

|                   |   |
|-------------------|---|
| العنوان:          | مداخلات إصلاح القضاء الإداري  |
| المصدر:           | مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية   |
| الناشر:           | رضوان العنبي  |
| المؤلف الرئيسي:   | مزور، بشري  |
| المجلد/العدد:     | ع31   |
| محكمة:            | نعم   |
| التاريخ الميلادي: | 2020  |
| الشهر:            | يوليو   |
| الصفحات:          | 383 - 400   |
| رقم MD:           | 1058179   |
| نوع المحتوى:      | بحوث ومقالات  |
| اللغة:            | Arabic  |
| قواعد المعلومات:  | EcoLink, IslamicInfo  |
| مواضيع:           | القوانين والتشريعات، الاحكام القضائية، القضاء الإداري، الإصلاح الإداري، المغرب، المجتمع المغربي   |
| رابط:             | <a href="http://search.mandumah.com/Record/1058179">http://search.mandumah.com/Record/1058179</a> |

للاستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب أسلوب الاستشهاد المطلوب:

أسلوب APA

مزوز، بشرى. (2020). مداخلات إصلاح القضاء الإداري. مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، ع31، 383 - 400. مسترجع من  
<http://search.mandumah.com/Record/1058179>

أسلوب MLA

مزوز، بشرى. "مداخلات إصلاح القضاء الإداري." مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية ع31 (2020): 383 - 400. مسترجع من  
<http://search.mandumah.com/Record/1058179>

## مداخلات إصلاح القضاء الإداري

بشري مزوز

باحثة بصف الدكتوراه

قانون الأعمال والاستثمار

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية

جامعة محمد الأول بوجدة

تقديم :

إن تحقيق التوازن بين مصالح الإدارة الضريبية والملمزم بالضريبة يبقى رهانا مرتبطا بعدة إصلاحات يجب القيام بها لتجاوز كل الثغرات التي يعرفها العمل القضائي في مجال المنازعات الضريبية، لكن تبقى السمة العامة للعمل القضائي سواء في منازعات الوعاء الضريبي أو التحصيل بحكم تعقد المادة وتشنت النصوص القانونية المؤطرة لها وضعف بحث أسس الضريبة على ضوء المعطيات المهنية والاقتصادية هي المقاربة الغائبة عن عمل قضائنا سواء في مادة منازعات الوعاء أو التحصيل، مما يفرض التأكيد على ضعف العمل القضائي عموما في المادة الجبائية وعدم ارتقاء قضائنا الضريبي إلى مستوى القضاء المحدث للقواعد القانونية، وهو ما اتضح من خلال المقاربة الكمية والكيفية لعمل المحاكم الإدارية. وإنه من تم يتعين القيام بعدة إصلاحات وتعديلات ذات طبيعة جوهرية تهم النظام الجبائي، الإدارة الجبائية في علاقتها بالملمزمين.

لذا سنتطرق في المطلب الأول لضرورة الرفع من كفاءة قضاء المنازعات الجبائية، في حين سنتناول في المطلب الثاني تطوير الثقافة الجبائية للملمزم.

### المطلب الأول: ضرورة الرفع من كفاءة قضاء المنازعات الجبائية

يعتبر القضاء أهم عنصر داخل الجهاز القضائي، والرفع من جودة الأحكام والقرارات الجبائية لا يمكن أن يتحقق دون الرفع من كفاءة القضاة الذين يبتون في هذه المنازعات بالاهتمام لتكوينهم وتحسين ظروف عملهم، وذلك ما سوف يتم تحليله في الفقرتين على الشكل الآتي:

الفقرة الأولى: دعم تكوين قضاة المنازعات الجبائية إن تكوين القضاة في المغرب يعود إلى المعهد الوطني للدراسات القضائية، الذي أحدث بمقتضى المرسوم الصادر بتاريخ 29 يناير 1970<sup>1</sup> وقد حدد هذا المرسوم أهداف المعهد الوطني للدراسات القضائية في:

- تلقين تعليم نظري وعملي للقضاة النواب أو ما يعرف بالملحقين القضائيين.
- استكمال خبرة القضاة الرسميين.

وبالاستناد إلى القانون رقم 90-43 الصادر بتاريخ 10 سبتمبر 1993 والمتمم بموجبه الظهير رقم 1-74-467 الصادر بتاريخ 11 نونبر 1974 المعتبر بمثابة قانون يتعلق بالنظام الأساسي لرجال القضاء<sup>2</sup> فإنه يتميز بما يلي:

- حصر فترة التكوين في سنتين.
- فترة التكوين بالمعهد مقسمة إلى أربع فترات تختتم باجتياز امتحانات نهاية التدريب وخلال هذه الفترة يدرس الملحقون القضائيون حوالي 21 مادة<sup>3</sup>.

ومن خلال استقراء طبيعة المواد التي ينظمها البرنامج التكويني للملحقين القضائيين، يظهر أن الطابع الغالب على هذه المواد هو أنها تنتهي إلى القانون الخاص، في حين أن المواد التي لها علاقة بالمنازعات الجبائية تكاد تكون منعدمة اللهم إذا استثنينا القانون الإداري، ولعل هذا التغييب للمواد التي لها ارتباط بالمنازعات الجبائية كالقانون الضريبي و المساطر الجبائية، سيكون له تأثير على تكوين القضاة خاصة الذين سيلتحقون بالمحاكم الإدارية. إن الرفع من جودة الأحكام والقرارات الجبائية يقتضي الاهتمام بعملية التكوين، الأساسي للملحقين، والتكوين المستمر للقضاة للرفع من جودة التجربة

<sup>1</sup> - المرسوم رقم 587-2-89 الصادر في 21 من ذو القعدة 1389 (26 يناير 1970)، وتجدر الإشارة إلى أنه بمقتضى الظهير الشريف رقم 1-240-02 الصادر في 3 أكتوبر 2002، بتنفيذ قانون رقم 09-01، فقط تم استبدال المعهد الوطني للدراسات القضائية "بالمعهد العالي للقضاء".

<sup>2</sup> - ظهير الشريف رقم 227، 1-91، الصادر في 22 من ربيع الأول 1414 (10 دجنبر 1993)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4227 - 18 (جمادى الأولى 1414 الموافق لـ 1993).

<sup>3</sup> - مأخوذ من موقع المعهد العالي للقضاء على الانترنت: [www.ism.ma/index.htm](http://www.ism.ma/index.htm) يوم 2 يونيو 2016 على الساعة 8h08

القضائية عموما وفي المنازعات الجبائية خصوصا - ولا بد من القيام بما يلي:

1- بإعادة النظر في تكوين الملحقين القضائيين، وتطوير شكل التدريس من خلال إحداث تخصص يهتم بدراسة القانون الجبائي والمنازعات الجبائية، وأن يعهد بتدريسه إلى أطر تابعة لمديرية الضرائب لها شهادات عليا وخبرة ميدانية طويلة في مجال المنازعات الجبائية، وأخرى قضائية كان لها دور في تأسيس اجتهادات قضائية في المادة الجبائية، لأن هؤلاء أقدر على ضبط الإشكاليات التي يعرفها الحقل الجبائي.

2- تحسين طريقة الانتقاء لولوج القضاء بتفعيل المقتضيات التي أتى بها الفصل الخامس من قانون 90-43 القضائية بمشاركة حملة الإجازة في الحقوق (فرع القانون العام) أو الإجازة في العلوم الاقتصادية في مباراة الملحقين القضائيين الذين سيلتحقون للعمل بالمحاكم الإدارية.

