC):

طبقا لقانون المالية لسنة 2017، المادة 28 منه التي عدلت أحكام المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وحرر كما يأتي:

يؤسس رسم داخلي على الاستهلاك يتكون من حصة ثابتة ومعدل نسبي يطبق على المنتوجات المبينة في الجدول وحسب التعريفات الواردة أدناه:

الجدول رقم: (03)

بيان المنتوجات	التعريفات	
الجعة	3971دج/ هل	
المنتوجات التبغية والكبريت	الحصة الثابتة (دج / كلغ)	**المعدل النسبي** (على قيمة المنتج)
1- السجائر		
أ) التبغ الأسود	1.240	%10
ب) التبغ الأشقر	1.760	%10
2- السيجار	2.470	%10
3-تبغ التدخين (بما فيها الشيشة)	620	%10
4-تبغ النشق والمضغ	710	%10
5-الكبريت والقداحات	%20	

تستند الحصة الثابتة إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوى في المنتوج النهائي.

يستند المعدل النسبي إلى سعر البيع بدون إحتساب الرسوم.

بالنسبة للمواد المشكلة جزئيا من التبغ، يطبق الرسم الداخلي للإستهلاك على المنتوج بأكمله.

بالنسبة للسجائر و المواد المعدة للتدخين من التبغ يطبق المعدل النسبي فقط على سعر البيع بدون إحتساب الرسوم.

بالنسبة للكبريت و القداحات، يؤسس الرسم الداخلي على الاستهلاك لمستحق على الثمن عند خروجه من المصنع وعند الاستيراد، يطبق هذا الرسم على القيمة المحددة لدى الجمارك[1].

[1] المادة 23، مرجع سابق، ص:17.

كما يخضع أيضا للرسم الداخلي على الاستهلاك منتجات وسلع أخرى نذكر منها: السلمون، الموز الطازج، الكفيار.

ثالثا: الرسم على المنتوجات البترولية:(TPP):

طبقا لما جاء في قانون الرسم على رقم الأعمال المادة 28 مكرر منه يؤسس لصالح ميزانية الدولة رسم على المنتوجات البترولية أو المماثلة لها،المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر،لاسيما في مصنع تحت المراقبة الجمركيــة. يطبق هذا الرسم على المنتوجات المذكورة في الجدول الآتي وفقا للمعدلات الآتية: [2].

الجدول رقم: (04)

رقم التعريفة الجمركية	تعيين المواد	الرسم (دج/ هكتولتر)
م.27.10	البنزين الممتاز	900 00
م.27.10	البنزين العادي	800 00
م.27.10	البنزين الخالي من الرصاص	900 00
م.27.10	غاز أويل	200 00
م.27.11	غاز البترول المميّع/ الوقود	1.00

يتم إكتتاب حتى اليوم العشرين (20) من كل شهر في نقس الوقت الذي تقدم فيه البيانات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة،تصريح شهري يتضمن كميات وقيم المواد الخاضعة للرسم و المروجة للاستهلاك.يتبع هذا التصريح بالدفع التلقائي للرسم المذكور والذي يقوم بتصفية المدينون بالضريبة وفقا للتعريفات المذكورة أعلاه.كما تجدر الإشارة إلى أنه تمدد قواعد تأسيس الوعاء والتصفية والتحصيل وكذا قواعد المنازعات المطبقة على الرسم على المنتوجات البترولية.يجب على المدينين المنتجين ومعيدي بيع المنتوجات الخاضعة للرسم أن يكتتبوا تصريحا خاصا بمخزونهم في الأيام العشرة (10) الأولى التي تتبع صدور المعدلات الجديدة وهذا حسب شروط تحدد بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ويجب كذلك أن يسددوا باقي الضريبة الخاصة بالفرق بين العبء الجبائي القديم والعبء الجبائي الجديد.

عند الإستيراد، تحصل إدارة الجمارك الرسم على المنتوجات البترولية بنفس الشروط ووفق نفس القواعد المطبقة على الحقوق الجمركية بناءا على تصريح بداية الإستهلاك.

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،2017، ص:14

[2] المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،لسنة2017، ص:18

تعفى من الرسم المنتوجات البترولية الموجهة للتصدير.

وفي الأخير ومع مراعاة العقوبات المترتبة عن الأحكام القانونية أو التنظيمية الأخرى فإن استعمال أو بيع أو وضع لبيع الوقود المحترق السائل والذي لم يسمح ببيعه لهذا الاستعمال،يجعل هذه المنتوجات خاضعة للرسوم المطبقة على الوقود التي يحل محلها[1].

معاملات التحويل:

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

$$\frac{100}{100 + \text{المعدل}}$$

لكل المعادلات المطبقة في مجال الرسم على القيمة المضافة، يتكون المعدل محل الدراسة من[2]:

بالنسبة للمعدل المخفض ب 9% = 0 917

بالنسبة للمعدل المخفض ب 19% = 0 840

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،2017، ص: 15

المبحث الثالث: حق الخصم ونظام الشراء بالإعفاء والإعفاءات والإسترجاعات

من بين العناصر التي يعتمد عليها الرسم على القيمة المضافة حق الخصم ونظام الشراء بالإعفاء والإسترجاعات، حيث نجد أن كل عنصر من هذه العناصر له مميزات خاصة يستند عليها، سنتطرق في هذا المبحث إلى هذه العناصر كل واحد على حدى مبرزين أهم العمليات التي يعتمد عليها الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: حق الخصـم:

يتوقف نظام الخصومات المتعلق بالرسم على القيمة المضافة على أساس أن الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للضريبة يخصم من الرسم المطبق في هذه العملية.

في حالة ما إذا كان الرسم المستحق بعنوان شهر أو فصل اقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر أو الفصول الموالية.

يمكن إدراج الرسم الذي تم إغفال خصمه في التصريحات اللاحقة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الإغفال. ويجب أن يسجل بشكل منفصل عن الرسوم القابلة للخصم المتعلقة بالفترة الجارية موضوع التصريح.

ملاحظة: لا يمكن أن تتم عملية الخصم للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفاتورة الذي يتجاوز مبلغها مائة آلف دينار100.000 دج (على كل عملية خاضعة للرسم على الفواتير المدفوعة نقدا.)المادة 32 من قانون المالية2011.

أولا: مجال تطبيق الحق في الخصم:

يعتبر الحق في الخصم ميزة رئيسية للرسم على القيمة المضافة، كما أنه يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للضريبة غير أنه، يمدد هذا الحق للأشخاص الذين يقومون بعمليات تصدير معفاة أو البيع بالإعفاء من الرسم[1].

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

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،2017، ص: 16

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

بغض النظر عن أحكام المادة 32 من ق.ر.ر.أ، يمكن المدينين بالرسم الذين يجمعون حساباتهم على مستوى الشركة الأم وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن يخصموا حسب نفس الشروط، الرسم على القيمة المضافة التي أثقل السلع والخدمات المقتناة بنفس الشروط من طرف أو لأجل مختلف شركات أعضاء التجمع (المادة 18 من قانون المالية التكميلي2009)

ثانيا: السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم:

ينص القانون على بعض الحالات الاستثنائية للحق في الخصم والتي تتوقف على عدد معين من الاعتبارات

- في البداية، لا يمكن تطبيق الحق في الخصم في غياب تطابقه مع الأسس التي تحدد سير الرسم على القيمة المضافة، كما هو الحال كذلك بالنسبة للسلع و الخدمات المستعملة للخدمة الخاصة أو لنشاط غير خاضع للضريبة.
- بالإضافة إلى ذلك، إن الرسم على القيمة المضافة، الذي أثقل الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة في تصليح الأملاك المستثناة من الحق في الخصم غير قابل لإتاحة المجال للخصم. ويعتبر هذا الاستثناء ترجمة لنظرية الملحق بما أن المعالجة الجبائية المطبقة على الأصل، ممددة للعناصر الملحقة.
- كما يستثني من الحق في الخصم، الأموال العقارية المقتناة أو المنشأة من طرف المدينين الخاضعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.وبما أن العقارات هي قابلة للإهتلاك، لا يمكن أن يستفيد من الحق في الحق في الخصم الرسم على السلع بحيث تكون أعباء الإهتلاك مسجلة في المحاسبة سوى المدينين الذين يملكون محاسبة فعلية
- فضلا عن ذلك، يستثني من الحق في الخصم، الرسم على القيمة المضافة المطبقة على السيارات السياحة وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الوسيلة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

ويفسر هذا الاستثناء، أنه في حالة الاستفادة من خصم يجب أن يوجه الملك بصفة رئيسية للاستغلال لأنه يمكن للسيارات وعربات نقل الأشخاص أن تستخدم للاستعمال المزدوج (الشخصي والمهني).

ولأجل كل هذه الأسباب، يستثني القانون من الحق في الخصم هذه السلع والخدمات في حالة عدم إنشائه كأداة رئيسية للنشاط.

وفي الأخير، وبغرض تفادي كل المتعسفات يستثني من الحق في الخصم المنتوجات والخدمات المقدمة كهدايا وتبرعات [1].

ثالثا: العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الخصم:

طبقا لأحكام قانون الرسوم على رقم الأعمال،المادة 41 منه تستثنى من الحق في الخصم على القيمة المضافة العمليات التالية:

1- السلع والخدمات و المواد و العقارات و المحلات غير المستعملة لحاجيات استغلال النشاط الخاضع لهذا الرسم.
2- السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
3- ملغى
4- ملغى
5- المنتوجات والخدمات المقدمة كهدايا وتبرعات.
6- الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة لتصليح الأملاك، المستثناة من الحق في الخصم.
7- العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والمراقص، وبصفة عامة، كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص والتي تقدم فيها مواد للاستهلاك بأسعار مرتفعة.
8- بائعو الأملاك وما شبههم،
9- المستفيدون من الصفقات.
10- الوكلاء بالعمولة والسماسرة.
11- مستغلو سيارات الأجرة.

[1] نفس المرجع ص:17

12- العروض المسرحية والبالي والحفلات الموسيقية والسرك والعروض والمنوعات والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها.

13- التظاهرات الرياضية بكل أنواعها.

14- ملغى [1].

ملاحظة:

يخضع بائعو التجزئة التابعين للنظام الحقيقي وكذلك الذين اختاروا الخضوع لهذا النظام للرسم على القيمة المضافة قبل تطبيق الخصم.

رابعا: التزامات مرتبطة بالحق في الخصم:

على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرون 20) (يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشف مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق.

خامسا: آلية عمل الخصم

في كل صفقة،يستحق الرسم على القيمة المضافة المحسوب بثمن الملك أو الخدمة،للمعدل الخاص به،و الذي يعتبر خصم للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل كلمة مختلف العناصر المكونة للسعر[2].

مثال1:

ملك صنع من طرف منتج صناعي« ب» بواسطة مواد أولية مشتراة من عند منتج آخر بقيمة 4000 دج دون الرسوم. عملية بيع المواد الأولية تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة9 %.

قام الصانع «ب» ببيع الملك المصنوع لتاجر جملة «ج » بقيمة 7.000 دج دون الرسوم الذي بدوره باعه إلى تاجر تجزئة «د » بملغ قدره 8.000 دج دون الرسوم.عملية بيع هذا الملك تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 19 % يباع هذا الملك بالتجزئة من طرف التاجر «د » إلى مستهلك بقيمة 10.000دج.

