الدروس المتبعة لمقياس

الضرائب الغير المباشرة .

السنة الأولى ماستر

محاسبة وتدقيق -

الأستاذ: عبو بومدين

المحاضرة الثالثة:

9- الحـــــق فـــي الخـــصم

(1)

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

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

ملاحظة : لا يمكن أن تتم عملية الخصم للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمبالغ التي تفوق 100.000 دج على كل عملية خاضعة للرسم، على الفواتير المدفوعة بطريقة نقدية (المادة 24 من قانون المالية 2009).

9-1- مـــــجال تطبيق الحق فـي الخـــصم :

يعتبر الحق في الخصم ميزة رئيسية للرسم على القيمة المضافة، كما أنه يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للضريبة.

غير أنه، يمدد هذا الحق للأشخاص الذين يقومون بعمليات تصدير معفاة أو البيع بالإعفاء من الرسم.

كما أن هذا الحق في الخصم الذي لا يستفيد به سوى الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، يخص أيضا الرسم الذي أثقل السلع والمواد الأولية و

(2)

المصاريف العامة و كذا الإستثمارات المنقولة و العقارية (إنشاء محلات و مستودعات و سيارات و آلات و معدات...إلخ).

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

9-2- السلع و الخدمات المستثناة من الحق في الخصم :

ينص القانون على بعض الحالات الإستثنائية للحق في الخصم و التي تتوقف على عدد معين من الإعتبارات.

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

(3)

ويفسر هذا الإستثناء، أنه في حالة الإستفادة من خصم يجب أن يوجه الملك بصفة رئيسية للإستغلال لأنه يمكن للسيارات و عربات نقل الأشخاص أن تستخدم للإستعمال المزدوج (الشخصي و المهني).

ولأجل كل هذه الأسباب، يستثني القانون من الحق في الخصم هذه السلع و الخدمات في حالة عدم إنشائها كأداة رئيسية للنشاط.

وفي الأخير، و بغرض تفادي كل التعسفات يستثني من الحق في الخصم المنتوجات و الخدمات المقدمة كهدايا و تبرعات.

9-3- العمليات الخاضعة للرسم دون الحق في الخصم :

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

- العمليات الواقعة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضاف،
- العروض المسرحية و البالي و الحفلات الموسيقية و السيرك و العروض والمنوعات والألعاب و العروض المسلية بمختلف أنواعها،
- بائعوا الأملاك و ماشابههم وكذا نشاطات التجارة بالتجزئة التابعة للنظام الجزافي،
- المستفيدون من الصفقات،
- الوكلاء بالعمولة و السماسرة،
- مستغلوا سيارت لأجرة،
- التظاهرات الرياضية بكل أنواعها،
- العمليات التي تنجزها الملاهي و قاعات الموسيقى و المراقص، بصفة عامة، كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص و التي تقدم فيها مواد للإستهلاك بأسعار مرتفعة.
- المواد و السلع و المنتوجات المعاد بيعها ضمن شروط الجملة كما هو محدد في المادة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي لم يرفق بشأنها كشف قائمة الزبائن المنصوص عليها في المادة 224-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، بالتصريح السنوي بالمداخيل.

(4)

مـــــلاحظـــة :

يخضع بائعو التجزئة التابعين للنظام الحقيقي و كذلك الذين إختاروا الخضوع لهذا النظام للرسم على القيمة المضافة قبل تطبيق الخصم.

9-4- إلتـزامات مرتبـطة بالحق في الخصـــم:

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

- رقم التعريف الجبائي،
- اللقب و الإسم و عنوان الشركة،
- العنوان،
- رقم القيد في السجل التجاري،
- تاريخ و بيان الفاتورة،
- مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها،
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة للمسدد،

9-5 - آلية عمل الخصـــم :

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

(5)

مـثال 1:

ملك صنع من طرف منتج صناعي "ب" بواسطة مواد أولية مشتراة من عند منتج آخر "أ" بقيمة 4.000 دج دون الرسوم. عملية بيع المواد الأولية تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 7% .

قام الصانع "ب" ببيع الملك المصنوع لتاجر جملة "ج" بقيمة 7.000 دج دون الرسوم الذي بدوره باعه إلى تاجر تجزئة "د" بمبلغ قدره 8.000 دج دون الرسوم. عملية بيع هذا الملك تخضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17 %.

يباع هذا الملك بالتجزئة من طرف التاجر "د" إلى مستهلك بقيمة 10.000 دج.