3- يجب ألا تقتصر المباراة المتعلقة بالملحقين القضائيين على مواد القانون الخاص، بل يجب أن يخصص حيز لمواد القانون العام بما فيها القانون الضريبي والمنازعات الجبائية<sup>1</sup>. كما يقتضي كذلك ضرورة نهج أسلوب يعتمد على تخصص بعض قضات المحاكم الإدارية في المنازعات الجبائية. نظرا للخصوصيات التي تتميز بها المنازعات الجبائية عن باقي المنازعات الإدارية<sup>2</sup> فإنه من الضروري في نظرنا تخصيص بعض القضاة للنظر في المنازعات الجبائية، خاصة وأن التطور الملموس لعدد الملفات المعروضة على مستوى المنازعات الجبائية أصبح يفرض هذا الأمر، بل أن تمرس قضاة معينين في المنازعات الجبائية من شأنه أن يكون له دود كبير في الرفع من جودة التجربة القضائية الجبائية، مما سيؤدي إلى إرجاع ثقة الملزمين والمتقاضين بالقضاء عموما والقضاء الإداري خصوصا.

أولا: تكريس ازدواجية القضاء

إن تخصص القضاة في نظام القضاء المزدوج يؤدي بالقضاة إلى الفهم العميق لمشاكل ونشاط الإدارة والمهام المنوط بها<sup>3</sup>.

إن تطبيق ازدواج القضاء بالمفهوم الحقيقي والسليم لهذا النظام، يؤدي إلى تجسيد وتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في مجال الوظيفة القضائية بصورة منظمة وفعالة، فوجود قضاء إداري مستقل ومتخصص في إثراء نظرية القانون الإداري وتفسير وتطبيق أحكام وقواعد هذه النظرية على المنازعات الإدارية تجعل عملية أحكام وتطبيق الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة والدولة أكثر

<sup>1</sup> - سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، دراسة تحليلية، قانونية فقهية وقضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى، الطبعة الأولى دار القلم للطباعة والنشر والتوزيع، 2003، ص: 271-272.

<sup>2</sup> - كم أن القانون الجبائي، يختلف عن باقي فروع القانون الإداري نظرا لكثرة نصوصه وتشعبها.

<sup>3</sup> - مسعود شهبوب، المبادئ العامة، المنازعات الإدارية، ج 1، الأنظمة القضائية المقارنة والمنازعات الإدارية، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر 2005، ص: 173.

تجسيدا وتخصصا وواقعية، الأمر الذي يؤدي إلى ضمان وحماية فكرة الدولة القانونية ومبدأ الشرعية والنظام القانوني لحقوق الإنسان والمواطن بصورة واقعية وفعالة.

ونظام ازدواج القضاء أدى ويؤدي بواسطة القضاء الإداري المستقل والمتخصص في المنازعات الإدارية إلى ثراء النظام القانوني في الدولة، بصفة عامة، وإثراء العلوم الإدارية بصورة خاصة وذلك بفضل مساهمة النظام الإداري الفرنسي الأصل تاريخيا عن طريق خلق نظرية القانون الإداري في مفهومها الضيق الفني بواسطة اجتهادات وحلول القضاء الإداري<sup>1</sup>.

من المعلوم أن المنازعة الجبائية هي من اختصاص القضاء الإداري، وقد وقفنا على المشاكل التي تعترض سبيل الملزم في وجه الوصول إلى حقه، كما أن هذا يجعلنا نلج على ضرورة إصلاح جهاز القضاء وهذا لن يحصل إلا من خلال تكريس استقلاله.

لاسيما وأن المنازعات الجبائية تجمع بين طرفين غير متساويين وهما الملزم والإدارة، وفي هذا المجال الحساس يجب أن يفصح القضاء بشكل واضح عن حياده واستقلاله.

فغياب هيئة عليا للقضاء الإداري مستقلة عن محكمة النقض حاليا، وعدم التنصيب على الجهة التي ستؤولي الحسم في نزاعات الاختصاص - أي محكمة التنازع - وعدم تخصيص قاض ضريبي مستقل، كلها عوامل تؤدي إلى القول بأن المشرع المغربي لم يتجه نحو إنهاء فعلي لوحدة القضاء، بل حافظ على الكثير من خصوصيات هذا النظام، فالمراد هو وجود محاكم إدارية جديدة تشكل خطوة نحو نهاية وحدة القضاء ومحاولة لبناء نظام مزدوج.

وصدور القانون المحدث لمحاكم استئناف إدارية<sup>2</sup> يظهر بجلاء أن المشرع المغربي يسير في اتجاه تكريس مبدأ ازدواجية القضاء، وذلك في أفق إحداث مجلس الدولة<sup>3</sup>، لكي توضع هيكلية متينة، تعطي للمواطن الحق في أن يتدرج بقضيته من قضاء ابتدائي إلى قضاء استئنافي، ثم قضاء أمام مجلس الدولة.

واحتراما للمؤسسات القضائية، وعلى رأسها المجلس الأعلى (محكمة النقض حاليا)، يجب أن تحدث إلى جانب المحاكم الإدارية الابتدائية والمحاكم الاستئنافية الإدارية، هيئة عليا، تحدث بموجب قانون ينظم اختصاصاتها، والتي من الممكن أن تتعدى البث في المحاكم الاستئنافية حسب الأحوال إلى الاستشارة، على غرار ما هو في مصر وفي فرنسا<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - عمارعويدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في القضاء الإداري الجزائري ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء 1، 1998، ص: 68-69.

أورد في الموقع الإلكتروني: [www.startimes.com](http://www.startimes.com)، يوم 2 يونيو 2016 على الساعة 8h08

<sup>2</sup> - ظهير شريف رقم 1/06/07، الصادر في 15 محرم 1427، الموافق لـ 14 فبراير 2006، بتنفيذ القانون رقم 80-03 المحدث بموجبه محاكم الاستئناف الإدارية.

<sup>3</sup> - مصطفى الترابي، المحاكم الإدارية والصعوبات المثارة على مستوى التطبيق في ميدان المنازعات الجبائية، المطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الأولى 2008، ص: 123.

<sup>4</sup> - محمد طلحة الدكالي، "المحاكم الإدارية بالمغرب"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الدار البيضاء، 1997، ص: 22.

ثانيا: نشر القرارات الخاصة بالمنازعات الجبائية

إن عدم نشر الأحكام الصادرة عن القضاء الإداري في المجال الجبائي يعتبر مشكلة يعاني منها كل الفاعلين في هذا المجال، فنشر الأحكام هو واجب ضروري إذا أردنا توحيد اجتهادات المحاكم الإدارية، وتمكين الباحثين الدارسين من الاطلاع على مجهود القضاة، ومد جسر الحوار الفقهي والعلمي، ومن أجل إغناء وتطوير الاجتهاد القضائي، وجعل الإصلاح الذي عرفه القضاء الإداري إصلاحا فعالا.

ولتحقيق هذا الهدف فقد عملت وزارة العدل بالفعل مؤخرا على إصدار مجلة تحمل عنوان "مجلة المحاكم الإدارية" التي تتضمن بالإضافة إلى الدراسات الفقهية، نشر الأحكام والقرارات الإدارية، بما في ذلك تلك المتعلقة بالمنازعات الجبائية<sup>1</sup>. ولابد من الإشارة هنا إلى التجربة الفرنسية في هذا المجال، حيث أن كل المحاكم الإدارية الفرنسية تتوفر على موقع الإلكتروني تنشر فيه كل الأحكام والقرارات الصادرة عنها. فهذه بعض الاقتراحات الضرورية للرفع من جودة القضاء وكسب ثقة الملزمين، إلا أنها لوحدها غير كافية إذا لم يتم الاهتمام بالقضاة باعتبارهم الفاعلين الذين يبعثون الروح في النصوص القانونية.

الفقرة الثانية: تحسين ظروف عمل القضاة الضريبي

لكي يقوم قضاة المنازعات الجبائية بالدور المنوط بهم بما فيه حماية الملزم والحفاظ على كرامته، لابد أن ترصد اعتمادات هامة للمحاكم الإدارية سواء فيما يخص الجانب البشري أو جانب التجهيز. فالتزايد المطرد الذي تعرفه المنازعات الجبائية المعروضة على مختلف المحاكم الإدارية لا يقابله تزايد في عدد القضاة، مما ينتج عنه عدم توازن واضح يؤدي إلى تراكم في القضايا وزعزعة الثقة في جهاز العدل. فإذا كان مجموع القضايا الإدارية المعروضة على المحاكم الإدارية سنة 2000 لا يتعدى 9239 قضية، فإنه قد وصل سنة 2004 إلى حوالي 11595 قضية.

أما بخصوص المنازعات الجبائية، فإنه سنة 1998 لم يكن يتعدى عدد القضايا 768 قضية، في حين وصل سنة 2003 عدد الملفات المسجلة حوالي 1063<sup>2</sup>. ولعل هذا يؤكد بأن عدد القضايا الإدارية عموما وقضايا المنازعات الجبائية خصوصا تعرف نموا مستمرا، وأن هذا التزايد في عدد القضايا لا يواكبه تزايد في عدد القضاة، الشيء الذي يعني انعدام التوازن بين نسبة نمو القضايا ونسبة الزيادة في عدد القضاة، وأن انعدام التوازن يكون على حساب القضاة، وينعكس أثره على الملفات التي ينظرون فيها، فلا تعطى لها العناية الكافية والوقت اللازم مما تكون له عواقب سلبية لا يمكن إخفاؤها.

أما فيما يتعلق بالتجهيز المادي، فإن لا أحد ينكر ما تلعبه البنيات من دور كبير في إعطاء

<sup>1</sup> - إدريس سدود، "من أجل نشر أحكام وقرارات القضاء الإداري في المغرب"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية والاجتماعية،

جامعة محمد الأول، ص: 55.

<sup>2</sup> - الأرقام مأخوذة من الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب.

القضاء هبته وحرمته، ومن هذا المنطلق كانت وما تزال الدول الأوربية تعتبر المحاكم بمثابة قصور، ولذلك فهي تسمى عندهم بقصر العدالة. ولهذا فلا بد أن يتم توفير الظروف الملائمة والمكيفات وغيرها من التجهيزات التي تساهم في توفير الجو المناسب لعمل القضاء، الشيء الذي سيكون له أثر إيجابي في العطاء الكمي والكيفي للقضاء.

#### الفقرة الثالثة: مداخل من الامتناع عن تنفيذ الأحكام القضائية الإدارية

إن الضرورة باتت ملحة لإعادة النظر في النصوص التشريعية لسد الفراغ الذي ساد مجال تنفيذ الأحكام الإدارية و إبداء وسائل تنسجم مع إجبار الإدارة على التنفيذ سيما وأن القانون المحدث للمحاكم الإدارية لم ينص على الإجراءات القانونية اللازمة لذلك ولم يترتب أي جزاءات في حالة الامتناع عن التنفيذ للأحكام الحائزة لقوة الشيء المقضي به مما يعتبر معه فراغا وقصورا لا بد أن يتدخل المشرع المغربي لسده، ناهيك على أن الإحالة على مقتضيات قانون المسطرة المدنية لم تكن موفقة.

#### أولاً: إحداث مسطرة خاصة بتنفيذ الأحكام الإدارية

تتمتع السلطة القضائية بإصدار أعمال قانونية قضائية وهي وسائل فعالة من أجل تطبيق القانون نظرا للحجية المطلقة التي تتمتع بها وكذا لقوتها النفوذية وإنزالها موضع التنفيذ، وإن كان هذا الأمر لا يطرح أي إشكال فيما يخص الأشخاص الطبيعية والمعنوية الخاصة نظرا للإطار القانوني المنظم لعملية إخضاع هؤلاء للأحكام القضائية من خلال منظومة التنفيذ التي وصلت حدا من التنظيم لا بأس به خاصة مع قانون الإجراءات المدنية والإدارية ولكن الجدير بالدراسة هو إنزال الأحكام موضع التنفيذ ضد الإدارة أي تطبيق وتنفيذ الأحكام القضائية الإدارية وخاصة إذا علمنا أن العلاقة بين الإدارة والقضاء يسودها بعض اللبس.

إذ تكمن إشكالية تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضد الإدارة بالأساس في غياب مسطرة فعالة وناجعة لإجبار الإدارة على التنفيذ حيث أن التجربة والممارسة العملية أبانت عن قصور فادح لأحكام وقواعد التنفيذ الجبري المنصوص عليها في قانون المسطرة المدنية، يحال عليها من قبل قانون 90.41 المحدث للمحاكم الإدارية.

فقانون 90.41 يكاد يكون خاليا من أي مقتضى يهم تنفيذ الأحكام الإدارية الصادرة في مواجهة الإدارة، و الإشارات القليلة الواردة به لا تفي بالغرض وتكاد تكون يتيمة كما هو الشأن للمادة 49 التي نصت فقط على أن التنفيذ يتم بواسطة كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم، و يمكن للمجلس الأعلى (محكمة النقض) أن يعهد بتنفيذ قرارات إلى المحكمة الإدارية.

فالقانون 90-41 لم ينص على مسطرة خاصة لتنفيذ الأحكام الإدارية الصادرة ضد الإدارة مكتفيا بالقول "يتم التنفيذ بواسطة كتابة ضبط المحاكم الإدارية التي أصدرت الحكم" وفي المادة السابعة



منه تطبق أمام المحاكم الإدارية القواعد المقررة في قانون المسطرة المدنية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

حيث أن الإحالة على قواعد قانون المسطرة المدنية في التنفيذ الجبري لم تكن موفقة لأنها لم يعمل القضاء في العديد من الحالات إلى ترجمة أحكامه وتنفيذها بإجبار الإدارة عن تنفيذ الأحكام الصادرة ضدها لقصور آليات الإجبار سيما وأن التجربة أبانت عن محدودية وعدمية الغرامة التهديدية والإكراه البدني في الضغط على الإدارة للوفاء بالتزاماتها.

إن التدخل التشريعي في أفق تكريس مدونة خاصة بالمنازعات الإدارية يعتبر ضرورة ملحة مراعاة لنوعية وتميز هذه القضايا وما يترتب عليها من آثار، وخصوصية جهاز قضائي يجب أن نمده بالوسائل الكافية القانونية لتكون أحكامه نافذة في حق الجميع انسجاما مع إرادة المجتمع التي يترجمها الفصل 126 من دستور المملكة الحالي الذي نص على أن "الأحكام النهائية الصادرة عن القضاء ملزمة للجميع: يجب على السلطات العمومية تقديم المساعدة اللازمة أثناء المحاكمة إذا صدر الأمر إليها بذلك ويجب عليها المساعدة على تنفيذ الأحكام".

ثانيا: تفعيل مؤسسة قاضي التنفيذ

تماشيا مع الدور الذي بات يلعبه القضاء في استتباب الأمن والسلم الاجتماعيين وأيضا النهوض بالنمو الاقتصادي<sup>1</sup>، ثم إحداث محاكم تجارية وإدارية، وانفردت الأولى فقط بالتنصيب على إحداث مؤسسة قاضي التنفيذ قصد متابعة إجراءات التنفيذ<sup>2</sup>.

