



معاونت بررسی های اقتصادی
اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران



بررسی نظام حل اختلاف مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب (با تاکید بر استقلال ساختار هیاتها)

تهیه کننده: فاطمه علیزاده آغ اسمعیلی

معاونت بررسی های اقتصادی

اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران

اسفند ۱۴۰۲

از طریق پست الکترونیکی زیر می توانید پیشنهادات و نظرات اصلاحی خود را به واحد مربوطه منعکس نمایید:

economic_research@tccim.ir

استفاده از مطالب این گزارش با ذکر منبع بلامانع است.

فهرست مطالب

۴	خلاصه مدیریتی.....
۵	مقدمه.....
۶	۱. اختلاف مالیاتی.....
۶	۱-۱. مفهوم دادرسی مالیاتی.....
۷	۱-۲. هیات حل اختلاف مالیاتی.....
۷	۱-۳. فرآیند دادرسی مالیاتی.....
۹	۲. مروری بر سیستم حل و فصل اختلافات مالیاتی در کشورهای منتخب.....
۱۰	۲-۱. روسیه.....
۱۳	۲-۲. ترکیه.....
۱۵	۲-۳. مالزی.....
۱۶	۲-۴. آلمان.....
۱۹	۲-۵. فرانسه.....
۲۲	۳. چالش‌ها و تنگناها.....
۲۳	۴. جمع‌بندی و ارائه راهکار.....
۲۶	۵. منابع.....

خلاصه مدیریتی

تداوم فعالیت‌های اقتصادی دولت در یک جامعه به توازن بین درآمدها و هزینه‌هایش بستگی دارد به همین دلیل دولت می‌بایست جریان هزینه و درآمد خود را به نحوی تنظیم نماید که در بلندمدت در تعادل باقی بماند. در ادبیات اقتصادی، مالیات اصلی‌ترین منبع درآمد دولت است و تغییرات آن ابزاری برای حفظ این تعادل به شمار می‌رود. هدف عمده مالیات دستیابی به منبع تامین مالی برای پوشش مخارج دولت است. در نظام اقتصادی ایران یکی از منابع اصلی درآمدی دولت (سه‌م ۴۰ درصدی از درآمدها در سال ۱۴۰۱)، درآمدهای مالیاتی است که به‌عنوان قسمتی از سیاست‌های مالی در اعمال سیاست‌گذاری‌های کلان اقتصادی به کار برده می‌شود. هدف سیاست‌های مالیاتی علاوه بر افزایش منابع مالی برای مخارج دولت، ثبات اقتصادی، کمک به بازتوزیع درآمد و ثروت، تخصیص بهینه منابع و در عین حال کمک به رشد اقتصادی است.

باتوجه به اهمیت روزافزون مالیات و نقش آن در بودجه کل کشور در راستای انجام وظایف و مسئولیت‌های گسترده دولت و در نتیجه آن توسعه انواع گوناگون مالیات‌ها (اعم از مستقیم و غیر مستقیم) بالطبع اختلافات مالیاتی از اهمیت و حساسیت بالایی برخوردار بوده و تعارض میان دستگاه مالیاتی با مودیان مالیاتی به‌صورت فراگیر و قابل توجه مطرح است. به‌عبارت دیگر در فرآیند اخذ مالیات، وقوع اختلاف بین مودی و مقام مالیاتی امری طبیعی و اجتناب‌ناپذیر است. اختلاف مالیاتی به اختلاف بین مؤدی و سازمان مالیاتی در خصوص تعهدات مالیاتی در رابطه با تشخیص خاص صادر شده توسط سازمان مالیاتی، اظهارنامه مالیاتی، معامله یا هر ترتیب دیگری اشاره دارد. در اختلافات مالیاتی، طرفین اختلاف، مؤدیان مالیاتی و مقامات مالیاتی هستند.

نتیجه دادرسی مالیاتی که در اصطلاح حقوقی به مجموعه‌ای از مقررات وضع شده به‌منظور رسیدگی به شکایات (قضائی یا اداری) و مانند آن‌ها اطلاق می‌شود به احقاق حقوق هریک از طرفین می‌انجامد. مطالعات بسیاری مانند استبینگز و تایللی^۱ (۲۰۰۴) و دروئین^۲ (۲۰۱۵)، ایجاد هیات‌های حل اختلاف مالیاتی^۳ را به دلیل عزم بالای دعوی مالیاتی و تسریع در حل و فصل آن‌ها توأم با تخصصی بودن این دعاوی ضروری دانسته‌اند. باید یادآور بود که مکانیسم ضعیف حل اختلاف مالیاتی بر کل سیستم اداره مالیات در کشور تأثیر می‌گذارد. در نتیجه رعایت اصول حقوقی و اقتصادی مالیاتی از جمله شفافیت، کارآمدی، بی‌طرفی، عدالت و استقلال در فرآیند دادرسی از الزامات کارایی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی است.

¹ Stebbings & Tiley

² Derouin

³ Tax Disputes Resolution Board

هر سیستم نظام مالیاتی برای کارکرد مناسب نیازمند زیرمجموعه‌ای برای رسیدگی و حل و فصل اختلافات مالیاتی است. آنچه در سیستم حل و فصل اختلافات مالیاتی و اجرای صحیح و بی طرف آن اهمیت دارد این موضوع است که در دادرسی مالیاتی می‌بایست حقوق مودی به‌عنوان فردی که به هر صورت از اختیارات قانونی کمتری برخوردار است مورد توجه قرار گیرد و هدف، تنها حمایت از حقوق دولت نباشد. در صورتی که در حل و فصل اختلافات مالیاتی امکان استیفای حقوق مودی به طرق عادلانه و کم هزینه وجود نداشته باشد و این فرآیند منجر به ایجاد مشکلات فراوانی برای جامعه شود، رسیدگی به اختلافات مالیاتی به هدف خود دست نخواهد یافت. در وهله اول، روند اعتراض و دادرسی مالیاتی با عدم پذیرش مودی در خصوص مالیات وضع شده صورت می‌گیرد و با توجه به قوانین و سازوکار مالیاتی کشورهای مختلف، مودی حق اعتراض به این ارزیابی را دارد. آنچه در گام اول اجرای دادرسی مالیاتی در هر جامعه‌ای اهمیت دارد، شناخت دلیل وجود اختلاف بوده و در مرحله آخر بالاترین مرجع رسیدگی به اختلافات هر کشور، پایان فرآیند دادرسی را بررسی و تعیین می‌نماید.

در این گزارش درصدد پاسخ به این پرسش‌ها خواهیم بود که کشورهای مختلف چه سازوکاری را در خصوص حل و فصل اختلافات مالیاتی در پیش گرفته‌اند و اینکه در صورت بروز اختلافات مالیاتی کدام راه حل یا مرجع می‌تواند راهگشای مطلوبی در حل منصفانه اختلافات باشد. بدین منظور در گزارش حاضر، ضمن بررسی ادبیات مربوط به دادرسی مالیاتی و بررسی مکانیسم حل اختلاف مالیاتی در ایران به مکانیسم حل اختلاف مالیاتی در چند کشور منتخب نیز پرداخته شده است.



۱. اختلاف مالیاتی

اختلاف مالیاتی به هرگونه عدم توافق میان مودیان و مراجع مالیاتی در خصوص مسائل مالیاتی گفته می‌شود. در روابط بین مودیان و سیستم مالیاتی بروز اختلاف، امری محتمل و طبیعی است که می‌تواند ناشی از عوامل بسیاری نظیر مطلع نبودن مودیان و برخی از ماموران مالیاتی از قوانین و مقررات و دستورالعمل‌ها، ضعف سیستم اطلاعات مالیاتی یا سازمان تشخیص و یا فرهنگ عمومی مالیات، تمایل مودی به فرار مالیاتی و یا به تعویق انداختن آن، نقص در قوانین مالیاتی، پائین بودن کیفیت حسابرسی مالیاتی و اشتباهات ممیزین و ... باشد. در اختلاف مالیاتی، مودیان و دستگاه مالیاتی دو طرف اختلاف را تشکیل می‌دهند. به‌طور کلی مجموعه‌ای از عوامل انسانی، اداری، فرهنگی و قانونی در ایجاد حجم بالایی از درخواست‌ها یا اعتراضات مالیاتی نقش دارد. در اختلاف مالیاتی سعی بر آن است پیش از آنکه موضوع اختلاف به دادرسی‌های طولانی بیانجامد ابتدا طی تشریفات اداری حل شود در غیر اینصورت به اولین مرجع حل اختلاف یعنی هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود.

