



ریاست جمهوری  
بنیاد ملی برنامه‌ریزی

طرح پژوهشی

## بسته اصلاح نظام مالیاتی کشور

مجری  
علی مروی

تابستان ۱۴۰۰

رسالة الرحمن الرحيم

### **حقوق: بنیاد ملی نخبگان**

طرح پژوهشی «بسته اصلاح نظام مالیاتی کشور» پیرو قرارداد شماره ۱۵/۱۷۵۳۸ مورخ ۱۳۹۹/۰۷/۰۶ میان بنیاد ملی نخبگان (کارفرما) و آقای دکتر علی مروی (مجری) اجرا شده است. گزارش حاضر از مستندات این طرح است. این گزارش و تمامی حقوق مادی آن بر اساس «قانون حمایت حقوق مؤلفان و مصنفان و هنرمندان، مصوب سال ۱۳۴۸ و اصلاحیه‌های بعدی آن و همچنین آیین‌نامه‌های اجرایی این قانون متعلق به بنیاد ملی نخبگان است و هر گونه استفاده از تمامی یا پاره‌ای از آن، شامل: نقل قول، تکثیر، انتشار، کاربرد نتایج، تکمیل و مانند آنها به صورت چاپی، الکترونیکی یا وسایل دیگر فقط با اجازه کتبی بنیاد امکان‌پذیر است. نقل قول در حد هزار واژه در انتشارات علمی مانند کتاب و مقاله با درج اطلاعات کامل کتاب‌شناختی، نیازی به مجوز بنیاد ندارد.

صحت مندرجات گزارش برعهده مجری طرح پژوهشی است.

## بسته اصلاح نظام مالیاتی کشور

### منابع موضوع

مدیر طرح پژوهشی: دکتر علی مروی، اندیشکده کسب و کار شریف  
نشانی: تهران، خیابان آزادی، خیابان شهید جواد اکبری، کوچه اتکا، پلاک ۷، طبقه دوم

صندوق پستی: ۳۵۱۱۱-۱۴۵۸۸ تلفن: ۰۲۱-۶۶۰۶۵۱۶۱

وبگاه: [www.sharifbtt.com](http://www.sharifbtt.com)

رایانامه: [info@sharifbtt.com](mailto:info@sharifbtt.com)

### همکاران(ان) اصلی به ترتیب حروف الفبا:

محمد سعید آقا محمد حسین تجربی، دکترای علوم اقتصادی

فاطمه تیمورا، دکترای علوم اقتصادی

فریده خدادادی، دکترای علوم اقتصادی

مهدی رضائی، دکترای علوم اقتصادی

زهره شجاعی، دکترای علوم اقتصادی

زهره ضیائی، دکترای علوم اقتصادی

بهاره خواجه پور، کارشناسی ارشد سیاستگذاری علم و فناوری

عادل ریوندی، کارشناسی ارشد مدیریت

علیرضا فرخ زاده، کارشناسی ارشد مدیریت

مهدی طالبی، کارشناسی ارشد علوم اقتصادی

مهران محمودی، کارشناسی ارشد علوم اقتصادی

احسان مقصودی، کارشناسی ارشد مدیریت

سعید نوروزی، کارشناسی ارشد علوم اقتصادی

آرزو دهقان، کارشناسی علوم اقتصادی

مهرناز فائق، کارشناسی علوم اقتصادی

فاطمه قاسمی، کارشناسی علوم اقتصادی

سیاوش منجم، کارشناسی علوم اقتصادی

حسین نقدبیشی، کارشناس علوم اقتصادی

# کارکرد دادرسی مالیاتی



## ۱-۱. دادرسی مالیاتی

واژه «دادرسی» در لغت به معنای «به داد مظلوم رسیدن، رسیدگی بدادخواهی دادخواه، محاکمه<sup>۱</sup>» و در اصطلاح حقوقی "مجموعه‌ای از مقررات است که به منظور رسیدگی به مرافعات یا شکایات (قضائی یا اداری) یا درخواست‌های قضائی و مانند آنها وضع و به کار می‌رود"<sup>۲</sup>

آنچه در ضرورت تنظیم فرآیند دادرسی و توجه به اجرای صحیح و غیرجانبدارانه‌ی آن اهمیت دارد این است که در دادرسی مالیاتی هدف تنها حمایت و احقاق حقوق دولت نیست، بلکه باید به جامعه و صلاح آن اهمیت داد و مودی به عنوان فردی که به هر صورت از اختیارات قانونی کمتری برخوردار است مورد توجه قرار گیرد و امکان استیفای حقوق خود از روش‌های منصفانه و کم هزینه داشته باشد، چه اینکه هدف مهم وصول مالیات در واقع افزایش رفاه افراد جامعه است و اگر این فرآیند منجر به ایجاد مشکلات متعدد برای جامعه شود هرگز به هدف خود دست نخواهد یافت.

فرآیند اعتراض و دادرسی مالیاتی اصولاً با عدم توافق مودی در خصوص مالیات مقرر در گام اول صورت می‌پذیرد و با توجه به آیین‌های مشخص شده در قوانین و دستورالعمل‌های کشورهای مختلف مودی حق اعتراض به این اعلامیه را دارد بنابراین اولین گام در شناخت فرآیند دادرسی در هر کشور شناخت منشا وجود اختلاف در آن کشور است و نهایتاً بالاترین مرجع رسیدگی به اختلافات در هر کشور دادگاه است که به نوعی پایان فرآیند دادرسی را تعیین می‌نماید.

