

تدريب العنصر البشري في الإدارة الضريبية ودعم الالتزام الطوعي بوصفهما وسيلتان لإصلاح الإدارة الضريبية

أ.د. حيدر وهاب عبود
الجامعة المستنصرية-كلية القانون

h_w280@uomustansiriyah.edu.iq

ياس خضر ياسين
الجامعة المستنصرية-كلية القانون

yas.khuder@uomustansiriyah.edu.iq

المستخلص:

اشتملت الدراسة على بيان تطوير الكادر البشري في الإدارة الضريبية، ودعم الأخيرة للالتزام الطوعي وسيلتان لإصلاح الإدارة الضريبية، إذ ركزت الدراسة في تطوير الأساليب المستعملة في إختيار موظفي الضرائب، فضلاً عن متابعة الآليات اللازمة بعد التعيين وفق معايير مهنية و سلوكية ،و تدريب موظفي الضرائب و تنمية قدراتهم ، في ظل مراحل وبرامج تدريبية تتناسب مع الفئات الخاضعة للتدريب، وتبيان أثر ذلك التدريب على زيادة كفاءة الإدارة الضريبية، مسترسلين بإيضاح عوامل نجاح العملية التدريبية، كما اشتملت الدراسة على بيان دعم الالتزام الطوعي من قبل الإدارة الضريبية، والتي تعد ذات علاقة بتأثير تبادلية بينها وبين الإدارة المذكورة، وبيان أهمية تعزيز الالتزام الطوعي، فضلاً عن دراسة آليات دعم الالتزام الطوعي مثل نظام الربط الذاتي، ومساعدة المكلفين على الالتزام الطوعي، وبيان أثر ذلك على زيادة فاعلية الإدارة الضريبية.

Abstract

The Study included a discussion of the development of human resources in the tax administration, and the latter's Support for Voluntary Compliance as a means of reforming the tax administration. The study focused on developing the methods used in selecting tax employees, as well as taxes and developing their capabilities, in light of stages and training programs that suit the categories subject to training, and showing the impact of this training on increasing the efficiency of the tax administration, continuing to explain the factors for the success of the training process. The study also included a statement on the support of voluntary compliance by the tax administration, which has a reciprocal influence relationship between it and the aforementioned administration, and a statement on the importance of enhancing voluntary compliance, in addition to studying mechanisms to support voluntary compliance such as the self-linkage system, and helping taxpayers to voluntarily comply, and a statement on the impact of this on increasing the effectiveness of the tax administration.

المقدمة

يعد تدريب العنصر البشري في الإدارة الضريبية وتنمية قدراتهم أركاناً هامة وفاعلة في تطوير بيئة العمل وتحسينها في الإدارات الضريبية، إذ تمثل إتباع معايير سلوكية وأخلاقية في اختيار موظفي الضرائب، وتدريبهم وفق برامج تتناسب مع كل فئة وظيفية ضمن مدد زمنية واختبارات نهاية كل برنامج تدريبي.

قد يظن البعض أن وسائل إصلاح الإدارة الضريبية تنحصر بالإصلاحات التشريعية والإدارية والتقنية، غير أن عدم الالتزام الطوعي يضاف إلى تلك الوسائل، لما له من دور في تشجيع المكلفين على الالتزام الضريبي الطوعي، الذي يلقي بضلاله على زيادة فاعلية الإدارة الضريبية، هذا ما سنتناوله في دراستنا.

أولاً: أهمية البحث :

تتجلى أهمية البحث في وضع معايير أخلاقية وسلوكية إلى جانب المعايير العلمية في اختيار موظفي الضرائب، وتدريبهم وتنمية قدراتهم، لتحسين واقع بيئة العمل بالإدارات الضريبية، فضلاً عن أهمية تعزيز دعم الالتزام الضريبي في تحسين النظام الضريبي عن طريق نظام الربط الذاتي وتشجيع المكلفين على التزامهم الطوعي.

ثانياً: أهداف البحث :

تتمثل أهداف البحث ببيان آليات تطوير بيئة العمل بالإدارات الضريبية من حيث تدريب الكوادر البشرية فيها وتنمية قدراتهم، وتشجيع المكلفين على الالتزام الطوعي، لتعزيز الجوانب الإصلاحية الأخرى للإدارة الضريبية مما ينعكس إيجاباً على رفع كفاءتها وزيادة فاعليتها، بغية تحسين المنظومة الضريبية.

ثالثاً: إشكالية البحث :

تتلخص إشكاليات البحث بالتساؤلات التالية:

- ١- هل أن تدريب العنصر البشري وتنمية قدراته يعد وسيلة إصلاحية نظرية روتينية أم يقف جنباً إلى جنب مع باقي الوسائل الإصلاحية من حيث الأهمية؟
- ٢- هل تنحصر وسائل إصلاح الإدارة الضريبية بالإصلاحات التشريعية والإدارية والتقنية أم يعد دعم الالتزام الطوعي واحدة من تلك الوسائل؟

رابعاً : منهجية البحث :

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة ثم اختيار المنهج الوصفي التحليلي للإلمام بالجانب النظري عن طريق عرض المفاهيم المتعلقة بتطوير الكوادر البشرية بالإدارات الضريبية ودعم الالتزام الطوعي.

خامساً: هيكلية البحث :

تتألف هيكلية الدراسة من مبحثين كما يلي:
المبحث الأول : تطوير العنصر البشري في الإدارة الضريبية.
المبحث الثاني : دعم الالتزام الطوعي.

المبحث الأول**تطوير العنصر البشري في الإدارة الضريبية****تمهيد وتقسيم :**

يعد موظف الضرائب بمثابة (قاضي مال) يقدر ويقيم ما يقدمه المكلفون من إقرارات تشمل بيانات عن صفقات ومعاملات وأنشطة مالية متعددة تتطلب أن يكون على قدرٍ من الكفاءة والالتقان والنزاهة، فضلاً عن الإلمام بالتطورات التكنولوجية، في المعاملات المالية والتجارية على المستوى المحلي والدولي. يعد إنتقاء العناصر البشرية القادرة والمؤهلة على تنفيذ السياسات الإصلاحية بكفاءة ومهارة إحدى وسائل اصلاح الإدارة الضريبية، عن طريق وضع قواعد ومعايير علمية وسلوكية مناسبة، فضلاً عن تدريب تلك العناصر وتنمية قدراتهم بعد التعيين بغية مسايرة الحداثة العلمية والتكنولوجية، وسد متطلبات المجتمع الضريبي، سيتم دراسة ذلك بمطلبين سيتناول المطلب الأول اختيار موظفي الضرائب، ويتناول المطلب الثاني تدريب موظفي الضرائب، كما في البيان التالي:

المطلب الأول**اختيار موظفي الضرائب**

يعد اختيار موظفي الضرائب وتعيينهم نقطة إرتكاز في إصلاح الإدارة الضريبية، وأحد المقومات الرئيسية في نجاح تطبيق السياسات الضريبية بعدالة ومساواة وشفافية يشعر بها المكلفون . يتعين على الإدارة الضريبية اختيار موظفيها بعناية ووفق أسس علمية سليمة ومنطقية، ويقوم الاختيار السليم والموضوعي للمعينين حديثاً بالإدارات الضريبية على أساس عدة معايير سيتم دراستها في الفرع الأول، فضلاً عن دراسة نموذج عن المبادئ السلوكية والأخلاقية التي وضعتها الإدارة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية في الفرع الثاني كما في البيان التالي:

الفرع الأول

المعايير العلمية والأخلاقية والسلوكية الواجب توافرها في موظف الضرائب

نقف على المعايير العلمية الواجب توافرها في موظف الضرائب، ثم نتناول المعايير الأخلاقية والسلوكية لموظفي الضرائب في البيان التالي:

أولاً/ المعايير العلمية الواجب توافرها في موظف الضرائب:

تستقبل الإدارات الضريبية خريجي الاعداديات من الفرع العلمي والتجاري ومعاهد المحاسبة والإدارة وكلليات الإدارة والاقتصاد والقانون كاختصاصات رئيسة مطابقة لاختصاص الإدارة الضريبية في أداء مهامها، وقد يحدث أحياناً استقبال باقي المؤهلات الأخرى حسب الحاجة والمتعارف عليه.

