

# دادرسی اداری اختلافات مالیاتی، ابزاری در راستای کاهش وقفه‌ی مالیاتی (مطالعه تطبیقی ایران و ایالات متحده آمریکا)

فرناز آرتا\*\*

محسن طاهری\*\*\*

مریم آقایی بجستانی\*\*\*

## چکیده

فاصله‌ی مابین زمان مقرر پرداخت مالیات و پرداخت واقعی آن را وقفه می‌گویند. بسیاری از پرونده‌ها، هنگام طرح در رسیدگی‌های اداری و هیئت‌های حل اختلاف، مؤدی را اقناع ننموده و به تبع آن، ارسال حجم عظیمی از پرونده‌ها به دیوان عدالت، تأثیری در نتیجه‌ی امر نداشته و موجب تطویل زمان و تأخیر در قطعیت مالیات‌ها می‌شود. نظام دادرسی اداری کارآمد می‌تواند حل و فصل اختلافات را تسریع و از ایجاد وقفه از بابت تأخیر در وصول بکاهد. کارآمدی نخستین مرحله دادرسی با استفاده از ظرفیت حداکثری مواد ۲۳۸ ق.م.م و ۲۹ ق.م.ب.ا.ا در جهت رفع اختلافات و جلوگیری از ورود پرونده به هیئت‌ها و تعیین سقف پرونده‌هایی که در هیئت‌ها مطرح می‌شود، منجر به تحقق حداکثری و به حداقل رساندن شکاف درآمدهای مالیاتی می‌گردد. این در حالی است که حق اعتراض به مثابه مهم‌ترین حقوق می‌بایست در کلیه مراحل تضمین گردد. دیوان عدالت به وظیفه‌ی اصلی خود، یعنی نظارت بر اعمال اداری متمرکز می‌شود. این مقاله در پی آن است که با التفات به اصلاح نظام مالیاتی و نگاهی به نظام مالیاتی آمریکا، برخی از راهبردهای عملی تعیین‌شده در آن را به عنوان الگویی کاربردی مورد توجه قرار دهد.

**کلیدواژه‌ها:** آمریکا، دادرسی اداری مالیاتی، حق اعتراض، وقفه مالیاتی.

\*. دانشجوی دکتری رشته حقوق عمومی، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، ایران، سمنان

farnazarta202@yahoo.com

\*\* . استادیار گروه حقوق، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، ایران، سمنان (نویسنده مسئول)

Taheri.publiclaw@hotmail.com

\*\*\*. دانشیار گروه فقه و حقوق، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، ایران، سمنان

maqaib@gmail.com

## مقدمه

تحلیل وقفه در وصول مالیات را می‌توان تأخیر به وجود آمده مابین زمان تعیین شده جهت تحقق درآمد مالیاتی از مؤدی و زمان واقعی پرداخت مالیات توسط مؤدی بیان نمود. هنگامی که درآمدهای مالیاتی با وقفه‌ای چندماهه جمع‌آوری می‌شوند، اساساً به دلیل وجود تورم مقداری از ارزش اسمی خود را از دست می‌دهند. هر چه وقفه‌های جمع‌آوری مالیات بیشتر باشد، فرصت برای فرار و اجتناب مالیاتی نیز افزایش می‌یابد و میزان درآمدهای بالقوه‌ی دولت کاهش می‌یابد، به طور مشخص هر چه زمان تأخیر در جمع‌آوری مالیات کمتر باشد، امکان افزایش درآمد حقیقی مالیاتی بیشتر است، اما تأخیرهای طولانی در جمع‌آوری مالیات همراه با نرخ تورم نسبتاً بالا موجب کاهش شدید درآمدهای مالیاتی حقیقی می‌شود.

یکی از شاخص‌های مهم عقلانیت‌گرا بودن دادرسی، در گرو کنترل زمان دادرسی است؛ بنابراین تسریع معقول در معیت استانداردهای کیفی دادرسی لازمه‌ی اصل عقلانیت حداکثری در دادرسی است.<sup>۱</sup> سرعت پایین فرآیند حل‌وفصل اختلافات نیز یکی از اصلی‌ترین عوامل چنین تأخیری است و از منظر حقوقی متعدد بودن مراحل دادرسی و عدم پیش‌بینی سازوکار مناسب در برخی از این مراحل، موجب اطاله‌ی دادرسی می‌شود. در فرآیند وصول مالیات، دادرسی به عنوان یکی از مهم‌ترین عناصر هر نظام مالیاتی و جزو حقوق شناخته‌شده‌ی مؤدیان و در عین حال لازمه‌ی حفظ حقوق مرجع مالیاتی است. وقوع اختلاف بین مؤدیان و مأموران مالیاتی نیز محتمل و امری کاملاً طبیعی است. دادرسی مالیاتی به احقاق حقوق هر یک از طرفین می‌انجامد اما در این بین از یک سو موجبات نارضایتی مؤدیان مالیاتی و از سوی دیگر اطاله وصول مالیات و نیز تحمیل هزینه‌های دادرسی به سازمان امور مالیاتی را در پی داشته است. لذا وجود یک نظام حقوقی دادرسی مالیاتی کارآمد می‌تواند سرعت حل‌وفصل اختلافات را افزایش و وقفه در پرداخت‌های دولت از بابت تأخیر در وصول مالیات‌ها را کاهش دهد. از مشکلات نظام دادرسی مالیاتی، تعدد مراجع و مراحل دادرسی در ایران و تعدد پرونده‌های مالیاتی در هیئت‌هاست.<sup>۲</sup>

۱. الماسی، نجادعلی و بهنام حبیبی درگاه، درآمدی بر کیفیت دادرسی در فرآیند دادرسی کارآمد،

دیدگاه‌های حقوق قضایی، تابستان ۱۳۹۱، دوره ۱۷، شماره ۵۸، ص ۵۶.

۲. موسوی، سیدیحیی و احمد ابراهیمی کهرودی، بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی

ایران، پژوهشنامه مالیات، بهار ۱۳۹۷، شماره ۳۷ (مسلسل ۸۵)، ص ۹۱.

نگاهی اجمالی به پرونده‌های مالیاتی از لحاظ کمیت و کیفیت صحنه‌ای بر این مدعاست؛ به طور متوسط سالانه بالغ بر ۴۵۰/۰۰۰ پرونده مالیاتی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مطرح می‌شود که در مجموع و در اکثر موارد با برآورد هزینه - فایده طی نمودن فرآیند دادرسی مالیاتی برای سازمان امور مالیاتی صرفه‌ی اقتصادی نداشته است.<sup>۱</sup>

ویژگی‌های خاص دعاوی ناشی از فعالیت‌های اداری و اصل تخصص و ضرورت تصمیم‌گیری‌های سریع موجب شده قانون‌گذار حل‌وفصل این اختلافات را به مراجع اداری و شبه قضایی و به مراجع قضایی معین واگذار کند.<sup>۲</sup> وجود شش مرجع در کنار حجم انبوه پرونده‌های مالیاتی و تأکید بر رعایت عدالت مالیاتی، موجب تعویق در اختتام پرونده‌های مالیاتی و به وجود آمدن وقفه‌های مالیاتی بالا و کاهش درآمد واقعی دولت به دلیل اثرات تورم در کاهش ارزش واقعی پول را به همراه داشته و از چالش‌های اجرایی در نظام مالیاتی کشور محسوب می‌گردد.<sup>۳</sup>

در آمریکا رسیدگی اداری، دستگاه مالیاتی (IRS) و رسیدگی قضایی با دادگاه مالیاتی،<sup>۴</sup> دادگاه‌های عمومی دادگستری شامل دادگاه منطقه‌ای و دادگاه دعاوی فدرال است. رسیدگی اداری با بهره‌گیری از شیوه‌های جایگزین حل اختلاف برای مسائل کم‌اهمیت و دادگاه مالیاتی و سایر مراجع دادگستری عمومی برای رسیدگی به امور مهم تشکیل شده‌اند. ایجاد چنین ساختاری در امر دادرسی مالیاتی، موجب شده که نظام دادرسی مالیاتی آمریکا به بهره‌گیری از روش‌های نوین حل اختلاف اداری در داخل سازمان و دادگاه مالیاتی به عنوان مرجع تخصصی برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی روی آورد. ضمناً مراکز مشاوره‌ای و حمایتی از مؤدیان، وجود دادگاه‌های مختلف با هزینه‌های متفاوت و مزایای گوناگون را می‌توان از مزایا و نقاط قوت سیستم حل اختلاف آن محسوب کرد.<sup>۵</sup>

۱. موسوی، سیدیحیی و احمد ابراهیمی کرهرودی، بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، بهار ۱۳۹۷، شماره ۳۷ (مسلسل ۸۵)، ص ۷۴.

۲. رستمی، ولی و احمد خسروی، امکان‌سنجی تدوین قانون آیین دادرسی اداری، فصلنامه دیدگاه‌های حقوق قضایی، زمستان ۱۳۹۲، شماره ۶۴، ص ۶۱.

۳. موسوی، سیدیحیی و احمد ابراهیمی کرهرودی، بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، بهار ۱۳۹۷، شماره ۳۷ (مسلسل ۸۵)، ص ۹۱.

4-United States Tax Court .

۵. باقری، مصطفی، منوچهر توسلی نائینی و محمد دالمن پور، تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری-قضایی) ایران و آمریکا، پژوهشنامه مالیات، زمستان ۱۳۹۸، دوره ۲۷، شماره ۴۴ (مسلسل ۹۲)، ص ۴۵.

سؤال این است که دادرسی‌های اداری در ایران و آمریکا در راستای کاهش حجم انبوه پرونده‌های مطروحه در مراجع قضایی و به تبع کاهش وقفه‌ی وصول مالیاتی مؤثر بوده است؟ پاسخ به این سؤال هدف اصلی این نوشتار است. ضمن این‌که منظور از تحلیل حاضر بررسی علل حقوقی وقفه‌ی قانونی بوده و شامل عوامل فرهنگی، روان‌شناختی و... نمی‌گردد.

### پیشینه‌ی تحقیق

با مرور سوابق مشخص می‌گردد از نخستین محققینی که به بررسی مسئله‌ی وقفه در وصول مالیات پرداختند می‌توان به تانزی (۱۹۷۷) اشاره کرد.

۱- نظری و همکار (۱۳۹۲) در مقاله‌ای تحت عنوان «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران»، در فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، به آسیب‌شناسی نظام مالیاتی کشور در چهارچوب ارکان سه‌گانه‌ی آن (قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی و مؤدیان مالیاتی) که نشان‌دهنده‌ی نقاط ضعف هر یک از ارکان مزبور می‌باشد، پرداخته و این نقاط ضعف را از علل ناکارآمدی نظام مالیاتی دانسته است و از جمله آسیب‌ها به وجود وقفه‌های مالیاتی اشاره نموده است.

۲- تیزی و همکار (۲۰۱۴) در مقاله‌ای تحت عنوان «وقفه‌ی زمانی و حمایت از مالیات‌ستانی» به بررسی وقفه‌های زمانی در ادبیات اقتصادی می‌پردازد و در نهایت جهت حمایت از مالیات‌ستانی پیشنهاد می‌نماید که مشکلات مزبور می‌بایست با وضع ساختار و نهاد جدیدی حل و اجرایی گردد.

