

تطبيق منهج الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية: دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب المصرية لتطوير الأداء الضريبى مع الإشارة للمنهج الإسلامى والتجارب الدولية

محمد السيد برس

كلية الحقوق - جامعة حلوان

Received: 17-03-2014/ Revised: 03-04-2014 / Accepted: 06-04-2014

المخلص:

الإدارة الضريبية من الإدارات العامة ذات الأهمية القصوى، التي تتولى تنفيذ القوانين الضريبية، والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزانة العامة للدولة ورعاية لحقوق الممولين، كما يمكنها اقتراح التشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات الإتقان والكمال. وبالتالي فإن الأمر يحتاج إلى مداخل مستحدثة لتطوير أداء الإدارة الضريبية بما يضمن مراعاة المستجدات التي تظهر في الواقع العملي المتغير من أن لآخر، وبما يساعد على تحقيق كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي للإدارة الضريبية في أدائها لدورها الملزمة به. ويلاحظ أنه لا يوجد اتفاق بين الكتاب والباحثين حول مقاييس الأداء ومدى تفضيل ودقة كل منها، وبصفة عامة يمكن النظر إلى الآراء التي تناولت مقاييس الأداء من خلال مرحلتين أساسيتين: (الأولى) بدأت من الفترة من ١٨٨٠ حتى ١٩٨٠ وفي هذه المرحلة تم التركيز على المقاييس المالية مثل الربحية والعائد على الاستثمار، (الثانية) وبدأت هذه المرحلة من أواخر الثمانينات من القرن الماضي حتى الآن. فنتيجة للتغيرات العالمية واشتداد حدة المنافسة بين المنظمات، أصبحت المقاييس المالية غير كافية بمفردها لتقييم أداء المنظمات، ومن هنا ظهرت مقاييس الأداء غير المالية التي تبحث عن رضا العملاء (الممولين)، ورضا العاملين، وجود المنتج والابتكارات، وفي هذا الإطار ظهر العديد من المقاييس والمناهج التطويرية غير المالية للأداء، من أهم هذه المقاييس منهج الجودة الشاملة، وهو ما يعرض له الباحث في هذه الدراسة.

الكلمات المفتاحية:- ضرائب-المقاييس المالية-الجودة- أداء المنظمات- مناهج التطويرية

مقدمة:-

إذا كانت أهداف القياس هي تقييم نتائج الأداء أو تقييم السلوك، كما عرفة البعض بأنه: درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة ككل للأهداف المخططة بكفاءة وفعالية، ومن جانبنا فأنتنا نؤيد ما ورد في قاموس أكسفورد من تعريف الأداء بأنه: تنفيذ شيء مطلوب (٤). وتجدر الإشارة إلى أنه توجد ثلاثة مستويات للأداء: (الأول) مستوى الفرد، أي الأداء الفردي وهو الذي يعبر عن مدى نجاح الفرد في إنجاز عمله وتحقيق الأهداف المطلوبة منه ومؤشر القياس هو الإنتاجية، (الثاني) مستوى الجماعة، أي الأداء الإداري ويقصد به أداء الإدارة في الوحدات التنظيمية الداخلية ومؤشر القياس هو الكفاءة، (الثالث) مستوى المنظمة، أي الأداء التنظيمي وهو ناتج أداء جميع الأفراد العاملين بالمنظمة وكذلك الإدارات الموجودة بها، والذي يحدد قدرتها على تحقيق أهدافها، ومؤشر القياس هو الفعالية التنظيمية (٥). وترجع أهمية تقييم الأداء إلى ما يحققه من مزايا متعددة للمنظمة، من أهمها ما يلي:
- يساهم نظام تقييم الأداء في تحديد الإجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات التي تظهر أثناء وبعد التنفيذ.

يعتبر موضوع الأداء وكيفية قياسه ورفع مستواه وتطويره من الموضوعات التي تأخذ اهتمام شديد من جانب الكثير من الكتاب والباحثين، خاصة في ظل التغيرات العالمية الحالية واشتداد حدة المنافسة بين المنظمات المختلفة وما أحدثته من ضغوط نحو ضرورة تطوير وتحسين أدائها، حيث يعتبر الأداء بمثابة الترجمة العملية لكل القرارات التي يتم اتخاذها على جميع المستويات في المنظمة (١). وبالتالي لاقى مفهوم تقييم الأداء اهتماماً كبيراً لدى كتاب الإدارة ومديري المنظمات، وذلك لاقتناعهم بأن هناك إمكانية لزيادة الإنتاج بالشركات والمنظمات، وكذلك استمراريتها من خلال تطوير وتحسين أداء العاملين بتلك الشركات والمنظمات (٢). وكذلك لاقتناعهم بأن السبب وراء فشل الكثير من المديرين في مواجهة التحديات التي تواجههم؛ يرجع إلى عدم إدراكهم لمفهوم الأداء والمتغيرات التي تؤثر على أداء كل من المنظمات والعاملين بها (٣). وقد تعددت تعريفات الأداء، فقد عرفه البعض بأنه: مفهوم متعدد الأبعاد يختلف قياسه وفقاً لعوامل متعددة، ومن الضروري تحديد ما

الأسلامي، ويل المقارنة بين التجربة المصرية وتجارب بعض الدول.

مشكلات الدراسة: من المستقر عليه أن النظام الضريبي يتكون من التشريع الضريبي، والمجتمع الضريبي بمموليه، والإدارة الضريبية، وقد حظي التشريع الضريبي بالدراسات والأبحاث المتعددة منذ قديم الأزل، كما حظي الممولين باهتمام الدولة بدراسة مشكلاتهم وأحوالهم مع تبني سياسة الانفتاح والإصلاح الاقتصادي باعتبارهم من المستثمرين ورجال الأعمال، إلا أن الإدارة الضريبية رغم أهمية دورها في المجتمع كانت الحاضر الغائب، فهي حاضرة لكونها المنفذة للتشريع الضريبي، وغائبة لغياب الدراسات والأبحاث التي تتعلق بمشكلاتها ومحاور إصلاحها.

وقد مثل قلة الدراسات الصريحة حول الإدارة الضريبية عقبة كؤود أمام الباحث، الذي لم يصبه اليأس والقنوط، حيث واصل البحث والتقيب في ثنايا الكتب والرسائل العلمية والندوات والمؤتمرات، لجمع ما يتعلق منها بموضوع البحث وإعادة صياغته، بما يخدم لِموضوع البحث هذا من ناحية أولى. ومن ناحية ثانية فقد مثل كثرة الدراسات والأبحاث عن الجودة الشاملة مشكلة أخرى للباحث، حيث فرضت على الباحث كثرة الاطلاع عليها؛ لكي ينتقى منها ما يناسب موضوع البحث.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى بيان ماهية المفهوم الضريبي لإدارة الجودة الشاملة، وبيان مبادئ الجودة الشاملة، وكذلك تهدف الدراسة إلى إيضاح أهم المبادئ التي تصلح للتطبيق في الإدارة الضريبية المصرية، كما تهدف الدراسة إلى بيان معوقات تطبيق منهج الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية، كما تهدف الدراسة إلى بيان مزايا تطبيق منهج الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية، وكذلك تهدف الدراسة إلى إلقاء الضوء على تجارب بعض الدول في هذا الصدد وكذلك المفهوم الأسلامي للجودة للإستفادة من ذلك كله حال تبني الإدارة الضريبية المصرية لهذا المنهج.

الدراسات السابقة: تعددت الدراسات السابقة عن الجودة والجودة الشاملة، ومن أهم هذه الدراسات:

- دراسة بوعنان نور الدين (٢٠٠٧) والتي عرض فيها الباحث لماهية الجودة، ومفهومها وتطورها التاريخي، ومبادئ الجودة الشاملة، ومراحل تطبيقها وفوائد تطبيقها وتطوير جودة الخدمة، وأنواع الخدمات وعناصر جودة الخدمات وماهية رضا العميل وكيفية تحقيق رضا العميل.

- دراسة محمد عبد الوكيل عطا (٢٠٠٨) والتي تناول فيها الباحث الخلفية التاريخية لإدارة الجودة الشاملة، ومفهوم وخصائص الخدمة، ومفهوم نظام الجودة الشاملة للخدمة، والملاحق الأساسية لنظام الجودة الشاملة للخدمة وأهداف نظام الجودة الشاملة للخدمة، ثم عرض الباحث لكيفية تطبيق ذلك النظام على شركتي موبينيل وفودافون.

- دراسة وليد أحمد السيد (٢٠٠٩) والتي عرض فيها الباحث للإطار الفلسفي لمدخل إدارة الجودة الشاملة، التطور التاريخي والمفهوم والتعريف بالجودة الشاملة والأبعاد الرئيسية لإدارة الجودة الشاملة، ثم عرض الباحث لكيفية تطبيق ذلك على الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامي.

- دراسة محمود محمد علي (٢٠٠٨) وتناول فيها الباحث مفهوم إدارة الجودة الشاملة والمداخل المختلفة لدراسة الجودة الشاملة ومحاور تحقيق الجودة الشاملة ومعايير تحقيق الجودة الشاملة، ثم عرض الباحث لموقع مصلحة الضرائب على المبيعات من المعدلات المتعارف عليها للجودة الشاملة، ولم يوضح الباحث كيفية تطبيق منهج الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية المصرية سواء مصلحة الضرائب على المبيعات أو مصلحة الضرائب العامة قبل دمجهما معا أو مصلحة الضرائب العقارية أو مصلحة الضرائب الجمركية.

- دراسة حمدي عبد العظيم (٢٠٠٨) والتي عرض فيها الباحث لمبادئ الجودة الشاملة ومزايا تطبيق النظام، واجبات مدير الجودة، ومكونات نظام المعلومات للجودة الشاملة، وتطبيق نظام معلومات إدارة الجودة ومفهوم إدارة العمليات في ظل الجودة الشاملة، وأسباب فشل ونجاح إدارة الجودة في المنظمات.

- تحقيق الموازنة بين أهداف المنظمة وأهداف الفرد قدر الإمكان، مما يؤدي لتقليل المنازعات بينهما (٦).

- توفير قاعدة بيانات تمكن الإدارة العليا من الاستجابة السريعة تجاه ما يتعلق بالأداء غير المرغوب فيه.

- المساعدة في تطبيق المناهج التطويرية والرقابية الحديثة كإدارة الجودة الشاملة كمدخل لضمان جودة الأداء وتطويره في المنظمة (٧).

وعلىنا أن نأخذ بعين الاعتبار أن إدارة الأداء لن تكون ذات مغزى ما لم يكن لها الأثر على القصور في الأداء، مع ربط الأداء المؤسسي بأداء العاملين، وإذا كان ما يقاس ينفذ فإن علينا التأكيد على أن الأمور الصحيحة هي التي يجب أن تنفذ داخل الإدارة الضريبية (٨)، وباستقراء نصوص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولانحته التنفيذية، يلاحظ أنه قد تضمن مجموعة من المستحدثات في مجال أداء الإدارة الضريبية لعملها والتي تتطلب ضرورة إعادة النظر في آلية وتوجهات ذلك الأداء ومن أهم تلك المستحدثات ما يلي:

- التركيز من جانب الإدارة الضريبية على كسب ثقة الممول، من خلال اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول سنداً للربط النهائي للضريبة طالما أنه لم يتوافر لدي الإدارة الضريبية أدلة الإثبات التي تشير إلى عكس ذلك.

- تحول عبء الإثبات من الممول إلى الإدارة الضريبية، أي أن القاعدة الأساسية هي الثقة فيما يقدمه الممول، ويقع عبء الإثبات لما يخالف ذلك على الإدارة الضريبية الأمر الذي يتطلب الاهتمام بجودة أداء الإدارة الضريبية لعملها.

- التخفيف من عبء الضريبة في مواضع متعددة منها: العفو الضريبي، انقضاء المنازعات الضريبية وفقاً للضوابط الواردة بالمادة الخامسة والسادسة من مواد إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، تخفيض أسعار الضريبة إلى النصف تقريباً، والسماح بخصم الإهلاك، مع ترك بعض الإعفاءات الضريبية لبعض الاعتبارات كما هو الحال في المواد ١٣، ٣١، ٣٦، ٥٠، من القانون سالف الذكر.