غير أن البعض يرى بأن تعيين خريجي هذه الاختصاصات السالف ذكرها كموظفي ضرائب غير كافٍ، حتى لو تم اشتراط الحصول على تقدير معين، بل يجب إضافة إلى ذلك إخضاع المتقدم لشغل الوظيفة في الإدارة الضريبية لاختبارات متنوعة في علوم الرياضيات واللغات العربية والإنكليزية على أقل تقدير وعلم النفس الضريبي، والحاسوب، وعقب ذلك تتم المفاضلة بين الناجحين من المرشحين الخاضعين لذلك الاختبار لقبول تعيينهم في الإدارات الضريبية^(١).

كما يمكن اشتراط حصول المتقدم لشغل الوظيفة على أحد دبلومات الدراسات العليا المتخصصة في العلوم المالية والاقتصادية من الجامعات، أو المعاهد المتخصصة لضمان فهم الموظف العميق للتشريعات الضريبية، وتطبيقها بأسلوب يوازن بين حق الدولة في تحصيل الضرائب، وحق المكلف في تحقيق العدالة والانصاف والشفافية والرضا.

ويمكن استحداث شرط حصول المتقدمين للتعيين على شهادات في إحدى اللغات الأجنبية، لتقوم الإدارة الضريبية بتنميتها بعد التعيين، بغية تسهيل التعامل مع مخولي الشركات الاستثمارية بكفاءة والتي تعقد معها صفقات دولية، للاستفادة من كل ما هو حديث ومتطور في المجال الضريبي^(٢).

ثانياً / المعايير الأخلاقية والسلوكية لموظفي الضرائب :

لا يقتصر الاختيار السليم لموظفي الإدارة الضريبية على مراعاة جانب المعايير العلمية فحسب، بل من الواجب توافر المعايير الأخلاقية والمبادئ السلوكية في الموظف الضريبي والتي تتوافق مع طبيعة المهنة، وقد تكون المعايير العلمية أسهل تطبيقاً من المعايير الأخلاقية كون الأخيرة تتعلق بمتناقضات

(١) د. زكريا بيومي، اصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار، المؤتمر الضريبي الثامن بعنوان (الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في افريقيا)، مصلحة الضرائب المصرية، ١٩٩٦، ص ١٥-١٦.

(٢) د. جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية : الأثر على الضرائب في مصر، كتاب الاهرام الاقتصادي، دار الاهرام للنشر، مصر، ٢٠٠٢، ص ٨٠.

النفس البشرية، فضلاً عن ان المعايير العلمية يمكن مراقبتها بسهولة ويسر، بخلاف المعايير السلوكية التي قد تتغير بين الحين والآخر.

وتعرف الاخلاق المهنية بانها ((مبادئ الاخلاق أو قواعد السلوك التي تحكم التصرفات في الوظيفة العامة))^(١).

ولا تقتصر القيم والمبادئ الأخلاقية على سلوكيات الموظفين داخل الإدارة الضريبية بل تمتد لتشمل سلوكياتهم خارج الإدارة.

الفرع الثاني

المبادئ السلوكية والأخلاقية التي وضعتها الإدارة الضريبية

في الولايات المتحدة الامريكية

في واقع الحال وعلى الرغم من الحاجة الملحة لأن تضع كافة الإدارات الضريبية ميثاقاً أخلاقياً وسلوكياً للمتقدمين لشغل الوظائف بالإدارات الضريبية، وتراقبهم بعد التعيين، غير ان بعض الإدارات الضريبية لا تعبر لتلك المسألة أي اهتمام إطلاقاً، في حين ان الإدارات الضريبية في بعض الدول المتقدمة أولت مسألة توافر القيم الأخلاقية لدى العاملين بها اهتماماً خاصاً، وفيما يلي مثال لبعض المبادئ التي تم اعتمادها في هذا المجال بالإدارة الضريبية في الولايات المتحدة الامريكية :

لقد وضعت الإدارة الضريبية في الولايات المتحدة الامريكية بعض المبادئ السلوكية والأخلاقية يشترط على العاملين بالإدارة الضريبية إتباعها، فضلاً عن وجوب متابعة المستويات الإدارية العليا بالإدارة الضريبية لالتزام العاملين بهذه المبادئ، لضمان نجاح الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها، ولقد نتج عن الحلقات المنعقدة في مركز الاخلاق المستقل بالإدارة الضريبية الامريكية الاتفاق على خمسة مبادئ أخلاقية^(٢) تتمثل في : الاستقلال، والمسؤولية، واللياقة للوظيفة العامة، والثقة، وروح الديمقراطية في البيان التالي:

المبدأ الأول : الاستقلال

من المفترض أن لا يكون عمل موظفي الضرائب خاضعاً للمصالح، أو الاهتمامات الشخصية التي تؤثر على عدالة قرارات موظف الضرائب وموضوعيتها ، كما يجب أن يلمس المكلفون العدالة

(١) Bill Mssiosky, Promotion of Publi Ethies by the tax Admiaistration, ٣٧th CIAT, General assembly of Inter, American center of tax Administrations, Strategics and instranemts for increasing the effectiveness and efficiency of the tax administration, rivien maya cancun, Maxico, ٢٠٠٣, P.٣.

(٢) Donald K. Vogel, Promotion of professional Ethics in the tax Administration, ٢٧th CIAT General Assembly, ١٩٩٣, P.١٣٠-١٣٣.

والموضوعية في قرارات موظف الضرائب واستقلاله عن أي مؤثرات مالية، أو اجتماعية، أو سياسية قد تشوب هذه القرارات، وإذا اعتقد المكلفون أن العلاقات والأهواء الشخصية هي التي تحكم عمل الموظف الضريبي، أو تؤثر على قراراته فسوف تنعدم الثقة في الإدارة الضريبية والعاملين فيها.

المبدأ الثاني : المسؤولية

يجب أن يكون الموظفون في موضع مساءلة ومحاسبة عن أفعالهم ونتائجها، فقد أعلنت الإدارة الضريبية الأمريكية عن حق المكلفين في الاطلاع على كيفية محاسبة موظفي الضرائب عند مخالفتهم للقوانين والتعليمات، أو عند إساءة استعمال الوظيفة العامة، كما يجب أن تكون الإدارة الضريبية حاسمة في محاسبة من يرتكب سلوك، أو تصرف غير مشروع من قبل أحد موظفي الضرائب^(١).

المبدأ الثالث : اللياقة والملائمة للعمل بالوظيفة العامة

يتعلق هذا المبدأ بالجانب الشخصي من حياة العاملين بالإدارات الضريبية، فالمبادئ الأخرى تتعامل بشكل رئيسي مع المسؤولية تجاه العمل العام، أما هذا المبدأ فيتعلق بسلوك الموظف في حياته العامة بعده صورة مشرفة للعاملين بالحكومة ككل.

المبدأ الرابع : الثقة

الوظيفة العامة تعني الثقة العامة، حيث أن موظفي الضرائب مكلفين من قبل الدولة بتقديم خدمة عامة فقط، وليس لتحقيق ربح أو مصالح شخصية، وفيما عدا ذلك يعد انتهاكاً للثقة العامة، ويعني ذلك الخطر التام لاستعمال الوظيفة العامة، لتحقيق ربح شخصي، وللمحافظة على ثقة الموظفين في الإدارة الضريبية، يتوجب على العاملين عدم إساءة استعمال الوظيفة العامة.

المبدأ الخامس : روح الديمقراطية

الوظيفة العامة تعني الشرف واحترام مبادئ الديمقراطية وروحها، والملاحظ أن هذا المبدأ يتصل بمبدأ الثقة العامة، فموظفو الإدارة الضريبية يتم تعيينهم لانجاز مهمة تحكمها مجموعة قوانين، واثاء تطبيق القوانين يجب ان يبقى الموظف على وعي مستمر بروح القانون، وتطبيق القوانين والإجراءات بطريقة توازن بين قصد القانون وثقة المكلفين^(٢).

(١) Donald Kovagal, Promotion of Professional Ethics in the Tax Administration, ٢٧ CIAT General assembly, ١٩٩٣, P.١٣٠-١٣٤.

(٢) د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية مقارنة، ط١، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ٢٠١٤، ص٤٣٨.