إن المشرع المغربي والوزارة الوصية قد فطنت بأهمية التنفيذ وذلك بموجب الرسالة الدورية عدد 16 بتاريخ 07 دجنبر 1998 إلا أنها لم تفلح في إحداث محاولة بعثها الروح في نظام قاضي التنفيذ كجهاز مستقل مشرف على التنفيذ ويفصل في منازعاته على غرار ما ورد بالقانون المحدث للمحاكم التجارية الذي نص على إحداث هذه المؤسسة القضائية في مادته الثانية إلا أنه ليس هناك في قانون 41-90 المحدث للمحاكم الإدارية أية إشارة لهذه المؤسسة مما يوضح غياب مؤسسة قاضي التنفيذ في المحاكم الإدارية. وبالتالي غياب متابعة إجراءات التنفيذ في غياب أفراد فصول خاصة تحدد اختصاصه

<sup>1</sup> - جاء في كلمة لصاحب الجلالة..... الحسن الثاني ألقاها بمناسبة أعضاء المجلس الأعلى للقضاء آنذاك بتاريخ 1995/4/24:

"القضاء اليوم لم يصبح فقط أساسا لطمأنينة الرعية والمجتمع بل أصبح ضرورة للنماء".

<sup>2</sup> - تم إحداث المحاكم التجارية بمقتضى الظهير الشريف رقم 1-97-65 بتاريخ 11 فبراير 1997 الصادر بتنفيذ القانون رقم 53.95

المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4482 بتاريخ 15 ماي 1997.

وقد نصت المادة الثانية في فقرتها الأخيرة من القانون المذكور على أية: "يتعين رئيس المحكمة التجارية باقتراح من الجمعية العمومية للمحكمة قاضيا مكلفا بمتابعة إجراءات التنفيذ".

ومهامه بشكل واضح حيث مجرد مبادرة غير جريئة لعدم تنصيبها وتحديد لها اختصاصه وحدود ممارسته لاسيما وأن الممارسة العملية تفرض بحدّة وجود هذا النوع من القضاء.

بخلاف بعض التشريعات المقارنة التي أخذت بنظام قاضي التنفيذ الذي يسهر على الإجراءات التنفيذية منذ بدايتها إلى نهايتها حيث إنه يعتبر الجهة المختصة التي تقدم طلبات التنفيذ مرفقة بالسندات التنفيذية وببإشراف مختلف الإجراءات بما يتلاءم مع اختصاصاته الممنوحة إليه في هذا المجال حيث يرجع له حق النظر في الطلبات المعروضة عليه بشأن التنفيذ حتى أنه بات يشكل محكمة مستقلة.

كما أن تنفيذ الأحكام والقرارات هو الدليل والعربون الوحيد لدعم مصداقية القضاء ودولة الحق والقانون وهذا ما استشره جلاله الملك في خطابه التوجيهي يوم 31 مارس 1982 بخصوص موضوع التنفيذ وأهميته حيث قال : " مسؤولية التنفيذ هي على ما أعتقد أكبر المسؤوليات ذلك أن التنفيذ يصل به الإنسان إلى استنتاجين الاستنتاج الأول أن القضية لم تأخذ بعين الاعتبار في الموضوع وحتى لو حكم فيها واعتقد المحكوم له والمحكوم عليه أن هذا على صواب وهذا خطأ فعدم التنفيذ أو التماطل في التنفيذ يجر المرء إلى تفكير آخر هو انحلال الدولة (...) ويعني هذا أنه لا يبقى أحد مطمئنا على سلامة القضاء ولا على نزاهته ولا على السرعة في التنفيذ".

وعلاقة بما سلف ولأهمية تنفيذ الأحكام و القرارات القضائية التي يجب أن تتسم بالفعالية والسرعة، فيجب أن يجعل من قاضي التنفيذ محكمة قائمة بذاتها لها اختصاصها النوعي المتمثل في الفصل في منازعات التنفيذ الوقتية والموضوعية وإصدار الأوامر والقرارات الولائية المتعلقة بها<sup>1</sup>، وهذا يعني التأسيس لجهة مستقلة ذات اختصاصات واضحة.

وحتى يتأتى تكريس هذا الوضع، فيجب منح النظر والحسم في جميع المنازعات التي تثار أثناء التنفيذ لقاضي التنفيذ وتوضيح النطاق الممارساتي له، أي اختصاصه الوظيفي والعناصر التي تساهم وتحدد هذا الاختصاص فيما إذا كان نوعيا أو محلليا<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - تميز الفقه عادة بين القرارات الولائية والقضائية بالنظر لطبيعة القرار الذي يصدره القاضي ونوع الإجراءات المتبعة في إصداره، فالأولى تصدر في غياب الخصوم دون استدعائهم وسماع أقوالهم بخلاف القرارات القضائية التي تستوجب استدعاء الخصوم وسماع دفوعاتهم، فالقرارات الولائية لا تفصل في المنازعات على عكس نظيرتها القضائية بل تهدف إعطاء فعالية قانونية لإدارة الأطراف في الأحوال التي لا يعترف فيها المشرع بهذه الفعالية الذاتية كما هو الشأن بالنسبة لإجراء حجز تحفظي أو تعيين خير لتحديد قيمة المحجوز...

للمزيد من الإطلاع، انظر: رشيد مشقاقة "قاضي التنفيذ" مطبعة دار السلام - الرباط، الطبعة الأولى 2000، ص: 286 - 287.

<sup>2</sup> - محمد زنون، المنازعات الجبائية المحلية، في بعدها الإداري والقضائي، جامعة الحسن الثاني، المحمدية الدار البيضاء، كلية

العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2011-2012، ص: 201.

وكل ذلك لا يمكن تحقيقه بدون تدخل المشرع عن طريق نصوص قانونية تؤسس لهذه المؤسسة و توضح معالمها وتحدد اختصاصاتها حتى يمكن مباشرتها بشكل جلي وواضح وتمكينها من الآليات القانونية و البشرية دونما الاقتصار على نص يتيم منثى لها لم يعقبه أي نص آخر ينظم اختصاصات هذا القاضي أو يحدد دوره، ونفس الشيء يسري على الرسائل الدورية الصادرة من وزارة العدل في هذا الشأن<sup>1</sup>.

#### ثالثا: تجريم الامتناع عن تنفيذ الأحكام الإدارية

إن امتناع الإدارة عن تنفيذ القرارات القضائية الادارية هي ظاهرة قديمة وليست جديدة حيث لا يقتصر دور القضاء في الدولة الحديثة على مجرد إصدار حكم أو قرار يؤكد حق الدائن بل يمتد إلى التنفيذ مستهدفا تغيير الواقع العملي وجعله متلائما مع الحكم أو القرار القضائي الاداري ويمنحه القانون القوة التنفيذية.

إن التنفيذ يعد مؤشرا للديمقراطية وفي المقابل فإن عدم التنفيذ يشكل افراما لدولة القانون ومن مقوماته الجوهرية القضاء النافذ والمسموع ورغم أن الدستور المغربي لسنة 2011 أولى حمايته للأحكام النهائية الصادرة عن القضاء ملزمة للجميع ويجب على السلطات العمومية تقديم المساعدة اللازمة أثناء المحاكمة إذا صدر الأمر إليها بذلك ويجب عليها المساعدة على تنفيذ الأحكام، وهذا التوجه كان محمودا إذ يؤمن عملية الوفاء والالتزام بما صدر عن المحاكم، والتمكين من إيجاد سند يبرز التنصيص على المقتضيات لمساعدة القضاء على فرض احترام أحكامه بالوسائل التي تحمي الحقوق والحريات الفردية كما أن عدم تنفيذ الأحكام ينال من هيبة ومصادقية الدولة والقضاء ويقضي على الآمال المعقودة لدى الأفراد في أخذ حقوقهم بالطريقة التي رسمها القانون.

