

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر
الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

تقدير الوعاء الضريبي على الدخل الإجمالي

دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بدائرة تادلس - ولاية مستغانم -

مقدمة من طرف الطالبتين:

شداد سميرة

حمة أشواق

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	لقب واسم الأستاذ	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا			جامعة مستغانم
مقرراً	أ.د بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر -أ-	جامعة مستغانم
مناقشا			جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2019-2020

إهداء

إلى من هي في الحياة حياة
إليك ينحني الحرف حبا وامتنان
إليك أمي.....وعليك السلام
إلى والذي رمز الأمان
إلى من هو أول وآخر الأشياء
إلى الذي لا أملك إلا مشاعري التي سأزين بها السماء بألف دعوة طلبا من خالقي ألا
يحرمني منه
.....(إليك زوجي).....
إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إلى اخواتي وأخواتي.
إلى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا بدأ بيد
إلى صديقاتي وزميلاتي.
إلى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من دور وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في
العالم إلى من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تثير لنا سيرة العلم والنجاح
إلى أساتذتنا الكرام

كلمة شكر

بعد الحمد لله تبارك وتعالى حق حمده ، الذي وفقنا لإتمام عملنا على هذا النحو

نتقدم بشكرنا وامتنانا الكبيرين لأستاذنا الفاضل بن زيدان الحاج

على قبوله الإشراف على هذا البحث رغم انشغالاته الكثيرة وعلى ما قدمه لنا من توجيهات

قيمة على مستوى المنهجية أو على مستوى المضمون العلمي

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل عمال المركز الجواري للضرائب

على المعلومات القيمة وحسن المعاملة التي تلقيناها من طرفهم طيلة فترة التبرص.

كما نقدم شكري وتقديري لكل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو من بعيد في انجاز

هذا العمل

كما لا ننسى كل من شجعنا بالكلمة الطيبة والابتسامة وبالثناء إلى كل هؤلاء نقول شكرا.

قائمة المحتويات

الفهرس

الصفحة	العناوين
	اهداء
	كلمة شكر
	ملخص
	قائمة المحتويات
02	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للوعاء الضريبي
06	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل للضرائب
09	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
10	المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة وأساسها القانوني
12	المطلب الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها
17	المبحث الثاني: ماهية الوعاء الضريبي
17	المطلب الأول: مفهوم الوعاء الضريبي
18	المطلب الثاني: التحديد الكمي للوعاء الضريبي
19	المطلب الثالث: التحديد الكيفي للوعاء الضريبي
21	المبحث الثالث: الطرق القانونية في تحقيق الوعاء الضريبي
21	المطلب الأول: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية
23	المطلب الثاني: حقوق المكلف الخاضع للضريبة
24	المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة
27	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي وطرق محاسبتهما في النظام المحاسبي المالي
29	تمهيد
30	المبحث الأول: ماهية الضريبة على الدخل الإجمالي في النظام المحاسبي المالي
30	المطلب الأول: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وتحديد خصائصها
33	المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي النظام المحاسبي المالي
34	المطلب الثالث: تقديم المعيار رقم 12
37	المبحث الثاني: الضرائب على الدخل الإجمالي وكيفية معالجتها
37	المطلب الأول: الجوانب الجبائية للنظام المالي المحاسبي

40	المطلب الثاني: الضرائب على الدخل الإجمالي في النظام المالي المحاسبي
46	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية
48	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب دائرة عين تادلس
50	تمهيد
51	المبحث الأول: تقديم المركز الجوّاري للضرائب لعين تادلس
51	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر
57	المطلب الثاني: المركز الجوّاري للضرائب
60	المبحث الثاني: أنظمة الوعاء الضريبي
60	المطلب الأول: النظام الحقيقي
61	المطلب الثاني: النظام الجزافي
63	المبحث الثالث: كيفية حساب الأصناف المختلفة للضريبة على الدخل الإجمالي
63	المطلب الأول: كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي "فئة الأرباح المهنية"
64	المطلب الثاني: كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي "فئة المداخيل الفلاحية"
66	المطلب الثالث: كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي "مداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية والغير مبنية"
67	المطلب الرابع: كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة "ربوع رؤوس الأموال المنقولة"
68	المطلب الخامس: كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة "المرتبات والأجور والمنح العمرية"
69	المطلب السادس: كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة "فوائض قيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير مبنية".
71	خلاصة الفصل
73	خاتمة
75	قائمة المراجع والمصادر

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان
43	جدول رقم (II-1) يمثل الضريبة على الدخل الإجمالي
46	جدول رقم (II-2) يمثل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور
47	جدول رقم (II-3) يمثل كيفية حساب وتسجيل الضريبة
47	جدول رقم (II-4) يمثل التسجيل المحاسبي
47	جدول رقم (II-5) يمثل تسديد المستحقات
63	جدول رقم (III-6): يمثل حساب النتائج (حسب الطبيعة) للمؤسسة
64	جدول رقم (III-7): يمثل حساب النتائج (حسب جدول الاهتلاكات) للمؤسسة
64	جدول رقم (III-8): يمثل حساب الضريبة
64	جدول رقم (III-9): يمثل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة "المداحيل الفلاحية"
65	جدول رقم (III-10): يمثل حساب التكاليف المطبقة في الهكتار لسنة 2015
65	جدول رقم (III-11): يمثل ثروة حيوانية
65	جدول رقم (III-12): يمثل تحديد القاعدة الضريبية
66	جدول رقم (III-13): يمثل تحديد القاعدة الضريبية
66	جدول رقم (III-14): يمثل تحديد القاعدة الضريبية للمداحيل الفلاحية:(الزراعة وتربية الحيوانات)
68	جدول رقم (III-15): يمثل بطاقة الأجرة

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
46	الشكل رقم (II-1): كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور
52	الشكل رقم جدول رقم (III-2): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب
54	الشكل رقم (III-3): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب
56	الشكل رقم (III-4): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
58	الشكل رقم (III-5): الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب

مقدمة

إن دور الدولة في إطار المالية العامة من وجهة النظرية التقليدية اقتصر على تغطية الإنفاق الوطني، ولم تتدخل بأي شكل من الأشكال في النشاط الاقتصادي والاجتماعي فهي تلتزم بالحياد أما على حسب النظرية الحديثة يحتم على الدولة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية أي إعادة النظر في حاجات المواطنين التي تعرف تزايد مستمرا من ناحية الاستهلاك وسواء كان الدور تقليديا أو حديثا فإن الدولة مطالبة بتوفير المصادر التمويلية في شكل إيرادات عامة لتحقيق أهدافها المالية والاجتماعية والاقتصادية ومن أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة ، الضرائب فهي الجوهري الأساسي لكافة التشريعات المالية بكافة دول العالم على اختلاف أنظمتها الاقتصادية بما تمثله من أداة تستخدم لتنظيم المسار المالي للدولة، بجانب دورها في تحقيق مجموعة من الأهداف ذات الطبيعة الاقتصادية والاجتماعية والتي تختلف آثارها باختلاف الأنظمة الاقتصادية السائدة وبما أن الجزائر لا تختلف عن هذه الدول فالمشروع الجزائري صاغ نصوص تشريعية جبائية مبينا شروط التكلفة وفرض الضرائب وكيفية التحصيل الا أنها تتميز بالتعدد وعدم استقرارها وهذا من جراء التعديلات المتوالية وتدهور الحساب الجبائي من طرف المكلفين.

وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة حيث أصبحت الدولة تعتمد عليها في تمويل خزينتها وذلك للإنظام ودوام حصيلتها من خلال معرفة الأشخاص المكلفين بها بقواعد وأسس الوعاء الضريبي المفروض عليهم.

وبعد دخول النظام المالي المحاسبي حيز التطبيق وما جاء به من تغيرات على المستوى المحاسبي والمالي يجعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة التي تربط بين المحاسبة والجباية ، وهذا قصد تكيفها أكثر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

وفي هذا الإطار فإن المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل تكتسب أهمية بالغة كونها تمس ثلاث جوانب

(بيان العبء المالي، تسجيل العبء الضريبي، احترام المعايير المحاسبية(المعيار 12))

ومنه نطرح صياغة الإشكالية على النحو التالي:

كيف يتم تقدير الوعاء الضريبي على الدخل الإجمالي في ظل النظام المحاسبي؟

ومنه نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

أ - فيما تتمثل الضريبة ؟

ب- كيف يتم تحديد الوعاء الضريبي ؟

ج - ماهية التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة ضرائب الدخل الإجمالي؟

الفرضيات:

والإجابة عن الإشكالية نقترح الفرضيات الآتية:

أ -الضريبة فريضة الزامية على الأشخاص.

ب- يتم تحديد الوعاء الضريبي وفق طريقتين.

ج -جاء النظام المحاسبي المالي بعدة تغيرات فيما يخص المعالجة المحاسبية لضرائب على الدخل الإجمالي.

-مبررات اختيار الموضوع:

إن الاهتمام بدراسة هذا الموضوع أفرزته مجموعة من الأسباب يمكن اختصارها في ما يلي:

- 1- تم اختيار الموضوع على حسب التخصص.
- 2- رغبة الباحث في التعمق في المواضيع التي تتعلق بالضرائب.
- 3- قلة الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع الجباية بصفة عامة.
أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها من :
 - 1- كون الضريبة وسيلة مطبقة في جميع دول العالم فالإمكان استعمالها كسياسة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية
 - 2- أن المكلف بالضريبة هو عنصر من العناصر التي تمول الخزينة العمومية
 - 3- دراسة انعكاس التغيرات للقوانين الضريبية في النظام المحاسبي المالي
أهداف الدراسة: أن هذه الدراسة تهدف إلى
 - 1- إظهار الدور الذي يمر به الوعاء الضريبي في المجال الاقتصادي ككل
 - 2- دراسة مختلف الاجراءات والتقنيات الواجب إتباعها بغية الوصول لفعالية الوعاء الضريبي
 - 3- أبرز معوقات الوعاء الضريبي التي تعمل على الحد من كفاءة هذه الأخيرة بغية تحسينهاحدود الدراسة:

الحدود المكانية تتحدد دراستنا من الجانب المكاني على الطرق المتبعة في تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي وقد أجريت الدراسة الميدانية في المركز الجوّاري للضرائب بمستغانم دائرة عين تادلس

منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأنسب للموضوع بحيث طغى هذا الأخير على الفصول الثلاثة والذي اهتم بدراسة بعض المفاهيم النظرية بالمهمة في الفصلين الأولين وكذا اعتمدنا على نفس المنهج في دراسة حالة من خلال عملية التريص التي قمنا بها في مفتشية الضرائب

الدراسات السابقة:

من خلال تناولنا لهذا الموضوع تناولنا بعض المذكرات التي تتعلق بموضوع البحث أو جانب منه لا حطنا أن موضوع تقدير الوعاء الضريبي على الدخل الإجمالي في الجزائر على حد علمنا لم يصل إلى القدر الكافي من البحث والدراسة فتجد بعض المؤلفات منها
 - 1- غضبان خديجة (التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي) مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي
 - 2- دكار عومار (المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء المعيار المالي المحاسبي والمعيار 12) مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجاريةخطة الدراسة:

تظم الدراسة ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي خصصناه للدراسة الميدانية الجانب النظري فيما يخص الفصل الأول تعنون حول الإطار المفاهيمي للوعاء الضريبي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تناولنا في المبحث الأول مدخل للضرائب أما المبحث الثاني ماهية الوعاء الضريبي والمبحث الثالث

الطرق القانونية في تحديد الوعاء الضريبي ، فيما يخص الفصل الثاني فكان تحت عنوان الضريبة على الدخل الإجمالي وطرق محاسبتها في النظام المحاسبي المالي تطرقنا فيه إلى ما يلي المبحث الأول ماهية الضريبة على الدخل الإجمالي في النظام المحاسبي المالي أما المبحث الثاني فتحدث عن الضريبة على الدخل الإجمالي وكيفية معالجتها أما الجانب التطبيقي كانت دراسة حالة حول الأنظمة والأصناف المتبعة للضريبة على الدخل الإجمالي وتم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث تناول المبحث الأول تقديم المركز الجوّاري لدائرة عين تادلس والمبحث الثاني أنظمة الوعاء الضريبي وأخيرا المبحث الثالث الأصناف المختلفة للضريبة على الدخل الإجمالي.

الفصل الأول

عموميات حول الضرائب

تمهيد

تعد الضرائب في عالمنا المعاصر من ألبق القضايا بحياة الأنسان سواء من حيث أدائه لها أو من حيث انتفاعه بمواردها في اطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الدولة. وتعتبر المؤسسات الاقتصادية أكثر تأثراً بالعبء الضريبي لأنه يشكل في ذات الوقت تكلفة ومن ناحية ثانية أداة لممارسة ضغط وتوجيه الدولة عليها وبالتالي فان نجاح المؤسسة مرتبط بمدى قدرتها على التحكم في التسيير الجبائي.

المبحث الأول: ماهية الضرائب

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

أولاً: تعريف الضريبة

التعريف الأول : الضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في المقابل انتفاعي بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة.

التعريف الثاني: تعرف الضريبة بأنها فريضة إلزامية تحصل من الأشخاص بحسب مقدرتهم على الدفع، وليست بقدر استفادته من الخدمات التي تقدمها الحكومة لأفراد الشعب، وبذلك يتضح أنه لا يوجد أي علاقة بين ما يدفعه الشخص من ضرائب ومقدار ما يحصل عليه من الخدمات العامة.

ثانياً: خصائص الضريبة

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم خصائص الضريبة التي نستدرجه فيما يلي

1-الضريبة اقتطاع نقدي (فريضة): الضريبة في العصر الحديث اقتطاع نقدي أي تدفع على شكل نقود عكس ما كان عليه الحال في العصور القديمة والوسطى أي كانت الضرائب تدفع علينا.

2-الضريبة تدفع بصفة نهائية: أي لا يمكن استرجاعها أو المطالبة بها ولكن يدفعها المكلفون بذلك بصفة نهائية، وهذا ما يفرقها عن القرض حيث يحق للمقترض باسترداد قيمته مع وجود فوائد في نهاية المدة.

3-الضريبة تفرض وتدفع جبراً: أن جباية الضريبة وفرضها يعدان عملاً من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة وهذا ما يترتب عليها بان تتفرد بوضع النظام القانوني للضريبة من ناحية تحديد السعر وكيفية تحصيلها، ولكن المقصود من الإلزام أن الدولة عند امتناع الفرد عن دفع الضريبة حق اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري وهذا ما يفرقها عن الإيرادات العامة.

4- الضريبة تدفع بدون مقابل : أي أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين فالفرد يدفع الضريبة باعتباره احد أفراد المجتمع وذلك من خلال مساهمته في الأعباء العامة للدولة.

5- فرض الضريبة تحقق نفع عام: هنا الدولة لا تلتزم كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من اجل القيام باستخدامها

في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب عليها القيام بها لتحقيق منافع عامة للمجتمع.

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة وأساسها القانوني

أولاً: القواعد الأساسية للضريبة

يقصد بقواعد الضريبة تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة الممولين. ويعد ادم سميث أول من حدد هذه القواعد الأساسية ولقد صاغها في أربعة قواعد.

1- قاعدة العدالة (المساواة): تعتبر العدالة الضريبية من أهم مبادئ النظام الفعال والتي يسعى المشرع

الضريبي إلى تحقيقها عند صياغة أي نظام ضريبي والمقصود من عدالة النظام الضريبي هو أن تتحقق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء بين ممولي كل الضرائب وبين بعضهم البعض ولقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع فلدى التقليديين يقصد بالعدالة عند (ادم سميث) بان يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب قدرتهم التكليفية النسبية أي تكون مساهمتهم متناسبة مع دخولهم. غير أن حديثاً أخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية ذات أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية وعليه فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد أصبح يؤخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية فيلجأ لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية.

2- قاعدة اليقين: يرى ادم سميث أن الضريبة الجيدة هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا حكم أي أن تكون الضريبة معينة وصرحة وغير مفروضة بصورة كيفية فسعرها معروف وأسلوب ومواعيد جبايتها محددة

بوضوح وتعد هذه القاعدة في أن الممول أو المكلف بالضريبة سيكون على علم مسبق بالتزاماته قبل الدولة وثم يكون لديه القدرة على الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة.

3- قاعدة الملائمة في التحصيل: يقصد بها أن تجيء الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للممول وهذا يعني أن يتلاءم معاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدر وأكثر تقبلاً لدفع الضريبة وفي هذا نجد أنه في الجزائر الضريبة المدفوعة على المداخيل الأجرية تقتطع ساعة دفع الأجر وبذلك تشكل وقتاً ملائماً للأجراء. والاقتصاد في نفقات الجباية في مصلحة الطرفين والدولة والمكلف فالدولة تحصل على قدر من الحصيلة في الوقت نفسه تقتطع من أموال الأفراد أقل قدر ممكن.

4- قاعدة الثبات: يقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية وخصوصاً في أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج.