ويرى واضعو هذه المبادئ أن عدم مراعاة الدقة والحذر في تصرفات وأفعال موظف الضرائب في حياته العامة، ربما يجلب الخزي والعار للوظيفة العامة، كما يرى هؤلاء أنه يجب على كل إدارة ضريبية تبغي هدف الإصلاح أن تلتزم بهذه المبادئ الأخلاقية كميثاق سلوكي للعاملين بالإدارة الضريبية.

المطلب الثاني

تدريب موظفي الضرائب

تواجه النظم الضريبية في كل دول العالم متغيرات عدة اقتصادية، وسياسية، واجتماعية على الساحة الدولية والمحلية تفرض على الحكومات ضرورة تطوير اداراتها الضريبية لمواكبة تلك المتغيرات، ومما لا شك فيه أن تدريب العنصر البشري وتنميته ركن أساسي في اصلاح الإدارة الضريبية، وفيما يلي الوقوف على التعريف بتدريب موظفي الضرائب في الفرع الأول، وعوامل نجاحه في الفرع الثاني.

الفرع الأول : التعريف بتدريب موظفي الضرائب

يتمثل بالوقوف على مفهوم تدريب موظفي الضرائب ، ثم بيان أهميته حسب التفصيل الآتي :

أولاً : مفهوم تدريب موظفي الضرائب

يعرف تدريب موظفي الضرائب بأنه ((كل عمل من شأنه أن يؤدي إلى تزويد العاملين بالادارات الضريبية بالمعلومات التقنية والإدارية الضرورية، لضمان إلمامهم بدقائق العمل، وظروفه، أو خلق مهارات إدارية وتقنية تحتاج إليها الإدارة الضريبية، أو تغيير وجهات النظر لدى العاملين والافراد تغييراً يؤدي إلى رفع مستوى انتاجيتهم وادائهم))^(١).

ويستطيع الباحث أن يعرف التدريب في المجال الضريبي بأنه ((عملية رفد وإكساب موظفي الضرائب المهارات التي تساعد على فهم طبيعة العمل، وتحقيق الأهداف بطرق سليمة وفق القوانين المقررة، ومواجهة التحديات التي أفرزتها التطورات التكنولوجية، وجعلهم قادرين على التكيف مع متطلبات العصر، لتحقيق الأداء الأمثل)).

ثانياً : أهمية تدريب موظفي الضرائب

تتجلى أهمية تدريب موظفي الضرائب وتنمية قدراتهم في أن موظف الضرائب يعد حلقة وصل بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، والمحرك الأساسي لعمل هذه الإدارات، فهو القائم على تطبيق السياسات والإجراءات الضريبية بكل مراحلها، وعلى الرغم من توفر الإمكانيات المادية، وبيئة العمل

(١) د. عبد الرحمن زيدان عطية، التدريب الفعال المطور في فعالية المنظومة الضريبية، بحث مقدم للمؤتمر الريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٨، ص ٧.

المناسبة، وقاعدة البيانات المتطورة، لا يستطيع موظف الضرائب الاستفادة من هذه الإمكانيات ما لم يتم تدريبه عليها وتنمية قدراته بغية قيامه بأداء واجباته الوظيفية بشكل مناسب^(١).

الفرع الثاني : عوامل نجاح تدريب موظفي الإدارة الضريبية

يتطلب نجاح تدريب موظفي الضرائب توفر عدة عوامل يتم على أساسها إختيار برامج التدريب، كما في البيان التالي:

أولاً: أهمية تحديد احتياجات تدريب موظفي الضرائب قبل وضع برامج التدريب

تتجلى أهمية تحديد الاحتياجات التدريبية التي تحدد على أساسها برامج التدريب، حتى لا تكون العملية التدريبية خالية المحتوى والمضمون والاهداف، فضلاً عن التأكد من ارتباط الاحتياجات التدريبية بأهداف الإدارة الضريبية وسياساتها، حيث ينتج عن التخطيط غير الجيد للاحتياجات التدريبية لموظفي الضرائب ما يلي:

- ١- ضياع وقت العاملين في الإدارات الضريبية دون فائدة، فضلاً عن قلة معدل الاستفادة العملية من الدورات التدريبية، وتصبح في نظر موظفي الضرائب عبئاً لا بد من التخلص منه.
- ٢- هدر الموارد المالية للإدارة الضريبية في صورة مكافآت للمحاضرين بكافة فئاتهم، وتشمل الاحتياجات التدريبية تحديد مايلزم لمواكبة المتغيرات التقنية والإدارية، فضلاً عن التطورات الواجب إحداثها في معلومات، ومهارات، واتجاهات، وسلوكيات^(٢)، وتعاملات العاملين بالإدارات الضريبية وتحول دون تحقيق أهدافها، كما يجب ان يكون لدى موظفي الضرائب المعرفة اليقينية، والالمام التام بجميع القوانين التي يستعملها في أداء وظيفته، فضلاً عن ضرورة التعرف على القوانين السائدة التي لها صلة بالعمل الضريبي مثل قوانين (الاستثمار والشركات) ^(٣).

ثانياً / توفر العوامل المساعدة لنجاح العملية التدريبية :

تتكون العملية التدريبية من المدربين والمتدربين، وبرامج وطرق التدريب، والعوامل المساعدة في العملية التدريبية تمثل الإمكانيات المتوفرة لنجاح العملية التدريبية وأهمها قاعات التدريب، وتوفير الوسائل التدريبية، واختيار وقت التدريب، واختيار المدربين، وفيما يلي توضيح هذه العوامل بإيجاز:

^(١) Ayodele odusola, Tax policy Reforms In Nigeria, United Nations University, World institute for development and economics, Research paper, No ٣/٢٠٠٦, United States University, ٢٠٠٦, P.٢١.

^(٢) شيرين حتاته، البعد السلوكي والمعرفي لمأموري الضرائب وأثره على تنمية مهارات مأموري الضرائب، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٨، ص ٦-٧.

^(٣) مصطفى عبد الستار، تنمية الموارد البشرية للإدارة الضريبية في مصر بما يواكب متطلبات القرن الواحد والعشرين، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس بعنوان متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٩٩٩، ص ٢١١-٢١٢.

- ١- قاعات التدريب : يجب توافر قاعات تدريب مناسبة ومعدة إعداداً جيداً من حيث السعة المناسبة، والتهوية، والأثاث ، ومزودة بالحواسيب الالكترونية، وأن تكون قريبة من أماكن إقامات المتدربين، لتحقيق الاستفادة المطلوبة من التدريب.
- ٢- الوسائل التدريبية : يجب أن تتوفر بقاعات التدريب الوسائل المناسبة لتدريب موظفي الضرائب، ومما لا شك فيه أن تطوير وسائل التدريب يعد عاملاً رئيسياً في إيصال المعلومات للمتدربين.
- ٣- إخبار الوقت المناسب لعقد الدورات التدريبية : يعد اختيار الوقت المناسب لعقد الدورات التدريبية عامل مهم في نجاحها، فضلاً عن وجوب عدم استغراقها وقتاً طويلاً، خشية أن يصاب المتدرب بالملل، وضرورة السماح للمتدرب تطبيق ما تلقاه من تدريب على أرض الواقع.
- ٤- إختيار المدربين : يعد إختيار المدربين من العوامل المؤثرة في نجاح أو فشل العملية التدريبية، كونهم يؤثرون بشكل مباشر على تحقيق أهداف عملية التدريب، واختيارهم يجب أن يكون مبنياً على أسس موضوعية لا تتدخل فيها المحسوبية والعلاقات الشخصية أو الأهداف الربحية^(١).

