المحاضرة 10

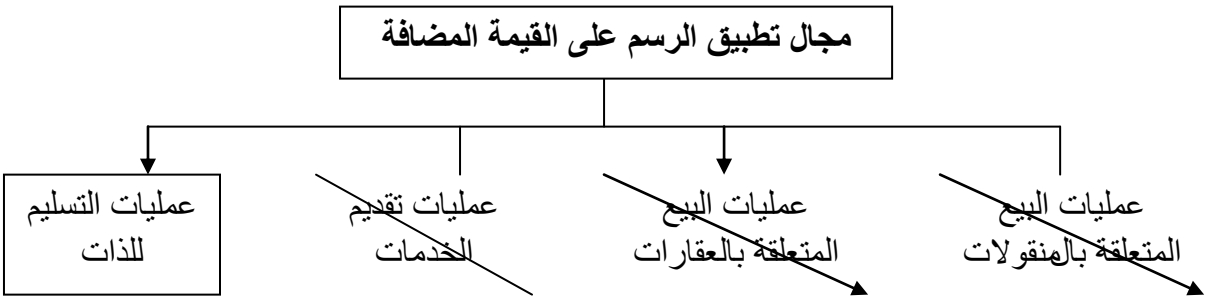
الرسم على القيمة المضافة

1 . التعريف و مجال التطبيق

1/.تعريف: الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة تمس إجباريا العمليات التجارية، الصناعية، الحرفية، والمهن الحرة، وهي متعلقة بعمليات الشراء، أو الخدمات، وعمليات البيع . وهي بمثابة حقوق بالنسبة للمشتري سيتم إرجاعها عند البيع، وبمثابة ديون على البائع يدفعها لمصلحة الضرائب بعد أن يسترجع حقوقه.

2/.مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

يمكن تصنيفها بصفة عامة إلى أربعة أصناف:[1]



1.2/عمليات البيع المتعلقة بالمنقولات " Opérations de vente des biensmeubles":

يمكن تعريف عمليات البيع بأنها عبارة عن عمليات انتقال السلع و المنتجات مقابل ثمن متفق عليه، حيث تعتبر بصفة عامة كل عمليات البيع المُنفذة من طرف الأشخاص التابعين للنظام الحقيقي خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ما عدا تلك المُعفاة صراحة، وعلى هذا الأساس تعتبر عمليات البيع المُنفذة من طرف المنتجين و المستوردين وكذا من طرف تجار الجملة بالإضافة إلى المساحات الكبرى خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

✓ **الإعفاءات:**

- عمليات البيع المُنفذة من طرف الفلاحين؛
- عمليات البيع المُنفذة من طرف تجار التجزئة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛
- إعفاء بعض السلع الضرورية (الخبز، السميد، الحليب، الدواء، ...).

---

[1] عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة، مرجع سابق، ص 69، 70.

2.2. العمليات المتعلقة بالعقارات " Opérations portant sur des biens immeubles":

تعتبر العمليات المرتبطة أساسا بالعقارات خاضعة للرسم على القيمة المضافة مثل:

- عمليات الأشغال العقارية التي تقوم بها مؤسسات الأشغال العمومية (بناء العمارات، بناء المطارات و الموانئ، شق الطرقات، حفر الآبار وبناء السدود، الربط بالقنوات، توصيل الكهرباء و الغاز....،إلخ.
- عمليات بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بإسمهم قصد إعادة بيعها.
- عمليات تجزئة الأراضي (Lotissement) التي يقوم بها مُلاك الأراضي من خلال تجزئة الأراضي إلى قطع صالحة للبناء وبيعها.
- عمليات الأشغال العقارية المُنفذة لصالح وزارة الدفاع الوطني أو لصالح بنك الجزائر، أو لصالح القنصليات الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل.

3.2/ عمليات تقديم الخدمات "Opérations de prestation des services":

- عمليات الإيجار ذات الطابع التجاري؛
- عمليات نقل الأشخاص و البضائع؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛
- خدمات الانترنت و الاتصالات السلكية و اللاسلكية؛
- العمليات المُحققة في إطار ممارسة مهنة حرة؛
- العيادات الطبية والمدارس الخاصة وغيرها.

4.2/ عمليات التسليم للذات "Opérations de Livraison à soi-même":

التسليم للذات هو عبارة عن عملية تسمح للمؤسسة بالحصول على منتجات قامت هي بانتاجهاو تسليمها لنفسها أو بناء عقارات بوسائلها الخاصة موجهة لتغطية احتياجات مصالحها. حيث يعتبر الخاضع للرسم في هذه الحالة بمثابة زبون ومورد في نفس الوقت و كأن المؤسسة قامت بعملية البيع لنفسها، وعليه يمكن أن نميز بين نوعين من التسليم للذات:

- تسليم للذات لأملاك منقولة مثل قيام مؤسسة مختصة في إنتاج المكاتب و أجهزة الإعلام الآلي بتسليم هذه المنقولات لفائدة مصالحها الإدارية؛

- تسليم للذات لأملاك عقارية، مثل قيام مؤسسة مختصة في الأشغال العمومية ببناء مباني موجهة لإيواء مكاتبها الإدارية أو بناء مستودعات موجهة لحفظ مخزوناتها.

1.5/العمليات الخاضعة للرسم اختياريا:

- عمليات البيع الموجهة للتصدير؛
- العمليات المُحققة لصالح الشركات البترولية أو المكلفين بالرسم الآخرين وكذا المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

2.قابلية الرسم للخصم: الرسم على القيمة المضافة من الضرائب العامة على الإستهلاك، وهو ضريبة غير مباشرة تقتطع من المستهلك الأخير الذي يتحملها بشكل كلي . فالمؤسسة:

–تدفع (TVA) عندما تشتري أو تتحصل على خدمة (ينشأ لديها حق قابل للإسترجاع)

–تقبض (TVA) عندما تبيع أو تقدم خدمة (ينشأ لديها إلتزام واجب التسديد)

يقع على عاتق المؤسسة (حسب قانون الرسم على القيمة المضافة) على اعتبار أنها وسيط بين المستهلك وإدارة الضرائب أن تقوم دوريا (مرة كل شهر) بتسوية وضعيتها الجبائية اتجاه إدارة الضرائب من خلال المقاصة بين ما قامت بدفعه من رسوم للموردين وما قبضته من زبائنها، **ولذلك إذا كان:**

*ما دفعته المؤسسة من رسوم أكبر مما قبضته فإن هذا يعني أنه هناك حق للمؤسسة على مصلحة الضرائب.

* ما دفعته المؤسسة من رسوم أقل مما قبضته فإن هذا يعني أنه هناك حق لمصلحة الضرائب على المؤسسة.

3.حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة

– المعدلات المعمول بها: المعدل العادي الذي يقدر ب19% ، وهناك معدل مخفض للرسم على القيمة المضافة 9 % .

–عند التسجيل المحاسبي:

أ/ حق للمؤسسة على مصلحة الضرائب (حـ/4456:رسوم تسترجع) وهو حساب مدين.

ب/ حق لمصلحة الضرائب على المؤسسة (حـ/4457:رسوم مستحقة) وهو حساب دائن.

4. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة :

1.4مرحلة الشراء :

في حالة شراء مخزون، (أو خدمات) أو مثبتات مع وجود TVA قابل للاسترجاع، يدخل الأصل للمؤسسة بتكلفة خارج الرسم، أما TVA فتعتبر كحق تجاه مصلحة الضرائب فيسجل في الجانب المدين في الحسابات المخصصة كالتالي:

38X		حـ/ مشتريات مخزنة	xx	
44563		حـ/ رسوم قابلة للاسترجاع	xx	
	401	حـ/ موردو السلع و الخدمات		xx
		فاتورة شراء رقم ...		

2.4.مرحلة البيع:

عند بيع السلع، المنتجات أو الخدمات، فإن المورد سيحصل من الزبائن قيمة TVA، فيعتبرها دينا تجاه مصلحة الضرائب، لذا يسجلها في الجانب الدائن للحسابات المخصصة كالتالي:

411		حـ/ زبائن	Xx	
	70x	حـ/ مبيعات البضاعة		xx
	4457	حـ / رسوم مستحقة على المبيعات		xx
		فاتورة بيع رقم ...		

3.4.تسديد و استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

ترتكز TVA على مبدأ الاسترجاع الذي يعني أن المكلف بالرسم على المبيعات يدفع الرسم بعد استرجاع الرسوم المدفوعة على المشتريات.

5.4.مرحلة الاسترجاع : نقصد بالاسترجاع، اقتطاع الرسوم المدفوعة خلال الشهر من الرسوم المحصلة خلال نفس الفترة، قبل التسديد لمصلحة الضرائب، و لهذا تقوم المؤسسة بإعداد تصريح الرسم يوم 20من الشهر الموالي ، في وثيقة G n°50.

قاعدة التأخير الشهري في استرجاع TVA

تصريح شهر ن قبل 20/ن+1.

حـ/4457 رسوم مستحقة على المبيعات (رسوم مدفوعة)

حـ/44562 رسوم قابلة للاسترجاع على الاستثمارات (رسوم مدفوعة) –

حـ/44563 رسوم قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات (رسوم مدفوعة) _

حـ/44566 تسبيق على رسم القيمة المضافة ن–1

الفـرق =

ويمكن أن تحدث إحدى الحالات الثلاث الآتية عند إعداد التصريح برقم الأعمال المحقق خلال الدورة، حيث يختلف التسجيل المحاسبي للاسترجاع حسب إشارة هذا الفرق، إذ نميز:

- **الفرق معدوم:**

تساوي بين TVA المحصل و TVA المدفوع، فلا يبقى للمؤسسة لا حق و لا دين تجاه مصلحة الضرائب. و عند إعداد التصريح برقم الأعمال يقوم المدين بإدراج ملاحظة " لا شيء– Néant ".

4457		حـ/ رسوم مستحقة على المبيعات	Xx	
	4456x	حـ/ رسوم قابلة للاسترجاع		Xx
		تصريح شهر...		

- **الفرق سالب:** الرسوم المستلمة تقل عن الرسوم القابلة للدفع، وذلك يدل على وجود تسبيق على الرسم أي للمؤسسة حق تجاه مصلحة الضرائب، فيقوم المدين بإعداد تصريحه برقم الأعمال مع إدراج ملاحظة "تسبيق– précompte" ويحول الفرق إلى حساب "تسبيقات" لكي يسترجع ضمن التصريحات الموالية، ويسجل التصريح:

4457		حـ/ رسوم مستحقة على المبيعات	xx	
44567		حـ/رسوم مستحقة	xx	
	4456x	حـ/ر ق م على السلع والخدمات		Xx
		إثبات الرسم المسترجع		

- **الفرق موجب:** في حالة ما إذا كانت الرسوم المستلمة من الزبائن تفوق الرسوم القابلة للاسترجاع، ذلك يدل على وجود رسم واجب الدفع لمصلحة الضرائب، يساوي قيمة هذا الفرق.

4457		حـ/ رسوم مستحقة على المبيعات	xx	
	4456x	حـ/ر ق م على السلع والخدمات		xx
	4455	حـ/TVA واجبة الدفع		Xx
		إثبات الرسم المسترجع		

6.4. **مرحلة التسديد:** تسدد المؤسسة الخاضعة إلى الرسم على القيمة المضافة مبلغ الرسم إلى إدارة الضرائب وذلك في حالة وجود الفرق الموجب، فبعد إعداد التصريح تقوم المؤسسة بتسديد الرسم على القيمة المضافة لمصلحة الضرائب قبل 20 من الشهر الموالي بالتسجيل التالي:

4455		ححـ/ TVA واجبة الدفع	xx	
	53/512	حـ/ البنك/ الصندوق		Xx
		تسديد الرسم		

ومن خلال كل ما سبق نستنتج أن الرسم على القيمة المضافة ليس له تأثير على نتيجة الدورة المحاسبية وذلك للأسباب التالية:

- لا يعتبر الرسم الذي يدخل في تأسيس سعر البيع إيرادا؛
- لا يعتبر الرسم الذي يسدد إلى إدارة الضرائب تكلفة استغلال؛
- لا يعتبر الرسم القابل للاسترجاع على المواد و الخدمات عنصرا لتكلفة الشراء.

<u>التصريح ب TVA لمصالح الضرائب:</u>

لابد على المؤسسة أن تقوم بالتصريح لدى مصلحة الضرائب في نهاية كل شهر خلال 20 يوم الأولى من الشهر الموالي.

مثال:ليكن لديك المعطيات التالية الخاصة بالمؤسسة (س) خلال سنة معينة:

الأشهر	المشتريات	المبيعات
جانفي	200.000	100.000
فيفري	150.000	300.000
مارس	100.000	100.000
أفريل	150.000	200.000
ماي	200.000	100.000

إذا فرضنا أن رصيد بداية المدة معدوم ، معدل TVA 19% ، سجل في اليومية القيود الخاصة بالتصريح بالرسم على القيمة المضافة مع العلم أنه في حالة التسديد يكون عن طريق شيك بنكي.

الحل:

لابد من تحديد الفرق بين: TVA على المبيعات – (TVA على المشتريات + TVA مسترجعة)

الأشهر	المشتريات	المبيعات	TVA/المشتريات	TVA/المبيعات	TVA حق	TVAواجبة الدفع
جانفي	200.000	100.000	38.000	19.000	19.000	/
فيفري	150.000	300.000	28.500	57.000	/	9.500
مارس	100.000	100.000	19.000	19.000	/	/
أفريل	150.000	200.000	28.500	38.000	/	9.500
ماي	200.000	100.000	38.000	19.000	19.000	/

- التسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة :

		ـــــــــــــ شهر جانفي ـــــــــــــ		
4457		من ح/ TVA المجمعة للمبيعات	19.000	
44567		ح/ دين: TVA مؤجلة	19.000	
	44563	إلى ح/ ر ق م على السلع والخدمات		38.000
		تصريح شهر جانفي		
		ـــــــــــــ شهر فيفري ـــــــــــــ		
4457		من ح/ TVA المجمعة للمبيعات	57.000	
	44566	إلى ح/ ر ق م على السلع والخدمات		28.500
	4455	ح/ TVA واجبة الدفع		9.500
	44567	ح/ دين: TVA مؤجلة		19.000
		تصريح شهر فيفري		
4455		ـــــــــــــ // // ـــــــــــــ		
		ح/ TVA واجبة الدفع	9.500	
	512	ح/البنك		9.500
		تسديد TVA لشهر فيفري		
4457		ـــــــــــــ شهر مــارس ـــــــــــــ		
		من ح/ TVA المجمعة للمبيعات	19.000	
	44563	إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع		19.000
		تصريح شهر مــارس		
4457		ـــــــــــــ شهر أفريل ـــــــــــــ		
		من ح/ TVA المجمعة للمبيعات		
	44563	إلى ح/ ر ق م على السلع والخدمات	38.000	
	4455	ح/ TVA واجبة الدفع		28.500
		تصريح شهر أفريل		9.500
4455		ـــــــــــــ // // ـــــــــــــ		
		ح/ TVA واجبة الدفع		
	512	ح/البنك	9.500	
		تسديد TVA لشهر افريل		9.500
4457		ـــــــ شهر مـــاي ـــــــ		
44567		من ح/ TVA المجمعة للمبيعات		
		ح/ دين: TVA مؤجلة	19.000	
	44563	إلى ح/ ر ق م على السلع والخدمات	19.000	
				38.000