قاعدة المرونة: ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوباً من الناحية الزمنية وقدر الأماكناً بتغير في حصيلة الضريبة وفي نفس الاتجاه بمعنى آخر الضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معادلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم انخفاض حصيلتها.

ثانياً: الأساس القانوني للضريبة

يتطلب الأمر لمعرفة طبيعة الضريبة في موضوع أساسها القانوني والتكييف القانوني للضريبة نظريتان هما :

1- نظرية العقد المالي: التي ساد الاعتقاد بصحتها لدى كتاب المالية العامة والقانون في القرن الثامن عشر وتلخص هذه

النظرية كما وضعها كتابها الأوائل 'هونرولوك' و'مونتسيكووساي وغيرهم في أن العلاقة بين الدولة والفرد من طبيعة عقدية وأن الأساس القانوني لفرض ضريبة هو العقد المالي نرى أن الكتاب

الكلاسيكيون مختلفون في تكييف العقد المالي كما يلي:

أ- عقد إيجار أعمال: يكيف العقد المالي لدى بعض الكتاب على انه عقد إيجار أعمال أي ان الضريبة التي يدفعها الأفراد هي ثمن نظير الخدمات التي تقدمها الدولة وتترتب عن ذلك نتائج:

أن تتناسب الضريبة مع مقدار ما يعود على الفرد من نفع خاص

أن تتوسع الدولة في فرض الرسوم وأن تضيق من فرض الضرائب وتنتقد هذه النظرية في تكييف العقد المالي بأنه عقد إيجار أعمال فيما يأتي:

أنها لا تصلح لتسبب التزام الأجيال الحاضرة يدفع الضرائب إن هذه النظرية تتصرف إلى التناسب بين الضريبة والمنفعة التي يحصل عليها الممول وهي فكرة تبعد عن الواقع:

ب عقد تأمين: يرى بعض الكتاب إلى أن هذا العقد هو عقد بين الدولة والأفراد وما للضريبة التي يدفعها هؤلاء الأفراد إلا قسط التأمين بل حصول الفرد على الأمن ويترتب على هذه النظرية وجوب فرض الضريبة على الدخل ورأس المال وتنتقد هذه النظرية ما يلي: إنها تقتصر وظيفة الدولة على حماية أموال الفرد وأمنه دون أن تتعد إلى وظائف الدولة الأخرى يقض ي هذا العقد أن يلتزم المؤمن بتعويض الضرر الذي يلحق المؤمن به.

ج عقد شركة: عرف البعض العقد بأنه شركة إنتاج كبرى تتكون من شركائهم المواطنين لكل منهم عمل معين ويتحمل في سبيل هذه الأعمال نفقات خاصة على أنه إلى جانب هذا توجد نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة الشركة أي الحكومة تعود منفعتها على جميع الأفراد وتنتقد هذه النظرية كما يأتي:

إن مقتضى فكرة عقب شركة الإنتاج أن ينتفع الأغنياء بالخدمات لكونهم القادرين على دفع الضرائب أكثر من الفقراء وهو ما يبتعد عن الواقع.

إن الجماعة ليست مجرد شركة إنتاج تمثل مجموعة من المصانع المادية المشتركة إنما مصانع أدبية وإن الدولة لا تسعى لتحقيق مصالح مادية وإنما أيضا مصالح غير مادية.

2- نظرية التضامن الاجتماعي: يتجه الفكر المالي الحديث إلى أن الأساس القانوني للضريبة يكمن في نظرية 2 التضامن الاجتماعي وتقوم هذه النظرية على أساس أن الدولة ضرورة اجتماعية وليست وليدة عقد اجتماعي ومن ثم تقضي بوجود تضامن الأفراد معا كل بحسب مقدرته في مواجهة أعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة القيام بحماية المجتمع كله ومن ثم توفير قدر من الخدمات العامة يتمتع بها كافة المواطنين بلا استثناء وبصرف النظر عن مدى مساهمتهم الفردية في تحمل التكاليف العامة وقد ترتب على الأخذ بهذه النظرية عدة نتائج تشمل في الحقيقة بعض القواعد الأساسية للضريبة وهي:

يعد فرض الضريبة عملا من أعمال السيادة بمعنى أن تقوم الدولة بفرض الضرائب بما لها من سيادة على افراد مجتمعها ومن ثم فان للدولة سلطة تحديد الضرائب وتحديد تنظيمها الفني وعليه فلا تدخل الدولة وهي بصدد فرض الضريبة في التعاقد مع الممولين. استناد فكرة التضامن الاجتماعي تفرض الضريبة على كافة المواطنين دون استثناء أي لا يجوز إعفاء طبقة معينة بصفتها وإن كان ذلك لا يتعارض مع إعفاء

غير القادرين على دفعها ويعني ذلك استناد الضريبة إلى قاعدة عمومية للضريبة. تعطينا نظرية التضامن الاجتماعي تفسيراً واضحاً للالتزام الجليل الحاضر بدفع الضريبة لخدمة القروض التي عقيدتها الأجيال السابقة واستنفدت كل منافعه.

المطلب الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها

أولاً: أنواع الضريبة

من المعلوم أن الضرائب في الوقت الحالي تضم أنواعاً عديدة تتفاوت أهميتها وكذلك في أثارها الاقتصادية والاجتماعية وسندستعرض فيما يأتي إلى أهم أنواع الضرائب تحدد تطبيقاً على نطاق واسع في كافة الدول تقريباً.

1-الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي تفرض على رأس المال قيمة ما يحققه المكلف أو ما يمتلكه من عناصر رأس المال ويتحمله الشخص المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبئ هذه الضريبة إلى غيره.

أ الضريبة على الدخل: تتمثل الضرائب على الدخل في تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل الذي يتولد لدى الشخص الطبيعي أو المعنوي وبما أن الدخل وعاء هذه الضريبة فمن الأجدر أن نحدد المفهوم الدقيق للدخل بغية تحقيق غايتين الأولى حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبل الدخول والثانية عدم الهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخول والثانية حتى عدم تهرب بعض العناصر التي تعد من قبلي الدخول.

ولتحديد مفهوم الدخل هناك نظريتان الأولى تنظر إليه من الناحية المصدر الذي يأتي منه يجب أن يتسم بالدورية والانتظام وتسمى هذه النظرية بنظرية المنبع أما الثانية تحدد الدخل من خلال النظر إلى الزيادة في القيمة

التي حصلت عليها في ذمة المكلف خلال فترة زمنية معينة وتسمى نظرية الزيادة في القيمة الايجابية. - نظرية المنبع: يعد دخلاً وفقاً لهذه النظرية ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود ولكي يعد الإيراد دخلاً وفق هذه النظرية:

الدورية والانتظام: أي يأتي بصفة متجددة ومنتظمة كلما انتهت المدة التي تحدد رقمياً كالיום، الشهر كأجر العامل وراتب الموظف.

إمكانية التقويم بالنقود: لا يشترط في الإيراد حتى يعد دخلاً أن يكون مبلغاً نقدياً.¹

ثبات ديمومة المصدر: يرتبط هذا الشرط بالشرط إذ لا يتصور تحدد الدخل وانتظامه إلا إذا كان ناجماً عن مصدر دائم وثابت وتختلف صفة الدوام والثبات تبعاً لمصدر الدخل المختلفة وهي العمل ورأس المال.

1 خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير الشامية،أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن ص156-157.

1 عادل فليح العلي،"مالية الدولية، عمان، دار زهوان للنشر والتوزيع،2008،ص316_32

2 خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية،أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الأردن ص 156-157

عنصر المدة: حتى يعد الإيراد دخلا يجب أن يحصل عليه المكلف في مدة معينة تبدأ بتاريخ معين وتنتهي بتاريخ آخر وعادة تحدد هذه المدة بسنة.

نظرية الزيادة في القيمة: إن هذه أكثر اتساعا في تحديد المقصود بالدخل إذ يعد دخلا وفق لها كل زيادة ايجابية لذمة المكلف خلال فترة معينة أيا كان مصدر هذه الزيادة بالدورية أو الانتظام أو لم تتصف بذلك أي أنه يعد دخلا كل ما يحصل عليه المكلف في فترة من الفترات سواء مزاوله عملة الاعتيادي أو عن طريق مباشرة نشاطه بصفة عرضية كالأرباح الناجمة عن بيع العقار أو أي منقول آخر وكذلك الزيادة في قيمة الأصول الثابتة بصرف النظر عما إذا كانت تلك الزيادة قد تحققت عن طريق البيع أو لم تتحقق وتجدر الإشارة إلى أن الضريبة على الدخل بالطريقة التي يحددها المشرع إلا انه يمكن التمييز بين نظامين من هذه الضرائب الأول نظام الضريبة على مجموع الدخل والثاني نظام الضريبة النوعية ولكن القاعدة العامة في ضرائب الدخل وأيا كان النظام المعمول به هي أنها تنصب على الدخل الإجمالي دون أن خصم استعملاته ويعد تكليفا للدخل كل إنفاق لا يمكن الحصول على الدخل من غير القيام به وتمثل تكاليف الدخل في الحد الأدنى اللازم للمعيشة (بالنسبة للشخص العادي).

ب الضرائب على رأس المال: وتمثل هذه الضرائب في تلك التي تتخذ رأس المال وعاء لها ويقصد برأس المال أو الثروة ما يحوزه المكلف من قيم استعملته في لحظة زمنية معينة سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كالأسهم والسندات على شكل نقود.

ج- الضريبة العادية على رأس المال: تفرض هذه الضريبة على قيمة ثروة المكلف كلها أو بعض عناصرها وعادة تكون أسعارها منخفضة لأن وعاءها من الضخامة مما يسمح بالحصول على إيرادات غزيرة وتستخدم هذه الضريبة لتحقيق طائفة من المزايا أهمها صعوبات تتمثل تعتبر أداة مهمة في دفع بعض عناصر الثروة العاطلة للمشاركة في النشاط الاقتصادي يمكن استخدامها كأداة رقابية على القرارات المكلفين وخاصة بالنسبة لضريبة الدخل إلا أن فرض هذه الضريبة يجد صعوبة حصر المادة الخاضعة للضريبة واحتمالات التهرب من دفعه هناك أجزاء كثيرة من الثروة من الممكن إخفاؤها كالذهب والمجوهرات والنقود. تحتاج إلى جهاز إداري كبير.

د- الضريبة الاستثنائية على رأس المال: تتشابه هذه الضريبة مع سابقتها من حيث أن المادة الخاضعة لها هي رأس مال المكلف إلا أنها تختلف عنها في سعر الضريبة فإذا كان سعر الضريبة العادية منخفضا نجد الضريبة الاستثنائية تفرض بسعر أعلى ولعل ما يسود ارتفاع هذه الضريبة هو أنها تفرض بسعر أعلى وفي ظروف استثنائية تكون فيها الدولة بأمس الحاجة إلى الأموال لتسديد ديون كبيرة أثقلتها أو لإنجاز بعض الأعمال المهمة لو تتوفر لديها الأموال.

وقد عرفت هذه الضريبة في كثير من الدول الأوروبية الغربية بعد الحرب العالمية الثانية استخدمت إيراداتها لتسديد الدين العام بشكل رئيس.

الضرائب على التراكات: هي الضرائب التي تفرض على ما يجمع ما يملكه الفرد لحظة زمنية معينة هي الوفاة

أي أن الواقعة المنشأة للضريبة هي الوفاة وتتخذ هذه الضرائب أنواع متعددة فهي إما أن تفرض على مجموع الشركة أو على نصيب كل وارث.

1-الضرائب غير المباشرة :

هي كل ضريبة يدفعها المكلف ويستطيع نقل عبئ هذه الضريبة إلى شخص آخر ويتميز هذا النوع بسهولة الجباية ووفرة الحصيلة¹

أ- الضرائب على التداول والإنفاق: إن الضريبة تفرض على إنفاق الدخل للحصول على السلع والخدمات ولهذه فهي تصيب البخل بطريقة غير مباشرة وتعد بالتالي من قبل الضرائب غير المباشرة فالضرائب على نفاق الدخل بالمعنى الواسع تفرض على إنفاق الدخل على أموال الاستثمار وعلى ذلك فهي تتمثل في ثلاثة أنواع.

ب- الضرائب على الاستهلاك: إذ ما فرضت الضريبة على الدخل عند أنفاقه كنا بصدد ضرائب تفرض في مناسبات مختلفة تقع في المراحل المختلفة من المنتج إلى المستهلك وهي مراحل تتمثل في اتفاق السلعة من المنتج إلى التاجر الجملة ومن هذا الأخير إلى تاجر التجزئة ومن تاجر التجزئة إلى المستهلك. أي أن هذه المناسبات لفرض الضريبة أمر يتوافق إلى حد كبير على ضمان سهولة تحصيلها.

ج- الضريبة العامة على الاتفاق: في هذا النظام تفرض الضريبة على كافة السلع أي كافة صور الإنفاق بحيث لا تثور مشكلة اختيار السلع التي تضع للضريبة ويعتبر نظام الضريبة العامة على الإنفاق أكثر تحقيقاً للعدالة

د- الضريبة على رقم الأعمال: تطورت التشريعات الضريبية لتجعل الضرائب على الاستهلاك أو المبيعات التي تفرض على أنواع السلع فقط أما بمناسبة إنتاجها أو بمناسبة استهلاكها. ضرائب عامة على السلع والخدمات بمناسبة تداول هذه السلع أو بمناسبة أداء الخدمات.

هـ- الضرائب الجمركية: يقصد بها الضرائب التي تفرض على السلع عند اخت يارها لحدود الدول الإقليمية بمناسبة استيرادها وتصديرها وتعكس الضرائب الجمركية نوعاً وسعراً أو حصيلة الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة وكذلك طبيعة تباينها الاقتصادي

ولضرائب على التداول: قد لا يقوم الشخص بإنفاق دخله أكمله مع استهلاك السلع والخدمات بل يدخر جزء منه ويشتري به أموالاً عقارية منقولة وقد يحدث أيضاً أن يقوم الشخص بالتصرف بالبيع بالأموال الموجودة لديه إلى شخص آخر وفي هذه الحالات يفرض المشرع الضريبي في الدول المختلفة ضرائب غير مباشرة تحصل بمناسبة تداول وانتقال الأموال بين الأفراد وتسمى بالضرائب على ال تداول مثل ضرائب التسجيل وتفرض ضرائب الدمغة أصلاً على عمليات تداول الأموال عن طريق تحرير، الدمغة المستندات كالعقود.

¹ زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 158-165

ثانيا: أهداف الضريبة:

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتباره مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية والسياسية والاقتصادية الأخرى وقد تطورت هذه الأهداف بتطور الدولة.

1- الأهداف المالية: و يقصد بها تغطية الأعباء العامة أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء باتجاه الاتفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى الاستثمارات الدارة الحكومية.

2- الأهداف الاقتصادية: تتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدولة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب¹ أثناء فترة الانكماش لزيادة الاتفاقية وزيادة فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين لمنحه فترة إعفاء الموارد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاط حيوي يحقق التنمية الاقتصادية.

3- الأهداف السياسية: أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر لمخططات التنمية الاقتصادية² الاجتماعية ففرض رسوم جمركية تدفعه على المنتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية لتصل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها من أجل تحقيق أغراض سياسية.³

4- الأهداف الاجتماعية: إن التطورات الاقتصادية والاجتماعية قد جعلت للضريبة أغراض أخرى غير الغرض المالي ومن بينها الغرض الاجتماعي فهي تستخدم كوسيلة هامة في تحقيق جملة من الغايات الاجتماعية.

إعادة توزيع الدخل أو الثروة بين أفراد المجتمع لتقليل من الفوارق الاجتماعية ويتم ذلك بعدة طرق كفرض ضرائب على الثروة كحاصل الحال في فرنسا وألمانيا.

وتشجيع النسل في الدول التي ترغب في عدد سكانها كالدول الأوروبية فقد تلجا هذه الدول لسن قوانين ضريبية تتضمن تخفيضات الضريبة كما هو الحال بالنسبة إلى فرنسا وقد لجأت ألمانيا إلى التخفيضات الضريبية قصد زيادة عدد سكانها وبعد ضريبتها في الحرب العالمية الثانية عدلت من هذا النظام 1946 في عام وفي المقابل قد تستعمل في تحديد النسل حيث تقوم هذه الدول برفع معدلات الضرائب على الدخل ويزداد عدد أفراد الأسرة كما هو الحال في الهند والصين.

معالجة أزمة السكن فالضريبة تستخدم كوسيلة للحد من مشكل السكن وذلك إما بإعفاء رأس المال

¹ صلاح الدين محمد حسن النمراوي، الضريبة على الدخل، دار النشر مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، سنة 2013

² دمدوم فريد، كمال رزيق، نظم فرض الضريبة وأثرها على التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة مهندس دولة في التخطيط والإحصاء، فرع مالية

والحساب، مخاطرة، المعهد الوطني للتخطيط والإحصاء، الجزائر دفعة 2006_2007، ص 10-11

³ وزيد حميد، مرجع سبق ذكره ص 12.

المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة معينة كما قد تستعمل الضرائب في تسهيل وتشجيع استهلاك بعض السلع المضرة بالصحة كالكحول والتبغ وغيرهما فتفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها أو حتى الإزعاك المحقق في إنتاجها.

المبحث الثاني: ماهية الوعاء الضريبي

المطلب الأول الوعاء الضريبي

يقصد أي المادة التي تفرض عليها الضريبة فإذا ما نقرر، بالوعاء الضريبي الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة اقتطاع جزء من القدرة الشرائية في صورة ضريبة تعين تحديد الشكل المكون للمادة التي تفرض عليها الضريبة وهو ما يعبر عنه باختيار أساس فرض الضريبة أو أصل الضريبة. ويمكن تعريفه أيضا بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء وذلك حسب الأنظمة المحددة لذلك وعلى هذا أو فيما إذا فرضت على ، الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال أو الدخل ورأس المال مع الأفراد رأسا بغض م النظر عن دخولهم أو ثروتهم.

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

المطلب الثاني: التحديد الكمي للوعاء الضريبي¹

يتوقف حجم الحصيلة على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة. و تتمثل فيما يلي :

أولاً: التقدير الغير مباشر

1 التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: حسب هذه الطريقة يتم تقديم قيمة الوعاء الضريبة على أساس عدد في المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة المكلف فيمكن مثلا الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن الممول أو محل عمله عدد العمال وعدد السيارات التي يملكها الخ²

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصا وإذا أحسن كما أن التساوي ، اختيار المظاهر الخارجية ويعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يتعد عن الواقع قد يؤدي إلى ف ، في المظاهر الخارجية ، رض ضريبة متساوية بالنسبة لأشخاص وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم كان يعتمد الأشخاص إلى ودخولهم بالإضافة إلى انه يمكن تجنب الضريبة باللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية نسب أملاكهم إلى أولادهم وأزواجهم الخ

2- طريقة التقدير الجزائي

حسب هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض الأدلة لها صلة وثيقة يحدد النظام الضريبي ، بالمادة الخاضعة للضريبة. إن الأدلة التي يعتمد عليها التقدير الجزائي قد تكون قانونية من ذلك تقدير الأرباح التج ، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد ارية للممول

¹ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية، ص 129.

² زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية، ص 129.

بنسبة معينة من رقم الأعمال هذا ما يسمى بالجزاف القانوني.

أما إذ ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين بمثل مقدار دخله وبعض الأحيان بالجزاف الإداري. يعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس ، فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقي، وبعض الأحيان بالجزاف الإداري يعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق ومن ثم بعدها عن الحقيقة و العدالة.¹

3:التقدير المباشر

تمثل هذه الطريقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديد أكثر انضباطا ودقة من طرف سالفه الذكر، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتتم هذه إما بالتصريح، وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية

أ- التصريح: يتمثل التصريح في شكلين أساسيين:

تصريح المكلف بالضريبة، وتصريح الغير.²

تصريح المكلف بالضريبة:

مضمون هذه الطريقة إن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه تقديم التصريح في الموعد الذي يحدده القانون بحيث يتضمن التصريح عناصر ثروته أو دخله أو الوعاء (المادة الخاضعة للضريبة) بصورة عامة مع اقتراح حسن أمانة المكلف بالضريبة. ولضمان صحة ودقة التصريح فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح وتعليقه، إذ تبين أن هناك غش أو خطأ فقد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض عليه ضريبة أقل من دخله الحقيقي لذا يكون للإدارة حق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية، أو التقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة، فقد تفرض بعض العقوبات الجنائية، أو المالية في حالة تعمد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم تصريحات غير صحيحة، وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقدير منضبطا ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف للضريبة.³

تصريح الغير:

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر غير مكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب وبشرط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط المكلف بالضريبة، والشخص الذي قام بالتصريح وتطبيق هذه الطريقة، شأن تحديد وعاء الكثير من الضرائب ، كالضريبة على المرتبات والأجور الضريبية على القيم المنقولة ، الضرائب على فوائد الديون والتأمينات ... الخ ، ما يميز هذه الطريقة أنها أخذت بها العديد من

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007ص 32-

² راقب كريمة، رشيدة أمير ، الإصلاح الضريبي في الجزائر بين النظرية والتطبيق مذكرة لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية ، فرع تكتيك بنكية وبنقدية جامعة التكوين المتواصل، البويرة، الجزائر، 2006 ص 127.

³ عمر عبد الله بني إرشيد موسوعة الضرائب، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2003 ص 143

التشريعات الضريبية المختلفة لضمان دقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

ب: التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يحول القانون لإدارة الضرائب حق التقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة ولذا تسمى هذه الظاهرة بالتقدير أو التفتيش الإداري وهذا عن طريق فحص وتدقيق الدفاتر والسجلات المحاسبية للمكلف ، وهذا في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي أو التصريح غير مطابق أو تنطوي على غش أو خطأ إلا أن القانون أعطى للمكلف بالضريبة حق الطعن في صحة التقدير وفقا للقواعد القانونية المحددة.

المطلب الثالث: التحديد الكيفي للوعاء الضريبي

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الأخذ بعين الاعتبار بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية ومنه سنتطرق الى كليهما كالآتي.

أولاً: الضريبة الحقيقية¹

تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية. فإذا فرضت ضريبة حقيقية إذا كانت واحدة بالنسبة ، فرضت ضريبة على الدخل الناتج عن ملكية الأرض الزراعية لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة لا فرق بين ما يملك هكتارا واحدا أو أكثر.

ولا تتطلب الضريبة الحقيقية جهدا كبيرا من جانب كبير من الكفاءة. فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها. وتمتاز بأن حصيلتها عزيزة ، فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف بالضريبة، كما أنها لا تقرر أية إعفاءات . وبالرغم مما تقدم ، فان الضريبة الحقيقية لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة. كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة.

ثانيا: الضريبة الشخصية

فهي التي تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز الشخص ي و الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة. لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لا بد ، فعند تحديد المقدرة التكليفية للشخص من الأخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة نفسه تتمثل في:

1-المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة:

يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع

¹المادة 121 معدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية، 1995

الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه بحد الكفاف. يختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر، وفي داخل المجتمع من وقت إلى آخر. بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية. وتتخذ بعض الدول من ذلك سلاحا إما لتشجيع النسل أو لفرض عقوبة لغير المتزوجين، ويكون ذلك عادة بالنسبة للدول التي تعاني نقصا في الزيادة السكانية أو سلاحا لتحديد النسل في لدول النامية التي تعاني من الزيادة في النسل.

2-مصدر الدخل:

إن شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف بالضريبة. فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة . مختلفة عن ذلك الناتج عن رأس المال ويرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة، بالإضافة إلى اختلاف مدة استثمار كل منهما. وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقا لظروف كل منهما

3-المركز المالي:

إن شخصية الضريبة، لكونها تعد بالمركز المالي للمكلف، تتميز في المعاملة بين الدخول المختلفة من حيث أحجامها و شرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل(الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين بالضريبة.

المبحث الثالث: الطرق القانونية في تحقيق الوعاء الضريبي

المطلب الأول: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية¹

تمتلك الإدارة الجبائية صلاحيات وحقوق خولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال، وبالتالي مكافحة الغش الضريبي على أحسن وجه، لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن إيجازها في ما يلي²:

1- حق الرقابة:

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدود، فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق الغير مباشرة و التسجيل، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور.

وكذلك نصت المادة 19: "يراقب المفتش التصريحات وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.

كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية، عندما يرفض المكلف بالضريبة الإيجابية على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه ان يعيد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضرورة لتقديم أجابته في مدة لا يمكن ان تقل عن ثلاثين(30) يوما.

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، ان يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك. وكذا اسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين(30) يوما. وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، يرسل الأشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع اشعار باستلام أو يسلم له مع اشعار بالاستلام، ويحدد المفتش بعد انقضاء أجل الرد أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضا للمكلف بالضريبة مع

¹ عوادى مصطفى، زين يونس، زين يونس، الرقابة الجبائية (على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري)، مطبعة سخري، الوادي (الجزائر)،

2012 ص 118

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18_19 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2010 ص 14

مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد اعداد جدول التسوية".

2- حق الاطلاع:

في اطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإيرادات والهيئات، والمؤسسات العمومية الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الاطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن ان تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ومجال حق الاطلاع محدد بالمواد 45 الى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس الا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، وهذا القانون يسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم: الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية) المؤسسات الخاصة، المؤسسات المالية والغير (المواد 51-58 من قانون الإجراءات الجبائية) والسلطة القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).

3- حق المعاينة والحجز:

عندما تكون هناك ممارسات تدليسيه وخص القانون تحت بعض الشروط ألى أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة لهدف البحث، وجمع المعاينة لا يتم الا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة اقليميا أو قاض مفتوح من قبله.

4- حق اجراء البحث:

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق اجراء البحث ويقصد به اجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا الى 20 مساء في المحلات ذات الإستعمال المهني، ويتم إثركل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.¹

5- حق استدراك الأخطاء(حق التقادم):

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات، الا في حالة وجود مناورات تدليسيه وهذا بالنسبة لما يلي:

-تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

-القيام بأعمال الرقابة

¹عوادي مصطفى ، زين يونس ، مرجع سبق ذكره، ص:19

-قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.
 وحق استدراك الأخطاء يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد الى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم
المطلب الثاني: حقوق المكلف الخاضع للتحقيق

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإرادة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات اعطاها المشرع الجبائي للمكلفين لهذه الرقابة والتي هي كالتالي.

1- الاعلام المسبق وأجل التحضير:

(لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم أشعار بالتحقيق مقابل أشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل ادنى للتحضير، مدته عشرة(10) أيام، ابتداء من تاريخ إستلام هذا الأشعار، وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى وعلى كل حال، يمكن للمكلف ان يطلب تمديد الأجل بناء على طلب، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف).

2 - الاستعانة بمستشار:

يمكن لكل ملف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراؤها.¹

3 - عدم اعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية ان تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة الممارسات التدلسية، بالإضافة الى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو ايضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل اشعار أخرى بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الأشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.

4- محدودية فترة الرقابة في عين المكان:²

حيث تنص المادة 20-4 على انه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

ويمكن أن تتجاوز هذه الأجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو

1 المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015، ص:29.

2 المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص:3.

² ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2003، ص:18.

غير دقيقة أول لم يرد على طلبات المكلفين بأجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.

5- إجراء الاعتراض وحق الرد:

إن إجراء الاعتراض هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير باستخدام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الالتزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية وإجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما وكما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.¹

6- السر المهني:

تنص المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:

يلزم بالسر المهني، بمقتضى احكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو اثناء اداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في أعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.

7 - اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:

إن الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول أما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وأما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. تخص السلطة الإدارية، طبقاً للقوانين والتنظيمات الجاري العمل بها، بالنظر في الطلبات التي تلتبس من حضرتها، الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيض من عبئها، في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب المختلفة الملتبس بها جعل الحصص غير قابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة، أو الحصول على تأجيل الدفع أو إبراء من المسؤولية، وكذا طلبات المكلفين بالضرائب الملتبس بها الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها.

المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة

يهدف التحقيق في المحاسبة الى التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، ولهذا الغرض نص المشرع على الالتزامات التي يجب على المكلف أتباعها، وذلك لتسهيل مهمة الإدارة الجبائية اثناء قيامها بعملية التحقيق.

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل الواجبات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي وخصوصاً إكتتاب التصريحات الجبائية:

¹ عوادي مصطفى، زين يونس، مرجع سبق ذكره، ص: 23-24

1- الالتزامات المحاسبية:

إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة وصحيحة، ومقنعة ومؤسسة حسب الطرق التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي بالإضافة الى ذلك فقد الزم القانون التجاري التجار بمسك السجلات المحاسبية التالية

- سجل اليومية العامة
- سجل الجرد

-سجل اليومية وسجل الجرد يجب ان تمسك دون كشف ولا شطب ولا حشو في الهوامش ويجب ان يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري بالمحكمة، وعلى المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات الصندوق، كشوفات البنك والعمليات المختلفة لمدة 10 سنوات.

2- الالتزامات الجبائية للمكلف¹:

على المكلفين أن يتكثروا في الآجال القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي :

2-1 - التصريح بالوجود:

ان المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة ، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة الجزافية الوحيدة.

2-2 - التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم :

ألزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو (G50A) بسجل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قبضة الضرائب التي يتبعونها قبل العشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.²

2-3 - التصريح السنوي

ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يتكثروا قبل أول ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، صنف أرباح صناعية وتجارية فقد الزمهم بإيداع قبل أول أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية، ونفس الشيء، بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية صناعية، حرفية فلاحية أو المهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية.³

¹المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010، ص: 64

²عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ،| دار الهدى ، عين ميله الجزائر، 2012.

³رضا خلاصي، المراجعة الجبائية، دارالمحمدية، الجزائر، 2003

2-4 التصريح بالتنازل

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

-تصريح إجمالي بالمداخيل التي تفرض عليها ضريبة

-تصريح خاص بالمداخيل الصنفية

وهاته التصريحات يجب ان تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط.

أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة أو المستغل، يقدم ذوي حقوق الفقيد المعلومات اللازمة لتأسيس الضريبة المستحقة في أجل 6 أشهر من تاريخ الوفاة، والمتمثلة في مداخيله العامة والخاصة.

خلاصة الفصل:

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه الضريبة قمنا بسرد التعاريف التي تساهم في فهم معانيها وإبراز أهم خصائصها والقواعد والمبادئ التي تقوم من على أساسها كمبدأ العدالة واليقين وكذا الأهداف المختلفة التي تسعى إلى تحقيقها مبينين ماهية الوعاء الضريبي. والطرق القانونية في تحقيقه.

وبعد نهاية هذا الفصل سنتطرق إلى الفصل الثاني لنتحدث على الضريبة للدخل الإجمالي وطرق محاسبتها في النظام المحاسبي المالي

الفصل الثاني

الضريبة على الدخل الإجمالي وطرق
محاسبتها في النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تعتبر ضرائب الدخل أحد المكونات المهمة في أنشطة الضريبة المعاصرة، وتزداد أهمية هذا النوع من الضرائب في الدول المتقدمة بصفة خاصة كما يحتل أهمية منه بنسبة بأقل في الدول النامية، بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق جعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة بين المحاسبة والجباية وعليه فإن المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل الخاص بالمؤسسة تكتسي أهمية كبيرة خاصة في ظل احترام معيار السوق(12).

المبحث الأول : ماهية الضريبة على الدخل الإجمالي

تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر بموجب القانون م خ 36-90 رق المؤرخ في جمادى الثانية 14 عام الموافق 1411 ديسمبر سنة 31 والمتضمن 1990 قانون المالية لسنة لقد تعرضت الضريبة على الدخل، 1991 الإجمالي منذ تأسيسها إلى تغييرات عديدة (إلغاء أحكام أو إضافة أحكام أخرى) وذلك في كل سنة بموجب قوانين المالية.

المطلب الأول : تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وتحديد خصائصها

أولاً: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

هي ضريبة تفرض على مجموع الدخل الصافي المتحقق للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة. ويعرفها المشرع الجزائري في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: (تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقاً لأحكام المواد من 85 إلى 98) ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل التالية التي نصت عليها المادة 2: (يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية):

الأرباح التجارية والصناعية¹:

عرفت المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هذا النوع من المداخل كما يلي: (تعتبر أرباح صناعية لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجزة أو الناتجة عنها) وتكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية التي تطبق عليها ضريبة الدخل كما تنص على المادة 12 الأرباح التي يحققه الأشخاص الطبيعيون الذين:²

-يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.

يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم - يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بم فيه من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها؛

- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية ؛
- يحققون أرباح من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعاً صناعياً؛
- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو المالح³ ؛

¹ المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017

² لغواطي يوسف ، مذكرة ترقية للمدرسة الوطنية للضرائب، 2014.

³ المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017

-كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربانة للصيادين مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.

2- أرباح المهن غير التجارية

حسب ما نصت عليه المادة 22 فإن أرباح المهن غير التجارية هي الأرباح الناتجة عن المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، والمستثمرات، المدرة للأرباح والتي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح والمداخيل وتحتوي هذه الأرباح أيضا على ما يلي :

ريوع عائدات المؤلف التي يتقاضاه الكتاب أو ، المؤلفون الموسيقيون وورثتهم والموصي لهم بحقوقهم . -
-الريوع التي يتقاضاه المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها.