ثالثاً/ وضع برامج التدريب المناسبة :

- يعد تطبيق القوانين الضريبية عمل اداري تقني متخصص، لا يكفي للقيام به اختيار موظف ضرائب كفوء فحسب، بل يتعداه لوضع برامج تدريبية لازمة لتنمية معلومات موظف الضرائب و تطوير مهاراته لاداء واجباته على أتم وجه، ويمكن تقسيم برامج التدريب^(٢) على النحو الآتي:
- ١- برامج التهيئة والتعريف : تستهدف هذه البرامج تدريب موظفي الضرائب المعينين حديثاً، ويجوز بعد هذه البرامج إنهاء خدمة الافراد، أو استمرارهم في العمل في الإدارة الضريبية، إذ يتم فيها تزويد العاملين بالمهارات الأساسية، والمعارف الواجب توافرها لدى العاملين.
 - ٢- برامج التخصص الضريبي : ويتم فيها تزويد موظفي الضرائب بالمعلومات المرتبطة بمجال تخصصهم وتنمية مهاراتهم فيها، وتتمثل اهداف هذه البرامج في الآتي:
 - أ- تدريب موظفي الضرائب على العمل بشعبة الأرباح التجارية والصناعية، وكيفية محاسبة المكلفين على اختلاف أنشطتهم.
 - ب- تدريب موظفي الضرائب على العمل بشعبة التقدير، وكيفية فتح ملف ضريبي، وعمل بطاقة ضريبية للمكلف، وكيفية الاتصال بالشعب الأخرى.
 - ج- تدريب موظفي الضرائب على العمل بشعبة الحجز، وكيفية عمل تسوية ضريبية للمكلف، ومعرفة الاحكام التي تحكم هذا العمل، وتعليمات الإدارة الضريبية في ذلك، وكيفية الاتصال بالشعب الأخرى.

(١) د. راجح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ١٩٦-١٩٩.

(٢) د. عبد الرحمن زيدان عطية، التدريب الفعال المطور في فعالية المنظومة الضريبية، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٨، ص ٢٠-٢٤.

- د- تدريب موظفي الضرائب على العمل بشعبة المهن الحرة، وكيفية محاسبة أصحاب المهن الحرة، وكيفية التعامل معهم، كونهم ذوي صفات خاصة.
- ه- تدريب موظفي الضرائب على العمل بشعبة كسب العمل والدمغة، ومعرفة القوانين والتعليمات التي تحكم العمل داخل هذه الشعبة.
- و- تدريب موظفي الضرائب على العمل بشعبة الحاسب الآلي، وكيفية السيطرة على عملية ادخال البيانات وحفظها، وتحقيق الأهداف المرجوة من انشاء هذه الشعبة، وكيفية تقديم المساعدة لباقي الشعب الأخرى.
- ز- التدريب على فحص الحسابات والميزانيات الخاصة بالشركات، وكيفية عمل محاضر الاعمال والتحقق من الحسابات والبنود المختلفة، وإبداء الرأي في الدفاتر والسجلات، وكيفية عمل مذكرات الفحص بناءً على ذلك.
- ح- تدريب موظفي الضرائب الذين يتوافر فيهم شروط العمل بإدارة التوجيه الفني ومعرفة الدور الحقيقي للأجهزة الرقابية^(١).
- ٣- **برامج الإدارة الوسطى** : تختص هذه البرامج بأفراد الإدارة الوسطى مثل : المراجع، ومدير الفحص في الإدارة الضريبية ومن هم في مستواهم، وتهدف هذه البرامج إلى تزويد هذه المستويات بمهارة إدارة مجموعة من الافراد، وكيفية الانتقال من المستوى التنفيذي الفني إلى المستوى الاشرافي الإداري، والعمل على تنمية المهارات الخاصة بهذا المستوى، والعمل كذلك على كيفية حل المشكلات والتعامل معها، وتتميز هذه البرامج بكونها أكثر تركيزاً على النواحي الاشرافية والإدارية، عن النواحي الفنية المرتبطة بالعمل.
- ٤- **برامج الإدارة العليا** : توجه هذه البرامج إلى مستوى مديري الفروع في الإدارات الضريبية، ومديري المناطق الضريبية، ومكديري القطاعات المركزية ومن هم في مستواهم، وتهدف هذه البرامج إلى تزويد هذه المستويات الإدارية بالمعارف والمهارات المتخصصة من خلال الحوار المبني على كيفية قيادة الإدارات الضريبية وفروعها، وتهدف هذه البرامج إلى زيادة القدرة على إدارة الافراد بطرق أكثر فاعلية واحسن أداء^(٢).

والاستفادة المثلى من طاقات الموارد البشرية المتاحة، فضلاً عن اكتشاف نقاط الضعف والقصور في أساليب الإدارة الحالية المطبقة، وتقديم الحلول المنطقية بما يتناسب وطبيعة الإدارة الضريبية، إضافة

(١) د. نعيم فهم حنا، دور الاستراتيجيات الضريبية والهندسة الإدارية في تفعيل جودة أداء الإدارة الضريبية، بحث منشور فيم مجلة المال والتجارة، ٦٢٢٤، ٢٠٢١، ص ٢٩-٣٠.

(٢) اميرة عبد الرحمن محمد صالح، أثر إدارة الجودة الشاملة على أداء العاملين بالمركز الضريبي الموحد من منظور المكلفين، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الادارة الاعمال - جامعة أم درمان الإسلامية، ٢٠١٧، ص ٥٨-٥٩.

إلى التعامل مع عملية التطوير التنظيمي الكلي للإدارة الضريبية (الهيكل، المناخ، القيادة، طريقة الإدارة، الخ) سواء كان ذلك نتيجة تغيير الاستراتيجية، أو نتيجة الاعتماد على الحاسب الآلي في العمل، أو أي متغيرات أخرى.

رابعاً/ اختيار طرق التدريب :

تتعدد طرق التدريب حسب الإمكانيات المتاحة لكل إدارة ضريبية، وتختلف باختلاف موضوع التدريب والهدف المرجو منه^(١)، ولكل طريقة من هذه الطرق وسيلة لنقل المعرفة للمتدربين، سيتم الوقوف عليها في البيان التالي:

١- طريقة المحاضرات : يقوم فيها المدرب بالقاء محاضرة نظرية على المتدربين، ويقتصر دور المتدرب على الاستماع لموضوع المحاضرة، دون المشاركة، وقد تستعمل هذه الطريقة في عرض الموضوعات الجديدة، ويرى البعض أن هذه الطريقة تصيب المتدربين بالملل، وبذلك لا يتحقق الهدف من التدريب^(٢).

٢- طريقة المناقشة : يمكن من خلال هذه الطريقة تلاقي عيوب طريقة المحاضرات السابقة حيث يسمح للمتدربين بالمشاركة في طرح الأسئلة المختلفة، وطرح الحلول المناسبة لها، ويمكن ان تتخذ المناقشة صورة أسئلة واجوبة، حيث يلقي أحد المتدربين السؤال الذي يريده، وتتاح الفرصة لزملائه للإجابة عنه.

٣- طريقة التدريب العملي أو الميداني : تمنح من خلال الفرصة للمتدربين القيام بممارسة موضوع التدريب من خلال أداء ما تم تعلمه على أرض الواقع وتطبيقه ، وهذه الطريقة تمنح المتدربين الخبرة الحقيقية في الوظائف الضريبية، وتؤدي إلى صقل المهارات المختلفة لدى المتدربين، وتعد هذه الطريقة أفضل الطرق التدريبية، لأنها تترسخ بذهن المتدرب أكثر من المحاضرات والمناقشات النظرية.

٤- طريقة تمثيل الأدوار : تعد هذه الطريقة من طرق التدريب الحديثة، وتهدف لمساعدة المتدربين على التعود على حل مشكلة عميقة معينة، ويقوم المدرب بتقييم الأداء للمتدربين على أساس هذه الطريقة، ويتم تكرارها، حتى يتأكد من استيعاب المتدربين لموضوع التدريب، ولا تتوقف على من يقومون

(١) السيد امام احمد، نحو منظومة ضريبية متكاملة ، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الخامس عشر : دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الازمة المالية والاقتصادية العالمية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مج (٢)، ٢٠٠٩، ص ٣١-٣٤.

(٢) د. عبد الرحمن زيدان عطية، المصدر السابق، ص ٢٥-٢٧.

بهذه الأدوار، بل تشمل باقي زملائهم ممن يشاهدون هذه العملية، ليستفيدوا من التقييم وتصحيح الأخطاء.