۱-۱. مفهوم دادرسی مالیاتی

در اصطلاح حقوقی، دادرسی عبارت است از مجموعه‌ی مقررات و قوانین وضع شده به‌منظور رسیدگی به اعتراضات، شکایات یا درخواست‌های قضایی یا اداری و مانند آن‌ها. دادرسی یکی از اساسی‌ترین راه‌های رسیدن به اهداف عدالت مورد توجه سیاست‌گذاران اقتصادی و نظریه‌پردازان علوم انسانی اعم از فلاسفه، حقوقدانان، اقتصاددانان و همچنین اعلامیه‌های حقوق بشری^۴ بوده است. با استناد به تعریف فوق، حل‌وفصل (دادرسی) مالیاتی نیز مجموعه‌ای از اصول، قواعد حقوقی و قوانین و مقرراتی است که در راستای رسیدگی به درخواست‌ها، شکایات و حل‌وفصل دعاوی مربوط به امور مالیاتی به‌کار گرفته می‌شود (نباتی، ۱۴۰۱). با توجه به این تعریف، دادرسی مالیاتی طیف وسیعی از مفاهیم از جمله مراحل تشخیص، تعیین، مطالبه، وصول، رسیدگی و حل‌وفصل اختلافات، نحوه اتخاذ تصمیم، صدور و اجرای رای مراجع اداری و قضایی اعم از درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را در برمی‌گیرد (نیک‌اندیش و همکاران، ۱۴۰۰). با توجه به قوانین و دستورالعمل کشورهای مختلف، مودی حق اعتراض به مالیات وضع شده را دارد؛ بنابراین فرآیند دادرسی مالیاتی با اعتراض مودی آغاز شده و اولین گام در شناخت فرآیند دادرسی در هر کشور شناخت صحیح منشا اختلاف در آن کشور است.

دادرسی و حل اختلاف مالیاتی از الزامات هر نظام مالیاتی بوده و به احقاق حقوق هریک از طرفین (مودی و سازمان) می‌پردازد. در خلال فرآیند دادرسی ممکن است نارضایتی‌هایی برای مودیان مالیاتی، به دلایلی همچون

^۴ ماده ۱۰ اعلامیه جهانی حقوق بشر، ماده ۱۴ میثاق حقوق مدنی و سیاسی، ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر و مواد ۸ و ۹ کنوانسیون آمریکایی حقوق بشر به دادخواهی و بهره‌مندی از دادرسی عادلانه را از طریق دادگاه مستقل و بی‌طرف تأکید دارند.

طولانی شدن فرآیند وصول مالیات و همچنین تحمیل هزینه دادرسی به سازمان امور مالیاتی ایجاد شود. برای رسیدگی کارآمد و بهینه به اختلافات مالیاتی و همچنین وصول به موقع مالیات می‌بایست فرآیندهای مالیاتی به‌گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های سیستم حل‌وفصل مالیاتی شود.

۱-۲. هیات حل اختلاف مالیاتی

دادرسی مالیاتی به‌طور عمده توسط هیات حل اختلاف مالیاتی^۵ انجام می‌پذیرد. ترکیب هیات حل اختلاف از ۳ نفر شامل نماینده سازمان امور مالیاتی، قاضی شاغل یا بازنشسته و نماینده اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی و یا تشکل‌های صنفی به انتخاب مودی تشکیل شده است. این هیات موظف است با حضور تمام اعضا به اعتراض مودی که به‌طور مستقیم و یا از طریق رئیس امور مالیاتی ارجاع شده است، رسیدگی و تصمیم‌گیری نماید.



شکل ۱. ترکیب هیات‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم

هیات‌های حل اختلاف مالیاتی شامل دو مرحله بدوی و تجدیدنظر است. شایان ذکر است تصمیم هیات مزبور در شورای عالی مالیاتی قابل شکایت و اعتراض می‌باشد. همچنین از این هیات می‌توان با رعایت شرایط و الزامات قانونی به دیوان عدالت اداری شکایت نمود.

۱-۳. فرآیند دادرسی مالیاتی

سیستم حل اختلاف مالیاتی در ایران در سه مرحله صورت می‌پذیرد:

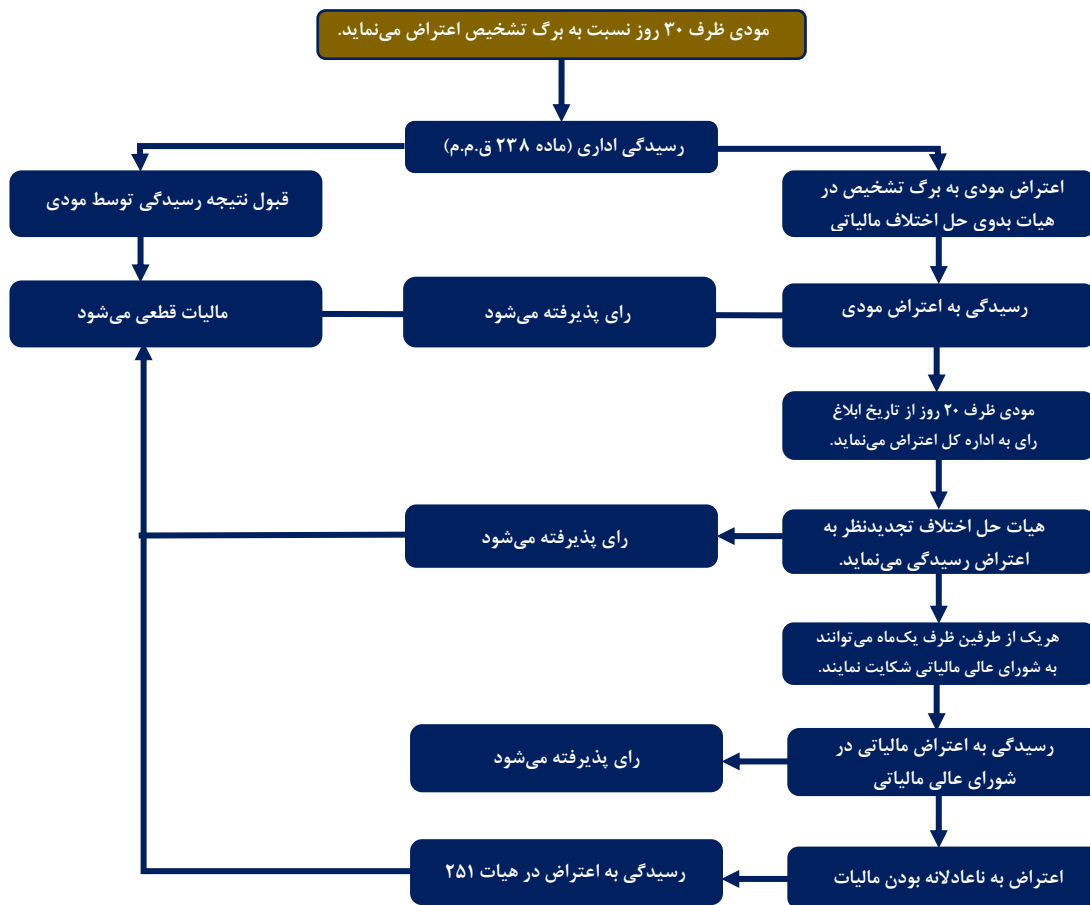
^۵ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم هیاتی را به‌نام هیات حل اختلاف مالیاتی و به‌عنوان اصلی‌ترین مرجع حل اختلاف مالیاتی معرفی کرده است.

۱ رسیدگی اداری یا حل اختلاف در اداره امور مالیاتی

۲ رسیدگی در مراجع شبه قضایی که شامل هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر، شعب شورای عالی مالیاتی و هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر^۶ قانون مالیات‌های مستقیم است.

۳ رسیدگی در مراجع قضایی که شامل دیوان عدالت اداری برای اشخاص حقیقی و حقوقی، و محاکم عمومی دادگستری برای دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های عمومی است.

فلوچارت زیر برای درک بهتر فرآیند اداری و قانونی رسیدگی به موضوع اختلاف ارائه شده است:



نمودار ۱. فرآیند دادرسی مالیاتی در ایران

^۶ ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم از یک سو، برای مؤدیان امکان دادخواهی از مالیات ناعادلانه را نزد وزیر امور اقتصادی و دارایی، به عنوان مقام مافوق سازمان امور مالیاتی در سلسله مراتب اداری فراهم کرده و از سوی دیگر، به وزیر اجازه به جریان انداختن پرونده مالیاتی را در یک آیین دادرسی استثنایی و فوق‌العاده داده است.

۲. مروری بر سیستم حل و فصل اختلافات مالیاتی در کشورهای منتخب

قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان مجوز وصول مالیات از مودیان توسط دولت، پایه اساسی یک نظام مالیاتی محسوب می‌گردد، زیرا این قوانین و مقررات حاوی سیاست‌های مالیاتی (نرخ و پایه مالیاتی) بوده و دربرگیرنده فرآیندهای کلی رسیدگی مالیات می‌باشند. بنابراین شاکله اصلی یک نظام مالیاتی در چارچوب قوانین مربوطه تعیین می‌گردد.

مالیات ستانی و اعمال قدرت مالیاتی بر اساس قانون، نشانه حاکمیت قانون بوده و دولت می‌بایست با رعایت حقوق مودیان، مالیات خود را مطالبه نماید. اما در صورتی که اختلافاتی بروز نماید، نیاز است یک مرجع بی‌طرف نسبت به حل اختلاف رسیدگی نماید تا ضمن رعایت حقوق مودیان، اعتماد آنان را جلب نموده و سازمان امور مالیاتی حقوق دولت را به طور عادلانه وصول نماید.