در این مقاله سعی گردیده با نگاهی به نظام مدرن مالیاتی ایالات متحده و با بررسی سازوکارهای حقوقی (شکلی و آیینی) مراجع رسیدگی اداری (نقش مأموران مالیاتی در حل و فصل اختلافات مالیاتی موضوع مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ ق.م.م و ۲۹ ق.م.ب.ا.) و به منظور کاهش وقفه، از حجم دعاوی مراجع شبه قضایی و علیه آرا و تصمیمات مراجع مزبور در دیوان عدالت کاسته شود.

## گفتار یکم. مراجع دادرسی مالیاتی در ایران

سازمان مالیاتی کشور مرجع تشخیص وصول مالیات در نظام مالیه است. این سازمان از اقتدارات و امتیازاتی ویژه در اعمال حاکمیت دولت برخوردار است که اصطلاحاً «اعمال قدرت مالیاتی» نامیده می‌شود.<sup>۱</sup> در کنار این امتیازات و اقتدارات گسترده که دستگاه مالیاتی را

۱. رستمی، ولی، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی (حقوق)، پاییز ۱۳۸۷، دوره شماره ۳۸، شماره ۳، ص ۱۶۶.

در مرتبه‌ای بالاتری از مؤدیان مالیاتی قرار می‌دهد، رعایت این حقوق می‌تواند به تعدیل این رابطه‌ی نابرابر کمک کند؛ از جمله حقوق مؤدیان مالیاتی حق اعتراض و شکایت نسبت به تصمیمات اداره‌ی مالیات و حق پژوهش و تجدیدنظرخواهی است.<sup>۱</sup> حق دادخواهی هم چنان‌که در مراجع قضایی مستقل به رسمیت شناخته می‌شود، در مراجع اداری نیز باید تضمین گردد.

## بند یکم. رئیس مالیاتی؛ اولین مرجع دادرسی اداری حل اختلاف مالیاتی

رئیس مالیاتی، اولین و مؤثرترین شخص برای جلوگیری از اطاله دادرسی می‌باشد. در صورت اعتراض مؤدی به برگ تشخیص مالیات در مهلت تعیین‌شده، رئیس مالیاتی به موجب مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم، با دو هدف نظارتی و دادرسی وارد رسیدگی شکلی و ماهوی می‌شود و ظرف سی روز اعلام نظر می‌نماید، زمان تعیین‌شده غیرقابل تمدید می‌باشد. به موجب ماده ۲۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان در صورتی که به اوراق مطالبه‌ی مالیات و عوارض معترض می‌باشند، می‌توانند ظرف بیست روز پس از تاریخ ابلاغ اوراق یادشده اعتراض کتبی خود را به اداره‌ی امور مالیاتی مربوط برای رفع اختلاف تسلیم نمایند.<sup>۲</sup> رؤسای مالیاتی پرونده مؤدیانی را که در اجرای مواد قانونی پیش‌گفته به آنان مراجعه می‌نمایند، در فرصت قانونی مورد رسیدگی قرار داده و با رعایت مقررات نسبت به توافق با مؤدی و مخومه نمودن پرونده امر که طبعاً موجب سهولت و تسریع در وصول مالیات می‌شود، اقدام نمایند. انتظار می‌رود رؤسای مزبور این وظیفه‌ی مهم و مسئولیت اساسی را با تعهد کامل و به نحو شایسته ایفا نمایند تا اکثریت قریب به اتفاق پرونده‌های مالیاتی مورد اختلاف در این مرحله منتهی به توافق و مخومه گردد.<sup>۳</sup> رؤسای مالیاتی مکلفانند برای مواردی که محتویات پرونده و دلایل و مدارک ابزاری و رسیدگی‌ها و تحقیقات انجام‌شده و سایر قرائن و امارات مؤید محق بودن مؤدی باشد، مأخذ مشمول مالیات را تا حد استحقاق مؤدی به هر میزان که باشد، تعدیل نمایند؛ زیرا با احراز قانونی

۱. رستمی، ولی، **حقوق مؤدیان مالیاتی**، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی (حقوق)، بهار ۱۳۸۸، دوره ۳۹، شماره ۱.

۲. توحیدی، احمدرضا و سیدتاج‌الدین قادری، **علل اطاله دادرسی در نظام مالیاتی ایران و راهبردهای کنترلی آن**، مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۹۳، ص ۳۸.

۳. بخشنامه شماره ۱۴۴۷۲ مورخ ۱۳۸۴/۰۸/۱۶ سازمان مالیاتی.

حقانیت مؤدی محدودیت و مانع قانونی در تعدیل مأخذ وجود ندارد و در هر حال نباید پرونده‌های مالیاتی را که قابلیت توافق و مختومه نمودن در این مرحله دارند برای رفع اختلاف به هیئت‌های حل اختلاف احاله نمایند.

به دلیل تعدد مسئولیت‌ها و عدم تقسیم کار منطبق با آیین‌نامه‌ی اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م. رئیس مالیاتی به تنهایی هم‌زمان هر سه فرایند شناسایی، رسیدگی و وصول را مدیریت می‌نماید، تعیین مهلت سی‌روزه برای رسیدگی و اعلام منظور نسبت به انجام توافق بدون اختیار تمدید و استفاده‌ی مقدم از روش‌های میانجیگری در مهلت مقرر و گاهاً به دلیل نداشتن انگیزه‌ی کافی و تخصص لازم، قادر به تحقق رسالت خود در جهت اهداف تعیین شده نمی‌باشد. از سوی دیگر عدم صدور رأی و تنها قناعت کردن به ظهنویسی برگ تشخیص موجب گردیده که جایگاه مهم و مؤثر اولین مرجع دادرسی خدشه‌دار گردیده و اعتبار و جایگاه و اقتدارش نزد مؤدیان تنزل نموده و مؤدی به سمت سایر مراجع دادرسی ترغیب گردد. شایسته است ضمن بازتعریف جایگاه رئیس مالیاتی، از ظرفیت بی‌ظنیر این مرجع دادرسی در حل سریع پرونده استفاده‌ی بهینه و بهره‌وری مورد نیاز محقق گردد.<sup>۱</sup>

قبول و یا پذیرش چنین توافقی به منزله‌ی انصراف از رسیدگی سایر مراجع شبه قضایی و به تبع دیوان عدالت اداری در راستای مقررات بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری است. همچنان که در خصوص اعلام قبولی و توافق مؤدی با ممیز سازمان امور مالیاتی کشور در بخشنامه‌ی سازمان امور مالیاتی مقرر گردیده «نظر به این که در خصوص عدول مؤدی از توافق انجام شده با ممیز کل ذی‌ربط قبل از انقضای مهلت مقرر در ماده ۲۳۸ ق.م.م. و امکان طرح پرونده در هیئت حل اختلاف مالیاتی؛ حسب صراحت ماده ۲۳۹ ق.م.م. و اصلاحیه‌های بعدی آن، پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات، پرونده‌ی مالیاتی بنا به یکی از شقوق اعلام قبولی مؤدی به صورت کتبی پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات و بالاخره رفع اختلافات در مهلت مقرر از طریق مراجعه به ممیز کل مالیاتی از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد و با این ترتیب انصراف از توافق انجام شده با ممیز کل به منظور احاله‌ی پرونده به هیئت حل اختلاف مالیاتی به هیچ وجه تجویز نگردیده است و پرونده متضمن درآمد مشمول مالیات مختومه به صرف تقاضای مؤدی قابل فتح باب مجدد نخواهد بود.»<sup>۲</sup>

۱. توحیدی، احمدرضا و سیدتاج‌الدین قادری، **علل اطاله دادرسی در نظام مالیاتی ایران و راهبردهای**

**کنترلی آن**، مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۹۳، ص ۴۷.

۲. بخشنامه شماره ۱۵۴/۵۰۷/۱۰۲۰۴/۳۰ مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۲۶.

اما ایرادی که در نظام مالیاتی ما بر این مرحله از رسیدگی وارد می‌باشد، این است که در صورتی که مؤدی معترض با مسئول مالیاتی در بسیاری از موضوعات بر میزان مالیات توافق کنند و فقط روی یک یا چند مورد جزئی اختلاف داشته باشند، این اختیار برای مؤدی وجود دارد تا شکایت خود را به طور کامل و بدون توجه به توافقات قبلی که بین او و مسئول امور مالیاتی حاصل شده، در هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی طرح کند. حتی در این مرحله مؤدی می‌تواند ادعاهای جدیدی را نیز مطرح کند که موجب اطاله دادرسی و کاهش سرعت فرایند وصول مالیات می‌شود؛ بنابراین به نظر می‌رسد برای تسریع این روند قانون‌گذار می‌تواند مقرر دارد تا مسائلی که بین مسئول مالیاتی و مؤدی، مورد توافق واقع شده ثبت شود و مؤدی، آن حد از مالیات مورد توافق را بپردازد و بعد از آن بدون این که مؤدی امکان طرح ادعاهای جدید داشته باشد تنها برای مسائلی که هنوز محل اختلاف است، حق رجوع به هیئت حل اختلاف بدوی را داشته باشد. این امر سبب می‌گردد تا هیئت تنها بر روی چند مسئله‌ی باقی‌مانده از اختلاف ابتدایی متمرکز شود که بدیهی است این مسئله سرعت رسیدگی در هیئت بدوی را افزایش می‌دهد. اهمیت این موضوع زمانی مشهودتر است که میزان مالیاتی که در ابتدا تشخیص داده شده، رقم قابل توجهی باشد و با وجود این که پیش از ورود به هیئت حل اختلاف بدوی بر بسیاری از مسائل مورد اختلاف توافق صورت گرفته اما به دلیل چند مورد اختلاف، کل شکایت در هیئت بدوی مطرح شود و به دلیل مسائل تخصصی رجوع به کارشناسی لازم باشد که گاه اظهار نظر کارشناسی تا چند ماه به طول می‌انجامد و فرایند رسیدگی را متوقف می‌کند؛ اما اگر بر روی بسیاری از این مسائل در رسیدگی ابتدایی توافق شده باشد، هیئت بدوی با سرعت بالا و کارآمدی بیشتری به موارد باقی‌مانده رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد.<sup>۱</sup>

## بند دوم. مراجع شبه قضایی حل اختلاف مالیاتی

یکی از مهم‌ترین توجیهات تأسیس مرجع اختصاصی در قوه مجریه سرعت عمل در امور اداری است. از سوی دیگر، یکی از معیارهای دادرسی منصفانه عدم طولانی بودن فرآیند دادرسی است.<sup>۲</sup>

۱. یآوری، اسدالله و حامد ادریسیان، راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی، دوفصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی، پاییز و زمستان ۱۳۹۷، دوره ۲۵، شماره ۱۴، صص ۱۱-۱۳.

۲. رضایی‌زاده، محمدجواد و ابوالفضل درویش‌وند، نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور و نظارت دیوان عدالت اداری بر آن، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی (حقوق)، دوره ۳۹، شماره ۲، صص ۱۶۵.



چنانچه مؤدی در مرحله‌ی رئیس امور مالیاتی به توافق نرسد، مراتب عدم توافق در ظاهر برگ تشخیص درج و پرونده جهت طرح در هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی موضوع ماده ۲۴۴ ق.م.ا.ر و هیئت در تاریخ معین وارد رسیدگی شکلی و ماهوی و اقدام به صدور رأی می‌نماید. صلاحیت این هیئت‌ها، رسیدگی به اختلافات مالیاتی میان اداره و مؤدی بوده و دارای دو مرحله‌ی بدوی و تجدیدنظر می‌باشند.