يعتبر «د» بائع تجزئة خاضع للرسم على القيمة المضافة لكنه لا يستفيد من الحق في الخصم في كل مراحل الإنتاج و التسويق،يحسب الرسم المستحق للدولة كما يلي:

[1] المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،لسنة2017، ص:21

[2] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،2017، ص:18

بيع مواد أولية أ إلى" ب"

يقدر الرسم ب 4.000 دج x 9% =	360 دج	360 دج
-بيع الملك المصنوع من طرف" ب "إلى" ج"		
يقدر **الرسم** ب 7.000 دج x 19 % =	1330دج	
ناقص الرسم المحسوب على المبيعات في المرحلة **الأولى**	360 دج	
	970 دج	970 دج

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

يقدر الرسم ب 8000دج x 19%=	1520دج	
ناقص الرسم المحسوب على المبيعات السابقة	970دج	
	550دج	550 دج
المبلغ الإجمالي للرسم	←	1880 دج

يمكن إعادة المثال حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(05)

عمليات	بيع من أ إلى ب دج	بيع من ب إلى ج دج	بيع من ج إلى د دج	بيع إلى المستهلك دج1.000(*)
مقدار البيع دون الرسم	4.000	7.000	8.000.	
الر.ق.م المحصل	360	1.330	1.520	0
ثمن البيع بكل الرسوم	4.360	8.330	9.520	10.000
الر.ق.م القابل للخصم	-	360	1.330	0
الر.ق.م للدفع	360	970	550	0
	من طرف أ= 360دج	من طرف ب=970دج	من طرف ج=550دج	0

يضم هذا المقدار الرسم على القيمة المضافة المأخوذة في المرحلة السابقة لعملية البيع للمستهلك النهائي.

مثال2 :

.لنفترض مؤسسة شخصية خاضعة للنظام الضريبي الحقيقي و تكتتب تصريحاتهم شهريا.نشاطها الرئيسي الشراء إعادة البيع.

حققت هذه المؤسسة خلال شهر جانفي 2017 عمليات التالية:

- شراء مواد أولية 50.000 x: 9 % =4.500
- شراء مواد التجهيز 100.000 x 19% = 19.000دج
- مصاريف النقل20.000 :x 19 % =3.800 دج
- تسديد فاتورة المؤسسة الوطنية للغاز10.000 :x 9 % =900دج
- بيع المنتوجات 70.000 : x 19 %= 13.300دج

60.000 x 19 % =11.400دج

خلال شهر فيفري 2017 قامت المؤسسة العمليات التالية:

- شراء مواد التجهيز60.000 :x 19 % =11.400دج
- بيع المنتوجات 120.000 :x 19 % = 22.800دج

يحسب الرسم المستحق للدولة الخاص بتصريحات شهري جانفي و فيفري كما يلي:

تصريح شهر جانفي2017

- يعادل مقدار الر.ق.م المحصل: 11.400+13.300=24.700
- يعادل مقدار الر.ق.م القابل للخصم 900+3.800+19.000+4.500=28.200
- مقدار الر.ق.م الذي يدفع للخزينة24.700 -28200=-3.500دج

تصريح شهر فيفري2017

- يقدر مبلغ الر.ق.م المحصل ب(:22.800دج 120.000x19%)
- يقدر مبلغ الر.ق.م القابل للخصم ب 11.400دج(60.000 x19%) :
- مقدار الر.ق.م الذي يدفع للخزينة: 11.400-22.800= 11.400دج
- تطبيق الرسم المحسوم على الشهر الموالي11.400 - 3.500 =7.900 دج
- مقدار الرسم القيمة المضافة الذي يدفع للخزينة الخاص بشهر فيفري2017 : 7.900دج.

سادسا: التسويات:

فعليا تكتسي الخصومات من الرسم على القيمة المضافة التي يقوم بها المكلف بالضريبة بصفة منتظمة طابع حاسم. غير أنه يمكن لهذه الخصومات أن يعاد دراستها في بعض الحالات المنصوص عليها في القانون تحديدا وقطعيا والتي يترتب عنها إعادة دفع الرسوم على القيمة المضافة المخصوم إلى الخزينة.

تؤدي التعديلات في الخصومات الأولية والمسماة بالتسوية إلى إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم إلى الخزينة

وذلك في بعض الحالات التي ينص عليها التشريع الجبائي قطعيا وتحديدا[1]:

الأحداث المبررة للتسوية

يمكن القيام بالتسوية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة المخصوم أوليا في الحالات التالية:

- إما عند قاعدة المصد
- إما عند قاعدة الحصة النسبية
- إما عند توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين بالرسم.

1-تسوية قاعدة المصدك:

تعتبر قاعدة المصد تحديد للحق في الخصم و وفقا لهذه القاعدة لا يمكن للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل مشتريات المواد والمنتوجات الأشياء أو الخدمات الغير مستعملة إما على حالها أو بعد تحويله إلى عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة إن يؤدي على الاسترجاع وفي حالة ما إذا تمت عملية الخصم يستلزم على المدينين المعنيين إعادة دفعها إلى الخزينة عن طريق التسوية.

كما تخص حالات تسوية قاعدة المصد:

1-1- اختفاء السلع:

إن المدينين بالضريبة ملزمين بالقيام بإعادة دفع الخصومات السابقة في حالة اختفاء السلع قبل تلقيها الاستعمال الذي كانت معدة له. ونفس الأمر يتعلق بحالات السرقة والإتلاف أو ضياع السلع.

لا تجري أي تسوية في حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا.

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2017، ص:20

1-2-السلع و الخدمات المستعملة في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة:

يجب إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل إما السلع أو الخدمات في حالة ما إذا استعملت هذه السلع و الخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة فعلية.

لا سيما في حالة استعمال السلع والخدمات:

- لأجل الاحتياجات الخاصة لرئيس المؤسسة (اقتطاعات شخصية)
- لأجل إنجاز عمليات معفاة.

1-3-عمليات معتبرة غير مسددة بصفة نهائية:

عندما تعتبر عملية بيع أو إنجاز أشغال أو تأدية خدمات غير مسددة بصفة نهائية يتوجب على المدين أن يعيد دفع الفارق بين:

- الرسم المتعلق بقيمة عملية البيع أو الأشغال أو الخدمات
- والرسم الذي أثقل عملية شراء المنتوج والعناصر المكونة للمنشأة أو اقتناء الخدمة[1].

2- تسوية قاعدة الحصة النسبية:

يتوجب القيام بتسوية الخصم الأولي في حالة عدم الاحتفاظ بالملك المهتلك الذي منح الحق في الخصم في أجل قدره خمس سنوات.

و بهذا فإن التسوية مطالب بها عندما يتدخل الحدث الذي يبررها) تنازل عن ملك أو التوقف عن النشاط أو التخلي عن صفة المدين (في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من اقتناء أو استيراد المواد التي منحت الحق في الخصم.و على المودين بالرسم إعادة دفع مبلغ يعادل مقدار الرسم على القيمة المضافة المخصوم أوليا و الذي يطرح منه الخمس لكل سنة أو جزء من السنة المدنية المنصرمة منذ بداية فترة التسوية. غير أنه أي تسوية لا يمكن اتخاذها إذا كان الملك بيع بصفة نهائية من أجل قوة قاهرة مؤسسة قانونا بإضافة إلى بيع الأملاك من طرف المؤسسات التي تعمل في إطار القرض ألإيجاري في حالة رفع حق الخيار بالموافقة على الشراء لأجل من طرف المستأجر الدائن[2].

[1] نفس المرجع ص:21

[2] نفس المرجع، ص:22

مثال:

لنفترض ملك مقتنى في جوان 2015 و الذي ترتب عنه عند اقتناءه خصم للرسم بقيمة 20.000 دج.

إذا تم بيع هذا الملك في 20 جوان2017 بعد اقتناءه يجب على المدين أن يقوم بدفع تسوية والتي تحسب كما يلي:

- الرسم على القيمة المضافة المخصوم في: 20.0002015دج
- أجل الاحتفاظ بالملك: 3 سنوات (2015-2016-2017.)
- الرسم الذي يعاد دفعه:5/2x20.000= 8.000دج

إذا تم بيع هذا الملك في 2019 (أو لاحقا)،لا يتم إعادة الدفع لانتهاء مدة التسوية.

3- تسوية حدث توقف النشاط أو التخلي عن صفة المدين:

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

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

المطلب الثـاني: نظـام الشراء بالإعفاء والإعفاءات

1- نظـام الشراء بالإعفاء

يتوقف الرسم على القيمة المضافة على المبدأ الذي ينص على أنه يخصم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة للضريبة من الرسم على القيمة المضافة المحصل عليه من العملية المنجزة.

غير أنه، في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء، لا يمكن للخاضع للضريبة من إدراج هذا الرسم ولهذا الغرض أدرجت المادة 42 من قانون الرسم على رقم الأعمال،نظام الشراء بالإعفاء.

أولا: مفهوم نظام الشراء بالإعفاء: يعتبر نظام الشراء بالإعفاء، النظام الذي يمنح لخاضعين للضريبة الذين ليس بإمكانهم إدراج الرسم المدفوع على الشراء، الحق في اقتناء من الرسم على القيمة المضافة كل الأملاك، والسلع والخدمات المخصصة إما لتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية[1].

[1] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،2017، ص:25

ثانيا: عمليات الشراء بالإعفاء: يمكن أن يستفيد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، شريطة مراعاة أحكام المواد من 43 إلى 49 من (ق ر ر أ)

1- المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث أو للاستغلال أو النقل عن طريق الأنابيب للمحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع المقتناة من طرف موردي الشركات والموجهة لتحويلها بصورة حصرية للأنشطة المذكورة أعلاه وكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة للبناء منشآت التكرير.

وتطبق في حالة عدم الاستعمال الحصري لهذه المواد والخدمات والأشغال في العمليات الداخلة في إطار النشطات المذكورة أعلاه،أحكام المادة 30 أو 39 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،حسب الحالة.

2- المشتريات أو البضائع المستوردة والمحققة من قبل مصدر والمخصصة إما للتصدير أو للإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها للصنع السلع المعدة للتصدير وتكوينها وتوضيبها وتغليفها وكذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.

3- ملغي

4- مقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع عندما تقوم بها مؤسسات تمارس أنشطة أنجزها المستثمرون الخاضعون لهذا الرسم المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة". لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذ كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

دون المساس بأحكام الفقرات من 1 إلى 4 المنصوص عليها أعلاه، لا تستفيد مقتنيات السلع أو البضائع أو المواد أو الخدمات المحدد قائمتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية،من حق الإعفاء من الرسم. ويترتب عن دفع الرسم ومراقبة وجهة هذه المقتنيات، تسديد الرسم.

تطبق أحكام الفقرة السابقة أيضاء في حالة الإعفاء الممنوح بمقتضى قانون المالية أو قانون خاص.

تستفيد كذلك من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، المواد والخدمات المقتناة في إطار صفقة مبرمة للمؤسسة أجنبية لا تملك بموجب التشريع الجبائي الساري، ودون المساس بأحكام الاتفاقيات الجبائية الدولية،منشأة مهنية دائمة في الجزائر،مع متعاقد شريك يستفيد من الإعفاء من الرسم[1].

ملاحظة: نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لا يطبق على السلع و الخدمات،المواد و البضائع الموجهة للتصدير الموجودة القائمة المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

هذه الإقتناءات تؤدي بعد المخالصة والمراقبة إلى طلب إسترجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحق[2].

ثالثا: الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء:

أ- الاعتماد:

تمنح رخصة الشراء بالإعفاء من طرف المدير الجهوي للضرائب لمختص إقليميا.

يتوقف منح الإعتماد على:

- ✓ مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر حسابية بشكل قانوني.
- ✓ تقديم نسخ من سجلات الضرائب،تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد.