فالمفترض أن تكون الإدارة في خدمة محراب العدالة ويشكل عدم تنفيذ الأحكام التي تحوز الصيغة التنفيذية جريمة<sup>2</sup> لا سيما أن إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية تكمن في الأساس في غياب مسطرة فعالة وناجحة لإجبار الادارة على التنفيذ، فقانون المحاكم الإدارية وكذلك قانون المسطرة المدنية لا يتضمنان الوسائل لجبر الإدارة على تنفيذ الأحكام الصادرة في مواجهتها وإذا كان المشرع المغربي لم ينص على أي مقتضى صريح يسمح بالتنفيذ الجبري ضد الإدارة حيث بقي ساكت عن اعتبار الإمتناع عن تنفيذ الأحكام الإدارية الذي يصدر عن الموظف العمومي جريمة يعاقب عليها القانون باستثناء المقتضيات الواردة في الفصل 266 من القانون الجنائي التي نصت على معاقبة كل من قام بأقوال وأفعال وكتابات علنية من شأنها تحقير المقررات القضائية والمس بسلطة القضاء.

<sup>1</sup> - محمد زنون، نفقس المرجع، ص:202.

<sup>2</sup> - للمزيد من الاضطلاع: <https://arfes.press.com> يوم 10 يونيو 2016 على الساعة 16h.

وتفاديا لخضوع تنفيذ الأحكام الإدارية لإرادة ورغبات الموظف العمومي ونزواته أحيانا مما يعطي صورة سيئة على المرفق العمومي و انطبعا غير محمود لدى طالبي التنفيذ، فيجب تجريم هذا السلوك السلي على غرار ما فعله المشرع المصري مثلا الذي نص صراحة على أن الامتناع عن تنفيذ الأحكام الإدارية يعتبر جريمة معاقب عليها.<sup>1</sup>

وإن كان المشرع المغربي لم ينص على أي مقتضى صريح يسمح بالتنفيذ الجبري ضد الإدارة فإن القاضي الإداري المغربي لعب دورا كبيرا في إشكالية تنفيذ الأحكام الإدارية من خلال تكييفه لوسائل التنفيذ المنصوص عليها في الباب الثالث من قانون المسطرة المدنية خاصة وسيلتي الغرامة التمهيدية والحجز وذلك حتى يعطي لأحكامه الجدوى والفعالية، التي يراها تكريسا للمبادئ المطابقة للقواعد العامة غير المختلفة في قانونيتها.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: تطوير الثقافة الجبائية للملزم

إن الحديث عن التدبير الجبائي الجيد يفترض علينا منذ بداية معرفة طرق وقنوات التدبير بشكل دقيق، والتي يجب أن تنطلق من الاهتمام التام بالملزمين في تنمية قدراتهم الإدراكية للجبائية، وهو معطى يمكن تحقيقه بالعباية التامة بالوعي الجبائي.

#### الفقرة الأولى: تنمية الوعي الجبائي للملزم

يشترك الوعي الضريبي في فلسفة الوعي العام ويختلف باختلاف فلسفة الوعي الضريبي وأهميتها ودورها والمسؤوليات الملقاة على عاتق جميع الأطراف وتأثيرها على جوانبي التطور والارتقاء والتنمية في المجتمع فالوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الانفاق العام بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات.

كما يستهدف نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع تحفيزهم على أداء واجباتهم الضريبية وفق لأحكام القانون بشكل طوعي وتهيئة الفرصة لهم لتلافي الوقوع تحت طائلة العقاب والجزاءات القانونية كما أن نجاح أي برنامج للإصلاح الضريبي يستوجب إدراك الأفراد إلى الضرائب التي يدفعونها ستصرف لتزويدهم بالخدمات العامة لذا بات من الضروري نشر الوعي الضريبي بين المكلفين حتى يكون

<sup>1</sup> - تنص المادة 123 من قانون المرافعات لسنة 1952: "يعاقب بالحبس والعزل كل موظف عمومي استغل وظيفته في وقف تنفيذ الأوامر الصادرة من الحكومة وأحكام القوانين واللوائح أو تأخير تحصيل الأموال أو الرسوم أو وقف تنفيذ الحكم أو أوامرها الصادرة عن المحكمة أو من أي جهة مختصة كما يعاقب بالحبس والعزل كل موظف عمومي امتنع عمدا عن تنفيذ حكم أو أمر مما ذكر أو من أي جهة مختصة.

<sup>2</sup> - للمزيد من الاطلاع <http://m.nador24.com> يوم 10 يونيو 2016 على الساعة 16h.

على بيئة من الالتزامات التي يجب أن يوافقها اتجاه دولته وهي الالتزامات التي تقابل بالتأكد ما يطالب به دولته من حقوق وخدمات عامة .

أولا- وسائل تنمية وعي الملمزمين:

إن الحديث عن تنمية الوعي الجبائي يستوجب ويستلزم زيادة الوعي الضريبي لدى الملمزمين عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية لشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة وتنظيم الندوات المتخصصة لشرح بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة في نفوس المواطنين، وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بالمنجزات ومشاريع تعود بالخير على عموم المواطنين<sup>1</sup>.

درجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة رهين بالمستوى الأخلاقي فكلما كان هذا المستوى مرتفعا لدى الأفراد كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال بالمسؤولية بحب متنام للمصلحة العامة وسعى حثيث نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين نحو الجماعة والتي تأتي في مقدمتها قبولهم بأداء واجب الضريبة باعتبار أن ذلك إحدى طرق المحافظة على كيان الدولة والمساهمة في رفها وتقدمها ومساعدتها في تقديم أفضل الخدمات إلى كل أفراد المجتمع فالمستوى الأخلاقي في أي مجتمع هو السبب الأهم في التهرب الضريبي لدى الملمزمين.

لذا يجب على الإدارة أن تضع في تصرف الملمزمين إرشادات إعلامية وكتيبات لشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة وعليه فإن توجيه الملمزم بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الضريبية لأن تصرفه لا يخضع لأي حساب علمي وإنما يخضع إلى دوافع نفسية ولذلك وجب إعلام جميع الملمزمين بالضريبة بكل تغييرات ومستجدات للتشريع الضريبي وعن كل الإجراءات الضريبية مما يؤدي إلى خلق الثقة المتبادلة بين الطرفين وتحقيق التعاون بينهما<sup>2</sup>.

لذا أصبح من الضروري والمحتتم العمل على تنمية الوعي الضريبي لدى الملمزمين والعمل على إزالة الحاجز النفسي بين الملمزمين والإدارة الضريبية من خلال الندوات والنشرات والإعلام وإصدار مجلة سنوية لهذا الخصوص وتزويد الملمزمين بكافة المعلومات والتغيرات والتعديلات التي تجري على القوانين

<sup>1</sup> - للإستفادة أكثر اطلع على الموقع الإلكتروني: <https://ejaaba.com>

<sup>2</sup> - كريم الحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي، في ضوء الممارسة العملية ووقائع الاجتهاد القضائي، الطبعة الأولى 2010، مطبعة طوب برس - الرباط، ص: 255.