چنانچه برگ مالیاتی قطعی جهت عملیات اجرایی به اداره وصول و اجرا ارسال گردد و مؤدی به فرآیند قطعیت پرونده معترض باشد، پرونده در هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ ق.م.ا.ر مطرح شده و هیئت مذکور وارد رسیدگی شکلی گردیده و در صورت نقض اوراق قطعی وارد رسیدگی ماهوی می‌گردد.

شورای عالی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ ق.م.ا.ر به شرط اعتراض مؤدی یا اداره‌ی مالیاتی به رأی هیئت، ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه وارد رسیدگی شکلی گردیده و در صورت نقض رأی، پرونده را به شعبه‌ی هم‌عرض ارجاع می‌دهد.

مؤدی مالیاتی می‌تواند هر زمان که اراده کند به استناد ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.ا.ر به مالیات قطعی، به دلیل غیرعادلانه بودن به کمیسیون موضوع ماده مزبور شکایت کند.<sup>۱</sup>

فرآیند دادرسی مثل صدور قرارها (صدور قرار استمهال، صدور قرار تجدید دعوت مجدد از مؤدی و صدور قرار رفع نقص) ممکن است منجر به اطاله دادرسی شود. هیئت‌ها نیز در صورتی که پرونده‌های مطروحه برای اتخاذ تصمیم نهایی و صدور رأی آماده نباشند و لزوماً صدور قرار رفع نقص، رسیدگی و یا تحقیق مجدد را ایجاب می‌نمایند، مکلفاند ضمن مشخص نمودن موارد نقص، حداکثر مدت لازم برای اجرای قرارهای صادره را در متن صورتجلسه قرار تعیین و قید نمایند. حداکثر مدت لازم جهت اجرای قرارهای صادره از تاریخ صدور آن‌ها نباید از ۳۰ روز تجاوز نماید.<sup>۲</sup> مهلت‌های قانونی مذکور در قوانین مالیاتی با توجه به روش‌های جدید ابلاغ و تکنیک‌های نو نیازمند کوتاه شدن است.

۱. توحیدی، احمدرضا و سیدتاج‌الدین قادری، **علل اطاله دادرسی در نظام مالیاتی ایران و راهبردهای**

**کنترلی آن**، مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۹۳، ص ۳۸.

۲. دستورالعمل در خصوص تسریع رسیدگی به پرونده‌ها در هیئت‌ها و اجرای قرار شماره ۲۳۵/۲۴۱۲/۳۲۸۴/۱۳۴۳۳ مورخ

۱۳۸۳/۰۸/۰۵



## بند سوم. مراجع قضایی حل اختلاف مالیاتی

با توجه به احتمال تخطی دولت از اصول حقوقی و اختیارات خود و اجحاف به حقوق مؤدیان در ارتباط با وضع مالیات نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر تصمیمات این مراجع به رسمیت شناخته شده است.<sup>۱</sup> با توجه به این‌که هیئت‌ها و شعب شورای عالی مالیاتی از جمله مراجع اختصاصی اداری شبه‌قضایی محسوب می‌شوند، بر اساس قانون دیوان عدالت اداری رسیدگی به اعتراضات نسبت به آرای هیئت‌ها و شعب بر عهده‌ی دیوان عدالت اداری است. صلاحیت شعب نسبت به آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی «منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آن‌ها» است.<sup>۲</sup> رسیدگی دیوان عدالت اداری نسبت به آرای هیئت‌ها همانند رسیدگی شورای عالی مالیاتی شکلی است و در قانون هیچ معنی برای اقامه‌ی هم‌زمان دعوی در هر دو مرجع فوق وجود ندارد.<sup>۳</sup> صلاحیت شورا موازی با صلاحیت دیوان عدالت اداری در رسیدگی به شکایات از آرای هیئت‌ها است که این امر مغایر با اصل عدم اطاله دادرسی و اصل سرعت بوده و به نظر می‌رسد وجود چنین صلاحیتی برای شورای عالی مالیاتی با توجه صلاحیت دیوان در این رابطه خالی از وجه باشد و باعث اطاله دادرسی و در نتیجه نقض غرض ایجاد مراجع اختصاصی اداری باشد و حذف این مورد از صلاحیت شورای عالی مالیاتی باعث تسریع در رسیدگی به اختلافات مالیاتی خواهد شد.<sup>۴</sup> نظر به این‌که عملکرد دیوان عدالت اداری انطباق با قانون است، مصلحتی در کار نیست؛ با توجه به تورم اقتصادی وقفه‌ی وصول درآمدهای مالیاتی درباره‌ی افزایش آرای قابل تجدیدنظر در دیوان می‌بایست بازنگری گردد.

## گفتار دوم. مراجع دادرسی مالیاتی در آمریکا

اختلافات مالیاتی در ایالات متحده سالانه بیش از ۱/۶ میلیون نفر از افراد، بنگاه‌های تجاری، مؤسسات و املاک را تحت تأثیر قرار می‌دهد. سؤال این است آیا حل اختلاف<sup>۱</sup> ADR می‌تواند

۱. رضایی‌زاده، محمدجواد و ابوالفضل درویش‌وند، نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور و

نظارت دیوان عدالت اداری بر آن، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی (حقوق)، دوره ۳۹، شماره ۲، ص ۱۵۰.

۲. بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری.

۳. رنجبری، ابوالفضل، حقوق مالی و مالیه عمومی: به ضمیمه قانون مالیات‌های مستقیم- مصوب

۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، تهران: انتشارات مجد، ۱۳۸۲، ص ۱۱۵.

۴. رنجبری، ابوالفضل، حقوق مالی و مالیه عمومی: به ضمیمه قانون مالیات‌های مستقیم- مصوب

۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، تهران: انتشارات مجد، ۱۳۸۲، ص ۱۶۶.

نقشی در روند حل اختلاف داشته باشد؟ در سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا رسیدگی اداری ذیل قوه مجریه سازمان درآمد ملی آمریکا<sup>۲</sup> انجام می‌گیرد و دادگاه‌های مالیاتی ذیل قوه قضاییه تشکیل شده که به شکایات ناشی از امور مالیاتی رسیدگی می‌نمایند.

## بند یکم. رئیس مالیاتی؛ اولین مرجع دادرسی اداری<sup>۳</sup> حل اختلاف مالیاتی آمریکا

تفاوت در مورد مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی نقطه‌ی شروع اختلاف است. اغلب پس از بررسی اظهارنامه‌ی تسلیمی مؤدی، نظر IRS به طور رسمی و طی یک یادداشت به نامه اعلامیه کمبود<sup>۴</sup> به مؤدی ابلاغ می‌شود. البته قبل از ابلاغ رسمی اعلامیه کمبود بر اساس درخواست و مراجعات مؤدی سعی می‌گردد که موضوع حل و فصل شود و منجر به صدور اعلامیه کمبود نگردد. حجم و پراکندگی و تعداد زیاد مؤدیان مالیاتی و پرونده‌های مورد نیاز برای رسیدگی باعث می‌شود گاهی اشتباهاتی به دلایل سهوی و خطا رخ دهد. برای کاهش این امر سازمان IRS از روش‌های مختلف بهره گرفته و با به‌کارگیری نیروهای متخصص سعی در کاهش خطاها و اشتباهات دارد. از طرفی پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و سردرگمی مؤدیان در بهره‌برداری از بهترین روش‌ها و مقررات برای انجام وظایف و تکالیف خود در این زمینه بر میزان خطاها و اشتباهات می‌افزاید. دادرسی اداری مالیات در آمریکا هر چند به طریقی غیرتشریفاتی و ارتباط مستمر و ملموس با مؤدی است؛ لیکن موارد اساسی برای رسیدگی عادلانه یعنی داشتن آیین دادرسی رسیدگی و رعایت قانون آیین دادرسی اداری<sup>۵</sup> و استانداردهای APA از الزامات آن می‌باشد. تصمیمات اخیر دادگاه عالی و دادگاه‌های فدرال، اعمال قانون اداری از سوی IRS را غیرقابل انکار کرده است.

مرجع دادرسی اداری<sup>۶</sup> در داخل سازمان درآمد ملی آمریکا (IRS) مستقر می‌باشد و دو رکن اساسی آن عبارت‌اند از: مقام ناظر<sup>۷</sup> و دفتر تجدیدنظر سازمان. وظیفه‌ی اصلی دو رکن، بازبینی اداری<sup>۸</sup> درخواست‌ها و شکایات مؤدیان مالیاتی است.

1-Alternative Dispute Resolution .

2-Internal Revenue Service (IRS).

3-IRS ADJUDICATION .

4-Notices of Deficiency.

5-Administrative Procedure Act (APA).

6-Early Referral (ER) .

7-Supervisor.

8-Administrative Review.

برای این‌که از انجام اشتباهات جلوگیری شود، با روش مکاتبه و صدور اظهارهای رفع نقص و اعلامیه کمبود،<sup>۱</sup> مؤدیان از وضعیت ابرازی و نتیجه‌ی بررسی مطلع می‌شوند و می‌توانند با ارائه‌ی اسناد مناسب از وقوع و شروع بسیاری از اختلافات جلوگیری نمایند. بعد از مرحله‌ی حسابرسی مکاتبه<sup>۲</sup> که بیشتر مبادله‌ی اسناد مورد لزوم است، چنانچه اشتباه و اختلاف رفع نگردد، حسابرسی اداری<sup>۳</sup> که نوعی بازبینی اداری است، انجام می‌شود که برای رفع و حل اختلاف پیش‌بینی گردیده است. اگر پرونده‌ی مؤدی مالیاتی برای رسیدگی انتخاب شده باشد، می‌بایست به اطلاع وی رسیده و مؤدی می‌تواند تقاضا کند که موارد اختلاف در یک جلسه‌ی اداری با مقامات محلی اداره‌ی مالیاتی که عهده‌دار رسیدگی است، مورد بررسی قرار گیرد. نتیجه‌ی جلسه‌ی رسیدگی توسط یک اطلاعیه برای پرداخت مالیات با تعیین مهلت ۳۰ روزه به وی ارسال می‌گردد. اگر مؤدی به نظر مقامات محلی معترض باشد و حاضر به پرداخت مالیات نگردد، در مهلت ۳۰ روز مذکور می‌تواند تقاضای برگزاری جلسه‌ی مذاکره با دفتر مدیر منطقه را ارائه کند. این مقام دارای اختیار لازم از کمیسیون درآمد داخلی کنگره برای حل اختلاف است و پس از رسیدگی چنانچه توافقی حاصل نشود، به مؤدی مالیاتی اظهار کمبود ارسال شده و مؤدی ظرف ۹۰ روز از تاریخ اعلامیه‌ی مذکور می‌تواند جهت حل و فصل به مرجع قضایی مراجعه نماید.<sup>۴</sup>

در دادرسی دستگاه مالیاتی IRS، اصطلاح Ex Parte اشاره به بررسی با یک نگاه تازه و مستقل دارد. پس از ورود به درخواست تجدیدنظر، پرونده به مأمور مالیاتی ناظر یا تجدیدنظر اختصاص داده می‌شود. وی برای دستیابی به یک تصمیم یا رأی عادلانه اقدام می‌نماید، با این فرض استقلال کارمندان تجدیدنظر در IRS تقویت می‌شود.<sup>۵</sup> مؤدیان می‌توانند در هر زمان، از فرآیند رسیدگی کناره‌گیری و تمام حقوق تجدیدنظر سنتی (قضایی) را حفظ نمایند که عبارت‌اند از:

1-Notice of Deficiency.