### ۱-۱-۱. فرآیند سه مرحله‌ای حل اختلافات مالیاتی

#### (۱) بررسی مجدد توسط نهاد مالیات‌ستان

- نخستین قدم باید بررسی داخلی در نهاد مالیات‌ستان باشد. این گزینه سریع‌ترین و کم‌هزینه‌ترین راه ممکن است و در عین حال به طور همزمان این امکان را به نهاد مالیات‌ستان می‌دهد که تصمیمات خود را بازبینی نماید و اشتباهات احتمالی را تصحیح نماید.
- این دفتر شبه مستقل<sup>۳</sup> تجدیدنظر، امکان بازبینی و حل و فصل برخی پرونده‌ها را خواهد داشت.

<sup>۱</sup> محمد معین، فرهنگ فارسی، ج ۲، تهران، انتشارات امیر کبیر، چاپ ششم، ۱۳۶۳، ص ۱۴۷۹

<sup>۲</sup> محمد جعفر جعفری لنگرودی، ترمینولوژی حقوق، تهران، انتشارات گنج دانش، چاپ هشتم، ۱۳۷۶، ص ۱.

<sup>۳</sup> quasi-independent





- این دفاتر و متصدیان تجدیدنظر باید از سوگیری در آمدی اجتناب نموده و منافع عمومی را در اجرای صحیح قانون مالیات دنبال کنند نه اینکه صرفاً به دنبال وصول درآمدهای مالیاتی بیشتر باشند.
- متصدیان تجدیدنظر باید از مقامات مالیاتی با پیشینه حسابرسی و دانش مناسب حقوقی باشند.
- توصیه شده ترین روش در این خصوص انجام اجباری بررسی داخلی به عنوان نخستین مرحله از اعتراض مالیات است.

## ۲) بررسی توسط یک هیئت داوری تجدیدنظر تخصصی مالیاتی

- اگر فرآیند بررسی داخلی در نهاد مالیات ستان وجود نداشته باشد، هیئت داوری می تواند نخستین مرحله از تجدیدنظر باشد.
- در برخی اقتصادها این هیئت های داوری وابسته به دستگاه های قضایی و دادگاه ها هستند و در برخی دیگر این هیئت های داوری کاملاً اداری و در قوه مجریه قرار دارند.
- این هیئت های داوری باید استقلال واقعی و آشکاری از نهاد مالیات ستان داشته باشند.
- این نهادهای نیمه قضایی در صورت احراز شرایط زیر می توانند نقش مهمی داشته باشند:
  - به خوبی سازمان دهی شده باشند (دارای کارمندان با تخصص مناسب)؛
  - مستقل از دستگاه مالیات ستان عمل کنند؛
  - رایگان باشند؛
  - مورد قبول باشند و نتایجاً اکثر پرونده ها به مرحله بررسی قضایی نمی روند.

## ۳) تجدیدنظر قبل از دادگاه

- این مرحله در صورتی است که مودی یا دستگاه مالیات ستان کماکان با نتایج بررسی ها موافق نباشند در این صورت هر کدام از طرفین می توانند تقاضای تجدیدنظر قبل از دادگاه نمایند.
- به طور کلی تعداد دادگاه های تجدیدنظر که شخص می تواند به آن ها مراجعه کند (یک، دو یا حتی سه سطح دادرسی) بسته به نظام قضایی کشورها متفاوت است.
- چه نوع دادگاه هایی می توان مراجعه نمود؟ سه گزینه محتمل وجود دارد.
  - دادگاه های عمومی؛
  - دادگاه های عمومی با ادارات تخصصی<sup>۴</sup>؛
  - دادگاه های تخصصی مالیات.

<sup>۴</sup> specialized chambers





- پرونده‌های مالیاتی معمولاً پیچیده هستند؛ وقتی مسئولیت رسیدگی به آن‌ها بر عهده دادگاه‌های عمومی باشند ممکن است مشکلاتی از قبیل موارد ذیل پدیدار شود:
  - رای‌های صادره از نظر فنی درست نباشد؛
  - دادگاه‌ها از رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی اجتناب کنند و موجب تطویل در رسیدگی شوند.
- یک رویه ویژه برای پرونده‌های کوچک مالیاتی می‌تواند موجب ایجاد سرعت در رسیدگی به پرونده‌های کوچک شود.

## ۲-۱. مروری بر سیستم دادرسی و حل اختلاف مالیاتی در جهان

در این بخش به بررسی و تدقیق در خصوص برخی نظام‌های مالیاتی و جایگاه اعتراض و حل اختلاف میان مودی و نهاد مالیات‌ستان پرداخته می‌شود، گستردگی جغرافیایی، تنوع سیستم اقتصادی و فرهنگی از جمله مهم‌ترین موارد در نظر گرفته شده برای انتخاب کشورهای مورد بررسی بوده است:

### ۱-۲-۱. کانادا

مرجع اصلی مالیات کانادا، آژانس درآمد کانادا<sup>۵</sup> نام دارد که وظیفه جمع‌آوری مالیات‌های دولتی و منطقه‌ای (شخصی و شرکتی) و مالیات بر کالاها را بر عهده دارد و صرفاً در ایالت کبک<sup>۶</sup> این وظیفه بر عهده آژانس درآمد کبک<sup>۷</sup> است.