3-الإيرادات الفلاحية:

تعتبر إيرادات محلية حسب نص المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الأرباح المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك ارادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، والنحل، وبلح البحر، ولأرناب واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.
غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرادات إيرادات فلاحية إلا اذا:
-كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعة.
وكانت لا تكتسي طابع صناعيا.-

4- المداخيل العقارية:

وهي المداخيل الناتجة عن ايجار العقارات المبنية وغير المبنية أو أجزاء منها بما في ذلك المداخيل التي يكون مصدرها تأجير أملاك غير مبنية من كل نوع ومنها الأراضي الفلاحية وكذلك كراء العمارات المخصصة للسكن.(المادة 42)

5- ريوع رؤوس الأموال المنقولة:

تتعلق بعائدات الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها التي توزعها شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة على المساهمين والشركاء والمدراء وأعضاء مجلس الإدارة (المادة 45) كما تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيمة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص (المادة 55) .

6- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية:

حسب نص المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تدرج المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي.

وتعتبر أجورا لتأسيس الضريبة حسب نص المادة 67 ما يلي:

- أ- المكافآت المدفوعة الى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.¹
 - ب- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص وهذا مقابل عملهم ، يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير
 - ج- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم
 - د -علاوات المردودية والمكافآت أو غيره التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين،
 - هـ- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.
- فوائض القيمة المحققة في نطاق نشاط تجاري أو حرفي أو فلاحى أو حر :
- تخضع مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن التنازل الكلي أو الجزئي عن عناصر الأصول ذات الطابع العقاري وفي إطار نشاط صناعي، أو تجاري أو حرفي، أو فلاحى، أو أثناء ممارسة نشاط مهني للضريبة على الدخل الإجمالي. وبحسب فائض القيمة على أساس الفارق بين ثمن إنجاز العنصر المتنازل عنه وثمان تكلفته. (المادة 81)

ثانيا: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

انطلاقا من تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي يمكن استخراج بعض الخصائص المدرجة في التعريف كما يلي: (تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة...).

أ) ضريبة سنوية: تستحق كل سنة على أساس المداخيل أوح الأرباح التي حققها المكلف بالضريبة أو التي تحصل عليها خلال سنة.

ب) ضريبة أحادية: ضريبة وحيدة تشمل كل أنواع وأصناف الدخل.

ج) ضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين: ، أي المكلفين بهذه الضريبة هم أشخاص طبيعيون ولا تطبق هذه الضريبة على الأشخاص المعنوية (الاعتبارية).

د) ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الصافي الإجمالي المتحصل عليه بعد طرح التكاليف المنصوص عليها قانونيا.

ه) ضريبة تصاعدية: تحصل عن طريق نسب مثبتة في جداول

يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من المداخيل. ويتم تحصيل الضريبة باستخدام نسب مثبتة في جداول تحتوى على شرائح المداخيل الخاضعة للضريبة

و) ضريبة تصريحية: المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريح شامل لدخله السنوي.

¹ لغواطي يوسف نفس المرجع السابق

المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريح شامل لدخله السنوي

المطلب الثاني : تقديم النظام المحاسبي المالي

1- المفهوم :

بدأت عملية الإصلاح في المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وقد صدر نظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وطبقا لهذا القانون فان المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية بتطبيقها وتقييمها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وواجبته ووضعته في السنة المالية يشير أن اطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجلو كسوني ومدونة الحسابات المستمدة من المخطط . PSG المحاسبي العام الفرنسي

2- الإطار التصوري

يتضمن النظام المحاسبي المالي اطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية و مدونة حسابات وتسمح بالأعداد للكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات والاستمرارية في الاستغلال القابلة للفهم الدلالة المصدقية، وأسبقية الواقع الاقتصادي عن المظهر القانوني. يمثل الاطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليل للأعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار طريقة محاسبية ملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات وغيرها من الأحداث المعالجة بموجب تأويل أو معيار المحاسبي. كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل من الأصول، الخصوم المنتجات والأعباء ومجال التطبيق ومبادئ الاتفاقيات¹ المحاسبية.

كما يحدد طرق وتقييم وحساب عناصر الأصول الخصوم منتجات والأعباء بالإضافة الى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية وكيفية عرضها.

أولا : المميزات

يمتاز النظام الجديد بثلاث ميزات²:

-اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع العالمية لضمان التكييف مع النظام المعاصر وانتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية أوروبية أمريكية اختار هذه الأخيرة.

-احتواؤه على نصوص صريحة وواضحة للمبادئ وقواعد التسجيل ولطرق التقييم واعداد القوائم هذا يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية والا إرادية

-يوفر معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار وهذا تلبية لحاجة المساهمين الحاليين

¹المادة رقم 3 من القانون رقم 11_07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 الجزائر

²لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها، الصفحات الزرقاء، ص 11

منهم أو المستقبليين.

ثانيا: الخصوصيات

ما يميز النظام الجديد عن الممارسة المحاسبية السابقة ما يلي

-أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الضاهر أي الحقيقة القانوني

-طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم القيم العادلة¹

-مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج ولأرادات تغير طرق الإهلاك والمئونات مثلا:

-اضفاء الصبغة المالية على المحاسبة وهذا ما يظهر في مخرجات النظام

-ادراجه للاستثمارات المالية ضمن المثبتات بينما كانت في السابق في المخطط المحاسبي ضمن الحقوق

-تخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

كل هذا يستدعي تغير طريقة التذكير، طريقة العمل، النظام المعلوماتي في المؤسسة.

المطلب الثالث: تقديم المعيار رقم 12

أولاً: النشأة والظهور

عدل المجلس المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر في أكتوبر 1996 (ضرائب الدخل) الذي ألغى المعيار

المحاسبي الدولي الثاني عشر المعاد صياغته عام 1994 (المحاسبة على ضرائب الدخل) لقد أصبح المعيار

المعدل نافع المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول جانفي 1992 أو بعد ذلك

التاريخ.

في ماي 1999 عدل المعيار المحاسبة الدولية العاشر (المعدل العام 1999) الأحداث اللاحقة لتاريخ

الميزانية العمومية (الفقرة 86) لقد أصبح النص المعدل باق المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي

الفترات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني أو بعد ذلك التاريخ.

يحل هذا المعيار (المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل)) محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر

، المحاسبة عن ضرائب الدخل يعتبر المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعدل نافذ المفعول على الفترات التي

تبدأ في كانون ثاني (يناير) 1998 أو بعد ذلك التاريخ ان التغيرات الرئيسية في المعيار المحاسبي الدولي الثاني

عشر الأصلي هي كما يلي

-يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي عن المنشأة المحاسبة عن الضريبة المؤجلة باستخدام اما

طريقة التأجيل أو طريقة الالتزام المعروفة أحيانا بطريقة قائمة الدخل للالتزام . يمنع هذا المعيار طريقة

التأجيل ويتطلب طريقة التزام أخرى تعرف أحيانا باسم طريقة الميزانية العمومية للالتزام.

-تركز طريقة قائمة الدخل للالتزام على فروق التوقيت بينما تركز طريقة الميزانية العمومية للالتزام على

الفروق المؤقتة.

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، ص 23

ان فروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي التي تنشأ في فترة واحدة وتنعكس في فترة أو أكثر لاحقة أما الفروق المؤقتة فهي بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزام وقيمة ذلك الأصل أو الالتزام هي المبلغ الذي يعزى لذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية

جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة كما تنشأ الفروق المؤقتة من الظروف التالية، والتي لا تؤدي الى فروق توقيت مع أن معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر قد عالجه بنفس الطريقة كما عالج العمليات التي تؤدي الى فروق التوقيت.

عدم قيام المنشآت التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة بتوزيع كامل أرباحها الى المنشأة الأم أو المستثمر. إعادة تقييم الموجودات دون اجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية.

ثانياً: الهدف¹

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة ل-

-الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية للمنشأة، والعمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح أو الخسارة يجب أن يعترف بأثارها الضريبية في الربح أو الخسارة كذلك.

ثالثاً: النطاق

-يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

-لغايات هذا المعيار، اندماج ضرائب الدخل المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة.

كما تشمل ضرائب الدخل مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع بعد التقرير.

-لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية ، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار. ولكن هذا المعيار يعني المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

تعريف:

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها

الربح المحاسبي : هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة(الخسارة الضريبية) : هو صافي الربح(الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة(القابلة للاسترداد).

¹ طارق عبد العال، موسوعة المعايير الدولية ، ج 5 ، ص: 135

المصرف الضريبي (الدخل الضريبي): هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أن الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

مطلوبات ضريبية مؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

موجودات ضريبة مؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع

-ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

-ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

الفروق المؤقتة هي فروق يبين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية. الفروق المؤقتة قد تكون فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.

فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.

القاعدة الضريبية لأصل أو التزام: هو المبلغ الذي يعزى الى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة. يتكون المصرف الضريبي (الدخل الضريبي) من المصرف الضريبي الجاري (الدخل الضريبي الجاري) والمصرف الضريبي المؤجل (الدخل الضريبي المؤجل).¹

القاعدة الضريبية: هي المبلغ الذي سيقطع لأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستندفق للمنشأة عندما تسترد المبلغ المسجل لأصل وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية لأصل تساوي مبلغ المسجل.

¹ المديرية العامة للضرائب لقوانين جباية، ص 20

المبحث الثاني : الضرائب على الدخل الإجمالي وكيفية معالجتها

المطلب الأول : الجوانب الجبائية للنظام المحاسبي المالي

تطبيق المعايير المحاسبية والعلوم المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد سوف يؤدي الى تغيير بعض القواعد المحاسبية المطبقة في ظل المخطط الوطني المحاسبي، التي تنص بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على نتائج المؤسسات ويتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد وضرورة اعداد جدول توقيف أو الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وزيادة شفافية للمؤسسات من داخل وخارج الجزائر.

النظام المحاسبي الجديد والنتيجة الجبائية

حسب التطبيقات التي أتت بها المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسة اعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات والعناصر التي يكون الاختلاف فيها في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي، والقواعد الجبائية الجزائرية ارتكز عموما في النقاط التالية.

-القواعد والتقنيات للإهلاك، والخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا عن النظام الجبائي.

-التسجيل المحاسبي لعمليات الايجار التمويلي

-تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية.

-تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.

-المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة، مع امكانيات وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين

الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية.

-تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون

التسجيل في جدول حسابات النتائج.

-قوائد القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى.

-الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين

الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات وغير المبررة من وجهة نظر الادارة ونواتج الفروع من توزيعات

أرباح الأسهم المقبوضة وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة.

-العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

مدى تطبيق المعيار الدولي المحاسبي رقم 12 في النظام المحاسبي المالي الجديد

عندما قامت الجزائر بالقيام بالإصلاحات على مستوى المخطط المحاسبي الوطني وذلك من خلال تبني

المعايير الدولية المحاسبية الذي نتج عنه ظهور سمي بالنظام المحاسبي المالي الجديد الذي يهدف الى حل مشكلة التوافق المحاسبي الدولي بمعنى تطبيق المعايير الدولية حرفيا، ونختص في هذه النقطة بالأساس الى المعيار الدولي رقم 12 الذي لم يتم تطبيقه بعد على مستوى النظام الجبائي الجزائري حيث مست الإصلاحات الأخيرة لقانون الضرائب على مستوى العدد الأخيرة لجريدة الرسمية العدد 19 في الفصل الثالث القسم الرابع الضرائب المؤجلة.

وفي ظل التشريع الضريبي لم يتناول هذا المعيار بعد وكذلك لا ننسى مستوى المؤسسات الاقتصادية الوطنية التي معظمها عمومية وان وجدت بعدها خاصة فإنها لم ترتقي بعد الى مستوى المؤسسات الدولية العملاقة لكي يتم تطبيق هذا المعيار ولكن سوف يتم من دون شك وضع تحسينات عديدة على مستوى هذا المعيار لسير مستوى المؤسسات الاقتصادية الوطنية.

النتائج الجبائية:

من أهم الآثار الجبائية المتعلقة بتغيرات طريقة الإهلاك بحسب مكونات الأصل بالموازنة عند أول تطبيق لقاعدة الإهلاك والخسارة في قيمة الأصل، فالطريقة المحاسبية الجديدة يجب عليها أن تكون مطبقة سلفا، أي كأنها دائما مستعملة قبل تقسيم الأصل حسب مكوناته هذا ما يؤدي بنا الى حساب اهتلاك جميع أصول المؤسسة حسب القواعد الجديدة ولكن عمليا هناك طريقتين يمكن تطبيقها من طرف المؤسسة من أجل المرور الى النظام الجديد:

- طريقة اعادة تكوين لتكلفة الاهتلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي يجب تطبيقها، واعادة حساب الإهلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي وجب تطبيقها واعادة حساب الإهلاكات انطلاقا من هذه التكلفة، تغييرات الأصول تعالج محاسبيا في الأموال الخاصة.

- طريقة اعادة منح القيم المحاسبية، التي هي طريقة توقعيه على مستوى حسب الإهلاكات، والتي ليست لديها أثر على رؤوس الأموال الخاصة الافتتاحية حيث يجب عليها اعادة تقييم القيم المحاسبية الصافية بدلالة¹ النسب التي تمثل تكلفة كل عنصر مع القيمة الإجمالية للأصل، كل مكون يهتك على مدة استعماله المتبقية ابتداء من أول سنة تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد التطبيق الأول لطريقة الإهلاك لكل عنصر تفرض على المؤسسات اعادة ارجاع المئونوات الموجهة للإصلاحات الكبيرة المتعلقة بإعادة تعويض الاستثمارات.

أ) مدة الإهلاك

بالنسبة للأصول غير المركبة يجب علينا الأخذ من أجل تحديد النتيجة الضريبية مدة الاستعمال للجزء المتعلق باستثمارات الثابتة، وما عدا مباني التوظيف (مبنى حيز عليه لهدف واحد وهو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر) والذي سوف يهتك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة إهلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة استعماله.

¹ مراد علي الإصلاح الضريبي في الجزائر، ص 20

الاختلاف بين القواعد المحاسبية والضريبية المتعلقة بالأصل لها أن تعالج بالطريقة التالية

-إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، سوف يطبق اهتلاك استثنائي

-إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أطول من مدة استعماله في المؤسسة، فإن الحل محدد بطريقة نهائية.

-تكون المؤسسة أمام اشكالية إعادة ادماج الفرق الموجود بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي، والذي ليس له أثر إلا بوضع المؤسسة في الحالة الابتدائية.

-وأما بالسماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهلاك سريع لأصولها.

-بالنسبة للاستثمارات غير المركبة الإهلاك المحاسبي يجب أن يحسب المدة الحقيقية، إذا كانت مدة الاستعمال جد قصيرة، الإدارة الجبائية يجب عليها أن تسمح للمؤسسات بتطبيق اهتلاك استثنائية الفرق بين القواعد المحاسبية والجبائية يمكن أن يعالج بالطرق التالية:

-إذا كان الإهلاك المحسوب على أساس مدة استعمال كبيرة على مدة الإهلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة فإن الفرق يجب ادماجه ضريبيا.

-إذا كان الإهلاك المحسوب على أساس مدة استعمال قصيرة على مدة الإهلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة فإن الفرق يجب ادماجه ضريبيا.

-ويمكن الأخذ بإمكانية الإهلاك حسب الطريقة المتناقضة ومدة الإهلاك لكل مكون سوف تحدد معامل الإهلاك المتناقص المختار.

ب) مصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة:

هناك نظام يمكن أن يمنح الخيار للمؤسسات

-أما تخصيص مئونات للإصلاحات الكبيرة

-أما بتطبيق طريقة المكونات مع التسجيل لمكونات الأصل والمنشأة في هذا الوضعية وهذه الخاصية (الخيار) ينتج منها نتائج جبائية ففي الحالة الأولى المؤسسة تقوم بتخفيض مصاريفها، وفي الحالة الثانية المؤسسة وجب عليها اعداد مخطط اهتلاكي خاص بكل مكون من مكونات الأصل.

ج) قاعدة اهتلاك الأصل:

القيمة المتهلكة للأصل في القاعدة (المبلغ) التي يحسب عليه اللاهتلاك، وهو المبلغ الإجمالي (مبلغ الحيازة) بطرح القيمة المسترجعة (القيمة الأصلية للأصل مطروح منها أعباء التنازل) في هذا المنظور هناك بعض الأصول الثابتة قيمتها المتهلكة متناقضة، لكن يمكن للمؤسسة أن تحسب الإهلاك على كل القيمة (القيمة الاجمالية) عن طريق اهتلاكات استثنائية.

التسجيل المحاسبي الضريبي:

يحدث بصفة دورية وجود فروقات، تكون مفسرة بين تاريخ تحمل عبء جبائي أو اجتماعي على المستوى وتاريخ تحمل نفس العبء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة (مثل مئونة العطل المدفوعة).

النظام الجبائي يحث على تحقيق التكلفة من أجل ادخالها في النتيجة الخاضعة، بينما المخطط المحاسبي

الوطني لسنة 1975 والذي يشير الى مفهوم التكلفة المستحقة والتي هي نفسها أدخلت للنتيجة المحاسبية ومن هنا تطرح لنا مشكلة اعادة الأدماج الضريبي لهذه التكلفة؟
النظام المحاسبي يوضح التكلفة أو قيمة الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط، والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعات تحت غطاء الفوائد أو الخسارة الجبائية للنشاط.

