



سازمان امور مالیاتی کشور

**طراحی نظام دادرسی مالیاتی ایران
(با تکیه بر تجارب سایر کشورها)**

معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین الملل

دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی

۱۳۹۶-۱۳۹۷

شناسنامه

عنوان: چالشها و راهکارهای اصلاح نظام دادرسی ایران

نام معاونت: پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

نام دفتر: پژوهش و برنامه‌ریزی

نام گروه: مطالعات و تحقیقات مالیاتی و سیاستها، قوانین و مقررات مالیاتی

پدیدآورندگان: آیت زایر، محسن حسنی، علی‌اکبر خادمی، فرشته حاج‌محمدی، امیر فروغی، مصطفی جعفری

پرور و محمدرضا لرزاده

ناظر علمی: سعید توتونچی و آیت زایر

مدیر مطالعه: احمد زمانی

تاریخ انتشار: ۱۳۹۷

کلیه حقوق این اثر محفوظ و متعلق به سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

فهرست مطالب

مقدمه	۱
بخش اول: اصول طراحی نظام دادرسی مالیاتی	۵
۱) تصمیمات و اقدامات واجد اعتراض/تجدید نظر خواهی	۷
۲) رویکرد واحد یا جدا در رسیدگی به پرونده ها	۷
۳) وصول فوری یا با تاخیر مالیات	۸
۴) پرداخت بهره	۹
۵) هزینه های دادرسی (هزینه های اثبات دعوی)	۱۰
۶) دامنه بررسی و اعمال تجدید نظر	۱۲
۷) اثرات سکوت اداری	۱۳
۸) پذیرش نمایندگی به نیابت از طرفین دعوی	۱۴
۹) ممنوعیت بدتر شدن وضع مودی	۱۵
۱۰) وضع جرمه به خاطر تجدید نظر خواهی بی مورد و قبول هزینه اقامه دعوی مودیان غالب	۱۵
بخش دوم: سازمان و تشکیلات دادرسی مالیاتی	۱۷
۱) مراحل فرآیند اعتراض/تجدید نظر خواهی	۱۹
۱-۱) اعتراض در داخل سازمان مالیاتی	۱۹
استقلال مراجع دادرسی اداری	۲۰
ترکیب مراجع دادرسی	۲۲
۲-۱) تجدید نظر خواهی در مراجع شبه قضایی	۲۶
ترکیب مراجع شبه قضایی	۲۷
۳-۱) طرح شکایت در دادگاه (قضایی)	۲۷
سامان دهی و آموزش	۲۸
فرآیند کار	۳۰
۲) انواع تصمیمات احتمالی در فرآیند اعتراض/تجدید نظر خواهی	۳۱
بخش سوم: روش های غیر قضایی حل و فصل اختلافات مالیاتی	۳۴
۱) روند گسترش استفاده از رویکرد حل و فصل اختلافات جایگزین یا بدیل	۳۵
۲) روش های جایگزین حل اختلاف	۳۸
۱-۲) توافقات قیمت گذاری انتقالی پیشین	۳۹
۲-۲) فرآیندهای پیش از تسلیم اظهارنامه	۴۱
قوانین مختص به یک مالیات دهنده و پیرامون یک مسأله	۴۱
قوانین یا راهنمایی برای چند مالیات دهنده	۴۳
شکل گیری «روابط پیشرفته» برای تمامی مودیان مالیاتی	۴۴

- ۴۵ ۳-۲) فرآیندهای پس از تسلیم اظهارنامه
- ۴۵ مذاکره مستقیم مالیات دهنده با اداره مالیات
- ۴۶ استفاده از مکانیزم میانجی گری (واسطه های سوم شخص و مستقل)
- ۵۰ مدیریت عدم اختلافات مالیاتی در انتهای فرایند حسابرسی مالیاتی
- ۵۱ مشاوره قبل از طرح شکایت
- ۵۱ ۳) برخی ملاحظات ها پیرامون روش های غیرقضایی حل و فصل اختلافات

بخش چهارم: بررسی فرآیند دادرسی مالیاتی در برخی از کشورهای منتخب ۵۵

- ۵۶ ۱) اسپانیا
- ۵۱ ۲) استرالیا
- ۶۰ ۳) انگلستان
- ۶۱ ۴) ایتالیا
- ۶۳ ۵) ایرلند
- ۶۴ ۶) آفریقای جنوبی
- ۶۶ ۷) آلمان
- ۶۸ ۸) آمریکا
- ۷۲ ۹) برزیل
- ۷۴ ۱۰) پاکستان
- ۷۶ ۱۱) پرغال
- ۷۹ ۱۲) چین
- ۸۰ ۱۳) کره جنوبی
- ۸۱ ۱۴) روسیه
- ۸۴ ۱۵) ژاپن
- ۸۵ ۱۶) سوئیس
- ۸۷ ۱۷) فنلاند
- ۸۹ ۱۸) فیلیپین
- ۹۲ ۱۹) مجارستان
- ۹۴ ۲۰) مکزیک

بخش پنجم: بررسی نظام دادرسی مالیاتی ایران (وضع موجود) ۹۸

- ۹۹ ۱) مراجع دادرسی
- ۹۹ ۱-۱) دادرسی اداری
- ۹۹ ۲-۱) دادرسی شبه قضایی
- ۱۰۰ ۳-۱) دادرسی قضایی
- ۱۰۱ ۲) اهم مشکلات نظام دادرسی

- ۱۰۱ عدم الزام مودی به تصریح مورد یا موارد اعتراض در طرح شکایت (تعیین مصادیق عینی موارد قابل اعتراض)
- ۱۰۲ عدم الزام مودی به ارائه مستندات و مدارک مورد نیاز برای طرح شکایت
- ۱۰۲ محدود نبودن امکان طرح اعتراض مودیان به موارد خاص در مراجع بالاتر
- ۱۰۲ امکان طرح شکایت بطور همزمان در دو مرجع
- ۱۰۳ عدم اخذ هزینه دادرسی مالیاتی به تناسب مراحل دادرسی
- ۱۰۳ عدم الزام به پرداخت کل مالیات قطعی و یا تشخیصی به عنوان پیش نیاز طرح پرونده در مراجع دادرسی
- ۱۰۳ ارسال اوراق برگ تشخیص «ابلاغ قانونی شده» به هیات های حل اختلاف مالیاتی به منزله «اعتراض مودی»
- ۱۰۳ عدم تعیین ضرب‌الاجل های زمانی برای هر مرحله از فرآیند حل اختلاف مالیاتی
- ۱۰۴ عدم الزام مودی به داشتن وکیل در مراجع بالاتر
- ۱۰۴ تعدد مراجع دادرسی مالیاتی
- ۱۰۴ روش رسمیت جلسات هیات ها
- ۱۰۵ تخصص ناکافی اعضای نمایندگان هیات خصوصاً اعضای بندهای ۲ و ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم
- ۱۰۵ عدم وجود مدیریت حل اختلافات مالیاتی در انتهای فرآیند حسابرسی مالیاتی
- ۱۰۵ عدم وجود جرایم بازدارنده نسبت به طرح بدون دلیل پرونده در هیات
- ۱۰۶ عدم استقلال هیاتهای حل اختلاف مالیاتی
- ۱۰۶ (۳) تحولات مقررات دادرسی مالیاتی ایران
- ۱۰۶ قانون تشکیلات و وزارت مالیه کل مملکت ایران مصوب ۱۲۹۴/۰۳/۱۵
- ۱۰۶ قانون مالیات بر عایدات و حق تمیر مصوب ۲۹ آبان ماه ۱۳۱۲ شمسی
- ۱۰۷ نظامنامه قانون مالیات بر عایدات مصوب ۲ اسفند ماه ۱۳۱۲ (کمیسیون قوانین مالیه)
- ۱۰۸ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۴/۰۵/۱۰
- ۱۰۹ ماده واحده- قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد و حل اختلافات مالیاتی مصوب سوم بهمن ماه ۱۳۳۶
- ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵, ۱۲, ۲۸
- ۱۱۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳
- ۱۱۸ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷
- ۱۲۰ قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده (۲۴۷) به قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۸/۰۲/۲۰
- ۱۲۲ بخش ششم: مراجع غیر قضایی در ایران**
- ۱۲۵ کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری
- ۱۲۶ هیات تشخیص و حل اختلاف اداره کار امور اجتماعی
- ۱۲۹ بخش هفتم: ساختار پیشنهادی دادرسی مالیاتی**
- ۱۳۰ مراجع و مراحل دادرسی مالیاتی (پیشنهادی)
- ۱۳۲ اجزای ساختار پیشنهادی نظام دادرسی مالیاتی
- ۱۳۲ حل اختلاف مالیاتی قبل از صدور نهایی برگ تشخیص
- ۱۳۳ رسیدگی اداری - بدوی (درون سازمانی)

- ۱۳۳ رسیدگی اداری - تجدید نظر (درون سازمانی)
- ۱۳۴ رسیدگی به اعتراضات (یک واحد مستقل در وزارت دارایی یا ...)
- ۱۳۴ رسیدگی به شکایات (دیوان عدالت اداری)
- ۱۳۵ مقررات عمومی

۱۳۶ منابع و مآخذ

۱۳۷ پیوست ها

- ۱۳۷ سرفصل های قانون آئین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب (در امور مدنی)
- ۱۴۰ سرفصل های قانون آیین دادرسی کیفری
- ۱۴۲ سرفصل های قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری

خلاصه مدیریتی

۱. وجود سطح معینی از اختلافات مالیاتی بین دستگاه مالیاتی و مودیان، به عنوان ویژگی و چالش مشترک در همه نظام‌های مالیاتی سراسر جهان، مورد پذیرش عموم سیاستگذاران و مقامات مالیاتی قرار گرفته است. با این وجود، برخی از کشورها با حجم عظیمی از موارد اختلاف یا تجدیدنظرخواهی مالیاتی مواجه هستند که این موضوع به نوبه خود اطلاع دادرسی و به تبع آن نارضایتی ذینفعان مختلف نظام مالیاتی را بدنبال دارد.

۲. موضوع حل اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی تابع اصول و مقررات خاصی است و عموماً از صلاحیت دادگاه‌هایی که به اختلاف بین افراد رسیدگی می‌کنند (محاکم دادگستری)، خارج است. همچنین برای دادرسی این اختلافات در مراجع تخصصی، مقررات خاصی وضع گردیده است. بنابراین، اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی چه از لحاظ مراجعی که به این اختلافات رسیدگی می‌کنند و چه از لحاظ آیین دادرسی که در مورد آن‌ها رعایت می‌شود، نوعاً تابع مقررات خاصی است.

۳. تعلیق تکلیف پرداخت مالیات پس از اعتراض/تجدیدنظرخواهی یکی از موضوعات اساسی در طراحی نظام دادرسی است. نظر کلی این است که تا زمانی که تجدید نظر خواهی اداری به پایان نرسیده، هیچ نوع تصمیم اداری برای الزام مودی به پرداخت مالیات وجود نخواهد داشت. در هر سیستمی که تکلیف پرداخت با تجدیدنظر خواهی به تعلیق در می‌آید، اگر مودی با بخشی از مالیات تشخیصی موافقت کند، مقداری که مورد اعتراض نیست، بایستی طبق فرایند معمول وصول و مستقل از فرآیند رسیدگی به اعتراض/تجدید نظر خواهی، پرداخت شود. در بعضی از کشورها پرداخت بخشی از مالیاتهای تشخیصی به عنوان پیش شرط اعتراض یا شکایت، الزامی می‌باشد. تا جایی که سیستم در فرایند دادرسی اجازه تعلیق پرداخت مالیات را بدهد، تمایل به تجدیدنظرخواهی یا شکایت افزایش خواهد یافت. بنابراین، هنگام تدوین مقررات مربوط به حدود مجاز تعلیق پرداخت مالیات، این موضوع بایستی در نظر گرفته شود.

۴. در برخی از کشورها نظیر اسپانیا، در دستگاه مالیاتی واحد خدمات حقوقی عمومی برای پیگیری پرونده‌های مالیاتی در محاکم قضایی/تجدیدنظرخواهی ایجاد شده است، اما در برخی دیگر (نظیر آمریکا) وزارت اقتصاد/خزانه‌داری بخش تخصصی متشکل از وکلای مالیاتی به نمایندگی از دستگاه مالیاتی پیگیر امور حقوقی مالیاتی در مراجع دادرسی هستند. در سایر کشورها نیز (نظیر آلمان)، معمولاً همان کارمند مالیاتی که درگیر پرونده است، می‌تواند در محاکم قضایی/دادرسی مالیاتی، حضور داشته باشد.

۵. بر طبق قانون، مودیانی که با هدف به تعویق انداختن پرداخت مالیات تجدیدنظرخواهی می‌کنند، بایستی جریمه شوند. همچنین این مودیان در بسیاری از کشورها ملزم به پرداخت هزینه‌های دادرسی هستند. این دو قاعده را در کشورهای مختلف می‌توان مشاهده کرد و اجرای آن با صلاحدید قضایی، صورت می‌گیرد. چنین قواعدی، در صورتی که به درستی مدیریت نشوند، می‌توانند مودیان را از اعتراض به تصمیمات اداری غیر منصفانه، باز دارند.
۶. در برخی کشورها، در دستگاه مالیاتی اداره خاصی برای رسیدگی به اعتراض وجود ندارد و همان بخش تصمیم‌گیر یا صادرکننده برگ تشخیص، مسئول بررسی اعتراضات مودی نیز می‌باشد. بر اساس تجارب و الگوهای برتر جهانی، بهتر است یک اداره شبه مستقلی در داخل دستگاه مالیاتی وجود داشته باشد که قدرت حل و فصل اختلافات را بر اساس ریسک‌های طرح دعوی (تجدید نظرخواهی) داشته باشد. در صورت استقرار این سیستم، بخش عمده‌ای از پرونده‌ها پیش از طرح در مراجع قضایی، قابل حل و فصل خواهند بود.
۷. برای اینکه واحدهای شبه قضایی نقش خود را به درستی انجام دهند، شرایط ذیل لازم است: الف) سازمان‌دهی مناسب (داشتن کارکنان خوب با تخصص مناسب)، ب) داشتن استقلال از دستگاه مالیاتی (و در سطحی بالاتر از مقامات رسیدگی کننده)، پ) بدون هزینه دادرسی و ت) دارای وجهه‌ای باشند که اغلب پرونده‌ها پس از دادرسی به بررسی قضایی، سپرده نشوند.
۸. پس از تسلیم اعتراض به دستگاه مالیاتی یا واحدهای شبه قضایی، مؤدی ممکن است همچنان از نتیجه تصمیمات راضی نبوده و نسبت به آن اعتراض نماید. در این صورت وی می‌تواند از دادگاه تقاضای تجدیدنظر نماید. این درخواست‌ها در بسیاری از کشورها در یک یا دو سطح صورت می‌گیرد که در آن تصمیم قضایی بدوی در برابر دادگاه یا هیات قضایی ثانویه تجدیدنظرخواهی می‌شود. در شرایط معمول، تعداد دادگاه‌هایی که شخص می‌تواند برای تجدیدنظرخواهی به آنها مراجعه نماید (در یک، دو یا حتی سه سطح) به ساختار کلی نظام قضایی یا در برخی کشورها، ساختار تجدیدنظرخواهی اداری بستگی دارد، اگرچه قواعد ویژه مالیاتی نیز در این زمینه تاثیرگذار هستند.
۹. در اغلب کشورهای مورد بررسی، دادگاه‌های خاص مالیاتی وجود دارد که مودیان در صورت عدم رضایت از تصمیمات مراحل رسیدگی اداری و شبه قضایی برای تسلیم شکایات خود به آنها مراجعه می‌کنند. در بین ۳۴ کشور عضو OECD، ۱۶ کشور دارای دادگاه‌های تخصصی مالیاتی هستند. همچنین در بین کشورهای غیرعضو OECD، کشورهای آرژانتین، هند، اندونزی، لتونی، عربستان و آفریقای جنوبی دارای چنین دادگاه‌های هستند.

۱۰. اگر در داخل دادگاه‌های عمومی، اتاق‌های ویژه‌ای برای پرونده‌های مالیاتی ایجاد شود، این ترتیبات زمانی کارآمد خواهد بود که قضات متخصص برای این اتاق‌ها منصوب شوند. در اتاق تخصصی، اگرچه قضات بدون تجربه تخصصی، در عمل می‌توانند نحوه رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی را یاد بگیرند، اما بهتر است پیش از انتصاب، تجربه مالیاتی داشته باشند.

۱۱. روش حل و فصل اختلافات جایگزین یا بدیل، به راه‌های حل اختلافات مالیاتی اشاره دارد که متفاوت از روش معمول اقامه دعوی می‌باشند. حل و فصل اختلافات جایگزین به راه‌حلی مشابه برای حل و فصل اختلافات اشاره دارد که با مکانیسم‌های سنتی اعتراض / تجدیدنظرخواهی تفاوت دارد و در آن مذاکره نقش محوری دارد. از دیدگاه سنتی، اختلافات مالیاتی یا از طریق اقامه دعوی و یا در بسیاری موارد از طریق توافقات خارج از چارچوب دادگاه و با بحث بین طرفین دعوی، حل و فصل می‌گردد. اما در حل و فصل اختلافات جایگزین یا بدیل، شخص ثالثی با توافق طرفین حاضر می‌شود تا (در مقام داوری) حد و حدود اختلاف را تعیین نموده و یا دستیابی به یک توافق دو جانبه را (در مقام کارشناس یا از طریق وساطت) بین طرفین تسهیل نماید.

۱۲. طراحی و اصلاح هر سیستمی می‌تواند بر اساس سه محور تجربیات گذشته، الگوبرداری از دیگران و یا خلق یک سیستم جدید (ایده پردازی) صورت گیرد. تجربیات گذشته و نتایج مطالعات تطبیقی نشان می‌دهد حل و فصل بخش اعظم پرونده‌ها باید در مراحل اولیه و داخل سازمان صورت گیرد. کوتاه بودن فرآیند نظام دادرسی مالیاتی از دیگر ویژگی‌های نظام دادرسی مطلوب می‌باشد که از طریق کاهش تعداد مراجع دادرسی و ایجاد محدودیت زمانی در هر یک از مراجع دادرسی محقق می‌شود. سومین ویژگی مهم تخصص‌گرایی است.

مقدمه

۱. دستگاه مالیاتی به دلیل برخورداری از اختیارات و اقتدار قانونی در زمینه تشخیص و وصول مالیات، همواره در روابط و تعاملات خود با مودی مالیاتی (ذی‌نفعان) دچار اختلافاتی است. اگرچه در اکثر موارد ارزیابی مالیات ابتدا از طریق تنظیم و تسلیم اظهارنامه انجام می‌شود، اما حق بررسی و رسیدگی، تشخیص قطعی و تعیین دقیق میزان مالیات مودی با دستگاه مالیاتی است. در برخی موارد دستگاه مالیاتی راساً به تشخیص مالیات می‌پردازد و با مودیان بدحساب برخورد کرده و در صورت استنکاف مودی از پرداخت مالیات، بصورت اجباری نسبت به وصول مالیات اقدام می‌کند. علاوه بر این بدلیل ماهیت پیچیده محاسبات مالی و تمیزی مالیاتی، همواره احتمال بروز خطا و اشتباه از طرف مأمورین مالیاتی نیز وجود دارد. بنابراین وجود سطح معینی از اختلافات مالیاتی بین دستگاه مالیاتی و مودیان، به عنوان ویژگی مشترک و واقعیتهای انکارناپذیر در همه نظام‌های مالیاتی سراسر جهان، مورد پذیرش سیاست‌گذاران و مقامات مالیاتی قرار گرفته است. اما برخی از کشورها با حجم عظیمی از موارد اختلاف یا تجدیدنظرخواهی مالیاتی مواجه هستند که این موضوع به نوبه خود اطاله دادرسی و به تبع آن نارضایتی ذینفعان مختلف نظام مالیاتی را از یکسو و زایل شدن منابع مالی دولت را از سوی دیگر به دنبال داشته است.

۲. بنابراین رعایت حقوق مودی ایجاب می‌کند قانونگذار برای وی حق اعتراض و شکایت نسبت به اقدامات و تصمیمات دستگاه مالیاتی را به رسمیت بشناسد. به همین دلیل، در کلیه نظام‌های مالیاتی چنین حقی برای مودی پیش‌بینی شده و چون دو طرف دعوی یکسان نیستند و در یک طرف دولت قرار دارد که دارای حق حاکمیت بوده و با اعمال این حق، اقدام به وصول مالیات می‌نماید، باید ترتیبی داده شود تا مالیات دولت بدون تضییع حقوق مودی هرچه زودتر وصول شود.

۳. از این رو موضوع حل اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی تابع اصول و مقررات خاصی است و عموماً از صلاحیت دادگاه‌هایی که به اختلاف بین افراد رسیدگی می‌کنند (محاکم دادگستری) خارج است. همچنین برای دادرسی این اختلافات در مراجع مخصوص، مقررات خاصی وضع گردیده است. بنابراین، اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی چه از لحاظ مراجعی که به این اختلافات رسیدگی می‌کنند و چه از لحاظ آیین دادرسی که در مورد آن‌ها رعایت می‌شود، نوعاً تابع مقررات خاصی است.

۴. اگرچه وجود اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی امری طبیعی است اما آنچه که در این بین باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد حجم اعتراضات و مدت زمان دادرسی است. با اینکه سنجه یا معیار مشخصی برای تعیین بالا/پایین بودن تعداد موارد اعتراض یا اختلاف مالیاتی وجود ندارد، اما بر اساس برخی شاخص‌های برآوردی و آماری به راحتی می‌توان در مورد آن قضاوت نمود. طولانی بودن زمان رسیدگی به اختلافات در نظام دادرسی مالیاتی، افزایش تعداد پرونده‌های مالیاتی مورد شکایت و اعتراض و همچنین حجم زیاد معوقات مالیاتی از جمله شاخص‌هایی هستند که می‌توان از آنها برای سنجش بالا بودن سطح اختلافات در یک سیستم مالیاتی بهره جست.

۵. اگر بنا باشد ارزیابی درستی از عوامل و زمینه‌های بروز مشکلات در نظام دادرسی و حجم انبوه اختلافات مالیاتی ارائه شود، ضروری است، این موضوع به تفکیک فرآیندهای حسابرسی مالیاتی و فرآیندهای قبل از آن و همچنین فرآیندهای دادرسی مالیاتی بررسی شود که در ادامه به آن‌ها پرداخته شده است.

۱. فرآیندهای حسابرسی مالیاتی و فرآیندهای قبل از آن

۶. نتایج بررسی‌ها و تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد بخش از مشکلات نظام دادرسی، از مراحل قبل از دادرسی نشأت می‌گیرد. براساس قوانین و مقررات موجود، ماموران مالیاتی می‌بایست با انجام بررسی‌های دقیق و کسب اطلاعات لازم از مراجع مختلف، گزارش مالیاتی را مطابق خصوصیات مندرج در ماده ۲۳۷ ق.م.م تهیه نمایند. بی‌تردید قبل از شروع فرآیند رسیدگی مالیاتی (حسابرسی) اقدامات متعددی می‌بایست صورت گیرد تا امکان تهیه و صدور گزارش مالیاتی قابل دفاع وجود داشته باشد. ضعف و نارسایی‌های موجود در این مرحله منشاء بسیاری از چالش‌های سازمان خصوصاً در فرآیند دادرسی مالیاتی شده است. رویکرد رسیدگی به همه پرونده‌ها و عدم استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک، عدم آگاهی مودیان از وظایف و تکالیف قانونی و عدم تمکین مالیاتی، قوانین مالیاتی تفسیرپذیر و تعدد مقررات مالیاتی و عدم دسترسی کامل به اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی مودیان مجموعه عواملی هستند که باعث شده‌اند گزارش تهیه شده فاقد خصوصیات مندرج در ماده ۲۳۷ ق.م.م بوده و بطور بالقوه زمینه ساز بروز اختلاف مالیاتی باشد. در این شرایط اگر اعتراض به تصمیمات سازمان مالیاتی را حق قانونی مودی بدانیم، با توجه به موارد بیان شده، بخشی از اعتراضات مودیان امری عادی و قابل پیش‌بینی است.

۷. علاوه بر موارد مذکور؛ استفاده مودیان از ظرفیت تبصره ۲ ماده ۱۹۰ ق.م.م برای تاخیر در پرداخت مالیات، وجود روحیه چانه زنی در فرهنگ مودیان، عدم وجود قوانین بازدارنده و مقایسه هر مودی با سایر مودیان هم صنف و

احساس ناعادلانه بودن میزان مالیات تشخیصی از جمله عوامل موثر دیگر در اعتراض به برگ تشخیص مالیات می‌باشد.

۲. فرآیندهای دادرسی مالیاتی

۸. عدم تامین شرایط و بسترهای مورد نیاز مراحل قبل و حین رسیدگی مالیاتی نهایتاً به صورت تقاضای رسیدگی مجدد و یا اعتراض به برگ تشخیص مالیات نمود پیدا می‌کند. با ارجاع پرونده مالیاتی به هیأت حل اختلاف مالیاتی مرحله اصلی دادرسی مالیاتی آغاز می‌شود. همان گونه که قبلاً ذکر شد، بخش از مشکلات این مرحله، از مراحل پیشین به ارث می‌رسد. با این حال مشکلات و چالش‌های موجود در فرآیندهای اجرایی و قوانین و مقررات مربوطه علاوه بر کاهش کیفیت آرای صادره، موجب طولانی شدن فرآیند دادرسی مالیات می‌شود.

۹. بخشی از مشکلات اجرایی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی ناشی از کمبود نیروی انسانی، عدم حضور نمایندگان بند ۲ و به ویژه بند ۳ موضوع ماده ۲۴۴ ق.م.م در جلسات هیات، عدم تخصص کافی اعضای هیات (ضعف آموزش و مهارت این افراد)، عدم تناسب تعداد هیات‌های حل اختلاف با حجم پرونده‌ها در ادارات مختلف امور مالیاتی و در نتیجه حجم بالای پرونده‌های هر هیات می‌باشد.

۱۰. تعدد مراجع حل اختلاف، امکان طرح شکایت در مراجع بالاتر بدون محدودیت‌های خاص برای مودیان، هزینه دادرسی اندک، عدم وجود جرایم بازدارنده نسبت به طرح بدون دلیل پرونده در هیأت، روش رسمیت جلسات هیات‌ها و ... از مهم ترین مشکلات در حوزه قوانین و مقررات دادرسی مالیاتی می‌باشد.

۱۱. برای حل اختلافات و بهبود کارایی فرایندهای حل اختلاف مالیاتی، مسائل و مشکلات موجود در دو سطح (۱) اصلاح ساختار عملکردی و اجرایی نظام دادرسی و چابکسازی آن بدون نیاز به اصلاح قوانین اصلی شامل الف) اصلاح فرآیندهای قبل از دادرسی مالیاتی با تاکید بر فرآیندهای حسابرسی مالیاتی (کنترل ورودی‌های هیات)؛ ب) اصلاح فرآیندهای دادرسی مالیاتی و (۲) ایجاد تحولات کلان در ساختار نظام دادرسی مالیاتی با در نظر گرفتن تغییرات اساسی در قوانین موجود با ارائه لایحه قابل بررسی است.

۱۲. کلیه برنامه‌ها و اقدامات لازم برای اصلاح فرآیندهای داخلی سازمان (بدون نیاز به اصلاح قوانین موجود) که معطوف به بهبود عملکرد سازمان در بخش فرآیندهای حسابرسی مالیاتی و فرآیندهای قبل از آن و فرایندهای اجرایی دادرسی مالیاتی (ساختار تشکیلاتی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی) می‌باشد، در قالب گزارش جداگانه در بازه زمانی کوتاه مدت و میان مدت جهت اجرا پیشنهاد شده است.

۱۳. این گزارش به منظور ارائه مدل مفهومی برای نظام دادرسی و اصلاح شاکله این نظام در همه ابعاد آن براساس تجربیات قابل دریافت از الگوهای موفق نظام‌های دادرسی مالیاتی کشورهای مختلف و تدوین لایحه قانونی براساس این الگو و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی؛ جمع‌بندی شده است.

۱۴. گزارش حاضر در شش بخش تهیه شده است. بخش اول اصول طراحی نظام دادرسی را مورد بررسی قرار داده است. در بخش دوم ساختار و تشکیلات نظام دادرسی و در بخش سوم روش‌های غیرقضایی حل و فصل اختلافات مالیاتی مرور شده است. بخش چهارم به بررسی فرآیند دادرسی مالیاتی در ۲۰ کشور منتخب با تاکید بر نحوه اعتراض، مراحل دادرسی، هزینه‌های دادرسی و نحوه اعمال جریمه بررسی شده است. بخش پنجم نیز ضمن بررسی اجمالی نظام دادرسی مالیاتی ایران، مهم‌ترین مشکلات موجود در فرایند دادرسی مالیاتی مورد اشاره قرار گرفته است. در بخش ششم مراجع دادرسی شبه قضایی در ایران بررسی شده است. در بخش هفتم با استفاده از نتایج بخش‌های قبل و تاکید بر سه ویژگی تخصصی بودن، کاهش زمان دادرسی و کاهش تعداد مراجع دادرسی، ساختار جدید نظام دادرسی مالیاتی پیشنهاد شده است.

بخش اول: اصول طراحی نظام دادرسی مالیاتی

۱۵. هنگام طراحی یک سیستم تجدید نظرخواهی مالیاتی مسائل زیر مطرح می شوند:

- **تصمیمات واجد اعتراض/تجدیدنظرخواهی:** آیا نسبت به همه تصمیمات اداری می توان اعتراض/تجدید نظرخواهی کرد، یا تنها برای تعداد محدودی از آنها این امکان وجود دارد؟
- **رویکرد یکسان یا جداگانه:** آیا همه تصمیماتی که به یک حسابرسی مالیاتی مربوط می شوند، بایستی همزمان و با هم بررسی شوند، حتی اگر این تصمیمات به دوره های مالیاتی مختلفی مربوط باشند؟
- **وصول فوری یا با تعویق مالیات:** آیا مالیاتی که قرار است پرداخت شود در طول رسیدگی به اعتراض/تجدیدنظرخواهی، باید تعلیق شود؟
- **پرداخت بهره:** اگر مالیات قبل از فرایند اعتراض/تجدیدنظرخواهی پرداخت نشود، آیا مودی بایستی بابت بدهی مالیاتی معوق، بهره پرداخت نماید؟ اگر مالیات پرداخت شده باشد و در فرایند رسیدگی به تجدیدنظرخواهی تصمیم به استرداد آن گرفته شود، آیا اداره مالیاتی بایستی بابت مالیات پرداخت شده، بهره پرداخت نماید؟
- **هزینه یا بار اثبات دعوی و ارایه شواهد:** آیا بار اثبات دعوی مبنی بر ناصحیح بودن مالیات تشخیصی بر دوش مودی است یا اداره مالیاتی مجبور به اثبات صحت حسابرسی است؟ در فرایند تجدیدنظرخواهی، آیا مودیان مالیاتی می توانند در این خصوص مستندات قبلی ارایه شده را تغییر دهند؟
- **دامنه یا میزان تجدیدنظر:** آیا هیئت بازبینی کننده (تجدیدنظرخواهی) منطق خود را جایگزین خطاهای ناشی از تصمیمات اداری یا موارد قبلی می کند و یا خود را مقید به آنها می کند؟ آیا این هیئت دلایل قانونی که طرفین راجع به آن اقامه دعوی نکرده اند، را در نظر می گیرد؟ تا چه حد این امر می تواند حقایق اثبات شده قبلی را تغییر دهد؟
- **اثرات سکوت اداری:** در مواقعی که اعتراض/تجدیدنظرخواهی در زمان مقرر مورد رسیدگی قرار نگیرد، می توان آن را به عنوان رد یا قبول دادخواست تلقی کرد؟
- **نمایندگی طرفین دعوی:** آیا مودیان در روند دادرسی به نماینده نیاز دارند؟ چه کسی بایستی در برابر دادگاه به عنوان نماینده دستگاه مالیاتی حاضر شود؟
- **اصل ممنوعیت بدتر شدن وضعیت مودی:** آیا قاعده ممنوعیت بدتر شدن وضعیت مودی در نتیجه اعتراض یا تجدیدنظرخواهی، بایستی رعایت شود.

• **وضع جریمه برای اعتراض/تجدیدنظرخواهی و شکایت بی مورد و بازپرداخت هزینه‌های دادرسی به مودیان غالب^۱:** آیا باید برای اعتراضات/تجدیدنظرخواهی‌ها و شکایات بی مورد جریمه وضع شود؟ آیا بایستی اداره مالیاتی هزینه‌های دادرسی مودیان غالب را پرداخت نماید؟

روش پاسخ به این سوالات، می‌تواند نقش بسیار مهمی در کاهش یا افزایش اختلافات مالیاتی ایفا نماید.

(۱) تصمیمات و اقدامات واجد اعتراض/تجدیدنظرخواهی

۱۶. بر طبق قواعد حقوقی، اصولاً هر تصمیم یا اقدامی از سوی اداره مالیاتی می‌تواند مورد کنترل و نظارت قضایی قرار گیرد. با این حال در فرایند هر اقدام مالیاتی، چندین تصمیم غیر نهایی گرفته می‌شود که قابل اعتراض/تجدیدنظرخواهی هم نیست، زیرا این تصمیم می‌تواند در فرایند نهایی شدن تحت نظارت و کنترل قضایی قرار گیرد. یکی از راههای تشخیص تصمیمات نهایی (قابل تجدیدنظرخواهی) از تصمیمات غیر نهایی (غیرقابل تجدیدنظرخواهی) فهرست کردن همه تصمیمات قابل تجدیدنظرخواهی در قوانین مالیاتی یا قوانین معادل می‌باشد. این رویکرد تصمیمات قابل تجدیدنظرخواهی را از تصمیمات غیرقابل تجدیدنظرخواهی جدا می‌کند.

(۲) رویکرد واحد یا جدا در رسیدگی به پرونده‌ها

۱۷. تصمیم اداری که مورد اعتراض واقع می‌شود، ممکن است به چندین مالیات، دوره یا به اصطلاح عملکرد مالیاتی مربوط باشد. اگرچه همه آنها را می‌توان یکجا و در یک گزارش رسیدگی یا حسابرسی تلفیق کرد، اما از نظر حقوقی هر کدام از مالیات‌ها و عملکردهای مالیاتی، خود یک گزارش رسیدگی مستقل محسوب می‌شوند. همچنین این مسئله می‌تواند به جریمه‌ها و بهره‌ها که به لحاظ مفهومی جدا در نظر گرفته می‌شوند، نیز سرایت کند. بنابراین تصمیمی که بایستی گرفته شود این است آیا در فرایند اعتراض/تجدیدنظرخواهی مالیاتی، هر کدام از آنها جداگانه و مستقل بررسی شوند یا باهم؟

۱۸. دلایل زیادی وجود دارد که از رویکرد واحد حمایت می‌کند. نظر به اینکه، سوالاتی که در هنگام اعتراض راجع به مالیات‌ها/دوره‌های مختلف مطرح می‌شود، اغلب به همدیگر مرتبط هستند، لذا برخورد یا بررسی آنها به صورت یکجا، ضمن صرفه جویی در منابع، سبب می‌شود در خصوص یک مسئله واحد که به مالیات‌ها/دوره‌های مختلف مرتبط است، دیدگاه یکسانی نیز وجود داشته باشد. علاوه بر این، در رسیدگی ممکن است هر دو مقادیر منفی و مثبت برای مالیات‌ها/دوره‌های مختلف وجود داشته باشد (منظور اینکه ممکن است در یک پرونده‌ای هم بدهی

۳- مودیانی که دادگاه به نفع آنها رای صادر می‌کند.

مالیاتی وجود داشته باشد و هم طلب استرداد از سوی مودی) و لذا رسیدگی یکجا این اجازه را می‌دهد تا بتوان به راحتی بین بدهی مالیاتی و استرداد، بده-بستان صورت گیرد.

۱۹. در مورد جریمه‌ها، قضیه قدری متفاوت است، زیرا در برخی از کشورها محدودیت‌های قانونی برای بررسی آنها به صورت یکجا، وجود دارد. هر جا که به لحاظ قانونی امکان پذیر باشد، ملاحظات کارایی ایجاب می‌کند با جریمه‌ها نیز همانند مالیات‌ها با یک رویه واحد برخورد شود، بالاخص در مورد جریمه‌هایی که مقدار آنها به مقدار مالیات بستگی دارد.

۳) وصول فوری یا با تاخیر مالیات

۲۰. به محض اینکه مالیات تعیین شد، بایستی در زمان قانونی مقرر، مالیات پرداخت شود. سوالی که مطرح می‌شود این است که آیا با اعتراض/تجدیدنظرخواهی یا شکایت این تکلیف تعلیق می‌شود یا خیر؟ این موضوع در نظام‌های حقوقی عرفی و غیرعرفی متفاوت است. در نظام‌های حقوقی عرفی نوعاً مودی در زمان اعتراض/تجدیدنظرخواهی تا زمان تصمیم نهایی یا صدور رای در مراجع قضایی یا شبه قضایی، مجبور به پرداخت مالیات مزبور نیست. در نظام‌های حقوقی غیر عرفی، مودی ملزم به پرداخت مالیات تعیین شده می‌باشد، اگرچه در اغلب کشورها با تجدیدنظرخواهی اداری، تکلیف پرداخت مالیات به حالت تعلیق در می‌آید. نظر کلی این است که تجدیدنظرخواهی اداری تا زمانی که به پایان نرسیده، هیچ نوع تصمیم اداری برای الزام مودی به پرداخت مالیات وجود نخواهد داشت.

۲۱. تا جایی که سیستم در فرایند دادرسی اجازه تعلیق پرداخت مالیات را بدهد، تمایل به تجدیدنظرخواهی یا شکایت افزایش خواهد یافت. بنابراین، هنگام تدوین مقررات مربوط به حدود مجاز تعلیق پرداخت مالیات، این موضوع بایستی در نظر گرفته شود. یک جنبه دیگر، بازنگری در رویکرد کلی ترتیبات پرداخت برای مودیانی است که مشکلات نقدی دارند. اتخاذ رویکرد انعطاف‌پذیر در ترتیبات پرداخت مالیات، می‌تواند تجدیدنظرخواهی با انگیزه به تعویق انداختن مالیات را کاهش دهد.

۲۲. در بعضی از کشورها مقرراتی وجود دارد مبنی بر اینکه چنانچه مودی، مالیات تشخیصی را پرداخت ننماید، اعتراض/تجدیدنظرخواهی پذیرفته نخواهد شد. این رویکرد البته یک رویکرد خشن محسوب می‌شود. یک رویکرد جایگزین معتدل‌تر این است که عدم توانایی در پرداخت مالیات تشخیصی بر حق مودی در تجدیدنظرخواهی یا شکایت اثر نگذارد.

۲۳. در هر سیستمی که تکلیف پرداخت با تجدیدنظر خواهی به تعلیق در می‌آید، اگر مودی با بخشی از مالیات تشخیصی موافقت کند، مقداری که مورد اعتراض نیست، بایستی طبق فرایند معمول وصول و مستقل از فرآیند رسیدگی به اعتراض/تجدید نظر خواهی، پرداخت شود.

۲۴. در مواردی که به موجب اعتراض/تجدید نظر خواهی، وصول مالیات به تعویق افتد، اداره مالیاتی بایستی بر طبق قانون اجازه یکسری اقدامات بازدارنده نظیر اجازه ضبط اموال و دارایی‌های مودی را به منظور اطمینان از پرداخت مالیات از سوی وی، داشته باشد. در بعضی از کشورها پرداخت بخشی از مالیاتهای تشخیصی به عنوان پیش شرط اعتراض یا شکایت، الزامی می‌باشد.

۲۵. در سیستمهایی که پرداخت مالیات تشخیصی، قبل از اعتراض/تجدید نظر خواهی الزامی است، هرگاه مودی ضمانت یک موسسه مالی را ارایه نماید و موسسه تعهد نماید که مالیات را در صورت عدم پرداخت مودی، پرداخت خواهد کرد، الزام پرداخت مالیات به صورت خودکار، از بین می‌رود. این ضمانت‌نامه به همراه بهره، انعطاف لازم را به مودیان و تضمین را به اداره مالیاتی می‌دهد. در صورت عدم پرداخت مالیات و همچنین عدم ارایه ضمانت‌نامه از سوی مودی، اداره مالیاتی حق پیگیری وصول اجباری مالیات را به موازات اعتراض/تجدید نظر خواهی خواهد داشت، مگر اینکه دادگاه اجازه تعلیق پرداخت مالیات را بدهد. در اینجا دو تضمین بایستی در نظر گرفته شود: اولاً شخصی که اعتراض/تجدیدنظر خواهی کرده، اگر به نظر برسد واجد حق است، بایستی بتواند فرایند وصول اجباری را متوقف نماید. ثانیاً هیچ گونه اقدام خشن نظیر فروش اموال مهم مودی تا قبل از حل و فصل پرونده مالیاتی، نبایستی انجام شود.

۴) پرداخت بهره

۲۶. اگر مالیات قبل از فرآیند اعتراض/تجدیدنظر خواهی پرداخت نشود، سوالی که مطرح می‌شود این است که آیا مودی باید بابت بدهی مالیاتی، بهره پرداخت نماید یا نه؟ دادن اجازه به مودیان برای اعتراض به مالیاتهای تشخیصی، بدون پرداخت مالیات و بدون پرداخت بهره بابت آن، نوعی اجحاف و بی‌عدالتی در حق مودیان است که مالیات خود را در موعد قانونی پرداخت نموده‌اند و نیز تشویق مودیان به اعتراض و تجدیدنظر خواهی‌های بی-مورد خواهد بود. بدین ترتیب بعد از اینکه اداره رسیدگی کننده به تجدیدنظر خواهی، مالیات تشخیصی اداره مالیاتی را تایید نمود، بهره از تاریخ سررسید تا تاریخ پرداخت مالیات، محاسبه و پرداخت خواهد شد.

۲۷. از طرف دیگر، هرگاه مطابق رویه‌های اعتراض/تجدیدنظر خواهی، وصول مالیات به حالت تعلیق در نیاید و مالیات تشخیصی پرداخت شود و سپس از طرف اداره رسیدگی کننده به درخواست تجدیدنظر، رد و یا به اصطلاح

رفع تعرض شود، مالیات پرداخت شده بایستی به همراه بهره متعلق، از زمان پرداخت مالیات تا زمان استرداد آن، محاسبه و به مودی مسترد شود. در این ارتباط دو سوال اساسی مطرح می‌شود. نخست اینکه نرخ مناسب چیست؟ ثانیاً آیا یک نرخ بهره یکسان برای مودیان و سازمان مالیاتی اعمال می‌شود؟

۲۸. استفاده از یک نرخ بهره یکسان بر پایه عدالت و این واقعیت است که نرخ بهره در اصل معیاری از ارزش زمانی پول بوده و فارغ از اینکه برای چه کسی است، باید برای همه یکسان باشد. این رویکرد همچنین ساده‌تر است. از طرف دیگر، وضعیت مودیان و دستگاه مالیاتی یکسان نیست. برای نمونه ریسک اعتباری مودیان در قیاس با دولت بالاتر است. فارغ از وضعیت آنها، نرخ بهره بایستی معقول باشد. اگر نرخ بهره مورد نظر خیلی بالا باشد، نتیجه افزایش معوقات مالیاتی خواهد بود که بیشتر آنها در عمل قابل وصول نیستند. همچنین سطوح بالای نرخ بهره ممکن است مودیان را ترغیب کند تا به مالیات تشخیصی فقط به این دلیل که توان پرداخت جریمه‌ها و بهره‌های سنگین را ندارند، اعتراض کنند. یک نرخ بهره خیلی بالا که به نفع مودی باشد، می‌تواند یک درآمد باد آورده نصیب فرد با هوشی کند که به دنبال سوء استفاده از سیستم است. بنابراین توصیه‌ای که وجود دارد این است که نرخ‌های بهره شناور باشند، چراکه در غیر این صورت با تغییر شرایط اقتصادی این نرخ یا خیلی بالا خواهد بود یا خیلی پایین.

۲۹. در بعضی از کشورها، بهره بر طبق قانون بر جریمه‌ها تعلق نمی‌گیرد. اگر بهره بر جریمه تعلق نگیرد، اداره مالیاتی قبل از اینکه سراغ مالیات‌های سررسید شده برود، باید سراغ بهره‌های سررسید شده رفته و آنها را وصول نماید. یکی از دلایل عدم تعلق بهره بر جریمه این است که زمان تعلق جریمه، کاملاً اختیاری است. از طرف دیگر، در مواردی که جریمه منعکس کننده رفتار مودی در خصوص عایدی یا نرخ بازگشت مالیات و همچنین درصدی از بدهی مالیاتی باشد، بهتر است با جریمه به گونه‌ای رفتار شود که گویی بخشی از مالیات بوده و همانند مالیات بر آن بهره تعلق گیرد.

۵) هزینه‌های دادرسی (هزینه‌های اثبات دعوی)^۱

۳۰. بر اساس قوانین کشورهای که تابع نظام حقوقی عرفی هستند، هزینه اثبات عدم درستی تشخیص مالیات از سوی اداره مالیاتی بر عهده مودی است، اما در برخی مواقع این هزینه بر عهده دستگاه مالیاتی می‌باشد. در کشورهایی که تابع نظام حقوق مدنی هستند، تخصیص بار اثبات دعوی پیچیده‌تر بوده و تابع اصول کلی حاکم بر رویه‌های مدنی و تمهیدات خاص پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌ها می‌باشد.

۳۱. در کشورهایی که تابع نظام حقوقی عرفی هستند، فرایند حسابرسی غیررسمی می‌باشد، بدین معنی که بر حقایق، قرائن و یافته‌های رسمی تاکید نمی‌شود. البته مودی باید تشخیص‌های خود را بر اساس قرائن ارائه دهد. اگر نیاز به رایحه قرائن رسمی باشد، این موضوع به مرحله بعدی (مرحله قضایی) واگذار می‌شود.
۳۲. در مقابل، کشورهای دارای نظام حقوقی مدنی یا غیر عرفی برای حسابرسی از رویکرد رسمی تری استفاده می‌کنند. در این رویکرد ممیز مالیاتی مکلف به جمع‌آوری شواهد رسمی و موثق‌تر، مستندات، اسناد و مدارک قانونی رسمی و غیره می‌باشد.
۳۳. برای کشورهای مجری حقوق مدنی، به منظور تعیین تکلیف بار اثبات دعوی در فرایند اعتراض/تجدید نظرخواهی، ملاحظات قبلی بایستی در نظر گرفته شود:
- بار اثبات دعوی بایستی با تکیه بر حقایق و نه با تکیه بر قواعد حقوقی تعیین شود.
 - در اغلب نظام‌های حقوقی، به عنوان یک قاعده کلی در فرایند حل اختلاف، هر طرف بار اثبات آن چیزی را باید متقبل شود که به نفع وی می‌باشد.
 - از طرف دیگر، مشروعیت تصمیمات اداری به عنوان یک پیش فرض پذیرفته شده است.
 - همچنین یک اصل کلی این است که دادگاه‌ها بایستی شواهد و قرائن ارائه شده را آزادانه بررسی نمایند. به عبارت دیگر، قواعد حقوقی اثبات دعوی بایستی با انعطاف اعمال شوند.
 - قرائن لازم برای رسیدگی و تشخیص مالیات بایستی از سوی مودی ارائه شود و همین امر یک بار هزینه اضافی را بر دوش مودی تحمیل می‌کند.
 - این قرائن بی‌شمار، پیچیده و دارای شرایط خاص حقوقی هستند. بدین معنی که اغلب نمی‌توان این قرائن را در فرایند دادرسی با دقت بررسی کرد و بایستی از قبل مورد بررسی قرار گرفته باشند. این نقش در بسیاری از کشورها بر عهده فرایند ممیزی و حسابرسی مالیاتی می‌باشد. بررسی قرائن و تایید صحت و سقم آنها، تحلیل آنها از نقطه نظر قانون مالیاتی و یافتن حقایق از اهم وظایف فرایند حسابرسی است.
 - استفاده از یکسری ساز و کارها در فرایند رسیدگی و حسابرسی مالیاتی برای اثبات صحت و سقم قرائن ارائه شده، ضروری است. در این ارتباط دو ابزار مهم وجود دارد: ۱- وضع مقررات برای بررسی صحت و سقم اسناد و مدارک ارائه شده در فرایند حسابرسی یا ممیزی مالیاتی، تعیین یک سری تکالیف قانونی برای ممیز به منظور بررسی دقیق‌تر اسناد و مدارک ارائه شده از سوی مودی، ۲- درخواست از مودی برای اعلام نظر در زمینه بررسی‌های انجام شده از سوی ممیز.

- به اسناد و مدارک ارایه شده توسط مودی در صورت تایید، بایستی به دیده شک و تردید نگریسته شود. همین مسئله بایستی در خصوص قرائن و حقایق مورد تایید و به رسمیت شناخته شده توسط ممیز نیز رعایت شود. زمانی که این دو با هم اتفاق بیافتند، نباید هیچگونه مشکلی از نظر اثبات، در فرایند دادرسی بروز پیدا کند. اما در غیر اینصورت، موضوع بایستی توسط هیات حل اختلاف بررسی شود.
- اصل ایمان راسخ، افراد را از برگشتن از مسیر خود باز می‌دارد؛ این امر مانع از تغییر نظر مودی از اظهارات قبلی خود در خصوص یک موضوع واقعی می‌شود.
- از طرف دیگر، بر طبق اصل قانونی بودن، مالیات قانوناً بر شرایط واقعی وضع می‌شود. این موضوع بر دستگاه مالیاتی، هزینه یا بار اثبات حقایق را که تصمیماتش بر آن استوار است، تحمیل می‌کند. این مسئله ربطی به هزینه دادرسی ندارد، بلکه ذاتاً به اعمال منطقی قانون در شرایطی که قانون آن را پیش بینی کرده، ارتباط پیدا می‌کند.

