



Sayed Jabber Hasani

PhD student in Public
Law, University of Tehran,
Ares Campus, Tehran,
Iran. (Corresponding
Author)
sj_hasani@yahoo.com

Vali Rostami

Professor of Public Law
Dep. Faculty of Law
and Political Sciences,
University of Tehran,
Tehran, Iran.
vrostami@ut.ac.ir

A Comparative study of The Rights of Taxpayers in Iran and America

Abstract

Today, tax is one of the most important sources of government income, which plays an important role in providing public expenses. In addition, tax can be used by the government as the main tool of financial policies and ensuring social justice. On the other hand, in the process of tax recognition and collection, taxpayers are always considered as one of the influential elements in the tax system of countries. There are influential factors in the tax system of the countries; therefore, respect of the taxpayers' rights by the relevant organization is one of the basic strategies and a condition for the success of the tax organization. The tax laws of Iran will help greatly. The main question is whether the legislators of Iran and the United States have recognized the rights of taxpayers? And what are the supposed rights for taxpayers in these countries? According to the available documents, the United States is the only country that has established modern and specialized laws in its tax law in relation to the rights of taxpayers, which is set as a suitable model for other countries. On the other hand, in Iran's tax laws, the rights of taxpayers have been dealt with in a general way, and there are scattered and inconsistent materials that can be examined. Therefore, the localization of the laws of other countries, especially the use of the tax laws of the United States, in Iran's tax laws, in order to protect the rights of taxpayers and As a result, it is suggested to improve the tax culture. The rights of taxpayers are mentioned in the tax authorities and tax dispute resolution bodies that constitute the country's tax system. In this article, only the rights of taxpayers are discussed by the tax administration.

Keywords:

Tax, taxpayers' rights, tax laws of Iran, United States of America, fair

سید جابر حسینی

دانشجوی دکتری حقوق عمومی
دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده
مسئول).

sj_hasani@yahoo.com

ولی رستمی

استاد گروه حقوق عمومی، دانشکده
حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران،
تهران، ایران.

vrostami@ut.ac.ir

بررسی تطبیقی حقوق مؤدیان مالیاتی در ایران و آمریکا

چکیده

امروزه مالیات^۱، یکی از مهمترین منابع درآمد دولت‌ها به شمار می‌آید که نقش مهمی در تأمین هزینه‌های عمومی ایفا می‌نماید. علاوه بر این، مالیات می‌تواند به عنوان ابزار اصلی سیاست‌های مالی و تأمین عدالت اجتماعی مورد استفاده دولت قرارگیرد. از طرفی، در فرآیند تشخیص و وصول مالیات، همواره مؤدیان به عنوان یکی از ارکان تأثیرگذار در نظام مالیاتی^۲ کشورها مطرحند. بنابراین رعایت حقوق مؤدیان توسط سازمان مربوطه، از راهبردهای اصلی و شرط موفقیت سازمان مالیاتی است. پژوهش حاضر به بررسی تطبیقی حقوق مؤدیان مالیاتی در کشور ایران و ایالات متحده آمریکا می‌پردازد. از این حیث، بررسی تطبیقی، می‌تواند به شناسایی بهتر و کاربرد دقیق‌تر و مؤثرتر حقوق مؤدیان در ارتقای حقوق مالیاتی ایران کمک شایانی نماید. سؤال اصلی این است که آیا قانون‌گذار کشور ایران و آمریکا حقوق مؤدیان مالیاتی را به رسمیت شناخته است؟ و حقوق متصوره برای مؤدیان مالیاتی در این کشورها چیست؟ براساس مستندات موجود، آمریکا، تنها کشوری است که در ارتباط با حقوق مؤدیان، در قانون مالیاتی خود، قوانین مدرن و تخصصی وضع نموده است که به عنوان الگوی مناسب برای سایر کشورها مطرح می‌گردد. در مقابل، در قوانین مالیاتی ایران، به صورت کلی به حقوق مؤدیان مالیاتی پرداخته شده است و موادی پراکنده و غیرمنسجم وجود دارد که قابل بررسی است. لذا، بومی‌سازی قوانین سایر کشورها، به خصوص بهره‌گیری از قوانین مالیاتی کشور آمریکا در قوانین مالیاتی ایران، در راستای حفظ حقوق مؤدیان و به تبع آن ارتقاء فرهنگ مالیاتی پیشنهاد می‌گردد. حقوق مؤدیان مالیاتی در برابر دستگاه‌های مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی که نظام مالیاتی کشور را تشکیل می‌دهد، عنوان می‌شود که در این مقاله، تنها به حقوق مؤدیان از سوی اداره مالیاتی پرداخته می‌شود.

واژگان کلیدی:

مالیات، حقوق مؤدیان، قوانین مالیاتی ایران، ایالت متحده آمریکا، رفتار منصفانه.

1- Tax.

2- Tax system.

مقدمه

حقوق مؤدیان مالیاتی، با توجه به اختیارات و اقتدار گسترده و منحصربه‌فرد دستگاه مالیاتی، در مراحل تشخیص و وصول مالیات، از مهم‌ترین بخش حقوق مالیاتی^۱ به شمار می‌آید. طبق ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم، هر شخص اعم از حقیقی و حقوقی که ملزم به پرداخت مالیات است، مؤدی مالیاتی^۲ محسوب می‌شود و حقوق مؤدیان، حقوقی هستند که مؤدیان می‌بایست، در تمام مراحل و فرآیند مالیاتی از آن برخوردار باشند.

آنچه برای دولت‌ها درباره وصول مالیات، حائز اهمیت است، این است که مالیات به طور تمام و کمال از مؤدیان مالیاتی اخذ و وصول شود، بنابراین، دولت‌ها اقتدار گسترده‌ای را برای نیل به هدف مذکور، به دستگاه مالیاتی واگذار می‌کنند. به همین دلیل امکان سوء استفاده از قدرت یا تضییع حقوق مؤدیان به وجود می‌آید. از این‌رو، پرداخت به این موضوع اسباب تعدیل رابطه نابرابر بین دستگاه مالیاتی و مؤدیان را فراهم می‌کند. از طرفی، پرداخت به حقوق مؤدیان مالیاتی، همکاری و مشارکت فعالانه مؤدیان مالیاتی را به دنبال دارد. بنابراین، آگاهی مؤدیان از حقوقشان و رعایت آن توسط دستگاه مالیاتی، عامل مؤثری در این راستا محسوب می‌گردد (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ۳۹).

حقوق مؤدیان مالیاتی، در ارتباط با مراجع مالیاتی^۳، مقامات و نحوه برخورد آنان با مؤدیان مالیاتی نیز مطرح است که در مراحل تشخیص و وصول مالیات خود را نشان می‌دهد. این حقوق از یک‌سو به اداره مالیاتی و مأموران آنان و از سوی دیگر به مراجع حل اختلاف مالیاتی^۴ مربوط می‌شود، اما در مقاله حاضر، تنها به حقوق مؤدیان در ارتباط با اداره مالیاتی، یعنی آن دسته حقوقی که مؤدیان مالیاتی باید در هنگام مواجهه با دستگاه و مأموران مالیاتی از آن برخوردار باشند، پرداخته می‌شود. پیش از ورود به بحث و قبل از بیان حقوق مؤدیان مالیاتی، لازم است به پیشینه این مهم در زمان حضرت علی (علیه السلام)، به صورت گذرا اشاره شود. با توجه به انواع مالیات‌های مأخوذه در دوران حضرت علی (علیه السلام) و نقش اساسی آن در تأمین مالی حکومت اسلامی، آن حضرت به عنوان بالاترین مدیر حکومت اسلامی،

1- Tax rights.

2- Tax modi.

3- Tax authorities.

4- Tax dispute resolution authorities.

تأثیر بلندمدت اخلاق و رفتار مناسب و متقابل را نسبت به خود مالیات ارجح و مقدم دانسته و تلاش داشته‌اند تا از این طریق، به مدیریت امور مالیاتی بپردازند. از عمده‌ترین سفارش‌های رفتاری حضرت علی^(ع) به کارگزاران، رعایت «تقوا» و «ادب» و «احترام متقابل» بوده است که با تأمل در هر کدام از این موازین، به نقش کلیدی و تأثیرگذار این اصول رفتاری و اخلاقی پی می‌بریم. علاوه بر این موارد، ایشان به رعایت «حفظ اسرار»، «عدم تندخویی» و «خود اظهاری» تأکید می‌کنند و می‌فرمایند که برای تسهیل امر مالیات، لازم است تا همه کارگزاران و هم مؤدیان به طور متقابل به پیروی از این اصول رفتاری بپردازند (نهج البلاغه: نامه ۲۵ و ۵۱). لذا، اطلاع‌رسانی، آگاهی‌بخشی در این معقوله، امری ضروری به نظر می‌رسد.

۱- کلیات، مفاهیم، مبانی و تاریخچه:

۱-۱- حقوق مؤدیان مالیاتی در ارتباط با اداره مالیاتی

حقوق مؤدیان، از زمان پیدایش اصل قانونی بودن مالیات‌ها^۱ و ظهور مالیه جدید، در دنیای معاصر مطرح شده است. اکثر نظام‌های مالیاتی، حقوق و تکالیف مؤدیان مالیاتی را به دو طریق پیش‌بینی نموده‌اند: گروهی از کشورها، حقوق و تکالیف مؤدیان مالیاتی را در خلال قوانین مالیاتی به رسمیت شناخته و برخی دیگر از کشورها علاوه بر آن در قالب دیگری چون منشور و بیانیه این حق را اعلام داشته‌اند (توکول، ۱۳۸۴: ۳۴).