خصوم الضريبة المؤجلة هي مرتبطة بمبلغ الضريبة الواجبة الدفع خلال النشاط اونننى مستقبلي تحت غطاء الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، أما أصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بمبلغ الضريبة المسترجعة أثناء النشاط المستقبلي تحت غطاء الفوائد أو الخسارة الجبائية للنشاط
خصوم الضريبة المؤجلة هي مرتبطة بمبلغ الضريبة الواجبة الدفع خلال النشاط المستقبلي تحت غطاء الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، أما أصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بمبلغ الضريبة المسترجعة أثناء النشاط المستقبلي تحت غطاء

-الفروقات المؤقتة
-الخسائر الضريبية المعادلة سابقا
-قروض الضريبة المعالجة سابقا

أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تخصم أو تضاف في الأموال الخاصة اذا تعلقت بعناصر دائنة أو مدينة مباشرة في رؤوس الأموال لنفس الدورة أو لدورات أخرى
المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 لا يحمل أي توضيحات متعلقة بالتسجيل المحاسبي للضريبة كما أن مبلغ الضريبة يسجل في النتيجة حتى ولو كان يحمل عناصر مسجلة في أموال خاصة، ويمكن للضريبة أن تحمل على الأموال الخاصة في بعض الحالات الخاصة¹ :
-عند تغيير الطريقة الاقتطاع على الأموال الخاصة يكون ضريبة صافية
-وفي حالة زيادة رأس المال تكاليف الإصدار تحمل علاوات إصدار القيمة الصافية للضريبة
التسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على نتيجة ابتداء من الاقتصاد الضريبي المحتمل الذي لا يظهر قانونيا، والذي يبني حق على الحقوق لا يظهر قانونيا والذي يبني حق على الحقوق والذي يتنازل عنه كحق .

المطلب الثاني : الضرائب على الدخل الإجمالي في النظام المحاسبي المالي

1-الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:

تحدد المادة رقم 03 من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي
-الأشخاص الذين يتوفرون على اقامة جبائية في الجزائر

¹ Khafrabi Mdzin , Comptabilite Des Societes, 2^{eme} edition , Alger En 1998 .

-الأشخاص الذين لا يتوفرون على اقامة جبائية في الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري، بإضافة الى ما سيقدم يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان مواطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها الى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية ثم عقدها مع بلدان أخرى.

كما يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة من الشركات الى فائدة الأشخاص التالية:

-الشركاء في شركات الأشخاص

-شركاء لشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.

-أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها¹.

2- الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي:

لقد وقع المشرع الضريبي عدة اعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي سواء بصفة دائمة أو مؤقتة ويندرج ذلك ضمن السياسة الإعفاية للنظام الضريبي، من أجل تحقيق العبء الضريبي على المؤسسة وهناك نوعان

أ - الإعفاءات الدائمة²

تتمثل هذه الإعفاءات في ما يلي

- الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي الإجمالي مبلغ 60000 دج

السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية في إطار المعاملة بالمثل

-المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدين وكذا الهياكل التابعة لها

-أجمالي المداخيل المحققة من طرف الفرق المسرحية

-الإدارات الصادرة عن زراعة الحبوب والبقول.

ب- الإعفاءات المؤقتة تتمثل هذه الإعفاءات في ما يلي

تستفيد الأنشطة المعلن عن طابعها الأولوية في إطار المخططات الإنمائية السنوية أو متعددة السنوات من أعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ دخولها حيز النشاط، وترفع مدة الإعفاء الى خمس سنوات عندما تمارس هذه المؤسسة نشاطها في المناطق الواجب ترقية التي قانمتها عن طريق التنظيم.

يعفى من ضريبة لدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات عن الإيرادات الصادرة عن الأنشطة الفلاحية

وأنشطة تربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا، وتلك الممارسة في المناطق الجبلية³

¹ المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 50

² رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النفقة العربية، سنة 1971، ص: 6.

³ بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرقاء، ص: 130

- يستفيد من الإعفاء من الضريبة على الدخل لمدة 10 سنوات، الحرفيون التقليديون و الأشخاص الذين يمارسون نشاطا في الحرف الفنية.

4-تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

تنص المادة رقم 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مما يلي

يتكون الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية التالية

-الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية

-أرباح المهن غير التجارية

- عائدات المزارع

-المداخيل المحققة من ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية

-المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية

-ريوع رؤوس الأموال المنقولة

وفق المادة رقم 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يسمح بخصم التكاليف التالية

-العجز المسجل في صنف من الصادرات خلال سنة، وإذا كان الدخل الإجمالي للسنوات التالية حتى السنة الخامسة.

-فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بناءها.

-نفقات الإطعام.

-وثيقة تأمين بصفة فردية مبرمة من طرف المالك للمؤجر.

-اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي.

5-آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

للحصول على الضريبة الصافية الواجب دفعها من طرف المكلف توجد أربعة 04 خطوات المتمثلة فيما

يلي:

الخطوة الأولى تحدد الدخل الخام الإجمالي وذلك يجمع المداخيل الصافية التالية

-الأرباح الصناعية والتجارية.

-أرباح المهن غير التجارية.

-المداخيل الفلاحية

-الإيرادات المحققة من أيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.

-عائدات رؤوس الأموال المنقولة

-المرتبات والأجور فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

الخطوة الثانية: تحديد الدخل الصافي الإجمالي

وذلك بخصم التكاليف المحددة قانون من الدخل الخام الإجمالي هذه التكاليف تتمثل فيما يلي

-الخسائر المسجلة للسنوات الخمس السابقة

-فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وذلك المفترضة لشراء مساكن أو بناءها

-اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف

-نفقات الطعام

-وثيقة تأمين بصفة فردية مبرمة من طرف المالك المؤجر

الخطوة الثالثة: حساب الضريبة الخام على الدخل الإجمالي

لحساب الضريبة الخام على الدخل الإجمالي نستعمل الجدول التالي

الخطوة الرابعة حساب الضريبة الصافية للحصول على الضريبة الصافية الواجبة الدفع تطرح قيمة الفرق الضريبي.

6- حساب الضريبة

أ- المعادلات القابلة للتطبيق

المادة 104 نحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي¹:

جدول رقم (II - 1) يمثل الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة(دج)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 12.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 140.000
35%	أكثر من 1440.000

ستفيد المداخيل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من التخفيض من الضريبة الإجمالية يساوي نسبة 40% غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 1000 دج سنويا أو يزيد عن 18.00 دج سنويا أي بين 1000 دج و1500 دج شهريا فضلا عن ذلك، يطبق تخفيض قدرة 20 % على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد الخبرة والتكوين.

ب - خصم الاقتطاعات من المصدر:

المادة 106: يمنح الاقتطاع من المصدر المطبق على مداخيل الديون والإيداعات والرهون المشار إليها في المادة 55 من هذا القانون للمستفيدين منها الحق في قرض ضريبي يساوي مبلغه مبلغ هذا الاقتطاع، يتم إدراجه في الضريبة على الدخل الصادر عن طريق الجدول.

غير أن القرض الضريبي الممنوح على الأساس الاقتطاع من المصدر المطبق على الفوائد الناتجة عن

¹ لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، الصفحات الزرقاء، ص 130

المبالغ المقيدة في الدفاتر التوفير أو حسابات للسكن، يكون مساوي لحصة الاقتطاع المناسبة عند تطبيق نسبة المنصوص عليها في المادة 104 1%0

المادة 107: يستفيد الأجراء الذين يتقاضون مداخيل أجنبية فضلا عن أجرهم الرئيسي من قرض ضريبي يساوي الضريبة على الدخل الإجمالي الذي يحسب وهما على الأجر الرئيسي قبل تطبيق التخفيض الجبائي المقرر لهذه الفئة من المدينين للضريبة يقيد هذا القرض الضريبي على الضريبة النهائية المقرر عن طريق الجدول.

7- طرق دفع الضريبة على الدخل الإجمالي

يمكن تقدير عدة طرق لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي بعدة أنظمة، وتجدر الإشارة إلى كل صنف من أصناف المداخيل يخضع لطريقة أو نظام معين في دفع الضريبة وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولا: نظام الدفع الجزائي

هذه الطريقة كانت مقررة وفق المادة 15 من قانون المالية 1991، حيث يحدد الربح الخاضع للضريبة تحديدا جزائيا بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين لا يزيد رقم أعمالهم السنوي عن (500.000) إذا كانت تجارتهم الرئيسية تتمثل في بيع السلع والمواد الغذائية تتمثل في بيع السلع والمواد الغذائية ويطبق النظام الجزائي على غيرهم من المكلفين بالضريبة إذا كان رقم أعمالهم السنوي لا يزيد عن مبلغ (250.000) ويعتمد هذا النظام على تقدير عام لمبلغ الضريبة من طرف إدارة الضرائب يستند إلى بعض المظاهر والعناصر الخارجية من حياة ومعيشة الشخص مثل:

مبلغ إيجار السكن لقد ألغى نظام الدفع الجزائي بموجب قانون المالية لسنة 2007 و عوض بضريبة تدعى 'الضريبة الجزائرية الوحيدة' التي حلت محل النظام الجزائي في ضريبة الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني ويخضع للضريبة الجزائرية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون أساسا عمليات بيع البضائع وتقديم الخدمات ولا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثة ملايين دينار (3.000.000 دج) . أما حاليا فإن التقدير للوعاء يتم عن طريق الضريبة الجزائرية الوحيدة بحيث أنه تقدر بنسبتين وهما 5% بالنسبة لشراء وإعادة البيع والمنتجين أيضا، أما بالنسبة الثانية فهي مخصصة لمؤدي الخدمات بنسبة 12% وهذا ما سنتطرق إليه من خلال الفصل التطبيقي.

ثانيا: نظام الربح الحقيقي

تخضع لنظام الربح الحقيقي الأرباح الصناعية والتجارية للأشخاص الذين يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثة ملايين دينار (3.000.000 دج) أو لا يخضعون للضريبة الجزائرية الوحيدة. إن فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي يستوجب على المكلفين بالضريبة مسك محاسبة نظامية طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها. كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي ما يلي:

1- تقديم التصريح بالمداخيل لمفتشية الضرائب الموجودة ضمن إقليم على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة

يتضمن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة.

2- مسك محاسبة منتظمة وعليهم أن يقدموها عند كل طلب لأعوان الضرائب.

3- تقديم مجموعة من الوثائق نصت عليها المادة 152

ثالثا: النظام المبسط للربح الحقيقي

يعتبر هذا النظام تطبيقيا مبسطا لنظام الربح الحقيقي يخضع له المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج). (المادة 20 مكرر) فهذا النظام لا يعتبر نظاما مستقلا بذاته وعلى المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريح قبل أول أفريل من كل سنة، كما عليهم تقديم ميزانية ملخصة وحساب مبسط للنتيجة الجبائية... (المادة 20 مكرر 2) لقد تم إلغاء هذا النظام حسب قانون المالية لسنة 2014 والذي لم يعد في عمل به حسب مفتشية الضرائب.

رابعا: نظام التصريح المراقب

يخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيين الذي يتقاضون أرباحا غير تجارية أو مماثلة لها (المادة 26) فهذا النظام يطبق إذا عل أرباح المهن غير التجارية ويجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي وتدعيمه بكل وثائق الإثبات اللازمة.

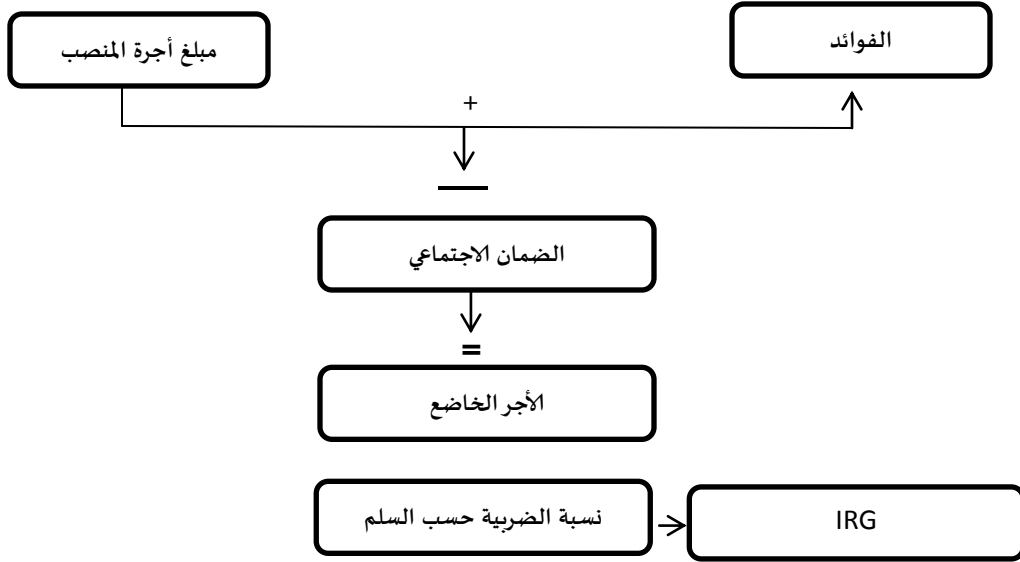
خامسا: الاقتطاع من المصدر

قبل دفع الدخل إلى المكلف بالضريبة يتم اقتطاع مبلغ الضريبة، فهذا النظام يقوم على الاقتطاع المباشر لمبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي ويحدد القانون الحالات التي يطبق عليها هذا النظام ومنها ربوع رؤوس الأموال المنقولة وإيرادات الديون والودائع والكفالات (المادة 54) و (المادة 60) وكذلك المرتبات والأجور والمنح والربوع العمرية (المادة 74 فقرة 1 والمادة 128 فقرة 1).¹

¹ المادة من 54 إلى المادة 60 من قانون المالية سنة 2017.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية¹

الشكل رقم (II-1): كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور



المصدر: N. Merzoug A, Bechir, Les Opérations Comptables Selon Le SCF, P 96

تتم معالجة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور عن طريق استخدام الحسابات التالية:
جدول رقم (II-2) يمثل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور

الحساب		التعريف
دائن	مدين	
44 أجور المستخدمين	631 رواتب وأجور	تسجيل كشف الأجر
43 هيئات اجتماعية		
444 ضرائب محجوزة		
51 و 53 النقديات	44 أجور المستخدمين	التصريح التسديد (الأجور)
51 و 53 النقديات	444 ضرائب محجوزة	تصريح باقتطاع الضرائب على مداخيل الأجور

وقد اعتمدنا في هذا النوع على مثال لتوضيح كيفية حساب وتسجيل الضريبة.

¹ بوعون يحيوي نصيرة، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، ص 88.

مثال ضم كشف أجر عادي للمستخدم على الشكل التالي:
جدول رقم(II-3) يمثل كيفية حساب وتسجيل الضريبة

البيان	المدين	دائن
الأجر القاعدي	67.518	
تعويض الأجر	1000	
منحة المردودية	16204	
تعويض المنطقة	17.554	
تعويض الجزة	40.510	
الأجر		
الضمان الاجتماعي		12850
تعويض السلة	11423	
الصافي الخاضع للضريبة	83294	
الضريبة على الدخل		11987
الأجر الصافي للدفع		129373
المجموع	154211	154811

-التسجيل المحاسبي

جدول رقم(II-4) يمثل التسجيل المحاسبي

361	أجور المستخدمين	154211	
635	الشركات المدفوعة	36411	
637	الأعباء الاجتماعية الأخرى	2976	
421	المستخدمين الأجور مستحقة		129373
431	الضمان الاجتماعي		52238
4420	ضريبة على الدخل		11987

-عند تسديد المستحقات

جدول رقم(II-5) يمثل تسديد المستحقات

421	المستخدمين	129373	
431	الضمان الاجتماعي	52238	
4420	ضريبة على الدخل	11987	
512			193598

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للفصل الثاني بين لنا أقدام الدولة على تبني فكرة المعايير الدولية أدى بها إلى عدة تغيرات فيما يخص النظام الجبائي كما أن المحاسبة الضريبية وفق النظام المحاسبي الجديد يختلف عن النظام القديم من حيث الحسابات وكيفية المعالجة والطرق التحصيل والتسديد من جهة، ولا تخلفه كونها عبئ على المؤسسات وإيراد بالنسبة للدولة.

الفصل الثالث

دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب

تمهيد:

نحاول من خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية للفصل الأول الذي كان عبارة عن دراسة نظرية للوعاء الضريبي كمدخل تمهيدي وتكملة لذلك سوف نقوم بترجمته ما تمت دراسته بالواقع التطبيقي، حيث قمنا أولاً بالتطرق إلى الإدارة الضريبية بكافة أشكالها العامة منها والجهوية وكذلك الولائية منها، وبعدها قمنا بتقديم المؤسسة محل الدراسة والتي هي المركز الجوّاري للضرائب لدائرة عين تادلس وهذا من خلال المبحث الأول أما المبحث الثاني قمنا فيه بتقييم أنظمة الوعاء الضريبي من خلال أمثلة حسابية أما المبحث الثالث قمنا فيه أيضاً بحساب التصنيفات المختلفة للضريبة على الدخل الإجمالي .