٥- طريقة المؤتمرات : تعتمد هذه الطريقة على تجمع أكبر عدد من المتدربين من مناطق ضريبية مختلفة لتبادل الآراء، والمشاركة بأبحاث علمية، إذ تتطلب هذه الطريقة الاستعانة ببعض خبراء الضرائب، وأساتذة الجامعات، الذين قد يصعب الالتقاء بهم اثناء أوقات العمل، للإطلاع على كل ما هو جديد في المجال الضريبي، والاستفادة من الطرق المستحدثة في دول أخرى، وفي نهاية هذه المؤتمرات تصدر جملة من التوصيات والنتائج المبنية على أساس علمي صحيح^(١).

٦- طريقة دراسة الحالات : تعمل هذه الطريقة على إتاحة الفرصة للمتدربين على تحليل المشكلة أولاً، وليس الوصول إلى الحل مباشرة، بهدف تنمية المهارات الفكرية للمتدربين، ويقوم المدرب بإعداد الحالات العلمية التي تخص موضوع التدريب عن طريق (تحديد طبيعة المشكلة، وأسبابها، وتحليل هذه الأسباب، وطرح الحلول الممكنة لها)^(٢).

من خلال ما تقدم يرى الباحث أن عملية تطوير العنصر البشري في الإدارة الضريبية تتم عن طريق اختيار موظفي الضرائب على أسس علمية وسلوكية سليمة ومن ثم تدريبهم وتنمية مهاراتهم وفق طرق حديثة مع الأخذ بالحسبان ضرورة اتخاذ التطبيق العملي للمتدربين على أرض الواقع بغية قياس مدى استفادتهم من العملية التدريبية، وبالتالي مدى تأثير تلك الاستفادة في ممارسة مهامهم الضريبية.

المبحث الثاني

دعم الالتزام الطوعي

تمهيد وتقييم :

قد يعتقد البعض أن دعم التزام المكلفين لا علاقة له بإصلاح الإدارة الضريبية، غير أن الواقع يثبت عكس ذلك، حيث أن الإدارة الضريبية لا تقوم بالمهام الموكلة إليها بمفردها وبمعزل عن المكلفين، لأنها من الإدارات الحكومية التي تتميز بإمكانية مساهمة الجمهور في بعض مهامها، وخير مثل لمشاركة المكلف في عمل الإدارة الضريبية التزامه الطوعي بالقوانين والإجراءات التي تطبقها الإدارة الضريبية، وتسهيل مهمتها في ذلك.

سنتناول ذلك من خلال بيان التعريف بالالتزام الطوعي في المطلب الأول، وبيان آليات الإدارة الضريبية لدعم الالتزام الضريبي الطوعي في المطلب الثاني

(١) د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المصدر السابق، ص ٤٥٦-٤٥٧.

(٢) د. رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، المصدر السابق، ص ١٩٢-١٩٥.

المطلب الأول

التعريف بالالتزام الطوعي

نقف على مفهوم الالتزام الضريبي الطوعي في الفرع الأول، وعلى أهمية تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي في الفرع الثاني في البيان التالي:

الفرع الأول

مفهوم الالتزام الضريبي الطوعي

يرى البعض ان الالتزام الضريبي الطوعي هو ((مدى استجابة المكلفين طوعية لأحكام التشريع الضريبي هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن ذلك المفهوم يعكس الأثر الذي عن طريقه تتحقق الشروط القانونية اللازمة لأداء الضريبة))^(١).

وعرفه البعض الآخر بأنه ((حق الخزينة العامة في أن تطلب في لحظة معينة ومن مدين معين الحصول على مبلغ معين من الضريبة ، طبقاً للقواعد القانونية المقررة بهذا الشأن))^(٢). ويستطيع الباحث أن يعرف الالتزام الضريبي الطوعي بأنه ((التزام المكلفين بدفع الضريبة بأحكام القانون الضريبي من تلقاء أنفسهم، دون تدخل الإدارة الضريبية)).

الفرع الثاني

أهمية تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي

تتجلى أهمية تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي في تحقيق الأهداف التالية :

أولاً : تكليل جميع البرامج الهادفة لتطوير الإدارة الضريبية واصلاحها بالنجاح.

ثانياً: تخفيف الأعباء الثقيلة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية، المتمثلة بالجهود المبذولة لتشجيع المكلفين على أداء التزاماتهم الضريبية.

ثالثاً : حصول الخزينة العامة على الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل أوجه الانفاق الحكومي وتنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

رابعاً : بناء الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

(١) د. طلال محمود كداوي، الالتزام الضريبي "المفهوم ومداخل التحليل"، بحث منشور في المجلة الاكاديمية لجامعة نوروز، دهوك، العراق، بدون العدد والمجلد، ٢٠٠٩، ص ٢٠٩-٢١٠.

(٢) Simon James and Clinton Alley, Tax Compliance, Self Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in public services, New Zealand, Volume ٢, Number ٢, ٢٠٠٤, P.٢٨.

خامساً : الحد من زيادة المنازعات الضريبية المنظورة امام المحاكم المختلفة، وما تشكله من عبئ على عاتق القضاء العادي.

المطلب الثاني

آليات الادارة الضريبية لدعم الالتزام الضريبي الطوعي

هناك عدة آليات لدعم الالتزام الضريبي الطوعي كمؤشر هام لنجاح الإدارة الضريبية، أهمها نظام الربط الذاتي و مساعدة المكلفين على الالتزام الطوعي، سنتاولها في الفرعين الاتيين

الفرع الأول

نظام الربط الذاتي

يقصد بالربط الذاتي : ان يقوم المكلف بتحديد التزامه الضريبي بنفسه عن طريق الاخطار الدقيق، في الوقت المحدد عن إجمالي دخله، ومصادر هذا الدخل، والتكاليف والمصروفات التي تكبدها للحصول على هذا الدخل عن طريق الإقرار الضريبي، بالإضافة إلى إمساك الدفاتر والسجلات التي تثبت صحة البيانات الواردة في الإقرار، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على مراجعة عينة عشوائية من هذه الاقرارات وفحصها ، للتأكد من سلامتها ومطابقتها للواقع، وذلك عن طريق فحص ومراجعة أوراق المكلف ومستنداته ودفاتره التي منح القانون الإدارة الضريبية حق الاطلاع عليها.

وتتجلى أهمية الربط الذاتي بعده أحد الركائز الأساسية للالتزام الطوعي، ومظهراً واضحاً له، ويفسر بعض الفقهاء ارتباط نظام الربط الذاتي بالالتزام الطوعي في أن المكلف هو وحده الذي يستطيع ان يحدد بدقة التزاماته الضريبية اكثر من موظف الضرائب^(١).

وعلى الرغم من التسليم ببعض الانتقادات التي وجهت لهذا النظام، غير انه يعد الأسلوب الأفضل في تقدير الضريبة، لأنه يحقق العدالة الضريبية ويضمن عدم الاجحاف بحق المكلف^(٢) ويخفف العبء الملقى على الإدارة الضريبية، ويوفر في الوقت، وفيما يلي إيجابيات نظام الربط الذاتي وسلبياته^(٣):

أولاً/ إيجابيات نظام الربط الذاتي :

فيما يلي بعض إيجابيات نظام الربط الذاتي، كما يراها خبراء الاقتصاد والضرائب:

(١) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦، ص ١٨١-١٨٢.

(٢) د. عبد الناصر محمد حسين، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، بدون سنة نشر، ص ٣٥٠-٣٥١.

(٣) Tapan K. Sarker, Imputing Tax Compliance in Developing Countries Via Self-Assessment, What Could Bangladesh learn from Japan, Asia – pacific Tax Bulletin, Vol.٦, No.٦, ٢٠٠٣, P.٨.

- ١- يعد هذا الأسلوب أفضل الأساليب في تقدير الضرائب، إذا تم بدقة وأمانة، لأن المكلف هو أعلم بما اكتسبه من دخل، وما اتفقه من مصروفات، فلا يتعرض لاجحاف في التقدير من الإدارة الضريبية.
- ٢- تنتفي حاجة الإدارة الضريبية لفحص جميع ملفات المكلفين، وبالتالي يتفرغ موظفو الضرائب للتركيز في فحص العينات العشوائية المنتقاة، أو تركيز جهودهم في التعامل مع المكلفين غير الملزمين بواجباتهم الضريبية.
- ٣- توفير الوقت والجهد والمال على المكلفين، والإدارة الضريبية على حد سواء، وتجنب الإجراءات الضريبية المرهقة التي تدفع المكلفين لعدم الالتزام.
- ٤- تقليل التعامل المباشر والمستمر بين المكلفين وموظفي الضرائب، مما يقلل من فرص انتشار الفساد الضريبي.

