

## إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر

*The question of achieving justice in tax systems, reference to the Algerian case*

د. يوسف قاشي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
جامعة البويرة

## ملخص:

تشكل العدالة الضريبية إحدى القضايا الشائكة والتي يدور بشأنها خلاف كبير بين الكتاب والمفكرين، إذ تعد من أهم المبادئ التي يجب مراعاتها عند اختيار وتصميم النظم الضريبية. يتناول هذا البحث العدالة الضريبية وطرق تحقيقها وكذا الآثار الناجمة عن عدم تحقيقها، وفي إطار ذلك تقوم بتقييم مدى تحقق العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري من خلال أهم الضرائب المشكّلة له. لقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد مناسباً لمثل هذه المواضيع.

وخلصت الورقة البحثية إلى أن العدالة الضريبية لكي تتحقق يجب مراعاة العديد من العوامل المتداخلة فيما بينها، أما بخصوص حالة النظام الضريبي الجزائري فالعدالة الضريبية تتوفر في بعض الضرائب وكذا في بعض أنظمة الإخضاع الضريبي المطبقة، كما وجدنا من خلال هذه الورقة البحثية أن عدم تحقق العدالة الضريبية يؤدي إلى العديد من الآثار السلبية على غرار نقص الحصيلة الضريبية، الإخلال بشروط المنافسة، انتشار التهرب الضريبي وانعكاساته السلبية على النظام الضريبي.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة، العدالة الضريبية، التهرب الضريبي، النظام الضريبي، النظام الضريبي الجزائري.

**Abstract :**

*Tax justice is one of the thorny questions which revolves considerable disagreement among writers and intellectuals .It is considered as one of the most important principles that must be interested in when selecting and designing tax systems.*

*This research deals with Tax Justice and the ways to achieve as well as the effects of not realizing. And concerning that, we evaluate to what extent tax fairness in the tax system is achieved through the Algerian most important taxes that form it. We have used descriptive analytical method which is suitable for such topics.*

*This research paper concluded that in order to achieve tax justice, we must take into account many interrelated factors .Concerning the tax system of the Algerian state, tax Justice is available in some taxes, as well as in some applied tax system. As we found out through this paper that the failure to achieve tax justice lead to many negative effects like lack of tax revenue, breach of the terms of the competition, the spread of tax evasion and its drawbacks on the tax system.*

**Keywords:** tax, tax justice, tax evasion, the tax system, Algerian tax system.

## مقدمة:

تحتاج الدول للقيام بوظائفها المتعددة إلى المال اللازم و الكافي لتحقيق الأهداف المتوخاة من خلال ممارسة السياسة الاقتصادية، وفي سبيل ذلك فإنها تحتاج إلى المال اللازم لتمويل تلك التدخلات العمومية، ورغم تعدد مصادر الدول في الحصول على الموارد المالية فإن المصدر السيادي للحصول على ذلك المال ( الحصول عليه من الضرائب) ما زال يعد المصدر الأساسي في جل الدول، ليس لأن الضريبة تدر حصيلة وافرة و فقط، بل أن الدولة تحصل على إيراداتها من الضرائب بصفتها صاحبة سلطة وسيادة.

لقد عرفت الضريبة منذ القدم وتطور مفهومها مع تطور دور الدولة وعلاقتها بالنشاط الاقتصادي، كما أن الدول تفننت في طرق وآليات فرضها من زمن إلى آخر، أما في وقتنا الحاضر لم تعد الدول تحصل على الموارد المالية من خلال فرض الضريبة بدون أن يكون هناك تحقيق للعدالة الضريبية، فنجد الدول اليوم تفنن في اختيار وتصميم النظام الضريبي الذي يكفل قدرًا من العدالة بين المكلفين بأداء الضريبة إلى الخزينة العمومية.

في وقتنا الحاضر لم يعد تحقيق العدالة بالأمر السهل عما كان عليه في الماضي وذلك بالنظر إلى التشعبات والتداخلات التي أصبحت تشوب فرض الضريبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى إلى ظهور مفاهيم جديدة تتعلق بالحياة الكريمة لأفراد الشعوب و ضرورة تحقيق وضمان قدر أدنى من الدخل لضمان عيشة هنيئة لهؤلاء الأفراد. من خلال ذلك كله فإن تحقيق العدالة في النظم الضريبية أصبح الشغل الشاغل للسلطات الضريبية، فالدول دائما تحاول وتسعى إلى إضفاء أكبر قدر من العدالة على نظمها الضريبية، ورغم ذلك فإن أمر تحقيق العدالة الضريبية يعد من أصعب الأمور تحقيقًا.

**\* إشكالية البحث:** تندور إشكالية هذا البحث حول معرفة مفهوم العدالة الضريبية ومناهج قياسها ومقومات تحقيقها، وكذا الآثار الناجمة عن عدم تحقق العدالة في النظام الضريبي المتبع، مع محاولة إسقاط كل ذلك على النظام الضريبي الجزائري.

**\* أهمية البحث:** تبرز أهمية البحث من أهمية ودور الضرائب في الحياة الاقتصادية، ففي وقتنا المعاصر لم تعد الدول تستخدم الضريبة للحصول على الموارد المالية فقط، بل إن استخدامها وتطبيقها له أهداف اقتصادية واجتماعية وبيئية بالموازاة مع الهدف المالي، وعلى ذلك فإن اهتمام الدول باختيار النظم الضريبية التي تكفل نوعًا من العدالة الضريبية أصبح الشغل الشاغل لها.

**\* أهداف البحث:** نهدف من خلال بحثنا هذا إلى

- التعرف على مفهوم العدالة الضريبية، ومناهج قياسها؛
  - التعرف على مشاكل تحقيق العدالة الضريبية من الناحية النظرية والتطبيقية؛
  - معرفة مدى تحقق العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري.
- \* المنهج المتبع:** نستخدم في ورقتنا البحثية هذه المنهج الوصفي، وهو المنهج المناسب لدراسة مثل هذه المواضيع، كما أننا في نفس هذا البحث نستخدم المنهج التحليلي من خلال تحليل بعض المعطيات الضريبية وتفسيرها.
- \* تقسيمات البحث:** من أجل محاولة الإلمام بكل جوانب الموضوع يمكن تناول هذه الورقة البحثية من خلال المحاور التالية:
- المحور الأول: ماهية العدالة ومناهج قياسها؛
- المحور الثاني: الوعاء الضريبي مرتكز العدالة الضريبية؛
- المحور الثالث: أهم آثار عدم تحقق العدالة الضريبية.