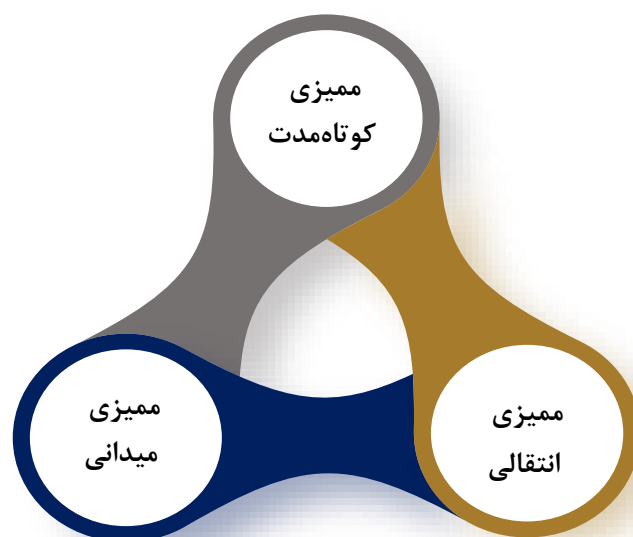
باتوجه به پیچیدگی و تخصصی بودن امر تعیین و وصول مالیات، وقوع اختلاف میان مودیان و سازمان مالیاتی اجتناب‌ناپذیر است؛ به همین منظور مراجعی برای حل اختلافات میان مودیان و سازمان مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. دادرسانی مالیاتی یکی از بخش‌های حقوق مالی بوده و به همین دلیل در بیشتر جوامع از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. در اکثر جوامع مالیات ستان، احقاق حقوق مودیان مالیاتی همواره مورد توجه قرار گرفته است. بسته به نظام حقوقی یک کشور، رویه‌های اداری و قضایی گوناگونی برای حل و فصل اختلافات مالیاتی وجود دارد. بررسی فرآیند دادرسی مالیاتی در سایر کشورها و چگونگی رسیدگی آن‌ها به اعتراضات مالیاتی و نیز تشکیل هیات‌های حل اختلاف مالیاتی می‌تواند در بهبود و ارتقای نظام دادرسی مالیاتی کشور کمک شایانی نماید. از این‌رو در ادامه به بررسی و تدقیق فرآیندهای رسیدگی به اعتراضات مودیان مالیاتی در برخی کشورهای منتخب پرداخته شده است. نزدیکی جغرافیایی و شاخص ادراک فساد از جمله مهم‌ترین مولفه‌های در نظر گرفته شده برای انتخاب کشورهای مورد بررسی بوده و در نهایت دو کشور پیشرفته نیز برای مقایسه بهتر و درس‌آموزی در این زمینه، مورد مطالعه قرار گرفته است.



۲-۱. روسیه

اختلافات مالیاتی در روسیه بسیار رایج است. تقریباً تمامی شرکت‌های بزرگ یا متوسط حداقل یک بار درگیر اختلافات مالیاتی با مقامات مربوط به اخذ مالیات بوده‌اند و بسیاری از شرکت‌ها نیز به‌طور مرتب درگیر اختلافات مالیاتی هستند. در قانون روسیه تعداد موضوعات مورد اختلاف، مبهم است و مودیان در این کشور به ندرت می‌توانند در خصوص تصمیمات و احکام صادره از دستگاه‌های مالیاتی توضیح بخواهند. درصد پرونده‌های مالیاتی که به نفع مودیان تمام شده است طی سال‌های اخیر در روسیه کاهش یافته است به‌طوری‌که پیش از سال ۲۰۱۰ این پرونده‌ها تقریباً ۷۰ درصد بوده و در حال حاضر به ۱۵ تا ۲۰ درصد رسیده است. با این وجود همچنان مالیات‌دهندگان به دادگاه مراجعه نموده و به دنبال حل اختلافات مالیاتی و روشن شدن موضوع مورد اختلاف هستند. در این کشور حسابرسی یا درخواست‌های استرداد مالیاتی منشا اصلی بروز اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی است.

سه نوع ممیزی مالیاتی^۷ در سیستم مالیاتی روسیه وجود دارد که عبارتند از:



شکل ۲. انواع ممیزی مالیاتی در روسیه

انواع ممیزی مالیاتی در روسیه شامل حسابرسی کوتاه مدت، انتقالی و میدانی است که گستره زمانی سه ماه تا سه سال را در برمی‌گیرد. ممیزی کوتاه مدت، در اصل بررسی اظهارنامه مالیاتی است که ظرف ۳ ماه از زمان تنظیم اظهارنامه انجام می‌گیرد. مقامات مالیاتی در طول این دوره از حقوق محدودتری برخوردارند. در نتیجه اختلافات

^۷ ممیزی مالیاتی در حقیقت به معنای ارزیاب است. از این رو، ممیزی به فردی گفته می‌شود که بر موسسات نظارت دارد تا قوانین مالیاتی را رعایت نمایند.

ناشی از این نوع حسابرسی به جز برای گروه‌های خاص مانند استردادهای مالیات بر ارزش افزوده، تایید منافع مالیاتی و سایر موارد خاص به ندرت اتفاق می‌افتد. ممیزی انتقالی صحت محاسبات قیمت‌گذاری انتقالات را بررسی می‌کند که پیچیده‌ترین نوع اختلاف مالیاتی خواهد بود. ممیزی میدانی نوع غالب ممیزی بوده و اختلافات مبتنی بر این نوع ممیزی با توجه به گستره زمانی سه ساله خود، معمولاً موجب بیشترین اختلافات مالیاتی شده و دارای پیچیدگی زیادی است. این ممیزی مالیاتی جامع بوده و در ۹۷ درصد مواقع منجر به افزایش مبالغ مالیاتی قابل پرداخت می‌شود. طبیعی است در چنین شرایطی بروز اختلاف اجتناب‌ناپذیر خواهد بود.

روند داوری در روسیه براساس ماده ۱۲۳ قانون اساسی روسیه بر ارائه فرصت برابر برای طرفین پرونده با ارائه تمام ابزارهای قانونی در دسترس، درمورد تمامی اختلافات قضایی مبتنی است. فرصت اعتراض از زمان دریافت برگ تشخیص صادره در روسیه ۱۰ روز است. اعتراض به مالیات وضع شده ابتدا در همان اداره مالیاتی و با حضور مودی مالیات بررسی می‌شود. در این مرحله مقام مالیاتی راه‌حل و تصمیم نهایی خود را پس از بررسی تمامی شواهد و مدارک و بر اساس حسابرسی اعلام می‌کند. بنابراین گام نخست در این سیستم، تسلیم اعتراض به دستگاه مالیاتی بوده و این سریع‌ترین و کم هزینه‌ترین راه برای مودی است. در صورتی که مودی به تصمیم اخذ شده اعتراض داشته باشد، می‌تواند درخواست تجدید نظر اداری توسط یک مقام مالیاتی بالاتر را ظرف یک ماه پس از تصمیم اولیه ارائه نماید. درخواست تجدید نظر پیش از طرح دعوی در دادگاه الزامی بوده و به‌طور متوسط یک تا دو ماه و نیم زمان لازم است تا مرجع مالیاتی بالاتر تجدید نظر را بررسی نماید. در بیشتر پرونده‌های تجدیدنظر بررسی شده، مرجع مالیاتی از تصمیم مرجع پایین‌تر حمایت می‌کند. مودی مالیاتی تا پیش از رسیدگی به درخواست تجدیدنظر، هیچ تعهدی برای پرداخت مالیات تعیین شده اضافی، نخواهد داشت.

مودیان مالیاتی در صورت اعتراض و عدم رضایت از تصمیم مراجع مالیاتی بالاتر می‌توانند تا سه ماه پس از مرحله تجدیدنظر اداری به دادگاه مراجعه نموده و درخواست ابطال تصمیم نهاد مالیات‌ستان دهند. ابتدا پرونده مودی به‌طور کامل در دادگاه بدوی بررسی می‌شود. این مرحله آخرین فرصت مودی برای ارائه مدارک و شواهد جدید به دادگاه است. در دادگاه‌های بدوی، هیئت‌های مالیاتی ویژه‌ای وجود دارد که شامل گروه‌هایی از قضات متخصص برای رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی است. در صورت اعتراض مجدد به رای این دادگاه، پرونده به دادگاه تجدیدنظر ارجاع داده می‌شود. این دادگاه تفاسیر حقوقی را بررسی نموده و اگر قضاوت در دادگاه بدوی با شواهد موجود در گزارش مغایرتی داشته باشد دادگاه تجدیدنظر راساً پرونده را بررسی نموده و یا آن را برای اعاده دادرسی ارجاع می‌دهد. دادگاه عالی، مقام قضایی دیگری است که در صورت اعتراض مودی به رای دادگاه تجدیدنظر به دادخواهی

مودی رسیدگی می‌نماید. دادگاه عالی روسیه بالاترین مرجع قضایی برای حل و فصل اختلافات اقتصادی و مالیاتی بوده و دادگاه مالیاتی خاص برای این کشور وجود ندارد.