2-Correspondence Audit.

3-Office Audit .

4-Taxpayer Advocate Service, "Alternative Dispute Resolution (ADR): The IRS Is Failing to Effectively Use ADR As a Means of Achieving Mutually Beneficial Outcomes for Taxpayers and the Government," Annual Report to Congress, 2016

### ۱. میانجی‌گری سریع<sup>۱</sup>

در این روش که برای حل و فصل اختلافات تشخیص وصول مالیات مورد استفاده قرار می‌گیرد، فرصتی به مؤدی و سازمان مالیاتی داده می‌شود تا اختلاف موجود را از طریق مأمور درخواست تجدیدنظر IRS که به عنوان یک طرف خنثی و بی‌طرف است، حل و فصل نماید.

داوری برای موارد خاص در اداره‌ی تجدیدنظر IRS پیش‌بینی گردیده است. در روند داوری از خدمات یک داور متخصص از طریق اداره‌ی تجدیدنظر که ممکن است شخص حقیقی یا یک سازمان خارجی تخصصی باشد، استفاده می‌گردد.

مؤدیان مالیاتی می‌توانند از پرسنل بازرسی و مجموعه‌های مشابه آن در IRS تقاضا نموده که در قالب فرآیند ارجاع اولیه نسبت به موضوعی که قبلاً بررسی شده، مجدداً ورود نماید. این مأمورین شبیه مأمورین دادستانی انتظامی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران هستند؛ لیکن دامنه‌ی نظارت و تصمیم‌گیری آنان بسیار فراتر از نظام مالیاتی ایران است.<sup>۲</sup> پس از تجدیدنظر به شرح مذکور اگر هنوز اختلافاتی باقی‌مانده باشد که در بررسی‌های اولیه رفع نشود، میانجی‌گری توسط خدمات یک واسطه‌ی مالیاتی (مانند مشاور، حسابدار و ...) به عنوان شخص ثالث بی‌طرف امکان‌پذیر و نقش مذاکره‌کننده را عهده‌دار است و سعی در حل و فصل اختلاف با مذاکره با مقامات مالیاتی را با استناد به اصول و قوانین مالیاتی دارد. این واسطه به عنوان تسهیل‌کننده عمل می‌کند و اختیار و قدرت تصمیم‌گیری ندارد.<sup>۳</sup>

### الف. روش‌های جایگزین حل اختلافات

روش‌های حل اختلاف جایگزین<sup>۴</sup> اصطلاحی است برای تمامی فرآیندهای حل اختلاف به استثنای فرآیند قضایی. فرآیندی که در آن یک شخص (حقیقی یا حقوقی) بی‌طرف به طرفین یک اختلاف برای حل مسائل بین آن‌ها کمک می‌کند.<sup>۴</sup> از مزایای این روش دادرسی

1-Fast Track Mediation - Collection (FTMC).

۲. باقری، مصطفی، منوچهر توسلی نائینی و محمد دالمن پور، تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری-قضایی) ایران و آمریکا، پژوهشنامه مالیات، زمستان ۱۳۹۸، دوره ۲۷، شماره ۴۴ (مسلسل ۹۲)، ص ۵۰.

3-McDonough, K. J. "Resolving Federal Tax Disputes Through ADR," *Arbitration Journal*, Vol. 48, No. 2, 1993.

4-The Alternative Dispute Resolution.

5-Taxpayer Advocate Service, "Alternative Dispute Resolution (ADR): The IRS Is Failing to Effectively Use ADR As a Means of Achieving Mutually Beneficial Outcomes for Taxpayers and the Government," Annual Report to Congress, 2016: 13

اداری مالیات، حل‌وفصل اختلافات به صورت غیرتشریفاتی، دوستانه و سریع می‌باشد. IRS تلاش کرده است تا اختلافات مؤدیان را در پایین‌ترین سطح ممکن و در اسرع وقت حل نماید. علی‌رغم این‌که خدمات مرتبط با دادرسی اداری در مواردی که در نهایت به دادگاه می‌روند از موفقیت بالایی برخوردارند، لیکن از نظر زمان و منابع هزینه‌بر هستند. برای کاهش تعداد پرونده‌هایی که به مرحله‌ی دادرسی می‌رسند، سازمان مالیاتی روش‌های مختلف حل اختلاف ADR را برای بهبود روند حل اختلافات اجرا کرده است.<sup>۱</sup> گاهی مراحل رسیدگی روش‌های ADR، قبل از ثبت اظهارنامه اعمال می‌شود؛ معروف‌ترین فرآیند ADR برنامه‌ی توافق قیمت‌گذاری پیش‌پرداخت (APA) است.

توافق قیمت‌گذاری پیش‌پیش،<sup>۲</sup> قرارداد حقوقی بین مؤدیان و IRS پیرامون روش قیمت‌گذاری انتقالات است که مؤدی باید آن را نسبت به هرگونه تسهیم و یا تخصیص درآمد، اعتبارات، کسور و تخفیف‌های مالیاتی در رابطه با معاملات خود به کار برد. با این قراردادها در هزینه، وقت مسئولان مالیاتی و نیز مؤدیان صرفه‌جویی قابل‌توجهی صورت می‌پذیرد.<sup>۳</sup> تحت فرآیند APA مؤدی یک روش قیمت‌گذاری را پیشنهاد می‌نماید، روش پیشنهادی به بهترین شکل منعکس‌کننده‌ی قیمت تمام‌شده است. مؤدی مالیات باید قبل از پایان مهلت مقرر درخواست APA را به منظور ثبت اظهارنامه برای اولین سال تحت پوشش ثبت کند. در حال حاضر مؤدیان مشاغل کوچک می‌توانند APA را با یک روند ساده و کاهش هزینه به توافق دست یابند. تعیین مقدمات به سازمان امور مالیاتی و مؤدی اجازه می‌دهد تا داوطلبانه در مورد معاملات این نوع توافق کنند.<sup>۴</sup> اگر مؤدی با تعیین IRS موافقت نکند، اداره‌ی امور مالیاتی (IRS) کاملاً از وضعیت مؤدی آگاه است و احتمالاً هر وضعیت مغایری را به چالش می‌کشد.

1-Menkel-Meadow, C. "Regulation of Dispute Resolution in the United States of America: From the Formal to the Informal to the 'Semi-formal'," in: Felix Steffek, Hannes Unberath, Hazel Genn, Reinhard Greger & Carrie Menkel-Meadow (eds.), *Regulating Dispute Resolution: ADR and Access to Justice at the Crossroads*, Oxford, U.K.: Hart, 2013

2-Advance Pricing Agreement (APA)

۳. عرب مازار، علی‌اکبر، بهروز باقری و مصطفی جعفری پرور، **رویکرد مالیاتی به قیمت‌گذاری انتقالات و بررسی آن در ایران**، پژوهشنامه مالیات، بهار ۱۳۹۳، دوره ۲۲، شماره ۲۱، ص ۱۸.

4-Biller, J. «IRS Alternative Dispute Resolution Plans» in the February 2000 issue of Tax Advisor For a detailed discussion of these procedures, as well as other methods that may be available, 2000: 5

## ۲. حل و فصل سریع<sup>۱</sup>

حل و فصل سریع یک راه حل برای حل مشکلات حسابرسی در طول فرآیند رسیدگی است. مؤدیان مالیاتی می توانند از روش ارزیابی و مهارت های میانجیگری اداره ی تجدیدنظر برای کم کردن روند کلی رسیدگی استفاده کنند. پاسخ در مدت ۱۲۰ روز برای مشاغل بزرگ و بین المللی و طی ۶۰ روز برای مشاغل کوچک، خوداشتغالی و اشخاص دولتی معاف از مالیات ارسال می گردد.

## ۳. میانجی گری پس از تجدیدنظر<sup>۲</sup>

فرآیند مزبور حتی در صورتی که پرونده در مراحل تجدیدنظر در مرجع قضایی باشد، نیز طراحی شده است.

اهداف	اقدامات و ابتکار عمل های IRS	IRS وظایف
بهبود و ارتقای سطح تمکین مؤدیان کاهش اطلاع رسیدگی و هزینه های اجرایی در راستای حل و فصل اختلافات	افزایش توافقات قیمت گذاری	اداره کل مشاوره ارشد (بین الملل) ۳
افزایش سطح تمکین مؤدیان با توافقات جزئی کاهش مدت زمان پرداخت مؤدیان افزایش سطح داوطلبانه ی تمکین مؤدیان کاهش بار مؤدیان	در راستای IRS اختیارات حل و فصل اختلافات و توافق با مؤدی	رسیدگی
کاهش زمان رسیدگی و تجدیدنظرخواهی مؤدیان	ارجاع اولیه ی پرونده	تجدیدنظر
افزایش رضایت مؤدیان مالیاتی حل و فصل غیرمستقیم <sup>۴</sup> اختلافات کاهش هزینه های دعوی حقوقی افزایش سطح تمکین مؤدیان	میانجی گری	

جدول - وظایف عملکردی IRS در راستای کاهش وقفه و اطلاع رسیدگی<sup>۵</sup>

1-Fast Track Settlement (FTS).

2-Post Appeals Mediation (PAM).

3-Associate Chief Counsel (Intl), Office of Chief Counsel.

4-Nondocketed.

5-United States General Accounting Office, **IRS Initiatives to Resolve Disputes Over Tax Liabilities, Report to Chairman**, Subcommittee on Oversight, Committee on Ways and Means, House of Representatives, 1997. Available at <https://www.gao.gov/products/ggd-97-71>

## بند دوم. مراجع قضایی حل اختلاف مالیاتی در حقوق آمریکا

مأموران مالیاتی در تمام سطوح به دلیل تجارب شغلی و نوع ویژگی خاص که در طی سالیان کسب کرده‌اند، معتقدند که اصل بر برائت نیست و همچنین مأموران بر این باورند که وظیفه‌ی آن‌ها تضمین و حفظ موقعیت سازمانی خودشان در تمام مسائل است. برای گریز از ایرادات رسیدگی اداری، مراجع دیگری که مستقل از سازمان مالیاتی باشند، به موضوع اختلاف رسیدگی می‌نماید که عبارت‌اند از:

### ۱. دادگاه مالیاتی ایالات متحده

صلاحیت این دادگاه محدود به امور مالیاتی می‌باشد و به دعاوی و جرائم مالیاتی رسیدگی می‌نماید. این دادگاه به موجب قانون کنگره ماده ۷۴۴۱ قانون مالیات بر درآمد ایجاد گردیده و مستقل از سازمان مالیاتی بوده است. ۱۹ قاضی دادگاه با تأیید کمیته‌ی ذی‌ربط در سنا توسط رئیس‌جمهور منصوب می‌گردند.<sup>۱</sup>

این دادگاه دارای شعبات محلی است و مؤدی مالیاتی در منطقه‌ی محلی دادگاه موضوع شکایت و اعتراض خود را مطرح کرده و پرونده به طور تصادفی به یکی از قضات بازنشسته ارجاع می‌گردد. قاضی مذکور حسب مورد سعی می‌نماید پرونده را در منطقه‌ی محلی مؤدیان و یا مرکز حسب درخواست مؤدی مالیاتی مورد رسیدگی قرار دهد. برای شروع رسیدگی نیاز به پرداخت مالیات مورد مطالبه نیست و این از مزایای مهم این دادگاه محسوب می‌شود. رسیدگی به صورت مبادله‌ی لوایح و بدون هیئت منصفه انجام می‌گیرد. مؤدی مالیاتی می‌تواند جهت طرح و پیگیری اعتراض خود از خدمات وکلا و کارشناسان بهره بگیرد. اگر مورد اختلاف کمتر از ۵۰/۰۰۰ دلار باشد، ادعا کوچک می‌باشد (ماده ۷۴۶۳). عمده‌ی علت اعتراض، ورود ایرادات به ارزیابی و گزارش رسیدگی اداره‌ی مالیاتی است. دادگاه دارای آیین دادرسی بوده و معمولاً ظرف شش ماه به موضوع دعوی مالیاتی رسیدگی می‌گردد.