اگرچه این مالیات‌ها اساساً از ابعاد مختلفی از جمله پایه مالیاتی؛ نرخ و دوره‌های گزارش‌گری متفاوت هستند فرآیند تطبیق و طرح اختلاف، هم در سطح دولتی و هم ایالتی، یکسان است که شامل مراحل زیر است:

۱- ارائه اظهارنامه توسط مودی مالیاتی؛

۲- ارزیابی اولیه اظهارنامه توسط نهاد مالیات‌ستان؛

۳- ارزیابی مجدد توسط ممیز مالیاتی؛

۴- اعتراض مودی به نتیجه ارزیابی مجدد.

<sup>۵</sup> Canada Revenue Agency (CRA)

<sup>۶</sup> Quebec

<sup>۷</sup> Quebec Revenue Agency







در صورتی که موضوع در مرحله اعتراض حل و فصل نشود؛ مودی مالیاتی می‌تواند به دادگاه مالیاتی کانادا مراجعه کند و حتی فراتر از آن به دادگاه تجدیدنظر فدرال مراجعه کند و حتی با ترک ادامه مراحل دادرسی مستقیماً به دادگاه عالی کانادا مراجعه کند.

#### ۱-۲-۲. دانمارک

در حل اختلافات مالیاتی مرحله رسیدگی اداری نقطه شروع فرآیند در نظر گرفته می‌شود هنگامی که تمامی رویه‌های اداری مدنظر به اتمام رسید و تصمیم نهایی گرفته شد، مودی جهت تجدیدنظر امکان مراجعه به دادگاه را دارد. پرونده‌های مالیاتی باید تا حداکثر سه ماه پس از تصمیم نهایی اداری در دادگاه مطرح شوند که البته به عنوان یک استثنا جهت تسریع فرآیند در مواردی که هیئت اداری مذکور پس از شش ماه تصمیم خود در مورد پرونده مالیاتی را اعلام نکرده است مودی امکان مراجعه به دادگاه را دارد. علاوه بر این اختلافات مالیات را می‌توان به دادآور<sup>۸</sup> پارلمانی دانمارک تسلیم کرد. سیستم تجدیدنظر اداری مالیاتی از چهار هیئت جداگانه تشکیل شده است:

۱- دادگاه ملی مالیاتی؛

۲- هیئت‌های ملی تجدید نظر مالیاتی؛

۳- هیئت تجدید نظر ارزیابی و ارزشگذاری؛

۴- هیئت حل اختلاف وسایل نقلیه<sup>۹</sup>.

کلیه درخواست‌های تجدیدنظر باید به آژانس تجدیدنظر مالیاتی<sup>۱۰</sup> ارسال شود که این فرآیند مبلغ ۴۰۰ کرون هزینه دارد و آژانس مذکور پرونده‌ها را بر اساس صلاحیت و تخصص هیئت‌های تجدیدنظر بین آن‌ها توزیع می‌کند. آژانس تجدیدنظر مالیاتی به عنوان دبیرخانه هیئت‌های تجدیدنظر و دادگاه ملی مالیاتی فعالیت می‌کند هرچند در موارد خاصی این آژانس به صورت مستقیم نیز می‌تواند در خصوص پرونده‌های تجدیدنظر تصمیم‌گیری کند.

#### ۱-۲-۳. فرانسه

فرآیند دادرسی و حل اختلاف مالیاتی در فرانسه زمانی آغاز می‌شود که مالیات ارزیابی شده و یا پرداخت می‌شود و مودی مالیاتی ارزیابی را قبول نداشته یا درخواست بازپرداخت مالیات را می‌نماید.

<sup>۸</sup> Ombudsman

<sup>۹</sup> این هیئت تحت نظر وزارت مالیات تشکیل شده که دو عضو آن توسط صنایع خودروساز انتخاب می‌شود یک عضو دیگر آن متخصص فنی و عضو دیگر باید دارای دانش تجاری مربوطه باشد.

<sup>۱۰</sup> Tax Appeals Agenc





طبق رویه مالیاتی فرانسه نخستین گام در اعتراض به مالیات یا درخواست بازپرداخت مالیات، ارائه‌ی درخواست به بخش مربوطه در نهاد مالیات‌ستان است که اظهارنامه مودی را بررسی نموده است. سالانه حدود سه میلیون درخواست بازبینی در مالیات تعیین شده ارسال می‌شود که عمدتاً مربوط به مالیات بر درآمد افراد یا مالیات‌های محلی است.

درخواست اعتراض افراد باید پیش از ارسال به دادگاه در اداره مالیات مربوطه بررسی شود این درخواست باید شامل موارد ذیل باشد:

۱- مشخص کردن مالیات مورد اعتراض؛

۲- ارائه خلاصه‌ای از ادله، استدلال‌ها و موارد اعتراضی؛

۳- ارائه‌ی تقاضا توسط مودی یا نماینده مجاز وی؛

۴- رونوشت مطالبات خزانه‌داری (اطلاعیه ارزیابی<sup>۱۱</sup>، اخطارها یا اسناد اجرائیه و تادیه دیون)

مودی مالیاتی در ازای ارائه ضمانت‌نامه می‌تواند درخواست تعلیق اجرای مالیات تا زمان تعیین تکلیف اداری یا قضایی را نماید.

هنگامی که مودی از نتیجه بررسی‌های اداری راضی نباشد، امکان ارائه دادخواست به دادگاه را دارد؛ در نظام حقوقی فرانسه دادگاه خاص مالیاتی وجود ندارد و با توجه به موارد موجود در پرونده این دادخواست‌ها ممکن است در دادگاه‌های اداری، مدنی یا کیفری مورد بررسی قرار گیرند.