- تحول النظر لدور الإدارة الضريبية من دور المحصل للضرائب إلى دور المشرف على سداد الممولين للضريبة، ومن دور المكافحة للتهرب الضريبي إلى دور الرقابة على الفاعل الضريبي من تهرب أو تجنب.

- قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ بدمج مصلحة الضرائب العامة على الدخل، والعام على المبيعات، في مصلحة واحدة، وما تطلبه ذلك من إعادة هيكله التنظيم للإدارات على مستوى المصلحة والاتجاه نحو الشمول في الأداء.

وبالتالي فإن الأمر يحتاج إلى مداخل مستحدثة لتطوير وإدارة أداء الإدارة الضريبية بما يضمن مراعاة المستجدات التي فرضها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتلك التي تظهر في الواقع العملي المتغير من أن لأخر، وبما يساعد على تحقيق كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية في أدائها لدورها الملزمة به، ومن أهم هذه المداخل مدخل الجودة الشاملة (٩).

منهج البحث: يبنى الباحث المنهج الاستقرائي والأستنباطي بصفة أساسية، باعتبارهما يتفقان مع البحث العلمي في مجال الاقتصاد والمالية العامة والضرائب، وذلك بقراءة الدراسات السابقة والبحوث العلمية التي قام بها الباحثون بالعلوم الاقتصادية والمالية والضريبية والإدارية، بالإضافة إلى التشريعات الضريبية عن موضوع الدراسة، واستقاء الأفكار المتعلقة بموضوع البحث لمحاولة البدء من حيث انتهت هذه الدراسات، هذا من ناحية أولى. ومن ناحية أخرى، لجأ الباحث إلى استخدام المنهج المقارن أحياناً في بعض مواضع الدراسة، مثال ذلك المقارنة بين الفكر الوضعي والفكر

للعلماء الداخليين والخارجيين، من خلال عملية التحسين المستمر لكل أجزاء المنظمة، بدعم من الإدارة العليا واشتراك جميع العاملين فيها" (١٠). ونتيجة لذلك أصدرت الهيئة العالمية لتوحيد المقاييس نظم المواصفات العالمية المعروفة بنظم ISO 9000، وكلمة الأيزو (ISO) مشتقة من الأحرف الثلاثة الأولى باللغة الانجليزية للمنظمة الدولية للمقاييس "International Standardization Organization" (١١). وبالتالي يمكن القول إن أهم ما يميز أسلوب إدارة الجودة الشاملة هو شموليته لكافة عناصر العمل في المنظمة، لتحقيق الانضباط الداخلي والخارجي. ويقصد بالانضباط الداخلي تفعيل مدخلات المنظمة المادية والبشرية والمعنوية وكافة عملياتها من خلال تخطيط الجودة، وضبط الجودة، وتحسين الجودة بحيث تؤدي المنظمة عملها بمنتهى الدقة، في حين يتحقق الانضباط الخارجي بتلبية المنظمة لمتطلبات العملاء (١٢).

هذا وقد ورد النص على الجودة لأول مرة في التشريعات الضريبية المصرية بصفة غير مباشرة، ضمن اختصاصات المجلس الأعلى للضرائب، في البند (٦) من المادة (١٤١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي نصت على أن "يمارس المجلس في سبيل تحقيق أغراضه الاختصاصات الآتية... ٦- دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية، للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب، بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية والإدارية التي تؤديها، والسعي لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن".

ومن المعلوم أن عملاء مصلحة الضرائب المصرية هم جمهور الممولين والمسجلين والوكلاء عنهم من المحاسبين والمحامين وبصفة عامة المجتمع الضريبي المتعامل مع مصلحة الضرائب، وإذا كانت الضريبة تعرف على أنها مبلغ من النقود يفرض ويجبي جبراً من الأشخاص الخاضعين لها بصفة نهائية دون أن يكون له مقابل معين وذلك بغرض تحقيق نفع عام (١٣)، أي أن الممول يقوم بدفع الضريبة بدون أي منفعة شخصية مباشرة تعود عليه، هل معنى ذلك أن الإدارة الضريبية المحصلة لها لا تقدم أي خدمات لدافع الضريبة؟! الإجابة على هذا السؤال تفرض علينا أولاً بيان مفهوم الخدمة وخصائصها، ثم مجالات الخدمات التي تقدمها مصلحة الضرائب المصرية.

تعرف الخدمة بأنها "عمل، أو عملية، أو أداء، تقدمه المنظمات الخدمية يتضمن في الأساس أفعالاً وأعمالاً تؤدي للعملاء"، وتتميز الخدمات بأنها غير مادية، في حين تتميز السلع بأنها مادية يمكن إدراكها بالحواس ويمكن النظر للخدمات على أنها منتجات تتكون من الأنشطة والمنافع التي تقدم للبيع، كما أنه لا ينتج عنها تملك أي شيء، حيث إن التملك صفة مميزة للسلع عن الخدمات؛ لأن مشتري السلعة يحصل على ملكيتها، وفي المقابل فإن مشتري الخدمة له الحق فقط في استخدامها، أما ما يمتلك فهو منفعة الخدمة وليس الخدمة ذاتها. ويتفق معظم الباحثين على أن للخدمات أربعة خصائص تميزها عن السلع، وهي:

(١) عدم المادية: تعد عدم المادية الفارق الأساسي بين السلع والخدمات، فالخدمات أقرب إلى الأداء أو الفعل أي أن الخدمات ليس لها بعد مادي، ومن ثم فلا يمكن لمشتري الخدمة أن يري، أو يسمع، أو يتذوق، أو يحس، أو يشم الخدمة قبل شرائها.

(٢) التباين والاختلاف: إن الخدمة أداء يقدمه بشر، وبالتالي من غير المتوقع وجود خدمتين متشابهتين تماماً، ويرجع ذلك إلى احتمال وجود تباين في أداء العاملين المقدمين للخدمة من يوم لآخر، ومن ساعة لآخر في اليوم الواحد، والتباين في الخدمة لا يرجع فقط إلى أنها أداء يقدمه بشر هم العاملون، ولكن أيضاً يتلقاه بشر هم العملاء، ولا يوجد عميلان متشابهان تماماً، فكل عميل له مطالب متميزة وفريدة.

- دراسة فيصل محمد الخنفري (٢٠١٠) والتي ركز فيها الباحث على بيان مفهومي الجودة والجودة الشاملة، وعلاقة تكنولوجيا المعلومات بإدارة الجودة، وأهداف إدارة الجودة وعلاقة الموارد المالية والجودة الشاملة وأثر ذلك على القدرة التنافسية للشركات وقد جاءت هذه الدراسات قاصرة لكونها ركزت على الشركات والمؤسسات الصناعية ولم تركز على المصالح والهيئات الخدمية الحكومية ذات المنافع العامة ومنها الإدارة الضريبية، وحتى دراسة محمود على ركزت على مصلحة الضرائب على المبيعات دون باقي المصالح الضريبية، كما لم توضح هذه الدراسات المفهوم الضريبي لإدارة الجودة الشاملة وأهم مبادئ الجودة الشاملة المناسبة للتطبيق بالإدارة الضريبية ومعوقات التطبيق ومزايا وفوائد التطبيق والتجارب الدولية في هذا الصدد، وهذا كله هو ما يعرض له الباحث في هذه الدراسة بإيجاز غير مخل بالمعنى وأسهاب غير ممل للقارئ، وذلك في مباحث ثلاث متتالية مسبقة بمقدمة ومتبوعة بخاتمة لأهم النتائج والتوصيات وذلك كما يلي.

المبحث الأول:

المفهوم الضريبي لإدارة الجودة الشاملة :

بدأت رحلة إدارة الجودة الشاملة منذ العصور القديمة بدءاً من الفرانكو وفلاسفة اليونان وحتى العصور الوسطى، ثم تطور الاهتمام بالجودة في القرن التاسع عشر مع التركيز على أحد جوانبها وهو وظيفة الفحص حتى أصبحت أكثر تنظيماً، وفي بداية القرن العشرين تبلورت مفاهيم الجودة مع التركيز على الأدوات الإحصائية للرقابة علي الجودة، وكان ذلك بفضل مساهمات المهندسين في تلك الفترة.

وفي أثناء وبعد الحرب العالمية الثانية تزايد الاهتمام بالجودة، وتحققت المنظمات من ضرورة اشتراك أكثر من إدارة داخل المنظمة في شئون الجودة، وأهمية دور الإدارة العليا في تحقيق الجودة، وصاحب ذلك تطور مفاهيم الجودة من التركيز على الرقابة إلى توكيد الجودة، ثم إدارة الجودة، وصولاً إلى مفهوم إدارة الجودة الشاملة.

ورغم الاهتمام الواضح بمدخل إدارة الجودة الشاملة من جانب الأكاديميين والممارسين، ومع ذلك لا يوجد تعريف واحد متفق عليه لهذا المدخل، نظراً لتعدد أبعادها واستمرارية الأبحاث الخاصة بها، ومع ذلك يمكن تحديد ثلاثة اتجاهات رئيسية في تعريف إدارة الجودة الشاملة، كما يلي:

(الاتجاه الأول) إدارة الجودة الشاملة كبرنامج للتحسين: في إطار هذا الاتجاه، تعرف إدارة الجودة الشاملة على أنها البرامج اللازمة لتحسين الجودة والإنتاجية، ويركز هذا الاتجاه على المفاهيم والوسائل اللازمة لتحسين الأداء على كافة المستويات التنظيمية والوظيفية والتشغيلية، ويعاب على هذا الاتجاه عدم تناول إدارة الجودة الشاملة كمدخل تكاملي، بل ينظر إليه على أنه مجرد وسيلة لتحسين نظام العمل وليس نظاماً متكاملًا في حد ذاته.

(الاتجاه الثاني) إدارة الجودة الشاملة هي التحسين المستمر: يعرف أصحاب هذا الاتجاه الجودة الشاملة على أنها عملية التحسين المستمر لعمليات المنظمة من خلال كافة العاملين، بما يقابل احتياجات العميل الداخلية والخارجية، ويؤخذ على هذا الاتجاه أنه يخلط بين إدارة الجودة الشاملة كفلسفة إدارية متكاملة للمنظمة ككل وبين عملية التحسين المستمر كأحد العناصر الأساسية لهذه الفلسفة. (الاتجاه الثالث) إدارة الجودة الشاملة كنظام متكامل: يركز أصحاب هذا الاتجاه في تعريفهم لإدارة الجودة الشاملة باعتبارها فلسفة إدارية ونظاماً متكاملًا للإدارة بالمنظمات، وليس مجرد سلسلة من البرامج أو الوسائل، وفي ظل هذا الاتجاه تلعب إدارة الجودة الشاملة دوراً حيوياً في خلق ثقافة تنظيمية متوجهة بالمستهلك أو العميل من خلال مشاركة جميع العاملين، واستمرارية عملية التحسين في كل أجزاء المنظمة، بما يتلاءم مع توقعات واحتياجات العملاء الداخليين والخارجيين.

في ضوء ما سبق فإن البحث يؤيد ما ذهب إليه البعض في تعريف إدارة الجودة الشاملة بأنها: "فلسفة إدارية تعتنقها المنظمة وتنعكس مباشرة على إستراتيجيتها، بهدف إشباع الحاجات الحالية والمتوقعة

إلى إرسالها للإقرار الضريبي إلى الممولين على منشأتهم حتى يتقدموا به إليها.

(٥) كذلك فإن الإدارة الضريبية قامت بإنشاء إدارة عامة لخدمة الممولين بضرائب الدخل وإدارة عامة لمساعدة المسجلين بضرائب المبيعات، بل أن المصلحة قامت بتحويل إدارة خدمة الممولين إلى قطاع خدمة الممولين في الهيكل الجديد للمصلحة طبقاً للقرار ٢٧٣ لسنة ٢٠٠٧ وذلك للإيمان بضرورة وجود جهة متخصصة بداخلها لمساعدة الممولين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.