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

ب- إجراء منح الاعتماد:

تودع طلبات الاعتماد لدى مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب المختص إقليميا.

في حالة منح الاعتماد، يعلم مدير الضرائب على مستوى الولاية المستفيد، بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة.

ت- الحصة:

تسلم رخصة الشراء بالإعفاء من الرسم على الرسم القيمة المضافة، والتي تبلغ مدة صلاحيتها سنة مدنية من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب.الحصة السنوية لا يمكن أن يتعدى مبلغها

[1] المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،لسنة2017، ص:22

[2] الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،مرجع سابق، ص:25

- إما قيمة البيع من غير الرسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة المسلمة لنفس التخصيص،من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة.
- وإما مبلغ المشتريات من دون الرسم للمتوجات من نفس النوع خلال السنة المنصرمة يضاف إليه نسبة 15 %.

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

في بداية السنة المدنية وقبل تحديد الرخصة السنوية، يمكن أن يمنح مدير الضرائب على مستوى الولاية حصة مؤقتة تحدد بربع حصة السنة السابقة.

عندما يطلب الاعتماد من قبل مؤسسة حديثة، تمنح لها حصة مؤقتة لأجل ثلاثة أشهر وتراجع فيما بعد هذه الحصة في نهاية السنة المدنية[1].

ث- إنجاز مشتريات بالإعفاء:

تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناءا على تقديم المستفيد إلى البائع(مشتريات محلية) أو إلى مصلحة الجمارك (عند الاستيراد) شهادة أشرت عليها مصلحة الضرائب التي يتبع لها المستفيد والتي تتضمن التزام بدفع الضريبة وكذا الغرامات عند اللزوم، في حالة إستعمال المنتوجات لغير التخصيص الذي من أجله الإعفاء تمنح هذه الشهادة من طرف مفتشية الضرائب إلى المستفيد المعفي، للحصول على شهادة الشراء بالإعفاء سلسة ف رقم22 ، يجب تقديم الوثائق التالية:

- مقرر اعتماد لنظام الشراء بالإعفاء من طرف المدير ألولائي للضرائب، المختص إقليميا.
- رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، من طرف مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي لضرائب أو رئيس مركز الضرائب لحصة سنوية.
- فاتورة أولية (شراء في السوق المحلية)أو وثيقة استيراد لكل المنتوجات أو السلع.
- تقديم نسخة من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية (المادة 46 من ق.ر.أ)

[1] الدليل التطبيقي للرسم علي القيمة المضافة،2017، ص:26

- تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة في حالة طلب رفع الحصة العادية (المادة 45من ق.ر.ر.أ)

ج- إيداع كشف مفصل للمخزونات المقتناة بالإعفاء:

يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء للرسم على القيمة المضافة، أن يودعوا نهاية السنة المالية وفي يوم 15 جانفي على الأكثر لدى مفتشيه الضرائب التي يتبعون لها خوفا من دفع غرامة جبائية مقدرة ب 100.000 دج،كشفا مفصلا يبين نوع وقيمة المخزونات المشتراة بالإعفاء من الرسم.

يجب أن يتضمن الكشف المفصل المعلومات الخاصة بنوع وقيمة المخزونات من المنتوجات أو الأشياء أو السلع التي اشتروها بالإعفاء من الرسم والباقية في حوزتهم عند تاريخ فاتح جانفي من منتصف الليل.

إذا تعذر وضع جرد مفصل حسب نوع وقيمة هذه المنتوجات أو الأشياء أو السلع يحدد مبلغ هذه المخزونات تحديدا إجماليا على أساس ثمن شراء السلع المصدرة أو المسلمة طبقا لتخصيصها خلال السنة المالية المنصرمة[1].

2- نظام الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

تمنح إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة، وتحدد بموجب قوانين المالية وتشكل هده الإعفاءات إجراءات خاصة تخالف النظام العام للضريبة، كما تعتبر إعانات مباشرة من الدولة بغرض ترقية قطاعات النشاط والمنتجات والخدمات وعموما تستجيب هذه الإعفاءات إلى الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية[2].

إن إنجاز استثمار ما، يحتاج في غالب الأحيان إلى موارد مالية معتبرة من أجل اقتناء أو لاستيراد المعدات. وبغرض تخفيض الضغوط المالية التي تثقل كاهل خزينة المستثمرين، نظام من الرسم الذي يسمح لهم باقتناء أو استيراد هذه التجهيزات دون الرسوم.

لا يعتبر عدم دفع الرسم على القيمة المضافة إعفاء، بل إلغاء لرسم بما أنه يبقى النشاط المبذول خاضع للضريبة بصدد اقتناء هذه الأملاك.

2-1 مجال تطبيق نظام الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

وطبقا لما جاء في المواد 8،9،10،11،12،13 من ق ر ر أ يطبق نظام الإعفاء من الرسم على:

[1] نفس المرجع، ص:27

[2] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط الثانية، 2007، ص: 96.

✓ السلع و الخدمات التي تدخل مباشر في الاستثمار المنجز في إطار الأمر رقم 01 -03 المؤرخ في 2001/08/20

و المتعلق بتطوير الاستثمار وكذا المعدات التي يتم اقتنائها عن طريق الاعتماد الإيجاري، في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي المبرم مع المتعامل المستفيد من هذه الامتيازات.

✓ مقتنيات مواد التجهيز والخدمات المصنعة والمؤداة محليا التي تدخل مباشرة في تحقيق الاستثمار الخاص.

بالإنشاء أو التوسعة، عن ما تقوم بها مؤسسات تمارس نشاطات أنجزها المستثمرين الشباب المستفيدون من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو" الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو" الصندوق الوطني للتأمين على البطالة".

لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

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

2-2 شروط منح الإعفاء من الرسم:

تخضع الاستفادة من الإعفاء من الرسم إلى الشروط التالية:

* يجب على المؤسسة أن تمارس إحدى النشاطات المذكورة أعلاه.

* يجب أن تخضع المؤسسة للنظام الحقيقي،

* يجب أن تخصص مواد التجهيزات في إنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة[1].

ملاحظة:

مدد قانون المالية لسنة 1998 نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى العمليات الغير خاضعة للرسم على القيمة المضافة بصفة استثنائية وعلى شكل إعفاء لا يخص هذا الإعفاء سوى مشتريات مواد التجهيزات الخاصة والخدمات المخصصة لعمليات مستفيدة من الامتيازات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لمتابعة وتشجيع الاستثمارات (حاليا الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار) وكذا الشباب المستفيدون من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "و أيضا الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

[1] الدليل التطبيقي للرسم علي القيمة المضافة،2017، ص:28

المطلب الثالث:استرجاع الرسم على القيمة المضافة

إن الحق في حسم الرسم على القيمة المضافة المطبق على سعر الشراء، **أو تكلفة** العمليات التي تمنح الحق **فيه،** يتم تطبيقه بطريقة عادية وذلك بتحميل واستبدال المدفوع الناتج عن العمليات التي تمنح الحق في الخصم. غير أن هذا الحق بإمكانه أن ينفذ عن طريق الاسترجاع **(التعويض) على جزء من الرسم القابل للحسم الذي يستحيل استبدال مدفوعها (الإسقاط).**

وعليه، ففي بعض الحالات يتم استرجاع الرسم القابل للإسقاط بصفة عادية عندما لا يمكن إسقاط هذا الأخير من الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن العمليات الخاضعة للرسم والمنجزة من طرف الخاضع[1].

ولهذا **يسمح في بعض الحالات،** استرجاع **الرسم المحسوم طبيعيا في حالة عدم إمكانية خصم** هذا الأخير **تماما على الرسم على القيمة المضافة** المترتبة **عن العمليات الخاضعة للضريبة والمحققة من طرف شخص خاضع للضريبة.**

1- حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

1-1العمليات المعفاة:

- عمليات التصدير
- عمليات تسويق منتوجات وسلع وخدمات معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة.
- عمليات تسليم البضائع وأشغال سلع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الترخيص بالشراء مع الإعفاء من الرسم.

1-2:-التوقف عن النشاط:

غير أنه،يتم استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن النشاط تسوية الوضعية الجبائية للمدين بالرسم لاسيما فيما يتعلق بإعادة دفع الخصومات الأولية.

1-3-تطبيق نسب مختلفة:

يسمح بالتسديد عند وجود فارق في نسب الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق النسبة العادية على اقتناء المواد و البضائع و السلع القابلة للإهتلاك والخدمات والنسبة المطبقة على الأشياء القابلة

[1] حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 152

لقرض الرسم عليها.

4-1-عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا:

يقتصر تسديد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، غير القابلة للحسم بالنسبة للمدينين بالرسم جزئيا، على قسط الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم. في هذه الحالة، يعتبر قسط الرسم على القيمة المضافة غير القابل للخصم عبئا قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة [1].

2- شروط إسترجاع الرسم على القيمة المضافة:

يرتبط منح الإستفادة من إسترجاع الرسم على القيمة المضافة بالشروط التالية:

-مسك محاسبة بالشكل القانوني.

-استظهار مستخلص من الجداول.

-بيان الدفع المسبق على الحساب في التصريحات الشهرية المكتتبة من طرف المستفيد.

-يجب أن تقدم طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة،حسب الحالة،أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب المختص كأقصى أجل في اليوم العشرين (20) من الشهر الموالي للفصل المعني بالاسترداد المطلوب.

-يجب أن يتشكل قرض الرسم على القيمة المضافة من الرسم على القيمة المضافة/المشتريات المخصومة قانونا، لاسيما تطبيقا لأحكام المادة 30 من هذا القانون.

-لا يمكن أن يخصم قرض الرسم الذي طلب استرداده، ويجب أن يلغى من طرف المدين بالرسم فور تقديم طلبه المتعلق بالاسترداد.

-يجب أن يكون مبلغ قرض الرسم المعاين في نهاية الفصل المدني، الذي حرر بشأنه طلب الاسترداد، يساوي أو يفوق مليون دينار (1.000.000) دج(.بالنسبة للمدينين جزئيا، الذين تكون طلباتهم فيما يخص الاسترداد سنوية، لم يتم تحديد أي شرط يتعلق بالمبلغ [2].

[1] الدليل التطبيقي للرسم علي القيمة المضافة،2017، ص:29

[2] نفس المرجع، ص:28

3- إجراء إسترجاع الرسم على القيمة المضافة:

للحصول على التعويض من الرسم على القيمة المضافة يجب التوجه إلى مفتشية الضرائب التي يتواجد بها الملف الجبائي للمستفيد تعالج الملفات من طرف مصالح الوعاء الضريبي على مستوى الولاية و ترسل إلى المدير الجهوي للتأشير المطابق عليها ثم إلى الإدارة المركزية للتأشير وتقديم الآراء وإرسالها إلى **الآمر بالصرف**[1].

4 – التسبيق المالي:

يمكن المؤسسات التي قدمت طلبات لاسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، أن تستفيد بموجب أحكام المادة 53 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق لـ 7 يوليو سنة 1984 و المتعلق بقوانين المالية،من تسبيق مالي بعد إيداع الطلب والتأكد من صحة الوثائق والمستندات المقدمة.

تتمثل المؤسسات المؤهلة للاستفادة من هذا الإجراء في تلك المستوفية للشروط عليها في المادتين 50 و51 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

يحدد التسبيق المالي بمعدل % 50 من مبلغ الدفع المسبق المثبت رسميا من طرف المصلحة المسيرة للملف.

يجب أن يدفع هذا التسبيق من طرف قابض الضرائب وفقا للضمانات التي يفرضها تبعا للمراقبة الرسمية للطلب مبدأ الحفاظ على مصالح الخزينة.