#### ۱-۲-۴. آلمان

آلمان دارای سیستم باسابقه، تثبیت شده و برنامه‌ریزی شده‌ای در اختلافات مالیاتی است به نحوی که اگر مودی مالیاتی ادعای اداره مالیات در خصوص مالیات متعلقه را غیرقانونی بداند؛ طبق قانون اساسی امکان طرح شکایت بر علیه اقدامات دولتی را در دادگاه دارد این امر موجب کاهش امکان فشار غیرقانونی و بی‌اندازه به مودی جهت پذیرش تصمیمات نهاد مالیات‌ستان است البته نکته مهم این است که مودیان در چنین شرایطی مجاز نیستند که بدو به دادگاه مراجعه کنند و ابتدا باید فرآیند بررسی اداری را طی کنند؛ این فرآیند که با عنوان تجدیدنظر اداری ۱۲ از آن یاد می‌شود گام نخست در فرآیند اختلافات مالیاتی است که اولاً موجب کاهش مراجعه به دادگاه‌ها می‌شود و ثانیاً فرصت مجددی به نهاد

<sup>۱۱</sup> assessment notice

<sup>۱۲</sup> administrative appeal





مالیات‌ستان جهت بررسی مجدد ارزیابی خود می‌دهد. درخواست تجدیدنظر اداری بسیار معمول است به نحوی که به طور میانگین سالانه چهار میلیون درخواست بررسی مجدد توسط مودیان ارائه می‌گردد. این فرآیند تجدیدنظر اداری معمولاً موفقیت‌آمیز بوده و با نتیجه‌بخش بودن دو سوم پرونده‌های ارجاعی به طرز قابل ملاحظه‌ای نیاز به مراجعه به دادگاه را کاهش داده است؛ این فرآیند عموماً بین ۳ تا ۱۲ ماه زمان می‌برد که در صورتی که این زمان از ۱۲ ماه تجاوز کند مودی مجاز به مراجعه مستقیم به دادگاه است.





### ۱-۲-۵. نیوزلند

اختلافات مالیاتی در نیوزلند امر متداولی است اما دعاوی قضایی مالیاتی کمتر است که این موضوع از سه فاکتور زیر نشأت می‌گیرد:

۱- وجود نظام خودارزیابی<sup>۱۳</sup> و وجود جریمه قابل توجه که باعث می‌شود مودیان مالیات رفتاری منطقی و منصفانه در خصوص وضعیت مالیاتی خود اتخاذ کنند.

۲- وجود یک نظام حل اختلاف مالیات رسمی که از منصفانه بودن مالیات متعلقه اطمینان حاصل کند.

۳- نگرش و رویکرد عملگرایی<sup>۱۴</sup> دادگاه‌ها در خصوص مسائل مالیاتی که در نتیجه‌ی آن حمایت از اداره درآمد داخلی<sup>۱۵</sup> را مدنظر دارند.

سیستم مالیاتی نیوزلند بر اساس خوداظهاری مودیان بنا نهاده شده است که این اظهارنامه‌ها بدهی مالیاتی مودیان را مشخص می‌کند. نهاد مالیات‌ستان می‌تواند این اظهارنامه را بپذیرد یا بنابر قانون جامع مدیریت مالیاتی مصوب سال ۱۹۹۴ نسبت به ارزیابی مجدد مودی اقدام نماید.

نهاد مالیات‌ستان نیوزلند با دسته‌بندی مودیان و شناسایی مودیان ریسکی نسبت به بررسی موردی و هوشمندانه آن‌ها اقدام می‌کند و در این مرحله نیز افشای داوطلبانه اطلاعات توسط مودی اولویت این نهاد است و باعث کاهش بسیار زیاد جریمه‌های مالیاتی می‌شود.

### ۱-۲-۶. روسیه

در نظام مالیاتی روسیه سه نوع ممیزی مالیاتی وجود دارد که شامل ممیزی کوتاه‌مدت، انتقالی و میدانی است که به طور کلی می‌تواند گستره سه ماه تا سه سال را شامل شود. که ممیزی میدانی در این میان با توجه به گستره زمانی سه ساله خود، موجب بیشترین اختلافات مالیاتی می‌شود. اعتراض به مالیات مقرر ابتدا در همان اداره مالیاتی و با حضور مودی بررسی می‌شود و دفتر مالیاتی می‌تواند بررسی‌های بیشتری را انجام دهد و تصمیم نهایی خود را پس از بررسی تمامی شواهد و مدارک اعلام کند اگر مودی به تصمیم اخذ شده اعتراض داشت می‌تواند درخواست تجدیدنظر اداری توسط یک

<sup>۱۳</sup> self-assessment

<sup>۱۴</sup> pragmatic

<sup>۱۵</sup> Inland Revenue





مقام مالیاتی بالاتر ظرف یک ماه پس از تصمیم اولیه را ارائه نماید. این درخواست تجدیدنظر پیش از طرح دعوی در دادگاه الزامی است که عموماً بین یک ماه تا دو ماه و نیم منجر به اخذ تصمیم می‌شود البته در اکثر موارد بررسی شده تصمیم اولیه مورد تایید مقام تجدیدنظر اداری نیز قرار می‌گیرد که البته روند اخیر نشان از تغییراتی در این مورد و افزایش توجه مقامات تجدیدنظر به مدارک و شواهد مودیان دارد. مودیان مالیاتی تا سه ماه پس از مرحله تجدیدنظر اداری در صورت عدم رضایت از تصمیم صادره می‌توانند به دادگاه مراجعه نمایند و درخواست ابطال تصمیم نهاد مالیات‌ستان را می‌دهند البته لازم به ذکر است در صورت عدم رعایت سلسله مراتب پیش گفته این شکایت در دادگاه مسموع نخواهد بود.