(٦) وكذلك قامت الإدارة الضريبية بإنشاء مراكز للإرشاد الضريبي في أماكن تجمعات الممولين في الغرف التجارية، واتحاد الصناعات وغيرها من أماكن تجمعات الممولين؛ وذلك لمعاونتهم في استيفاء بيانات الإقرار الضريبي، كل ذلك بهدف معاونة الممولين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية بإجراءات ميسرة وفي أقل وقت ممكن.

في ضوء ما سبق نجد أن الإدارة الضريبية أصبحت تحاول أن تتعامل مع الممولين تعامل أصحاب المشروعات الخاصة مع عملائهم، وبالتالي تحولت الإدارة الضريبية من مصلحة جباية إلى إدارة خدمات ترضي مصالحهم، وتحويل الممول من دافع للضريبة إلى عميل (زبون) يحصل على الخدمة المتمثلة في إعانته على الوفاء بالتزاماته القانونية تجاه الدولة بأقل تكلفة، سعياً للحصول على رضائه، في إطار من الجودة بمعناها في المشروعات الخاصة، باعتبار أن الممول لا يعمل لحساب مصلحة الضرائب، وإنما تعمل مصلحة الضرائب لصالحه وتسعى لكسب رضاه (١٥)، ومع ذلك فهناك ثلاثة مبادئ خدمية أساسية لا تنطبق على عميل الإدارة الضريبية وهي:

(١) أن الموظف الرسمي (مأمور الضرائب) نادراً ما يعتقد بأن "الزبون دائماً على حق"، فهذه المقولة تنطبق في مجال القطاع الخاص، ولا يستطيع الموظف الرسمي أن يغير اللوائح والقوانين حتى يرضى بعض الزبائن.

(٢) الزبون يجب أن يتسوق من أفضل الخدمات المتاحة، وهذا لا ينطبق على ما تقدمه الإدارة الضريبية للممول، لأن علاقة الممول بإدارة الضريبة علاقة جبرية وليست اختيارية.

(٣) الزبون الذي لا يرتاح لمستوى الخدمة يمكن أن يطلب إرجاع نفوقه، عكس ما يحدث من الممول مع الإدارة الضريبية، حيث لا يستطيع الممول استرداد الضريبة طالما دُفعت طبقاً لصحيح القانون.

ومن ثم اعترض البعض على تطور العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية بالنظر للممول باعتباره عميلاً أو زبوناً لدى الإدارة الضريبية، واعتبرها مبالغة في تقدير نوع العلاقة التي تنظم المعاملة بين الطرفين، وأنه لا يمكن تطبيق القواعد التي تحكم القطاع الخاص في علاقته مع المستهلك في هذه الحالة؛ لأن القطاع الخاص يعترف دائماً بأن العميل على حق، وأن على التاجر أن يغير من سلوكه، لتقديم السلع والخدمات التي يرغبها العميل في حين تجبر الدولة الممول على أداء الضريبة بحكم القانون، ومع ذلك فإن أصحاب هذا الرأي لا ينكرون حاجة الحكومة لتحسين خدماتها، بينما تكمن المشكلة في أن أساس دور الدولة هو لإرضاء الأفراد طبقاً للحقوق الدستورية الأمر الذي لم تستطع الدولة أن تتقن به المجتمع على أساس سليم (١٦).

في الوقت الذي يرى فيه البعض الآخر أن الضريبة فريضة إجبارية يلتزم بأدائها الممول فهدراً، ولا يؤدي اعتبار الممول عميلاً أو زبوناً لتغيير العلاقة التنظيمية التي تحكمها بالإدارة الضريبية، حيث إن التطور لم يلحق سوى طريقة الإدارة الضريبية وأساليبها في تحقيق الالتزام الضريبي، بأن يكون سببها الأول والأصلي هو تشجيع التزام الممول اختياراً وطواعية للقانون، بنفس الوسائل التي تتبعها المنشآت الخاصة في جذب عملائها على التعامل معها اختياراً،

(٣) التزام بين الإنتاج والاستخدام: بينما تنتج معظم السلع أولاً ثم تباع وأخيراً تستهلك، فإن معظم الخدمات تباع أولاً ثم تنتج وتستهلك تزامنياً، أي في نفس الوقت، ويعني ذلك أن العميل غالباً ما يتواجد في وقت إنتاج الخدمة وربما يشارك في عمليات إنتاجها، ومشاركة العملاء في الخدمة تكون بخدمة أنفسهم، مثل: مطاعم الوجبات السريعة، أو بالتعاون مع مقدمي الخدمة مثل الجامعات والمستشفيات.

(٤) فناء الخدمات: فناء الخدمات يشير إلى أن الخدمات لا يمكن تخزينها أو إعادة بيعها أو إعادتها إلى مقدم الخدمة، وأشارت احدي الدراسات أن فناء الخدمات يتطلب إنتاج وتقديم الخدمة تزامنياً، كما أوضحت دراسة أخرى إلى عدم إمكانية إجراء اختبار نهائي لجودة الخدمات أي بعد إنتاجها وقبل تقديمها، وهذا يحتم على مقدم الخدمة الأداء الصحيح للخدمة في المرة الأولى وكذلك كل مرة (١٤).

واضح أن الإدارة الضريبية لا تقدم منتجات مادية ملموسة لسلع صناعية أو تجارية، إنما تقدم خدماتها لجمهور المجتمع بصفة عامة، وذلك عندما تقوم بتحويل الموارد الضريبية للعدل والمساواة بين الممولين لكي تستخدمها الدولة في إشباع حاجات المجتمع المتعددة والمتجددة، عندما تنفقها على المرافق العامة كالتعليم والصحة والمواصلات والاتصالات والعدل والأمن الداخلي والأمن الخارجي والقضاء... الخ، ومع ذلك يلاحظ الباحث وجود بعض الخدمات الخاصة التي تقدمها الإدارة الضريبية مباشرة للممولين عندما يتقدمون لوحدات المصلحة المختلفة للحصول على هذه الخدمات، مثال ذلك ما يلي:

(١) يمكن للممول أو وكيله أن يتقدم لقطاع البحوث والاتفاقيات الدولية بالمصلحة، بطلب للحصول على قنوي أو رأي القطاع في موضوع معين وهذا الرأي تلتزم المأمورية بتنفيذه، بل إنه يصير سابقة تقتدي به المأموريات الأخرى في الحالات المماثلة، هذا الرأي إذا كان في صالح الممول فإنه يوفر عليه اللجوء إلى القضاء للحصول على حقه باعتباره طرفاً مرهقاً للحصول على الحقوق، يحتاج إلى الكثير من الوقت والمال، أما إذا كان في غير صالحه فإنه يمكن للممول أن يلجأ إلى القضاء.

(٢) يمكن للممول أو وكيله أن يطعن على ربط الضريبة، الذي قامت بإجرائه المأمورية أمام اللجان الإدارية ذات الأخصاص بنظر النزاع التي بدورها تصدر قرارها في موضوع النزاع، وبالتالي فإن قرار اللجان سواء اللجان الداخلية أو لجان الطعن أو حتى لجان إعادة النظر في الربط النهائي أو لجان التصالح أو لجان الإسقاط يمثل خدمة للممول إذا كان في صالحه بالطبع؛ لأنه يوفر عليه طريق النزاع القضائي الطويل والمكلف للمال والوقت والجهد، وذلك بحصوله على حقه في دفع ضريبة عادلة من خلال الطريق الإداري قليل النفقات سريع الحسم.

(٣) كما تقدم لجنة القرارات المسبقة المشكلة طبقاً للمادة (١٢٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ خدماتها للممولين، الذين يتقدمون لها للحصول على قرار منها بشأن الأثر الضريبي المترتب على المعاملات أو الأنشطة التي لديهم نية القيام بها مستقبلاً، بحيث يمثل قرار اللجنة المذكورة رأي المصلحة بصدد الموضوع الذي تم عرضه عليها إذا ما قام الممول بهذا النشاط مستقبلاً.

وهذا القرار يمثل للممول خدمة حقيقية لأنه يعرفه الأثر الضريبي للأنشطة التي سيباشرها مستقبلاً، وبالتالي يقدم له الحماية من سوء تفسير مأمورية الضرائب للقانون، حيث تلتزم المصلحة ومأمورياتها بهذا القرار طالما لم تتغير الوقائع التي صدر بناء عليها، ليس هذا فحسب بل يوفر هذا القرار الصادر عن اللجنة المذكورة على الممول التكاليف التي يتكبدها عندما يلجأ للخبراء في مجال الضرائب ليوضحوا له الأثر الضريبي للأنشطة التي ينوي القيام بها مستقبلاً.

(٤) كما تقوم الإدارة الضريبية بطباعة الإقرارات بأشكال وأنواع مختلفة، والقيام بإجراء الدعاية المتنوعة لتذكير الممولين بميعاد تقديم الإقرار الضريبي السنوي، بل وصل الأمر بالإدارة الضريبية

ضمنياً الجودة كأحد العناصر الحاكمة لنشاط المنظمات، وقد أتمم القرن العشرين بالتطور السريع في العلوم والتكنولوجيا واقتحام مجالات جديدة تتطلب الدقة المتناهية في كل ما يتعلق بها، كارتداد الفضاء الخارجي واستخدامات الطاقة النووية وما صاحب ذلك من طفرة في تكنولوجيا التصنيع والذي ارتبط بطبيعة الحال بمفهوم الجودة ومتطلباتها.

وبالتالي أصبحت الجودة في وقتنا الراهن هي العامل الأساسي في قرار المشتري لأغلب المنتجات من السلع والخدمات، ويستوي في ذلك نوعية المشتري الذي قد يكون ربه بيت أو مؤسسة صناعية أو هيئة حكومية. وبذلك أصبح عنصر الجودة هو أهم عامل يؤدي إلى التنظيم الناجح ونمو المؤسسات الخدمية والإنتاجية على المستوي القومي والدولي (٢١)، وإذا كانت الجودة بهذه الأهمية فما هي المبادئ التي تقوم عليها؟ يمكن تلخيص المبادئ الأساسية لإدارة الجودة الشاملة بمصلحة الضرائب المصرية كما يلي:

(١) التركيز على جميع الممولين صغار ومتوسطي وكبار دون تفرقة، ومراعاة تحسين العلاقة معهم.

(٢) تحسين كافة عمليات المصلحة من حصر وفحص وحجز وتحصيل وتنفيذ جبري وقضايا باستمرار.

(٣) شمولية النظام بحيث يشمل كل مستويات المصلحة بالكامل، القيادة العليا وجميع مستويات الإدارة.

(٤) توفير المعلومات الوافية عن المجتمع الضريبي لأنها أساس اتخاذ القرارات.

(٥) التخطيط لأساليب الوصول إلى الجودة التي يتوقعها الممولون.

(٦) تحديد إجراءات التشغيل اللازمة لتحقيق أهداف التخطيط الضريبي.

(٧) تعريف العاملين بإجراءات التشغيل خاصة الذين تؤثر أعمالهم على الجودة.

(٨) المتابعة والتقييم للنتائج والأداء لمعرفة درجة التطور واستمرارية التقييم.

(٩) تطوير الإجراءات في ضوء ما تسفر عنه المتابعة والتقييم (٢٢).