لا يمكن أن يتم دفع المبلغ المتبقي إلا بعد تحديد المبلغ الإجمالي الذي تم قبول استرداده، تبعا للدراسة المعمقة للطلب [2].

أمثلة تطبيقية حول كيفيات استرجاع قروض الرسم على القيمة المضافة:

-أمثلة حول احترام أجل تقديم طلب الاسترجاع:

لتكن مؤسسة يحق لها إسترجاع الرسم على القيمة المضافة،والتي تظهر تصريحاتها) ج50 للفصل المدني الأول لسنة 2017 قرضا للرسم على القيمة المضافة.

[1] خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومه للطباعة والنشر، الجزء الأول،الجزائر،2005، ص: 153

[2] الدليل التطبيقي للرسم علي القيمة المضافة،2017، ص:31

الجدول رقم (**06**)

تصريحات. ج50		
الفصل المدني الأول2017	قرض ر.ق.م	ر.ق.م للدفع
جـــانفي	800.000	–
فيـــــــــــفري	700.000	–
مـــــــــــارس	1000.000	–

في شهر أفريل:

تودع هذه المؤسسة بتاريخ2017/04/10، تصريح ج (50) لشهر مارس، يحمل قرضا للرسم على القيمة المضافة مقدرا ب 1.000.000 دج، موازاة مع التصريح، تقدم المؤسسة في نفس التاريخ طلب استرجاع هذا القرض. يعتبر هذا الطلب مقبولا لأن المؤسسة احترمت الأجل المحدد قانونا لتقديمه قبل (20 أفريل 2017).

في شهر ماي:

إذا أودعت المؤسسة طلب استرجاع القرض المقدر ب 1.000.000 دج في تاريخ 07 ماي2017 ، فإنها لم تحترم الأجل المحدد لذلك.

وبالتالي فإن دراسة طلبها سيؤدي إلى قرار رفض. ولكن بإمكان هذه المؤسسة تحميل القرض في التصريحات القادمة:

- سواء،تقدم طلبا جديدا لاسترجاع القرض، إذا كانت في حالة دائنة خلال الفصل المدني القادم.
- أو تحميل هذا القرض على الرسم على القيمة المضافة المستحقة لشهر ماي والأشهر التي تليه[1].

[1] نفس المرجع، ص:31،32

الجدول رقم (07): جدول ملخص و محدد للآجال النهائية لتقديم طلبات إسترجاع قروض الرسم على القيمة المضافة.

الفصل المدني الذي تكون خلاله القرض	جانفي فيفري مارس 2017	أفريل ماي جوان 2017	جويلية أوت سبتمبر 2017	أكتوبر نوفمبر ديسمبر 2017
آخر أجل لتقديم طلب الإسترجاع	قبل 20 أفريل 2017	قبل 20 جويلية 2017	قبل 20 أكتوبر 2017	قبل 20 جانفي 2018

أمثلة حول تطبيق شرط الحد الأدنى لقرض الرسم على القيمة المضافة (1.000.000.) دج،القابل للاسترجاع:

مثـــال 1:

- تظهر مؤسسة، في الفصل المدني الثاني قروض الر.ق.م التالية:

-أفريل 1.750.000 دج

-ماي 1.200.000 دج

-جوان 999.000 دج

تودع هذه المؤسسة في 18 جويلية طلب إسترجاع القرض المقدر ب 999.000 دج.

تؤدي دراسة هذا الطلب إلى قرار رفض لأن المبلغ الذي طلب إسترجاعه لا يصل إلى الحد الأدنى (1000.000دج)

رغم أن تصريحات شهر أفريل وشهر ماي تحمل قروض يفوق مقدارها الحد الأدنى.

خلاصة الفصل الأول:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة **بالرسم على القيمة المضافة، وقد مكننا ذلك من استخلاص مايلي:**

-إن الرسم على القيمة المضافة جاء كبديل للرسم على رقم الأعمال (TUGPوTUGPS).

- **إن** مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة أكثر توسعا من مجال تطبيق الرسم على رقم الأعمال القديم **وذلك بوصوله للعديد من الأوعية الضريبية.**

- الحدث المنشئ للرسم هو تلك الواقعة التي تعطي ميلاد الدين تجاه خزينة الدولة.

-حسب المادة 15 من ق ر على رقم الأعمال، يتكون الوعاء الضريبي لعملية ما من القيمة الإجمالية التي يطبق عليها المعدل القانوني الخاص بها، **كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.**

- **إن معدلات الرسم على القيمة المضافة** شهدت تعديلات عبر قوانين المالية **لسنوات** 2001،1997،1995 بحيث أصبحت مع قانون المالية لسنة 2001 في شكل معدلين هما المخفض 7% **والمعدل العادي** 17% إلى غاية سنة 2017 **أصبح المعدل المخفض** 9% **والمعدل العادي** 19%.

-إن الرسم على القيمة المضافة يتحمله المستهلك الأخيـر، أما الشراء بالإعفاء (للرسم علي القيمة المضافة) فهي وثيقة تمنح للمكلفين المرخصين والإسترجاعات فهي **حق** استرجاع TVA المشتريات.

وسيتم التطرق في الفصل الثاني إلى **الدراسة الميدانية" من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة عينة من** المجتمع والمتمثلة في **المحاسبين ومحافظي** الحسابات وإطارات الضرائب **لدراسة المشاكل والحلول المتعلقة بالرسم علي القيمة المضافة.**

الفصل الثاني

دراسة ميدانية وإحصائية للرسم على القيمة المضافة

تمهيـــد

بعد انتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وكنموذج للدراسة تم اختيار بعض إطارات الضرائب في المصالح الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية الوادي وكذا بعض محافظي الحسابات و محاسبين كعينة، وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول المشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وكيف يمكن معالجتها وإيجاد حلول لها.

سنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة المشاكل والحلول المقترحة ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محاورها الرسم على القيمة المضافة و مشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والحلول المقترحة لها.

وفي خضم هذه المتغيرات لجئنا إلى أراء بعض الأساتذة المتخصصين، في هذا المجال ثم قمنا بمختلف الإجراءات المناسبة لإتمام الدراسة، ونتناول من خلال هذا الفصل المباحث التالية:

- **المبحث الأول**: الأدوات والبرامج المستخدمة.
  - **المطلب الأول**: عينة و حدود الدراسة
  - **المطلب الثاني**: أدوات وبرامج الدراسة
- **المبحث الثاني**: تحليل النتائج ومناقشتها.
  - **المطلب الأول**: عرض نتائج الاستبيان
  - **المطلب الثاني**: اختبار ثبات و صدق العينة والتحليل الإحصائي للاستبيان

المبحث الأول: الأدوات والبرامج المستخدمة

سنقوم من خلال هذه الدراسة بعرض عينة وحدود الدراسة متبوعة بتوضيح استمارة استبيان التي تمثل قاعدة المعطيات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الإحصائية. وهذا بتناول مراحل إعدادها ومختلف الظروف المحيطة بها والمنهجية المتبعة في هذه الدراسة وذلك بالتطرق إلى:

المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة

الفرع الأول: عينة الدراسة

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في مستخدمي الرسم على القيمة المضافة في ولاية الوادي ويمكننا تصنيف هذا المجتمع إلى الفئات التالية:

- الفئة الأولى: إطارات الضرائب.
- الفئة الثانية: المحاسبين ومحافظي حسابات.

تم توزيع الاستبيان على 47 فرد من أفراد العينة وتم استرجاع 43 استبيان كما هو موضح في الجدول أدناه

جدول رقم (08): يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	47	%100
عدد الاستمارات الواردة	42	%89.36
عدد الاستمارات الملغاة	0	0
المجموع	42	%89.36

المصدر: من إعداد الطلبة

الفرع الثاني: حدود الدراسة

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تحاول هذه الدراسة استقصاء أراء إطارات الضرائب والمحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر وبتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر، وبتحديد في ولاية الوادي
- **الحدود الزمنية:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (من شهر أفريل إلى شهر ماي 2017).

المطلب الثاني: أدوات وبرامج الدراسة

اعتمدنا في هذا المطلب على أسلوب التحري المباشر باستخدام أداة الاستبيان والتي تعد من بين أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي لظواهر والأحداث، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة.

الفرع الأول: الاستبيان

✓ **تصميم الاستمارة**

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وقد استعنا ببعض المراجع والكتب والقوانين ودليل الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017 لإعداد هذا الاستبيان، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تم طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضم أربعة وعشرون سؤالا، وتم صياغتها باللغة العرابية، مع رموز باللغة الفرنسية وتم التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث (دقة الأسئلة، وابتعادها على الغموض، تغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة).

قمنا بوضعه في اختبار أولى قصد معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج النقائص والسلبيات التي قد تشوبه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد، التي قد تجعل من أفراد العينة يشعرون بالملل مما يقودهم لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، تم ضبط استمارة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي[1].

✓ **نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة**

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

- **المقابلة الشخصية:** وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، كما ألحينا على ضرورة ملء الاستمارة في أقل وقت ممكن.
- **الإستعانة بالغير:** وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء في جميع أنحاء الولاية التي تمت فيها الدراسة.
- **التسليم الغير المباشر:** وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من مفتشيات الضرائب ومكاتب محافظي الحسابات والمحاسبين.

✓ **هيكل الاستبيان**

تضمنت استمارة الاستبيان أربعة وعشرون سؤالا، بوبت في أربعة محاور رئيسية، ولقد تم صياغة الأسئلة وفق النوع المغلق المعتمدة في التحليل على مقياس لكرت الثلاثي، وهذا للوصول بدقة إلى أراء المستجوبين حول المحاور المحددة. ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

- **المحور الأول** :تضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بشخصية المستجوب من الفئة العمرية و الجنس والمؤهل العلمي و الوظيفة والخبرة المهنية....الخ، ويحتوي على 5 أسئلة، من السؤال الأول إلى السؤال الخامس.
- **المحور الثاني:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بمدى تطبيق نظام الرسم على القيمة المضافة ويحتوي على ستة أسئلة.
- **المحور الثالث:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بالمشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، ويحتوي على سبعة أسئلة.

[1] انظر الملحق رقم: (01)

– **المحور الرابع**: تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بالحلول المقترحة ويحتوي على ستة أسئلة.

الفرع الثاني: البرامج المستخدمة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي تتم إعدادها بالاعتماد على برنامج Excel 2007 تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول اعتمدنا على مقياس ليكرت الثلاثي، المبين في الجدول التالي:

جدول رقم: (09)مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها

3	2	1
موافق	محايد	غير موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مقياس ليكرت الثلاثي

اعتمدنا على الأسلوب الايجابي لبناء أسئلة الاستمارة، وهذا لتسهيل عملية إدخال البيانات واجتناب الأخطاء. تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 21) حيث تم استخدام الوسائل التالية:

–المتوسط الحسابي: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.

– **الانحراف المعياري**: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

–صدق وثبات المحتوى :قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، لابد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس .وتوجد عدة اختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها معامل ألفا كرونباخ 1 و يستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي60 % .

المبحث الثاني :تحليل النتائج ومناقشتها

المطلب الأول :عرض نتائج الاستبيان

الفرع الأول :عرض النتائج الخاصة بالمعلومات الديموغرافية

يتم في هذه الفقرة عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها.