ثانياً / انتقادات نظام الربط الذاتي :

- على الرغم من المزايا السابق ذكرها لهذا النظام، غير انه قوبل ببعض الانتقادات منها :
- ١- إن ارتفاع نسبة الامية بين المكلفين، لاسيما في الدول النامية قد يصعب من قدرتهم على فهم الاقرارات الضريبية واستيعابها ، فضلاً عن ضعف الثقافة الضريبية بين المكلفين، لاسيما ذوي الدخل المنخفض.
 - ٢- يحتاج هذا النظام إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية، وامكانيات بشرية وتقنية تسمح لها بمراقبة الاقرارات المقدمة، والتأكد من صحتها عن طريق نظام معلومات كفوء، قد لا يتوفر لدى العديد من الإدارات الضريبية وخصوصاً في الدول النامية^(١).
- كما نتج عن تطبيق هذا النظام في بدايته بعض المشكلات في الدول المتقدمة منها : وجدت جمعية المحاسبين في المملكة المتحدة أن (٣٦%) من أعضائها ما زال لديهم مشكلات في نظام الربط الذاتي، و (٩%) منهم يرون أن هذا النظام ما زال مشوشاً حتى بعد أربع سنوات من تطبيقه، لعدم فهم المكلفين لإجراءات هذا النظام.
- أما في إستراليا لوحظ أن نظام الربط الذاتي لا يسير بشكل صحيح، لأن التغيرات المتعددة في القوانين الضريبية تجعل من الصعب فهمها ومسايرتها، إلا عن طريق المتخصصين في الضرائب^(٢).

(١) د. جلال الشافعي، دراسة تحليلية اقتصادية لفلسفة المحاسبة الضريبية في ظل القانون رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) المصري، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١، ص ٩٥.

(٢) Ming Ling Lai and Kamai, Fatt Choong, Self – Assessment Tax system and Compliance complexities : Tax practitioners perspectives, ٢٠٠٩ oxford rusiaess and Economic conference program, oxford University, UK, ٢٠٠٩, P.١-٢.

(ويرى الباحث أن نظام الربط الذاتي يعد تطبيقه فاعلاً في حال رافق تطبيقه حملات توعوية للمجتمع الضريبي، من شأن تلك الحملات زيادة معدلات الفهم والادراك للمكلفين في القوانين الضريبية وكيفية تقديم الاقرارات الضريبية).

الفرع الثاني

مساعدة المكلفين على الالتزام الطوعي

يعتمد نظام الربط الذاتي بشكل رئيسي على التعاون بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وعن طريق تطبيق هذا النظام يقع على المكلف عبئ ملئ الإقرار الضريبي بدقة وتقديمه في الوقت المحدد، فضلاً عن امساك الدفاتر والسجلات التي تثبت صحة ما ورد في إقراره الضريبي من بيانات، ويقع على الإدارة الضريبية عبئ مساعدة المكلفين على التزامهم الطوعي عن طريق توفير بيئة مناسبة يتم فيها عدة إجراءات توعوية فضلاً عن تقديم جملة من الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية للمكلفين بغية مساعدتهم على الالتزام الطوعي، ومن تلك الخدمات:

أولاً : نشر الثقافة الضريبية في المجتمع

يعد نشر الثقافة الضريبية في المجتمع عاملاً أساسياً في نجاح تطبيق نظام الربط الذاتي، وتشجيع الالتزام الطوعي بشكل عام، إذ أن جهود نشر الثقافة الضريبية ظلت مقصورة على المختصين بالضرائب، والقائمين على تطبيقها، ولم يكن المكلفون هدفاً لهذه الثقافة الضريبية، فضلاً عن أن هذا المفهوم لم يلق اهتماماً كافياً من علماء الاقتصاد والسياسيين لفترة طويلة، غير أن بعض الدوائر المالية الدولية مثل (صندوق النقد الدولي – البنك الدولي) إكتشفت أهمية هذا الشأن في استراتيجيات إصلاح الإدارة الضريبية^(١).

ويستلزم نشر الثقافة الضريبية جهوداً مضنية من الإدارات الضريبية^(٢)، تتركز هذه الجهود بالآتي :

- ١- بذل المزيد من الجهد لتوعية المكلفين بالمفهوم العام للضرائب، وأساس فرضها، عن طريق الحملات التوعوية عبر البرامج التلفزيونية والإذاعية ووسائل التواصل الاجتماعي، والمسابقات التي تنظمها الإدارات الضريبية، والمسرحيات المدرسية التي تتضمن قصصاً عن الالتزام الضريبي وأهميته.
- ٢- قيام الإدارات الضريبية بالتوسع في نشر الوعي والثقافة الضريبية في مراحل مبكرة من التعليم، عن طريق إدخالها ضمن المناهج الدراسية بالتعاون مع وزارات التربية والتعليم.

(١) Birgr Nerre, Tax Culture : A Basic Concept for Tax politics, German Technical Cooperation, Economic Analysis and olticy, Vol. ٣٨, No.١, ٢٠٠٨, Eschborn Germany, P.١٤٣-١٦٣.

(٢) Jit B. S. Gill, The Nuts and Botts of Revenue Administration Reform, The World Bank, ٢٠٠٣, P.١٤-١٥.

٣- استعمال الشعارات التي تخدم هذا الغرض، مثل الشعار التي استعملته جنوب افريقيا (ضرائبك تدفع للطريق، والمدرسة، والمستشفى)، والشعار الذي استعملته استراليا لوقت طويل (نحو بناء أفضل لأستراليا)^(١).

ثانياً : تقديم المعلومات اللازمة للمكلفين

يعد تقديم المعلومات الدقيقة واللائمة من قبل الإدارات الضريبية للمكلفين عاملاً مهماً في دعمهم وتشجيعهم على الالتزام الطوعي، عن طريق إصدار التعليمات الواضحة والبسيطة عن الإجراءات الواجب اتباعها، والوقت المناسب لذلك، فضلاً عن تطوير سبل الاتصال بين الإدارة الضريبية والمكلفين، لسد فجوة المعلومات التي يعاني منها المكلفون، وتؤثر سلباً على التزامهم الضريبي، ومن مبررات الاهتمام بتوفير المعلومات للمكلفين، عدم وجود العدد الكافي من شركات القطاع الخاص المتخصصة في العمل الضريبي الاستشاري، أو المكاتب الاستشارية الضريبية، مما يزيد العبئ الملقى على عاتق الإدارة الضريبية في أن تعمل كمستشار أو مرشد ضريبي للمكلفين، مما يدفع الإدارة الضريبية لاتخاذ خطوات متقدمة في الترويج لمهنة المستشار أو المرشد الضريبي، مع وضع أسس وقواعد لممارسة هذه المهنة^(٢). وبالإمكان توفير المعلومات بعدة وسائل منها، نشر الكتيبات وتوزيعها، وإنشاء مواقع الانترنت الخاصة بالإدارات الضريبية وتحديثها، لعرض معلومات عن القوانين والأنظمة والإجراءات الضريبية، والتغييرات التي تطرأ عليها، وتنظيم الحلقات الدراسية وورش العمل للمكلفين، وإنشاء خطوط هاتفية للإجابة على استفسارات المكلفين، وتوضيح بعض المسائل التي يشوبها الغموض أو الالتباس، بل وأكثر من ذلك قد يمكن تخصيص موظفين من الإدارات الضريبية يتحركون بين صفوف المكلفين المنتظرين في مقر الإدارات الضريبية لمساعدتهم في إنهاء اجراءاتهم، فضلاً عن ارسال رسائل على الشبكات تحمل معلومات توعوية بالعلوم الضريبية^(٣).