جدول ۱. ویژگی‌های نظام دادرسی مالیاتی در روسیه

امکان وصول مالیات مورد اختلاف		وجود دادگاه مالیاتی خاص	بررسی اداری					روسیه
در طول بررسی قضایی	در طول بررسی اداری		حداکثر زمان صدور حکم	فرصت اعتراض اولیه	سازمان مسئول رسیدگی	بررسی اجباری پیش از طرح دعوی قضایی	قابلیت اجرای دادرسی	
✓	✓	×	۱ ماه	۱۰ روز	اداره مالیاتی	✓	✓	

روش اصلی برای حل و فصل اختلافات مالیاتی در روسیه، درخواست تجدید نظر به مقامات مالیاتی بالاتر یا ارائه طرح دعوی در دادگاه است و پرونده مربوط به دادرسی مالیاتی توسط دادگاه‌های بدوی و دادگاه‌های عالی مورد بررسی قرار می‌گیرد. دادگاه‌های عالی به پرونده‌های مالیاتی شهروندان رسیدگی کرده و در مواردی جرایم مالیاتی را نیز مورد بررسی قرار می‌دهند. دسته مهم دیگر از پرونده‌هایی که توسط این دادگاه‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرند، مواردی است که آیین‌نامه‌ها (به عنوان مثال دستورالعمل‌های مقامات مالیاتی در مورد نحوه محاسبه و پرداخت مالیات) را مغایر با قانون مالیات و عوارض تشخیص می‌دهند. تعداد چنین پرونده‌هایی که در دادگاه‌ها مورد رسیدگی قرار می‌گیرند دائماً در حال افزایش است.

در حال حاضر از هیچ روش جایگزین دیگری برای حل اختلاف مالیاتی در این کشور استفاده نمی‌شود^۸. با این حال، قانون قیمت‌گذاری انتقالی روسیه که در سال ۲۰۱۴ اجرایی شد، امکان توافق در خصوص قیمت‌گذاری را فراهم می‌کند. با این وجود، این ابزار در این کشور چندان موثر واقع نشده است زیرا موانع بوروکراتیک بسیاری برای انعقاد چنین توافقنامه‌هایی وجود دارد.

^۸ روش حل و فصل اختلافات جایگزین یا بدیل به راه‌های حل اختلاف مالیاتی اشاره دارد که متفاوت از روش معمول اقامه دعوی است. به عبارتی این شیوه راه‌حلی مشابه برای حل و فصل اختلافات اشاره دارد که با مکانیسم‌های سنتی اعتراض یا تجدیدنظر خواهی متفاوت است.

علاوه بر این، در سال ۲۰۱۵، به مالیات دهندگان اجازه داده شده است تا به نظارت مالیاتی افقی^{۱۰} روی آورند. این تغییرات پس از اجرای آزمایشی موفقیت آمیز این سیاست توسط چندین شرکت بزرگ روسی انجام شد. تحت این سیاست، مالیات دهندگان به طور منظم اسنادی را به مقامات مالیاتی ارائه می کنند که قانونی بودن بدهی های مالیاتی شناسایی شده را تأیید می کند.

شایان ذکر است که در این کشور 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 مقدار آن به پیچیدگی اختلاف و رقم آن بستگی دارد. طبق قانون، هزینه های منطقی می بایست از طرف بازنده پرونده مطالبه شود. 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 نماید.

۲-۲. ترکیه

در قانون اساسی کشور ترکیه ضمن تأکید بر دموکراتیک بودن قانون، اذعان شده است که کلیه اقدامات و معاملات دولت می تواند در معرض بررسی قضایی قرار گیرد. بر اساس اصل حاکمیت قانون، نظام مالیاتی ترکیه با هدف حل اختلاف بین سازمان امور مالیاتی و مودیانی که مکلف به پرداخت مالیات هستند تنظیم شده است.

سیستم مالیاتی ترکیه اجازه رسیدگی به اختلافات مالیاتی را توسط مراجع اداری قانونی می دهد. مودیان مالیاتی می توانند با انجام فرآیندهای ارزیابی اداری نسبت به مالیات وضع شده از سوی سازمان مالیاتی اعتراض نمایند. در پایان ممیزی مالیاتی، گزارش حسابرسی مالیاتی تهیه می شود و اداره مالیات به پیشنهاد مندرج در گزارش مزبور، رسیدگی و ارزیابی تکمیلی غیررسمی انجام می دهد. این تشخیص با اخطار مالیات و جرائم به مودی ابلاغ می شود. شایان ذکر است که این گزارش حسابرسی مالیاتی بیانگر یک فرآیند اداری نیست و نمی توان با استناد به این گزارش مستقیماً علیه مالیات وضع شده اعتراض نمود. در صورتی که بر اساس این گزارش اقدامات اجرایی انجام پذیرد می توان علیه این تصمیم درخواست داد. ماهیت این گزارش که دارای پیامدهای اجرایی برای مودی مالیاتی است، می تواند موضوع طرح دعوی باشد. همانطور که بیان شد، مالیات و جریمه های وضع شده بر اساس گزارش بازرسی می بایست ابتدا به مؤدی ابلاغ شود. پس از ابلاغ، مودی باید حداکثر ظرف مدت ۳۰ روز نسبت به مالیات

^{۱۰} اصل عدالت مالیاتی افقی به شرایط مشابه و برابر افراد و اشخاص مشمول مالیات اشاره دارد. به همین سبب برای دستیابی به آن باید شرایط یکسان برای افراد فراهم کرد تا بر اساس آن به گونه ای برابر مشمول پرداخت مالیات شوند.

وضع شده اعتراض نماید. اگر مودی مالیات ظرف مدت ۳۰ روز نسبت به این مالیات اعتراضی نداشته باشد، این مالیات‌ها و جرایم قطعی خواهد شد، حتی اگر غیرموجه باشد. پس از این بازه زمانی، مؤدی می‌تواند از واحد بازرسی، وزارت دارایی و اداره درآمد تقاضای تسویه حساب نموده و یا برای اعتراض به دادگاه‌های مالیاتی مراجعه کند. دادگاه‌های مالیاتی، دادگاه‌هایی هستند که صلاحیت رسیدگی به دعاوی مالیاتی و موارد مشابه را دارند. رویه دادگاه مالیاتی در سه سطح قضاوت شامل دادگاه‌های مالیاتی بدوی، دادگاه اداری منطقه‌ای و شورای دولتی است.

در صورت اقامه دعوی وصول مالیات و جریمه‌های وضع شده تا مشخص شدن نتیجه نهایی متوقف می‌شود. پس از رای دادگاه، یکی از طرفین می‌تواند تقاضای تجدیدنظر کند. در این نظام مالیاتی یک سیستم بررسی تجدیدنظر دو مرحله‌ای وجود دارد که در آن دادگاه اداری منطقه‌ای به عنوان دادگاه تجدیدنظر میانی و شورای دولتی به عنوان دادگاه نهایی تجدید نظر عمل می‌کند. در سال‌های اخیر، بازه حل‌وفصل اختلافات مالیاتی نسبتاً سرعت بیشتری یافته است و مدت زمان لازم برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی در دادگاه بدوی یک سال، در دادگاه اداری پنج تا شش ماه و در شورای دولتی تقریباً یک سال است.

پس از بررسی تصمیم دادگاه مالیاتی، شورای دولتی می‌تواند تصمیم را تأیید، لغو یا تا حدی تأیید و تا حدی لغو کند. با این حال، شورای دولتی نمی‌تواند در مورد ماهیت پرونده تصمیم‌گیری کند و بنابراین پرونده را به همان دادگاه مالیاتی ارسال می‌کند. اگر شورای دولتی تصمیم دادگاه را تأیید کند، تصمیم نهایی می‌شود. اگر لغو شود، دادگاه یا از ابطال شورای دولتی تبعیت کرده و پرونده را دوباره بررسی می‌کند و یا بر تصمیم اول خود پافشاری می‌کند. در صورتی که دادگاه بر تصمیم اول خود اصرار داشته باشد و این رأی مجدداً توسط یکی از طرفین تجدیدنظر شود، این بار پرونده در هیأت عمومی دفاتر دعاوی مالیاتی رسیدگی می‌شود. تصمیمی که در اینجا اتخاذ می‌شود قطعی شده و دادگاه مالیاتی موظف است مطابق نظر مجمع عمومی تصمیم بگیرد.

شایان ذکر است بررسی‌ها در رسیدگی مالیاتی، بر اساس رویه کتبی است. اگرچه اصل رویه کتبی ضروری است اما در صورت درخواست طرفین و یا تصمیم دادگاه به صورت رسمی، ممکن است در چارچوب برخی محدودیت‌ها، جلسه رسیدگی مالیاتی برگزار شود.

جدول ۲. ویژگی‌های منتخب نظام دادرسی مالیاتی در ترکیه

امکان وصول مالیات مورد اختلاف		وجود دادگاه مالیاتی خاص	بررسی اداری					ترکیه
در طول بررسی قضایی	در طول بررسی اداری		حداکثر زمان صدور حکم	فرصت اعتراض اولیه	سازمان مسئول رسیدگی	بررسی اجباری پیش از طرح دعوی قضایی	قابلیت اجرای دادرسی	
✓	✓	✓	۳۰ روز	۳۰ روز	اداره مالیاتی	×	✓	

۲-۳. مالزی

اختلافات مالیاتی با قاطعیت در مالزی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. سیستم خود اظهاری مالیاتی از سال ۲۰۰۱ در مالزی برای شرکت‌ها و از سال ۲۰۰۴ برای مشاغل، تعاونی‌ها و افراد حقوق بگیر اجرا شده است. بر اساس سیستم ارزیابی رسمی قبلی، مودیان مالیات بر درآمد^{۱۱} بر اساس اظهارنامه مالیاتی که توسط هیئت درآمد داخلی مالزی^{۱۲} ارائه می‌شود مورد ارزیابی قرار می‌گرفتند. در مقابل، در سیستم خود ارزیابی مالیاتی، مودیان اظهارنامه مالیاتی خود را بر اساس محاسبه بدهی مالیاتی خود، ارسال می‌کنند و پس از ارزیابی‌های انجام شده پرداخت مالیات بر این اساس انجام می‌شود.

مودیان مالیاتی در این کشور از دو طریق کمیسیون ویژه مالیات بر درآمد^{۱۳} و یا بررسی قضایی می‌توانند مخالفت خود را نسبت به مالیات وضع شده اعلام نمایند. در روش اول، مودیان مالیاتی معترض می‌توانند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ ارزیابی، فرم تجدید نظر در خصوص مالیات را همراه با دلایل تجدیدنظر به کمیسیون ویژه مالیات بر درآمد ارسال نمایند. به طور کلی، زمان صرف شده برای حل اختلافات مالیاتی در مالزی به پیچیدگی اختلاف بستگی دارد. اما به‌طور میانگین پس از دریافت فرم، کمیسیون مزبور طی یک بازه زمانی ۱۲ ماهه بررسی را برای حل و فصل دوستانه انجام می‌دهد. اگر در طول دوره بررسی توافقی حاصل نشد، فرم برای ثبت درخواست تجدیدنظر

11 Income Tax Act (ITA)

12 Malaysian Inland Revenue Board (IRB)

13 Special Commissioners of Income Tax (SCIT)

مجدد به کمیسیون ویژه مالیات بر درآمد ارسال می‌شود که حدود ۲ الی ۳ سال رسیدگی به این درخواست زمان می‌برد. کمیسیون در طی این بازه زمانی به پرونده رسیدگی کرده و تصمیم خود را مبنی بر تأیید یا پایان دادن به ارزیابی‌ها اعلام می‌دارد. طرفینی که از تصمیم اتخاذ شده ناراضی باشند، می‌توانند با درخواست از کمیسیون بر اساس پرونده ذکر شده برای دریافت نظر دادگاه به دیوان عالی شکایت کنند. پس از استماع و تبیین قانونی مسئله در چنین تجدیدنظرخواهی، دیوان عالی می‌تواند دستور تأیید، رفع یا اصلاح این ارزیابی‌ها را صادر کند. اگر پرونده در بالاترین سطح استیناف (دادگاه تجدیدنظر) مطرح شود، ممکن است بین سه تا پنج سال طول بکشد تا تصمیم نهایی به دست آید.

جدول ۳. ویژگی‌های منتخب نظام دادرسی مالیاتی در مالزی

امکان وصول مالیات مورد اختلاف		وجود دادگاه مالیاتی خاص	بررسی اداری					مالزی
در طول بررسی قضایی	در طول بررسی اداری		حداکثر زمان صدور حکم	فرصت اعتراض اولیه	سازمان مسئول رسیدگی	بررسی اجباری پیش از طرح دعوی قضایی	قابلیت اجرای دادرسی	
✓	✓	×	۳۰ روز	۳۰ روز	اداره مالیاتی	✓	✓	

۲-۴. آلمان

کشور آلمان سیستم باسابقه و برنامه‌ریزی شده‌ای برای حل اختلافات مالیاتی دارد به گونه‌ای که اگر مودی مالیاتی ادعای اداره مالیات در خصوص مالیات وضع شده را غیرقانونی تلقی کند، طبق قانون اساسی این کشور می‌تواند شکایت علیه مراجع دولتی مرتبط را در دادگاه طرح کند. این امر موجب کاهش امکان فشار به مودی جهت پذیرش تصمیمات نهاد مالیات‌ستان می‌شود. البته شایان ذکر است که مودیان در چنین شرایطی نمی‌توانند بدواً به دادگاه مراجعه نمایند و در ابتدا می‌بایست فرآیند بررسی اداری را طی کرده و ارزیابی اولیه را از مرجع صادرکننده درخواست نمایند. به عبارتی اگر مودی به مبلغ مالیات تشخیصی خود اعتراض داشته باشد می‌تواند پیش از فرآیند اعتراض با اداره مالیات مذاکره نموده و اختلاف را حل نماید. با توجه به طولانی بودن مراحل دادرسی قضایی در

این کشور، معمولاً بین ۶۰ تا ۹۰ درصد پرونده‌ها در همین مرحله خاتمه می‌یابد. البته در این قانون چالش‌هایی نیز وجود دارد چراکه غیرقانونی بودن تصمیم مقامات مالیاتی باید آشکارتر از قانونی بودن آن باشد. در صورتی که اختلاف با تصمیم بخش مربوطه مرتفع نگردد، پرونده مودی به سطوح بالاتر در اداره مربوطه و بخش تجدیدنظر ارجاع داده می‌شود. این فرآیند که با عنوان تجدیدنظر اداری از آن یاد می‌شود نخستین گام در فرآیند حل اختلافات مالیاتی است که مزایایی از جمله کاهش مراجعه به دادگاه قضایی و تخصیص فرصت دوباره به نهاد مالیات‌ستان برای ارزیابی مجدد دارد. این بخش مستقل بوده و تنها کارکرد آن رسیدگی به درخواست‌های تجدیدنظر است.

جدول ۴. ویژگی‌های منتخب نظام دادرسی مالیاتی در آلمان

امکان وصول مالیات مورد اختلاف		وجود دادگاه مالیاتی خاص	بررسی اداری					آلمان
در طول بررسی قضایی	در طول بررسی اداری		حداکثر زمان صدور حکم	فرصت اعتراض اولیه	سازمان مسئول رسیدگی	بررسی اجباری پیش از طرح دعوی قضایی	قابلیت اجرای دادرسی	
✓	✓	✓	۱ ماه	۱ ماه	اداره مالیاتی	✓	✓	

در صورتی که مودی معترض، درخواست ارسال پرونده به دادگاه را داشته باشد برگه رای مستدلی که در آن مراجعه به دادگاه در عرض یک ماه درج شده است به مودی ابلاغ می‌گردد. بر اساس قانون مالیاتی آلمان، رسیدگی به اعتراض قبل از مراجعه به دادگاه الزامی است و مودی را ملزم می‌کند ابتدا با سازمان امور مالیاتی در ارتباط بوده و سپس به دادگاه مراجعه نماید. به‌طور کلی دادرسی مالیاتی در آلمان توسط دادگاه‌های تخصصی انجام می‌پذیرد و یک سیستم دو لایه برای حل و فصل اختلافات مالیاتی وجود دارد. اختلافات مالیاتی ارائه شده به دادگاه توسط دادگاه‌های مالیاتی ایالتی و سپس در سطوح بالاتر توسط دادگاه مالیاتی فدرال حل و فصل می‌شود. پرونده‌هایی وجود دارد که منحصراً توسط دادگاه مالی فدرال بررسی می‌شود که در ذیل اشاره شده است:

- ۱) یک قاضی تعلیق شده از وظایف قضایی در جلسه دادگاه شرکت کرده باشد.
- ۲) یکی از طرفین محاکمه از جلسه دادگاه محروم شده باشد.
- ۳) تصمیم بر اساس دادرسی شفاهی اتخاذ شده و در آن مقررات مربوط به علنی بودن دادرسی نقض شده باشد.

۴) رای ابلاغ شده به مودی با دلایل اتخاذ آن مطابقت نداشته باشد.

دادگاه مالی فدرال بالاترین دادگاه در امور مالیاتی بوده و تصمیمات دادگاه‌های مالی را تنها به شرطی بررسی می‌کند که دلایل قابل قبول و موجهی برای بررسی در مورد چنین تصمیماتی ارائه شود. دادگاه‌های مالی در این کشور معمولاً اختلافات فردی را با سرعت بیشتری حل می‌کنند و در عین حال بر تعیین جزئیات موضوع اختلاف تمرکز دارند.

درخواست تجدید نظر اداری در این کشور بسیار رایج بوده و بر اساس آمار منتشر شده از سوی وزارت دارایی آلمان به‌طور میانگین سالانه ۳.۲۴ تا ۵.۲۴ میلیون درخواست بررسی مجدد توسط مودیان ثبت می‌شود. طبق اظهارات، این فرآیند تجدیدنظر اداری معمولاً موفقیت‌آمیز و نتیجه‌بخش بوده و به‌طور قابل ملاحظه‌ای نیاز به مراجعه به دادگاه را کاهش داده است. این فرآیند عموماً بین ۳ تا ۱۲ ماه زمان می‌برد. اگر درخواست تجدیدنظر اداری مؤدی به‌طور کامل مورد موافقت قرار نگیرد، سازمان مالیاتی باید تصمیم رسمی امتناع (تصمیم تجدیدنظر اداری) را صادر کند. اگر درخواست تجدیدنظر اداری مؤدی به‌طور کامل مورد موافقت قرار نگیرد، سازمان مالیاتی باید تصمیم تجدیدنظر را صادر کرده و مودی بر اساس این تصمیم می‌تواند مستقیماً به دادگاه مراجعه نماید.

از نظر سازمانی، دادگاه‌های مالیاتی آلمان کاملاً جدا و مستقل از مقامات مالیاتی بوده و به هیچ وجه مشمول دریافت دستورالعمل در هنگام قضاوت در مورد قانونی بودن اقدامات انجام شده توسط مقامات مالیاتی نیستند.

غالباً، دادگاه به سازمان مالیاتی پیشنهاد می‌کند که اقدام اداری مورد اعتراض را به نفع مؤدی اصلاح کند و از صدور حکم علیه سازمان مالیاتی جلوگیری کند. همچنین در موارد دیگر، دادگاه ممکن است به مؤدی توصیه کند که از اقدام خود صرف نظر نماید. حدود دو سوم کل دادرسی‌ها به یکی از روش‌های فوق خاتمه می‌یابد، بدون اینکه هیچ حکمی صادر شود. بازه زمانی بین رسیدگی اداری تا رای نهایی دادگاه ممکن است بین ۱ تا ۳ سال زمانبر باشد که این موضوع به وجود یا عدم وجود رسیدگی مجدد قبل از دادگاه مالی فدرال، بستگی دارد.

تجربه کشور آلمان نشان می‌دهد که دادگاه‌های مالی آلمان در حل و فصل اختلافات در زمینه‌های پیچیده حقوقی مانند مالیات بسیار موثر هستند و تخصص قضات به آن‌ها اجازه می‌دهد تا پرونده‌ها را با بالاترین کیفیت بررسی کنند. اختلافات مالیاتی مستلزم داشتن دانش ویژه مرتبط با پیچیدگی فزاینده قوانین مالیاتی و اختلافات حقوقی است. پیچیدگی دعاوی مالیاتی و نیاز قضات به دانش ویژه، دولت را به ایجاد دادگاه‌های مالیاتی تخصصی به منظور ایجاد سیستمی برای اتخاذ عادلانه‌ترین تصمیمات در مورد اختلافات مالیاتی سوق داده است.

در عین حال، در بررسی اولیه اختلافات مالیاتی به روش اداری نمی‌توان در مورد استقلال مطلق مقامات مالیاتی صحبت کرد. دادگاه‌های اختصاصی مالیاتی، دادگاه‌های قضایی نبوده و بخشی از یک سازمان اداری دستگاه‌های دولتی نیز نیستند. به عبارتی از نظر ساختاری مستقل و جدا هستند و این استقلال بر کارایی و رعایت اصول عدالت و انصاف در سیستم مالیاتی و مرجع ناظر بر آن می‌افزاید.



آلمان یکی از کشورهای است که قضات دادگاه‌های مالیاتی در اکثر موارد از دستگاه مالیاتی مستقل هستند و با توجه به تجربه قبلی این قضات در مقام وکیل مالیاتی خواه در دستگاه مالیاتی یا بخش خصوصی موجب می‌شود این افراد بر اساس دانش حقوقی خود انتخاب شوند، بنابراین وضعیت مستقلی داشته و به راحتی از دستگاه مالیاتی قابل تمایز هستند که این امر نیز باعث می‌شود انحرافی در کار دادرسی ایجاد نشود.

شایان ذکر است هزینه‌های دادرسی مالیاتی توسط طرف بازنده پرونده پرداخت می‌شود. اگر هر دو طرف به نوعی حق باشند و به عبارتی پرونده بازنده یا برنده مطلق نداشته باشد هریک از طرفین سهم خود از هزینه‌ها را پرداخت می‌کنند.

۲-۵. فرانسه

سیستم فرانسه برای ارزیابی و حسابرسی مالیات در چند دهه گذشته یکسان بوده و تغییرات عمده در این سیستم بیشتر ناشی از پیشرفت فناوری از جمله استفاده از داده‌ها و تجهیزات دیجیتال در ممیزی‌های مالیاتی، تشکیل پرونده مالیاتی، پرداخت مالیات و ... است. فرآیند حل اختلافات مالیاتی در این کشور زمانی آغاز می‌شود که پس از ارزیابی مالیات‌ها مودی مالیاتی رقم مربوطه را قبول نداشته و یا پس از پرداخت، درخواست بازگشت مالیات نماید. بر اساس نظام مالیاتی فرانسه گام نخست در اعتراض به مالیات یا مطالبه بازپرداخت مالیات، ارائه درخواست به نهاد مالیات‌ستان است که اظهارنامه مودی را مورد بررسی قرار می‌دهد.

در این کشور سالانه حدود ۳ میلیون درخواست بازبینی در مالیات تعیین شده ارسال می‌شود که عمدتاً مربوط به مالیات بر درآمد افراد یا مالیات‌های محلی است. درخواست اعتراض افراد می‌بایست توسط اداره مالیات (رئیس اداره مالیاتی) و پیش از ارسال به دادگاه بررسی شود. درخواست می‌تواند شامل مواردی مانند مشخص کردن مالیات مورد اعتراض، ارائه خلاصه‌ای از استدلال‌ها و اسناد، ارائه تقاضای مودی یا وکیل وی و رونوشت مطالبات خزانه‌داری باشد. مودی مالیاتی می‌تواند در قبال ارائه ضمانت‌نامه (به‌طور مثال وثیقه)، متقاضی تعلیق اجرای مالیات تا زمان مشخص شدن روند اداری یا قضایی باشد. این تعلیق تا زمان صدور رای دادگاه بدوی درمورد اختلاف، باقی می‌ماند. مقامات باید ظرف ۶ ماه تصمیم‌گیری نمایند. در صورتی که مودی مالیاتی از نتیجه بررسی‌های اداری رضایت نداشته باشد امکان ارائه دادخواست به دادگاه را دارد. در نظام حقوقی فرانسه اختلافات مالیاتی ممکن است در دادگاه‌های اداری، مدنی یا کیفری مورد بررسی قرار گیرند.

دعاوی اداری در دادگاه‌های اداری فرانسه رسیدگی می‌شود. این دادگاه‌ها سلسله مراتب ویژه‌ای داشته و از قوانین خاص اداری تبعیت می‌کند. در این سلسله مراتب، دادگاه‌های اداری فرانسه از پایین به بالا عبارتند از دادگاه‌های اداری بدوی، دادگاه‌های اداری تجدیدنظر و شورای دولتی فرانسه که در راس همه دادگاه‌های اداری قرار داشته و عالی‌ترین مرجع اداری و حقوقی از جمله حقوق مالیاتی است. رویکرد طرح دعاوی در دادگاه‌های اداری برای تسریع حل منازعات است.

جدول ۵. ویژگی‌های منتخب نظام دادرسی مالیاتی در فرانسه

امکان وصول مالیات مورد اختلاف		وجود دادگاه مالیاتی خاص	بررسی اداری					فرانسه
در طول بررسی قضایی	در طول بررسی اداری		حداکثر زمان صدور حکم	فرصت اعتراض اولیه	سازمان مسئول رسیدگی	بررسی اجباری پیش از طرح دعوی قضایی	قابلیت اجرای دادرسی	
✓	✓	×	۶ ماه		اداره مالیاتی	✓	✓	

دادگاه‌ها تصمیم و رای خود را به طور کامل و یا در سطح حداقلی به نفع مودیان صادر می‌نمایند. همچنین شورای دولتی به‌عنوان عالی‌ترین سطح دادگاه‌های اداری به امور حکمی و نه امور موضوعی رسیدگی می‌نماید. بررسی

تجربه کشور فرانسه حاکی از این است که اگرچه مقامات فرانسه به سیستم دادرسی اداری اذعان دارند اما سیستم این کشور دربرگیرنده نوعی دادگاه مالیاتی است تا هیات حل اختلاف (پروتوشه و مکنزی^{۱۵}، ۲۰۰۵). همچنین مودیان می‌توانند در صورت اختلاف در رای دادگاه اداری در خصوص یک موضوع مشخص به دادگاه‌های دادگستری مراجعه نموده و اعتراض خود را ثبت نمایند (دروئین^{۱۶}، ۲۰۱۵). در یک جمع‌بندی کلی می‌توان بیان نمود رسیدگی به اختلافات و دعاوی مالیاتی در صلاحیت دادگاه‌های اداری و تجدیدنظر آن در اکثر موارد در صلاحیت شورای دولتی است؛ به این معنا که کار به یکی از سه شعبه ویژه رسیدگی به دعاوی مالیاتی ارجاع و هریک از آنها صلاحیت تحقیق و بررسی و اظهار نظر دارند که در صورت بروز اختلاف بین آنها موضوع در جلسه عمومی این شعب رسیدگی خواهد شد.