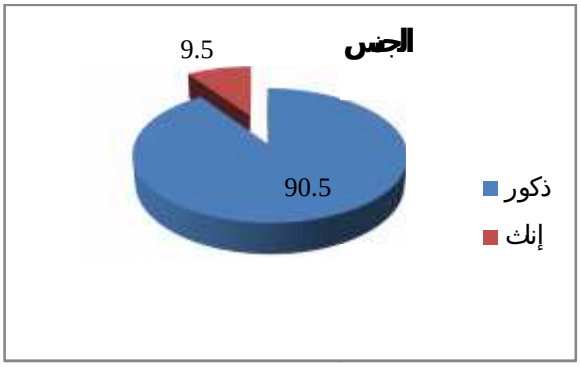
1- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

تتكون عينة الدراسة من 42 فردا منهم 38 ذكر و 04 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت 90.48 % في حين قدرت نسبة الإناث ب09.52 % .

جدول رقم: (10) توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	38	%90.48
إناث	04	%09.52
المجموع	42	%100

الشكل رقم(01) توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على نتائج الاستبيان

2- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

من خلال الجدول رقم (11) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين يقل عمرهم عن 25 عاما هو 01 فردا أي بنسبة 2.4 % من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين يتراوح عمرهم بين 26 و 35 عاما هو 25 فراد أي بنسبة 59.5 % أما الأفراد الذين يتجاوز سنهم بين 36 و50 عاما فكان عددهم 12 فراد أي ما يعادل نسبة 28.6 % من إجمالي أفراد العينة وأفراد العينة

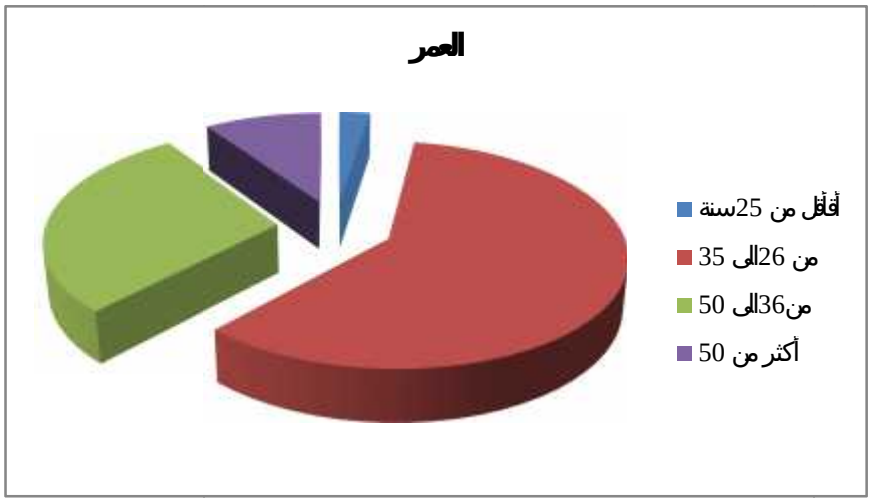
الذين يفوق 50 عاما فكان عددهم 04 أفراد أي ما يعادل نسبة 9.5 % من إجمالي أفراد العينة حسب الشكل الموضح أدناه.

جدول رقم: (11) توزيع العينة حسب العمر

العمر	اقل من 25سنة	من 26 إلى 35سنوات	من 36 إلى 50 سنة	أكثر من 50 سنة	المجموع
التكرار	1	25	12	04	42
النسبة	%2.4	%59.5	%28.6	%9.5	%100

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم: (02) توزع العينة حسب العمر



3- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) بأن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي.وقد بلغت نسبة المستجوبين الحاصلين على شهادة ليسانس 66.7 % أي ما يعادل 28 فردا، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الحائزين على شهادة ماجستير يعادل 07.1 % أي ما يعادل3 أفراد، و بلغت نسبة أفراد العينة الحائزين على شهادة ماستر نسبة 26.2 % ما يعادل 11 فردا لهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم و الاعتماد عليها في التحليل.

جدول رقم: (12) توزيع العينة حسب الشهادة

الشهادة	ليسانس	ماجستير	ماستر	المجموع
التكرار	28	03	11	42
النسبة	% 66.7	% 7.1	% 26.2	%100

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم: (03) توزيع العينة حسب الشهادة المتحصل عليها

4- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

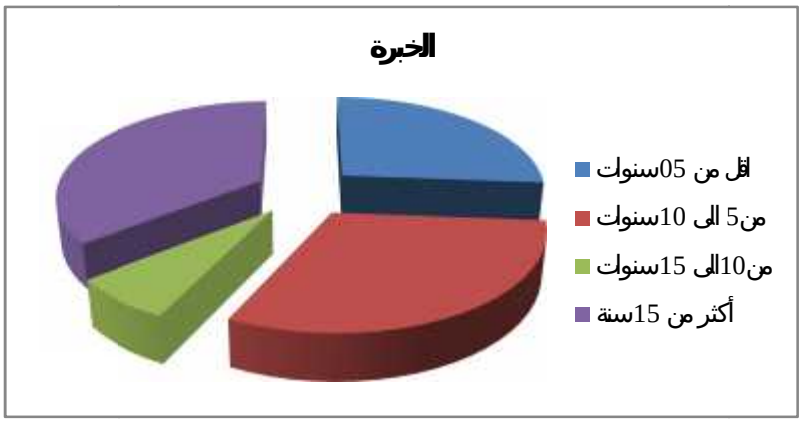
من خلال الجدول رقم (13) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرهم عن 05 سنوات هو 11 فردا أي بنسبة 26.2 % من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 5 و 10 سنوات فكان عددهم 13 فرد اً أي ما يعادل نسبة 31.0 % أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم من 11 إلى 15سنة فكان عددهم 03 أفراد أي ما يعادل نسبة 7.1 % من إجمالي العينة، أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم 15 سنة فما فوق فكان عددهم 15فردا أي بنسبة 35.7 %.

الجدول رقم: (13) توزيع العينة حسب الخبرة

المدة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	11	% 26.2
من 5 الى 10سنوات	13	% 31.0
من 10 الى 15سنة	03	% 7.1
أكثر من 15 سنة	15	% 35.7
المجموع	42	% 100

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم: (04) توزيع العينة حسب الخبرة



5- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

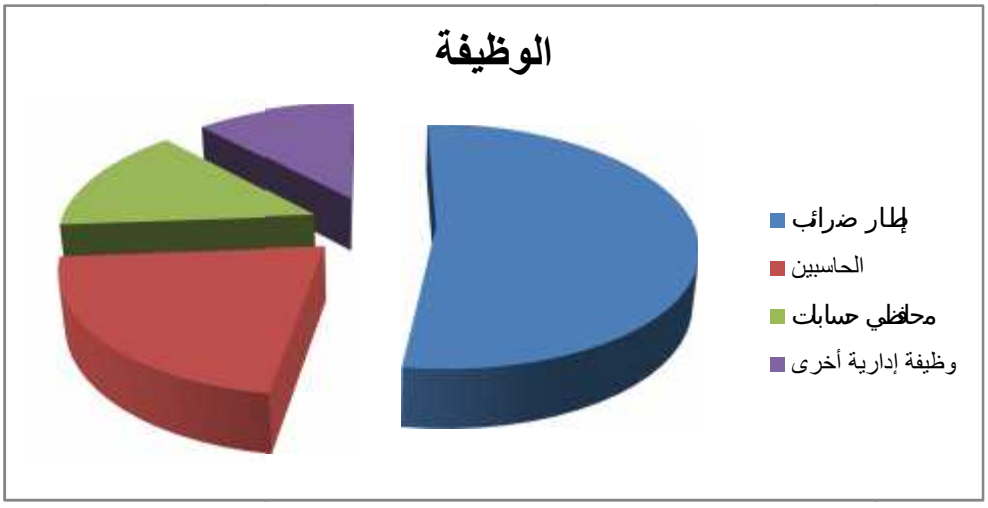
من خلال الجدول رقم (14) يمكن أن نستكشف بأن غالبية المستجوبين هم من فئة إطارات ضرائب، حيث بلغت نسبتهم 52.4 % أي ما يعادل 22 فردا، أما فئة المحاسبين بلغت نسبتهم 21.4 % أي ما يعادل 09 أفراد و محافظي حسابات بلغت نسبتهم 14.3 % أي ما يعادل 06 أفراد من إجمالي العينة، أما وظيفة إدارية أخرى فبلغت نسبتهم 11.9% أي ما يعادل 05 أفراد.

الجدول رقم: (14) توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
إطارات ضرائب	22	% 52.4
المحاسبين	09	% 21.4
محافظي حسابات	06	% 14.3
وظيفة إدارية أخرى	05	% 11.9
المجموع	42	% 100

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم: (05) توزيع العينة حسب الوظيفة



المطلب الثاني: إختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

الفرع الأول: إختبار ثبات وصدق العينة

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

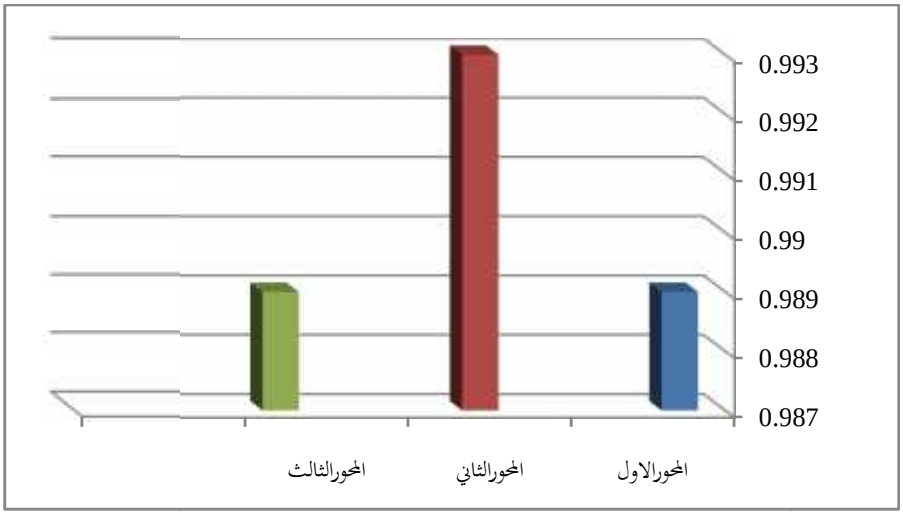
الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

الجدول رقم (15):توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.

محاور الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات لألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	نظام الرسم على القيمة المضافة	06	0.980	0.989
المحور الثاني	المشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة	07	0.987	0.993
المحور الثالث	الحلول المقترحة للرسم على القيمة المضافة	06	0.979	0.989
مجموع المحاور		19	0.994	0.997

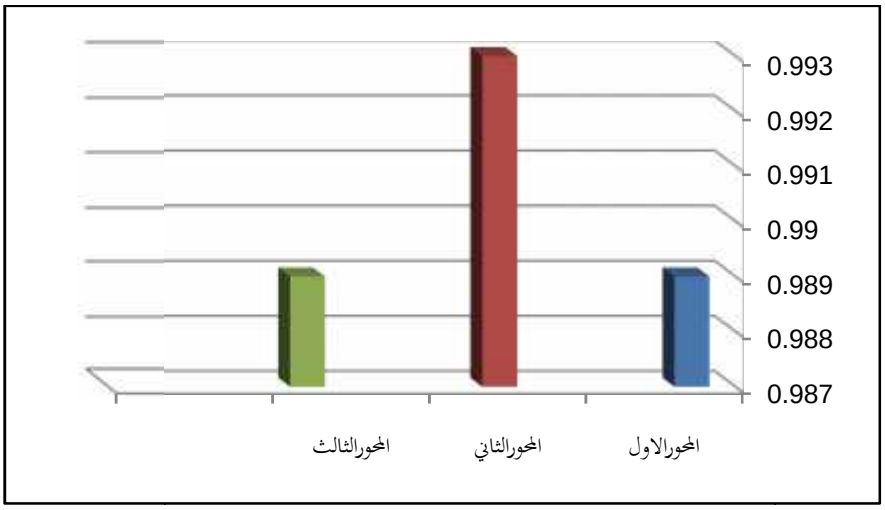
المصدر: من إعداد الطلبة(بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (06):توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



المصدر: من إعداد الطلبة(بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (07):توزيع معامل الصدق



المصدر: من إعداد الطلبة(بناء على مخرجات SPSS)

يتضح من الجدول رقم (15) والشكلين البيانيين السابقين ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين (0.979) و (0.987) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور(0.885) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات. لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين (0.989) و(0.993) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور (0.994) مما يدلل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح ممّا يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

الفرع الثاني :عرض النتائج الخاصة بمتغيرات الدراسة

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس) ليكرت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى2 ، من 2 إلى3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين) غير موافق، محايد، موافق، وعليه يساوي طول الفئة 3/2= 0.66 يصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (16): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي

المتوسط المرجح	الرأي
من 1 إلى 1.66	غير موافق
من 1.67 إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي.

- **نتائج أراء عينة الدراسة حول الرسم على القيمة المضافة**

أ- الرسم على القيمة المضافة

جدول رقم (17): إتجاهات أفراد العينة حول نظام الرسم على القيمة المضافة

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
شهد الرسم على القيمة المضافة عدة تعديلات بخصوص نسبة الإخضاع ويرجع ذلك إلى خصوصية هذا الرسم	03	07	32	2.69	0.604	موافق
	0.07	0.17	0.76			
هناك عدم تناسق في عملية فرض الرسم على القيمة المضافة	04	05	32	2.69	0.643	موافق
	0.09	0.12	0.76			
التعديلات التي طرأت على حسم TVA أثرت على الحصيلة الجبائية	05	05	32	2.64	0.692	موافق
	0.12	0.12	0.76			
إن المحال الرئيسي للتهرب الضريبي يتعلق أساسا ب TVA	06	05	31	2.60	0.734	موافق
	0.14	0.12	0.74			
أفضل نسبة لفرض الـ TVA في الجزائر هي نسبة موحدة	05	05	32	2.64	0.692	موافق
	0.12	0.12	0.76			
الأسلوب والنظام الأفضل لفرض ضريبة TVAهو إتباع مبدأ مكان العمل (المنشأة)	07	05	30	2.55	0.772	موافق
	0.17	0.12	0.71			
المتوسط العام حول نظام الرسم على القيمة المضافة				2.63	0.658	موافق

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على نتائج الاستبيان

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بنظام الرسم على القيمة المضافة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (2.63) والذي يقع بين(2.34) وأقل من (3)كما أن هذا

المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الثلاثي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في نظام الرسم على القيمة المضافة، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.658) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(2.34<**2.69**.< 3) وهو محصور في المجال 2.34 **و**3 مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الرسم على القيمة المضافة شهد فعلا عدة تعديلات لنسبة الإخضاع وذلك لخصوصيته.

2- في الفقرة رقم (2) بلغ نفس الوسط الحسابي للفقرة رقم (1) و هذا مما يدل على أن أغلب أفراد العينة توافق على عدم تناسق في عملية فرض الرسم على القيمة المضافة.

3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(2.34<**2.64**.< 3) وهو محصور في المجال 2.34 **و**3 مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي في أن التعديلات التي طرأت على حسم الرسم على القيمة المضافة أثرت على الحصيلة الجبائية.

4- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(2.60) وهو محصور في المجال 2.34 **و**3 مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المجال الرئيسي للتهرب الضريبي يتعلق أساسا بالرسم على القيمة المضافة.

5- في الفقرة رقم (5) وهو نفس الوسط الحسابي للفقرة رقم (3) و المتمثل في (2.64) وهو محصور في المجال 2.34 **و**3 مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تقر بأن أفضل نسبة لفرض الـ TVA في الجزائر هي نسبة موحدة.

6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (2.55) وهو محصور في المجال 2.34 **و**3 مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يتفقون على أن الأسلوب والنظام الأفضل لفرض ضريبة TVAهو إتباع مبدأ مكان العمل (المنشأة).

ب- المشاكل المتعلقة للرسم على القيمة المضافة

جدول رقم (18): إتجاهات أفراد العينة حول المشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
إن عملية استرجاع TVA شكلت العديد من الاختلالات على مستوى الإدارة الجبائية.	05	05	32	2.64	0.694	موافق
	0.12	0.12	0.76			
تعتبر TVA أكبر مشكلة في المنظومة الجبائية.	03	05	34	2.74.	0.587	موافق
	0.07	0.12	0.81			
إن أهم مشكلة في TVA هو عدم الفوترة والتسديد النقدي	05	05	32	2.64	0.694	موافق
	0.12	0.12	0.76			
عدم وجود TVA المشتريات حقيقية.	05	06	31	2.62	0.697	موافق
	0.12	0.14	0.74			
أكثر الفواتير المسترجعة ليس لها علاقة بالنشاط	07	06	29	2.52	0.772	موافق
	0.17	0.14	0.69			
مبالغة كبيرة في استرجاع TVA المشتريات.	10	14	18	2.19	0.804	محايد
	0.24	0.33	0.43			
عدم التسريع في عملية استرجاع الرصيد ل TVA قد تصل إلى سنتين أو أكثر.	08	08	26	2.43	0.801	موافق
	0.19	0.19	0.62			
المتوسط العام حول المشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة				2.54	0.678	**موافق**

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على نتائج الاستبيان

يظهر لنا الجدول رقم(18) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.19 و 2.74)، وبإنحرافات معيارية تراوحت ما بين (0.587 و 0.804) وبدرجة تقدير موافق، أما المتوسط العام قد بلغ (2.54) وبإنحراف

معياري (0.678) وبدرجة موافق، مما يؤكد وجود مشاكل في نظام الرسم على القيمة المضافة مما وجب العمل على تصحيحها. حيث جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم(01)و(03) و المتمثلة في الاختلالات على مستوى الإدارة الجبائية في عملية استرجاع TVA و مشكلة عدم الفوترة والتسديد النقدي و ذلك بمتوسط حسابي (2.64) وانحراف معياري (0.694) بدرجة تقدير موافق و بنسبة موافق تصل إلى 76%، ثم الفقرة رقم(04) عدم وجود TVA المشتريات حقيقية و ذلك بمتوسط حسابي

(2.62) وانحراف معياري (0.697) بدرجة تقدير موافق و بنسبة 74% ثم تلتها الفقرة رقم (05) و التي نصت على أن أكثر الفواتير المسترجعة ليس لها علاقة بالنشاط،و ذلك بمتوسط حسابي (2.52) وانحراف معياري (0.772) بدرجة تقدير موافق و بنسبة 69% مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي، أما الفقرة (6) بلغ الوسط الحسابي (2.19) وبإنحراف معياري قدره (0.804) مما يدل على أن أغلب أفراد العينة لا توافق الرأي في وجود مبالغة كبيرة في استرجاع TVA المشتريات، بينما الفقرة (7) بلغ الوسط الحسابي (2.43) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي في عدم التسريع في عملية استرجاع الرصيد ل TVA و التي قد تصل إلى سنتين أو أكثر.

ت- الحلول المقترحة للرسم على القيمة المضافة

جدول رقم (19): إتجاهات أفراد العينة حول الحلول المقترحة للرسم على القيمة المضافة

	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%			
إذا خفض معدل الإخضاع ل TVA وألغيت عملية الحسم سيكون ذلك أفضل.	8	11	23	2.36	0.791	موافق
	0.19	0.26	0.55			
إذا تم الاستغناء عن TVA نهائيا سيؤدي ذلك إلى تحسين الوضعية الجبائية للإدارة الضريبية	13	4	25	2.29	0.918	محايد
	0.31	0.09	0.6			
الحل الوحيد في ضبط المشاكل الناجمة عن تطبيق TVA هو تسديد الفواتير بواسطة الشيكات البنكية.	9	12	21	2.29	0.805	محايد
	0.21	0.29	0.5			
إن تطبيق نموذج التصريحات الجبائية الالكترونية يعد أداة فعالة للوقوف في وجه المشاكل الناجمة ل TVA.	7	5	30	2.55	0.772	موافق
	0.17	0.12	0.71			
أن بعض الدول قلصت من المشاكل الناجمة عن تطبيق TVA بواسطة تطبيق أتمة نظام التصريح الجبائي.	8	5	29	2.50	0.804	موافق
	0.19	0.12	0.69			
لتسريع في عملية أسترجاع الرصيد المرحل تعطى شهادة إعفاء جزئية ل TVA المشتريات مثلا بنسبة 9% عوضا عن 19%.	7	12	23	2.38	0.764	موافق
	0.17	0.28	0.55			
المتوسط العام حول الحلول المقترحة للرسم على القيمة المضافة				2.39	0.773	**موافق**

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على نتائج الاستبيان

يظهر لنا الجدول رقم (19) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.29 **و** 2.55)، وبانحرافات معيارية تراوحت ما بين (0.764 و 0.918) وبدرجة تقدير موافق، أما المتوسط العام قد بلغ (2.39) وبانحراف معياري (0.773) وبدرجة موافق، مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي في إيجاد حلول للرسم على القيمة المضافة، حيث جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (4) " أن تطبيق نموذج التصريحات الجبائية الالكترونية يعد أداة فعالة للوقوف في وجه المشاكل الناجمة ل TVA." وذلك بمتوسط حسابي (2.55) وانحراف معياري (0.772) بدرجة تقدير موافق، ثم الفقرة رقم (5) والتي نصت: " أن بعض الدول قلصت من المشاكل الناجمة عن تطبيق TVA بواسطة تطبيق أتمتة نظام التصريح الجبائي" بمتوسط حسابي (2.50) وإنحراف معياري (0.804) بدرجة تقدير موافق، ثم الفقرة رقم (6) " لتسريع في عملية استرجاع الرصيد المرحل تعطى شهادة إعفاء جزئية ل TVA المشتريات مثلا بنسبة 9% عوضا عن 19%."، ثم تلتها الفقرة (1) والتي نصت على أن إذا خفض معدل الإخضاع ل TVA وألغيت عملية الحسم سيكون ذلك أفضل، بمتوسط حسابي (2.36) و بإنحراف معياري (0.791) بدرجة تقدير موافق، أما الفقرة (2) و (3) والتي نصتا على أن "إذا تم الاستغناء عن TVA نهائيا سيؤدي ذلك إلى تحسين الوضعية الجبائية للإدارة الضريبية" و " الحل الوحيد في ضبط المشاكل الناجمة عن تطبيق TVA هو تسديد الفواتير بواسطة الشيكات البنكية. "

فإن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات لكارت الثلاثي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "محايد" والتي تعبر عن الوساطة بين الموافقة وعدم الموافقة لأفراد العينة بمتوسط حسابي مشترك (2.29) وإنحراف معياري على التوالي (0.918) و (0.805)

- **اختبار T-Test لمحاور الاستبيان**

1-الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (20) نتائج اختبار T-Test حول الرسم على القيمة المضافة