الضريبية مع بيان أن الالتزام الضريبي واجبا وطنيا<sup>1</sup> وأخلاقيا وتكليفيا شرعيا واختيارا حرا اتجاه الضريبة.

كما يجب رفع مستوى الوعي الضريبي للمكلفين لأن انخفاضه اتجاه الضريبة يؤدي وينتج عنه انخفاض الالتزام الضريبي، بسبب تجاهل وإهمال التبني البعد الوطني والأخلاقي للمكلف اتجاه قضية الضريبة.

كما أن الإدارة الجبائية بالمغرب قد أدركت هذه الهوية الساحقة بينها وبين الملزم من جهة ومن جهة أخرى أدركت أهمية التواصل والحوار مع هذا العنصر الفاعل إلى جانب التدابير القانونية والإدارية، لتربية وتكوين وعي وحس يضمنان التخفيف من العبء النفسي للجبائية عليه من خلال إشراكه في العملية الجبائية وجعله يحس أنه الهدف وليس رقما جبائيا

وإذا كانت أهمية ثقافة المواطنة من بين المقومات الأساسية في تهيئة أو إعداد المواطن لكي يعمل على المشاركة الفعالة في تدبير الشأن العام محليا ووطنيا، وعلى مختلف الأصعدة والمستويات ومنها المشاركة المالية لكل فرد في الأنشطة الضرورية للحياة الجماعية فإن التواصل بين الإدارة الضريبية والخاضعين للضريبة يعتبر من بين أهم الآليات التي تراهن عليها المنشآت الخاصة والعامة من أجل تحقيق البرامج والوصول إلى الأهداف.

ويفترض في الإدارة الجبائية أن تقوم بإصدار مجلات أو جرائد دورية تكون في متناول الجميع، حبذا لو تكون باللغة العربية، وتكون موجهة للمواطنين لتوعيتهم كما يجب أن تتوفر هذه الإدارة على خزانة متخصصة تمكن المتخصصين في الميدان الجبائي من الإطلاع على المعلومات التي تهتم تطوير البحث العلمي في كل ما يتعلق بموضوع الضرائب<sup>2</sup> كما تحتاج هذه الإدارة إلى وسائل إعلامها الخاصة مثل صحيفة المؤسسة أو مجلتها ومنشوراتها ومحاضراتها إلى غير ذلك من الوسائل التي تسهم في توعية المواطنين بأهمية الضرائب في الحياة الاقتصادية والاجتماعية<sup>3</sup>.

ثانيا- أهمية ثقافة المواطنة في ظل علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية

إن نشر الثقافة الجبائية داخل المجتمع، هي محاولة لإذكاء الروح الوطنية بإنعاش الوعي الجبائي لدى الملزمين ودعوتهم إلى المساهمة بأخلاقيات نزهة في الواجب الجبائي، وتستدعي تحقيق هدف

<sup>1</sup> - فتيحة لمعاشي: وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكادال الرباط، سنة 1998 – 1999، ص: 300.

<sup>2</sup> - عبد السلام أديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000، إفريقيا الشرق الطبعة الأولى 1998، ص: 75.

<sup>3</sup> - البرالحسين، التهرب الضريبي بالمغرب السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية العدد الثاني يناير 2013، الطبع طوب بريس، الرباط، الطبعة الأولى 2013، ص: 182.

نشر الثقافة الجبائية توضيح السبل والطرق الكفيلة للوصول بهذا الهدف، بل تقتضي تحديدا تنشيط وتفعيل دور الفاعلين أو بالأحرى الساهرين على ترجمة هذا التصور على أرض الواقع لأن ضعف التوعية الجبائية يساهم لا محالة في ضعف المردودية المالية للجبائية، إذ يتعذر تبعا لذلك معرفة الملزم بحقوقه، وواجباته وأهمية الضريبة في مجتمع كالمغرب ترتفع فيه نسبة الأمية ارتفاعا كبيرا، وهذا ما يؤثر سلبا على علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الضريبية ويؤدي بالتالي إلى تفشي السلوكات المنحرفة كالغش والتجنب الجبائيين والرشوة، إلى غير ذلك من الظواهر الشاذة التي تنخر المجتمع والتي بات من اللازم القضاء عليها أو على الأقل التخفيف من حدتها، إذ من الصعب القضاء على التملص الضريبي كليا لأنه ظاهرة مرتبطة بالضريبة نفسها وجودا وعدما ومن ثم وجب القيام بمجموعة من الإجراءات ذات الطبيعة العقابية، الإدارية والتنظيمية، فمبادئ العدالة تفرض معاقبة الشخص المتملص من أداء واجبه بإيقاع غرامات مادية وعقوبات حبسية يعاقب عليها القانون الجبائي لزر كل من تخول له نفسه المساس بالمال العام<sup>1</sup>.

وتعتبر الإدارة الضريبية من جهتها مسؤولة كذلك عن التهرب، الأمر الذي يتطلب منها القيام بحملات منتظمة من شأنها أن تسمح لها ليس فقط بمعرفة حجم التهرب الضريبي، ولكن أيضا الفئات السوسيو- مهنية التي تمارس التهرب أكثر من غيرها، وبالتالي تسمح لها باتخاذ كافة الإجراءات للحد من هذه الظاهرة.

إن الإدارة الجبائية يمكنها أن تشكل عاملا إيجابيا وفعالا في مجال تحديد الأوعية الضريبية وتوعية المواطنين وأسلوب تحصيل الضرائب بأقل تكلفة، وتنظيم مراقبة فعالة على مظاهر التهرب الجبائي، كما أن فعالية النظام الجبائي تحتاج إلى بنيات تقنية ضريبية تدمج بالوساطة والوضوح بشكل لا يستعصي على فهم المواطن وإدراكه.

كما لا يمكن تصور إصلاح للإدارة الجبائية في معزل عن الاعتناء بالعنصر البشري، ذلك أن العنصر البشري هو محركها وصانعها ومحورها، لذلك فالإدارة الجبائية أحوج ما تكون إلى عنصر بشري مؤهل ومكون وكذلك محفز، فهو يشكل الرأسمال الحقيقي لأي دولة، وينبغي استثماره بشكل جيد ومعتلن، حتى يكون أداة إنتاجية في مستوى التطلعات لإعطاء منتج إداري جبائي يحتكم إلى الجودة، فهو طاقة كاملة، وخلافة ينبغي المحافظة عليها، وهو أمر سيمكن من تجاوز مشاكل التدبير السيئ والعقيم في مجال الجبائية والذي لم يعد إلا إنتاج واقع إداري ممل وضعيف ومليء بالأمراض الإدارية من رشوة ومحسوبية شكلت معيقات دائمة ومعطلة لأي تفكير نحو التنمية، لذلك يلزم توظيف عناصر التدبير الجيد القائم على التنظيم والتخطيط والتحفيز والمراقبة مع التشجيع بروح المواطنة وإحساس عميق

<sup>1</sup> - البرالحسين، مرجع سابق، ص: 179.

للمسؤولية، الأمر الذي سيؤدي إلى إعادة مد جسور الثقة بين الملمزم والإدارة، والتي ستبرز من خلال إعادة المؤسسة لتواصل جبائي إيجابي وفعال<sup>1</sup>

ثالثا: تكريس ضمانات جديدة للملمزم من خلال القانون الجبائي

يعتبر الملمزم العنصر الأساسي ضمن العملية الجبائية، لذلك يجب منحه ضمانات مهمة ضمن بنود القانون الجبائي خاصة المحلي، فإذا كان القانون ينص على العديد من امتيازات الإدارة الجبائية المحلية، وبشكل صريح فإن المشرع مطالب عند تعديله القانون الجبائي المحلي أن يخصص بابا لحقوق الملمزمين يوضح من خلاله جميع الحقوق الممنوحة للملمزمين سواء عند أدائه للرسوم المحلية أو منازعته فيها.