المبحث الأول: تقديم المركز الجوّاري للضرائب CPI لعين تادلِس

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

في بداية دراستنا لتقديم المركز الجوّاري للضرائب لدائرة عين تادلِس، والتعرف على الهيكل التنظيمي لها، سنتعرض في البداية إلى محتوى الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية بالجزائر من خلال كل من المديرية العامة، والمديرية الجهوية والولاية للضرائب.

الفرع الأول: المديرية العامة للضرائب DGL :

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الاطلاع بمهامها كإدارة فعالة ومضغبة لتطلعات المكلفين بالضريبة، لا سيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية والجماعية، وحيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة وهو تحصيل الضريبة.

الصفة تتولى المديرية العامة للضرائب عدة مهام تنحصر أهمها فيما يلي:

-السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية:
-السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقيات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية:

- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيًا كانت طبيعتها:

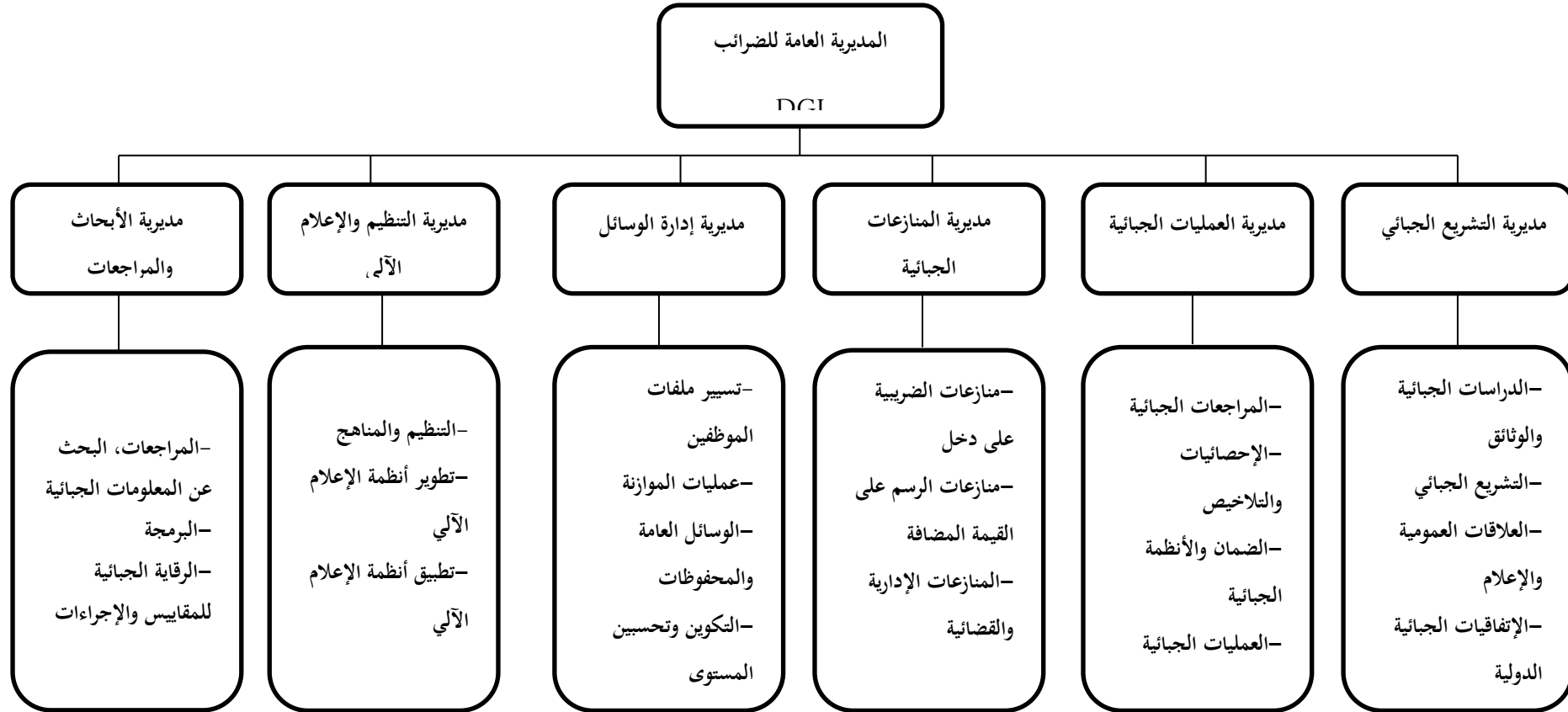
-تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائي:

-توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية.

-السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228-98 المؤرخ في 13-07-1998 المعدل والمتمم بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فزيادة على مفتشية المصالح الجبائية تتكون المديرية العامة للضرائب على ستة (06) مديريات مركزية وبكل واحدة أربعة (04) مديريات فرعية، الموضحة كما يلي:

الشكل رقم جدول رقم (III-2): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص99.

الفرع الثاني: المديرية الجهوية للضرائب DRL

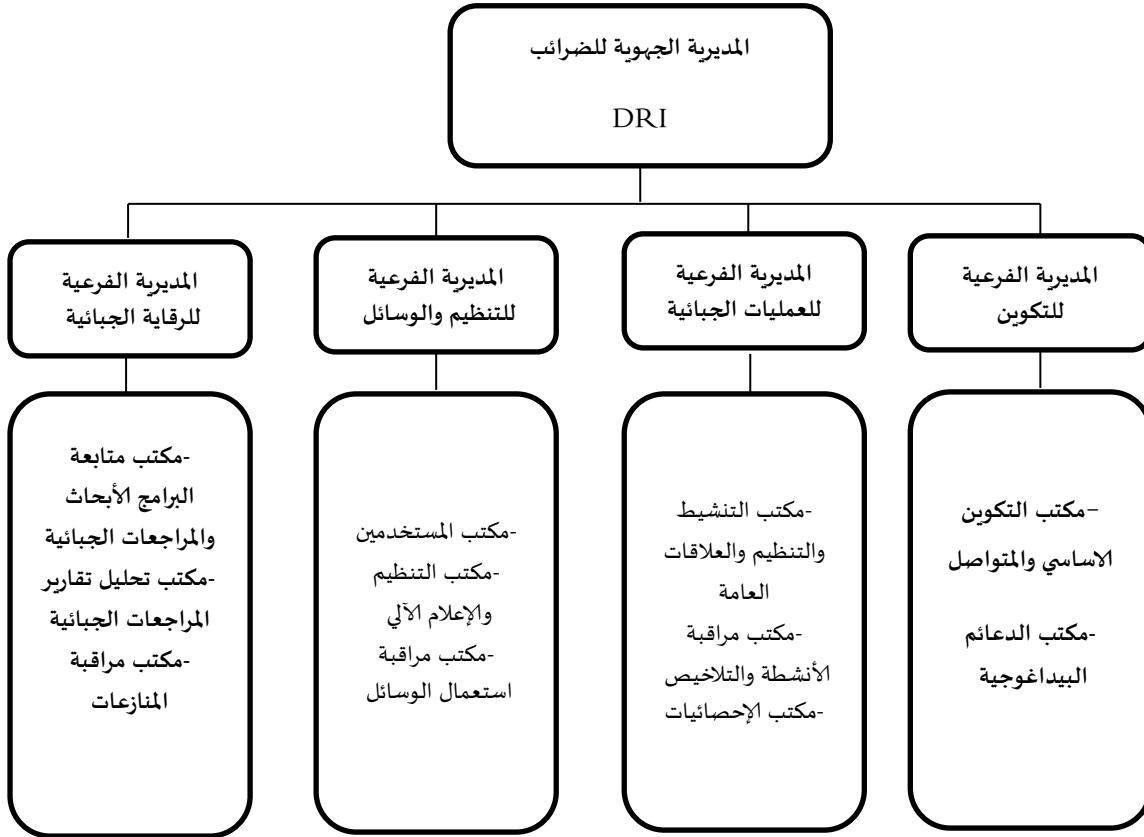
تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على مستوى الجهوي وتعتبر همزة الوصل بين المديرية الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديرية الولائية، ومن مهامها تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها.

ومهذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تنحصر أهمها فيما يلي:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية في طرقها ومقاييسها وحتى إجراءاتها
- تعد بصفة دورية كل التحصيلات والملخصات المتعلقة بأعمال المصالح الجبائية المحلية
- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي، كما تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات
- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم
- تقدر احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وتعد تقريرا دوريا عن ذلك
- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على مستوى الجهوي
- توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب النصوص التشريعية
- وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 18-09-2006 المعدل والمتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، بحيث تنظم المديرية الجهوية للضرائب والبالغ عددها تسعة (09) مديريات جهوية المسؤولة عن 54 مديرية ولائية التي تحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري. كما تتكون كل مديرية جهوية للضرائب على مديريات فرعية لا تتجاوز عددها أربعة (04) ولكل مديرية فرعية مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (04) مكاتب ، والموضحة في الشكل التالي:¹

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تاريخ الاطلاع: 2017-03-15. WWW.MFDGL.GOV.DZ.

الشكل رقم (III-3): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 327 06 المؤرخ في 2006/09/18 المعدل والمتمم والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24، ص 08.

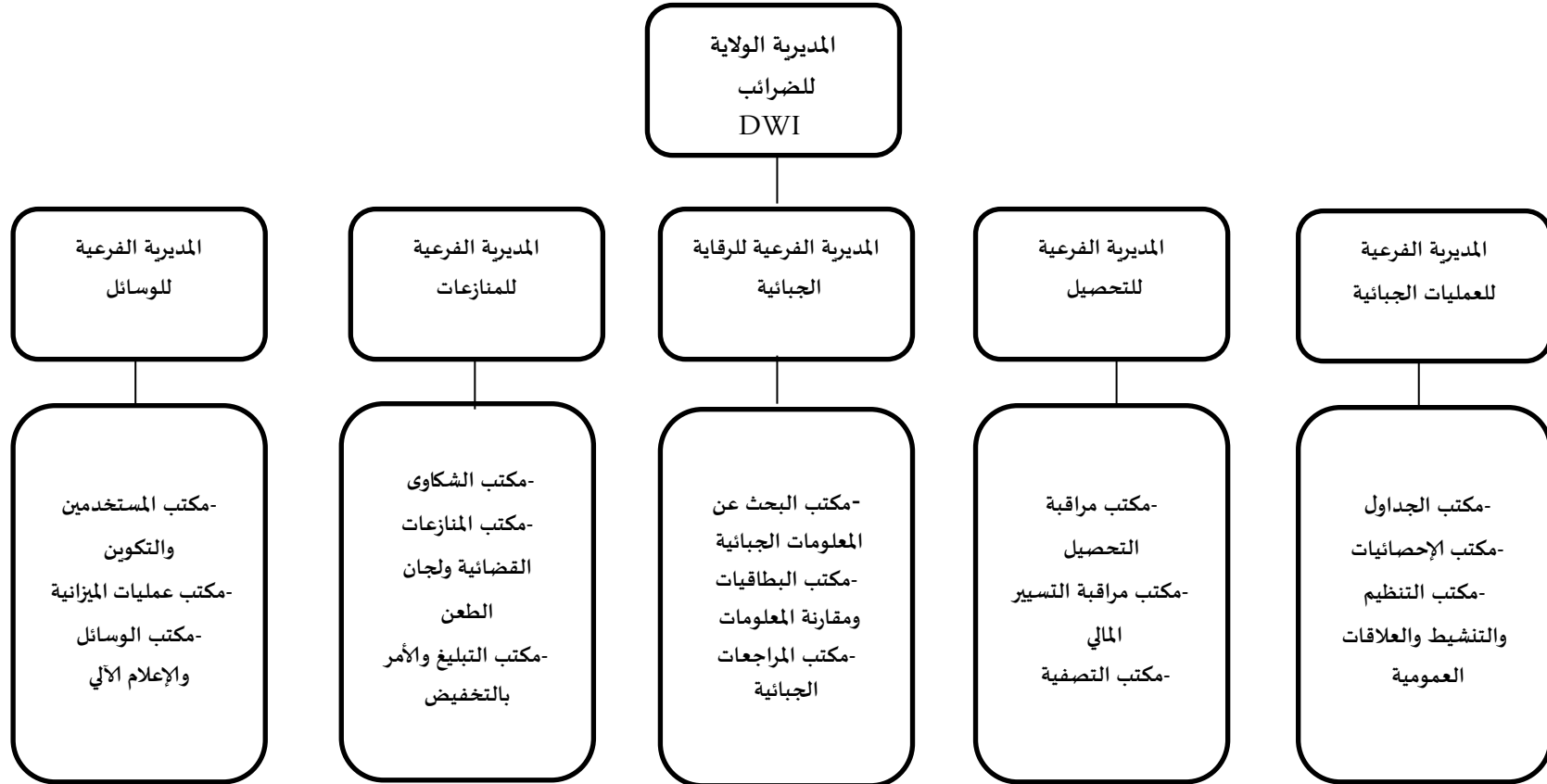
الفرع الثالث: المديرية الولائية للضرائب DWI

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوّارية للضرائب، وبهذه الصفة تسهر على إحترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها ومن بين المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب نذكر منها:

- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية:
- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى
- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 18-09-2006 المعدل والمتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، بحيث تنظم المديرية الولائية في مديريات فرعية لا يتجاوز عددها خمس (05) وفي مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (04) في كل مديرية فرعية. ويحدد تنظيم وصلاحيات كل مديرية فرعية بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (III - 4): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 327 06 المؤرخ في 2006/09/18، مرجع سبق ذكره، ص 16

المطلب الثاني: المركز الجوّاري للضرائب CPI

الفرع الأول: التقديم العام للمركز الجوّاري للضرائب لدائرة عين تادلس

تأسس المركز الجوّاري للضرائب لدائرة عين تادلس سنة 2012، ومن بين الدوائر لدائرة عين تادلس نجد، بلدية الصور، واد الخير، بلعطار، والذي كان يسمى في الأول المفتشية الجبائية ووفقا للإصلاحات التي خضعت لها النظم الجبائية والتي تهدف منها إلى إصلاح جذري للإدارة الضريبة والتي تمخضت حوصلتها(عصرنة النظم الجبائية).

في ظهور مراكز جوّارية على مستوى دوائر لتقريب المواطن من الإدارة الضريبية ومراكز الضرائب ، وتقوم هذه المراكز بالإهتمام بالمؤسسات والخاضعين لها هم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يفوق رقم أعمالهم 30.000.000 دج، يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية والمتمثلين في:

- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزائي

-الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية

- الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية

الأشخاص الخاضعين للمركز الجوّاري للضرائب: يتبع لمجال اختصاص المركز الجوّاري للضرائب:

1- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاط صناعي، أو تجاري أو حرفي أو مهنة غير تجارية والتي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري 30.000.000 دج)¹

كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة المستثمرين الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلين للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"

2- الأشخاص الطبيعيين الذين يؤجرون:

- عقارات مبنية أو جزء عقارات مبنية لاستعمال سكني

- أملاك غير مبنية مهما تكن طبيعتها

3- الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل فلاحية

4- الأشخاص الطبيعيين الساكنون في الجزائر، الذين في حوزتهم أملاك في الجزائر وأيضا الأشخاص الطبيعيين الذين ليس لهم إقامة في الجزائر ولكن لهم أملاكا فيها.