	المؤشرات الإحصائية		
العبارات	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
شهد الرسم على القيمة المضافة عدة تعديلات بخصوص نسبة الإخضاع ويرجع ذلك إلى خصوصية هذا الرسم	7.404	42	0.000
هناك عدم تناسق في عملية فرض الرسم على القيمة المضافة	6.954	42	0.000
التعديلات التي طرأت على حسم TVA أثرت على الحصيلة الجبائية	6.019	42	0.000
إن الخلل الرئيسي للتهرب الضريبي يتعلق أساسا ب TVA	5.252	42	0.000
أفضل نسبة لفرض الـ TVA في الجزائر هي نسبة موحدة	6.019	42	0.000
الأسلوب والنظام الأفضل لفرض ضريبة TVAهو إتباع مبدأ مكان العمل (المنشأة)	4.600	42	0.000

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على على مخرجات spss

يظهر الجدول رقم: (20)اختبار T-Test لمختلف فقرات المحور الأول و الخاص بالرسم على القيمة المضافة كانت النتائج كالتالي:

1- في الفقرة رقم (1) بلغت t = 7.404 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

2- في الفقرة رقم (2) بلغت t = 6.954 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

3- في الفقرة رقم (3) بلغت t= 6.019 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

4- في الفقرة رقم (4) بلغت t= 5.252 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

5- في الفقرة رقم (5) بلغت t= 6.019 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α = 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

6- في الفقرة رقم (6) بلغت t = 4.600 و كانت Sig = 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α = 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

2- المشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (21) نتائج اختبار T-Test حول المشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

العبارات	المؤشرات الإحصائية		
	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
إن عملية استرجاع TVA شكلت العديد من الاختلالات على مستوى الإدارة الجبائية	6.019	42	0.000
تعتبر TVA أكبر مشكلة في المنظومة الجبائية.	8.151	42	0.000
إن أهم مشكلة في TVA هو عدم الفوترة والتسديد النقدي	6.019	42	0.000
عدم وجود TVA المشتريات حقيقية	5.758	42	0.000
أكثر الفواتير المسترجعة ليس لها علاقة بالنشاط	4.394	42	0.000
مبالغة كبيرة في استرجاع TVA المشتريات	1.536	42	0.132
عدم التسريع في عملية استرجاع الرصيد ل TVA قد تصل إلى سنتين أو أكثر	3.469	42	0.001

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على مخرجات spss

يظهر الجدول (21) اختبار T-Test لمختلف فقرات المحور الثاني و كانت النتائج كالتالي:

1- في الفقرة رقم (1) بلغت t =6.019 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

2- في الفقرة رقم (2) بلغت t = 8.151 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

3- في الفقرة رقم (3) بلغت t= 6.019 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

4- في الفقرة رقم (4) بلغت t= 5.758 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

5- في الفقرة رقم (5) بلغت t= 4.394 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α = 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

6- في الفقرة رقم (6) بلغت t = 1.536 و كانت Sig = 0.132 عند مستوى دلالة إحصائية أكثر من α = 0.05 مما يدل على أن العبارة غير معنوية.

7- في الفقرة رقم(7) بلغت t = 3.469 و كانت Sig = 0.001 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α = 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

3- الحلول المقترحة للرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (22) نتائج اختبار T-Test حول الحلول المقترحة للرسم على القيمة المضافة

العبارات	المؤشرات الإحصائية		
	قيمة T المحسوبة	**درجات الحرية**	**مستوى الدلالة الإحصائية Sig**
إذا خفض معدل الإخضاع ل TVA وألغيت عملية الحسم سيكون ذلك أفضل.	2.927	42	0.006
إذا تم الاستغناء عن TVA نهائيا سيؤدي ذلك إلى تحسين الوضعية الجبائية للإدارة الضريبية	2.016	42	0.050
الحل الوحيد في ضبط المشاكل الناجمة عن تطبيق TVA هو تسديد الفواتير بواسطة الشيكات البنكية.	2.300	42	0.027
إن تطبيق نموذج التصريحات الجبائية الالكترونية يعد أداة فعالة للوقوف في وجه المشاكل الناجمة ل TVA	4.600	42	0000
أن بعض الدول قلصت من المشاكل الناجمة عن تطبيق TVA بواسطة تطبيق أتمة نظام التصريح	4.031	42	0.000
لتسريع في عملية أسترجاع الرصيد المرحل تعطى شهادة إعفاء جزئية ل TVA المشتريات مثلا بنسبة 9% عوضاعن 19%.	3.233	42	0.002

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على مخرجات spss

يظهر **الجدول** (22) اختبار T-Test لمختلف فقرات المحور الثالث و كانت النتائج كالتالي:

1- في الفقرة رقم (1) بلغت t = 2.927 و كانت Sig= 0.006 عند مستوى دلالة إحصائية أكبر من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة غير معنوية.

2- في الفقرة رقم (2) بلغت t = 2.016 و كانت Sig= 0.050 عند مستوى دلالة إحصائية أكبر من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة غير معنوية.

3- في الفقرة رقم (3) بلغت t=2.300 . و كانت Sig= 0.027 عند مستوى دلالة إحصائية أكبر من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة غير معنوية.

4- في الفقرة رقم (4) بلغت t= 4.600 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من α= 0.05 مما يدل على أن العبارة معنوية.

5- في الفقرة رقم (5) بلغت t=4.031 و كانت Sig= 0.000 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من $\alpha = 0.05$ مما يدل على أن العبارة معنوية.

6- في الفقرة رقم (6) بلغت t =3.233 و كانت Sig = 0.002 عند مستوى دلالة إحصائية أكثر من $\alpha = 0.05$ مما يدل على أن العبارة معنوية.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق توزيع الاستبيان والتي تهدف إلى تحليل نظام الرسم على القيمة المضافة و إظهار المشاكل المتعلقة به و محاولة معالجتها و إبراز حلولها و وذلك على مجموعة من المهنيين و الأكاديميين المتمثلين في محافظي الحسابات و خبراء محاسبة و إطارات ضرائب و مهنيين، وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الاستبيان والمدرجة في برنامج (spss21)، لاحظنا أن أغلبية أفراد العينة يؤكدون أن هناك مشاكل و حلول متعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

الخـــاتمـــة

الخـــــــاتمة العـــامـــة

من خلال دراستنا لموضوع البحث، حيث قمنا من خلاله بدراسة تحليلية للرسم على القيمة المضافة وهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية وعلى مختلف الأسئلة الفرعية المرتبطة بها، قمنا بتحليل مختلف جوانب الموضوع و تم استنتاج أن الرسم على القيمة المضافة جاء كبديل للرسم على رقم الأعمال القديم، حيث أصبح مجال تطبيقه أكثر توسعا، ويمس العديد من الأوعية الضريبية، ويتم تأسيسه بالحدث المنشئ، وقد واجه الرسم على القيمة المضافة العديد من التعديلات بخصوص المعدلات، وحق الخصم ل TVA المشتريات، وكذلك شهادة الشراء بالإعفاء والإسترجاعات.

بعد تحليل نتائج الاستبيان لاحظنا أن أغلبية أفراد العينة يؤكدون أن هناك مشاكل وحلول للرسم على القيمة المضافة تتمثل المشاكل في ما يلي :

- أن عملية استرجاع TVA شكلت العديد من الاختلالات على مستوى الإدارة الجبائية؛
- تعتبر TVA أكبر مشكلة في المنظومة الجبائية؛
- إن أهم مشكلة في TVA هو عدم الفوترة والتسديد النقدي؛
- عدم وجود TVA المشتريات حقيقية؛
- أكثر الفواتير المسترجعة ليس لها علاقة بالنشاط؛
- عدم التسريع في عملية استرجاع الرصيد ل TVA قد تصل إلى سنتين أو أكثر.

حيث تتمثل الحلول في ما يلي :

- إذا خفض معدل الإخضاع ل TVA وألغيت عملية الحسم سيكون ذلك أفضل.
- إن تطبيق نموذج التصريحات الجبائية الالكترونية يعد أداة فعالة للوقوف في وجه المشاكل الناجمة ل TVA.
- أن بعض الدول قلصت من المشاكل الناجمة عن تطبيق TVA بواسطة تطبيق أتمتة نظام التصريح الجبائي.
- لتسريع في عملية أسترجاع الرصيد المرحل تعطى شهادة إعفاء جزئية ل TVA المشتريات مثلا بنسبة 9% عوضا عن 19%.

وفيما يلي أهم نتائج اختبار الفرضيات:

- ✓ من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى، نستنتج تأييد المستجوبين وهذا من خلال الجوانب التعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وعليه يؤدي بنا هذا إلى إثبات صحة الفرضية الأولى، والتي مفادها :

"إن الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تمس القيمة المضافة خلال كل مرحلة وهي ضريبة يتحملها المستهلك"

- ✓ من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية، نستنتج بأن أغلبية أفراد العينة يؤكدون صحة الفرضية الثانية والتي مفادها:

" أن الجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة تتمثل في الإعفاءات وقواعد التأسيس والاسترجاع و الشراء بالإعفاء"

- ✓ من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة، نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يؤيدون بأن :

" هناك عدة مشاكل تتعلق بالرسم على القيمة المضافة تمس الجوانب المتعلقة به، ويمكن معالجتها و إيجاد الحلول لها "

التوصيـــات :

بعد التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة ودراسة أهم المشاكل المتعلقة به نتقدم بالنصائح و التوصيات التالية :

- رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي تضر بالخزينة العمومية والإقتصاد الوطني ككل .
- التخفيض في نسبة TVA يؤدي إلى التسديد الفوري وعدم المماطلة في تسديد المستحقات.
- فرض الرسم على القيمة المضافة على كل النشاطات مع تقليص نسبته .
- تشديد العقوبات على المكلفين المتهربين جبائيا .
- اللجوء إلى نظام الاقتطاع بالنسبة للمقاولين من المصدر أي من مبالغ المقبوضات .
- تشديد الرقابة على الفواتير .
- القيام بعمليات تحسيسية وتوعوية لأهمية TVA.

آفاق البحث:

من بين أهم المواضيع والنقاط التي يمكن أن تشكل إشكاليات لمواضيع بحث في هذا المجال ما يلي:

- أثر زيادة معدل الرسم على القيمة المضافة في التنمية الإقتصادية
- أتمتة نظام التصريح الجبائي وأثره على الرسم (TVA).

قائمة المراجع

الكتب

1- حميد بوزيدة ،**جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثانية ، الجزائر، 2007

2- خلاصي رضا ، **النظام الجبائي الجزائري الحديث** ، دار هومه للطباعة والنشر ، الجزء الأول ،الجزائر ،2005

3- سوزي عدلي ناشد ، **الوجيز في المالية العامة** ، الدار الجامعية للنشر ، 2000

4- عبد الكريم صادق ، ، **النظم الضريبية** ، الدار الجامعية ، القاهرة ،1986

5- غازي عبد الرازق النقاش، **المالية العامة**، دار وائل، ط 2، الأردن، 2001،

المجلات والدوريات

6- ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث، ورقلة، العدد 02، 2003

قوانين ومراسيم

7- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2015 ، 2016 ،2017

8- قانون الرسوم على رقم الأعمال (TCA)، 2017

9- المادة 26 و27 من قانون المالية لسنة 2017

الملاحق

ملحق رقم 01

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم علوم المالية والمحاسبة **تخصص : تدقيق محاسبي**

عنوان البحث : دراسة تحليلية للرسم على القيمة المضافة المشاكل –الحلول – حالة ولاية الوادي

من إعداد الطلبة : غزال محمـد الساسي – قديري عبد الحكيـم – مـدلل لطفي

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد:

يهدف هذا الإستبيان إلى معرفة المشاكل والحلول المتعلقة بالدراسة التحليلية للرسم على القيمة المضافة ،وذلك كبحث أكاديمي يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص: تدقيق محاسبي، ونحيط سيادتكم علما بأن المعلومات التي سوف يتم الحصول عليها من طرفكم تعامل بسرية تامة وضمن الهدف الذي رسمت له وهو البحث العلمي، مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد على صحة إجابتكم.