المطلب الثاني:

أهم مبادئ الجودة الشاملة الملائمة للإدارة الضريبية تتمثل الجودة بالنسبة لمصلحة الضرائب المصرية في مستوى تحقيق المتطلبات التي يتوقعها المستفيد من الخدمة (الممول/المسجل) عند تعامله مع المصلحة ممثلة في مأموريات الضرائب المتعددة أو إدارات المصلحة المتنوعة، ويمكن القول بأن نظام الجودة الشاملة يعني السياسة العامة في المصلحة التي تعمل على إدارة ورقابة مدي تحقيق معايير الجودة وشمول تطبيقاتها، حيث تشمل الموارد البشرية والمادية بالمصلحة كمكون أساسي في منظومة الجودة الشاملة بهدف تلافي حدوث أخطاء في تقديم الخدمة وإتمامها بالصورة الصحيحة من أول مرة وضمان تحسين الأداء بشكل مستمر (٢٣). وفي هذا الصدد تشير الدراسة إلى وجود مداخل مختلفة للجودة، سوف نتعامل هنا مع مدخلين رئيسيين نراهما أكثر ملائمة لطبيعة نشاط الإدارة الضريبية، وهما كما يلي:

(المدخل الأول) احتياجات الممول: أي مدي تحقيق الخدمة لاحتياجات الممول، وطبقاً لهذا المدخل فإن الذي يحدد مدي جودة الخدمة هو الممول نفسه، فإذا ما تم الوصول إلى رضا الممول، فإننا نعتبر أن الخدمة قد تمت بجودة عالية، فالجودة هنا ينظر إليها على أنها الملائمة للتطبيق وإرضاء الممولين. والمصلحة في ضوء هذا المدخل يتعين عليها دراسة طبيعة سلوك الممولين وثقافتهم واحتياجاتهم، والتي تختلف من فئة لأخرى للوصول إلى رضاهم، حيث إن ثقافة رجال الصناعة واحتياجاتهم وسلوكهم تختلف عن ثقافة وسلوك رجال التجارة، كما أن كبار التجار يمكن أن يختلفوا

مستهدفة بطريقتها في الحصول على رضاهم دون أن تلجأ إلى وسائل الالتزام الإيجابي لقانون الضريبة إلا بصفة استثنائية، وكخطوة تالية للتعامل مع المخالفين للقانون، وردعا للمتهربين من التزاماتهم.

وبالتالي فإننا نؤيد ما ذهب إليه البعض من أنه على الرغم من أن أصحاب الرأي الأول يعتبرون العلاقة المتطورة بين الإدارة الضريبية والممول مبالغة لعدم الاعتراف بالقول السائد بأن العميل على حق، إلا أنه مع التطور الإداري يمكن أن يتحقق قدر كبير من ذلك إذا ما لاحظ الممول أن جميع المرافق العامة في الوسط الذي يعيش فيه تدار على قدر عال من الكفاءة، وبالتالي يشعر بقيمة الضريبة التي يدفعها للحصول على الخدمات العامة، لذا يجب على الإدارة الضريبية أن تركز جهودها لرضاء عملائها من الممولين، خاصة وأن هذا الإرضاء الذي ينادى به أصحاب الرأي الثاني والمتمثل في تشجيع الممول على الوفاء بالتزامه الضريبي طواعية واختياراً لن يتأتى إلا إذا كانت هناك ثقة وأمانة ووعي بين الطرفين بنسبة (١٠٠%) (١٧).

في ضوء ما سبق، يمكن تحديد مفهوم عام للجودة الشاملة بالإدارة الضريبية ممثلة في مصلحة الضرائب المصرية بأنها: نظام للأنشطة الموجهة نحو إيجاد ممولين وعاملين راضيين تماماً عن أداء كافة وحدات المصلحة لوظائفها، موظفون أكفاء متمكنون من تحقيق أعلى حصيل، وبأقل تكلفة ممكنة في ضوء التشريع والربط المعمول به؛ لكي يحدث التكامل بين كل الأنشطة والعمليات داخل المصلحة لتحقيق التحسين المستمر في أداء خدماتها بهدف إرضاء الممولين.

كما يمكن النظر إليها على أنها فلسفة إدارية تمارسها الإدارة الضريبية، للمساهمة في التوظيف الكفاء والفعال للموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق أهداف المصلحة، طبقاً لاحتياجات وتوقعات المتعاملين معها (المجتمع الضريبي بمموليه، والعاملين بالمصلحة) بأقل تكلفة، وبما يضمن تعظيم المتوقع من العاملين من خلال الاستمرار في التعلم والتحسين (١٨).

المبحث الثاني:

تنفيذ مبادئ الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية:

منذ ظهور فلسفة الجودة الشاملة، قام العديد من الباحثين بتقديم مجموعة كبيرة من الدراسات، لتحديد مبادئ إدارة الجودة الشاملة، وقد كانت معظم محاولات هؤلاء الباحثين تطبق في المنظمات الصناعية، ولكن مع ارتفاع أهمية المنظمات الخدمية ضمن الاقتصاديات المعاصرة للعديد من الدول، تنامي الاتجاه نحو تطويع مبادئ إدارة الجودة الشاملة، لتلائم بيئة هذه المنظمات (١٩) ومنها الإدارة الضريبية، ولذلك تنقسم الدراسة في هذا المبحث إلى المطلبين، كما يلي: المطلب الأول

المبادئ العامة لإدارة الجودة الشاملة

تعتمد كفاءة أداء العمل الإداري على جودة الأعمال ونتائجها، والتي تقاس عن طريق معرفة مدي رضا العملاء عما يقدم لهم من خدمات تتفق مع المتطلبات والمعايير المحددة لدرجة جودة المدخلات والمخرجات وتحقيق الأهداف، ويمكن النظر إلى الجودة على أنها جهود متواصلة لتحقيق التطور والتحسين المستمر للأداء، من خلال نشر ثقافة الجودة وتنمية الوعي بها لدى العاملين، والتركيز على النتائج لتحقيق التكامل الإداري، أي أن الجودة لم تعد تستهدف الكشف عن الأخطاء بل تتجاوز ذلك إلى بناء الثقة الراسخة من القيم والمبادئ لجودة الأداء (٢٠).

التطور سمة ارتبطت بالإنسان، فمنذ بدء الخليقة وانتظام البشرية في تكوينات اجتماعية، والمحاولات متصلة للحصول على الأحسن والأفضل والأرخص للمنتجات من السلع والخدمات، ويعني ذلك

لجودة الأداء، مع تحديد مسموحات محددة للتباين يتفق عليها، لاختلاف الاعتبارات الخاصة بالخبرة والمهارة والسلوك بين القائمين بأداء هذه الأنشطة أو المهام، وكلما زادت الدقة والتقارب في التطبيق، كلما زادت جودة المنتج.

هنا يفترض أن رضا الممول مرتبط بشكل مباشر بمدى الدقة في تحقيق مواصفات وشروط الخدمات المقدمة، وهذا الافتراض صحيح إذا ما تم تطبيق التشريع بطريقة موحدة وموضوعية وعادلة بين الممولين لكون ممثل الإدارة الضريبية قاضي وليس خصماً للممول (٢٦).

وتطبيقاً لذلك أصدرت مصلحة الضرائب المصرية كتابها الدوري رقم ٢٦ لسنة ٢٠١١ بشأن مراجعة جودة أعمال الفحص، والذي جاء به أنه سبق للمصلحة أن أصدرت عدداً من التعليمات والكتب الدورية والقرارات الإدارية، التي تناولت أعمال مراجعة ومراقبة جودة الفحص، وتطويراً لأداء أعمال مراجعة جودة الفحص تستبدل التعليمات والكتب الدورية والقرارات الإدارية السابقة بما يرد بهذا القرار، ويجب على المأموريات التحقق من استيفاء جميع عناصر الجودة الموضحة بالقائمة المرفقة بهذا القرار في جميع ملفات الفحص.

كما نص الكتاب الدوري المشار إليه في المادة الأولى على أن يتم تشكيل لجنة مراجعة جودة الفحص بكل مأمورية من ثلاثة أعضاء من المتميزين بالفحص، من السادة المراجعين ومديري الفحص ومديري عموم الفحص يكون أحدهم رئيساً للجنة، وتختص هذه اللجنة بالتحقق من استيفاء كل حالة فحص، للإجراءات الموضحة بقائمة التحقق المرفقة قبل الأخطار بالنماذج الضريبية، وتشكل هذه اللجنة بمعرفة رئيس المأمورية وتخطر بها المنطقة المختصة والإدارة المركزية للفحص.

وفي هذا الكتاب الدوري سالف الذكر والجدول المرفق به تحاول الإدارة الضريبية أن تلتزم بالمأمور الفاحص بأن يركز على حل المشكلات في الوقت المناسب بما يؤدي إلى بناء علاقات جيدة مع الممولين كزبائن أو عملاء من خلال إتباع مجموعة متنوعة من الخطوط من أهمها:

- الفاحص يجب عليه دائماً أن يكون ذا قدرة فائقة على حسن معاملة الممولين في جميع الاتصالات بهم ويمثليهم من المحاسبين والمحامين مع ضرورة مراعاة التوافق والترابط بينهما.

- يجب أن تكون المكاتبات للممول واضحة وموجزة وملتزمة بالشروط القانونية، كما يجب أن تحتوى المكاتبات على اسم الموظف، وتوقيعه، ورقم تليفونه لسهولة الاتصال به، والرقم التعريفي للممول (٢٧).

- الاهتمام بالممولين مهما كانت نوعيتهم أو أحجام أموالهم صغار متوسطي كيار، والرد على تساؤلاتهم وإزالة أي غموض يصادفهم حال تعاملهم مع الإدارة الضريبية.

- التمسك بالأعراف والأصول السليمة عند التعامل مع الممولين مثال ذلك: الشفافية، الصدق، الأمانة، الإفصاح، الوفاء بالعهد والوعد، وعدم التمييز بينهم وغير ذلك من الخصال الحسنة.

ومن ثم يمكن أن يكون الممول خبير داعية من دعاة الإدارة الضريبية وخدماتها بشرط قناعاته ورضائه عنها حين يتعامل معها، هذا في مجال ضرائب الدخل، وواضح أن الجودة مازالت في بدايتها فلم تصل بعد إلى أن تكون جودة شاملة، بمعنى أن تغطي كافة الأعمال التي تقوم المصلحة بأدائها كالحصر ومكافحة التهريب الضريبي، والحجز والتحصيل والتنفيذ الجبري، والقضايا والمنازعات الضريبية، حيث إن الكتاب الدوري سالف الذكر يتبنى الجودة في نطاق أعمال الفحص فقط هذا من ناحية أولى.

ومن ناحية ثانية، يثار التساؤل عن وضع الجودة الشاملة في مجال ضرائب المبيعات؟ وللاجابة عن هذا التساؤل نوضح في البداية أن تجربة هذه المصلحة في العمل على تحسين جودة بيئة العمل وجودة العنصر البشري وجودة النظم الإدارية والضريبية لاقت الاستحسان؛ ولذلك تم اختيارها لتعرض ضمن مؤتمر الممارسات

عن صغار التجار في الثقافة والسلوك، كذلك فإن سلوك المسؤولين في قطاع الأعمال العام يختلف عن سلوك وثقافة المسؤولين في القطاع الاستثماري.

ومن ثم فإن على الإدارة الضريبية أن تدرك أنها إدارة خدمات للممولين في المقام الأول، وأن تتجه إلى أن تسخر كل مواردها المادية والبشرية لمساعدة الممولين للوفاء بالتزاماتهم الضريبية في أسرع وقت وأقل تكلفة ممكنها، وأنها لم تعد إدارة جباية في المقام الأول إنما هي إدارة للرقابة والمساعدة للممولين للإذعان الطوعي للقانون الضريبي. لذا تقوم الإدارة الضريبية بتقديم وسائل متعددة لتوعية الممول ضريبياً، حيث أنشأت الإدارة الضريبية في مصر شأن معظم الدول "إدارة عامة لخدمة الممولين" بقرار وزير الدولة للتنمية الإدارية ورئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم ٨٨٥ لسنة ٢٠٠٢، بل أن المصلحة قامت بتحويل إدارة خدمة الممولين إلى قطاع خدمة الممولين في الهيكل الجديد للمصلحة طبقاً للقرار ٢٧٣ لسنة ٢٠٠٧ وذلك بهدف تسهيل أداء الخدمة للممولين، والمساهمة في حل المشكلات التي تواجههم حال تعاملهم مع المصلحة، وكذلك توفير مستوى عال من المعرفة والتثقيف للممولين وتوعيتهم بحقوقهم وواجباتهم وتحسين استيعابهم للنظام الضريبي وأهميته في ضوء الاختصاصات المحددة والمسندة إلى إدارة خدمة الممولين (٢٤).