إضافة إلى ذلك، وأمام العلاقة الغير المتزنة بين طرفي المعادلة الجبائية (الملمزم – الإدارة الجبائية) واستمرار عدم الثقة<sup>2</sup> ويجب منح الملمزم ضمانات جديدة تقلل من نسبة لجوءه للأساليب التي تساعده على عدم أداء الدين الجبائي المحلي (الغش، التهرب...) لذلك يجب أن يحضى الملمزم بمكانة أساسية عند إصلاح النظام الجبائي المحلي، من خلال التأسيس لحوار جاد بين مختلف الفرقاء بيني قانون جبائي محلي يخدم مصالح الجماعات الترابية باعتبارها المحرك الرئيسي لتحقيق التنمية المحلية<sup>3</sup>.

كل ما سلف يؤكد الحاجة الملحة لإصلاح النظام الجبائي المغربي، الذي أصبحت بنوده في حاجة إلى التعديل لجعله يواكب التطورات التي يعرفها نظام اللامركزية ببلادنا، فما الأفاق المستقبلية لتوفير إطار قانوني له القدرة على الرفع من دور الجبائية المحلية في دعم موارد الجماعات الترابية

فعندما تتكرس هذه الثقافة سينخرط الملمزم بكل وفاء في الالتزام الضريبي خاصة إذا تمت أيضا تعبئته من الناحية الإعلامية.

الفقرة الثانية: دور الإعلام الجبائي في تنمية الملمزم

يعتبر الدور الإعلامي الجبائي، مهما وأساسيا في تنمية الوعي الضريبي وتعبئة الملمزمين وخلق الأرضية المناسبة لنشر الوعي الجبائي بينهم وتعريفهم بأهمية الضريبة ودورها في تقديم التقدم والتنمية للمواطن وتدعيم الإنفاق العام على المشروعات والخدمات المختلفة التي تحقق الرفاهية للفرد والمجتمع.

<sup>1</sup> - EL Hassan Ktir : administration fiscale et commination, Op.cit,P25.

<sup>2</sup> -والتي قد تكون نتيجة عدم رضى الملمزم عن بعض الخدمات التي تقدمها الجماعات الترابية أو لضعف التعبئة المواكبة للإصلاحات الجبائية المحلية أو لتنامي ظاهرة التهرب الضريبي.

<sup>3</sup> - المحجوب الدربالي، آفاق اصلاح النظام الجبائي المحلي المغربي تحت عنوان المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، الجزء الأول، منشورات مجلة القضاء المدني، مطبعة المعارف الجديدة 2014، ص: 134.



كما يعتبر الحق في الإعلام الجبائي أحد الحقوق الأساسية المخولة للملزم داخل منظومة النظام الجبائي لأنه يسمح بتعميق المعرفة والثقافة الضريبية للمواطنين ونشر وتدوين النصوص الجبائية على اختلاف أنواعها بشكل واضح ومنسجم لفائدة الكل كما يساعد على نشر الثقافة الضريبية للملزمين من أجل توضيح تنمية الإلزام بسداد الضريبة باعتبارها حقا واجبا على كل من تنطبق عليه الشروط وتحسين الصورة الذهنية للملزم والملتزم الجاد بالسداد ونبذ الصورة الذهنية السلبية للملزم المتهرب من سداد الضريبة.

وفي هذا الإطار يجب أن تسم الحملات الإعلامية في مجال تنمية الوعي الضريبة بالاستخدام المتعدد لوسائل الإعلام والاتصال الرسمي منها والغير الرسمية وذلك بتحقيق درجة أعلى من الثقة والمصادقية بين الإدارة الضريبية والملزم.

يعتبر الحق في الإعلام الجبائي أحد الحقوق الأساسية المخولة للملزم داخل منظومة النظام الجبائي، لأنه يسمح بنشر وتدوين النصوص الجبائية على اختلاف أنواعها بشكل واضح ومنسجم<sup>1</sup>، لفائدة الكل غير أن الفئات المحدودة الثقافة لا يسعها إلا أن تستفيد من منشورات مبسطة ومركزة، تشمل في مجموعها تعريف الرسوم المحلية ومدى أهميتها وكيفية إسهامها في التنمية، وكذا انعكاساتها سواء المتعلقة بالذعائر والزيادات المترتبة عن كل أنواع الجبايات أو المتعلقة بتكريس التخلف والركوض التنموي<sup>2</sup>.

#### 1- على مستوى الإعلام الرسمي:

أمام تعقد وتشعب المادة الضريبية يصبح إعلام الملزم واجبا من واجبات الإدارة الضريبية، وذلك لتلافي الكثير من المشاكل والصعوبات التي تثور من جراء عدم معرفة الملزمين بالكثير من حقوقهم والزاماتهم إذ يلعب إعلام الملزم دورا أساسيا في بناء العلاقة الجبائية فهو يساهم في تفسير النصوص الجبائية المعقدة والمتغيرة دوما بالنسبة للملزم، كما يساهم بالنسبة للإدارة الضريبية في تطبيق هذه النصوص، لأن نصا منشورا ومفهوما يكون أكثر قابلية للتطبيق.

وغير أن ما هو ملاحظ هو شبه غياب في الاهتمام بالملزمين نظرا لانعدام وجود خطة وطنية لتوعيتهم ومساعدتهم على فهم التقنيات الجبائية وأسرارها، وبالتالي صعوبة فهم حقوقهم وواجباتهم وتبعية التعديلات التي تلحق بها، بل إن الأمر قد يتطلب منه أحيانا الرجوع إلى نصوص صادرة في عهد الحماية لفهم بعض المقتضيات التي تنظم علاقته بالإدارة الجبائية حول الضريبة، وذلك أن هذه الإدارة

<sup>1</sup> - فتيحة لمعاشي: وضعية المكلف في التشريع الضريبي المغربي وعلاقته بالإدارة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية

العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس أكدال الرابط، 2000-2001 ص: 310.

<sup>2</sup> - كريم لحرش، مرجع سابق، ص: 257.

لا تتوفر على جريدة رسمية لا على المستوى الوطني أو المستوى المحلي تساعد الملزم على معرفة التدابير الجبائية ولا على ميثاق للملزم يوضح له حقوقه وواجباته<sup>1</sup>، بل تكتفي في معظم الأحيان بتذكير الملزمين بأجل إيداع الإقرارات الجبائية وكأنهم على إطلاع واسع بالميدان الجبائي رغم أن الأغلبية الساحقة لا تستوعب مدلول الفرض الجبائي.

لذا يجب على الإدارة وضع ميثاق للملزم على غرار ما هو موجود في فرنسا بقصد تحديد الحقوق والضمانات المخولة له وكذا واجباته، وأن ترسل له هذه الوثيقة مع إرسال الإقرار الضريبي وعند إعلانه بالفحص حتى يتسنى له فهم ما له وما عليه، كما يجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على إصدار نشرات ومجلات متخصصة في الشؤون الضريبية وتكون مواكبة لكافة المستجدات والتعديلات التي تلحق بالضريبة، حتى يتمكن الملزمون من الإحاطة بالقوانين واللوائح إحاطة شاملة.

كما يمكن أن تدرج في هذا الإطار المشاركة في البرامج التلفزية المخصصة لمناقشة المسألة الضريبية بكل أبعادها نظرا لضعف الوعي والمعرفة الجبائية<sup>2</sup>.