I. **بيانات عامة:** ---------- يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

- **الفئة العمرية:**

أقل من 25 سنة..... ☐ من 26 سنة إلى 35 سنة..... ☐

من 36 سنة إلى 50 سنة... ☐ أكبر من 50 سنة..... ☐

- **الجنس:**

ذكر..... ☐ أنثى..... ☐

- **المؤهل العلمي:**

ليسانس..... ☐ ماجستير..... ☐

ماستر..... ☐ دكتوراه..... ☐

- **الوظيفة:**

محافظ حسابات..... ☐ خبير محاسب..... ..... ☐

اطارات ضرائب..... ☐ وظيفة إدارية أخرى.... .... ☐

- **الخبرة المهنية:**

أقل من 5 سنوات..... ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات..... ☐

من 11 سنة إلى 15 سنة.... ☐ أكثر من 15 سنة..... ☐

II. بيانات تتعلق بالدراسة

أولا: الرسم على القيمة المضافة

الرقم	الفـــــقـــــرة	موافق	محايد	غير موافق
1	شهد الرسم على القيمة المضافة عدة تعديلات بخصوص نسبة الإخضاع ويرجع ذلك إلى خصوصية هذا الرسم			
2	هناك عدم تناسق في عملية فرض الرسم على القيمة المضافة			
3	التعديلات التي طرأت على حسم TVA أثرت على الحصيلة الجبائية			
4	أن المجال الرئيسي للتهرب الضريبي يتعلق أساسا ب TVA			
5	أفضل نسبة لفرض الـ TVA في الجزائر هي نسبة موحدة			
6	الأسلوب والنظام الأفضل لفرض ضريبة TVAهو إتباع مبدأ مكان العمل (المنشأة)			

ثانيا: المشاكل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة:

الرقم	الفـــــــــــــقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	إن عملية إسترجاع TVA شكلت العديد من الاختلالات على مستوى الإدراة الجبائية.			
2	تعتبر TVA أكبر مشكلة في المنظومة الجبائية.			
3	إن أهم مشكلة في TVA هو عدم الفوترة والتسديد النقدي.			
4	عدم وجود TVA المشتريات حقيقية.			
5	أكثر الفواتير المسترجعة ليس لها علاقة بالنشاط.			
6	مبالغة كبيرة في استرجاع TVA المشتريات.			
7	عدم التسريع في عملية استرجاع الرصيد ل TVA قد تصل إلى سنتين أو أكثر.			

ثالثا: الحلول المقترحة

الرقم	الفـــــــــــــــقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	إذا خفض معدل الإخضاع ل TVA وألغيت عملية الحسم سيكون ذلك أفضل.			
2	إذا تم الاستغناء عن TVA نهائيا سيؤدي ذلك إلى تحسين الوضعية الجبائية للإدارة الضريبية.			
3	الحل الوحيد في ضبط المشاكل الناجمة عن تطبيق TVA هو تسديد الفواتير بواسطة الشيكات البنكية.			
4	إن تطبيق نموذج التصريحات الجبائية الالكترونية يعد أداة فعالة للوقوف في وجه المشاكل الناجمة ل TVA.			
5	أن بعض الدول قلصت من المشاكل الناجمة عن تطبيق TVA بواسطة تطبيق أتمتة نظام التصريح الجبائي.			
6	للتسريع في عملية إسترجاع الرصيد المرحل تعطى شهادة إعفاء جزئية ل TVA المشتريات مثلا بنسبة 9% عوضا عن 19%.			

اقتراحات الإطارات والخبراء في الميدان

1- .....

2- .....

3- .....

4- .....

ملحق رقم 02

```
DATASET CLOSE DataSet2.
DATASET ACTIVATE DataSet1.
FREQUENCIES VARIABLES=_75; هل؛72_لم؛75_ ؛87_ن؛80_ل؛75_ ؛85_م؛93_ل
77_؛85_؛76_؛82_ل؛75_ ؛77_يف؛90_لو؛75_; a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7
c1 c2 c3 c4 c5 c6
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:47:22
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES= العمر الجنس المؤهل الوضيفة الخبرة a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 c1 c2 c3 c4 c5 c6 /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

[DataSet1] C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav

Statistics

		العمر	الجنس	المؤهل	الوضيفة	الخبرة	a1	a2
N	Valid	42	42	42	42	42	42	42
	Missing	0	0	0	0	0	0	0

Statistics

		a3	a4	a5	a6	b1	b2	b3
N	Valid	42	42	42	42	42	42	42
	Missing	0	0	0	0	0	0	0

Statistics

		b4	b5	b6	b7	c1	c2	c3
N	Valid	42	42	42	42	42	42	42
	Missing	0	0	0	0	0	0	0

Statistics

		c4	c5	c6
N	Valid	42	42	42
	Missing	0	0	0

Frequency Table

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 25سنة	1	2.4	2.4	2.4
	من 26 الى 35سنة	25	59.5	59.5	61.9
	من36 الى 50سنة	12	28.6	28.6	90.5
	اكثر من 50سنة	4	9.5	9.5	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	38	90.5	90.5	90.5
	انثى	4	9.5	9.5	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	28	66.7	66.7	66.7
	ماجستير	3	7.1	7.1	73.8
	ماستر	11	26.2	26.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الوضيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محافظ حسابات	6	14.3	14.3	14.3
	خبير محاسبى	9	21.4	21.4	35.7
	ايطار ضرائب	22	52.4	52.4	88.1
	وضيفة ادارية اخرى	5	11.9	11.9	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5سنوات	11	26.2	26.2	26.2
	من5 الى 10سنوات	13	31.0	31.0	57.1
	من 11 الى 15سنة	3	7.1	7.1	64.3
	اكثر من 15سنة	15	35.7	35.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
	محايد	7	16.7	16.7	23.8
	موافق	32	76.2	76.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	9.5	9.5	9.5
	محايد	5	11.9	11.9	21.4
	موافق	33	78.6	78.6	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

a3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	5	11.9	11.9	23.8
	موافق	32	76.2	76.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

a4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	14.3	14.3	14.3
	محايد	5	11.9	11.9	26.2
	موافق	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

a5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	5	11.9	11.9	23.8
	موافق	32	76.2	76.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

a6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	16.7	16.7	16.7
	محايد	5	11.9	11.9	28.6
	موافق	30	71.4	71.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

b1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	5	11.9	11.9	23.8
	موافق	32	76.2	76.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

b2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
	محايد	5	11.9	11.9	19.0
	موافق	34	81.0	81.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

b3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	5	11.9	11.9	23.8
	موافق	32	76.2	76.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

b4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	6	14.3	14.3	26.2
	موافق	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

b5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	16.7	16.7	16.7
	محايد	6	14.3	14.3	31.0
	موافق	29	69.0	69.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

b6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	10	23.8	23.8	23.8
	محايد	14	33.3	33.3	57.1
	موافق	18	42.9	42.9	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

b7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	19.0	19.0	19.0
	محايد	8	19.0	19.0	38.1
	موافق	26	61.9	61.9	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

c1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	19.0	19.0	19.0
	محايد	11	26.2	26.2	45.2
	موافق	23	54.8	54.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

c2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	13	31.0	31.0	31.0
	محايد	4	9.5	9.5	40.5
	موافق	25	59.5	59.5	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

c3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	21.4	21.4	21.4
	محايد	12	28.6	28.6	50.0
	موافق	21	50.0	50.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

c4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	16.7	16.7	16.7
	محايد	5	11.9	11.9	28.6
	موافق	30	71.4	71.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

c5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	19.0	19.0	19.0
	محايد	5	11.9	11.9	31.0
	موافق	29	69.0	69.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

c6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	16.7	16.7	16.7
	محايد	12	28.6	28.6	45.2
	موافق	23	54.8	54.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 c1 c2 c3 c4 c5
c6
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:47:56
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 c1 c2 c3 c4 c5 c6 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

[DataSet1] C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
a1	42	1	3	2.69	.604
a2	42	1	3	2.69	.643
a3	42	1	3	2.64	.692
a4	42	1	3	2.60	.734
a5	42	1	3	2.64	.692
a6	42	1	3	2.55	.772
b1	42	1	3	2.64	.692
b2	42	1	3	2.74	.587
b3	42	1	3	2.64	.692
b4	42	1	3	2.62	.697
b5	42	1	3	2.52	.773
b6	42	1	3	2.19	.804

b7	42	1	3	2.43	.801
c1	42	1	3	2.36	.791
c2	42	1	3	2.29	.918
c3	42	1	3	2.29	.805
c4	42	1	3	2.55	.772
c5	42	1	3	2.50	.804
c6	42	1	3	2.38	.764
Valid N (listwise)	42				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=ma mB mC
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:48:14
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=ma mB mC /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.04

```
[DataSet1] C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ma	42	1.00	3.00	2.6349	.65770
mB	42	1.00	3.00	2.5408	.67784
mC	42	1.00	3.00	2.3929	.77286
Valid N (listwise)	42				

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:48:32
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

```
[DataSet1] C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	42	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	42	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.979	6

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:48:51
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.

Syntax	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure. RELIABILITY /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.04

```
[DataSet1] C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	42	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	42	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.976	7

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:49:10
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

```
[DataSet1] C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	42	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	42	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.980	6

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 c1 c2 c3 c4 c5 c6
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:49:35
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 c1 c2 c3 c4 c5 c6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.03

```
[DataSet1] C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	42	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	42	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.991	19

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:51:54
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /STATISTICS=CORR COV.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.00

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:53:00
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /SUMMARY=TOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

```
T-TEST
  /TESTVAL=2
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 c1 c2 c3 c4 c5 c6
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Notes

Output Created		09-MAY-2017 15:53:51
Comments		
Input	Data	C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	42
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=2 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 c1 c2 c3 c4 c5 c6 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

[DataSet1] C:\Users\Tayeb7\Downloads\ghezal.sav

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
a1	42	2.69	.604	.093
a2	42	2.69	.643	.099
a3	42	2.64	.692	.107
a4	42	2.60	.734	.113
a5	42	2.64	.692	.107
a6	42	2.55	.772	.119
b1	42	2.64	.692	.107

b2	42	2.74	.587	.091
b3	42	2.64	.692	.107
b4	42	2.62	.697	.108
b5	42	2.52	.773	.119
b6	42	2.19	.804	.124
b7	42	2.43	.801	.124
c1	42	2.36	.791	.122
c2	42	2.29	.918	.142
c3	42	2.29	.805	.124
c4	42	2.55	.772	.119
c5	42	2.50	.804	.124
c6	42	2.38	.764	.118

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
a1	7.404	41	.000	.690	.50	.88
a2	6.954	41	.000	.690	.49	.89
a3	6.019	41	.000	.643	.43	.86
a4	5.252	41	.000	.595	.37	.82
a5	6.019	41	.000	.643	.43	.86
a6	4.600	41	.000	.548	.31	.79
b1	6.019	41	.000	.643	.43	.86
b2	8.151	41	.000	.738	.56	.92
b3	6.019	41	.000	.643	.43	.86
b4	5.758	41	.000	.619	.40	.84
b5	4.394	41	.000	.524	.28	.76
b6	1.536	41	.132	.190	-.06-	.44
b7	3.469	41	.001	.429	.18	.68
c1	2.927	41	.006	.357	.11	.60
c2	2.016	41	.050	.286	.00	.57
c3	2.300	41	.027	.286	.03	.54
c4	4.600	41	.000	.548	.31	.79
c5	4.031	41	.000	.500	.25	.75
c6	3.233	41	.002	.381	.14	.62