ولإدارة خدمة الممولين وفروها بالمأموريات نشاط فعال في مجال توعية الممولين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الإدارة الضريبية، فقد أصدرت بعض الكتيبات مثل: إرشادات لفتح الملف الضريبي لبعض الأنشطة المختلفة، إرشادات عن الإقرار الضريبي، ومطبوعات للممول تتضمن حقوقه وواجباته، ومطبوعات شاملة نسب ومبالغ الخصم تحت حساب الضريبة، والهدف الذي ترمى إليه الإدارة الضريبية من وراء ذلك، أن يدرك الممولون أن جزءاً كبيراً من الدور الذي تقوم به، يتمثل في تعريف الممولين بمسئولياتهم وتزويدهم بالمواد والمعلومات التي تعينهم على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية، وتقديم خدمات أفضل لهم باعتبارهم عملاء للمصلحة وليسوا أعداء لها من خلال إجراءات أكثر سلاسة وشفافية.

وقد بدأت إدارة خدمة الممولين بتقديم الاستشارات الضريبية عن طريق الخط التليفوني رداً مباشراً أو مسجلاً، وعمل المسابقات الإذاعية والتليفونية، عن مدى توافر الثقافة الضريبية بين المواطنين عامة والممولين خاصة، حيث تبث الوعي الضريبي لدى الممولين، لدعم الإحساس الكامل لديهم بأهمية وقدسية الضرائب وأن يشعروا بالتصرفات الرشيدة للحكومة وما تقدمه من خدمات كما قامت الإدارة الضريبية الأمريكية "IRS" بإنشاء مكتب يسمى "Taxpayer Advocate" يختص بإنهاء المنازعات التي تنشأ بين الممول والإدارة الضريبية قبل عرضها على القضاء، أملاً في حل وسط بين الطرفين لاستمرار التعاون والثقة بينهما وهذا بخلاف ما تختص به لجان الطعن.

كما تقوم أيضاً بتدريس كتب دراسية في مراحل التعليم المختلفة عن الضرائب ودراسات متعمقة في مراحل التعليم العالي، مما يؤدي لزيادة وعي الطلبة للنظام الضريبي لما يقومون به من تجسيد لشخصية الممول ومأمور الضرائب، بالتبادل فيما بينهم أمام المشرف على الدراسة، ولذا فأننا نؤيد ما ذهب إليه البعض من مطالبة بتدريس هذه المواد بصفة إجبارية في مصر بكافة المراحل الدراسية الأولى، الابتدائية والإعدادية والثانوية، بل في كافة الكليات الجامعية بجانب الكليات المتخصصة في الشأن الضريبي (٢٥).

بالإضافة للخدمات الخاصة التي تقدمها المصلحة، والتي أشارت إليها الدراسة فيما سبق.

(المدخل الثاني) المطابقة للمتطلبات: أي مدي مطابقة أداء الخدمة لشروط ومعايير جودة الخدمة وأدائها على النحو اللازم، طبقاً لهذا المنهج يتم تقرير شروط أداء الخدمات والأنشطة التي تقوم بها الإدارة الضريبية، ففي مجال الفحص الضريبي مثلاً يتم وضع قائمة بخطوات أداء نشاط الفحص وشروط الأداء الجيد، كمواصفات

بنسبة المدة التي شارك فيها المأمور في تلقي القرارات، كذلك يحدد معدل الأداء بالنسبة لمأمور القضايا بالرد على ١٥ صحيفة دعوى أو تقرير خبير أو تقرير بالرأي في طلب التصالح الذي يتم رفعة للمنطقة (٢٩).

هذا ويمكن الدمج وتحقيق التزاوج بين المدخلين المشار إليهما على أساس أن متطلبات ومواصفات الجودة لأداء الخدمة يجب أن تنبع من احتياجات المتعاملين (الممولين) في المقام الأول (٣٠). كما يجب الاستفادة بما هو مطبق في مصلحة الضرائب على المبيعات في مصلحة الضرائب على الدخل بالنسبة لتجربتها مع الجودة الشاملة خاصة بعد دمج المصلحتين في مصلحة واحدة.

وفي ضوء ما سبق، يثار التساؤل عن المراحل التي تمر بها إدارة الجودة الشاملة لتطبيقها بالإدارة الضريبية؟ يوضح الباحث أن تطبيق إدارة الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية يمر بخمس مراحل أساسية، كما يلي:

(أولاً) مرحلة تبني الإدارة الضريبية لفلسفة إدارة الجودة: وفي هذه المرحلة تقرر إدارة المصلحة رغبتها في تطبيق إدارة الجودة الشاملة ومن هذا المنطلق يبدأ كبار المديرين بالمصلحة بتلقي برامج تدريبية متخصصة عن مفهوم النظام وأهميته ومتطلباته والمبادئ التي يستند إليها، على أن تقوم طبقة الإدارة العليا بعد ذلك بنقل أفكار النظام إلى باقي العاملين في المصلحة ككل.

(ثانياً) مرحلة التخطيط: وفيها يتم وضع الخطط التفصيلية للتنفيذ وتحديد الهيكل الدائم والموارد اللازمة لتطبيق النظام، ويتم التصديق على هذه الخطة بعد الموافقة عليها من جميع أعضاء الفريق.

(ثالثاً) مرحلة التقييم: وغالباً ما تبدأ عملية التقييم ببعض التساؤلات الهامة والتي يمكن في ضوء الإجابة عليها تهيئة الأرضية المناسبة للبدء في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة، كالأهداف وما يجب على المصلحة القيام به؟ وما هي إمكانية إحلال مدخل إدارة الجودة الشاملة بدلاً من المداخل المعمول بها؟ وما هي المنافع التي يمكن أن نحققها من وراء تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة؟... الخ من التساؤلات.

(رابعاً) مرحلة التنفيذ: وفي هذه المرحلة يتم اختيار الأفراد الذين سيعهد إليهم بعملية التنفيذ ويتم تدريبهم على أحدث وسائل التدريب المتعلقة بإدارة الجودة.

(خامساً) مرحلة تبادل الخبرات: وفي هذه المرحلة يتم استثمار الخبرات والنجاحات التي تم تحقيقها من تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة، حيث تدعى جميع إدارات المصلحة للمشاركة في عملية التحسين وتوضيح المزايا التي تعود عليهم جميعاً من هذه المشاركة (٣١).

المبحث الثالث:

جدوى تطبيق مدخل الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية إن الاتجاه نحو تطبيق منهج الجودة الشاملة في القطاع الحكومي يعتبر حديثاً نسبياً، حيث ظهرت أهميته مع بداية عقد الثمانينيات من القرن الماضي، وذلك للعديد من الأسباب من أهمها: سوء الإدارة والتبذير في الموارد، والتهديد الذي تمثله عملية الخصخصة، واكتشاف أن أفضل وسيلة للارتقاء بمستوي الخدمة المقدمة هو التركيز على زيادة قوة رأس المال البشري بطريقة أكثر فعالية، كما لا يتطلب تطبيق منهج الجودة الشاملة موافقة البرلمان، ذلك أن أي مدير في أي مستوى إداري يستطيع أن يطبقه في منظمته دون حاجة لصدور تشريع بذلك.

كما تتعدد مزايا تطبيق منهج الجودة: كإخفاض التكلفة، وزيادة رضا المستفيدين، وتحسن الأداء بشكل عام، وتحديد مواصفات قياس للأداء، ووضع خطط طويلة الأجل لتنفيذ الأداء، وبالتالي فإن إدارة الجودة الشاملة تعد نمطاً إدارياً مغرباً للمنظمات الحكومية التي تبحث عن السبيل في رفع إنتاجيتها، وقد أشارت الأبحاث الحديثة إلى إمكانية تطبيق نموذج الجودة الشاملة في القطاع الحكومي بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة، وانتشر هذا

الإدارية الناجحة في العالم الذي عقد بمدينة دبي إبريل ٢٠٠٥، كما قام مجلس الوزراء في مصر بترشيح المصلحة كمثل لمصر في المسابقة التي تعقدها الأمم المتحدة لكافة دول العالم بالنسبة للمنظمات الحكومية المتميزة التي تستحق جائزة الجودة الشاملة وذلك في عام ٢٠٠٣، كما تم ترشيح المصلحة لمسابقة محمد بن راشد آل مكتوم للجودة الشاملة في الأعوام ٢٠٠٢، ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ومن أهم هذه التغييرات التي حققتها مصلحة الضرائب على المبيعات للأخذ بنظم الجودة الشاملة ما يلي:

(أولاً) المساهمة في التغييرات التشريعية: حيث قامت المصلحة بتصميم البناء التشريعي للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والأئحة التنفيذية له قبل عرضه على مجلس الشعب، حيث روعي في تصميمه الوضوح والبساطة والتحديد الدقيق لجدول السلع والخدمات التي تخضع للضريبة وشريحة الضريبة لكل واحد منها وغيرها من الجوانب.

(ثانياً) مساهمة المستويات القيادية المختلفة في تطوير الأداء: حيث يقوم كل مستوى إداري بطلب قائمة بمشروعات التطوير التي ستطبق خلال خطة العام القادم بدءاً بأقل مستوى إداري وهو القائد على مستوى الإدارة الوظيفية بالمأموريات والإدارات العامة، ثم تجمع تلك المشروعات وتناقش على مستوى كل مدير منطقة ورئيس إدارة مركزية وهكذا حتى نصل لمستوى الإدارة العليا، حيث تعرض على اللجان الاستشارية للتطوير، يلي ذلك وضع البرنامج التنفيذي الذي يتضمن توصيفاً لمشروع التطوير والجهة التي ستنفذه والبرنامج الزمني لذلك ومؤشرات الحكم على جودته وغيرها من العناصر التي تحتاج للتغيير لكي يوضع التطوير موضع التطبيق.

(ثالثاً) توافر معايير لجودة أداء العمل في كافة وحدات المصلحة: حيث يتم تجميع البيانات الدورية عنها، على كافة المستويات الإدارية وإعداد التقارير الدورية بشأنها من خلال نظام معلومات فعال، وتوافر هذه المعايير وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بها يدفع الجميع إلى بذل الجهد المستمر للتطوير لعلمهم أن هناك مقارنات تتم بين القيادات بكافة قطاعات المصلحة وأن ذلك يدخل ضمن معايير الحكم على الأداء الجماعي والفردي في ذات الوقت (٢٨)، لذلك تبنى المصلحة مجموعة متنوعة من المؤشرات لتقييم الأداء من أهمها:

(١) مؤشر الجودة: وهو يعبر عن مدى إتقان العمل والارتقاء بالأداء تحقيقاً لأهداف المصلحة، ويمكن قياسها من أكثر من وجهة نظر، فمن وجهة نظر المصلحة، يمثل مؤشر الجودة في عدد الوحدات السليمة على إجمالي عدد الوحدات، ومثال ذلك عدد القضايا التي تم الحكم فيها لصالح المصلحة على عدد القضايا التي تم الحكم فيها من وجهة نظر العميل (الممول)، كذلك يمكن قياس الجودة عن طريق استمارة استطلاع رأي المتعاملين مع المصلحة ومدى رضائهم عن الخدمات المؤداة لهم، مثال ذلك تعدد وتكرار الشكاوى من خدمة ما، بالمقارنة لعدد الشكاوى الواردة لكل الخدمات المؤداة.

(٢) مؤشر النتائج: ويعبر عن مدى التقدم الذي تم إحرازه، ويمكن قياسها بمقارنتها بما تم إنجازه خلال الفترة الحالية، وما تم إنجازه خلال الفترة المماثلة من العام السابق، مثال ذلك الحصيلة خلال العام الحالي مخصوماً منها حصيلة الفترة المماثلة، وهو ما يعرف بمعدل النمو.

