

الإصلاحات الجبانية ومراعاة مفاهيم العدالة الاجتماعية (حالة النظام الجبائي الجزائري)

Fiscal Reforms and Taking Into Account The Concepts of Social Justice (The Case of The Algerian Fiscal System)

عبد الهادي مختار*1، بن الحاج جلول ياسين 2

1 جامعة ابن خلدون تيارت (الجزائر)، E-mail: mokhtar.abdelhadi@univ-tiaret.dz

2 جامعة ابن خلدون تيارت (الجزائر)، E-mail: yacine.benelhadjdjelloul@univ-tiaret.dz

تاريخ القبول : 28 / 07 / 2022

تاريخ الاستلام: 19 / 01 / 2022

المخلص:

تهدف الدراسة إلى توضيح الكيفية التي يتم بها تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال تطبيق برامج الإصلاح الجبائي المنتهجة في الجزائر، إذ أصبح لهاته الإصلاحات في الأونة الأخيرة دلالات إقتصادية وأخرى إجتماعية، لاسيما في ظل التحديات والرهانات التي تفرضها التغيرات على المستوى العالمي وتأثيراتها على الدول النامية وخاصة على نظمها الضريبية، وهو ما يدعو إلى التفكير في الآليات والتقنيات التي من شأنها تحسين بنية النظم الضريبية وتحقيق التميز بضمان المردودية في الحصيلة المالية للضريبة والعدالة في توزيع الأعباء الضريبية بما يحد من التهرب الضريبي وبالتالي تحقيق العدالة الإجتماعية. وتوصلت الدراسة إلى ان تبني برامج الإصلاحات الجبائية في الجزائر إلزامية لتوفير الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة للدول من جهة وتحقيق العدالة الإجتماعية من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: الإصلاح الجبائي؛ العدالة الإجتماعية؛ العدالة الضريبية؛ النظام الجبائي الجزائري.

تصنيف Jel : K34,H71,H26,E24, .:

Abstract:

The study aims to clarify how social justice is achieved through the application of the fiscal reform programs adopted in Algeria, as these reforms have recently had economic and other social implications, especially in light of the challenges and stakes imposed by changes at the global level and their effects on developing countries, especially on the Their tax systems, which calls for thinking about mechanisms and techniques that would improve the structure of tax systems and achieve excellence by ensuring profitability in the financial proceeds of the tax and justice in the distribution of tax burdens in a way that limits tax evasion and thus achieve social justice.

The study concluded that the adoption of fiscal reform programs in Algeria is mandatory to provide the necessary revenues to cover the public expenditures of countries on the one hand and to achieve social justice on the other hand.

Keywords: Tax Reform; Social Justice; Tax Justice; The Algerian Fiscal System

Jel classification code : E24,H26,H71,K34

1- مقدمة:

في ظل التزايد المستمر والاهتمام بالعدالة الاجتماعية واعتبارها مطلباً أساسياً لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، اتخذت العديد من التدابير لإرساء قواعد وأسس العدالة الاجتماعية، من خلال الإصلاحات الاقتصادية والتي من بينها الإصلاحات الجبائية.

وتبعاً لذلك أصبحت قضية الإصلاح الجبائي إحدى القضايا الهامة التي تهم الدول النامية بشكل عام والجزائر بشكل خاص، حيث يلح كافة الخبراء على ضرورة الإصلاح الجبائي واستحداث ضرائب جديدة تواكب التطورات الراهنة.

وجاءت أهمية الإصلاح الجبائي في الجزائر نتيجة الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر فترة أواخر الثمانينات وبداية التسعينيات من القرن الماضي، لذا كان لزاماً اللجوء إلى الإصلاح الجبائي في ظل الدول النامية بما فيها الجزائر بغية مراجعة نظمها الجبائية بما يتوافق والبيئة المحيطة بها، ولما في ذلك من أهمية في زيادة معدلات التنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمارات الأجنبية والمحلية وتحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية، فمن خلال الإصلاحات الجبائية تسعى الجزائر لتوزيع الدخل الوطني بصفة عادلة وتحقيق التضامن الاجتماعي وحماية الفئات المحرومة، ولعل هذا ما يبين الدور الأساسي للإصلاحات الجبائية ومكانتها المهمة في الإصلاح الاقتصادي.

وانطلاقاً مما سبق سنحاول من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر ؟

وانطلاقاً من الإشكالية الرئيسية يمكن طرح بعض الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالعدالة الاجتماعية وماهي وسائل تحقيقها؟
- ما المقصود بالعدالة الضريبية وما علاقتها بالعدالة الاجتماعية؟
- ما المقصود بالنظام الجبائي؟ وماهي أسباب ودوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري؟
- ماهي المؤشرات للحكم على مدى نجاح الإصلاحات الجبائية في تحقيق العدالة الضريبية ومن ثم العدالة الاجتماعية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تمت الاستعانة بالفرضية التالية:

- إن ما قامت به الجزائر من إصلاحات جبائية غير كافي لتحقيق وإرساء نظام جبائي عادل وفعال يفي بمتطلبات تحقيق العدالة الاجتماعية.

أهمية الدراسة:

أهمية الدراسة تكمن في إبراز الدور الذي تلعبه الإصلاحات الجبائية في تحقيق العدالة الاجتماعية، وكذا تشخيص واقع العدالة الاجتماعية في النظام الجبائي الجزائري.

أهداف الدراسة: إن الهدف الرئيسي لهذا البحث هو توضيح الكيفية التي يتم بها تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إصلاحات النظام الجبائي، ومنه تنفرع عدة أهداف منها:

- إزالة الغموض عن العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.
- مضمون برامج الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الضريبية ومن ثم العدالة الاجتماعية.
- تقييم مدى نجاح برامج الإصلاحات الجبائية في تحقيق العدالة الضريبية ومن ثم العدالة الاجتماعية.

الدراسات السابقة:

- دراسة ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر**، والبحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر **2002**، وحاول الباحث من خلاله الإجابة عن الإشكالية المتعلقة بكيفية تحقيق فعالية النظام الضريبي مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

كمؤشر لعدم فعالية ذلك النظام، وحاول الباحث معالجة دور الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة ومعالجة ظاهرة التهرب الضريبي وخرج الباحث بمجموعة من النتائج مفادها أن التهرب الضريبي في الجزائر هو ناتج عن عدم فعالية النظام الضريبي و أن الفساد والإقتصاد الخفي من بين مسببات تزايد ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

■ دراسة حميد بوزيدة، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة 1992-2004**، وهذا البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2006/2005، وتمحورت إشكالية هذا الموضوع في التساؤل التالي: ماهي التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح الإقتصادي؟ وحاول الباحث من خلال دراسته التطرق إلى التأثير المتبادل بين بنية النظام الضريبي وبنية الإقتصاد، كما تطرق إلى دوافع إصلاح النظام الجبائي 1991، و إعتبر الإصلاح الجبائي إصلاحا جزئيا يشكل إنعكاسا للإصلاح التدريجي للإقتصاد، وقد خلص الباحث في نهاية دراسته إلى أن تطبيق سياسات الإصلاحات الإقتصادية ينجر عن إصلاح ضريبي يتمشى مع الإصلاح الإقتصادي وأن الإصلاح الضريبي جاء مواكبا للإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الجزائر منذ أواخر الثمانينات وخلص إلى أن فعالية النظام الضريبي الجزائري تصطدم بثقل التهرب الضريبي والإقتصاد الموازي.

منهجية الدراسة: تبعنا لما سبق ذكره، وللإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضية أو عدم صحتها، اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع والتمحور حول الإصلاحات الجبائية والعدالة الإجتماعية على المنهج الوصفي التحليلي بغية الإلمام بجوانب الموضوع، من خلال شرح وتحليل وإيضاح طبيعة العلاقة بين النظم الضريبة والعدالة الإجتماعية وكذا طبيعة الإصلاحات وتحقيقها للعدالة الإجتماعية. وذلك بالتطرق إلى المحاور التالية:

المحور الأول: الإطار العام للعدالة الإجتماعية والعدالة الضريبية.

المحور الثاني: طبيعة ومعالم النظام الجبائي الجزائري قبل وبعد الإصلاح.

المحور الثالث: تقييم دور برامج الإصلاح الجبائي الجزائري في تحقيق العدالة الضريبية والإجتماعية

2- الإطار العام للعدالة الإجتماعية والعدالة الضريبية.

إن الأنظمة الضريبية لمعظم دول العالم وبالرغم من إختلاف توجهاتها الاقتصادية، تقوم على العدالة الضريبية والتي تعتبر بمثابة الطريق نحو تحقيق العدالة الإجتماعية متمضنة، حيث تستخدم العدالة الضريبية كهدف لتحقيق العدالة الإجتماعية وذلك بالتقليل من الفوارق بين الدخول وثروات أفراد المجتمع كإستخدام الضرائب التصاعدية بالشرائح على الدخول العالية لتمويل الخدمات العامة والتي تعود بالفائدة على أصحاب الدخول المنخفضة. وهو مايقودنا إلى محاولة إزالة الغموض عن المفهومين العدالة الإجتماعية والعدالة الضريبية تاليا.

1-2- مفهوم العدالة الإجتماعية: إن محاولة تحديد المدلول العلمي للعدالة الإجتماعية، يثير الكثير من

المشاكل والصعوبات حيث أن العدالة مفهوم ذاتي غامض ونسبي، (Bradley R, p. 812.813) قابل للتغيير والتعديل في أي مكان وزمان ووفقاً لأراء المفكرين فهو ليس بالشيء المادي واعتبره البعض مفهوم معقد، وغير خاضع للتحليل الإقتصادي (Lymer & Doras, 2001-2002, p. 10)، بالرغم من المحاولات العديدة للمفكرين الإقتصاديين، لذا إكتفى البعض بترك مهمة تحديد مفهوم العدالة للفلاسفة (Prest, 1976, p. 118).

و باعتبار العدالة الإجتماعية تمس جانبين مادي ومعنوي في حياة الإنسان، فيمكن أن يقصد بها المساواة بين أفراد المجتمع في ممارسة الحقوق والواجبات السياسية، ويمكن أن تعني المساواة أمام القانون وفي أروقة القضاء، كما يمكن أنها تعني العدالة في توزيع الأعباء والتكاليف العامة، كما يمكن أن تعني العدالة في توزيع الدخل أو الثروة، ومن الممكن أن يكون المقصود بها تدخلا من قبل الدولة بإستخدام السياسات المختلفة، الإقتصادية، المالية والنقدية للتأثير في توزيع الأولي للدخل الوطني، للوصول إلى التوزيع العادل والمتوقع أو ما يسمى بإعادة التوزيع، ويمكن أن تعني تكافؤ الفرص (محمود خليل، 1989، صفحة

3،2)، وعليه فإذا كانت العدالة الاجتماعية تشمل كل تلك الجوانب السابقة فإنه يصعب التطرق لها جميعا بالدراسة والتحليل لذا سنتطرق للعدالة الاجتماعية من جانبها الإقتصادي والمالي، ومما سبق سنحاول التطرق لمجموعة من التعاريف للعدالة الاجتماعية في مختلف الأنظمة الاقتصادية، بالرغم من أن مفهومها يكتنفه الكثير من الغموض، وتنبأين هذه التعاريف وتختلف دلالة معانيها من فكر إقتصادي لآخر، إذ أنه حسب كل معنى لكل فكر إقتصادي تتوجه سياسات الدولة وأدواتها لتحقيق هذا المعنى.

2-1-1 مفاهيم العدالة الاجتماعية في مختلف الأنظمة الاقتصادية

■ **العدالة الاجتماعية في الدين الإسلامي:** هي عدالة إنسانية شاملة لكل جوانب الحياة الإنسانية ومقوماتها، فهي ليست مجرد عدالة إقتصادية محدودة وهي تتناول جميع مظاهر الحياة وجوانب النشاط فيها، كما أن القيم التي تتناولها ليست القيم الاقتصادية وحدها، ولا القيم المادية عموما، إنما هي القيم الاقتصادية والمادية ممتزجة بالقيم المعنوية والروحية جميعا (قطب، 1995، صفحة 26).

و عرفت في الإسلام على أنها "التوزيع العادل للدخل والثروة بين كافة أفراد المجتمع دون تمييز بينهم بسبب الدين، أو الجنس أو السن أو اللون أو غيرها من الأسباب" (السيد عطية، 1993، صفحة 416)

■ **العدالة الاجتماعية في النظام الاشتراكي:** هي مجرد عدالة توزيع للدخل على كل من ساهم في الإنتاج كّل حسب مساهمته في العملية الإنتاجية ولكل حسب حاجته، حيث أن أساس التوزيع في النظام الاشتراكي هو العمل حيث تسود الملكية الجماعية، وأن العمل هو مصدر إكتساب الحقوق والحصول على الدخل.

■ **العدالة الاجتماعية في النظام الرأسمالي:** تختلف دلالة معنى العدالة الاجتماعية كما ذكرنا سابقا حسب الفكر الإقتصادي الذي يحدد طبيعتها وكيفية تحقيقها، وبالتالي فالعدالة الاجتماعية في الفكر الرأسمالي هي هدف تابع لجوهر هذا الفكر ألا وهو "الحرية الاقتصادية"، وتُعرف العدالة الاجتماعية على أنها التوزيع العادل للدخل الوطني ما بين مختلف الطبقات الاجتماعية التي أسهمت في تحقيقه، وما بين مختلف الأفراد في كل طبقة، ولا يعني هذا المساواة في توزيع الدخل، حتى في الدول الإشتراكية لا توجد بها هذه المساواة وإنما العائد هو نتيجة المساهمة في العملية الإنتاجية مع بعض التعديلات لأسباب إنسانية (جامع، 1976، صفحة 473)، ويتضح مما تقدم أن العدالة الاجتماعية مفهوم نسبي لا بد من أن يكون هدفه ضمان توفير الحاجات الضرورية اللازمة للحياة لكل فرد في المجتمع (هشام مصطفى، 2007، صفحة 362).

2-1-2 وسائل وأساليب تحقيق العدالة الاجتماعية: تعد العدالة الاجتماعية من أهم مرتكزات العدل التي لا يمكن أن يتحقق من دونها، إذ أن تحقيقها في النظم الاقتصادية يتوقف على الأسس التي تقوم عليها، فبمقدار إستقامة هذه الأسس تستقيم العدالة الاجتماعية، وتحقيقها أيضا مرهون بتوزيع أفضل للدخل الوطني، مبني على تعويض عادل لعوامل الإنتاج و إلى خلق مناصب عمل جديدة وإلى تحقيق نظام حماية إجتماعية بوسائل متعددة، وعليه فإنه من الضروري أن نشير إلى الوسائل والأسس التي بها يمكن أن تتحقق العدالة الاجتماعية وسنوزجها فيما يلي :

2-1-2-1 وسائل تحقيق العدالة الاجتماعية:

■ **النظام الضريبي:** تعد السياسة الضريبية بما فيها النظام الضريبي من بين أهم الوسائل المحققة للعدالة الاجتماعية، لذا إتجهت الدول المتقدمة منذ القرن العشرين إلى إستخدام الضرائب كأداة للإصلاح الإجتماعي وللتوجيه الإقتصادي إلى جانب الغرض المالي، إلا أنه يجب أن نشير إلى أن ما وصلت إليه هذه الدول، قد عرفه الإسلام منذ ظهوره فكان للضريبة أغراض سياسية وإجتماعية وإقتصادية إلى جانب تحصيل الموارد المالية (عبد العزيز العلي، 1974، صفحة 195).

■ **سياسات الدعم:** تعمل الكثير من الدول على تحقيق العدالة الاجتماعية بالتوزيع العادل للدخل وبوسائل متعددة، ويعتبر الدعم من الوسائل الأساسية التي لجأت إليها الدول لتحقيق توزيع عادل للدخل و ضمان حد أدنى لمستوى معيشة كل فرد، ونجد هناك دعم مباشر ويتمثل بصفة أساسية في تحمل جزء من تكلفة السلع الغذائية الأساسية والتي يستهلكها الملايين من أفراد الشعب (أحمد و عبد الحميد، 2006، صفحة 32)، وفي هذا المجال نجد الجزائر من بين الدول التي تنتهج سياسة دعم أسعار المواد الغذائية التي من بينها الحليب، السكر، الزيت الحبوب الجافة والعجائن الغذائية وغيرها من السلع المدعمة.

- **سياسة الإنفاق العام:** إن ظاهرة زيادة النفقات العامة تعتبر من المظاهر العامة، حيث تغلب على جميع الدول بدون إستثناء بالرغم من إختلاف أوضاعها السياسية الاقتصادية والاجتماعية، ومما لاشك فيه فإن النفقات العامة تقوم بدور أساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية
- حيث أن النفقات العامة تقوم بدور إيجابي في هذا المجال، إذ تؤثر في توزيع الدخل الوطني بين الأفراد، فيمكننا أن نميز بين نوعين من النفقات، نفقات حقيقية تؤدي الى خلق دخول للأفراد مقابل إنتاج السلع والخدمات، ونفقات تحويلية تؤدي إلى تحويل الدخل الوطني أو جزء منه لصالح بعض الفئات الاجتماعية، وبالتالي فإن الحكومة من خلال سياسة الإنفاق العام تستطيع التحكم في توزيع الدخل الوطني بين أفراد المجتمع، بما يحقق العدالة الاجتماعية (هشام مصطفى، 2007، صفحة 32).
- **سياسة الأجور:** وتشكل سياسة الأجور حجر الزاوية في تطبيق العدالة الاجتماعية، وتحقيق هذا الهدف يتطلب إصلاح هيكل الأجور والدخول الذي يتم من خلاله تحديد المستوى المعيشي للعاملين بأجر، وبيبين بصورة أو بأخرى توزيع القيمة المضافة المحققة من خلال العملية الإنتاجية بين أرباب العمل والعاملين لديهم، ويضمن إصلاح هيكل الأجور ثلاثة جوانب حيث يقضي الجانب الأول وضح حد أدنى وحد أقصى للأجور ويتطلب الجانب الثاني إعتداف مفهوم الدخل بدلا من الأجر أو الراتب أم الجانب الثالث فيقتضي تحقيق العدالة الأفقية والعدالة الرأسية للدخول داخل القطاع الواحد (مركز العدالة، 2017)
- 1-2-2- أسس العدالة الاجتماعية:** إن تحقيق العدالة الاجتماعية يقوم على مجموعة من الأسس هي:
- **المساواة وتكافؤ الفرص بين أفراد المجتمع:** يعتبر مبدأ المساواة أساس العلاقة بين أفراد المجتمع ، فيجب أن تكون المساواة في الحقوق والواجبات، وكذا المساواة في الإنتفاع من خيرات البلد وأمواله، حيث أن مظاهر المساواة تزيد المجتمع حيوية وتزيد أفراده الرغبة في الإنتاج والتطور والتقدم ، والمساواة المقصودة هنا هي تلك المساواة الرامية الى رفض سياسات التمييز والإقصاء والتهميش الاجتماعي، فيجب مراعاة التساوي في الإستحقاقات، إذ أنه من غير الممكن مساواة المنتج بالذي لا ينتج والمبدع بالفاشل والمبتدأ بصاحب الخبرة (أم كلثوم، 2013).
- **التوزيع العادل للموارد والأعباء:** ويكون التوزيع العادل للموارد والأعباء من خلال أنظمة الأجور وسياسة التحويلات و الدعم خاصة الخدمات العمومية كالصحة والتعليم، ويتحقق ذلك بالعديد من الوسائل التي بها يتم توزيع الدخل وإعادة توزيعه داخل المجتمع (أحمد السيد، 2012، صفحة 119). ويعتبر التوزيع العادل للدخل والثروة من أهم الأهداف لأي مجتمع لما في ذلك من تقليل أو تقريب للفوارق بين طبقات المجتمع وإتاحة الفرص المتساوية للمواطنين وتحقيق للعدالة الاجتماعية.
- **تحقيق نظام حماية إجتماعية (الضمان الإجتماعي):** تعتبر الحماية الاجتماعية أحد أركان العدالة الاجتماعية وتحظى بمكانة في ضمان أن يعيش كل فرد داخل المجتمع حياة كريمة، وتحظى بتأكيد في وثائق القانون الدولي لحقوق الإنسان، وبرامج منظمة العمل الدولية، كما يلزم المعهد الدولي الخاص بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية الدول الأعضاء فيه بضرورة حق كل شخص في الضمان الإجتماعي بما في ذلك التأمينات الاجتماعية (مركز العدالة، 2017).
- ويقصد بالضمان الإجتماعي كفاءة الدولة حد الكفاية لكل فرد يعيش في المجتمع سواء كان مسلما أو غير مسلم وذلك بالنسبة لكل من عجز عن تحقيق هذا المستوى لنفسه لأسباب خارجة عن إرادته كالمعوقين وكبار السن وماشابههم (عاطف، 2011، صفحة 546)
- 2-2 مفهوم العدالة الضريبية:** إن تحديد مفهوم محدد للعدالة الضريبية يكتنفه الكثير من الغموض فقد إختلف فقهاء المالية في تحديد مفهوم واضح للعدالة الضريبية حيث أن مايراه البعض محققا للعدالة الضريبية قد يراه آخرون إجحافا ومناف لقيم العدالة الضريبية.
- وبالرغم من إختلافهم في تعريفها إلا أنهم يتفقون على أن الضريبة يجب أن تكون عادلة (Hugh, 1954, p. 66). أي أن يتحمل كل مكلف نصيبه في تمويل النفقات العامة وأن تسهر الضرائب على

التخفيف من حدة التفاوت الاجتماعي والإقتصادي في المجتمع أي تقريب الفوارق بين طبقات المجتمع وفئاته بإعادة توزيع الدخل والثروة (François, 1982 , p. 2). كما أنها يمكن أن تتمثل في مساهمة أفراد المجتمع في النفقات العامة للدولة كل حسب مقدرته، أي أن تتناسب الضريبة مع دخل المكلف بها.

2-2-1 أنواع ووسائل تحقيق العدالة الضريبية

2-2-1-1 أنواع العدالة الضريبية: إن العدالة الضريبية سوف تتحقق إذا ما إتمد على معيارين والذين سندرجهما كأنواع للعدالة الضريبية وسنوجزهما فيمايلي:

■ **العدالة الأفقية:** ويقصد بها أنها تساوي العبء الضريبي بين المكلفين بالضريبة الذين لهم نفس المركز المالي والحالة الاجتماعية. (محمود خليل، 1989، صفحة 82)، والمفهوم مما سبق أن المكلفين بالضريبة يخضعون لمعاملة ضريبية متساوية بشرط أن تتساوى مراكزهم المالية والاقتصادية وكذا حالاتهم الاجتماعية وقدرتهم على دفع الضرائب.

■ **العدالة الرأسية:** والمقصود بها إختلاف المعاملة الضريبية بين المكلفين الذين تختلف ظروفهم الاقتصادية، وتعرف أيضا على أنها إختلاف المعاملة الضريبية للممولين الذين هم في مراكز مالية واجتماعية مختلفة وبذلك تدخل الحالة الاجتماعية في الحسبان (محمود خليل، 1989، صفحة 83) وبإدخال الحالة الاجتماعية في الحسبان فهذا يقتضي إختلاف المعاملة الضريبية، وتتحقق العدالة الضريبية من خلال العدالة الرأسية فمن هم في وضع أفضل يجب أن يدفعوا مزيدا من الضرائب ومن ثم تصبح العدالة الضريبية جزءا من العدالة الاجتماعية، فالضريبة تصبح من بين أدوات الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات.

2-2-1-2 وسائل تحقيق العدالة الضريبية: إن تحقيق العدالة الضريبية ليس بالأمر السهل على مصممي النظم الضريبية، لذا كان من الضروري مراعاة وضع مجموعة من الضوابط أو الوسائل التي تحقق العدالة الضريبية بين المكلفين، حيث أن تحقيقها يعد بمثابة الطريق إلى تحقيق العدالة الاجتماعية ومن بين الوسائل التي تساهم في تحقيق العدالة الضريبية نذكر مايلي:

■ **شخصية الضرائب:** تعتبر وسيلة شخصية الضرائب من بين الوسائل الهامة والمعتمدة من المشرع الجبائي في سعيه لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية، حيث أنه لم يعد الدخل وحده كافيا للدلالة على قدرة الشخص التكليفية، فقد يكون هذا الدخل لمكلف له ديون و إلتزامات عائلية ومعيول لأولاد، وقد يكون لمكلف ليس له أي إلتزامات وبالتالي فالطرفين غير متساويين (وديع بدوي، 1966، صفحة 171)، وتأخذ الضريبة أحيانا صبغة شخصية فتوصف في هذه الحالة بأنها ضريبة شخصية إذا كانت شخصية المكلف ومركزه المالي وحالته الاجتماعية تراعى في قواعد ربطها ومثال ذلك التخفيض من الضريبة المفروضة على شخص متزوج ذي أولاد مقارنة بمكلف أعزب بالرغم من تساويهما في الدخل.

■ وتتماشى الضريبة الشخصية مع إختلاف ظروف المكلف وتتفق والفكرة الحديثة للعدالة المالية، وما هو ملاحظ هو أن الضريبة الشخصية قد تطورت في النظم الضريبية الحديثة وهناك مظاهر متعددة لهذا التطور منها إعفاء حد لازم للمعيشة وإعفاء الأعباء العائلية (عاطف، 2011، صفحة 105، 106)، ويعتبر إعفاء الأعباء العائلية من بين أهم المبادئ التي تساهم في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين. وعموما فشخصية الضريبة تترك للمكلف مايلزم لمقابلة أعبائه الشخصية والعائلية والمهنية وما يلزم لمقابلة أعبائه ودويونه، أي أنها تستلزم معاملة المكلفين معاملة مالية مختلفة أي الإختلاف في تقدير المقدره التكليفية، وفي السعر الذي تفرض به الضريبة وهو مايعني الأخذ بمبدأ تصاعدية الضريبة أي أن التصاعد يعتبر عنصرا من عناصر مبدأ شخصية الضرائب ذلك أنه يدخل في إعتبره حجم الدخل أو الثروة (رفعت، 1983، صفحة 305، 307).

■ **عمومية الضرائب:** ويقصد بها فرض ضريبة على جميع الأشخاص وعلى جميع الأموال الأموال دون إعفاء لبعض الأشخاص من دفعها بدون نص قانوني، كما لا تفرض على أموال دون أخرى. (عادل، 2009، صفحة 199)

- الحد من الإزدواج الضريبي: إن تحقيق مبدأ العدالة الضريبية يتطلب على واضعي النظام الجبائي عدم إخضاع الشخص أو الدخل أو الثروة للضريبة في نفس المدة أكثر من مرة إذ أن حدوث ذلك يعني حدوث ما نصلحه الإزدواج الضريبي والذي يعد من نواقض تحقق العدالة الضريبية.
- تصاعدية الضريبة: إن تحقيق العدالة الضريبية يقتضي العمل بمبدأ الضرائب التصاعدية التي تعمل تحقيق المساواة الإجتماعية والتقليل من حدة التفاوت في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع وعليه فتصاعدية الضريبة تعمل على التوزيع العادل للعبئ الضريبي بين المكلفين. (Kath, 2000-2001, p. 66)
- فرض الضريبة على الدخل الصافي

■ المساواة أمام الضرائب: والمقصود عدم التمييز بين أفراد الوطن الواحد في فرض الضريبة، أي أن تحقيق المساواة أمام الضرائب يتطلب إخضاع جميع من هم في مركز إقتصادي واحد لعبء ضريبي واحد ويختلف العبء الضريبي في حالة إختلاف المراكز الاقتصادية للمكلفين بالضريبة أي تختلف المعاملة الضريبية بمجرد إختلاف المراكز الاقتصادية وهو ما نسميه العدالة الرأسية وتتساوى المعاملة الضريبية في حال تساوي المراكز الاقتصادية وهو ما نسميه العدالة الرأسية. (عادل، 2009، صفحة 194)

مما سبق فإنه لتحقيق العدالة الضريبية لابد من مراعاة العناصر السابقة الذكر، وماتحقق العدالة الضريبية إلا وجه من أوجه تحقيق العدالة الإجتماعية والتي تعد قوام أي نظام ضريبي في العالم حيث أن مختلف دساتر العالم نصت صراحة على ضرورة تحقيق هذا المسعى.

2-3- علاقة العدالة الضريبية بالعدالة الإجتماعية: يعد المجال الضريبي أرضية خصبة لتحقيق العدالة الإجتماعية، إذ يسعى المشرع الضريبي إلى تحقيقها باستخدام النظام الضريبي، من خلال العدالة الضريبية مهملًا بذلك الأغراض التقليدية للنظم الضريبية، فلم يعد يقتنع استخدام النظم الضريبية للأغراض المالية وتحصيل الموارد المالية من خلال توزيع عادل للنفقات فقط، وإنما يقصد على وجه الخصوص تحقيق إصلاحات إقتصادية ومالية وإجتماعية (عاطف، 2011، صفحة 85). أما ما هو جدير بالإشارة إليه هو ما تعلق بالعدالة الإجتماعية كهدف يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقه نجد أن مفهومها هنا يتسع مداه ويمتد مجاله ليكون أكثر شمولاً من مفهوم العدالة الضريبية، وبعبارة أدق نستطيع القول أن العدالة الضريبية هي جزء من كل هو العدالة الإجتماعية. (عبد الله، بدون سنة نشر، صفحة 74)

3- طبيعة ومعالم النظام الجبائي الجزائري قبل وبعد الإصلاح:

أصبح من الضروري اللجوء إلى الإصلاح الجبائي في جل الدول النامية بما فيها الجزائر بغية مراجعة نظمها الجبائية بما يتوافق والبيئة المحيطة بها، لما لذلك من أهمية بالغة في زيادة معدلات التنمية الاقتصادية وتشجيع الإستثمارات الأجنبية والمحلية، وقبل الخوض في طبيعة ومعالم النظام الجبائي الجزائري قبل وبعد إصلاحه لابد من إزالة الغموض عن مفهوم الإصلاح الجبائي وهو ما سنوضحه كمال:

1-3 تعريف الإصلاح الجبائي: المقصود به هو إدخال تغييرات نحو الأحسن، وعليه هو العمل على سد الفراغات والثغرات القانونية الموجودة بالنظام الجبائي السابق من أجل الرفع من مردوده، ومحاولة زيادة فعاليته، بما يخدم الإقتصاد الوطني العام والخاص (جمام، 2009، صفحة 252). و يمكننا أن نقصد بالإصلاح بأنه الانتقال من وضعية غير مرغوبة إلى وضعية أخرى أحسن وتكون مرغوبة.

2-3 طبيعة ومعالم النظام الجبائي قبل الإصلاح: إن النظام الجبائي الجزائري لفترة ما قبل الإصلاحات يعكس طبيعة البنيان الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد. وبطبيعة الحال فإن هذه الأنظمة هي التي تحدد بالضرورة تركيبة هذا النظام الجبائي.

وتتميز النظام الجبائي الجزائري لفترة ما قبل الإصلاحات ببروز مجموعة من أنواع الضرائب والتي كان معمولاً بها في العهد الإستعماري، وكانت هذه الضرائب خاضعة لجملة من الإصلاحات والتعديلات من فترة لأخرى. وعرف النظام الجبائي الجزائري تطوراً بتطور الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية في الجزائر وهو ما عكس طبيعة النظام الجبائي الجزائري، كما يعد التشريع الجبائي لبنة أساسية يركز عليها النظام الجبائي وعادة ما يكون التشريع الجبائي إنعكاساً للنظام الاجتماعي وأسلوباً من أساليب الإدارة الاقتصادية ومرآة عاكسة لمدى التطور والتقدم الإقتصادي، وشهدت المنظومة الجبائية الجزائرية تعديلات

هامة فكانت البداية بإقرار التشريع الجبائي والمتضمن القوانين الجبائية سنة 1975 بداية من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وصولاً إلى قانون الجمارك وذلك بغية إزالة كل مخلفات الإستعمار والسير بالبلاد نحو التقدم وتحقيق التنمية الاقتصادية، واتسم الهيكل الجبائي الجزائري في هذه الفترة بانخفاض الضرائب المباشرة وزيادة الإهتمام النسبي بالضرائب غير المباشرة، حيث وصلت نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات الجبائية العادية ما يقارب 21.79% سنة 1975، في حين بلغت نسبة مساهمة الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الجبائية العادية ما نسبته 78.2% في نفس السنة وهي سنة بداية التشريع الجبائي الذي تم تحسينه وتطويره وإدخال التعديلات عليه، في حين وصلت نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الجبائية العادية 40.96% سنة 1988 (O.N.S, 1962-2011, p. 216)، ووصلت نسبة الضرائب غير المباشرة لنفس السنة 59.03%، وهذا ما يوضح الإعتماد الكبير على الضرائب غير المباشرة نظراً لسهولة تحصيلها، كما تميزت هذه الفترة أيضاً بتطور وتحسن ملحوظ في مستوى الإيرادات العامة للدولة مع ظهور قدر ولو طفيف من المرونة على الحصيلة الضريبية، حيث أن الإيرادات العامة تتكون من الإيرادات الجبائية وغير الجبائية، فبالنسبة للإيرادات الجبائية فهي الأخرى تتكون من الجبائية العادية والجبائية البترولية وما هو ملاحظ في هذه الفترة هو تطور الإيرادات الجبائية نسبة إلى الإيرادات العامة للدولة.

3-3 عيوب النظام الجبائي الجزائري ودوافع الإصلاح: إن عجز النظام الجبائي الجزائري عن تحقيق أهدافه مردّه مجموعة متشابهة من الأسباب منها ما هي خارج النظام الجبائي ومنها ما سببها عجز القوانين والتشريعات الجبائية المتعلقة بتحديد طرق ربط و تحصيل الضريبة .

3-3-1 عيوب النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح: ويمكننا أن نوجز أهم عيوب النظام الجبائي الجزائري والتي تعد كاسباب دافعة للإصلاح الجبائي في الجزائر فيما يلي:

■ **كثرة الإعفاءات والمزايا الضريبية:** تميز القانون الجبائي الجزائري بكثرة الإعفاءات وتفاوتها فشهدت قوانين المالية العديد من التعديلات والمتعلقة أساساً بالإعفاءات هاته الأخيرة بعضها مناسب ومدروس الغرض منه تحقيق أهداف مرجوة كتنمية مناطق الجنوب والهضاب العليا وبعض الإعفاءات الأخرى أعطت الفرصة لرجال الأعمال والمستثمرين وأستعملت كحيلة من حيل التهرب الضريبي الشيء الذي أنهك خزينة الدولة وحرّمها من تضييع إيرادات ضريبية متاحة.

■ **الإعتماد على الضرائب غير المباشرة:** يعتمد النظام الجبائي في الدول النامية عموماً وفي الجزائر خاصة على الضرائب غير المباشرة بحيث تشكل هذه الضرائب المورد الرئيسي للإيرادات العامة، ففي الجزائر تساهم الضرائب غير المباشرة في الجاية العادية بنسبة كبيرة، وذلك نظراً لسهولة تحصيل هذا النوع من الضرائب ولطبيعة البنيان الاقتصادي الجزائري الذي يفضل الضرائب على الإنتاج والإستهلاك والتصدير والإستيراد على الضرائب على الدخل (رفعت، 1983، صفحة 450).

■ **ضعف القاعدة الضريبية للضرائب المباشرة:** يعاني النظام الجبائي الجزائري من قصور في القاعدة الضريبية للضرائب المباشرة وذلك بسبب عدم وجود نظام معلوماتي على قدر عال من الدقة وكذا انخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل إلى جانب سوء توزيع الدخل واتساع الهوة بين طبقات المجتمع.

■ **الاختلال وعدم إستقرار التشريع الجبائي:** إن أهم ماميز النظام الجبائي الجزائري هو كثرة التعديلات والتي أدت إلى عدم إستقراره وكان الهدف من التغييرات والإجراءات هو التكيف مع التحولات التي شهدتها الجزائر، إلا أن ذلك لم يكن بالأمر السهل، فقد ظهرت مجموعة من الآثار غير المرغوب فيها لكثرة التعديلات مما صعّب من تطبيق النظام الجبائي وقد تحورت هذه التغييرات في تطور المعدلات في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء وإستحداث ضرائب أخرى، ومثال ذلك الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والتي شهدت تطوراً ملحوظاً حيث كانت تقدر بـ 60% قبل سنة 1986 لتصبح 50% مع بداية 1986 وحتى نهايتها، لتصبح 55% بداية 1987 إلى غاية نهاية 1988، ووصلت إلى 50% بداية 1989 وحتى نهاية 1991 (رزيق و سمير، 2008، صفحة 325).

■ **لا عدالة النظام الجبائي الجزائري وضعف الجهاز الإداري ومن مظاهر النظام الجبائي غير العادل هو عدم التمييز بين الدخل في فرض الضريبة بالإضافة إلى عدم تحقيقه للأهداف الاقتصادية والاجتماعية**

، بينما يتجلى ضعف وعدم كفاءة الجهاز الإداري في عدم إمام هذا الجهاز بالقوانين الجبائية وعدم وجود تنسيق بين المصالح الضريبية وإفتقارها إلى نظام معلوماتي مما يصعب عملية حصر المكلفين بالضريبة الحقيقيين وبالتالي تسجيل ضعف في الحصيلة الضريبية.

■ **تفشي ظاهرة التهرب الجبائي:** إن من بين أهم سمات النظام الجبائي الجزائري لفترة ما قبل الإصلاحات هو تفشي ظاهرة التهرب الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ويرجع شيوع هذه الظاهرة إلى وجود مناخ مناسب ساعد على تفشيها ونموها وإتساعها وعليه يعود سبب وجود التهرب الضريبي نتيجة لتوفر أسباب معينة ترتبط بالمكلف بالضريبة كضعف الوعي الضريبي وانعدام المستوى الأخلاقي، وإحساس المكلف بأن إقتطاع الضريبة هو إجحاف في حقه بإعتبار الضريبة غير شرعية من الجانب الديني فهي من إجتهد البشر وتستند إلى قوانين وضعية على عكس ماهي عليه فريضة الزكاة.