چنانچه موضوع اختلاف در مرحله‌ی رسیدگی اداری مرتفع نشود، منجر به صدور اعلامیه کمبود می‌گردد. مؤدی با انجام اعتراض از دادگاه تقاضای نقض و یا اصلاح اعلامیه کمبود می‌نماید. اگر این اعتراض حتی به صورت موقت ثبت نشود، سازمان مالیاتی آن را به عنوان بدهی قطعی در دفتر و در حساب خزانه‌داری ثبت می‌کند که این ثبت، آثار حقوقی بسیاری

1-US Code 7443, Sec.Membership.



از جمله بر اموال مؤدیان مالیاتی دارد و بسیار مهم است. درخواست اعتراض باید به موقع در زمان مجاز ثبت شود، دادگاه مجاز به تمدید زمان ثبت اعتراض که توسط قانون مشخص شده است، نیست. هزینه‌ی اعتراض ۶۰ دلار است که باید در زمان اعتراض پرداخت شود و به محض ثبت تقاضای اعتراض در دادگاه مالیاتی، پرداخت مالیات به طور معمول تا زمان تصمیم‌گیری دادگاه به تعویق می‌افتد. دادگاه مالیاتی برای پرونده‌های کوچک از روش حل اختلاف جایگزین و برای پرونده‌های مهم‌تر از شیوه‌ی رسیدگی قضایی استفاده می‌کند.

## ۲. دادگاه دعاوی فدرال ایالات متحده آمریکا

برای طرح دعوا در این مرجع، مؤدی مالیاتی باید کل مبلغ مالیات مورد مطالبه را پرداخت نماید. رسیدگی در این دادگاه بدون حضور هیئت منصفه می‌باشد.

## ۳. دادگاه منطقه‌ای ناحیه‌ای ایالات متحده

این دادگاه کانون اصلی قوه قضاییه فدرال را تشکیل می‌دهد. دادگاه منطقه‌ای اصلی‌ترین و مهم‌ترین دادگاه بدوی در سطح فدرال می‌باشد و در هر ایالت مستقر است. این دادگاه صلاحیت رسیدگی به اختلافاتی را که در سطح دولت فدرال مطرح می‌شود، در مرحله‌ی بدوی داراست. طرح دعوی در این دادگاه منوط به داشتن اقامت در آمریکا و پرداخت کل مبلغ مالیات است. مؤدیان مالیاتی برای رسیدگی به اعتراض خود می‌توانند تقاضای محاکمه با حضور هیئت منصفه را داشته باشند. دادگاه دارای قدرت عادلانه‌ای است که به آن اجازه می‌دهد تا رفتارهای خاصی را تعیین و از سازمان مالیاتی مطالبه نماید. برای رسیدگی و احراز واقعیت، مؤدی می‌تواند از اطلاعات سایر نهادها استفاده کند. نمایندگی سازمان مالیاتی در این دادگاه از طریق دفتر دادستانی انجام می‌گیرد.

## ۴. مراجع تجدیدنظر در سیستم قضایی دادرسی مالیاتی آمریکا

تجدیدنظر در نظام حقوقی آمریکا به منظور تصحیح خطای مراجع بدوی، هم مربوط به آرای دادگاه‌های بدوی و هم اجرای مقررات از طرف سازمان‌های دولتی و دادگاه‌های اداری را شامل می‌شود و به نحوی کنترل دادگاه بدوی و ادارات فدرال را انجام می‌دهد. گزینش و باز کردن تعداد محدودی از پرونده‌ها که مناسب ارجاع به دیوان عالی می‌باشند.<sup>۱</sup> بر اساس ماده ۷۴۸۱ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۹۸۶ م. تصمیمات قطعی دادگاه مالیات احصاء گردیده است.

1-IRB 2004-3 (Rev, August 23, 2004) IRS.

مؤدی و سازمان مالیاتی می‌توانند از رأی دادگاه مالیاتی و دادگاه منطقه‌ای درخواست تجدیدنظر نمایند و مرجع تجدیدنظر دادگاه استیناف منطقه‌ای خواهد بود.<sup>۱</sup> در صورتی که درخواست تجدیدنظر توسط مؤدی مالیاتی باشد، به طور معمول اجرای رأی تا تصمیم‌گیری مرجع تجدیدنظر به تعویق می‌افتد. آرای دادگاه دعاوی فدرال قابل درخواست تجدیدنظر به دادگاه استیناف حوزه‌ی فدرال می‌باشد.

به منظور حصول اطمینان از اجرای عدالت و حاکمیت قانون، دیوان عالی آمریکا مرجع دادخواهی فرجامی از آرای دادگاه‌های دادگستری در امور مالیاتی را عهده‌دار می‌باشد. سازمان مالیاتی اگر در دادگاه استیناف بازنده شود و مایل باشد پرونده به دیوان عالی ارجاع شود، از وزارت دادگستری می‌خواهد که پرونده‌ی مربوطه را برای فرجام‌خواهی از دادگاه استیناف به دیوان عالی ارجاع دهد. در این مورد معاون دادستان کل اتخاذ تصمیم می‌نمایند.<sup>۲</sup>

## گفتار سوم. بررسی نقش رئیس مالیاتی به عنوان اولین مرجع دادرسی و تقویت آن به منظور کاهش وقفه مالیاتی

اولین گام جهت رفع اختلافات مالیاتی، اداره‌ی مالیاتی است. بر این اساس رئیس امور مالیاتی به موضوع رسیدگی و با توجه به اسناد و مدارک ابرازی اعلام نظر می‌نماید. درست در همین جاست که در کشورها از جمله ایالات متحده آمریکا جهت کاهش وقفه مالیاتی اختیارات گسترده‌ای برای مأموران مالیاتی جهت رفع اختلافات حقوقی قائل شده‌اند. برخی از کارشناسان مالیاتی<sup>۳</sup> بر این عقیده‌اند که «از مفاد ماده ۲۳۸ ق.م.م برداشت می‌شود، قانون‌گذار در این مرحله قصد ایجاد مرحله‌ی شبه‌قضایی دیگری نداشته؛ بلکه با هدف نظارت بر عملکرد مأموران رسیدگی و به منظور وصول سریع‌تر حقوق دولت و به منظور جلوگیری از ورود پرونده به هیئت حل اختلاف و تحمیل هزینه‌های اضافی و اتلاف وقت وصول سریع‌تر حقوق دولت، توافق اداری را پیش‌بینی نموده است. لذا از نقطه‌نظر قضایی ایرادی بر اقدامات شخص مسئول، مترتب نیست؛ زیرا که اصولاً قضاوتی مطرح نیست و اقدام به توافق او تنها به دلیل قرار گرفتن در مرتبه‌ی بالاتر و برخوردار بودن از تجربیات و اختیارات قانونی بیش‌تر قابل توجیه است.»<sup>۴</sup> علی‌رغم این موضوع و نظر به اهمیت تحقق درآمد‌های

1-US, Code 7482. Sec. Courts of Review.

2-R. 5 substituted by r. 7 of GNR.979 of 19 November 2010 .

۳. منصوریان، ناصرعلی و بهرام چشم پیام، تحلیل حقوقی-تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، پاییز ۱۳۹۲، دوره ۲، شماره ۱۹، ص ۱۱۰-۱۰۹.

۴. بخشنامه شماره ۲۴۴/۱۰۶۲۴ مورخ ۲۰۰۷/۰۴/۱۳۸۹؛ وظایف رؤسای امور مالیاتی در اجرای مقررات ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های

مالیاتی، رؤسای امور مالیاتی باید با توجه کامل به مزایا و محسنات قانونی مختومه شدن پرونده‌ها از طریق آنان، حداکثر تلاش و مساعی خود را به کار برند تا با استفاده از اختیارات قانونی خود و به منظور تسریع در قطعیت پرونده‌های مالیاتی مورد اختلاف و اجتناب از ارجاع آن‌ها به هیئت‌های اختلاف مالیاتی، در اسرع وقت با استناد به دلایل منطقی و اسناد و مدارک اقامه و ارائه‌شده توسط مؤدیان محترم به موضوع اختلاف رسیدگی و وفق اختیارات قانونی اتخاذ تصمیم نمایند؛ به طوری که بیشترین تعداد از پرونده‌های مورد اختلاف را مورد توافق و حل و فصل قرار دهند.<sup>۱</sup>

رؤسای مالیاتی از طریق رسیدگی به اعتراضات مؤدیان رأساً با بررسی دلایل و اسناد و مدارک و صورت‌های مالی و دفاتر آن‌ها یا از طریق صدور قرار رسیدگی و اجرای آن توسط مأمورین مالیاتی جزو ابواب جمعی خود و یا عندالاجتضاء با درخواست معرفی مأمور یا مأمورین مالیاتی از اداره کل امور مالیاتی مربوط جهت اجرای قرار و بازدید و تحقیق محلی و هرگونه بررسی قانونی پیرامون دلایل و مستندات مؤدی و نهایتاً احراز حقانیت مؤدی متقاضی رسیدگی مجدد در تعدیل مبنای مطالبه مالیات یا حتی رفع تعرض مالیاتی و رد برگ تشخیص مالیات صادره، در کوتاه‌ترین زمان و بدون تردید نسبت به رفع اختلاف با مؤدیان ذی‌ربط اقدام و دلایل منجر به تعدیل و یا رد برگ تشخیص مالیات را در ظهر آن قید نمایند.<sup>۲</sup>

وفق اختیارات قانونی، رؤسای مالیاتی هیچ‌گونه محدودیت و قیدی جهت تعدیل مبنای مطالبه مالیات به هر میزان که مؤدی استحقاق قانونی داشته باشد یا حتی رد برگ تشخیص مالیات در قانون وجود ندارد و تعدیل مأخذ مشمول مالیات محدود به درصدها و مبالغ معین نمی‌باشد و اقدام موصوف آن‌ها بر حسب مورد منطبق با قانون و ضروری خواهد بود.<sup>۳</sup>

در آمریکا، در صورت طرح اعتراض نزد مقامات دادرسی اداری، دادرسی اداری باید ظرف ۶۰ روز پس از ارسال پاسخ کتبی از سوی مؤدی، یا در صورت عدم پاسخ کتبی، ظرف ۹۰ روز پس از آن، رسیدگی نماید. پس از آن با استماع توضیحات، ادله و هرگونه شواهد قابل قبول دیگری نشان دهد که هیچ دلیلی مبتنی بر واقعیت وجود ندارد و تصمیم به صورت قانونی

۱. منصوریان، ناصرعلی و بهرام چشم پیام، تحلیل حقوقی-تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات،

پاییز ۱۳۹۲، دوره ۲، شماره ۱۹، ص ۱۱۰-۱۰۹.