از این حیث، برجسته‌ترین رویه حمایتی از مؤدیان مالیاتی، تصویب قانونی مستقل درباره حقوق مؤدیان مالیاتی است. در بررسی‌های به عمل آمده، کشور آمریکا در این امر پیشتاز است. در سال ۱۹۸۸ اولین قانون مکتوب جهان که به صورت مدون و اختصاصی در جهت حمایت از حقوق مؤدیان مالیاتی تنظیم شده بود، در آمریکا و به نام «قانون حقوق مؤدیان مالیاتی اول»، به تصویب رسید که در آن شماری از حقوق مؤدیان به روشنی احصاء شده بود. در سال ۱۹۹۶ «قانون مؤدیان مالیاتی دوم»، به صورت اصلاحیه‌ای به قانون اول، تصویب شد. بنابراین، قوانین مالیاتی این

۱- به موجب اصل قانونی بودن مالیات، هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون در واقع، اداره مالیاتی، نمی‌تواند از هیچ‌کس مالیاتی مطالبه کند، مگر اینکه پیش از آن، حکمی که اجازه دریافت مالیات را داده باشد، توسط قوه مقننه وضع شده باشد.

کشور می‌تواند مبنایی برای شناخت حقوق مؤدیان مالیاتی در کشور ایران و یا سایر کشورها باشد.

در نظام حقوق مالیاتی ایران نیز، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن^۱، مهم‌ترین و جامع‌ترین قانون مالیاتی محسوب می‌شود. در این قانون، ماده یا موادی مستقل تحت عنوان حقوق مؤدیان مالیاتی وجود ندارد، اما به‌صورت پراکنده و غیرمنسجم در برخی مواد آن، اختیارات و حقوقی، برای مؤدیان مالیاتی پیش‌بینی شده است که در این ارتباط قابل استناد است.

۲-۱- مفهوم حقوق مؤدیان مالیاتی:

مفهوم حقوق مؤدیان مالیاتی، شبهه‌برانگیز است. ریچارد گوردون، مشاور اداره امور حقوقی صندوق بین‌المللی پول^۲ و استاد دانشگاه‌های لندن و هاروارد و صاحب‌نظر در حقوق مالیاتی، در این باره می‌گوید: در معنای واقعی کلمه، حقوق مؤدی مالیاتی را می‌توان شامل «حقوق» مثل حق رازداری و حق اخذ توضیح دانست. اما همچنین شامل هر چیز دیگری نیز می‌شود که مشخصاً از وی انتظار نمی‌رود «مشکل» حق عدم نگهداری اسناد و مدارک غیرضروری و حق عدم تحمل جریمه به خاطر مبالغی که قانوناً بر عهده وی نبوده است. در این نوشتار نیز مفهوم مذکور، در معنای کلمه واقعی حقوق مورد نظر است (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۱۱).

همان‌طور که گفته شد و به‌طور کلی، حقوق مؤدیان، از زمان پیدایش اصل قانونی بودن مالیات‌ها و ظهور مالیه جدید، در دنیای معاصر مطرح شده است. لیکن، باید اذعان نمود که اولاً منظور از واژه مالیات در اینجا، همان مفهوم عام آن است که شامل مالیات به معنی اخص یا عوارض یا شبه‌مالیات می‌باشد. زیرا هر دو جنبه اجباری دارند و به وسیله قانون برقرار می‌شوند. اگر چه عوارض برخلاف مالیات، با ارائه خدمات رابطه‌ای مستقیم دارد و از استفاده کنندگان ویژه، خدمات خاص دریافت می‌شود (پیرنیا، ۱۳۶۴، ۹۲-۲۰۹۳).

بنابراین، منظور از مؤدی مالیاتی، پرداخت‌کننده مالیات و همچنین عوارض است و باید حقوق او را در تمام قوانین مربوط به مالیات‌ها و عوارض جستجو کرد، اما با

۱- قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ تاکنون چندبار اصلاح و بازنگری شده است که این اصلاحات طبق اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۲۷ و بار دیگر قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و آخرین بار قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ این اصلاحات صورت پذیرفته است.
2- International Monetary Fund.

توجه به جامعیت قانون مالیات‌های مستقیم به همین مقدار بسنده می‌کنیم. البته از دیدگاه صاحب‌نظران، راهکار مناسب در این خصوص، تجمع و تمرکز حقوق مؤدی در قانون واحدی تحت عنوان «قانون مدیریت و رویه مالیاتی» و عناوین مشابه است که ناظر بر همه انواع مالیات‌ها باشد (ویکتورثورونی، ۱۹۶: ۱۳۸۲).

ثانیاً لزوم آگاهی مؤدی از حقوق خود و ضرورت اطلاع‌رسانی و حتی آموزش وی در این زمینه بسیار مهم و مورد تأکید صاحب‌نظران است. در این راستا، اداره امور مالیاتی، باید قبل از انجام هرگونه ممیزی و تشخیص مالیات، مؤدی مالیاتی را از حقوق خود آگاه نماید و توصیفی جامع از حقوق مؤدی را برای وی فراهم آورد. این امر می‌تواند به صورت تنظیم و ابلاغ منشور یا بیانیه حقوق مؤدیان مالیاتی، مستخرج از قوانین مالیاتی (مثل برخی کشورها) و یا حداقل در قالب تهیه کتابچه راهنمای حقوق مؤدیان مالیاتی انجام شود که در ایران در حال حاضر تدوین شده است. لیکن، این امر مستلزم تدوین منسجم و اجرای دوره‌های آموزشی حقوق شهروندی، اطلاع‌رسانی و آموزش از طریق رسانه‌های گروهی و ارتباط جمعی، جراید به ویژه رسانه‌های گروهی صدا و سیما و توسعه دانش و حقوق عمومی^۱ از جمله حقوق مالی و مالیاتی نیز در این زمینه مؤثر است.

قابل ذکر است، این موضوع مهم، در نظام حقوق مالیاتی ایران، مورد توجه قرار نگرفته است. لیکن، ماده ۲۶ از قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۲۹ دستگاه‌های اجرایی را مکلف کرده است تا مردم را با حقوق و تکالیف خود در تعامل و مرادود و ارتباط با دستگاه‌های اجرایی آشنا کنند و از طریق وسایل ارتباط جمعی به ویژه صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران، سطح آگاهی عمومی در این زمینه را ارتقا دهند و اطلاعات لازم را به نحو مطلوب و مناسب در اختیار مردم بگذارند. ناگفته پیداست که در اجرای این ماده، دستگاه مالیاتی می‌تواند زمینه آگاهی و آشنایی مؤدیان مالیاتی را با حقوق خود فراهم آورد.

ثالثاً رعایت حقوق مؤدی (ارباب رجوع اداره) از جمله مؤدیان مالیاتی، به عنوان یکی از نظریه‌های مهم مربوط به مدیریت اخلاق در خدمات دولتی در دیدگاه نوین مدیریت دولتی مطرح شده است (آلن لاوتن، ۱۳۸۴، ۷۱). این امر می‌تواند، موجبات اعتماد و بالتبع همکاری و مشارکت مؤدیان مالیاتی با دستگاه مالیاتی را فراهم آورد.

1- public law.

در نهایت، با تصویب و ابلاغ قانون مدیریت خدمات کشوری برای نخستین بار، در قوانین اداری و استخدامی کشور، از حقوق مردم نام برده شد. فصل سوم قانون مذکور، به این عنوان مهم اختصاص یافته است. در ماده ۲۵ فصل مزبور، مقنن از منشور اخلاقی مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی نام می‌برد و آن را توضیح و تشریح می‌نماید. «مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی خدمتگزاران مردم هستند و باید با رعایت موازینی اخلاق اسلامی و اداری و طبق سوگندی که در بدو ورود ادا کرده و منشور اخلاقی و اداری را که امضاء می‌کنند و وظایف خود را به نحو احسن در راه خدمت به مردم و با در نظر گرفتن حقوق و خواسته‌های قانونی آنها انجام دهند». طبق تبصره یک این ماده: «اصول و مفاد منشور فوق‌الذکر و متن سوگندنامه و تعهدات کارمندان دستگاه‌های اجرایی با پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و معاونت توسعه مدیریت و سرمایه انسانی ریاست جمهوری به تصویب هیئت وزیران می‌رسد». تبصره دو این ماده، «به دستگاه‌های اجرایی اجازه داده است که متناسب با وظیفه و شرایط خاصی (دستگاه مربوطه، علاوه بر موارد فوق مواردی را با رعایت منشور اخلاقی مصوب هیئت وزیران به آن اضافه نمایند. این تجویز قانونی می‌تواند، در ارتباط با حقوق مؤدیان مالیاتی، با عنایت به جایگاه سازمانی سازمان امور مالیاتی که زیرمجموعه وزارت اقتصاد و دارایی (دولت - قوه مجریه) بوده و از منظر قوانین، مقررات مربوط به حقوق اداری و استخدامی، قانون اخیر بر این سازمان حاکمیت و تسری دارد مورد توجه و اقدام سازمان امور مالیاتی قرار گیرد»^۱. به علاوه، در مواد ۲۸ و ۹۰ قانون اخیرالذکر، بر رعایت حقوق مردم و مراجعان و پاسخ‌گویی در مقابل آنها تأکید شده و این موضوع به عنوان یکی از عوامل مهم در ارتقا و انتخاب کارمندان و اعمال تشویقات و تنبیهات اداری لحاظ شده است. با این وصف، عوامل مذکور در مجموع می‌تواند موجبات رعایت حقوق مردم و مراجعان اداره از جمله مؤدیان مالیاتی را فراهم کند. اما این مهم در ارتباط با حقوق مؤدیان مالیاتی کافی نیست.

رابعاً: حقوق مؤدیان مالیاتی، باید از ضمانت اجراهای قانونی کافی و مؤثر برخوردار باشد. در برخی از کشورها از جمله فرانسه، در قانون مالیاتی مربوطه تصریح شده که عدم ابلاغ و تفهیم این حقوق موجب لغو ممیزی^۱ انجام شده می‌شود.