جمع‌بندی اجمالی بخش مطالعات جهانی

اکثر اقتصادها فرآیندهای حل اختلاف تعیین شده‌ای را در اختیار مودیان خود قرار می‌دهند که در واقع این روند شامل سه دسته فعالیت اصلی است که شامل موارد ذیل می‌باشند:

بررسی داخلی

بررسی مستقل

دادگاه‌های مرتبط و تجدید نظر

نکته حائز اهمیت آنکه در اکثر کشورها ترجیح بر استفاده از روند اولیه است که شفافیت و سرعت انجام امور می‌تواند به طرز قابل ملاحظه‌ای بالاتر باشد، به نحوی که بر اساس پژوهش بانک توسعه آسیایی از میان ۳۴ کشور منتخب در آسیا تعداد ۲۳ کشور این مسیر را توصیه می‌نمایند و ۱۱ کشور مسیر بررسی مستقل و یا دادگاه‌ها را توصیه می‌نمایند.



### ۱-۳. دادرسی مالیاتی در ایران

بر اساس ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم، تشخیص مالیات باید براساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد. ولی در برخی موارد مودیان مدعی به عدم رعایت قوانین و مقررات و تشخیص مالیات به صورت نادرست می‌باشند. در این صورت، قانون جهت رعایت حال مودیان و ایجاد اعتماد آنان امکان اعتراض به تشخیص دستگاه مالیاتی را فراهم نموده است. امکان اعتراض به عملکرد دستگاه مالیاتی از ابتدایی‌ترین حقوق مودیان است. لذا علاوه بر اینکه به میزان مالیات یا امکان تعدیل و رعایت مقررات قانونی امکان اعتراض به مالیات وجود دارد، تخلفات انتظامی ماموران مالیاتی نیز قابل تعقیب است. با این توضیح در ادامه به شناخت منشا اختلاف و اعتراض و همچنین فرآیند دادرسی در ایران پرداخته می‌شود.

#### نخستین مرحله: منشا اختلاف

اصولاً اختلاف میان مودی و سازمان امور مالیاتی زمانی پیش می‌آید که اظهارنامه مؤدی از سوی ممیز مالیاتی رد شده و تشخیص مالیات مؤدی به صورت علی‌الرأس انجام گرفته باشد. در این صورت مؤدی در مقابل مالیات تشخیص شده، سه موضع می‌تواند داشته باشد: یا مالیات تشخیصی را می‌پذیرد، یا نسبت به آن سکوت می‌کند که پس از گذشت مهلت مقرر (یک ماه) در حکم قبول است و باید مالیات مربوطه را پرداخت نماید و یا به برگ تشخیص اعتراض می‌کند که در این صورت موضوع حل اختلاف و رسیدگی در مراجع مربوطه مطرح می‌گردد.

#### مرحله دوم: ارجاع به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی

این هیئت‌ها به عنوان مرجع بدوی دادرسی تلقی می‌شوند، ماهیت فعالیت این هیئت‌ها به نوعی فعالیت شبه قضایی شباهت دارد. در واقع هیأت حل اختلاف مالیاتی در حکم دادگاه بدوی و اختصاصی مالیاتی است که به طور عام به کلیه دعاوی و شکایات مالیاتی رسیدگی می‌نماید.

#### مرحله سوم: ارجاع به شورای عالی مالیاتی

در قانون سال ۱۳۶۶، دو مرجع تجدید نظر شامل هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر و شورای عالی مالیاتی پیش بینی شده بود که اولی رسیدگی ماهوی و دومی رسیدگی شکلی می‌نمود. در اصلاحات سال ۱۳۸۰، هیأت حل اختلاف تجدیدنظر از ذیل مراحل تجدیدنظر حذف گردید و شورای عالی مالیاتی با هدف رسیدگی شکلی پرونده‌های مالیاتی باقی ماند.

#### مرحله چهارم: تشکیل هیئت ۲۵۱ مکرر

این هیئت طریق فوق العاده شکایت نوعی دیگر از هیأت حل اختلاف مالیاتی در اصلاحیه سال ۱۳۷۱ پیش بینی گردیده است. این مرجع طریق فوق العاده شکایت از آراء مالیاتی می‌باشد. طبق این ماده





"در مورد مالیات های قطعی موضوع این قانون و مالیات های غیر مستقیم 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 و رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی می تواند پرونده ای امر را به هیاتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نمایند."

### مرحله پنجم: مراجعه به دیوان عدالت اداری

این مرجع طبق اصل ۱۷۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران شده است. مطابق این اصل "به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مامورین یا واحدها با آیین نامه های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوانی به نام «دیوان عدالت اداری» زیر نظر رئیس قوه قضاییه تاسیس می گردد. حدود اختیارات و نحوه عمل این دیوان را قانون تعیین می کند."