(٣) مؤشر الفحص: وهذا المعدل متبع في مصلحة الضرائب العامة على الدخل، حيث يحدد معدل الأداء للمأمور الفاحص بفحص عدد من الملفات شهرياً يعادل في مجموعة ١٤ ملف من ملفات إيرادات النشاط التجاري والصناعي من الفئة (أ) أو ما يعادلها محسوبة على أساس الربط أو الفحص الفعلي للسنوات السابقة وهذا يمثل الحد الأدنى لما يجب تنفيذه، فضلاً عن إنهاء الإجراءات لعدد ٥ ملفات بحد أدنى ١٠ إجراءات، وهكذا بالنسبة لمأمور المعلومات الذي يطالب بواقع ١٢٠ ملف حصر مكتبي أو ٨٠ ملف حصر على الطبيعة ويخفف هذا المعدل في ميعاد تقديم القرارات الضريبية

(٤) تعدد المستفيدين من الخدمات الحكومية: مع هذا التعدد تنتوع مطالب المواطنين المستفيدين من الخدمات الحكومية وتختلف مستوياتهم، هذا إلى جانب عدم وجود علاقة مباشرة بين من يقوم بالدفع مقابل السلعة أو الخدمة وبين من يحصل عليها، الأمر الذي يؤدي إلى ازدواجية في تعريف المنظمة لعملائها، فعلى سبيل المثال جزء من الضرائب يدفعها الممولون، يذهب أو يخصص لبرامج التأمينات الاجتماعية التي قد يحصل عليها بعض المواطنين ممن لا يقومون بدفع مال يقابلها.

(٥) معوقات تتعلق بالإطار السياسي: ويقصد بذلك الضغوط السياسية التي تتعرض لها الإدارة التي تطبق منهج إدارة الجودة الشاملة من جانب النقابات العمالية ومقاومة هذه النقابات لفقدان دورها في المؤسسات الحكومية بعد تطبيق منهج إدارة الجودة الشاملة، والتي تعتمد على ربط الحوافز والأجور والمكافآت بما يحققه العاملون من نتائج أو إنجازات بصرف النظر عن ضغوط النقابات واللجان النقابية أو الاتحادات العمالية ومن ثم تفقد هذه الاتحادات أهميتها في نظر العاملين. وقد تتعرض الإدارة لضغوط سياسية من الأحزاب أو جمعيات المجتمع المدني غير الحكومية أو من أعضاء البرلمان أو غيرهم والذين عادة ما يطالبون الإدارة بخدمات تفوق طاقتها كتعيين عمالة إضافية تزيد عن حاجة العمل (٣٨).

المطلب الثاني

مزايا تطبيق الجودة الشاملة بالإدارة الضريبية على أنه إذا ما تغلبت المنظمات الحكومية ومنها مصلحة الضرائب المصرية على ما يواجهها من معوقات وعقبات وما تصادفه من تحديات، فإنها سوف تجني مزايا عديدة ومتنوعة من جراء تطبيقها لمنهج الجودة الشاملة، ومن أهم هذه المزايا ما يلي:

- (١) إن نظام الجودة الشاملة يؤدي إلى تخفيض تكلفة أداء الأعمال من ثم وزيادة الحصيلة الضريبية.
- (٢) إن نظام الجودة الشاملة يمكن الإدارة الضريبية من دراسة احتياجات الممولين والوفاء بها.
- (٣) إن نظام الجودة الشاملة يمكن الإدارة الضريبية من اتخاذ القرارات وحل المشكلات بسهولة ويسر.
- (٤) إن نظام الجودة الشاملة يؤدي إلى تدعيم الترابط والتنسيق بين الإدارات في كافة قطاعات المصلحة.
- (٥) إن نظام الجودة الشاملة يؤدي إلى التغلب على العقبات التي تعوق أداء الموظف سواء الفنى أو الإدارى من تقديم أداء أو خدمة ذات جودة عالية.

(٦) تنمية الشعور بوحدة المجموعة وروح الفريق والشعور بالانتماء للعمل أى تحقق الرضا الوظيفى للعاملين.

(٧) توفير مزيد من الوضوح للعاملين وكذلك توفير المعلومات المرندة لهم (٣٩) التي تمكنهم من أداء عملهم على أكمل وجه طبقاً للمعايير المحددة.

(٨) زيادة ارتباط العاملين بالمصلحة وأهدافها وبناء الثقة بينهم وبين المصلحة ككل، طالما أن المصلحة تسعى لتحقيق الرضا الوظيفى للعاملين من خلال ما يسمى بجودة الحياة الوظيفية، ومن ثم توفير بيئة عمل صحية، ونظم فعالة للحوافز، واستخدام درجة عالية من تكنولوجيا الاتصال.

(٩) تحقيق معدلات أداء عالية التفوق عن طريق زيادة الوعي بالجودة في جميع إدارات المصلحة.

(١٠) تحسين سمعة مصلحة الضرائب المصرية في نظر المتعاملين معها والعاملون فيها (٤٠).

(١١) توافق مستوي الإنجاز والأداء الفردى مع ما هو مستهدف على مستوي الأداء الكلى للمصلحة.

(١٢) التقييم والتحسين المستمر وبالتالي رفع كفاءة صنع القرارات على مستوي المصلحة.

النموذج في اليابان وبريطانيا والولايات المتحدة (٣٢)، ومع ذلك فإن تطبيق مدخل الجودة الشاملة في المؤسسات الحكومية ومنها الإدارة الضريبية يواجه معوقات عديدة، تحتاج للقضاء عليها للاستفادة من مزايا الجودة، وهذا ما يوضحه الباحث فى المطلبين التاليين، كما يلي:

المطلب الأول

معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة

وأيا كان الأمر، فإن تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الحكومية ومنها مصلحة الضرائب المصرية يواجه مجموعة متنوعة ومتعددة من المعوقات يجب القضاء عليها أولاً للاستفادة بعد ذلك من مزايا الجودة الشاملة، هو ما توضحه الدراسة فيما يلي:

(١) معوقات تتعلق بالإطار التشريعي: حيث تعتبر القوانين واللوائح الحكومية من المعوقات التي تحد من حرية الإدارة في اتخاذ القرارات باعتبارها تشريعات غير مرنة لا تستجيب سريعاً لطلبات الممولين من المصلحة بسبب تغير رغبات وتطلعات الممولين (٣٣)، ولذلك فإن كل تشريع ضريبي يجب أن يستند عند تقريره، أو تعديله، أو إلغائه على أصول علمية ثابتة تبرر هذا التقرير أو التعديل أو الإلغاء، وهذه الأصول العلمية يجب أن تحظى بالقبول العام من جانب المهتمين بدراسة وتطبيق تشريعات الضرائب (٣٤).

(٢) معوقات تتعلق بالبيئة الداخلية: حيث لا يمكن أن نطلب من مأمور الضرائب أو المدير المسئول عنه أن يحقق الأهداف الكمية المحددة له في الخطة السنوية للمصلحة من حصيلة الضرائب بدون أن يوفر له بيئة العمل النظيفة والمرحة من كافة الجوانب (٣٥) فقد تكون البيئة المتعلقة بطرور العمل مقاومة للتغيير بسبب شعور البعض من العاملين بأن التغيير قد ينقص من المزايا التي يحصلون عليها، سواء من الناحية المادية أو الأدبية أو زيادة الجهد اللازم للعمل، بما لا يتناسب مع ما يحصلون عليه من رواتب وحوافز مادية (٣٦).

وقد أظهرت إحدى الدراسات رضا الكثير من الموظفين عن وضعهم الوظيفي الحالي وأن الأسلوب المتعارف عليه لديهم هو الأولي بالأرباح، لذلك فهم يبدون مقاومة للتغيير عندما يعرض عليهم نظام جديد، خاصة مع فشل المنظمة في مشاريع تغيير سابقة، بالتالي فإنها تترك أثراً بالغا لدى الموظفين تجاه مشاريع تغيير أخرى جديدة (٣٧).

(٣) معوقات تتعلق بالإدارة العليا: حيث إن حماس القيادات هو العامل الحاسم فى إدخال التغيير؛ لذا توضح العديد من الدراسات أن وعى الإدارة العليا واقتناعها بمنهج إدارة الجودة الشاملة ورؤيتها لكيفية تحقيق هذه الجودة الشاملة وأهميتها يعتبر عنصراً هاماً لنجاح التطبيق، والعكس صحيح في حالة عدم رغبة الإدارة العليا في التغيير والتحسين المستمر يعوق جهود تطبيق المنهج.

حيث إن من أهم أسباب مقاومة التغيير لدى المسئولين التخوف من فقدان السلطة أو جزء منها، لأن التغيير سيؤدي إلى إزالة بعض السلطات التي ينفرد بها المدير أو إضافة مسئوليات لا يستطيع التحكم فيها واتخاذ القرارات المناسبة لها، لذلك يتصورون أن التغيير تدخل مباشر يحد من استقلاليتهم أو اعتداء على حقهم الشخصي ومن هنا تبدأ المقاومة، لذا تؤكد الدراسة على العناية الكاملة باختيار القائد المناسب باعتبار أن ذلك مما يدخل في منظومة أداء الأعمال بكفاءة ويحقق أحد عناصر بيئة العمل النظيفة التي تسعى المصلحة إلى تحقيقها، ليشعر العاملون بعدالة الاختيار وحياديته وعدم التمييز والمجاملة فى الاختيار وهو ما سبق أن تصدت له الدراسة فى المبحث الثانى من الفصل الأول من هذا الباب.

ميثاق المراجع (الزبون) مع الحكومة، ويهدف إلى ترسيخ الاهتمام الكافي من قبل الجهات الحكومية في تقديمها لخدماتها، ويتكون الميثاق من جزأين: (الأول) معايير الجودة في الخدمات المقدمة، (الثاني) وسيلة العلاج وطرق الشكوى إذا لم تؤد الهيئة الحكومية الخدمة بالمستوى المطلوب، ولذلك فإن الإدارة الضريبية في ماليزيا تقوم بتقييم جودة الخدمات الضريبية المقدمة منها للممولين من خلال استمارات للاستقصاء تشمل جوانب متعددة ويتضح من بنود استمارة الاستقصاء المذكور اهتمام الحكومة الماليزية بالممولين من مواطنيها مع التوفيق بين الاعتبارات المالية وبين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسلوكية والزمانية والمكانية.

- الأردن: قامت وزارة المالية الأردنية بالإسهام في جهود الحكومة نحو إصلاح الإدارة الضريبية، من خلال الإطار العام لإستراتيجية الإصلاح المالي في المملكة عن الفترة من ٢٠٠٤-٢٠٠٧ نتيجة عدم ملائمة الخدمة المقدمة للممولين وكان أهمها ما يلي: إنشاء ثلاثة مكاتب رئيسية في عمان لخدمة الفئة المتوسطة من الممولين، وإنشاء مكاتب لصغار الممولين في نهاية عام ٢٠٠٥. كما قامت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن لدى اعتمادها نظام الجودة بتحديد إجراءات كل خدمة من الخدمات وتوثيقها، مما أدى إلى زيادة كفاءة أدائها وفعاليتها وسرعة إنجازها، ولذا كانت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن أول دائرة في منطقة الشرق الأوسط والعالم العربي تحصل على شهادة الأيزو ٩٠٠١ حسب مصادر الهيئة العالمية المانحة لهذه الشهادة " ديت تورسكي فيرتياس"، وقد منحت الدائرة هذه الشهادة بتاريخ ٢٠٠٥/٦/١ بهدف زيادة فعالية وكفاءة الخدمات المقدمة للمكلفين، وتطوير العمل باستمرار وانسجام مع نظام الجودة المطبق على العمليات والأنشطة المختلفة فيها.

- استراليا: كما تقوم الإدارة الضريبية الاسترالية بتقديم خدمة متخصصة لمساعدة الممول على فهم التزاماته الضريبية والوفاء بها ومنها: تعريف الممول بحقوقه والتزاماته ومستحقته، تقديم النصح والمعلومات بالطريقة التي تفي باحتياجات الممول كلما أمكن ذلك، تقديمها لخدمات الترجمة الكتابية والشفاهية، استخدام لغة سهلة مبسطة عند الحديث مع الممول، الاعتزاز عن الأخطاء التي ترتكبها الإدارة الضريبية وإصلاحها بأسرع ما يمكن.