**المحور الأول: ماهية العدالة ومناهج قياسها.**

**أولاً- مفهوم العدالة الضريبية:** يعد مفهوم العدالة من المفاهيم التي حضت باهتمام كبير بين الكتاب والمؤلفين، فلقد تم تناولها من طرف المفكر الاقتصادي آدم سميث الذي يرى بضرورة توفر العدالة في النظام الضريبي، ولقد اعتبرها مبدأً أساسياً من المبادئ التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة لأن عدم توفرها يؤدي إلى آثار سلبية على دافع الضريبة وعلى الخزينة العمومية. ويرى في هذا الصدد آدم سميث أن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب قدرتهم النسبية أي أن تكون مساهماتهم متناسبة مع دخولهم<sup>1</sup>.

يعد مفهوم العدالة الضريبية مفهوم جد حساس وله انعكاسات كثيرة سياسية واقتصادية واجتماعية، فقلد تبلور مبدأ العدالة وتأسل في إطاره العملي عندما زاد حجم الإنفاق العام وبالمقابل زادت معه التكاليف المالية لتغطيتها، وعند ذلك توسعت الدول في فرض الضرائب مما جعل المكلّف بالضريبة يشعر بوطأتها، ومن ذلك جاءت المطالبة بوجود العدالة الضريبية<sup>2</sup>.

يرى بعض علماء المالية العامة أن العدالة الضريبية هي معيار ذاتي غامض ونسبي، قابل للتغيير والتعديل وفقاً لآراء الكتاب والزمان الذي يكتبون فيه، وتعريف العدالة الضريبية تعتره الصعوبة مثل ما تعترى الصعوبة تعريف الحق أو الخير أو الجمال<sup>3</sup>.

إن مفهوم العدالة هو مفهوم نسبي وليس مفهوم جامع، فهو مفهوم يختلف في تفسيره من شخص إلى آخر، وتوجد عدة صعوبات لتحقيق العدالة الضريبية وذلك بالنظر لصعوبة قياس أثر الضريبة على كل مكلف وعدم إمكانية قياس العبء الضريبي الواقع عليه بدقة لأن العبء النفسي للضريبة يختلف من شخص إلى آخر حسب تقديره لمدى الإنفاق العام<sup>4</sup>. والعدالة الضريبية تعد هدفاً ومسعى عام لدى مختلف المذاهب الفكرية وهي من القضايا الأكثر إشكالا في المجال الضريبي، فهي تتعدى مجرد تقسيم الأعباء الضريبية تبعاً لمستويات الدخل مقارنة مع الخدمات المقدمة من طرف الدولة، هذا الأمر يجعل العدالة الضريبية تأخذ شكلين هما:

\* العدالة أمام الضريبة: ويتم ذلك بتحقيق المساواة بين الأفراد ومعاملتهم نفس المعاملة في دفع الضرائب؛  
\* العدالة عن طريق الضريبة: أي التقليل من الفوارق في الدخول بين الأفراد عن طريق استخدام الضريبة لأن الضريبة في الوقت الراهن لم تعد تنسّم بالحياة.

**ثانياً- مناهج تحقيق العدالة الضريبية:** هناك العديد من النظريات والمناهج التي تستخدم لقياس مدى تحقق العدالة الضريبية، ويمكن إجمال هذه المناهج في منهج المنفعة ومنهج القدرة على الدفع ومنهج الضرائب الوظيفية<sup>5</sup>.

\* **منهج المنفعة العامة:** استخدم هذا المنهج ولفترة طويلة كمنهج أساسي لتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين في توزيع الأعباء الضريبية، فحسب هذا المنهج تعتبر الضريبة مقابل منفعة، ويعتبر نصيب الفرد من الضرائب المدفوعة نصيباً عادلاً إذا تساوى وتناسب مع ما يعود عليه من منافع جراء قيام الدولة بالإنفاق العام، لكن هذا المنهج في الوقت الحالي لا يمكن الإستناد إليه نظراً للعديد من الاعتبارات والتي نرجعها إلى ما يلي:

- صعوبة حصر وقياس المنافع التي تعود على كل فرد من أفراد المجتمع من الخدمات العامة المقدمة لهم، لأن هذه الخدمات هي في معظمها غير قابلة للتجزئة وتوجه إلى كافة أفراد المجتمع حتى وإن لم يستفيد منها بعضهم؛
- بعض الخدمات التي تقدمها الدولة في سبيل قيامها بالإنفاق العام هي خدمات كيفية ولا يمكن قياسها قياساً كميّاً، مثل خدمات الأمن العام، فلا يمكن قياس مدى الإستفادة التي تعود على فرد ما من أفراد المجتمع؛

- إذا تم الأخذ بهذا المنهج في تفسير العدالة الضريبية فعنى ذلك أن الطبقات الفقيرة في المجتمع هي التي سوف تتحمل النصب الأكبر من الضرائب، لأنها أكثر استفادة من الخدمات العامة المقدمة من طرف الدولة، وهذا غير مقبول من الناحية العملية والواقعية، لأن الطبقات الفقيرة عادة ما يتم مراعاة ظروفها وبذلك فهي لا تتحمل أية ضرائب أو تتحمل ضرائب قليلة.

خلاصة ما يمكن قوله أن منهج المنفعة العامة التي يحصل عليها الفرد لا يمكن الاستناد عليه في وقتنا الحاضر من أجل تفسير العدالة في النظم الضريبية، لأن ذلك يتنافى مع الواقع العملي، فإذا أخذنا بهذا المنهج فلا بد للطبقات الفقيرة أن تتحمل الجزء الأكبر من العبء الضريبي، لكن هذا غير صحيح واقعيًا، فالدول دائما تسعى إلى محاولة تخفيف العبء الضريبي على أصحاب الدخل الضعيفة، ومن خلال هذا كله ظهر منهج القدرة على الدفع الذي يعد أكثر ملاءمة في تفسير العدالة الضريبية من منهج المنفعة العامة.

\* **منهج القدرة على الدفع:** حسب هذا المنهج يتم مراعاة المقدرة التكبيلية للأفراد والتي تعزف على أنها قدرة الممول على المساهمة الضريبية في تمويل الإنفاق العام مع المحافظة على وجوده. معنى هذا أن العبء الضريبي الذي يتحمله المكلفون لا يكون واحدا بل يختلف من مكلف إلى آخر حسب اختلاف ظروف المكلفين المالية والشخصية والاجتماعية التي تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد المقدرة التكبيلية. وحسب هذا المنهج يتم التفريق بين نوعين من العدالة هما العدالة الأفقية والعدالة الرأسية<sup>6</sup>، فالعدالة الأفقية المقصود منها أن المواطنين المتساويين في دخولهم لا بد أن يدفعوا ضرائب متساوية، وتعني العدالة الرأسية أن يقوم الممولون الذين لهم اختلاف في دخولهم بدفع ضرائب مختلفة حسب درجة اختلاف دخولهم، وواقع الأمر أن العدالة الأفقية والرأسية متداخلتان، فالقول أن الأشخاص المتساويين في المقدرة التكبيلية يدفعون نفس الضريبة مؤداه المنطقي بمفهوم المخالفة أن الأشخاص غير المتساويين في المقدرة التكبيلية لا يدفعون نفس الضريبة.