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

– بيع مواد أولية أ إلى "ب"

يقدر الرسم بـ 4.000 دج X 7% = 280 دج — 280دج

– بيع الملك المصنوع من طرف "ب" إلى "ج"

يقدر الرسم بـ 7.000 دج X 17% = 1.190 دج

ناقص الرسم المحسوب على المبيعات في المرحلة الأولى 280 دج

910دج — 910دج

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

يقدر الرسم بـ 8.000 دج X 17% = 1.360 دج

ناقص الرسم المحسوب على المبيعات السابقة 910 دج

450 دج — 450 دج

المجموع :	1.640 دج

(6)

يمكن إعادة المثال حسب الجدول التالي :

عمليات	بيع من أ إلى ب	بيع من ب إلى ج	بيع من ج إلى د	بيع إلى المستهلك
	دج	دج	دج	دج
مقدار البيع دون الرسم	4000	7000	8000	10000(*)
ر.ق.م المحصل	280	1190	1360	0
ثمن البيع بكل الرسوم	4280	8190	9360	1000
الرسم ق.م القابل للخصم	-	280	1190	0
ر.ق.م المدفع	280	910	450	0
ر.ق.م المدفوع للخزينة	من طرف أ = 280 دج	من طرف ب = 910 دج	من طرف ج = 450 دج	0

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

مثال 2 :

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

حققت هذه المؤسسة خلال شهر جانفي 2007 العمليات التالية :

• شراء مواد أولية : 50.000 X 7 % = 3.500 دج

• شراء مواد التجهيز: 100.000 X 17 % = 17.000 دج

• مصاريف النقل: 20.000 X 17 % = 3.400 دج

• تسديد فاتورة المؤسسة الوطنية للغاز : 10.000 X 7 % = 700 دج

• بيع المنتوجات : 70.000 X 17 % = 11.900 دج

60.000 X 17 % = 10.200 دج

خلال شهر فيفري 2007، حققت المؤسسة العمليات التالية :

• شراء مواد التجهيز : 60.000 X 17 % = 10.200 دج

• بيع المنتوجات : 120.000 X 17 % = 20.400 دج

يحسب الرسم المستحق للدولة الخاص بتصريحات شهري جانفي و فيفري كمايلي :

(7)

- تصـــريح شهر جـــانفي 2007 :

- يعادل مقدار الر.ق.م المحصل :

11.900 دج+ .10.200 = 22.100د ج.

- يعادل مقدار الر.ق.م القابل للخصم :

24600 = 700 + 3400 + 17000 + 3500

- مقدار الر.ق.م الذي يدفع للخزينة :

22 100 – 24600 = 2500 دج

– تصـــريح شهر فيفري 2007:

- يقدر مبلغ الر.ق.م المحصل بـ :

20.400 دج (120.000 X 17%)

- يقدر مبلغ الر.ق.م القابل للخصم بـ :

10.200 دج (60.000 X 17 %)

- مقدار الر.ق.م الذي يدفع للخزينة :

20.400 – 10200 = 10200 دج

- تطبيق الرسمَ المحسوم على الشهر الموالي

10200 – 2500 = 7700 دج

- مقدار الرسم القيمة المضافة الذي يدفع للخزينة الخاص بشهر فيفري 2007 : **7700د.ج.**

المحاضرة الرابعة.

12- إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

يمارس الحق في الخصم من الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل سعر الشراء أو سعر الكلفة للعمليات المخولة لها الحق بطريقة عادية، عن طريق التحميل المترتب عن العمليات المخولة للحق في الخصم. غير أنه، يمكن أن يمارس هذا الحق عن طريق الإسترجاع لكل جزء من الرسم القابل للخصم و الذي لا يمكن تحميله.

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

وبهذا يمكن للمكلفين بالرسم على القيمة المضافة الذين لا يمكنهم إسترجاع الرسوم المدفوعة لمموليهم أو لدى الجمارك أن يطلبوا إسترجاع الرسم عن طريق التسديد المباشر وذلك وفقا لشروط معينة.

12-1 حالات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

1 - العمليات المعفاة :

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

(2)

2- التوقف عن النشاط :

غيرأنه، يتم إسترجاع قرض الرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن النشاط تسوية الوضعية الجبائية للمدين بالرسم لاسيما فيما يتعلق بإعادة دفع الخصومات الأولية وكذا فوائض قيم التنازلات المهنية (المادة 27 ق .م. 2009)

3- تطبيق نسب مختلفة :

يسمح بالتسديد عند وجود فارق في نسب الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق نسبة على إقتناء المواد و البضائع و السلع القابلة للإهتلاك و الخدمات و النسبة المطبقة على الأشياء القابلة لقرض الرسم عليها إذا كان رصيد الدائن مرتبطا بثلاثة أشهر متتالية.

4- عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا :

يقتصر تسديد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، غير القابلة للحسم بالنسبة للمدينين.بالرسم جزئيا، على قسط الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم .في هذه الحالة، يعتبر قسط الرسم على القيمة المضافة غير القابل للخصم عبئا قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبةوفقا للقواعد المحددة في المادة39 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

12-2- شروط إسترجاع الرسم على القيمة المضافة :

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

- مسك محاسبة بالشكل القانوني من طرف المؤسسة المستفيدة
- إستظهار مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو جدول زمني للدفع.
- بيان ملاحظة الدفع السابق في التصريحات الشهرية التي تكتتبها المؤسسة.
- يجب أن يشمل الدفع السابق للرسم على القيمة المضافة المطلوب

(3)

سداده سنوات مالية لم يبلغها التقادم الرباعي،

– يجب أن يفوق مبلغ العملية التي إستحق بشأنها الرسم على القيمة المضافة 100.000 دج وتم تسديده بوسيلة دفع أخرى غير نقدية.

– طلب إسترجاع قرض الرسم على القيمة المضافة يجب أن يقدم قبل العشرين (20) من الشهر الموالي للفصل المدني الذي تم من خلاله تشكيل القرض.

– لا يمكن تحميل فرض الرسم الذي طلب إسترجاعه، و يجب أن يلغى من طرف المدين فور تقديم طلبه المتعلق بالإسترداد.

– تحديد مبلغ 30.000دج كحد أدنى لفرض الرسم على القيمة المضافة المعابين في نهاية مرحلة(3)أشهر متتالية و الذي حرر بشأنه طلب الإسترداد.

12–3– إجـــراء إسترجاع الرسم على القيمة المضافة:

بغرض الحصول على إسترجاع الرسم على القيمة المضافة، يتوجب على المدين بالضريبة أن يودع في نفس الوقت الذي يبعث فيه تصريحه الشهري لرقم الأعمال، ملف و ذلك في أجل تقادم محدد بـ (04) أربعة سنوات.

يجب أن يتضمن الملف الوثائق التالية:

- طلب إسترجاع مقدم في نسختين، في إستمارة توفرها الإدارة الجبائية مع الإشارة إلى سبب الإسترجاع و كذا مقدارالرسم للإسترداد لكل فترة فرض الضريبة مع كشف حساب دقيق مدعم بكل المستندات المثبتة (شهادة جمركية، فواتير، وكل وثيقة إثبات).
- الشهادات الجبائية المبررة بدفع كل الضرائب المستحقة وكذا الإيداع المنتظم للتصريحات المكتتبة.
- الكشف الخاص بفواتيرالشراء في نسختين، و المتضمن لثلاث أعمدة،

(9)

أسماء و عناوين الممولين، تاريخ وقيمة كل فاتورة و كذا مقدار الرسوم المطابقة.

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

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

فيما يتعلق بحالة تسديد الرسم على القيمة المضافة الأخيرة (الفارق بين نسبة الر.ق.م المطبق عند إقتناء مواد أو منتوجات و نسبة الر.ق.م المطبقة عند التنازل عن هذه المواد)، لا بد من تقديم التوضيحات التالية:

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

– بعدها يجب أن يضم ملف التسديد زيادة عن شهادات الإحداث المطلوبة كشف تلخيصي شهري يعرض:

- المشتريات أو المواد المستوردة المنجزة و المبررة عن طريق فواتير أو وثائق جمركية تشير إلى المقدار الحقيقي للشراء دون الرسم أو مقدار تكلفة و تأمين الشحن الخاضعة للرسم عند الإستيراد و كذا نسبة الر.ق.م المطبقة.

– أخيرا، يجب أن يقدم طلب التسديد كمايلي:

- إستعمال المطبعة التي تعرف مميزاتها في النموذج المرفق في الملحق.
- إمضاء الطلب من طرف المكلف بالضريبة والتي يجب أن يضم

تأشيرات المفتش المكلف بالتحقيق في الملف، والمدير الولائي وكذا المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.

بعد الدراسة، يبعث الملف المتضمن لكشوفات و مستندات مثبتة (في نسخ) حسب المناهج المعتادة إلى الإدارة المركزية بغرض تحرير إذن بالصرف.

أمثلة تطبيقية حول كيفيات إسترجاع قروض الرسم على القيمة المضافة :

– أمثلة حول احترام أجل تقديم طلب الإسترجاع :

لتكن مؤسسة يحق لها إسترجاع الرسم على القيمة المضافة، والتي تظهر تصريحاتها (ج 50) للفصل المدني الأول لسنة 2009 قرضا للرسم على القيمة المضافة.

تصريحات ج 50		
الفصل المدني الأول 2009	قرض رقم	رقم للدفع
جانفي	25.000	-
فيفري	20.000	-
مارس	30.000	-

في شهر أفريل :

تودع هذه المؤسسة بتاريخ 2009/04/16، تصريح (ج 50) لشهر مارس، يحمل قرضا للرسم على القيمة المضافة مقدرا بـ 30.000 دج ، موازاة مع التصريح، تقدم المؤسسة، في نفس التاريخ، طلب إسترجاع هذا القرض.

يعتبر هذا الطلب مقبولا، لأن المؤسسة إحترمت الأجل المحدد قانونا لتقديمه (قبل 20 أفريل 2009).

في شـــهر ماي :

إذا أودعت المؤسسة طلب إسترجاع القرض المقدر بـ 30.000 دج في تاريخ 07 ماي 2009 غير أن الأجل محدد إلى 20 أفريل، فإنها لم تحترم الأجل المحدد لذلك

و بالتالي فإن دراسة طلبها سيؤدي إلى قرار رفض. و لكن بإمكان هذه المؤسسة تحميل القرض في التصريحات القادمة :

– سواء، تقدم طلبا جديدا لإسترجاع القرض، إذا كانت في حالة دائنة خلال الفصل المدني القادم.

– أو تحميل هذا القرض على الرسم على القيمة المضافة المستحقة لشهر ماي و الأشهر التي تليه.

–جدول ملخص و محدد للآجال النهائية لتقديم طلبات إسترجاع قروض الرسم على القيمة المضافة.

الفصل المدني الذي تشكل خلاله القرض	جانفي فيفري مارس 2009	أفريل ماي جوان 2009	جويلية أوت سبتمبر 2009	أكتوبر نوفمبر ديسمبر 2009
آخر أجل لتقديم طلب الإسترجاع	قبل 20 أفريل 2009	قبل 20 جويلية 2009	قبل 20 اكتوبر 2009	قبل 20 جانفي 2010

أمثلة حول تطبيق شرط الحد الأدنى لقرض الرسم على القيمة المضافة (30.000 دج)، القابل للإسترجاع :

مثـــال 1:

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

– أفريل 62000 دج

– ماي 45000 دج

– جوان 29.900 دج

(7)

تودع هذه المؤسسة في 18 جويلية طلب إسترجاع القرض المقدر ب 29.900 دج.

تؤدي دراسة هذا الطلب إلى قرار رفض لأن المبلغ الذي طلب إسترجاعه لا يصل إلى الحد الأدنى (30.000 دج) رغم أن تصريحات شهر أفريل و شهر ماي تحمل قروض يفوق مقدارها الحد الأدنى.

مثال 2 :

أظهرت مؤسسة أخرى، خلال نفس الفصل المدني، القروض التالية :

- أفريل : 30.000 دج
- ماي : قرض معدوم (ر.ق.م للدفع).
- جوان : 50.000 دج

تودع هاته المؤسسة، طلبا لإسترجاع القرض الخاص بالفصل المدني (50.000 دج)، بتاريخ 20 جويلية .

يعتبر هذا الطلب مقبولا، لأنه من جهة،يمثل الفصل المدني، حالة دائنة و من جهة أخرى لأن المبلغ المطلوب إسترجاعه يفوق الحد الأدنى.

مثال 3 :

لتكن مؤسسة يحق لها إسترجاع الرسم على القيمة المضافة و التي تظهر تصريحاتها المودعة خلال الفصل المدني الثالث القرض التالي :

- جويلية : ر.ق.م . للدفع
- أوت : ر.ق.م للدفع
- سبتمبر : قرض 100.000دج

يعتبر الطلب مقبولا، لأن مبلغ القرض المطلوب إسترجاعه يفوق الحد الأدنى، ولأن المؤسسة مدانة.