1- Audit.

به‌علاوه راهکارهای مؤثر برای نظارت بر رعایت این حقوق پیش‌بینی کرده‌اند که یکی از آنها ایجاد بازرسی ویژه مؤدیان مالیاتی در برخی کشورهاست که نقش اصلی آنها کمک به سازمان مالیاتی برای رسیدگی به شکایات آنها از دستگاه مالیاتی است و می‌تواند گزارش‌های خود را مستقیماً به رئیس سازمان مالیاتی تسلیم نمایند (ویکتور ثورونی، ۱۹۳:۱۳۸۲).

لازم به ذکر است که برجسته‌ترین رویه حمایتی از مؤدیان مالیاتی، تصویب قانونی مستقل درباره حقوق این مؤدیان است. کشور آمریکا در این امر پیشگام و پیشتاز است. در سال ۱۹۸۸ اولین قانون مکتوب جهان به صورت مدون و اختصاصی در جهت حمایت از حقوق مؤدیان به روشنی احصا گردید. در سال ۱۹۹۶ «قانون حقوق مؤدیان مالیاتی دوم» که به صورت اصلاحیه به قانون اول است، تصویب شده است. بنابراین، قوانین مالیاتی این کشور می‌تواند مبنایی برای شناخت حقوق مؤدیان مالیاتی در کشور ایران باشد (مهاجری، ۱۳۹۵: ۱۴۵).

در قوانین مالیاتی ایران، با توجه به اینکه حقوق مؤدیان مالیاتی به صورت منسجم و یکپارچه قید نگردیده است، ضمانت اجراهای آن نیز دقیق بیان نشده است. لذا، باید به ضمانت اجراهای کلی قانون در این زمینه اشاره کرد. قانون مالیات‌های مستقیم، به منظور نظارت بر اجرای قانون توسط مقامات و مأموران مالیاتی مراجع خاص را پیش‌بینی کرده است که شامل دادستان انتظامی مالیاتی؛ به عنوان مرجع کشف، تحقیق و تعقیب تخلفات اداری مأموران مذکور در امور مالیاتی و هیأت عالی انتظامی؛ به عنوان مرجع اصلی رسیدگی به تخلفات مذکور است. نظارت کلی این مراجع می‌تواند شامل نظارت بر رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی نیز باشد. به‌ویژه آنکه به موجب بند «الف» ماده ۲۶۵ قانون فوق، «شکایت» ذی‌نفع به عدم رعایت مقررات این قانون، یکی از جهات و موجبات شروع رسیدگی و تحقیق «توسط دادستان انتظامی مالیاتی» خواهد بود. بی‌شک، ذی‌نفع اصلی در این قانون، مؤدی مالیاتی است که می‌تواند نسبت به عدم رعایت مقررات قانون مالیاتی و از جمله عدم رعایت حقوق قانونی خود توسط مأموران مالیاتی به مرجع مذکور شکایت نماید. به‌علاوه، به موجب بند «ب» ماده ۲۶۴ قانون موصوف، تحقیق در جهات اخلاقی و اعمال و رفتار مأموران مالیاتی یکی از وظایف و اختیارات دادستان انتظامی مالیاتی به شمار می‌رود.

از سوی دیگر، ماده ۲۷۰ قانون صدرالذکر؛ در بیان حکم مجازات تخلفات اداری مأموران مالیاتی در امور مالیاتی، مواردی را ذکر می‌کند که در جهت حمایت از مؤدیان

مالیاتی و حقوق آنها قابل بحث و بررسی است. طبق بند یک این ماده، تشخیص درآمد مؤدی بیشتر از میزان واقعی از روی عمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی تخلف محسوب می‌شود و مستوجب مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفسال از خدمات دولتی است. همچنین، به موجب قسمت اخیر بند ۲ ماده مذکور، به مأموران مالیاتی که در خصوص امر مالیاتی مختومه مجدداً اقدام کنند، به موجب حکم هیأت عالی انتظامی به انفسال از خدمات دولتی از یک تا چهار سال محکوم می‌شوند و در مواردی که با دادن گزارش خلاف واقع در امر مالیات تعمداً وسایل تعقیب مؤدیانی را که بی‌تقصیرند فراهم سازند یا موجب حکم دادگاه‌های دادگستری به حبس از شش ماه تا دو سال محکوم می‌شوند. در ادامه تصریح می‌کند که همین حکم، شامل مأموران مالیاتی نیز خواهد بود که به طور کلی بعد از صدور برگ تشخیص در هر مرحله‌ای که باشد بابت فعالیت دیگر مؤدی اعم از اینکه از همان نوع باشد یا نوع دیگر، بدون به دست آوردن مدارک مثبت یا در خارج از مهلت مرور زمان مالیاتی مطالبه مالیات نمایند. شایان ذکر است که در سنوات گذشته، با توجه به اینکه در قانون مصوب سال ۱۳۸۰ مطابق ماده ۳۲ از قانون مالیات بر ارزش افزوده، رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی تابع احکام مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بوده است، اما می‌توان گفت که مطالب مذکور به مالیات بر ارزش افزوده تسری یافته است و مطابق ماده ۵۵ و ۵۶ از قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ در این مورد نیز صدق می‌کند.^۱

این موارد در واقع، ضمانت اجرای تعدی به مؤدیان مالیاتی است. اما قانون فوق‌الاشاره، درباره ضمانت اجرای رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی ساکت است و مجازات کیفری و اداری خاصی در این زمینه پیش‌بینی نکرده و حتی با لغو ممیزی انجام شده و نحوه میزان خسارات وارده به مؤدی اشاره‌ای ندارد که انتظار می‌رود، در اصلاحیه‌های بعدی قانون این موضوع مهم مورد توجه و اهتمام قانون‌گذار قرار گیرد (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۱-۱۱۴). لذا در مقاله حاضر، به برخی مصادیق مهم حقوق مؤدیان مالیاتی که بایستی از سوی مأموران و مقامات اداره مالیاتی به هنگام برخورد با آنها رعایت شود، اشاره می‌گردد:

۱- به نقل از: روزنامه رسمی شماره ۱۴۰۰/۴/۱۷-۲۲۲۲۶.

۲- حقوق مؤدیان مالیاتی در نظام حقوقی ایران و آمریکا

۲-۱- حق کسب اطلاع

بر اساس این حق، مؤدیان مالیاتی باید، حق داشته باشند که، درباره نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات، هرگونه اقدام و تصمیم‌گیری در مورد حل و فصل اختلاف مالیاتی و هرگونه اقدام در جهت وصول قهری مالیات از اموال و دارایی خود کسب اطلاع کنند و نیز دستگاه مالیاتی مکلف باشد اطلاعات لازم در اختیار آنان بگذارد (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۱).

از استثنائاتی که در این خصوص مطرح شده عبارت است از احراز خطر قریب‌الوقوع مبنی بر انتقال درآمد و دارایی از سوی مؤدی به قصد فرار از مالیات که آن هم باید مستند و معقول باشد (ثورونی، ۱۳۸۲: ۹۵).

امروزه، این مهم به اثبات رسیده است که تبعیت هرچه بیشتر مؤدیان از قوانین مالیاتی با دادن اطلاعات و آموزش به ایشان ارتباط تنگاتنگی دارد. بنابراین حق دسترسی به اطلاعات، نه تنها به عنوان یک حق حامی مؤدیان مالیاتی مطرح است و آنها را نسبت به قوانین و فرآیندهای مالیاتی در جهت دانستن حقوق خود یاری می‌دهد، بلکه در جهت منافع دستگاه مالیاتی نیز حرکت کرده و تبعیت مؤدیان را از قوانین مالیاتی تسهیل می‌کند.

۲-۱-۱- در حقوق مالیاتی آمریکا

سازمان مالیاتی آمریکا، با تهیه نشریه‌های متعدد در جهت اطلاع‌رسانی در مرحله تشخیص و دادن توضیحاتی به مؤدیان مالیاتی در مورد فرآیند وصول مالیات و حقوق آنها در این مرحله قبل از انجام هر عملی با ارسال ابلاغیه‌ها و اظهارهایی، مؤدی را از اقدامات خود آگاه می‌نماید (بهرامی، ۱۳۹۰: ۴۱).

ماده ۷۵۲۲ مصوب ۱۹۸۶ پیرامون ابلاغیه‌ها و اظهارنامه‌ها در مرحله تشخیص مقرر می‌دارد: هرگونه ابلاغیه‌ای که مطابق این ماده صادر می‌شود، باید شامل مبالغ مشخص شده هرگونه بدهی مالیاتی، سود مبالغ اضافی و جرائم مالیاتی باشد. مطابق ماده ۶۱۵۱ قانون مذکور، مؤدی ملزم است که به محض اطلاع یافتن از مبلغ قطعی شده مالیات، نسبت به پرداخت آن در زمان و مکان مشخص شده در برگه اظهارنامه، اقدام کند. در صورت عدم پرداخت، ابتدا سازمان مالیاتی، صورت‌حسابی را به عنوان ابلاغیه بدهی مالیاتی و مطالبه برای پرداخت به نشانی مؤدی ارسال می‌کند. پس از ارسال ابلاغیه مذکور، وفق ماده ۶۱۵۵ قانون، مؤدی باید طی ده روز

پس از دریافت آن، مبلغ مالیات را پرداخت نماید. در غیر این صورت، سازمان مالیاتی، اختاریه دیگری تحت عنوان داشتن حق رهن دولت نسبت به اموال مؤدی ارسال می‌نماید. در این مورد، سازمان مالیاتی، ضمن اشاره به داشتن حق رهن نسبت به اموال منقول و غیرمنقول مؤدی گوشزد می‌کند که عدم پرداخت مالیات و ایجاد حق رهن برای دولت، موجب ضربه زدن به اعتبار آنها و عدم صلاحیت برای دریافت کارت اعتباری وام و خرید و فروش املاک می‌شود. در مرحله بعد، مجدداً اگر مؤدی در جهت پرداخت مالیات اقدامی نکرد، نوبت به مصادره اموال مؤدی می‌رسد. مطابق بند ۲ همین ماده، باید سی روز قبل از انجام هرگونه اقدامی اختاریه نهایی مبنی بر قصد مصادره اموال به شخص ابلاغ و اطلاع‌رسانی گردد.