۶) دامنه بررسی و اعمال تجدید نظر

- ۳۴. سوالی که مطرح می‌شود این است که هیات بازبینی کننده تا چه حد می‌تواند نظر خود را جایگزین نظر ممیز کند یا اینکه نظر و کنترل وی تنها محدود به بازبینی اشتباهات و خطاهای ذکر شده است.
- ۳۵. راه حلی که در این خصوص اتخاذ می‌شود می‌تواند منجر به ارائه یا اجتناب از تجدیدنظرخواهی گردد. اگر دادگاهها در اعمال نظرات خود آزاد باشند، سیستم تمایل به سمت تجدیدنظرخواهی خواهد داشت. از طرف دیگر دادگاهها آخرین حرف را در اعمال قانون می‌زنند.
- ۳۶. این بدین معنی است که دو نوع اقدام متفاوت دستگاه مالیاتی، بایستی از همدیگر تفکیک شود؛ اقداماتی که قویاً تابع قوانین و مقررات هستند و اقداماتی که دستگاه مالیاتی در آنها از برخی اختیارات برخوردار بوده و اصطلاحاً می‌تواند به طور صلاح‌دیدگی عمل نماید. این اختیار ممکن است به صورت قانونی اعطا شده باشد یا در مواردی که بررسی کارشناسی لازم است (در مباحث مالیاتی زیاد اتفاق می‌افتد) در وضعیت‌های واقعی و عملی پیش آمده باشد.
- ۳۷. هرگاه دستگاه مالیاتی مجاز نباشد به طور صلاح‌دیدگی اقدامی انجام دهد، دادگاه کنترل کل پرونده را برعهده می‌گیرد و بر اساس قانون راجع به آن تصمیم‌گیری می‌کند. سوالی که مطرح می‌شود این است که دادگاه تا چه اندازه موارد قضایی قبلی را بررسی خواهد کرد: آیا به راحتی می‌تواند نظرات خود را جایگزین نظرات ارایه شده پیشین نماید یا اینکه این موضوع بر طبق قانون، تنها محدود به بررسی اشتباهات موارد قضایی قبلی است. جواب این سوال به سیستم قضایی و فرهنگ حقوقی هر کشوری بستگی دارد. در حالی که موارد بسیاری در تصمیم‌گیری نقش دارند، اما تجدیدنظر راجع به مواردی که قبلاً به اثبات رسیده، عموماً محدود است. اصولاً، اولین بررسی و ملاحظه

شواهد قضایی مناسب‌ترین بررسی تلقی می‌شود و بررسی و بازبینی‌های بعدی عموماً محدود به کنترل موارد خطا در محاسبه و ارزیابی‌ها می‌گردد.

۳۸. سوال دیگری که مطرح می‌شود این است که آیا دامنه بررسی محدود به مسائلی است که مودی مطرح کرده یا دستگاه رسیدگی به اعتراض/تجدیدنظرخواهی می‌تواند فراتر از مجادلات طرفین به مسائل حقوقی که مورد ادعای طرفین دعوی نیست، ورود پیدا کند. اصولاً، از آنجایی که تکلیف دستگاه مالیاتی، اعمال بی‌طرفانه قانون فارغ از هوش یا ذکاوت مودی یا مشاوران وی می‌باشد، لذا در رویه‌های اداری، قوانین و مقررات بایستی به گونه‌ای باشد که همه جوانب اعتراض را تحلیل کرده و تحت پوشش قرار دهد.

۷) اثرات سکوت اداری

۳۹. هر مرحله از سیستم اعتراض/تجدیدنظرخواهی نوعاً دارای یک مهلت زمانی مشخص می‌باشد. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است که اگر دستگاه رسیدگی کننده به اعتراض/تجدیدنظرخواهی در موعد تعیین شده تصمیم خود را نگیرند، چه اتفاقی می‌افتد. دو گزینه در اینجا وجود دارد؛ تجدیدنظرخواهی مودی به صورت خودکار پذیرفته شود و یا این تجدیدنظرخواهی رد شود.

۴۰. اگر درخواست تجدیدنظر مودی به صورت خودکار رد شود، مودی این حق را دارد تا در مرحله بعدی نسبت به تصمیم منتج از سکوت اعتراض نماید. این گزینه اولویت بیشتری دارد، زیرا پذیرش توأم با سکوت اعتراض/تجدید-نظرخواهی مودی، ممکن است منجر به رد بی‌جهت و عجولانه درخواست تجدیدنظر در یک پرونده پیچیده‌ای شود که در آن امکان اتخاذ تصمیم مورد نظر در زمان مقرر وجود ندارد.

۴۱. زمانی که قاعده سکوت منفی (رد ضمنی درخواست تجدیدنظر) وجود داشته باشد، در سیستم حقوق اداری، بایستی قواعد عمومی وجود داشته باشد که بر طبق آن دستگاه مالیاتی بتواند به درخواست هر شهروندی پاسخ دهد. وجود چنین قواعدی بدین معنی است که حتی بعد از یک تصمیم منفی مبتنی بر سکوت، یک تصمیم صریح اتخاذ و به اطلاع مودی رسانده می‌شود. ارتباط بین این دو تصمیم (سکوت و بیان) راجع به یک پرونده یکسان و با محتوی احتمالی متفاوت و مغایر هم، بایستی مشخص شود. برای هر پرونده‌ای تنها باید از یک رویه یکسان رسیدگی به اعتراض / تجدیدنظرخواهی استفاده شود. به عبارت دیگر، بایستی یک روش مناسب برای ادغام تصمیمات احتمالی اتخاذ شود.

۴۲. مودی مالیاتی ممکن است بدون اینکه درخواست تجدیدنظرخواهی نماید، با رضایت کامل درانتظار تصمیم سریع اداری باشد. در این موارد، سوالی که مطرح می شود این است که چنانچه دستگاه مسئول تصمیم گیری در خصوص اعتراض، در صدور تصمیم سریع تعلل نماید، چه اتفاقی می افتد.

۴۳. تعیین مهلت از پیش تعیین شده برای اعتراض/تجدیدنظرخواهی بعدی، بعد از رد همراه با سکوت تصمیم مرحله قبلی، مودی مالیاتی را مجبور خواهد کرد تا به مرحله بعدی برود، در حالی که هنوز امکان حل و فصل پرونده در مرحله نخست وجود دارد. وجود قاعده ای برای مواقع عدم اتخاذ تصمیم سریع و همچنین عدم انقضای مهلت تجدیدنظرخواهی در مرحله بعدی، این مشکل را حل کرده و همزمان به مودی این امکان را می دهد تا هر زمان که مناسب بداند، نسبت به ارایه تجدیدنظرخواهی اقدام نموده و آن هم تنها زمانی است که مودی دیگر تمایلی به رد سریع تصمیم اولی نداشته باشد.

۸) پذیرش نمایندگی به نیابت از طرفین دعوی

۴۴. مودی مالیاتی باید این حق را داشته باشد تا در فرایند رسیدگی به اعتراض/تجدیدنظرخواهی از خدمات مشاوره یا وکیل مالیاتی استفاده نماید.

۴۵. آیا مودی مکلف به داشتن نماینده مالیاتی است؟ داشتن نماینده در فرآیند دادرسی اداری که بدون هزینه یا با هزینه اندکی بایستی همراه باشد، لازم نیست.

۴۶. در بسیاری از کشورها لازم است مودی برای دادرسی قضایی وکیل داشته باشد و در برخی دیگر یک مشاور مالیاتی می تواند از پرونده مودی در مراجع دادرسی مالیاتی دفاع کند.

۴۷. چنانچه هزینه دادرسی بالا باشد، حجم دعاوی مالیاتی کاهش می یابد. با این حال سوالی که مطرح می شود این است که تا چه حد نماینده مالیاتی در مراجع دادرسی لازم است؟ در موارد رسیدگی قضایی انعطاف پذیر که در آن توضیحات شفاهی قبل از جلسه دادگاه ارایه می شود، مودی می تواند از خودش دفاع کند.

۴۸. در برخی از کشورها نظیر اسپانیا، دستگاه مالیاتی واحد خدمات حقوقی عمومی برای پیگیری پرونده های مالیاتی در محاکم قضایی/تجدیدنظرخواهی دارد، اما در برخی دیگر (نظیر آمریکا) وزارت اقتصاد/خزانه داری بخش تخصصی متشکل از وکلای مالیاتی دارد که به نمایندگی از دستگاه مالیاتی پیگیر امور حقوقی مالیاتی در مراجع دادرسی هستند. در برخی از سایر کشورها نیز (نظیر آلمان)، معمولاً همان کارمند مالیاتی که درگیر پرونده است، می تواند در محاکم قضایی/دادرسی مالیاتی، حضور داشته باشد.

۴۹. توصیه می‌شود در پرونده‌های پیچیده از خدمات و کلای خبره و متخصص برای دفاع از دستگاه مالیاتی استفاده شود. کارکنان محاکم قضایی و دادرسی‌ها نیز بایستی تخصص کافی برای دفاع از پرونده در فرایند دادرسی را داشته باشند. از نظر قانونی چنین کاری در کشور آلمان مجاز است و موفقیت بالایی نیز به همراه داشته است.

۹) ممنوعیت بدتر شدن وضع مودی

۵۰. بر اساس این قاعده وضعیت مودی نبایستی با تصمیمی که در فرایند رسیدگی به اعتراض / تجدیدنظرخواهی گرفته می‌شود، بدتر شود و در حقیقت این قاعده از بدتر شدن وضعیت مودی نسبت به قبل از اعتراض / تجدیدنظرخواهی ممانعت می‌کند. اگرچه در برخی از کشورها این قاعده به عنوان یک اصل مهم در حقوق اداری محسوب می‌شود، ولی در سایر کشورها نظیر آمریکا و آلمان چنین قاعده‌ای وجود ندارد.

۵۱. منطق چنین قاعده‌ای واضح است: هدف این اصل جلوگیری از انتقام گرفتن مسئولین از شهروندان است که ممکن است بخواهند به دلیل اعتراض مودی صورت گیرد.

۵۲. از طرف دیگر این قاعده تمایل به تشویق اقامه دعوی دارد (مودی می‌داند که اقامه دعوی نمی‌تواند منجر به افزایش مالیات تشخیصی شود. همچنین دستگاه مالیاتی نیز ممکن است تحریک شود مالیات بیشتری وضع نماید که این خود می‌تواند عاملی برای افزایش تعداد موارد اقامه دعوی از سوی مودیان باشد). در تصمیماتی که بر اساس این قاعده گرفته می‌شوند، بایستی واقعیت و همچنین سیستم حقوقی کشور مد نظر قرار گیرد.

۱۰) وضع جریمه به خاطر تجدیدنظرخواهی بی‌مورد و قبول هزینه اقامه دعوی مودیان غالب

۵۳. بر طبق قانون، مودیانی که با هدف به تعویق افتادن پرداخت مالیات تجدیدنظرخواهی می‌کنند، بایستی جریمه شوند. همچنین این مودیان را می‌توان ملزم به پرداخت هزینه‌های دادرسی کرد. این دو قاعده را در کشورهای مختلف می‌توان مشاهده کرد و اجرای آن با صلاحدید قضایی، صورت می‌گیرد.

۵۴. چنین قواعدی، در صورتی که به درستی مدیریت نشوند، می‌توانند مودیان را از اعتراض به تصمیمات اداری غیر منصفانه، باز دارند.

۵۵. در برخی از کشورها قاعده مشابه‌ای برای پرونده‌هایی اعمال می‌شود که رفتار دستگاه مالیاتی توسط مراجع دادرسی (دادگاه) نادرست و غیرمنطقی تشخیص داده شود. در این صورت، دادگاه بایستی قادر و مجاز باشد به دستگاه مالیاتی دستور دهد، هزینه تجدیدنظرخواهی را به مودی پرداخت نماید. این قاعده در برخی از کشورها در خصوص آن دسته از پرونده‌هایی اعمال می‌شود که تصمیمات اداری، توسط دادگاه مالیاتی ابطال شود. در آمریکا مودیان مالیاتی در صورتی حق دریافت هزینه‌های اقامه دعوی را دارند که رای دادگاه به نفع آنها صادر شده باشد. برای این که مودی از این حق برخوردار باشد، بایستی تمام بدهی‌های قبلی خود را پرداخت کرده باشد. به دلیل

هزینه‌های مالی این قاعده برای دستگاه مالیاتی، بایستی در این خصوص دقت نظر شود. پارادوکسی که در اینجا وجود دارد این است که قاعده‌ای که به مودی اجازه می‌دهد هزینه‌های آن دسته از دعاوی را که به نفع وی شده، دریافت کند، ممکن است به افزایش حجم دعاوی نیز منجر شود. در عین حالی که چنین قاعده‌ای مودیان را به تجدیدنظرخواهی و شکایت (شبه قضایی) تشویق می‌کند، می‌تواند دستگاه مالیاتی را از تشخیص‌های به شدت تهاجمی باز دارد (یا حداقل تعداد مواردی که در مرحله دادرسی شبه قضایی از مصالحه خودداری می‌کنند، را کاهش می‌دهند). در نتیجه تعداد موارد مطروحه در دادگاه ممکن است کاهش یابد.

۵۶. اگرچه ممکن است این قواعد در حوزه طرح شکایات قضایی تاثیرگذار باشند، اما به طور مشخص برای اعتراض‌های داخل سازمان مالیاتی، توصیه نمی‌شوند. از این رو امکان رسیدگی مجدد در داخل دستگاه مالیاتی نبایستی محدود شود و نیز نبایستی هزینه‌ای بر مودیان تحمیل شود.

بخش دوم: سازمان و تشکیلات دادرسی مالیاتی

۵۷. اختلافات مالیاتی در کشورهای مختلف به دو طریق حل و فصل می‌شوند: از طریق سیستم‌های اعتراض/ تجدیدنظرخواهی (شبه قضایی) یا از طریق روشهای غیرقضایی حل اختلاف یا سیستم‌های حل اختلاف بدیل (ADR)^۱.

۵۸. راه‌های ممکن برای اعتراض/ تجدیدنظرخواهی^۲ عبارتند از:

الف. اعتراض در چارچوب دستگاه مالیاتی (دادرسی اداری)؛

ب. تجدیدنظرخواهی از هیات‌ها/ کمیته‌های ویژه مستقر در سازمان مالیاتی یا بیرون آن که به قوه مجریه (و نه قضاییه) تعلق دارند (دادرسی شبه قضایی)؛ و

پ. طرح شکایت در دادگاه.

۵۹. البته در بسیاری از کشورها برای استفاده مؤدیان از گزینه سوم، قانون الزاماتی را پیش‌بینی نموده است.

۶۰. اکنون این سوال پیش می‌آید که آیا این راه حل‌ها، جایگزین همدیگرند یا اینکه به صورت همزمان یا پیاپی و بدنبال هم استفاده می‌شوند. البته باید بخشی از این فرآیند انتخاب یا تمام آن را به مؤدی واگذار نمود و این مسئله در بسیاری از کشورها اتفاق می‌افتد.

۶۱. الگوهای برتر دال بر تسلیم اعتراض به سازمان مالیاتی است و این خود پیش‌نیازی برای تجدیدنظرخواهی در دادگاه است.^۳ منطبق اصلی این مسئله کارآیی است، چراکه بسیاری از موارد در سطح اداری، قابل حل و فصل هستند.

۶۲. در صورتی که کمیته‌های تجدیدنظر اداری وجود داشته باشد، این سوال پیش می‌آید که آیا پیش‌نیازی برای تسلیم شکایت در دادگاه وجود دارد یا اینکه این امر اختیاری است. پاسخ قاطعی برای این سوال وجود ندارد و جواب بستگی به کشور مورد بحث دارد.

۱- Alternative Dispute Resolution

۲- در حوزه‌های مختلف، شرایط قانونی، اقدامات اداری و فرهنگ متفاوت است. طی خواندن این پانوش، باید این توضیحات را در ذهن داشت. طی بررسی نظام هر کشوری باید توجه کامل به عواملی پیچیده داشت که باعث ایجاد رویکردی خاص می‌شوند. در این زمینه، سطح توسعه یافتگی کشور نقش عمده‌ای ایفا می‌کند.

۳- البته این مسئله در ایالات متحده صادق نیست؛ در ایالات متحده مؤدی می‌تواند شکایت خود را مستقیماً تسلیم دادگاه کند. ولی در این مورد، مؤدیان غالب (مودیانی که دادگاه به نفع آنها رای صادر می‌کند)، نمی‌توانند هزینه‌های اقامه دعوی خود را دریافت کنند. در آلمان، اسپانیا، ایتالیا و بسیاری دیگر از کشورهای دارای قوانین مدنی، باید پیش از مراجعه به دادگاه، کلیه راه‌حل‌های قانونی دیگر در برابر سازمان مالیاتی آزموده شوند.

۶۳. در برخی کشورها، سیستم جامع یکپارچه اعتراض/تجدید نظرخواهی برای همه مسائل مالیاتی وجود ندارد. در مقابل، این سیستم اغلب به مالیات مورد بحث و گاهی نوع تصمیم اتخاذ شده بستگی دارد. با این حال، بر اساس الگوهای برتر، سیستم اعتراض/تجدید نظرخواهی باید برای همه مالیات‌ها، یکسان باشد.

(۱) مراحل فرآیند اعتراض/تجدید نظرخواهی

(۱-۱) اعتراض در داخل سازمان مالیاتی

۶۴. بر اساس تجارب و الگوهای برتر جهانی، بهتر است یک اداره شبه مستقلی در داخل دستگاه مالیاتی وجود داشته باشد که قدرت حل و فصل پرونده‌ها را بر اساس ریسک‌های طرح دعوی داشته باشد. در صورت استقرار این سیستم، بخش عمده‌ای از پرونده‌ها پیش از طرح در مراجع قضایی، قابل حل و فصل خواهند بود.^۱ بر اساس بررسی‌های انجام شده، در تمام کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) و همچنین ۱۴ کشور غیر عضو مورد مطالعه، رسیدگی اداری بخش لاینفک سیستم دادرسی مالیاتی در این کشورها می‌باشد.

۶۵. در بین ۳۴ کشور عضو OECD، به استثنای ۱۱ کشور استرالیا، شیلی، استونی، ایرلند، ایتالیا، مکزیک، نروژ، پرتغال، سوئد، ترکیه و انگلیس بررسی اداری پیش از رسیدگی و طرح موضوع در محاکم قضایی اجباری می‌باشد و این امر به عنوان پیش شرط پذیرش دعاوی مالیاتی در محاکم قضایی می‌باشد. در کشورهای غیرعضو مورد بررسی نیز به استثنای کشورهای آرژانتین، هند، اندونزی، بررسی اداری پیش از طرح دعوی در محاکم قضایی اجباری می‌باشد. سازمان مسئول رسیدگی اداری نیز در همه این کشورها، اداره یا دستگاه مالیاتی می‌باشد (جدول ۱).

۶۶. بنابراین، گام نخست در این سیستم، تسلیم اعتراض به دستگاه مالیاتی است، چراکه سریع‌ترین و کم‌هزینه‌ترین مسیر برای مؤدی است و در عین حال به دستگاه مالیاتی فرصت بررسی تصمیمات و تصحیح خطاهای خود را می‌دهد. این روند باید بدون هزینه بوده و به مراجعه مؤدی به نماینده یا مشاور مالیاتی نیاز نداشته باشد. فرصت اعتراض بعد از تاریخ دریافت برگ تشخیص صادره در کشورهای مختلف متفاوت است و این مدت بین ۱۰ روز (روسیه) تا یکسال (هندوستان) متغیر است، جدول (۱).

۶۷. روند اعتراض باید منقطع، غیررسمی و سریع باشد. همچنین قانون باید مهلتی برای تسلیم اعتراض تعیین کند. در صورتی که این مهلت منقضی شود و مؤدی اعتراض خود را تسلیم نکند، نایستی اعتراض دیگری از سوی وی پذیرفته شود.

۶۸. مؤدی باید امکان بحث رودررو را با ماموران اداره تجدیدنظرخواهی داشته باشد تا پس از بررسی وضعیت وی و در صورت معقول بودن شرایط و حصول توافق، از اقامه دعوی در محاکم قضایی جلوگیری شود. در صورتی که توافق بر اساس واقعیت‌ها و در چارچوب قانون قابل حصول شده باشد، موضوع بایستی حل و فصل شود. در سایر موارد، بخش دادرسی اداری باید واقعیت‌ها را تحلیل کرده و سعی نماید بر سر آنها با مؤدی به توافق برسد و در صورت عدم امکان حصول توافق، به نحو مقتضی آنها را مستند نماید. نگرش دستگاه مالیاتی نسبت به مدارک و مستندات باید منعطف باشد. این طرز فکر باعث می‌شود مؤدی بتواند واقعیت‌ها را از طریق ابزاری معقول به اثبات برساند و احتیاجی به تأسی مو به مو به قواعد ارائه ادله نباشد (مگر اینکه ظن آن رود که مؤدی صادق نبوده و در واقع مدارک و مستندات ساختگی ارائه می‌کند).

۶۹. در دادرسی اداری بایستی به جای تمرکز روی بررسی صحت و سقم تک تک ارقام کسورات مورد ادعای مودی، بررسی مستندات هر کدام از آنها مطابق قوانین و مقررات و همچنین اطمینان از محاسبه دقیق هر کدام از آنها و حصول توافق بر سر یک مقدار معقول مالیات مطابق قوانین مالیاتی و اسناد و مدارک ارائه شده از سوی مودی معطوف شود. به بیان دیگر، نباید دستگاه مالیاتی خشک و بدون انعطاف رفتار کند. در صورتی که از این رویکرد در فرآیند ممیزی و اعتراض تبعیت شود، اختلاف‌های کمتری پیش می‌آید و اختلاف‌ها را با صلاحدید بیشتری می‌توان حل و فصل نمود.

۷۰. ماموران اداره رسیدگی به اعتراض باید منفعت عمومی را در اعمال صحیح قانون مالیاتی دنبال نمایند و صرفاً به دنبال منفعت دستگاه مالیاتی در وصول مالیات نباشند و همچنین متعهد باشند که به صورت بی‌طرفانه پرونده مؤدی را بررسی نمایند.

استقلال مراجع دادرسی اداری

۷۱. سؤال این است که کدام اداره باید مسئول اجرای این فرآیند باشد و آیا این روند باید بخشی از ساختار سازمانی معمول در دستگاه مالیاتی باشد یا اداره جداگانه‌ای برای این امر لازم است؟ در برخی کشورها، اداره خاصی در دستگاه مالیاتی برای رسیدگی به اعتراض وجود ندارد و همان بخش تصمیم‌گیر یا صادرکننده برگ تشخیص، مسئول بررسی اعتراض مودی نیز می‌باشد. واضح است که بهترین کار پرهیز از اقامه دعوی می‌باشد. از سوی دیگر، در فراهم آوردن فرصت بررسی مجدد پرونده برای بخش تشخیص مالیات، مزایایی نهفته است.

۷۲. کارآمدترین راه حلی که اغلب در این زمینه رایج می‌شود، ایجاد یک اداره مستقل در داخل دستگاه مالیاتی است. گرچه این کار شاید ظاهر بی‌طرفانه‌ای نداشته باشد، اما مقرون به صرفه‌ترین راه‌حل است. باید تلاش کرد تا استقلال این اداره حفظ شود و در مورد آن، بایستی به مودیان اطلاع رسانی شود.

۷۳. تشکیلات منطقه‌ای این ادارات به ساختار سازمانی منطقه‌ای دستگاه مالیاتی، اندازه آن، پرسنل و منابع مادی و همچنین عوامل فرهنگی و تاریخی آن وابسته است.

۷۴. در اصل دادرسی اداری مطلوب و ایده‌آل، باید آینه تمام‌نمای تشکیلات مالیاتی باشد. به عبارت دیگر در سطح ملی (محلی و منطقه‌ای) و مرکزی که محل استقرار ادارات کل مالیاتی است، دادرسی مالیاتی نیز باید در همان سطح سازمانی (یا بالاتر و نه به هیچ وجه پایین‌تر) همانند بخش ممیزی وجود داشته و مسئول حل و فصل اختلافات مرتبط با تصمیم‌های اداره مالیاتی مربوطه باشد.

۷۵. معمولاً در یک اداره مالیاتی مستقر در سطح محلی، منطقه‌ای و مرکزی (حداقل برای مودیان بزرگ)، امکان ایجاد ادارات رسیدگی به اعتراض در هر یک از این سطوح وجود دارد.

۷۶. در شرایط ایده‌آل این ادارات باید از لحاظ سازمانی و عملی، به اداراتی که تصمیمات آنها را بررسی می‌نمایند، وابستگی نداشته باشند. به منظور دستیابی به سطح قابل قبولی از استقلال، مدیر اداره رسیدگی به اعتراض باید در شرایط ایده‌آل هیچ‌گونه رابطه‌ی سلسله‌مراتبی با مدیران مالیاتی (تصمیم‌گیر) نداشته و به هیچ‌وجه تابع هیچ دستوری از سوی ایشان نباشد و همچنین باید به صورت مستقیم زیر مجموعه یا تابع رئیس سازمان یا یک مقام ثالثی قرار داشته باشد (برای مثال اداره تجدیدنظر ملی).

۷۷. الگوی این نوع اداره، دادرسی اداری آلمان است که در اکثر ادارات مالیاتی آن، واقع شده‌اند. مانند سایر جنبه‌های سیستم حل اختلاف در آلمان، این الگوی سازمانی جنبه‌های منفی هم در زمینه منابع مورد نیاز در پی خواهد داشت و بنابراین ممکن است نتوان آنها را درست مانند آلمان در کشورهای دیگر پیاده کرد. این الگو برای آن دسته از دستگاه‌های مالیاتی مقرون به صرفه است که با شمار زیادی پرونده سر و کار داشته باشند و همچنین نیاز به تعداد زیادی پرسنل تخصصی دارد و بنابراین مناسب کشورهای است که حائز درجاتی از توسعه یافتگی باشند.

۷۸. در کشورهای در حال توسعه، فقدان تخصص می‌تواند ایجاد مشکل کند. بنابراین باید میزان دسترسی به منابع انسانی را در نظر گرفت. در صورتی که پرسنل متخصص وجود نداشته باشد، نظام ساده‌تر و متمرکزتری می‌توان ایجاد کرد. در این صورت، بستگی به سطح دسترسی به منابع انسانی مکفی، این ادارات را می‌توان در سطح منطقه‌ای یا مرکزی ایجاد نمود (یا می‌توان به اداره مرکزی اکتفا کرد).

۷۹. به هر میزان که سیستم متمرکزتر باشد، باید توجه بیش‌تری به برقراری ارتباط با مؤدیانی مبذول داشت که نیاز به جابجایی زیادی برای دسترسی به اداره تجدیدنظر دارند. در این زمینه، استفاده از تلفن، پست الکترونیکی یا هرگونه ابزار فنی موجود از جمله الزامات است. همچنین امکان اعزام ماموران ادارات دادرسی به محل فعالیت مؤدی را باید مدنظر قرار داد (معمولاً این افراد همزمان تعدادی از پرونده‌ها را در همان شهر یا منطقه مدنظر قرار می‌دهند). البته این مسئله متضمن هزینه و تامین بودجه است ولی از ضرورت مسافرت تعداد زیادی از مؤدیان، بسیار مقرون به صرفه‌تر خواهد بود.

۸۰. از طریق فرآیندهای شفاف انتخاب و استخدام کارکنان، درجه استقلال این ادارات را می‌توان ارتقاء داد (تصدی‌های خالی باید از طریق آگهی فراخوان عمومی تکمیل شوند). این کارکنان باید از تخصص بسیار بالایی برخوردار باشند و لازم است ضابطه حداقل شرایط احراز وجود داشته باشد و باید از بین مامورین مالیاتی انتخاب شده و دارای تجربه ممیزی و تحصیلات حقوقی باشند.

۸۱. اقدام دیگری که به حفظ استقلال این ادارت کمک می‌کند، درجه مشخصی از امنیت شغلی در تصدی مربوط کارکنان است. این مسئله را می‌توان با تعریف دوره مشخص تصدی و/یا رویه از پیش تعیین شده برای کنار گذاشتن آنها از سمت شان، پی ریزی کرد.

ترکیب مراجع دادرسی

۸۲. ماموران دادرسی اداری، معمولاً به صورت انفرادی روی پرونده‌های محوله کار می‌کنند. به خاطر مقرون به صرفه بودن، توصیه نمی‌شود در قالب کمیته بر روی پرونده‌ها کار کنند (این بدان معنا نیست که کارکنان نباید به صورت دوره‌ای در مورد مشکلات فنی به بحث و گفتگو پردازند و آموزش ببینند). در کشورهای فاقد پرسنل متخصص و توانمند، امکان کار کمیته‌ای را نیز می‌توان بررسی نمود، زیرا باعث می‌شود پرسنل دارای تخصص پایین‌تر از همکاران با تجربه‌تر بهره بگیرند و از این طریق، کیفیت کار خود را افزایش دهند.

۸۳. در زمینه تخصص‌های منحصربه‌فرد می‌توان به این صورت عمل کرد: همه ادارات رسیدگی به اعتراض غیر متمرکز به صورت سلسله‌مراتبی با اداره مرکزی مسئول ارائه مشاوره و حل و فصل مباحث پیچیده فنی مرتبط باشند. سطح دوم بررسی باید در این اداره مرکزی ایجاد شود.

۸۴. همه این گزینه‌های مختلف را می‌توان به صورت جداگانه یا با هم و به درجات متفاوتی (بسته به محل واقع شدن کشور) به کار گرفت.

جدول ۱- ویژگیهای منتخب نظام دادرسی مالیاتی در برخی از کشورهای منتخب

امکان وصول مالیات مورد اختلاف		وجود دادگاه مالیاتی خاص	امکان توافق مبتنی بر ریسک از سوی اداره مالیاتی	بررسی اداری						کشورها
در طول بررسی قضایی	در طول بررسی اداری			استاندارد عملکرد	حداکثر زمان صدور حکم	فرصت اعتراض اولیه	سازمان مسئول	بررسی اجباری پیش از طرح دعوی قضایی	قابلیت اجرا	
کشورهای عضو OECD										
√	√	×	√	√	محدود	مختلف	اداره مالیاتی	×	√	استرالیا
√	√	√	×	×	۶ ماه	۱ ماه	هیئت مستقل	√	√	اتریش
×	×	√	√	√	۶ ماه	۶ ماه	اداره مالیاتی	√	√	بلژیک
در موارد خاص	در موارد خاص	√	√	√	۹۰-۱۸۰ روز	۹۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	کانادا
√	×	√	×	√	۵۰ روز	×	اداره مالیاتی	×	√	شیلی
√	√	×	×	×	مختلف	مختلف	اداره مالیاتی+ وزارت دارایی	√	√	جمهوری چک
√	√	×	√	√	۱-۱۱ ماه	۳ ماه	اداره مالیاتی	√	√	دانمارک
√	√	×	×	×	۳۰ روز	۳۰ روز	اداره مالیاتی	×	√	استونی
√	√	×	×	√	۵ سال	۵ سال	اداره مالیاتی	√	√	فنلاند
√	۱/	×	√		۶ ماه		اداره مالیاتی	√	√	فرانسه
√	√	√	×	×	موجود نیست	۱ ماه	اداره مالیاتی	√	√	آلمان
×	×	√	√	×	۶۰ روز	۶۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	یونان
√	×	×	×	×	۳۰+۳۰ روز	۱۵ یا ۳۰ روز	اداره مالیاتی+ وزارت دارایی	√	√	مجارستان
√	√	×	×	√	×	۳ ماه	هیئت درآمدي	√	√	ایسلند

امکان وصول مالیات مورد اختلاف		وجود دادگاه مالیاتی خاص	امکان توافق مبتنی بر ریسک از سوی اداره مالیاتی	بررسی اداری						کشورها
در طول بررسی قضایی	در طول بررسی اداری			استاندارد عملکرد	حداکثر زمان صدور حکم	فرصت اعتراض اولیه	سازمان مسئول	بررسی اجباری پیش از طرح دعوی قضایی	قابلیت اجرا	
√	×	×	√	√	موجود نیست	موجود نیست	اداره مالیاتی	×	√	ایرلند
√	√	√	√	×	×	×	هیئت‌های مالیاتی مربوطه	×	√	ایتالیا
√	√	×	×	√	×	۲ ماه/۱	اداره مالیاتی	√	√	ژاپن
√	√	×	×	×	۹۰ روز	۹۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	کره جنوبی
√	√	×	×	×	۶ ماه	۳ ماه	اداره مالیاتی	√	√	لوکزامبورگ
√	×	√	×	√	۳ ماه	۴۵ روز	اداره مالیاتی	×	√	مکزیک
√	√	√	√	√	۶ هفته	۶ هفته	اداره مالیاتی	√	√	هلند
×	×	√	√	√	موجود نیست	۲ ماه	اداره مالیاتی	√	√	نیوزلند
√	√	×	×	√	موجود نیست	۳ هفته	اداره مالیاتی	×	√	نروژ
×	×	√	√	√	۲ ماه	۱۴ روز	اداره مالیاتی	√	√	لهستان
√	√	√	×	ماه ۱	۶ ماه	۱۲۰ روز	اداره مالیاتی	×	√	پرتغال
×	×	×	×	×	مختلف	مختلف	اداره مالیاتی+ وزارت دارایی	√	√	اسلواکی
√	√	√	×	موجود نیست	۲ ماه	۸، ۱۵، ۳۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	اسلونی
×	×	√	×	موجود نیست	موجود نیست	موجود نیست	اداره مالیاتی	√	√	اسپانیا
√	√	×	×	√	موجود نیست	۲ ماه-۵ سال	اداره مالیاتی	×	√	سوئد

امکان وصول مالیات مورد اختلاف		وجود دادگاه مالیاتی خاص	امکان توافق مبتنی بر ریسک از سوی اداره مالیاتی	بررسی اداری						کشورها
در طول بررسی قضایی	در طول بررسی اداری			استاندارد عملکرد	حداکثر زمان صدور حکم	فرصت اعتراض اولیه	سازمان مسئول	بررسی اجباری پیش از طرح دعوی قضایی	قابلیت اجرا	
×	×	√	√	×	موجود نیست	۳۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	سوئیس
√	√	√	×	×	۳۰ روز	۳۰ روز	اداره مالیاتی	×	√	ترکیه
√	×	×	√	×	موجود نیست	۳۰ روز	اداره مالیاتی	×	√	انگلستان
√	√	√	√			۳۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	آمریکا
کشورهای غیر عضو OECD										
√	√	√	×	√	۱۵ روز	۱۵ روز	اداره مالیاتی	×	√	آرژانتین
√	√	×	×	موجود نیست	۴۵ روز	۱۴ روز	اداره مالیاتی	√	√	بلغارستان
√	√	×	√	√	۶۰ روز	۶۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	چین
×	√	×	√	×	۳ سال		اداره مالیاتی	√	√	قبرس
√	√	√	×	√	۱ سال	۱ سال	اداره مالیاتی	×	√	هند
×	×	√	×	√	۱۲ ماه	۳ ماه	اداره مالیاتی	×	√	اندونزی
×	×	√	√	×	۳۰ الی ۶۰ روز	۲۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	لتونی
×	×	×	×	√	۴۵ روز	۲۰ روز	اداره مالیاتی +	√	√	لیتوانی
√	√	×	√	√	۳۰ روز + ۳۰ روز	۳۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	مازی
×	×	×	√	موجود نیست	۳۰ روز / ۱	۳۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	مالت
√	√	×	×	√	۴۵ روز	۳۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	رومانی
√	√	×	×	√	۱ ماه	۱۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	روسیه
√	√	√	√	×	۶۰ روز	×	اداره مالیاتی	√	√	عربستان

امکان وصول مالیات مورد اختلاف		وجود دادگاه مالیاتی خاص	امکان توافق مبتنی بر ریسک از سوی اداره مالیاتی	بررسی اداری						کشورها
در طول بررسی قضایی	در طول بررسی اداری			استاندارد عملکرد	حداکثر زمان صدور حکم	فرصت اعتراض اولیه	سازمان مسئول	بررسی اجباری پیش از طرح دعوی قضایی	قابلیت اجرا	
√	√	×	√	۲ سال	موجود نیست	۳۰(۲۱) روز	اداره مالیاتی	√	√	سنگاپور
√	√	√	√	×	۶۰ روز	۳۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	آفریقای جنوبی
×	×	√	×	×	مختلف	۳۰ روز	اداره مالیاتی	√	√	ایران

۱-۲) تجدیدنظرخواهی در مراجع شبه قضایی

۸۵. سطح دوم در این سیستم، ارائه شکایت به مراجع شبه قضایی (دستگاهی شبه دادگاهی/ کمیته اداری خاص در داخل یا خارج از دستگاه مالیاتی) است که به صورت مستقل از دستگاه مالیاتی عمل می کند.

۸۶. اگر بخش دادرسی اداری در داخل دستگاه مالیاتی به خوبی عمل کند، بهترین کار، اجباری نمودن مرحله نخست است.

۸۷. فقدان تخصص در کشورهای با شمار اندک پرونده، نهاد متمرکزتری را می طلبد که دارای یک یا چند «شعبه» اداری فعال به صورت سلسله مراتبی باشد به طوری که یکی از آنها مسئول بررسی همه یا بخشی از سایر پرونده ها یا ارائه مشاوره یا راهنمایی به آنها باشد.

۸۸. در برخی از کشورها، مراجعه شبه قضایی در دو سطح سامان دهی می شوند. این کار هزینه بر و طولانی است و ارزش قابل توجهی نیز به مسئله نمی افزاید، بنابراین چندان توصیه نمی شود مگر اینکه فقدان تخصص در سطح پایین، خلاف آن را اقتضا کند.

۸۹. ادارات شبه قضایی در صورتی جایگزین مناسبی برای رسیدگی به اعتراض در بخش دادرسی اداری خواهند بود که این بخش وجود داشته باشد ولی فاقد کارایی باشد (به دلیل عدم استقلال کافی، نبود کارکنان خوب، تصمیمات آن از لحاظ فنی ناقص بوده یا به موقع نباشد). در این صورت، تمرکز منافع و منابع محدود برای بهبود عملکرد بخش دادرسی داخل سازمانی، کارآمدترین راه حل مشکل است.

۹۰. برای اینکه واحدهای شبه قضایی نقش خود را به درستی انجام دهند، شرایط ذیل لازم است: الف) سازمان‌دهی مناسب (داشتن کارکنان خوب با تخصص مناسب)، ب) داشتن استقلال از دستگاه مالیاتی (و در سطحی بالاتر از مقامات رسیدگی کننده)، پ) بدون هزینه دادرسی و ت) دارای وجهه‌ای باشند که اغلب پرونده‌ها پس از دادرسی به بررسی قضایی، سپرده نشوند.

ترکیب مراجع شبه قضایی

۹۱. کمیته‌ها کارآمدترین روش برای حل مشکلات روزمره نیستند، چراکه نگهداری از آنها پرهزینه و فرآیندهای آنها بیش از حد طولانی است. از آنجاکه این کمیته‌ها متعلق به قوه قضائیه نیستند و تصمیمات آنها در قوه قضائیه قابل تجدیدنظرخواهی است، نمی‌توانند نقشی در تضمین حفظ کامل حقوق مؤدیان داشته باشند.^۱ در نتیجه، این کمیته‌ها، مرحله طولانی جدیدی به فرآیند دادرسی اضافه می‌کنند، بدون اینکه در بسیاری از پرونده‌ها به صورت قاطع راه حلی ارائه گردد. با این حال، این امر در صورتی مفید خواهد بود که گزینه تجدیدنظرخواهی مستقیم در برابر دادگاه مشکل‌زا باشد. در حالت ایده‌آل، بهترین رویکرد، اصلاح سیستم دادگاهی است ولی این مسئله گاه سخت و زمان‌بر است. به نظر می‌رسد ایجاد دیوان تجدیدنظر مالیاتی تخصصی ساده‌تر خواهد بود.

۹۲. این کمیته‌ها می‌توانند گام اول فرایند اعتراض/تجدیدنظرخواهی نیز باشند، البته در صورتی که اداره ویژه رسیدگی به اعتراض در داخل دستگاه مالیاتی واقع نشده باشد.

۹۳. در صورتی که حجم اختلافات بالا باشد، کمیته‌ها، گزینه خوبی خواهند بود. با این حال، به دلایل ملموس تاریخی، جامعه‌شناختی، فرهنگی یا روان‌شناختی، بهتر است انواع مختلف مراجع شبه قضایی وجود داشته باشد. از آنجا که این دادگاه‌ها مستقل از دستگاه مالیاتی «معمول»^۲ هستند، در مواردی، دستگاه مالیاتی فاقد وجهه در میان مؤدیان است و باید واحد مستقلی برای بررسی پرونده‌ها پیش از اقامه دعوی ایجاد شود.

۱-۳) طرح شکایت در دادگاه (قضایی)

۹۴. پس از تسلیم اعتراض به دستگاه مالیاتی یا کمیته‌های شبه قضایی که در بخشهای قبل به آنها اشاره شد، مؤدی ممکن است همچنان از نتیجه راضی نباشد و نسبت به آن معترض باشد. در این صورت مؤدی می‌تواند از دادگاه تقاضای تجدیدنظر نماید. حجم انبوه شکایت تنظیمی در دادگاه را می‌توان به مقررات مربوط به تعویق پرداخت

۱- در برخی کشورهای توسعه‌یافته، این «دادگاه‌ها»ی اداری به مثابه دیوان‌های تخصصی و به عنوان بخشی از قوه قضائیه تاسیس شده‌اند. این مسئله در آلمان صادق است و در سال ۱۹۶۸، دادگاه‌های اداری در قالب دادگاه‌های ویژه مالیاتی و در کانادا در سال ۱۹۸۳ دادگاه مالیاتی (قضایی) به جای هیئت مالیاتی اداری پیشین ایجاد گردید.

۲- به خاطر اینکه این دستگاه‌ها/کمیته‌ها بخشی از قوه قضائیه نیستند، در حیطه مدیریت عمومی قرار می‌گیرند. از آنجا که کمیته‌ها/دستگاه‌ها با مسائل مالیاتی سر و کار دارند بخشی از سازمان مالیاتی هستند. نکته مهم آنکه آنها استقلال واقعی و ظاهری از سازمان مالیاتی دارند که آرای آن را بررسی می‌کنند.

مالیات و بهره (که قبلاً مورد بحث قرار گرفت) و همچنین ضعف عملکرد فرآیند رسیدگی در مرحله رسیدگی اداری نسبت داد. یک فرآیند کارآمد دادرسی اداری، قاعدتاً باید هرگونه اختلافات مالیاتی را پیش از روانه شدن به دادگاه‌ها، حل و فصل نماید.

۹۵. درخواست‌های تجدیدنظر از دادگاه‌ها، آخرین مرحله از این فرآیند هستند. این درخواستها در یک یا دو سطح انجام می‌شوند که در آن تصمیم قضایی بدوی در برابر دادگاه یا هیات قضایی ثانویه تجدیدنظرخواهی می‌شود. ۹۶. اگرچه قواعد ویژه مالیاتی نیز در این زمینه تاثیرگذار هستند اما در شرایط معمول، تعداد دادگاه‌هایی که شخص می‌تواند برای تجدیدنظرخواهی به آنها مراجعه نماید (در یک، دو یا حتی سه سطح) به ساختار کلی نظام قضایی (یا در برخی کشورها، ساختار تجدیدنظرخواهی اداری) بستگی دارد.

۹۷. سطح دوم تجدیدنظرخواهی (اگر وجود داشته باشد) نباید به طور کلی وارد وقایع و جزئیات پرونده شود^۱ و این مسئله بایستی محدود به مسائل حقوقی باشد. اینکه پرونده مشمول بررسی بایستی در سطح بالاتر قضایی بررسی شود یا خیر، تصمیمی است که باید از سوی دادگاه و در سطح اول بررسی قضایی گرفته شود (مانند آلمان) یا گاهی تصمیم در دادگاه سطح بالاتر گرفته می‌شود (مثلاً دادگاه عالی آمریکا).^۲

۹۸. بررسی قضایی اختلافات مالیاتی باید بخش معمول نظام قضایی باشد و تا آنجایی که لازم است با حداقل واگرایی یا اختلاف نظر سازمانی و رویه‌ای نسبت به قواعد رویه‌ای معمول انجام شود. با این وجود برخی مسائل خاص را باید مدنظر داشت.

سامان‌دهی و آموزش

۹۹. مهم‌ترین سؤالی که در طراحی نظام دادرسی مالیاتی در سیستم قضایی مطرح می‌شود این است که کدام نوع دادگاه باید مسئول باشد. در این ارتباط سه گزینه قابل بررسی است:

۱. دادگاه‌های عمومی مسئول بررسی پرونده‌های مالیاتی باشند؛

۲. دادگاه‌های عمومی با اتاق‌های تخصصی مسئول باشند؛ یا

۳. دادگاه‌های تخصصی مالیاتی

۱۰۰. آخرین راه حل، شاید بهترین راه باشد اما گزینه ۲ نیز زمانی که به خوبی طراحی شده باشد می‌تواند مناسب باشد. پرونده‌های مالیاتی اغلب پیچیده هستند و اگر دادگاه‌های عمومی مسئول بررسی این پرونده‌ها باشند، حداقل دو مشکل ممکن است بوجود آید: الف) دادگاه‌های عمومی در زمینه‌های مالیاتی تخصص ندارند و در نتیجه

۱- علیرغم اینکه همیشه امکان تصحیح خطاها و اشتباهات ارتكابی در فرایند ارزیابی ادله ارائه شده طی مراحل قبلی قضایی در دادگاه تجدیدنظر وجود دارد.

۲- این مسئله بستگی به کشور مزبور دارد و اینکه سامان‌دهی قوه قضائیه چگونه باشد و به طور کلی متضمن قواعد خاص مالیاتی نیست.

تصمیمات آنها به احتمال زیاد از استحکام فنی بالا برخوردار نخواهد بود، ب) دادگاه‌ها معمولاً تمایلی برای ورود به پرونده‌های مالیاتی ندارند و به همین دلیل با موکول کردن آنها به زمان دیگری، موجب انباشت پرونده‌ها در دادگاه‌ها می‌شوند. تخصص قضات در زمینه مالیات برای برخی کشورهایی که به دنبال این مسئله هستند، بسیار حائز اهمیت است (برای مثال، یک دادگاه یا اتاق تخصصی برای مالیات بر درآمد و دیگری برای مالیات بر ارزش افزوده).

۱۰۱. در اغلب کشورهای مورد بررسی، دادگاه‌های خاص مالیاتی وجود دارد که مودیان در صورت عدم رضایت از تصمیمات مراحل رسیدگی اداری و شبه قضایی به آنها برای تسلیم شکایات خود مراجعه می‌کنند. در بین ۳۴ کشور عضو OECD، ۱۶ کشور دارای دادگاه‌های تخصصی مالیاتی هستند. در این ارتباط می‌توان به کشورهای اتریش، بلژیک، کانادا، شیلی، آلمان، یونان، ایتالیا، مکزیک، هلند، نیوزلند، لهستان، پرتغال، اسلونی، اسپانیا، سوئیس، ترکیه و آمریکا اشاره کرد که در آنها دادگاه‌های تخصصی مالیات وجود دارد. همچنین در بین کشورهای غیرعضو OECD، کشورهای آرژانتین، هند، اندونزی، لتونی، عربستان و آفریقای جنوبی دارای چنین دادگاه‌های می‌باشند.

۱۰۲. اگر در داخل دادگاه‌های عمومی، اتاق‌های ویژه‌ای برای پرونده‌های مالیاتی ایجاد شود، این ترتیبات زمانی کارآمد خواهد بود که قضات متخصص برای این اتاق‌ها منصوب شوند. در اتاق تخصصی، اگرچه قضات بدون تجربه تخصصی، در عمل می‌توانند نحوه رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی را یاد بگیرند، اما بهتر است پیش از انتصاب، تجربه مالیاتی داشته باشند.

۱۰۳. استفاده از اتاق‌های تخصصی فقط راه حل مختص مالیات نیست. رویکرد مشابهی از سوی برخی کشورها به منظور ارتقاء تخصص‌گرایی در سیستم قضایی مورد استفاده قرار می‌گیرد و این امر منجر به تصمیم‌گیری بهتر و سریع‌تر شده است. یکی از اثرات این رویکرد که در دادگاه‌های بزرگ کارایی بیش‌تری دارد، می‌تواند تعطیلی یا تلفیق دادگاه‌های کوچک‌تر موجود باشد.

۱۰۴. فقدان دانش مالیاتی در قوه قضائیه باعث حصول نتایجی متناقض و غیرعادلانه می‌شود: برخی اوقات قضات این نگرش را نسبت به مودیان دارند که نفعی از پرونده مورد بررسی نمی‌برند و گاهی اوقات به دلیل عدم درک مشکل مجبورند چشم بسته به دستگاه مالیاتی اعتماد کنند. هر دو نوع رفتار بنای قواعد قانونی را زیر سؤال می‌برد.

۱۰۵. بهترین راه برای مواجهه با این مشکل این است که دادگاه‌های تخصصی مالیاتی به مثابه بخش تخصصی قضایی در داخل سیستم قضایی ایجاد شود. منظور از بخش تخصصی قضایی، همه دادگاه‌هایی هستند که با مسائل مالیاتی سر و کار دارند، شامل سطوح اول و دوم بررسی قضایی. سامان‌دهی کلی و مورد توصیه، وجود چندین دادگاه در

سطح منطقه است که با پرونده‌های مربوط به منطقه سر و کار دارند و یک دادگاه مرکزی نیز برای تجدیدنظر وجود داشته باشد.^۱

۱۰۶. یکی از مسائل بسیار مهم در دادگاه‌های مالیاتی تخصصی، نحوه تامین نیروی انسانی مناسب برای آن است. قضات دادگاه‌های مالیاتی بایستی از تجربه قبلی در مقام وکیل مالیاتی (در دستگاه مالیاتی یا بخش خصوصی) برخوردار باشند. می‌توان از طریق معیار انتخاب معقول و استقلال در عمل، از برخی انحرافات جلوگیری کرد، بدون اینکه راه آسانی برای بازگشت به دستگاه مالیاتی یا بخش خصوصی وجود داشته باشد.

۱۰۷. آلمان یکی از کشورهایی است که از این الگوی انتخاب استفاده می‌کند. در این کشور قضات دادگاه‌های مالیاتی اغلب از دستگاه مالیاتی انتخاب می‌شوند. از آنجاکه این افراد بر مبنای دانش حقوقی‌شان انتخاب می‌شوند و وضعیت مستقلی دارند، به راحتی از دستگاه مالیاتی منفک می‌شوند و در نتیجه انحرافی در کار پیدا نمی‌شود.

فرآیند کار

۱۰۸. تجدیدنظرخواهی در برابر دادگاه، معمولاً، به دو شکل حضور در برابر هیات قضات (مثلاً میزی با سه قاضی) یا حضور در برابر یک قاضی انجام می‌شود. صرفنظر از تصمیمی که به طور رسمی گرفته می‌شود، به دلایل سازمانی، در شرایطی که به جای یک قاضی، هیات قضات وجود داشته باشد، عموماً هر یک از آنها برای حل و فصل یک پرونده خاص منصوب می‌شوند و در صورتی پرونده در دادگاه مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد که قاضی موفق به ایجاد مفاهمه میان طرفین نشده باشد.