في ظل الإنتقال من فكرة حياد الدولة ( الدولة الحارسة) التي لا تتدخل في النشاط الإقتصادي إلى فكرة الدولة المتدخلة التي تتدخل في النشاط الإقتصادي؛ مستخدمة العديد من الوسائل والآليات والتي من بينها الضريبة ظهر منهج آخر لتفسير العدالة الضريبية وهو منهج الضرائب الوظيفية.

\* **منهج الضرائب الوظيفية:** تقوم الفكرة الأساسية لهذا المنهج انطلاقا من أن هناك ضرورة لإشراف الدولة وتوجيهها على النشاط الاقتصادي من أجل تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف فإن الدولة تستعمل كل ما لديها من وسائل متاحة، ومن بين هذه الوسائل نجد الضريبة التي تستعمل في إطار السياسة الضريبية المنتهجة والمعتمدة من طرف الدولة. بناء على هذا المنهج تتحقق العدالة الضريبية عندما تستطيع الضريبة تحقيق الأهداف الوظيفية التي استخدمت لأجلها، فقد تكون هذه الأهداف حماية الاقتصاد الوطني كاستعمال ضرائب مرتفعة على الواردات، أو زيادة تنافسية المؤسسات المحلية بإعفاءها من الضرائب أو منح تخفيضات لها، كما قد تستخدم الضريبة لمعالجة بعض المشاكل الاجتماعية والحد من استهلاك بعض السلع، كما قد تستخدم الضريبة في توجيه النشاط الاقتصادي....الخ

من خلال ما سبق وبالتطبيق على حالة الجزائر نجد أنه لا مكانة لمنهج المنفعة العامة في التشريع الضريبي الجزائري، بل إن العدالة الضريبية يمكن أن تفسر من خلال منهج القدرة على الدفع، حيث نجد في هذا الإطار أن المشرع الضريبي قد راعى في الكثير من أنواع الضرائب المفروضة خاصة المباشرة منها مبدأ المقدرة على الدفع، كما أنه وفي سبيل تخلي الدول عن فكرة حيادية الضريبة فوجد المشرع الجزائري يستخدم الضريبة لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية وذلك في شكل سياسة التحفيز الضريبي سواء تعلق الأمر بالاستثمار أو تشجيع بعض القطاعات الاقتصادية على غرار القطاع الفلاحي والسياحي.

**\* المحور الثاني: الوعاء الضريبي مرتكز العدالة الضريبية**

الدول عادة لما تختار الضرائب المطبقة فإنه لا بد لها من اختيار الوعاء الذي سوف تطبق عليه هذه الضريبة، ويعرف الوعاء الضريبي على أنه الموضع الذي تفرض عليه الضريبة، هذا الموضع قد يكون الشخص في حد ذاته كما قد يكون المال الذي يمتلكه الأشخاص في فترة زمنية معينة، كما قد يأخذ صورة عمل ورأس مال. إن تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال الإختيار بين الأنواع المختلفة من الضرائب فقد تم المفاضلة بين ما يلي:

**\* الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال:** تعترف الضريبة على الأشخاص على أنها تلك الضريبة التي تتخذ من الشخص في حد ذاته موعدا لها، إذ حسب هذا النوع فإن الشخص هو الوعاء الذي سوف تفرض عليه الضريبة، هذا النوع من الضرائب كان موجودا في القديم إلا أن أهميته اضمحلت وتلاشت في العصر الحديث بالنظر إلى أن تطبيقها لا يتماشى مع مبادئ الإنسانية، ولا يتلاءم مع معطيات المرحلة الراهنة، أما الضريبة على الأموال فهي تلك الضريبة التي تتخذ من مال المكلف موعدا ووعاء لها، هذا المال تتنوع مصادر الحصول عليه، فقد يكون ناتج عن جهد عضلي في صورة أجر أو راتب، كما قد يكون ناتج عن فوائد من خلال توظيف الأموال في البنوك والمؤسسات المالية، كما قد يكون ناتج عن أرباح من خلال ممارسة نشاطات صناعية وتجارية مربحة... الخ.

بالنظر إلى حالة الجزائر فإننا نلاحظ أن الضريبة على الأشخاص لا وجود لها في النظام الضريبي الجزائري، بل كل ما يوجد هو الضريبة على الأموال والتي تتناسب مع التطور الاقتصادي والاجتماعي للدول، ففي مجال الضريبة على الأموال نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على المداخل الصافية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين خلال السنة<sup>7</sup>. كما قد نجد أن الضريبة قد تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويين والناتجة عن نشاط صناعي أو تجاري<sup>8</sup>. إضافة إلى ذلك فإنه يتم فرض الرسم على القيمة المضافة على العديد من التعاملات الواسعة التي تتم بين الأشخاص، كما يتم فرض الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحقق في الجزائر، والضريبة الجزائرية الوحيدة تفرض كذلك على الأشخاص الذين يمارسون نشاط بيع البضائع والأشياء وكذا تقديم الخدمات.

**\* الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة:** توجب الضريبة الوحيدة بقر علماء المالية العامة والتشريع الضريبي على أن يتم جمع جميع مصادر الدخل من أجل أن تفرض عليه ضريبة وحيدة، وقد كان هناك اختلاف بين المدارس الفكرية في اختيار الموضع الذي تفرض عليه هذه الضريبة، ف يرى الطبيعيون أن فرض الضريبة يجب أن يكون على المداخل التي تدرها الأرض (ربح الأرض) على اعتبار أن الأرض هي القطاع الوحيد المدر للقيمة المضافة، أما باقي القطاعات فدورها هامشي، أما أنصار الضريبة المتعددة فيرون أنه يجب أن تفرض ضرائب متعددة ومتنوعة وذلك لتعدد وتنوع مصادر الحصول على الأموال، كما يرون أن عدم فرض ضريبة موحدة تبرره صعوبة حصر المادة الخاضعة للضريبة، وفي حالة عدم تقديرها جيدا يؤدي ذلك إلى نقص الحصيلة الضريبية، وعلى ذلك يرون أنه يجب أن تفرض ضرائب متنوعة على المصادر المختلفة حتى تقوم الخزينة بتعويض النقص الحاصل في مصدر من المصادر من خلال زيادة الضرائب المفروضة على المصادر الأخرى، كما أنهم يرون أن حصول التهرب الضريبي في نوع من الأنواع قد لا يؤثر كثيرا على الحصيلة الضريبية فيما إذا لو كان هناك وعاء واحد لفرض الضريبة.