به دلیل گستردگی وظایف اداره مالیاتی و دولت، اختلافات و شکایات اداری در این کشور زیاد است و از آنجایی که محاکم قضایی توانایی پاسخ‌گویی به آنها را ندارند، تعداد کمیسیون‌ها و دادگاه‌های اختصاصی اداری در این کشور رو به افزایش است.

در نظام دادرسی مالیاتی حاکم بر کشور فرانسه، سلسه مراتب رسیدگی شامل مراجع اداری، مراجع قضائی و نهایتاً شورای دولتی فرانسه است که در ابتدا رسیدگی‌های اداری وابسته به قوه مجریه انجام می‌شود، سپس برای تجدیدنظر و نظارت قضائی به قوه قضائیه و در نهایت به شورای دولتی فرانسه ارجاع می‌شود. آنچه روشن است دخالت یکی از طرفین اختلاف یعنی قوه مجریه در طراحی و پایه‌ریزی رای اولیه است و نمی‌توان رعایت اصل تفکیک قوا و اصل استقلال مراجع قضاوتی آن را به‌طور کامل تایید کرد.

¹⁵ Partouche and McKenzie

¹⁶ Derouin

۳. چالش‌ها و تنگناها

با توجه به موارد مطرح شده در بخش‌های قبلی و بررسی ساختار و نحوه عملکرد هیات حل اختلاف مالیاتی در ایران و همچنین تشریح فرآیند دادرسی در سایر کشورها در این بخش از گزارش به اهم مشکلات موجود در نظام دادرسی مالیاتی ایران بر اساس مطالعات اسنادی، کتابخانه‌ای و مصاحبه با متخصصان این حوزه پرداخته شده است.

مشکلات و موانع متعددی در نظام مالیاتی ایران و به‌طور خاص دادرسی مالیاتی وجود دارد. پیچیدگی قوانین، کمبود نیروی انسانی مجرب و متخصص و فضای اداری مطلوب، روند کند وصول مالیات و دادرسی آن، فقدان سیستم یا مرکز اطلاعات مودیان، حجم بالای اعتراضات و پرونده‌های مالیاتی بلا تکلیف در انتظار رسیدگی و ... از جمله چالش‌های پیش‌روی نظام دادرسی مالیاتی در ایران است.

علاوه بر چالش‌های بیان شده، مهم‌ترین معضل در حوزه دادرسی مالیاتی وابستگی مقامات به دولت و سازمان امور مالیاتی و به عبارتی، عدم استقلال هیات‌های حل اختلاف مالیاتی است که می‌بایست مورد بررسی قرار گیرد. همانطور که پیش‌تر بیان شد از مشکلات اساسی در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی عدم استقلال این هیات‌ها و حضور نماینده سازمان امور مالیاتی در کلیه مراجع دادرسی به استثنای دیوان عدالت اداری است که بی‌طرفی در فرآیند صدور رای هیات‌های حل اختلافات مالیاتی را با شبهه و خدشه مواجه نموده است.

همچنین بر اساس تبصره ۳ ماده ۲۴۴، قانون مالیات‌های مستقیم حق الزحمه اعضا به صورت متمرکز از طرف سازمان امور مالیاتی کشور به حساب اعضا پرداخت می‌شود. سوالی که پیش می‌آید این است که آیا با وجود وابستگی سازمانی اعضای حل اختلاف مالیاتی به سازمان امور مالیاتی به ویژه اخذ حق الزحمه از سازمان مذکور^{۱۷}، ساختار هیات حل اختلاف به صورت مستقل بوده و توازن بین طرفین اختلاف برقرار است؟ حضور نماینده سازمان مالیاتی در فرآیند دادرسی و تامین مالی این هیات از سوی سازمان مزبور می‌تواند منجر به تعارض منافع شود. چرا که پاداش، تشویق، ترفیع و تنبیه او در اختیار مدیر اجرایی مجموعه‌ای است که از آرای ممیزانش به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی شکایت شده است.

تعارض منافع باعث می‌شود یک مقام دولتی در انجام وظایف خود، بین منافع شخصی یا گروهی و منافع عمومی یا ملی دچار تعارض شده و بنابراین نمی‌توان انتظار داشت که این نماینده سازمان امور مالیاتی بر اصل بی‌طرفی پایبند بماند و در نتیجه می‌تواند وضع مالیات ناعادلانه برای برخی از مودیان، کاهش شایسته‌سالاری،

^{۱۷} مستفاد از ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاحی ۱۴۰۰

کاهش اخلاق حرفه‌ای و نزول اعتبار نهادهای مالیاتی را به همراه داشته باشد که این موضوع از اساسی‌ترین چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی در ایران است.

۴. جمع‌بندی و ارائه راهکار

ایجاد یک نظام دادرسی مالیاتی مطلوب، به عوامل بسیاری مانند رعایت اصول ارزشی، رویه‌ای و ساختاری در تناسب با شاخصه‌های دادرسانی بستگی دارد که در صورت فقدان این عوامل، موجبات نابرابری و تبعیض در اخذ مالیات و نابسانی در جامعه فراهم می‌گردد. عدالت مالیاتی همواره یکی از چالش‌های مهم میان دولت و مودیان مالیاتی به حساب می‌آید. همانطور که پیش‌تر بیان شد در نظام دادرسی مالیاتی ایران همواره توازن به سمت دولت سنگینی می‌کند و این موضوع خود عدم اعتماد و نگرانی در خصوص عدم استقلال نهاد دادرسی را به همراه دارد. برای استقرار اصل بی‌طرفی در نظام دادرسی می‌بایست ابتدا بی‌طرفی دستگاه قضا و سپس بی‌طرفی مراجع رسیدگی‌کننده به دادخواهی مالیاتی موردنظر قرار گیرد. در اکثر کشورهای مورد بررسی، دادگاه‌های خاص مالیاتی وجود دارد که مودیان می‌توانند در صورت عدم رضایت از تصمیم اتخاذ شده در مراحل رسیدگی اداری و شبه قضایی به آن‌ها مراجعه نمایند. در این ارتباط می‌توان به کشورهای مانند آلمان و ترکیه اشاره نمود که در آن‌ها دادگاه‌های تخصصی مالیاتی وجود دارد.

بررسی تجارب کشورها حاکی از این است که عموماً فرآیندهای حل اختلاف شامل سه مرحله بررسی داخلی، بررسی مستقل و دادگاه‌های مرتبط و تجدیدنظر است. نکته حائز اهمیت در اکثر جوامع، ترجیح بر استفاده از روند اولیه است که می‌تواند از شفافیت و سرعت انجام بالایی برخوردار باشد.

توجه به این نکته حائز اهمیت است که تصمیم اتخاذ شده در هیئت حل اختلاف مالیاتی در صورت حضور هر سه نفر رسمیت دارد و با رای اکثریت قطعیت می‌یابد، اما در طرف دیگر حق الزحمه قضات عضو و نمایندگان مودی توسط سازمان امور مالیاتی (دیگر عضو هیئت) پرداخت می‌شود. در این زمینه به نظر می‌رسد قانون نیاز به اصلاح دارد چراکه اصل بی‌طرفی هیئت به چالش کشیده شده است. تغییر ساختار و ترکیب هیات‌های حل اختلاف مالیاتی از طریق اصلاح قوانین مربوط به دادرسی مالیاتی، به نحوی که نهاد یا هیات رسیدگی‌کننده به شکایات کاملاً مستقل بوده و تعارض منافی در اتخاذ هرگونه رای و تصمیم ایجاد نشود و همچنین استفاده از مراجع برون‌سازمانی (وزارت امور اقتصاد و دارایی و یا قوه قضاییه) در فرآیند دادرسی به‌عنوان مرجعی بی‌طرف و بدون سوگیری خاص در فرآیند دادرسی مالیاتی بسیار تاثیرگذار خواهد بود.