ثالثاً / تفعيل دور خبراء ومستشاري الضرائب في دعم الالتزام الطوعي:

أكدت بعض الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الامريكية وأستراليا أن مستشاري الضرائب يلعبون دوراً هاماً في دعم الالتزام الطوعي ، إذ يمكنهم التأثير سلباً أو ايجاباً على ذلك، فقد يمثلون أداة لدعم الالتزام^(٤)، وقد يمثلون خطراً يهدد الالتزام ، ويرى آخرون ان مستشاري الضرائب يتأثر

(١) Margaret Mckerchar and Chris Erans, Sustaining Growth in Developing Economics Thragh Improved Tax payer Compliance : Challennges for policy makers and Revenue Authoritics, ajonral of tax research, Vol.٧, number ٢, tha university of new south wnels, faculty of law, ٢٠٠٩, P.١٩١.

(٢) Siman James and Clinton Alley, Tax Compliance, Self Pssessment and Tax Administration, Op. Cit, P.٣١.

(٣) Margaret Mckerchar and chris Erans, Op. Cit, P.١٩٣.

(٤) Ming king Kai and kwai., fatt, Op. Cit, P.٣-٤.

دورهم بمدى وضوح القانون الضريبي، فإذا كان القانون الضريبي واضحاً يقتصر دورهم في تطبيق القانون، أما في حالة غموض القانون فقد يقومون باستغلال الثغرات في القانون لصالح المكلفين^(١). فضلاً عن دورهم في تخفيف العبء الملقى على الإدارة الضريبية في توعية المكلفين ومساعدتهم، ويجب ان لا نغفل عن دورهم في حل المنازعات التي قد تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلفين^(٢)، ويذكر ان بعض الدول تلزم موظفي الضرائب السابقين بعدم تمثيل مكاتب مهنية خاصة أمام الإدارة الضريبية، الا بعد مرور عدد من السنوات، لمنع استعمال ما توافر لديهم من معلومات تعود للإدارة الضريبية التي سبق لهم العمل بها، كما هو الحال في ألمانيا، إذ لا يسمح القانون فيها العمل لهذه الفئة كمستشارين الا بعد مرور ثلاثة سنوات من تركه الخدمة^(٣).

(ويختلف الباحث عما يتبع في ألمانيا في عدم السماح للعاملين السابقين بالادارات الضريبية من العمل بمكاتب مهنية الا بعد مرور مدة من الزمن، لأن العمل بالإدارة الضريبية لا يعد عملاً سياسياً أو عسكرياً يستوجب القيام بهذا الاجراء للمحافظة على عدم تسرب معلومات العمل خارجها، أو إستغلالها ضدها، بل أنه من دواعي الشفافية والنزاهة أن تقوم الإدارة الضريبية باعلام المكلفين بكيفية سير العمل داخل الإدارة الضريبية، وأن اتخاذ تلك الإجراءات يضعف ثقة المكلف بالإدارة الضريبية، وبالتالي التقليل من معدلات الالتزام الطوعي).

رابعاً / حسن معاملة المكلفين داخل الإدارة الضريبية وخارجها :

يتأثر الالتزام الضريبي الطوعي بسلوك العاملين بالادارات الضريبية وطريقة تعاملهم مع المكلفين، فالمعاملة الفظة من جانب موظفي الضرائب للمكلفين تهدم ثقة المكلفين في الإدارة الضريبية، وتدفعهم إلى كراهيتها، والنفور عن الالتزام الطوعي، بل والنظام الضريبي ككل، ويؤكد ذلك ما بينته إحدى الدراسات من أن المكلفين يميلون أكثر للأمانة في إقراراتهم الضريبية، إذا شعروا بأنهم يعاملون معاملة حسنة وبطريقة مهذبة ولاتئة من قبل الإدارة الضريبية والعاملين فيها^(٤).

وقد ينتج عن المعاملة السيئة للمكلفين من قبل العاملين بالادارات الضريبية، ردود فعل عنيفة من قبل المكلفين نحو موظفي الضرائب، لذلك يجب تخصيص موظفين مناسبين لاستقبال المكلفين ، ومعرفة

(١) Yuka sakurni and Valarie Braithwaite, Tax payers pereceptions of the Ideal Tax Advises : plays safe or saving Dollars, The Australian National University, Conter for Tax System, Intergrity, Working Paper No. ٥, ٢٠٠١, P.١-٣

(٢) Neil Brooks, Key Issues in Income Tax : Challenges of Tax Administration and Compliance, paper presented for Asian Deveapment Bank, ٢٠٠ Tax Confereace, ٢٠٠١, P.٢٧.

(٣) د. رضان حسين محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، المصدر السابق، ص ٩٤.

(٤) د. أحمد جمال الدين موسى، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ع(١٨)، ١٩٩٥، ص ١٠٥.

أسباب زيارتهم للادارات الضريبية، وتوجيههم للمكان المنوط به من تقديم هذه الخدمة، وتسهيل اجراءاتهم داخل الإدارة الضريبية، ولا يتوقف الامر على حسن المعاملة داخل الإدارة الضريبية فحسب، بل يمتد ليشمل المعاملة خارج الإدارة، فيجب ان تكون على قدر اكبر من الاحترام و التقدير، لتشمل مراعاة الظروف الاجتماعية، والصحية، والاقتصادية للمكلف، ومراعاة احتمالية مروره بضائقة مالية، فضلاً عن وجوب إخطاره بزيارة أحد الفاحصين لمكان عمله أو منزله، قبل الذهاب احتراماً لخصوصية المكلف وأدميته.

ومثال على سوء المعاملة هو الدولة الأوغندية، فقد أسست الحكومة الأوغندية وحدات عسكرية خاصة لتحصيل الضرائب ومكافحة التهرب عام (٢٠٠٣)، واصبح غلق الطرق من قبل الجنود والشرطة، فضلاً عن العقاب الجسدي للذين ترتاب الحكومة في تهربهم، أو مخالفتهم أمراً مألوفاً، وفي المقابل بازل المواطنون هذه القسوة بالهجمات المضادة على الموظفين المختصين بتحصيل الضرائب، وإحراق مكاتب الضرائب، وأصبحت أعمال الشغب الضريبي سمة تتميز بها القارة الافريقية^(١).

خامساً / تخفيض تكلفة الالتزام على المكلفين :

يعد خفض تكلفة الالتزام صورة من صور الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية للمكلفين في مساعدتهم وتشجيعهم على الالتزام الطوعي، إذ يتعرض المكلف منذ بدء تقديم اقراره الضريبي وحتى دفع الضرائب المستحقة لآعباء إدارية تثقل كاهله، ويعرف البعض العبئ الإداري بأنه ((مجموع الانفاقات والتكاليف التي يتحملها المكلف، والتي تتجاوز دفع الضرائب من اجل الإيفاء بالمستحقات المطلوبة في الوقت المحدد))^(٢).

وهناك آليات تتبعها الإدارة لتخفيف العبء الإداري والمالي على المكلفين منها تطوير آليات الفحص والمراجعة الضريبية، وإعادة تصميم اشكال الاقرارات والنماذج الضريبية وتقليل البيانات المطلوبة غير الضرورية، وتفعيل الخدمات المقدمة للمكلفين عن طريق الاتصالات الهاتفية والبريد الالكتروني وغيرها من وسائل الاتصال، والسماح للمكلفين بتقديم الاقرارات عن طريق الأسطوانات المدمجة، بدلاً من الأوراق^(٣).

^(١) odd. Helge Fjeldstand and lise Ranker, Taxation and Tax reforms in Developing Countries : Ilustrations from sub. Sahran Afriac, Michelsen Institiute, Barger, Norwany, Research Paper, ٢٠٠٣, P.٢٧.

^(٢) Neil Brooks, Op. Cit, P.٢٢.

^(٣) Maria Colim, P. Do Soto, Rednction of the Taxpayer Administrative Burden, ٢٧th CIAT General Assembly, ١٩٩٣, P.٢٢٠.

(من خلال ما تقدم يرى الباحث أن دعم الالتزام الطوعي لا يقل شأنًا عن الوسائل الأخرى المستعملة في عملية إصلاح الإدارة الضريبية كونه يربط بين طرفين مهمين في النظام الضريبي وهما الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي).