تشریح برخی نارسایی های و نقایص نظام دادرسی مالیاتی ایران بر اساس بررسی شواهد میدانی و بررسی منابع و مصاحبه با برخی فعالین مالیاتی و کسب و کار تعداد از نارسایی های جاری نظام دادرسی مالیاتی به شرح زیر معرفی می گردد:

#### ۱- تعدد مراجع و مراحل دادرسی مالیاتی

حجم انبوه پرونده های مالیاتی علی رغم تأکید بر رعایت عدالت مالیاتی موجب تعویق در اختتام پرونده های مالیاتی و همچنین ایجاد وقفه های مالیاتی طولانی مدت و کاهش در آمد واقعی دولت به دلیل اثرات تورم در کاهش ارزش واقعی پول شده است و از جمله چالش های اساسی در نظام مالیاتی کشور محسوب می گردد.

#### ۲- کمبود نیروی انسانی مجرب و متخصص

حسب بررسی های صورت گرفته بسیاری از مودیان از عدم اطلاع صحیح کارمندان امور مالیاتی و ممیزان از چارچوب فعالیت و بعضاً استانداردهای شناسایی در آمد و اصول حسابداری کسب و کار آنها شکایت دارند همچنین در مرحله دادرسی نیز در هر یک از مراجع ذکر شده عدم شناخت صحیح و داشتن دانش کافی توسط افراد بررسی کننده از موانع اصلی ایجاد یک نظام دادرسی عادلانه است.

#### ۳- مدت زمان طولانی تعیین وقت هیأت حل اختلاف مالیاتی

طرح سریع پرونده های مالیاتی هیأت های حل اختلاف مالیاتی نیازمند برنامه ریزی و مدیریت صحیح از سوی ادارات امور مالیاتی است که در برخی موارد مشکلاتی در فرآیند دادرسی مالیاتی بوجود می آورد. همچنین در بسیاری از موارد ابلاغ رای و نتایج حاصل از این هیأت ها زمان بر می شود به طور





مثال در قرار کارشناسی پرونده‌ها، تعیین کارشناس و تهیه گزارش توسط وی از جمله فرآیندهای بسیار زمان‌بر در این مرحله است که موجب نارضایتی عمده مودیان مالیاتی است.

#### ۴- - عدم استقلال هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

از عمده مشکلات موجود در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی عدم استقلال این هیأت‌ها و حضور نماینده سازمان امور مالیاتی در کلیه مراجع دادرسی به استثنای دیوان عدالت اداری میباشد که بی‌طرفی در فرآیند صدور رأی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را با خدشه مواجه نموده است. همچنین طبق تجربه اکثر مودیان در این هیأت‌ها موثرترین نظر و به نوعی اداره جلسه بر عهده نماینده سازمان امور مالیاتی قرار می‌گیرد که این امر از مهمترین مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی در ایران است؛ درحالی‌که در یک نظام دادرسی عادلانه پس از اعلام تصمیم سازمان امور مالیاتی این سازمان نیز باید در ادامه مراحل دادرسی با ارائه ادله و شواهد سعی بر اثبات ادعای خود داشته باشد که در تایید اصل ترافعی بودن مرافعه است اما در ساختار فعلی نظام دادرسی مالیاتی ایران به نحوی است که اختیارات سازمان امور مالیاتی در نقش‌آفرینی در جایگاه قاضی و شاکی و هیئت‌منصفه و اجرائیه عملاً امکان استقلال دادرسی را از بین برده است.

#### ۴- نقایص آشکار در دستورالعمل دادرسی مالیاتی

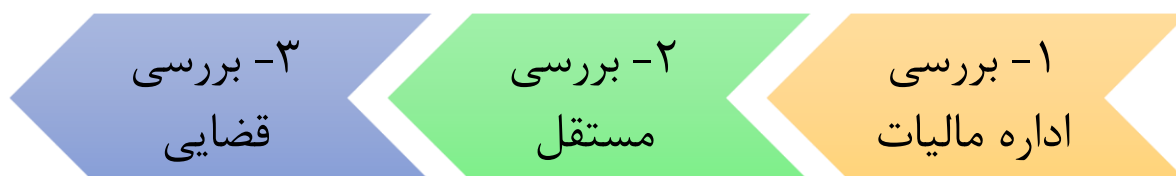
دستورالعمل ۱۱۷۳۰۰ مورخ ۱۳ بهمن ۱۳۸۷ سازمان امور مالیاتی در خصوص دادرسی مالیاتی شامل ۶ فصل و ۴۳ بند می‌باشد که با تدقیق و بررسی آن می‌توان مشکلات متعددی در زمینه رعایت حقوق مودی را مشاهده کرد، همچنین قدیمی بودن این دستورالعمل با وجود تحولات بسیار عمده سال‌های اخیر موجب ضعف بیشتر آن شده است.

### ۱-۴. ساختار پیشنهادی جهت ساختار نظام دادخواهی نوین

با توجه به بررسی مشکلات موجود در نظام دادرسی مالیاتی کشور، تجربیات جهانی در زمینه استقرار نظام دادرسی مالیاتی و ظرفیت‌های موجود در کشور، پیشنهاد این پژوهش ایجاد سیستم سه مرحله‌ای دادرسی است که معمول‌ترین و توصیه‌شده‌ترین رویه دادرسی در جهان است، لازم به توضیح اینکه الزامات بومی‌سازی و استقرار چنین سیستمی نیازمند برخی بررسی‌های عمیق از فرآیندهای کاری و ایجاد چرخه‌های کاری فرآیندمحور در نظام دادرسی مالیاتی است؛ بنابراین در این بخش به معرفی کلیات این پیشنهاد و چارچوب اجرایی پیشنهادی آن اشاره می‌گردد این رویه شامل سه مرحله به شرح زیر می‌باشد:







شکل ۱- فرآیند پیشنهادی سه مرحله‌ای دادرسی مالیاتی

### نخستین مرحله: بررسی توسط اداره مالیات

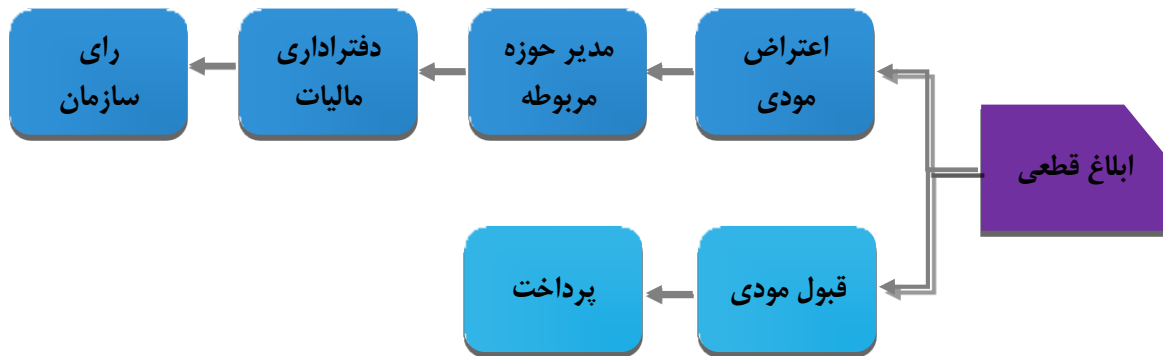
اساساً جهت تسریع کلیه امور مربوط به اعتراضات مالیاتی و به جهت کاهش مسائل مرتبط با دادرسی مالیاتی بایستی نخستین گام بررسی توسط اداره مالیاتی مربوطه باشد و این امر البته در ظرفیت ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم نیز قرار دارد هر چند در عمل چندان استفاده‌ای از ظرفیت این بند نشده و در بسیاری از موارد اختلافات ابتدا وارد هیئت‌های حل اختلاف می‌شود.

آنچه به نظر می‌رسد در این مرحله نیاز به تقویت و ساختارمند سازی دارد افزایش استقلال بررسی در این مرحله است، اینکه ظرفیت دادرسی داخلی صرفاً معطوف به ساختار سازمان امور مالیاتی نباشد و در این مرحله نیز بتوان با افزایش نسبی استقلال بررسی پرونده مودیان تا حد زیادی از ارجاع پرونده‌ها به مراجع سطوح بالاتر و دستگاه قضایی جلوگیری شود.

پیشنهاد پژوهش حاضر ایجاد دفتر دادرسی مالیاتی در سطح ادارات کل مالیاتی و سازمان امور مالیاتی است، در واقع سه سطح بررسی در سازمان امور مالیاتی به قوت خود باقی می‌ماند اما اولاً این فرآیند پس از بررسی توسط مدیر مستقیم و تصمیم‌گیری نهایی در اداره مالیات مربوطه به جای ارجاع به هیئت‌های موضوعه توسط دفتر دادرسی مالیاتی مستقر در اداره کل مربوطه و در صورت عدم توافق با ارجاع به دفتر دادرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد. با استقرار چنین ساختاری امکان تجدیدنظر، بازبینی و حل و فصل سریع پرونده‌ها فراهم می‌شود.

\* آنچه در فرآیند وصول اهمیت دارد عدم ایجاد محدودیت‌های ناشی از عدم پرداخت مالیات مورد اعتراض برای مودی در این مرحله است.





شکل ۲- فرآیند پیشنهادی دادرسی در سازمانی امور مالیاتی

### دومین مرحله: بررسی مستقل خارج از سازمان امور مالیاتی

ایجاد نهاد دادرسی اداری خارج از ساختار سازمان امور مالیاتی راهکاری است که در عین حفظ منافع دولت از دادرسی جانبدارانه و فشار بر مودیان خواهد کاست. ایجاد چنین نهادی با افزایش استقلال دادرسی اداری در عین تسریع رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی سبب کاهش مراجعه به دادگاه‌ها و ایجاد فرآیندهای خاص و پرهزینه قضایی می‌شود. در این حالت بایستی

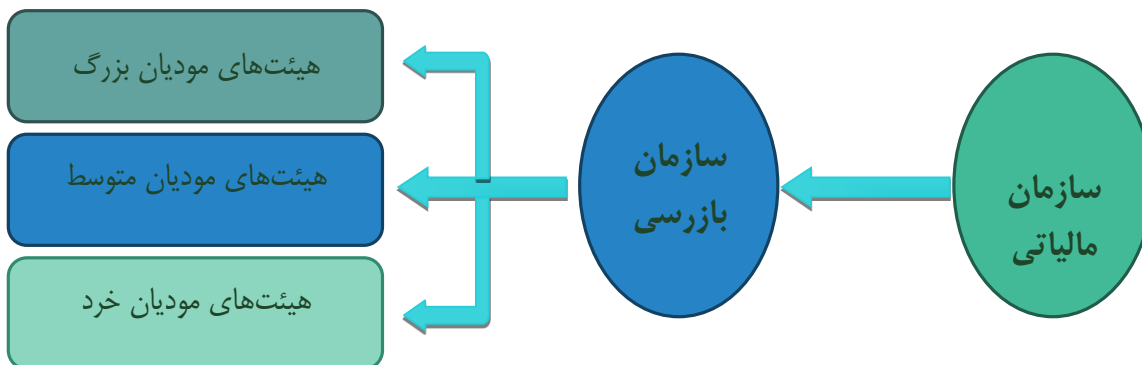
با عنایت به بند ۱۷۴ قانون اساسی و وجود نهاد سازمان بازرسی کل کشور که با هدف حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در دستگاه‌های اداری ایجاد شده است؛ با توجه به ظرفیت‌های تخصصی این سازمان پیشنهاد می‌گردد دفتر مستقل دادرسی مالیاتی در این سازمان ایجاد گردد که مودیان پس از اعلام تصمیم نهایی توسط سازمان امور مالیاتی و پایان فرآیند دادرسی اداری این سازمان امکان مراجعه و طرح دعوی خود در این نهاد را داشته باشند.

در واقع این مرحله به نوعی نخستین مرحله از تجدیدنظر در نظر گرفته می‌شود و این دفاتر دارای استقلال واقعی و آشکاری از نهاد مالیات‌ستان است. همچنین ظرفیت‌های متعدد این سازمان که زیر نظر رئیس قوه قضائیه عمل می‌کند می‌تواند در تسریع رسیدگی و شفافیت در پرونده‌های مالیاتی در صورت ارجاع به دادگاه حائز اهمیت باشد.

\* در صورتی که رای دفتر دادرسی سازمان بازرسی کل کشور مبنی بر رد اعتراض مودی باشد، سازمان امور مالیاتی جهت جلوگیری از تضییع حقوق دولتی امکان آغاز فرآیند اجرائیات را خواهد داشت؛ اعمال این فرآیند موقت و به صورت شش ماهه خواهد بود و در صورتی که در پی مراجعه‌ی



مودی به دادگاه ویژه مالیاتی طی شش ماه رای نهایی صادر نگردد محدودیت‌های مذکور تعلیق خواهد شد.



شکل ۳- فرآیند پیشنهادی دادرسی در سازمان بازرسی

### سومین مرحله: ایجاد دادرسی و دادگاه ویژه مالیاتی

با توجه به اینکه برخی از اختلافات مالیاتی بر اساس ابعاد پرونده ممکن است قهراً نیاز به مراجعه به دادگاه داشته باشند (نظیر وقوع جرائمی نظیر جعل) و یا بر اساس عدم توافق مودی و سازمان امور مالیاتی حتی پس از بررسی مستقل در سازمان بازرسی کل کشور، مراجعه به دادگاه ضرورت یابد، بنابراین با توجه به تجربه کشورهای مختلف؛ بایستی امکان مراجعه به دادگاه برای طرفین دعوی (مودی و سازمان امور مالیاتی) فراهم باشد.

همانگونه که پیش‌تر ذکر گردید؛ پرونده‌های مالیاتی معمولاً پیچیده هستند؛ وقتی مسئولیت رسیدگی به آن‌ها بر عهده دادگاه‌های عمومی باشند ممکن است مشکلاتی از قبیل موارد ذیل پدیدار شود: رای‌های صادره از نظر فنی درست نباشد؛

دادگاه‌ها از رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی اجتناب کنند و موجب تطویل در رسیدگی شوند. بنابراین پیشنهاد پژوهش حاضر تشکیل دادرسی و دادگاه ویژه مالیاتی است که بتواند به سرعت و طی حداکثر شش ماه نسبت به اصدار رای در خصوص پرونده‌های جاری اقدام کند. البته این دادگاه صرفاً مبنی بر جرائم مالیاتی و در راستای تحقق اهداف درآمد مالیاتی نیست و تلاش در جهت ایجاد دادرسی منصفانه و احقاق حقوق مودی و دولت به طور منصفانه تشکیل می‌شود. جهت تسریع امور رسیدگی مالیاتی پیشنهاد می‌شود با توجه به مراحل رسیدگی پیشین، رای این دادگاه از نظر قانونی قطعی تلقی شده و در صرفاً قابل فرجام خواهی باشد.





\* در مدل پیشنهادی به جز در مواردی که مستقیماً به جرائم کیفری اصابت دارد، امکان اقامه دعوای مستقیم نزد مرجع قضایی وجود ندارد و بایستی نتایج حاصل از درخواست دادرسی در سازمان امور مالیاتی و سازمان بازرسی کل کشور جهت امکان طرح شکایت دادگاه ویژه مالیات ارائه شود.



## ۱-۵. منابع و مآخذ

- Asian Development Bank, *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. (Ed:2020)
- Bernstein, A. (2019). The complexities of compliance: tax authority processes and making an appeal. *Journal of Aesthetic Nursing*, 8(10), 500-502.
- Bhatia, J. M. Dispute Settlement Scheme in Income Tax An Overview.
- Dash, S. R., & Raithatha, M. (2018). Impact of disputed tax litigation risk on firm performance: Evidence from India. *Accounting Research Journal*.
- Fogg, K. (2016). The United States Tax Court: A Court for all parties. *Bulletin for International Taxation*, 70(1/2).
- Herzfeld, M. (2017). The Real Appeal of the Border Adjustment Tax. *Tax Notes International*, 85.
- Howard, R. M. (2010). *Getting a poor return: courts, justice, and taxes*. SUNY Press.
- Ostas, D. T. (2020). Ethics of tax interpretation. *Journal of Business Ethics*, 165(1), 83-94.
- Wang, J. (2018). Tax administration in China: is it rule without law?. *Asia Pacific Law Review*, 26(2), 203-227.
- Whitehead, S. Tax Disputes and Litigation Review.