۲. همان.

۳. همان.

صادر می‌شود. این تصمیم باید شامل بیانیه‌ای مبتنی بر نتیجه و همچنین دلایل یا مبنای انجام چنین اتخاذ تصمیم، جریمه‌ها و مجازات مالی، رد صلاحیت یا رد شکایت باشد.

کاربرد نظام دادرسی اداری کارآمد (رسیدگی اداری دستگاه مالیاتی) به معنی تأثیرگذاری بر تعهد جامعه به پرداخت مالیات از طریق رفتار احترام‌آمیز، توجه به فرآیندهای خطا و اصلاح آن، رفتار منصفانه و توجه کامل عدم رضایت بر احترام به عدم تمکین، آمادگی مجازات‌های اداری و ظرفیت تعقیب از طریق مداخله‌ی قاعده‌مند و جدی در مواجهه با عدم تمکین است.

نتیجه آن‌که، صرف تسهیل و تسریع در وصول مالیات مبنای شایسته‌ای برای توجیه حذف مراحل رسیدگی نیست. حق این است که در دادرسی مالیاتی به جای تسریع در وصول مالیات، در تسریع در دادرسی مالیاتی کوشیده شود.

## گفتار چهارم. اصول کارآمدی نظام دادرسی اداری مالیاتی

در نظام دادرسی اداری کارآمد که سرعت حل و فصل اختلافات را افزایش و موجب کاهش وقفه می‌شود، اصول ذیل را می‌توان شناسایی نمود:

### بند یکم. اصل الزامی بودن مراجعه بدوی به دادرسی اداری

رعایت تقدم زمانی میان مراجع، به معنای الزامی بودن مراجعه بدوی به اداره و استفاده از سازوکارهای پیش‌دادرسی می‌باشد. با تفسیر به نفع اداره‌شوندگان می‌توان از پاره‌ای مستندات حاکم بر مدیریت کلان قوه قضاییه و منشور حقوق شهروندی دولت، استنتاجی به نفع پیش‌بینی نهاد پیش‌دادرسی ارائه داد، کما این‌که در سازمانی به اهمیت سازمان امور مالیاتی کشور پیش‌دادرسی به رسمیت شناخته شده و اعمال می‌گردد؛ این تجربه‌ی تقنینی و اجرایی به نفع دلایل موافقین پیش‌دادرسی تلقی می‌شود. در راستای کاهش مراجعه‌ی مردم به مراجع قضائی و تسریع در حل و فصل اختلافات<sup>۱</sup> و مدیریت مطلوب امور قضایی در قوه قضاییه از یک سو رعایت اصل حاکمیت قانون بر اداره و تضمین حقوق اداره‌شوندگان در مقابل اختیارات و امتیازاتی که به دستگاه‌های اجرایی اعطاء می‌شود و از سوی دیگر،

۱. موضوع بند الف ماده ۱۱۶ قانون برنامه ششم توسعه.

اقتضا می‌کند قانون‌گذار در راستای کاهش حجم فزاینده‌ی دعاوی اداری مطروحه در مرجع بازنگری قضایی (دیوان عدالت اداری) و همچنین کارآمدی و کارایی اداره (برخاسته از تئوری چراغ سبز<sup>۱</sup> به معنای تأکید بر کارایی دولت، کنترل قضایی حداقلی بر صلاحیت اداره و تقویت سازوکارهای درونی دولت برای حل و فصل اختلافات اداری) مرحله‌ای قبل از «دادرسی اداری»<sup>۲</sup> ایجاد کند که اصطلاحاً «پیش‌دادرسی» نامیده می‌شود.<sup>۳</sup> می‌توان از آن تحت عنوان «مراجعه قبلی به اداره» پیش از طرح شکایت قضایی تعبیر کرد. در آمریکا این قاعده تحت عنوان Early Referral پیش‌بینی شده است.

سازمان امور مالیاتی مرجع رفع اختلاف و رسیدگی به اعتراضات مؤدیان مالیاتی می‌باشند. بنا بر مواد ۲۳۸ ق.م.م و ۲۹ ق.م.ب.ا.ا مرجع رسیدگی به اعتراضات و شکایات مالیاتی در خصوص مالیات در ابتدای امر رئیس مالیاتی رسیدگی‌کننده به مالیات و در ادامه هیئت‌ها می‌باشند. همچنین قانون‌گذار اشتباه در محاسبه را به عنوان یک امر قابل‌تصور در نظر گرفته و در ماده ۲۴۲ ق.م.م محل تأمین جبران اشتباه را نیز تعریف نموده است؛ این ماده بیان می‌دارد: «اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل‌استرداد می‌باشد، وجه قابل‌استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک ماه به مؤدی پرداخت کند»<sup>۴</sup>

بعد نمادین دادرسی اداری IRS با صدور اخطاریه کمبود مالیات که معمولاً پیش‌شرط ارزیابی مالیات بر درآمد، دارایی و اتفاقی است شروع می‌شود. وقتی اشخاص به دادرسی اداری<sup>۵</sup> فکر می‌نمایند، ممکن است تصاویر جلسات دادرسی در برابر قضات اداری (ALJ) به ذهن خطور نماید.<sup>۶</sup> چنین دادرسی‌هایی نمونه‌ای از اعمال اقتدارات دولت فدرال در مالیات

۱. تئوری چراغ سبز حامی سازوکارهای کنترل درونی اداره از قبیل شکایت‌های درون وزارتخانه‌ها و سازوکارهای بازنگری اداری در مقایسه با سازوکارهای بیرونی‌اند.

2-administrative adjudication.

۳. امکان‌سنجی پیش‌بینی مرحله پیش‌دادرسی در دستگاه‌های دولتی، قابل دسترسی در:

<https://www.avakil.ir>

۴. بهفر، حمزه، حدود صلاحیت و نحوه رسیدگی مراجع قضایی به جرائم موضوع ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی بخش تعزیرات در خصوص مأموران مالیاتی، فصلنامه جستارهای حقوق عمومی، تابستان ۱۳۹۷، دوره ۲، شماره ۵، ص ۱۲۲.

5-IRS ADJUDICATION.

6-Cords, D. (2008), "Administrative Law and Judicial Review of Tax Collection Decisions," *Saint Louis University Law Journal*, Vol. 52, No. 2, 2008: 478

نیست و اصل بی‌طرفی رعایت می‌گردد. ازین رو، دادگاه‌های مالیاتی قادر خواهند بود سایر پرونده‌های موجود را که نیاز به بررسی بیشتری دارند، با کارایی بیشتری رسیدگی کنند. بدیهی است همه‌ی مؤدیان باید رسیدگی و داوری سریع‌تری دریافت کنند و میزان کل جریمه (جریمه‌ی تأخیر در عدم پرداخت مالیات) و سودهایی را که در نهایت به دلیل بدهی‌های پرداخت‌نشده ایجاد می‌شود، کاهش دهند. برای دستیابی به این مزایا IRS باید در رویکرد خود در مورد تجدیدنظر در رسیدگی به پرونده‌های قضایی از تصمیمات<sup>۱</sup> CDP تجدیدنظر کند.<sup>۲</sup> در ایران نیز پیشنهاد می‌گردد حتی‌المقدور حیطه‌ی اختیارات رئیس امور مالیاتی از ظهرونی‌سی صرف در برگ تشخیص فراتر رود و وی قادر باشد از روش‌های جایگزین حل اختلافات استفاده نماید. ضمن این‌که همانند قاعده‌ی Ex Parte در آمریکا تفکیکی بین رؤسای امور مالیاتی تشخیص و تجدیدنظرکننده صورت گیرد تا اصل بی‌طرفی و استقلال نیز در این رسیدگی اداری رعایت شود.

## بند دوم. صلاحیت اختصاصی مراجع اداری و شبه قضایی

مراجع اختصاصی اداری با صلاحیت ترافعی هستند که به موجب قوانین خاص در خارج از سازمان رسمی قضایی و محاکم دادگستری و عموماً به عنوان واحدهای نسبتاً مستقل اما مرتبط با ادارات و سازمان‌های دولتی یا مؤسسات غیردولتی تشکیل شده‌اند. صلاحیت این مراجع منحصرراً رسیدگی به اختلافات، شکایات و دعاوی اداری می‌باشد.<sup>۳</sup>

ذکر صریح کلمه‌ی کلیه اختلافات در ماده ۲۴۴ ق.م.م.نشان از صلاحیت اختصاصی این مرجع دادرسی مالیاتی دارد. با مذاقه در ترکیب اعضای هیئت‌های اختلاف مالیاتی می‌توان مشاهده کرد که هیئت‌های مذکور به صورت کاملاً مستقل پرونده‌های مالیاتی را مورد بررسی قرار می‌دهند. وجود یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا جامعه‌ی حسابداران رسمی یا مجامع حرفه‌ای یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی، نشان‌دهنده‌ی رسیدگی کاملاً بی‌طرفانه و مبتنی بر عدالت و قانون می‌باشد. این موارد همگی تأییدکننده‌ی صلاحیت مراجع دادرسی

1-Collection Due Process.

2-Cords, D. (2008), "Administrative Law and Judicial Review of Tax Collection Decisions," *Saint Louis University Law Journal*, Vol. 52, No. 2, 2008: 477

۳. هداوند، مهدی، *دادگاه اختصاصی اداری در حقوق ایران*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی،

مالیاتی در ورود به پرونده‌های مالیاتی از هر نظر می‌باشند. رویه‌ی دیوان عدالت اداری در مورد رسیدگی به دعاوی در صلاحیت مراجع شبه‌قضایی، در صورتی که اقدام به طرح دعوا در مرجع مربوط نشده باشد، صدور قرار رد دعوا است. دیوان در موارد مذکور شاکی را به طرح دعوا در مرجع ذی‌صلاح هدایت می‌کند.

شعب دیوان عدالت اداری، با وجود مراجع خاص اداری با توجه به حدود اختیارات و صلاحیت مقرر در «قانون دیوان عدالت اداری» نسبت به شکایت مؤدیان مالیاتی به خواسته ابطال برگ قطعی مالیات را قابل استماع نمی‌دانند. انتظار می‌رود که شعب دیوان از رسیدگی به اعتراض مؤدی و صدور رأی به ابطال برگ مالیات قطعی، پیش از صدور رأی از سوی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی خودداری نماید.<sup>۱</sup> برابر دادنامه وحدت رویه شماره ۹۶۱ مورخ ۱۳۹۳/۰۵/۲۷ رسیدگی به اعتراض مؤدی به برگ مالیات قطعی، پیش از رسیدگی و صدور رأی قطعی از سوی هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ ق.م.م بدو قابلیت طرح و استماع در دیوان عدالت اداری را ندارد. مراتب مزبور در رأی هیئت عمومی دیوان عدالت اداری شماره هـ/۴۳۳/۹۳ مورخ ۱۳۹۳/۰۶/۱۲ مؤکداً تأکید گردیده است. نظر به این‌که طبق تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن، مرجع رسیدگی به شکایات از قطعیت مالیات (برگ مالیات قطعی) هیئت حل اختلاف مالیاتی است و با عنایت به این‌که به استناد بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی قابل شکایت و اعتراض در دیوان عدالت اداری خواهد بود و همچنین به استناد قسمت آخر ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم، آرای صادرشده از هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی زمانی که توسط دیوان عدالت اداری نقض شود، قابل‌رسیدگی مجدد در هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده‌ی یادشده است، لذا رسیدگی به اعتراض مؤدی به برگ مالیات قطعی، قبل از رسیدگی و صدور رأی قطعی از سوی هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون اخیرالذکر، بدو قابلیت طرح و استماع در دیوان عدالت اداری را ندارد.