الخاتمة

لقد تجلّى لنا في ختام ثنايا هذه الدراسة أهمية الدور الذي يلعبه تطوير الكوادر البشرية في الإدارات الضريبية ودعم الالتزام الطوعي في بلورة محاور إصلاح الإدارة الضريبية الأخرى ونجاحاتها عن طريق إيجاد آليات تقوم بهذا الإصلاح وقد خرجت الدراسة بمجموعة من الاستنتاجات وجملة من المقترحات، نوجزها بالآتي:

أولاً : الاستنتاجات

تتمثل بالآتي :

- ١- يعد اختيار موظفي الضرائب وفق معايير معينة إحدى الآليات المهمة المتبعة في تحقيق بيئة العمل بالإدارات الضريبية.
- ٢- لا يعد معيار المؤهلات العلمية المعيار الوحيد لاختيار موظفي الضرائب، بل ترافقه معايير أخرى أخلاقية وسلوكية.
- ٣- يعد تدريب موظفي الضرائب وتنمية قدراتهم مفصلاً مهماً في إصلاح الإدارة الضريبية التي تعد حلقة الوصل الوحيدة بين القوانين الضريبية والمجتمع الضريبي.
- ٤- إن الإدارة الضريبية لا تقوم بمهامها بمفردها، بل يشاركها المكلفون في ذلك وخير مثل على ذلك الالتزام الطوعي للمكلفين.
- ٥- إن نظام الربط الذاتي من أفضل الأساليب في تقدير الضرائب، إذا تم بدقة وأمانة، ونشر الحملات التوعوية للمجتمع الضريبي في كيفية تقديم الاقرارات الضريبية.
- ٦- لا يمكن إغفال دور خبراء الضرائب ومستشاريه، فلهم دوراً هاماً وحيوياً في دعم الالتزام الطوعي.
- ٧- حسن معاملة المكلفين وتخفيض تكلفة الالتزام من الآليات المهمة في دعم الالتزام الطوعي ورفع الحصيلة الضريبية.

ثانياً : التوصيات

وتتمثل بالآتي:

- ١- العمل على إنشاء معاهد وجامعات متخصصة بالشأن الضريبي.

- ٢- يتم اعتماد المعايير السلوكية والأخلاقية إلى جانب المؤهلات العلمية في قبول طلاب المعاهد والجامعات أعلاه.
- ٣- اعتماد مناهج تدريسية يشرف على تأليفها كبار فقهاء القانون المتخصصين بالمالية العامة ويتم تطويرها بشكل دوري ومستمر وفقاً لحاجات المجتمع وتطلعاته.
- ٤- اعتماد برامج التدريب الفئوية لموظفي الضرائب وعدم ادراجهم بفئة تدريبية واحدة.
- ٥- منح مكافآت مالية تشجيعية وايفادات لدول أخرى للمتفوقين في الاختبارات نهاية كل برنامج تدريبي.
- ٦- اعتماد الوسائل التكنولوجية الحديثة ومسايرة التطورات العلمية في تدريب العاملين في الإدارات الضريبية.
- ٧- تفعيل نظام الحوافز المالية لتشجيع المكلفين على الالتزام الطوعي وتخفيض نسب الضرائب لهم.
- ٨- الاهتمام بنشر الحملات التوعوية للمجتمع الضريبي من قبل الإدارات الضريبية ليتسنى لهم معرفة كيفية انجاز اقراراتهم الضريبية وفهم الثقافة الضريبية.

قائمة المصادر

أولاً / المصادر العربية :

١- الكتب :

أ- د. جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية : الأثر على الضرائب في مصر، كتاب الاهرام الاقتصادي، دار الاهرام للنشر، مصر، ٢٠٠٢.

ب- د. رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١.

ج- د. رمضان صديق محمد، افدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦.

٢- الأبحاث :

أ- د. أحمد جمال الدين موسى، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ع(١٨)، ١٩٩٥.

ب- السيد امام احمد، نحو منظومة ضريبية متكاملة بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الخامس عشرة دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الازمة المالية والاقتصادية العالمية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مج (٢)، ٢٠٠٩.

ج- د. جلال الشافعي، دراسة تحليلية اقتصادية لفلسفة المحاسبة الضريبية في ظل القانون رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) المصري، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١١.

د- د. زكريا بيومي، اصلاح الإدارة الضريبية أحد الراكز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار، المؤتمر الضريبي الثامن بعنوان (الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في افريقيا)، مصلحة الضرائب المصرية، ١٩٩٦.

هـ- شيرين حتاتة، البعد السلوكي والمعرفي لمأموري الضرائب وأثره على تنمية مهارات مأموري الضرائب، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٨.

و- طلال محمود كداوي، الالتزام الضريبي "المفهوم ومداخل التحليل"، بحث منشور في المجلة الاكاديمية لجامعة نوروز، دهوك، العراق، بدون العدد والمجلد، ٢٠٠٩.

ز- عبد الرحمن زيدان عطية، التدريب الفعال الطور في فعالية المنظومة الضريبية، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الرابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٨.

ح- مصطفى عبد الستار، تنمية الموحدة البشرية للإدارة الضريبية في مصر بما يواكب متطلبات القرن الواحد والعشرين، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس بعنوان متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل في مصر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٩٩٩.

ط- نعيم فهم حنا، دور الاستراتيجيات الضريبية والهندسة الإدارية في تفعيل جودة أداء الإدارة الضريبية، بحث منشور فيم جلة المال والتجارة، ع٦٢٢، ٢٠٢١.

٣- الاطاريح والرسائل العلمية :

- اميرة عبد الرحمن محمد صالح، أثر إدارة الجودة الشاملة على أداء العاملين بالمركز الضريبي الموحد من منظور المكلفين، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الادارة الاعمال – جامعة أم درمان الإسلامية، ٢٠١٧.

٤- المحاضرات العلمية :

– عبد الناصر محمد حسين، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، بدون سنة نشر.
ثانياً / المصادر الأجنبية :

١- الكتب :

- A- Donald Kovagal, Promotion of Professional Ethics in the Tax Administration, ٢٧ CIAT General assembly, ١٩٩٣.
- B- Jit B. S. Gill, The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform, The World Bank, ٢٠٠٣.
- C- Ayodele Odusola, Tax policy Reforms In Nigeria, United Nations University, World Institute for Development and Economics, Research paper, No ٣/٢٠٠٦, United States University, ٢٠٠٦.
- D- Bill Mssiosky, Promotion of Public Ethics by the tax Administration, ٣٧th CIAT, General assembly of Inter, American center of tax Administrations, Strategies and instruments for increasing the effectiveness and efficiency of the tax administration, Riviera Maya Cancun, Mexico, ٢٠٠٣.
- E- Birger Nerre, Tax Culture : A Basic Concept for Tax politics, German Technical Cooperation, Economic Analysis and Policy, Vol. ٣٨, No. ١, ٢٠٠٨, Eschborn Germany.
- F- Margaret Mckerchar and Chris Erans, Sustaining Growth in Developing Economies Through Improved Tax payer Compliance : Challenges for policy makers and Revenue Authorities, Journal of tax research, Vol. ٧, number ٢, the University of New South Wales, Faculty of Law, ٢٠٠٩.
- G- Ming Ling Lai and Kamai, Fatt Choong, Self – Assessment Tax system and Compliance complexities : Tax practitioners perspectives, ٢٠٠٩ Oxford Business and Economic conference program, Oxford University, UK, ٢٠٠٩.
- H- Neil Brooks, Key Issues in Income Tax : Challenges of Tax Administration and Compliance, paper presented for Asian Development Bank, ٢٠٠ Tax Conference, ٢٠٠١.
- I- Odd. Helge Fjeldstad and Lise Ranker, Taxation and Tax reforms in Developing Countries : Illustrations from Sub-Saharan Africa, Michelsen Institute, Bergen, Norway, Research Paper, ٢٠٠٣.
- J- Simon James and Clinton Alley, Tax Compliance, Self Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in public services, New Zealand, Volume ٢, Number ٢, ٢٠٠٤.

- K- Tapan K. Sarker, Imputing Tax Compliance in Developing Countries Via Self-Assessment, What Could Bangladesh learn from Japan, Asia – pacific Tax Bulletin, Vol.٦, No.٦, ٢٠٠٣.
- L- Yuka sakurni and Valarie Braithwaite, Tax payers perceptions of the Ideal Tax Advises : plays safe or saving Dollars, The Australian National University, Center for Tax System, Integrity, Working Paper No. ٥, ٢٠٠١.