بالنظر إلى النظام الضريبي الجزائري نجد أنه يأخذ بنظام الضرائب المتعددة وعلى ذلك هناك العديد من الضرائب التي يشتمل عليها الهيكل الضريبي إلا أن الملاحظ هو أن المشرع الجزائري وبخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي قد أخذ بنظام الضريبة الموحدة والتي تفرض على الدخل الإجمالي الصافي السنوي المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين من الأصناف التالية<sup>9</sup>:

- الأرباح الصناعية والتجارية؛
- مداخيل الأرباح غير التجارية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- المداخيل الناتجة عن تأجير الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية؛
- ريع رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريع العمرية.

وفي إطار قانون المالية لسنة 2015 نجد أنه أدخلت تعديلات على أصناف المداخيل التي تشملها الضريبة على الدخل الإجمالي، فقد تم دمج الأرباح الصناعية والتجارية وكذا الأرباح غير التجارية المتولدة من الأنشطة الحرة في صنف واحد سمي بالأرباح المهنية<sup>10</sup>.

\* **الضرائب الشخصية والضرائب العينية:** تعرف الضريبة الشخصية على أنها تلك الضريبة التي تأخذ عند فرضها ظروف المكلف بعين الإعتبار، ففي ظل هذا النوع قد نجد هناك اختلاف في الضرائب المفروضة بين المكلفين نتيجة اختلاف ظروفهم الاجتماعية والاقتصادية، مثل التفرقة بين العزاب والمتزوجين، الأصحاء والمعوقين... الخ. أما الضرائب العينية فهي تلك الضرائب التي يتم فرضها دون النظر إلى ظروف المكلف بها، حيث لا تراعى الاختلافات الموجودة بين المكلفين سواء من الناحية الاجتماعية أو الاقتصادية أو الصحية. وبالتطبيق على حالة النظام الضريبي الجزائري فإننا نجد أنه أخذ بكلما النوعين، فمن خلال الضريبة على الدخل الإجمالي نجد أنه أخذ بالضريبة الشخصية من خلال بعض الأمثلة التالية:

- تم إعفاء قدر معين من الدخل والذي يساوي 120000 دج سنويا ما يقابله 10000 دج شهريا<sup>11</sup>، رغم صالة هذا الحد المعفى وعدم تماشيهِ مع متطلبات المعيشة؛

- كما أنه هناك إعفاءات خاصة بكل صنف من الأصناف المشكلة للدخل الإجمالي للشخص الطبيعي<sup>12</sup>؛

- مداخيل العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم تستفيد من تخفيض على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في حدود 1000 دج شهريا، ونفس التخفيض يستفيد منه العمال المتقاعدون التابعين للنظام العام<sup>13</sup>.

- إمكانية استفادة الزوجين من تخفيض قيمته 10% من الدخل الخاضع للضريبة في حالة تقديم تصريح مشترك بالمداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث المشرع الضريبي ومن أجل تحفيز الأزواج على تقديم التصريح المشترك قدم لهم هذا التخفيض لأن ذلك من شأنه أن يخفف العبء الضريبي على الأزواج ويسهل من عمل الإدارة الضريبية من خلال تخفيض الملفات .

وبالنظر إلى الضريبة على أرباح الشركات نلاحظ أنه مادام هذه الضريبة تطبق على الأشخاص المعنويين فإن المشرع لم يحدد نوع معين من هذه الأشخاص لإعفائه من الضريبة، بل إن الإعفاء منها جاء في سبيل البحث عن أهداف اقتصادية من خلال إعفاء بعض الأنواع من الأنشطة وإعطاء معاملة تفضيلية من الناحية الضريبية لبعض الأنشطة الأخرى<sup>14</sup>.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فنلاحظ أن المشرع الضريبي قد أخذ في هذه الضريبة بمبدأ الضرائب العينية، حيث لا يتم من خلال هذه الضريبة مراعاة ظروف المكلفين الشخصية ولا أوضاعهم الاجتماعية، فهي ضريبة غير مباشرة تدمج في سعر السلعة، ولا يتم النظر إلى مقدرة المكلفين على الدفع من عدمه، حتى وإن كانت هناك إعفاءات من هذه الضريبة إلا أنها إعفاءات عامة وغير موجهة لفئة معينة من فئات المجتمع.

\* **الضرائب على الدخل ورأس المال والإفاق:** في هذا الإطار على الدول أن تفاضل ما بين هذه الأنواع المتاحة من الضرائب. - **الضرائب على الدخل:** حسب هذا النوع فإن الضريبة تفرض على واقعة تحقق الدخل، ويعترف الدخل بمعناه الاقتصادي على أنه إيراد يتجدد أو يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر واستمراره، وينتج عن مصادر مختلفة فقد يكون ريع للعقارات والودائع، وقد يكون مصدره العمل كأجرة العامل والموظف، وقد يكون مصدره رأس المال والعمل معا كأرباح التجارة والصناعة<sup>15</sup>، أما المفهوم الضريبي للدخل فنجد أنه يختلف من تشريع ضريبي إلى آخر، وما تجدر الإشارة إليه هو أن أغلب الدول تتوسع في فرض هذا النوع من الضرائب نظرا لأنها تشكل وعاءا ضريبيا غزيرا ومتجددا، إضافة إلى هذه الضريبة سهلة القبول لدى المكلفين، كما أنه لها العديد من المزايا التي تجعلها أداة طيعة في يد الدولة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع<sup>16</sup>.

- **الضرائب على رأس المال:** والمقصود برأس المال هو مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة زمنية معينة، سواء كانت هذه الأموال منتجة لدخل عيني أو نقدي أو لخدمات<sup>17</sup>. لقد شكل هذا النوع من الضرائب أهم الأنواع في القرون الماضية على اعتبار أن ما يملكه الشخص من عناصر الثروة هو أفضل معيار لتوزيع الأعباء إلا أن أهميتها تناقصت نظرا لما يلي<sup>18</sup>:

- ✓ إن فرض الضريبة على رأس المال يؤدي إلى استنفاده؛
- ✓ إن شدة وطأة الضرائب على رأس المال يحفز ويساعد على التهرب الضريبي؛
- ✓ إن مصادرة جزء من الثروة عن طريق الضرائب سوف يضر بعملية توليد الدخل، مما يضر بالحصيلة الضريبية في الأعوام المقبلة.