۱. قسمت رأی دوم دادنامه شماره ۹۶۱ مورخ ۱۳۹۷/۰۵/۲۷ بیان می‌کند: «... رسیدگی به اعتراض مؤدی به برگ مالیات قطعی، قبل از رسیدگی و صدور رأی قطعی از سوی هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۶ قانون اخیرالذکر، بدو قابلیت طرح و استماع در دیوان عدالت اداری را ندارد. در نتیجه آرائی که به صورت قرار رد بر اساس استدلال فوق صادر شده است، صحیح و موافق مقررات تشخیص می‌شود.»



## بند سوم. تصمیم‌گیری مبتنی بر نتیجه<sup>۱</sup>

در راهبردهای مؤثر بر تصمیم‌گیری نگرش مأموران مالیاتی، رویکردهای عدالت‌محور و حذف برخورد سلیقه‌ای مأموران مالیاتی را می‌توان مورد توجه قرار داد و ممکن است بر اساس نظام‌های حقوقی مختلف و میزان آزادی مأموران مالیاتی از کشوری به کشور دیگر تفاوت‌هایی وجود داشته باشد. در هر صورت رویکردهای نوین وضعیت پرونده‌های مالیاتی مؤدیان و حقوق مؤدیان می‌بایست مورد توجه قرار گیرند. شایسته است مأموران مالیاتی نگاه سنتی صرف افزایش درآمدهای مالیاتی خارج شوند و دیدگاه‌های نوین نظام‌های مدرن مالیاتی را مورد بررسی قرار دهند. این موضوع خود موجب بهبود تصمیم‌گیری‌های مأموران مالیاتی وفق مقررات مواد ۲۳۸ ق.م.م و ۲۹ ق.م.ب.ا و در نتیجه کاهش وقفه مالیاتی و به تبع افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود.

## بند چهارم. هزینه‌های دادرسی طرح دعوا

هزینه‌ی دادرسی برای مؤدیانی که بدون ارائه‌ی دلیل موجه تنها به دنبال اطاله دادرسی و تأخیر در وصول مالیات هستند، پیش‌بینی شده است. لذا تعیین هزینه‌ی دادرسی یا محرومیت از تسهیلات قانون مالیاتی برای اعتراض‌هایی که در مراجع دادرسی رد می‌گردد، یک ضرورت می‌باشد.<sup>۲</sup>

تبصره ۶ ماده ۲۴۷ ق.م.م بیان می‌کند: «در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آرای هیئت‌های بدوی از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین شکایت از آرای هیئت‌های 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.»

1-Outcome-Driven Decision making

۲. توحیدی، احمدرضا و سیدتاج‌الدین قادری، علل اطاله دادرسی در نظام مالیاتی ایران و راهبردهای کنترلی آن، مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۹۳، ص ۴۲.

به موجب ماده ۲۵۹ ق.م.م «هرگاه شکایت از رأی هیئت 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 اداره امور مالیاتی باشد، معرفی نماید رأی هیئت تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف‌الاجراء می‌ماند.»

مؤدیان مالیاتی به حکم ماده ۲۶۰ ق.م.م به موجب اصلاحیه آن قانون در سال ۱۳۸۰ حذف گردید- به علت رد شکایت مشمول پرداخت هزینه رسیدگی می‌شدند. دادستانی انتظامی مالیاتی نیز ممیزین کل مالیاتی را به علت شکایت غیرموجه و اتلاف وقت و تأخیر در مختومه شدن پرونده امر تحت تعقیب قانونی قرار می‌داد. به نظر می‌رسد در بازنگری در قانون مالیات‌های مستقیم مجدداً می‌بایست این ماده تصویب و ابقا شود. ضمن این که دیوان عدالت اداری از اصل رایگان بودن دعاوی اداری عدول نموده و به سمت پذیرش نظریه‌ی اخذ هزینه‌ی دادرسی حرکت نموده است؛ امری که تحلیل مبانی نظری و آثار آن از منظر حقوق مالی دادرسی قابل تأمل است.<sup>۱</sup> لیکن این موضوع تا حد لزوم سعی در کاهش تعداد پرونده‌های مالیاتی به دیوان می‌شود. با توجه به ماده ۱۹ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ شکایت در دیوان عدالت اداری نیازمند پرداخت هزینه‌ی دادرسی است. این موضوع به دلیل وجوب جلوگیری از اقامه‌ی دعاوی واهی و بی‌اساس در دیوان عدالت اداری برمی‌گردد.<sup>۲</sup> معمولاً مؤدیان با ارزیابی این وضعیت که امری نسبی است از اقامه‌ی دعاوی پرهزینه و بی‌فایده (کوچک و بی‌اهمیت) اجتناب می‌نمایند.

هزینه‌ی دادرسی در آمریکا هنگام اعتراض پرداخت می‌شود و به محض ثبت تقاضای اعتراض پرداخت مالیات به طور معمول تا زمان تصمیم‌گیری دادگاه به تعویق می‌افتد (به استثنای دادگاه فدرال که اصل مالیات می‌بایست پرداخت گردد).

۱. مشهدی، علی، مبانی و مسائل هزینه دادرسی در دعاوی اداری؛ مورد پژوهی دیوان عدالت اداری، فصلنامه پژوهش

حقوق عمومی، تابستان ۱۳۹۷، دوره ۲۰، شماره ۵۹، ص ۲۱۷.

۲. مشهدی، علی، پیشین، ص ۲۲۶.

## بند پنجم. جلوگیری از ورود برخی از پرونده‌ها و پذیرش توافقات جزئی و سرممیز

وجود مراجع متعدد برای حل و فصل اختلافات مالیاتی که هر یک از منظر خود به تفسیر موضوع حل و فصل اختلاف می‌پردازد «اگرچه به نظر بعضی تفسیر مقررات حقوق عمومی به سود صاحب حق جایز است لیکن مطالبه‌ی مالیات نیاز به مقررات روشن دارد»<sup>۱</sup>.

دیوان عدالت اداری با شکایت‌ها و پرونده‌های فراوانی از سوی دستگاه مالیاتی روبه‌رو بوده که همین تعدد سبب شده زمان تحقق درآمدهای مالیاتی طولانی شود. برای حل این مشکل نیز ابتدا باید ورودی پرونده‌ها و شکایت‌ها را به دیوان با حل و فصل در خود دستگاه مالیاتی به عنوان مرجع اداری حداقل نمود. ضمن این که آنچه قابل اعتراض نسبت به مالیات‌های تشخیص شده در دیوان عدالت اداری است، آرای قطعی صادر شده از سوی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی است و برگ‌های تشخیص صادر شده رأساً قابل طرح و رسیدگی در دیوان عدالت اداری نیست و ذی‌نفع خصوصی حق اعتراض در هیئت حل اختلاف مالیاتی را دارد و در صورت ابلاغ واقعی برگ‌های تشخیص صادر شده و انقضای مهلت یک‌ماهه مقرر و عدم اعتراض و قطعی شدن اوراق تشخیص، این اوراق قطعی شده و قابل اعتراض در دیوان عدالت اداری نخواهد بود؛ زیرا رسیدگی دیوان نسبت به این امور از مجرای آرای هیئت حل اختلاف بوده و با سابقه عدم طرح و رسیدگی در مراجع حل اختلاف پذیرش این نوع دادخواست‌ها مستلزم ورود دیوان در ماهیت موضوع بوده که فاقد مجوز و محمل قانونی است.

دادگاه‌های ایالتی می‌توانند در وهله‌ی اول به همه‌ی پرونده‌ها رسیدگی نمایند. در صورت تمایل به فرجام‌خواهی به دیوان عالی منجر خواهد شد، ضمن این که ایجاد دادگاه‌های استیناف منطقه‌ای موجب شده تا دیوان عالی از رسیدگی به پرونده‌های کم‌اهمیت‌تر خلاص شود. بر طبق قانون اساسی «دیوان عالی می‌تواند به پرونده‌های فرجام‌خواهی رسیدگی کند ... طبق مقرراتی که کنگره معین می‌کند» طی سال‌ها کنگره قوانین زیادی برای تعیین مقررات مربوط به پرونده‌هایی که در برابر بالاترین مرجع قضایی کشور مورد رسیدگی قرار می‌گیرند، تصویب نموده است.<sup>۲</sup> بسیاری از پرونده‌های مالیاتی مورد اختلاف،

۱. توحیدی، احمدرضا و سیدتاج‌الدین قادری، **علل اطاله دادرسی در نظام مالیاتی ایران و راهبردهای کنترلی آن**،

مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۹۳، ۴۰.

2-Sec 1, Article III, Judicial Branch, Signed in convention September 17, 1787. Ratified June 21, 1788. A portion of Article III, Section 2, was changed by the 11th Amendment

از جمله مالیات بر فروش کالاها و خدمات که مأخذ آن درصدی از فروش کالاها و خدمات است، از هر لحاظ روشن و معد صدور رأی است، هنگام طرح در هیئت‌های حل اختلاف حسب محتویات پرونده و اسناد و املاک و دلایل ابرازی و دفاعیات مؤدی آماده‌ی اتخاذ تصمیم و معد صدور رأی می‌باشد؛ بر این اساس هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی نسبت به مورد مطروحه اقدام و رأی موافق مقررات صادر می‌شود و پرونده امر در اسرع وقت تعیین تکلیف خواهد شد و به نظر می‌رسد می‌بایست حق طرح اعتراض را در مرحله‌ی فرجام‌خواهی با وجود صلاحیت هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و صلاحیت شکلی شورای عالی مالیاتی در دیوان عدالت اداری سلب نمود.

همچنان که در بسیاری از مقالات منتشره پیشنهاد گردیده جهت تسریع در دادرسی، برای قبول رسیدگی در هیئت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، رقمی مشخص شود تا پرونده‌هایی که کم‌تر از آن رقم است، حق اعتراض در این مرجع را نداشته باشند و نیز مهلتی برای طرح شکایت در این هیئت و رسیدگی به شکایت در نظر گرفته شود.<sup>۱</sup>

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

۱. باوری، اسدالله و حامد ادریسیان، راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی، دوفصلنامه دانشنامه حقوق

اقتصادی، بهار و تابستان ۱۳۹۷، دوره ۲۵، شماره ۱۳، ص ۲۲.

### نتیجه‌گیری

با توجه به پروسه‌ی زمان‌بر رسیدگی به اعتراض مؤدیان وجود مراجع متعدد و نیز عدم جرائم بازدارنده در این امر، موجب می‌گردد برخی از مؤدیان به سبب تأخیر در پرداخت بدهی‌های مالیاتی، در مراجع دادرسی اداری، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و دیوان عدالت اداری اعتراض نمایند؛ به عبارتی مؤدیان نظام مالیاتی، با به تعویق افتادن پرداخت مالیات از طریق طرح دعوا در مراجع دادرسی اداری و یا قضایی، راه‌گریزی از پرداخت مالیات می‌یابند؛ بنابراین می‌بایست تا حد امکان فرآیند رسیدگی به شکایت‌ها و اطلاع دادرسی‌ها را کاهش داد. بدیهی است هر چه وقفه‌های جمع‌آوری مالیات بیشتر باشد، فرصت برای فرار و اجتناب مالیاتی نیز افزایش می‌یابد.