- التنظيمات الدولية: وفي هذا السياق ظهرت التكتلات الدولية لخدمة ومساعدة الممولين ومن أهمها ال "SGATAR" وهي اختصار لـ "Study Group on Asian Tax Administration and Research"، والذي يضم استراليا، وهونج كونج، اندونيسيا، اليابان، كوريا، ماليزيا، نيوزلندا، الفلبين، سنغافورة، تايلاند، فيتنام، وذلك لتبادل المعلومات وتجارب وخبرات الدول في حقل النظم الضريبية، وقد ناقش هذا التكتل في عام ٢٠٠٥ مجموعة متنوعة من المشكلات أهمها ما يلي: استعمال الحاسب الآلي في النظام الضريبي، مشكلات التهرب والتجنب الضريبي، تقنيات الفحص الضريبي، الإبداع في الإدارات الضريبية.

ومن أهم أهداف هذا التكتل مساعدة الممولين لفهم حقوقهم وواجباتهم طبقاً للقانون الضريبي، وترتب على نشاطهم تمتع الإدارة الضريبية أثناء ممارستها لنشاطها بالديناميكية، أي تحول نشاط الإدارة الضريبية من النظم المعقدة إلى التعديلات التي تتوافق مع العولمة، وتغير الفهم الشائع لمأمور الضرائب بأنه "جامع الضرائب" من خلال عمليات اكتشاف عدم الالتزام الضريبي إلى "وكلاء الضريبة" كوسطاء يتولون إقناع الممول بحقوقه وواجباته على أنه زبون وعامل لدى الإدارة الضريبية.

وتبين الإحصاءات أن (٧٣%) من الممولين من الأشخاص الطبيعيين، (٩٣%) من الممولين من الأشخاص الاعتباريين اختاروا استعمال هذا النظام بسبب الخدمة الممتازة المقدمة للممولين، والتي تمثلت في جعل الممول قادراً على عمل صفقات تجارية حتى ولو كان مع الإدارة الضريبية ذاتها على شبكة الانترنت من خلال خدماته التجارية.

ونتيجة لذلك فإن العلاقة بين كل من الإدارة الضريبية ووكلاء الضريبة والممولين تتميز بتبعية متبادلة، فالإدارة الضريبية يهتما

(١٣) تقليل درجة الاعتماد على الأفراد في إنجاز الأعمال؛ لأن الاعتماد يكون على النظام وليس الفرد.

(١٤) الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المادية والبشرية للمصلحة ومن ثم تحقيق وفر في الحصيلة الضريبية المستهدفة من عام لآخر.

(١٥) تحديد أفضل للسلطات والمسئوليات ومن ثم انخفاض نسبة شكاوي الممولين المتعاملين مع المصلحة، والموظفين الفنيين والإداريين العاملين بها.

(١٦) زيادة فعالية نظام الاتصالات بين كافة وحدات الإدارة الضريبية وتوثيقه ومن ثم الوقاية قبل حدوث الأخطاء وهذا أفضل من العلاج (٤١)، ولن نتضح هذه المزايا إلا بالمقارنة بين الإدارة التقليدية ومنهج الإدارة بالجودة الشاملة، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (١).

جدول رقم (١) مقارنة بين الإدارة التقليدية ومنهج الإدارة بالجودة الشاملة

عناصر مقارنة	الإدارة التقليدية	الإدارة بلجودة الشاملة
تعريف الجودة	التركيز على التفتيش بعد الإنتاج بحيث يتفقد المنتج مع المواصفات (موضوعة أن الجودة المطلوبة محددة مسبقاً)	تحسين الجودة أثناء العمل، بحيث يواكب المنتج احتياجات العملاء، كما تعمل على تطوير أساليب قياس درجة تحقيق هذه الجودة بالنظر إلى تحقيق أمل وتطلعات الممولين.
الأخطاء في العمل	حدوث الأخطاء	لا تسمح نهائياً بالأخطاء، العمل جيداً منذ البداية، مستوى جودة 100% "صفر عيوب"
حل المشكلات	يحل الإدارة العليا والمشور الفنيين.	يشترك الجميع في حل المشكلات والتعاقدات.
الهيكل التنظيمي	يصف بالجودوي في خطوط السلطة والمسئولية	يصف بالهرمية في كافة المستويات الإدارية.
من حيث التطوير	يكون التركيز على أداء الوضع الراهن على ما هو عليه، وعدم إصلاح أي شيء ما لم يتصل عن العمل وأن التطوير إن وجد فإنه على ما هو عليه حسب التطورات التكنولوجية.	يكون التركيز على التطوير والتنسيق المستمر في النظر والعمليات شيء ما لم يتصل عن العمل وأن التطوير إن وجد فإنه على ما هو عليه حسب التطورات التكنولوجية.
العلاقة بين الزبائن والبرؤوس	يقر العاملون إلى رؤسائهم لتقديم أي الدعم بأمره ويصف العلاقات بين الطرفين بصفتها الأمر والمطرد.	ينظر العاملون إلى رؤسائهم على أنهم مبرمجين يسهلون لهم الأمور ويقدمون الدلائل يبين على الثقة والالتزام من الجانبين.
الجود	التركيز على الجودة الفنية والشخص من الأفراد.	التركيز على الجودة الجماعية وسيدة روح الفريق.
من حيث النظر إلى عنصر العمل	يقر إلى العمل على أنه عنصر تكلفة وأن التهرب الممالي يؤدي إلى زيادة التكاليف.	تغير العمل أصل من الأصول وينظر إلى التهرب على أنه استثمار في البشر.
القرارات	تتخذ على أساس الشايف والأمليس.	تتخذ على أساس الحقائق والدراسات.
حالات الصلاء	يخوض في فهم احتياجاتهم.	تتخط لهم رغبات العملاء داخل وخارج المنظمة.

ونظراً لما تقدمته الجودة الشاملة من مزايا ومنافع؛ لذا فإن العديد من دول العالم طبقت هذا المنهج، ومن الدول الرائدة في تطبيق نظام الجودة في الخدمات العامة ما يلي:

- سنغافورة: حرصت الحكومة في دولة سنغافورة على تقديم خدمات ذات مستوى عال من قبل القطاع العام من خلال إطلاق شعار جديد يتلخص في عبارة (p.s. 21) و يعنى الخدمات العامة للقرن الحادي والعشرين، ويدعو الشعار إلى مراقبة الجودة باستمرار وتحسين الأداء في الجهاز الحكومي، ومن مكونات البرنامج التركيز على قيم النزاهة والكفاءة من حيث أنها عناصر مهمة لتحسين كفاءة الخدمة المدنية (٤٢).

- فرنسا: بدأت الإدارة الضريبية الفرنسية في تقنين معلوماتها للنحول من منظمة ضريبية مركزية إلى منظمة زبون مركزية في أوائل عام ٢٠٠١، لتحسين العلاقة بين الوكالة والممول عن طريق هدفين (الأول) خلق حساب مالى مبسط، (الثاني) اطلاق إعلان الضريبة على النت واستمرت حتى عام ٢٠٠٥ في تزويد الخدمات للمواطنين.

- الولايات المتحدة الأمريكية: اتفق مفوضو الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية على تغيير فكرهم حول الممولين، فهم الآن يصفون الممولين علانية على أنهم عملاء "Client/Customer"، فقد ورد في البيان الاستراتيجي ٢٠٠٥/٢٠٠٧ بأنهم يزودون خدماتهم إلى العملاء (٤٣).

- ماليزيا: وتعد ماليزيا من الدول التي لها تجارب ناجحة في مجال جودة الخدمات المقدمة من المنظمات الحكومية، وذلك بإصدارها

الضريبية بطباعة القرارات بأشكال وأنواع مختلفة، والقيام بإجراء الدعاية المتنوعة لتذكير الممولين بميعاد تقديم الإقرار الضريبي السنوي. كذلك أنشأت الإدارة الضريبية في مصر شأن معظم الدول "إدارة عامة لخدمة الممولين" بهدف تسهيل أداء الخدمة للممولين مع مصلحة الضرائب، والمساهمة في حل المشكلات التي تواجههم حال تعاملهم مع المصلحة.

(٢) الإدارة الضريبية أصبحت تتعامل مع الممولين تعامل أصحاب المشروعات الخاصة مع عملائهم، وبالتالي تحولت الإدارة الضريبية من مصلحة جباية إلى إدارة خدمات ترعي مصالحهم، وتحول الممول من دافع للضريبة إلى عميل أو زبون يحصل على الخدمة المتمثلة في إعائته على الوفاء بالنزاهة القانونية تجاه الدولة بأقل تكلفة، سعياً للحصول على رضائه، في إطار من الجودة بمعناها في المشروعات الخاصة، باعتبار أن الممول لا يعمل لحساب مصلحة الضرائب، وإنما تعمل مصلحة الضرائب لصالحه وتسعى لكسب رضاه.

(ثانياً) التوصيات:

(١) يوصى الباحث بأن تعمل الدولة على تطوير الإدارة الضريبية ورفع كفاءتها والتثبيت من صحة تنفيذها للنظام الضريبي قبل أن تتجه إلى تقييم وتغيير تشريعاتها الضريبية، فقد يغنيها رفع كفاءة الإدارة الضريبية مشقة التغيير المستمر للتشريع الضريبي، كما أن ذلك قد يغنيها عن الحاجة للحصول على القروض من الجهات الدولية، والتي قد تؤثر على السيادة الوطنية.

(٢) يوصى الباحث بأن على الإدارة الضريبية أن تدرك أنها إدارة خدمات للممولين في المقام الأول وأن تتجه إلى أن تسخر كل مواردها المادية والبشرية لمساعدة الممولين للوفاء بالتزاماتهم الضريبية في أسرع وقت وأقل تكلفة ممكنة، وأنها لم تعد إدارة جباية في المقام الأول، وإنما هي إدارة للرقابة والمساعدة للممولين للإدعاء الطوعي للقانون الضريبي وتوعية الممولين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الإدارة الضريبية.

(٣) يوصى الباحث بإنشاء إدارة للجودة الشاملة بالإدارة الضريبية، لمراقبة مدى جودة الخدمات التي تقدمها كافة وحدات المصلحة للممولين، وأن يتم تعميم نظام الجودة ليشمل كافة الخدمات والأنشطة التي تقوم بها الإدارة الضريبية في مجال الحصر، والتحصيل والحجز والتنفيذ الجبري، والقضايا، والحاسب الآلي.

المراجع:

(١) سحر حسن الطيب (٢٠٠٦)، تقييم أثر تطبيق نظم توكيد الجودة على مستويات الأداء بالمنظمات الصناعية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان، ص ٦٢.

(٢) James w.walker, Human resource planning, New York, Mc Grow-Hill Book company, 1980,p.15.

(٣) Geary A.Rummter Alan p.Bracke, improving performance, San Francisco, Josses Bas publishers, 1995, p.2.

(٤) السيدة محمود محمد العمري (٢٠٠٨)، أثر الحملة الإعلانية لمصلحة الضرائب المصرية على مؤشرات الأداء الضريبية، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ص ٦٥.

(٥) مصطفى محمد عبد النبي يسين (٢٠٠٩)، أثر إستراتيجيات الدمج وإعادة الهيكلة التنظيمية على مستوى الأداء: دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ص ٩٣.

(٦) محمود محمد على حسن (٢٠٠٨)، تقييم الأداء في المصالح الحكومية ذات الإيرادات السيادية في ضوء معايير الجودة الشاملة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ص ٦٨.

(٧) السيدة محمود محمد العمري (٢٠٠٨)، أثر الحملة الإعلانية لمصلحة الضرائب المصرية على مؤشرات الأداء، مرجع سابق، ص ٦٧.

كسب ثقة واحترام الممول في جميع أعمالها؛ لغرس ثقة المجتمع في النظام الضريبي عن طريق إظهار الكفاءة والعدل والإنصاف، ووكلاء الضريبة لهم دور فعال في تقديم الخدمات للممولين باعتبارهم زبائن وعملاء، وتعاملهم مع وكيل واحد للإدارة الضريبية، وأن هناك منافع للممول في أن يعتمد على وكلاء الضرائب لفهم حقوقه وواجباته.