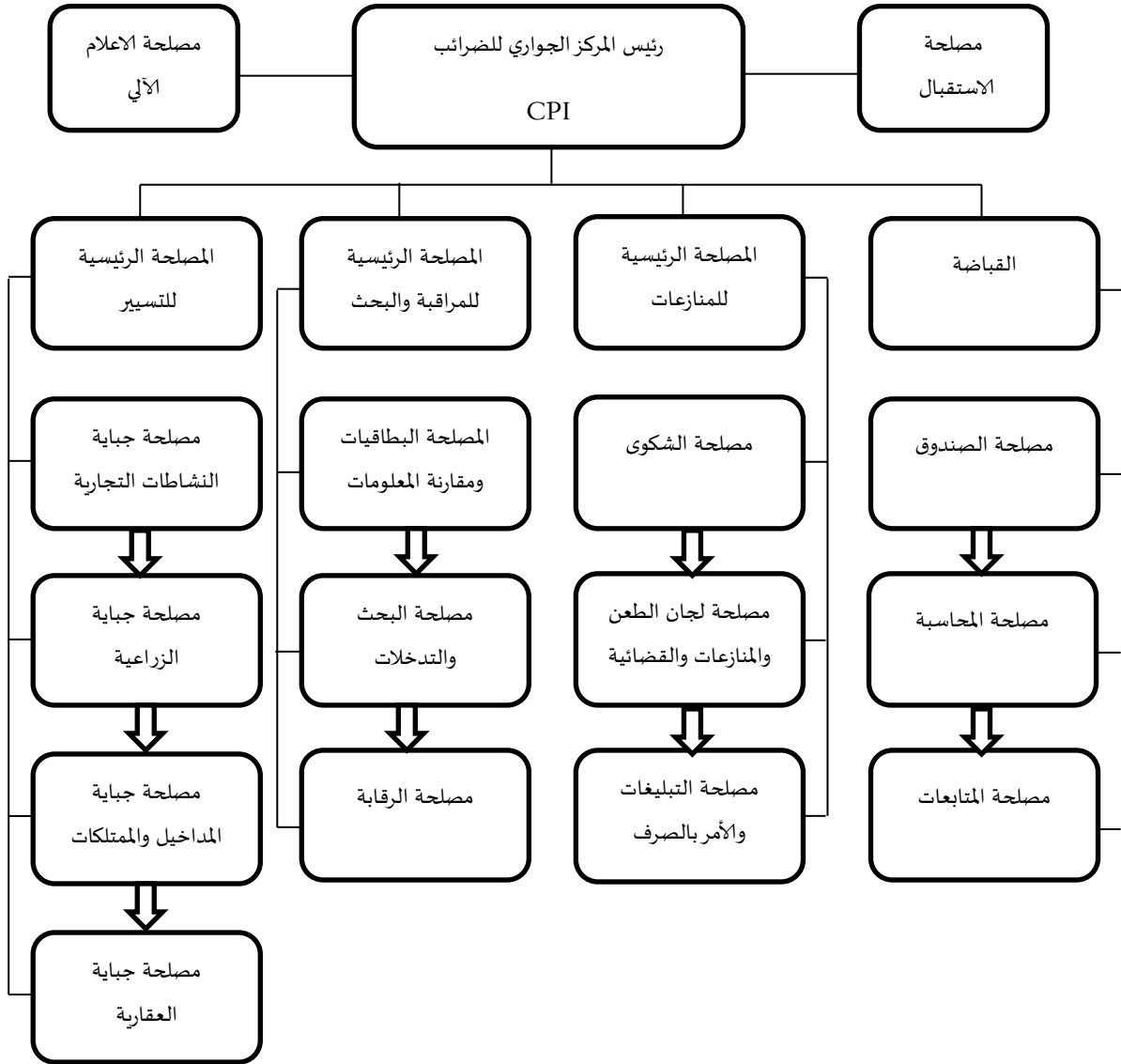
5- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المالكين لعقارات مبنية أو غير مبنية.

الفرع الثاني: تنظيم ومهام للمركز الجوّاري للضرائب

ينظم المركز الجوّاري للضرائب في ثلاث(03) مصالح رئيسة وقباضة ومصطلحتين وذلك وفق ما يبينه (الشكل رقم 04)

¹ CPL_Champ_De Compentence_2016_Ar ,P01.

الشكل رقم (III - 5): الهيكل التنظيمي للمركز الجوي للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة، اعتماداً على تصريح بن قوة عمر، رئيس مفتش مركزي الجوازي للضرائب.

أ. المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف ب:

1. إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات:

2. المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيل مفوضاً للمدير الولائي للضرائب:

3. إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.

وتعمل على تسيير:

- مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية

- مصلحة الجباية الزراعية
- مصلحة جباية المداخيل والممتلكات
- مصلحة الجباية العقارية
- 1-المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وتتكلف بضمان:
 - تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوي للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه
 - متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.
 - تعمل على تسيير:
 - مصلحة البطاقات والمقارنات
 - مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق
 - مصلحة المراقبة
- 2- المصلحة الرئيسية للمنازعات وتتكلف ب:
 - دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوي للضرائب
 - التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة
 - متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية
 - وتعمل على تسيير:
 - مصلحة الاحتجاجات
 - مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية
 - مصلحة التبليغ والأمر بالصرف
- 3- القباضة وتتكلف ب:
 - التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل
 - تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة¹
 - مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.
 - وتعمل على تسيير:
 - مصلحة الصندوق
 - مصلحة المحاسبة
 - مصلحة المتابعات

¹الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المصالح الخارجية، تاريخ الإطلاع 12-04-2017. <http://www.mfdgl.gov.dz>

4- مصلحة الاستقبال والإعلام وتتكلف ب:

-تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم

-نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوي للضرائب.

5- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل وتتكلف ب :

-استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.

- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

المبحث الثاني : الوعاء الضريبي وتقديره بالضريبة على الدخل الإجمالي

مما سبق في الدراسة النظرية لطرق التقدير الوعاء الضريبي للدخل الإجمالي تبين لدينا أن هنا نوعين من

الأنظمة التي تعتمد عليها مفتشية الضرائب للحصول على الوعاء المناسب.

المطلب الأول: النظام الحقيقي

هناك نوعين من الأشخاص الذين هم ملزمون بالالتحاق للنظام الحقيقي والمتمثلين في الأشخاص

الطبيعيين والأشخاص المعنويين (مثل الشركات)، ومنه يستطيع الشخص الطبيعي التصريح بمدخله

ونتيجه سواء سلبية أو إيجابية .

سوف نأخذ أمثلة لكيفية تقدير الوعاء الضريبي عن طريق النظام الحقيقي.

أولاً: بالنسبة لرقم الأعمال أقل من 120000 دج.

كأن يكون تاجر رقم الأعمال 110000 دج فهذا الأخير معفى من دفة الضريبة.

ثانياً: بالنسبة لرقم الأعمال أكبر من 120000 دج وأصغر من 360000 دج .

كأن يكون تاجر رقم الأعمال 270000 دج إذن سنقوم بحساب الضريبة على الدخل الإجمالي كالآتي :

$$150000 = 120000 - 270000$$

$$300000 = 20\% \times 150000$$

ومنه 3000 دج هي الضريبة على الدخل الإجمالي.

ثالثاً: بالنسبة لرقم الأعمال أكبر من 360000 دج وأصغر من 1440000 دج

كأن يكون تاجر رقم الأعمال 1100000 دج إذن سنقوم بحساب ضريبة هذا الأخير كالآتي:

$$740000 = 360000 - 1100000$$

$$270000 = 48000 + 222000$$

ومنه 270000 دج هي الضريبة على الدخل الإجمالي.

رابعاً: بالنسبة لرقم الأعمال أكبر من 1440000 دج

كأن يكون تاجر رقم الأعمال يقدر ب 3200000 دج فتقدر ضريبته كالآتي:

$$1760000 = 1440000 - 3200000$$

$$1760000 \times 616000 = 35\%$$

$$940000 = 48000 + 22000$$

ومنه 940000 دج هي الضريبة على الدخل الإجمالي

ويقدر ربح هذه الفئة بنسبة 10% بحكم نشاطهم المكلف والمتعب، بكل هذه الأمثلة قمنا بتفصيل كيفية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لكل فئة، ومنه سنتطرق في المطلب الثاني لكيفية تقدير الضريبة بالنظام الجزافي.

المطلب الثاني: النظام الجزافي

فيما يخص هذا النظام فقد تطرقنا إليه في الجانب النظري بالتفصيل وذكرنا أيضا أن هذا النظام يعتمد على تقدير الضريبة الجزافية الوحيدة لرقم الأعمال، وهناك نوعين من رقم الأعمال الخاضع لهذه الأخيرة النوع الأول وهو شراء وإعادة البيع والمنتجين تقدر نسبتهم ب 5% أما الفئة الثانية تكون لأصحاب مؤدو الخدمات وتقدر نسبتهم ب 12% سنذكر مثال لكل فئة لتحديد الوعاء الضريبي يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الريج الحقيقي. ويبلغ الإختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الريج الحقيقي ويبقى الإختيار ساريا للسنة المذكورة والسنتين المواليين حيث يكون فيها الإختيار لا رجعة فيه، ولتقدير هذا الوعاء يجب أن يكون رقم أعماله أقل من 30.000.000 دج.

يتمدد الإختيار ضمنيا على فترة ثلاث سنوات ويكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة. على المكلفين بالضريبة الراغبين في التخلي عن هذا الإختيار تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل أول فبراير من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الإختيار أو تم فيها التمديد ضمنيا. يمكن أن يلغى الإخضاع للضريبة الجزافية الوحيدة من طرف الإدارة الجبائية بناء على معلومات مؤسسة قانونا عندما يفوق رقم الأعمال المصحح من طرف الإدارة الجبائية، المبالغ المحددة في المادة 282 مكررا من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولا: بالنسبة لشراء وإعادة البيع والمنتجين

عندما يكون رقم الأعمال لهذه الفئة 500000 دج فإن الضريبة الجزافية الوحيدة تكون كالآتي:

$$25000 = 5\% \times 500000 \text{ الضريبة الجزافية الوحيدة}$$

ومنه 25000 دج هي الضريبة الجزافية الوحيدة ويقدر ربح هذه الفئة بنسبة 10% من رقم الأعمال تدفع الضريبة الجزافية الوحيدة مرة واحدة في السنة من 1 جوان إلى غاية 30 جوان أما بالنسبة للأشخاص الذين يدفعون الضريبة الجزافية الوحيدة على ثلاثة أقساط بنسب 5% و 25% و 25%

كأن تدفع كالآتي:

$$25000 = 5\% \times 500000 \text{ الضريبة الجزافية الوحيدة}$$

$$12500 = 5\% \times 25000 \text{ تسدد الدفعة الأولى من 1 جوان إلى غاية 30 جوان}$$

$$6250 = 25\% \times 25000 \text{ تسدد الدفعة الثانية من 1 سبتمبر إلى غاية 15 سبتمبر}$$

$$6250 = 25\% \times 25000 \text{ تسدد الدفعة الثانية من 1 سبتمبر إلى غاية 15 سبتمبر}$$

ثانيا: بالنسبة لمؤدو الخدمات

عندما يكون رقم الأعمال 500000 دج فتقدر الضريبة الجزافية الوحيدة الآتي:

$$60000 = 12\% \times 500000$$

ومنه 60000 دج هي الضريبة الجزافية لمؤدو الخدمات وتدفع في الفترة المحددة ما بين 1 جوان إلى غاية 30 جوان أما بالنسبة للذين يرغبون في الدفع بالأقساط فينطبق عليهم نفس العملية مثل الفئة السابقة:

$$60000 = 12\% \times 500000 \quad \text{الضريبة الجزافية الوحيدة}$$

$$30000 = 50\% \times 60000 \quad \text{تسدد الدفعة الأولى من 1 جوان إلى غاية 30 جوان}$$

$$15000 = 25\% \times 60000 \quad \text{تسدد الدفعة الثانية من 1 سبتمبر إلى غاية 15 سبتمبر}$$

$$15000 = 25\% \times 60000 \quad \text{تسدد الدفعة الثالثة من 1 ديسمبر إلى غاية 15 ديسمبر}$$

يمكن تقدير قيمة الربح لهذه الفئة بنسبة 20 % بحكم نشاطهم الغير مكلف والغير متعب مقارنة بالأنشطة الأولى.

المبحث الثالث: كفاءات حساب الأصناف المختلفة للضريبة على الدخل الإجمالي
المطلب الأول: كفاءات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي "فئة الأرباح المهنية":
دراسة حالة أولى:

مؤسسة أشغال البناء، تخضع للنظام الحقيقي.

كان التصريح بالأرباح لسنة 2015:

704- مبيعات الأشغال: 59.063.676 دج (الجانب المدين للحساب المالي للمؤسسة)

60- مشتريات مستهلكة: 47.317.608 دج

602- التموينات الأخرى: 1.626.742 دج

627- خدمات مصرفية وشاهبها: 112.937 دج

63- أعباء المستخدمين: 1.300.720 دج

64- الضرائب والرسوم والمدفوعات المتماثلة: 567.047 دج

68- مخصصات الاهتلاكات: 4.938.622 دج

المواد الأولية: مخزون أول مدة+ مشتريات خارج الرسم على القيمة المضافة- مخزون آخر مدة

(1 حسب جدول تغيير المخزون: تصريح الأرباح

مخزون أول المدة: 163.310.117 دج

مشتريات خارج الرسم على القيمة المضافة: 5.022.141 دج

مخزون نهاية المدة: 121.014.650 دج

مشتريات مستهلكة: 163.310.117 + 5.022.141 - 121.014.650 = 47.317.608,00 دج

(2 حسب جدول الاهتلاكات:

الاهتلاك المتراكم لبداية المدة: 64.428.291 دج

الاهتلاك المتراكم لنهاية المدة: 69.366.913 دج

مخصصات الإهلاك لسنة 2015: 69.366.913 - 64.428.291 = 4.938.622,00 دج

الربح: الإيرادات - الأعباء

جدول رقم (III-6): يمثل حساب النتائج (حسب الطبيعة) للمؤسسة:

العناصر	سنة 2015
رقم الأعمال	59.063.676

جدول رقم (III-7): يمثل حساب النتائج (حسب جدول الاهتلاكات) للمؤسسة:

59.063.676	1- إنتاج فترة
47.317.608	مشتريات مستهلكة
1.739.608	خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى
49.057.287	2- إستهلاك الفترة
10.006.389	3- القيمة المضافة للاستغلال(1-2)
1.300.720	أعباء المستخدمين
567.047	ضرائب ورسوم والمدفوعات المشابهة
8.138.622	4- الفائض الإجمالي للاستغلال
4.938.622	مخصصات الاهتلاك
3.200.000	5- النتيجة التشغيلية
3.200.000	7- النتيجة العادية
3.200.000	النتيجة الصافية للفترة

-حساب الضريبة:

جدول رقم (III-8): يمثل حساب الضريبة:

الضريبة المتراكمة	الضريبة	النسبة	القسط الخاضع للضريبة
0	0	0	أقل من 120.000
48.000	48.000	%20	من 120.001 إلى 360.000
372.000	324.000	%30	من 360.001 إلى 1.440.000
988.000	616.000	%35	من 1.440.000 إلى 3.200.000

النتيجة 988.000,00 دج قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي

المطلب الثاني: كيفيات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة "المداخل الفلاحية"

السيد محمود له أرض زراعية وكانت مخصصة كالتالي:

جدول رقم (III-9): يمثل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة "المداخل الفلاحية"

المساحة	طبيعة المزرعة
70 هكتار	بطاطا
10 هكتار	فلفل
40 هكتار	طماطم

مع العلم أن التكاليف المطبقة في الهكتار لسنة 2015 محددة على سبيل الذكر التالي

جدول رقم (III-10): يمثل حساب التكاليف المطبقة في الهكتار لسنة 2015

التكاليف	السعر المتوسط	السعر الأقصى	السعر الأدنى	المنطقة (1) طبيعة المزارع
49.560	62.910	75.020	50.800	بطاطا
343.200	515.000	710.000	320.000	فلفل
315.300	442.900	60.800	825.000	طماطم

والسيد محمود لديه ثروة حيوانية محددة كالتالي: 230 بقرة، 400 ماعز و 95 ثور
جدول رقم (III-11): يمثل ثروة حيوانية

أصل محلي	أصل أجنبي	التعيين
القيمة التجارية المتوسطة	القيمة التجارية المتوسطة	
40.500	-	بقرة حلوب
10.5000	-	ماعز
-	85.660	ثيران

-المداخل الزراعية:

-تحديد القاعدة الضريبية:

جدول رقم (III-12): يمثل تحديد القاعدة الضريبية:

القاعدة الضريبية	المساحة (3)	التكاليف (2)	السعر المتوسط (1)	طبيعة المزارع
934.500	70 هكتار	49.560	62.910	بطاطا
1.718.000	10 هكتار	343.200	515.000	فلفل
5.104.000	40 هكتار	315.300	442.900	طماطم

القاعدة الضريبية الإجمالية 7.756.500,00 دج

(2) الحيوانات:

-تحديد القاعدة الإجمالية:

جدول رقم (III - 13): يمثل تحديد القاعدة الضريبية:

القاعدة الضريبية	عدد الحيوانات	القيمة التجارية المتوسطة بعد التخفيض	التخفيض 60%	القيمة التجارية المتوسطة	
3.726.000	230	16.200	24.300	40.500	بقرة حلوب
1.680.000	400	4.200	6.300	10.500	ماعز
3.255.080	95	34.264	51.396	85.660	ثيران

القاعدة الضريبية: الإجمالية: دج 8.661.080

مجموع القاعدتين الضريبتين للمداخيل الفلاحية:(الزراعة وتربية الحيوانات)

7.756.500 + 8.661.080 = 16.417.580 دج

جدول رقم (III - 14): يمثل تحديد القاعدة الضريبية للمداخيل الفلاحية:(الزراعة وتربية الحيوانات)

الضريبة المتراكمة	الضريبة	المعدل	الفارق	الأقساط
0	0	%0	0	أقل من 120000
48.000	48.000	%20	240.000	من 120.001 إلى 360.000
372.000	324.000	%30	1.080.000	من 360.001 إلى 1.440.000
5.662.153	5.242.153	%35	4.977.580	من 1.440.000 إلى 16.417.580

إن الدخل يساوي 16.417.580,00 دج تدفع عليه الضريبة على دخل إجمالي تقدر ب: 5.662.153,00 دج. المطلب الثالث: كيفيات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة: "مداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية":

دراسة حالة أولى:

مكلف بالضريبة قد تحصل خلال سنة 2017 على دخل ناتج من تأجير شقة للاستخدام السكني المبلغ سنوي يقدر ب: 180.000,00 دج، و 15.600,00 دج شهريا.