۱۰۹. سؤالی که مطرح می‌شود این است که فرآیند مزبور باید کتبی باشد یا شفاهی؟ از آنجاکه که قضات معمولاً فاقد تجربه و دانش لازم هستند، توصیه‌ای که وجود دارد این است که از فرآیند کتبی و هیات قضات استفاده شود، چراکه این امر باعث افزایش عمق و کیفیت بررسی پرونده‌ها می‌شود. اگر قضات از دانش و تجربه کافی برخوردار باشند، فرآیند شفاهی با هدایت قاضی و مداخله هر دو طرف (مؤدی و دستگاه مالیاتی) به دلیل اینکه سرعت فرآیند رسیدگی را بالا می‌برد، مناسب‌تر است. در این صورت، قاضی می‌تواند نقش یک میانجی / آشتی دهنده را ایفا کند.

۱۱۰. موردی که در این خصوص می‌توان به آن اشاره کرد، نظام مالیاتی کشور آلمان^۲ است. در این کشور قاضی ویژه‌ای مسئول هر پرونده است. قاضی طرفین را به شنود پیش از جلسه قضاوت فرا می‌خواند تا هر یک از نظر خود را

۱- این تفاوت نظام ایالات متحده است که سطح اول بررسی از سوی دادگاه مالیاتی تخصصی است و شامل صرفاً یک دادگاه است، در حالیکه دادگاه‌های تجدیدنظر چندین مورد و غیر تخصصی هستند.

۲- آلمان نظامی تخصصی برای دادگاه‌های مالیات دارد که قضات متخصص مالیاتی هستند و نقش مهمی در فرآیند اقامه دعوی و یافتن واقعیت‌ها پرونده بازی می‌کنند و برای حصول توافق میان طرفین با ارائه راه‌حلی معقول برای پرونده تلاش می‌کنند.

بیان کنند. قاضی در مقام فرد متخصص، حرفه‌ای و مجرب در زمینه مالیات، سعی می‌کند طرفین را مجاب به یافتن راه‌حلی نماید و آنها را متوجه نماید که تصمیم قضایی شاید خلاف آن باشد. اکثر پرونده‌ها به این طریق حل و فصل شده و در حصول توافق، قاضی صورت جلسه‌ای را تنظیم می‌کند و دستگاه مالیاتی نیز در صورت نیاز برگ تشخیص جدیدی، صادر می‌کند.

۱۱۱. وجود یک رویه خاص برای پرونده‌های مالیاتی کوچک، قابلیت دسترسی آنها را به سیستم قضایی افزایش می‌دهد و باعث می‌شود پرونده‌های کوچک با مصلحت‌اندیشی حل و فصل شوند. سیستم‌های دادگاهی عموماً رویه‌هایی برای مطالبات کوچک دارند و در رویه خاص پرونده‌های مالیاتی کوچک، از رویکرد قیاسی استفاده می‌شود.

۲) انواع تصمیمات احتمالی در فرآیند اعتراض / تجدیدنظرخواهی

۱۱۲. تصمیمی که در هر مرحله از فرآیند اعتراض / تجدیدنظرخواهی گرفته می‌شود، به یکی از طرق زیر است:

۱. رد کامل اعتراض / تجدیدنظرخواهی و تایید تصمیم؛
 ۲. تایید اعتراض / تجدیدنظرخواهی ضمن صدور قرار رفع نقض با یا بدون امکان صدور رای جدید برای پرونده؛ یا
 ۳. تایید و رد جزئی (بخشی از اعتراض / تجدیدنظرخواهی)، صدور قرار تجدید رسیدگی، دستور استرداد یا جریمه.
۱۱۳. در مورد اول در صورتی که مؤدی پیش‌تر بخشی از مالیات تشخیصی را پرداخت کرده باشد، در آن صورت مابه تفاوت آن باید پرداخت شود. این کار بایستی در زمان معقولی صورت گیرد و معمولاً این زمان حداکثر حدود یک ماه از تاریخ اعلان نتیجه دادرسی است.
۱۱۴. گاهی، پس از صدور قرار رفع تعرض یا رد نظر دستگاه مالیاتی، امکان دارد اداره مالیاتی به سراغ پرونده رفته و تصمیم جدید اتخاذ کند. در این حالت مشکلاتی که پیش می‌آید مشابه مشکلات مورد سوم است.
۱۱۵. در مورد سوم، پس از ابطال برگ تشخیص صادره توسط اداره مالیاتی یا صدور قرار رفع تعرض برای آن در فرآیند رسیدگی به اعتراض / تجدیدنظرخواهی، بایستی یک برگ تشخیص جدید متضمن بدهی مالیاتی یا استرداد به همراه جریمه و بهره آن صادر شود.
۱۱۶. سوالی که مطرح می‌شود این است که مسئول صدور تصمیم جدید کیست، اداره مالیاتی یا مقام رسیدگی کننده به اعتراض / تجدیدنظرخواهی، و اینکه رای جدید مقام بررسی کننده اعتراض / تجدیدنظرخواهی باید جایگزین تصمیم قبلی شود یا خیر.

۱۱۷. به لحاظ کارایی، مقام اداری مطلع از اعتراض / تجدیدنظرخواهی بایستی در تصمیم خود، مالیات تشخیصی جدید، استرداد یا جریمه آن را لحاظ کند.

۱۱۸. در صورتی که برگ تشخیص قبلی نادرست باشد، صدور برگ تشخیص جدید، همواره کار ساده‌ای نخواهد بود و به مفاد دقیق تصمیم بستگی دارد.

۱۱۹. با این حال، در مواردی که واقعیت‌ها به قدر کافی روشن نباشند و هنوز امکان راستی‌آزمایی بیش‌تر از سوی بخش صلاحیت‌دار اداره مالیاتی (اغلب بخش ممیزی) وجود داشته باشد یا اینکه خطای فرآیندی مهمی صورت گرفته باشد که قابل رفع نباشد، مقام بررسی‌کننده نمی‌تواند تصمیم جدیدی پس از ابطال تصمیم قبلی، اتخاذ نماید. این مسئله اغلب زمانی پیش می‌آید که تصمیم مورد بحث با بررسی قضایی تایید نشود.

۱۲۰. حین بررسی این امکان باید دقت کافی مبذول داشت. در برخی کشورها، این مسئله به خودی خود دلیل اصلی انباشته شدن پرونده‌های مورد اعتراض است.

۱۲۱. گرچه طی فرآیند اعتراض / تجدیدنظرخواهی، اداره مالیاتی که مرتکب اشتباه شده باید بتواند اشتباه خود را با مراجعه به پرونده تصحیح نماید، اما باید محدودیتی برای امکان بررسی چندین‌باره همان پرونده وجود داشته باشد. بدون این محدودیت، اداره مالیاتی می‌تواند همان پرونده را چندین بار بررسی کند، بدون اینکه انگیزه جدی برای حل و فصل آن به نحو مقتضی داشته باشد. مشکل زمانی به حداقل می‌رسد که هیات بررسی‌کننده دستور خاصی را برای مقامات مالیاتی درباره چگونگی حل و فصل پرونده و اتخاذ تصمیم جدید، ارایه نماید.

۱۲۲. با این حال، در اینگونه موارد مشکل اصلی این است که اصولاً مالیات تشخیصی جدید نیز می‌تواند مورد اعتراض / تجدیدنظرخواهی واقع شود و همان فرآیندی که برای تصمیم قبلی طی شده برای تصمیم جدید نیز دنبال می‌شود و این امر پرونده را به مدت طولانی مفتوح نگه می‌دارد.

بنابراین، راه‌حلی که برای این موارد می‌توان ارایه کرد این است که آنها را به عنوان یک تصمیم متمم برای تصمیم نخست تلقی کرده که بایستی از سوی فردی که این تصمیم را گرفته تحلیل شود و بایستی آن را به عنوان یک پرونده مستقل جدیدی برای اعتراض / تجدیدنظر تلقی کرد. با این کار ضمن تخصیص منابع و حفظ کنترل همزمان روی پرونده، بایستی اطمینان حاصل نمود که تصمیم جدید مطابق دستورات دستگاه صادرکننده بوده است.

۱۲۳. در خصوص زمان دقیق اجرای رای صادر شده در فرآیند اعتراض / تجدیدنظرخواهی بایستی تصمیم‌گیری شود و برای این منظور مقررات روشنی وضع شود. از آنجاکه در این فرایند، تصمیمات ممکن است دچار تغییر شوند، توصیه می‌شود تا پایان مرحله نهایی که دیگر امکان تجدیدنظرخواهی برای پرونده وجود ندارد، تغییری در تصمیم

قبل از ایجاد نشود. سایر راه‌حلها مشکلات عملی پیچیده‌ای به همراه دارد، چراکه تصمیمات می‌توانند جزئیات فرآیند دادرسی را تغییر دهند. در اینجا کارکرد مرور زمان^۱ باید در نظر گرفته شود تا این امر مانع اجرای رای نهایی نشود.

بخش سوم: روش های غیرقضایی حل و فصل اختلافات مالیاتی

۱) روند گسترش استفاده از رویکرد حل و فصل اختلافات جایگزین یا بدیل

۱۲۴. همه فعالیت‌های اداری از قبل در قوانین تصریح نشده‌اند و وظایف اداری نیز دقیقاً منطبق با قانون نیستند. انواع مختلف رفتار در حدود اختیارات قانونی وجود دارد که در چارچوب مفهوم گسترده صلاحدید و مصلحت قرار دارند و برخی اوقات تصمیم معمول و یک طرفه اداری، جایگزین مذاکره و اتخاذ تصمیمات دوجانبه می‌گردد. نتیجه این امر بروز اختلافات مکرر و پیچیده میان مالیات دهندگان و مدیران مالیاتی بود.

۱۲۵. روش‌های جایگزین حل اختلاف (ADR)^۱ مجموعه‌ای از رویکردها هستند که کانالی را برای تعامل مالیات دهندگان با مدیران اجرایی ایجاد می‌کنند و مسائل و اختلافات را بدون رجوع به دادگاه‌ها حل می‌سازند. این روش‌ها همچنین شامل رویکردی هستند که با استفاده از آن مدیران مالیاتی بتوانند پیش از تسلیم اظهارنامه مالیاتی، نسبت به یک مسأله مالیاتی اطمینان حاصل کنند. در نتیجه، روش‌های جایگزین حل اختلاف سبب می‌شوند تا اختلافات مالیاتی زودتر حل شده و یا از آنها پیشگیری به عمل آید و در نتیجه به هر دو طرف این امکان را می‌دهد تا راهی برای استفاده از منابع کمیاب در فعالیت‌های کارآمدتر بیابند.

۱۲۶. در پرونده‌های مالیاتی اغلب موارد عینی که توسط یک بازرس بی طرف قابل کشف باشد، وجود ندارد و این موضوع به معنای انتخاب تفسیر و صلاحدید بر مبنای مدارک و مستندات موجود است. در این موارد، حل و فصل اختلافات جایگزین را می‌توان با موفقیت جایگزین اقامه دعوی کرد. اگر مقررات مبهمی چندین پرونده را درگیر کرده باشد، در این خصوص اقامه دعوی برای رسیدن به یک راه حل عمومی، مناسب‌تر خواهد بود.

۱۲۷. بنابراین، آن دسته از پرونده‌هایی که در یک مورد خاص برای آنها تفسیر مختلف قانونی وجود دارد و برای حل آن می‌توان از نظرات مختلفی به نحوی معقول برای تعیین حقایق، دفاع کرد (مثلاً وقتی که به هر دلیل حقیقت کشف نگردد، یعنی حقایق درست مستند نشده یا بسیار زیاد و پیچیده باشند)، رویکرد حل و فصل اختلافات جایگزین (حل و فصل غیرقضایی) می‌تواند رویکرد مناسبی باشد. مسائل ارزش‌گذاری یا تخصیص از مواردی هستند که با استفاده از این رویکرد می‌توان اختلافات موجود را حل و فصل نمود.

۱۲۸. شیوه‌های جایگزین حل اختلاف، رویکردی در حال رشد برای حل اختلافات مالیاتی، پیش از رسیدن آنها به دادگاه‌ها است. مالیات دهندگان در انتظار و در جستجوی آن هستند که ابزارهای حل اختلاف و یا ابزارهای پیشگیری از بروز اختلاف در دسترس آنها قرار گیرد. خوشبختانه، مقامات مالیاتی نیز تشخیص داده‌اند که هزینه

۱. Alternative Dispute Resolution

های بالای دادگاه های قضایی برای دولت، مالیات دهندگان و عامه مردم مطلوب نیست و در صورت توان باید از آنها جلوگیری به عمل آید.

۱۲۹. «مقرون به صرفه بودن» حل و فصل اختلافات، بدین معنی نیست که اداره درآمدها بر سر مواردی توافق می کند که باور دارد طبق قانون، مالیات حقه است. این به معنای وصول مالیات حقه، منطبق با قانون، عادلانه و منصفانه از همه مؤدیان به نحوی است که هزینه های غیر ضرور را حداقل کند.^۱

۱۳۰. علی رغم اینکه در برخی از شرایط رجوع به دادگاه روشی تضمین شده است، اما در بسیاری از موارد دیگر ثابت شده است که اگر حل اختلافات در محلی بیرون از دادگاه های قضایی به خوبی صورت گیرد و ابزارها، فرآیندها و فعالیت های مناسبی جایگزین دادگاه ها شوند، می توان به کارآمدی بالایی دست یافت. به همین دلیل، فرآیندهای جایگزین حل اختلاف رشد بالایی را در سراسر دنیا نشان می دهند.

۱۳۱. روند کلی حاکی از این است که در سالهای اخیر بسیاری از کشورهای جهان به طور گسترده به سمت استفاده از رویکرد حل و فصل اختلافات جایگزین حرکت کرده اند. با این وجود، رویکردها از کشوری به کشور دیگر متفاوت بوده و کشورها در این زمینه در مراحل مختلف توسعه قرار دارند.

۱۳۲. یکی از انگیزه های استفاده از رویکرد حل و فصل اختلافات جایگزین، امکان رسیدگی و حل و فصل حجم بالایی از موارد اعتراض و تجدیدنظرخواهی در این سیستم عنوان می شود. حل و فصل اختلافات جایگزین، رویه های انعطاف پذیرتری دارد و ضمن تحمیل بار کمتر به مؤدی، برای دستگاه مالیاتی نیز به لحاظ هزینه مقرون به صرفه است. با ارائه یک فرصت برای حل مسائل در مراحل ابتدایی از طریق مدیریت فعالانه، روش های جایگزین حل اختلاف رویکردی با هزینه و تقابل کمتری را هم به مالیات دهندگان و هم به ادارات مالیات پیشنهاد می دهد.

۱۳۳. اگرچه اغلب اجتناب پذیر است، اما به هر حال دادگاه های مالیاتی معمولاً بدترین سناریو را برای مالیات دهندگان و ادارات مالیات رقم می زنند. این دادگاه ها به شدت زمان بر و پر هزینه بوده و اغلب می توانند سرشار از عدم اطمینان و اعتماد باشند. در مقابل شرکت ها و دولت هایی که به طور فزاینده ای به دنبال کاهش هزینه ها و ساده سازی هستند، دادگاه های مالیاتی روز به روز جذابیت خود را از دست خواهند داد؛ هم دولت ها و هم شرکت ها به این شناخت رسیده اند که به یک رویکرد جایگزین برای حل اختلافات نیاز است. رویه غیرقضایی (حل و فصل

^۱ - این بدان معناست که، آنگونه که دستورالعمل اداره درآمدها تصریح می کند، مفهوم حل و فصل اختلافات مقرون به صرفه در دستورالعمل شاید با درک عام از مفهوم حل و فصل مقرون به صرفه ای متفاوت باشد که صرفاً مرافعه ای تجاری است.

اختلافات بدیل یا جایگزین) به اداره درآمدها و مؤدیان کمک می‌کند تا اختلافات را به مؤثرترین و مقرون به صرفه‌ترین روش ممکن حل و فصل نمایند.^۱

۱۳۴. با این حال، روش های جایگزین حل اختلاف نباید به عنوان جایگزینی برای دادگاه های مالیاتی در تمامی شرایط در نظر گرفته شوند. هنگامی که قانون برای حل یک اختلاف شفاف نیست و تلاش های مدیران اجرایی برای حل مسأله با شکست مواجه می شود، استفاده از مسیر قانون کاملاً مناسب خواهد بود.

۱۳۵. با وجود اینکه مفهوم روش های جایگزین حل اختلاف همچنان در سراسر دنیا در حال توسعه است، اما طی سالیان گذشته تعداد فرآیندهای مربوط به تبیین روش های جایگزین برای حل اختلافات در سرتاسر جهان به طور چشمگیری رو به افزایش است و همچنین همه یا بخشی از فرآیندهای موفقیت آمیز در یک کشور به سرعت توسط دیگران اخذ می شود. با این وجود فرآیندها از کشوری به کشور دیگر متفاوت بوده و در مراحل مختلفی از توسعه قرار دارند. با این حال، همه کشورها این رویکرد را دنبال نمی کنند. در برخی از کشورها، بیشتر این دیدگاه رایج است که قوانین مالیاتی شفاف هستند. این بدان معنا است که در این کشورها تأکید بیشتر بر دادگاه های قضایی است تا روش های جایگزین حل اختلاف. با این حال، تحقیقات نشان می دهد که در بسیاری از دیگر کشورها تمایل بیشتری به اخذ فرآیندهای ذکر شده وجود دارد، نظیر بسیاری از فعالیت های پیشگام در زمینه روش های جایگزین حل اختلاف که در کشورهای هند، استرالیا و بریتانیا صورت گرفته است.

۱۳۶. در حالی که ابزارها و رویکردهای موجود برای روش های جایگزین حل اختلاف مستقل از یکدیگر توسعه یافته اند، گرایشات متعددی در سطح جهانی وجود دارد که به عنوان سازمان دهنده برای ادارات مالیات عمل می کنند تا از این ابتکارات مشابه بهره گیرند. بحران مالی به طور ویژه ای به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفته می شود.

^۱ - مسائل اساسی در تصمیم گیری پیرامون اقامه یا عدم اقامه دعوی احتمالاً شامل چند یا همه موارد زیر است:

- از منظر سازمان مالیاتی، آیا متخصصان قیمت گذاری انتقالات و وکیل موافقت می کند که طرف قوی باید پیروز شود؟
- آیا میزان عمدهای مالیات در ریسک قرار دارد؟
- آیا همه تلاش ها برای مذاکره بر سر مصالحه های معقول منجر به شکست می شود؟
- آیا پرونده احتمالاً موضوع مشاوره ذیل فرآیند توافق دوجانبه در موافقت نامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف هست؟
- آیا ادله با کیفیتی برای پوشش دادن دلایل سازمان های مالیاتی وجود دارد و آیا این ادله به اثبات رسیده اند (آیا می توان از اصالت منبع ادله سخن گفت) و به درستی از سوی وکلا و کارشناسان آن را بررسی کرد؟
- آیا شاهدان کارشناس مورد نیاز است و در صورت مثبت بودن جواب، این افراد باید چه چیزهایی بگویند؟ آیا ادله کاملاً بررسی شده اند؟
- آیا کفۀ زمان و هزینه های پولی طرح دعوی سنگین تر از موفقیت حاصل است؟
- آیا سوابق حقوقی بر موضع سازمان مالیاتی مهر تایید می زند؟

پاسخ «نه» به هر یک از سؤال های بالا گاهی به این تصمیم منجر می شود که اقامه دعوی نامناسب است و مذاکره بیش تر یا نوعی حل و فصل اختلافات بدیل مناسب تر همراه است. اداره درآمدها اقامه دعوی نمی کند و در صورتی که با در نظر گرفتن جمیع جهات، احتمالاً پرونده در فرآیند اقامه دعوی از دست رود، اقامه دعوی دنبال نمی شود.

افزایش انتظارات در بخش کسب و کارهای بزرگ یک دولت که برای تمامی مالیات دهندگان با شرایط یکسان، عدالت، ثبات و کارآمدی را فراهم می آورد، عامل مهمی دیگر محسوب می گردد.

۱۳۷. یک راهبرد که به خوبی طراحی شده باشد و ابزارهای جایگزین حل اختلاف را برای رسیدن به اهداف کسب و کارها استفاده کند، می تواند مزایای مهمی را برای مالیات دهندگان و ادارات مالیات فراهم آورد. روش های جایگزین حل اختلاف پدیده ای است که در سرتاسر دنیا در حال افزایش است و تغییرات چشمگیری را به سرعت در دو زمینه پیش از تسلیم و پس از تسلیم اظهارنامه اعمال می کند. هزینه های سنگین دادگاه های قانونی می توانند کاهش داده شوند، منابع می توانند به فعالیت های پر ثمرتر تخصیص داده شوند و هم مالیات دهندگان و هم ادارات مالیاتی می توانند از اطمینان بیشتر برخوردار شوند و اختلافات یا مسائل را در مراحل ابتدایی حل کنند. این امر منجر به کاهش فشار تطابق با قوانین شده و همچنین رابطه ای بازتر و سازنده تری را رقم می زند.

۱۳۸. در این استراتژی سه هدف راهبردی منعکس شده است: الف) تاثیر کلی حل و فصل اختلافات بر کاهش هزینه ها، ب) تسریع در وصول مالیات و پ) ارتقای تجربه مودیان.

۲) روش های جایگزین حل اختلاف

۱۳۹. رسیدن به اطمینان و حل یا جلوگیری از بروز اختلافات می تواند پیش از تسلیم یا پس از تسلیم اظهارنامه صورت گیرد. آنها همچنین می توانند مختص به یک مالیات دهنده باشند و یا به عنوان نمونه، با استفاده از یک راهنمای جامع، برای مالیات دهندگان متعددی کاربرد داشته باشند. بنابراین فرآیندهای جایگزین حل اختلاف را می توان به سه گروه اصلی تقسیم کرد: توافقات قیمت گذاری پیشین که به طور تخصصی مسائل مربوط به قیمت گذاری انتقالی را پوشش می دهد؛ فرآیندهای پیش از تسلیم و فرآیندهای پس از تسلیم اظهارنامه.

جدول (۲) - استفاده از روش های جایگزین حل اختلاف در کشورهای منتخب

نام کشور	فرآیند پیش از تسلیم اظهارنامه	فرآیند پس از تسلیم اظهارنامه	توافقات قیمتگذاری پیشین
استرالیا	✓	✓	✓
بلژیک	✓	✓	✓
برزیل	✓	--	--
کانادا	✓	✓	✓
چین	✓	✓	✓
اتحادیه اروپا	--	✓	--
فرانسه	✓	--	✓
آلمان	✓	✓	✓
هنگ کنگ	✓	✓	--

نام کشور	فرآیند پیش از تسلیم اظهارنامه	فرآیند پس از تسلیم اظهارنامه	توافقات قیمتگذاری پیشین
هند	✓	✓	--
ایتالیا	✓	✓	✓
ژاپن	--	--	✓
مکزیک	✓	✓	✓
هلند	✓	✓	✓
روسیه	✓	--	--
آفریقای جنوبی	✓	✓	--
کره جنوبی	✓	--	✓
سنگاپور	✓	--	✓
ترکیه	--	✓	✓
بریتانیا	✓	✓	✓
ایالات متحده آمریکا	✓	✓	✓

۱-۲) توافقات قیمت گذاری انتقالی پیشین

۱۴۰. توافقات قیمت گذاری پیشین را به عنوان بخشی جداگانه در مرحله پیش از تسلیم اظهارنامه در نظر می گیرند، که اهمیت چشمگیر این ابزار را در حل اختلافات مربوط به قیمت گذاری انتقالی نشان می دهد و همچنین اهمیتی که در زمینه فرآیندهای توافق دوجانبه با مقامات اصلح در رابطه با معاهدات مالیاتی در حال اجرا دارند.

۱۴۱. توافقات قیمت گذاری پیشین به مالیات دهندگان و ادارات مالیاتی این اجازه را می دهد تا بر یک روش قیمت گذاری انتقالی مناسب توافق کنند. این توافقات می توانند هم در سطح یک جانبه و هم در سطح دو جانبه و در زمانی که معاهدات مالیاتی بین مقامات مالیاتی مربوطه در حال اجرا هستند، صورت گیرند. در نتیجه آنها به مالیات دهندگان این اطمینان را می دهند که تا زمان برقراری توافقنامه و تا زمانی که هیچ تغییری در فرضیات اولیه به وجود نیاید، هیچ اختلافی با مقامات مالیاتی رخ نخواهد داد. با استفاده از توافقنامه های قیمت گذاری پیشین، شرکت ها نیز می توانند هزینه ها را کاهش داده، نیاز به اسناد را به حداقل برسانند و ریسک جرایم مالیاتی یا مالیات دوگانه را کاهش دهند. بسیاری از کشورها توافقات چندساله را چه به صورت رسمی و چه از طریق کاربرد عملی مجاز می دانند.

۱۴۲. تحقیق اخیر شرکت ارنست آند یانگ نشان می دهد که اکثر اقتصادهای بزرگ امروزه از این توافقنامه ها بهره می برند و پیشنهاد می کنند که حوزه های قضایی نیز مسئولیت معرفی برنامه های مربوط به قیمت گذاری پیشین را بر عهده بگیرند. به عنوان نمونه، تحقیقات نشان می دهد که کشور هندوستان اخیراً به دنبال جستجوی چنین برنامه

هایی می باشد. این تحقیق همچنین نشان می دهد که حوزه های قضایی که در آنها برنامه های مربوط به قیمت گذاری پیشین پایه گذاری شده است، این برنامه ها را برای مدیریت مفید می دانند و برخی از مقامات نیز آموزش را افزایش می دهند تا بتوانند با افزایش مورد انتظار در زمینه رشد اختلافات مربوط به قیمت گذاری انتقالی بین المللی مقابله کنند و نیاز به تفسیر و اجرای معاهده مالیاتی را برطرف سازند.

۱۴۳. رویکرد همیارانه نسبت به مؤدیان در بسیاری موارد، از بروز تعارض جلوگیری می کند. این رویکرد را که OECD «تمکین همیارانه» می نامد، می توان از طریق افزایش ارتباط و تعامل با مؤدیان بهبود داد.^۱ این رویکرد که بر شفافیت و اعتماد طرفین استوار است، به دلیل مقرون به صرفه بودن، تعداد کم، مبالغ مالیاتی بالا، احتمال بالا بودن تعداد اعتراضات نسبت به تصمیمات دستگاه مالیاتی و افزایش همیاری، برای مؤدیان بزرگ مالیاتی بسیار مناسب است. در مالیات ستانی از مؤدیان بزرگ، همواره یکسری مسائل (مانند قیمت گذاری انتقالات) به طور ذاتی چالش برانگیز و زمان بر هستند. به همین دلیل این نوع رابطه برای پرداختن دایمی و روزانه به قیمت گذاری انتقالات و مشکلاتی از این قبیل مناسب است.^۲ زیرا این مشکلات اگر به درستی حل و فصل نشوند، باعث ادامه اقامه دعوی می شوند.

۱۴۴. تمکین همیارانه که در نظارت افقی، هلند مورد استفاده قرار می گیرد، مثال مناسبی در این خصوص است. در نظارت افقی، مؤدیان با سازمان مالیاتی و گمرک هلند توافقی رسمی می کنند تا با ایجاد یک چارچوب کنترل مالیاتی، از ریسک های مالیاتی، نظیر مسائل قیمت گذاری انتقالات زودتر مطلع شوند. نظارت افقی بر سه اصل اساسی زیر استوار است: اعتماد متقابل، تفاهم و شفافیت. این نوع نظارت، نخستین بار به صورت آزمایشی در بخش کسب و کارهای بزرگ بکار گرفته شد و بعدها تبدیل به برنامه ای برای استفاده سایر گروه های مؤدیان گردید. این سیستم متضمن مقابله به مثل است: از یک سو، دستگاه مالیاتی خود را مقید می کند، تمکین مالیاتی را تسهیل و تضمین کند و از سوی دیگر، مؤدیان اصطلاحاً «همه ورق های خود را روی میز می گذارند» و نشان می دهند عمل آنها بر اساس حسن نیت است. در نتیجه زمینه بروز جرایم و سودجویی به حداقل می رسد، زیرا مؤدیان نیاز به اطمینان از این مساله دارند که برای حل و فصل مسائل تلاشی جدی صورت می گیرد.

۱- ر.ک. ضمیمه، OECD، چهارچوب تمکین همیارانه (۲۰۱۳).

۲- مطالعه FTA در زمینه واسطه های مالیاتی (۲۰۰۸) موجد افزایش روابط بین سازمان مالیاتی و مؤدیان کسب و کارهای بزرگ است. در همین راستا، مطالعه FTA در زمینه ایجاد تمکین مالیاتی شفاف از سوی بانک ها (۲۰۰۹) و چهارچوب قوانین رفتار داوطلبانه برای دستگاه های درآمدی و بانک ها (۲۰۱۰). شواهد فراوان ارائه شده از سوی سازمان های مالیاتی و مشاوران مالیاتی حاکی از آن است که دخیل کردن درست مؤدیان باعث ارتقای تمکین و حل و فصل زود هنگام مسائل می شود. ر.ک. جزوه OECD در زمینه حل و فصل مؤثر چالش های قیمت گذاری انتقالات (۲۰۱۲).

۱۴۵. رویکرد همیارانه نسبت به مؤدی شامل تکنیک‌های مختلف مذاکره مصرح در قانون است. مثالی در مورد نتایج رویکرد همیارانه نسبت به مؤدیان بزرگ و تکنیک‌های مذاکره، موافقتنامه‌های قیمت‌گذاری پیشاپیش هستند که ممکن است دوجانبه یا چندجانبه و برای تمام طرفین الزام‌آور باشد و در نتیجه از اختلافات این حیطة به صورت بلندمدت جلوگیری کند.

۱۴۶. توافقات قیمت‌گذاری پیشاپیش، شکل اولیه حل و فصل اختلافات بدیل هستند. تفاوت بین توافقات قیمت‌گذاری پیشاپیش و تکنیک‌های مذاکره که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرند، این است که توافقات قیمت‌گذاری پیشاپیش باعث احتراز از اختلافات و ایجاد رویه برای پرداختن به حوزه‌های مشکل‌زایی می‌شوند که در آینده نیز حادث می‌شوند. در مقابل، هدف از تکنیک‌های پس از تسلیم اظهارنامه، حل و فصل ملموس اختلافاتی است که هم اکنون بروز پیدا کرده‌اند.

۲-۲) فرآیندهای پیش از تسلیم اظهارنامه

۱۴۷. فرآیندهای پیش از تسلیم اظهارنامه، مالیات دهندگان را قادر می‌سازند تا مسائل و اختلافات پیش آمده با مدیران مالیاتی را مانند توافقات قیمت‌گذاری پیشین، پیش از تسلیم اظهارنامه حل نمایند. با وجود اینکه رویکردها بین کشورها متفاوت می‌باشد، اما مفهوم کلیدی این است که فرآیندهای پیش از تسلیم اظهارنامه، مکانیسمی را برای مالیات دهندگان فراهم می‌آورد که به آنها اطمینان می‌بخشد پس از حل یک مشکل، موقعیت آنها توسط ادارات مالیات و در حین مرحله بازرسی به چالش کشیده نمی‌شود. فرآیندهای پیش از تسلیم اظهارنامه را می‌توان به سه طبقه بندی اصلی تقسیم کرد:

قوانین مختص به یک مالیات‌دهنده و پیرامون یک مسأله

۱۴۸. مالیات‌دهندگان در ایالات متحده آمریکا می‌توانند طی یک نامه رسمی و خصوصی از سازمان مالیاتی درخواست کنند که پیش از تسلیم اظهارنامه، وضعیت مالیاتی آنها و یا تأثیر مالیات بر یک معامله خاص را مشخص کنند. این نامه قوانین مالیاتی را تفسیر کرده و برای موقعیت خاص مالیات‌دهنده، آنها را اعمال می‌کند. برخی از مسائل مختص به مالیات‌دهنده که بسیار پیچیده هستند و یا پس از انجام معامله به وجود می‌آیند و ممکن است در طول فرآیند بازرسی بروز پیدا کنند را نیز می‌توان پیش از تسلیم اظهارنامه و از طریق برنامه توافق پیش از تسلیم اظهارنامه حل نمود. در چنین موردی، مسأله ممکن است درست مشابه همان روشی که در مرحله بازرسی طی می‌شود، مورد بررسی قرار گیرد با این تفاوت که انسجام و مشارکت بیشتری میان مالیات‌دهنده و مقامات مالیاتی وجود دارد.

۱۴۹. برنامه ریزی تطبیقی سالانه یکی از روش های غیر قضایی حل اختلاف پیش از تسلیم اظهارنامه در استرالیا است. براساس این برنامه، مالیات دهنده و اداره مالیاتی استرالیا وارد مذاکره ای زودهنگام درباره ریسک های مالیاتی می شوند. از مالیات دهندگان انتظار می رود که تمامی مسائل بالقوه را آشکار سازند تا بتوانند ریسک های احتمالی را کاهش دهند. اگر یک شرکت، فرآیندهای مدیریت ریسک را آغاز کرده و به افشای کامل و صحیح اطلاعات بپردازد، اداره مالیات استرالیا نیز مسائل و مشکلاتی را که دارای ریسک پایین تری هستند، خاتمه خواهد داد. در رابطه با معاملات مهم و اصلی و همچنین موقعیت های مالیاتی که نامشخص هستند، مالیات دهندگان در جلسات و کارگاه های آموزشی اداره مالیات استرالیا در طول سال شرکت می کنند و مشترکا به ارزیابی ریسک های مالیاتی می پردازند.

۱۵۰. با وجود اینکه برنامه ریزی تطبیقی سالانه استرالیا هنوز در مراحل ابتدایی قرار دارد، اما این فرآیند مزایایی را برای هر دو طرف رقم زده است. شرکت ها می توانند تطبیق با قوانین مالیاتی را در موقعیت های مالیاتی مختلف با اطمینان بالاتری مدیریت کنند و در معرض جرایم قرار نگیرند و همچنین اداره مالیات استرالیا نیز از رویکردی بسیار کارآمد بهره برده است. مزیت این فرآیند برای اداره مالیات این بود که می تواند به طیفی از مسائل قانونی رسیدگی کند، تعداد مسائل پیش روی خود را محدود کرده و فرآیندهای ساده شده ای را برای حل آن مسائل به کار ببرد. این یک موقعیت برد-برد برای هر دو طرف است. با وجود اینکه طرح برنامه ریزی تطبیقی سالانه در حال حاضر تنها برای ۵۰ شرکت بورس اوراق بهادار در استرالیا در دسترس است، اما پیشرفت آن نشان می دهد که این طرح تمایل به ورود در سایر کسب و کارها را دارد.

۱۵۱. قوانین مالیاتی در چین به طور کلی تنها قوانینی عمومی را ارائه می دهند و کاربرد آنها معمولا در رابطه با فعالیت های بومی است. با این حال، این فرصت برای مالیات دهندگان وجود دارد که از قبل در رابطه با موقعیت های مالیاتی خاص بحث کنند، چه از طریق فرآیندهای رسمی که در قانون ثبت شده است و چه بر مبنای ارزیابی مورد به مورد در شرایط خاص.

۱۵۲. در سال ۲۰۰۵، اداره مالیات هلند طرح نظارت افقی را معرفی نمود که به وسیله آن مالیات دهندگان بتوانند مسائل خود را پیش از تسلیم اظهارنامه مالیاتی حل سازند. این فرآیند را می توان نوعی آشکارسازی داوطلبانه دانست؛ مالیات دهنده متعهد می شود که به طور فعالانه هرگونه مسأله ای که احتمالا با ریسک مهمی همراه است را به اداره مالیات گزارش دهد و تمامی شرایط و حقایق پیرامون این مشکل را بدون هیچ درنگ و استثنائی آشکار

سازد. در ازای افزایش کامل مسائل مربوطه، مقام مالیاتی نیز متعهد می شود تا برای موقعیت مهم و گزارش شده توصیه‌های لازم و به موقع را ارائه دهد و مهلت‌های زمانی تجاری برای حل مسائل را نیز در نظر داشته باشد.

۱۵۳. نظارت افقی فرآیندی است که به تلاش مداوم هر دو طرف، ساخت و حفظ یک رابطه بر مبنای اعتماد، درک و صداقت دو جانبه نیاز دارد. در ازای افزایش کامل مسائل مربوطه، مقام مالیاتی نیز متعهد می شود تا برای موقعیت مهم و گزارش شده، توصیه‌های لازم و به موقع را ارائه دهد و مهلت‌های زمانی لازم برای حل مسائل را نیز در نظر داشته باشد. علاوه بر این، مالیات دهنده اظهارنامه‌های خود را در بازه زمانی توافق شده تسلیم می کند و مقام مالیاتی نیز باید در صورت امکان، به سرعت و پس از دریافت آن اظهارنامه، ارزیابی‌های مالیاتی خود را آغاز کند. در این فرآیند، به جای نگاه به اظهارنامه‌ها و معاملات گذشته، مالیات دهنده و اداره مالیاتی هر دو بر زمان حال و آینده تمرکز می کنند.

۱۵۴. نظام نظارت افقی، اطمینان بالایی نسبت به تطابق با قوانین مالیاتی، به شرکت‌ها ارائه می کند. مشهودترین جنبه این فرآیند کاهش تعداد و سخت‌گیری‌های بازرسی‌های مالیاتی است. برخی از مزایای ذکر شده برای این فرآیند این است که می توان بر مبنایی واقعی فعالیت کرد، بدون اینکه مسائل بر روی هم انباشته شوند. کاهش عدم اطمینان، در کنار شتاب برای حل مسائل نیز موضوع مهم دیگر در این فرآیند است. اما این امر نیاز به تغییر در فرهنگ و طرز فکر مالیات دهنده و اداره مالیاتی دارد. این شیوه جدید همکاری نیاز به تغییر در فرهنگ و رفتار دارد. مهارت‌های لازم برای کار کردن به این شیوه، هم شامل تخصص مالیاتی می شود و هم به مهارت‌های ارتباطی و همکاری (مهارت‌های نرم) نیاز دارد.

قوانین یا راهنمایی برای چند مالیات دهنده

۱۵۵. این قوانین به گروهی از شرکت‌ها، نظیر نهادها یا انجمن‌های صنعتی اجازه می دهد تا با ادارات مالیاتی پیرامون مسائلی که چندین شرکت را تحت تأثیر قرار می دهد، مشورت کنند. در حین مرحله مشاوره، اداره مالیات راهنمای به روز شده‌ای را منتشر می سازد تا نحوه برخورد با وضعیت مالیاتی آنها را مشخص کند.

۱۵۶. مسائلی که در آمریکا بر چند مالیات دهنده تأثیر می گذارند، می توانند از طریق طرح حل و فصل مسائل صنعتی حل شوند. هدف از این طرح، حل مشکلات مالیاتی مکرر از طریق صدور یک راهنمای کلی است که تعداد بسیاری از مالیات دهندگان یک کسب و کار را تحت تأثیر قرار می دهد. سازمان خدمات درآمد داخلی آمریکا برای حل مسائلی که مالیات دهندگان، نمایندگان و انجمن‌ها با آنها رو در رو هستند، پیشنهادهای را ارائه می کند. برای هر مسأله انتخابی، یک تیم حل و فصل از نمایندگان سازمان خدمات درآمد داخلی، مشاور رئیس و یک عضو

از بخش خزانه داری گرد هم می آیند تا اطلاعات مربوطه را مورد تحلیل قرار دهند. حین چنین فرآیندی، آنها یک راهنمای کلی و رسمی را معرفی می کنند.

شکل گیری «روابط پیشرفته» برای تمامی مودیان مالیاتی

۱۵۷. در حال حاضر تقریباً نمونه‌های کمی در رابطه با شکل گیری روابط پیشرفته وجود دارد و اکثر آنها صرفاً برنامه‌های خودکاری هستند که توسط تعداد کمی از شرکت‌های چندملیتی اخذ شده‌اند. مقدمات شکل گیری این روابط نیاز به مشارکت و همکاری نیمی از مالیات‌دهندگان در طول یک سال و همچنین وجود رویکرد به شدت مشارکتی میان مالیات‌دهنده و مدیران مالیاتی دارد.

۱۵۸. از سال ۲۰۰۵، بخش کسب و کارهای بزرگ و متوسط در سازمان خدمات درآمد داخلی آمریکا (اخیراً به بخشی با نام «کسب و کارهای بزرگ و بین المللی» تغییر ساختار داده است) نیز طرحی خودکار را به نام فرآیند اطمینان از تطبیق با قوانین راه اندازی کرده است که مالیات دهندگان و خود سازمان را قادر می سازد تا مسائل را پیش از تسلیم اظهارنامه های مالیاتی و از طریق بازرسی های واقعی و نزدیک به هم حل سازند. برخلاف موارد قبلی، این طرح نیاز به همکاری گسترده میان بخش خدمات و مشارکت مالیات دهندگان از طریق شکل گیری روابط پیشرفته دارد. در طول سال مالیاتی، مالیات دهندگان برای شرکت در این طرح دعوت شده و از آنها خواسته می شود تا تمامی اطلاعات پیرامون معاملات تجاری انجام شده خود را افشا ساخته و نحوه برخورد خود با اظهارنامه های مالیاتی پیشنهادی پیرامون تمامی مسائل را بیان کنند. مالیات دهندگان با یکدیگر و با هماهنگی کننده کلیدی در سازمان خدمات درآمد داخلی مشارکت کرده و مسائل را شناسایی و حل می سازند. پس از اینکه آن مسأله حل شد، فرد هماهنگی کننده در سازمان آن مسائل را در توافق نامه ثبت می کند تا مالیات دهنده از آن برای تعیین نحوه برخورد با اظهارنامه های مالیاتی پیرامون هر مسأله ای استفاده کند.

۱۵۹. اگر تمامی مسائل برجسته پیش از تسلیم اظهارنامه مالیاتی حل شوند و اگر اظهارنامه به روشی مطابق با آن توافقنامه ها تسلیم شود، مالیات دهنده به این اطمینان می رسد که به هیچ آزمونی و بازرسی پس از تسلیم اظهارنامه نیاز نخواهد داشت. اگر تمامی مسائل چه از طریق همکاری فرد هماهنگی کننده با مالیات دهنده و چه از طریق دیگر فرآیندهای حل مسائل در سازمان خدمات درآمد داخلی حل نشوند، مسائل حل نشده به دست فرآیندهای سنتی سپرده می شوند تا راه حلی برای آنها پیدا شود.

۱۶۰. با وجود اینکه در ابتدا تنها ۱۷ مالیات دهنده شرکتی در این برنامه شرکت کردند، اما طرح اطمینان از تطابق با قوانین مالیاتی به سرعت رشد یافت. در سال ۲۰۱۰، ۱۳۰ مالیات دهنده در این برنامه مشارکت کردند. رشد سریع این

طرح و مشارکت مداوم مالیات دهندگان نشانه ای مبنی بر عملکرد مطلوب این طرح است. طرح اطمینان از تطابق با قوانین مالیاتی به عنوان طرحی با نتایج عادلانه درک شده است و به مالیات دهندگان ابزارهای کارآمدی را برای حل مسائل و همچنین اطمینانی واقعی را ارائه می دهد. در واقع سازمان خدمات درآمد داخلی در آخرین نشریه دانشگاه فناوری پتروناس در سپتامبر ۲۰۱۰، این طرح را نه تنها طرحی گسترده بلکه به عنوان طرحی دائمی معرفی کرد.

۳-۲) فرآیندهای پس از تسلیم اظهارنامه

۱۶۱. هر شرکتی نمی خواهد و یا قادر نیست که پیش از تسلیم اظهارنامه مسائل را حل و فصل نماید؛ هر اداره مالیاتی نیز نمی تواند از آن رویکرد استفاده کند. در مواردی که در حین فرآیند بررسی اختلافی به وجود می آید، مالیات دهندگان می توانند با اداره مالیاتی وارد مذاکره ای سازنده شده و تلاش کنند تا بدون نیاز مستقیم به فرآیندهای قانونی، با آنها به توافق برسند. اغلب، اختلافات بر اثر تفاوت عقاید یا قضاوت های حرفه ای در رابطه با تعیین حقایق به وجود می آیند. گاهی اوقات اختلاف بر اثر تفسیرهای متفاوت از اصول قانونی به کار گرفته شده به وجود می آید.

۱۶۲. نتایج این روش ها (توافق بین مودی و سازمان مالیاتی) باید به دادگاه اطلاع داده شود تا دادگاه در اقدام حقوقی جاری به منظور فیصله دادن به اختلافات، آن را لحاظ کند. به همین نحو، این نتایج باید از سوی مقامات صلاحیت دار دادرسی و در راستای فیصله دادن به اختلافات، مدنظر قرار گیرد.

۱۶۳. بکارگیری این روش ها نیاز به مبنای حقوقی دارد. بنابراین، در مواردی این نوع توافقات قابل انجام هستند که فرآیندی در قانون برای آن پیش بینی شده باشد. تا زمانی که این دسته از توافقات از لحاظ قانونی به رسمیت شناخته می شوند، باید صلاحیت مختومه کردن امر نیز وجود داشته باشد. این بدان معناست که مصالحه همانند حکم نهایی دادگاه، الزام آور است.

مذاکره مستقیم مالیات دهنده با اداره مالیات

۱۶۴. یکی از رویکردهای سنتی مورد استفاده برای حل و فصل غیررسمی اختلافات فی مابین مؤدیان و دستگاه مالیاتی، مذاکره است. مذاکره باید در بافت روابط و تعاملات رسمی که قانون تصریح کرده، انجام شود.^۱ یکی از روش های پس از تسلیم اظهارنامه شامل مذاکره مستقیم مالیات دهنده با اداره مالیات می شوند، که می توانند آن اختلاف را از طریق مذاکرات و در جهت رسیدن به راه حلی که برای هر دو طرف عادلانه باشد، حل کنند. این امر

۱- ر.ک. دونکان بنتلی، حقوق مؤدیان: نظریه، خاستگاه و اجراء، ص. ۱۷۳ (قانون بین المللی کلوار، ۲۰۰۷).

می تواند از طریق گفتگو و مباحثه با تیم بازرسی انجام شود و برای هر دو طرف کارآمد باشد. این مسأله نشان می دهد فرآیند بازرسی پیش از آغاز یک دعوی قضایی ضروری است.

۱۶۵. در سال ۲۰۰۷ اداره دارایی و گمرک انگلستان بیانیه راهبرد توافق قانونی را منتشر نمود. با توجه به این مدل جدید، در رابطه با هر مسأله مهمی، با متخصصین فنی مشورت می شود و در نهایت اداره دارایی و گمرک انگلستان از آنها حمایت قانونی می کند. هنگامی که احتمال موفقیت در دادگاه های قضایی بیشتر از ۵۰ درصد باشد، حل مسأله به این دادگاه ارجاع داده خواهد شد. اگر اداره دارایی و گمرک انگلستان توافق را زیان رسان بداند، حتی زمانی که شانس موفقیت دادگاه های قضایی کمتر از ۵۰ درصد باشد نیز حق را به استفاده از دادرسی های اداری می دهد. این مدل جدید، انسجام بیشتری را در برخورد با مسائل مختلف رقم می زند، اما سبب افزایش دادرسی های اداری می گردد.

۱۶۶. دو مؤلفه اصلی رویکرد اداره درآمدها و گمرکات کشور انگلستان در قبال اختلافات مالیاتی عبارتند از:

- حمایت از مؤدی برای دسترسی به حقوق مالیاتی خود در آغاز کار و جلوگیری از بروز اختلاف در بدو امر؛ و
- حل و فصل اختلافاتی که باعث وصول مالیات با کمترین هزینه برای اداره مالیاتی و مؤدیان گردد و در بسیاری موارد با همکاری طرفین میسر می شود.

۱۶۷. براساس این راهبرد، کارکنان اداره درآمدها و گمرکات باید دامنه اختلافات خود را حداقل کرده و به دنبال راه حل های غیرتعارضی باشند. در مواردی که موضع اداره درآمدها قوی باشد، بر طبق این راهبرد باید تلاش شود توافق صورت گیرد و در صورتی که این امر ممکن نباشد، پرونده به طرح دعوی سپرده شود. ترجیح اداره درآمدها آن است که ماجرا پیش از طرح دعوی فیصله یابد.

۱۶۸. پیش بینی می شود که این تغییرات منجر به کاهش تعداد پرونده هایی شوند که به طور خودکار به دادگاه های قضایی ارجاع داده می شدند. همچنین، این طرح با حل اختلافات از طریق فرآیندی مشارکت جویانه، فشار وارده بر دادگاه های مالیاتی را نیز کمتر می کند. طرح حل مشارکت جویانه اختلاف، بازرسان، مشتریان و مشاوران را تشویق می شوند تا بر سر مسائلی که به ظاهر قابل حل هستند، توافق کنند.

استفاده از مکانیزم میانجی گری (واسطه های سوم شخص و مستقل)

۱۶۹. در برخی موارد، رسیدن به توافق میان مالیات دهندگان و مقامات مالیاتی به تنهایی امکان پذیر نیست. در چنین شرایطی، ممکن است به یک واسطه غیروابسته برای کمک به مذاکره و حل اختلافات میان هر دو طرف نیاز باشد. به عنوان نمونه، در ایالات متحده آمریکا، فرآیند میانجی گری پس از تجدیدنظر سبب می شود تا مالیات دهنده یک

مسأله را از طریق یک فرد واسطه که نقش او کمک به شرح مسائل و ارتقای مذاکرات توافقی میان مالیات دهنده و مقامات مالیاتی است، بیان کند. در بریتانیا، اداره دارایی و گمرک انگلستان واحد حل اختلاف کوچکی را راه اندازی کرد و در آن به چگونگی استفاده از روش های جایگزین حل اختلاف در امور سازمان ها پرداخته می شود که بیشتر بر میانجی گری های اختیاری تأکید دارد تا داوری.

۱۷۰. در اینجا دو حالت ممکن را می توان از هم تفکیک کرد: ۱) سازش با کمک شخص ثالث (زمانی که دستیابی به یک توافق توسط طرفین، ممکن نباشد) و ۲) داوری (طرفین توافق می کنند، تصمیم شخص ثالث مستقل را قبول کنند).

رویکرد سازش/

۱۷۱. سازش فرآیندی است که طی آن، طرفین دعوی با کمک یک شخص ثالث بی طرف (سازش دهنده)، مسائل مورد اختلاف را شناسایی کرده و با در نظر گرفتن گزینه های مختلف، تلاش می کنند به یک توافق برسند. سازش از این لحاظ با مصالحه تفاوت دارد که سازش دهنده گاه در زمینه محتوای اختلاف، نقش یک مشاور را ایفا می کند و نظر کارشناسی خود را در مورد شروط سازش احتمالی ارائه می دهد. در مقابل، شخص مصالحه گر، بدون ارایه مشاوره در زمینه محتوا، به طرفین در فرآیند تصمیم گیری کمک می کند. اما با این وجود، تفاوت بین سازش و وساطت، شاید در عمل چندان اهمیت نداشته باشد.

۱۷۲. یک نمونه از این تکنیک که عموماً در حل و فصل اختلافات جایگزین برای مسائل غیرمالیاتی استفاده می شود، «ارزیابی بدوی بیطرفانه»^۱ می باشد. در این تکنیک، یک شخص مستقل و بی طرف که توسط طرفین منصوب می شود، بر اساس شواهد و قرائن قانونی به ارزیابی پرونده می پردازد و در قبال آن از سوی طرفین دعوی به وی دستمزد پرداخت می شود. این ارزیابی بی طرف (معمولاً وکیل، قاضی بازنشسته یا سایر کارشناسان) نظراتی به نفع هر یک از طرفین ارائه می دهند و به طرفین کمک می کنند تا از فرآیندهای رسمی و هزینه بر حل اختلافات (مانند اقامه دعوی) احتراز کنند.

۱۷۳. ارزیابی بدوی بیطرفانه و تکنیک های مشابه، فرآیندهای غیرالزام آور برای ارزیابی بیطرفانه از قدرت نسبی موضع طرفین می باشند و رهنمودهای لازم را در خصوص پیامدهای احتمالی تداوم اختلاف، در صورت عدم تغییر معنی دار در رویکرد یکی از طرفین یا هر دو، ارایه می دهد.

۱۷۴. نتیجه نهایی این تکنیک‌ها این است که طرفین برای خاتمه اختلافات به یک توافق برسند. بنابراین، گرچه تصمیم برای استفاده از این نوع تکنیک‌ها برای طرفین اختیاری است، اما در صورت حصول توافق، این تصمیم برای آنها باید لازم‌الاتباع باشد.

۱۷۵. توافقات با میانجی‌گری / سازش / ارزیابی بی طرفانه بدوی، می‌تواند خارج از سیستم اعتراض / تجدیدنظرخواهی صورت گیرد یا در قالب روش‌های سنتی حل اختلاف، انجام شود. در سالهای اخیر، اینگونه رویه‌ها در قالب رویه‌های اعتراض / تجدیدنظرخواهی در داخل اداره مالیاتی یا حتی در یک مرحله قبل، یعنی فرآیند ممیزی، لحاظ می‌شوند.

۱۷۶. تکنیک‌های وساطت یا میانجی‌گری در دادگاه‌ها نیز به طور روزن افزون در حال مرسوم شدن هستند و در جلسات شوند پیش از جلسه دادگاه، قاضی نقش میانجی‌گر / سازش دهنده را بازی می‌کند.

۱۷۷. برای مثال، برگزاری نشست پیش از جلسه دادگاه بین دستگاه مالیاتی و مؤدیان به نمایندگی قاضی در دادگاه مالیاتی آلمان، به عنوان نوعی فرآیند وساطت مرسوم، بسیار تاثیرگذار بوده است، بدون اینکه قوه قضائیه را از مسئولیت اولیه خود برای مختومه کردن پرونده‌ها باز دارد و مؤدیان نیز از حق داشتن محاکمه‌ای بی طرفانه محروم شوند. این روش همچنین در مورد ارجاع بدوی به هیئت تجدیدنظر (مورد واضح و مبرهن ارزیابی بدوی بی طرفانه) مورد استفاده قرار می‌گیرد و تکنیک‌های مختلف میانجی‌گری که در فرآیندهای ممیزی و دادرسی آمریکا که در آن مقامات رسیدگی کننده به درخواست‌های تجدیدنظرخواهی، نقش میانجی / سازش دهنده را بازی می‌کنند، از موارد قابل اشاره در این خصوص می‌باشند.

۱۷۸. از آنجا که این تکنیک‌ها رویه جداگانه‌ای را رقم نمی‌زنند، در معنای محدود، حل و فصل اختلافات بدیل یا جایگزین نیستند، بلکه راهی معقول و مؤثر برای اجرای فرآیندهای اعتراض / تجدیدنظرخواهی هستند که در آن مقامات / قضات مسئول، تلاش می‌کنند طرفین را به پذیرش حل و فصل اختلاف، متقاعد کنند. برای اینکه بتوان این نقش را به صورت کارآمد ایفا نمود، به مقامات مالیاتی ویژه مورد نیاز است.

۱۷۹. امکان دیگری که برای مؤدیان جهت انتخاب یک شخص ثالث به عنوان میانجی خصوصی وجود دارد، این است که مؤدی به این شخص که در خارج از سیستم اعتراض / تجدیدنظرخواهی و دادگاه قرار دارد، حق الزحمه پرداخت کند. این مسئله در قوانین برخی کشورها از جمله آمریکا و بریتانیا پیش‌بینی شده است. این شخص ثالث باید به مؤدی و دستگاه مالیاتی در حل و فصل اختلافات کمک نماید.^۱ با این حال، در مناسب بودن این رویکرد

می‌توان تردید کرد، از آن جهت که سازمان باید بتواند خدمات میانجی‌گری/سازش را خود ارائه دهد و این هزینه را بر دوش مؤدی تحمیل نکند.

رویکرد داوری یا حکمیت

۱۸۰. داوری فرآیندی است که طی آن طرفین اختلاف، دلایل و شواهد خود را به شخص ثالث بی‌طرفی (داور) ارائه می‌دهند تا وی تصمیم بگیرد.^۱

۱۸۱. توجیه برای دخالت شخص ثالث، توافق حاصل بین طرفین اختلاف و تسلیم پرونده به داور خصوصی است، چراکه داوری باید مبتنی بر توافق اختیاری طرفین باشد. بنابراین، در صورت استفاده از تکنیک‌های داوری خصوصی در حل و فصل اختلافات مالیاتی، دستگاه مالیاتی نباید تحت فشار مؤدی قرار گیرد تا از این رویه بهره گیرد.^۲

۱۸۲. سوالی که در هنگام بررسی امکان استفاده از تکنیک‌های داوری در زمینه مالیات‌ستانی مطرح می‌شود این است که داور چه کسی باید باشد. اگر رویه داوری در چارچوب سیستم سنتی حل و فصل سنتی پیش‌بینی شده باشد، داور نباید از سوی طرفین اختلاف تعیین شود. داور یکی از مقامات دادرسی یا دستگاه شبه قضایی اداری (به نمایندگی از مؤدیان یا غیر آن) و یا قاضی/دادگاه خواهد بود.

۱۸۳. مامور مالیاتی مستقر در واحد حل و فصل اختلافات یا در واحد اعتراض/ تجدیدنظرخواهی (مستقل از واحد تصمیم‌گیر)، خود نوعی داور تلقی می‌شود. اما بهر حال، به دلیل اینکه آنها از داخل دستگاه مالیاتی هستند، ممکن است به عدم استقلال واقعی متهم شوند. این موضوع، دلیل استقلال رسمی دستگاه‌های اداری از دستگاه مالیاتی است. علیرغم این مسئله، دلیلی وجود ندارد که ادارات دادرسی از لحاظ کاری مستقل نباشند، چراکه مکانیسم‌های فنی برای تضمین استقلال سازمانی آنها وجود دارد و آنها تنها در برابر قانون مسئول هستند و نه مسئول وصول مالیات.^۳

۱۸۴. از سوی دیگر، ممکن است موضوع داوران خصوصی در مسائل مالیاتی در معرض انتقاداتی باشد، به این دلیل که قوانین عمومی و سازمان دولتی قدرتمند، تابع تصمیم یک شخص خصوصی است. از آنجا که کل سیستمی که

۱- ر.ک. بنتلی، یادداشت ویژه ۲۶، ص. ۱۷۷ و نقل قول از ص ۱۱۹.

۲- به مثابه استثنایی برای این قاعده، در گرجستان، در سال ۲۰۰۵، حل و فصل اختلافات بدیل در نظام دادرسی مالیاتی در خلال ایجاد شوراهای داوری مالیاتی مورد استفاده قرار گرفت و در این شورا، وفق قواعد رویه‌ای مورد تصریح قانون داوری خصوصی، اختلافات حل و فصل می‌شدند و گزینه داوری را می‌شد به درخواست مؤدی و بدون رضایت سازمان مالیاتی اعمال نمود. از آنجا که داوری صرفاً به مؤسسات داوری خصوصی و مستقلی اعطا می‌شد که به صورت دائم مشغول به فعالیت بودند، مقامات دولتی نمی‌توانستند داور واقع شوند و نظام داوری مالیاتی گرجستان به نفع مؤدی بود و باعث سویه‌گیری نسبت به سازمان مالیاتی می‌شد و زمینه را برای ملغی کردن امر پس از چهار ماه همواره می‌کرد. استثناء دیگر در این زمینه پرتغال است؛ ز.ک. ضمایم.

۳- ممنوعیت ارتباط یکطرفه مقامات تجدیدنظرخواهی امریکا با مقامات درآمدی ابزاری کارآمد برای تضمین استقلال از مامورهای بررسی کننده است.

قوانین مالیاتی را اعمال می‌کند، طی قرن‌ها از سوی دولت سازمان‌دهی شده است، تابع حاکمیت قانون و اصول مهم مالیاتی مصرح در قانون اساسی است، دشوار بتوان سیستمی را تصور کرد که در داخل آن، داوران خصوصی در حوزه مالیات فعالیت کنند.

۱۸۵. در نتیجه، امکان ندارد که داوری در حوزه مالیات، خصوصی باشد. این داوری باید یک داوری حالت رسمی تری داشته باشد و در داخل چارچوب سیستم حل و فصل اختلاف، ایجاد گردد.^۱

۱۸۶. مکانیسم راه حل‌های جایگزین حل اختلاف که توسط دولت هند در سال ۲۰۰۹ معرفی شد، علاقه‌مندی‌های گسترده‌ای را از سوی کسب و کارهای چند ملیتی در هند جذب کرد و طراحی قوانین جدید برای بهبود شرایط سرمایه‌گذاری، هند را به یکی از مشهورترین کشورها در حوزه دادگاه‌های قضایی تبدیل کرد. این فرآیند مستقل از هیئت‌های حل اختلاف، نشان می‌دهند که مالیات دهندگان می‌توانند با تشکیل هیئت‌های مستقل، پیش از تأیید یک پرونده، خود به ارزیابی آن پردازند و هیئت‌های آنها نیز شامل سه مدیر یا معاون از بخش مالیات بر درآمد خواهد بود. این هیئت باید در طول ۸ ماه از رسیدگی به یک پرونده، در مورد آن تصمیم‌گیری کند.

مدیریت عدم اختلافات مالیاتی در انتهای فرایند حسابرسی مالیاتی

۱۸۷. در برخی از کشورها، قبل از صدور برگ تشخیص، نتایج گزارش حسابرسی یا رسیدگی مالیاتی را به مودی اعلام می‌شود تا وی نظر خود را نسبت به گزارش مالیاتی تعیین شده، اعلام نماید تا در گزارش اعمال شود. در صورت مخالفت مودی با گزارش رسیدگی، قانون‌گذار نوعاً، مهلتی را برای اعتراض و حل و فصل در نظر می‌گیرد و این دوره - به دلیل اینکه هنوز تصمیم‌گیری اداری در خصوص میزان مالیات مودی نهایی نشده - به عنوان فرصت اعتراض در سیستم دادرسی، محسوب نمی‌شود.

۱۸۸. در برخی از کشورها، نوعی مکانیسم میانجی‌گری یا مصالحه، نظیر مداخله مدیر یا یک شخص ثالث بی‌طرف، خارج از بخش رسیدگی و تشخیص مالیات، اما از داخل سازمان مالیاتی (که این شخص می‌تواند از مقامات دادرسی باشد)، پیش‌بینی شده است. در این رویکرد که با انجام ملاقات حضوری با مودی صورت می‌گیرد، یک گزارش مکتوب و مختصر از نتیجه رسیدگی، ترجیحاً در قالب یک فرم از قبل طراحی شده، تهیه و ارائه می‌گردد.

۱۸۹. در صورت موافقت مودی با نتیجه گزارش رسیدگی یا حسابرسی، به لحاظ قانونی این گزارش از وجاهت قانونی برخوردار می‌شود (به لحاظ قانونی برای مودی و اداره مالیاتی الزام‌آور می‌شود). به عبارت دیگر، در مواردی که مودی موافقت خود را از نتیجه گزارش رسیدگی اعلام نماید، دیگر برای وی حق اعتراض یا تجدیدنظرخواهی

باقی نخواهد ماند (مگر در مواردی که چارچوب قانونی به طرفین این اجازه را بدهد تا تنها راجع به برخی مسائل توافق کنند و در خصوص سایر مسائل از طریق فرایند دادرسی، موضوع پیگیری شود).

۱۹۰. یک مولفه بسیار مهم مذاکره در فرایند حسابرسی یا رسیدگی این است که این توافق نایستی شامل هر نوع کاهش در مالیات‌هایی باشد که قبلاً با قرائن و اسناد و مدارک مستدل، تعیین شده است. معقول بودن در اینجا بدین معنی است که فرصت برای شنیدن نظرات مودی وجود دارد، اما هرگز درخواست‌های غیر معقول مودی و صرفاً به بهانه اجتناب از اختلافات، مسموع و پذیرفته نخواهد شد.

۱۹۱. از طرف دیگر، در صورت موافقت مودی با گزارش رسیدگی، جریمه‌ها به صورت خودکار بخشیده می‌شوند و دلیل این امر نیز کاهش حجم موارد تجدیدنظرخواهی و اعتراضات می‌باشد. البته بایستی به این نکته اشاره کرد که کاهش جریمه‌ها، فراگیر نبوده یا شاید یک رویکرد غالب نیست، چراکه این موضوع ممکن است به عنوان یک مانع در برابر حق اعتراض مودی تلقی شود.

۱۹۲. در کشور کره به مودی فرصت داده می‌شود تا از جزئیات تعیین مالیات خود قبل از صدور برگ تشخیص مالیات مطلع شود و در این مرحله اختلافات خود را رفع نماید. کمیته بررسی بازنگری اداری بایستی متشکل از افراد متخصص در امور مالیاتی از جمله اساتید، حقوق دانان و غیره و نیز ماموران شایسته دولتی باشد. مودی مورد نظر بایستی جهت تعیین نظرات خود برای اعضای کمیته حاضر شود. بواسطه سیستم بازنگری قبل از تشخیص، از حقوق مودیان مالیاتی قبل از تعیین مالیات حمایت می‌شود در حالیکه در مراحل اعتراض و درخواست‌های رسیدگی مجدد، احقاق حقوق مودیان پس از تشخیص مالیات صورت می‌گیرد.

مشاوره قبل از طرح شکایت

۱۹۳. در استرالیا زمانی که شخص مؤدی یا شخص دیگری به نمایندگی از وی کتباً به تصمیمات حوزه مالیاتی اعتراض می‌نماید، اداره مالیات استرالیا همواره به مودیان مالیاتی توصیه می‌کند که قبل از تسلیم اعتراض کتبی، به حوزه مالیاتی مربوطه مراجعه نموده و نسبت به گرفتن مشاوره مالیاتی از ممیزان مالیاتی یا مشاوران مالیاتی اقدام نمایند. مشاوره قبل از اعتراض صرفاً یک فرآیند توصیه‌ای است و در توالی امر دادرسی قرار ندارد، به تعدیل درآمد و مالیات مؤدی منتهی نمی‌شود و بیشتر برای رفع سوء تفاهمات احتمالی است.

۳) برخی ملاحظات‌ها پیرامون روش‌های غیرقضایی حل و فصل اختلافات

۱۹۴. نگرانی اصلی در خصوص رویکرد حل و فصل اختلافات جایگزین، مخدوش شدن اصل قانونی بودن مالیات و عدالت در مالیات‌ستانی است. باید دقت شود تا این روش، موجب کاهش حاکمیت قانون نشده و به مسائلی نپردازد

که نتواند آنها را حل کند (برای مثال مواردی که قانون تصریح کرده است) یا استفاده از آن باعث تغییر قدرت و مسئولیت‌های دستگاه‌های اداری نگردد. سیستم حل و فصل اختلافات جایگزین باید طوری طراحی شود که کارکرد بهتری داشته و به سرعت در راستای منافع عموم قرار گیرد و کانالی برای رهایی از تمکین به قانون نگردد. ۱۹۵. در شرایط کلی، وجود برخی ابهامات در رویه‌های عملی حل و فصل غیرقضایی یا بدیل اختلافات، موجب ایجاد نگرانی در مورد سوء استفاده‌های احتمالی از آن شده است. به منظور حداقل کردن این مشکل، باید امور تا حد امکان رسمی باشند و باید تعریف روشنی از امکان استفاده از حل و فصل بدیل یا جایگزین، راهبرد روشن و کنترل شدید برای حصول نتیجه نیز وجود داشته باشد.

۱۹۶. یکی از نکات کلیدی در خصوص توافقاتی که طبق حل فصل غیرقضایی یا بدیل اختلافات حاصل می‌شوند، مقام مسئول توافق و راه‌های سازمان‌دهی قدرت می‌باشد. در صورتی که این موارد در رأس هرم تصمیم‌گیری متمرکز شوند، کنترل بهتری بر آنها صورت می‌گیرد، اما به منظور جلوگیری از سوء استفاده، باید از سازوکارهای ایجاد شفافیت (مانند سوابق و مدارک تولید شده با رعایت حقوق محرمانگی اطلاعات) استفاده شود.

۱۹۷. اگر از این سازوکارها در سطوح پایین‌تر سازمان استفاده شود، باید مقررات روشنی در مورد پرونده‌های مربوط، رویه مورد استفاده و کارکنان دولتی مسئول، وضع شود. در غیاب این موارد، تکنیک‌های میانجی‌گری/مصالحه ممکن است برای کارکنان دولتی مربوط خطرناک باشد، زیرا طبق مقررات اداری یا جزایی، مستخدمین مسئول تصمیمات شناخته می‌شوند.

۱۹۸. گرچه رویه‌های حل و فصل غیرقضایی (بدیل) اختلافات، نقش مهمی در حل و فصل اختلافات مالیاتی بازی می‌کنند، اما در همه موارد، جایگزینی برای اقامه دعوی محسوب نمی‌شوند، زیرا یکی از نقش‌های اساسی دولت، تضمین اصل قانونی بودن مالیات‌ستانی و حفاظت از مؤدی در چارچوب حقوق عمومی است.

۱۹۹. به خاطر اصل قانونی بودن، حل و فصل اختلافات جایگزین یا بدیل باید در قانون یا مقررات تصریح شود. همانطوری که حقوق عمومی و اصول مهم قانون اساسی اشاره دارند، حل و فصل‌های جایگزین یا بدیل تنها در مواردی قابل پذیرش هستند که قانون یا واقعیت‌های امر، روشن نباشند.

۲۰۰. با این حال، تکیه بر راهبرد استفاده از روش‌های جایگزین حل اختلاف و اجرای آن، به همین سادگی نیز نمی‌باشد. برای تعیین چگونگی توسعه و اجرای این راهبرد عوامل زیادی را باید مد نظر گرفت:

➤ هم زمان با افزایش تمرکز بر راهنمایی شرکت ها در رابطه با مدیریت ریسک های مالیاتی، راهبرد روش های جایگزین حل اختلاف می تواند فرصت های بیشتری را برای مدیریت ریسک ها به صورت راهبردی و فعالانه ارائه دهد (مدیریت فعالانه ریسک های مالیاتی).

➤ مالیات دهندگان می توانند سطح بالاتری از اطمینان را از طریق استفاده از فرآیندهای جایگزین حل اختلاف به دست آورند. از طرف دیگر شفاف سازی توسط ادارات مالیاتی به عنوان عاملی مهم و محرک اصلی در اجرای راهبرد روش های جایگزین حل اختلاف به شمار می آید (استفاده از روش های جایگزین حل اختلاف برای مدیریت بهتر شفاف سازی).

➤ استفاده از روش های جایگزین حل اختلاف می تواند از نظر زمانی و منابع کارآمد باشد. متخصصین ماهر می توانند از حل اختلافات بلندمدت رها شده و مراجعه به دادگاه ها و همچنین مسائل باز و عقب افتاده نیز خاتمه یابند (استفاده بیشتر و بهتر از منابع).

➤ در بسیاری از موارد، روش های جایگزین حل اختلاف می تواند مالیات دهندگان را قادر به ساخت روابطی پرثمرتر و مشارکتی تر با ادارات مالیات کند که به نوبه خود باعث افزایش سرعت رسیدگی به مسائل موجود می شود، می کند. ادارات مالیات نیز تلاش می کنند تا روابط خود را با مالیات دهندگان بزرگ بهبود بخشند (بهبود روابط).

➤ مالیات دهندگان باید مطمئن شوند که در تلاش برای حل مسائل از طریق اداره مالیات، به نتیجه ای عادلانه و قابل اعتماد خواهند رسید تا بتوانند سرمایه گذاری کرده و سطح بالایی از شفافیت را برای آنها فراهم کنند (عدالت و شفافیت).

➤ اجرای موفقیت آمیز راهبرد استفاده از روش های جایگزین حل اختلاف برای حل مسائل، نیاز به تغییر در طرز فکر و رفتار دو طرف دارد. این تغییر فرهنگی نباید تنها در ذهن مدیران مالیاتی اتفاق بیافتد؛ بلکه باید در تمامی مواردی که تصمیم به استفاده از فرآیند تصمیم گیری های پیشرفته گرفته می شود، تغییر فرهنگی باید از سطح مدیران ارشد تا تمامی کارکنان مالیاتی صورت گیرد. هم مالیات دهنده و هم اداره مالیاتی باید ذهنیت مثبتی داشته و برای دستیابی به نتیجه ای مناسب با یکدیگر همکاری داشته باشند. آنها باید بدانند که ابهام و پیچیدگی اغلب می تواند منجر به عدم اطمینان شده و رسیدن به نتیجه مناسب را به تعویق بیندازد (تغییر فرهنگی).

➤ برخی از مسائل پتانسیل تأثیرگذاری چندین ساله را دارا هستند که رویکرد حل مسائل را تحت تأثیر قرار می دهد. این امر سبب می شود تا فرصت هایی برای گسترش توافقات چندین ساله فراهم گردد (تأثیرات چندین ساله).

➤ برخی از مسائل ممکن است دارای تأثیراتی چند جانبه باشند که به نوبه خود رویکرد حل مسائل را تحت تأثیر قرار می دهد. هنگامی که فرآیندهای جایگزین حل اختلاف در سرتاسر دنیا گسترش یابند و سازمان های مالیاتی با یکدیگر همکاری کنند، این فرصت فراهم می شود تا رویکردی چند جانبه برای حل اختلافات به وجود آید (تأثیرات چند جانبه).

بخش چهارم: بررسی فرآیند دادرسی مالیاتی در برخی از کشورهای منتخب

۲۰۱. در اغلب کشورهای مورد بررسی، عموماً فرآیند حل اختلاف مالیاتی با اعتراض مؤدی به برگ تشخیص و مبلغ مالیاتی قابل وصول آغاز می‌شود. معمولاً فرآیند مزبور طولانی و اجتناب‌ناپذیر بوده و برای صدور رای نهایی بطور متوسط بین ۳ تا ۱۰ سال زمان نیاز است. در همه موارد، دادرسی به دو بخش دادرسی اداری و دادرسی قضایی و از جمله دادرسی شبه قضایی تقسیم می‌شود. در بیشتر کشورها تلاش بر این است که اختلافات مالیاتی در همان مراحل اولیه و در مراحل رسیدگی اداری حل و فصل شود. در برخی از کشورهای مورد مطالعه (فیلیپین، پرتغال، آفریقای جنوبی، اسپانیا) دادگاههای ویژه‌ای برای رسیدگی به اختلاف مالیاتی پیش‌بینی شده است. در نمونه مورد مطالعه غالباً هزینه‌های دادرسی برعهده خود طرفین است. در تعدادی از کشورها، دادرسی اداری رایگان است و هزینه‌های دادرسی قضایی نیز توسط طرف بازنده پرونده جبران می‌شود. جریمه‌هایی که در قانون برای موارد عدم تمکین تعریف شده است برای پرونده‌هایی که به اختلاف مالیاتی منجر شده و رای بر علیه آن صادر شده است نیز اعمال می‌شود. پرداخت مالیات قبل از آغاز فرآیند اختلاف تنها در تعداد معدودی از کشورها الزامی است. در ادامه فرآیند دادرسی مالیاتی در چند کشور منتخب با تحلیلی بیشتر مرور می‌شود.

۱) اسپانیا

- آغاز اعتراض مالیاتی

۲۰۲. در اسپانیا فرآیند اعتراض مالیاتی معمولاً با اعتراض مؤدی به برگ تشخیص صادره، آغاز می‌شود. بطور کلی این نحوه آغاز اعتراض، برای انواع مختلف مالیات‌ها به استثنای مالیات‌های محلی بکار می‌رود.

- مراحل دادرسی اداری

۲۰۳. مؤدی ابتدا باید اعتراض خود را به مقامات مالیاتی صادرکننده برگ تشخیص، تسلیم نماید. مقام مالیاتی، یک ماه فرصت دارد تا نظر خود را اعلام کند. اگر مقام مالیاتی رای خود را ظرف مدت تعیین شده اعلام نکند به منزله رد درخواست مؤدی است. تجربه عملی نشان می‌دهد حکم مقام مالیاتی تنها در مواردی بِنفع مؤدی است که تشخیص مبتنی بر خطاهای فاحش و آشکار انجام شده باشد. اعتراض نزد مراجع یا مقامات مالیاتی اجباری است. برای آنکه مؤدی بتواند در دادگاه‌های قضایی شکایت خود را طرح و پیگیری نماید، باید قبلاً اعتراض خود را نزد محاکم^۱ مالیاتی ارایه کرده باشد. این طرح دعوی یا مستقیماً یا پس از طرح شکایت در نزد مرجع مالیاتی اتفاق می‌افتد. بر خلاف نام گمراه‌کننده محاکم مالیاتی، این مرجع هرگز ماهیت قضایی ندارد. این محاکم مالیاتی بخشهای مستقل اداری هستند که در وزارت دارایی اسپانیا مستقر هستند. تجربه نشان داده است که احکام محاکم مالیاتی هم

۱- منظور از محاکم مالیاتی در واقع مراجع شبه قضایی هستند که در داخل ادارات به اعتراضات مودیان رسیدگی می‌کنند. مثال: هیاتهای حل اختلاف مالیاتی و..

راستا با حکم مقامات مالیاتی است. این محاکم در اصل به مانند فیلتر عمل می کنند تا از ورود پرونده‌هایی که شانسی برنده شدن آنها در دادگاههای قضایی کم است، جلوگیری کند.

۲۰۴. معمولاً چند ماه پس از تسلیم اعتراض به محاکم مالیاتی، مقام مالیاتی به مؤدی ۳۰ روز فرصت می دهد تا مستندات مربوط را ارایه نماید. اظهارات مؤدی باید متضمن وقایع و مبنای حقوقی تجدید نظرخواهی باشد. نکته مورد توجه این است که اسناد ارائه شده در فرآیند شکایت باید همان اسنادی باشند که در رسیدگی های گذشته تسلیم شده اند.

۲۰۵. مؤدی می تواند در هنگام تسلیم اظهارات خود، متقاضی افزودن مستندات دیگری به پرونده باشد. محاکم مالیاتی در مورد قبول یا رد مستندات جدید تصمیم گیری می کنند. حکم محاکم مالیاتی با ادله و بصورت مکتوب به یکی از سه حالت زیر خواهد بود:

- رد درخواست اعتراض
 - ابطال نسبی یا کامل تشخیص
 - خاتمه پرونده به دلیل جواب قانع کننده محکمه و یا انصراف خود مؤدی.
۲۰۶. محاکم مالیاتی باید حکم خود را ظرف یک سال از زمان تسلیم اعتراض صادر کند. در حال حاضر با توجه به حجم زیاد پرونده‌ها، این کار بین ۱۴ تا ۲۴ ماه بطول می انجامد.

- مراحل دادرسی قضایی^۱

۲۰۷. اگر محاکم مالیاتی اعتراض مؤدی را رد کنند وی می تواند دادخواست دیگری نزد محاکم قضایی تسلیم کند. مهلت تنظیم این دادخواست ۲ ماه از زمان صدور حکم محاکم مالیاتی است (یا ظرف ۶ ماه پس از گذشت یکسال از زمان تسلیم دادخواست در نزد محاکم مالیاتی که حکمی در مورد آن صادر نشده است). دادگاههای قضایی اسپانیا که به موضوعات مالیاتی رسیدگی می کنند عبارتند از:

- دادگاه ملی که به دادخواست‌ها علیه احکام صادره توسط محاکم مالیاتی مرکزی رسیدگی می کند؛
- دادگاه تجدیدنظر قضایی که به دادخواست‌ها علیه احکام صادره محاکم مالیاتی محلی و منطقه‌ای رسیدگی می کند.

۲۰۸. پس از تنظیم دادخواست نزد دادگاههای مالیاتی، دادگاه از محاکم مالیاتی می خواهد که نسبت به حکم صادره خود ظرف ۲۰ روز، اسناد و مدارک ارائه دهد. دادگاه به مؤدی اجازه دسترسی به اسناد محاکم مالیاتی را می دهد تا

۱- دادرسی قضایی و شبه قضایی هر دو را شامل است.

وی بتواند ظرف ۲۰ روز دادخواستی را بر علیه رای محاکم تنظیم نماید و درخواست بررسی مستندات کند. دادگاه قبل از صدور حکم از مؤدی و مقام مالیاتی می‌خواهد تا اسنادی را مبنی بر خاتمه ارائه مستندات و ادله تسلیمی و مشاجرات قضایی تنظیم و تسلیم کنند. دادگاه ظرف ۱۰ روز پس از پایان اظهارات مؤدی با حضور سه نفر قاضی تصمیم‌گیری و حکم صادر می‌کند. این نوع دادرسی قضایی ۱۸ تا ۳۶ ماه بطول می‌انجامد.

۲۰۹. مؤدی در صورت اعتراض به حکم دادگاه ملی می‌تواند از دادگاه عالی درخواست تجدید نظر کند. دادگاه عالی بالاترین مرجع قضایی در اسپانیاست.

- هزینه‌های دادرسی

۲۱۰. تسلیم اعتراض نزد مراجع مالیاتی و محاکم مالیاتی رایگان و نزد دادگاههای قضایی دارای هزینه است، بویژه هزینه وکیل، هزینه نماینده دادگاه و هزینه قضات مالیاتی. هزینه ثابتی بین ۲۰۰ تا ۱۲۰۰ یورو (بسته به دادگاهی که در آن طرح دعوی شده است) و هزینه متغیری بین ۰,۲۵ تا ۰,۵ درصد مبلغ مالیاتی قابل مطالبه تا سقف ۱۰۰۰۰ یورو نیز مطالبه می‌شود. دادگاه معمولاً دستور می‌دهد طرف بازنده پرونده هزینه‌های دادخواهی طرف مقابل را بپردازد.

- اعمال جریمه

۲۱۱. آن قسمت از مالیات پرداخت نشده‌ای که توسط مرجع مالیاتی تشخیص داده شده است، ممکن است پس از اعمال جریمه اداری افزایش یابد. این جریمه شامل بهره دیرکرد مبالغ پرداخت نشده نیز می‌باشد. در صورت تقلب، مثل قصور در تمکین، استفاده از صورت حسابها یا اسناد نادرست، جریمه‌هایی بین ۱۰۰ تا ۱۵۰ درصد مالیات پرداخت نشده، اعمال می‌شود.

(۲) استرالیا

- آغاز اختلاف مالیاتی

۲۱۲. اختلاف مالیاتی معمولاً پس از تصمیم دستگاه مالیاتی و رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی مؤدی آغاز می‌شود، البته مکانیسمی نیز وجود دارد که به مؤدی امکان می‌دهد تا در صورت عدم اطمینان از رعایت صحیح قوانین، نسبت به آغاز فرآیند اختلاف اقدام کند. هر جا که مؤدی در تنظیم اظهارنامه قصور کند، اداره مالیاتی می‌تواند موضوع اختلاف مالیاتی را مطرح کند. اختلاف معمولاً پس از انجام حسابرسی اظهارنامه مالیات صورت می‌گیرد. در حسابرسی مالیاتی و سایر رسیدگی‌ها، اداره مالیاتی حق دارد جز در برخی موارد استثنا، بطور کامل و آزادانه بدون اطلاع قبلی به ساختمان، محل و دفاتر و اسناد مؤدی مراجعه کند. عموماً فرآیند اختلاف با اعتراض کتبی مؤدی به برگ تشخیص صادر شده از جانب مرجع یا مقام مالیاتی آغاز می‌شود. مؤدی می‌تواند نسبت به احکام خصوصی صادره و یا عدم صدور آن از سوی اداره مالیاتی نیز اعتراض کند.

- مراحل دادرسی اداری

۲۱۳. در استرالیا اختلافات بین مؤدی و مراجع مالیاتی فدرال و ایالتی بسیار متداول است و بعضاً بقدری پیچیده و زمان رسیدگی به آن طولانی است که مدیریت و پیگیری آن نیاز به کارشناسان مجرب و ماهر دارد. در اختلافات مالیاتی فدرال، مؤدی ابتدا اعتراض خود را به مرجع مالیاتی مربوطه تسلیم می‌کند. اگر مرجع مالیاتی ظرف ۶۰ روز به اعتراض مؤدی رسیدگی نکند، مؤدی می‌تواند ظرف ۶۰ روز دیگر اعتراض مجدد خود را به اداره مالیاتی اعلام کند. عدم صدور رای از سوی مرجع مالیاتی به منزله رد درخواست مؤدی است. در این صورت مؤدی می‌تواند اعتراض خود را به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی (مرجع شبه قضایی) تسلیم کند.

۲۱۴. مراجع رسیدگی شبه قضایی (هیات حل اختلاف)، به موجب قانون برای بازبینی رای و تصمیمات سازمانهای اجرایی و از جمله دستگاه مالیاتی تشکیل شده است. هدف از تاسیس هیئت حل اختلاف این است که درستی تصمیمات سازمانها را با توجه به واقعیتها و قوانین موجود مورد بررسی قرار دهد. هیئت حل اختلاف می‌تواند تصمیم و حکم خود مثل ارزیابی مجدد و یا سطح جریمه های اعمال شده را جایگزین تصمیم سازمان نماید. هیئت حل اختلاف مالیاتی مرجع قضایی رسمی نیست و می‌کوشد اختلافات را با حداقل تشریفات حل کند. از جمله دلایلی که اختلافات را پیش از دادگاه به هیئت حل اختلاف ارجاع می‌دهند این است که در هزینه صرفه جویی شده و از رسانه‌ای شدن موضوع جلوگیری کنند (رویه‌های رسیدگی در هیئت حل اختلاف محرمانه نگه داشته می‌شود). مؤدیان یا دستگاه مالیاتی تنها زمانی می‌توانند نزد مراجع قضایی بالاتر (دادگاه فدرال) درخواست تجدیدنظرخواهی بدهند که تردیدی در اعمال قانون وجود داشته باشد. رویه‌های حل اختلاف مالیاتی ایالتی در مراحل دادرسی اداری از فرآیندهای مشابه حل اختلاف فدرال تبعیت می‌کند.

- مراحل دادرسی قضایی

۲۱۵. اگر سازمان مالیاتی اعتراض مؤدی را رد کند و مؤدی در حوزه قوانین نسبت به رای هیئت حل اختلاف معترض باشد می‌تواند اعتراض خود را در نزد دادگاه فدرال مطرح کند.

۲۱۶. اگر مودی از حکم صادره در دادگاه فدرال ناراضی باشد می‌تواند اعتراض خود را در دادگاه جامع فدرال مطرح کند. فرصت مودی برای طرح دعوی در نزد دادگاه جامع ۲۸ روز پس از صدور حکم دادگاه فدرال است. این دادخواست توسط هیئتی متشکل از ۳ داور مورد استماع قرار می‌گیرد.

۲۱۷. اگر مؤدی نسبت به رای دادگاه جامع معترض باشد دادخواست خود را به دادگاه عالی که بالاترین مرجع قضایی در استرالیاست تسلیم می‌کند. در حل اختلاف مالیات ایالتی، مؤدی دادخواست اعتراض خود نسبت به رای

صادره را می‌تواند در دادگاه ایالتی حوزه ذیصلاح که بسته به مبلغ مورد اختلاف ممکن است دادگاه منطقه یا دادگاه عالی باشد مطرح کند.

- هزینه‌های دادرسی

۲۱۸. در صورت اعتراض مؤدی به تصمیم مرجع مالیاتی و تسلیم دادخواست نزد هیئت‌های حل اختلاف، به جز در برخی موارد استثناء، طرفین بایستی هزینه مربوط به فرآیند دادرسی خود را پرداخت کنند. در صورت طرح پرونده در دادگاه، قاعده اصلی دادخواهی در امور تجاری استرالیا جاری خواهد بود که بر اساس آن هزینه‌ها منوط به نتیجه است. به عبارت دیگر هزینه‌های طرف برنده در توسط طرف مغلوب جبران می‌شود.

- اعمال جریمه

۲۱۹. تقریباً تمام اختلافات مالیاتی که به نفع اداره مالیاتی مختومه می‌شوند، مشمول جریمه‌های اداری است. سطح جریمه بسته به میزان قصور متفاوت است: قصور در مراقبت منطقی (۲۵٪)، بی‌مبالاتی (۵۰٪)، بی‌توجهی تعمدی به قانون (۷۵٪). اگر مؤدی داوطلبانه نسبت به افشای حقایق اقدام کند و یا خطای حاصله ناشی از اقدامات سازمان و یا اطلاعیه‌های آن باشد، جریمه‌ها کاهش می‌یابد. بعضاً جریمه‌های کیفری نیز اعمال می‌شود که تنها مرجع تشخیص آن دادگاه است.

(۳) انگلستان

- آغاز اختلاف مالیاتی

۲۲۰. مؤدیان حقیقی و حقوقی در صورت اعتراض به تصمیمات یا مالیاتهای تشخیصی از سوی اداره گمرکات و مالیات می‌توانند فرآیند حل اختلاف مالیاتی را آغاز نمایند.

- مراحل دادرسی اداری

۲۲۱. چنانچه مؤدی نسبت به تصمیم اداره گمرکات و مالیات معترض باشد، می‌تواند با تنظیم فرم درخواست رسیدگی مجدد یا طی نامه‌ای که در آن نام و شماره مالیاتی قید شده است و با ذکر دلایل مخالفت، رقم صحیح مالیات و نحوه محاسبه به اداره مالیاتی مربوطه تحویل نماید. اداره گمرکات و مالیات ابتدا به مؤدی پیشنهاد می‌دهد، مجدداً اظهارات و اسناد خود را مورد بررسی قرار دهد. در صورت اصرار مؤدی به مخالفت با تصمیم اداره مزبور، پرونده مالیاتی جهت بررسی مجدد در اختیار مامور مالیاتی دیگری که دخالتی در تشخیص قبلی نداشته، گذارده می‌شود. این بررسی معمولاً ۴۵ روز به طول می‌انجامد. اگر بررسی پرونده به زمان بیشتری نیاز داشته باشد، مؤدی از طولانی شدن زمان بررسی مطلع می‌شود. چنانچه مؤدی از نتیجه بررسی مجدد ناراضی باشد ۳۰ روز فرصت دارد تا اعتراض خود را نزد محاکم مالیاتی مطرح کند.

- مراحل دادرسی قضایی

۲۲۲. کلیه شکایات و اعتراضات مؤدی در زمینه انواع مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم در دادگاه مالیاتی که یک واحد مستقل از اداره گمرکات و مالیات در بریتانیاست مطرح می‌شود. دادگاه مالیاتی متشکل از شعبات مختلفی است که اعضای آنها (اعم از قضات و کارشناسان فنی) از تخصص‌های گوناگونی برخوردارند. اعتراض مؤدی با توجه به موضوع و ماهیت آن در یکی از شعبه‌ها مطرح و مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. رسیدگی به اعتراضات در ساختمانی که متعلق به هیئت داوری بریتانیاست انجام می‌گیرد و این ساختمان هیچ ارتباطی به اداره گمرکات و مالیات ندارد. این دادگاه از دو هیئت داوری بدوی و عالی تشکیل شده است.

۲۲۳. قضات دادگاه مالیاتی به انواع اختلافات مالیاتی رسیدگی می‌کنند. هر یک از شعبات متشکل از قضات ذیصلاح و کارشناسان فنی است. دادخواست مودیان معترض اکثراً به صورت شفاهی ارائه می‌شود ولی در برخی موارد نیز به تشخیص قضات، دادخواست کتبی دریافت شده و مرحله شفاهی حذف می‌شود.

۲۲۴. استماع شکایات توسط یک قاضی و یک کارشناس فنی انجام می‌شود. البته برخی از کارشناسان دوره‌های آموزشی حقوق و قضا را طی کرده و مجوز استماع اعتراضات مودیان به تنهایی یا به اتفاق یک کارشناس دیگر را دریافت نموده‌اند. مؤدیانی که نسبت به تصمیمات و آرای «هیئت داوری بدوی» اعتراض داشته باشند، می‌توانند به «هیئت داوری عالی» شکایت کنند.

۲۲۵. قضات این هیئت به همراه یک نفر متخصص امور مالیاتی رأی صادر می‌کنند. نکته مهم اینکه این هیئت فقط با اعتراض مؤدی وارد موضوعات مالیاتی نمی‌شود، بلکه بدون وجود دادخواست از طرف مؤدیان و بنا به درخواست هیئت داوری بدوی یا صلاحدید هیئت داوری عالی در موضوعات مالیاتی نیز می‌تواند رأی صادر کند. هر دو هیئت داوری بدوی و عالی جزء قوه قضائیه بریتانیا هستند.

- هزینه دادرسی

۲۲۶. در بریتانیا کلیه هزینه‌های دادرسی بر عهده خود مؤدی خواهد بود.

- اعمال جریمه

۲۲۷. مؤدی از بابت دیرکرد پرداخت مالیات مشمول جریمه می‌شود که با افزایش مبلغ مالیات، مبلغ جریمه قابل پرداخت نیز افزایش می‌یابد.

(۴) ایتالیا

- آغاز اختلاف مالیاتی

۲۲۸. مؤدی در صورت عدم توافق با اداره مالیاتی در مورد مالیات تشخیص داده شده، می‌تواند اعتراض خود را به اداره مالیاتی تسلیم نماید. بموجب قانون اگر تفسیر قانون شفاف نباشد مؤدی می‌تواند درخواست صدور احکام و تفسیر روشن و صریح قانون را نزد دستگاه مالیاتی تنظیم کند. عدم صدور حکم مورد درخواست مؤدی نیز می‌تواند منجر به اعتراض مؤدی شود.

- مراحل دادرسی اداری

۲۲۹. پیش از طرح اعتراض در دادگاه، رویه‌های متفاوتی اعمال می‌شود که هر یک در مراحل مختلفی اتفاق می‌افتند:

۲۳۰. **پیش از رسیدگی مالیاتی:** این رویه که از سال ۲۰۱۵ آغاز شده است به رویه اصلاح مالیاتی داوطلبانه موسوم است و به مؤدی امکان می‌دهد تا موارد حذف شده یا بی‌نظمی‌های پیش آمده در اظهارنامه و پرداخت مالیات را تصحیح کند. از این رویه بعد از پایان رسیدگی و قبل از صدور برگ تشخیص نیز می‌توان استفاده نمود که در این صورت به دعوت اداره امور مالیاتی خواهد بود. در موارد اصلاح داوطلبانه، مؤدی باید مبلغ مالیات، بهره و جریمه تخفیف یافته را که از یک دهم تا یک پنجم جریمه‌های معمول است پرداخت کند. این تخفیف بستگی به مرحله اصلاح خواهد داشت.

۲۳۱. **در طول رسیدگی و بعد از آن:** در این مرحله مؤدی از اظهارات خود دفاع می‌کند و در صورتی که در تنظیم اظهارنامه قصوری نکرده باشد، اداره مالیاتی تشخیص مالیاتی را لغو و یا نسبت به کاهش آن اقدام می‌کند. لغو یا کاهش مالیات تشخیصی بنا به درخواست مؤدی و یا مستقلاً توسط خود اداره مالیاتی ابلاغ می‌شود.

۲۳۲. در اصلاح داوطلبانه مالیات که می‌تواند در این مرحله اتفاق بیفتد، مؤدی همه یا بخشی از قصور خود را پذیرفته و مبلغ قابل پرداخت و جریمه تخفیفی را می‌پردازد.

۲۳۳. **پس از صدور برگ تشخیص:** در این مرحله مؤدی می‌تواند قبل از تنظیم دادخواست نزد مراجع قضایی به اختلافات مالیاتی خود با اداره مالیاتی خاتمه دهد. در انتهای این مرحله، مبلغ مالیاتی مورد توافق تعیین می‌شود. این مرحله ممکن است توسط مؤدی و یا اداره مالیاتی آغاز شود. مهلت درخواست حل اختلاف مالیاتی در این مرحله ۶۰ روز از زمان ابلاغ برگ تشخیص است. در صورت حصول توافق، محتوای توافق تنظیم و به امضای هر دو طرف می‌رسد. توافق مالیاتی مشمول تجدیدنظر و دادخواهی نیست و اداره مالیاتی نمی‌تواند آن را اصلاح کند. در موارد توافق، مؤدی از کاهش جریمه‌ها تا یک سوم مبلغ قابل اجرا سود می‌برد. این رویه توافق نباید بیش از ۹۰ روز به طول انجامد. اگر در این مدت توافق حاصل نشود، مؤدی ۱۵۰ روز فرصت دارد تا دادخواست تجدیدنظر را نزد

دادگاه مالیاتی تنظیم کند. البته در این شرایط مؤدی باید یک سوم جریمه را بپردازد و صرفاً نسبت به مبلغ مالیات و سود قابل پرداخت درخواست تجدیدنظر و دادخواهی بدهد.

- مراحل دادرسی قضایی

۲۳۴. اگر طی مراحل اداری فوق مؤدی با اداره مالیاتی به توافق نرسد، می‌تواند در نزد دادگاههای مالیاتی درخواست تجدید نظر کند.

- هزینه دادرسی

۲۳۵. هزینه‌های دادرسی بر عهده طرف بازنده پرونده است. دادگاه می‌تواند در شرایط مقتضی این هزینه‌ها را به تناسب بین طرفین تقسیم کند.

- اعمال جریمه

۲۳۶. جریمه بسته به مرحله‌ای که در آن اختلاف مالیاتی خاتمه می‌یابد، متفاوت است. علاوه بر جریمه‌های مدنی، مؤدی ممکن است مشمول جریمه‌های کیفری نیز بشود.

(۵) ایرند

- آغاز اختلاف مالیاتی

۲۳۷. معمولاً اختلاف مالیاتی با اعتراض مؤدی نسبت به برگ تشخیص صادره از سوی اداره مالیاتی آغاز می‌شود. همچنین مؤدی می‌تواند به اداره بازرسی ویژه که به شکایات از اقدامات اجرایی ادارات دولتی از جمله ادارات مالیاتی رسیدگی می‌کند، شکایت کنند.

- مراحل دادرسی اداری

۲۳۸. مؤدی باید ابتدا اعتراض رسمی خود را به اداره مالیاتی محل تسلیم کند. چنانچه مؤدی نسبت به بازبینی مرجع مالیاتی اعتراض داشته باشد موضوع مورد اختلاف به اداره مالیاتی ارجاع داده می‌شود. مؤدی می‌تواند اعتراض خود را ظرف مدت ۳۰ روز به ادارات تجدیدنظر که یک واحد مستقل است، تسلیم نماید.

- مراحل دادرسی قضایی

۲۳۹. مؤدی می‌تواند نسبت به رای اداره تجدید نظر اعتراض کند. در این صورت وی بایستی دادخواست خود را ظرف ۱۰ روز پس از صدور رای اداره تجدید نظر تسلیم دادگاه تجدید نظر کند. مؤدی چنانچه به رای دادگاه تجدید نظر نیز اعتراض کند، در این صورت پرونده به دادگاه عالی ارجاع داده می‌شود و حکم این دادگاه لازم الاجرا بوده و غیر قابل اعتراض است.

- هزینه‌های دادرسی

۲۴۰. در موارد تسلیم اعتراض به ادارات تجدید نظر، هر یک از طرفین هزینه خود را پرداخت می‌کنند. در مورد هزینه‌های تسلیم دادخواست به دادگاه از احکام عمومی تبعیت می‌شود.

- اعمال جریمه

۲۴۱. در مراحل مختلف تجدیدنظرخواهی و شکایت، جریمه‌ای تعلق نمی‌گیرد. اگر برای اداره مالیاتی محرز شود که مؤدی به قصد فرار مالیاتی اقدام به اعتراض نموده است، جریمه‌های مربوط به فرار و قصور در تنظیم اظهارنامه و پرداخت مالیات در مورد او اعمال خواهد شد.

۶) آفریقای جنوبی

- آغاز اختلاف مالیاتی

۲۴۲. دستگاه مالیاتی آفریقای جنوبی می‌تواند به دفعات و با عناوین مختلف مانند رسیدگی اولیه، رسیدگی بیشتر، ارزیابی ریسک و غیره پرونده مالیاتی مؤدی را رسیدگی کند. مؤدی نسبت به این نوع رسیدگی‌ها حق اعتراض دارد. قوانین حل اختلاف مالیاتی تصریح می‌کند که مؤدی می‌تواند دلیل این رسیدگی‌ها را از مرجع مالیاتی جویا شود و یا مستقیماً نسبت به تسلیم اعتراض در مرجع مربوطه اقدام کند.

۲۴۳. تنها تشخیص و رسیدگی موضوع اعتراض نیست و صدور برخی آرای معین دیگر نیز می‌تواند بر طبق قوانین حل اختلاف مورد اعتراض قرار گیرد. سایر آراء و تصمیمات را می‌توان مستقیماً در دادگاه عالی مطرح نمود.

- مراحل دادرسی اداری

۲۴۴. مؤدی ابتدا اعتراض خود را به هیئت مالیاتی تسلیم می‌کند. هیئت مالیاتی توسط وزیر دارایی در چارچوب قانون اداره مالیات تشکیل می‌شود و متشکل است از یک وکیل مدافع یا نماینده رسمی به عنوان رییس. این وکیل مدافع توسط وزیر دارایی و با مشورت رییس قضات منطقه انتخاب می‌شود. هیئت مالیاتی به آن دسته از دادخواست‌های مالیاتی که مبالغ آن بیش از ۲۰۰۰۰۰۰ راند نباشد رسیدگی می‌کند. نشست‌های هیئت مالیاتی عمومی نیست و تصمیمات آن رسانه‌ای نمی‌شوند. آراء هیئت مالیاتی برای طرفین دعوی الزام آور است اما ارزش سابقه ندارد. طرف بازنده در هیئت مالیاتی می‌تواند اعتراض خود را نزد دادگاه مالیاتی مطرح کند.

- مراحل دادرسی قضایی

۲۴۵. **دادگاه مالیاتی:** این دادگاه در چارچوب قانون اساسی آفریقای جنوبی در سال ۱۹۹۶ تاسیس شد. جلسات این دادگاه معمولاً عمومی نیست، اما در برخی شرایط استثنایی رییس دادگاه اجازه برگزاری جلسات را به شکل عمومی صادر می‌کند. این دادگاه متشکل از قاضی دادگاه، عضو حسابدار و یک عضو بازرگانی است که از میان

هیئت انتسابی رئیس جمهور انتخاب می‌شوند. این دادگاه می‌تواند به اختلافاتی که مبالغ مالیاتی آن بیش از ۵۰ میلیون راند نیست رسیدگی کند.

۲۴۶. آرای دادگاه مالیاتی باید برای اطلاع عموم انتشار یابد اما اگر جلسه عمومی نباشد انتشار آن نباید باعث آشکار شدن هویت مؤدی باشد. مؤدی و دستگاه مالیاتی هر دو می‌توانند به رای دادگاه مالیاتی اعتراض کنند و دادخواست خود را به دادگاه تجدید نظر یا دادگاه عالی تسلیم کنند. آرای دادگاه مالیاتی الزام آور است و ارزش استناد در دادگاههای مالیاتی، دادگاه تجدید نظر و دادگاه عالی را دارد.

۲۴۷. **دادگاه تجدیدنظر:** اعتراض به رای دادگاه مالیاتی در دادگاه تجدید نظر مطرح می‌شود. جلسات دادگاه تجدید نظر عمومی است و نتیجه آرا برای اطلاع عموم منتشر می‌شود. آرای دادگاه تجدید نظر برای همه دادگاههای و محاکم سطوح پایین تر الزام آور است و ارزش پیگیری در دادگاههای سطوح بالاتر و دادگاه عالی را دارد.

۲۴۸. **دادگاه عالی تجدیدنظر:** دادگاه عالی تجدیدنظر عموماً به پرونده‌هایی رسیدگی می‌کند که از دادگاه عالی ارجاع می‌شوند. اما مقررات موضوعه امکان دسترسی مستقیم دادگاه مالیاتی را فراهم آورده است. دادگاه عالی تجدیدنظر متشکل از ۵ قاضی است و جلسات آن عمومی است و آرای آن جهت اطلاع عموم منتشر می‌شود. رای دادگاه عالی تجدید نظر برای همه دادگاههای سطوح پایین تر و محاکم به جز دادگاه اساسی الزام آور است.

۲۴۹. **دادگاه اساسی:** دادگاه اساسی بالاترین سطح دادرسی است که به موضوعات قانونی می‌پردازد. تصمیم‌گیری نهایی درباره قانونمند بودن مصوبات مجلس، قوانین ایالتی یا احکام ریاست جمهوری با این دادگاه است. در موارد بسیار محدودی موضوعات مالیاتی به این دادگاه ارجاع داده می‌شود.

- هزینه‌های دادرسی

۲۵۰. بطور کلی هزینه تا و در مرحله دادگاه مالیاتی به عهده هر یک از طرفین دعوی است. اما در مرحله‌ای که پرونده به دادگاه تجدید نظر می‌رود طرف بازنده پرونده باید هزینه‌های طرف مقابل را نیز پرداخت کند.

- اعمال جریمه

۲۵۱. در قانون اداره مالیات دو نوع جریمه پیش‌بینی شده است: الف) جریمه‌های اداری عدم تمکین؛ و ب) جریمه‌های گزارش نادرست درآمد.

۲۵۲. **الف) جریمه‌های اداری عدم تمکین:** این جریمه‌ها مطابق با قانون اداره مالیات توسط اداره درآمدهای آفریقای جنوبی اعمال می‌شود. این جریمه به دو شکل مبلغ ثابت و درصدی اعمال می‌شود. برای مؤدی تکالیفی

مشخص شده است که در صورت تخلف مکلف به پرداخت مبالغی ثابت به عنوان جریمه است. مبلغ جریمه تعیین شده به ازای هر ماه تاخیر تا زمان تمکین بطور خودکار افزایش می‌یابد.

۲۵۳. جریمه درصدی بموجب قانون اداره مالیات است و در مواردی اعمال می‌شود که اداره درآمدهای آفریقای جنوبی از عدم پرداخت مبالغی از مالیات بموجب قانون مالیاتها اطمینان کند. تحت این شرایط اداره درآمدهای مالیاتی می‌تواند معادل درصدی از مالیات پرداخت نشده را به عنوان جریمه وصول کند. رویه‌های اعمال و پرداخت جریمه‌ی درصدی در قانون اداره مالیات تنظیم شده است، اما شرایطی که بر اساس آن فرآیند اعمال جریمه آغاز شود در قانون مالیاتها آمده است.

۲۵۴. **ب) جریمه‌های گزارش نادرست:** پیش از اجرای قانون اداره مالیات، به اداره درآمدهای مالیاتی اختیارات نامحدودی داده شده بود تا در موارد قصور یا از قلم افتادگی، مالیاتی اضافی تا سقف ۲۰۰ درصد اعمال کند. ۲۵۵. در حال حاضر قانون اداره مالیات جایگزین مالیات اضافی شده و جریمه گزارش کمتر جایگزین مالیات اضافی شده است. هدف از وضع این جریمه، اطمینان از رفتار یکسان با مؤدیان در شرایط مشابه می‌باشد.

۷) آلمان

- آغاز فرآیند اختلاف

۲۵۶. هرگاه مؤدی نسبت به مالیات تعیین شده از سوی مرجع مالیاتی اعتراض داشته باشد، می‌تواند به سرعت نسبت به آغاز فرآیند حل اختلاف مالیاتی اقدام کند.

- مراحل دادرسی اداری

۲۵۷. اگر مؤدی به مبلغ مالیات خود اعتراض داشته باشد، می‌تواند پیش از فرآیند اعتراض به صورت غیررسمی با اداره مالیات، مذاکره و اختلاف را حل کند. با توجه به طولانی بودن مراحل دادرسی قضایی، اکثر اختلافات (بین ۶۰ تا ۹۰ درصد پرونده‌ها) در همین مرحله خاتمه می‌یابند. اگر اختلاف با تصمیم بخش مربوطه حل نشود، پرونده مستقیماً به سطح بالاتر بخش‌ها در اداره مربوطه و بخش تجدید نظر ارجاع داده می‌شود. این بخش مستقل بوده و تنها کارکرد آن رسیدگی به درخواست‌های تجدید نظر است.

- مراحل دادرسی قضایی

۲۵۸. صرفاً در حالتی که مودی راضی نشود و متمایل به ارسال پرونده به دادگاه باشد، برگه رای مستدلی که در ضمن آن مراجعه به دادگاه در عرض یک ماه درج شده است به مودی ابلاغ می‌شود. مراجعه به دادگاه، زمانی مقدور است که مودی تمام مراحل دادرسی خارج از دادگاه را طی کرده باشد. در هر صورت تجدیدنظرخواهی از دادگاه در صورتی می‌تواند به طور مستقیم (بدون طی مراحل دادرسی خارج از دادگاه) صورت گیرد که مقام دولتی با این

کار موافقت نماید و یا این که مقام مالیاتی در پاسخ به اعتراض در زمان مقرر قصور نماید و در عین حال پاسخ مناسب برای این قصور نداشته باشد. رای کتبی برای حدود ۱۰-۱۵ درصد پرونده‌ها صادر می‌شود. این رای معمولاً خیلی کوتاه است.

۲۵۹. در اصل اعتراض مانع از وصول مالیات تشخیصی نمی‌شود. اما چنانچه پرونده در این بخش مورد بررسی قرار گیرد، اغلب مالیات تشخیصی به اجرا در نمی‌آید و مالیات متعلقه وصول نمی‌شود. مالیات فقط پس از رای بخش رسیدگی به درخواست تجدیدنظر، وصول خواهد شد. پیش‌نیاز ارجاع به دادگاه، رسیدگی مجدد است.

۲۶۰. دادگاه کانال تخصصی دادرسی است و شامل دادگاه مالی و رسیدگی مجدد سطح بالاتر است. در مجموع ۶۳۳۸۱ شکایت در دادگاه بر علیه اداره مالیاتی در سال ۲۰۱۱ تکمیل شده است که متناظر با ۱,۵ درصد از کل اعتراض‌ها است.

۲۶۱. اداره رسیدگی به درخواست تجدیدنظر، قبل از دادگاه، راجع به پرونده با مودی مذاکره می‌کند و اغلب به توافق نیز می‌رسند که بر اساس این مودی پرونده را از دادگاه پس می‌گیرد. قاضی در سایر پرونده‌ها معمولاً قبل از دادگاه، جلسه‌ای را با مودی تشکیل می‌دهد که در آن کارکنان تجدیدنظر نماینده اداره مالیات هستند.

۲۶۲. قاضی در اینجا نقش فعال و در عین حال میانجی را دارد. جلسه قبل از دادگاه غیررسمی و کوتاه است (معمولاً برای حدود دو ساعت برنامه‌ریزی می‌شود) و اسناد و مدارک توسط شخص قاضی بررسی می‌شود.

۲۶۳. در صورت حصول توافق، اداره مالیات بر اساس گزارش قاضی، رای مورد توافق را صادر می‌کند. اما در صورت عدم توافق، جلسه رسیدگی عمومی قبل از دادگاه تشکیل و حکمی^۱ در خصوص پرونده صادر می‌شود. این حکم مشمول رسیدگی مجدد نیست، مگر این که دادگاه تصمیم بگیرد. اکثر حکم‌ها تصمیمات اداری را تایید می‌کنند. چنانچه تجدیدنظرخواهی از سوی دادگاه مالی یا دادگاه مالی فدرال مجاز باشد، حکم دادگاه مالی می‌تواند بر اساس قانون توسط دادگاه مالی فدرال تجدیدنظرخواهی شود. در اینجا مودی و اداره مالیاتی می‌توانند تجدیدنظرخواهی کنند.

۲۶۴. زمان حد فاصل بین رسیدگی اداری تا رای نهایی دادگاه ممکن است بین ۱ سال الی ۳ سال باشد که این موضوع به وجود یا عدم وجود رسیدگی مجدد قبل از دادگاه مالی فدرال، بستگی دارد.

- هزینه دادرسی

۲۶۵. هزینه‌های دادرسی و حل اختلاف مالیاتی توسط طرف بازنده پرونده پرداخت می‌شود. اگر هر دو طرف به نوعی محق باشند (به عبارتی دیگر پرونده بازنده یا برنده مطلق نداشته باشد) هر یک از طرفین سهم خود از هزینه‌ها را پرداخت می‌کنند.

- اعمال جریمه

۲۶۶. برای دیر کرد پرداخت مالیات سودی با نرخ ۶٪ تعلق می‌گیرد.

(۸) آمریکا**- آغاز فرآیند اختلاف**

۲۶۷. فرآیند اختلاف مالیاتی نزد اداره درآمدهای داخلی به یکی از دو روش کلی زیر آغاز می‌شود:

الف) هرگاه اداره درآمدهای داخلی تصمیم بگیرد که اظهارنامه مؤدی را مورد ارزیابی قرار دهد و با یک یا چند مورد از موارد ابرازی در اظهارنامه موافق نباشد؛ یا

ب) در مواردی که مؤدی مصرانه بدنبال بازپس‌گیری بخشی از مالیات پرداختی باشد و معتقد باشد که مالیات بیشتری پرداخت کرده و اداره درآمدهای مالیاتی از استرداد آن خودداری نماید.

۲۶۸. اختلاف بین مؤدی و اداره مالیاتی ممکن است ناشی از اعتراض مؤدی به رویه اتخاذی اداره درآمدهای داخلی برای وصول مالیاتها نیز باشد (به عنوان مثال مؤدی شاید مدعی باشد که اداره درآمدها رویه مناسبی در برداشت مالیات از حسابهای بانکی وی اتخاذ نکرده است).

- مراحل دادرسی اداری

۲۶۹. اختیارات کلی اداره درآمدهای داخلی برای ارزیابی بر اساس بخش‌های ۶۰۰۱، ۶۲۰۱ و ۷۶۰۲ قانون است. بر اساس اختیارات بخش ۶۰۰۱، مؤدی ملزم به نگهداری اسناد و تنظیم اظهارنامه است. در بخش ۶۲۰۱ به اختیارات اداره درآمدهای داخلی جهت تحقیقات و ارزیابی‌های مربوط به همه‌ی مالیاتها اشاره شده است. بخش ۷۶۰۲ و بخش‌های بعدی به اداره درآمدها اجازه می‌دهد تا همه دفاتر، اسناد، گزارشات یا داده‌ها یا مطالب مربوط به مؤدی یا اشخاص ثالث را مورد رسیدگی قرار دهد. همه این بخشها در مجموع ارزیابی مؤدی و درخواست اطلاعات از مؤدی در طول ارزیابی را امکان‌پذیر می‌سازد. سپس انواع روشهای حسابرسی از جمله حسابرسی رو در رو و حسابرسی مکتوب وجود دارد. در طول حسابرسی اداره درآمدها ممکن است از مؤدی برای درخواست اطلاعات یا پاره‌ای از اسناد دعوت به عمل آورد.

۲۷۰. بطور کلی مقام مالیاتی مجاز نیست که صرفاً برای اجتناب از خطر بروز اختلاف، توافق کند. با این وجود در طول حسابرسی فرصتهایی برای توافق ایجاد می‌شود و مؤدیان باید برای رسیدن به چگونگی توافق دو جانبه و قابل قبول با وجود محدودیت‌های موجود از فکر خلاق خود استفاده کنند.

۲۷۱. در پایان حسابرسی ممکن است یکی از نتایج زیر بدست آید:

الف- اگر اداره درآمدهای داخلی با اظهارنامه مؤدی موافقت کند این اداره نامه‌ای را مبنی بر عدم تغییر برای او ارسال می‌کند.

ب- اگر اداره درآمدهای داخلی اصلاحاتی را برای اظهارنامه پیشنهاد دهد و مؤدی آن را بپذیرد، حسابرسی پرونده به عنوان پرونده مورد توافق به پایان رسیده و دیون مالیاتی متعاقباً اصلاح می‌شود.

ج- مؤدی ممکن است با همه اصلاحات پیشنهادی موافق نباشد که در این صورت حسابرسی با عنوان پرونده مورد اختلاف بسته می‌شود و مرجع مالیاتی گزارش خود را در نامه‌ای در اختیار مؤدی می‌گذارد و مؤدی ۳۰ روز مهلت دارد تا نامه اعتراض خود را به اداره تجدید نظر تحویل دهد. یا

د- ممکن است توافق نسبی وجود داشته باشد که در این صورت گزارش مرجع مالیاتی مشتمل بر مواردی خواهد بود که توافق در مورد آنها حاصل نشده است.

۲۷۲. نکته مهم قابل توجه این است که وجود خطا و اشتباه در گزارش مقام مالیاتی، به نفع مؤدی است چراکه وی با استفاده از آن، می‌تواند برای موضوعاتی که تحت تاثیر این قبیل خطاها بوده است، توافق کند. مؤدی باید بصورت کتبی جزییات خطاها و اشتباهات را تسلیم تیم حسابرسی نموده و درخواست باز پس‌گیری یا اصلاح گزارش مربوطه را بنماید. اداره درآمدهای داخلی طی اصلاحات مالیاتی جریمه‌های زیادی اعمال می‌کند که به این شکل، احتمال اعمال جریمه‌ها مبتنی بر خطا و اشتباه نیز افزایش می‌یابد. از این رو لازم است پیش از ارجاع پرونده به اداره تجدیدنظر، اداره درآمدهای داخلی، مقام مالیاتی به سمت بازنگری جریمه‌ها سوق داده شود.

- اداره تجدید نظر

۲۷۳. اداره رسیدگی کننده به تجدید نظرخواهی‌ها، که از این به بعد اختصاراً اداره تجدید نظر گفته خواهد شد، اداره‌ای است که در آن رسماً به حل اختلافات ناشی از حسابرسی پرداخته می‌شود. این اداره شامل ۱۱ دفتر یا شعبه تجدیدنظر در سطح کشور است که کارکنان آن را ماموران اداره تجدیدنظر تشکیل می‌دهند. رییس اداره تجدیدنظر در ستاد اداره درآمدهای داخلی در واشنگتن مستقر است و در اصل بالاترین مقام تجدیدنظر به شمار می‌رود. ماموریت اداره تجدیدنظر حل اختلافات مالیاتی بدون اقامه دعوی است که نسبت به هر دو طرف یعنی مؤدی و اداره

درآمدها دیدی عادلانه و بی طرفانه داشته و بگونه‌ای به حل موضوع می‌پردازد که ضمن افزایش تمکین داوطلبانه باعث افزایش اعتماد عمومی به یکپارچگی و کارایی خدمات می‌شود. مامور تجدیدنظر مسئولیت دارد با در نظر داشتن ریسک دادخواهی و اقامه دعوی به شکلی کاملاً بیطرفانه پرونده مؤدی را مورد رسیدگی قرار دهد. مهم این که مامور تجدیدنظری که پیشنهاد انجام اصلاحات را داده، مستقل از تیم حسابرسی اداره درآمدهای داخلی است.

۲۷۴. اداره تجدیدنظر با توجه به اصلاحات پیشنهادی در نامه اعتراض اولیه از وضعیت مؤدی مطلع می‌شود. بررسی اداره تجدیدنظر یک رسیدگی غیررسمی به وضعیت‌های متضاد است. در این اداره هیچ‌گونه فرآیند رسمی برای ارائه مدارک و یا استماع وجود ندارد. در عوض، مامور تجدیدنظر، مجموعه‌ای از جلسات را برای کمک به ارزیابی ریسک طرح دعوی هر دو طرف، برگزار می‌کند. این جلسات ممکن است تلفنی یا به صورت حضوری باشد. در جلسه اول تیم حسابرسی موضع خود را در مورد هر یک از اصلاحات پیشنهادی توضیح می‌دهد. مشاور حقوقی اداره درآمدهای داخلی احتمالاً در این جلسه حضور داشته و به ارائه مطالب کمک خواهد کرد. زیرا مامور تجدیدنظر احتمالاً ارتباطات یک جانبه با تیم حسابرسی ندارد و مؤدی باید اجازه حضور در این جلسه را داشته باشد. بعد از این جلسه، تیم حسابرسی نقش دیگری در رسیدگی مامور تجدیدنظر ندارد. جلسه دوم بین مامور رسیدگی، مؤدی و نمایندگان او تشکیل می‌شود. همیشه به مؤدی حق انتخاب داده می‌شود و او می‌تواند برای تشکیل جلسه بدون حضور نماینده درخواست بدهد. بسته به پیچیدگی پرونده، ممکن است از مؤدی دعوت شود تا از جانب خود وقایع و قوانین قابل اجرا را مرور کند. پس از آن مامور تجدیدنظر به فراخور موضوع با طرفین وارد بحث می‌شود. در این برهه در راستای تلاش برای حل موضوع، مذاکرات آغاز می‌شوند. این رویه تجدیدنظر غالباً موفقیت آمیز است و بیش از ۹۰٪ پرونده‌ها در این مرحله فیصله می‌یابند. در موارد نیل به توافق مامور تجدیدنظر توافق نهایی را برای مؤدی آماده می‌کند که برای هر دو طرف یعنی اداره درآمدهای داخلی و مؤدی هر دو الزام آور است.

۲۷۵. در موارد عدم نیل به توافق، مامور تجدیدنظر با تهیه ابلاغی قانونی یا به مؤدی فرصت می‌دهد تا برای گرفتن تخفیف به دادگاه مالیاتی مراجعه کند و یا با دادن فرم ۸۷۰، توافق مؤدی را برای ارزیابی و وصول سریع مالیاتهای قابل پرداخت کسب می‌کند. بیشتر مؤدیان دریافت ابلاغ قانونی را انتخاب می‌کنند. البته شاید مؤدی بخواهد که بعد از پرداخت مالیات، نسبت به پیگیری پرونده در دادگاه اقدام کند که در اینصورت از مامور تجدیدنظر درخواست فرم ۸۷۰ خواهد داشت. در این موارد مؤدی مالیات را پرداخت و پس از آن رویه‌های مربوط به استرداد را آغاز می‌کند.

۲۷۶. اگر تلاش‌ها برای حل موضوع در اداره درآمدهای داخلی ناکام بماند، مؤدی گزینه طرح شکایت در دادگاه مالیاتی فدرال را پیش‌رو خواهد داشت. مؤدی می‌تواند در روز تعیین شده موضوع مالیاتی را که مسبب آن اداره درآمدهای داخلی است، مطرح کند. بلحاظ حوزه‌های قضایی، چهار جایگاه بالقوه وجود دارد که می‌توان در آن دادخواست مالیات فدرال را مطرح نمود: دادگاه مالیاتی آمریکا، دادگاه آمریکا برای دادخواست‌های فدرال، دادگاه حوزه فدرال یا دادگاه ورشکستگی.

- هزینه های دادرسی

۲۷۷. بخش ۷۴۳۰ قانون، محدوده توانایی مؤدی برای جبران هزینه‌های مراحل اداری و دادخواهی را مشخص می‌کند. مؤدی به عنوان طرف پیروز پرونده می‌تواند هزینه‌های مراحل دادرسی اداری خود در اداره درآمدهای داخلی و نیز هزینه‌های دادرسی مراحل قضایی را در حد متعارف دریافت کند. اما چنانچه اداره درآمدهای داخلی طرف پیروز پرونده باشد، بموجب قوانین فدرال و رویه‌های مدنی، مؤدی علاوه بر پرداخت هزینه‌های اداره درآمدهای داخلی، مشمول جریمه نیز خواهد بود.

- اعمال جریمه

۲۷۸. بموجب قانون، مؤدیان در موارد تخلفات مالیاتی مشمول جریمه‌های مدنی و کیفری می‌شوند. جریمه‌های مدنی در فصل ۶۸ بخش‌های ۶۷۵۱-۶۶۵۱ و جریمه‌های کیفری در فصل ۷۵ بخش‌های ۷۲۱۷-۷۲۰۱ تصریح شده‌اند. هدف از جریمه‌های مدنی عمدتاً ترغیب تمکین مؤدی به تنظیم اظهارنامه، رعایت مهلت پرداخت و گزارش صحیح مالیات و اطلاعات است. جریمه‌های کیفری نیز در صدد ترغیب گزارش‌دهی صحیح هستند، اما در عین حال با دریافت جریمه‌های نقدی یا اعمال زندان، خطای مؤدی را نیز توییح و تقبیح می‌کند.

۲۷۹. **جریمه‌های مدنی:** جریمه‌های مدنی بسیار متنوع بوده و شامل موارد زیر می‌باشند:

- جریمه مالیاتی برآورد شده (بخش‌های ۶۶۵۴، ۶۶۵۵) برای قصور در برآورد و محاسبه مالیات در طول سال مالی؛
- جریمه‌های غفلت (بخش ۶۶۵۱) از تنظیم به موقع اظهارنامه و پرداخت مالیات متعلقه؛
- جریمه‌های مربوط به (بخش‌های ۶۶۶۲، ۶۶۶۲) قصور در گزارش دقیق اقلام اظهارنامه؛
- جریمه‌های مربوط به فرار (بخش ۶۶۶۳)؛
- جریمه‌های مربوط به قصور گزارش اطلاعات ضروری و مختلف خواسته شده در اظهارنامه (بخش‌های ۶۶۵۲، ۶۷۲۱، ۶۷۲۵)؛
- جریمه‌های مربوط به استفاده از مقرّهای مالیاتی (بخش‌های A۶۶۶۲، ۶۷۰۰، ۶۷۰۳، ۶۷۲۵).

۲۸۰. جریمه‌های خاصی مثل مالیات برآوردی و جریمه‌های قصور اغلب توسط مرکز خدمات اداره درآمدهای داخلی اعمال می‌شود. به طور کلی جریمه‌های مرتبط با صحت و درستی پس از ارزیابی اداره درآمدهای داخلی آمریکا اعمال می‌شوند. همیشه فرصتی در اختیار مؤدیان گذاشته می‌شود تا اعمال جریمه‌ها را یا در مرحله ارزیابی یا در مرحله تجدید نظر ابطال کنند. اختلافات حل نشده مربوط به جریمه‌ها می‌تواند مانند سایر اختلافات در مراجع قضایی مختلف مورد اعتراض قرار بگیرد. مؤدیان می‌توانند با ارائه دلایل موجه از اعمال بسیاری از جریمه‌های مدنی اجتناب کنند.

۲۸۱. **جریمه‌های کیفری:** بموجب بخش ۷۲۰۱ بیشتر جریمه‌های کیفری به فرارهای مالیاتی مربوط است. مؤلفه‌های اصلی فرار مالیاتی عبارتند از: فقدان یا کسری مالیات، عملی ایجابی که فرار یا یک فرار نافرجام را سبب می‌شود و نیت و قصد قبلی. تنها دفاع در برابر جرم‌های مالیاتی، درک نادرست قانون بدون سوء نیت است.

۹) برزیل

- آغاز فرآیند اختلاف مالیاتی

۲۸۲. در برزیل فرهنگ دادخواهی مالیاتی به دو دلیل از قدمتی بس طولانی برخوردار است: مراجع مالیاتی برزیل بطور ادواری نحوه و صحت انجام تعهدات مالیاتی مؤدی را کنترل می‌کنند. طبق یک قاعده کلی، دستگاه مالیاتی ۵ سال فرصت دارد تا مبالغ گزارش شده در اظهارنامه را مورد بررسی قرار دهد. مامور مالیاتی با کشف هرگونه اهمال یا نقص در تعهدات، برگ تشخیص مالیات (متضمن کسری مالیات ابرازی) را جهت وصول دیون مربوطه صادر می‌کند.

۲۸۳. پس از صدور برگ یاد شده سه حالت ممکن است: **(الف)** مؤدی دیون را با محاسبه بهره و جریمه مربوطه، ظرف ۳۰ روز پرداخت می‌کند. **(ب)** در مقابل برگ تشخیص مالیات دفاعیه تنظیم نموده و در آن دلایل عدم قبول برگ تشخیص مالیات را عنوان و فرآیند اختلاف را در فضای اداری مالیات آغاز می‌کند. **(ج)** اختلاف پیش آمده را با تنظیم دادخواستی مستقیماً در دادگاه مطرح می‌کند.

- مراحل دادرسی اداری

۲۸۴. مؤدی می‌تواند پس از دریافت برگ تشخیص (متضمن کسری مالیات ابرازی)^۱، بجای پرداخت مبلغ خواسته شده، نزد محاکم اداری فدرال، ایالتی و یا شهرداری که معمولاً از هیئت‌های داوری فنی و تخصصی تشکیل یافته‌اند، اعتراض کند. این مراجع اداری در موضوعات مورد اختلاف بسیار مجرب هستند.

۱- در برزیل، برگ تشخیص کسری مالیات، زمانی صادر می‌شود که مودی بر اساس اسناد و قرائن مالیات کمتری را در اظهارنامه ابراز کرده باشد.

۲۸۵. داد خواهی اداری فدرال: مؤدی ۳۰ روز فرصت دارد تا از زمان دریافت برگ تشخیص مالیات (متضمن کسری مالیات ابرازی)، نسبت به تنظیم اعتراض اقدام کند. این اعتراض و اسناد مربوطه به واحد قضاوت اداری فدرال که مسئول رسیدگی و صدور رای اولیه است، ارسال می‌شود. معمولاً این مرجع برگ تشخیص مالیات مذکور را تایید می‌کند.

۲۸۶. پس از آن مؤدی می‌تواند شکایت خود را به هیئت تجدید نظر مالیاتی اداری که دومین مرجع رسیدگی در فضای اداری فدرال است تسلیم کند. هر یک از جلسات داوری هیئت تجدید نظر مالیاتی اداری متشکل از اعضای است که مؤدیان و مراجع مالیاتی تعیین کرده‌اند.

۲۸۷. سومین سطح اداری، دفتر عالی دادخواهی مالیاتی است و تنها در مواردی به سراغ آن می‌روند که مؤدی یا مرجع مالیاتی نشان دهند که هیئت تجدید نظر مالیاتی یا هیئت تجدید نظر مالیاتی سایر حوزه‌ها در خصوص همان موضوع تصمیماتی متناقض اتخاذ نموده‌اند.

۲۸۸. اگر مؤدی مغلوب متوجه شود که در خصوص موضوع مربوط به او، هیئت تجدید نظر مالیاتی تصمیمات متناقض اتخاذ کرده است می‌تواند دادخواست ویژه‌ای را نزد دفتر عالی دادخواهی مالیاتی تنظیم کند.

۲۸۹. این ساختار سه سطحی، عیناً در سطح ایالتی و حتی برخی شهرداریها که دارای دادگاههای مالیاتی برای رسیدگی هستند، تکرار می‌شود. البته شهرداریهای کوچک معمولاً فاقد منابع انسانی و مالی برای ایجاد ساختارهای مناسب جهت حل اختلافات مالیاتی هستند. از همین رو معمولاً اختلافات مربوط به برگ تشخیص مالیات در این مناطق از رسمیت چندان بر خوردار نیست.

۲۹۰. در دادرسی اداری، صدور حکم نهایی برای پرونده مورد اختلاف بطور متوسط ۲ تا ۴ سال طول می‌کشد. در دوره دادرسی اداری به دیون پرداخت نشده بهره تعلق می‌گیرد، اما ضرورتی به دادن تضمین نیست.

۲۹۱. مؤدی نمی‌تواند بطور همزمان در سطح اداری و قضایی نسبت به تنظیم دادخواست در خصوص یک موضوع واحد اقدام کند. در شرایط عملی، دادرسی قضایی گزینه‌ای اختیاری برای مؤدی است اما، دادرسی اداری تنها در شرایطی میسر است که پرونده به دادرسی قضایی وارد نشده باشد.

۲۹۲. اگر تصمیم نهایی در فرآیند دادرسی اداری به نفع مؤدی باشد، مرجع مالیاتی نمی‌تواند پرونده را برای انجام دادرسی تسلیم مراجع قضایی کند.

۲۹۳. بر عکس اگر تصمیم نهایی فرآیند اداری به نفع مرجع مالیاتی باشد وی می‌تواند اعتراض خود را نزد مراجع قضایی مطرح کند.

۲۹۴. **مراحل دادرسی قضایی:** اگر تصمیم نهایی فرآیند دادرسی اداری به نفع مؤدی نبود، وی می‌تواند دادخواستی را نزد مراجع قضایی تنظیم و تسلیم نماید.

۲۹۵. ساختار دادرسی قضایی سه سطح دارد: دادگاه بدوی؛ دادگاه تجدید نظر؛ دادگاه عالی و دادگاه عالی فدرال.

۲۹۶. اولین مرجع قضایی برای رسیدگی به دادخواست مؤدی، دادگاه بدوی است.

۲۹۷. مؤدی در صورت اعتراض به رای دادگاه بدوی، می‌تواند به دادگاه تجدید نظر متشکل از سه قاضی، دادخواست خود را تسلیم نماید.

۲۹۸. اگر چنانچه مؤدی نسبت به رای دادگاه تجدید نظر اعتراض داشته باشد، می‌تواند دادخواست خود را نزد دادگاه عالی مطرح کند. دادگاه عالی در موارد نقض قانون و دادگاه عالی فدرال در مواردی که منافع ملی در میان باشد، به موضوع رسیدگی می‌کند.

- هزینه‌های دادرسی

۲۹۹. هزینه‌های فرآیند حل اختلاف در سطح اداری قابل جبران نیست و هریک از طرفین باید هزینه‌های خود را پرداخت کنند. اما در دادرسی قضایی طرف مغلوب هزینه‌های هر دو طرف را پرداخت می‌کند.

- اعمال جریمه

۳۰۰. در صورت صدور برگ تشخیص مالیات (متضمن کسری مالیات ابرازی)، جریمه‌ای به میزان ۷۵٪ تا ۱۵۰٪ پیش‌بینی می‌شود که اغلب ۷۵٪ است. اگر اداره مالیاتی بتواند در دادگاه ثابت کند که هدف مؤدی فرار یا تقلب بوده است، علاوه بر جریمه نقدی یاد شده، جریمه‌های کیفری نیز برای مؤدی در نظر گرفته می‌شود.

(۱۰) پاکستان

- آغاز اختلاف مالیاتی

۳۰۱. در پاکستان مؤدی مجاز نیست در هر موردی اعتراض کند. عمده‌ترین مواردی که مؤدی مجاز به اعتراض است، عبارتند از:

- اعتراض به تشخیص یک‌جانبه مالیات (یا علی‌الرأس)؛
- اعتراض به تعدیل درآمد گزارش شده مؤدی در نظام خودتشخیصی یا اعتراض به برگ مالیات تعدیل شده (متمم)؛
- اعتراض به حکم مقام مالیاتی در خصوص مالیاتهای تکلیفی؛
- اعتراض به جریمه‌های مالیاتی متعلقه؛
- اعتراض به حکم مقام مالیاتی مبنی بر ردّ درخواست استرداد مازاد مالیات پرداخت شده؛

- اعتراض به حکم مقام مالیاتی مبنی بر رد درخواست مؤدی برای اصلاح کامل یا اصلاح بخشی از اسناد، حسابها یا اعداد و ارقام اظهارنامه؛
- اعتراض مؤدی به حکم مقام مالیاتی که وی را نماینده یک شخص غیرمقیم تلقی نموده است؛
- اعتراض به حکمی که منجر به افزایش بدهی مالیاتی مؤدی شده باشد؛ و
- اعتراض به تعیین مالیات بر اساس درآمد شخص غیرمقیم که از طریق حمل و نقل دریایی یا هوایی حاصل شده باشد.

- مراحل دادرسی اداری

۳۰۲. چنانچه مؤدی به مالیات تشخیصی معترض باشد، می تواند فرم اعتراض را منوط به رعایت یک سری پیش نیازها تنظیم و تسلیم کمیسیون شکایات (کمیسیون بدوی حل اختلاف درون سازمانی) نماید. مؤدی ملزم است قبل از تنظیم فرم اعتراض مالیات خود را همراه با تسلیم اظهارنامه پرداخت کند. علاوه بر آن مؤدی باید مالیات دیگری که مشتمل بر یکی از موارد ذیل است پرداخت کند: **الف**) ۱۵٪ از مابه التفاوت مالیات تشخیصی و ابرازی؛ **ب**) چنانچه مالیات سال عملکرد ماقبل مؤدی رسیده باشد، ۲۰٪ مالیات قطعی شده سال قبل؛ **ج**) چنانچه مالیات سال عملکرد ماقبل مؤدی رسیده نشده باشد، ۳۰٪ مالیات ابرازی سال عملکرد مورد اعتراض.
۳۰۳. مهلت قانونی مقرر برای اعتراض ۳۰ روز از زمان ابلاغ برگ مالیاتی، برگ مالیاتی متمم (تعدیل شده)، برگ مطالبه جریمه مالیاتی و یا هر نوع اوراق مالیاتی دیگری است. اعتراض بعد از مهلت مقرر قانونی مسموع نیست و مالیات متعلقه قطعی تلقی خواهد شد. در عین حال، در موارد استثنایی، کمیسیون می تواند ضمن ارجاع به مدارک و دلایل موجه مؤدی در خصوص اینکه در مهلت یک ماهه قانونی قادر به اعتراض نبوده است، این مهلت را تمدید نماید.
۳۰۴. مؤدی لازم نیست در زمان تسلیم اعتراض، مدارک و مستندات خود را ضمیمه نماید اما در جلسه رسیدگی و در زمان استماع شکایت، مؤدی ملزم به ارائه مدارک و مستندات مورد نیاز خواهد بود.
۳۰۵. کمیسیون شکایات مکلف است ظرف ۳ ماه از تاریخ ثبت اعتراض مؤدی رأی صادر نماید. در عین حال، مؤدی ملزم است ۳۰ روز قبل از انقضاء مهلت رسیدگی، کتباً در خصوص صدور رأی به کمیسیون یادآوری نماید. در این صورت، چنانچه کمیسیون در مورد صدور رأی در مهلت مقرر قصور ورزد، اعتراض مؤدی مورد قبول تلقی خواهد شد.

۳۰۶. چنانکه اشاره شد، اگر مؤدی کلاً یا جزئاً از رأی کمیسیون شکایات ناراضی باشد، می‌تواند تقاضای خود را برای تجدیدنظرخواهی مجدداً در دیوان تجدیدنظر مالیات بر درآمد که یک مرجع حل اختلاف برون‌سازمانی است، مطرح نماید. این دیوان مرجع مستقلی است که تحت نظارت «وزارت قانون، دادگستری و حقوق بشر» پاکستان فعالیت می‌کند. رأی دیوان تجدیدنظر قطعی تلقی می‌شود و لازم‌الاجراست. دیوان برای صدور حکم از زمان تسلیم دادخواست شش ماه فرصت دارد.

- مراحل دادرسی قضایی

۳۰۷. در مواردی که مؤدی مدعی تفسیر نادرست قانون باشد می‌تواند نزد دادگاه عالی و در نهایت، دیوان عالی پاکستان طرح دعوی نماید. چنانکه ملاحظه می‌شود، صرفاً در یک مورد خاص و استثنایی (ادعای تفسیر نادرست از قانون) مؤدی مجاز به طرح شکایت مالیاتی در مراجع بالاتر از مرجع تجدیدنظر است و نمی‌تواند در سایر موارد به رأی دیوان تجدیدنظر مالیات بر درآمد تمکین نماید.

- هزینه دادرسی

۳۰۸. هزینه دادرسی مالیاتی بر عهده مؤدی است و عبارت است از:

- الف) در مورد اعتراض به مالیات تشخیص شده یا تعدیل شده، هزینه دادرسی معادل ۱۰٪ مالیات برآورد شده یا ۱۰۰۰ روپیه (هر کدام که کمتر است)؛
- ب) در سایر موارد: در مورد اشخاص حقوقی مبلغ ۱۰۰۰ روپیه و در مورد اشخاص حقیقی مبلغ ۲۰۰ روپیه.

- اعمال جریمه

۳۰۹. ضمن پرداخت سود مبلغ مالیات معوق با نرخ بانکی، به ازای هر فصل تاخیر، ۳٪ مبلغ معوق مالیات اضافی پرداخت می‌شود. اگر هدف فرار مالیاتی باشد جریمه‌های فرار مالیاتی نیز اعمال می‌شود.

(۱۱) پرتغال

- آغاز اختلاف مالیاتی

۳۱۰. برای بروز اختلاف دلایل زیادی وجود دارد. در غالب موارد، اختلاف ریشه در تشخیص دارد. مؤدی اطلاعات را در اختیار مقامات مالیاتی قرار داده و یا در اظهارنامه وارد می‌کند و در موارد خطا یک چارچوب زمانی مشخص وجود دارد که می‌تواند نسبت به اصلاح آن اقدام کند. به عنوان مثال در مالیات بر درآمد اشخاص، مهلت اصلاح اطلاعات ۴ سال است. در مواردی که مهلت‌های تعیین شده منقضی شود مؤدی تنها می‌تواند از طریق فرآیند حل اختلاف رسمی نسبت به اصلاح اظهارنامه مالیاتی خود اقدام کند.

- مراحل دادرسی اداری

۳۱۱. اختلاف مالیاتی می‌تواند در دو سطح اداری و قضایی مطرح شود: بسته به پرونده، مرحله اداری ممکن است داوطلبانه یا اجباری باشد. این مرحله از اعتراض رایگان است و نسبت به دادرسی قضایی از رسمیت کمتری برخوردار است. دادرسی اداری، دارای دو مرحله است: اول اعتراض نزد مقام مالیاتی مطرح می‌شود، اگر مقام مالیاتی به اعتراض مؤدی به صورت تلویحی یا کتبی پاسخ منفی دهد مؤدی می‌تواند اعتراض خود را نزد وزیر دارایی مطرح کند. مقام مالیاتی برای تصمیم‌گیری در مورد رد یا قبول اعتراض مؤدی ضرب‌الاجل ندارد. اما مؤدی می‌تواند برای اجتناب از انتظار کشیدن جواب را منفی تلقی کرده (۴ ماه پس از تسلیم اعتراض) و اعتراض را در دادگاه مالیاتی مطرح کند. بسته به تعداد عوامل و عمدتاً بسته به پیچیدگی موضوع، صدور رای مقام مالیاتی ممکن است از چند ماه تا چند سال بطول انجامد.

۳۱۲. با توجه به شرایط خوداظهاری، در غالب موارد مرتبط با مالیات تکلیفی و موارد پرداخت به حساب مالیات قطعی، مؤدی اجباراً باید ادعای خود را نزد مقامات مالیاتی مطرح کند، جز در مواردی که مؤدی با خوداظهاری مخالفت کند یا زمانی که مالیات تکلیفی فقط مبتنی بر قانون و بر اساس دستورالعمل کلی اداره مالیاتی بوده باشد. در این موارد مؤدی اعتراض خود را مستقیماً ظرف مدت ۹۰ روز تسلیم دادگاه می‌کند.

۳۱۳. در موارد خوداظهاری و مالیات تکلیفی، مهلت تسلیم ادعا به مقامات مالیاتی ۲ سال پس از تسلیم برگ تشخیص و در موارد پرداخت به حساب مالیات قطعی، ۳۰ روز پس از پرداخت اشتباهی است.

۳۱۴. در موارد خوداظهاری و مالیات تکلیفی مؤدی می‌تواند در صورت دریافت پاسخ منفی از مقام مالیاتی ظرف ۳۰ روز از صدور رای نسبت به دادخواهی در دادگاه اقدام کند.

- مراحل دادرسی قضایی

۳۱۵. در کشور پرتغال به شکایات اداری و مالیاتی، دادگاههای تخصصی رسیدگی می‌کنند. دادرسی قضایی در پرداختن به موضوعات مالیاتی نیز ممکن است دارای دو مرحله باشد. بر روی دادخواست اولیه، قاضی واحد و مستقل دادگاه بدوی تصمیم‌گیری می‌کند. مؤدی و اداره مالیاتی اگر بر اساس موضوعات قانونی با رای دادگاه بدوی مخالف باشند، می‌توانند با درخواست تجدیدنظر شکایت خود را نزد دادگاه تجدید نظر و یا دادگاه عالی اداری مطرح کنند. طرح دعوی در دادگاه بدوی باید ظرف ۱۰ روز پس از صدور آخرین رای توسط مراجع اداری باشد. در صورت اعتراض به رای دادگاه بدوی، تنها در صورتی پرونده را می‌توان در دادگاه تجدیدنظر مطرح کرد که ارزش مبلغ مورد اختلاف مالیاتی کمتر از ۱۲۵۱ یورو باشد. رای دادگاه تجدیدنظر بر اساس تصمیم سه قاضی

حاضر در جلسه خواهد بود. در موارد نادر اگر در فرآیند دادرسی، موضوعات اساسی قانونی مطرح باشد مؤدی یا سازمان می‌توانند در صورت مخالفت با رای دادگاه تجدیدنظر، پرونده را نزد دادگاه عالی اداری مطرح کنند.

۳۱۶. اگر دادگاه تجدیدنظر نسبت به عدم رعایت قوانین اتحادیه اروپا در تشخیص مالیات مشکوک شود، طی تنظیم درخواستی، پرونده را به دادگاه قضایی اتحادیه اروپا ارجاع می‌دهد.

۳۱۷. در حال حاضر بیشتر اختلافات مالیاتی در دادگاه تجدیدنظر فیصله می‌یابند و چون دادگاه عالی اداری تنها به موضوعات قانونی رسیدگی می‌کند، پرونده‌های کمی در این دادگاه مطرح می‌شوند. در فرآیند حل اختلافات مالیاتی، بطور متوسط گرفتن رای نهایی ۴ تا ۵ سال بطول می‌انجامد.

- هزینه‌های دادرسی

۳۱۸. رسیدگی اداری به شکایات رایگان است. با این وجود برخی از اقدامات اتخاذی مقامات مالیاتی، هزینه‌هایی را ایجاد می‌کند (گواهی‌ها، ارزیابی‌ها و صدور احکام ضروری).

۳۱۹. تسلیم دادخواست به دادگاه دارای هزینه است. مؤدی برای آغاز فرآیند دادرسی و تسلیم شکایت باید مبلغی بین ۵۱ تا ۸۱۶ یورو پردازد. این مبلغ در نهایت توسط طرف بازنده پرداخت می‌شود.

- اعمال جریمه

۳۲۰. در موارد تشخیص دیر هنگام به ازای هر سال، بهره‌ای معادل ۴٪ اصل مالیات پرداخت نشده اعمال می‌شود و در صورت عدم پرداخت مالیات، بهره با نرخ ۷,۰۰۷٪ به ازای هر سال اعمال می‌شود. اگر مؤدی برگ تشخیص صادره را نپذیرد و تصمیم به اعتراض بگیرد به قید ضمانت تا زمان رسیدگی به موضوع مورد اختلاف مجبور به پرداخت مالیات نیست، اما همچنان بهره با نرخ ۵,۵۰۳٪ به ازای هر سال مطالبه خواهد شد. بر اساس قوانین خاصی موسوم به نظام کلی نقض مالیات، جریمه‌های کیفری، اداری و دیون مدنی نیز برای شخص متخلف پیش بینی شده است. این جریمه‌ها عبارتند از حبس تا ۸ سال، جریمه نقدی تا ۶۰۰ روز که برای اشخاص به ازای هر روز از ۱ تا ۵۰۰ یورو متفاوت است. جریمه نقدی برای شرکت تا ۱۹۲۰ روز، به ازای هر روز ۵ تا ۵۰۰ یورو پیش بینی شده است. علاوه بر این جریمه‌ها، فرد خاطی ممکن است مشمول جریمه‌های فرعی دیگری مثل تعطیلی محل کسب و یا محرومیت از انجام برخی فعالیتها نیز بشود. در صورت اعمال جریمه‌های اداری (۱۶۵۰۰۰ یورو در صورت اقدامات تعمدی و ۴۵۰۰۰ یورو در موارد سهوی) یا فرعی، تخلف به عمل آمده مشمول جریمه‌های قانون نقض مالیات نمی‌شوند. در مواردی که اختلافات مالیاتی به رسیدگی مجدد توسط اداره مالیاتی منجر شود، مؤدی از رویه نقض مطلع می‌شود.

در این موارد مؤدی می‌تواند با پرداخت سریع جریمه اداری این فرآیند (نقض مالیات) را تا زمان صدور حکم نهایی به تعویق اندازد.

۱۲) چین

- آغاز اختلاف مالیاتی

۳۲۱. در بعضی از کشورها مانند استرالیا، رای و تصمیم مالیاتی که می‌تواند مورد بازبینی و تجدید نظر قرار گیرد به شکلی گسترده تعریف شده است تا کلیه رسیدگی‌ها، تشخیص‌ها و برگ‌ها را در برگیرد. اما در قانون حل اختلافات اداری چین، محدوده‌ای تعیین شده است که بازبینی و تجدیدنظر و آغاز پروسه حل اختلاف تنها در آن حیطه مجاز می‌باشد. اقدامات اداری خاصی که در چین می‌تواند مورد بازبینی و تجدیدنظر قرار گیرد عبارتند از: (۱) وصول؛ (۲) مجوز، ارزیابی و تایید اداری؛ (۳) اقدامات مربوط به مدیریت فاکتورها؛ (۴) اجرائیات؛ (۵) جریمه‌های اداری؛ (۶) قصور در وظایف قانونی؛ (۷) تعیین صلاحیت مؤدیان؛ (۸) قصور در ضمانت پرداخت بموجب قانون؛ (۹) اقدامات اداری خاص در خصوص افشای اطلاعات دولتی؛ (۱۰) میزان اعتبار مالیاتی؛ (۱۱) ابلاغ ممنوع‌الخروجی مؤدیان؛ (۱۲) دیگر اقدامات خاصی که ممکن است حقوق و منافع قانونی مؤدیان را نقض کند.

۳۲۲. رویه‌های دادرسی بسته به نوع دادخواست تجدیدنظر متفاوت است. بطور کلی دو نوع دادخواست تجدیدنظر وجود دارد که یک نوع آن به ارزیابی و پرداخت مالیات و نوع دوم به سایر اختلافات عدم پرداخت مالیات مربوط می‌شود.

- مراحل دادرسی اداری

۳۲۳. مؤدی پس از دریافت رای اداره مالیاتی ۶۰ روز فرصت دارد تا از مرجع بالاتر تشخیص درخواست تجدیدنظر کند. در حال حاضر کمیته تجدیدنظر بالاترین هیاتی است که برای بررسی درخواست‌های تجدیدنظر مؤدیان در حوزه‌های مهم و پیچیده مالیاتی طراحی شده است. این کمیته متشکل از ماموران مالیاتی، دانشگاهی و وکلست. نظر یا حکم نهایی که این هیئت در خصوص موضوع مورد اختلاف اعلام می‌کند برای مؤدی و دستگاه مالیاتی الزام آور است.

۳۲۴. معمولاً واحد مسئول رسیدگی مجدد، اختلافات را بر اساس اسناد و مدارک ارزیابی می‌کند. مگر آنکه تحقیق موضوع از اداره مالیاتی یا اشخاص الزامی باشد. این بدان معنی است که هیئت تجدیدنظر مجبور است حقایق را بر اساس قراین بررسی کند و لزوماً به اسناد تسلیمی طرفین محدود نیست. این امر چه بسا به مؤدیان کمک می‌کند تا

مستقیماً فرصتی برای دفاع از حقوق و منافع خود بدست آورند. این هیئت ۶۰ روز فرصت دارد تا رای خود را صادر کند.

- مراحل دادرسی قضایی

۳۲۵. در مقایسه با دادرسی اداری، مؤدیان برای تجدیدنظر در آرای مراجع اداری به ندرت از دادگاهها استفاده می-کنند. استفاده از دادگاهها بواسطه عوامل مختلفی محدود شده است. مؤدیانی که در پی اصلاح رای مرجع اداری هستند باید گزینه‌های حل اختلافات اداری را پشت سر بگذارند و پیش از آغاز فرآیند دادخواهی در دادگاه، بایستی پرداختها را انجام دهند.

- هزینه‌های دادرسی

۳۲۶. کلیه هزینه‌های دادرسی بر عهده خود مؤدی است.

- اعمال جریمه

۳۲۷. اگر اختلاف مالیات به تشخیص و پرداخت مالیات مربوط باشد، مؤدی باید پیش از آغاز دادرسی اداری و قضایی نسبت به پرداخت مالیات متعلقه نماید. جریمه دیرکرد پرداخت مالیات مشمول مؤدی نمی‌شود.

(۱۳) کره جنوبی

- آغاز اختلاف مالیاتی

۳۲۸. تعداد اعتراضات مالیاتی در کره جنوبی رو به افزایش است. مؤدی در صورت دریافت حکم اداری ناعادلانه و یا عدم دریافت حکم مناسب بموجب قانون حق اعتراض یا رسیدگی مجدد دارد.

- مراحل دادرسی اداری

۳۲۹. اگر مؤدی نسبت به مالیات تعیین شده معترض باشد باید ظرف ۹۰ روز از تاریخ دریافت برگ تشخیص، اعتراض یا درخواست تجدیدنظر خود را به رییس حوزه مالیاتی ارایه دهد. رییس حوزه یا منطقه مالیاتی پس از دریافت درخواست مؤدی ۳۰ روز برای صدور حکم فرصت خواهد داشت. در صورت عدم موافقت مؤدی با حکم صادر شده توسط رییس حوزه یا منطقه مالیاتی، وی می‌تواند ظرف مدت ۹۰ روز از تاریخ دریافت حکم، از خدمات مالیاتی کشوری یا هیئت حل اختلاف مالیاتی درخواست رسیدگی و تجدیدنظر کند. هیئت حل اختلاف مالیاتی یا خدمات مالیاتی کشوری ظرف ۹۰ روز به درخواست مؤدی رسیدگی کرده و حکم صادر می‌کند. مؤدی در صورت نارضایتی از دادرسی اداری، می‌تواند شکایت خود را در مراجع قضایی پیگیری کند.

۳۳۰. پیش از طرح پرونده در مراجع قضایی مؤدی ناراضی می‌تواند ظرف ۹۰ روز پس از دریافت حکم رییس حوزه یا منطقه مالیاتی، پرونده خود را جهت رسیدگی مجدد در اختیار هیئت حسابرسی و نظارت قرار دهد. این

هیئت ظرف مدت ۳ ماه به پرونده رسیدگی نموده و حکم خود را صادر می‌کند. مؤدی می‌تواند در صورت ناراضی بودن شکایت خود را در مراجع قضایی مطرح کند.

- فرآیند دادرسی قضایی

۳۳۱. مؤدی در صورت عدم رضایت از حکم مراجع دادرسی اداری، شکایت خود را در مراجع دادرسی قضایی مطرح می‌کند. مؤدی ۱۴ روز از تاریخ صدور حکم مراجع دادرسی اداری فرصت دارد تا نزد دادگاه بدوی شکایت خود را مطرح کند. عدم طرح شکایت در مدت تعیین شده بمنزله قبول حکم صادره توسط مراجع دادرسی اداری است. در صورتیکه مؤدی به حکم دادگاه بدوی اعتراض کند، پرونده به دادگاه عالی فرستاده می‌شود. حکم این دادگاه لازم الاجرا است.

- هزینه دادرسی

۳۳۲. هزینه دادرسی اداری و قضایی بر عهده طرف بازنده و هزینه‌های دادخواهی بر عهده دادگاه است.

- اعمال جریمه

۳۳۳. برای فرار مالیاتی جریمه‌های مختلفی در قانون جرایم کیفری مالیات پیش‌بینی شده است. در قانون، فرار مالیاتی به اقدامی اطلاق می‌شود که با استفاده از ابزارهای غیر قانونی به دنبال استردادهای نادرست و یا کسر مبالغ مالیاتی است. در موارد اعتراض، بحث فرار مالیاتی نیز بررسی می‌شود و در صورت اثبات فرار مالیاتی، جریمه‌های مربوط اعم از نقدی و حبس اعمال می‌شوند. اگر مؤدی طرف محکوم پرونده باشد، علاوه بر مالیات مورد اختلاف، باید بهره مالیات معوق را نیز بپردازد.

(۱۴) روسیه

- آغاز اختلاف مالیاتی

۳۳۴. در قانون مالیاتی روسیه تعداد موضوعات مورد اختلاف و مبهم بسیار است و متأسفانه مودیان در این کشور نمی‌توانند از دستگاه مالیاتی در خصوص تصمیمات و احکام صادره توضیح بخواهند. این امر پرهیز از اختلافات در موضوعات مبهم را همیشه برای مؤدی غیرممکن کرده است. مودیان می‌توانند نظر وزارت دارایی را در خصوص تفسیر قوانین مربوط جويا شوند. اما معمولاً توضیحات و تفاسیری که به این شکل ارائه می‌شوند کلی بوده و موضوع خاص مؤدی را پوشش نمی‌دهند.

۳۳۵. مودیان بر اساس درک شخصی از قوانین مالیاتی اظهارنامه‌های مالیاتی مربوطه را تنظیم می‌کنند و چنانچه به خطای خود در اظهارنامه‌ها پی ببرند نسبت به اصلاح آن اقدام می‌کنند. برای تنظیم اظهارنامه اصلاحی ضرب‌الاجلی تعیین نشده است. البته اگر مؤدی به دلیل وجود خطایی مشمول استرداد مالیاتی شود، این اضافه پرداخت مالیاتی تنها

در شرایطی مسترد می‌شود که مؤدی ظرف مدت سه سال از پرداخت اضافی مالیات، استرداد اضافه پرداختی را درخواست کرده باشد.

۳۳۶. در روسیه نتایج حسابرسی یا درخواست‌های استرداد مالیاتی منشأ اصلی بروز اختلافات بین مؤدی و دستگاه مالیاتی است. در رابطه با اختلافات مربوط به حسابرسی باید به موارد زیر توجه داشت.

۳۳۷. در روسیه سه نوع حسابرسی وجود دارد: **الف**) حسابرسی پشت میزی در اصل بررسی رسمی اظهارنامه مالیاتی است که ظرف ۳ ماه از زمان تنظیم اظهارنامه انجام می‌گیرد. مقامات مالیاتی در طول این دوره از حقوق محدودی برخوردارند. از این رو اختلافات ناشی از حسابرسی پشت میزی جز برای گروههای خاص (استردادهای مالیات بر ارزش افزوده، تایید منافع مالیاتی و سایر موارد خاص)، ندرتاً اتفاق می‌افتد. **ب**) حسابرسی خاص قیمت‌گذاری انتقالات که صحت محاسبات قیمت‌گذاری انتقالات را بررسی می‌کند. این نوع حسابرسی بر اساس قانون جدید قیمت‌گذاری انتقالات در سال ۲۰۰۲ معرفی شده است. این نوع حسابرسی از تابستان سال ۲۰۱۴ آغاز شده و از این رو تاکنون هیچگونه اختلافی مطرح نشده است. اما انتظار می‌رود که در این حوزه نیز اختلافات به زودی آغاز شود که البته از پیچیده‌ترین نوع اختلافات مالیاتی خواهد بود. **ج**) حسابرسی میدانی متداول‌ترین نوع حسابرسی است و مقامات مالیاتی می‌توانند پرونده مؤدی را از سه سال قبل مورد حسابرسی قرار دهند. این حسابرسی جامع بوده و در ۹۷ درصد مواقع منجر به افزایش مبالغ مالیاتی قابل پرداخت می‌شود. بدیهی است در چنین شرایطی بروز اختلافات اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. بروز اختلافات بر مبنای حسابرسی میدانی معمولاً چشمگیر و در عین حال پیچیده است.

۳۳۸. چنانچه مقام مالیاتی در هر یک از انواع حسابرسی‌ها متوجه ارتکاب خطا یا اشتباه شود، ضمن صدور گواهی، تخلفات مؤدی را همراه با توضیحات در آن قید می‌کند. مؤدی باید اعتراض خود را ظرف مدت یک ماه (۲۰ روز کاری برای حسابرسی قیمت‌گذاری انتقالات خاص) تنظیم کند. اعتراضات مؤدی توسط همان مقام مالیاتی در حضور خود مؤدی مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ سپس مقام مالیاتی آخرین راه‌حل را بر اساس حسابرسی اعلام می‌کند. چنانچه مؤدی با آخرین راه‌حل ارائه شده مخالفت کند می‌تواند نسبت به آغاز فرآیند حل اختلاف مالیاتی اقدام کند.

- مراحل دادرسی اداری

۳۳۹. مؤدی در صورت مخالفت با رقم مالیاتی اعلام شده در برگ تشخیص، اعتراض خود را به مقام مالیاتی مسئول اعلام می‌کند. مقام مسئول نظر خود را به عنوان آخرین راه‌حل در جهت تامین منافع مؤدی اصلاح می‌کند (به عنوان مثال کاهش مبلغ اضافی تشخیص داده شده و یا لغو کلی آن). مقام مالیاتی نمی‌تواند نظر خود را به ضرر مؤدی تغییر

دهد. اگر مؤدی با آخرین راه حل پیشنهادی مقام مسئول مخالفت کند باید نزد مقام مالیاتی بالاتر درخواست تجدیدنظر کند. این مرحله برای آغاز دادرسی قضایی اجباری است.

- مراحل دادرسی قضایی

۳۴۰. ابتدا پرونده مؤدی بطور کامل در دادگاه بدوی بررسی می شود. این مرحله آخرین فرصت مؤدی برای ارائه مدارک و شواهد جدید است. حدوداً ۲۴ درصد از اختلافات مالیاتی در این مرحله شدت یافته و به دادگاه تجدید نظر ارجاع داده می شوند که البته در آن مرحله شانس برنده شدن مؤدی بسیار پایین است. مؤدی در صورت اعتراض به رای دادگاه بدوی می تواند اعتراض خود را در دادگاه تجدیدنظر مطرح کند. این دادگاه تفاسیر حقوقی را بیش از وقایع پرونده مدنظر قرار می دهد. اگر قضاوت در دادگاه بدوی با شواهد موجود در گزارش مغایرت داشته باشد، دادگاه تجدیدنظر یا رسماً پرونده را بررسی می کند و یا آن را برای اعاده دادرسی ارجاع می دهد.

۳۴۱. دادگاه عالی مقام قضایی دیگری است که در صورت اعتراض مؤدی به رای دادگاه تجدیدنظر به دادخواهی مؤدی رسیدگی می کند.

- هزینه های دادرسی

۳۴۲. هزینه های اصلی حل اختلاف مالیاتی عبارتند از عوارض ملی، هزینه نماینده و سایر هزینه های حقوقی. عوارض ملی رقم بسیار ناچیزی است که توسط طرف بازنده پرداخت می شود. هزینه نماینده و سایر هزینه های حقوقی قابل توجه است و میزان آن به پیچیدگی اختلافات و رقم آن بستگی دارد.

۳۴۳. بر طبق قانون، هزینه های منطقی باید از طرف بازنده پرونده مطالبه شود. تا این اواخر مؤدیان معمولاً هزینه نماینده و سایر هزینه های حقوقی را مطالبه نمی کردند، اما اخیراً مؤدیان متقاضی دریافت این قبیل هزینه ها نیز هستند. در بعضی موارد، بر طبق حکم دادگاه مقام مالیاتی هزینه های کلان مؤدی (تا سقف ۳ میلیون روبل) را باید جبران کند، اما در غالب موارد دادگاه مبالغ ناچیزی را از طرف بازنده دریافت می کند. متقاضی جبران هزینه باید درخواست خود را ظرف مدت یک ماه از زمان وصول مالیات یا ۳ سال از زمان پرداخت مالیات اضافی تسلیم مقام مالیاتی کند.

- اعمال جریمه

۳۴۴. مؤدیان از بابت تاخیر در پرداخت مالیات مشمول پرداختهای اضافی بصورت درصدی از مالیات پرداخت نشده، می شوند. این مبلغ در اصل جریمه نیست و بیشتر مبلغ جبرانی از بابت دیرکرد پرداخت مالیات است.

۳۴۵. برای موارد فرار مالیاتی مجازاتهای کیفری نیز پیش بینی شده است. حداقل مبلغ مجازاتهای کیفری ۲ میلیون روبل برای اشخاص حقوقی و ۶۰۰۰۰۰۰ روبل برای اشخاص حقیقی است. مقام مالیاتی پرونده های فاقد سابقه تخلف

را که داوطلبانه اقدام به پرداخت مالیات نمایند، مختومه کرده و از ارجاع آن به مراجع ذیصلاح دیگر برای بررسی موارد جرم اجتناب می‌کند.

(۱۵) ژاپن

- آغاز اختلاف مالیاتی

۳۴۶. اگر مؤدی نسبت به مبلغ مالیات تشخیصی معترض باشد، می‌تواند ظرف دو ماه از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص، از مقام مالیاتی درخواست رسیدگی مجدد کند. با رد درخواست مؤدی از سوی مقام مالیاتی، مؤدی می‌تواند نسبت به آغاز فرآیند حل اختلاف مالیاتی اقدام کند.

- مراحل دادرسی اداری

۳۴۷. مکانیسم اداری حل اختلافات مالیات محلی و کشوری متفاوت است:

• **مکانیسم حل اختلافات مالیات محلی:** بطور کلی مؤدی درخواستی را برای بررسی مجدد پرونده تنظیم و آن را ظرف ۶۰ روز از تاریخ ابلاغ مبلغ مالیاتی، در اختیار مقام مافوق حسابرس مالیاتی قرار می‌دهد.

• **مکانیسم حل اختلافات مالیات کشوری:** در صورت رد درخواست رسیدگی مجدد پرونده از سوی مقام مالیاتی یا عدم پاسخگویی آن به درخواست مؤدی ظرف ۳ ماه، مؤدی می‌تواند درخواست رسیدگی مجدد نزد محکمه مالیاتی کشوری کند. محکمه مالیاتی در کنار دستگاه مالیاتی است و ۱۲ شعبه در ژاپن دارد. گفته می‌شود که این مرجع، مستقل از دیگر سازمانها و از جمله دستگاه مالیاتی است. با این حال بسیاری از وکلای مالیاتی به این موضوع با دیده تردید می‌نگرند، چرا که بیشتر ممیزان و ارزیابان این مرجع از دفاتر مالیاتی اعزام شده‌اند. چنانچه این مرجع ظرف مدت ۳ ماه به درخواست مؤدی رسیدگی نکند، مؤدی به طرح شکایت خود در محاکم قضایی اقدام خواهد نمود. البته رای محکمه مالیاتی اگر به نفع مؤدی باشد لازم الاجرا است و اداره مالیاتی نمی‌تواند نسبت به آن در مراجع قضایی درخواست تجدید نظر بدهد.

- مراحل دادرسی قضایی

۳۴۸. سیستم قضایی ژاپن معمولاً سعی می‌کند اختلافات مالیاتی ارجاع شده را طی سه مقطع فیصله دهد: مقطع اول دادگاههای منطقه‌ای که به عنوان دادگاههای بدوی عمل می‌کنند؛ دادگاههای عالی که در مقام دادگاههای ثانویه وارد عمل می‌شوند و نهایتاً دیوان عالی که دادگاه نهایی تجدیدنظر است. کلیه اختلافات توسط قضات متخصص مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۳۴۹. دادگاههای بدوی و ثانویه به وقایع و موضوعات قانونی رسیدگی می کنند و دیوان عالی تنها به اختلافات مرتبط با قانون اساسی می پردازد.

- هزینه دادرسی

۳۵۰. برای رسیدگی مجدد پرونده‌ها در محکمه مالیاتی نیازی به پرداخت هزینه نیست. هزینه رسیدگی به پرونده‌ها در دادگاه بدوی در صورتیکه مبلغ مورد اختلاف ۱۰۰ میلیون ین باشد، ۳۲۰۰۰۰۰ ین و برای مواردی که مبلغ مورد اختلاف ۱ میلیون باشد، ۱۰۰۰۰۰ ین خواهد بود. هزینه دادگاه تجدیدنظر ۱۵٪ هزینه اولیه برای دادگاه بدوی است و هزینه دیوان عالی ۲۰۰ درصد هزینه تنظیم پرونده در دادگاه بدوی است. علاوه بر هزینه دادگاه، می توان به هزینه وکیل نیز اشاره نمود که معمولاً مبنای آن ساعتی است. چنانچه رای به نفع مؤدی صادر شود، هزینه‌های طرح پرونده در دادگاه توسط دستگاه مالیاتی پرداخت می شود، اما هزینه وکیل و مشاوره‌های مالیاتی توسط خود مؤدی پرداخت می شود.

- اعمال جریمه

۳۵۱. اگر مؤدی بموجب قانون مالیات خود را در موعد مقرر پرداخت نکند، نسبت به مبلغ پرداخت نشده ملزم به پرداخت بهره است. این مبلغ از فردای روز مقرر تا زمان پرداخت مالیات خواهد بود. در دو ماه اول نرخ بهره بر اساس نرخ بهره سالانه بانک مرکزی ژاپن یعنی ۴٫۳٪ خواهد بود. اما بعد از گذشت دو ماه تا تاریخ پرداخت کامل مالیات، این نرخ ۱۴٫۶٪ محاسبه می شود. اگر مؤدی به تکالیف خود بموجب قانون عمل نکرده باشد مبالغ دیگری نیز به عنوان مالیات اضافی پرداخت می کند که مبالغ آن مالیات اضافه و نحوه محاسبه آن در قانون آمده است. علاوه بر جریمه‌های مدنی فوق برای موارد فرار جریمه‌های کیفری نیز در نظر گرفته می شود.

(۱۶) سوئیس

- آغاز اختلاف مالیاتی

۳۵۲. اختلافات در حوزه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، مالیات بر درآمد شرکتها، مالیات بر عایدی سرمایه و مالیات بر انتقال املاک معمولاً در نتیجه تشخیص مأمور مالیاتی مربوطه مطرح می شود که ممکن است بر اساس حسابرسی جامع و یا بررسی اظهارنامه انجام گرفته باشد. در سوئیس اظهارنامه مالیات بر درآمد همیشه توسط مأمور مالیاتی رسیدگی می شود. وی پس از بررسی، رای رسمی را صادر می کند. از این روش با عنوان رویه تشخیص مرکب یاد می شود. در مواردی که مؤدی با مالیات تشخیصی موافق نباشد، حق دارد بموجب ماده ۱۳۲ قانون مالیات بر درآمد فدرال و مقررات کانتون به رای صادره اعتراض کند. در زمینه مالیات بر ارزش افزوده و مالیاتهای تکلیفی و مالیات حق تمبر، موارد اختلافی ناشی از حسابرسی مالیاتی است. مأمور مالیاتی برای این قبیل مالیاتهای غیر مستقیم

که به شکل خوداظهاری هستند، برگ تشخیص صادر نمی‌کند. در این مالیاتها نیز اگر مؤدی از نتایج حسابرسی ناراضی باشد می‌تواند بموجب ماده ۸۳ قانون مالیات بر ارزش فدرال، ماده ۴۲ قانون مالیات تکلیفی فدرال و ماده ۳۹ قانون عوارض گمرکی فدرال اعتراض کند. این قبیل فرآیندهای اختلاف معمولاً چهار تا پنج سال بطول می‌انجامد تا در نهایت توسط دادگاه عالی فدرال مورد قضاوت قرار گیرد.

- مراحل دادرسی اداری

۳۵۳. مؤدی اولین اعتراض خود را در رابطه با مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی به مرجع و مقام مالیاتی صادرکننده برگ تشخیص تسلیم می‌کند. در اغلب موارد در اداره مالیاتی مربوطه بخش ویژه‌ای متشکل از وکلای آموزش دیده مستقر است که در همکاری با مأمور مالیاتی اولین رای را صادر می‌کند. اگر رای مقام مالیاتی تشخیص قبلی وی را تایید کند، مؤدی می‌تواند نسبت به طرح دعوی در دادگاه اقدام کند.

- مراحل دادرسی قضایی

۳۵۴. اگر مؤدی به رای صادره مقام مالیاتی معترض باشد، می‌تواند نزد قضات مستقل، بیطرف و متخصص دادگاه تجدیدنظر مالیاتی کانتون اقامه دعوی کند. رای این دادگاه در صورت اعتراض می‌تواند در دادگاه اداری کانتون تجدید نظر شود که آخرین مرجع قضایی در سطح کانتون است.

۳۵۵. اگر رای آخرین دادگاه تجدید نظر کانتون بر علیه مؤدی باشد، وی می‌تواند بسته به پرونده نزد دادگاه عالی فدرال که در لوزان واقع شده است، اقامه دعوی کند.

۳۵۶. در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده اختلافات ابتدا نزد مرجع مالیاتی مربوطه مطرح می‌شود. اگر چنانچه اختلاف مؤدی با مرجع مالیاتی برطرف نشود، مؤدی می‌تواند برای تجدیدنظر در رای صادره، دادخواست خود را در نزد دادگاه اداری فدرال واقع در سنت گالن مطرح نماید.

- هزینه‌های دادرسی

۳۵۷. در صورت پیروزی مؤدی در فرآیند حل اختلاف مالیاتی، اداره مالیاتی بخشی از هزینه‌های او را جبران می‌کند. اما تقریباً در ۲۰ تا ۵۰٪ پرونده‌ها این هزینه‌ها جبران نمی‌شوند، حتی اگر مؤدی پیروز دادگاه باشد. در موارد اختلاف مالیاتی هزینه‌های اداره مالیاتی بر عهده مؤدی نیست. البته دادگاه در موارد شکست مؤدی هزینه‌هایی را از آن مطالبه می‌کند.

۳۵۸. هزینه‌های انجام تحقیقات بموجب ماده ۱۸۴ قانون مالیات بر درآمد فدرال و مقررات کانتون بر عهده مؤدی است. این هزینه‌ها حتی در صورت توقف تحقیقات نیز قابل پرداخت خواهد بود.

- اعمال جریمه

۳۵۹. در سوئیس بین قصور سهوی و عمدی که با هدف اجتناب یا فرار مالیاتی انجام می‌شود تفاوت قایل می‌شوند. برای خطاهای سهوی در مالیات بر درآمد و مالیاتهای سهام جریمه‌ای تا سقف ۱۰۰۰۰ فرانک سوئیس اعمال می‌شود.

۳۶۰. مودی در موارد فرار مالیاتی با پرداخت جریمه‌ای معادل سه برابر مبلغ پرداخت نشده مجازات می‌شود. در خصوص جریمه فرار کامل مالیاتی حکم مشخصی وجود دارد که مبلغ آن معادل مبلغ مالیاتی است. در موارد سهوی جریمه به یک سوم کاهش پیدا می‌کند. در موارد تقلب، زندان یا جریمه نقدی معادل ۳۰۰۰۰ فرانک سوئیس اعمال می‌شود.

(۱۷) فنلاند

- آغاز اختلاف مالیاتی

۳۶۱. متداول‌ترین روش برای آغاز فرآیند اعتراض به برگ تشخیص مالیاتی نزد هیات اصلاح و تجدید نظر مالیاتی^۱ است. مؤدی پس از صدور برگ تشخیص مالیات بر درآمد پنج سال برای اعتراض فرصت دارد. زمان رسیدگی و تشخیص مالیات در بین انواع مختلف مالیاتی متفاوت است. به عنوان مثال با توجه به اینکه مالیاتهای تکلیفی در همان زمان کسر در منبع رسیدگی می‌شوند، از این رو دوره‌ی اعتراض به آن نسبت به مالیات بر درآمد کوتاه‌تر است. در مقابل دادخواست رسیدگی به مالیات بر ارزش افزوده باید ظرف ۳ سال از پایان دوره مالی مربوط تنظیم شود.

- مراحل دادرسی اداری

۳۶۲. در بیشتر موضوعات مالیاتی، اعتراض به برگ تشخیص مالیاتی نزد هیات اصلاح و تجدیدنظر مالیاتی مطرح می‌شود. این هیات موضع و جایگاه مستقلی دارد. البته با توجه به ساختار حقیقی هیات، علاوه بر نمایندگان دستگاه مالیاتی، اعضای به نمایندگی از سازمانهای مؤدیان و شهرداری‌های محلی نیز حضور دارند. هیات اصلاح و تجدیدنظر مالیاتی به شکل مکتوب رای خود را صادر می‌کند. طول مدت دادرسی در هیات مزبور متفاوت و عمدتاً از ۱۲ تا ۱۸ ماه متغیر است. عمده اختلافات مالیاتی در سطح این هیات فیصله می‌یابند.

- مراحل دادرسی قضایی

۳۶۳. مؤدی می‌تواند نسبت به تصمیمات هیات اصلاح و تجدیدنظر مالیاتی نزد دادگاه اداری اعتراض نماید. این دادگاه به لحاظ سازمانی کاملاً مستقل بوده و مانند دادگاه عمومی است و قضاوت در آن بر عهده قضات مستقل و

متخصص انجام می‌گیرد. در این دادگاه قضاوت عمدتاً با توجه به اسناد و مدارک کتبی موجود است، اما ممکن است با برگزاری جلساتی، اظهارات شفاهی مورد استماع قرار گیرند. طول این فرآیند متفاوت است اما بطور متوسط تقریباً یکسال بطول می‌انجامد.

۳۶۴. بالاترین مرجع قضاوت در امور مالیاتی فنلاند، دادگاه عالی اداری است. درخواست تجدیدنظر و طرح اعتراض به تصمیم دادگاه اداری نیاز به مجوز دارد. مجوز درخواست تجدیدنظر به اهمیت بالقوه پرونده و خطاهای آشکاری که در این موضوع اتفاق افتاده، بستگی دارد. تقریباً ۲۰ درصد از پرونده‌ها عمدتاً بر اساس ارزش سوابق موضوع، مجوز درخواست تجدیدنظر دریافت می‌کنند. در بیشتر پرونده‌ها بررسی و رسیدگی به شکایت عمدتاً با توجه به اسناد و مدارک کتبی است. آرای مهم اتخاذی این دادگاه هر سال در کتاب سال دادگاه منتشر می‌شود. میانگین زمان پردازش و رسیدگی به موضوع در دادگاه عالی یک سال است، اما بعضی از پرونده‌ها ممکن است به زمانی بیش از یکسال نیاز داشته باشند.

۳۶۵. همچنین نشستی برای صدور احکام مهم مالیاتی در این کشور برگزار می‌شود. این نشست که به هیات عالی مالیاتی موسوم است، هیات مستقل ویژه‌ای است که در دستگاه مالیاتی سازمان‌دهی شده و احکام مهم مالیاتی را با توجه به سوابق ارزش پرونده صادر می‌کند. بیشتر احکام مذکور نیز منتشر می‌شوند. دستگاه مالیاتی، سازمانهای مرتبط با مؤدی و دریافت‌کنندگان مالیات نیز در بین اعضای هیات حاضر می‌شوند. احکامی که در هیات مالیاتی مرکزی صادر می‌شوند می‌تواند در دادگاه عالی مالیاتی مورد اعتراض و شکایت قرار گیرند. با این قبیل درخواست‌های تجدیدنظر مثل موضوعات فوری برخورد شده و مستقیماً به دادگاه عالی اداری ارجاع داده می‌شوند. لازم به ذکر است که برخی حوزه‌های خاص مالیاتی مانند مالیات بر ارث، هبه و مالیات انتقال خارج از حیطه اختیارات هیات مالیاتی مرکزی است.

- هزینه‌های دادرسی

۳۶۶. بطور کلی در فنلاند احتمال جبران هزینه‌های دادخواست مالیاتی مؤدی محدود است، حتی در مواردی که حکم نهایی به نفع او باشد.

۳۶۷. به عنوان یک قاعده کلی، هزینه‌های دادخواهی مالیاتی مؤدی قابل جبران نیست. البته هرگاه دادگاه تشخیص دهد که پرداخت هزینه‌ها از سوی مؤدی غیر منصفانه بوده است به مراجع مالیاتی دستور می‌دهد تا هزینه مؤدی را جبران کنند. تفسیر این استاندارد سخت و محدود بوده است. در عمل هزینه‌ها ممکن در شرایطی برای مؤدی جبران

شود که علت اصلی دادخواهی فاحش اداره مالیاتی و یا سایر مراجع بوده باشد. حتی در این قبیل موارد نیز هزینه‌های قابل جبران اغلب به مبالغ اسمی محدود می‌شود.

۳۶۸. حق دستگاه مالیاتی برای جبران هزینه‌های خود از بابت دادخواهی مالیاتی تقریباً در مقام کلام است و تنها در موقعیت‌های بسیار استثنایی امکان پذیر می‌شود.

۳۶۹. لازم به ذکر است که مقررات حاکم بر حق جبران هزینه‌های دادخواهی مالیاتی تنها برای فرآیندهای دادرسی قضایی قابلیت اجرا دارد و برای فرآیند هیات اصلاح و تجدیدنظر مالیاتی اعمال نمی‌شود.

- اعمال جریمه

۳۷۰. در خصوص مالیات بر درآمد، جریمه‌های اداری ممکن است حداکثر ۳۰٪ درآمد گزارش نشده باشد. در متداول‌ترین موضوعات مالیاتی، سطح جریمه‌ها بین ۵ تا ۱۰ درصد درآمد گزارش شده است.

۳۷۱. بموجب قانون، اعمال جریمه‌های مبتنی بر درصد باید برای اقدامات عمدی مودی با هدف فرار یا سهل‌انگاری آشکار، الزامی باشد. البته دستگاه مالیاتی جریمه‌های مالیاتی دیگری را برای مؤدیان شرکتها وضع می‌کند که بسیار اندک و نامناسب هستند (در حال حاضر مبالغ این جریمه‌ها مبالغ ثابت ۱۵۰ یا ۸۰۰ یورو می‌باشد). شرایط قانونی برای استفاده از جریمه‌های مبتنی بر درصد گسترش یافته است و دستگاه مالیاتی مکرراً در موارد اختلافات مالیاتی مرتبط با شرکت‌های بزرگ از جریمه‌های درصدی استفاده می‌کند.

۳۷۲. دستگاه مالیاتی فنلاند در اختلافات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده و مالیات تکلیفی حقوقی که در آن نیت قبلی یا سهل‌انگاری فاحش دخیل نباشد نیز از جریمه‌های مبتنی بر درصد استفاده می‌کند. در صورت عمدی بودن و یا سهل‌انگاری فاحش چه بسا جریمه‌هایی اعمال شود که بیش از ۱۰۰ درصد مالیات پرداخت نشده هستند. بعلاوه در مواردی که با هدف فرار مالیاتی قصوری در گزارش‌دهی مالیاتی اتفاق بیفتد، جریمه حداقلی که ۵۰ درصد مبلغ مالیاتی است وضع می‌شود. در این قبیل موارد حداکثر جریمه ۲۰۰ درصد مبلغ مالیاتی خواهد بود.

(۱۸) فیلیپین

- آغاز اختلاف مالیاتی

۳۷۳. نظام مالیاتی فیلیپین اساساً بر اساس رویکرد خوداظهاری است و مؤدی رسماً مسئولیت تعیین دیون مالیاتی، تنظیم اظهارنامه، پرداخت مالیات و رعایت شرایط گزارش‌دهی را برعهده دارد. مالیات‌های کشوری توسط دفتر درآمدهای داخلی و مالیات‌های محلی توسط خزانه‌داری محلی اجرا می‌شوند. دفتر درآمدهای داخلی یا خزانه‌داری محلی مسئولیت رسیدگی به اسناد و کنترل صحت مبالغ مالیاتی گزارش‌شده را برعهده دارند. دادخواهی مالیاتی زمانی

آغاز می‌شود که این دو مرجع یاد شده برگ تشخیص رسمی مؤدی را صادر می‌کنند و وی نسبت به آن تشخیص معترض است.

- مراحل دادرسی اداری

۳۷۴. **دادرسی اداری برای مالیاتهای کشوری:** پس از انتخاب پرونده مالیاتی مؤدی برای حسابرسی، ابتدا مجوزی صادر می‌شود که به مامور مالیاتی امکان می‌دهد تا اسناد، دفاتر حسابها و مدارک مؤدی را جهت تعیین صحت دیون مالیاتی ابرازی، به طور دقیق رسیدگی کنند. در صورت کشف موارد ناقص، برگ تشخیص اولیه صادر^۱ و در آن جزییات موارد ناقص و قوانین و مقررات مربوطه به اطلاع مؤدی می‌رسد. در موارد زیر، قانون برای جلوگیری از اختلافات مالیاتی بجای صدور برگ تشخیص اولیه، ارسال نامه رسمی درخواست اطلاعات و صدور برگ تشخیص قطعی را تصریح می‌کند:

- وقتی نقص در اظهارنامه به دلیل خطای ریاضی در محاسبات باشد.
 - در صورت وجود اختلاف بین مالیات کسر شده در منبع و مبالغ ارسالی توسط کسرکننده مالیات تکلیفی.
 - وقتی مالیات بر مصارف کالاهای خاص از بابت کالاهای مشمول پرداخت نشده باشد.
 - وقتی اشخاص غیرمعاف کالای وارداتی یا خرید داخلی را از شخص معاف از مالیات خریداری می‌کنند.
۳۷۵. اگر مؤدی در ارایه نظر خود در خصوص برگ تشخیص اولیه ظرف ۱۵ روز از تاریخ دریافت آن کوتاهی کند و یا پاسخ قانع کننده ندهد، اداره درآمدهای داخلی ضمن صدور برگ قطعی، جریمه‌های لازم‌الاجرا را اعمال خواهد کرد. اداره مالیاتی ۱۵ روز فرصت دارد پس از دریافت پاسخ مؤدی نسبت به برگ تشخیص اولیه، برگ قطعی را صادر کند. مؤدی پس از دریافت برگ قطعی، ۳۰ روز فرصت دارد تا نسبت به آن اعتراض کند. اگر اداره درآمدهای داخلی ظرف ۱۸۰ روز به اعتراض مؤدی ترتیب اثر ندهد مؤدی می‌تواند نزد دادگاه تجدید نظر مالیاتی، اقامه دعوی کند.

۳۷۶. **دادرسی اداری برای مالیاتهای محلی:** برطبق قانون، فرآیند حل اختلاف مالیات‌های محلی متفاوت از مالیات‌های ملی است. این فرآیند زمانی آغاز می‌شود که خزانه‌داری محلی، برگ تشخیصی را که در آن ماهیت مالیات محلی، هزینه‌ها، مطالبات اضافی و جریمه‌ها قید شده است، صادر می‌کند. خزانه‌داری محلی در مقایسه با اداره درآمدهای داخلی، زمان بیشتری برای پرداختن به مالیاتهای محلی دارد. مالیاتهای محلی ممکن است ظرف ۵

سال از تاریخ مطالبه رسیدگی شوند. در موارد فرار یا تقلب، خزانه‌داری محلی می‌تواند ظرف ۱۰ سال از زمان کشف فرار نسبت به ارزیابی پرونده مالیاتی مؤدی اقدام کند. مؤدی از زمان دریافت برگ تشخیص، ۶۰ روز مهلت دارد تا به صورت مکتوب اعتراض خود را به خزانه‌داری محل اعلام کند. خزانه‌داری محل نیز از زمان دریافت اعتراض ۶۰ روز فرصت دارد تا نسبت به اعتراض مؤدی رسیدگی کند. مؤدی بعد از دریافت حکم خزانه‌داری، ۳۰ روز فرصت دارد تا در صورت مخالفت با رای صادره برای آن نزد دادگاه بدوی دادخواست تنظیم کند.

۳۷۷. قوانین حاکم بر حل اختلافات مالیاتی مربوط به املاک متفاوت است. در پرونده‌های مالیات املاک، مکانیسم اعتراض از مسیر هیات‌های شبه قضایی متخصص موسوم به هیات ارزیابی دادخواست‌ها انجام می‌گیرد که از اختیارات لازم برای احضار شاهد، انجام بازرسی‌های حضوری و احضاریه فرستادن برخوردار است. در اختلافات مالیات املاک بر خلاف مالیات‌های ملی و سایر مالیات‌های محلی، معترض باید ابتدا مالیات را پرداخت کند تا به اعتراض او رسیدگی شود. اعتراض ظرف ۳۰ روز پس از پرداخت مالیات به خزانه‌داری تنظیم می‌شود و خزانه‌داری، ۶۰ روز از زمان دریافت اعتراض فرصت رسیدگی خواهد داشت. در صورت رد اعتراض و یا عدم رسیدگی به درخواست وی در ظرف ۶۰ روز، مؤدی می‌تواند با تنظیم شکایتی نزد هیات ارزیابی دادخواست‌ها، درخواست تجدیدنظر کند. رد درخواست مؤدی می‌تواند در مرجع دیگری موسوم به هیات مرکزی ارزیابی دادخواست‌ها مورد بررسی مجدد قرار گیرد.

- مراحل دادرسی قضایی

۳۷۸. دادگاه تجدیدنظر مالیاتی دادگاه بسیار تخصصی است که به پرونده‌های مالیاتی رسیدگی می‌کند. این دادگاه مرجعی است که انحصاراً آراء صادره و اقدامات اتخاذی کمیسیونر هیات درآمدهای داخلی را در رسیدگی به اختلافات و نیز استرداد مالیات‌های داخلی مورد بازبینی قرار می‌دهد. این دادگاه آراء دادگاه بدوی را در خصوص آرا و احکام هیات مرکزی ارزیابی دادخواست‌ها، بررسی می‌کند.

۳۷۹. مرحله قضایی رسیدگی به اعتراضات مالیاتی، سطوح متعددی دارد. این مرحله از دادخواهی مالیاتی بسیار مهم است زیرا بعید است که هیات درآمدهای داخلی تشخیص آن را تغییر داده یا ملغی کند.

- هزینه‌های دادرسی

۳۸۰. قوانین ویژه‌ای که دولت را ملزم به جبران هزینه‌های دادخواهی مؤدی کند حتی در موارد صدور آرای بنفع نیز موجود نیست. اقامه دعوی در دادگاه تجدیدنظر مالیاتی سالها بطول می‌انجامد. تنظیم دادخواست نزد این مرجع قضایی می‌تواند بسیار پرهزینه بوده و به مبلغ مالیاتی مورد اختلاف بستگی خواهد داشت.

- اعمال جریمه

۳۸۱. در این کشور تمکین مؤدی به قوانین با جریمه‌های مدنی، اداری و کیفری کنترل می‌شود.
۳۸۲. بموجب قوانین مالیاتی، قصور در تنظیم اظهارنامه، اظهارات یا نگهداری اسناد و مدارک به آن شکلی که در قانون تصریح شده است موجب اعمال جریمه‌ای به مبلغ ۱۰۰۰ پزوی فلیپینی می‌شود.
۳۸۳. عدم تمکین به قوانین اظهارنامه و پرداخت مالیات مؤدی را مشمول جریمه‌های مدنی می‌کند. جریمه‌های مدنی شامل پرداخت مبالغ اضافی و همراه با بهره دیرکرد پرداخت است. این مبلغ اضافی علاوه بر مالیاتهایی است که باید بموجب قانون پرداخت شود. در موارد زیر، جریمه‌ای معادل ۲۵٪ مبلغ مالیات قابل پرداخت مطالبه می‌شود:
- قصور در تنظیم اظهارنامه و به تبع آن عدم پرداخت مالیات مربوطه
 - قصور در پرداخت کسری مالیات بموجب برگ تشخیص ابلاغی در موعد تعیین شده
۳۸۴. بعلاوه در سهل‌انگاری‌های عمدی یا موارد تقلب و فرار، مبالغ اضافی قابل وصول، ۵۰ درصد مالیات قابل پرداخت خواهد بود. اگر درآمد ابرازی در اظهارنامه، ۳۰ درصد با درآمد واقعی فاصله داشته باشد، این به عنوان دلیلی بر متقلبانه بودن اظهارنامه در نظر گرفته خواهد شد.
۳۸۵. بهره مبالغ مالیاتی پرداخت نشده با نرخ ۲۰ درصد محاسبه و وصول می‌شود.
۳۸۶. جریمه اداری مالیاتهای محلی عبارت است از وصول مبالغ اضافی به میزان ۲۵ درصد مالیات پرداخت نشده به علاوه بهره دیرکرد پرداخت مالیات که با نرخ ۲ درصد به ازای هر ماه تاخیر محاسبه و وصول خواهد شد.
۳۸۷. بموجب قوانین مالیاتی برای جرایمی که در فصل دوم این قانون تعریف شده است بعضی جریمه‌های نقدی و کیفری مانند حبس نیز وضع می‌شود.

(۱۹) مجارستان**- آغاز اختلاف مالیاتی**

۳۸۸. مؤدی می‌تواند نسبت به برگ تشخیص و سایر تصمیمات مقامات مالیاتی اعتراض کند.
۳۸۹. فرآیند حل اختلاف ممکن است در داخل اداره مالیاتی و یا در خارج (توسط مراجع قضایی) باشد.
۳۹۰. برای اجتناب از بروز اختلافات مالیاتی مؤدیان می‌توانند بصورت کتبی در مورد احکام الزام‌آور، نظرات کارشناسی و تعیین قیمت منصفانه بازار سوال کنند.

- مراحل دادرسی اداری

۳۹۱. در نظام مالیاتی مجارستان مؤدیان می‌توانند در صورت مخالفت با مالیات تشخیصی و یا تاثیرات منفی تصمیمات مقامات مالیاتی اعتراض کنند. اولین اعتراض مستقیماً نزد اولین مقام مالیاتی مسئول، تنظیم می‌شود. البته این کار جنبه تشریفاتی دارد و معمولاً اولین مقام مسئول، اعتراض مؤدی را رد می‌کند.

۳۹۲. اولین مقام مسئول مالیاتی باید ظرف ۱۵ روز، اعتراض مؤدی را به مقام بالاتر ارجاع دهد. مقام مالیاتی بالاتر باید ظرف ۱۵ روز تصمیم‌گیری نموده و یا ظرف ۶۰ روز از زمان دریافت اعتراض، برگ تشخیص را مجدداً بازبینی کند.

- مراحل دادرسی قضایی

۳۹۳. مؤدی حق دارد نسبت به تصمیم مقام مالیاتی بالاتر نزد دادگاههای مستقل مجارستان اعتراض کند. در این کشور برای رسیدگی به شکایات اداری و مالیاتی، دادگاهها و محاکم خاص وجود ندارد. یک قاضی واحد به همه دعاوی رسیدگی می‌کند. اما در صورت پیچیده بودن پرونده، جلسه دادگاه با حضور سه قاضی متخصص تشکیل می‌شود.

۳۹۴. اگر برای دادگاه محرز شود که پیشینه پرونده بقدر کفایت آشکار نیست، ممکن است رای مقام مالیاتی را تغییر یا ابطال کند و یا ممکن است انجام رویه جدیدی را به مقام مالیاتی توصیه کند.

۳۹۵. در اصل امکان درخواست تجدیدنظر نسبت به رای دادگاه وجود ندارد؛ البته تحت شرایط خاص امکان بازگشایی پرونده وجود دارد.

۳۹۶. دادخواهی مالیاتی و اقدامات لازم برای آغاز آن رویه‌ای طولانی دارد و رسیدن به حکم نهایی معمولاً سالها بطول می‌انجامد.

- هزینه‌های دادرسی

۳۹۷. در مراحل دادرسی اداری باید مالیات بر حق تمبرهایی که مؤدی بابت اصلاحات پرداخت کرده، مسترد شود. هزینه مشاوره‌ها و کمک‌هایی که در این مرحله به مؤدی داده می‌شود، قابل جبران نیست.

- اعمال جریمه

۳۹۸. ناکامی در انجام تعهدات مالیاتی ممکن است جریمه‌های اداری و کیفری بدنبال داشته باشد.

۳۹۹. دیرکرد پرداخت مالیات مشمول پرداخت جریمه نقدی به ازای هر روز با نرخ ۱,۳۶۵٪ است.

۴۰۰. در موارد نقض قوانین مالیاتی و ضرر مالی به دولت، جریمه‌های کیفری اعمال می‌شود. تقلب مالیاتی بسته به میزان خسارت وارده، تا ۱۰ سال حبس به دنبال دارد.

۲۰) مکزیك**- آغاز اختلاف مالیاتی**

۴۰۱. بموجب قانون، مؤدی می‌تواند در صورت عدم قبول مبلغ مالیاتی تعیین شده و یا رد استرداد مالیاتی از سوی سازمان مالیاتی، نسبت به آغاز فرآیند حل اختلاف مالیاتی اقدام کند.

- مراحل دادرسی اداری

۴۰۲. مؤدیان پس از تاریخ دریافت برگ تشخیص مالیاتی، ۳۰ روز کاری فرصت دارند درخواست تجدیدنظر اداری خود را تسلیم مقامات مالیاتی نمایند. در اداره مالیاتی مکزیك بخش حقوقی ویژه‌ای مسئولیت رسیدگی به درخواست‌های تجدیدنظر مؤدیان را برعهده دارد. اشخاص مسئول رسیدگی به این درخواست‌ها، ماموران مالیاتی همان حوزه‌های هستند که مؤدی در آن مستقر است.

۴۰۳. رسیدگی به درخواست‌های تجدیدنظر، ۶ ماه طول می‌کشد (البته بسته به درجه پیچیدگی پرونده این زمان کمتر یا بیشتر می‌شود). با توجه به قانون مالیات فدرال اگر مقام مالیاتی ظرف یک-سه ماه حکمی صادر نکند، مؤدی می‌تواند به آن اعتراض کند و یا منتظر صدور حکم رسمی بماند. معمولاً، مؤدیان در این مرحله با سازمان به توافق نمی‌رسند، مگر اینکه ثابت کنند مقامات مالیاتی با حسابرسی مربوطه، مدارک تسلیمی یا حتی ارائه شده در زمان بررسی درخواست تجدیدنظر را تجزیه و تحلیل نکرده‌اند. بر اساس ضوابط دادگاه عالی، تنها مدارک و شواهدی قابل پذیرش هستند که در مرحله حسابرسی ارائه نشده باشند.

- مراحل رسیدگی قضایی

۴۰۴. شکایات مالیاتی ارجاع شده به سیستم قضایی در دادگاه مالیاتی فدرال توسط سه قاضی رسیدگی می‌شوند. شاید صدور رای بدوی دادگاه مالیاتی فدرال یک سال بطول انجامد. البته هر یک از طرفین دعوی (مؤدی از طریق شکایت و اداره مالیاتی از طریق درخواست تجدیدنظر) می‌توانند به رای صادره اعتراض کنند که در نهایت توسط یکی از محاکم دادگاهی حل و فصل خواهد شد.

۴۰۵. جهت اعتراض به مالیات تشخیصی و یا رد استرداد مالیاتی، اظهارنظر مالیاتی یک حسابدار رسمی ضروری است. در این ارتباط، طرفین دعوی باید کارشناسان حسابداری را تعیین کنند که مسئولیت نظر ارائه شده را بپذیرد. در صورت مغایرت نظر کارشناسان، دادگاه مالیاتی فدرال کارشناس سومی را تعیین می‌کند که نظر وی مقدم خواهد بود.

- هزینه های دادرسی

۴۰۶. جبران هزینه‌های مؤدی که به دلیل اعتراض به برگ تشخیص ایجاد می‌شوند معمولاً ممکن نیست؛ البته بموجب قانون خدمات دستگاه مالیاتی، ضرر و زیان وارده به مؤدی که در نتیجه اشتباه مامور مالیاتی ایجاد شده، قابل جبران است.

۴۰۷. دادگاه مالیاتی فدرال در عمل، سازمان مالیاتی را به پرداخت هزینه‌های دادرسی محکوم نمی‌کند، اما برای جبران برخی هزینه‌ها در سایر رویه‌ها مثل فرآیندهای توقیف، حکم صادر می‌کنند.

- اعمال جریمه

۴۰۸. بر اساس نظام قانونگذاری مکزیک، اختلافات مالیاتی با رای نهایی مبنی بر درستی یا نادرستی تشخیص یا استرداد مالیاتی به پایان می‌رسد.

۴۰۹. در مواردی که رای به نفع مؤدی صادر شود، مقام مالیاتی برگ تشخیص را نقض می‌کند. اگر مؤدی مالیات خود را قبل از صدور حکم دادگاه پرداخت کرده باشد، اداره مالیاتی مکلف است اصل مالیات را همراه با بهره و جریمه‌های احتمالی مسترد کند.

۴۱۰. اگر حکم به نفع مؤدی نباشد، مؤدی ضمن پرداخت مالیات تعیین شده، بهره، پرداخت‌های اضافی و جریمه مقرر را پرداخت می‌کند.

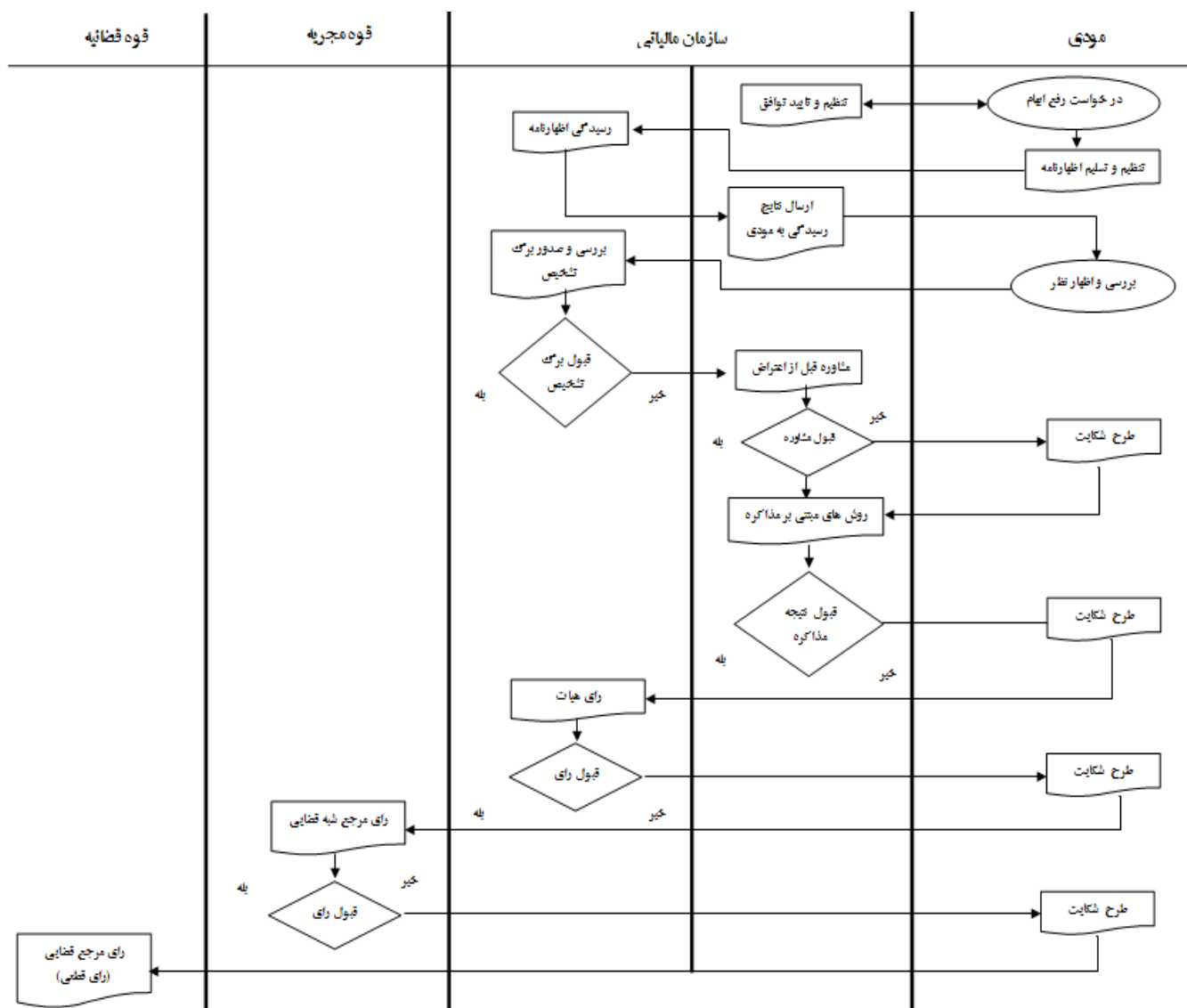
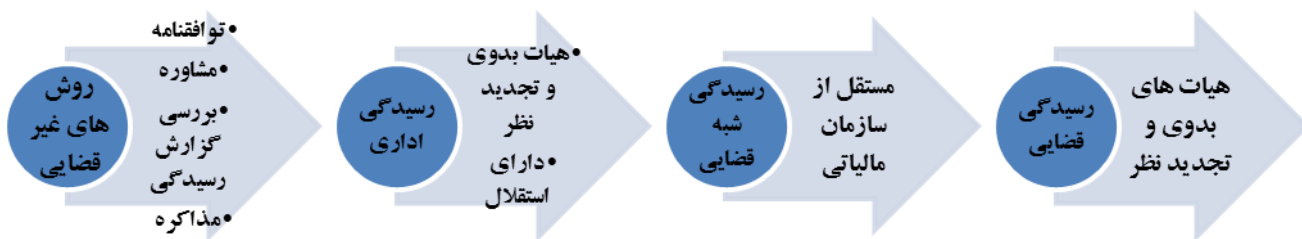
۴۱۱. جریمه‌های کیفری تنها در موارد ارتکاب جرمهای تعیین شده از سوی دادگاه مالیاتی فدرال مثل تقلب مالیاتی یا قاچاق اعمال می‌شوند.

جدول ۳: خلاصه تجربه کشورها در تعداد مراجع دادرسی

نام کشور	اداری	شبه قضایی	قضایی
بریتانیا	یک مرحله	---	دو مرحله
چین	دو مرحله	یک مرحله	یک مرحله
کره جنوبی	سه مرحله	---	یک مرحله
استرالیا	دو مرحله	یک مرحله	سه مرحله
پاکستان	یک مرحله	یک مرحله	یک مرحله
ژاپن	یک مرحله	دو مرحله	یک مرحله
هند	یک مرحله	---	دو مرحله

نام کشور	اداری	شبه قضایی	قضایی
ترکیه	یک مرحله	---	سه مرحله
آذربایجان	یک مرحله	---	یک مرحله
فنلاند	---	یک مرحله	دو مرحله

نمودار ۱: انواع روش های حل اختلاف مالیاتی



بخش پنجم: بررسی نظام دادرسی مالیاتی ایران (وضع موجود)

۴۱۲. اختلافات مالیاتی بسته به انواع مالیات، مراحل، پایه و منبع مالیات دسته‌بندی های گوناگونی را در بر می گیرد. اختلافات مالیاتی را بر حسب انواع می توان به مالیات های مستقیم و مالیات های غیر مستقیم تفکیک نمود. از حیث مراحل می توان اختلافات مالیاتی را در مرحله وضع قوانین و مقررات مالیاتی و مرحله اجرای قوانین و مقررات مالیاتی در نظر گرفت. بیشترین اختلاف مالیاتی در مرحله اجرای قوانین پیش می آید. این اختلافات ممکن است در گستره زمانی اجرای قوانین مالیاتی (شروع و پایان زمان اجرای قانون)، گستره مکانی اجرای قانون، صلاحیت سازمان تشخیص و وصول مالیات، شناسایی مودیان مشمول مالیات، تشخیص و تعیین مالیات، وصول مالیات و دادرسی مالیاتی بروز نماید (طاهری، ۱۳۹۴، ج ۱). برای رفع اختلاف بین مودی و اداره امور مالیاتی در قوانین مالیاتی مراجع مختلفی پیش بینی شده است. به طور کلی فرآیند دادرسی مالیاتی را می توان به ۳ مرحله دادرسی اداری، دادرسی شبه قضایی و دادرسی قضایی دسته بندی کرد.

۱) مراجع دادرسی

۱-۱) دادرسی اداری

۴۱۳. دادرسی اداری، نخستین مرحله از فرآیند دادرسی مالیاتی است که توسط اداره امور مالیاتی انجام می شود. در حقیقت اداره امور مالیاتی علاوه بر وظیفه تشخیص و تعیین مالیات، صدور و ابلاغ برگ تشخیص و یا مطالبه مالیات به مودی، نخستین مرجع رفع اختلاف مالیاتی نیز به شمار می آید. در این مرحله، رفع اختلاف بدون تشریفات شکلی و ماهوی انجام می شود و رسیدگی به اعتراض مودیان به شیوه ای کاملاً اداری و در مدت زمان کم انجام می شود. ۴۱۴. طبق ماده ۲۳۸ ق.م.م، مودی می تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار به آن اعتراض و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است ظرف سی روز به موضوع رسیدگی و دلایل رد یا تعدیل مندرجات برگ تشخیص درآمد را ظهر برگ تشخیص منعکس و امضا نماید.

۱-۲) دادرسی شبه قضایی

۴۱۵. مراجع مختلفی در نظام مالیاتی ایران برای دادرسی شبه قضایی پیش بینی شده اند که شامل هیأت های حل اختلاف (بدوی)، تجدیدنظر، همعرض و هیات موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.م، شورای عالی مالیاتی و هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م می گردد.

۴۱۶. این مرحله از فرآیند دادرسی مالیاتی با ارجاع پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی آغاز می گردد. مطابق ماده ۱۷۰ و ۲۴۴ ق.م.م، مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی جز در مواردی که مرجع دیگری پیش بینی شده

باشد، هیأت حل اختلافات مالیاتی است. علاوه بر اختلافاتی که ممکن بین مودی و اداره امور مالیاتی بروز نماید، در برخی موارد نیز مانند قرار تأمین مالیات و یا مطالبه مالیات از غیر مؤدی، پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح می‌شود.

۴۱۷. از بین مراجع مذکور، هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر و شورای عالی مالیاتی دارای ماهیتی متفاوت می‌باشند. شعبات شورای عالی مالیاتی موظف هستند بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقض آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید. هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر نیز صرفاً در مورد مالیات‌های قطعی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیر مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود، رسیدگی می‌کند.

۴۱۸. ارجاع تعداد زیادی از پرونده‌های مالیاتی به شورای عالی مالیاتی در سال‌های اخیر موجب شده است ضمن طولانی شدن فرایند دادرسی مالیاتی، شورای عالی مالیاتی عملاً نقش هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را پیدا کند و از سایر وظایف ذاتی خود غافل گردد. از طرف دیگر ارجاع پرونده‌های زیاد به هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر نیز موجب طولانی شدن فرایند دادرسی در این مرحله شده است. اگرچه با ایجاد شعبات این هیأت در استان‌ها انتظار می‌رود فرایند رسیدگی به پرونده‌ها تسریع گردد.

۱-۳) دادرسی قضایی

۴۱۹. علاوه بر موارد فوق مراجع دیگری جهت بررسی اعتراضات مودیان در قوانین جاری کشور پیش بینی شده است. به موجب ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری صلاحیت و حدود اختیارات دیوان به قرار زیر است:

۱- رسیدگی به شکایات و تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از:

- الف- تصمیمات و اقدامات واحدهای دولتی اعم از وزارتخانه‌ها و سازمانها و مؤسسات و شرکتهای دولتی و شهرداری‌ها و سازمان تأمین اجتماعی و تشکیلات و نهادهای انقلابی و مؤسسات وابسته به آنها.
- ب- تصمیمات و اقدامات مأموران واحدهای مذکور در بند «الف» در امور راجع به وظایف آنها.

۲- رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری و کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی، هیأت حل اختلاف کارگر و کارفرما، کمیسیون موضوع ماده (۱۰۰) قانون شهرداری‌ها منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها

۳- رسیدگی به شکایات قضات و مشمولان قانون مدیریت خدمات کشوری و سایر مستخدمان واحدها و مؤسسات مذکور در بند (۱) و مستخدمان مؤسساتی که شمول این قانون نسبت به آنها محتاج ذکر نام است اعم از لشکری و کشوری از حیث تضييع حقوق استخدامی

به موجب مقررات بند ۲، مودیان مالیاتی می‌توانند به آراء کمیسیون‌های مالیاتی نیز شکایت نمایند.

۴۲۰. براساس ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری، حدود صلاحیت و وظایف هیأت عمومی دیوان به شرح زیر است:

۱- رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از آیین‌نامه‌ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات عمومی غیردولتی در مواردی که مقررات مذکور به علت مغایرت با شرع یا قانون و یا عدم صلاحیت مرجع مربوط یا تجاوز یا سوءاستفاده از اختیارات یا تخلف در اجرای قوانین و مقررات یا خودداری از انجام وظایفی که موجب تضييع حقوق اشخاص می‌شود.

۴۲۱. با توجه به اصل صد و هفتاد و سوم (۱۷۳) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران صرفاً مردم (اشخاص غیر دولتی) می‌توانند شکایات خود را مردم نسبت به مأمورین یا واحدها با آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها در دیوان مطرح کنند.

۴۲۲. براساس مقررات مذکور مودیان می‌توانند نسبت به آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی مانند بخشنامه‌های صادره شکایت نمایند. دیوان عدالت اداری الزاماً باید بطور شکلی آنهم در مرحله بدوی صرفاً با اعتراض مؤدی وارد پرونده شده و اقدام به صدور رأی مقتضی اعم از رد شکایت، تایید مراحل قطعیت یا نقض آنها می‌نماید. در صورت نقض رای، پرونده باید مجدداً در هیات هم عرض مورد رسیدگی قرار گیرد.

۲) اهم مشکلات نظام دادرسی

عدم الزام مؤدی به تصریح مورد یا موارد اعتراض در طرح شکایت (تعیین مصادیق عینی موارد قابل اعتراض) ۴۲۳. یکی از مشکلات قوانین فعلی امکان طرح ادعاهای ناملموس و غیرعینی و کلی گویی مودی در مرحله تنظیم دادخواست می‌باشد. طرح چنین ادعاهایی عملاً راه را برای کسانی که قصد اطلاع دادرسی را دارند، باز می‌گذارد. همچنین طرح موضوعات کلی، مودی را از ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز برای طرح دعوی بی‌نیاز می‌کند.

عدم الزام مودی به ارائه مستندات و مدارک مورد نیاز برای طرح شکایت

۴۲۴. مطابق ماده ۲۲۹ ق.م.ا اداره امور مالیاتی می‌توانند برای رسیدگی به اظهارنامه یا تشخیص هرگونه درآمد مؤدی به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مالیات مکلف به ارائه و تسلیم آنها می‌باشد و گرنه بعداً به نفع او در امور مالیاتی آن سال قابل استناد نخواهد بود مگر آن‌که قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیار مؤدی میسر نبوده است. حکم این ماده مانع از آن نخواهد بود که مراجع حل اختلاف برای تشخیص درآمد واقعی مؤدی به اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مؤدی استناد نمایند. اگرچه در این ماده محدودیت‌هایی برای پذیرش مدارک در مرحله تشخیص مالیات پیش‌بینی شده است، اما فقدان محدودیت زمانی برای ارائه مستندات و مدارک مورد نیاز در طرح دعوی و عدم تعیین زمان مشخص برای فراهم نمودن و تسلیم مدارک و مستندات برای جلسات رسیدگی به شکایت، امکان طولانی شدن فرایند دادرسی و در نتیجه تاخیر در پرداخت مالیات تشخیصی را برای مودی امکان‌پذیر می‌کند.

محدود نبودن امکان طرح اعتراض مودیان به موارد خاص در مراجع بالاتر

۴۲۵. اگرچه معدود کشورهایی در مراحل اولیه دادرسی، خصوصاً دادرسی اداری، با مشخص کردن موارد و مصادیق اعتراض در قانون، محدودیت‌های خاصی را برای طرح شکایت و اعتراض تعیین و ذکر می‌کنند، اما طرح پرونده در مراجع بالاتر محدود به دلایل خاص و مشخصی مانند عدم رعایت قوانین و مقررات، نقص رسیدگی، عدم اظهار نظر در خصوص یک یا چند مورد از اعتراضات مودی و یا عدم بررسی اسناد و مدارک مودی و اظهار نظر در خصوص آن می‌باشد.

۴۲۶. در مراجع شبه قضائی معمولاً مراجع اول و دوم به صورت ماهوی رسیدگی می‌کنند و رسیدگی مرجع سوم شکلی است. از جمله مصادیق این‌گونه مراجع می‌توان به هیأت‌های حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر مالیاتی اشاره کرده که رسیدگی به آنها ماهوی است ولی در شورای عالی مالیاتی به عنوان مرجع و مرحله سوم، رسیدگی بصورت شکلی است و صرفاً از حیث عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی به آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی واقع شده باشد رسیدگی می‌کند. اما برای طرح پرونده در مراجع بالاتر محدودیتی قائل نشده است.

امکان طرح شکایت بطور همزمان در دو مرجع

۴۲۷. اگرچه دیوان عدالت اداری آخرین مرجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی می‌باشد و می‌تواند نسبت به آراء تمامی مراجع حل اختلاف مالیاتی ورود پیدا کند، اما امکان طرح همزمان شکایت در دو مرجع شورای عالی مالیاتی

و دیوان عدالت اداری و یا هیات موضوع ۲۵۱ مکرر ق.م.م و دیوان عدالت اداری از دیگر اشکالات قوانین فعلی است.

عدم اخذ هزینه دادرسی مالیاتی به تناسب مراحل دادرسی

۴۲۸. در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیأت های تجدید نظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود. اما برای شکایت و طرح پرونده در دیوان عدالت اداری و هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر مؤدیان بدون هیچ هزینه ای نسبت به طرح شکایت خود اقدام می نمایند.

عدم الزام به پرداخت کل مالیات قطعی و یا تشخیصی به عنوان پیش نیاز طرح پرونده در مراجع دادرسی

۴۲۹. روش های متعددی برای جلوگیری از وجود دارد. یکی از عوامل موثر و بازدارنده برای طرح شکایات واهی پرداخت کل مالیات قطعی شده و مورد قبول و تمام و یا درصدی از مالیات مورد اعتراض است. مطابق قوانین فعلی و رای اخیر دیوان عدالت اداری، مؤدی در صورت اعتراض به رای هیات بدوی مکلف نیست مالیات مورد قبول خود را پرداخت نماید تا پرونده وی قابل طرح در هیات تجدید نظر باشد. به عبارت دیگر بین مسئله پرداخت مالیات و فرآیند حل اختلاف مالیاتی تمایزی قائل نشده اند و مؤدی می تواند بدون پرداخت مالیات مورد قبول وارد مراحل بالاتر دادرسی اداری گردد. اگرچه سازمان مالیاتی اختیار وصول مالیات قطعی شده را از طریق عملیات اجرایی دارد.

ارسال اوراق برگ تشخیص «ابلاغ قانونی شده» به هیات های حل اختلاف مالیاتی به منزله «اعتراض مؤدی»

۴۳۰. بررسی های انجام شده نشان می دهد ۱۰ الی ۱۵ درصد از اوراق ارجاعی (ورودی ها) به هیات های حل اختلاف مالیاتی ناشی از ابلاغ اوراق تشخیص مالیاتی می باشد. از طرف دیگر در برخی موارد برگ دعوت به هیات نیز ابلاغ قانونی می شود که در نهایت منجر به تشکیل مجدد هیات می شود. بنابراین استفاده از ابلاغ الکترونیکی و یا در صورت امکان عدم ارجاع اوراق ابلاغ قانونی شده به هیات و تعیین ترتیبات اجرایی دیگری می تواند در کاهش ورودی های هیات موثر باشد.

عدم تعیین ضرب الأجل های زمانی برای هر مرحله از فرآیند حل اختلاف مالیاتی

۴۳۱. در قانون مالیات های مستقیم، به استثنای مدت زمان یک ماه برای رسیدگی به اعتراض مؤدی توسط اداره امور مالیاتی، برای سایر مراجع مهلت مشخصی برای صدور رای پیش بینی نشده است. در بسیاری از کشورها هر مرحله

از سیستم اعتراض/تجدیدنظر خواهی نوعاً دارای یک مهلت زمانی مشخص می‌باشد. این بدین معنی است که اگر دستگاه رسیدگی کننده به اعتراض/تجدیدنظر خواهی در موعد تعیین شده تصمیم خود را نگیرد، تجدیدنظر خواهی مودی به صورت خودکار پذیرفته شود و یا این تجدیدنظر خواهی رد شود.

۴۳۲. علاوه بر این، محدودیت زمانی برای تسلیم دادخواست برای طرح پرونده در هیات موضوع ماده ۲۵۱ ق.م.م پیش‌بینی نشده است.

عدم الزام مودی به داشتن وکیل در مراجع بالاتر

۴۳۳. در قوانین و مقررات مالیاتی هیچ الزامی برای داشتن وکیل از طرف مودیان برای شرکت در جلسات هیات ها وجود ندارد. اگرچه مودی مالیاتی این حق را دارد تا در فرایند رسیدگی به اعتراض/تجدیدنظر خواهی از خدمات مشاوره یا وکیل مالیاتی استفاده نماید. اما آیا مودی باید مکلف به داشتن نماینده مالیاتی (وکیل) باشد؟ داشتن نماینده در فرآیند دادرسی در مراجع بالاتر امکان طرح شکایت صحیح و مستند به قوانین و مقررات را امکان پذیر می‌کند. این الزام را می‌توان برای طرح شکایت در مراجع دادرسی بالاتر، اشخاص حقوقی و تعیین کف برای مبلغ مالیات مورد شکایت قرار داد.

تعدد مراجع دادرسی مالیاتی

۴۳۴. نتایج مطالعات تطبیقی نشان دهنده این واقعیت است که تعدد مراجع حل اختلاف خود می‌تواند به عنوان عامل اساسی برای اطلاع رسیدگی و مانع جدی در نهایی شدن پرونده‌های مالیاتی باشد. به عبارت دیگر تعداد اندک مراجع حل اختلاف مالیاتی، هدف مطلوب مطالعات کارشناسی در کارآمدسازی نظام‌های دادرسی مالیاتی است. در بیشتر کشورهای مورد مطالعه حداکثر سه مرجع حل اختلاف وجود دارد که شامل یک یا دو مرجع اداری و یک مرجع شبه قضایی (خارج از سازمان مالیاتی و زیر نظر قوه مجریه) است. در کشور ما ۶ مرجع دادرسی وجود دارد و این ساختار راه را برای کسانی که قصد اطلاع دادرسی دارند، باز گذاشته است.

روش رسمیت جلسات هیات‌ها

۴۳۵. به موجب ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی متشکل از سه نفر (یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، یک نفر قاضی، یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا جامعه حسابدارین رسمی یا مجامع حرفه‌ای یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مودی، البته در صورت ابلاغ قانونی برگ تشخیص مالیات و یا عدم اعلام مودی هنگام تسلیم اعتراض به برگ تشخیص، یک نفر به انتخاب سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به نوع فعالیت مودی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی) می‌باشد. شایان ذکر است طبق تبصره‌های ۲ و ۳ ماده مذکور، جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با

حضور سه نفر رسمی است. متأسفانه به دلیل عدم حضور نمایندگان بند ۲ و به ویژه ۳ ماده ۲۴۴ ق.م.م در جلسات هیات موجب می گردد تا هیات در تاریخ مشخص شده تشکیل نشود و یا بدون حضور آنها و به صورت غیر قانونی تشکیل و پس از انشای رای توسط نماینده سازمان، رای صادره توسط آنها امضاء گردد. بنابراین پیش‌بینی تمهیداتی مانند افزایش تعداد نمایندگان هیات، رسمیت جلسات با اکثریت اعضای هیات و بطور کلی تغییر روش رسمیت جلسات ضروری است.

تخصیص ناکافی اعضای نمایندگان هیات خصوصاً اعضای بندهای ۲ و ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم

۴۳۶. یکی از نتایج مهم تجربه کشور ها، تخصیص گرایی در فرایند حل اختلاف مالیاتی است. این تخصیص گرایی حتی در فرایند دادرسی در محاکم دادگستری و دادگاه ها هم مورد تاکید قرار می گیرد. بنابراین فارغ از تعداد اعضای هیات و اینکه چگونه و توسط چه مرجعی انتخاب می شوند، نمایندگان هیات باید از تخصیص مالیاتی کافی برخوردار باشند.

عدم وجود مدیریت حل اختلافات مالیاتی در انتهای فرآیند حسابرسی مالیاتی

۴۳۷. فرایند حسابرسی مالیاتی معمولاً به گزارش رسیدگی یا حسابرسی ختم می شود. در این گزارش، مامور مالیاتی نتایج کار حسابرسی را با استناد به قرائن و قوانین مرتبط، در قالب گزارش رسیدگی اعلام می کند. با وجود اینکه این گزارش به عنوان ارزیابی یا رسیدگی اداری تلقی نمی شود، در بسیاری از کشورها، قبل از صدور برگ تشخیص، نتایج گزارش حسابرسی یا رسیدگی مالیاتی به مودی اعلام می شود تا وی نظر خود را نسبت به گزارش و مالیات تعیین شده، اعلام نماید تا در گزارش اعمال شود.

۴۳۸. ارائه نتایج گزارش رسیدگی، به مودی قبل از صدور برگ تشخیص امکان کاهش حل اختلاف را فراهم می کند. این رویه اگرچه در قوانین مالیاتی درج نشده است، اما برخی از ماموران مالیاتی در عمل به طور غیر رسمی و غیر قانونی نسبت به اخذ تاییدیه شفاهی یا کتبی از مودیان در خصوص قبول نتیجه حسابرسی اقدام می کنند که منجر به صدور بخشنامه جهت جلوگیری از این اقدام غیر قانونی ماموران مالیاتی شده است. به نظر میرسد قانونی کردن این رویه می تواند در کاهش اختلاف مالیاتی خصوصاً در مورد پرونده های بزرگ موثر واقع شود.

عدم وجود جرایم بازدارنده نسبت به طرح بدون دلیل پرونده در هیأت

۴۳۹. از دیگر دلایلی که موجب ارسال پرونده به هیأت های حل اختلاف مالیاتی می شود، می توان به عدم بازدارندگی جرایم مندرج در قوانین مالیاتی نسبت به طرح پرونده مراجع دادرسی اشاره نمود. در قوانین مالیاتی تفاوتی در خصوص طرح پرونده در مراجع دادرسی اولیه یا بالاتر وجود ندارد و میزان بخشودگی مالیاتی برای تمامی مراحل دادرسی تقریباً یکسان می باشد.

عدم استقلال هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

۴۴۰. از عمده مشکلات موجود در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی عدم استقلال هیأت‌ها می‌باشد که بیطرفی سازمان امور مالیاتی را در کلیه مراجع دادرسی به استثنای دیوان عدالت اداری در صدور رای خدشه مواجهه نموده است. این نکته از مهمترین مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی در ایران است.

۴۴۱. بررسی و مطالعات صورت گرفته در سایر کشورها نشان می‌دهد دادرسی اداری حتی اگر در درون سازمان صورت گیرد، باید مستقل از مرجع تعیین مالیات باشد. به عبارت دیگر حتی در درون سازمان‌های مالیاتی استقلال مراجع حل اختلاف باید حفظ شود. مراجع شبه قضایی نیز در اکثر کشورها کاملاً برون سازمانی و زیر نظر قوه مجریه می‌باشند.

۳) تحولات مقررات دادرسی مالیاتی ایران

۴۴۲. از زمان تصویب قوانین مربوط به مالیات در کشور همواره مکانیزمی برای حل اختلاف بین اداره مالیات و مودیان در قوانین پیش بینی شده است. از این رو دامنه تغییرات نظام دادرسی در ایران تا حدودی زیاد بوده است. به علت کثرت قوانین در ادامه برخی از مهم‌ترین تغییرات قانونی مرتبط با نظام دادرسی اشاره می‌شود.

قانون تشکیلات وزارت مالیه کل مملکت ایران مصوب ۱۲۹۴/۰۳/۱۵

۴۴۳. نخستین سازمانی که شبیه محاکم اختصاصی و اداری بود در قانون تشکیلات وزارت مالیه مصوب ۱۰ جوزا ۱۳۹۶ مطابق ۲۱ رجب ۱۳۳۳ ه.ق بوجود آمد و موسوم به اداره محاکمات مالیه شد که به انواع اختلافات افراد با دولت رسیدگی می‌کرد. در ماده یک این قانون یکی از تقسیمات وزارت مالیه، اداره محاکمات مالیه بود. ماده ۳۰ این قانون در خصوص وظیفه محکمه مالیه اشعار می‌دارد: «وظیفه محکمه مالیه رسیدگی به تخلفاتی است که افراد مردم از تجاوزات ادارات و مامورین مالیه می‌نمایند و در ماده ۳۱ طریق محاکمه را موافق نظامنامه ای می‌داند که از طرف وزیر مالیه تهیه شده و از تصویب کمیسیون قوانین مالیه مجلس خواهد گذشت».

قانون مالیات بر عایدات و حق تمبر مصوب ۲۹ آبان ماه ۱۳۱۲ شمسی

۴۴۴. ماده ۱۷ - عایدات خالص مشمولین ماده ۱۲ از روی قرائن و اماراتی از قبیل میزان معاملات - مبلغ مال‌الاجاره - حق‌العمل - حق‌الزحمه - حق‌العلاج و غیره که در نظامنامه مخصوص تشریح خواهد شد، معین می‌شود. این نظامنامه به تصویب کمیسیون قوانین مالیه مجلس خواهد رسید. برای تشخیص این که قرائن و امارات در هر محل حاکی از چه میزان عایدات است و برای رفع اختلاف بین مالیه و مؤدیان در هر حوزه مالیاتی یک یا چند کمیسیون موسوم به کمیسیون تشخیص تشکیل می‌شود. طرز تشکیل کمیسیونهای تشخیص و حدود صلاحیت و طریق رسیدگی آنها در نظامنامه‌های مصوب کمیسیون قوانین مالیه مجلس معین خواهد شد.

۴۴۵. ماده ۱۹- هر گاه اداره مالیات اظهار شده را صحیح نداند نظر خود را با ذکر دلایل کتباً به کمیسیون مربوطه تشخیص اطلاع خواهد داد. کمیسیون در صورت موافقت با نظر مالیات عین آن را و در صورتی که میزان مالیات را بیشتر از مالیات اظهار شده و کمتر از مالیاتی که به نظر مالیات رسیده است تشخیص دهد، میزانی را که خود تشخیص می‌دهد با ذکر دلایل به مؤدی ابلاغ و اخطار می‌نماید تا اگر اعتراضی دارد در ظرف بیست روز اعتراض‌نامه خود را با ذکر دلایل به کمیسیون بدهد. در صورت تسلیم صریح مؤدی به تشخیص کمیسیون و یا عدم اعتراض در مدت مقرر میزان مالیاتی که به او ابلاغ شده قطعی و وصول خواهد شد. مگر این که مسلم گردد اشتباه در محاسبه شده است.

۴۴۶. ماده ۲۰- هر گاه مؤدی در مدت مقرر نسبت به میزان مالیات ابلاغ شده اعتراض نماید، موضوع به کمیسیون تشخیص ارجاع خواهد شد. کمیسیون طبق نظامنامه مذکور در قسمت اخیر ماده ۱۷ رسیدگی کرده رأی خواهد داد. رأی کمیسیون پس از ابلاغ به طرفین قطعی و لازم‌الاجرا است مگر در مواردی که موضوع اختلاف راجع به مالیاتی باشد که مبلغ آن متجاوز از ۵۰۰۰ ریال است که در این صورت می‌توان در ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ به محکمه تجدید نظر محاکمات مالیات مراجعه نمود. هر گاه مراجعه به محاکمات مزبور از طرف مؤدی به عمل آید مشارالیه باید قبلاً معادل وجه مابه‌الاجتلاف را در صندوق مالیات ودیعه گذارد.

نظامنامه قانون مالیات بر عایدات مصوب ۲ اسفند ماه ۱۳۱۲ (کمیسیون قوانین مالیات)

۴۴۷. ماده ۴- طبق مقررات دو بند اخیر ماده ۱۷ قانون در هر حوزه مالیاتی لااقل یک کمیسیون برای رفع اختلاف بین مؤدیان و مالیات تعیین مبلغ عایدات طبق قرائن و امارات مندرج در ماده ۲ این نظامنامه تشکیل خواهد گردید. کمیسیون مزبور تشکیل می‌شود از: یک نفر نماینده حکومت - یک نفر نماینده مالیات و یک نفر از رؤسای سایر دوائر دولتی محل به تعیین دو نفر اول و دو نفر از نمایندگان مؤدیان. مؤدیان از لحاظ این نظامنامه به چهار طبقه تقسیم می‌شوند: تجار - اطباء - وکلاء عدلیه و سایر مؤدیان هر طبقه دارای دو نماینده و دو نماینده علی‌البدل خواهد بود.

برای تشخیص مالیات هر طبقه و رفع اختلاف آنها با مالیات نمایندگان آن طبقه در کمیسیون عضویت خواهند داشت. نمایندگان تجار را اتاق تجارت محل و اگر اتاق تجارت نباشد انجمن بلدی محل و اگر انجمن بلدی نباشد خود تجار معین می‌نمایند. نمایندگان اطباء را اطباء و نمایندگان وکلاء را وکلاء معین می‌نمایند در نقاطی که عده افراد هر یک از طبقات تجار و اطباء و وکلاء کمتر از پنج نفر باشند نمایندگان آنها را انجمن بلدی و اگر انجمن نباشد حاکم انتخاب خواهد کرد. نمایندگان سایر مؤدیان را انجمن بلدی و اگر انجمن بلدی نباشد حاکم از بین

معمدین محل معین می‌نماید. طرز تعیین و معرفی نمایندگان هر طبقه و ترتیب تشکیل کمیسیون مطابق نظامنامه‌های وزارت مالیه خواهد بود. چنانچه نمایندگان هر یک از طبقات در ظرف مدتی که در نظامنامه‌های مزبور معین می‌شود انتخاب و معرفی نشوند حاکم محل نمایندگان آن طبقه رامعین خواهد کرد. عدم حضور نمایندگان مؤدیان در جلسات کمیسیون با اطلاع از تشکیل کمیسیون مانع تشکیل جلسه و اتخاذ تصمیم نخواهد بود. اطلاع عضوی که حاضر نشده باید به موجب مدرک کتبی باشد.

۴۴۸. ماده ۵ - کمیسیون می‌تواند اظهارات اشخاص ثالث را استماع نموده و حق خواهد داشت هر گونه توضیح کتبی یا شفاهی که برای تعیین مالیات مورد بحث لازم بداند از مؤدیان مربوطه تقاضا نماید ولی حق ملاحظه دفاتر و اسناد مؤدی را نخواهد داشت مگر در صورتی که شخص مؤدی برای اثبات صحت اظهارات یا ثبوت شکایت ملاحظه دفاتر و اسناد خود را تقاضا نماید.

قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۴/۰۵/۱۰

فصل پانزدهم - رسیدگی به اختلافات مالیاتی

۴۴۹. ماده ۲۳ - هر گاه مؤدی در موقع مقرر اظهارنامه ندهد و مالیات آن رأساً از طرف دارایی تشخیص و اخطار شود مؤدی حق دارد در ظرف یک ماه پس از تاریخ ابلاغ دارایی اعتراض کتبی خود را با ذکر دلیل مستقیماً یا به وسیله پست سفارشی یا تلگرافی به اداره دارایی مربوطه تسلیم نماید. در صورتی که مؤدی در ظرف مدت مقرر اعتراض ندهد، مالیات مشخصه قطعی خواهد بود. مگر آن که در اعمال ضریب یا محاسبه اشتباه شده باشد. برای رسیدگی به اعتراضات مؤدیان مالیاتی نسبت به میزان مالیات مشخصه در هر یک از نقاطی که اداره دارایی دایر باشد، یک یا چند کمیسیون بدوی تشخیص مرکب از سه نفر تشکیل می‌شود.

۴۵۰. کارمندان کمیسیون نامبرده عبارت خواهند بود: ۱- فرماندار یا بخشدار یا نماینده او. ۲- رییس دارایی یا نماینده او. ۳- نماینده اتاق بازرگانی برای رسیدگی به اختلافات اصناف و تجار و شرکتهای، نماینده شورای کشاورزی یا یکی از مالکین معتمد محل برای رسیدگی به اختلافات املاک مزروعی در موضوع آفت یا خسارت و نماینده انجمن شهر و یا شورای بخش برای رسیدگی به سایر اختلافات.

۴۵۱. کمیسیون تشخیص به اظهارات و دلایل طرفین رسیدگی و رأی خود را به اکثریت اعلام خواهد داشت این رأی پس از ابلاغ به طرفین قطعی و لازم‌الاجراء است مگر در مواردی که مابه‌الاختلاف بین مالیات مشخصه از طرف کمیسیون و مبلغی که مورد تصدیق مؤدی یا مطالبه دارایی است بیش از ۲۵ درصد باشد در این صورت می‌توان در ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی به کمیسیون تجدید نظر اعتراض نمود کمیسیون تجدید نظر مرکب خواهد بود از

فرماندار یا بخشدار یا نماینده او - شهردار یا نماینده او و دو نفر از رؤسا یا کارمندان ارشد ادارات دولتی در محل - یک نفر از نمایندگان اتاق بازرگانی برای بازرگانان و اصناف و تجار و شرکتها و یا یک نفر از نمایندگان انجمن شهر برای سایر مؤدیان و یا یک نفر نماینده شورای کشاورزی یا مالکین معتمد محلی برای املاک مزروعی رأی کمیسیون تجدید نظر غیر قابل اعتراض است.

ماده واحده- قانون اصلاح قانون مالیات بر درآمد و حل اختلافات مالیاتی مصوب سوم بهمن ماه ۱۳۳۶

۴۵۲. الف - به وزارت دارایی اجازه داده می شود اختلافات مالیاتی تا آخر سال ۱۳۳۶ مشمولین قانون مالیات بر درآمد و مستغلات و املاک مزروعی و مالیات بر ارث را از طریق توافق فردی یا دسته جمعی با مؤدیان حل و فصل نماید. این توافق برای طرفین قطعی و لازم الاجراء است و چنانچه مؤدیان مالیات مورد توافق را ظرف یک ماه از تاریخ توافق پرداخت نمایند از جریمه و زیان دیرکرد بخشوده می باشند. همچنین مؤدیانی که بدهی قطعی خود را از تاریخ تصویب این قانون نپرداخته اند در صورتی که از تاریخ اجرای این قانون تا دو ماه بدهی خود را یک جا بپردازند از جریمه و زیان دیرکرد بخشوده می باشند.

۴۵۳. تبصره ۱ - مقصود از توافق دسته جمعی تصمیماتی است که از طرف وزارت دارایی نسبت به مالیات مؤدیان مشمول ماده ۵ قانون مالیات بر درآمد بر اساس پیشینه مالیاتی اتخاذ و بنای واریز مالیات اعلام می شود و مؤدیانی که از تاریخ انتشار تصمیم وزارت دارایی منتهی تا چهار ماه به نظر وزارت دارایی تسلیم و مالیات خود را بر آن اساس واریز نمایند حساب مالیاتی آنها مختومه تلقی می گردد.

۴۵۴. تبصره ۲ - در مواردی هم که هنوز پیش آگهی صادر نگردیده توافق مجاز می باشد.

۴۵۵. تبصره ۳ - پیش آگهی های قطعی شده قبل از تصویب این قانون خواه در آن باره رأیی صادر شده یا نشده باشد نسبت به آن قسمت مالیات که هنوز پرداخت نگردیده و مورد قبول مؤدی نباشد جز موارد اختلاف محسوب می شود. ولی مؤدیانی که بدهی خود را تقسیط نموده اند مشمول این تبصره نمی باشند.

۴۵۶. تبصره ۴ - در مورد توافق فردی مؤدیانی می توانند از مزایای این قانون استفاده نمایند که حداکثر تا آخر خرداد ماه ۱۳۳۷ کتباً به ادارات دارایی مربوطه اعلام دارند که حاضر به توافق می باشند.

۴۵۷. تبصره ۵ - مرجع توافق در صورتی که اختلافات مالیاتی از پنجاه هزار ریال تجاوز ننماید اداره مربوطه و در غیر این صورت عبارت خواهد بود از کمیسیونهایی مرکب از سه نفر از اعضای عالی رتبه وزارت دارایی در مرکز به انتخاب وزیر دارایی و در شهرستانها مرکب خواهد بود از کمیسیون سه نفری از اعضاء اداره دارایی به انتخاب رییس دارایی محل.

قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵،۱۲،۲۸

فصل چهارم - کمیسیونهای تشخیص مالیات و وظائف آنها

۴۵۸. ماده ۲۴۴ - مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مراجع دیگری پیشبینی شده کمیسیون تشخیص مالیات است هر کمیسیون تشخیص مالیات از (۳) نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

۴۵۹. ۱- یک نفر نماینده وزارت دارایی. ۲- یک نفر قاضی در تهران به انتخاب وزارت دادگستری و در شهرستانها به انتخاب رییس دادگستری یا دادگاه محل. ۳- نماینده اتاق صنایع در مورد صاحبان صنایع - نماینده سندیکای پزشکان در مورد درآمد مربوط به امور پزشکی به طور کلی - نماینده کانون وکلای در مورد درآمد حاصل از وکالت و مشاوره حقوقی - نماینده سندیکاهای مهندسين مربوط در مورد امور ساختمانی و تأسیسات یا مهندسی مشاور و دفاتر فنی - نماینده شورای عالی اصناف در مورد اصناف - نماینده کانون سردفتران در مورد صاحبان دفاتر اسناد رسمی نماینده اتاق بازرگانی برای انواع درآمدهای دیگر و در نقاطی که مراجع مزبور تشکیل نشده است یکی از معتمدین محل که به مأمور مالیاتی رشته مخصوص به هر نوع فعالیت بصیر و مطلع باشد به انتخاب انجمن شهر و در غیاب انجمن به انتخاب فرماندار.

۴۶۰. تبصره - در مورد این ماده در صورتی که از صاحبان یک شغل سندیکاهای متعدد تشکیل شده باشد نماینده منتخب کلیه سندیکاهای در کمیسیون شرکت خواهند نمود و در صورتی که عضو کمیسیون موضوع بند (۳) این ماده معرفی نشود و یا با اطلاع از تشکیل جلسه کمیسیون غیبت نماید کمیسیون با حضور دو عضو دیگر به پرونده رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. در صورت اختلاف رأی بین دو عضو نامبرده پرونده به کمیسیون دیگری ارجاع می شود.

۴۶۱. ماده ۲۴۵ - نمایندگان وزارت دارایی عضو کمیسیون از بین مأموران تشخیص که حداقل دارای چهار سال سابقه خدمت در شغل ممیزی کل باشند انتخاب می گردند.

۴۶۲. تبصره - مادام که برای عضویت کمیسیون کارمند واجد شرایط مطابق مقررات این قانون وجود نداشته باشد از بین کارمندان وزارت دارایی که لااقل دارای ده سال سابقه خدمت در وزارت دارایی باشند انتخاب خواهند شد.

۴۶۳. ماده ۲۴۶ - اوقات رسیدگی کمیسیون تشخیص مالیات در مورد هر پرونده باید به مأمور تشخیص مربوط و مؤدی ابلاغ گردد. فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه رسیدگی کمیسیون در هیچ مورد نباید کمتر از یک ماه

باشد. تبصره - عدم حضور مأمور تشخیص مربوط یا مؤدی و یا نماینده او در جلسه مانع رسیدگی کمیسیون و صدور رأی نخواهد بود.

۴۶۴. ماده ۲۴۷ - در صورتی که کمیسیون صادرکننده رأی در محاسبه اشتباهی کرده باشد مکلف است با درخواست مؤدی یا مأمور تشخیص مالیاتی مربوط به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کند.

۴۶۵. ماده ۲۴۸ - آراء صادره از کمیسیون تشخیص جز در مواردی که به موجب مقررات این قانون قطعی شناخته شده است به شرح زیر قابل تجدیدرسیدگی است:

۴۶۶. الف - در صورتی که ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ از طرف مؤدی به آن اعتراض شده باشد.

۴۶۷. ب - در صورتی که درآمد مورد رأی با مبلغ مذکور در برگ تشخیص مالیات بیست درصد یا بیشتر اختلاف داشته باشد و ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی از طرف مأمور تشخیص مربوط اعتراض شده باشد.

۴۶۸. تبصره - در صورتی که پرونده فقط از لحاظ یکی از طرفین قابل تجدید رسیدگی باشد در مرحله تجدید رسیدگی فقط نسبت به اختلاف همان طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.

۴۶۹. ماده ۲۴۹ - آراء غیر قطعی کمیسیونهای تشخیص قابل تجدید رسیدگی در شعبه دیگر کمیسیون تشخیص مالیات خواهد بود که دو نفر عضو کمیسیون تشخیص نماینده دارایی و دادگستری قبلاً نسبت به موضوع مطروحه رأی نداده باشند آراء صادره در مرحله تجدید رسیدگی قطعی و لازم الاجراء می باشد.

۴۷۰. ماده ۲۵۰ - در مواردی که طبق مقررات این قانون رأی کمیسیون مالیاتی در مرحله رسیدگی بدوی قطعی است در صورتی که مؤدی قبل از صدور برگ اجرایی اقدام به پرداخت مالیات نماید و یا ترتیب پرداخت آن را بدهد و در سایر موارد در صورتی که مؤدی به رأی صادره در مرحله بدوی اعتراض نکند از شصت درصد جریمه متعلق معاف است.

۴۷۱. ماده ۲۵۱ - در صورتی که مؤدی مالیات مورد رأی کمیسیون تشخیص را در مرحله تجدید رسیدگی که بر اثر اعتراض مؤدی صادر شده است قبل از صدور برگ اجرایی پرداخت نماید یا ترتیب پرداخت آن را بدهد از بیست و پنج درصد جریمه معاف است.

۴۷۲. ماده ۲۵۲ - در مواردی که کمیسیون تشخیص را رد نماید یا این که تشخیص ممیز یا سر ممیز را با بیست درصد اختلاف یا بیشتر تغییر دهد باید نسخه ای از رأی خود را به انضمام رونوشت برگ تشخیص برای تعقیب نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال دارد.

۴۷۳. ماده ۲۵۳ - مؤدی یا مأمور تشخیص مربوط می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ آراء قطعی کمیسیونهای تشخیص مالیاتی (در غیر از مواردی که رأی به علت عدم اعتراض از طرف مؤدی یا دارایی به مرحله قطعیت می‌رسد) به استناد عدم رعایت قوانین موضوعه و با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت کنند و نقض رأی و تجدید رسیدگی را بخواهند.

۴۷۴. ماده ۲۵۷ - وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به شرح زیر است:

۴۷۵. ۱- رسیدگی به آراء قطعی کمیسیونهای مالیاتی که از لحاظ عدم مطابقت با قوانین و مقررات موضوعه مورد شکایت مؤدی یا ممیز کل واقع و طبق تشخیص اکثریت اعضای یکی از هیأت‌های تحقیق قابل طرح باشد.

۴۷۶. ۲- اعلام نظر در زمینه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و مطالعه به منظور پیشنهاد اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی به وزیر دارایی. - ۳ اظهار نظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی که وزیر دارایی حسب اقتضا برای مشورت و اظهار نظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می‌نماید.

۴۷۷. ماده ۲۵۸ - در صورتی که از طرف مأموران تشخیص و یا مؤدی شکایتی در موعد مقرر از رأی کمیسیون تشخیص مالیات واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و ارائه اسناد و مدارک ادعای نقض قوانین موضوعه شده باشد شورای عالی مالیاتی موظف است بدون این که وارد رسیدگی به ماهیت امر گردد صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و رسیدگیهای قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات مربوط به موضوع رسیدگی نموده و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقض رأی کمیسیون و یا رد شکایت مزبور صادر نماید.

۴۷۸. تبصره - شورای عالی مالیاتی با حضور پنج نفر تشکیل و آراء صادره به اکثریت مناظ اعتبار است و نظر اقلیت باید در متن رأی منعکس شود.

۴۷۹. ماده ۲۵۹ - رأی شورای عالی مالیاتی در مورد ماده ۲۵۸ لازم‌الاتباع است و کمیسیونهای مالیاتی و مأموران تشخیص مالیات و همچنین سایر مأموران مالیاتی در موارد مشابه موظف به تبعیت از آن می‌باشند و برای این که روش واحدی اتخاذ شود آراء مزبور ماهی یک بار جمع‌آوری و منتشر شود.

۴۸۰. ماده ۲۶۰ - در صورتی که رأی مورد شکایت از طرف شورای عالی مالیاتی نقض گردد پرونده باید به شعبه دیگر کمیسیون تشخیص ارجاع و مورد رسیدگی مجدد قرار گیرد در صورتی که در آن محل کمیسیون یک شعبه بیشتر نداشته باشد به کمیسیون تشخیص مرکز استان ارجاع می‌شود مرجع مزبور با تبعیت از مفاد رأی شوری مجدداً به موضوع و اختلاف مالیاتی بر طبق مقررات فصل پنجم رسیدگی می‌کند و رأی مقتضی می‌دهد و رای که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجرا است.

۴۸۱. تبصره - در مورد آراء کمیسیونهای مالیاتی که در مهلت مقرر نسبت به آن شکایت نشده در صورتی که به نظر شورای عالی مالیاتی طبق مفاد ماده ۲۵۸ قابل نقض باشد در این صورت شوری به منظور حفظ قوانین و اتخاذ روش واحد به موضوع رسیدگی و رأی بلاارجاع صادر می‌نماید و این رأی شوری موجب تجدید رسیدگی نیست و تأثیری در میزان مالیات و رأی کمیسیون ندارد. در این صورت مؤدی می‌تواند به عنوان جبران خسارت به استناد رأی شورای عالی مالیاتی علیه مأموران تشخیص و اعضاء کمیسیون تشخیص مربوط در محاکم دادگستری طرح دعوی نماید دعوی مزبور خارج از نوبت مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت.

۴۸۲. ماده ۲۶۱ - هرگاه شکایت از رأی کمیسیون تشخیص از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و مؤدی به میزان مالیات مورد رأی به دارایی وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول دارایی باشد بدهد رأی کمیسیون تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف الاجرا می‌ماند در غیر این صورت عملیات اجرایی جز در مورد توقیف مؤدی قابل اجرا خواهد بود.

۴۸۳. تبصره ۱ - در صورتی که رأی شورای عالی مالیاتی مبنی بر نقض رأی کمیسیون و تجدید رسیدگی باشد تأمین مزبور رد خواهد شد.

۴۸۴. تبصره ۲ - در مواردی که شورای عالی مالیاتی رأی کمیسیونهای مالیاتی را نقض می‌نماید موظف است یک نسخه از رأی خود را به انضمام یک نسخه از رأی کمیسیون برای تعقیب نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال دارد.

قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳

فصل سوم - مرجع حل اختلاف مالیاتی

۴۸۵. ماده ۲۴۴ - مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده هیأت حل اختلاف مالیاتی است. هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

۴۸۶. ۱- یک نفر نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی. ۲- یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته در تهران به انتخاب و معرفی شورای عالی قضایی و در شهرستان‌ها به انتخاب رییس دادگستری یادادگاه محل. ۳- نماینده نظام پزشکی در مورد درآمد مربوط به امور پزشکی، نماینده کانون و کلا در مورد درآمد حاصل و از وکالت و مشاوره حقوقی، نماینده شورای مرکزی اصناف محل در مورد اصناف، نماینده کانون سردفتران در مورد صاحبان دفاتر اسناد رسمی، نماینده اطاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران برای انواع درآمدهای دیگر و در نقاطی که مراجع مزبور

تشکیل نشده است یکی از معتمدین محل که به امور مالیاتی رشته مخصوص به هر نوع فعالیت، بصیر و مطلع باشد به انتخاب فرماندار محل.

۴۸۷. تبصره ۱ - رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی به اکثریت قطعی است و نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد و در صورتی که عضو موضوع بند ۳ این ماده معرفی نشود و یا با اطلاع از تشکیل جلسه هیأت غیبت نماید هیأت با حضور دو عضو دیگر به پرونده رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. در صورت اختلاف رأی بین دو عضو نامبرده پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگری ارجاع می شود و در هر حال رأی صادره قطعی است.

۴۸۸. تبصره ۲ - وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند رسیدگی به پرونده مالیاتی را به هیأت حل اختلاف مالیاتی شهرستانی که محل فعالیت عمده مؤدی در آنجا می باشد ارجاع نماید.

۴۸۹. تبصره ۳ - در مورد اختلاف مالیاتی مربوط به فصول اول و دوم و سوم از باب دوم و فصل اول و از باب سوم این قانون نماینده وزارت مسکن و شهرسازی در تهران و ادارات کل مسکن و شهرسازی در شهرستانها و همچنین در مورد اختلاف مالیاتی مربوط به درآمد کشاورزی نماینده وزارت کشاورزی و عمران روستایی در تهران و نماینده اداره کل کشاورزی و عمران روستایی در شهرستانها به جای نماینده موضوع بند ۳ این ماده در هیأت های حل اختلاف مالیاتی شرکت خواهد کرد و در نقاطی که ادارات کل مسکن و شهرسازی وجود نداشته باشد به جای نماینده مزبور، نماینده ای از طرف فرماندار انتخاب معرفی خواهد شد.

۴۹۰. ماده ۲۴۵ - نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی عضو هیأت از بین مأموران تشخیص که حداقل دارای دو سال سابقه خدمت در شغل ممیزی کل از تاریخ تصویب این قانون باشند انتخاب می گردند.

۴۹۱. تبصره - مادام که برای عضویت هیأت حل اختلاف مالیاتی کارمند واجد شرایط مطابق مقررات این قانون وجود نداشته باشد از بین کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارایی که دارای ده سال سابقه خدمت بوده و لااقل شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند انتخاب خواهند شد.

۴۹۲. ماده ۲۴۶ - اوقات رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده باید به مأمور تشخیص مربوط و مؤدی ابلاغ گردد، فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه رسیدگی به هیأت نباید کمتر از ده روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط.

۴۹۳. تبصره - عدم حضور مأمور تشخیص مربوط یا مؤدی یا نماینده او مانع رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود.

۴۹۴. ماده ۲۴۷ - رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجرا است مگر در موارد ذیل که پرونده امر ظرف ده روز از تاریخ تسلیم اعتراض به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد:

۴۹۵. ۱- در مورد مؤدیان به شرط آنکه ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی حداقل ده درصد مالیات مبلغ مورد رأی را با احتساب پرداخت‌های قبلی پرداخت یا به حساب سپرده واریز و ظرف همان مدت اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند. ۲- در مورد مأموران تشخیص چنانچه مبلغ مورد رأی که مأخذ محاسبه مالیات قرار می‌گیرد با مبلغ مذکور در برگ تشخیص مالیات بیش از ۲۰ درصد اختلاف داشته باشد و مأمور تشخیص مربوط ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ خدمات مالیاتی یا حسب مورد به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نماید. رأی صادر از هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم‌الاجرا است.

۴۹۶. تبصره ۱ - چنانچه درآمد مورد رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی عیناً مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قرار گیرد دو درصد درآمد مورد اختلاف به عنوان جریمه به لحاظ اعتراض غیر موجه از مؤدی مطالبه و وصول خواهد شد.

۴۹۷. تبصره ۲ - نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و شورای عالی قضایی یا دادگستری عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه رأی داده باشند.

۴۹۸. تبصره ۳ - در صورتی که پرونده فقط از لحاظ یکی از طرفین قابل تجدید رسیدگی باشد در مرحله تجدید رسیدگی فقط نسبت به اختلاف همان طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.

۴۹۹. ماده ۲۴۸ - رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیأت در متن رأی قید شود.

۵۰۰. ماده ۲۴۹ - هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مکلفند مأخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رأی قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند با درخواست مؤدی یا مأمور تشخیص مربوط، به موضوع رسیدگی و رأی را اصلاح کنند.

۵۰۱. ماده ۲۵۰ - در مواردی که هیأت حل اختلاف مالیاتی برگ تشخیص مالیات را رد و یا این که تشخیص ممیز و یا سرممیز مالیاتی را تعدیل نماید مکلف است نسخه‌ای از رأی خود را به انضمام رونوشت برگ تشخیص مالیات

جهت رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال کند تا در صورت احراز تخلف نسبت به تعقیب متخلف اقدام نماید.

۵۰۲. ماده ۲۵۱ - مؤدی یا ممیز کل مالیاتی مربوط می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به مؤدی جز در مواردی که رای هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور تشخیص قطعیت می‌یابد، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه و یا نقض رسیدگی با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت کنند و نقض رأی و تجدید رسیدگی را بخواهند.

۵۰۳. ماده ۲۵۵ - وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به شرح زیر است:

۵۰۴. ۱- تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای این قانون، همچنین در مواردی که آیین‌نامه یا بخشنامه‌ای از طرف سایر مراجع در امور مالیاتی تهیه می‌شود و قبل از تصویب یا صدور آنها بایستی نظر شورای عالی مالیاتی نسبت به موارد مزبور اخذ شده باشد

۵۰۵. ۲- بررسی و مطالعه به منظور پیشنهاد و اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و همچنین پیشنهاد اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی و یا حذف بعضی از آنها به وزیر امور اقتصادی و دارایی.

۵۰۶. ۳- اظهار نظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی حسب اقتضاء برای مشورت و اظهار نظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می‌نماید.

۵۰۷. ۴- رسیدگی به آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا ممیز کل واقع شده باشد.

۵۰۸. ماده ۲۵۶ - هر گاه از طرف مؤدی یا ممیز کل شکایتی در موعد مقرر از رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقض رسیدگی شده باشد رییس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد نمود. شعبه مزبور موظف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقض آراء هیأت‌های حل رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقض آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید، رأی شعبه با اکثریت منافع اعتبار است و نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.

۵۰۹. ماده ۲۵۷ - در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگرارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یک هیأت بیشتر نباشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی نزدیک‌ترین شهری که با محل مزبور در محدوده یک‌استان باشد ارجاع می‌شود. مرجع مزبور مجدداً به موضوع مالیاتی بر طبق فصل سوم این باب و با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد. رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجراست.

۵۱۰. حکم این ماده در مواردی که آراء صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی اعم از بدوی یا تجدید نظر توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد نیز جاری خواهد بود. تبصره - در مواردی که رأی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نقض می‌شود شورای عالی مالیاتی موظف است یک نسخه از رأی هیأت را برای رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال دارد تا در صورت احراز تخلف اقدام به تعقیب نماید.

۵۱۱. ماده ۲۵۸ - در موارد مذکور در بند ۳ ماده ۲۵۵ این قانون و همچنین هر گاه در شعب شورای عالی مالیاتی نسبت به موارد مشابه رویه‌های مختلف اتخاذ شده باشد حسب ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رییس شورای مزبور هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با حضور رییس شورا و رؤسای شعب و در غیاب رییس شعبه یک نفر از اعضای آن شورا به انتخاب رییس شورا تشکیل خواهد شد مورد یا موضوع مختلف فیه را بررسی کرده و نسبت به آن اتخاذ نظر و اقدام به صدور رأی می‌نماید. در این صورت رأی هیأت عمومی که با دو سوم آراء تمام اعضا قطعی است برای شعب شورای عالی مالیاتی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مأمورین تشخیص و وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی در موارد مشابه لازم‌الاتباع است و جز به موجب نظر هیأت عمومی یا قانون قابل تغییر نخواهد بود و نظر اقلیت نیز باید در متن صورتجلسه هیأت عمومی منعکس شود.

۵۱۲. ماده ۲۵۹ - هر گاه شکایت از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و مؤدی به میزان مالیات مورد رأی وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول ممیز کل مالیاتی باشد، معرفی نماید رأی هیأت تا صدور رأی شورای عالی مالیات موقوف‌الاجرا می‌ماند.

۵۱۳. ماده ۲۶۰ - در مواردی که شکایت مؤدی از طرف شعبه شورای عالی مالیاتی رد می‌شود معادل پنج هزار مالیات موضوع رأی مورد شکایت که در هر صورت از یک هزار ریال کمتر و از پنجاه هزار ریال بیشتر نخواهد شد به عنوان هزینه رسیدگی از مؤدی وصول می‌گردد.

۵۱۴. قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سوم اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی مصوب

۵۱۵. ماده ۵۸ - متن زیر به عنوان ماده ۲۵۱ مکرر با یک تبصره الحاق می‌گردد:

۵۱۶. در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید.

۵۱۷. رأی هیأت به اتفاق آراء قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد. حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود.

۵۱۸. تبصره - در مورد مالیات‌های قطعی شده بیش از پانصد هزار ریال در صورتی که شکایت مؤدی مردود تشخیص داده شود علاوه بر مالیات مقرر و جرائم متعلقه، جریمه دیگری تا بیست و پنج درصد مالیات متعلقه به تشخیص هیأت مزبور وصول خواهد شد.

۵۱۹. ماده ۵۹ - تبصره ذیل ماده ۲۶۶ به تبصره ۱ تبدیل و متن زیر به عنوان تبصره ۲ به ماده مذکور اضافه می‌گردد:

۵۲۰. تبصره ۲ - در هر مورد که رأی مرجع تجدید نظر توسط دیوان عدالت اداری نقض و یا پرونده قابل رسیدگی مجدد اعلام گردد پرونده امر منحصراً به جهات مورد نظر دیوان مزبور به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی که حداقل یکی از آنان سمت معاون وی را خواهد داشت احاله و رأی هیأت اخیرالذکر قطعی و لازم‌الاجرا خواهد بود.

۵۲۱. ماده ۵۷ - متن زیر به آخر بند ۲ ماده ۲۲۴ اضافه می‌شود:

۵۲۲. در صورتی که ظرف یک ماه از تاریخ درخواست وزارت امور اقتصادی و دارایی، قاضی مورد نظر معرفی نشود وزارت مذکور می‌تواند از وجود قضات بازنشسته استفاده نماید. در شهرستانها به استثنای تهران که استفاده از وجود قاضی بازنشسته مقدور نباشد، یک نفر بصیر و مطلع در امور حقوقی از سوی قوه قضائیه انتخاب خواهد شد.

قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

۵۲۳. ماده ۱۰۷ - ماده (۲۴۴) و تبصره‌های ذیل آن حذف و متن زیر و تبصره‌های آن جایگزین می‌شود:

۵۲۴. ماده ۲۴۴ - مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است. هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

۵۲۵. ۱- یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور. ۲- یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که بازنشسته واجد شرایطی در شهرستانها یا مراکز استانها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی

کشور، رئیس قوه قضائیه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود.

۳- یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی یا مجامع حرفه‌ای یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا همزمان با تسلیم اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مؤدی انتخاب خود را اعلام ننماید سازمان امور مالیاتی با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد.

۵۲۶. تبصره ۱ - جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا است، ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.

۵۲۷. تبصره ۲ - اداره امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیأت‌ها به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد و حق الزحمه اعضاء هیأت‌های حل اختلاف براساس آیین‌نامه‌ای که بنا به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید از محل اعتباری که به همین منظور در بودجه سازمان مذکور پیش‌بینی می‌شود قابل پرداخت خواهد بود.

۵۲۸. ماده ۱۰۸ - متن زیر جایگزین ماده (۲۴۵) می‌گردد و تبصره ذیل آن حذف می‌شود:

۵۲۹. ماده ۲۴۵ - نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیأت از بین کارمندان سازمان مذکور که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و لااقل شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند انتخاب خواهند شد.

۵۳۰. ماده ۱۰۹ - ماده (۲۴۶) و تبصره ذیل آن به شرح زیر اصلاح می‌شود:

۵۳۱. ماده ۲۴۶ - وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده، جهت حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز اعزام نماینده اداره امور مالیاتی باید به آنها ابلاغ گردد. فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه هیأت نباید کمتر از ده روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط.

۵۳۲. تبصره - عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوط مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود.

۵۳۳. ماده ۱۱۲ - ماده (۲۵۱) به شرح زیر اصلاح می‌شود:

۵۳۴. ماده ۲۵۱ - مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند

۵۳۵. ماده ۱۱۳ - ماده (۲۵۱) مکرر به شرح زیر اصلاح می‌گردد:

۵۳۶. ۱- بعد از عبارت «موضوع این قانون» عبارت «و مالیات‌های غیرمستقیم» اضافه می‌شود.

۵۳۷. ۲- عبارت «اتفاق آرا» به عبارت «اکثریت آرا» تغییر می‌یابد.

قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده (۲۴۷) به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۸/۰۲/۲۰

۵۳۸. ماده واحده - متن زیر به عنوان ماده (۲۴۷) به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن الحاق می‌گردد :

۵۳۹. ماده ۲۴۷- آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجراء است. مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی براساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرارگیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد .

۵۴۰. تبصره ۱- مؤدی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به‌مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.

۵۴۱. تبصره ۲- نمایندگان عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهارنظر داشته یا رأی داده باشند.

۵۴۲. تبصره ۳- در صورتی که رأی صادره هیأت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدیدنظرخواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدیدنظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.

۵۴۳. تبصره ۴- آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثناء مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد برابر مقررات ماده (۲۵۱) این قانون قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود.

۵۴۴. تبصره ۵ - سازمان امور مالیاتی کشور اجازه دارد شکایت کتبی مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی صادره تا تاریخ تصویب این ماده که در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی ذی‌ربط تسلیم شده است را یک بار به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به منظور رسیدگی و صدور رأی مقتضی احاله نماید.

۵۴۵. تبصره ۶- در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت‌های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیأت‌های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.

بخش ششم: مراجع غیر قضایی در ایران

۵۴۶. به علت گسترش دخالت دولت ها در امور و ایجاد سازمان های اداری متعدد، مناسبات جدیدی در روابط حقوقی و اجتماعی ظاهر شد که از جنبه های مختلف برای مراجع عام قضائی ناشناخته بود و ورود در ماهیت و حل و فصل دعاوی ناشی از آنها، نیاز به اطلاعات فنی و آگاهی های تخصصی در رشته وابسته به آن ها داشت. از طرف دیگر، رفع اختلافات ناشی از آن روابط، نیازمند سرعت عمل و اتخاذ تصمیم سریع بود که با طبع مراجع قضائی عمومی و آئین دادرسی آن سازگار نبود؛ پس مراجعی در خارج از مراجع عمومی قضائی، با عناوین مختلف بوجود آمده اند که براساس قوانین ماهوی و شکلی ویژه، به اختلافاتی که از اجرای قوانین خاص ناشی می گردد، رسیدگی می نمایند. به عبارت دیگر مناسبات جدید در روابط حقوقی و اجتماعی موجب گسترش دخالت دولت ها، در فرایند رسیدگی های معمول و سنتی قضایی شده است و علاوه بر مراجع عمومی قضایی، شکل دیگری از رسیدگی به امور اجتماعی در طول تاریخ روابط زندگی بشر به وجود آمده است.

۵۴۷. فلسفه تشکیل مراجع غیر قضایی را می توان شامل موارد زیر دانست:

تخصصی بودن رسیدگی: دعاوی قابل طرح در مراجع اختصاصی اداری تخصصاً به دعاوی میان دولت و شهروندان می پردازند. بنابراین، ضروری است که رسیدگی به اینگونه دعاوی در مراجع اختصاصی غیر قضایی مطرح شوند تا بهتر رسیدگی شوند.

سرعت در رسیدگی: از آن رو که این دعاوی نقش مهمی در نفع عمومی شهروندان دارند، لازم است که به دور از تشریفات معمول دعاوی مطرح در دادگستری و با سرعت بالاتری رسیدگی شوند.

توجه به منافع عمومی: ماهیت دعاوی مطرح در این مراجع، همچون دعاوی مالیاتی اقتضاء دارد که منافع عمومی تامین گردد و در این مراجع، تامین این منافع بهتر تامین می گردد.

فقدان امکانات در دادگاه های دادگستری: روشن است که دادگاه های عمومی با تراکم پرونده و کمبود امکانات روبروست و اهمیت این دعاوی اقتضا دارد که در مراجع شبه قضایی رسیدگی شوند.

۵۴۸. در نظام حقوقی ایران اصل بر این است که به کلیه دعاوی در دادگاه های عمومی رسیدگی شود. بر اساس اصل ۱۵۹ قانون اساسی، صلاحیت رسیدگی به دعاوی به طور کلی در اختیار دادگاه های دادگستری است، ولی ترتیب اعمال و تقسیم آنها میان دادگاه ها بر عهده قوانینی عادی واگذار شده است تا با توجه به موقعیت و مقتضیات کار به آن عمل کند. اما بنظر می رسد که در این مورد دادگاه های عمومی بخاطر کثرت مراجعات مردم و گستردگی و تنوع دعاوی حقوقی ظرفیت لازم برای دعاوی مردم علیه دولت را ندارند. به همین دلیل در سال های اخیر مراجعی تحت عنوان مراجع غیر قضایی بوجود آمده است.

۵۴۹. این مراجع اداری از آن جهت مراجع شبه قضایی نامیده شده‌اند که از یک طرف قضایی نیستند چون جزء قوه قضائیه محسوب نمی‌شوند و معمولاً زیرمجموعه قوه مجریه هستند و افرادی که در آن رأی می‌دهند قاضی نیستند؛ اگر هم قاضی در آن‌ها وجود دارد رای اکثریت ملاک است و از طرف دیگر این گونه نهادها آرای صادر می‌کنند که اثر مراجع شبه قضایی دارد و درباره حقوق و تکالیف افراد لازم‌الاجرا است. وصف مراجع شبه قضایی به جهت کارکرد نزدیکی است که این گونه مراجع چه از لحاظ ساختار و چه از لحاظ رسیدگی به دادگاه‌های دادگستری دارند. در کل این مراجع بخشی از قوه قضائیه محسوب نمی‌شوند و تصدی این مراجع به وسیله قضات و دارندگان پایه قضایی نیستند. همچنین اغلب این مراجع در زیرمجموعه قوه مجریه کار می‌کنند و نام آن‌ها دادگاه، دیوان، محکمه و عناوین مشابه نیست، بلکه با عنوان‌های سازمان، هیات، کمیسیون‌های حل اختلاف و... به وجود آمده‌اند.

۵۵۰. از آنجایی که اصل بر رسیدگی به دعاوی در دادگاه‌های دادگستری است، بر عهده قانونگذار است که موضوعات خارج از صلاحیت دادگاه‌های دادگستری را با وضع قوانین خاص مشخص کند تا شهروندان هنگام طرح دعوی بدانند دقیقاً به کجا بایستی مراجعه کنند. بنابراین انواع مراجع شبه قضایی را می‌توان در قوانین و مقررات مختلفی ملاحظه نمود. این مراجع ممکن است در هر قانون خاصی و تحت هر عنوانی اعم از هیات یا کمیسیون یا عنوانی دیگر برای رسیدگی به اعتراضات اشخاص پیش‌بینی شده باشد. در واقع ادبیات واحدی در هنگام تدوین قواعد قانونی توسط قانونگذار مورد استفاده قرار نگرفته است. مثلاً در ماده ۱۹۷ قانون آیین دادرسی مدنی از عنوان مراجع غیردادگستری استفاده شده است یا اینکه ماده ۱۰۳ قانون مالیات‌های مستقیم از اصطلاح «مراجع اختصاصی غیرقضایی» نام برده است.

۵۵۱. از آنجایی که اختیارات این مراجع نسبتاً وسیع و قابل توجه است و رایی که درباره افراد صادر می‌کنند در حقوق آن‌ها موثر است، قانون‌گذار برای تضمین رعایت حق و عدالت، مکانیزم اعتراض و تجدید نظر از آرای این دسته از مراجع را فراهم کرده است. اصل صد و هفتاد و سوم (۱۷۳) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مقرر می‌دارد: «به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها با آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوانی به نام "دیوان عدالت اداری" زیر نظر رییس قوه قضائیه تأسیس می‌گردد. حدود اختیارات و نحوه عمل این دیوان را قانون تعیین می‌کند». بر اساس بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری و کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی، هیأت حل اختلاف کارگر و کارفرما، کمیسیون موضوع ماده (۱۰۰) قانون شهرداری‌ها منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها در صلاحیت و حدود اختیارات

دیوان قرار گرفته است. رسیدگی دیوان عدالت اداری نسبت به آرای قطعی این مراجع، تنها از جنبه شکلی و بنابر رعایت نظم حاکم و اصول دادرسی است و دیوان عدالت اداری، رسیدگی ماهوی نمی‌کند. در ادامه به ساختار تشکیلاتی برخی از مراجع شبه قضایی اشاره می‌شود.

کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری

۵۵۲. مطابق مفاد ماده ۱۰۰ قانون شهرداری‌ها مالکین اراضی و املاک واقع در محدوده شهر یا حریم آن باید قبل از هر اقدام عمرانی یا تفکیک اراضی و شروع ساختمان از شهرداری پروانه اخذ نمایند. شهرداری می‌تواند از عملیات ساختمانی ساختمان‌های بدون پروانه یا مخالف مفاد پروانه بوسیله مأمورین خود اعم از آنکه ساختمان در زمین محصور یا غیرمحصور واقع باشد جلوگیری کند. مطابق تبصره ۱ این ماده، در موارد مذکور که از لحاظ اصول شهرسازی یا فنی یا بهداشتی قلع تأسیسات و بناهای خلاف مشخصات مندرج در پروانه ضرورت داشته باشد یا بدون پروانه شهرداری ساختمان احداث یا شروع به احداث شده باشد به تقاضای شهرداری موضوع در کمیسیونهایی مرکب از نماینده وزارت کشور به انتخاب وزیر کشور و یکی از اعضای انجمن شهر، به انتخاب انجمن مطرح می‌شود.

۵۵۳. کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری در میان مراجع قضائی در کنار مراجع عمومی دادگستری منحصراً به اختلافات و دعاوی خاص رسیدگی می‌کنند. کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری نمونه‌ای از مراجع اختصاصی خارج از دادگستری که دارای شخصیت حقوقی مستقل می‌باشد و از نظر تشکیلات و سازماندهی ارتباطی با قوه قضائیه ندارد. کمیسیون ماده ۱۰۰ مرجع بی‌طرفی است که بین شهرداری و شهروند ذینفع قضاوت می‌نماید و خود مرجعی شبه قضائی به حساب می‌آید.

۵۵۴. کمیسیون پس از وصول پرونده به ذینفع اعلام می‌کند که ظرف ده روز توضیحات خود را کتباً ارسال دارد. پس از انقضای مدت مذکور کمیسیون مکلف است موضوع را با حضور نماینده شهرداری که بدون حق رأی برای ادای توضیح شرکت می‌کند ظرف مدت یکماه تصمیم مقتضی بر حسب مورد اتخاذ کند. اعضای کمیسیون طبق تبصره ۱ ماده ۱۰۰ قانون شهرداری‌ها مرکب از سه عضو، یکی از قضات دادگستری به انتخاب وزیر دادگستری، نماینده وزارت کشور به انتخاب وزیر کشور و یکی از اعضای شورای اسلامی شهر به انتخاب شورا تشکیل می‌شود. جلسه کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری با حضور هر سه عضو اعتبار پیدا می‌کند. فقدان یکی از اعضاء در جلسه، آن جلسه را از رسمیت می‌اندازد. هر سه امضای اعضاء اعتبار یکسانی داشته و یکی بر دیگری ارجحیت ندارد. بعد از انشاء و صدور رأی برای ابلاغ، اعضای کمیسیون حق تغییر در آن را ندارند. چنانچه یکی از اعضاء با دیگر اعضاء

کمیسیون، نظر مخالف داشته باشد رأی به صورت اکثریت و اقلیت، نظر و استنادات طرفین به طور واضح در رأی نوشته خواهد شد.

۵۵۵. جلسات کمیسیون در خارج از وقت اداری برگزار می‌شود. تعداد جلسات با توجه به تعداد پرونده‌ها تعیین می‌شود. شروع رسیدگی در کمیسیون مستلزم تقدیم برگ اعلام تخلف از سوی شهرداری و اتمام مهلت تعیین شده در اخطاریه به مالک جهت ارائه دفاعیات در کمیسیون است. شهرداری مکلف است در برگ اعلام تخلف نظر صریح خود را در مورد تخلف انجام شده و همچنین درخواست روشن خود را به همراه پرونده مربوطه و کلیه مدارک مورد استناد را به دبیرخانه تسلیم نماید. آراء صادره توسط کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری بایستی مستدل و مستند به قوانین شهرداری، ضوابط و مقررات شهرسازی و اصول فنی و بهداشتی بوده و بر مبنای آن حکم صادر شود.

۵۵۶. در صورت اعتراض شهرداری یا مالک به آراء «کمیسیون بدوی ماده ۱۰۰» موضوع در کمیسیون دیگر ماده ۱۰۰ که اعضاء آن غیر از افرادی هستند که در رأی قبلی شرکت داشته‌اند مطرح می‌شود. این کمیسیون به کمیسیون تجدیدنظر موسوم است. رأی صادره توسط کمیسیون تجدیدنظر قطعی است. کمیسیون تجدیدنظر فقط به مواردی از رأی بدوی که به آن‌ها اعتراض شده مجاز به رسیدگی و اعلام رأی می‌باشد. رسیدگی و صدور رأی تجدیدنظر به آن قسمت از مفاد رأی بدوی که به آن‌ها اعتراض نشده نمی‌تواند صورت پذیرد. کمیسیون تجدیدنظر صرفاً مسئولیت تطبیقی مفاد آن قسمت از رأی بدوی که اعتراض شده با مقررات و اخذ مدارک طرفین بر عهده دارد و انشاء رأی دیگر که فاقد استناد باشد خارج از وظایف کمیسیون خواهد بود.

هیات تشخیص و حل اختلاف اداره کار امور اجتماعی

۵۵۷. مطابق ماده ۱۵۷ قانون کار هر گونه اختلاف فردی بین کارفرما و کارگر یا کارآموز که ناشی از اجرای قانون و سایر مقررات کار، قرارداد کارآموزی، موافقت نامه های کارگاهی یا پیمانهای دسته جمعی کار باشد، در مرحله اول از طریق سازش مستقیم بین کارفرما و کارگر یا کارآموز و یا نمایندگان آنها در شورای اسلامی کار و در صورتی که شورای اسلامی کار در واحدی نباشد، از طریق انجمن صنفی کارگران و یا نماینده قانونی کارگران و کارفرما حل و فصل خواهد شد و در صورت عدم سازش، از طریق هیات های تشخیص و حل اختلاف به ترتیب آتی رسیدگی و حل و فصل خواهد شد.

۵۵۸. حسب ماده ۲۸ آیین دادرسی کار مصوب بهمن ماه ۱۳۹۱ رسیدگی در مراجع حل اختلاف کار منوط به تسلیم دادخواست فرم دادخواست است که از سوی کارگر، کارآموز، کارفرما یا قائم مقام یا نمایندگان آنان به اداره

تعاون، کار و رفاه اجتماعی محل تقدیم می گردد. پس از تسلیم دادخواست از سوی ذینفع و طی مراحل قانونی و تشریفات اداری و دعوت از اصحاب دعوی پرونده ابتدا در دستور کار هیات تشخیص قرار می گیرد.

۵۵۹. هیات تشخیص دارای یک ترکیب ۳ نفره می باشد که یکی از اعضای آن نماینده وزارت کار و امور اجتماعی است که انتخاب آن با مدیرکل کار و امور اجتماعی می باشد. عضو دیگر هیات تشخیص نماینده کارگران است که مرجع انتخاب وی کانون هماهنگی شورا های اسلامی کار استان خواهد بود. نفر سوم از اعضای هیات تشخیص نماینده کارفرمایان یا مدیران صنایع می باشد که از طرف کانون انجمن های صنفی کارفرمایان استان تعیین و انتخاب می شود.

۵۶۰. هیات پس از استماع اظهارات اصحاب دعوا، بررسی و مذاقه در محتویات پرونده و بررسی مدارک و اسناد تسلیمی از ناحیه طرفین مبادرت به صدور رای می نماید. آراء هیات تشخیص مستند به ماده ۱۵۹ قانون کار ظرف مهلت ۱۵ روز از تاریخ ابلاغ به هر یک از اصحاب دعوی قابل اعتراض و رسیدگی مجدد در هیات حل اختلاف می باشد؛ در صورت عدم اعتراض از ناحیه هر یک از اصحاب دعوی در موعد مقرر به دادنامه هیات تشخیص، رای مذکور قطعیت یافته و لازم الاجرا خواهد بود.

۵۶۱. در صورت اعتراض به آراء هیات تشخیص و تنظیم دادخواست تجدید نظر خواهی، پرونده با دعوت مجدد از اصحاب دعوی در دستور کار هیات حل اختلاف قرار می گیرد. هیات حل اختلاف مرکب از ۹ عضو است که ۳ نفر آن نماینده کارگران هستند که از طرف کانون هماهنگی شورا های اسلامی کار استان یا کانون انجمن های صنفی کارگران و یا مجمع نمایندگان کارگران واحد های منطقه انتخاب می شوند. ۳ عضو دیگر هیات حل اختلاف نماینده کارفرمایان می باشند که منتخب مدیران واحد های منطقه هستند و بالاخره ۳ نفر از اعضاء هیات حل اختلاف نیز نمایندگان دولت بوده که شامل مدیر کل کار و امور اجتماعی، فرماندار و رییس دادگستری محل و یا نمایندگان آنها می باشند. غیر از نمایندگان دولت که به اعتبار سمت شان و تا زمانی که در پست خود باقی هستند عضو هیات خواهند بود دیگر اعضاء هیات که نمایندگان کارگران و کارفرمایان باشند برای مدت دو سال انتخاب می شوند.

۵۶۲. هیات با دعوت از اصحاب دعوی وفق مقررات نسبت به رسیدگی به موضوع و صدور رای قانونی مبادرت می ورزد. آراء صادره هیات حل اختلاف قطعی و لازم الاجرا بوده و در صورت عدم اجرا از سوی محکوم علیه با درخواست ذینفع، جهت اجرا به واحد اجرای احکام حقوقی دادگستری ارسال می گردد. آراء هیات حل اختلاف مستند به تبصره ۲ ماده ۱۶ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ظرف مهلت ۳ ماه از تاریخ ابلاغ

برای افراد داخل کشور و ظرف مهلت ۶ ماه از تاریخ ابلاغ برای افراد مقیم خارج از کشور قابل فرجام خواهی در دیوان عدالت اداری می باشد.

بخش هفتم: ساختار پیشنهادی دادرسی مالیاتی

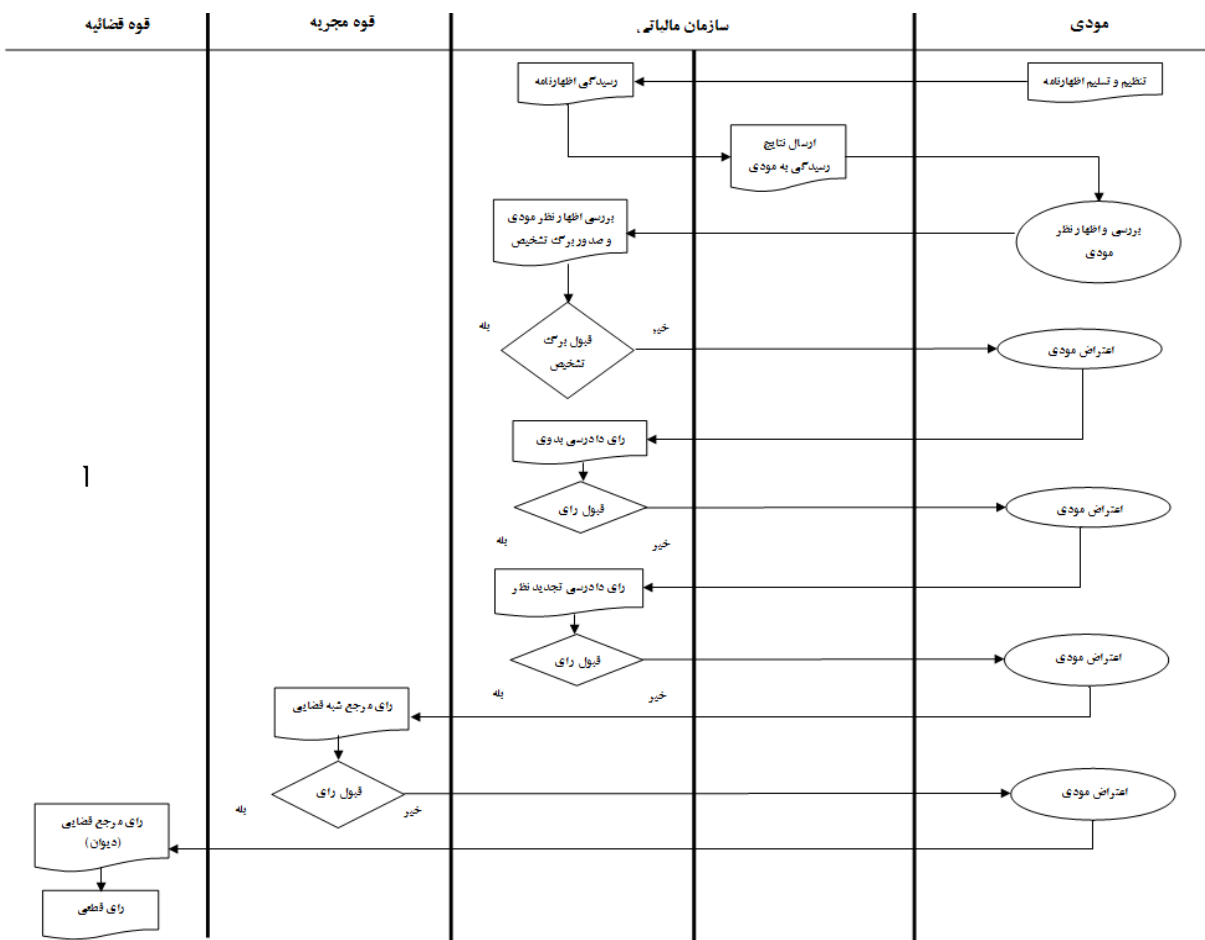
۵۶۳. طراحی و اصلاح هر سیستمی می تواند بر اساس سه محور تجربیات گذشته، الگوبرداری از دیگران و یا خلق یک سیستم جدید (ایده پردازی) صورت گیرد. تجربیات گذشته و نتایج مطالعات تطبیقی نشان می دهد حل و فصل بخش اعظم پرونده ها باید در مراحل اولیه و داخل سازمان صورت گیرد. کوتاه بودن فرآیند نظام دادرسی مالیاتی از دیگر ویژگی های نظام دادرسی مطلوب می باشد که از طریق کاهش تعداد مراجع دادرسی و ایجاد محدودیت زمانی در هر یک از مراجع دادرسی محقق می شود. سومین ویژگی مهم تخصص گرایی است. به دلیل اینکه مقررات مالیاتی یکی از مهمترین قوانین مالی و اقتصادی می باشد، و از طرف دیگر موضوع حل اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی نیز تابع اصول و مقررات خاصی است، لذا افرادی که مسول حل اختلاف و داوری هستند باید از صلاحیت تخصصی و فنی کافی برخوردار باشند. در کشور هایی که پرونده های مالیاتی، قابل طرح در دادگاه ها می باشد به سمت ایجاد دادگاه های تخصصی مالیاتی رفته اند.

مراجع و مراحل دادرسی مالیاتی (پیشنهادی)

۵۶۴. با توجه به تجربیات سایر کشورها و بررسی مشکلات و نقایص نظام دادرسی مالیاتی کشور، ساختار جدید دادرسی مالیاتی در سه سطح دادرسی اداری، شبه قضایی و قضایی و در پنج نهاد (مرجع) پیش بینی شده است.

۵۶۵. سطح یک شامل سه مرجع می باشد که کلیه مراحل آن درون سازمانی می باشد. مرجع اول، مسئول صدور برگ تشخیص می باشد که وظیفه «ارسال نتایج رسیدگی به مودی قبل از صدور نهایی برگ تشخیص» را بر عهده دارد. مرحله دوم، رسیدگی اداری (بدوی) می باشد که تقریباً مشابه فرایند ماده ۲۳۸ ق.م.م.ا است. مرحله سوم، رسیدگی اداری (تجدید نظر) می باشد که جایگزین هیات های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی شده است. برای سطح دوم (شبه قضایی) یک مرحله پیش بینی شده است که می تواند جایگزین هیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر باشد. در سطح سوم نیز رسیدگی قضایی توسط دیوان عدالت اداری صورت می گیرد.

نمودار شماره ۲: مراجع و مراحل دادرسی مالیاتی مالیاتی (پیشنهادی)



۱

اجزای ساختار پیشنهادی نظام دادرسی مالیاتی

- ۱- حل اختلاف مالیاتی قبل از صدور نهایی برگ تشخیص
- ۲- رسیدگی اداری (بدوی - درون سازمانی)
- ۳- رسیدگی اداری (تجدید نظر - درون سازمانی)
- ۴- رسیدگی شبه قضایی (یک واحد مستقل در وزارت دارایی یا ...)
- ۵- رسیدگی قضایی (دیوان عدالت اداری)

حل اختلاف مالیاتی قبل از صدور نهایی برگ تشخیص

از بین شیوه های جدید حل اختلاف مالیاتی، روش «ارسال نتایج رسیدگی به مودی قبل از صدور نهایی برگ تشخیص» پیشنهاد می شود. نکات قابل توجه در این روش به شرح زیر می باشد:

- استفاده از این فرایند برای سازمان اختیاری است.
- این توافق می تواند در خصوص اشخاص حقوقی و یا مودیان بزرگ مورد استفاده قرار گیرد.
- در صورت اعتراض مودی به گزارش اولیه، در یک بازه زمانی مشخص اداره امور مالیاتی نسبت به بررسی اظهارات مودی و اصلاح گزارش اقدام می نماید.
- در صورت موافقت مودی با نتیجه گزارش رسیدگی یا حسابرسی، به لحاظ قانونی این گزارش از وجاهت قانونی برخوردار می شود (به لحاظ قانونی برای مودی و اداره مالیاتی الزام آور می شود).
- این توافق نایستی شامل مالیات هایی باشد که با قرائن و اسناد و مدارک مستدل، تعیین شده است.
- در صورت موافقت مودی با گزارش رسیدگی، جریمه های تعلق گرفته می تواند بخشیده شوند.
- در صورت موافقت مودی با گزارش رسیدگی، جریمه های تعلق گرفته می تواند بخشیده شوند.

رسیدگی اداری - بدوی (درون سازمانی)

اهم ویژگی های این مرحله به شرح زیر می باشد:

- مدت زمان رسیدگی در این مرحله از چهار ماه می باشد.
- کلیه اظهارات مودی و مامور مالیاتی حتی در صورتی که اظهارات مودی مورد قبول واقع می باشد، باید مستند سازی شده و بصورت مکتوب قید شود.
- این بخش بصورت یک واحد مستقل از بخش رسیدگی اداره شود.
- امکان استفاده از نظرات کارشناسی (اجرای قرار کارشناسی) باید وجود داشته باشد.
- در صورتی که در مدت مشخص شده رسیدگی مجدد صورت نگیرد، پرونده باید به مرحله بعدی ارجاع شود.
- در این مرحله نیاز به پرداخت مالیات مورد اعتراض و هزینه دادرسی نیست.
- رسیدگی در این بخش فردی است.
- اعضای آن از کارمندان سازمان مالیاتی و با تجربه کار مالیاتی انتخاب می شوند.

رسیدگی اداری - تجدید نظر (درون سازمانی)

اهم ویژگی های این بخش به شرح زیر می باشد:

- رسیدگی در این بخش فردی (یا گروهی حسب مورد و بصورت اختیاری) می باشد.
- اعضای آن از کارمندان سازمان مالیاتی و با تجربه کار مالیاتی می باشند.
- حداکثر مدت زمان رسیدگی در این بخش با احتساب مدت زمان بخش قبلی نباید بیش از یک سال باشد.
- طرح پرونده در این مرحله نیازمند پرداخت کامل مالیات ابرازی و مورد قبول است.
- در صورتی که شکایت مودی در این مرحله رد شود، درصد کمتری از جرائم بخشوده می شود.

رسیدگی به اعتراضات (یک واحد مستقل در وزارت دارایی یا ...)

مهمترین ملزومات این بخش:

- **طرسیدگی در این بخش گروهی (سه نفره) است.**
- **در صورت عدم حضور یکی از اعضا، جلسه با اکثریت اعضا رسمیت خواهد داشت/جلسه با حضور رییس جلسه رسمیت خواهد داشت.**
- **اعضای هیات از بین افراد صاحب صلاحیت در امور حسابداری و حقوق و ترجیحا دارای تجربه کار در امور مالیاتی انتخاب می شوند.**
- **حداکثر مهلت قانونی جهت رسیدگی در این بخش ۶ ماه خواهد بود.**
- **در صورتی که شکایت مودی در این مرحله رد شود، هزینه دادرسی باید پرداخت شود.**
- **در صورتی که شکایت مودی در این مرحله رد شود، درصد کمتری از جرائم بخشوده می شود.**
- **در این مرحله مستندات جدیدی مورد قبول نیست.**
- **طرح پرونده در این بخش مستلزم پرداخت بخشی از مالیات مورد اعتراض می باشد.**
- **داشتن وکیل در این مرحله برای تنظیم لایحه و یا ارائه توضیحات شفاهی الزامی است (الزام به داشتن وکیل را می توان با توجه به میزان مالیات مشخص کرد).**
- **حضور مودی و یا وکیل قانونی مودی در جلسات هیات ضرورتی ندارد.**

رسیدگی به شکایات (دیوان عدالت اداری)

- **طرح پرونده در این بخش مستلزم پرداخت کل مالیات تشخیصی می باشد.**
- **در صورتی که شکایت مودی در این مرحله رد شود، هزینه دادرسی باید پرداخت شود.**
- **رسیدگی در این بخش صرفاً به دلیل عدم رعایت قوانین و مقررات و یا نقص رسیدگی صورت می گیرد.**
- **در صورتی که شکایت مودی در این مرحله رد شود، درصد کمتری از جرائم بخشوده می شود.**
- **آیا می توان از ظرفیت ماده ۲۷۸ ق.م.م (دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی) استفاده کرد؟**

مقررات عمومی

یکی از نقاط ضعف مقررات دادرسی مالیاتی فعلی، فقدان آیین دادرسی مالیاتی است. اگرچه در مقررات مالیاتی در خصوص موضوع و یا مواردی سکوت کرده باشد، به آیین دادرسی مدنی مراجعه می‌شود، با این وجود با توجه به اهمیت موضوع مالیات و دادرسی مالیاتی ضرورت توجه به تدوین مقررات دادرسی مالیاتی در قوانین مالیاتی ضروری است. با توجه به این که ذکر تمامی نکات در قانون میسر نمی‌باشد، می‌توان به موارد با اهمیت در قانون اشاره نمود و جزئیات بیشتر را در قالب آیین دادرسی مالیاتی پیش‌بینی کرد. مهم‌ترین نکات قابل ذکر به شرح زیر می‌باشد:

- تعیین موارد و مصادیق قابل اعتراض
- دادخواست و شرایط آن
- صلاحیت رسیدگی
- حضور مودی و وکالت
- موانع رسیدگی و توقیف دادرسی
- شرایط و کیفیت صدور آراء
- استقلال هیات‌ها
- کیفیت برگزاری جلسات هیات
- دلایل اثبات دعوا
- دادرسی فوری

منابع و مأخذ

۱. طاهری تاری، میر محسن، ۱۳۹۴، "آیین دادرسی مالیاتی" انتشارات شهر دانش.
۲. قانون کار مصوب ۱۳۶۹.
۳. قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های آن.
۴. Law Business Research LTD, ۲۰۱۵, "the tax disputes and litigation review", second edition.
۵. Tax appeals in Pakistan, ۲۰۱۴, taxpayer's facilitation guide, revenue division, federal board of revenue, government of Pakistan.
۶. Tax Litigation in South Korea. Retrieve from Korean tax administration site.
۷. Akihiro Hironaka, Michito Kitamura and Masaki Noda ,۲۰۱۵, "tax disputes and litigation review in japan".
۸. <http://www.hvm.ir>
۹. <http://www.heyvalaw.com/>

پیوست‌ها

سرفصل‌های قانون آئین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب (در امور مدنی)

باب اول - در صلاحیت دادگاهها

فصل اول - در صلاحیت ذاتی و نسبی دادگاهها

فصل دوم - اختلاف در صلاحیت و ترتیب حل آن

باب دوم - وکالت در دعاوی

باب سوم - دادرسی نخستین

فصل اول - دادخواست

مبحث اول - تقدیم دادخواست

مبحث دوم - شرایط دادخواست

مبحث سوم - موارد توقیف دادخواست

مبحث چهارم - پیوستهای دادخواست

فصل دوم - بهای خواسته

فصل سوم - جریان دادخواست تا جلسه رسیدگی

مبحث اول - جریان دادخواست

مبحث دوم - ابلاغ

مبحث سوم - ایرادات و موانع رسیدگی

فصل چهارم - جلسه دادرسی

فصل پنجم - توقیف دادرسی و استرداد دعوا و دادخواست

فصل ششم - امور اتفاقی

مبحث اول - تأمین خواسته

۱- درخواست تأمین

۲- اقسام تأمین

مبحث دوم - ورود شخص ثالث

مبحث سوم - جلب شخص ثالث

مبحث چهارم - دعوای متقابل

مبحث پنجم - اخذ تأمین از اتباع دولتهای خارجی

فصل هفتم - تأمین دلیل و اظهارنامه

مبحث اول - تأمین دلیل

مبحث دوم - اظهارنامه

فصل هشتم - دعاوی تصرف عدوانی، ممانعت از حق و مزاحمت

فصل نهم - سازش و درخواست آن

مبحث اول - سازش

مبحث دوم - درخواست سازش

فصل دهم - رسیدگی به دلایل

مبحث اول - کلیات

مبحث دوم - اقرار

مبحث سوم - اسناد

الف - مواد عمومی

ب - انکار و تردید

ج - ادعای جعلیت

د - رسیدگی به صحت و اصالت سند

مبحث چهارم - گواهی

مبحث پنجم - معاینه محل و تحقیق محلی

مبحث ششم - رجوع به کارشناس

مبحث هفتم - سوگند

مبحث هشتم - نیابت قضایی

فصل یازدهم - رأی

مبحث اول - صدور و انشاء رأی

مبحث دوم - ابلاغ رأی

مبحث سوم - حکم حضوری و غیابی

مبحث چهارم - واخواهی

مبحث پنجم - تصحیح رأی

مبحث ششم - دادرسی فوری

باب چهارم - تجدیدنظر

فصل اول - احکام و قرارهای قابل نقض و تجدیدنظر

فصل دوم - آرای قابل تجدیدنظر

فصل سوم - مهلت تجدیدنظر

فصل چهارم - دادخواست و مقدمات رسیدگی

فصل پنجم - جهات تجدیدنظر

باب پنجم - فرجام خواهی

فصل اول - فرجام خواهی در امور مدنی

مبحث اول - فرجام خواهی و آرای قابل فرجام

مبحث دوم - موارد نقض

مبحث سوم - ترتیب فرجام خواهی

مبحث چهارم - ترتیب رسیدگی

مبحث پنجم - مهلت فرجام خواهی

مبحث ششم - اقدامات پس از نقض

مبحث هفتم - فرجام تبعی

فصل دوم - اعتراض شخص ثالث

فصل سوم - اعاده دادرسی

مبحث اول - جهات اعاده دادرسی

مبحث دوم - مهلت درخواست اعاده دادرسی

مبحث سوم - ترتیب درخواست اعاده دادرسی و رسیدگی

باب ششم - مواعد

فصل اول - تعیین و حساب مواعد

فصل دوم - دادن مهلت و تجدید موعد

باب هفتم - داوری**باب هشتم - هزینه دادرسی و اعسار**

فصل اول - هزینه دادرسی

فصل دوم - اعسار از هزینه دادرسی

باب نهم - مطالبه خسارت و اجبار به انجام تعهد

فصل اول - کلیات

فصل دوم - خسارات

فصل سوم - مستثنیات دین

سرفصل‌های قانون آیین دادرسی کیفری

بخش اول - کلیات

فصل اول - تعریف آیین دادرسی کیفری و اصول حاکم بر آن

فصل دوم - دعوی عمومی و دعوی خصوصی

بخش دوم - کشف جرم و تحقیقات مقدماتی

فصل اول - دادسرا و حدود صلاحیت آن

فصل دوم - ضابطان دادگستری و تکالیف آنان

فصل سوم - وظایف و اختیارات دادستان

فصل چهارم - وظایف و اختیارات بازپرس

مبحث اول - اختیارات بازپرس و حدود آن

مبحث دوم - صلاحیت بازپرس

فصل پنجم - معاینه محل، تحقیق محلی، بازرسی و کارشناسی

فصل ششم - احضار و تحقیق از متهم، شهود و مطلعان

مبحث اول - احضار، جلب و تحقیق از متهم

مبحث دوم - احضار و تحقیق از شهود و مطلعان

فصل هفتم - قراردادهای تأمین و نظارت قضائی

فصل هشتم - اقدامات بازپرس و دادستان پس از ختم تحقیقات

فصل نهم - تحقیقات مقدماتی جرائم اطفال و نوجوانان

فصل دهم - وظایف و اختیارات دادستان کل کشور

بخش سوم - دادگاههای کیفری، رسیدگی و صدور رأی

فصل اول - تشکیلات و صلاحیت دادگاههای کیفری

فصل دوم - رسیدگی به ادله اثبات

فصل سوم - رسیدگی در دادگاههای کیفری

مبحث اول - کیفیت شروع به رسیدگی

مبحث دوم - ترتیب رسیدگی

مبحث سوم - صدور رأی

فصل چهارم - رسیدگی در دادگاه کیفری یک

مبحث اول - مقدمات رسیدگی

مبحث دوم - ترتیب رسیدگی

مبحث سوم - صدور رأی

فصل پنجم - رأی غیابی و واخواهی

فصل ششم - رسیدگی در دادگاه اطفال و نوجوانان

مبحث اول - تشکیلات

مبحث دوم - ترتیب رسیدگی

فصل هفتم - احاله

فصل هشتم - رد دادرس

بخش چهارم - اعتراض به آراء

فصل اول - کلیات

فصل دوم - کیفیت رسیدگی دادگاه تجدیدنظر استان

فصل سوم - کیفیت رسیدگی دیوان عالی کشور

فصل چهارم - اعاده دادرسی

بخش پنجم - اجرای احکام کیفری و اقدامات تأمینی و تربیتی

فصل اول - کلیات

فصل دوم - اجرای مجازات حبس

فصل سوم - اجرای محکومیت های مالی

فصل چهارم - اجرای سایر احکام کیفری

بخش ششم - هزینه دادرسی

بخش هفتم - سایر مقررات

بخش هشتم (الحاقی ۱۳۹۳/۰۷/۰۸) - آیین دادرسی جرائم نیروهای مسلح

بخش نهم (الحاقی ۱۳۹۳/۰۷/۰۸) - دادرسی الکترونیکی

بخش دهم (الحاقی ۱۳۹۳/۰۷/۰۸) - آیین دادرسی جرائم رایانه‌ای

سرفصل‌های قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری

بخش اول - تشکیلات

بخش دوم - آیین دادرسی

فصل اول - صلاحیت

فصل دوم - ترتیب رسیدگی

مبحث اول - رسیدگی در شعب بدوی

اول - دادخواست

دوم - دستور موقت

سوم - رسیدگی و صدور رأی

مبحث دوم - رسیدگی در شعب تجدیدنظر

مبحث سوم - رسیدگی در هیأت عمومی

بخش سوم - اعاده دادرسی

بخش چهارم - اجرای احکام

بخش پنجم - سایر مقررات