- **الضرائب على الإفاق:** وتفرض هذه الضرائب حين قيام الأشخاص بإففاق دخولهم على السلع والخدمات، وتتعد تسميات هذا النوع من الضرائب "ضرائب على الإستهلاك، ضرائب على السلع وضرائب على المبيعات والمشتريات..." الخ ما يمكن قوله من خلال الأنواع السابقة للضريبة فإن الضريبة على الدخل هي النوع الأكثر تحقيقا للعدالة الضريبية، أما الضريبة على رأس المال والإفاق فإنها ضريبتان مختلفتان بمفهوم العدالة الضريبية، نظرا لكونها لا تأخذان مركز المكلف الإجتماعي والمالي بعين الإعتبار، خاصة الضريبة على الإفاق فهي غير عادلة خصوصا إذا تم فرضها على السلع واسعة الإستهلاك وبمعدلات مرتفعة. وفي ذات الإطار نجد المشرع الضريبي الجزائري من خلال تبنيه للإصلاح الضريبي في سنة 1991 أراد أن يتوسع في فرض الضريبة على المداخل بمختلف أصنافها (مداخل الأشخاص الطبيعيين التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، و مداخل الأشخاص المعنويين التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات) حيث شكلنا هتين الضريبتين إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة محور ومضمون الإصلاح الضريبي<sup>19</sup>.

\* **الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:** الضريبة النسبية هي تلك الضريبة التي تفرض بسعر واحد ولا يتغير معدلها محما تغيرت قيمة الوعاء المفروضة عليه، أما الضريبة التصاعدية فهي تلك الضريبة التي تفرض بمعدلات تتغير تبعا للتغير الحاصل في الوعاء الضريبي، حيث نجد أن الضريبة التصاعدية تفرض بمعدلات منخفضة على الدخول الضعيفة وكلما ارتفع الدخل المحصل ترتفع معه نسبة الضريبة المفروضة، وفي إطار الضريبة التصاعدية يمكن التمييز بين<sup>20</sup>:

- **التصاعدية الإجمالية:** وهي تلك التي تنقسم الدخل إلى طبقات وكل طبقة يتم فرض معدل خاص بها، وفي ظل هذا النوع نلاحظ أنه كلما ارتفع الدخل المحصل كلما زاد المعدل المطبق؛

- التصاعدية بالشرائح: في ظل هذا النوع يتم تقسيم الدخل إلى شرائح قد تكون متساوية أو غير متساوية حسب نظرة المشرع الضريبي على أن يتم إخضاع كل شريحة من هذا الدخل إلى معدل معين، تزداد قيمة هذا المعدل كلما ازدادت الشرائح المكونة للدخل.

في هذا الإطار نجد أن النظام الضريبي الجزائري قد مزج ما بين النوعين المتاحين، فنجد تارة يطبق الضريبة النسبية بخصوص:

\* الضريبة على أرباح الشركات، والتي تفرض بمعدل نسبي تحدد قيمته<sup>21</sup>:

✓ 19% بالنسبة للأرباح المتولدة من أنشطة إنتاج السلع؛

✓ 25% بالنسبة للأرباح المتولدة من أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، الأنشطة السياحية والحمامات

✓ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

\* الرسم القيمة المضافة: هي ضريبة تفرض كذلك بمعدل نسبي يحدد ب:

✓ المعدل المخفض والذي يقدر ب 07% يطبق على السلع والخدمات والأشغال التي تشكل أولوية بالنسبة للاقتصاد الوطني؛

✓ المعدل العادي بنسبة 17% والذي يطبق على ما لم يشملها المعدل المخفض.

من خلال معدلات الرسم على القيمة المضافة المطبقة في التشريع الجزائري والمذكورة أعلاه نلاحظ أن هناك فرق كبير بين المعدلين، وما دام أن هذه الضريبة لا تراعي ظروف المكلف الشخصية فكان من الأجدر أن يستحدث معدل ثالث يكون أقل من المعدل العادي ويخضع له ويوسع من مجال تطبيقه، ويبقى على المعدل العادي 17% لتخضع له السلع والخدمات ذات الطابع الكلي والتي لا تعد من أساسيات المعيشة العادية للأفراد.

\* الضريبة الجزائرية والتي تطبق هي الأخرى بمعدل نسبي، ويكون مجال تطبيقها يخص الأرباح والمدخيل التي لم تشملها الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض بالمعدلات التالية<sup>22</sup>:

✓ 05% بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون بيع البضائع والأشياء؛

✓ 12% بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون تأدية الخدمات.

وفي إطار قانون المالية لسنة 2015 أصبحت هذه الضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو مهنة غير تجارية إذا لم يتجاوز رقم الأعمال المحقق 30.000.000 دج<sup>23</sup> ما يمكن قوله بخصوص معدلات الضريبة الجزائرية أن المشرع قد وفق في التفريق بين الدخول الناتجة عن بيع البضائع والأشياء وتلك الناتجة عن تأدية الخدمات، فالدخول الناتجة عن الصنف الأخير تعد أقل مشقة وتكلفة من النوع الأول. كما أخذ المشرع الضريبي الجزائري بالضريبة التصاعدية بالشرائح وليست الإجمالية، وهذا من خلال الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي والذي نبتهه أدناه.

الجدول رقم 01: يبين الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي المطبق ابتداء من 2008

معدل الضريبة %	قسط الدخل السنوي الخاضع للضريبة
0 %	لا يتجاوز 120000 دج



من 120001 إلى 360000 دج	20%
من 360001 إلى 1440000 دج	30%
أكثر من 1440000 دج	35%

المصدر: القانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، المادة 05 منه.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي يقسم إلى شرائح، فمن الجدول نجد أن طول الشرائح غير متساوي، فطول الشريحة الأولى والتي هي معفاة من الضريبة يساوي 120.000 دج، أما الشريحة الثانية فطولها 240.000 دج، والشريحة الثالثة طولها 1.080.000 دج، والشريحة الأخيرة يحدد طولها عن طريق الدخل الخاضع. ما يمكن مآخذته على الجدول التصاعدي أن الشريحة المعفاة تعد زهيدة فهي تساوي 10.000 دج شهريا، وهي أقل بكثير من الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون، فكان من الأجدر رفع طول هذه الشريحة إلى 216.000 دج سنويا أي ما يعادل 18.000 دج شهريا من أجل أن يتساوى طول الشريحة المعفاة مع الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون، والذي يعد أدنى أجر يحقق المتطلبات الأساسية للحياة، كما نجد أن طول الشريحة الثالثة كبير جدا مقارنة ببقية الشرائح، فكان من الأجدر تقسيمها إلى شريحتين وجعل الشريحة المستحدثة تخضع لمعدل 25% من أجل تخفيف العبء على المكلفين.

#### المحور الثالث: مقومات العدالة الضريبية وآثار عدم تحقق العدالة الضريبية

**أولا- مقومات العدالة الضريبية:** حتى تتحقق العدالة في النظام الضريبي المختار والمطبق يجب على الدول أن تراعي مجموعة من العوامل<sup>24</sup> التي لا بد من وجودها والتي يمكن إيجاز أهمها في عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، تجنب الازدواج الضريبي. **\* عمومية الضريبة:** يقصد بعمومية الضريبة أن تفرض على جميع الأشخاص والأموال دون أن تكون هناك تفرقة في المعاملة، لكن هذا لا يعني وجود استثناءات من هذا المبدأ فالكثير من الدول تضعن تشريعاتها الضريبية استثناءات من عمومية الضريبة، والمشرع الضريبي الجزائري كغيره لم يخرج عن هذا الإطار، فقد أخذ مبدأ عمومية الضريبة، وهو مبدأ منصوص عليه في الدستور، حيث تنص المادة 64 من الدستور الجزائري أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، وبفهم من نص هذه المادة أن كل أفراد المجتمع يجب أن يشاركوا في تحمل العبء الضريبي كل حسب قدرته<sup>25</sup>. **\* شخصية الضريبة:** وهي الضريبة التي يؤخذ عند فرضها مركز المكلف المالي والشخصي والاجتماعي، وقد تطرقنا لها في المحور الثاني عند الحديث عن الضريبة الشخصية.

**\* تجنب الازدواج الضريبي:** حيث تقتضي العدالة الضريبية بأن لا يكون الممول عرضة لدفع ضريبة مرتين أو أكثر على نفس المال وفي نفس المدة، فإذا توفرت هذه الشروط نكون أمام حالة الازدواج الضريبي القانوني، هذا الازدواج قد يكون مقصودا من المشرع من أجل تحقيق أهداف مالية أو اقتصادية، وقد يكون غير مقصود وذلك بسبب وجود تعقد في التشريع. كما قد يكون الازدواج الضريبي داخليا وهو الازدواج الذي يحدث في حدود الدولة الواحدة، أو قد يكون ازدواجا دوليا، وينشأ بسبب استقلالية الدول في فرض الضرائب على إقليمها، وكذا إلى تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي. إن التشريع الضريبي الجزائري حاول قدر الإمكان القضاء على الازدواج الضريبي والذي نرى من خلال تصفح القوانين المنظمة له خلوها من الازدواج الضريبي القانوني، مع وجود ازدواج ضريبي اقتصادي والذي ينتج عند فرض الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة، ثم فرض ضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لنصيب كل شريك من الربح الموزع، أما بخصوص الازدواج الضريبي الدولي فإن الجزائر تسعى جاهدة لمحاربهته و القضاء عليه من خلال إبرام اتفاقيات جباية مع الدول

الأخرى والتي يبلغ عددها حاليا 25 اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي منها واحدة كانت قد أبرمت في إطار إقامة اتحاد دول المغرب العربي<sup>26</sup>.

\* **اختيار أحسن طرق الإخضاع:** ونعني بذلك أن يتم تحديد أنظمة فرض الضريبة بما يتلاءم وتحقيق العدالة الضريبية، فالمعلوم أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، وغوى ذلك أن يقوم المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته إلى الإدارة الضريبية، ويبقى الحق للإدارة الضريبية في إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة الجبائية في حالة ما إذا كانت هناك شكوك بخصوص تصريحات المكلف، ومما يمكن ذكره في هذا الإطار أن المشرع الضريبي الجزائري قد جانب الصواب حين تم التوسع من مجال تطبيق الضريبة الجزائرية الوحيدة، حيث يخضع لها كما ذكرنا سابقا كل شخص طبيعي أو معنوي يحقق أرباحا صناعية أو تجارية، مهنية أو غير تجارية متى لم يتجاوز رقم الأعمال 30 مليون دج، مع العلم أن الخاضعون لهذه الضريبة لا يملكون محاسبة منتظمة يمكن الرجوع إليها أثناء إجراء الرقابة، كما أن تحديد الوعاء في ظل هذا النظام يكون بصفة تقريبية ولا يمكن محاسبة المكلف على تصريحاته الخاطئة وغير الصحيحة طالما أنه لا توجد دفاتر محاسبية ولا وثائق ثبوتية لكي يمكن التأكد من خطأ التصريحات.

**ثانيا- آثار عدم العدالة الضريبية:** ينتج عن عدم توفر العدالة في النظم الضريبية العديد من الآثار منها ما هو مباشر ومنها ما يعد أكثر غير مباشر، وهذه الآثار يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:

\* **انتشار التهرب الضريبي:** تشكل الضريبة عبئا على دافعيها، وعلى ذلك فهو يعمل على التحايل من أجل عدم دفعها إما بالتخلص من أداؤها، أي أن المكلف بها قانونا يقوم بالتحايل على دفعها أو نقل عبئها إلى شخص آخر ويكون التخلص من الضريبة في صورتين، الصورة الأولى هي أن التخلص من الضريبة لا يكون منافيا للقواعد القانونية وهي ما نسميه التجنب الضريبي والصورة الثانية هي التنصل من دفع الضريبة بمخالفة القواعد القانونية وهو ما يعبر عنه بالغش الضريبي<sup>27</sup>، ويتقسم التهرب الضريبي حسب نطاق حدوثه إلى تهرب ضريبي محلي وهو الذي يكون في حدود البوالة الواحدة وتهرب ضريبي دولي والذي ينتج عن زيادة الارتباطات بين الدول وزيادة درجة الإفتتاح الإقتصادي في إطار التيار الحار للعوالم الإقتصادية.

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى العديد من العوامل والتي يمكن تقسيمها إلى عوامل مرتبطة بالتشريع الضريبي، وأخرى متعلقة بالجهاز التنفيذي للتشريع الضريبي (الإدارة الضريبية)، وأخرى ترجع إلى عوامل نفسية متعلقة بالمكلف بالضريبة في حد ذاته<sup>28</sup>.

- **عوامل تتعلق بالتشريع الضريبي:** من بين العوامل التي تتعلق بالتشريع الضريبي والتي تساعد على انتشار التهرب الضريبي نجد تعقد التشريعات الضريبية مما يؤدي للمكلفين بالضريبة صعوبة فهمها، كما أن كثرة الضرائب وتعديدها وارتفاع معدلاتها يؤدي إلى التهرب الضريبي حيث أنه إذا كان التشريع الضريبي يحتوي على العديد من الضرائب وكثرة معدلاتها فإن المكلف بها سوف يتهرب من دفعها خاصة إذا كانت ذات أسعار مرتفعة؛ وفي هذا الإطار سعى المشرع الضريبي الجزائري إلى إدخال إصلاح ضريبي سنة 1991 وكان من بين الأهداف المرجوة من خلال القيام بهذا الإصلاح هو تحسين شفافية النظام الضريبي من خلال تبسيط إجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه من طرف الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء<sup>29</sup>.

- **عوامل تتعلق بالإدارة الضريبية:** يرجع ذلك إلى ضعف الإدارة الضريبية في الإحكام بزم الأمور في إطار تحصيل الضرائب، هذا الضعف ينعكس في شكل صعوبة تقدير الوعاء وعدم المساواة بين المكلفين بالضريبة عند التطبيق، ومع ضعف الإدارة الضريبية فإن هذه الأخيرة تتبع إجراءات معقدة لتحصيل الضريبة؛ مما يولد القصور من الضريبة والتهرب منها،

و على هذا فلا بد من الإهتمام بالجهاز الفني الضريبي وتوفير له كل ضروريات القيام بعمله، ومن هذا المنطلق فقد أدخلت الإدارة الضريبية في منطلق الإصلاحات في الجزائر وحدد الإصلاح الضريبي المتبني في الجزائر في بداية التسعينات من القرن الماضي هدف بناء إدارة جبائية فعالة لتضطلع بعملها على أكمل وجه<sup>30</sup>.

- عوامل نفسية تتعلق بالمكلف: ويعود ذلك إلى نقص الوعي المالي والنظر إلى الضريبة على أنها ظلم وإجحاف من الدولة والإستناد إلى حجة أن دفع الضرائب لا يعود بأي فائدة على دافعيها وبالتالي يجب التهرب منها بأي الطرق كانت. هذه العوامل تتولد في نفوس المكلفين إذا كانت الضرائب المفروضة مرتفعة المعدل وأنه لا يتم مراعاة ظروف المكلفين بها، كما قد تنتج هذه العوامل وتتراكم في نفوس المكلفين نتيجة تقصير الدولة في إنفاق الحصيلة الضريبية في أوجه الإنفاق التي تلي حاجيات من يدفعها.

ينبع عن التهرب الضريبي آثار سلبية يمكن ذكر بعضها كما يلي<sup>31</sup>:

- نقص الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى قلة الموارد المالية المتاحة للدولة من أجل القيام بالإنفاق العام؛  
- التهرب من دفع الضريبة يؤدي إلى التعارض مع تحقيق هدف إعادة توزيع الدخل والثروات، حيث أن المتهربين تتكسب لديهم الثروات وتزداد دخولهم على عكس المكلفين الذين يدفعون الضريبة؛  
- نقص الحصيلة الضريبية يؤدي إلى زيادة فرض ضرائب جديدة على المكلفين بهدف تعويض النقص في الحصيلة، مما يدفع المكلفين الذين كانوا يدفعون الضرائب إلى التهرب وبالتالي تآكل الوعاء الضريبي الإجمالي، الذي ينعكس في النهاية على انخفاض الحصيلة الإجمالية؛

من أجل تلافي هذه الآثار السلبية ورغبة من المشرع الجزائري في محاربة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي تم تبني الإصلاح الضريبي من أجل تبسيط النظام الضريبي الجزائري وزيادة شفافيته، وفي نفس الإطار فقد أتاح المشرع الضريبي أمام الإدارة الضريبية صلاحيات واسعة في إطار الرقابة الجبائية، حيث أنه في ذات الإطار يتيح المشرع للإدارة الضريبية ممارسة الرقابة فضلا عن الرقابة الشكلية من خلال ثلاث آليات هي<sup>32</sup>:

✓ التحقيق في المحاسبة؛

✓ التحقيق المصوب في المحاسبة؛

تخص هتين الآليتين الأشخاص المعنويين، والهدف منها اكتشاف حالات الغش الضريبي الممارس من طرف الشركات والمؤسسات عن طريق العديد من الطرق، حيث يمكن في هذا الإطار القيام بفحص محاسبة المكلفين وفي حالة عدم مطابقتها للقوانين أو أنها محاسبة غير مقبولة تنظيميا يتم رفضها وعدم الإستناد إليها في تحديد الوعاء الضريبي، وبذلك تصرف الإدارة الضريبية بإرادتها المنفردة في تحديد الوعاء.

✓ التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية: يخص الأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث منح المشرع من خلال هذه الآلية للإدارة الضريبية الحق في مساءلة المكلف ومراقبة نمط معيشته ومعيشة حتى زوجته وأبنائه ووجوب تبرير المكلف لمتخلف الفوارق التي تظهر بين الوعاء المصرح به ونمط المعيشة.

\* إن عدم توفر العدالة في النظام الضريبي القائم يؤدي على انتشار التهرب الضريبي كما رأينا ذلك أعلاه، ومن خلال انتشار التهرب الضريبي فإن المبالغ المحصلة من الضريبة سوف تتناقص بزيادة انتشار ظاهرة التهرب، ومن المعلوم أن الدولة تحتاج إلى الأموال اللازمة من أجل تلبية الحاجيات المختلفة للمواطنين في إطار القيام بالإنفاق العام، وفي ظل نقص الموارد المالية المحصلة من طرف الدولة وأمام ضرورة القيام بالإنفاق العام وتلبية الحاجيات المختلفة والمتزايدة للمواطنين تجد الدولة نفسها مضطرة إلى اللجوء إلى المصادر غير السيادية في الحصول على الأموال اللازمة من أجل القيام بمهامها ووظائفها، فإما أن تلجأ

إلى الاقتراض مع ما تحمله هذه الطريقة من آثار سلبية وتعرض الدولة إلى المضايقات والمساومات، أو أنها تلجأ إلى طريقة التمويل بالعجز أو ما يسمى التمويل بالتضخم وما يمكن أن ينجر عن هذا النمط من التمويل من آثار سلبية على السياسة العامة للدولة؛

\* في ظل الفكر التداخلي للدولة لم تعد الضريبة تنسم بالحياد بل إن الدولة أصبحت من خلال فرض الضرائب تحاول تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية<sup>33</sup> والتي تختلف من دولة إلى أخرى، وفي حال عدم اتسام النظم الضريبية المختارة بتحقيق نوع من العدالة الضريبية فإن ذلك يؤدي إلى تشييط دور الضريبة في تحقيق هذه الأهداف.

\* إن عدم تحقق العدالة الضريبية بين المكلفين يؤدي بالإخلال بقواعد المنافسة بين الأعوان الإقتصاديين، فنجد أن الضريبة إذا لم تكن تنسم بالعمومية فسوف يؤدي ذلك إلى تفضيل نشاطات على حساب أخرى طالما أن النشاطات التي لا تشملها الضريبة أو يسهل فيها التهرب من دفع الضريبة، وبالتالي الأمر سوف ينعكس على الأداء الإقتصادي ويشوه خيارات الأعوان الإقتصاديين.

خاتمة:

من خلال ما تم تناوله في هذا البحث المعنون بإشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر يتبين لنا أن مفهوم العدالة الضريبية هو مفهوم نسبي وليس مطلقا وجامع لدى كل الكتاب والمؤلفين، كما أن تحقيقها يتم من خلال تبني واختيار النظام الضريبي (الوعاء و الضرائب المشكّلة للهيكل الضريبي) الذي يحقق العدالة، وفي سبيل تحقيق هذه العدالة لا بد من مراعاة المقومات اللازمة لذلك لأن عدم تحققها في الضرائب المفروضة يؤدي إلى آثار سلبية على المكلف وخزينة الدولة وحتى على أهداف السياسة الضريبية، أما بخصوص النظام الضريبي الجزائري فنجد أنه يأخذ بمنهج القدرة على الدفع في تحقيق العدالة الضريبية بالإضافة إلى المنهج الوظيفي، وفي ذات الإطار نجد أن المشرع الضريبي يعتمد على مزيج متشعب من الأنواع الممكنة والمتاحة من الضرائب، كل ذلك بغرض إضفاء العدالة الضريبية على النظام الضريبي لما بعد إصلاح 1991، فمن خلال هذا البحث يمكن الإشارة إلى أن:

- النظام الضريبي يحتوي على مزيج متشعب من الضرائب، فهو لم يتخذ من نوع واحد من الضرائب مركزا للهيكل الضريبي بل مزاج ما بين الأنواع المتاحة،
- يسهر المشرع الضريبي الجزائري على محاربة الإزدواج الضريبي سواء كان ازدواجا داخليا وذلك من خلال توخي حدوثه في التشريع الضريبي، أو الإزدواج الخارجي من خلال إبرام العديد من الإتفاقيات مع الدول الأخرى؛
- حرصا من المشرع الجزائري على محاربة ظاهرة التهرب الضريبي وتلافي آثارها السلبية أناط الإدارة الضريبية العديد من الآليات والصلاحيات قد تصل حتى التحقيق في نمط معيشة الأفراد في ظل التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية؛
- رغم كل ذلك إلا أننا نرى بعض النقائص على عدالة النظام الضريبي الجزائري والتي تتمثل في:
- رغم اعتماد المشرع الضريبي على مبدأ التصاعدية في الضريبة على الدخل الإجمالي إلا أن تقسيم شرائح الدخل الخاضع لهذه الضريبة يحتاج إلى ضرورة إعادة النظر؛
- في إطار الرسم على القيمة المضافة نرى أنه من الأجدر تخفيض المعدل العادي أو استحداث معدل آخر من أجل أن يطبق على السلع الواسعة الاستهلاك.

### قائمة الهوامش والمراجع:

<sup>1</sup> - بوعون مجاوي نصيرة: جباية المؤسسة، pages bleues، الجزائر، 2011، ص 46

- 2- زياد أحمد علي عرباسي: العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، أطروحة تدخل ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين، 2008، ص 16
- 3- عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد دراز: علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1971، ص 405.
- 4- ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، ص 83.
- 5- عاطف محمد موسى: العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، مصر، 2011، ص 75-78.
- 6- سامويلسون بول، نورد هاوس: علم الاقتصاد، ط01، مكتبة ناشرون، بيروت، 2006، ص339.
- 7- المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.
- 8- المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014 .
- 9- المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014 .
- 10- المادة الثانية من القانون رقم 10-14 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 والمتضمن قانون المالية لسنة 2015
- 11- المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2015.
- 12- لأكثر تفصيل: أنظر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المواد 13، 21، 36، 42 فقرة 3، المادة 68.
- 13- المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2015.
- 14- لأكثر تفصيل: راجع المواد 13 من قانون المالية 1995، 12 من قانون المالية 1996، 11 إلى 13 من قانون المالية 1997، 09 من قانون المالية 2001، 06 من قانون المالية 2008، 07 من قانون المالية 2010، 10 من قانون المالية لسنة 2011، والمادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.
- 15- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، عمان؛ 2005، ص 165.
- 16- فوزي عطوي: المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص71.
- 17- نوزاد عبد الرحمن الهيبي، منجد عبد اللطيف الحشالي: المالية العامة، دار المناهج، الأردن 2006، ص101.
- 18- نفس المرجع، ص103.
- 19- حميد بوزيدة: النظم الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 64.
- 20- عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شبيحة: مقدمة في الاقتصاد العام، البار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 1998، ص 218، 219.
- 21- الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 جويلية 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة الثانية منه المعدلة للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 22- الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة 10 منه.
- 23- القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، مرجع سبق ذكره المادة 13 منه.
- 24- عاطف محمد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 87 وما بعدها
- 25- دستور الجمهورية الجزائرية الشعبية، المادة 64 منه، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996.

- <sup>26</sup>- عقدت هذه الاتفاقيات مع كل من: جنوب إفريقيا (ج ر 26 / 2000)، مصر (ج ر 23 / 2003)، كندا (ج ر 68 / 2000)، الصين (ج ر 40 / 2007)، كوريا (ج ر 44 / 2006)، اندونيسيا (ج ر 61 / 1997)، تركيا (ج ر 65 / 1994)، النمسا (ج ر 38 / 25)، بلجيكا (ج ر 82 / 2002)، بلغاريا (ج ر 01 / 2005)، إسبانيا (ج ر 02 / 2004)، فرنسا (ج ر 24 / 2002)، إيطاليا (ج ر 35 / 1991)، البرتغال (ج ر 24 / 2005)، رومانيا (ج ر 37 / 1995)، روسيا (ج ر 21 / 2006)، أوكرانيا (ج ر 27 / 2004)، البحرين (ج ر 50 / 2003)، الإمارات العربية المتحدة (ج ر 23 / 2003)، الأردن (ج ر 79 / 2000)، لبنان (ج ر 35 / 2006)، قطر (ج ر 70 / 2010)، سوريا (ج ر 19 / 2001)، اليمن (ج ر 16 / 2005)، اتحاد المغرب العربي (ج ر 06 / 1991). أخذت من الموقع: <http://www.andi.dz>
- <sup>27</sup>- زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص 183.
- <sup>28</sup>- فوزي عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص 224-226.
- <sup>29</sup>- عبد المجيد قدي: النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البلدة، أيام 20-21 ماي 2002.
- <sup>30</sup>- كمال رزيق، مسدور فارس: تقييم إصلاح النظام الجبائي، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة البلدة، أيام 11-12 ماي 2003، ص 7.
- <sup>31</sup>- سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 13، 14.
- <sup>32</sup>- لأكثر تفصيل: انظر قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المادة 20، مكرر 1، 20 مكرر 2، المادة 20 مكرر 3، المادة 21، طبعة 2015.
- <sup>33</sup>- لأكثر تفصيل حول مختلف أهداف الضريبة الإقتصادية والاجتماعية أنظر قاشي يوسف: فعالية النظام الضريبي في ظل إفرات العولمة الإقتصادية؛ دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2009، ص 40، 41.