۲-۱-۲- در حقوق مالیاتی ایران

در حقوق ایران، قانون مالیات‌های مستقیم، در این زمینه چندان رسا نیست و صرفاً ماده ۲۳۷ این قانون، در مورد کسب اطلاع مؤدی از نحوه تشخیص مالیات پس از صدور برگ تشخیص قطعی مالیات حکمی دارد و مقرر می‌دارد که برگ تشخیص، باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی به نحوی تنظیم گردد که تمام فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضاءکنندگان آن، در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات، مکلفند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی در این خصوص بخواهد به او بدهند (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۲). گفتنی است که قانون مالیات بر ارزش افزوده، در این زمینه ساکت است و تا این تاریخ مقنن به پیش‌بینی مقرره‌ایی در این معقوله مبادرت ننموده است. با نگاهی تطبیقی به قانون کشور آمریکا و ایران به نظر می‌رسد که قوانین مالیاتی ایران بسیار نارسا بوده و تنها به یک مورد از مصادیق کسب اطلاع اکتفاء کرده است. این در حالی است که در نظام مالیاتی آمریکا، نه تنها اداره مالیاتی موظف به ذکر تمامی اطلاعات در ابلاغیه‌های مالیاتی است بلکه برای عدم رعایت این حق، ضمانت اجرایی در خصوص تخطی در نظر گرفته شده است. یکی دیگر از شاخه‌های حق کسب اطلاع، حق أخذ توضیحات لازم است؛ مطابق این حق مؤدیان باید حق داشته باشند که توضیحات لازم در مورد نحوه ارزیابی و تشخیص مالیات از مأموران مالیاتی و در مورد آراء حل اختلافات مالیاتی از مراجع مربوط دریافت نمایند. قسمت اخیر ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم، به این مسأله اشاره دارد،

اما قانون مالیات بر ارزش افزوده در این زمینه ساکت است. البته قانون مالیات‌های مستقیم دربارهٔ تکلیف مراجع حل اختلاف مالیاتی به دادن توضیحات لازم به مؤدی در خصوص رأی متخذ، مسکوت است و صرفاً مادهٔ ۲۴۸ قانون یاد شده مقرر می‌دارد که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهارنظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی باشد^۱ (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۴). البته این حکم مثبت بوده و به نفع مؤدی است. این مهم در مورد مالیات بر ارزش افزوده نیز حکم‌فرما است، زیرا مادهٔ ۵۵-۵۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده، احکام فصل سوم باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم را که مربوط به مرجع حل اختلاف مالیاتی است به مالیات‌های موضوع این قانون جاری نموده است.

۲-۲- حق ممیزی معقول ممیزی صحیح و معقول

این حق از حقوق مؤدیان مالیاتی، یکی از اساسی‌ترین ابزارها، برای داشتن یک نظام مالیاتی مؤثر و کارآمد به حساب می‌آید. مؤدیان مالیاتی، باید در فرآیند ممیزی‌های که توسط مقامات مالیاتی به عمل می‌آید، از حقوقی برخوردار باشند. بنابراین، خوداظهاری^۲ به عنوان روشی که دستگاه مالیاتی، اصل را بر صحت مندرجات اظهارنامه گذاشته و اظهارنامهٔ مؤدیان را بدون رسیدگی و بررسی قبول می‌کند و فقط تعدادی از آنها را به صورت نمونه رسیدگی می‌کند (ماده ۱۰۸ ق.م.م.).^۳ در بحث ممیزی‌های مالیاتی، همان‌گونه که باید به مأموران مالیاتی اقتداراتی در جهت تشخیص صحیح مالیات داده شود، به همان میزان، باید به مؤدیان مالیاتی توجه کرد و حقوقی را در این فرآیند برای آنها در نظر گرفت. لذا، از این حق به عنوان «اصول زمان و اخطار معقول» نام برده شده است.

۲-۲-۱- در حقوق مالیاتی آمریکا

روش تشخیص مالیات در آمریکا، بر پایه خوداظهاری و تکمیل اظهارنامه توسط مؤدیان مالیاتی بنا شده است و تنها تعدادی از این اظهارنامه‌ها به شیوه‌های مختلف انتخاب شده و مورد بررسی و ممیزی قرار می‌گیرند.

۱- لازم به ذکر است که رعایت این حق مشترک، بین مراجع اداری و مراجع شبه قضایی حل اختلاف مالیاتی است. البته موضوع مقاله حاضر از حقوق مؤدیان در ارتباط با مراجع حل اختلاف ... خارج است.

2- Self expression.

۳- ق.م.م - قانون مالیات‌های مستقیم.

در نظام مالیاتی آمریکا، ممیزی از طریق گوناگونی مانند ارسال نامه الکترونیکی، مصاحبه شخصی، بررسی اسناد و سوابق مؤدی صورت می‌پذیرد (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۳). ضمن اینکه، سه رکن اصلی ممیزی معقول، شامل زمان معقول، مکان معقول و در محدوده مناسبی می‌باشد (ثورونی، ۱۳۸۲: ۱۹۵). همچنین در آمریکا، رسیدگی اداری، دادگاه مالیاتی، دادگاه‌های عمومی دادگستری، شامل دادگاه منطقه‌ای و دادگاه دعاوی فدرال صالح برای دعاوی مالیاتی هستند. 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 و با آئین دادرسی مدون تشکیل شده‌اند.

۲-۲-۲- در حقوق مالیاتی ایران

در نظام مالیاتی ایران، سابقاً، وفق ماده ۱۵۸ ق.م.م. وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌توانست، در مورد بعضی از منابع مالیاتی، کلاً یا جزئاً و در نقاطی که مقتضی بداند، طبق آگهی منتشره، در نیمه اول هر سال اعلام دارد که در سال‌های بعد اظهارنامه مؤدیان مزبور را که به موقع تسلیم نموده باشند، بدون رسیدگی قبول نمایند و فقط تعدادی از آنها را به طور نمونه‌گیری و طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار دهد. لیکن، با تصویب ماده واحده قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ (حسب بند ۲۲ قانون)، متن زیر جایگزین ماده (۹۷) قانون و تبصره‌های آن گردید و مواد (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۱۵۸) و تبصره‌های آنها و ماده (۲۷۱) حذف شد. لذا، وفق ماده ۹۷ ق.م.م. درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون، که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند، به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند، اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را براساس معیارها و شاخصه‌های تعیین‌شده و یا به‌طور نمونه انتخاب و برابر مقررات رسیدگی کند.

در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور، نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب‌شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات، اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی، چنانچه ظرف مدت سی‌روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص

مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی، طبق مقررات این قانون رسیدگی می‌شود. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست. حکم موضوع تبصره ماده (۲۳۹) این قانون در اجرای این ماده جاری است.

تبصره - «سازمان امور مالیاتی کشور، موظف است، حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ این قانون، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است، مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود».

با توجه به اینکه حق ممیزی معقول، تا حدی در قوانین مالیاتی ایران منعکس شده است می‌توان گفت که قوانین به سمت اعتماد متقابل بین مؤدی و اداره مالیاتی حرکت کرده و بنا را بر خوداظهاری گذاشته است. امّا، در برخی موارد خوداظهاری کافی نبوده و اداره مالیاتی جهت کسب اطمینان از صحت اظهارنامه‌ها، دست به ممیزی مالیاتی می‌زند.

بنابراین ممیزی به نوعی، مرحله دوم از مراحل تشخیص مالیات به حساب می‌آید و نکته‌ای که در فرآیند ممیزی مهم است. احترام به مؤدی مالیاتی و در نظر گرفتن حقوقی برای وی در این فرآیند است. حول این حق، ماده ۱۵۶ ق.م.م.ا^۱ مدتی معقول برای رسیدگی به اظهارنامه تسلیمی مؤدیان مالیاتی و صدور برگ تشخیص مالیات پیش‌بینی کرده است که در واقع همان مدت ممیزی و تشخیص مالیات محسوب می‌گردد. درباره تعیین محدوده ممیزی، قانون مالیات بر ارزش افزوده وفق مواد ۱۸- ۲۱ تا اندازه‌ای، تعیین محدوده ممیزی را به سازمان امور مالیاتی کشور سپرده است.

۱- ماده ۱۵۶ ق.م.م.ا: ممیز مالیاتی، مکلف است، اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتی که ظرف مدت مذکور، برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق‌الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند، اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می‌شود. هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد، معلوم شود که مؤدی درآمد یا فعالیت‌های انتفاعی کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد فقط مالیات بر درآمد آن فعالیت‌ها با رعایت ماده ۱۵۷ این قانون قابل مطالبه خواهد بود. در این حالت و همچنین در مواردی که اظهارنامه مؤدی به علت عدم رسیدگی قطعی تلقی می‌گردد. سرممیز مالیاتی بایستی یک نسخه از برگ تشخیص صادر به انضمام گزارش توجیهی مربوط را ظرف ده روز از تاریخ صدور، برای رسیدگی تشخیص به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید.

در خصوص مکان ممیزی مالیات، اگرچه قانون یادشده حکم صریحی ندارد، اما از مجموع مواد قانون مالیات بر ارزش افزوده، استنباط می‌شود که محل اداره امور مالیاتی و محل کار مؤدی، به عنوان محل مدنظر قانون‌گذار است.