يعتبر الوعي الجبائي من أهم الوسائل المساعدة لأي جهاز جبائي من أجل تحقيق أهدافه المتمثلة أساسا في زيادة مردودية الضرائب دون المس بمبدأي العدالة والمساواة أمام الضريبة، بالإضافة إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فالتوعية بأهمية الجبائية من العوامل المساعدة على تقبلها خصوصا وأن جل الخاضعين للضريبة ليس لديهم إحساس بأنهم يقومون بخطأ أخلاقي عند قيامهم بتصرفات هادفة إلى الإخلال بواجباتهم بل على العكس من ذلك قد يفاخرون بعدم أدائهم الجبائي خصوصا وأن الملزم يتزايد لديه الاقتناع بأنه يخضع لنوع من الاستغلال بواسطة الضريبة وقد يعتبر نفسه عندما يتهرب من الأداء الجبائي أنه في حالة الدفاع الشرعي عن النفس، فلا تثير لديه أي إحساس بانتهاك القانون.

لذلك فتوعية المواطن بأهمية الضريبة يساهم بلا شك في التقليل من حجم التهرب الضريبي، وهذه المهمة موكولة لوسائل الإعلام من جرائد وكتب وبرامج تلفزيونية وإذاعية. ففي فرنسا مثلا، يمكن للملزم أن يقتني في أي مكان كتيبات تصدرها الإدارة الجبائية الفرنسية، تبين فيها للخاضعين طرق وضع التصريحات، مع توضيح مختلف الإجراءات والنصوص القانونية الخاصة بمختلف الضرائب بأسلوب واضح، كذلك الشأن بالنسبة للإذاعات (بفرنسا دائما) التي تقدم برامج خاصة حول المشاكل التي يثيرها موضوع الجبايات.

## 2- على مستوى وسائل الإعلام غير الرسمية

<sup>1</sup> - كريم لعرش، الإدارة الجبائية المحلية بين النص القانوني والممارسة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة القانون العام،

كلية الحقوق - سطات، 2006 / 2007، ص: 172.

<sup>2</sup> - أورد الموقع الإلكتروني: [www.Alkanounia.com](http://www.Alkanounia.com)

يلاحظ محدودية هذه الوسائل في تحقيق التواصل الإيجابي بين الملزم والإدارة الضريبية، إذ لا نجد في الصحافة الحزبية اهتماما كبيرا بالمسائل الجبائية، كما أن تناولها لهذه المواضيع لا يعدو أن يكون مجرد تحليلات سطحية ومتسعة لا تتضمن معلومات ذات فائدة عامة. وتظل الصحافة الاقتصادية المتخصصة، غالبا سجيئة تحليل نظري لا يمكن الاعتماد عليها كمصدر يستطيع الملزم الاعتماد عليه في البحث عن المعلومات الجبائية الدقيقة والشاملة. هذا إضافة إلى مشكل مقالاتها باللغة الفرنسية مما يجعلها لا تخاطب إلا نخبة محدودة من المهتمين. وهو نفس القول ينطبق على المجلات الجامعية التي تتسم بمحدودية تناولها للقضايا الضريبية وضعف انتشارها خارج الأوساط الجامعية فقط<sup>1</sup>.

وفي إطار ذلك يجب أن تتسم الحملات الإعلامية في مجال تنمية الوعي الضريبي بالاستخدام المتعدد لوسائل الإعلام والاتصال إذ لكل وسيلة من وسائل الاتصال مقدرة إقناعية تزيد أو تقل عن غيرها من الوسائل الأخرى، فضلا عن الإمكانات النسبية للوسائل الإعلامية تختلف من مهمة إقناعية إلى أخرى وفقا للمضمون والجمهور المستهدف من الممولين.

وترجع فعالية إستراتيجية الاستخدام المتعدد للوسائل الإعلامية أن الاتصال في مجال الإعلام الضريبي ستمتد عادة زيادة التأثير الإقناعي لرسائله ومواجهة الإشاعات والرد عليها وتحقيق درجة أعلى من الثقة والمصادقية والتفاهم المتبادل بين الإدارة الضريبية والملزم.

أما بالنسبة للرسالة الإعلامية في مجال الضرائب فيجب أن تقدم أسلوب الوضوح والضمنية وعرض جانبي الموضوع المؤيد والمعارض واستخدام الرسالة الإعلامية الضريبية للأدلة والشواهد وتوظيف الاستمالات المنطقية والإقناعية وترتيب الاستمالات الأساسية والقوية في الرسالة الإعلامية الضريبية مما يدعم العلاقة بين الإدارة الضريبية والجمهور النوعية المستهدفة.

وختاما يعتبر إصلاح النظام الجبائي وخاصة النظام الجبائي المحلي، من العناصر الأساسية للإصلاح الشامل للمنظومة الجبائية الوطنية، لذلك يجب أن لا يكون محطة مزايدات سياسية، أو موضوعا لحماية امتيازات فئة معينة، فالجباية المحلية في الدول المتقدمة تعتبر ركيزة أساسية لدعم المشاريع التنموية، في حين في المغرب، بالرغم من أهمية الإصلاحات التي عرفها النظام الجبائي المحلي، فإن نظامنا الجبائي المحلي يحتاج إلى بناء جديد متكامل، محايد (سياسيا) يقوي مكانة الموارد الجبائية ضمن موارد الجماعات الترابية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- كريم الحرش، النظام الجبائي المحلي المغربي، مرجع سابق، ص: 258.

<sup>2</sup>- المحجوب الدربالي، آفاق إصلاح النظام الجبائي المحلي المغربي، مرجع سابق، ص: 134.

## خاتمة

لقد أصبح من الضروري إيلاء أهمية خاصة للتواصل في نشر المعلومة الضريبية وضمان وصولها لأكبر عدد من المكلفين من شأنه تحفيز المكلف على الالتزام بواجبه الجبائي والتقليص من عدد النزاعات الضريبية التي يكون سببها في أغلب الأحيان غياب إرساء هذه الثقافة داخل الإدارة أن يساهم في إذكاء روح المواطنة الجبائية.

كما أن القضاء الإداري المختص بالنظر في المنازعات الضريبية فهو قضاء غير متخصص وذلك راجع إلى أن القضاة الذين يشتغلون لا تتوفرون على تكوين ضريبي يتيح لهم فك رموز الوثائق المحاسبية والإخلالات التي تشوب هذه الوثائق، لذا حان الوقت لإدراك هذه الثغرات التي يسحن المهربون استغلالها بشكل كبير، لذا يجب وضع منظومة فعالة لجزر الغش الضريبي بتقوية وسائل عمل الإدارة الجبائية حتى تتمكن من ممارسة عملها على أحسن وجه.

ولتحسين طرق تواصل الإدارة الجبائية يستوجب ضمان المصادقية اللازمة للنظام الجبائي في شموليته عبر تبني مقارنة تواصلية أكثر انفتاحا فيما يخص الحقوق والواجبات الضريبية وكذا هيكلة وتسيير الإدارة الجبائية وتحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين وذلك عبر:

- تحسين جودة استقبال الملزمين.
- تحسين آجال البث في طلبات الملزمين (المطالبات، والشواهد).
- تبسيط المساطر: وبهذا الخصوص يقترح تقريب القواعد الجبائية من القواعد القطاعية مع الأخذ بعين الاعتبار أحسن الممارسات على الصعيد الدولي والحرص على عدم تأثير تطبيق هذه القواعد على الموارد الجبائية.
- تسريع الإدارة الإلكترونية فما يخص المساطر الجبائية.