- المنهج الإسلامي: أما بخصوص المنظور الإسلامي لهذا الأمر، فيوضحها الباحث بإيجاز، حيث إن الإسلام كان من السابقين في مجال الدعوة ليس للعمل فحسب، بل إلى حسن إتيان العمل وإجاءته، ففي مجال إتيان العمل ورفع مستوى الجودة الكلية كان (ص) يحث أصحابه وأتباعه على أن يحسنوا العمل الذي تحت أيديهم، ومن ذلك قوله (ص): "إن الله تعالى يحب من العامل إذا عمل أن يحسن"، وكان أصحابه ومنهم عمر بن الخطاب رضي الله عنه، يحبون أن يكون لكل من يعرفون صنعه وإلا سقط من أعينهم، كما كانوا يرون أن أهمية الشخص ومساهمته في المجتمع المسلم هي بقدر ما يتقنه من صنعه أو علم، وفي هذا يقول على بن أبي طالب كرم الله وجهه: "قيمة كل امرئ ما يحسنه".

كما رتب الإسلام أجراً عظيماً إذا أحسن الموظف في أداء عمله، أي أتقنه وإجادة على أكمل وجه، ومن ذلك قوله (ص): "العمل بالحق على الصدقة، كالغازي في سبيل الله عز وجل حتى يرجع إلى بيته" ففهم من قوله (ص) العامل على الصدقة بالحق تأكيد منه (ص) على ضرورة أداء العمل على أكمل وجه، وجزاء ذلك المساواة بالغازي في سبيل الله.

ومن الإتيان أن يكون الشخص متخصصاً في عمله، متبحراً في فنه أيما تبحر حتى يتمكن من أداء الخدمات للمسلمين على أكمل وجه، وهو ما أشار إليه القرآن الكريم في قصة نبي الله موسى عليه السلام عندما قالت ابنة نبي الله شعيب عليه السلام لأبيها كما ذكر القرآن الكريم في الآية (٢٦) من سورة القصص: "يا أبت استأجره إن خير من استأجرت القوي الأمين"، وفي شرح هذه الآية قال ابن عباس رضي الله عنه: قوى فيما ولى، أمين فيما استودع.

كما مدح الله سبحانه وتعالى داود عليه السلام عندما قال في الآية (١٧) من سورة ص: "واذكر عبيدا داود ذا الأيد إنه أواب"، وفسرت الأيد في الآية الكريمة بأنها القوة والإتيان في العمل، كما طلب ذو القرنين في رحلته المذكورة في سورة الكهف، ممن طلبوا منه بناء السد "... فأعينوني بقوة..."، أي أعينوني في الإتيان في بناء السد حتى لا يستطيع من وراءه تحطيمه أو هدمه، ولذلك قال سبحانه وتعالى دالاً على الإتيان والجودة التي تم بها بناء السد: "فما استطاعوا أن يظفروه وما استطاعوا له نقباً" (الآية ٩٧ من سورة الكهف).

كما قال (ص): "إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه"، كما قال (ص) "المؤمن القوي خير وأحب إلى الله من المؤمن الضعيف، وفي كل خير، احرص على ما ينفعك واستعن بالله ولا تعجز" وفي هذا دعوة نبوية صريحة إلى إتيان العمل والأخذ بأسباب القوة وبذل الجهد بحسب الاستطاعة، والأبى يعجز المسلم عن القيام بأي عمل يوكل إليه (٤٤).

في ضوء ما سبق، يعرض الباحث لأهم ما توصل إليه من نتائج وما يقترحه من توصيات كما يلي:

(أولاً) النتائج

(١) الإدارة الضريبية لا تقدم منتجات مادية ملموسة لسلع صناعية أو تجارية، إنما تقدم خدماتها لجمهور المجتمع عامة، بقيامها بتحصيل الموارد الضريبية بالعدل والمساواة بين الممولين لتستخدم الدولة هذه الموارد في إشباع حاجات المجتمع المتعددة. ومع ذلك يمكن للإدارة الضريبية أن تقدم بعض الخدمات المادية الخاصة للممولين مباشرة، مثال ذلك حصول الممول على رأى قطاع البحوث في مشكلة بينه وبين المأمورية، أو حصوله على قرار من لجان الطعن أو اللجان الإدارية ذات الأخصاص بنظر النزاع، كل ذلك يمكنه من الحصول على حقه في سهولة ويسر ويوفر عليه سلوك طريق الطعن القضائي المكلف مادياً، كما تقوم الإدارة

المؤتمر الضريبي الثامن للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب" إصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات العالمية"، القاهرة دار الدفاع الجوي، الفترة من ٧ - ١٠ / ١٢ / ٢٠٠٣، ص ٣٥٥-٣٦٦.

(٢٨) عالية عبد الحميد العارف (٢٠٠٨)، الإصلاح الإداري، مرجع سابق، ص ١٣٢، ١٣٣.

(٢٩) حمدي عبد العظيم، إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الإدارة الضريبية، المؤتمر الضريبي الرابع عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، الفترة من ٢٤ - ٢٨ / ٦ / ٢٠٠٨، القاهرة دار الدفاع الجوي، ص ٢٤٤.

(٣٠) محمود الناعي، مقابلة متطلبات الجودة في التشريع الضريبي بالضريبة على العقارات المبنية، المؤتمر الضريبي الثالث "الضريبة على الدخل وعلى العقارات المبنية"، الفترة من ٢٧ - ٢٨ فبراير ٢٠١٠، الإسكندرية جامعة فاروس، ص ٢٨٠.

(٣١) محمود محمد على حسن (٢٠٠٨)، تقييم الأداء في المصالح الحكومية ذات الإيرادات السيادية، مرجع سابق، ص ٩٦ وما بعدها.

(٣٢) أحمد عبد العزيز حماد، إشكالية إدارة التغيير في ظل المتغيرات الزاهنة، المؤتمر الضريبي الخامس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، الفترة من ٢٤ - ٢٧ / ٦ / ٢٠٠٩، القاهرة دار الدفاع الجوي، ص ١٦٦.

(٣٣) Thomas J.Peters, Robert H. and Waterman(1982), The search of excellence: lessons from America best run companies, Warner books, p.8.

(٣٤) عالية عبد الحميد عارف (٢٠٠٨)، الإصلاح الإداري قضايا نظرية ومداخل للتطوير، مرجع سابق، ص ١٣٥.

(٣٥) حمدي عبد العظيم، إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٦٠.

(٣٦) سمير سعد مرقص، الهندسة الإدارية (الهندرة) والجودة الشاملة كأدوات لزيادة كفاءة وفعالية الأداء الضريبي، المؤتمر الضريبي الخامس لأكاديمية السادات للعلوم الإدارية "تكنولوجيا الإدارة الضريبية في القرن الحادي والعشرين" الفترة من ٦ - ٧ نوفمبر ١٩٩٩، ص ٤٠٩.

(٣٧) فؤاد عبدالله العمر (١٩٩٩)، أخلاق العمل وسلوك العاملين في الخدمة العامة والرقابة عليها من منظور إسلامي، ط ١، البنك الإسلامي للتنمية، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، جدة، ص ٢٣.

(٣٨) نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٥٤.

(٣٩) فؤاد عبدالله العمر، أخلاق العمل وسلوك العاملين، مرجع سابق، ص ٢٨ - ٦٥.

(٤٠) محمد عبدالفتاح العشماوي، تجارب دولية في حماية المال العام: التجربة الماليزية، الملتقى العربي الأول "آليات حماية المال العام والحد من الفساد المالي والإداري، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، شرم الشيخ، الفترة من ٣ - ٧ ديسمبر ٢٠٠٦، ص ٤٣ - ٦٨.

(٤١) نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٣.

(٤٢) سمير شرف، د.عدنان العريبي، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة، مرجع سابق، ص ١٨٣.

(٤٣) نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٦٤.

(٤٤) Michael D Ascenzo(2005), Relationships between tax Administration and tax: Agents/Taxpayers, Asia Oceania Consultants Association(AOTCA),Manila.

Performance management and tools, Workshop (٨) on organizational trends in tax administration, organized by The International Monetary Fund, April 28-30 2012, Sharm El Sheik Egypt, p.2.

(٩) عبداللطيف محمد خليل، مدخل مقترح لإدارة أداء الإدارة الضريبية على أساس القياس المتوازن للأداء، المؤتمر الضريبي الثاني عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب "فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري"، الفترة من ١٨ - ٢٣ يونيو ٢٠٠٧، دار الدفاع الجوي القاهرة، ص ٢٠٠.

(١٠) مصطفى محمد عبدالنبي يسين (٢٠٠٩)، أثر إستراتيجيات الدمج وإعادة الهيكلة التنظيمية، مرجع سابق، ص ١٠٠.

(١١) وليد أحمد السيد (٢٠٠٩)، استخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة في تطوير الأداء الإنتاجي بالشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامي، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ٢٦ - ٤٠.

(١٢) سمير شرف الخطيب، عدنان ناصر العريبي، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد ٢٩، العدد ٢، ٢٠٠٧، ص ١٨٨.

(١٣) عالية عبد الحميد عارف (٢٠٠٨)، الإصلاح الإداري، ط ١، مكتبة الشروق الدولية، القاهرة.

(١٤) محمد يسري حسن عثمان (١٩٩٥)، ط ١، اقتصاديات المالية العامة، (د.ن)، القاهرة.

(١٥) محمد عبد الوكيل إبراهيم (٢٠٠٨)، نحو نموذج مقترح لنظام الجودة الشاملة للخدمة، كمدخل لتحسين الجودة المدركة" دراسة تطبيقية على شركة موبيل وفودافون، رسالة ماجستير كلية التجارة، جامعة بنها، ص ٣١ - ٥٠.

(١٦) رمضان صديق (٢٠٠٦)، الإدارة الضريبية الحديثة، الناشر دار النهضة العربية، القاهرة.

(١٧) Ron Hikel(1996), Real Customer Service in Government, is it possible? Executive Digest, KPMG.

(١٨) نشأت إدوارد ناشد (٢٠٠٩)، ربط الضريبة على الدخل، الناشر دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٦٠.

(١٩) حمدي عبد العظيم (٢٠٠٨)، المنهج العلمي لإدارة الجودة الشاملة، دار الجمعية الإبراهيمية الإسكندرية، ص ١٢٧.

(٢٠) عبد الرحمن عليان، محاور ترشيد وتفعيل دور الإدارة الضريبية في رفع كفاءة الأداء الضريبي، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر لكلية التجارة جامعة عين شمس " الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الفترة من ١٥ - ١٦ ديسمبر ٢٠٠٧، ص ٨ - ٩.

(٢١) سيد عبد القادر السيد (١٩٩٨)، سيد بهي الدين عبد الحميد، مناهج الجودة، وزارة الصناعة، القاهرة، ص ٧.

(٢٢) حمدي عبد العظيم، إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الإدارة الضريبية، مجلة إدارة الأعمال، العدد ١٢٣ ديسمبر ٢٠٠٨، ص ٦ - ٨.

(٢٣) ناهد محمد إبراهيم، اتجاهات تطوير الإدارة الضريبية بما يتلاءم مع معايير المراجعة الدولية، المؤتمر الرابع عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب "التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري"، الفترة من ٢٤ - ٢٨ / ٦ / ٢٠٠٨، القاهرة دار الدفاع الجوي، ص ٢٥.

(٢٤) نشأت إدوارد ناشد (٢٠٠٩)، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٦٨ - ٤٦٩.

(٢٥) عبد الرحمن عليان، محاور ترشيد وتفعيل دور الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٦٠.

(٢٦) Greta P. Hicks, taxpayer rights, Journal of tax Practice & procedure, April- May 2005.

(٢٧) نعيم فهد حنا، سمير سعد مرقص دور الإستراتيجيات الضريبية والهندسة الإدارية في تفعيل جودة أداء الإدارة الضريبية،