۳-۲- حق رفتار منصفانه با مؤدی

اصل رفتار منصفانه با مؤدی، بدین معنا است که مراجع تشخیص و وصول مالیات و مأموران مالیاتی در مراودت و رفتار با مؤدی مالیاتی برخورد منصفانه داشته باشند و با رعایت انصاف و عدالت رفتار نمایند. البته اصل مذکور، استثنائاتی نیز دارد، مشروط به آنکه به خود اصل خدشه‌ای وارد نشود (مجیبی فر، ۱۳۹۰: ۶۲). درباره چگونگی اعمال این حق مواردی بیان شده است (ثورونی، ۱۳۸۲: ۲۷).

۱- مرجع مالیاتی، باید هرگونه اقدام قابل اتخاذ از سوی خود در قبال مؤدی را به وی ابلاغ کند. ۲- در دوران تصفیه مالیاتی مؤدی را از تمام حقوق خویش در روند تصفیه بهره‌مند سازد. باید ملزم به اجرای تفسیر خود از قانون در مورد وضعیت خاص مؤدی باشد.

۱-۳-۲- معافیت منصفانه در حقوق مالیاتی آمریکا

در حقوق مالیاتی آمریکا، حق رفتار منصفانه با مؤدیان مالیاتی پذیرفته شده و مورد احترام است. سازمان مالیاتی آمریکا، آموزش‌های لازم را در جهت برخورد حرفه‌ای و همراه با احترام به مأمورین خود می‌دهد و اگر مؤدی نسبت به رفتار مأمورین مالیاتی اعتراضی داشته باشد می‌تواند، به مقام ناظر شکایت کند و اگر پاسخ این شخص برای مؤدی قابل قبول نبود، وی می‌تواند طی نامه‌ای کتبی مراتب اعتراض خود را به رئیس دفتر شعبه محلی سازمان مالیاتی آمریکا و یا حوزه‌ای که در آن اظهارنامه‌اش را پر کرده اعلام نماید (بهرامی، ۱۳۹۰: ۶۶) به عنوان مثال، در نظام مالیاتی آمریکا، زوج و زوجه می‌توانند؛ طبق ماده ۶۰۱۳ قانون مالیاتی، یک اظهارنامه مشترک پر کنند که در این صورت، مسؤولیت آنها در پرداخت مبلغ مالیات و جرائم و سود آن به شکل تضامنی درآمده و حتی بعد از طلاق ادامه می‌یابد. در این گونه موارد، قانون مالیاتی آمریکا، سه روش را برای معافیت افراد متأهل از مسؤولیت تضامنی و پرداخت مبلغ اضافی پیش‌بینی کرده است. ۱- معافیت زوج یا ۲- زوجه بی تقصیر ۲- معافیت مسؤولیت منفک.

قانون مالیاتی آمریکا، علاوه بر به رسمیت شناختن حق برخورد منصفانه در مرحله تشخیص مالیات، حق تقریباً مشابه دیگری در مرحله وصول مالیات در نظر گرفته است. همچنین در ماده ۷۴۳۳ قانون جبران خسارت مؤدی به عنوان ضمانت اجرایی برای اجرای هر چه بهتر این حق در نظر گرفته شده است.

۲-۳-۲- در حقوق مالیاتی ایران

در کشور ما، اصل یادشده در قوانین مالیاتی و اداری پیش‌بینی نشده است. در این باب، شورای عالی اداری در سال ۱۳۸۱، طرحی را به عنوان طرح تکریم ارباب رجوع تصویب نمود و کلیه وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی، مؤسسات و شرکت‌هایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر یا تصریح نام است از جمله: نیروی انتظامی، شهرداری تهران و سایر شهرداری‌ها، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه و همچنین مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و نهادهای انقلاب اسلامی که از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند، موظف به انجام اعمالی از قبیل داشتن نظم و آمادگی برای خدمت به مردم، رعایت ادب و احترام در ارائه خدمات خوب به مردم و اموری از این دست شدند. لیکن، با توجه به کلی بودن این قانون و دامنه شمول آن باید گفت که، سازمان امور مالیاتی نیز در دامنه این طرح قرار می‌گیرد. اخیراً و در یک دهه گذشته و در ماده ۹۰ قانون مدیریت خدمات کشوری^۱ به این موضوع به صورت کلی و بدون هیچ‌گونه ضابطه‌ای اشاره شده است.

با توجه به لزوم پیش‌بینی این حق در قوانین و مقررات موضوعه و رویه‌های مالیاتی، در نهایت این امر به صورت اصل کلی، در منشور حقوق مؤدیان مالیاتی سازمان مالیاتی، انعکاس یافته است اما، باید گفت: اولاً اصل مذکور تنها در مقام بیان سیاست کلی سازمان امور مالیاتی است. بنابراین از جزئیات امر و ضمانت اجرای آن سخنی به میان نیامده است و این امر را به قوانین مالیاتی واگذار کرده است که با نبود مواد مرتبط در قانون مالیات‌های مستقیم، اصل اول در حد شعار و بدون داشتن کارکردی عملی به حال خود رها شده است.

ثانیاً: مواد موجود در قوانین مذکور بسیار کلی است و با عنایت به عدم پیش‌بینی ضمانت اجرایی برای تخلف از این مواد، مقررات یاد شده بیشتر جنبه

۱- کارمندان دستگاه‌های اجرایی موظفند که وظایف خود را با دقت، سرعت، صداقت، امانت، گشاده‌رویی، انصاف و تبعیت از قوانین و مقررات عمومی و اختصاصی دستگاه مربوط انجام دهند.

شعاری دارد. این در حالی است که در نظام مالیاتی آمریکا، در موادی همچون ماده ۷۴۳۳ امکان طرح دعوا توسط مؤدی و جبران خسارت به عنوان ضمانت اجرایی تخلف از رفتار منصفانه با مؤدی در نظر گرفته شده است (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۶). با این حال، در نظام مالیاتی آمریکا، نه تنها اصل رفتار منصفانه با مؤدی، به عنوان یکی از حقوق خدشه‌ناپذیر مؤدیان هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول به رسمیت شناخته شده و مورد احترام است. بلکه این حق، به درستی، برای مؤدیان مالیاتی این کشور تشریح شده و ساز و کارهایی از قبیل شکایت به مقام ناظر مأمور، در مواردی که مؤدی به رفتار آنها اعتراض دارد و یا طرح دعوا در دادگاه‌های مالیاتی فدرال در نظر گرفته شده است.

۲-۴-۲- حق رازداری یا عدم افشای اطلاعات مالیاتی

بحث بر سر محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی^۱ موضوعی است که از دیرباز مطرح بوده و اهمیت شایانی دارد.

۲-۴-۲-۱- در حقوق مالیاتی آمریکا

در کشور آمریکا، وفق ماده ۷۶۰۲ قانون مالیاتی سال ۱۹۸۶ آمریکا، اجازه بررسی هرگونه اوراق، کتاب سند و سایر اطلاعات مؤدی و حتی احضار ایشان برای حضور در دفتر سازمان و ارائه این اسناد به منظور بررسی صحت اطلاعات اظهارنامه و یا تشخیص میزان مالیات مؤدی را به مأموران مالیاتی این کشور اعطاء نموده است. از آنجا که افشای این اطلاعات، ضربات جبران‌ناپذیری به آنها وارد می‌کند، حق بر محرمانه بودن اطلاعات، به عنوان یکی از حقوق خدشه‌ناپذیر مؤدیان مالیاتی بر شمرده شده است. ماده ۶۱۰۳ قانون آمریکا، به بحث محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی پرداخته است و ضمانت اجرایی در صورت عدم رعایت این حق بر شمرده است. رئیس اصلی ماده را به موارد ذیل می‌توان برشمرد:

۱- قواعد کلی واضح حق بر عدم افشای اطلاعات مالیاتی.

۱- اطلاعات محرمانه به تعبیر عام به آن دسته از اطلاعاتی اطلاق می‌گردد که فارغ از شکل و محتوا، دسترسی اشخاص ثالث به آن نیازمند مجوز باشد. این نوع اطلاعات ممکن است اطلاعات کاملاً شخصی و در ارتباط با حریم خصوصی اشخاص باشد و یا اطلاعات مربوط به کسب و کار و تجارت و یا حتی اطلاعات سری دولتی باشد.

۲- قواعد فنی و اجرایی در ارتباط با جلوگیری از استفاده یا افشای غیرمجاز اطلاعات مالیاتی - مجازات‌های کیفری شامل وضع مجازات برای کسانی که به عمد و بدون مجوز اقدام به انتشار و یا بازرسی اظهارنامه می‌کنند و پیش‌بینی امکان طرح دعوای مدنی برای مؤدیانی که این اعمال باعث ورود خساراتی به آنها شده است. علاوه بر آن، کنگره آمریکا، در راستای حمایت از محرمانه بودن و عدم افشای اطلاعات مالیاتی، الزام وزیر خزانه‌داری آمریکا و کمیته مشترک امور مالیاتی گزارش‌هایی را تنظیم نموده است.

۲-۴-۲- در حقوق مالیاتی ایران

در حقوق مالیاتی ایران و در قانون مالیات‌های مستقیم، طبق ماده ۲۲۹ مؤدی مکلف است که تمام اسناد و مدارک و دفاتر قانونی خود را برای تشخیص مالیات در اختیار سازمان مالیاتی قرار دهد.

بدیهی است، افشای اطلاعات مالیاتی در میدان رقابت اقتصادی می‌تواند، آثار ناگوار برای مؤدی و فعالیت‌های اقتصادی او به همراه داشته باشد و حتی وی را ورشکسته کند. از این حیث، لازم است، مؤدیان از حق محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی و رازداری و عدم افشای آن تا حد اکثر ممکن برخوردار باشند (امامی، ۱۳۸۴: ۲۰).

ماده ۲۳۲ ق.م.ا، این اصل را پیش‌بینی نموده و تصریح می‌کند که اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند، محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذی‌ربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشاء طبق ماده ۶۴۸ ق.م.ا با آنان رفتار خواهد شد. نکته‌ای که در این ارتباط می‌توان گفت این است که به موجب این ماده، مرتکبین به افشای اسرار مؤدیان مالیاتی به مجازات محکوم می‌گردند. اما به نظر می‌رسد بهتر بود قانون‌گذار، مرتکبین را به مجازات مستقلی محکوم می‌کرد و به قانون مجازات اسلامی ارجاع نمی‌داد. چرا که، طبق ماده ۷۲۷ ق.م.ا سابق (بخش تعزیرات) این جرم، از جرائم قابل گذشت شناخته می‌شد که این ماده با تصویب ماده ۷۲۸ از قانون مجازات اسلامی مصوب سال ۱۳۹۲ نسخ و مجدداً با تصویب ماده ۱۱ از قانون کاهش

مجازات حبس تعزیری (اصلاح ماده ۱۰۴ و تبصره ذیل آن) احیاء گردید.^۱ حال آنکه نباید به راحتی جرائم ناشی از نقض حقوق شهروندی افراد را به عنوان جرائم قابل گذشت دانست؛ بنابراین، شایسته است قانونگذار، مجازاتی متناسب با جرم^۲ مذکور در نظر بگیرد (وارسته، ۱۳۸۸: ۵۵-۵۶) در این ارتباط ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری این عمل را به کلی منع نموده است و به عنوان تخلفی اداری قلمداد کرده است. با عنایت به اصل قانونی بودن جرم و مجازات و اصل شخصی و فردی بودن مجازات‌ها به نظر می‌رسد مقنن می‌بایست نسبت به پیش‌بینی مقرره‌ای در خصوص جرم انگاری عملیات مربوط به قلمرو حقوق مؤدیان مالیاتی گامی مؤثر بردارد و با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به جرم‌انگاری جرائم ناشی از نقض حقوق شهروندی اقدام نماید.

۵-۲- حق داشتن مشاور مالیاتی

به طور کلی مالیات، موضوعی فنی و تخصصی است. قوانین مالیاتی، پیچیدگی‌ها و مقرراتی خاص دارد که تسلط بر آنها تخصص و تجربه مخصوص می‌خواهد.

۱- ماده ۱۱- ماده (۱۰۴) قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲/۲/۱ به شرح زیر اصلاح و یک تبصره به آن الحاق می‌شود:
ماده ۱۰۴- علاوه بر جرائم تعزیری مندرج در کتاب دیات و فصل حدّ قذف این قانون و جرائمی که به موجب قوانین خاص قابل گذشت می‌باشند، جرائم مندرج در مواد (۵۳۶)، (۵۹۶)، (۶۰۸)، (۶۰۹)، (۶۲۲)، (۶۳۲)، (۶۳۳)، (۶۴۱)، (۶۴۷)، (۶۴۸)، (۶۴۸)، (۶۶۹)، (۶۷۳)، (۶۷۴)، (۶۷۶)، (۶۷۷)، (۶۷۹)، (۶۸۲)، (۶۸۴)، (۶۸۵)، (۶۹۰)، در مواردی که املاک و اراضی متعلق به اشخاص خصوصی باشد، (۶۹۲)، (۶۹۳)، (۶۹۴)، (۶۹۷)، (۶۹۸)، (۶۹۹)، (۷۰۰)، (۷۱۶)، (۷۱۷) و (۷۴۴) کتاب پنجم قانون مجازات اسلامی (تعزیرات و مجازات‌های بازدارنده) مصوب ۱۳۷۵/۳/۲ و جرائم انتقال مال غیر و کلاهبرداری موضوع ماده (۱) قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء و اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۷/۹/۱۵ مجمع تشخیص مصلحت نظام، به شرطی که مبلغ آن از نصاب مقرر در ماده (۳۶) این قانون بیشتر نباشد و نیز کلیه جرائم در حکم کلاهبرداری و جرائمی که مجازات کلاهبرداری درباره آنها مقرر شده یا طبق قانون کلاهبرداری محسوب می‌شود در صورت داشتن بزه دیده و سرقت موضوع مواد (۶۵۶)، (۶۵۷)، (۶۶۱) و (۶۶۵) کتاب پنجم قانون مجازات اسلامی (تعزیرات و مجازات‌های بازدارنده) مصوب ۱۳۷۵/۳/۲ به شرطی که ارزش مال مورد سرقت بیش از دوست میلیون (۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال نباشد و سارق فاقد سابقه مؤثر کیفری باشد و شروع و معاونت در تمام جرائم مزبور، همچنین کلیه جرائم تعزیری درجه پنج و پایین‌تر ارتکابی توسط افراد زیر هجده سال در صورت داشتن بزه دیده، مشمول تبصره (۱) ماده (۱۰۰) این قانون و ماده (۱۲) قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲/۱۲/۴ بوده و قابل گذشت است.

تبصره- حداقل و حداکثر مجازات‌های حبس تعزیری درجه چهار تا درجه هشت مقرر در قانون برای جرائم قابل گذشت به نصف تقلیل می‌یابد. جهت مطالعه بیشتر. ر.ک.به: حسنی، سیدجابر؛ سیاست کیفری ایران و فرانسه در اعمال تخفیف مجازات و تأثیر آن بر اصلاح بزهکار «با رویکرد قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب سال ۱۳۹۹، انتشارات نوروزی، ۲- crime.

۲-۵-۱- در حقوق مالیاتی آمریکا

مؤدیان مالیاتی باید، در فرآیند تشخیص وصول مالیات و هرگونه مذاکره و رویارویی با سازمان مالیاتی، حق استفاده از مشاوره و نمایندگی متخصصان ذیصلاح را داشته باشند (ثورونی، ۱۳۸۲: ۱۹۶)، البته سازمان مالیاتی، شروطی را هم برای این امر در نظر گرفته است. برای مثال: انتخاب نماینده را مشروط به دادن یک اجازه‌نامه رسمی از مؤدی به وی کرده است و همچنین مقرر کرده است که اگر مؤدی خواهان انتخاب نماینده و یا مشاور در خلال جلسه دفاع است، باید این شخص را طوری انتخاب کرده و ترتیبی بدهد که در دسترس سازمان مالیاتی باشد و جلسه دفاع به تعویق نیفتد. حق دیگری که در نظام مالیاتی آمریکا برای مؤدیان در نظر گرفته شده، حق داشت مشاور است.

این حق در بند ۲ تبصره ماده ۷۵۲۱ قانون مالیات آمریکا، ذکر شده است. مطابق این بند، مؤدی مالیاتی می‌تواند در هر زمانی در خلال فرآیند ممیزی طی درخواستی داشت مشاور و یا انجام مشاوره را از این سازمان بخواهد (بهرامی، ۱۳۹۰: ۵۴). بدیهی است که مشاور مالیاتی با وکیل دادگستری و مشاور حقوقی تفاوت دارد و در برخی کشورها، حرفه‌ای رسمی محسوب می‌شود.

۲-۵-۲- در حقوق مالیاتی ایران^۱

در ایران، حق داشتن مشاور مالیاتی، در قانون مالیات‌های مستقیم، منظور و وضع نشده است. برای اولین بار، لایحه تشکیل جامعه مشاوران رسمی ایران در هیأت

۱- اشخاص مجاز به حضور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی عبارتند از: ۱- شخص مؤدی (در مورد اشخاص حقوقی صاحبان امضاء مجاز با ارائه تصویر آخرین روزنامه رسمی)، ۲- وکیل مؤدی با ارائه وکالت‌نامه رسمی ۳- وراث ۴- کارمند حقوق‌بگیر اشخاص حقوقی یا همراه داشتن معرفی‌نامه از شخص حقوقی با تأیید واحد مالیاتی مربوط. (با ارائه مدارک جهت تشخیص هویت نام‌برداران) ۵- مشاوران رسمی مالیاتی دارای کارت عضویت معتبر جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران با ارائه برگه نمایندگی قانونی مالیاتی.

۱. بخشنامه شماره ۱۹۲۶ مورخ ۱۰/۱۱/۱۳۷۷ سازمان امور مالیاتی کشور: چون در برخی موارد اشخاصی به غیر از مؤدی اصلی برای پیگیری امور مالیاتی مؤدی غایباً یا به همراه وی به حوزه مالیاتی با ممیزین کل یا هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مراجعه می‌نمایند، لذا، به منظور حفظ انتظام امور و رعایت قوانین و اجتناب از عوارض سوء مراجعه اشخاصی که از حیث موازین قانونی یا نوع نسبت با مؤدی مجاز به دخالت در امور مالیاتی نمی‌باشند، موارد زیر را مؤکداً یادآوری می‌نماید: الف) در جلسات هیأت حل اختلاف مالیاتی اشخاص مشروحه زیر حق حضور دارند: ۱- در مورد اشخاص حقوقی مدیران شخص حقوقی با ارائه کارت شناسائی به همراه آگهی درج اسامی در روزنامه رسمی کشور و یا هر نوع مدرک معتبر دیگری که سمت آنها را محرز نماید. ۲- کارمند مؤدی (اعم از اینکه مؤدی شخص حقیقی یا حقوقی باشد) مشروط بر آنکه کتاباً معرفی شده و حوزه مالیاتی ذیربط گواهی نماید نام وی در فهرست حقوق‌بگیران مؤدی وجود دارد. ۳- وکلا و نمایندگان قانونی

وزیران تصویب شد که به مجلس شورای اسلامی فرستاده شد، اما تصویب نشد و سرانجام بعد از گذشت چند سال از طرح لایحه مذکور، تأسیس نهادی به عنوان جامعه مشاوران رسمی مالیاتی در ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده پیش‌بینی شد که با تصویب ماده ۵۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده مقررات این ماده همچنان به قوت خود باقی است.^۱

با وجود ایجاد بستر قانونی، متأسفانه این سازمان هنوز به صورت رسمی و فعال فعالیت و شروع به کار نکرده (همچنان به صورت سلیقه‌ای در پذیرش این امر از سوی برخی هیأت‌های مالیاتی مقاومت می‌گردد) و مؤدیان مالیاتی، کماکان از داشتن این امر محرومند و این در حالی است که در نظام آمریکا، نه تنها حق داشتن نماینده یا مشاور پیش‌بینی شده است بلکه، در صورتی که مؤدی، تقاضای انجام مشاوره بدهد، جلسه دفاع می‌تواند تا انجام مشاوره به تعویق بیفتد.

۲-۶- حق مرور زمان مالیاتی

مرور زمان مالیاتی مبتنی بر نظم عمومی^۲ است. مرور زمان، برای مؤدی و به ویژه تنظیم فعالیت در بیشتر کشورها، در مراحل تشخیص و وصول مالیات، این نوع

مؤدی با ارائه وکالت‌نامه معتبر و ابطال تمبر مالیاتی موضوع ماده ۱۰۳ شود. طبعاً ابطال تمبر در مورد اشخاص مستثنی شده در قسمت اخیر ماده یادشده ضروری نیست. ۴ - مشاوران رسمی مالیاتی دارای کارت عضویت معتبر جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران با ارائه برگه نمایندگی قانونی مالیاتی.

ب) حوزه‌های مالیاتی و ممیزین کل مکلفند، هنگام مراجعه اشخاص غیر از مؤدی برای آگاهی از محتویات پرونده مالیاتی، مذاکره با مسئولین حوزه مالیاتی، بحث و مذاکره با ممیزین کل برای رفع اختلاف، اطمینان حاصل نمایند که مراجعه‌کننده حداقل یکی از شرایط مذکور در بند الف بر حسب مورد می‌باشد. ج) مراجعه سایر افراد به جزء اشخاص مذکور در بندهای ((الف و ب)) این دستورالعمل به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و حوزه‌های مالیاتی و ممیزین کل مالیاتی فاقد وجهت قانونی و مصالح سازمانی است. ممیزین کل مالیاتی و مسئولین هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، فهرست اسامی وکلای مالیاتی را به انضمام تصویر وکالت‌نامه و فیش بانکی و جوهی که بابت حق تمبر وکالت پرداخت شده است، جهت محاسبه درآمد و مالیات وکلای مزبور به حوزه مالیاتی محل شغل یا محل سکونت آنها حسب مورد ارسال خواهند نمود. همکاران گرامی، توجه خواهند داشت که به لحاظ اهمیت موضوع، عدم رعایت نکات فوق مسئولیت انتظامی خواهد داشت.

۱. براساس رأی شماره ۲۰۱۷۴۷ مورخ ۱۵/۱۲/۱۳۹۶ شورای عالی مالیاتی که طی بخشنامه شماره ۹۷۳۷/۲۰۰/ص مورخ ۱۲/۰۳/۱۳۹۷ سازمان امور مالیاتی کشور ابلاغ گردیده، عبارت مشاوران رسمی مالیاتی، دارای کارت عضویت معتبر جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران با ارائه برگه نمایندگی قانونی مالیاتی، به بند (۹) دستورالعمل دادرسی مالیاتی و به عنوان جزء (۴) بند الف بخشنامه شماره ۴۶۹۲۴ مورخ ۱۵/۱۱/۱۳۷۶ اضافه شده است.

۱- به استناد بند یک ماده ۵۵ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۴۰۰/۳/۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ با اصلاحات و الحاقات بعدی به استثنای حکم ماده ۲۸ قانون مذکور نسبت به جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران و...، نسخ گردیده است.

2- public order.

مرور زمان، به نفع مؤدیان پیش‌بینی شده است و می‌توان آن را حقی برای مؤدی به شمار آورد.

۲-۶-۱- در حقوق مالیاتی آمریکا

در ایالت متحده آمریکا، برای تشخیص و وصول مالیات، مدت خاصی در نظر گرفته شده است که البته این مواعد، گاهی تحت شرایط خاصی از قبیل خروج مؤدی از کشور، پر کردن فرم مصالحه و پرداخت اقساطی مالیات تغییر می‌کند (ثورونی، ۱۳۸۲: ۱۹۷). مواد ۶۵۰۱ و ۶۵۰۲ قانون مالیاتی ۱۹۸۶ به بحث درباره حقوق مالیاتی پرداخته و مواعد آن را در مرحله تشخیص، ۳ سال و در مرحله وصول، ۱۰ سال مشخص کرده‌اند.

۲-۶-۲- حقوق مالیاتی ایران:

بحث مرور زمان، به موجب نظریه شورای نگهبان، در سال ۱۳۶۳ در پاسخ به شورای عالی (وقت) قضایی، مخالف شرع اعلام شد. به هر حال موضوع مرور زمان، در مرحله تشخیص در ماده ۱۵۷ ق.م.م.^۱ منعکس شده، اما اشاره‌ای به مرور زمان در مرحله وصول مالیات ندارد و این در حالی است که در نظام آمریکا، هم در مرحله تشخیص و هم در مرحله وصول، مرور زمان مطرح شده است (پیرنیا، ۱۳۵۳: ۱۱۸). از طرفی دیگر، منصفانه نیست که سهل‌انگاری اداره مالیاتی و مأمورین وصول مالیات موجب نادیده گرفتن حق مؤدی شود و وی را در بلا تکلیفی محض قرار دهد (برزو، ۱۳۸۵: ۴۰). بنابراین، اساساً نقدی که در نظام حقوقی مالیات ایران در ارتباط با این حق به نظر می‌رسد، عدم پیش‌بینی مرور زمان در مرحله وصول است. چرا که مؤدی در همه حال، باید آماده پرداخت مالیات باشد که این امر، مخل فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان است.

۱- ماده ۱۵۷ ق.م.م: نسبت به مؤدیان، مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند، مرور زمان مالیاتی، پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور، مالیات متعلقه قابل مطالبه نخواهد بود مگر این که، ظرف این مدت درآمد مؤدی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور، برگ تشخیص صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود.

۷-۲- اجتناب از مالیات مضاعف

یکی از تکالیف مهم مؤدیان در هر نظام مالیاتی، پرداخت مبلغ مالیات تشخیص داده شده توسط دستگاه مالیاتی آن کشور است. انجام این تکلیف در مواردی که شخص، علاوه بر الزام به پرداخت مالیات، از منبع و مأخذ مالیاتی مشخص به دولت متبوع خود به دلیل کسب و کار و یا اقامت در کشوری دیگر ناگزیر به پرداخت مالیات به آن دولت نیز شود، باعث به وجود آمدن پدیده‌ای به نام مالیات مضاعف می‌شود و مؤدی را با مشکلاتی مواجه می‌کند و در برخی اوقات، موجب تضییع حقوق وی می‌گردد. به عبارت دیگر، مالیات مضاعف عبارت است از اینکه از یک مأخذ مالیاتی، دوبار یا بیشتر مالیات اخذ شود (Bently, ۲۰۰۷, p. ۲۴۳). بنابراین، پدیده مالیات مضاعف، در تعارض با اصل عدالت و انصاف بوده و باعث تضییع حقوق مؤدیان مالیاتی می‌گردد.

۷-۲-۱- در حقوق مالیاتی آمریکا

مهم‌ترین تهید برای رفع مشکل مالیات مضاعف در سطح داخلی، گنجاندن موادی در قانون مالیاتی کشورها است. قانون‌گذار آمریکایی چند روش را برای رفع مشکل مالیات مضاعف پیش‌بینی کرده است:

۱- مستثناء کردن درآمد خارجی (ماده ۹۱۱ قانون مالیاتی آمریکا)، مطابق این ماده، شهروندان آمریکایی یا خارجیان مقیم این کشور می‌توانند با پر کردن فرم‌های مخصوصی تا میزان خاصی از درآمد خود در کشور دیگر را از میزان درآمد مشمول مالیات بر درآمد آمریکا، مستثناء کنند. ۲- درخواست کسر موردی، مقدار مالیات به کشور خارجی از میزان درآمد مشمول مالیات بر درآمد آمریکا، کسر می‌شود و به عنوان مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد به حساب نمی‌آید.

اعتبار مالیات خارجی؛ اگر نرخ مالیاتی کشور خارجی، بالاتر از نرخ ایالت متحده آمریکا باشد، هیچ مبلغی به عنوان مالیات بر درآمد از مؤدی اخذ نمی‌شود و در صورتی که نرخ مالیات کشور خارجی، پایین‌تر باشد، ما به التفاوت اخذ می‌شود. از تهیدات لازم برای رفع مشکل مالیات مضاعف در سطح بین‌المللی، امضای معاهدات دوجانبه یا چند جانبه با سایر کشورها است.

از ساز و کارهایی که کشور آمریکا منظور نموده است، پیش‌بینی مقامی تحت عنوان «مرجع صلاحیت‌دار کمکی» در داخل سازمان مالیاتی آمریکا برای کمک و دادن مشاوره به مؤدیان مالیاتی است.^۱

۲-۷-۲- در حقوق مالیاتی ایران

راهکار داخلی در حقوق مالیاتی ایران، طبق ماده ۱۸۰ ق.م.م آن است که معافیت از مالیات، فقط برای ایرانیان مقیم خارج از کشور و فقط نسبت به درآمدی که در خارج کسب کرده‌اند، اجرا می‌شود. البته ماده مذکور در سه حالت شخص را مقیم ایران محسوب می‌کند و معافیت مالیاتی را در مورد آنان بی‌اثر می‌داند:

الف) در سال مالیاتی مزبور، در ایران دارای شغلی بوده باشد؛

ب) در سال مالیاتی مزبور، لااقل شش ماه متوالیاً یا متناوباً در ایران سکونت داشته باشد؛

ج) توقف در خارج از کشور به منظور انجام مأموریت یا معالجه و امثال آن باشد.