در مواردی که مؤدی نسبت به برگ تشخیص ابلاغ‌شده معترض باشد، در اولین گام می‌تواند جهت رفع اختلاف به اداره امور مالیاتی مراجعه و کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. رئیس امور مالیاتی به موضوع رسیدگی و با توجه به اسناد و مدارک ابرازی اعلام نظر می‌نماید. مأمور مالیاتی با توجه به عدم اختیار صدور رأی و صرفاً قناعت کردن به ظهرنویسی برگ تشخیص به تعدیل درآمد متمرکز می‌شود. به نظر می‌رسد، اصلح بود قانون‌گذار تسهیلات و امتیازات خاصی را برای آن دسته از مؤدیانی که سعی می‌کنند با استفاده از این روش اختلافات مالیاتی خود را مرتفع نمایند، قائل شود. این در حالی است که IRS تلاش کرده است تا اختلافات مؤدیان را در پایین‌ترین سطح ممکن و در اسرع وقت حل نماید. برای کاهش تعداد پرونده‌هایی که به مرحله‌ی دادرسی می‌رسند، سازمان مالیاتی روش‌های مختلف حل اختلاف (ADR) را برای بهبود روند و حل اختلافات زودتر اجرا کرده است. بدیهی است از جمله تأکیدات سند چشم‌انداز، می‌توان به «تأکید بر استفاده از روش‌های جایگزین» نام برد.

نظر به این‌که مؤدی در اجرای موضوع مواد ۲۴۴ و ۲۴۷ ق.م.م و ماده ۳۳ ق.م.ب.ا. در دو مرحله‌ی بدوی و تجدیدنظر به خواسته‌ی وی رسیدگی و اصدار رأی می‌شود و از حقوق قانونی خود در مراحل دادرسی بهره‌مند می‌گردد، نمایندگان سازمان امور مالیاتی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی نقش بسیار مهمی در ایجاد یا کنترل اطلاع دادرسی دارند؛ بدیهی است عدم تمرکز بر مراجع شبه‌قضایی موجب تراکم و اطلاع رسیدگی در دیوان عدالت اداری شده که از بین‌برنده‌ی نقش نظارتی دیوان است. در خاتمه پیشنهاد می‌گردد بررسی آسیب‌شناسانه‌ای در خصوص حل‌وفصل اختلافات مالیاتی مراجع اداری و گسترش اختیارات

رؤسای امور مالیاتی در راستای نائل شدن به توافقات بیشتر و به قطعیت رسیدن هر چه سریع‌تر پرونده‌ها و وصول مالیات‌ها صورت گرفته و از صلاحیت‌های مراجع شبه‌قضایی و دیوان عدالت اداری به عنوان مرجع فرجامی کاست.



## فهرست منابع

### منابع فارسی

#### الف. کتاب‌ها

۱. رنجبری، ابوالفضل، حقوق مالی و مالیه عمومی: به ضمیمه قانون مالیات‌های مستقیم- مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، تهران: انتشارات مجد، ۱۳۸۲.

#### ب. مقاله‌ها

۲. الماسی، نجادعلی و بهنام حبیبی درگاه، درآمدی بر کیفیت دادرسی در فرآیند دادرسی کارآمد، دیدگاه‌های حقوق قضایی، تابستان ۱۳۹۱، دوره ۱۷، شماره ۵۸، صص ۴۷-۷۲.

۳. باقری، مصطفی، منوچهر توسلی نائینی و محمد دالمن پور، تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری-قضایی) ایران و آمریکا، پژوهشنامه مالیات، زمستان ۱۳۹۸، دوره ۲۷، شماره ۴۴ (مسلسل ۹۲)، صص ۴۵-۶۶.

۴. بهفر، حمزه، حدود صلاحیت و نحوه رسیدگی مراجع قضایی به جرائم موضوع ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی بخش تعزیرات در خصوص مأموران مالیاتی، فصلنامه جستارهای حقوق عمومی، تابستان ۱۳۹۷، دوره ۲، شماره ۵، صص ۱۳۵-۹۵.

۵. توحیدی، احمدرضا و سیدتاج‌الدین قادری، علل اطاله دادرسی در نظام مالیاتی ایران و راهبردهای کنترلی آن، مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۹۳.

۶. رستمی، ولی و احمد خسروی، امکان‌سنجی تدوین قانون آیین دادرسی اداری، فصلنامه دیدگاه‌های حقوق قضایی، زمستان ۱۳۹۲، شماره ۶۴، صص ۱۰۲-۸۱.

۷. رستمی، ولی، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، پاییز ۱۳۸۷، دوره شماره ۳۸، شماره ۳، صص ۱۸۹-۱۶۵.

۸. رستمی، ولی، حقوق مؤدیان مالیاتی، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی (حقوق)، بهار ۱۳۸۸، دوره ۳۹، شماره ۱، صص ۱۲۸-۱۰۷.

۹. رضایی‌زاده، محمدجواد و ابوالفضل درویش‌وند، نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور و نظارت دیوان عدالت اداری بر آن، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی (حقوق)، دوره ۳۹، شماره ۲، صص ۱۶۷-۱۴۹.



۱۰. عرب مازار، علی اکبر، بهروز باقری و مصطفی جعفری پرور، **رویکرد مالیاتی به قیمت‌گذاری انتقالات و بررسی آن در ایران**، پژوهشنامه مالیات، بهار ۱۳۹۳، دوره ۲۲، شماره ۲۱، صص ۳۸-۹.
۱۱. مشهدی، علی، **مبانی و مسائل هزینه دادرسی در دعاوی اداری؛ مورد پژوهی دیوان عدالت اداری**، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، تابستان ۱۳۹۷، دوره ۲۰، شماره ۵۹، صص ۲۴۰-۲۲۰.
۱۲. منصوریان، ناصرعلی و بهرام چشم پیام، **تحلیل حقوقی-تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران**، پژوهشنامه مالیات، پاییز ۱۳۹۲، دوره ۲، شماره ۱۹، صص ۱۳۴-۱۰۷.
۱۳. موسوی، سیدیحیی و احمد ابراهیمی کرهرودی، **بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران**، پژوهشنامه مالیات، بهار ۱۳۹۷، شماره ۳۷ (مسلسل ۸۵)، صص ۹۸-۷۳.
۱۴. یاوری، اسدالله و حامد ادریسیان، **راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی**، دوفصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی، پاییز و زمستان ۱۳۹۷، دوره ۲۵، شماره ۱۳، صص ۲۶-۱.

#### پ. پایان‌نامه

۱۵. هداوند، مهدی، **دادگاه اختصاصی اداری در حقوق ایران**، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۷.

#### ت. قوانین و پرونده‌ها

۱۶. بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۰۶۲۴ مورخ ۲۰۰۷/۰۴/۱۳۸۹؛ وظایف رؤسای امور مالیاتی در اجرای مقررات ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم.
۱۷. بخشنامه شماره ۱۴۴۷۲ مورخ ۱۳۸۴/۰۸/۱۶ سازمان مالیاتی.
۱۸. بخشنامه شماره ۳۰/۴/۱۰۲۰۷/۵۰۱۵۴ مورخ ۱۳۷۷/۱۰/۲۶.
۱۹. دستورالعمل در خصوص تسریع رسیدگی به پرونده‌ها در هیئت‌ها و اجرای قرار شماره ۲۳۵/۲۴۱۲/۳۲۸۴/۱۳۴۳۳ مورخ ۱۳۸۳/۰۸/۰۵.
۲۰. ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری.
۲۱. ماده ۱۱۶ قانون برنامه ششم توسعه.

### ث. منبع الکترونیک

۲۲. امکان‌سنجی پیش‌بینی مرحله پیش‌دادرسی در دستگاه‌های دولتی، قابل دسترسی

در:

<https://www.avakil.ir>

### منابع انگلیسی

#### A.Articles

23-Biller, J. «IRS Alternative Dispute Resolution Plans» in the February 2000 issue of Tax Advisor For a detailed discussion of these procedures, as well as other methods that may be available, 2000

24-Cords, D. (2008), “Administrative Law and Judicial Review of Tax Collection Decisions,” *Saint Louis University Law Journal*, Vol. 52, No. 2, 2008

25-McDonough, K. J. “Resolving Federal Tax Disputes Through ADR,” *Arbitration Journal*, Vol. 48, No. 2, 1993

26-Menkel-Meadow, C. “Regulation of Dispute Resolution in the United States of America: From the Formal to the Informal to the ‘Semi-formal’,” in: Felix Steffek, Hannes Unberath, Hazel Genn, Reinhard Greger & Carrie Menkel-Meadow (eds.), *Regulating Dispute Resolution: ADR and Access to Justice at the Crossroads*, Oxford, U.K.: Hart, 2013

27-Taxpayer Advocate Service, “Alternative Dispute Resolution (ADR): The IRS Is Failing to Effectively Use ADR As a Means of Achieving Mutually Beneficial Outcomes for Taxpayers and the Government,” Annual Report to Congress, 2016

28-Revenue Procedure 2012-18 for rules on Ex Parte communications

#### B-Acts

29-GNR.979 of 19 November 2010

30-US, Code 7482. Sec. Courts of Review

#### c-Website

31-United States General Accounting Office, **IRS Initiatives to Resolve Disputes Over Tax Liabilities**, Report to Chairman, Subcommittee on Oversight, Committee on Ways and

Means, House of Representatives, 1997. Available at  
<https://www.gao.gov/products/ggd-97-71>



# IRS Adjudication a Tool for Reducing the Tax Gap (A Comparative Study of The IRS ADJ in Iran and The United States)

Arta Farnaz\*

Mohsen Taheri \*\*

Maryam Aqaebejestani\*\*\*

**Abstract:** The Tax Gap is the difference between the amount of tax that should, in theory, be paid to IRS, and what is actually paid. Tax related court cases extend the processing collection and delay tax certainty. An efficient tax IRS Adjudication can speed up the resolution of tax disputes and reduce delays and gap tax in collecting due to tax delays. Efficiency of the first stage of Tax Adjudication proceedings according to Article (238) of the Law on Direct Taxes and Article (29) of the Law on Value Added Tax resolve tax disputes of taxpayers and prevent the case from entering tax dispute to the Tax Courts. And The tax ceiling for the cases before entering the tax courts leads to the realization of maximum revenues and minimizing of the tax gap. However, the right to object, as the most important right of taxpayers, must be guaranteed at all stages of tax collection. The Court of Administrative Justice of Iran, as the supreme authority of administrative proceedings, concentrated on its main task, which is to control administrative rights and actions. This article seeks to consider some of the strategies, set out in it as a practical model by considering the reform of the tax system.

**Key Words:** USA, Tax Adjudication, The Right of Objection, The Tax Gap.

---

\*.PhD Student in (Public Law), Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran  
farnazarta202@yahoo.com

\*\* .Department of Public Law, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran  
(Corresponding Author) taheri.publiclaw@hotmail.com

\*\*\*. Department of Public Law, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran