

العدالة الضريبية في الجزائر مع الإشارة لما جاء في قانون المالية لسنة 2022

Tax justice in Algeria referring to 2022's finance law

قاشي يوسف

مخبر السياسات التنموية والدراسات الإستشرافية، جامعة البويرة، الجزائر، y.gachi@univ-bouira.dz

تاريخ القبول: 2022/04/18

تاريخ الاستلام: 2022/02/04

الملخص:

تتناول هذه الورقة البحثية واقع العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري مع الإشارة لما جاء به قانون المالية لسنة 2022 في سبيل تحقيق هذه العدالة، حيث نهدف من خلال البحث إلى إبراز آليات تحقيق العدالة الضريبية بصفة عامة وواقعها في النظام الضريبي الجزائري بصفة خاصة وتبيان مدى قدرة مضمون قانون المالية لسنة 2022 في تحقيق هذه العدالة.

حيث من خلال اعتمادنا على المنهج الوصفي التحليلي لأهم محاور البحث توصلنا إلى أن ما جاء به قانون المالية لسنة 2022 يساهم في زيادة عدالة النظام الضريبي الجزائري عما كان عليه سابقا من خلال مختلف التعديلات التي جاء بها. الكلمات المفتاحية: الضريبة، العدالة الضريبية، الضريبة التصاعدية، النظام الضريبي الجزائري، قانون المالية.

تصنيف JEL: H2، H3

Abstract:

This article deals with the reality of Tax justice in the Algerian tax system referring to the finance law of 2022. This study aims to highlight mechanisms that achieve tax justice in general and its reality in the Algerian tax system in particular, as well as to reveal the potentiality of 2022's finance law in achieving it.

Analytical descriptive method was adopted in this paper, through which it is concluded that the content of 2022's finance law could, through several adjustments, contribute to make the Algerian tax system' justice better than before.

Key Words : Tax, tax justice, progressive tax, Algerian tax system, Finance Law.

JEL Classification H2، H3

1. مقدمة:

تعد الضريبة المصدر الأساسي للحصول على الموارد المالية من أجل تمويل الإنفاق العام و عرفت منذ القدم وتطورت في مفهومها مع التطور الحاصل في مفهوم ودور الدولة، حيث كانت الضريبة قديما تعرف بالبساطة في فرضها وتحصيلها، ومع تطور الأنشطة الاقتصادية من جهة وتطور الفكر الإقتصادي من جهة أخرى لم تصبح الضريبة بتلك البساطة، بل إن تصميم وصياغة النظم الضريبي أصبح يشكل هاجسا بالنسبة للدول نظرا للتداخل والتشابك في النشاط الإقتصادي وبالتالي وجود صعوبة في مجال إخضاع الضريبي وفقا لمقتضيات المبادئ التي تحكم الضريبة، ومما هو جدير بالذكر أنه مع تطور دور الدولة وتطور النشاط الإقتصادي لم يعد الهدف من الضريبة ماليا فقط بل تعداه إلى الجانب الإقتصادي والإجتماعي، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تحقيق العدالة الضريبية أكثر تعقيدا من ذي قبل.

لقد تبنت الجزائر في تسعينيات القرن الماضي إصلاحا جباييا الهدف منه العمل على تبسيط النظام الضريبي ورفع شفافيته وتحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة من خلال استخدامها في إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع وتحقيق الأهداف الاقتصادية والإجتماعية له ناهيك عن الهدف المالي، خاصة وأن تحقيق العدالة الضريبية يعد الدعامة الأساسية للأنظمة الضريبية الجيدة والتي تسهم في تحقيق أهداف النظام الضريبي في إطار السياسة الضريبية المنتهجة والمخططة.

إشكالية البحث: من خلال ما سبق تتضح معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال الجوهرى التالي: كيف يمكن تحقيق العدالة الضريبية؟ وما واقعها في النظام الضريبي الجزائري؟ وهل ماجاء في قانون

المالية لسنة 2022 كفيل بالمساهمة في تحقيق هذه العدالة؟

الأسئلة الفرعية: إن الإشكالية الرئيسية للبحث تشكل من ثلاث أسئلة فرعية تتمثل في:

- كيف يمكن تحقيق العدالة الضريبية؟

- ما مدى تحقق العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري؟

- هل يساعد قانون المالية لسنة 2022 على تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين؟

الفرضيات:

- يمكن تحقيق العدالة الضريبية من خلال الإعتماد على مبدأ عمومية وشخصية الضريبة وتفادي الإزدواج الضريبي وتبني مبدأ تصاعدي الضريبة.

- العدالة الضريبية مكرسة في النظام الضريبي الجزائري لأنه يأخذ بمبدأ عمومية وشخصية الضريبة.

- قانون المالية لسنة 2022 حمل العديد من الجوانب التي تساعد على تحقيق العدالة الضريبة بين المكلفين بالضريبة.

أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من الأهمية التي تكتسبها العدالة الضريبة، فالدول عند صياغتها لأنظمتها الضريبية تحاول تحقيق العدالة الضريبة قدر الإمكان، لأن العدالة الضريبة تعتبر قوام الأنظمة الضريبة، والأمر نفسه بالنسبة للجزائر لأن تحقيق العدالة الضريبة يسهم في تحقيق الأهداف المخططة للنظام الضريبي.

أهداف البحث: يهدف من خلال البحث إلى:

- التعرف على مفهوم العدالة الضريبة وأنواعها ومناهجها ومقومات تحقيقها؛
- الوقوف على مدى عدالة النظام الضريبي الجزائري من خلال عدالة التشريع وعدالة التحصيل؛

■ التطرق لأهم ما جاء به قانون المالية لسنة 2022 في مجال تكريس العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة.

منهج الدراسة: من أجل الإجابة على إشكالية البحث، والإحاطة بمختلف محاور البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف الجوانب المفاهيمية للعدالة الضريبية، ومن ثمة تحليل واقع العدالة الضريبية في الجزائر وما جاء به قانون المالية لسنة 2022 في سبيل تكريس هذه العدالة.

2. ماهية العدالة الضريبية

تعد العدالة الضريبية من بين المبادئ التي أقرها آدم سميث بالإضافة إلى مبدأ اليقين، مبدأ الملائمة، مبدأ الإقتصاد في النفقة، حيث تعتبر هذه المبادئ بمثابة الدستور الذي يستند إليه عند فرض الضريبة.

1.2 مفهوم العدالة الضريبية

يثير مفهوم العدالة الضريبية اختلافا كبيرا بين الكتاب والمؤلفين والمدارس الفكرية، فقد تطور مفهومها بتطور النظرة للضريبة، فحسب آدم سميث تعني العدالة الضريبية إسهام جميع رعايا الدولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة (عواضة، 1986، صفحة 92)، كما تعني العدالة الضريبية أن يساهم جميع الأفراد في أداء الضريبة بما يتناسب وقدراتهم المالية، حيث يجب أن يتحمل جميع المكلفين عبء الضريبة من دون محاباة أو تفضيل (القيسي، 2011، صفحة 128). ويرى بعض الباحثين أن العدالة الضريبية مسألة معقدة، حيث لا يمكن أن يشكل العبء القانوني أساسا صحيحا لتقييم العدالة الضريبية، لأن من يتحمل عبء الضريبة في النهاية ليس بالضرورة المكلف القانوني (رجاشة، 2018/2019، صفحة 91)، حيث يمكن للمؤسسات تعويض الضريبة على أرباح الشركات من خلال رفع الأسعار، وعلى هذا فمن باب تحقيق العدالة الضريبية لا بد من الأخذ بالشروط التالية:

- أن تكون الضريبة المفروضة عامة، أي تفرض على جميع الدخول والأشخاص؛
- أن يكون سعر الضريبة تصاعديا، أي يزداد المعدل المفروض من شريحة إلى أخرى كلما زاد الدخل؛
- أن يكون هناك اعتدال في معدلات فرض الضريبة؛
- أن تكون هناك إعفاءات لحد أدنى من الدخول.

من خلال التعاريف المقدمة للعدالة الضريبية يبرز الإختلاف في نوع الضريبة التي من خلالها يتم تحقيق هذه العدالة، ويثار المشكل بين الإعتماد على الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية (العلي، 2007، صفحة 96)، فأدم سميث يرى أن الضريبة النسبية التي تحقق العدالة، على أساس أن الخدمات التي يحصل عليها الممول تزداد مع زيادة دخله. لقد ساد هذا المنطق خلال القرنين الثامن والتاسع عشر، حيث كانت الضريبة تجد أساسها القانوني في نظرية العقد المالي التي كانت سائدة في تلك الفترة، والذي بموجبها تعد الضريبة ثمنا للخدمات التي تقدمها الدولة وهو ما يتطلب تناسبها مع قيمة الدخل.

أما الفكر المالي الحديث وبحكم اعتماده على نظرية التضامن كمبرر قانوني لفرض الضريبة فيرى أنصاره أن الضريبة التصاعدية هي التي تحقق العدالة الضريبية، لأنهم ينطلقون من فكرة التضامن بين أفراد المجتمع من خلال إسهام الجميع في الأعباء العامة تبعا لمقدرتهم المالية، كما أن الفكر المالي الحديث لا يتوقف عند تصاعدية الضريبة من أجل تحقيق العدالة الضريبية بل يقتضي الأمر أن تكون الضريبة تتسم بالعمومية أي

أن يتم فرضها على جميع الأشخاص والأموال مع الأخذ بعين الإعتبار بعض الإستثناءات (الإعفاءات) التي تقرر لإعتبارات شخصية أو تبعا لنوع الدخل الخاضع للضريبة.

2.2 أنواع العدالة الضريبية

حسب منهج القدرة على الدفع والذي يدعو إلى المساواة في تحمل الأعباء الضريبية ويقضي بأن يكون مقدار ما يدفعه المكلف مرتبط بالمقدرة على الدفع فإن العدالة الضريبية تتحقق وفق النوعين الفرعيين للعدالة الضريبية وهما العدالة الأفقية والعدالة الرأسية (مختار، 2016/2015، الصفحات 67-68).

1.2.2 العدالة الأفقية:

يقصد بالعدالة الضريبية الأفقية أن يتحمل الأشخاص الذين تتشابه ظروفهم التكلفة نفس العبء من الضريبة، ولا ينصرف مفهوم تشابه الظروف التكلفة إلى تساوي قيمة الدخل المحقق فقط بل ينصرف إلى أبعد من ذلك بأن تتساوى الظروف المالية (قيمة الدخل) والظروف الإجتماعية (الوضعية الإجتماعية) والظروف الإقتصادية (الإلتزامات المالية للمكلف)، حيث أن تساوي الدخل الذي تفرض عليه الضريبة بين شخصين أو أكثر لا يعني تشابه ظروفهم التكلفة إلا إذا كانوا في نفس الوضعية الإجتماعية والإقتصادية أثناء فرض الضريبة عليهم.

فمثلا إذا حقق شخصان دخلا يقدر ب 50.000 دج، فمن الناحية النظرية يتم معاملتهم معاملة ضريبية واحدة طالما أن الدخل المتحقق هو نفسه، لكن من باب تحقيق العدالة فيجب النظر إلى الظروف الإجتماعية والإقتصادية لكلا المكلفين، فإذا كان الشخص الأول متزوج والثاني أعزب، فمن باب العدالة أن يتم مراعاة ظروف الشخص الأول، كما أنه إذا كان دخل الشخص الأول عبارة عن راتب أو أجر ودخل الشخص الثاني متولد من نشاط صناعي أو تجاري وتحمل من خلاله المكلف تكاليف وأعباء لتحقيقه، فهنا لا بد وأن تأخذ هذه الظروف بعين الإعتبار تحقيقا للعدالة الضريبية الأفقية.

2.2.2 العدالة الرأسية:

يقصد بالعدالة الضريبية الرأسية اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين تختلف ظروفهم التكلفة، المالية والإقتصادية، كما تعني اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين الذين يوجدون في مراكز مالية واجتماعية مختلفة، حيث يتم بموجب هذا المفهوم أخذ الحالة الإجتماعية للمكلف بعين الإعتبار، والتي تؤدي بالضرورة إلى اختلاف المعاملة الضريبية نتيجة اختلاف الحالة الإجتماعية للمكلفين ونتيجة لذلك تتحقق العدالة بأن يدفع المكلفين الذين يوجدون في وضع مالي أفضل ضرائب أكبر من المكلفين الآخرين.

ومما تجدر الإشارة إليه أن تحقيق العدالة الأفقية والرأسية لا يكون إلا من خلال وجود العدالة في مطرح (وعاء) الضريبة، وفي التشريع الضريبي وكذا العدالة في التكلفة الضريبي (كشيتي، 2021، صفحة 363).

* عدالة مطرح: ونعني بذلك أن يتم فرض الضريبة على وعاء صحيح وبطريقة عادلة، وذلك من خلال مراعاة الإدارة الضريبية للأعباء والإلتزامات التي تكون مقترنة بمطرح الضريبة، حيث أن فرض الضريبة لا يجب أن يؤدي إلى الإنتقاص منه؛ بل يحقق زيادة فيه أو على الأقل استمرار هذا مطرح دون انعدامه.

* عدالة التشريع: أي أن التشريع الضريبي يجب أن يراعى فيه عند فرضه المبادئ الأساسية التي تحكم الضريبة مع الأخذ بعين الإعتبار تغيرات الظروف والزمن بما يضمن تحقيق رؤية شاملة لتحقيق المنفعة والمقدرة التكلفة.

* عدالة التكاليف: حيث يتم التكاليف الضريبي بصفة موضوعية، من خلال الإبتعاد عن التكاليف الجزافي أو على أساس المظاهر الخارجية وذلك من أجل تفادي التهرب من الضريبة الناتج عن سوء التقدير.

3.2 مناهج تحقيق العدالة الضريبية

هناك العديد من المناهج التي تستخدم لقياس مدى تحقق العدالة الضريبية، ويمكن إجمال هذه المناهج في منهج المنفعة ومنهج القدرة على الدّفع ومنهج الضرائب الوظيفية (موسى، 2011، الصفحات 75-78).

1.3.2 منهج المنفعة العامة:

يعتبر هذا المنهج امتدادا وتفسيرا لنظرية العقد المالي القائم على أن دفع الضرائب نتيجة للعقد المبرم بين الدولة ورعاياها، فحسب هذا المنهج تعتبر الضريبة مقابل منفعة، ويعتبر نصيب الفرد من الضرائب المدفوعة نصيبا عادلا إذا تساوى وتناسب مع ما يعود عليه من منافع جراء قيام الدولة بالإنفاق العام، حيث صاحب هذا المنهج الفكر التقليدي القائم على أساس أن فرض الضريبة مبني على نظرية العقد المالي بين أفراد المجتمع، والذي قدمت له العديد من الإنتقادات لأن الضريبة في الأساس تدفع دون مقابل مباشر، وحتى وإن سلمنا بفكرة العقد المالي كأساس لفرض الضريبة فإن هذا المنهج يواجه الإنتقادات التالية (قاشي، 2016، صفحة 98):

- صعوبة حصر وقياس المنافع التي تعود على كل فرد من أفراد المجتمع من الخدمات العامة المقدمة لهم، لأن هذه الخدمات في معظمها غير قابلة للتجزئة وتوجه إلى كافة أفراد المجتمع حتى وإن لم يستفد منها بعضهم؛
- بعض الخدمات التي تقدمها الدولة في سبيل قيامها بالإنفاق العام هي خدمات كيفية ولا يمكن قياسها قياسا كميًا، مثل خدمات الأمن العام، فلا يمكن قياس مدى الإستفادة التي تعود على فرد ما من أفراد المجتمع؛
- حسب هذا المنهج فإن أصحاب الدخل الضعيفة والفقراء هم من يدفعون ضرائب أكثر لأنهم أكثر الفئات استفادة من الخدمات المقدمة من طرف الدولة، وهذا ما يتنافى وواقع الأنظمة الضريبية الحديثة التي تعفي محدودي الدخل من دفع الضريبة.

2.3.2 منهج القدرة على الدفع:

نتيجة الإنتقادات المقدمة لمنهج المنفعة العامة وعدم تماشيه مع التفسير العلمي والواقعي لفرض الضريبة، ظهر منهج القدرة على الدفع، والذي بموجبه يتم النظر إلى المقدرة التكاليفية للأفراد التي تختلف من شخص إلى آخر نتيجة اختلاف المداخل المحققة والظروف المرتبطة بتحقيق هذا الدخل، ناهيك عن الظروف الإجتماعية للمكلف. وعليه فإن مساهمة كل شخص في تحمل جزء من الضريبة يتماشى وتلك الظروف، وحسب هذا المنهج يتم التفريق بين نوعين من العدالة الضريبية، كما تناولنا ذلك أعلاه.

3.3.2 منهج الضرائب الوظيفية:

ظهر منهج الضرائب الوظيفية نتيجة الإنتقال من فكرة حيادية المالية العامة الذي يتضمن حيادية الضريبة – للضريبة هدف مالي فقط- إلى ظهور الفكر التدخلي القائم على عدم حيادية الضريبة، وفي ظل هذا الفكر لم تصبح الضريبة حيادية، بل أصبحت تستخدم بالإضافة إلى الغرض التمويلي في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية.

تقوم الفكرة الأساسية لهذا المنهج انطلاقا من أن هناك ضرورة لإشراف الدولة وتوجيهها للنشاط 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 (قاشي، 2016، صفحة 99). فبناء على هذا المنهج فإن العدالة الضريبية تتحقق عندما تستطيع الضريبة تحقيق الأهداف الوظيفية التي استخدمت لأجلها، فقد تكون هذه الأهداف حماية الاقتصاد الوطني كأن تستعمل ضرائب مرتفعة على الواردات، أو زيادة تنافسية المؤسسات المحلية كإعفاءها من الضرائب أو منح تخفيضات لها، كما قد تستخدم الضريبة لمعالجة بعض المشاكل الاجتماعية، أو الحد من استهلاك بعض أنواع السلع.

4.2 مقومات تحقيق العدالة الضريبية

بعدما تطرقنا إلى مفهوم العدالة الضريبية ومناهجها وأنواعها، سوف نتطرق إلى المقومات التي يستند عليها في تحقيق هذه العدالة، ولأجل ذلك لابد من توفر ثلاثة أركان تتمثل في: عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، تجنب الازدواج الضريبي (موسى، 2011، صفحة 89)، بالإضافة إلى العمل بنظام الضرائب التصاعديّة وفرض الضريبة على الدخل الصافي وتوسيع الأوعية الضريبية.

1.4.2 عمومية الضريبة

يقصد بعمومية (شمولية) الضريبة أن يتم فرضها على جميع الأشخاص والأموال دون إعفاء لأي كان إلا بمقتضى نص صريح يجيز الإعفاء الضريبي، ويتجلى مبدأ العمومية من خلال:

1.1.4.2 العمومية الشخصية:

بمعنى أن يتم فرض الضرائب على جميع الأشخاص المرتبطين بالدولة متى توفرت شروط الإخضاع الضريبي مع استثناء الإعفاءات المنصوص عليها قانوناً نظراً لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية. ويجد مبدأ العمومية الشخصية منطقاً في التشريعات الضريبية على أساس نظرية التضامن التي تكون بين أفراد المجتمع، حيث يسهم جميع الرعايا الذين لهم رابطة قانونية مع الدولة في تحمل الأعباء العامة من خلال المشاركة في دفع الضرائب، وبمقتضى ذلك يساهم مواطني الدولة سواء الموجودين في إقليمها أو خارجه في الأعباء العامة.

2.1.4.2 العمومية المادية:

يقصد بها أن يتم إخضاع جميع الأموال مهما اختلفت مسمياتها (دخل، رأس مال، ثروة....الخ) دون تفرقة بينها للضريبة، إلا إذا وجد مبرر قانوني يدعو إلى هذا الإعفاء.

ومما تجدر الإشارة إليه أنه لا ينبغي فهم المعنى على طلاقة حاله، فعند قولنا إخضاع جميع الأشخاص والأموال إلى الضريبة فهذا لا يعني أن يتم فرض نفس الضريبة على كل الأشخاص والأموال دون تمييز، بل الواجب من باب العدالة أن يكون هناك تمييز في الإخضاع الضريبي سواء بين الأشخاص أو الأموال، فالتمييز بين الأشخاص يكون على أساس الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية والظروف الاجتماعية والإقتصادية للمكلف، أما بخصوص الأموال فإنه يجب أن يكون هناك تمييز في الفرض الضريبي حسب طبيعة المال الذي يختلف بين الدخل ورأس المال والثروة.

2.4.2 شخصية الضريبة

حتى يتم الوصول إلى العدالة الضريبية المنشودة فلا بد من تبني مبدأ شخصية الضريبة فضلا عن مبدأ العمومية (العلي، 2007، صفحة 127)، فالضريبة الشخصية هي تلك الضريبة التي تراعي ظروف المكلف وما يحيط به من ظروف، وتعد الضرائب الشخصية على عكس الضرائب العينية التي لا تراعي ظروف المكلف بالضريبة أكثر تحقيقا للعدالة، ويرى بعض الباحثين أن شخصية الضريبة تتفق مع الفكرة الحديثة للعدالة المالية، حيث تطورت الضريبة الشخصية مع تطور النظم الضريبية الحديثة والتي تتجلى مظاهرها في إعفاء حد أدنى للمعيشة وإعفاء الأعباء العائلية والتي تعتبر من أهم السياسات التي تسهم في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين (مختار، 2016/2015، صفحة 69).

إن تطبيق مبدأ شخصية الضريبة نراه ممكنا في حالة الضرائب المباشرة، أين يمكن الأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف الشخصية، بينما في حالة الضرائب المباشرة فلا وجود لمبدأ الشخصية طالما أن فرض الضرائب غير المباشرة لا يعتد بالمركز الاجتماعي للمكلف، وعلى هذا فإن النظم الضريبية العادلة تتجه إلى توسيع نطاق الضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة.

3.4.2 تجنب الإزدواج الضريبي

يعرف الإزدواج الضريبي على أنه فرض ضريبة واحدة على نفس الشخص المكلف بالضريبة أكثر من مرة خلال نفس المدّة وعلى نفس المادّة الخاضعة للضريبة (محزري، 2003، صفحة 192). ولكي نكون أمام حالة الإزدواج الضريبي لابد من توفر شروط تحققه، والمتمثلة فيما يلي:

- وحدة المكلف: أي أن تفرض ضريبتين على نفس الشخص المكلف، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.
- وحدة المادّة الخاضعة للضريبة: أي أن تكون المادّة الخاضعة للضريبتين واحدة، فلا تعتبر حالة إزدواج ضريبي خضوع مداخيل المكلف للضريبة على الدّخل الإجمالي، وخضوع تعاملاته المحققة لهذا الدّخل لضريبة الرّسم على القيمة المضافة، لأن الضريبتين مختلفتين.
- أن تكون نفس الضريبة: بمعنى أن تفرض على نفس الوعاء أكثر من ضريبة لا تختلفان عن بعضهما البعض.
- وحدة المدّة: لكي تتحقّق حالة الإزدواج الضريبي لابد أن يكون نفس الوعاء لنفس الشخص فرضت عليه نفس الضريبة أكثر من مرّة في مدة واحدة.

إن الإزدواج الضريبي في التشريع الضريبي الواحد نادر الحدوث، اللهم إلا إذا كان عن إرادة مقصودة من أجل معالجة مشكلة معينة أو مواجهة أزمة مالية مؤقتة تحل بالدولة، أو نتيجة تعدد جهات الفرض الضريبي. ومما تجدر الإشارة إليه هو التمييز بين الإزدواج الضريبي القانوني وبين الإزدواج الضريبي الإقتصادي، فالإزدواج الضريبي القانوني هو الذي تتوفر أركانه المذكورة أعلاه، بينما الإزدواج الضريبي الإقتصادي ينتج في حالة عدم تحقق ركن من الأركان، فمثلا عند فرض ضريبة على أرباح الشركات، ثم بعد ذلك تفرض ضريبة على أرباح و مداخيل الشركاء والمساهمين، ففي هذه الحالة لا وجود للإزدواج الضريبي القانوني، لكن هناك إزدواج ضريبي إقتصادي. إن ذلك يؤثر على مفهوم العدالة الضريبية طالما أن أرباح الشركة ستعود في النهاية للشركاء أو المساهمين فيها، وهم الذين يتحملون في النهاية كلتا الضريبتين.

4.4.2 الإعتداد على الضرائب التصاعدية

الضريبة التصاعدية هي تلك الضريبة التي يتزايد معدلها بتزايد الدخل الخاضع لها، حيث يضمن نظام تصاعدية الضريبة مستويات أكبر من العدالة الضريبية لأنه يسمح للدولة بفرض ضرائب أعلى على الدخل المرتفعة، وفي هذا الإطار يمكن الإشارة إلى أنه هناك التصاعدية الإجمالية والتصاعدية بالشرائح، فالتصاعدية الإجمالية تعبر عن تقسيم الدخل إلى طبقات وكل طبقة يفرض عليها معدل معين، بينما التصاعدية بالشرائح تقوم على أساس تقسيم الدخل إلى شرائح - قد تكون متساوية أو غير متساوية- على أن تخضع كل شريحة إلى معدل معين يتزايد بتزايد الشرائح المكونة للدخل. والجدير بالذكر أن تطبيق الضريبة التصاعدية يكون في الضرائب المباشرة من دون الضرائب غير المباشرة التي تفرض دون النظر إلى مركز المكلف بالضريبة.

5.4.2 توسيع الأوعية الضريبية

إن محدودية الأوعية الضريبية يؤثر على تحقيق العدالة الضريبية، حيث ينتج عن ذلك تحمل جزء كبير من الضرائب من طرف عدد قليل من الممولين، وعليه فإن تحقيق العدالة الضريبية يستوجب تبني سياسات لتوسيع القاعدة الضريبية من خلال (بن طلحة، 2019، صفحة 07):

- دمج أنشطة القطاع غير الرسمي في القطاع الرسمي وإخضاعها للضريبة واستخدام كافة الإمتيازات لتسهيل هذا الإندماج، بما يحقق الشمولية في مضلة الضمان الإجتماعي وتسهيل إجراءات تسجيل المشروعات، وفرض معدلات ضريبية عادلة وبسيطة على هذه الأنشطة وإلزام أصحاب المهن الحرفية باستخدام الفواتير؛
- المراجعة المستمرة لهيكل الإعفاءات الضريبية بما ينسجم مع الأولويات الإقتصادية للدولة واعتبارات تمويل الإنفاق العام، خصوصا في ظل اتساع نطاق الإعفاءات الضريبية بشكل كبير بدون وجود تقييم للأثر الإقتصادي لها على مستوى الإقتصاد الكلي مقابل التكلفة المرتبطة بها ممثلة في الحصيلة الضريبية المتنازل عنها؛
- إخضاع المبيعات الإلكترونية للضرائب خاصة في ظل تنامي هذه المبيعات في الوقت الراهن.

6.4.2 فرض الضريبة على الدخل الصافي

من باب العدالة الضريبية يجب أن يتم أخذ بعين الإعتبار التكاليف المحتملة في سبيل تحقيق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، فلا بد أن يتم خصم هذه التكاليف، لأنه من غير الممكن فرض الضريبة على إجمالي الدخل أو إجمالي الإيرادات دون الأخذ بعين الإعتبار التكاليف والنفقات المحتملة، حيث أن أخذ هذه التكاليف والنفقات بعين الإعتبار قد يجعل الشخص لا يدفع أية ضريبة كون صافي الدخل سالبا أو معدوما.

3. العدالة الضريبية في الجزائر

بعدما تطرقنا إلى مفهوم العدالة الضريبية ومبادئها الفرعية وكذا طرق تحقيقها، سوف نحاول في هذا المحور من البحث تناول العدالة الضريبية في الجزائر، وذلك بإسقاط الجانب النظري على حالة الجزائر، كما سنتطرق إلى تحليل حصيلة الضريبة والوقوف على أي نوع من الضرائب الذي يساهم بنسبة كبيرة فيها.

1.3 العدالة الضريبية على مستوى التشريع الضريبي الجزائري

تتحقق العدالة الضريبية كما ذكرنا سابقا من خلال عدة مقومات، سوف نتناول مدى توفر ذلك في التشريع الجبائي الجزائري.

1.1.3 بالنسبة لمبدأ عمومية الضريبة:

من خلال تفحص التشريع الجبائي الجزائري نقف على أن المشرع الجزائري يأخذ بمبدأ عمومية (شمولية) للضريبة سواء ما تعلق بالعمومية الشخصية أو المادية، ويجد مصدر ذلك فيما نصت عليه دساتير الجزائري لما بعد الإستقلال، حيث تتضمن كل الدساتير التي عرفتها الجزائر بعد الإستقلال مبدأ شمولية الضريبة. تنص المادة 82 من دستور سنة 2020 على أن كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، وأن القانون هو من يحدد حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضريبة، كما تنص على أن الضريبة تعتبر من واجبات المواطنة وأن كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، بالإضافة إلى تجريم التهرب والغش الجبائي وذلك حفاظا على مبدأ العدالة تجاه الضريبة.

أما التشريعات الضريبية فتتضمن على مبدأ الشمولية الشخصية والمادية، وذلك من خلال الأمثلة التالية:

- إخضاع جميع الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر وكذا الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري، إضافة إلى الأشخاص الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يؤول فرض الضريبة عليها للجزائر بموجب اتفاقية دولية تم عقدها مع بلدان أخرى للضريبة على الدخل الإجمالي وهذا ما نصت عليه المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- إخضاع جميع الأرباح المحققة في الجزائر للضريبة على أرباح الشركات، سواء كانت محققة في شكل شركات ممارسة لنشاط صناعي أو تجاري، أو شركات تستعين بممثلين ليست لهم شخصيات مهنية متميزة عن هذه المؤسسات أو أرباح من مؤسسات لا تمتلك إقامة أو ممثلين معينين، وهذا ما نصت عليه المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- إخضاع رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين الذين يمارسون أنشطة تخضع الأرباح المحققة منها للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو للضريبة على أرباح الشركات لضريبة الرسم على النشاط المني، وهذا ما قضت به المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- إخضاع الملكيات المبنية وغير المبنية الموجودة فوق التراب الوطني للرسم العقاري باستثناء تلك الأملاك المعفاة من الضريبة صراحة، وهذا ما جاءت به المادة 248 و 261- د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- إخضاع جميع أملاك الأشخاص الطبيعيين الموجودة في الجزائر لضريبة الثروة، سواء كان مقرهم الجبائي في الجزائر أو خارج الجزائر، كما تفرض على الأشخاص الطبيعيين الذين يوجد مقرهم الجبائي في الجزائر ولا يحوزون على أملاك وذلك بحسب عناصر مستوى معيشتهم، وهذا ما نصت عليه المادة 274 من ق ض م ر م.

2.1.3 بالنسبة لشخصية الضريبة:

مما تجدر الإشارة إليه أن النظام الضريبي الجزائري لما بعد الإصلاح حاول تكريس العدالة الضريبية من

خلال الإعتماد على شخصية الضريبة، ومن صور شخصية الضريبة نذكر على سبيل المثال لا الحصر:

- إعفاء الأشخاص الذين يساوي دخلهم السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي الذي يساوي 120.000 دج، والذي عدل سنة 2022 وتم رفعه إلى 240.000 دج

- إعفاء السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تتم المعاملة بالمثل لأعوان الدولة والطاقم الدبلوماسي في البلدان التي يمثلونها؛

- الإعفاء الدائم من الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمداخيل المحققة من طرف مؤسسات تابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين أو مختلف الهيكل التابعة لها؛
- الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في إطار المساعدة بدون مقابل أو الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين؛
- إعفاء الأجور والمكافآت المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وكذا التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة من دفع الضريبة؛
- إعفاء المنح ذات الطابع العائلي على غرار منحة الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة من الضريبة؛
- تكريس هذا المبدأ في إطار المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلال إقرارها لما يلي:
- * إعفاء المداخيل الشهرية التي تقل عن 30.000 دج أو تساويها؛
- * إقرار تخفيض من الضريبة الخام المدفوعة بشرط أن لا يتجاوز 18.000 دج ولا يقل عن 12.000 دج، ما يعادله شهريا 1500 دج كحد أقصى و 1000 دج كحد أدنى.
- * إقرار تخفيض ثاني إلى أصحاب الدخول المحصورة بين 30.000 دج و 35.000 دج تحسب من خلاله الضريبة المستحقة كما يلي: الضريبة على الدخل الإجمالي حسب التخفيض الأول $\times (51/137) - (8/27925)$.
- * إقرار تخفيض بالنسبة للمداخيل المحققة من طرف العمال ذوي الإعاقة الحركية أو العقلية أو المكفوفين أو الصم البكم والعمال المتقاعدين الخاضعين للنظام العام التي تتراوح بين 30.000 دج و 42.5000 دج، بشرط عدم تراكمه مع التخفيض الممنوح لأصحاب المداخيل المحصورة بين 30.000 دج و 35.000 دج، وتحسب الضريبة وفق العلاقة التالية: الضريبة على الدخل الإجمالي وفق التخفيض الأول $\times (61/93) - (41/81.213)$.

3.1.3 بالنسبة للإزدواج الضريبي:

- من ناحية الإزدواج الضريبي القانوني لا وجود له في التشريع الجزائري وذلك لأن:
- القانون الجبائي يصدر من جهة ضريبية واحدة، حيث أن الإزدواج الضريبي يمكن أن يحدث في حالة تعدد جهات التشريع كما ذكرنا ذلك سابقا؛
- التشريع يصدر من السلطة المركزية ولا يحق للجماعات المحلية إقرار تشريع ضريبي، بل يتم التشريع على المستوى المركزي الذي يحدد الضرائب التي تعود إلى الدولة والضرائب التي تعود حصيلتها للجماعات المحلية.
- أما الإزدواج الضريبي الإقتصادي فيمكن الوقوف على بعض حالات وجوده على غرار فرض الضريبة على أرباح الشركات، ثم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي الناتج عن أرباح الأسهم والأوراق المالية والحقوق المملوكة. حيث يتم إخضاع أرباح الشركة للضريبة وبعد توزيع الأرباح يتم خضوعها مرة أخرى للضريبة على الدخل الإجمالي صنف ربوع رؤوس الأموال المنقولة. إن تحليل هذه الحالة يضعنا أمام حالة الإزدواج الضريبي الإقتصادي، حيث تتوفر جميع أركان الإزدواج الضريبي ماعدا تخلف شرط وحدة المكلف، ففي حالة فرض الضريبة على أرباح الشركات فالمكلف هو الشركة في حد ذاتها، بينما عند فرض الضريبة على الأرباح الموزعة فالمكلف هو مالك الأسهم والمساهم في الشركة. فمن الناحية النظرية لا وجود للإزدواج الضريبي القانوني، إلا أنه عمليا هناك خضوع نفس المادة لأكثر من ضريبة في نفس الوقت.

4.1.3 بالنسبة لتصاعدية الضريبة:

يتم الأخذ بنظام الضريبة التصاعدية في الجزائر في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي، وقد تم تكريس ذلك بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، وعرف الجدول التصاعدي للضريبة العديد من التعديلات، وهذه التعديلات تتمثل في:

- تعديل في سنة 1992، بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 1992، حيث كان الحد المعفى من الضريبة يساوي 25.200 دج والدخل مقسم إلى 12 شريحة، تقابلها معدلات تتراوح بين 0% و 70%؛
- تعديل في ذات السنة بموجب المادة 15 من قانون المالية التكميلي 1992، وتم إعادة النظر في تقسيم شرائح الدخل مع الإبقاء على نفس المعدلات المفروضة في إطار قانون المالية السنوي؛
- تعديل في سنة 1994 بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 1994، حيث تم تقليص شرائح الدخل (من 12 إلى 06 شرائح) ومعدلات فرض الضريبة (من 12 إلى 06 معدلات)، مع تخفيض المعدل الأقصى من 70% إلى 50%)، وتم رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة إلى 30.000 دج بعدما كان 25.200 دج في 1992؛
- تعديل في سنة 1999 بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 1999، وتم رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة من 30.000 دج المعتمد سنة 1994 إلى 60.000 دج، كما تم إعادة النظر في طول شرائح الدخل مع تغيير المعدلات المقابلة لها، وتخفيض المعدل الأقصى من 50% إلى 40%؛
- تعديل سنة 2003، بموجب المادة 14 من قانون المالية 2003، حيث تم إعادة النظر في تقسيم شرائح الدخل مع الإبقاء على نفس المعدلات المطبقة سنة 1999؛
- * تعديل في سنة 2008، بموجب المادة 05 من قانون المالية 2008، وتم من خلالها رفع الحد الأدنى للدخل المعفى إلى 120.000 دج سنويا، وإعادة النظر في تقسيم شرائح الدخل (تقليصها من 06 إلى 04) وتغيير المعدلات المفروضة، وتقليص المعدل الأقصى من 40% إلى 35%. وأصبح الجدول التصاعدي لفرض الضريبة كما يلي:

جدول 1: الجدول التصاعدي لفرض الضريبة

المعدل	طول الشريحة	الدخل الخاضع للضريبة
0%	دج 120000	أقل من 120000 دج
20%	دج 240000	من 120001 دج إلى 360000 دج
30%	دج 1080000	من 360001 دج إلى 1440000 دج
35%	-----	أكبر من 1440000 دج

المصدر: قانون المالية (2008) المادة 05 منه.

5.1.3 بالنسبة لفرض الضريبة على الدخل الصافي:

من خلال قوانين الضريبة الجزائرية نجد أن التشريع الجبائي يأخذ بذلك وذلك من خلال:

- في الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على الدخل الصافي الذي يحققه المكلف من مختلف الأصناف الفرعية بعد خصم التكاليف المقررة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- في الضريبة على أرباح الشركات تفرض على الربح الصافي، وذلك بعد خصم مختلف التكاليف المحددة بموجب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

إلا أننا نسجل أن الضريبة الجزائرية الوحيدة لا تفرض على الربح الصافي بل تفرض على رقم الأعمال المحقق دون النظر إلى النسبة التي يمثلها الربح من رقم الأعمال.

2.3 واقع العدالة على مستوى الحصيلة الضريبية

يشكل استقراء الحصيلة الضريبية أمرا مهما للوقوف على العدالة الضريبية في الجزائر، حيث من خلال ذلك نقف على من يتحمل عبء الضريبة، فمن خلال المعطيات المتوفرة نجد أن الضرائب غير المباشرة (الرسم على القيمة المضافة والضرائب الجمركية) تشكل النسبة الأكبر من الحصيلة الضريبية، وهذا ما يعد ابتعادا عن العدالة الضريبية طالما أن هذه الضرائب - الضرائب غير المباشرة - هي ضرائب نوعية ولا تأخذ بعين الإعتبار ظروف المكلف الشخصية، فمن بيانات الجدول 02 أدناه، يتضح أن الضرائب غير المباشرة تشكل النسبة تزيد عن 50% (مجموع الضرائب على السلع والخدمات والحقوق الجمركية)، وهذا ما يظهر من الجدول الموالي.

الجدول 2: تركيبة الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2002-2018 معبرا عنها بالنسبة المئوية

السنوات	2002	2007	2012	2014	2015	2016	2017	2018
الضرائب على المداخيل والأرباح	23,2	33,7	44,8	42,1	43,9	44,7	45,9	44,7
الضرائب على السلع والخدمات	46,3	45,3	37,5	36,7	35,0	35,8	36,8	40,2
الحقوق الجمركية	26,6	17,4	14,6	17,7	17,5	15,7	13,9	11,8

المصدر: بنك الجزائر (2018) التقرير السنوي، ص 62.

إن الأنظمة الضريبية العادلة هي تلك النظم التي تأتي حصيلتها من الضرائب المباشرة، لأن الضرائب غير المباشرة هي ضرائب عينة ولا تأخذ ظروف المكلف الشخصية بعين الإعتبار، ومن خلال المعطيات المتوفرة عن الجزائر نلاحظ أنه في ظل عدم عدالة توزيع العبء الضريبي بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فإنه في ظل الضرائب المباشرة نسجل كذلك عدم العدالة الضريبية إذا ما نظرنا إلى مساهمة كل من الضريبة على الدخل الإجمالي بمختلف أصناف الدخل الفرعية والضريبة على أرباح الشركات في حصيلة الجباية العادية، فمن خلال بيانات الجدول أدناه يتضح لنا أن نسبة مساهمة الأشخاص المعنوية (الشركات والمؤسسات الإقتصادية) ضعيفة جدا مقارنة بما يتحمله الأشخاص الطبيعيين في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي.

جدول 3: نسبة الضرائب المباشرة لإجمالي الحصيلة الضريبية للفترة 2008-2019 الوحدة: %

السنة	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
نسبة IRG من الجباية العادية	20,10	91'19	16'23	28,29	31,78	27,41	28,80	29,09	28,75	29,29	29,53	30,23
نسبة IBS من الجباية العادية	13,73	19,89	19,50	16,09	13	12,46	12,84	14,22	15,32	15,96	14,20	13,56

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على إحصائيات واردة في دراسة نبيل قليل (2021)، ص 154.

من خلال بيانات الجدول أعلاه نلاحظ أن الضريبة على أرباح الشركات تساهم بنسبة ضعيفة في الحصيلة الجبائية، حيث نلاحظ أن الضريبة على الدخل الإجمالي تساهم بنسبة أكبر منها، وهذا غير جيد من ناحية العدالة الضريبية، ويرجع انخفاض نسبة الضريبة على أرباح الشركات إلى محدودية الأوعية الضريبية، عدم فعالية سياسة التحفيز الجبائي ووجود تهرب ضريبي.

رغم أن الضريبة على الدخل الإجمالي تساهم بنسبة أكبر من الضريبة على أرباح الشركات في إجمالي الحصيلة الضريبية، إلا أنه وبتحليلنا لحصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي نقف على أمر أكثر مرارة، حيث

نسجل عدم العدالة في هذا الخصوص، فمن خلال بيانات الجدول أدناه نجد أن الضريبة على المرتبات والأجور تشكل النسبة الغالبة من حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا ما يظهر من بيانات الجدول أدناه.

جدول 4: نسبة IRG/Salaire في إجمالي حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي المبالغ: مليار دج

السنة	IRG/ Salaire (01)	حصيلة IRG (02)	النسبة 02/01
2008	151,900	193,900	78,33
2009	180,420	228,950	78,80
2010	244,842	300,653	81,43
2011	382,650	435,166	87,93
2012	552,523	606,549	91,09
2013	494,367	556,774	88,79
2014	531,968	602,532	88,28
2015	577,00	666,220	86,60
2016	573,00	720,00	79,58
2017	685,735	770,343	89,01
2018	691,849	784,025	88,24
2019	774,512	861,534	89,89
سبتمبر 2020	579,338	650,102	89,11

المصدر: حاج سعيد يوسف وراعي بوعبد الله (2021)، ص 1172.

من خلال الجدول رقم 04 أعلاه، نلاحظ أن الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور تساهم بنسبة كبيرة جدا في حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي، فرغم أن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على العديد من المداخل الفرعية إلا أن صنف الرواتب والأجور يمثل النسبة الغالبة من إجمالي الحصيلة، فمن خلال الجدول يمكن ملاحظة وجود زيادة في حصيلة الضريبة على المرتبات والأجور ويقابلها زيادة في إجمالي حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي، هذه الزيادة ليست بالضرورة زيادة حقيقية، كما تشكل الضريبة على المرتبات والأجور العصب الرئيسي للحصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي، أما المداخل الفرعية الأخرى فهي لا تساهم إلا بنسبة هامشية في إجمالي حصيلة المرتبات والأجور، ويرجع ذلك في رأينا إلى:

- عدم وجود تهرب ضريبي في الضريبة على المرتبات والأجور لأنها تقتطع من المنبع، وبالمقابل وجود تهرب كبير في الأصناف الأخرى طالما أنها قائمة على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة؛
- عدم توسع الأوعية الضريبية خاصة في مجال الأرباح الصناعية والتجارية، رغم العديد من الإعفاءات الممنوحة لهذا الصنف في التشريع الضريبي؛

- عدم تنوع النشاط الاقتصادي الذي يفقد مبالغ هامة وكبيرة ناتجة عن فئة الأرباح الصناعية والتجارية؛
- التوسع في تطبيق الضريبة الجرافية الوحيدة أفقد فئة الأرباح الصناعية والتجارية أهميتها، حيث يلجأ المكلفين وبتصريحاتهم غير الصحيحة إلى عدم الخضوع إلى النظام الحقيقي؛
- عدم جدوى سياسة التحفيز الضريبي المنتهجة من طرف الدولة، حيث أنها لم تساهم في توسيع وعاء الضريبة على صنف الأرباح الصناعية والتجارية التي من المفروض أن تشكل عصب الضريبة على الدخل الإجمالي؛

- قيام النظام الضريبي على مبدأ التصريح من طرف المكلّف بالضريبة، وفي هذا الإطار نسجل أن التصريحات المقدمة من طرف المكلّفين غير صحيحة إطلاقاً ولا تعكس الواقع الحقيقي.

4. إجراءات (مستجدات) تحقيق العدالة الضريبية في ظل قانون المالية لسنة 2022

تهدف قوانين المالية إلى تعديل التشريع الجبائي بما يضمن تحقيق أهداف الدولة المالية والإقتصادية في إطار الأسس التي تقوم عليها الفعالية الجبائية والتي من بينها العدالة الضريبية، وعلى هذا سوف نتناول أهم ما جاء به قانون المالية لسنة 2022 تكريساً لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

1.4 مراجعة الجدول التصاعدي للضريبة

إن الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي الذي كان مطبقاً منذ سنة 2008 كان يعرف العديد من الإختلالات التي تخل بمبدأ العدالة الضريبية، حيث أقر قانون المالية لسنة 2022 جدول تصاعدي أكثر عدالة من الجدول المطبق من قبل.

الجدول 5: الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2022

المعدل	طول الشريحة	الدخل الخاضع للضريبة
0%	دج 240.000	لا يتجاوز 240.000 دج
23%	دج 240.000	من 240.001 دج إلى 480.000 دج
27%	دج 480.000	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
30%	دج 960.000	من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج
33%	دج 1.920.000	من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج
35%	-----	أكثر من 3.840.000 دج

المصدر: قانون المالية (2022)، المادة 31 منه.

من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة بعض النقاط الإيجابية والتي تتمثل في:

- زيادة عدد الشرائح المكونة للدخل الخاضع للضريبة والذي قابله زيادة عدد معدلات الفرض الضريبي، على العكس ما كان في الجدول التصاعدي المطبق منذ سنة 2008.

- الإشكال الذي كان مطروحاً في الجدول التصاعدي المطبق منذ سنة 2008 بخصوص تفاوت طول الشرائح المكونة للدخل الخاضع للضريبة تم أخذه بعين الإعتبار ولو نسبياً، حيث كانت الشرائح في الجدول السابق مقسمة إلى أربعة شرائح تتفاوت في الطول فيما بينها، بينما جدول الضريبة لسنة 2022 فقد قسم الدخل إلى 06 شرائح، وهذا الأمر يعتبر إيجابياً من أجل تخفيف العبء على المكلّفين بالضريبة من جهة، ويساهم في تحقيق العدالة بين المكلّفين بالضريبة من جهة أخرى.

- الجدول التصاعدي لسنة 2022 قد رفع في قيمة الشريحة المعفاة من الضريبة إلى غاية 240.000 دج، أي ما يعادل 20.000 دج شهرياً، هذا المبلغ يتماشى مع قيمة الأجر الوطني الأدنى المضمون والذي يساوي 20.000 دج.
- مقارنة بالجدول التصاعدي لسنة 2008 فقد تم استحداث معدلين اثنين هما 23% و 27% لترتفع عدد المعدلات المطبقة إلى 06 معدلات بدل 04 معدلات في الجدول التصاعدي القديم، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن المعدل 30% في الجدول التصاعدي الجديد تم توسيع طول الشريحة التي تخضع له، فبعدما كان بداية الشريحة الخاضعة له هو 360.000 دج كحد أدنى و 1.440.000 دج كحد أقصى أصبح الشريحة تبدأ من 960.000 دج كحد أدنى و 1.920.000 دج كحد أقصى.

2.4 إعادة هيكلة الأصناف الفرعية للدخل الإجمالي الصافي

تضمنت المادة 02 من قانون المالية 2022 تعديل الأصناف الفرعية المشكلة للدخل الإجمالي الصافي، حيث تم الفصل من جديد بين الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية، و أصبح الدخل الإجمالي الصافي بموجب ذات المادة يتكون من 07 أصناف فرعية تتمثل في: الأرباح صناعية وتجارية، الأرباح المهن غير التجارية، أرباح فلاحية، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الملكيات المبنية وغير المبنية.

وفي نفس السياق أصبحت أرباح المهن غير التجارية تخضع للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة وذلك بالنظر إلى طبيعة وخصوصية هذه المداخل والتي لا يتلاءم معها تطبيق النظام الحقيقي لفرض الضريبة. وفعل المشرع الضريبي حسنا حينما أعاد فصل كلا النوعين وذلك اعتبارا لمبدأ العدالة الرأسية فمن الأجدر فصل الأرباح الصناعية والتجارية عن أرباح المهن غير التجارية وذلك نظرا للإعتبارات التالية:

- تختلف الأنشطة الصناعية والتجارية عن الأنشطة غير التجارية (الأنشطة الحرة) في مضمونها وطبيعة الجهد المبذول فيها، حيث أن الأنشطة غير التجارية (الحرة) تعتمد على المقدرات الفكرية للشخص، بينما الأنشطة الصناعية والتجارية تقوم في المقام الأول على رأس المال؛

- الأنشطة الصناعية والتجارية تعتمد على المدخلات المتمثلة في المواد الأولية، حيث يمكن تبريرها بوسائل إثباتية (الفواتير)، كما أن عملية البيع يمكن إثباتها بالفواتير، وعليه يمكن محاسبة المكلف بالضريبة في إطار تحديد الوعاء الضريبي، بينما الأرباح التجارية والتي تعتمد على النشاط الفكري في معظمها، ولا تحتاج إلى مدخلات، وعليه فمن غير المعقول أن تتم مراقبة عملية التدليس في التصريح بالوعاء الضريبي من طرف المكلفين المحققين لأرباح غير تجارية.

- يصعب على أصحاب المهن التجارية تطبيق النظام الحقيقي عليهم، طالما أن مبيعاتهم (الخدمات) يصعب فوترتها، وبالتالي من الصعوبة بما كان مراقبة مداخل هذه الفئة وفق نظام الربح الحقيقي، بينما الأمر يعد سهلا من أجل مراقبة الإلتزامات المفروضة وفق النظام المبسط حسب ما جاء في المادة 12 من قانون المالية لسنة 2022، والمتمثلة في:

- مسك دفتر يومي مؤشر وممضى من طرف المصلحة السيرة ومتابع يوما بيوم بدون ترك فراغ أو تشطيب، يظهر بالتفصيل مجموع المداخل المحققة والنفقات المتحملة؛

- مسك سجل مؤشر عليه وممضى من طرف المصلحة المسيرة مدهما بسندات الإثبات، ويتضمن:

* تاريخ الإقتناء أو الإنشاء وسعر تكلفة المعدات المخصصة لممارسة المهنة غير التجارية؛

* مبلغ الإهلاك المطبق على هذه المعدات؛

* سعر وتاريخ التنازل عن هذه المعدات في حالة حدوثه.

3.4 تقليص مجال فرض الضريبة الجزافية الوحيدة

تم استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة في سنة 2007، فقد كانت موجهة لصغار المكلفين الذين لا يتجاوز رقم الأعمال المحقق من طرفهم سنويا 3.000.000 دج وكانت المعدلات المفروضة هي 06%، 12% الأول يخص الأشخاص الذين يمارسون بيع البضائع والأشياء، والمعدل الثاني مرتبط بمؤدي الخدمات، وهذا ما نصت

عليه المادة 02 من قانون المالية 2007 ، وخضعت هذه الضريبة للعديد من التعديلات سواء من حيث رقم الأعمال الأقصى الموجب للخضوع إلى هذه الضريبة أو مجال تطبيقها، وآخر هذه التعديلات كانت في إطار قانون المالية 2022 الذي قلص من رقم الأعمال الأقصى الموجب لتطبيقها، حيث تنص المادة 73 من قانون المالية لسنة 2022 على أن الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة يكون إذا تم تحقيق رقم أعمال سنوي لا يتجاوز 8.000.000 دج من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو التعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية.

4.4 الإبقاء على الضريبة على الثروة

الضريبة على الثروة في الجزائر تم استحداثها بموجب المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020، وجاءت لتعوض الضريبة على الأملاك المستحدثة بموجب المادة 31 من قانون المالية 1993، حيث أن قانون المالية لسنة 2022 كرس هذه الضريبة ولم يأت على أي تعديل أو إلغاء بخصوصها، حيث يخضع لهذه الضريبة كل الأملاك الموجودة في الجزائر والمملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين لهم إقامة جبائية في الجزائر أو خارجها، وحتى الأشخاص الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر ولا يحوزون على أملاك تفرض عليهم هذه الضريبة بحسب مستوى عناصر معيشتهم، ويتم فرض هذه الضريبة وفق الجدول التصاعدي التالي:

الجدول 6: الجدول التصاعدي للضريبة على الثروة

النسبة	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة
0%	يقبل عن 100.000.000 دج
0,15%	من 100.000.000 دج إلى 150.000.000 دج
0,25%	من 150.000.001 دج إلى 250.000.000 دج
0,35%	من 250.000.001 دج إلى 350.000.000 دج
0,5%	من 350.000.001 دج إلى 450.000.000 دج
01%	أكثر من 450.000.000 دج

المصدر: قانون المالية التكميلي (2020)، المادة 13.

نلاحظ أن هذه الضريبة تفرض بمعدلات منخفضة جدا مقارنة بما تخضع له المداخيل من معدلات، وذلك يرجع إلى (الهيبي و الخشالي، 2006، صفحة 103):

* إن فرض الضريبة على رأس المال يؤدي إلى استنفاذه؛

* 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.

5.4 تخفيض معدل الرسم على النشاط المهني:

يشكل الرسم على النشاط المهني عبئا إضافيا على المكلفين الخاضعين للضريبة، فإضافة إلى دفع الضريبة على الدخل والأرباح يتم دفع ضريبة الرسم على النشاط المهني. لقد جاء قانون المالية الجزائري لسنة 2022 بعدة تخفيضات في هذا الإطار حيث تضمنت المواد 57 إلى 59 منه ما يلي:

- يستحق الرسم على النشاط المهني على المداخيل المحققة من صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو تلك الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، حيث تم تعديل أحكام المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 57 من قانون المالية 2022، والتي كانت تنص على أن الرسم على النشاط المهني كان يستحق بصدد رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين الذين يمارسون أنشطة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات. حيث بموجب هذا التعديل تم إعفاء أرباح المهن غير التجارية من دفع الرسم على النشاط المهني.