راهکار بین‌المللی هم در ماده ۱۶۸ ق.م.م. ذکر شده است: «دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل راجع به درآمد و دارایی مؤدیان با دولت‌های خارجی موافقت‌نامه مالیاتی منعقد و بعد از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارد».

با بررسی تطبیقی در این مهم می‌توان گفت که هر دو کشور ایران و آمریکا با گنجانیدن موادی در قوانین مالیاتی خود و انعقاد معاهدات بین‌المللی در جهت اجتناب از پرداخت مالیات مضاعف برآمده‌اند با این تفاوت که، نظام مالیاتی آمریکا، یک مقام مشورتی مخصوص برای مشاوره و حل و فصل مشکلات معاهدات پیش‌بینی نموده است که اگر این ساختار در حقوق مالیاتی ایران منظور شود، کمک شایانی به ارتقای فرهنگ مالیاتی کشور می‌کند.

1- Department of the treasury internal revenue service. (2010:35),

۳- نتیجه

۱-۳- در فرآیند تشخیص و وصول مالیات، همواره، مؤدی به عنوان یکی از ارکان تأثیرگذار بر نظام مالیاتی کشور مطرح می‌شود. بنابراین، رعایت حقوق مؤدیان توسط سازمان امور مالیاتی از راهبردهای اصولی و شرط موفقیت سازمان مالیاتی است.

۲-۳- در کشور آمریکا، علاوه بر شناسایی رسمی این حقوق، نه تنها برای رعایت آنها ضمانت اجرای قانونی لازم مانند لغو ممیزی‌های انجام شده یا آراء صادره پیش‌بینی شده، بلکه آموزش و آگاهی مؤدیان مالیاتی و ساز و کارهای لازم مورد توجه قرار گرفته است.

۳-۳- حقوق مؤدیان مالیاتی بر خلاف کشور آمریکا به صورت تخصصی در قوانین مالیاتی ایران وارد نشده است. ضمن اینکه در برخی موارد که حقوق آنان در قانون مالیات مستقیم یا قوانین مشابه منعکس شده است، بدون پیش‌بینی ضمانت اجرایی به حال خود باقی گذاشته، لذا، لازم است که علاوه بر ورود حقوق مؤدیان مالیاتی در قوانین، ضمانت اجراهای خاص برای آنان پیش‌بینی گردد.

۴-۳- ایجاد سازوکارهای قانونمند در راستای ارائه خدمات مشاوره‌ای حضوری و تلفنی و نظارت مستمر بر آنها و ایجاد پایگاه‌های مشاوره‌ای در درون سازمان و ادارات مالیاتی، زمینه درک صحیح به تکالیف قانونی و آیین‌نامه‌ای و تکمیل فرم‌های مالیاتی مربوط به مسائل و مشکلات موجود را فراهم خواهد آورد. از این حیث، حقوق مؤدیان مالیاتی، موجب مشارکت و همکاری بیشتر با دستگاه مالیاتی شده و به تبع آن دولت، در تأمین منبع درآمد خود با مشکلات کمتری مواجه خواهد شد. بنابراین، لازم و ضروری است که نظام مالیاتی مطلوب طراحی و شناسایی گردد که روح حاکم بر این نظام به دنبال این باشد که هم مؤدیان مالیاتی و هم دستگاه‌های مالیاتی به حقوق و تکالیف خود آگاه شوند تا، در نهایت با رعایت رفتار متقابل از هر دو طرف، به ارتقای فرهنگ مالیاتی در کشور کمک شود.

۵-۳- شایان ذکر است، با عنایت به بررسی حقوق مؤدیان مالیاتی در آمریکا، اساساً حقوق مؤدیان مالیاتی در ایران، در حد یک بیانیه و منشور است که فاقد ضمانت اجرای قانونی و لازم می‌باشد. لذا، رعایت این حقوق به وسیله تعیین ضمانت اجرای مناسب با پیش‌بینی در قوانین و مقررات موضوعه از جمله قانون مالیات‌های مستقیم، ضروری به نظر می‌رسد که علی‌الاصول سبب مشارکت و هم‌افزایی بیش از پیش مؤدیان در فرآیندهای مالیاتی در آینده خواهد شد.

۴- منابع و مأخذ:

کتاب:

۱. امامی، محمد، ۱۳۸۴، کلیات حقوق، مالی تهران، نشر میزان، چ اول.
۲. آلن لاوتن، ۱۳۸۴، ۷۱، لاوتن، آلن، (۱۳۸۴)، مدیریت اخلاقی در خدمات دولتی، ترجمه محمدرضا ربیعی مندجین و حسن گیوریان، چاپ دوم، نشر یکان.
۳. پروتایا، لویی و ماری کوتره، (۱۳۶۷)، زان، حقوق مالیاتی، ترجمه محمدعلی یزدان‌بخش، چاپ اول، تهران، شرکت چاپ و نشر و پخش خاتون.
۴. پیرنیا، حسن، ۱۳۵۳، مالیه عمومی تهران، امیر کبیر، چ هشتم.
۵. پیرنیا، حسین، (۱۳۴۴)، مالیه عمومی، (مالیات‌ها و بودجه‌ها)، چاپ سوم، تهران، کتابخانه ابن‌سینا.
۶. ثورونی، ویکتور طراحی و نگارش قانون مالیاتی تهران، انتشارات سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۲.
۷. ثورونی، ویکتور (گردآورنده)، (۱۳۸۲)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، جلد اول، ترجمه مرتضی ملانظر، تهران، سازمان امور مالیاتی کشور.
۸. حسنی، سیدجابر؛ ۱۴۰۰، سیاست کیفری ایران و فرانسه در اعمال تخفیف مجازات و تأثیر آن بر اصلاح بزهکار ((با رویکرد قانون کاهش مجازات حبس تعزیری مصوب سال ۱۳۹۹))، انتشارات نوروزی
۹. رستمی، ولی؛ ۱۴۰۱، حقوق مالیه عمومی با تجدیدنظر و اضافات براساس قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، نشر میزان.
۱۰. رستمی، ولی؛ ۱۴۰۱، قهوه‌چیان، حمید، حقوق مالی و محاسباتی (بایسته‌های حقوقی نظام مالیه عمومی در ایران)، نشر دادگستر.
۱۱. مجیبی‌فر، محمد صادق، ۱۳۹۰، حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران تهران، جنگل، چاپ اول.
۱۲. نهج‌البلاغه.

مقاله، فصلنامه، پایان‌نامه:

۱۳. باقری، مصطفی و همکاران، تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری- قضایی ایران و آمریکا)، پژوهشنامه مالیات، شماره چهل و چهار، مسلسل ۹۲، زمستان ۱۳۹۸.
۱۴. برزو، چکاد، «مرور زمان مالیاتی و مطالبات قدیمی»، فصلنامه مالیات، تهران، ۱۳۸۵.

۱۵. بهرامی، مهدی، مطالعه تطبیقی مؤدیان مالیاتی در ایران و ایالت متحده آمریکا، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران ۱۳۹۰.
۱۶. توکل، محمد، منشور حقوق و تکالیف مؤدیان» مجله مالیات، تهران، ۱۳۸۴.
۱۷. تازیکی، و شفیع سردشت، جعفر، آیین دادرسی مالیاتی در ایران، ساختار، اصول راهبردی، مشکلات و موانع، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره ۱۰، ۱۳۸۵.
۱۸. رستمی، ولی، حقوق مؤدیان مالیاتی، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، تهران، ۱۳۸۸.
۱۹. رستمی، ولی، حقوق مؤدیان مالیاتی، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۹، شماره یک، بهار ۱۳۸۸.
۲۰. مالکی‌مقدم، هوشنگ و باسی، عبدالله، حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، چاپ اول، قم، خانه خرد، ۱۳۸۲.
۲۱. مهاجری، مریم، بازخوانی حقوق مالیاتی در ایران و آمریکا، ۱۳۹۵، ماهنامه کانون، شماره ۱۶۳ و ۱۶۲.
۲۲. وارسته، محمد، حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی در حقوق ایران پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، ۱۳۸۸.
۲۳. یآوری، اسدالله، حق برخورداری از دادرسی منصفانه و آیین دادرسی نوین، نشریه حقوق اساسی، شماره ۳، ۱۳۸۳.

منابع خارجی:

24. Bently, Duncan, (2007) Taxpayers Theory. Origin And implementation, The Netherlands Kluwer law International.
25. David G., Davies (2007). United States Taxes and Tax Policy, Duke University Transferred to digital printing.
26. Department of the treasury internal revenue service, 2010.
27. Gaisbauer, Helmut (2009). Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National Global Issues. Springer Cham Heidelberg New York Dordrecht London.
28. Harold Dubroff & Brant J. Hellwig (2014). The United States Tax Court, an Historical Analysis, Second Edition Revised and Expanded.
29. Robert M., Howard (2009). Getting Poor Return, Courts, Justice and Taxes 2009, United State university of New York.

30. Michael L., Moffitt and Robert C. Bordone (2005). The Handbook of Dispute Resolution Editors Published by Jossey-Bass, A Wiley Imprint 989 Market Street, San Francisco, CA 941031741- www.josseybass.com.
31. Whitehead, Simon (2019). Tax Disputes and Litigation Review Editor, Published in the United Kingdom.
32. Stephanie Hoffer & Christopher J. Walker (2014). The Death of Tax Court.

پایگاه‌های اینترنتی:

33. <https://www.irs.gov>.
34. <https://www.ustacourt.gov>.
35. <https://data.worldbank.org>