3-3-2 دوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري: إن مايعطي الإصلاحات الجبائية أهمية بالغة هو أنها جاءت للتخلص من مساوئ ومشاكل النظام الجبائي القديم وجعله يواكب المتغيرات الحاصلة في البلاد سواءا كانت سياسية إقتصادية أو إجتماعية، وكان مبتغى تلك الإصلاحات الوصول إلى مايلي: (مراد، بدون سنة نشر، الصفحات 154-163):

- **تبسيط النظام الجبائي.**
- **إرساء نظام ضريبي عادل:** إن لاعدالة النظام الضريبي ستؤدي لامحالة إلى إستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولتحقيق نظام ضريبي عادل لابد من الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة وشموليتها وإعتدال معدلها وتجنب الإزدواج الضريبي بالإضافة إلى أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة وليست عشوائية.
- **تحسين الإمكانيات البشرية والمادية.**
- **إصلاح وتحسين الإدارة الضريبية.**

3-3-3 أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر: إن ماقامت به الجزائر من إصلاحات جبائية يهدف إلى تحقيق مايلي:

- **تحقيق العدالة الإجتماعية:** وتسعى الجزائر من خلال إصلاح منظومتها الجبائية إلى تحقيق قدر عال من العدالة الإجتماعية من خلال العدالة الضريبية وذلك بإستحداث ضرائب أكثر عدالة كالضرائب التصاعدية.
- **إعادة توزيع المداخل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم (قدي، 2002).**
- **تخفيض العبء الضريبي على مستوى الأسر،** حيث أدت الإعفاءات من الضرائب على الدخل على أصحاب الدخل المتدنية إلى إعفاء العديد من الأشخاص من ميسوري الحال وهو ما أدى إلى خروج شريحة كبيرة من القاعدة الضريبية.
- **زيادة الأهمية النسبية للضرائب المباشرة،** بغية زيادة درجة مرونة النظام الجبائي وتبسيط الإجراءات الإدارية. وبغية زيادة الأهمية النسبية للجباية العادية ومحاولة إحلالها محل الجباية البترولية.
- **جذب الإستثمارات الأجنبية والمحلية** بمنح حوافز إستثمارية من خلال تخفيض في معدلات الضرائب أو الإعفاء منها، والغرض من ذلك جذب الإستثمارات بما يساهم في تمويل المشاريع ونقل التكنولوجيا ورفع المستوى المعيشي من خلال خلق فرص العمل وبالتالي التقليل من البطالة.
- **رفع الإيرادات الضريبية** عن طريق زيادة نسبة الجباية العادية وتخصيص إيراداتها لتغطية نفقات التسيير، وذلك نتيجة لتقلبات أسعار النفط وتأثيرها على الجباية البترولية، وكذا التمييز بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية والغرض تمكين الأخيرة من الحصول على الموارد المالية من أجل النهوض بالتنمية المحلية (بريشي، 2007، صفحة 186).
- **تحقيق النمو الاقتصادي** عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، بالإضافة إلى خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات (قدي، 2002).

3-4 مضمون برامج الإصلاح الجبائي المطبقة في الجزائر: الإصلاحات المنتهجة في الجزائر لم تكن تقليدا أو محاكاة لتجارب الآخرين بل كانت تعتبر كمنهجية متكاملة للعمل الاقتصادي لمواجهة أوضاع قائمة بثقلها ومشاكل وطنية، وكانت تندرج ضمن حزمة من الإصلاحات الاقتصادية الواسعة النطاق والتي كان الهدف منها هو التغلب على معوقات تحقيق العدالة في توزيع الدخل والتي كانت بمثابة حجر العثرة في تحقيق العدالة الاجتماعية، وكذا التغلب على المشاكل التي تحول دون جذب الإستثمار والتنمية الاقتصادية.

ويمكن أن نقف على تطور النظام الجبائي الجزائري من خلال الإصلاحات الجبائية التي دخلت حيز التنفيذ في الجزائر بداية من سنة 1992 وما يجب أن نشير إليه هو أن الإصلاحات الجبائية لم تأت دفعة واحدة بل كانت هناك تعديلات عديدة جاءت بعد إصلاحات سنة 1992 وعلى العموم فقد شمل الإصلاح الجبائي الجزائري التمييز بين تلك الضرائب العائدة للدولة وتلك الضرائب العائدة للجماعات المحلية مع أن الإصلاح مس الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ولعل من بين أهم ما جاءت به الإصلاحات الجبائية في الجزائر هو إستحداث ثلاث ضرائب جديدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي والتي جاءت لتكون أكثر عدالة ووضوحا وسهولة، والضريبة على أرباح الشركات وكان الغرض منها تأمين الموارد المالية وتعزيز التنمية الاقتصادية للإقتصاد الجزائري والرسم على القيمة المضافة وكان الغرض من إستحداثه زيادة الإيرادات المالية وتشجيع المنتجات المحلية.

3-4-1 الإصلاح الجبائي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي:

قد مست الإصلاحات الجبائية في الجزائر الضرائب على الدخل، إذ تمثل هذه الضرائب أحد أهم الضرائب التي يتشكل منها الهيكل الجبائي لأي دولة، وذلك لما لها من عبء مباشر وثقيل على أي إقتصاد، وما هو جدير بالإشارة هو أن الحد من آثارها السلبية والمعوقة يستلزم إصلاحا جوهريا وعميقا في التنظيم الفني لها، إذ تعد هذه الضرائب أداة مهمة في التقليل من الفوارق الاجتماعية بين طبقات المجتمع بإعادة توزيع الدخل والثروة بما يحقق العدالة الاجتماعية ومكافحة كل أشكال الفقر والحرمان.

وجاءت الضريبة على الدخل الإجمالي لتضع حدا للعديد من الضرائب النوعية والتكميلية والتي كانت معتمدة في النظام الجبائي السابق، والتي كانت مفروضة على كل نوع من أنواع الدخل على حدى لذا جمعت هذه الضرائب في وعاء ضريبي واحد هو الضريبة على الدخل الإجمالي وأسست هذه الضريبة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991.

■ **خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:** من خلال ما سبق فإن هذا النوع من الضرائب يفرض على الدخل الصافي الإجمالي الذي يتحصل عليه المكلف بالضريبة من مصادر مختلفة، وبناءا عليه يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص التي تتميز بها هذه الضريبة فيما يلي:

- ✓ ضريبة سنوية: بمعنى أنها تفرض سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه المكلف بالضريبة (خلاصي، 2006، صفحة 69) ما عدا المداخيل المحصلة شهريا كالأجور فهي تقتطع من أجورهم شهريا وفقا لما يحدد في القانون.
- ✓ ضريبة وحيدة: بمعنى أنها تفرض مرة واحدة على مجموع المداخيل الصافية لأصناف الدخل الخاضعة لها.
- ✓ ضريبة تصاعدية: حيث تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق جدول تصاعدي يقسم فيه الدخل إلى شرائح، ما عدا المداخيل الخاضعة للإقتطاع من المصدر.
- ✓ ضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين دون المعنويين.
- ✓ ضريبة شخصية: بمعنى أنها تأخذ بعين الإعتبار الوضعية الشخصية للمكلف به (بوزيدة، 2005-2006، صفحة 100).
- ✓ ضريبة إجمالية: بمعنى أنها تخص الدخل الإجمالي الصافي الذي يتم الحصول عليه بعد خصم جميع التكاليف المسموح بها قانونا (خلاصي، 2006، صفحة 69).

✓ ضريبة تصريحية: بمعنى أن تحصيل الضريبة يتم بعد تقديم المكلف بها لتصريح يتضمن ما حققه من دخل إجمالي صافي خاضع للضريبة، غير أن هناك إستثناء فبعض المداخل تقطع منها الضرائب من المصدر دون الحاجة إلى تصريح.

يتضح من خلال ماسبق أن الضريبة على الدخل الإجمالي جاءت لتكون أكثر عدالة ووضوحا وسهولة ، فالمكلف بهذا النوع من الضرائب مطالب بتقديم تصريح واحد إلى إدارة الضرائب يتضمن دخله الصافي الإجمالي الخاضع للضريبة والمتحصل عليه من مصادر متنوعة عكس ما كان عليه الحال في السابق أين كان يقدم المكلف بالضريبة مجموعة من التصريحات لمداخله الخاضعة للضريبة، فهي بهذا جاءت لتبسيط الإجراءات على المكلف بها.

كما أنها جاءت أيضا لتكون أكثر عدالة كونها ضريبة شخصية تراعي المقدرة التكاليفية والوضعية الشخصية للمكلف بها، كما أنها تتضمن في طبيعتها إعفاء شريحة واسعة من الضريبة وهو مبدأ من مبادئ العدالة الإجتماعية إذ أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل والثروة، وهي بهذا حددت حد أدنى من مجموع المداخل معفى من الضريبة، كما أنها أيضا إعتمدت في طريقة حسابها على الضرائب التصاعدية بالشرائح وهي أكثر عدالة إذ أن دخول المكلفين تقسم إلى شرائح بحيث أن كل شريحة تكون خاضعة لمعدل ضريبي معين وهو ما يحقق نوعا من العدالة.

■ **الإصلاح الجبائي في مجال الضريبة على أرباح الشركات:** تعتبر الضرائب المباشرة بصفة عامة والضريبة على أرباح الشركات بصفة خاصة من بين أهم ما جاء به إصلاح النظام الجبائي في الجزائر إذ أنه لاجدوى من الإصلاحات بدون إصلاح الضريبة على أرباح الشركات.

وعلى هذا الأساس فإنه من بين أهم أهداف ومحاور الإصلاح الاقتصادي في الجزائر هو وضع المؤسسات العمومية موضع المؤسسات الخاصة وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق، ولتكريس هذا الهدف تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات (مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، 2003، صفحة 26)، وذلك لما لها من مزايا في جذب الإستثمارات الأجنبية بما يحقق التنمية الاقتصادية ومواكبة تطورات الإقتصاد الجزائري وبناء نظام اقتصادي متطور.

و تأسست الضريبة على أرباح الشركات لتراجع وتعوض النقائص والإختلالات السابقة التي ميزت الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، وذلك بحكم أنها تطبق على الأشخاص المعنويين بدون إستثناء، عكس الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي كانت تفرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي، وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي، كما أنها تفرض على المؤسسات الجزائرية والأجنبية دون تمييز أو مفاضلة بينهما، كما تطبق وجوبا على الأشخاص الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، على أن يحدد الربح على أساس مسك محاسبة منتظمة طبقا للقوانين، وأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991.

وتضمنت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مايلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات "

■ **خصائص الضريبة على أرباح الشركات** من خلال ما جاء به نص المادة 135 يمكن أن نوجز مجموعة من الخصائص التي تتميز بها الضريبة على أرباح الشركات فيمايلي:

- ✓ ضريبة سنوية: بمعنى أن وعاءها يتضمن مداخل وأرباح سنة واحدة.
- ✓ ضريبة نسبية: بمعنى أن الربح الضريبي يخضع لمعدل نسبي واحد محدد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وليس إلى جدول تصاعدي.
- ✓ ضريبة عامة: بمعنى أنها تفرض على مجمل الأرباح والمداخل دون تمييز طبيعتها.
- ✓ ضريبة وحيدة: بمعنى أنها تتعلق بضريبة واحدة تفض على الأشخاص الطبيعيين (بن اعمار، 2010، صفحة 15، 16).

✓ ضريبة تصريحية: بمعنى أن الشخص المعنوي المكلف بها ملزم بتقديم تصريح يتضمن الربح السنوي المحقق قبل الفاتح من أفريل من كل سنة، إلى مفتشية الضرائب التابعة لمنطقة نشاط الشخص المعنوي.

■ **الإصلاح في مجال الرسم على القيمة المضافة** يعتبر الرسم على القيمة المضافة من بين أهم الضرائب التي أفرزتها الإصلاحات الجبائية وما إعتاد الجزائر بهذا النوع من الضرائب إلا دليل على سعي السلطات الرسمية إلى عصنة وتحديث نظامها الجبائي وذلك لكونها أصبحت من أهم مميزات النظم الضريبية في الدول الصناعية المتقدمة والنامية.

وجاء الرسم على القيمة المضافة بعد تحول عديد الدول من الإقتصاد المخطط إلى الإقتصاد الحر وما يقتضيه هذا التحول من انفتاح على الأسواق العالمية وتحرير للتجارة الخارجية وتشجيع للتصدير وهو الشيء الذي يؤدي إلى إلغاء بعض الرسوم والقيود الجمركية مما يقلص من حجم إيرادات الضرائب غير المباشرة خصوصا والإيرادات العمومية بصفة عامة، ويعد الرسم على القيمة المضافة نوعا من أنواع الضرائب غير المباشرة على الإستهلاك والتي تطبق على السلع والخدمات.

وتأسس الرسم على القيمة المضافة ليراجع ويعوض النقائص والإختلالات السابقة التي ميزت نظام الرسم على رقم الأعمال والمشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات وأسس الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1991 وهو ما تضمنته المادة 65 منه.

وتضمنت المادة 65 من قانون 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 مايلى "يؤسس رسم على القيمة المضافة ورسم خاص على عمليات البنوك والتأمينات تسري عليه أحكام هذا الرسم" غير أن ما هو جدير بالإشارة هو أن الرسم لم يدخل حيز التطبيق إلا بداية من 1992/04/01. نظرا لأن قواعد وفصول منه لم تكتمل إلا بصور قانون المالية لسنة 1992 وهو ما أتاح الفرصة لفهمه سواء من قبل أعوان الإدارة أو المكلفين بهذا النوع الجديد من الضرائب غير المباشرة على الجزائر.

■ **خصائص الرسم على القيمة المضافة:** ويمكن إيجاز خصائص الرسم على القيمة المضافة فيما يلي:

✓ ضريبة غير مباشرة: بمعنى أنها تفرض عند واقعة حدوث الإستهلاك أي عند إنفاق الدخل وبالتالي فالمستهلك النهائي هو من يتحمل عبئها بإقدامه على شراء سلعة أو الإنتفاع بخدمة خاضعة لهذا الرسم (أحمد و عبد الحميد، 2006، صفحة 71).

✓ ضريبة عادلة وحيادية: وتتمثل العدالة في توزيع العبء الضريبي على مراحل إنتاج وتوزيع السلع والخدمات وفقا للقيمة المضافة في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها، ويتمثل الحياد في معاملة مختلف الخاضعين لها معاملة واحدة دون تمييز.

✓ ضريبة ذات رقابة ذاتية: ويستخدم فيها أسلوب الرقابة الذاتية في عمليات الربط والتحصيل فأسلوب الرسم على القيمة المضافة يراقب نفسه بنفسه، حيث أن مبيعات المنتج هي مشتريات تاجر الجملة ومبيعات الأخير هي مشتريات تاجر التجزئة، وحتى يستطيع كل منهم أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته قيمة الضريبة المدفوعة على مشترياته، لا بد على كل منهم أن يقوم بتسجيل قيمة المبيعات والمشتريات في الفاتورة الضريبية، حتى يستطيع أن يحصل على قيمة الضريبة التي دفعها سابقا على مشترياته من قيمة الضريبة الواجب دفعها عند البيع.

✓ ضريبة سهلة وبسيطة: فهي تحتوي على مجموعة من الإجراءات البسيطة التي تسهل التعامل بين الخاضعين لها من جهة وبين الإدارة الضريبة من جهة أخرى.

✓ ضريبة عينية: حيث أنها تفرض على السلع والخدمات دون مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بها كما أنها لا تفرق بين السلع المصنعة محليا أو تلك المستوردة.

✓ ضريبة قيمية أو نوعية: بمعنى أنها تفرض بنسبة مئوية من قيمة السلعة أو الخدمة (أحمد و عبد الحميد، 2006، صفحة 72)

4- تقييم دور برامج الإصلاح الجبائي الجزائري في تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية:

جاءت هذه الإصلاحات للتقليل من الفوارق الإجتماعية بين طبقات المجتمع بإعادة توزيع الدخل والثروة بما يحقق العدالة الإجتماعية ومكافحة كل أشكال الفقر والحرمان.

و بالتطرق إلى العدالة الإجتماعية كهدف يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقه فإن تحديد مفهوم العدالة الإجتماعية أمر في غاية الصعوبة إذ ما يمكن أن يراه شخص ما عادلاً قد يكون في نظر شخص آخر غير عادل وبهذا فالعدالة مفهوم ذاتي غامض ونسبي، غير أنه يمكن للضريبة أن تساهم في تحقيقها بإعتبارها من بين أهم أدوات السياسة المالية، ويقتضي تحقيق العدالة الإجتماعية المرور بتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بتوزيع الأعباء المالية على أساس قواعد ومبادئ تحقق لهم العدالة، حيث أن تحقيق العدالة الضريبية يساهم في تحقيق العدالة الإجتماعية وبعبارة أخرى فإن العدالة الضريبية هي جزء من العدالة الإجتماعية.

وعليه فإن ما سينصب عليه محور إهتمامنا هو تقييم برامج الإصلاحات الجبائية و مساهمتها في تحقيق العدالة الإجتماعية خاصة ما تعلق منها بالضرائب المستحدثة (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة)

4-1-1 إصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي وتحقيق العدالة الضريبية والإجتماعية:

إن هدف الإصلاحات الجبائية على الدخل الإجمالي هو زيادة الحصيلة الضريبية وهو الهدف المالي لها إلا أنها راعت الجوانب الإجتماعية، فجاءت الإصلاحات لإزالة العديد من المشاكل الإجتماعية، حيث سعى المشرع الجبائي الجزائري إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال تخفيف العبء الضريبي على أفراد المجتمع الخاضعين للضريبة وكذا تحقيق العدالة في توزيع الدخل وتحقيق العدالة الإجتماعية ويمكننا باستخدام مجموعة من المؤشرات الحكم على مدى نجاح الضريبة على الدخل الإجمالي في تحقيق العدالة الضريبية والإجتماعية.

4-1-1-1 مؤشرات نجاح الضريبة على الدخل الإجمالي في تحقيق العدالة الضريبية والإجتماعية:

إن تحقيق العدالة الضريبية يعد بمثابة التمهيد إلى تحقيق العدالة الإجتماعية، لذا فهناك مجموعة من المؤشرات الدالة على تحقق العدالة الضريبية ومن ثم العدالة الإجتماعية، كما أن هذه المؤشرات ماهي إلا وسائل تحقيق ذلك ونذكر من المؤشرات مايلي:

■ **ارتفاع الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة:** يعد هذا العنصر من المؤشرات الدالة على إحترام مبدأ من مبادئ العدالة الضريبية، إذ راعى المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات إعفاء حد أدنى من الدخل، وعرف هذا الأخير العديد من التغييرات بالإرتفاع عبر قوانين المالية المتعاقبة وذلك لمواكبة التغييرات الحاصلة، لذا شهد الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر تطورات عديدة حيث قدر هذا الأخير بـ 25.200 دج سنة 1992 ليرتفع بعد ذلك إلى 30.000 دج سنة 1994 و 60.000 دج سنة 1999 و 120.000 دج سنة 2008 ليصل إلى 240.000 دج سنة 2022 وهي آخر سنة شهدت تعديل الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة والجدول التالي يلخص هذه التطورات.

الجدول (1): تطور الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان السنة	الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة
1992	25.200 دج
1994	30.000 دج
1999	60.000 دج
2008	120.000 دج
2022	240.000 دج

المصدر : من إعداد الباحثين بالإعتماد على : قوانين المالية لسنة 1999، 1994، 1992، 2002، 2008

■ رفع حد الإعفاء الشخصي بالنسبة للمرتبات والأجور: برز إهتمام المشرع الجبائي الجزائري بهذا العنصر من خلال رفعه من 5.000 دج سنة 2003 إلى 15.000 دج سنة 2008، ليصل إلى 30.000 دج في آخر تعديل تضمنه قانون المالية لسنة 2022 وكان هدف المشرع الجبائي الجزائري من هذا هو ضمان حد أدنى من الدخل معفى من الضريبة لازم للمعيشة ويراعي الظروف المعيشية للمكلف والتي تتسم بعدم الإستقرار والتغير فهي تتغير مثلا بتغير مستويات الأسعار وبتغير الحالة الاجتماعية للمكلفين وهو ما يؤدي إلى التخفيف من الأعباء الضريبية على المكلفين بزيادة دخولهم. وبالإضافة إلى الإعفاءات السابقة والرامية إلى تحقيق هدفي العدالة الضريبية والاجتماعية هناك إعفاءات أخرى أقرتها إصلاحات الضريبة على الدخل الإجمالي والتي تنصب في نفس السياق من بين أهمها، منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين، إعفاء معاشات المجاهدين والأرامل، وإعفاء العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو الصم البكم.

يتضح مما سبق إهتمام المشرع الجبائي الجزائري بالجانب الاجتماعي وماتعلق منه بالعدالة الضريبية والتي تعد السبيل إلى تحقيق العدالة الاجتماعية فكان هذا الإهتمام بجملة من الإعفاءات كرفع الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة إضافة إلى رفع حد الإعفاء الشخصي بالنسبة للأجور والمرتبات وكذا جملة من التخفيضات وعموما فإن الإصلاحات التي مست الضريبة على الدخل الإجمالي راعت جوانب تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية بأخذ مبدأ الإعفاءات العائلية والشخصية بعين الاعتبار.

■ استخدام الضريبة التصاعديّة بالشرائح: منذ بداية الإصلاحات وتطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي فقد أقر المشرع الجبائي الجزائري ضرورة العمل بمبدأ الضريبة التصاعديّة من خلال جدول تصاعدي محدد في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد معدلاتها وشرائحها وتعتبر الضرائب التصاعديّة من بين أهم مؤشرات إرساء العدالة الضريبية وتحقيق العدالة الاجتماعية التي يمكن إستخدامها في الحكم على مدى نجاح أي نظام ضريبي في تحقيق أهدافه الاجتماعية كتخفيف العبء الضريبي على الفئات الميسورة الحال والمحدودة الدخل والحد من التفاوت في توزيع الدخل، وقد شهدت هي الأخرى العديد من التعديلات في معدلات الضريبة مع التوسع في الشرائح الضريبية، وكانت بداية التعديلات سنة 1992 في قانون المالية التكميلي بالتوسع في الشرائح الضريبية وشهدت العمل بـ 12 معدل ضريبي خاص بكل شريحة وكان أعلى معدل 70% يفرض على شريحة الدخل أكثر من 3.024.000 دج، ليأتيها تعديل سنة 1994 والذي شهد التقليل من عدد المعدلات الضريبية إلى 6 معدلات صاحبه تقليل عدد الشرائح الضريبية إلى نفس العدد وكان أعلى معدل 50% يفرض على شريحة الدخل أكثر من 1.920.000 دج، أما سنة 1999 فمست التعديلات المعدلات الضريبية لينخفض المعدل الأعلى إلى 40% مفروض على شريحة الدخل أكثر من 1.920.000 دج أما سنة 2003 فشهدت توسيع شرائح الدخل الخاضع للضريبة لتصبح أعلى شريحة هي 3.240.000 دج خاضعة لمعدل ضريبي 40%، أم تعديل 2008 والذي مس الجدول التصاعدي فقد شهد تقليل عدد الشرائح إلى 04 مع التوسع فيها وكذا 04 معدلات أعلاها 35% مفروض على شريحة الدخل أكثر من 1.440.000 دج أما التعديل الأخير الذي مس الجدول التصاعدي فقد جاء به قانون المالية لسنة 2022 فقد شهد توسعا في عدد الشرائح الضريبية فمن أربعة شرائح كان معمولا بها سابقا إلى ستة شرائح حيث أن الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة إرتفع إلى 240.000 دج في حين كانت الشريحة الدخل الأكثر من 3.840.000 تخضع لـ معدل ضريبة 35% وفيمايلي آخر تعديل متعلق بجدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لقانون المالية 2022:

الجدول رقم (2): الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية 2022

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0%	لا يتجاوز 240.000

23%	من 240.001 إلى 480.000
27%	من 480.001 إلى 960.000
30%	من 960.001 إلى 1.920.000
33%	من 1.920.001 إلى 3.840.000
35%	أكثر من 3.840.000

المصدر: (قانون المالية، 2022، صفحة 12)

ومن خلال ماسبق فقد عمد المشرع الجبائي الجزائري إلى إرساء مبادئ العدالة الضريبية من خلال العمل بمبدأ الضريبة التصاعدية.

■ **المساواة في فرض الضرائب وعموميتها:** وفي هذا المجال فقد نص الدستور الجزائري في المادة 64 منه أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية كل حسب قدرته الضريبية، أما ما تعلق بعموميتها فالنظام الضريبي الجزائري أيضا يشمل هذا المبدأ الهام لتحقيق العدالة الضريبية إذ أنه لا يستثني في فرض الضرائب لا الأموال ولا الأشخاص إلا ما كان بنص قانوني ، وهو بهذا حقق مبدأ عمومية الضرائب بشقيها العمومية المادية والشخصية.

■ **الإعتماد على فرض الضرائب على الدخل الصافي:** ساهمت الإصلاحات الضريبية في ترسيخ مبدأ فرض الضريبة على الدخل الصافي المحصل عليه بعد خصم جميع الأعباء والتكاليف التي ساهمت في الحصول عليه، وهذا المبدأ ضروري لتحقيق العدالة الضريبية وعليه فالضريبة على الدخل الإجمالي تعمل بهذا المبدأ إذ تفرض على الدخل الصافي الإجمالي السنوي والذي يعتبر كوعاء أو كأساس للضريبة على الدخل الإجمالي بجمع الأرباح والمداخل الصافية المبينة في المواد من 11 إلى 76 والأعباء المذكورة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

■ **فرض ضريبة موحدة على مصادر الدخل الواحد:** جاءت الإصلاحات الجبائية بمبدأ من مبادئ تحقيق العدالة الضريبية ألا وهو المعاملة الضريبية الموحدة لمجموعة من المداخل على أساس أنها وعاء ضريبي واحد ، وواقع الأمر أن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة موحدة إلا أن هذه الخاصية لاتزال يشوبها الغموض إذ نلاحظ في بعض الأحيان أن بعض مصادر الدخل لها معاملة ضريبية خاصة بها. وكخلاصة لما سبق فإن المؤشرات السابقة الذكر ضرورية لتحقيق الأهداف الاجتماعية لأفراد المجتمع وأن نجاح أي نظام ضريبي في تحقيق أهدافه يعتمد عليها إذ نجد أن غالبية دول العالم تسعى إلى الإعتماد على الضريبة في تحصيل الإيرادات وكذا في تحقيق العدالة ، حيث أن جل دساتير دول العالم في مضامينها تنص صراحة على ضرورة تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية.

4-1-2 تقييم جهود إصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي في تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية: تميزت الإصلاحات الجبائية في الجزائر بالسعي نحو تحقيق العدالة الضريبية و الاجتماعية من خلال منح الإعفاءات والتخفيضات وتخفيض معدلات الضرائب بما يحد من التهرب الضريبي والذي يعد من مسببات لا عدالة النظم الضريبية ، وتطبيق نظام الضريبة الموحدة .

وفي هذا السياق فقد برزت جهود إصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر بإرساء مبادئ العدالة الاجتماعية والضريبية كمنح الإعفاءات الضريبية ومنها رفع إعفاء الحد الأدنى من الدخل من الضريبة من 120.000 دج إلى 240.000 دج وكذا إعفاء الحد الشخصي الأدنى للمرتبات والأجور من 15.000 دج إلى 30.000 دج. كما أن هناك تدابير متخذة متعلقة بالإعفاءات تصب كلها في الشق الاجتماعي فبالنسبة للمداخل العقارية مثلا نجد مداخل كراء العقارات بغرض سكن تخضع لمعدل أقل من معدل مداخل كراء العقارات بغرض تجاري وفي هذا دلالة على الهدف من التخفيف من الأزمة الاجتماعية والمتمثلة في أزمة السكن فما تخفيض الضريبة عليها إلا دلالة على تشجيع الأشخاص المالكين لعقارات لكراءها، كما أن هناك تخفيض كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي على مداخل الكراء لفائدة الطلبة.

كما نجد أيضا أن من بين بؤر العدالة الضريبية والاجتماعية هو سعي المشرع الجزائري إلى التوسع في الضرائب التصاعدية والتي تعمل على إعادة توزيع الدخل الوطني، وما التعديلات التي قامت بها الجزائر على الضرائب التصاعدية إلا دليل على ذلك.

ومن خلال ما سبق يمكننا القول أنه بالرغم من كل التعديلات على مر السنين وفي قوانين المالية المتعاقبة في سبيل تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية إلا أن ذلك يبقى غير كافي وذلك نظرا لما يلي:

■ إن مداخيل الأجور والمرتبات أحد أصناف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي غير أن هذا الصنف من المداخل هو الأكثر مساهمة في حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي وهي تخضع للإقتطاع من المصدر وفقا لجدول شهري، غير أن ما هو غير عادل في نظرنا هو أن أصناف المداخل الأخرى وعند تحديد الدخل الخاضع للضريبة فإنه تقتطع من الدخل الإجمالي جملة من المصاريف والأعباء المحددة قانونا غير أننا في هذا النوع من المداخل (الأجور والمرتبات) لا يسمح للمكلف بخصم التكاليف والمصاريف التي ساهمت في الحصول على هذا الأجر أو الراتب وهو مناف لمبدأ تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية.

■ بالنسبة لظاهرة التهرب الجبائي: لم يعد ينظر إليها على أنها مشكلة مالية فقط، بل أصبحت قضية ذات أبعاد أخرى إجتماعية، خاصة إذا علمنا أن العدالة في تحصيل الضرائب تستند على مبدأ أساسي ألا وهو المساواة في تحصيل الضريبة بين المكلفين، غير أن المشرع الجبائي مهما بلغت درجة دقته وذكاءه في سن القوانين والتشريعات إلا أن نجاح تطبيقها يبقى رهين بمدى كيفية تطبيقها (حزبكر، 2003-2004، صفحة 285)

ومما سبق فإن تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية في ظل التهرب الجبائي يبقى أمرا في غاية الصعوبة خاصة في ظل تفاقم وتكريس للفوارق الاجتماعية والإقتصادية، فنجد مثلا مداخل تخضع للضريبة وتخضع للإقتطاع من المصدر (المرتبات والأجور) وهو ما يوجي إلى إستحالة التهرب الجبائي، نجد مداخل أخرى يستحيل تحديد أوعيتها نظرا لغموض القوانين والتشريعات أو بتقديم المكلفين لتصريحات غير صحيحة وهو ما يكرس نهج التهرب الجبائي وبالتالي اللامساواة في تحصيل الضريبة بين المكلفين وهو مناف لمبادئ العدالة الاجتماعية.

وفي هذا الإطار يعتبر التهرب الجبائي من أهم العراقل التي تقف عتبة أمام تحقيق العدالة الاجتماعية والعدالة الضريبية في الجزائر، إذ أننا نجد أن غالبية أصناف المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي ماعدا المرتبات والأجور يتهرب أصحابها بطريق أو بأخرى من دفع الضريبة. ومما لاشك فيه فإن المشرع الجبائي الجزائري حاول الحد من هذه الظاهرة من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية بالإعتماد على مجموعة العناصر كالتخفيض في معدلات الضرائب وتطبيق مبادرة العفو الضريبي لتحفيز المكلفين على التصريح بدخولهم الحقيقية، وتعزيز الثقة المتبادلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، بالإضافة إلى تشديد الرقابة الجبائية والعقوبات على المتهربين جبائيا وهي كلها طرق يكن أن تكون كفيلة بالحد نوعا ما من ظاهرة التهرب الجبائي.

■ بالنسبة للإعفاءات الضريبية: إن الإعفاءات لها أثرها الإيجابي في الحد من الفوارق الاجتماعية، إلا أنه عند تصميم سياسة الإعفاءات لا بد من المشرع الجبائي الجزائري مراعاة عواقبها سواء المالية والاجتماعية والإقتصادية.

4-2 إصلاح الضريبة على ارباح الشركات وتحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية: تم إستحداث الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر لما لها من دور في زيادة الإيرادات من جهة، وإعادة توزيع الدخل الوطني وتحقيق العدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع من جهة أخرى، وما يهمنا في هذا السياق هو معرفة مدى تضمن الإصلاحات لهذا النوع من الضرائب للمعايير الدالة على إهتمام المشرع الجبائي الجزائري بالعدالة الضريبية والاجتماعية.

4-2-1 مؤشرات إهتمام الضريبة على أرباح الشركات بتحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية: إن الجزائر بذلت جهودا كبيرة من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف المتوخاة كالعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية وفي سبيل تحقيق ذلك شرع المشرع الجبائي الجزائري في القيام بجملة من الإصلاحات الجبائية منها

إصلاح الضريبة على أرباح الشركات وعليه سنحاول التطرق إلى مدى إهتمام المشرع الجبائي الجزائري بمؤشرات تحقيقه للأهداف الإجتماعية ونذكر من المؤشرات مايلي:

■ **فرض الضريبة على الأرباح الصافية:** ومن بين متطلبات تحقيق العدالة الضريبية أن تفرض نسبة الضريبة على الأرباح الصافية بعد خصم كل تكاليف الإنتاج أو نفقات الحصول على الربح و تتطلب العدالة الضريبية فرض الضريبة على الربح الصافي ووفقا لما سبق يجب خصم كل النفقات والتي تحدد قانونا. (عادل، 2009، صفحة 199)، ووفقا للقانون الجبائي الجزائري فقد راعى هذا الجانب المحقق للعدالة الضريبية الضريبية فنص على أن تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الربح الصافي بعد خصم جميع التكاليف (الأعباء) القابلة للخصم والمنصوص عليها في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويتحدد الربح الصافي من خلال الفرق بين قيم الأصول الصافية لدى إختتام وإفتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة والزيادات المالية مضافا إليها الإقطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة وهو ما تضمنته المادة 140 (الفقرة 1 و 2) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 .

■ **الإعتماد على الإعفاءات الضريبية:** جاءت إصلاحات الضريبة على أرباح الشركات لتعفي مجموعة من القطاعات والنشاطات من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ولتحقيق مجموعة من الأهداف ولعل أهمها العدالة الضريبية والإجتماعية وجاء نص الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تندرج ضمن تحقيق الأهداف الإجتماعية كما يلي:

✓ **محاولة الحد من البطالة:** من خلال إستفادة الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المؤهل للإستفادة

من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة تستفيد منذ بداية الشروع في الإستغلال من: إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات كما ترفع مدة الإعفاء إلى ستة سنوات إذا كانت الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترفيتها وتمدد فترة الإعفاء بستين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لفترة غير محدودة، وتمدد فترة الإعفاء إلى عشر سنوات إذا تواجدت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير الجنوب.

✓ **مساعدة فئة المعوقين:** وتم إعفاء هذه الشريحة من المجتمع من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات بغض النظر عن طبيعة الإعاقة إذ تستفيد من إعفاء دائم المؤسسات التابعة للأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها وهي إلتفاته لهذه الشريحة من المجتمع.

✓ **تلبية حاجيات المجتمع:** ويتم بإعفاء بعض القطاعات التي تنتج سلع ذات إستهلاك واسع في المجتمع مثل الإعفاء الدائم للمداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته .

■ **تعديلات معدل الضريبة على أرباح الشركات:** يعد معدل الضريبة أحد أهم العناصر المحققة للعدالة الضريبية، حيث أن معدلها المتوازن سوف يساهم في التقليل من إحساس المكلف بعبء الضريبة وبالتالي سيحد من التهرب من دفعها، وفي هذا الإطار حاول المشرع الجزائري الإهتمام بمعدلات الضريبة، حيث شهدت معدلات الضريبة على أرباح الشركات العديد من التعديلات وإستقرت هذه المعدلات سنة 2022 إلى 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالات السفر و 26% بالنسبة لأنشطة الأخرى، حسب قانون المالية 2022 وتم إلغاء العمل بالمعدلات المخفضة والمفروضة على الأرباح المعاد إستثمارها نظرا لكثرة التهرب الضريبي وإلى استعمال هذا المعدل كذريعة للتهرب الجبائي وفي هذا الإطار فإن مايجب أن تحققة معدلات الضريبة المعدلة مؤخرا هو تحقيق التوازن بين هدي العدالة والحصيلة.

ومما سبق فإن إهتمام المشرع الجبائي الجزائري بالمؤشرات السابقة الذكر إن دل على شيء إنما يدل على مدى إهتمام السلطات الرسمية الجزائرية بمبادئ وأسس تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، فهي دائما في بحث وتطوير لسبل ومبادئ تحقيق الأهداف الاجتماعية بما يخدم مصلحة المكلفين ومصالحها.

2-2-4 تقييم دور إصلاح الضريبة على أرباح الشركات في تحقيق العدالة إن جهود الإصلاح الضريبي في مجال الضريبة على أرباح الشركات تكلفت بمجموعة من الجهود الرامية إلى تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية من خلال منح الإعفاءات الضريبية والتي تخص بعض القطاعات كالتي تنشط في مناطق يجب ترقيتها كمناطق الهضاب العليا والجنوب والإعفاءات التابعة للأشخاص المعوقين وكل هذه الإعفاءات لها بعد إجتماعي .

كما نجد أيضا أن من بين بؤادر العدالة الضريبية والاجتماعية هو سعي المشرع الجزائري إلى التوسع في تخفيض معدلات الضرائب على أرباح الشركات بما يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بحكم أن معدلات الضريبة المتوازنة تؤدي إلى عدم إحساس المكلفين بها بنقل عبئها المالي وبالتالي الإلتزام بدفعها لأن معدلاتها مقبولة كما أن الحد من التهرب الضريبي يؤدي إلى تحقيق نوع من العدالة لأن كل المؤسسات متساوية في أداء الضريبة ولا وجود لمؤسسات تلتزم بالضريبة وأخرى تهرب ضريبيا، ومجمل القول هو أن معدلات الضريبة المتوازنة ستساهم في التوسع في الأوعية الضريبية بما يسمح بزيادة الحصيلة المالية حيث تظهر أوعية أخرى كانت متهربة في ظل المعدلات المرتفعة.

وبالرغم من كل التعديلات المساهمة في تحقيق العدالة، إلا أن ذلك يبقى غير كافي وذلك نظرا لمايلي:

■ **التمييز في المعاملات الضريبية بين المؤسسات:** وهناك ثلاثة أنواع من المعدلات المطبقة 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع و23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات السفر و26% بالنسبة للأنشطة الأخرى وبالتالي فهناك تمييز في المعاملة الضريبية بين الأشخاص المعنويين وهو ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية وبالتالي الإخلال بمبدأ المساواة في الحقوق والواجبات .

■ **كثرة الإعفاءات والحوافز الضريبية:** إن أهم ماميز هذا النوع من الضرائب هو وجود مجموعة من الإمتيازات والإعفاءات الضريبية كان هدفها تشجيع الإستثمار الوطني والأجنبي إلا أن مغزى الإعفاءات إستغلت في غير مواضعها وإستعملت كحيل للتهرب الضريبي وهو ما أخل بمبدأ العدالة الضريبية.

■ **ضيق القاعدة الضريبية:** إن ما يخل بإعتبارات العدالة الضريبية التي تستلزم المساواة في المساهمة في الأعباء العامة هو عدم شمول المجتمع الضريبي من جهة وعدم شمول الأوعية الضريبية من جهة أخرى نظرا لصعوبة حصرها من قبل الإدارة الضريبية و تهرب البعض الآخر.

3-4 إصلاح باقي الضرائب والرسوم الأخرى و تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية: إن النظام الجبائي الجزائري يتكون من العديد من الضرائب فمنها المباشرة ومنها غير المباشرة ومن بين الضرائب غير المباشرة نجد الرسم على القيمة المضافة الذي يعتبر من بين أهم ما جاءت به الإصلاحات الجبائية في الجزائر سنة 1991 ويحتل أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري، كونه يعد من بين المصادر الرئيسية للإيرادات، وكان الهدف من إستحداث هذا النوع من الضرائب هو التركيز على ضرورة تحقيق الهدف المالي والمتمثل في تحصيل الإيرادات اللازمة والمتوخاة من إستحداثها، كما أن لها أهدافا إجتماعية عديدة إذ يمكن إستخدامه في تحقيق العدالة الاجتماعية.

1-3-4 إصلاح الرسم على القيمة المضافة بين هدفي العدالة الضريبية والاجتماعية: أولت الجزائر مكانة هامة للرسم على القيمة المضافة من خلال الإصلاحات الجبائية التي قامت بها، وهذا ما يوحي إلى أن الجزائر كانت تسعى إلى توفير الحصيلة المالية وبالتالي تحقيق الهدف المالي من جهة وإعادة توزيع الدخل الوطني وتحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع المختلفة من جهة أخرى وفي الواقع أن للرسم على القيمة المضافة مجموعة من الأهداف الاجتماعية، ولمعرفة مدى إهتمام السلطات الجزائرية بالجوانب الاجتماعية للرسم على القيمة المضافة سنستعين بمجموعة من المؤشرات الدالة على إهتمام الجزائر بمبادئ وأسس العدالة الضريبية والجوانب الاجتماعية

1-3-4-1 مؤشرات إهتمام الرسم على القيمة المضافة بتحقيق العدالة الضريبية والإجتماعية: إن الرسم على القيمة المضافة يلعب دورا هاما في إعادة توزيع الدخل الوطني، كما يمكن أن يحقق جملة من الأهداف الإجتماعية، ومنه سنحاول التطرق إلى مدى التزام المشرع الجبائي الجزائري بهذه الوسائل والتي تعد كمؤشرات دالة على تحقيق الأهداف الإجتماعية ونذكر من المؤشرات مايلي:

■ **إعفاءات السلع الضرورية:** إن الرسم على القيمة المضافة يسعى إلى التوزيع العادل للعبء المالي للضريبة بما يعمل على تحقيق العدالة الضريبية وبالتالي تحقيق العدالة الإجتماعية ويكون ذلك بمنح إعفاءات على السلع التي يراها المشرع ضرورية، كما تمنح تخفيضات أيضا على سلع أخرى أساسية و هو بهذا الصدد يسعى إلى مساعدة ذوي الدخل المنخفضة، وبالرجوع إلى النظام الجبائي الجزائري فقد تضمن مثل هذه الإعفاءات والتي إن دلت على شيء إنما تدل على إهتمام المشرع الجبائي الجزائري بضرورة تحقيق العدالة الضريبية و الأهداف الإجتماعية .

■ **تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة:** إن تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة يعد من بين أهم العناصر الدالة على الإهتمام بمبادئ العدالة الضريبية، والجزائر كغيرها من دول العالم تسعى من خلال منظومتها الجبائية إلى تحقيق قدر من العدالة الإجتماعية من خلال التحكم في معدلات الضرائب وتعد معدلات الرسم على القيمة المضافة من بين أهم العناصر التي مستها التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي الجزائري حيث كانت بداية تطبيق الرسم على القيمة المضافة سنة 1992 بأربعة معدلات لتستقر إلى غاية سنة 2022 على معدلين معدل عادي 19% هدفه زيادة الحصيلة الضريبية ومعدل مخفض 9% راعت من خلاله ظروف المجتمع وبالتالي إعتبارات العدالة الإجتماعية حيث يفرض على جملة من السلع الأساسية.

■ **تجنب الإزدواج الضريبي:** وتقتضي العدالة الضريبية تفادي الإزدواج الضريبي وذلك بأن لا يدفع المكلف قيمة ضريبة مرتين على نفس الوعاء الخاضع للضريبة. ويترتب على فرض الرسم على القيمة المضافة على السلعة تجنب الإزدواج الضريبي إذ أن من ميزات الرسم على القيمة المضافة كما ذكرنا سابقا. العدالة الحيادية والشمولية بمعنى أن يكون توزيع العبء الضريبي على مراحل إنتاج وتوزيع السلع والخدمات وفقا للقيمة المضافة في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها، وكذا معاملة مختلف الخاضعين لها معاملة واحدة دون تمييز ومما يدعم حياد الضريبة أنها غير تراكمية لأنها تفرض على القيمة المضافة ، وبهذا سيتم تفادي الإزدواج الضريبي (عمار السيد، 2013، الصفحات 372-373)

1-3-4-2 تقييم دور إصلاح الرسم على القيمة المضافة في تحقيق العدالة الضريبية والإجتماعية: إن جهود الإصلاح الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة تكلفت بمجموعة من المجهودات الرامية إلى تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الإجتماعية من خلال منح الإعفاءات الضريبية والتي تخص بعض المنتجات الأساسية كالخيز والدقيق والمنتجات الصيدلانية وكلها إعفاءات متعلقة بالجانب الإجتماعي إلا أنها تظل غير كافية بحكم أن هناك سلع أخرى ضرورية لكنها غير معفاة إلا أنها تخضع للمعدل المخفض وهذا أيضا يحسب للمشرع في مدى تقيده بتحقيق الأهداف الإجتماعية. كما نجد أيضا أن من بين بوادر العدالة الضريبية والإجتماعية هو سعي المشرع الجزائري إلى التوسع في تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة إلى معدلين معدل عادي 19% هدفه زيادة الحصيلة الضريبية ومعدل مخفض 9% راعت من به ظروف المجتمع وبالتالي إعتبارات العدالة الإجتماعية حيث يفرض على جملة من السلع الأساسية.

كما أن من بين أهم ما يميز الرسم على القيمة المضافة هو صعوبة التهرب من دفعه مما يحد من ظاهرة التهرب الضريبي وبالتالي تحقيق نوع من العدالة بين المكلفين، وتضمنت التعديلات أيضا إلغاء المعدلات المنخفضة والمعدلات المضاعفة وهو ما يعطي نوعا من البساطة والوضوح وعدم التعقيد وكلها تندرج ضمن مميزات تحقق العدالة.

إلا أنه وبالرغم من كل التعديلات المساهمة في تحقيق العدالة، إلا أن هناك نقائص تخل بمبادئ العدالة ونذكر منها:

- أولوية الهدف المالي عن الهدف الإجتماعي: بالإستعانة بتطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة يلاحظ هيمنة حصيلة الرسم على القيمة المضافة على باقي الضرائب الأخرى وهي دلالة واضحة على أن الهدف من إستحداث الرسم هو هدف مالي بحث نظرا لما يتميز به الرسم من سهولة في التحصيل، كما تتدرج الأهداف الأخرى متتالية وفقا لطبيعة النظام السياسي والإقتصادي.
- فرض الرسم على القيمة المضافة على مجموعة من السلع الضرورية: إن من بين ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية هو فرض المعدل المخفض على بعض السلع الضرورية والتي كان يستحسن إعفاءها من الرسم نظرا لإعتماد ذوي الدخل المحدودة عليها
- مساواة الغني بالفقير في تحمل عبء الرسم: إنه من غير المقبول ولا من العدالة أن يدفع الأفراد جميعا قيمة الرسم على القيم المضافة على قدم المساواة بالرغم من تفاوت الدخل، فكيف تتحقق العدالة بدفع الغني والفقير نفس الرسم لسلعة ما، خاصة وأن الضرائب بمختلف أنواعها تسعى إلى تحقيق العدالة بين المواطنين وتحصيل الضريبة من الأغنياء إلى الفقراء، وهذا ما يؤكد أن هذه الضريبة لا تراعي المقدرة التكاليفية للمكلف بل تتناسب عكسيا معها حيث أنها تمس غالبا السلع الضرورية والشائعة الإستعمال والتي لاغنى عنها لذوي الدخل المحدودة.

3-4-2 إصلاح الضرائب الأخرى في الجزائر وتحقيق العدالة الضريبية والإجتماعية: شهد النظام الجبائي الجزائري في هذه الفترة العديد من الإصلاحات فبعد تبني الضرائب العصرية الجديدة (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة) إزدادت قناعة مصممي النظام الجبائي الجزائري بضرورة إصلاح وتعديل الضرائب الأخرى والمشكلة للنظام الجبائي الجزائري ليتواءم والتحولت الإقتصادية والإجتماعية للجزائر، والتي نذكر من بينها الضرائب الجمركية والتي تلعب دورا رئيسيا في إعادة توزيع الدخل فيلتأثير على جهاز الثمن، حيث يؤدي فرض ضريبة جمركية على سلع الصادرات والواردات إلى رفع أسعار السلع والمنتجات فتتخفف القوة الشرائية للنقود وبالتالي تنخفض الدخل الحقيقية للأفراد وهذه الضريبة تستبعد كافة الظروف الشخصية للمكلف الأمر الذي يولد إختلاف مستويات العبء الضريبي الذي تلعبه هذه الضريبة على المكلفين وذلك بالنظر إلى مستوى دخل المكلف وإلى تصنيف السلعة محل الضريبة في هيكل الطلب وإلى السعر الذي تفرض به الضريبة.

ويتمثل الهدف الإجتماعي للضريبة الجمركية في توفير المواد الإستهلاكية الضرورية من المنتجات الغذائية وبعض المواد الأولية المعفاة أو مخفضة المعدل، كذلك فرض رسوم مرتفعة على بعض المنتجات المنافية للأخلاق والأداب كالخمر والدخان (عاطف، 2011، صفحة 459).

وفي الجزائر فإن الضرائب الجمركية بإعتبارها إحدى الضرائب غير المباشرة والتي تلقي بعبئها على الفئات محدودة الدخل فإنها تحقق العدالة في بعض المجالات كإختيار السلع التي تفرض عليها وما إذا كانت السلع ضرورية أو كمالية ويعنى آخر تصنيف وتقسيم السلع بغرض تمييزها في المعاملة الضريبية وهو ما هو معمول به في الجزائر بالإضافة إلى إعفاء مجموعة من السلع وتخفيض المعدل المفروض على سلع أخرى وهذه كلها مؤشرات وبوادر تدل على مدى إهتمام المشرع الجبائي الجزائري بضرورة تحقيق الأهداف الإجتماعية.

إلأنه وبالرغم من بوادر ومؤشرات تحقيق العدالة في الضرائب الجمركية، إلا أن هناك نقائص تخل بمبادئ العدالة كهيمنة الهدف المالي على إعتبرات العدالة بالإضافة إلى فرض ضرائب جمركية على بعض السلع الضرورية والتي تعد في نظر المشرع كمالية بالإضافة إلى كونها ضريبة لاتراعي المقدرة التكاليفية للشخص المكلف بها فهي تساوي بين أصحاب الدخل المرتفعة وأصحاب الدخل المنخفضة في فرض الضريبة.

5- الخاتمة:

إن برامج الإصلاح الجبائي المنتهجة في الجزائر كانت تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف الإقتصادية، الإجتماعية والسياسية، غير أن الهدف الأسمى للإصلاح يبقى الهدف المالي، مع مراعاة جوانب العدالة الضريبية والتي تعد تمهيدا لتحقيق العدالة الإجتماعية.

ومجمل القول أن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على منظومتها الجبانية لم تحقق ما كان مأمولا منها خاصة ماتعلق بالجانب الاجتماعي وتحقيق العدالة الاجتماعية وهو ما انعكس على النظام الضريبي الجزائري ككل في عدم تحقيقه للعدالة الاجتماعية ، خاصة في ظل ماشهده من حالات عدم الاستقرار وعدم وضوح القوانين بالإضافة إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والتي تعتبر من أسباب وموقات فشل النظام الضريبي في تحقيق العدالة الاجتماعية.

وعليه فإن ما يمكن أن نوكد عليه في الختام، وبالنظر إلى ما ذكرناه سابقا، واعتبارا للتحديات الكبرى التي ينتظرها اقتصادنا، فإنه أن الأوان للنظام الضريبي الجزائري أن يؤدي الدور المنوط به خاصة في ظل الأوضاع والصدمات الاقتصادية التي يشهدها العالم، بغية تنمية الاقتصاد الوطني خاصة وأن الضريبة صارت ترتبط ارتباطا وثيقا بالتنمية، وهو ما يستدعي المزيد من جهود الإصلاح من أجل تحقيق أهداف النظام الجبائي الجزائري وهذه الجهود والإصلاحات يجب أن تتوافق في تحقيق الملائمة بين مصلحة الخزينة العمومية في تحقيق أكبر قدر من السيولة المالية هذا من جهة ومصلحة المكلفين من خلال تحقيق العدالة الضريبية فيما بينهم من جهة أخرى بما يحقق العدالة الاجتماعية.

■ النتائج: ومن خلال دراستنا نتقدم بالنتائج التالية:

■ إن الضريبة على الدخل الإجمالي مازالت بعيدة عن تحقيق مستويات مقبولة من العدالة الاجتماعية فمن غير المعقول أن تساهم الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور لوحدها في الحصيلة المالية للضريبة على الدخل الإجمالي، فالبرغم من ذلك وباعتبارها بمنأى عن التهرب الضريبي وتخضع للإقتطاع من المصدر وهو ما يحد منه، إلا أن ذلك مناف لمبدأ العدالة الضريبية ومن ثم العدالة الاجتماعية، فمن غير الممكن أن تتحمل فئة الموظفين لوحدها المساهمة بنسبة كبيرة في الحصيلة الضريبية وبالتالي تحمل عبء تمويل الإنفاق العام، في حين نجد أنشطة أخرى تدر أموالا طائلة على ممتنيتها إلا أن تصريحاتهم غير الصحيحة وبمعنى آخر تهربهم وتحايلهم على الإدارة الضريبية يجعلهم بمنأى عن المساهمة في تمويل الإنفاق العام.

■ إن ما قامت به الجزائر من إصلاحات في سبيل تحقيق العدالة الضريبية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور يجب تثمينه إلا أنه تشوبه مجموعة من العناصر يجب تداركها إذ أن ما هو غير عادل في نظرنا هو أن أصناف المداخيل الأخرى وعند تحديد الدخل الخاضع للضريبة فإنه تقتطع من الدخل الإجمالي جملة من المصاريف والأعباء المحددة قانونا غير أننا في هذا النوع من المداخيل (الأجور والمرتبات) لا يسمح للمكلف بخضم التكاليف والمصاريف التي ساهمت في الحصول على هذا الأجر أو الراتب وهو مناف لمبدأ تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية.

■ عدم وجود جهاز جبائي رقابي على قدر عال من الكفاءة وهذا يوحي إلى تصريحات المكلفين غير الصحيحة وهو ما يوحي أيضا إلى عدم وجود نظام معلومات على قدر عال من الدقة، و كل ذلك مفاده غياب الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة وإحساسهم بأن فرض الضريبة هو إجحاف في حقهم وحرمانهم من أموالهم، وهو ما يستلزم غرس روح المسؤولية و المواطنة لدى المكلفين بالضريبة.

■ إن تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية في ظل التهرب الجبائي يبقى أمرا في غاية الصعوبة خاصة في ظل تفاقم وتكريس للفوارق الاجتماعية والاقتصادية، نجد مثلا مداخيل تخضع للضريبة وتخضع للإقتطاع من المصدر(المرتبات والأجور) وهو ما يوحي إلى إستحالة التهرب الجبائي، نجد مداخيل أخرى يستحيل تحديد أوعيتها نظرا لغموض القوانين والتشريعات أو بتقديم المكلفين لتصريحات غير صحيحة وهو ما يكرس نهج التهرب الجبائي وبالتالي اللامساواة في تحصيل الضريبة بين المكلفين وهو مناف لمبادئ العدالة الاجتماعية وفي هذا الإطار يعتبر التهرب الجبائي من أهم العراقيل التي تقف عقبة أمام تحقيق العدالة الاجتماعية والضريبة في الجزائر، إذ أننا نجد أن غالبية أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي ماعدا المرتبات والأجور يتهرب أصحابها بطريق أو بأخرى من دفع الضريبة.

- بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فهناك تمييز في المعاملة الضريبية بين الأشخاص المعنويين وهو ما يخل بمبدأ العدالة الضريبية وبالتالي الإخلال بمبدأ المساواة في الحقوق والواجبات، كما تضمنت مجهودات الإصلاح مجموعة من التدابير الرامية إلى تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية من خلال منح الإعفاءات الضريبية وتخفيض معدلات الضريبة.
- كثرة الإعفاءات والحوافز الضريبية والتي كان هدفها تشجيع الإستثمار الوطني والأجنبي إلا أنها إستغلت في غير مواضعها وإستعملت كحيل للتهرب الضريبي وهو ما أخل بمبدأ العدالة الضريبية.
- تدفع قيمة الرسم على القيم المضافة على قدم المساواة بين الغني والفقير بالرغم من تفاوت الدخل، لذا فإنه من غير المقبول ولا من العدالة أن يدفع الغني والفقير نفس الرسم لسلفة ما .
- **التوصيات:** وعلى ضوء النتائج السابقة يمكن أن نعطي بعض التوصيات التي يمكن أن تكون مناسبة:
- بالرغم من المجهودات التي بذلت على إصلاح النظام الجبائي الجزائري إلا أن جهودا كثيرة يجب أن تبذل من أجل تحقيق أهداف النظام الضريبي الجزائري والمتمثلة في تحقيق هدف العدالة الاجتماعية وهذه الجهود تتمثل في الجهود القانونية وما يترتب عليها من سن قوانين وتشريعات واضحة تبدأ من ربط إلى تحصيل الضريبة، كما أن هناك جهودا أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها وهي الجهود المتعلقة بالإعلام والتوعية للمكلفين بالضريبة بما يحطم النظرة العدائية منهم إتجاه الضرائب مع توعيتهم بالقوانين الضريبية وما يترتب عليهم من حقوق وواجبات.
- من المجدي لمصممي النظم الضريبية الإعتماد على طرق أكثر نجاعة في التحصيل الضريبي كطريقة الإقتطاع من المصدر والتي بموجبها فإنه لامجال للمكلف بالتهرب من دفع الضريبة وهي طريقة من الطرق التي تحد من ظاهرة التهرب الضريبي والذي يكلف خزينة الدولة ملايين الدينارات وبوجوده فإن تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية يبقى أمرا في غاية الصعوبة خاصة في ظل تفاقم وتكريس للفوارق الاجتماعية والإقتصادية ، كما يمكن الحد من التهرب الضريبي بتكثيف عمليات الرقابة الجبائية.
- ضرورة مراجعة نظام الإعفاءات الجبائية، إذ من غير الممكن أن تضل قطاعات ونشاطات تستفيد وباستمرار من الإعفاءات أو التخفيض الضريبي، فيجب عند منح الإعفاءات فلا بد من معرفة الآثار المترتبة عن ذلك من تكلفتها إلى مكاسبها.
- ضرورة مراجعة بعض الإعفاءات حيث تتطلب العدالة الاجتماعية بما فيها العدالة الضريبية زيادة مبلغ الإعفاء الشخصي بالنسبة للموظفين ليتماشى والوضعية الاقتصادية خاصة في ظل الإرتفاع في المستوى العام للأسعار.
- **المراجع**
- **باللغة العربية:**
- أحمد جامع. (1976). النظرية الاقتصادية، الجزء الثاني، التحليل الإقتصادي الكلي (الإصدار الطبعة الثالثة). مصر، القاهرة: دار النهضة العربية.
- الجمل هشام مصطفى. (2007). دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاجتماعية، بين النظام المالي الإسلامي والنظام المالي المعاصر، دراسة مقارنة. مصر، الإسكندرية: دار الفكر الجامعي.
- الصعيدي عبد الله. (بدون سنة نشر). الضرائب والتنمية، دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام بمصر. القاهرة، مصر: دار النهضة العربية.
- العلي عادل. (2009). المالية العامة والقانون المالي الضريبي (الإصدار الطبعة الأولى). العراق: مكتبة لجامعة & إثراء للنشر والتوزيع.
- المحجوب رفعت. (1983). المالية العامة. مصر، القاهرة: دار النهضة العربية.
- النجار أحمد السيد. (2012). الآليات الاقتصادية لبناء العدالة الاجتماعية، تقرير الاتجاهات الاقتصادية الإستراتيجية 2012. مصر: مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية بالأهرام.
- رضا خلاصي. (2006). النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين (الإصدار الطبعة الثانية). الجزائر، بوزريعة: دار هومة.
- سيد قطب. (1995). العدالة الاجتماعية في الإسلام (الإصدار الطبعة 14). مصر: دار الشروق.

- عبد الباسط نصر عمار السيد. (2013). الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الإقتصاد غير المنتظم دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية (الطبعة الأولى). الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية.
- عبدالواحد السيد عطية. (1993). دور السياسة المالية الإسلامية في تحقيق التنمية الإقتصادية. مصر، القاهرة: دار النهضة العربية.
- ماهر أحمد، و عز عبد الحميد. (2006). التشريع الضريبي المصري، ضريبة المبيعات وضرائب الدخل (الإصدار الكتاب الأول). مصر: جادو جرافيك.
- محمد موسى عاطف. (2011). العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دراسة مقارنة. مصر، القاهرة: دار النهضة العربية.
- محمد وديع بدوي. (1966). دراسات في المالية العامة. الإسكندرية، مصر: دار المعارف.
- منصور بن اعمارة. (2010). الضريبة على أرباح الشركات. الجزائر، بوزريعة: دار هومة.
- ناصر مراد. (بدون سنة نشر). فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- **المقالات والمدخلات:**
- ناصر مراد. (2003). الإصلاحات الضريبية في الجزائر. مجلة الباحث (العدد الثاني).
- عبدالمجيد قدي. (20-21 ماي، 2002). النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة. الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة.
- محمود جمام. الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الإقتصادية والسياسية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، العدد 31، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، جوان 2009.
- كمال رزيق، و عمور سمير. (جانفي، 2008). تقييم إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر. مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا (5).
- **القوانين :**
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021
- قانون المالية. (30 12، 2021). المادة 31 من قانون المالية 2022. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- **الأطروحات والرسائل الجامعية:**
- أحمد محمدين محمود خليل. (1989). دور السياسة المالية في تحقيق العدالة الإجتماعية دراسة مقارنة في الفكر المالي الإسلامي والحديث، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، في الإقتصاد تخصص مالية عامة (الإصدار منشورة). مصر: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- عبدالكريم بريشي. (2007). فعالية النظام الجبائي الجزائري في ظل توجه الإقتصاديات المحلية نحو العولمة الإقتصادية، دراسة حالة النظام الجبائي الجزائري للفترة 2000-2007، رسالة ماجستير. الجزائر، تلمسان: كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد.
- حميد بوزيدة. (2005-2006). النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة 1992-2004، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية. الجزائر: كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- الصالح النعيم عبد العزيز العلي. (1974). نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه في الحقوق. مصر: كلية الحقوق، جامعة القاهرة.
- عبدالرحيم حزيكر. (2003-2004). إشكالية تحصيل الضرائب بالمغرب محاولة في التأصيل والبحث في سبل تحقيق التوازن بين امتيازات إدارة التحصيل وضمانات الملتزم، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق. الدار البيضاء: جامعة الحسن الثاني كلية العلوم القانونية والإقتصادية والاجتماعية.

- مواقع الويب:
- بن يحي أم كلثوم. (2013 ,05 02). شبكة ضياء. تم الاسترداد من شبكة ضياء للمؤتمرات والدراسات: <http://diae.net/12599>
- مركز العدالة الاجتماعية. (2017 ,9 13). مركز العدالة الاجتماعية. تم الاسترداد من <http://www.sjrcenter.org/index.php>
- بالغة الأجنبية:
- Bradley R, S. (n.d.). *The economic to day* (4th Edition ed.). Newyork: the American university,Random house,business division.
- François, D. (1982). *Finances publiques,Droit Fiscal* (éd. 4e Edition). paris, france: Dalloz.
- Hugh, D. (1954). *Principles of public Finance* (25th Edition ed.). London : Routledge&kegan paul LTD.
- Kath, N. (2000-2001). *Taxation Theory And Practice*. London: Prentice Hall.
- Lymer, A., & Doras, H. (2001-2002). *Taxation policy and practice,chapter 3* (8 th ed.). Australia: Thomson Leatning.
- O.N.S. (1962-2011). *Retrospective statistique, chapitre 12, finances publiques*. ALGER: O.N.S.
- Prest, A. (1976). *Public Finance in Theory and Practice* (6th Edition ed.). London: English Language Book Society and Weidenfeld and Nicolson.