ماده ۱۰ اعلامیه حقوق بشر موید این امر است که «هرکس با مساوات کامل حق دارد که دعوایش به وسیله دادگاهی مستقل، بی طرف، منصفانه و به صورت علنی رسیدگی شود و چنین دادگاهی درباره حقوق و تعهدات او یا هر اتهام کیفری که به او توجه پیدا کرده است، اتخاذ تصمیم می نماید». با در نظر گرفتن این ماده شرط لازم برای اجرای یک دادرسی منصفانه و عادلانه، استقلال مراجع حل اختلاف است. به عنوان مثال در ایالت متحده آمریکا دادگاه‌های تخصصی جداگانه‌ای از جمله دادگاه فدرال تجارت بین‌المللی، دادگاه‌های ورشکستگی و دادگاه مالیاتی وجود دارد. در این کشور دادگاه‌های مالیاتی به طور تخصصی عمل می کنند. این نهاد، دادگاه خاصی است که توسط کنگره آمریکا تاسیس شده است تا به رفع دعاوی مربوط به اختلاف در مورد نظام مالیاتی آمریکا بپردازد. دادگاه مزبور از ۱۹ قاضی متخصص در حوزه مالیات و منشیان آنان که ماهرترین وکلای مالیاتی در آمریکا هستند تشکیل شده است. هر چند این دادگاه از نظر سیستمی دادگاهی اداری است ولی دارای استقلال نسبتاً بالایی نسبت به مراجع اداری و همچنین دادگاه‌های عمومی است. از طرف دیگر به منظور احقاق حقوق مودیان، تصمیمات این دادگاه قابل اعتراض در دادگاه استیناف ایالات متحده که مستقل از دولت عمل می نماید، است (گودنوا^{۱۸}، ۲۰۰۳). همچنین مراجع دادرسی قضایی در کشورهایی مثل آلمان نیز با توجه به وجود دادگاه‌های تخصصی، نسبت به ایران توسعه یافته تر می باشند. با توجه به مراتب فوق، استقلال هیات‌های حل اختلاف می تواند از طریق اصلاح ساختار سازمان مالیاتی کشور در راستای ایجاد هیات حل اختلاف مالیاتی غیروابسته و مستقل از ادارات مالیاتی از حیث تشکیلاتی و مالی محقق شود.

از اصول منصفانه دیگری که باید در مراجع حل اختلاف و یا دادرسی مالیاتی حاکم باشد، اصل تناسب است. این اصل به این معنا است که تعادل قدرت می بایست بین طرفین اختلاف وجود داشته باشد و این امر در صورتی رنگ واقعیت به خود می گیرد که مراجع حل اختلاف مالیاتی مستقل از دولت به رفع اختلاف بپردازند و یا حداقل در ترکیب آن‌ها برابری اعضا وجود داشته و گرنه شبهات بسیاری در خصوص اعاده حق مودیان مطرح است. ساختار فعلی سیستم دادرسی مالیاتی ایران با توجه به فقدان دادگاه‌های تخصصی مستقل در خصوص دعاوی مالیاتی فاقد ظرفیت کافی در رسیدگی دقیق و عادلانه به اعتراضات مالیاتی است. در نتیجه می بایست نظام دادرسی مالیاتی کشور را از نظر استقلال مراجع دادرسی مورد نقد جدی قرار داد تا در صورت وجود کاستی‌ها و خلاها در هریک از مراحل آن، راه حل‌های متناسبی اتخاذ نمود.

بررسی‌های انجام شده در این خصوص حاکی از این است که بین وضعیت موجود دادرسی‌های مالیاتی در ایران با وضعیت مطلوب شکاف بسیاری وجود دارد و برای تغییرات اساسی در ساختار و نحوه فعالیت مراجع، نیاز است اقدامات فوری صورت پذیرفته و سازوکاری ایجاد شود تا منافع دولت و مودیان تامین گردد. به همین منظور پیشنهاد می شود در ترکیب اعضای هیات‌های حل اختلاف، تجدید نظر نموده و یک نماینده مستقل از

¹⁸ Goodnow

سازمان امور مالیاتی به‌عنوان مثال از وزارت امور اقتصاد و دارایی در هیات مزبور حضور یابد. تغییر ساختار و ترکیب هیات‌های حل اختلاف مالیاتی و استفاده از مراجع برون‌سازمانی (قوه قضائیه) در فرآیند دادرسی به‌عنوان مرجعی بی‌طرف بسیار موثر خواهد بود. این موضوع از آن جهت اهمیت دارد که بروز اختلاف بین مودیان و سازمان مالیاتی و عدم توجه به حل‌وفصل عادلانه آن ممکن است منجر به عدم تمایل و همکاری مودیان نسبت به پرداخت مالیات شده و در نتیجه بخش عمده‌ای از درآمدهای دولت کاهش یابد. ایجاد نهاد دادرسی خارج از ساختار سازمان امور مالیاتی استراتژی است که ضمن حفظ منافع دولت با افزایش استقلال دادرسی اداری سبب کاهش مراجعه به دادگاه‌ها و ایجاد فرآیندهای خاص و پرهزینه قضایی می‌شود.

نکته مهم دیگری که در نظام دادرسی ایران وجود دارد مراجع متعدد دادرسی است. هرچند از منظر حقوقی وجود چندین مرجع می‌تواند موجب سرگردانی و سردرگمی مردم شود ولی به‌نظر می‌رسد حق انتخاب‌های متعدد برای طرح دعوی می‌تواند نقطه امید در جامعه در خصوص اصل بی‌طرفی به‌وجود آورده و مودیان درمقابل سازمان مالیاتی پناهگاه‌های متعددی جهت رسیدگی داشته باشند. اما در صورتی که موجب اطاله دادرسی و عدم تعیین تکلیف پرونده‌های مالیاتی شود باعث بروز خسارات جبران‌ناپذیر به حقوق خصوصی و عمومی خواهد شد که این امر صریحا در تضاد و مغایرت با اصول دادرسی عادلانه قرار دارد.

با توجه به ظرفیت‌های کشور و مشکلات موجود در نظام دادرسی مالیاتی و همچنین بررسی تجربیات جهانی در زمینه استقرار نظام دادرسی مالیاتی، پیشنهاد می‌شود ایجاد سیستم سه مرحله‌ای شامل بررسی اداره مالیات، بررسی مستقل و بررسی قضایی که رایج‌ترین و توصیه‌شده‌ترین رویه دادرسی در سطح جهان است در دستور کار قرار گیرد. شایان ذکر است بومی‌سازی و استقرار چنین سیستمی نیازمند ارزیابی دقیق از فرآیندهای کاری چنین چرخه‌ای است. امید است در اصلاحات آتی قانون مالیات‌های مستقیم ضمن در نظر داشتن استقلال بخش دادرسی مالیاتی از بخش تشخیص آن، شفاف‌سازی فرآیندهای دادرسی مالیاتی، نظام‌مند نمودن شیوه‌های رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی، تغییر روش‌های اجرایی منسوخ و استاندارد نمودن آن‌ها بعنوان گامی در جهت اجرای دادرسی عادلانه مالیاتی برداشته شود. بدیهی است استفاده از تجارب اجرایی سایر کشورها به‌خصوص نظام دادرسی آلمان می‌تواند کمک‌کننده کشور در نیل به این هدف مهم باشد.

۵. منابع

۱. نباتی، صبا (۱۴۰۱). فرآیند دادرسی مالیاتی در حقوق موضوعه ایران. تمدن حقوقی، شماره ۱۳.
۲. نیکاندریش، مسعود، مرادی، محمدعلی و پاپان، علی. (۱۴۰۰). رویکرد هوش مصنوعی قانون‌گرا در تحلیل عوامل موثر بر تعدیل مالیات اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی). فصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال هشتم، شماره ۱.
1. Buluttekın, M. B. (2022). Review Of the Term of Litigation in Turkish Tax Proceedings in Accordance with Judicial Decisions. *Dicle Universities Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(47), 417-490
2. Whitehead, S. (2019). Tax Disputes and Litigation Review. *Law business research*.
3. Konyukhova, A. A. (2015). Resolution of tax disputes in Russia and Germany (analysis of the features of legal regulation). *Bulletin of MGIMO University*, (2 (41)), 224-230.
4. Arbitration Procedural Code of the Russian Federation dated July 24, 2002 N 95-FZ (adopted by the State Duma of the Federal Assembly of the Russian Federation RF 14.06.2002).
5. Приженникова, А. Н. (2014). Development of legislation on administrative judicial proceedings: topical issues. *NB: Административное право и практика администрирования*, (3), 50-60.
6. . Partouche Laurent and McKenzie Baker (2005), The 'Right to a Fair Trial': the French Civil Supreme Court Reduces its Scope of Application to Tax Matters, *ITERTAX Journal*, Volume 33.
7. Derouin, Philippe (2015), *The Tax Disputes and Litigation Review*, Third Edition, Edited by Simon Whitehead, London, United Kingdom, Law Business Research Ltd. Reproduced with permission from Law Business Research Ltd.
8. Goodnow, F. J. (2003). *The principles of the administrative law of the United States*. The Lawbook Exchange, Ltd.
9. Tiley, John and Stebbings, Chantal (2004), *Studies in The History of Tax Law*, North America (US and Canada), University of Cambridge, OXFORD AND PORTLAND OREGON, Hart Publishing.