حساب الضريبة:

- مبلغ الإجمالي للإيجار السنوي: 180.000,00 دج

-المبلغ الضريبة المستحقة: 180.000,00 × %7 = 12.600,00 دج

دراسة حالة ثانية:

مكلف بالضريبة قد تحصل خلال سنة 2017 على دخل ناتج عن تأجير سكنه الفردي لاستعمال السكني بمبلغ سنوي 360.000,00 دج ، و 30.000,00 دج شهريا

حساب الضريبة:

- مبلغ الإجمالي للإيجار السنوي: 360.000,00 دج

- مبلغ الضريبة المستحقة: $360.000,00 \times 10\% = 36.000,00$ دج

دراسة حالة ثالثة:

مكلف بالضريبة قد تحصل خلال سنة 2017 على دخل ناتج عن تأجير محل ذو استعمال تجاري،

بمبلغ سنوي 600.000,00 دج و 50.000,00 دج شهريا

- مبلغ الإجمالي للإيجار السنوي: 600.000,00 دج

- الدخل الخاضع للضريبة: 600.000,00 دج

- مبلغ الضريبة المستحقة: $600.000,00 \times 15\% = 90.000,00$ دج

المطلب الرابع: كفاءات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة "ربوع رؤوس الأموال المنقولة"

دراسة حالة أولى: حول حواصل أسهم أو حصص شركات (أرباح الشركات)

لدينا شركة ذات مسؤولية محدودة ملفها الجبائي على مستوى مركز الضرائب تتكون من شريكين نسبة كل منهما كالآتي:

حصة الشريك الأول: 50% (هو مسير الشركة)

حصة لشريك الثاني: 50% من أرباح الشركة كان الربح الخاص بالشركة سنة 2015 قبل تطبيق الضريبة عليه هو 10.559.671 (كما هو موضح في تصريح بالضريبة على أرباح الشركة

1) أرباح حققتها شركة ذات المسؤولية المحدودة 10.599.671,00 دج.....1

2) الضريبة على أرباح الشركة نسبة 23% = 2.437.924,00 دج.....2

3) أرباح بعد تطبيق الضريبة على أرباح الشركات 8.161.747,00 دج.....2-1

حصة عائدة لمكلف بالضريبة الشريك الأول 4.080.873,00 دج 0,5×3

حصة عائدة لمكلف بالضريبة الشريك الثاني 4.080.873,00 دج 0,5×3

مبلغ الاقتطاع الخاص بالضريبة على حصص الشركاء وتمثل 10% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي.

بالنسبة للشريك الأول: $4.080.873 \times 10\% = 408.087,00$ دج

بالنسبة للشريك الثاني: $4.080.873 \times 10\% = 408.087,00$ دج

وبما أن الشركة لم تصرح على أرباح الشركات ستتعرض إلى غرامة التأخير زيادة ب 25%:

بالنسبة للشريك الأول: $4.080.873 \times 25\% = 102.021,00$ دج

بالنسبة للشريك الثاني: $4.080.873 \times 25\% = 102.021,00$ دج

المبلغ الإجمالي: مبلغ الاقتطاع + غرامة التأخير

بالنسبة للشريك الأول: 510.108,00 دج

بالنسبة للشريك الثاني: 510.108,00 دج

وتمت هذه التسوية من خلال خضوع الشركة إلى الرقابة الجبائية على المحاسبة من طرف مكتب التحقيق للمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث على مستوى مركز الضرائب.

المطلب الخامس: كيفيات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة: "المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية":

دراسة حالة:

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة "المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية". تبعا للجدول التصاعدي التالي:

السيد عمر، يعمل في إحدى المؤسسات العمومية تحصل على:

أجر قاعدي: 26000 دج

تعويض الخبرة المهنية: 12% من الأجر القاعدي

مكافأة المردود الفردي 8% من الأجر القاعدي

مكافأة المردود الجماعي 24%

تعويض السلة: 80 دج للوجبة

تعويض السكن: 1000 دج

تسبيق المسلمة في التعاونية للمؤسسة 1% من أجر المنصب الشخص متزوج ولديه 3 أولاد أقل من 8 سنوات.

- تحديد الأجر الصافي:

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي علما أن عدد أيام العمل كل شهر تقدر ب 22 يوم

-بطاقة الأجرة:

جدول رقم (III - 15): يمثل بطاقة الأجرة

عناصر الأجر	الأساس	السنة أو العدد	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
الأجر القاعدي		22 يوم	26.000	
تعويض خبرة المهنية		12%	3.120	
مكافأة المردود الفردي		8%	2.080	
مكافأة المردود الجماعي		24%	6.240	
أجرة المنصب				37.440
تعويض السكن			1.000	
تعويض السلة	80	22 يوم	1.760	
الأجر الخاضع للضريبة				40.200
المنح العائلية	300	3	900	
الأجر الخام				41.100

				الاقتطاعات
	3.369	%9	37.400	الضمان الاجتماعي
	4.549		36.830	IRG
	374	%1	37.440	التسبيق
32.808				الأجر الصافي

حساب الضريبة:

$$6.049,00 = 4.000 + 2.049 = 30\% \times (30000 - 36.830)$$

$$1.500 \text{ من أكبر من } 2.419,6 = 0,4 \times 6.049$$

$$1.500 - 6.049,00 : \text{IRG}$$

$$4.549 : \text{IRG}$$

المطلب السادس: كيفيات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي فئة "فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية: دراسة حالة:

مكلف بالضريبة تنازل عن شقته في 01-02-2017 والذي تحصل عليها في 01-02-2009 قيمة التنازل 10.000.000,00 دج تقدر رسوم ومصاريف البيع ب: 800.000,00 دج تقدر قيمة اقتناه ب: 6.000.000,00 دج تقدر تكاليف الحصول على الملك وتكليف صيانتته وتحسبه 900.000,00 دج كل هذه التكاليف مبررة.

-مدة التنازل: هي 8 سنوات أي أقل من 10 سنوات

- فائض القيمة الخاضع للضريبة: الفارق إيجابي بين:

سعر التنازل عن الملك

سعر الاقتناء

-سعر التنازل: ثمن التنازل - تكاليف البيع والرسوم:

$$10.000.000,00 - 800.000,00 = 9.200.000,00 \text{ دج}$$

- سعر الاقتناء: ثمن الاقتناء + مصاريف الصيانة والتحسين:

$$6.000.000,00 + 900.000,00 = 6.900.000,00 \text{ دج}$$

- فائض القيمة الخاضع للضريبة: سعر التنازل - سعر الاقتناء

$$9.200.000,00 - 6.900.000,00 = 2.300.000,00 \text{ دج}$$

- معدل الضريبة: 5%

-مبلغ الضريبة: فائض القيمة الخاضع للضريبة × معدل الضريبة:

$$2.300.000,00 \times 5\% = 115.000,00 \text{ دج}$$

يتم التسديد لدى صندوق قابض الضرائب، مكان تواجد الملك المتنازل عنها، ويمكن للإدارة أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية وغير المبنية

إذا كان لدى هذه الشقة مساحة قدرها 100 م² وكان السعر الأدنى المحدد حسب مدونة الأسعار المرجعية هو 120.000 دج:

- سعر إعادة التقويم: 100 م² × 120000 = 12.000.000,00 دج

الفارق = 12.000.000 - (6.900.000 + 800.000)

- فائض القيمة الخاضع للضريبة الجديدة = 4.300.000,00 دج

- فائض القيمة الخاضع للضريبة المصرح به = 2.300.000,00 دج

الفارق = 2.000.000,00 دج

مبلغ الضريبة (الحقوق) 5% = 100.000,00 دج

غرامة 15% = 15.000,00 دج

المبلغ الإجمالي: 115.000,00 دج

خلاصة الفصل:

من خلال التريص الذي تضمن قمنا به في المركز الجوّاري للضرائب تعرفت على الهيكل التنظيمي الخاص بهم وعلى كل مكوناته ومصالحه، وعلى المهام التي تقوم بها هذه الأخيرة. كما تمكنا من الاطلاع على كل الوثائق التي يعتمد عليها المركز لتقدير وعائها الضريبي وخاصة في مصلحة المداخل للأشخاص الطبيعيين من خلال كل أنواع التصريحات التي يتم إيداعها للتكفل بضرائبهم حسب الأنظمة المنتهجة في قانون المالية.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي نجد أن الضريبة تلعب دورا محوريا في تمويل خزينة الدولة لدرجة أمكننا معها القول أن الضرائب تعد رافدا من روافد الإيرادات العامة ووسيلة من وسائل التنمية لهذا فالدولة تعتمد بشكل أساسي على موارد جبائية من أجل تمويل مشاريعها الاقتصادية.

وتبين لنا أن الضريبة على الدخل الإجمالي تساهم في قسط إجمالي معين في الإيرادات الميزانية وتأثير هذه الضريبة على الضرائب الأخرى سعينا إلى الإحاطة بمختلف أصناف المداخل الخاضعة للضريبة وفعاليتها مع دراسة حالات تطبيقية الخاصة بكل صنف على حدى على مستوى مركز الضرائب.

كما أن عملية تحديد الوعاء الضريبي تتطلب المزج بين الطرق الكمية والكيفية لتحديد قيمة هذا الوعاء ولا ينبغي الاعتماد على طريقة واحدة أو نوع واحد من طرق التحديد الكيفية أو الكمية على حد سواء وفي مجال التحصيل وجدنا أن هناك طريقتين للتحصيل وكما اتضح لنا التشريع الجزائري يتبع العديد من أنظمة فرض الضريبة التي تمثلت في النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

ومنه توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1 إن الضريبة على الدخل الإجمالي هي مورد مالي دائم ومتجدد حيث يتم تحصيلها كلما تحقق دخل أو رقم أعمال
- 2 اتساع مجال تطبيق الضريبة والسهولة التي تتمتع بها عند الأداء
- 3 اقترابها من مبدأ العدالة الضريبية إذ يدفعها المكلف على حسب استطاعته لذلك يتم وضع سلم تصاعدي تحدد على أساسه هذه الضريبة
- 4 هناك تعدد في المداخل المكونة للوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي مما يؤدي إلى صعوبة التحصيل لمبلغ الضريبة والتعقيد في الحسابات وبالتالي الوقوع في الأخطاء سواء بالزيادة أو النقصان ففي حالة النقصان تتعرض المؤسسة إلى عقوبات وغرامات مالية وفي حالة الزيادة حرمان المؤسسة من توظيف المبلغ المحجوز لدى مصلحة الضرائب

اثبات صحة الفرضيات

الفرضية الأولى صحيحة (الضريبة فريضة الزامية على الأشخاص) ذلك لأن :

للضريبة خاصية الالزامية بأنها فريضة اجبارية على الأشخاص يجب عليهم دفعها، وتحصل باستعمال الجبر

الفرضية الثانية صحيحة (يتم تحديد الوعاء الضريبي وفق طريقتين) ذلك أن:

المشروع الجزائري سن طريقتين لتحديد الوعاء الضريبي تمثلت في طرق كمية حيث كل طريقة تكتمل الأخرى

الفرضية الثالثة صحيحة (ماهي التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة ضرائب الدخل الإجمالي)

أنه فعلا خصص بعض الحسابات لضرائب الدخل.

الاقتراحات والتوصيات:

1 لتكيز في منح الإعفاءات الضريبية على أهم عنصرين محفزين على الاستثمار والمتمثلان في رأس المال المخصص لإعادة الاستثمار وعدد مناصب الشغل

2 تسديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي يتم بشيك بنكي وذلك لتجنب المخاطر كالسرقة أو الضياع

3 إقامة تعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات وينتج عن ذلك التعاون تزويد هذه الإدارة بما تحتاج من معلومات وتوضيحات حول أنشطة المكلفين.

قائمة المصادر

والمراجع

1-المراجع باللغة العربية:

أ-الكتب

1. بوعون يحيياوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الصفحات الزرقاء، سنة 2010
2. بوعون يحيياوي نصيرة، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، ديوان المطبوعات الجامعية. سنة 1988
3. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2007
4. خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير الشامية،أسس المالية العامة، داروائل للنشر، الأردن
5. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية،أسس المالية العامة، داروائل للنشر، الأردن.
6. رضا خلاصي، المراجعة الجبائية، دارالمحمدية، الجزائر، 2003
7. رفعت المحجوب، المالية العامة، دارالنفقة العربية، سنة 1971
8. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دارالجامعة الجديدة، الإسكندرية، سنة2008
9. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر
10. صلاح الدين محمد حسن النمراوي، الضريبة على الدخل، دار النشر مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، سنة 2013

11. طارق عبد العال، موسوعة المعايير الدولية ، ج5 ، الدار الجامعية الاسكندرية، سنة 2008.
12. عادل فليح العلي،"مالية الدولية"،عمان، دارزهوان للنشر والتوزيع.2008
13. عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ، دار الهدى ، عين ميله، الجزائر، 2012.
14. عمر عبد الله بني إرشيد موسوعة الضرائب، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2003
15. عوادي مصطفى، زين يونس، زين يونس، الرقابة الجبائية(على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري)، مطبعة سخري، الوادي (الجزائر)، 2012
16. لخضر علاوي، نضام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها، الصفحات الزرقاء، سنة 2010، الجزائر
17. مراد علي الإصلاح الضريبي في الجزائر من 1992-2003، منشورات البغدادي، سنة 2003، الجزائر

ب-المراجع باللغة الفرنسية

- LES OUVRAGES :

18. Khafrabi Mdzin ,Comptabilite Des Societes , 2^{eme}edition , Alger En 1998 .
19. CPL_Champ_De Compentence 2016_Ar

ج-الرسائل والمذكرات

20. دمدوم فريد، كمال رزيق، نظم فرض الضريبة وأثرها على التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة مهندس دولة في التخطيط والإحصاء، فرع مالية والحساب مخاطرة، المعهد الوطني للتخطيط والإحصاء، الجزائر دفعة 2006-2007
21. راقب كريمة، رشيدة أمير، الإصلاح الضريبي في الجزائر بين النظرية والتطبيق مذكرة لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، فرع تكتيك بنكية ونقدية جامعة التكوين المتواصل، البويرة، الجزائر، 2006
22. لغواطي يوسف ، مذكرة ترقية للمدرسة الوطنية للضرائب، 2014.

د-القوانين:

23. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2010
24. وزارة المالية، المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015
25. وزارة المالية، المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010
26. المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010
27. المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017
28. المادة من 54 إلى المادة 60 من قانون المالية سنة 2017.
29. المادة 121 معدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية، 1995
30. المادة رقم 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر
31. ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2003

هـ- مواقع الانترنت:

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تاريخ الاطلاع: 2017-03-15 .WWW .MF DGL .GOV.DZ
- الوزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المصالح الخارجية، تاريخ الإطلاع 2017-04-12.
- <http://www.mfdgl.gov.dz>

ملخص

إن تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي نجد أن الضريبة تلعب دورا محوريا في تمويل خزينة الدولة لدرجة أمكننا معها القول أن الضرائب تعد رافدا من روافد الإيرادات العامة ووسيلة من وسائل التنمية لهذا فالدولة تعتمد بشكل أساسي على موارد جبائية من أجل تمويل مشاريعها الاقتصادية.

إن الضريبة على الدخل الإجمالي هي مورد مالي دائم ومتجدد حيث يتم تحصيلها كلما تحقق دخل أو رقم أعمال.

اتساع مجال تطبيق الضريبة والسهولة التي تتمتع بها عند الأداء واقترابها من مبدأ العدالة الضريبية إذ يدفعها المكلف على حسب استطاعته لذلك يتم وضع سلم تصاعدي تحدد على أساسه هذه الضريبة

وهناك تعدد في المداخل المكونة للوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي مما يؤدي إلى صعوبة التحصيل لمبلغ الضريبة والتعقيد في الحسابات وبالتالي الوقوع في الأخطاء سواء بالزيادة أو النقصان ففي حالة النقصان تتعرض المؤسسة إلى عقوبات وغرامات مالية وفي حالة الزيادة حرمان المؤسسة من توظيف المبلغ المحجوز لدى مصلحة الضرائب.

الكلمات المفتاحية: الوعاء الضريبي، الضريبة على الدخل الإجمالي، التحصيل الضريبي

Abstract

Estimating the tax base for the tax on gross income, we find that the tax plays a pivotal role in financing the state treasury to the extent that we can say that taxes are a tributary of the revenues of public revenues and a means of development for this, as the state relies mainly on fiscal resources in order to finance its economic projects. The tax on gross income is a permanent and renewable financial resource that is collected whenever income or business numbers are achieved.

The wide scope of tax application and the ease with which it performs

And its approach to the principle of tax justice, as the taxpayer pays it according to his ability, so an upward scale is established on the basis of which this tax is determined.

There is a multiplicity of incomes consisting of the tax base for the tax on gross income, which leads to the difficulty of collecting the amount of tax and the complexity of the accounts, and thus making mistakes, whether by increasing or decreasing.

Key words: Tax Base, Tax On Gross Income, Tax Collection