- تم تحديد معدل الرسم على النشاط المهني ب 1.5% والذي يرفع إلى 3% بخصوص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب بعدما كان في سنة 2021 يقدر ب 2% كمعدل عام، وهذا ما نصت عليه المادة 59 من قانون المالية 2022 المعدلة لأحكام المادة 122 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ - تم إعفاء عمليات البيع المنجزة من طرف المنتجين وكذا مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتضمنة المواد الإستراتيجية عندما لا يتجاوز هامش البيع بالتجزئة 10% من الخضوع للرسم على النشاط المهني، وتعد هذه الخطوة إيجابية من أجل تخفيف العبء على المنتجين.

- منح تخفيض قدره 25% لرقم الأعمال المحقق من أنشطة البناء والأشغال العمومية والري.
5. الخاتمة:

من خلال تناولنا لهذه الورقة البحثية المعنونة بالعدالة الضريبية في الجزائر مع الإشارة لما جاء به قانون المالية لسنة 2022، ومن خلال محاورها الثلاث يمكن القول أن العدالة الضريبية مفهوم معقد وصعب التحقيق، كما أن تحقيقها يتوقف على مراعاة مبدأ العمومية ومبدأ الشخصية ناهيك عن تجنب الإزدواج، إضافة إلى الأخذ بنظام الضرائب التصاعدي وتوسيع الأوعية الضريبية وفرض الضريبة على المداخيل والأرباح الصافية.

وبخصوص واقع العدالة الضريبية في الجزائر وقفنا على أن التشريع الجبائي يحمل في طياته نصوصه المبادئ التي تساهم في تحقق العدالة الضريبية، حيث يتم العمل بمبدأ عمومية وشخصية الضريبة والإبتعاد عن الإزدواج الضريبي، كما أن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض وفقا لمبدأ التصاعدي، حيث أن مبادئ تحقيق العدالة محترمة على مستوى النص التشريعي، إلا أنه من خلال استقراء الحصيلة الضريبية وقفنا على عدة تشوهات بخصوص تركيبها، إذ لا تتوفر العدالة الضريبية نتيجة الفروق الكبيرة في تحمل العبء الضريبي بين الأشخاص المعنويين والطبيعيين من جهة وبين الضريبة على المرتبات والأجور وباقي الضريبة على الدخل الإجمالي من جهة أخرى، ناهيك عن مساهمة الضرائب غير المباشرة بنسبة معتبرة في الحصيلة الضريبية.
اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى والتي تنص على أنه يمكن تحقيق العدالة الضريبية من خلال الإعتماد على مبدأ عمومية وشخصية الضريبة وتفادي الإزدواج الضريبي وتبني مبدأ تصاعدي الضريبة، تعد صحيحة بالإضافة إلى المقومات الأخرى التي تناولناها في هذا البحث.

- الفرضية الثانية التي تنص على أن العدالة الضريبية مكرسة في النظام الضريبي الجزائري لأنه يأخذ بمبدأ عمومية وشخصية الضريبة صحيحة جزئيا، حيث أن العدالة الضريبية مكرسة من حيث التشريع، إلا أنه من

حيث التطبيق نسجل تشوها للعدالة الضريبية الناتج عن التشوهات التي تطرقنا إليها من خلال تحليل الحصيلة الضريبية.

- الفرضية الثالثة التي تنص على أن قانون المالية لسنة 2022 حمل العديد الجوانب التي تساعد على تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة، تعد صحيحة، لكن نرى أن ذلك غير كافي بل يجب إعادة النظر في المسائل الأخرى التي تحقق العدالة الضريبية بمعناها الواسع بين مختلف المكلفين والمداخيل والأرباح الخاضعة.

نتائج البحث: من خلال ما تم تناوله في هذا البحث توصلنا إلى النتائج التالية:

- يأخذ النظام الضريبي بمبدأ عمومية وشخصية الضريبة، فمبدأ العمومية الضريبية مكرس في الدستور وفي كل التشريعات الجبائية المعمول بها في الجزائر، أما مبدأ شخصية الضريبة فإنه يجد موقعه بخصوص الضرائب المباشرة وخاصة الضريبة على الدخل الإجمالي.

- الإزدواج الضريبي القانوني لا وجود له في التشريع الجزائري نظرا لوحدة الجهة القائمة بالتشريع الضريبي، إلا أنه توجد بعض حالات الإزدواج الضريبي الإقتصادي.

- يغلب على الحصيلة الضريبية في الجزائر طابع الضرائب غير المباشرة، نظرا لإنحصار وعدم توسع النشاط الإقتصادي من جهة، ومن جهة أخرى عدم مردودية سياسة التحفيز الضريبي التي من المفروض أن تساهم في توسيع الأوعية الضريبية خاصة ما تعلق بالضريبة على أرباح الشركات؛

- تشكل الضريبة على المرتبات والأجور النسبة الكبيرة في حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يعد هذا إخلالا لمبدأ المساواة في تحمل العبء الضريبي، وتعد النسبة المرتفعة لهذا الصنف إلى اقتطاع الضريبة من المصدر ووجود تهرب ضريبي في الأصناف الأخرى القائمة على تصريح المكلف؛

- قانون المالية لسنة 2022 يكرس العدالة الضريبية من خلال ما جاء به من تعديلات والتي تظهر من خلال:

* مراجعة الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي ورفع الحد الأدنى المعفى من الدخل بما يتماشى والحد الأدنى للأجر الوطني المضمون؛

* تقليص نطاق الضريبة الجزافية الوحيدة؛

* تكريس تخفيضات وإعفاءات بخصوص الرسم على النشاط المهني؛

* الفصل بين الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية؛

* الإستمرار في تطبيق الضريبة على الثروة لأنها مجال جيد لتحقيق العدالة الضريبية.

الإقتراحات:

- رفع المعدل المقرر للضريبة على الثروة، وكذا إعادة النظر في الحد الأدنى المعفى منها؛

- من أجل تحسين حصيلة الضريبة على أرباح الشركات والأصناف الأخرى للضريبة على الدخل الإجمالي من غير المرتبات والأجور، فينبغي تبني إجراءات رقابية صارمة من أجل منع التهرب الضريبي والوقوف على تصريحات ضريبية فعلية وليست تضليلية.

- إعادة النظر في الحوافز الضريبية بما يضمن أكثر فعالية لمردودية الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي لباقي الأصناف الفرعية؛

- التطبيق الصارم لإجراءات الرقابة الجبائية بما يضمن الحد من التهرب الضريبي سواء تعلق الأمر بتحديد الوعاء الضريبي أو تحصيل دين الضريبة.

6. قائمة المراجع:

- عواضة حسن، (1986)، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، لبنان.
- القيسي أعاد حمود (2011)، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- رجاشته عبد الحميد (2019/2018)، تقييم الإصلاح الجبائي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 01، الجزائر.
- العلي عادل فليح (2007)، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
- مختار عبد الهادي (2016/2015)، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر.
- كشيبي حسين (2021)، العدالة الضريبية كمدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية – مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، ص 360-379.
- موسى عاطف محمد (2011)، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، مصر
- قاشي يوسف (2016)، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 02، ص 96-109.
- محرز محمد عباس (2003)، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر.
- الوليد بن طلحة (2019)، العدالة الضريبية، موجز سياسات، صندوق النقد العربي، العدد 03، من الموقع: <https://www.amf.org.ae/sites/default/files>، تاريخ الإطلاع 2021/12/02.
- الهيتي نوزاد عبد الرحمن والخشالي منجد عبد اللطيف (2006)، المالية العامة، دار المناهج، الطبعة 01، الأردن.
- حاج سعيد يوسف وراحي بوعبد الله (2021) إصلاح ضريبة الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور بين هدي في الزيادة في الحصيلة المالية وتحقيق العدالة الضريبية (حالة الجزائر الفترة 1990-2020 أنموذجا)، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 03، ص 1160-1183.
- قليل نبيل (2021)، سبل تفعيل النظام الضريبي بالإستناد إلى الحصيلة الضريبية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 06، العدد 01، ص 143-164.