

بررسی نقش و کارکرد نهاد مشاوره و تمهیدگری در نظام مالیاتی: بررسی موردی تجربه ایالات متحده آمریکا



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



مرکز پژوهش‌های
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۲۰۸۵۵

کد موضوعی: ۲۳۰

تاریخ انتشار:

۱۴۰۴/۵/۶

عنوان گزارش:

بررسی نقش و کارکرد نهاد مشاوره و تمهیدگری در نظام مالیاتی: بررسی موردی تجربه ایالات متحده آمریکا

نوع گزارش: طرح / لایحه راهبردی نظارتی پیش‌نویس قانونی

نام دفتر:

مطالعات بخش عمومی (گروه سیاست‌های مالیاتی)

تهیه و تدوین کنندگان:

محمدجواد رضایی (عضو هیئت علمی دانشگاه شاهد)، مهدی موحدی بکنظر (عضو هیئت علمی دانشگاه شاهد)

ناظران علمی:

هادی ترابی فر، سیدعباس پرهیزکاری

اظهار نظر کننده داخل مرکز:

مهدی سرمست شوشتری (گروه سیاست‌های مالیاتی)

اظهار نظر کننده خارج مرکز:

احمد غفارزاده (صاحب نظر مالیاتی)

گرافیک و صفحه آرایی:

سمیرا صادقی عسکری

ویراستار ادبی:

سیده مرضیه موسوی راد

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر مجموع درآمد
۲. مشاوره و تمهیدگری مالیاتی
۳. اظهارنامه مالیات بر مجموع درآمد
۴. سازمان امور مالیاتی کشور



تاریخ شروع مطالعه: ۱۴۰۳/۶/۱

فهرست مطالب

۶	چکیده.....
۷	خلاصه مدیریتی.....
۸	۱. مقدمه.....
۱۰	۲. در کی از یک نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی تجربه شده؛ مورد ایالات متحده آمریکا.....
۱۰	۱-۲. مواجهه یک مؤدی نوعی با ساختار مشاوره و تمهیدگری مالیاتی.....
۱۶	۲-۲. برخی ملاحظات نهادی و قانونی مشاوره و تمهیدگری مالیاتی.....
۲۰	۳. محورهای مورد توجه در تنظیم گری نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی و اصول حاکم بر آنها.....
۲۰	۱-۳. محور نخست: بهره گیری از مشاوران و تمهیدگران در تکمیل اظهارنامه.....
۲۴	۲-۳. محور دوم: مواجهه با مؤدیان کم درآمد یا خاص.....
۲۶	۳-۳. محور سوم: مسئولیت تکمیل اظهارنامه.....
۲۸	۴-۳. محور چهارم: حق الزحمه مشاوره و تمهیدگری.....
۲۹	۵-۳. محور پنجم: ملاحظات مربوط به محرمانگی و استثنائات آن.....
۳۱	۴. پیشنهادهایی برای نظام مشاوره و تمهیدگری مالیات بر درآمد در ایران.....
۳۲	۵. جمع بندی و نتیجه گیری.....
۳۳	منابع و مأخذ.....

فهرست جداول

۱۲	جدول ۱. سطوح تعریف شده برای تمهیدگران مالیاتی بر حسب طبقه بندی IRS.....
۱۴	جدول ۲. شیوه تکمیل فرم ۱۰۴ اظهارنامه در آمریکا بر حسب انواع تمهیدگری.....
	جدول ۳. مشخصات افراد و خانوارهایی که امکان استفاده از کلینیک مؤدیان کم درآمد برای استفاده از خدمات نمایندگی در تعامل با سازمان امور مالیاتی در آمریکا را دارند.....
۱۵	۱۵.....
۲۳	جدول ۴. اصول پیشنهادی حاکم بر سهولت دسترسی و آزادی انتخاب مؤدیان در حوزه تمهیدگری.....
۲۶	جدول ۵. اصول پیشنهادی حاکم بر تعامل سازمان با مؤدیان کم درآمد در حوزه تمهیدگری.....
۲۷	جدول ۶. اصول پیشنهادی حاکم بر مسئولیت تکمیل اظهارنامه.....
۲۸	جدول ۷. اصول پیشنهادی حاکم بر رابطه مالی میان مؤدی و تمهیدگران و حق الزحمه تمهیدگران.....
۳۰	جدول ۸. اصول پیشنهادی حاکم بر رعایت محرمانگی.....
۳۳	جدول ۹. پیشنهاد توصیه سیاستی ویژه گزارش های راهبردی / نظارتی.....

فهرست شکل ها

۱۰	شکل ۱. بخش تأیید و امضای اظهارنامه در نسخه ۲۰۱۹ فرم ۱۰۴۰.....
۱۱	شکل ۲. بخش پایانی نسخه ۲۰۱۹ فرم ۱۰۴۰ مربوط به افرادی که از جانب مؤدی اظهارنامه را تکمیل می کنند.....
۱۳	شکل ۳. فهرست قابل جستجو برای یافتن تمهیدگران صاحب و جاهد یا صلاحیت حرفه ای.....
۳۱	شکل ۴. انواع تکمیل اظهارنامه از نظر انواع تکمیل کننده ها در الگوی پیشنهادی.....
۳۲	شکل ۵. انواع تکمیل کنندگی اظهارنامه توسط تمهیدگران مالیاتی از منظر انتخابی یا انتصابی بودن تمهیدگر در الگوی پیشنهادی.....



بررسی نقش و کارکرد نهاد مشاوره و تمهیدگری در نظام مالیاتی: بررسی موردی تجربه ایالات متحده آمریکا

چکیده



موضوع نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی، از موضوعات مهم و نسبتاً مغفول نظام مالیاتی در ایران است. این نهاد که محور اصلی آن فراهم کردن مشاوره‌های تخصصی و تمهید خدمات مالیاتی برای مؤدیان است، می‌تواند نقش کلیدی در افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش شکاف‌های مالیاتی و رعایت اصل سادگی و سهولت در نظام مالیاتی در کشور ایفا کند. گزارش حاضر بیشتر به بررسی یک تجربه از نظام مزبور در ایالات متحده آمریکا، به‌عنوان یک نمونه موفق، پرداخته است. در آمریکا، انواع تمهیدگران و مشاوران مالیاتی از وکلا و حسابداران رسمی تا تمهیدگران ثبت‌شده، وجود دارد. این تمهیدگران علاوه بر ارائه مشاوره و راهنمایی، می‌توانند در مراحل مختلفی از فرایند حسابرسی و تکمیل اظهارنامه‌ها نقش نماینده مؤدی را نیز ایفا کنند. از جمله موارد برجسته در این تجربه، می‌توان به وجود منشور حقوق مؤدیان و نیز برنامه‌های موفق همچون VITA (دستیار داوطلب مالیاتی) و TCE (مشاوره مالیاتی سالمندان) اشاره کرد. همچنین، کلینیک‌های ویژه‌ای برای ارائه خدمات و کالتهی به مؤدیان وجود دارد که نقش اساسی در حل دعاوی مالیاتی دارند. در پایان اصول پنج‌گانه‌ای پیشنهاد شد که ضروری است در طراحی نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی در ایران مدنظر باشند. این اصول عبارتند از: اصل «بهره‌گیری از تمهیدگران در تکمیل اظهارنامه»، «مواجهه با مؤدیان کم‌درآمد یا خاص»، «مسئولیت تکمیل اظهارنامه»، «حق الزحمه مشاوره و تمهیدگری» و «ملاحظات مربوط به محرمانگی اطلاعات».



بیان / شرح مسئله

در این گزارش به موضوع «ایجاد و تنظیم‌گری نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی» پرداخته شده است. هدف اصلی این طرح، ارائه سازوکارهایی برای بهبود فرایند تکمیل اظهارنامه مالیاتی و ارتقای تمکین مالیاتی از طریق ایجاد نهاد و سازوکارهای قانونی و اجرایی «مشاوره و تمهیدگری مالیاتی» است. این نهاد که محور اصلی آن فراهم کردن مشاوره‌های تخصصی و تمهید خدمات مالیاتی برای مؤدیان است، می‌تواند نقش کلیدی در افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش شکاف‌های مالیاتی و رعایت اصل سادگی و سهولت در نظام مالیاتی در کشور ایفا کند. گزارش حاضر با بررسی یک تجربه از نظام مزبور در ایالات متحده آمریکا، به‌عنوان یک نمونه موفق در ایجاد نهاد و سازوکارهای مشاوره و تمهیدگری مالیاتی، آغاز می‌شود. در ابتدای گزارش مؤلفه‌ها و اجزای نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی در آمریکا بررسی می‌شود.

نقطه نظرات / یافته‌های کلیدی

در بخش اول گزارش، ساختار نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی ایالات متحده مورد بررسی قرار می‌گیرد و به تفصیل نحوه عملکرد این نهاد و تعامل آن با مؤدیان و سازمان امور مالیاتی تشریح می‌شود. در این بخش سعی شده تصویر جامعی از ذی‌نفعان و ابعاد موضوع ارائه شود. از جمله، نقش تمهیدگران و مشاوران مالیاتی که در هفت طبقه مختلف، از وکلا و حسابداران رسمی تا تمهیدگران ثبت‌شده، مورد بررسی قرار می‌گیرد. این تمهیدگران علاوه بر ارائه مشاوره و راهنمایی، می‌توانند در مراحل مختلفی از فرایند حسابرسی و تکمیل اظهارنامه‌ها نقش نماینده مؤدی را نیز ایفا کنند.

ایالات متحده با تجربه طولانی در نظام مالیاتی و استفاده از مشاوران مالیاتی، توانسته است به یکی از جامع‌ترین و منسجم‌ترین نظام‌های مالیاتی در جهان دست یابد. از جمله موارد برجسته در این تجربه، می‌توان به وجود منشور حقوق مؤدیان و نیز برنامه‌های موفق همچون VITA (دستیار داوطلب مالیاتی) و TCE (مشاوره مالیاتی سالمندان) اشاره کرد که به‌طور رایگان به مؤدیان کم‌درآمد، سالمندان و افراد ناتوان کمک می‌کنند تا اظهارنامه‌های خود را به‌درستی تکمیل کنند. همچنین، کلینیک‌های ویژه‌ای برای ارائه خدمات و کالته به مؤدیان وجود دارد که نقش اساسی در حل دعاوی مالیاتی دارند.

پیشنهاد راهکارهای تقنینی، نظارتی یا سیاستی

در ادامه، گزارش به تحلیل پنج محور اصلی می‌پردازد که در طراحی و تنظیم‌گری نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی باید مورد توجه قرار گیرد:

- اصل بهره‌گیری از تمهیدگران در تکمیل اظهارنامه: مؤدیان باید حق انتخاب از میان طیف متنوعی از تمهیدگران را داشته و نباید فرایند تکمیل اظهارنامه برای آنان پیچیده یا هزینه‌بر باشد.
- مواجهه با مؤدیان کم‌درآمد یا خاص: دولت موظف است خدمات مشاوره و تمهیدگری رایگان برای مؤدیان کم‌درآمد یا خاص فراهم کند تا عدالت مالیاتی، حمایت از اقشار آسیب‌پذیر و فرهنگ‌سازی مالیاتی تحقق یابد.
- مسئولیت تکمیل اظهارنامه: مؤدیان باید نسبت به صحت اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای اظهارنامه‌های خود مسئولیت داشته باشند، در حالی که تمهیدگران در قبال نحوه محاسبات و تکمیل اظهارنامه‌ها پاسخگو هستند.
- حق الزحمه مشاوره و تمهیدگری: شفافیت در تعیین و اعلام حق الزحمه تمهیدگران پیش از انجام کار ضروری بوده و تمهیدگران باید حق الزحمه خود را به‌طور رسمی و از طریق سامانه‌های مالیاتی اعلام کنند.



● ملاحظات مربوط به محرمانگی اطلاعات: اطلاعات مالی و شخصی مؤدیان باید محرمانه بماند و تمهیدگران مالیاتی در قبال افشای

این اطلاعات تحت مجازات‌های قانونی قرار گیرند.

سپس در بخش پایانی، پیشنهادهای اولیه برای ایجاد یک نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی در ایران مطرح می‌شود. این پیشنهادها شامل: تدوین چارچوب‌های قانونی برای تعریف انواع تمهیدگران، شیوه‌های استفاده از خدمات مشاوره و تمهیدگری، ارائه خدمات رایگان به اقشار خاص و تنظیم مسئولیت‌های حقوقی و اجرایی در فرایند تکمیل اظهارنامه‌هاست. این نهاد مشاوره و تمهیدگری پیشنهادی، با هدف کاهش هزینه‌های اداری و افزایش تمکین مالیاتی، می‌تواند به دولت کمک کند تا اظهارنامه‌های صحیح بیشتری دریافت کرده و به دنبال آن، شکاف مالیاتی را کاهش دهد. همچنین، وجود نهادهای مستقل و خیره‌هایی که خدمات رایگان مشاوره و تمهیدگری را ارائه می‌دهند، به حمایت از اقشار کم‌درآمد، کاهش نابرابری‌های اقتصادی و فرهنگ‌سازی مالیاتی کمک می‌کند.

۱. مقدمه

یک نظام مطلوب مالیاتی به‌طور هم‌زمان متعهد به حقوق دو بازیگر اصلی در عرصه مالیه عمومی است: «مؤدیان» و «سازمان امور مالیاتی» به نمایندگی از دولت. مؤدیان از حقوقی چون «عدم تحمیل هزینه اضافی در فرایند پرداخت مالیات» یا «عدم پرداخت مالیات بیشتر از میزان مقرر در قانون» برخوردارند؛ سازمان امور مالیاتی نیز از حق محاسبه دقیق مالیات افراد و دریافت آن برخوردار است.

مشاوران و تمهیدگران^۱ مالیاتی نقش مهمی در تنفیذ هم‌زمان و عادلانه این حقوق دارند. این افراد به‌عنوان همیاران مؤدیان برای انجام تکالیف قانونی‌شان در عرصه پرداخت مالیات به ایفای نقش می‌پردازند؛ مشاوران و تمهیدگران مالیاتی رابطی میان مؤدی و اظهارنامه مالیاتی بوده و با توجه به قواعد و دستورالعمل‌های اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی به انتقال صحیح اطلاعات و اسناد و نیز تکمیل اظهارنامه از جانب مؤدی می‌پردازند. مشاوران و تمهیدگران به‌واسطه آشنایی با قوانین مالیاتی و شیوه تکمیل اظهارنامه - که در برخی موارد عملی پیچیده یا نیازمند محاسبات است - نقش مهمی در احقاق حقوق مؤدیان ایفا می‌کنند؛ از جمله این موارد محاسبه و درخواست انواع معافیت‌ها و اعتبارات مالیاتی بوده که طبق قانون برای مؤدیان در نظر گرفته شده است.

از طرف دیگر مشاوران و تمهیدگران مالیاتی را می‌توان به‌عنوان همیاران سازمان امور مالیاتی تلقی کرد؛ تمهید مناسب و تکمیل دقیق اظهارنامه، هزینه‌های سازمان امور مالیاتی برای بررسی و حسابرسی اظهارنامه‌ها را کاهش داده و عملاً تعداد بیشتری از اظهارنامه‌های صحیح را برای سازمان امور مالیاتی به ارمغان می‌آورد.

با توجه به لزوم تغییر رویکرد نظام مالیاتی به سمت مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی و سایر پایه‌های مغفول مالیاتی، ضروری است که نسبت به مقوله مشاوره و تمهیدگری مالیاتی به اتخاذ موضع قانونی و انتخاب مقتضیات اجرایی توجه لازم صورت پذیرد. این گزارش سعی دارد با ملاحظه هم‌زمان «حقوق مؤدیان» و «حقوق دولت» و توجه به «اصول

۱. به نظر می‌رسد «تمهید» معادل گسترده‌تر و بهتری در مقایسه با «تکمیل» باشد؛ «آسان ساختن»، «فراهم نمودن» و «هموار نمودن» از جمله معانی این واژه است. از آنجاکه تدوین اظهارنامه نیازمند اقداماتی چون طبقه‌بندی درآمدها و مخارج، انجام محاسبات ریاضی و تطبیق شیوه‌ارائه اطلاعات با دستورالعمل‌های استاندارد اظهارنامه است، استفاده از معادل گسترده‌تر «تمهید» در مقابل «تکمیل»، «تدوین» یا «پر کردن» ارجحیت دارد؛ اگر قصد تدقیق داشته باشیم واژه Prepare به معنای تنظیم و آماده‌سازی است که شامل: گردآوری اطلاعات، تدارک مستندات، انجام محاسبات و تنظیم فرم‌هاست؛ در مقابل اصطلاح Filing معمولاً به مرحله تسلیم و ارسال به مراجع قانونی اشاره دارد.

قابل قبول در طراحی نهادها و ساختارهای جدید»، به مقوله تنظیم‌گری نهاد «مشاوره و تمهیدگری مالیاتی» بپردازد. با توجه به عدم وجود تجربه جدی در قانونگذاری و اجرای نظام مالیاتی بر مجموع درآمد و سایر پایه‌های مالیاتی جدید و نیز کم‌سابقه بودن مقوله مشاوره و تمهیدگری مالیاتی در حوزه مالیات بر مجموع درآمد در کشور، بدیهی است که تصورات اولیه یا باده در این حوزه برای تحلیلگران، مجریان، قانونگذاران و حتی کارشناسان اقتصادی راهگشا نخواهد بود. از این رو مناسب است که برای آشنایی با فضای کلی و قواعد حاکم بر چنین نهادهایی، بر تجربه یکی از کشورها متمرکز شویم.

ایالات متحده آمریکا با توجه به «سابقه قابل توجه در اجرای نظام مالیات بر مجموع درآمد»، «تجربه مناسب در توجه به نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی» و نیز «عمق و شفافیت موجود در این عرصه»، از جمله نمونه‌هایی است که زوایا و مؤلفه‌های متنوع و جامعی را برایمان روشن می‌سازد.

پس از تمرکز بر یک نمونه واقعی از نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی و اطلاع از روابط قابل تصور میان مؤدیان - تمهیدگران - سازمان امور مالیاتی، به بررسی و منضبط کردن ابعاد نظری موضوع پرداخته خواهد شد. بخش دوم گزارش به چارچوب نظری و احصای محورهای مورد نیاز در طراحی این نهاد پرداخته و با تمرکز بر مؤلفه‌های تأثیرگذار بر «حقوق مؤدیان»، «حقوق دولت»، «حقوق تمهیدگران» و «اصول قابل قبول در طراحی نهادها و ساختارهای جدید»، سعی دارد «زمینه‌های قانونی و اجرایی در دسترس» و «شرایط قانونی لازم» برای تأسیس نهاد مشاورت و تمهیدگری مالیاتی ناظر به مالیات بر مجموع درآمد را مورد بررسی و پیشنهاد قرار دهد.

شایان ذکر است که چنین مطالب به شکل موجود در این گزارش و تقدم یک تجربه واقعی بر اصول و چارچوب‌های طراحی نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی به چند دلیل صورت گرفته است: یکی از مهم‌ترین دلایلی که بررسی تجربه و الگوی ایالات متحده را توجیه می‌کند، پیچیدگی ساختار مالیاتی این کشور است. در حالی که این پیچیدگی ممکن است در نگاه اول مانعی برای استفاده از تجربه این کشور به نظر برسد، اما با وجود همین پیچیدگی، شاهد شکل‌گیری و تقویت یکی از پیشرفته‌ترین و منسجم‌ترین نظام‌های مشاوره و تمهیدگری مالیاتی در دنیا هستیم. وجود نهادهای مشاوره‌ای و تمهیدگری متنوع (آن‌طور که در ادامه گزارش خواهد آمد) نشان از اهتمام جدی نظام مالیاتی ایالات متحده به تسهیل فرایند تکمیل اظهارنامه برای تمامی اقشار جامعه دارد. چنین سازوکارهایی می‌تواند الهام‌بخش طراحی و تقویت نهادهای مشابه در ایران باشد، به‌ویژه در شرایطی که قرار است نظام مالیات بر مجموع درآمد در کشور پیاده‌سازی شود و فرایند تکمیل اظهارنامه برای بسیاری از افراد، پیچیدگی‌های جدیدی به همراه داشته باشد. همچنین آغاز با یک نمونه عملی و واقعی، امکان درک بهتر مفاهیم پیچیده و انتزاعی را فراهم می‌کند. تجربه ایالات متحده به‌عنوان یک سیستم پیشرفته، بستری ملموس برای تحلیل و فهم عمیق‌تر از چالش‌ها و فرصت‌ها ارائه می‌دهد. افزون بر این، تجربه‌های واقعی نشان‌دهنده چالش‌ها و موانع اجرایی هستند که ممکن است در طرح‌های نظری نادیده گرفته شوند. با بررسی این چالش‌ها، می‌توان در طراحی نظام پیشنهادی، راهکارهای عملی‌تر و قابل اجرا ارائه داد. از دیگر مزایای توجه ابتدایی به یک تجربه واقعی، آن است که ارائه یک نمونه واقعی می‌تواند زمینه‌ساز درک جایگاه و نیز بحث‌ها و گفتگوهای سازنده میان ذی‌نفعان مختلف بوده، مرور محورها و اصول لازم‌الرعایه در طراحی نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی، با دقت و ریزبینی بیشتری صورت گرفته و ارزیابی دقیق‌تری از هزینه‌ها و منافع احتمالی نظام پیشنهادی را فراهم می‌کند. در نهایت آنکه شروع با یک تجربه واقعی می‌تواند جذابیت گزارش را افزایش داده و به انتقال مؤثرتر فضای مورد نظر کمک کند؛ با شروع از یک مثال عملی، حتی افرادی که تخصص کمتری در حوزه مالیات دارند، می‌توانند به درک بهتری از موضوع برسند. این امر به‌ویژه برای مخاطبان این گزارش که نیاز به درک سریع و جامع دارند، حائز اهمیت است.



در بخش نهایی گزارش نیز با توجه به ضرورت ارتقای عدالت مالیاتی، بهبود سطح تمکین مالیاتی و تسهیل فرایندهای مالیاتی مؤدیان پیشنهادهاى تقنینی ارائه خواهد شد. شایان ذکر است هر چند بر خورداری از رویکرد تقنینی گزارش مانع از ورود به جزئیات اجرایی می‌شود، اما با توجه به تکمیل‌کنندگی دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های اجرایی نسبت به قوانین، اشاره‌ای به برخی قواعد و ملاحظات اجرایی در متن گزارش نیز خواهد شد.

۲. درکی از یک نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی تجربه‌شده؛ مورد ایالات متحده آمریکا

در این بخش، ابتدا فضای پیش‌روی یک مؤدی برای استفاده از خدمات مشاوره و تمهیدگری مالیاتی در ایالات متحده به تصویر کشیده می‌شود. پس از آن برخی ابعاد نهادی و قانونی حاکم بر تعامل میان مؤدی و سازمان امور مالیاتی ایالات متحده آمریکا (IRS) توضیح داده می‌شود؛ ابعدی که به نوعی زیربنای رویه تعامل مؤدیان و سازمان امور مالیاتی است.

۲-۱. مواجهه یک مؤدی نوعی با ساختار مشاوره و تمهیدگری مالیاتی

مؤدیان مالیات بر مجموع درآمد برای تکمیل اظهارنامه (فرم ۱۰۴۰ و سایر فرم‌های مورد نیاز) می‌توانند خود اقدام به تکمیل اظهارنامه کنند. شکل ۱ بخش ماقبل نهایی اظهارنامه مالیات بر درآمد اشخاص در ایالات متحده را نشان می‌دهد. در این اظهارنامه، همان‌طور که مشخص است خود مؤدی ضمن تأیید اظهارات مندرج در اظهارنامه، تاریخ و امضای تکمیل اظهارنامه را قید می‌کند.

شکل ۱. بخش تأیید و امضای اظهارنامه در نسخه ۲۰۱۹ فرم ۱۰۴۰ [۱]

<p>sign here</p> <p>joint return? see instructions. keep a copy for your records.</p>	<p>under penalties of perjury, i declare that i have examined this return and accompanying schedules and statements, and to best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete. declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.</p>			
	<p>your signature</p>	<p>Date</p>	<p>Your occupation</p>	<p>if the IRS sent you an identity Protection PIN, enter it here (see inst)</p>
	<p>spouse's signature. if a joint return, both must sign.</p>	<p>Date</p>	<p>Spouses occupation</p>	<p>if the IRS sent your spouse an identity protection PIN, enter it here (see inst)</p>
<p>phone no.</p>	<p>Email address</p>			

شایان ذکر است که هر فردی که انجام محاسبات و تکمیل یک اظهارنامه را بر عهده می‌گیرد، باید واجد «شماره شناسایی تمهیدگری مالیاتی (PTIN)»^۲ باشد. این شناسه برای هر سال مالیاتی باید تجدید اعتبار شود. دلیل بر خورداری و نیز تجدید اعتبار شناسه، تضمین به‌روز بودن مشخصات و تسهیل ارتباط‌گیری با تکمیل‌کنندگان اظهارنامه است. تعریف و دریافت PTIN نیازمند ثبت اطلاعاتی چون مشخصات هویتی، شغلی و اظهارنامه سال گذشته در سامانه مربوطه و پرداخت حدود ۲۰ دلار - در سال ۲۰۲۴ میلادی - است. زمان صرف شده برای دریافت

1. Internal Revenue Service (IRS)

2. Preparer Tax Identification Number (PTIN)

این شناسه در اولین بار، حدود ۱۵ دقیقه است.

افزون بر امکان تکمیل و تأیید نهایی اظهارنامه توسط خود مؤدی، هر فردی که واجد PTIN باشد می تواند برای هر متقاضی، اقدام به تکمیل اظهارنامه مالیاتی کند. همان گونه که در بخش پایانی اظهارنامه مالیات بر درآمد اشخاص در شکل ۲ مشخص است، این بخش نیازمند اعلام نام، مشخصات، شناسه PTIN و در نهایت ثبت تاریخ و امضای تکمیل کننده است.

شکل ۲. بخش پایانی نسخه ۲۰۱۹ فرم ۱۰۴۰ مربوط به افرادی که از جانب مؤدی اظهارنامه را تکمیل می کنند. [۱]

Paid Preparer Use Only	Preparers name	Preparers Signature	Date	PTIN	Check it: <input type="checkbox"/> 3rd Party Designee <input type="checkbox"/> Self-employed
	Firm's Name ▶		Phone no.		
	Firm's address ▶	Firm's EIN ▶			

حال فرض کنیم که یک مؤدی تصمیم داشته باشد خودش اقدام به تکمیل اظهارنامه نکند و از کمک دیگران برای این اقدام بهره مند شود. بنا بر اصل موجود در نظام مالیاتی آمریکا، یک مؤدی حق دارد از هر فردی به عنوان همیار در انجام محاسبات مربوطه و تکمیل اظهارنامه استفاده کند. با وجود این، سازمان امور مالیاتی سعی کرده به نوعی، به تنظیم گری و طبقه بندی انواع مشاوران و تمهیدگران اظهارنامه مالیات بر درآمد اشخاص بپردازد.

طبق یک دسته بندی کلی انواع مختلف افرادی که به تکمیل اظهارنامه برای یک مؤدی می پردازند، به هفت نوع تقسیم می شوند:

(۱) وکیل، (۲) حسابدار رسمی، (۳) تمهیدگران ثبت شده، (۴) کارشناس ارزیابی بیمه ای دارای مجوز، (۵) عوامل برنامه بازنشستگی ثبت شده، (۶) مشارکت کنندگان در برنامه آموزشی سالیانه و (۷) سایر تمهیدگران.

۶ نوع اول از مشاوران و تمهیدگران، به نحوی از انحا برخوردار از نوعی صلاحیت یا اعتبار مورد نظر سازمان امور مالیاتی هستند. دسته هفتم نیز شامل تمام تمهیدگرانی است که ذیل ۶ طبقه پیشین تعریف نمی شوند. در بخشنامه های اجرایی و فرایندهای تعریف شده قانونی، ۶ نوع نخست از تمهیدگران برخوردار از نوعی وجاهت بوده و طبیعتاً اختیاراتی در مقایسه با نوع هفتم دارند.

در جدول ۱، تعریف، مشخصات و امتیازات ۶ طبقه پیش گفته ارائه شده است. همان طور که از ستون مربوط به اختیارات نمایندگی از جانب مؤدی در تعامل با سازمان برمی آید، این امتیاز به نوعی متناسب با میزان دانش و کیفیت خدمت نمایندگی از جانب مؤدی است. شایان ذکر است در سال ۲۰۱۹ میلادی سازمان امور مالیاتی تقریباً شصت هزار مورد تمهیدگر براساس برنامه AFSP را ثبت و در پایگاه خود قرار داده است [۲].

جدول ۱. سطوح تعریف‌شده برای تمهیدگران مالیاتی بر حسب طبقه‌بندی IRS [۳] و [۴]

ردیف	سطح	توضیح	حق نمایندگی از جانب مؤدی
۱	وکیل (Attorney)	وکلا از دادگاه‌های ایالتی مجوز مربوطه را کسب می‌کنند. عموماً این افراد در رشته حقوق تحصیل کرده و آزمون وکالت را با موفقیت پشت سر گذرانده‌اند. وکلا، طیف وسیعی از خدمات را ارائه می‌دهند که البته برخی از ایشان در تکمیل اظهارنامه یا برنامه‌ریزی مالیاتی تخصص دارند.	وکلا، حق نمایندگی از مؤدی در تمام مراحل فرایند تشخیص، پرداخت و رسیدگی مالیاتی را دارند.
۲	حسابدار رسمی (Certified Public Accountant)	این افراد مجوز لازم از جامعه حسابداران را داشته و آزمون سراسری و استاندارد حسابداری را گذرانده‌اند. این دسته از افراد تحصیلات خود را در زمینه حسابداری طی کرده و برخوردار از تجربیات و مشخصات لازمی هستند که توسط جامعه حسابداران تعیین می‌شود. حسابداران رسمی به‌منظور فعال ماندن مجوز باید متعهد به لوازم اخلاقی و گذراندن پیوسته سطوح مشخص آموزشی هستند. حسابداران رسمی، طیف وسیعی از خدمات را ارائه می‌دهند که البته برخی از ایشان در تکمیل اظهارنامه یا برنامه‌ریزی مالیاتی تخصص دارند.	حسابداران رسمی می‌توانند نمایندگی مؤدیان را در تمام امور مالیاتی در مواجهه با سازمان امور مالیاتی برعهده گیرند.
۳	تمهیدگر ثبت‌شده (Enrolled Agent)	این عوامل برخوردار از مجوزهای سازمان امور مالیاتی هستند. این افراد، مورد بررسی‌های لازم قرار گرفته و باید یک آزمون سه قسمتی را پشت سر بگذارند؛ آزمون جامع که نشانگر مهارت ایشان در «برنامه‌ریزی مالیاتی ملی»، «تمهید و تکمیل اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی» و «نمایندگی از مؤدی» باشد. این عوامل باید هر سه‌سال به مدت ۷۲ ساعت در دوره‌های آموزشی مربوط شرکت کنند.	عوامل ثبت شده معمولاً می‌توانند نمایندگی هر مؤدی را در مقابل سازمان امور مالیاتی برعهده گیرند.
۴	کارشناس ارزیابی بیمه‌ای (بیم‌سنج) دارای مجوز (Enrolled Actuary)	این افراد، استانداردها و کیفیات مورد نظر هیئت ثبت اکچوئری (بیم‌سنجی) که دفتري دولتی است را احراز کرده و البته برای برخورداري از اجازه تنظيم اظهارنامه مالیاتی، ملزم به دریافت PTIN و احراز شرایط سازمان امور مالیاتی هستند.	اقدامات مجاز در مقابل سازمان امور مالیاتی محدود به موضوعات مربوط به برنامه‌های خاص بازنشستگی کارمندان است.
۵	عوامل ثبت شده برنامه بازنشستگی (Enrolled Retirement Plan Agent)	این افراد با برخورداري از PTIN و سایر شرایط مربوطه، واجد مجوزهای سازمان امور مالیاتی بوده و به‌طور خاص در برخی برنامه‌های بازنشستگی آموزش دیده‌اند. این عوامل باید آزمون خاصی را پشت سر بگذارند و هر سه سال به مدت ۷۲ ساعت در دوره‌های آموزشی مربوط شرکت کنند.	این افراد می‌توانند نمایندگی مؤدیان در مواجهه با سازمان امور مالیاتی را ناظر به موضوعات خاص مربوط به برنامه بازنشستگی و تکمیل فرم‌های ۵۳۰۰ و ۲۵۵۰۰ برعهده گیرند.
۶	مشارکت‌کنندگان در برنامه آموزش سالانه (Annual Filing Season Program Participant)	این برنامه داوطلبانه (AFSP) برای به رسمیت شناختن افرادی است که وکیل، حسابدار رسمی یا عوامل ثبت شده نیستند. این برنامه با هدف ترغیب آموزش و تکمیل اظهارنامه در سال مالیاتی مربوطه توسط افراد غیرتخصصی اجرا می‌شود. سازمان امور مالیاتی این برنامه را برای تمهیدگران اظهارنامه مالیاتی ارائه می‌کند که ساعات مشخص آموزشی ناظر به یک سال مالیاتی خاص را گذرانده باشند. شرکت‌کنندگان در این برنامه، پس از تمدید PTIN خود، می‌توانند با ۱۸ ساعت آموزش شرایط مورد نظر را احراز کنند. این آموزش‌ها توسط مراکز مورد تایید سازمان امور مالیاتی صورت می‌گیرد و شامل ۶ ساعت آموزش ناظر به تکمیل اظهارنامه به همراه آزمون، ۱۰ ساعت آموزش مربوط به موضوعات قانون مالیات و ۲ ساعت آشنایی با مسائل اخلاقی و اخلاق حرفه‌ای است. ^۳	شرکت‌کنندگان در این برنامه حق نمایندگی محدودی از جانب مؤدیان دارند؛ آنها می‌توانند نمایندگی مشتریانی که اظهارنامه‌شان را تکمیل کرده‌اند در مقابل عوامل سازمان امور مالیاتی برعهده گیرند.

همان‌طور که اشاره شد، افزون بر ۶ دسته فوق که امکان تمهید و تکمیل اظهارنامه را دارند، دسته دیگری نیز قابل تعریف است که هیچ‌گونه اختیاری به‌عنوان نمایندگی/وکالت از مؤدیان ندارند. در این موارد، سازمان امور مالیاتی تأکید مضاعفی دارد که مؤدیان در صورت تکمیل اظهارنامه توسط این افراد، حتماً وجود نام و PTIN تکمیل‌کننده در اظهارنامه را کنترل کنند. برای این افراد تنها لازم است که PTIN تعریف و دریافت کرده و سپس به تکمیل اظهارنامه بپردازند.

اگر یک مؤدی تمایل داشته باشد که از خدمات مشاوره و تمهیدگری افراد حرفه‌ای یا دارای نوعی وجاهت از نظر سازمان (۶ دسته پیش‌گفته)

۱. Tax Planning: تحلیل یک برنامه مالی - اقتصادی از منظر مالیاتی که با هدف رعایت قوانین مالیاتی و البته کاستن تعهد مالیاتی اشخاص صورت می‌گیرد.

۲. فرم‌های ۵۳۰۰ و ۵۵۰۰ مربوط به Employee Benefit Plan است.

۳. شایان ذکر است که تعداد این مراکز در ایالات متحده بیش از ۵۰۰ مرکز بوده و طیف وسیعی از نهادها و مؤسسات را شامل می‌شود؛ مؤسسات مالی، مراکز آموزشی و آموزش عالی، انجمن‌ها و شبکه‌های تخصصی و نیز همایش‌ها.

استفاده کند، به راحتی می تواند با یک جستجوی ساده در سایت سازمان امور مالیاتی، این افراد را بر حسب موقعیت جغرافیایی و نوع مدرک، گواهینامه یا صلاحیت در اختیار داشته باشد. شکل ۳ نتیجه جستجوی سامانه در یک محدوده جغرافیایی نمونه با قید نوع مدرک یا صلاحیت و نیز شیوه ارتباط گیری با اوست.

شکل ۳. فهرست قابل جستجو برای یافتن تمهیدگران صاحب وجاهت یا صلاحیت حرفه ای [۵]

Search for Tax Return Preparers

Use this tool to research tax return preparers near you or to determine the type of credentials or qualifications held by a specific tax professional. All tax return preparers are not in this directory. This directory contains only those with a PTIN who hold a professional credential or have obtained an Annual Filing Season Program Record of Completion from the IRS.

Country

United States

Zip Code

30147

Distance

5 Miles

Last Name (You may enter the first 3 letters of the last name for a search result.)

Credentials/Other (check all that apply or none if no preference)

- Attorney Credential
- Certified Public Accountant Credential
- Enrolled Agent Credential
- Enrolled Actuary Credential
- Enrolled Retirement Plan Agent Credential
- Annual Filing Season Program Participant

Note: Attorney and CPA credentials are self-reported to the IRS. The IRS verifies attorney and CPA credentials before including them in the directory, but situations may exist where a credential subsequently becomes invalid after verification. Users should rely on the source of a credential (e.g. state board of accountancy or state bar) and not this directory for official current status. Additionally, the IRS does not endorse any preparer or credential over another.

CLEAR

SEARCH



Search Results

1 - 4 of 4

Name	Credential	Address	Distance
ARRINGTON, WINTER	Certified Public Accountant	Lindale, GA, 30147	0.0 Miles
GREEN, BELINDA GAYLE	Enrolled Agent	Lindale, GA, 30147	0.0 Miles
WRIGHT-MITCHELL, BRENDA	AFSP - Record of Completion	Lindale, GA, 30147	0.0 Miles
MCDOWELL, SUSAN N	Enrolled Agent	Silver Creek, GA, 30173	3.6 Miles

هر چند تعداد قابل توجهی از اظهارنامه‌ها توسط گروه‌های ۶ گانه فوق تمهید و تکمیل می‌شود، اما در حال حاضر بیش از نیمی از اظهارنامه‌ها توسط دسته هفتم تکمیل می‌شود. جدول ۲ به خوبی بیانگر این نسبت است. از میان ۶ دسته فوق نیز حسابداران رسمی و سپس تمهیدگران ثبت شده بیشتری میزان تکمیل اظهارنامه را به خود اختصاص داده‌اند.

طبیعتاً بهره‌گیری از مشاوران و تمهیدگران برای ارائه راهنمایی، انجام محاسبات و تکمیل اظهارنامه در قبال پرداخت حق الزحمه به تمهیدگران انتخاب شده توسط مؤدی صورت می‌گیرد. بر این اساس بسیار محتمل است که با مؤدیانی مواجه شویم که به رغم نیاز به مشاوره و تمهیدگری مالیاتی، به دلیل عدم تمکن مالی کافی یا دلایل مشابه نمی‌توانند از تمهیدگران فوق استفاده کنند. در نظام مالیاتی آمریکا برنامه‌ها و امکاناتی برای برخی مؤدیان وجود دارد که تا حدی تضمین‌گر عدالت از این منظر برای چنین مؤدیانی است. در دو قسمت آتی این برنامه‌ها و امکانات معرفی شده‌اند.

جدول ۲. شیوه تکمیل فرم ۱۰۴۰ اظهارنامه در آمریکا بر حسب انواع تمهیدگری [۲]

Type of preparer	From 1040	Percentage of total forms 1040
Unenrolled preparer	38,419,176	53%
Attorney	824,042	1%
Certified acceptance agent	504,596	1%
Certified public accountant	20,433,903	28%
Enrolled agent	9,120,259	13%
Enrolled actuary	12,709	0%
Enrolled retirement plan agent	137	0%
State – regulated tax preparer	3,531,971	5%
total	72,846,793	100%

۱-۲-۱. حمایت‌های تمهیدگری از مؤدیان خاص: برنامه‌های VITA و TCE در ایالات متحده

سازمان امور مالیاتی از دو برنامه با عناوین «دستیار داوطلب مالیات بر درآمد VITA^۱» و «مشاوره مالیاتی سالمندان TCE^۲» برخوردار است که طبق آن برخی مؤسسات به طور رایگان به تکمیل اظهارنامه برای مؤدیان هدف می‌پردازند. مخاطبان این برنامه‌ها در سال ۲۰۲۴ میلادی، (۱) افراد برخوردار از درآمد ۶۴۰۰۰ دلار و کمتر از آن، (۲) افراد ناتوان و معلول، (۳) مؤدیان با توانایی اندک در مکالمه و درک زبان انگلیسی و (۴) سالمندان هستند.

سازمان امور مالیاتی ایالات متحده برای توسعه این دو برنامه، که به ترتیب از سال‌های ۱۹۶۹ و ۱۹۷۸ آغاز شده‌اند، با طیف گسترده‌ای از نهادها و مؤسسات شامل مراکز غیرانتفاعی، مراکز اجتماعات محلی و سرای محلات یا با موقعیت‌هایی چون کتابخانه‌ها، دانشگاه‌ها و مدارس همکاری می‌کند. سازمان امور مالیاتی، وظیفه آموزش قانون مالیات، ارائه گواهینامه و نظارت بر تمهید دقیق اظهارنامه توسط این مراکز را بر عهده دارد. هر چند تکیه این مؤسسات و مراکز بر همکاری‌های اجتماعی و پیوندهای متنوع هویتی است، اما از کمک‌های سازمان امور مالیاتی و برنامه حمایت (گرنِت) کنگره هم بهره می‌برند. غالب افراد خدمات‌دهنده در این مراکز نیز بازنشستگانی هستند که با این مراکز همکاری می‌کنند و از حمایت (گرنِت) های سازمان امور مالیاتی برخوردار می‌شوند [۵]. شایان ذکر است که فرایندها و شرایط درخواست افراد یا مراکز برای ارائه

1. Volunteer Income Tax Assistance
2. Tax Counseling for the Elderly

۳. اگر قصد بیان دقیق‌تری داشته باشیم، برای بهره‌مندی از خدمات این برنامه، درآمد ناخالص تعدیل شده (AGI) فرد باید ۶۴۰۰۰ دلار یا کمتر از آن باشد.

این خدمات تا جزئیات فراوان تعیین شده و شفافیت قابل توجهی در این زمینه وجود دارد. برای نمونه افراد متقاضی به همکاری در راستای ارائه خدمات می‌توانند در قالب‌هایی چون مترجم (برای افرادی که توانایی گفتاری و فهم انگلیسی ندارند)، هماهنگ کننده، تکمیل کننده اظهارنامه یا متخصص رایانه به ایفای نقش بپردازند.

مشابه فرایند یافتن تمهیدگران از ۶ دسته پیش گفته، در اینجانب مؤدیانی که تمایل به استفاده از خدمات رایگان تمهید اظهارنامه براساس این برنامه‌ها را دارند، کافی است با جستجوی نزدیک‌ترین این مراکز در فهرست قابل جستجو در سایت سازمان امور مالیاتی راهنمایی‌های لازم را دریافت کنند.^۱

۲-۱-۲. حمایت‌های وکالتی از مؤدیان خاص: کلینیک مؤدیان خاص

یکی از مؤلفه‌های مهم در نظام مالیاتی و حقوقی آمریکا، به رسمیت شناخته شدن حق برخورداری از نماینده (وکیل) برای مؤدیان است. در نظام مالیاتی آمریکا اگر مؤدیان تمکن مالی لازم برای استفاده از فردی به‌عنوان نماینده را ندارند، از حق بهره‌گیری از کمک «کلینیک مؤدیان کم‌درآمد»^۲ برخوردارند [۵]. این کلینیک‌ها معمولاً برای رفع دعاوی و اختلافات میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی به کار می‌آیند. براساس معیارهای تعریف شده توسط سازمان امور مالیاتی، افراد و خانوارهای با مشخصات زیر امکان بهره‌گیری از خدمات نمایندگی این کلینیک‌ها را دارند (جدول ۳)؛ به بیان دقیق‌تر، افرادی که درآمدها از ۲۵۰ درصد خط فقر کمتر است، واجد این شرایط هستند [۶].

جدول ۳. مشخصات افراد و خانوارهایی که امکان استفاده از کلینیک مؤدیان کم‌درآمد برای استفاده از خدمات نمایندگی در تعامل با سازمان امور مالیاتی در آمریکا را دارند [۷]

Size of Family	48 Contiguous State, Puerto Rico, and D.C	Alaska	Hawaii
1	\$ 31,900	\$ 39,875	\$ 36,700
2	\$ 43,100	\$ 53,875	\$ 49,575
3	\$ 54,300	\$ 67,875	\$ 62,450
4	\$ 65,500	\$ 81,875	\$ 75,325
5	\$ 76,700	\$ 95,875	\$ 88,200
6	\$ 87,900	\$ 109,875	\$ 101,075
7	\$ 99,100	\$ 123,875	\$ 113,950
8	\$ 110,300	\$ 137,875	\$ 126,825
For each additional person, add	\$ 11,200	\$ 14,000	\$ 12,875

توضیح: این اطلاعات براساس مشخصات تعریف شده در سال ۲۰۲۰ میلادی است.

۱. با وارد کردن کد پستی در صفحه زیر می‌توان نزدیک‌ترین مراکز ارائه‌دهنده این خدمات رایگان را یافت.

<https://irs.treasury.gov/freetaxprep/>

2. Low Income Taxpayer Clinic.

۳. مراجعه به سایت‌های این کلینیک‌ها اطلاعات جالبی راجع به شیوه کار و خدمات ارائه شده به دست می‌دهد؛ صرفاً به‌عنوان چند نمونه آدرس برخی از این کلینیک‌ها معرفی می‌شود:

<http://law.syr.edu/academics/clinical-experiential/clinical-legal-education/low-income-taxpayer-clinic>

<https://www.law.du.edu/the-colorado-law-project/colorado-legal-services-and-organizations>

<https://ptla.org/low-income-taxpayer-clinic>

<https://www.csun.edu/bookstein-institute/bookstein-low-income-taxpayer-clinic>

<https://www.chapman.edu/law/legal-clinics/tax-law.aspx>

به‌منظور اطلاع از شیوه حمایت از این کلینیک‌ها مراجعه به راهنمای زیر توصیه می‌شود.

IRS Publication 3319, 2021 Grant Application Package and Guidelines, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3319.pdf>



در سال ۲۰۱۸ میلادی، این کلینیک‌ها، نمایندگان ۱۹۵۱۳ مؤدی در مواجهه با سازمان امور مالیاتی را بر عهده داشتند. این نیابت‌ها موجب اطمینان مؤدیان از دریافت مجموعاً مبلغ ۴,۷ میلیون دلار به‌عنوان استرداد مالیاتی شد. شایان ذکر است که در سال‌های ۲۰۱۸ و ۲۰۲۴ میلادی، به ترتیب تعداد ۱۳۴ و ۱۳۷ کلینیک در گستره کشور آمریکا مشغول به فعالیت بوده است. در سال ۲۰۱۹ مجموعاً مبلغ ۱۱,۷ میلیون دلار نیز به‌عنوان حمایت از این کلینیک‌ها در نظر گرفته شد [۱].

۲-۲. برخی ملاحظات نهادی و قانونی مشاوره و تمهیدگری مالیاتی

در ایالات متحده آمریکا، سهم پرداختی‌های افراد بابت تأمین اجتماعی معادل ۲۵ درصد و نیز سهم مالیات بر درآمد اشخاص ۴۱ درصد کل مالیات در سال ۲۰۱۸ میلادی را شامل شده است [۱۸]. این سهم برای سال ۲۰۲۲ میلادی به ترتیب معادل ۲۲ درصد و ۴۵ درصد از کل درآمد مالیاتی در ایالات متحده بوده است. اگر این دو نوع پرداختی توسط اشخاص حقیقی را تجمیع کرده و ذیل عنوان کلی نظام مالیات بر درآمد اشخاص در نظر بگیریم - که البته منطقاً چنین تجمیعی معنادار است و عملاً در اظهارنامه مالیات بر درآمد پرداختی‌های مربوط به تأمین اجتماعی نیز در نظر گرفته می‌شود - بیش از ۶۵ درصد از حجم درآمد مالیاتی در این کشور مربوط به مالیات بر درآمد اشخاص است. با توجه به اتکای قابل توجه درآمد مالیاتی در ایالات متحده به مالیات بر درآمد اشخاص، طبیعی است که از نظر قوانین، اسناد دولتی و دستورالعمل‌های اجرایی زمینه‌هایی برای حمایت و تنظیم‌گری مقوله مشاوره و تمهیدگری مالیاتی فراهم آمده باشد.

در ادامه به دو موضوع با اهمیت از منظر نهادی و قانونی پرداخته می‌شود؛ نخست اینکه پشتوانه نهادی مؤدیان برای بهره‌گیری از خدمات با کیفیت تمهیدگری چیست؟ ثانیاً از نظر قانونی، الزامی به استفاده از تمهیدگران واجد صلاحیت از نظر سازمان امور مالیاتی برای مؤدیان آمریکایی وجود دارد یا خیر؟ در این بررسی‌ها، به تناوب به سه رکن اصلی قانونی مرتبط با مقوله مشاوره و تمهیدگری مالیاتی در ایالات متحده، یعنی «قانون مالیات»، «منشور حقوق مؤدیان»^۱ و «بخشنامه‌های وزارت خزانه‌داری» از جمله بخشنامه‌های ۲۳۰ و ۲۳۹ آن وزارتخانه، نیز اشاراتی صورت می‌گیرد.

۲-۲-۱. منشور حقوق مؤدیان؛ مبنایی برای بهره‌گیری مؤدیان از خدمات مشاوره و تمهیدگری

منشور حقوق مؤدیان، سندی است که به حمایت از مؤدیان در تعامل‌شان با سازمان امور مالیاتی می‌پردازد. بدیهی است که هدف چنین منشوری کاستن از کیفیت حسابرسی اظهارنامه‌ها یا کاهش جریمه‌های تعیین شده در قانون نبوده، بلکه بیشتر ناظر به نامحدود بودن اختیارات کارکنان و مسئولان سازمان امور مالیاتی است. مراجعه به شرایط تصویب اولین نسخه این منشور در سال ۱۹۸۸ میلادی، تصور بهتری از هدف آن ارائه می‌کند؛ یکی از نمایندگان مجلس سنا در این باره اعلام داشته بود: «در سال‌های اخیر کنگره به‌عنوان بخشی از تلاش خود در راستای کاهش کسری بودجه، مداوماً قدرت سازمان امور مالیاتی را افزایش داده است. این سازمان ... قدرت اعمال مجازات اضافی را دریافت کرده است ... اما داستان‌های دهشتناک پدیدار شده در این موضوع، اخیراً برخی از اعضای کنگره را بر آن داشته تا پیگیر آنچه سند/ منشور حقوق مؤدیان خوانده می‌شود، شوند. این سند شامل بیش از ۲۰ بخش است که همه آنها در پی وارد کردن مناسبات و حمایت‌هایی از حقوق افراد در برابر فرایندهای مالیات‌ستانی است ... سازمان امور مالیاتی باید موظف باشد که مؤدی را از حقوق خویش، پیش از هرگونه اقدام مالیاتی مطلع سازد [۹]».

قانون ۱۹۸۸ موجب ایجاد دفتر آمبودزمان^۲ مؤدیان شد و در سال ۱۹۹۶ این مسئولیت به دفتر حمایت از مؤدیان^۳ یا سرویس حمایت از

1. Taxpayer Bill of Rights

۲. آمبودزمان یا همان «نهاد ناظر مستقل»، وظیفه نظارت غیرقضایی را در برخی ساختارهای حقوقی و سیاسی کشورها بر عهده دارد. در نظارت غیرقضایی، محدودیت‌هایی چون تعیین وقت، دعوت به حضور و سایر تشریفات آیین دادرسی وجود ندارد. واژه آمبودزمان در اصل کلمه‌ای سوئدی به معنای نماینده است. طبق اطلاعات مؤسسه بین‌المللی آمبودزمان، سازمان بازرسی کل کشور یکی از اعضای این مؤسسه است. شایان ذکر است که نهادهای آمبودزمان، لزوماً نهادهای رسمی یا دولتی نیستند و در دنیا شاهد انواع مختلفی از نهادهای آمبودزمان هستیم [۱۰].

3. Office of the Taxpayer Advocate.

مؤدیان^۱ سپرده شد. این دفتر به مؤدیان برای حل مشکلاتشان کمک کرده و عملاً نهادی مستقل بوده، به عنوان «صدای مؤدیان» عمل کرده و به طور مستقیم (بدون اعمال نظر سازمان امور مالیاتی یا وزارت خزانه‌داری) گزارش‌های خود را به کنگره ارسال می‌کند. براساس نسخه کنونی منشور (در سال ۲۰۲۵ میلادی)، مؤدیان واجد ۱۰ حق هستند؛ دفتر حمایت از مؤدیان، پنج حق از این حقوق را به نوعی مرتبط با مقوله مشاوره و تمهیدگری مالیاتی عنوان کرده و براساس آنها یکی از محورهای گزارش سال ۲۰۱۹ خود به کنگره را تنظیم کرده است.^۲

۱ «حق مطلع بودن»: مالیات‌دهندگان حق دارند بدانند برای برآوردن الزامات قانون مالیات چه کاری انجام دهند. آنها حق دارند از توضیحات روشنی درباره قوانین و فرایندهای سازمان امور مالیاتی برخوردار باشند.

۲ «حق عدم پرداخت مالیات اضافی»: مؤدیان صرفاً باید میزان مالیات قانونی - که شامل جریمه‌های مالیاتی نیز می‌شود - را پرداخت کنند.

۳ «حق محرمانگی»: مؤدیان حق دارند انتظار داشته باشند که هرگونه اطلاعاتی که برای سازمان امور مالیاتی تدارک می‌بینند افشا نشود، مگر با اجازه مؤدیان یا به حکم قانون. همچنین مؤدیان انتظار دارند که اقدام مقتضی در صورت بهره‌برداری نادرست یا افشای اطلاعات اظهارنامه‌شان توسط کارمندان سازمان، تمهیدگران مالیاتی و سایر افراد صورت گیرد.

۴ «حق برخورداری از نماینده قانونی»: مؤدیان حق برخورداری از یک نماینده به انتخاب خودشان در تعامل با سازمان امور مالیاتی را دارند. همچنین در صورت عدم استطاعت برای اخذ نماینده، مؤدیان حق بهره‌گیری از کمک کلینیک مؤدیان کم‌درآمد را دارند.

۵ «حق برخورداری از یک نظام مالیاتی عادلانه و منصفانه»: مؤدیان حق دارند از نظام مالیاتی انتظار داشته باشند تا شرایطی را که ممکن است بر تعهدات، توانایی پرداخت و ارائه به هنگام اطلاعات تأثیر گذار را در نظر گیرد. همچنین اگر مؤدیان با مشکلات مالی مواجه باشند یا سازمان امور مالیاتی مسائل مالیاتی را به درستی حل نکند، حق دارند که از سرویس حمایت از مؤدیان بهره‌مند باشند. شایان ذکر است که مشابه آنچه در ایالات متحده به عنوان منشور حقوق مؤدیان وجود دارد، در برخی کشورها نیز دیده می‌شود.^۳ اما از نظر ملاک عمل بودن، جامعیت و سابقه تاریخی، نمونه ایالات متحده از جمله موارد قابل توجه در این موضوع است.

۲-۲-۲. مقررات قانونی و الزامات مجوزدهی برای تمهیدگری مالیاتی در آمریکا

یکی از موضع‌گیری‌های اساسی در طراحی و تنظیم‌گری نظام مشاوره و تمهیدگری اظهارنامه مالیاتی آن است که ایفای نقش تمهیدگری محدود به افراد برخوردار از مجوزهای رسمی - همچون مجوز سازمان امور مالیاتی - باشد یا اینکه مؤدیان حق بهره‌گیری از کمک‌های تکمیل‌کنندگی هر فردی برای تنظیم اظهارنامه را داشته باشند؟

پاسخ نهایی به این پرسش به قدرت توجیه و اقناع‌گری دو دلیل مهم در این موضوع برمی‌گردد: دو دلیلی که در دوسوی این موضع‌گیری

1. Taxpayer Advocate Service (TAS).

۲. حقوق مهم دیگری نیز همچون «حق استیناف/تجدید رسیدگی به تصمیمات سازمان امور مالیاتی در مجمعی مستقل» در زمره این حقوق تعریف شده است.

3. The Right to Be Informed

4. The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax

5. The Right to Retain Representation

۶. برای نمونه در کانادا، منشور حقوق مؤدیان در سال ۲۰۰۷ میلادی توسط آژانس درآمد کانادا معرفی شد. این منشور شامل ۱۶ حق اساسی برای مؤدیان است که از جمله آنها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: دسترسی به اطلاعات دقیق (مؤدیان حق دارند به اطلاعات مربوط به تعهدات مالیاتی خود دسترسی داشته باشند)، حفظ حریم خصوصی و محرمانگی، رفتار منصفانه، حق رسیدگی مستقل (در صورت بروز اختلافات مالیاتی، مؤدیان حق دارند درخواست رسیدگی مجدد کنند). در اروپا، مدل یا چارچوبی توسط CFE Tax Advisers Europe در سال ۲۰۱۶ میلادی به عنوان یک مدل پیشنهادی برای کشورهای می‌خواهند منشور مؤدیان را در قوانین خود لحاظ کنند، ارائه شد. این منشور با هدف تقویت اعتماد متقابل میان مؤدیان و مقامات مالیاتی و نیز افزایش کارایی و شفافیت سیستم مالیاتی طراحی شده است. برخی از اصول مهم این منشور عبارتند از: حق اطلاع‌رسانی (مؤدیان باید دقیقاً بدانند چه اطلاعاتی از آنها خواسته شده و چگونه باید وظایف مالیاتی خود را انجام دهند)، حق برخورد منصفانه و محترمانه و حق به چالش کشیدن تصمیمات (مؤدیان می‌توانند نسبت به تصمیمات مقامات مالیاتی اعتراض کنند و درخواست بازنگری داشته باشند). در کشور شیلی نیز حقوق مؤدیان در قوانین مالیاتی کشور (قانون مالیات‌ها و قانون سازمان خدمات مالیاتی) گنجانده شده و شامل اصولی همچون حق حفظ حریم خصوصی و حق اعتراض به ارزیابی‌های مالیاتی می‌باشد. برای اطلاعات بیشتر رجوع شود به:

<https://www.canada.ca/en/taxpayers-ombudsperson/programs/reports-publications/special-reports/back-to-basics.html>

<https://taxadviserseurope.org/project/taxpayers-rights-the-model-taxpayer-charter/>



وجود دارد؛ از طرفی دولت یا سازمان امور مالیاتی حق دارد که اظهارنامه‌های صحیح دریافت دارد. دلیل وجودی تمهیدگری، کمک به مؤدی برای تکمیل‌گری صحیح اظهارنامه‌هاست. از این رو این تمایل وجود دارد که سازمان امور مالیاتی، شرایطی برای تمهیدگران در نظر گیرد و به اعطای مجوز تمهیدگری یا اعطای گواهینامه‌هایی مبنی بر وجود صلاحیت اقدام کند. در مقابل مبتنی بر حق مؤدیان برای بهره‌مندی از خدمات مناسب مشاوره و تمهیدگری مالیاتی، تمهیدگران انتخابی مؤدیان نباید محدود به افراد خاصی باشند؛ وجود محدودیت به معنای تحمیل هزینه به مؤدیان است؛ محدودیت یا انحصار در کسب و کار مشاوره و تمهیدگری مالیاتی موجب افزایش حق الزحمه تمهیدگران شده و در نهایت می‌تواند منجر به کاهش تمکین مالیاتی شود.

سویه کلی استدلال‌های حاکم در فضای قانونی و اجرایی تمهیدگری مالیاتی در ایالات متحده نیز همین دلایل است. تا قبل از سال ۲۰۱۱ میلادی هر فرد قانوناً امکان وارد شدن به کسب و کار تمهیدگری را داشته و مؤدیان از حق بهره‌گیری از کمک هر فردی برای تکمیل اظهارنامه برخوردار و این تمهیدگران نیازی به اخذ پروانه یا مجوز تمهیدگری نداشتند.

پس از سال ۲۰۱۱ میلادی مقرر شد که اگر تمهیدگر از انواع قید شده در بخشنامه ۲۳۰ وزارت خزانه‌داری نباشد باید به‌عنوان یک تمهیدگر ثبت شده در سامانه سازمان امور مالیاتی ثبت نام کند؛ این تمهیدگران باید آزمون صلاحیت خاصی را گذرانده یا استانداردهای مورد نظر سازمان را احراز کرده یا در دوره‌های پیوسته آموزشی شرکت کنند [۴]. اعطای شناسه PTIN نیز منحصر به انواع مشخصی از تمهیدگران از جمله تمهیدگران ثبت نام شده و دارای مجوز تمهیدگری صورت می‌گرفت.

در سال ۲۰۱۳ میلادی مشروعیت اعمال این مقررات توسط دادگاه زیر سؤال رفت؛ استدلال اصلی دادگاه هم این بود که کنگره به سازمان امور مالیاتی، حق اعطای مجوز به تمهیدگران مالیاتی را نداده و سازمان از جانب خویش حق تصویب و اعمال چنین مقرراتی را ندارد. از این رو پس از این تاریخ، دامنه افراد مجاز به تکمیل اظهارنامه برای مؤدیان گسترده شد و سازمان امور مالیاتی نیز اجرای برنامه‌های سازگار با حکم دادگاه - همچون برنامه داوطلبانه AFSP از سال ۲۰۱۴ میلادی - را با جدیت دنبال کرد.

به لحاظ تشکیلاتی، (دفتر تمهیدگری اظهارنامه مالیاتی RPO^۱) مجری و ناظر صدور شناسه PTIN، برنامه‌های آموزشی مربوط به ثبت نام کنندگان در دوره‌های آموزشی مربوطه و نیز برنامه AFSP است. همان‌طور که اشاره شد، برنامه داوطلبانه AFSP از نظر تضمین مشخصات کیفی تمهیدگری، از پایین‌ترین سطح برخوردار است و حداکثر رواداری نسبت به مشارکت کنندگان در این برنامه برای اخذ PTIN اعمال می‌شود؛ جالب آنکه ترجیح دفتر تمهیدگری اظهارنامه مالیاتی در اجرای برنامه AFSP آن است که اجرای دوره مبتنی بر برگزاری و گذراندن آزمون نباشد. چراکه به اعتقاد این دفتر تنفیذ چنین شروطی به‌عنوان مانعی در اجرای این برنامه‌ها بوده و عملاً مشارکت در پیوستن به این برنامه را کاهش می‌دهد [۲].

به‌رغم همراهی حداکثری دفتر تمهیدگری اظهارنامه مالیاتی با مؤدیان و شرکت کنندگان در برنامه داوطلبانه AFSP، برخی از نهادهای ذی‌ربط یا صاحب‌نظران بر این باورند که ضمن به رسمیت شناختن حق مؤدیان در بهره‌برداری از خدمات رایگان یا ارزان تمهیدگری، باید به دنبال افزایش کیفیت خروجی برنامه‌های آموزشی داوطلبانه تمهیدگری و حتی اعمال شرایط الزامی حداقلی برای تمهیدگری رفت. سرویس حمایت از مؤدیان (TAS) - که توضیحی از جایگاه آن در بخش ۱-۲-۲ ارائه شد - بر این باور است که می‌توان این مشکلات را با افزایش انگیزه‌های مشارکت، همچون حمایت در دسترسی افراد از برنامه‌های کاربردی بر خط رفع کرد [۲]. جالب آنکه پیشنهاد مشخص قانونگذارانه این دفتر به مجلس، اعطای مجوز برای اعمال و تصویب استاندارد حداقلی برای همه تمهیدگران اظهارنامه مالیاتی به سازمان

1. The Return Preparer Office

۲. طبق اطلاعات موجود در تارنمای این دفتر در آدرس (<https://www.irs.gov/about-irs/return-preparer-office-rpo-at-a-glance>)، مأموریت آن «ارتقای سطح رعایت قوانین مالیاتی از سوی مؤدیان، از طریق ارائه نظارت جامع و حمایت از متخصصان مالیاتی»، چشم‌انداز آن «ایجاد جامعه‌ای از کارشناسان حرفه‌ای مالیاتی که با اداره مالیات آمریکا همکاری می‌کنند تا مدیریت امور مالیاتی را بهبود بخشند» و اهداف آن شامل: (۱) ثبت و ترویج جامعه‌ای متشکل از متخصصان مالیاتی شایسته و معتبر، (۲) افزایش دقت و رعایت قوانین در اظهارنامه‌های مالیاتی که توسط تنظیم‌کنندگان مالیاتی تهیه می‌شود، (۳) تعامل با ذی‌نفعان برای ایجاد محیطی که انطباق مالیاتی و بهبود برنامه‌ها را تسهیل و تقویت کند، است.

امور مالیاتی ایالات متحده است [۲]. با توجه به همین مشکلات است که از نظر برخی محققان نیز «کنگره به هر طریقی که ممکن است باید ابزارهایی در اختیار وزارت خزانه‌داری و سازمان امور مالیاتی قرار دهد تا چنین تمهیدگرانی [که به نادرستی به تکمیل اظهارنامه می پردازند] از نظام [تمهیدگری] حذف شوند [۱۲].»

بازرس خزانه‌داری در امور مالیاتی^۱ یکی دیگر از مقامات ذی ربطی است که موافق نظارت عمومی بیشتر بر تمهیدگران است. در گزارشی که توسط این مقام در سال ۲۰۱۸ میلادی منتشر شده بود، اعلام شد از آنجا که تلاش سازمان امور مالیاتی در تنظیم‌گری تمهیدگران مالیاتی با شکست قانونی مواجه شده است، تمهیدگران اظهارنامه مالیاتی فاقد قواعد تنظیم‌گرانه بوده و اساساً این افراد بدون هرگونه آموزش یا دانشی امکان تدوین اظهارنامه را دارند. براساس این گزارش شواهد گسترده‌ای وجود دارد که در برخی از آنها مؤدیان غیرمقصر طعمه برخی تمهیدگران قرار گرفته‌اند [۱۳].

در این بین باید به یک نکته مهم دقت داشت؛ به‌رغم نبود قدرت قانونی در الزام تمهیدگران به اخذ مجوز، سازمان امور مالیاتی تا حدودی استفاده از تمهیدگران را به نحوی ترتیب داده است تا فارغ از پرداخت حق الزحمه، تمایل به استفاده از افرادی چون وکلا، حسابداران رسمی و عوامل ثبت شده در مقایسه با افراد شرکت‌کننده در برنامه داوطلبانه AFSP یا افرادی که در هیچ‌یک از دسته‌های پیش‌گفته نمی‌گنجد، بیشتر شود؛ وکلا، حسابداران رسمی و تمهیدگران ثبت شده حق نمایندگی از مؤدی در فرایند تأیید اظهارنامه، حسابرسی اظهارنامه و رسیدگی به اختلاف مالیاتی را دارند؛ بنابراین سازمان امور مالیاتی با ممکن کردن ایفای نقش نمایندگی از جانب مؤدی در تعامل با سازمان، آن هم منحصر به موارد ثبت شده و ذی صلاح از نظر خویش، دست به نوعی تنظیم‌گری زده است.

شایان ذکر است که برای رعایت حقوق مؤدیان و تسهیل و کالت از جانب مؤدی، استثنائاتی در بخشنامه ۲۳۹ وزارت خزانه‌داری^۲ برای نیابت از مؤدی در تعامل با سازمان پیش‌بینی شده است [۱] که دو مورد مهم آن به این شرح هستند:

۱ هر فرد می‌تواند نمایندگی اعضای خانواده خویش را در تعامل با سازمان برعهده گیرد؛

۲ کارمند تمام‌وقت یک کارفرما که طبق قرارداد مشخصی به استخدام کارفرما درآمده، می‌تواند پیگیری همه امور مالیاتی - شامل وکالت از کارفرما در تعاملات با سازمان امور مالیاتی - را برعهده گیرد. بدیهی است که این مورد اخیر معمولاً شامل حال افرادی می‌شود که به دلایل متعدد از جمله حضور در دهک‌های بالای درآمدی، استخدام یک فرد تمام‌وقت برای پیگیری امور مالی یا مالیاتی برایش توجیه دارد و چه بسا عقد یک قرارداد تمهیدگری مجزا برای تکمیل اظهارنامه این فرد منطقی به نظر نمی‌رسد.

نکته‌نهایی در بررسی سازوکارها و بسترهای نهادی و قانونی مربوط به تمهیدگری مالیاتی آن است که اساساً مسئولیتی در قبال مشکلات نرم‌افزارهای تمهیدگری مالیاتی برعهده سازمان امور مالیاتی ایالات متحده آمریکا نبوده و تقریباً ابزار تنظیم‌گرانه‌ای برای ارزیابی، اعطای مجوز، رتبه‌بندی و پیگیری شکایات احتمالی مؤدیان از این برنامه‌ها مورد نظر قرار نگرفته است [۱۲].

1. Treasury Inspector General for Tax Administration

۲. بخشنامه ۲۳۹ وزارت خزانه‌داری ناظر به قواعد حاکم بر تمهیدگران ثبت شده مالیاتی (Registered Tax Return Preparers) است؛ تمهیدگرانی که به نحوی از انحاز نوعی تخصص، آموزشی و صلاحیت در گذراندن آزمون‌های خاص برخوردارند؛ وکلا، حسابداران رسمی، عوامل ثبت شده، عوامل ثبت شده برنامه بازنشستگی و برخی افراد خاص دیگر.



۳. محورهای مورد توجه در تنظیم‌گری نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی و اصول حاکم بر آنها

بازیکنان اصلی که سیاستگذاری و قانونگذاری در عرصه مشاوره و تمهیدگری مالیاتی ناظر به ایشان صورت می‌گیرد عبارت‌اند از: (۱) مؤدیان، (۲) دولت یا سازمان امور مالیاتی به نمایندگی از دولت و (۳) مشاوران و تمهیدگران مالیاتی. طراحی نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی نیازمند توجه به حقوق و تکالیف این سه دسته در این موضوع است؛ توجه به حقوق و تکالیف بازیکنان اصلی، چارچوب و برنامه کلی روابط میان آنها را ترسیم می‌کند. افزون بر توجه به ساختار کلی در طراحی یک نظام تعاملی، نیاز است که رفتارهای بازیکنان و فرایندهای اجرایی نیز مورد توجه قرار گیرد و قواعدی جزئی برای تضمین پایداری سازوکارهای پیشنهادی ارائه شود. توجه به این قواعد و راهکارهای جزئی تر می‌تواند وجه تنظیم‌گری^۱ و انگیزشی طراحی نظام تعاملی میان بازیکنان تعریف کرد.

در این بخش، محورهای مهمی که باید در طراحی نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی، مورد توجه سیاستگذاران و قانونگذاران قرار گیرد احصا و اصول حاکم بر هر یک از آنها پیشنهاد شده است. با توجه به اینکه معیار حاکم در تعاملات میان مؤدی، دولت و تمهیدگران، حقوق و تکالیف هر یک از ایشان نسبت به یکدیگر است، این اصول و قواعد از همین منظر تدوین و ارائه شده است. قواعد تنظیم‌گرانه و انگیزشی برای افزایش پایداری این تعاملات نیز ذیل همین اصول مطرح شده است. در برخی محورها در راستای تأیید اصول پیشنهادی، به برخی مبانی نظری، اصول کلی لازم‌الرعایه در ایجاد نهادها و ساختارهای جدید، تجربیات جهانی و رویکرد اصلاحی سایر نظام‌های مالیاتی نیز اشاره‌هایی صورت گرفته است. یکی از رویکردهای حاکم در فرایند تصویب قوانین جدید، بهره‌برداری حداکثری از ساختارهای قانونی و اجرایی موجود است؛ ساختارهایی که با اهداف اصلاحی سازگاری داشته و در فرایند تصویب قانون و تقویت پذیرش آن مورد استناد قرار گیرد. از این رو به فراخور محورهای مطرح شده، پشتوانه‌ها یا مؤیدات موجود در نظام حقوقی و اجرایی کشور نیز مورد اشاره قرار گرفته است.

پیش از پرداختن به این محورها و اصول، لازم است نسبت به «محدوده» و «محدودیت» این گزارش جلب توجه صورت می‌گیرد. نخست آنکه این محورها، ناظر به مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی بوده و چه بسا در سایر انواع مالیات‌ها، همچون مالیات بر ثروت یا مالیات بر ارزش افزوده، نیازمند توجه به محورها و اصول متفاوت یا تکمیلی دیگری خواهیم بود. به بیان دیگر محدوده این گزارش در گستره مالیات بر درآمد اشخاص است؛ از این رو می‌تواند در بررسی‌های آتی برای سایر انواع مالیات‌ها، الهام‌بخش باشد. ثانیاً این محورها، مهم‌ترین مؤلفه‌هایی است که در سطح سیاستگذاری و قانونگذاری پیشنهاد می‌شود و طبیعتاً مبتنی بر یک تقسیم‌بندی منطقی و جامع نیست؛ به دیگر سخن، رویکرد مورد استفاده غالباً استقرایی و به نوعی بر یک تجربه واقعی و البته تقسیم‌بندی و احصای بازیکنان این حوزه مبتنی بوده و در مجموع به واسطه این مشخصات، ادعای جامعیت نمی‌توان داشت.

۳-۱. محور نخست: بهره‌گیری از مشاوران و تمهیدگران در تکمیل اظهارنامه

مؤدیان، مهم‌ترین بخش هر طرح‌ریزی نسبت به نظام مالیاتی هستند؛ وجود دولت و به تبع سازمان امور مالیاتی و نیز اهداف تعریف شده، متأثر از شهروندان و مؤدیان مالیاتی است. همچنین مؤدیان مالیاتی، مهم‌ترین نقش را در تدارک منابع مالی برای مصارف بخش عمومی و کاهش فاصله اقتصادی میان آحاد جامعه را بر عهده دارند. از این رو مقوله مشاوره و تمهیدگری به عنوان واسطی میان مؤدی و دولت، محل توجه قرار می‌گیرد. یکی از مهم‌ترین محورهای مورد توجه در فرایند تکمیل اظهارنامه از منظر مؤدیان، موضع‌گیری قانون و سازوکارهای اجرایی نسبت به امکان، عدم الزام و شیوه استفاده از مشاور و تمهیدگر مالیاتی توسط مؤدی است. همان‌طور که در جدول ۴ تبیین شده، از منظر جایگاهی که مؤدی از آن برخوردار است و نیز حقوق مؤدی، می‌توان از اصولی چون لزوم آسان بودن تکمیل اظهارنامه توسط مؤدی و نیز آزادی مؤدی در انتخاب

از میان انواع متنوع تمهیدگران یاد کرد؛ یک مؤدی باسواد که اطلاعاتی از کلیات قوانین مالیاتی داشته و قابلیت درک شیوه تکمیل اظهارنامه را دارد، نباید متحمل هزینه‌ای برای تکمیل اظهارنامه شود؛ از این رو است که اصل «لزوم آسان بودن تکمیل اظهارنامه توسط مؤدی» در اینجا مورد تأکید است. همچنین باید اختیار کامل در انتخاب از میان انواع متنوع شیوه‌های بهره‌گیری از خدمات تمهیدگری داشته باشد؛ این بدان معناست که قانون گستره قابل توجهی از تمهیدگران را پیش‌روی مؤدیان قرار داده و انتخاب‌های او را محدود نکند.

ممکن است از جانب مخالفان اصل «آزادی مؤدی در انتخاب از میان انواع متنوع تمهیدگران» این استدلال ارائه شود که با توجه به امکان تکمیل نادرست اظهارنامه‌ها توسط تمهیدگران غیر آگاه و بی تجربه، انواع تمهیدگرانی که حق تکمیل اظهارنامه از جانب مؤدیان را دارا هستند، باید محدود و البته صاحب صلاحیت‌های تخصصی مربوطه باشند. هر چند این خواسته معقول به نظر می‌رسد و در ادامه به این جنبه نیز اشاره خواهد شد، اما اگر از منظر حقوق مؤدی به این موضوع نگرسته شود، سازمان امور مالیاتی باید معیار خود برای مقایسه و ارزیابی سناریوهای مختلف در این موضوع را مورد توجه قرار دهند؛ ما می‌پذیریم که در وهله نخست خود مؤدیان حق تکمیل اظهارنامه مالیات بر درآمد خویش را دارند. حال فرض کنید همه مؤدیان از این حق استفاده کنند و فرضاً با بیست میلیون اظهارنامه مواجه باشیم که توسط خود مؤدیان (بیست میلیون نفر) تکمیل شده است. نکته اصلی آن است که این وضعیت باید مبنای سازمان امور مالیاتی برای تحلیل و مقایسه سناریوهای ممکن قرار گیرد؛ وضعیتی که احتمال ارائه حداکثری اظهارنامه‌های نادرست به سازمان امور مالیاتی در آن وجود دارد. حال که تحقق حقوق مؤدیان می‌تواند منجر به چنین وضعیتی شود، تعریف افراد مجاز به تمهیدگری باید با توجه به حفظ این حق مؤدیان باشد؛ بنابراین بروز هر وضعیتی از نظر تسلیم اظهارنامه‌های صحیح که بهتر از این وضعیت معیار باشد برای قانونگذاران و سازمان امور مالیاتی بهبود تلقی می‌شود.

هر چند تسهیل و آزادی مؤدیان در انتخاب از میان انواع تمهیدگران، مستظهر به حقوق ایشان است، سازگار با حقوق دولت و نیز حقوق تمهیدگران - به‌عنوان بخشی از جامعه - نیز است؛ دولت حق دارد که اظهارنامه‌های تکمیل شده صحیح را دریافت کند. انتظار بر آن است که تقویت سهولت و آزادی بیشتر در انتخاب از میان انواع تمهیدگران، موجب کاهش هزینه‌های تمکین و تسلیم اظهارنامه‌های صحیح بیشتر خواهد بود. احترام به اصل سهولت و آزادی مؤدیان و نیز اصل بر خورداری دولت از اظهارنامه‌های تکمیل شده صحیح، نیازمند به رسمیت شمردن حق تمهیدگران برای تسهیل کسب و کارشان است؛ ارائه خدمات مشاوره و تمهیدگری به مثابه یک فعالیت اقتصادی نباید با شرایطی همچون وجود مانع برای ورود به بازار تمهیدگری یا فرایندهای طولانی مدت اخذ مجوزها شکل گیرد. اصل تسهیل کسب و کار مشاوره و تمهیدگری هنگامی اهمیت بیشتری می‌یابد که قرار بر شکل‌گیری این بازار برای اولین بار در کشوری چون ایران است.

در کنار اصل تسهیل کسب و کار تمهیدگری، باید به صلاحیت‌های تمهیدگران و تخصص ایشان نیز توجه کرد. هر چند پیشنهاد بر آن است که اولویت با اصل اخذ آسان مجوز تمهیدگری برای همه افراد متقاضی تمهیدگری است، اما باید سازوکارهایی برای تشویق تمهیدگران واجد صلاحیت‌های بالاتر نیز در نظر گرفته شود؛ اگر قرار بر استفاده از مجوزهای حداقلی برای انجام تمهیدگری است، یکی از راهکارها، برقراری ارتباط میان «زمان اعتبار مجوز تمهیدگری» با «صلاحیت‌های حرفه‌ای تمهیدگران» است؛ برای مثال، سازمان امور مالیاتی، قید زمانی بر امکان تمهیدگری افرادی چون وکلای رسمی یا حسابداران رسمی را قرار ندهد، اما افرادی که بر خوردار از سطوح حداقلی از کیفیت حرفه‌ای در این موضوع هستند، ملزم به تجدید آموزش‌ها بوده و اعتبار مجوز تمهیدگری‌شان زمان دار باشد؛ پیشنهاد می‌شود که در این موارد، الزامی نسبت به برگزاری آزمون لحاظ نشود، اما سازمان امور مالیاتی نسبت به «در معرض آموزش قرار گرفتن متقاضیان» مطمئن شود.

مالیات‌ستانی، امری است که با اجازه افراد جامعه و در قالب قانون به‌عنوان وظیفه مدنی ایشان تعریف می‌شود؛ احترام به حق مؤدیان به معنای آن است که اگر یک مؤدی تمایل به تکمیل اظهارنامه داشته باشد، این امکان برایش فراهم شود؛ پیچیدگی قوانین و نیز عدم آشنایی با شیوه تکمیل اظهارنامه از جمله عواملی است که به‌نوعی متباین با اصل احترام به مؤدی و تسهیل تکمیل اظهارنامه توسط او است. بنابراین ارائه خدمات آموزشی رایگان از جانب دولت برای مؤدیان نسبت به آشنایی با مواد مهم قانونی و به‌طور ویژه شیوه تکمیل صحیح اظهارنامه اصل مهمی است که باید در قانون مورد تصریح قرار گیرد. شایان ذکر است که وجود ارتباط مجازی و آموزش الکترونیکی، تحقق ایده آموزش



رایگان و در دسترس همگان را به سادگی میسر کرده و عملاً دولت یا سازمان امور مالیاتی نمی‌تواند نسبت به هزینه‌بر بودن اجرای این اصل معترض باشند؛ انجام هزینه‌های اندک آموزش مجازی و رایگان، فواید بسیاری برای دولت خواهد داشت، چراکه اجرایی شدن این آموزش‌ها به واسطه افزایش صحت تکمیل اظهارنامه‌ها، منافع بیشتری عاید دولت خواهد کرد.

از طرف دیگر پذیرش حقوق یادشده برای مؤدیان و تمهیدگران، تعریف تکالیفی برای دولت خواهد بود؛ با توجه به اینکه اجازه حداکثری برای انتخاب از میان انواع تمهیدگران، می‌تواند به عنوان اصل خدشه‌ناپذیر در این موضوع تلقی شود، دولت مکلف است ضمن به رسمیت شمردن انواع مختلف تمهیدگران، برای افراد مورد نیاز به اخذ مجوز تمهیدگری نیز موانعی از جنس خدمات انحصاری تمهیدگری به وجود نیارد. توضیح بیشتر آنکه در حوزه‌های مختلف، از جمله مشاوره مالیاتی، پزشکی، و کالت و حتی مهندسی، معمولاً تعارضی میان «لزوم تخصص حرفه‌ای» و «جلوگیری از ایجاد انحصار در بازار» وجود دارد. بسیاری از مطالعات و تجربه‌های بین‌المللی نشان داده‌اند که انواع راه‌حل‌های میانه می‌تواند این تعارض را به نوعی برطرف کرده یا کاهش دهد؛ روش‌هایی چون: طبقه‌بندی تمهیدگران بر اساس سطوح مختلف تخصص و تجربه، رتبه‌بندی تمهیدگران بر اساس نظر و تجربیات مؤدیان، ارائه دوره‌های آموزشی رایگان یا کم‌هزینه توسط سازمان امور مالیاتی و استفاده از فناوری‌های خودکار برای افزایش دسترسی؛ بدیهی است که توجه به تجارب دیگر کشورها می‌تواند برای درک سازوکارها و راه‌حل‌های عملیاتی، الهام‌بخش و کمک‌کننده باشد.

به لحاظ توجه به تجربیات نظام‌های تمهیدگری، مراجعه به موضع نظام قانونی و نیز مالیاتی ایالات متحده نمونه جالبی است؛ همان‌طور که پیش از این اشاره شد، سازمان امور مالیاتی در آن کشور حق ایجاد هیچ‌گونه انحصار و حتی الزام به اخذ مجوز تمهیدگری برای کسب عنوان تمهیدگری را ندارد. به رغم فقدان قدرت قانونی در اعمال استانداردهای اجباری در امر تمهیدگری در آن کشور، سازمان امور مالیاتی از ابزارهایی چون آموزش برای افزایش کیفیت تمهیدگری و تکمیل اظهارنامه بهره‌برداری می‌کند: آموزش تمهیدگران از طریق ابزارها و رسانه‌های مختلف همچون پست الکترونیکی و آموزش چهره‌به‌چهره و البته با تمرکز بر اطلاعات در اختیار افراد واجد شماره PTIN [۲]. در کنار این چارچوب از اصول حاکم بر تدوین قانون و آیین‌نامه‌های اجرایی که در جدول ۴ مورد اشاره قرار گرفته است، دو موضوع مرتبط دیگر نیز باید در قانون مورد توجه قرار گیرد:

۱ موضوع نخست، موضع‌گیری قانون مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، نسبت به مؤدیانی ایرانی مقیم در خارج از کشور است. همان‌طور که در جدول ۴ تصریح شده است، دولت نه تنها محق به استیفای مالیات از هم‌وطن‌های مقیم خارج از کشور است، بلکه مکلف به ارائه خدمات تمهیدگری برای ایشان است. با توجه به وجود فاصله جغرافیایی و احتمال بروز مشکلاتی همچون اعطای و کالت یا نمایندگی به تمهیدگران داخلی، دولت باید سازوکاری برای تسهیل این اتفاق در نظر گیرد.

۲ موضوع دوم به همه‌گیر شدن و ظهور احتمالی برنامه‌های کاربردی بر خط و غیربرخط رایانه‌ای و اینترنتی در صورت اجرای قانونی با عنوان مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی [یا اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم به منظور تحقق ایده مالیات بر مجموع درآمد اشخاص] برمی‌گردد؛ برنامه‌ها و سایت‌های مختلف با طراحی و برنامه‌نویسی مؤلفه‌های مربوط به اظهارنامه مالیاتی یا بهره‌گیری از ظرفیت‌های هوش مصنوعی، می‌توانند تا حدی نقش مشاور یا راهنما برای تکمیل اظهارنامه را بر عهده گیرند. از طرفی بر اساس اصل تسهیل تکمیل اظهارنامه توسط مؤدی و نیز اصل آزادی او در انتخاب شیوه تکمیل اظهارنامه، نباید مانعی در استفاده او از انواع ابزارهای تمهیدگری رسمی یا غیررسمی ایجاد شود. در همین راستا، نباید بازاری انحصاری برای ورود برنامه‌نویسان و شرکت‌های نرم‌افزاری ایجاد کرده و عملاً مسئولیت پیچیده جدیدی برای سازمان امور مالیاتی ایجاد کرد. از این رو پیشنهاد اصلی در این محور آن است که اولاً، دولت یا سازمان امور مالیاتی مکلف به ارائه معیارهایی برای رتبه‌بندی برنامه‌های کاربردی بر خط و غیربرخط تمهیدگری اظهارنامه مالیاتی باشد و ثانیاً، با درخواست برنامه‌نویسان و شرکت‌های نرم‌افزاری برای رتبه‌بندی برنامه‌های کاربردی مربوطه، نرم‌افزار یا برنامه مورد نظر را به‌طور رایگان بر اساس آن معیارها رتبه‌بندی کند و به شکل رایگان و عمومی اطلاعات این رتبه‌بندی را در اختیار مؤدیان قرار دهند. مؤدیان با مشاهده این رتبه‌بندی قدرت انتخاب مناسبی از میان برنامه‌ها و سایت‌های مختلف داشته و طبیعتاً تمایل بیشتری به استفاده از نرم‌افزارها و برنامه‌های کاربردی معتبرتر از خود نشان خواهند داد.

جدول ۴. اصول پیشنهادی حاکم بر سهولت دسترسی و آزادی انتخاب مؤدیان در حوزه تمهیدگری

اصول ناظر به مؤدی	اصول ناظر به دولت	اصول ناظر به تمهیدگر
<ul style="list-style-type: none"> تسهیل تکمیل اظهارنامه از جانب مؤدی. آزادی در انتخاب تمهیدگر. در دسترس بودن دوره‌های آموزشی رایگان برای آشنایی با شیوه صحیح تکمیل اظهارنامه. 	<ul style="list-style-type: none"> دریافت حداکثری اظهارنامه. دریافت اظهارنامه‌هایی که به‌درستی تکمیل شده است. دریافت اظهارنامه مالیاتی از افراد ایرانی مقیم خارج از کشور. 	<ul style="list-style-type: none"> اخذ آسان مجوز تمهیدگری و تسهیل کسب‌وکار تمهیدگری. برقراری ارتباط میان «زمان اعتبار مجوز تمهیدگری» با «کیفیت و صلاحیت‌های مشاوره و تمهیدگری».
<ul style="list-style-type: none"> تکمیل صحیح و تسلیم به‌موقع اظهارنامه 	<ul style="list-style-type: none"> به رسمیت شناخته شدن شیوه‌های مختلف استفاده از خدمات تمهیدگری. تسهیل اعطای مجوز به متقاضیان تمهیدگری. ارائه خدمات رایگان آموزشی به مؤدیان. تسهیل بهره‌گیری مؤدیان مقیم خارج از کشور از خدمات تمهیدگران مقیم داخل و خارج از کشور (ارتباط معتبر و آسان میان تمهیدگران داخلی و مؤدیان مقیم خارج از کشور). انجام رتبه‌بندی سایت‌ها و برنامه‌های کاربردی برخط و غیربرخط و اعلام رایگان به مؤدیان. 	<ul style="list-style-type: none"> تسهیل تکمیل اظهارنامه از جانب مؤدی. آزادی در انتخاب تمهیدگر. در دسترس بودن دوره‌های آموزشی رایگان برای آشنایی با شیوه صحیح تکمیل اظهارنامه.

مأخذ: یافته‌های پژوهش.

۱-۳-۱. ارتباط قوانین و مقررات موجود در ایران با محور نخست

از منظر قوانین داخلی ایران می‌توان از ظرفیت‌های موجود برای تعریف انواع تمهیدگران استفاده کرد. دو نوع مهم از این تمهیدگران که قابلیت ارائه خدمات تمهیدگری را دارند، وکلای دادگستری و حسابداران رسمی هستند. با توجه به اطلاعات و دانش وکلا، لزوم انجام مشاوره و تمهیدگری توسط ایشان منطقی به نظر می‌رسد. در باب حسابداران رسمی نیز باید توجه داشت که در قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی» گام‌های نخست برای تشکیل جامعه حسابداران رسمی برداشته شد. پس از آن بر حسب آیین‌نامه‌های مصوب دولتی،^۱ شرایط کسب عنوان «حسابدار رسمی» تعیین شد. پیشنهاد اصلی در این فقره نیز آن است که قابلیت تمهیدگری از جانب این دو دسته از نوع نامحدود باشد.

شایان ذکر است که در حال حاضر و به استناد ماده (۲۸) **قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷**، «جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران» تشکیل شده [۱۵] و براساس مصوبات هیئت وزیران، اساسنامه آن تأیید و مبنای عمل قرار گرفته است. براساس اساسنامه مذکور، «هیئت تشخیص» صلاحیت مشاوران رسمی مالیاتی را احراز و تأیید می‌کند [۱۶]. در ماده (۲۸) اساسنامه^۲ شرایط هشت‌گانه لازم برای عضویت در

۱. از جمله این آیین‌نامه‌ها، «آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» مصوب ۲۲ مردادماه سال ۱۳۷۴ هیئت وزیران است.

۲. ماده (۲۸) اساسنامه با لحاظ اصلاحیه سال ۱۳۹۹: شرایط لازم برای عضویت در جامعه به شرح زیر است: (۱) دارا بودن تابعیت ایرانی، (۲) اعتقاد و التزام به قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، (۳) حسن شهرت به رعایت موازین شرعی، اخلاقی، رفتاری و مالی، (۴) دارا بودن مدرک تحصیلی کارشناسی یا بالاتر در رشته‌ها و حوزه‌های مالی، مالیاتی، حسابداری، حسابرسی، حقوقی، اقتصادی، بازرگانی و سایر رشته‌ها و گرایش‌های مرتبط با تصویب هیئت تشخیص، (۵) نداشتن رابطه استخدایی (اعم از رسمی یا پیمانی یا قرارداد انجام کار معین یا عناوین مشابه) با دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری، (۶) داشتن حداقل ۱۰ سال سابقه کار تمام‌وقت در یکی از مشاغل مالیاتی، حسابداری، حسابرسی، حقوقی، مالی و محاسباتی، تدریس دروس مالیاتی، مالی و محاسباتی و اقتصادی در دانشگاه‌ها و مراکز علمی و آموزشی کشور، (۷) قبولی در آزمون ویژه عضویت در جامعه و (۸) نداشتن محکومیت کیفری مؤثر.

تبصره «۱» - رؤسای سازمان‌ها و ادارات کل امور اقتصادی و دارایی استان‌ها، ذی‌حسابان و مدیران تخصصی وزارت امور اقتصادی و دارایی و مدیران کل معاونت درآمدهای مالیاتی وقت و معاونان مالیاتی آنها و افرادی که دارای حداقل ۶ سال سابقه خدمت در سمت‌های معاون در سازمان امور مالیاتی کشور، مدیر کل و معاون مدیر کل در امور مالیاتی، اعضای شورای عالی مالیاتی، عضو هیئت عالی انتظامی مالیاتی، دادستان انتظامی مالیاتی، نماینده سازمان در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و قبل از تشکیل سازمان مذکور، مدیران کل و معاون مالیاتی مدیر کل و نمایندگان هیئت‌های حل اختلاف وزارت امور اقتصادی و دارایی و همچنین رؤسای امور مالیاتی (ممیز کل مالیاتی) اعضای هیئت‌های حسابرسی موضوع ماده (۲۵۱) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم با دارا بودن حداقل ۱۰ سال سابقه خدمت مالیاتی با مدرک تحصیلی حداقل کاردانی و بالاتر با تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌توانند در صورت دارا بودن سایر شرایط مذکور در این ماده پس از بازنشستگی بدون گذراندن آزمون ویژه عضویت در جامعه، کارت مشاوران رسمی مالیاتی را دریافت نمایند. تبصره «۲» - در اجرای مقررات بند «۵» این ماده، تدریس در دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی اشتغال محسوب نمی‌گردد.



جامعه مشاوران رسمی مالیاتی تصریح شده است. در تبصره «۱» این ماده نیز به موارد مستثنای احراز شرط «قبولی در آزمون ویژه عضویت» برای عضویت در جامعه مشاوران رسمی مالیاتی اختصاص دارد [۱۵]. اینکه آیا در قانون، اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی را به عنوان یکی دیگر از انواع تمهیدگران مجاز تعریف کنیم، وابسته به عوامل متعددی بوده و در حال حاضر موضع گیری نهایی به آسانی ممکن نیست.

پیشنهاد نهایی در باب اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی می‌تواند آن باشد که در قانون، این دسته از افراد به عنوان طبقه‌ای مجزا به عنوان تمهیدگران مجاز تعریف نشوند؛ با وجود این، دقت به شرایط اعلام شده برای عضویت در این نهاد، علی‌الخصوص شرط ششم که مستلزم «داشتن حداقل ۱۰ سال سابقه کار تمام‌وقت در یکی از مشاغل مالیاتی، حسابداری، حسابرسی، حقوقی، مالی و محاسباتی، تدریس دروس مالیاتی، مالی و محاسباتی و اقتصادی در دانشگاه‌ها و مراکز علمی و آموزشی کشور» است و نیز «در دسترس نبودن عملکرد این نهاد در اعطای مجوزهای عضویت در جامعه»،^۱ تصریح عنوان این نهاد در قانون را قابل تأمل و بررسی بیشتر می‌کند. شایان ذکر است که با تعریف حداکثری انواع تمهیدگران (که در ادامه گزارش گستره آن تکمیل خواهد شد)، افرادی که صلاحیت عضویت در جامعه مشاوران رسمی مالیاتی را داشته باشند، می‌توانند ذیل یکی از انواع تمهیدگران مالیاتی قرار گیرند.

موضوع دیگری که در تطبیق با انواع تمهیدگران تعریف شده در نظام مالیاتی ایالات متحده باید به آن توجه شود آن است که در مجموعه قوانین و آیین‌نامه‌های اجرایی در کشورمان «اکچوئر داخلی» و «اکچوئر رسمی»^۲ نیز تعریف شده‌اند، اما با توجه به عدم ارتباط مستقیم بیم‌سنجی (اکچوئری) با مقوله مشاوره و تمهیدگری، محدودیت اختیارات نمایندگی ایشان از مؤدیان و حجم قابل چشم‌پوشی استفاده از خدمات بیم‌سنج‌ها در تجربه‌های تمهیدگری - آن‌طور که در جدول ۲ قابل مشاهده است - در نظر گرفتن این دسته از تمهیدگران به عنوان یک طبقه مجزا از تمهیدگری توصیه نمی‌شود.

بنابراین و در مقام جمع‌بندی نسبت به مقررات، ضوابط و نهادهای موجود در کشور، توصیه بر آن است که از ظرفیت و کلاهی دادگستری، حسابداران رسمی و اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی برای این منظور استفاده کرد، اما با توجه به شرایط موجود، در قوانین و مقررات ناظر به ایجاد و راه‌اندازی نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی، بر بهره‌گیری از اکچوئرهای تمرکز و تأکیدی صورت نگیرد.

۲-۳. محور دوم: مواجهه با مؤدیان کم‌درآمد یا خاص

یکی از مبانی توجیه‌کننده مالیات، اهداف بازتوزیعی مالیات‌ستانی است؛ مالیات‌ستانی در کلیت خویش، باید حامی شهروندان کم‌درآمد باشد. از طرف دیگر معمولاً امکان تکمیل صحیح اظهارنامه و انجام وظایف مدنی برای اقشار کم‌درآمد کمتر است. با توجه به این واقعیات، دولت باید حمایت خاصی نسبت به این دسته از افراد تدارک ببیند. این حمایت در مقوله تمهیدگری، به معنای تکلیف دولت به ارائه خدمات رایگان تمهیدگری اظهارنامه مالیات به مؤدیان کم‌درآمد است.

به نظر می‌رسد در صورت اجرایی شدن چنین سازوکارهایی، در کنار تلاش دولت برای ارائه خدمات رایگان تمهیدگری اظهارنامه به اقشار کم‌درآمد، انواع متنوعی از نهادها و انجمن‌های مدنی، خیریه، صنفی و محلی نیز به ارائه چنین خدماتی اقدام خواهند کرد و از این رو می‌توان

۱. منظور از گزارش عملکرد این جامعه، بررسی آن از نظر شاخص‌های اعمال انحصار در بازار مشاوره مالیاتی است. با توجه به عدم اطلاع از درصد افراد مشمول تبصره «۱» ماده (۲۸) اساسنامه جامعه نسبت به کل اعضای جامعه و نیز نبود ارزیابی از آزمون‌های ویژه عضویت در جامعه، قضاوت در باب عادلانه بودن سازوکارهای موجود در این نهاد برای تعمیم آن به موضوع مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در حاله‌ای از ابهام قرار خواهد گرفت. اگر شائبه وجود انحصار یا تعارض منافع در موضوعات این جنبی وجود داشته باشد، انصاف حکم می‌کند که از ایجاد تکیه‌گاه قانونی برای چنین نهادهایی در قانونی جدید اجتناب شود و اظهار نظر در این باره به بررسی‌های بیشتر از منظر شفافیت، عدم انحصار و تسهیل کسب و کار محول شود.

۲. در ایران، «اکچوئر داخلی» فردی است که پس از دریافت تأییدیه از بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران، مسئولیت فعالیت‌های مربوط به بیم‌سنجی را در یک نهاد یا سازمان بر عهده می‌گیرد. در آیین‌نامه ۹۰ شورای عالی بیمه با عنوان «آیین‌نامه نحوه احراز صلاحیت حرفه‌ای کارکنان کلیدی و عملیاتی مؤسسات بیمه»، مسئولیت «اکچوئر داخلی» تعریف شده که نیازمند تحصیل در رشته‌های «اکچوئری، آمار، بیمه، ریاضی، آمار، اقتصاد و گرایش‌های مربوط به این رشته‌ها» و نیز پنج سال تجربه در حوزه بیمه است. آیین‌نامه ۷۸ شورای عالی بیمه با عنوان «آیین‌نامه اکچوئر رسمی بیمه» نوع دیگر از فعالیت اکچوئری با عنوان «اکچوئر رسمی» را تعریف کرده است. هر یک از مؤسسات بیمه ملزم به برخورداری از یک اکچوئر رسمی هستند. این افراد موظفانند حداقل سالی یک بار گزارش خود مشتمل بر ارزیابی و اظهار نظر پیرامون وضعیت مؤسسات بیمه را در محورها و قالب مشخصی به مؤسسه بیمه و بیمه مرکزی ارائه نمایند.

به تقویت ارائه این خدمات امیدوار بود.^۱

درک مؤدیان از منصفانه بودن نظام مالیاتی، عامل بسیار مهمی در پایداری نظام مالیاتی، افزایش تمکین مالیاتی و کاهش هزینه‌های سازمان امور مالیاتی برای دریافت مالیات حقه است؛ از این رو است که این مقوله شایان توجه ویژه‌ای در هر تحولی در نظام مالیاتی است. همان طور که در جدول ۵ قید شده است، اصل مهم دیگر در موضوع شیوه تعامل سازمان امور مالیاتی با اقشار کم‌درآمد، توجه به حق مؤدی و نیز تکلیف دولت نسبت به تحقق عدالت افقی و عدالت عمودی است. توجه به این حق در بهترین حالت، مستلزم وجود نظام یکپارچه مالیاتی - حمایتی است. اگر بپذیریم که دولت (به معنای کلی آن) موظف به حمایت مالی از دهک‌های درآمدی پایین‌تر است و از طرف دیگر یکی از مبانی توجیه‌کننده مالیات، کاهش اختلاف طبقاتی است، توصیه اکید بر آن است که اعمال هر نوع حمایت مالی از جانب دولت (به معنای کلی آن) از شهروندان، از مجرا و با اطلاع سازمان امور مالیاتی صورت گیرد. تحقق نظام عادلانه مالیات بر مجموع درآمد مستلزم پایشی یکپارچه نسبت به درآمدها و هزینه‌های شهروندان جامعه است. اگر چنین نظام یکپارچه‌ای وجود نداشته باشد، امکان بروز رفتارهای ناعادلانه با افراد جامعه وجود دارد؛ چه بسا یک مؤدی در کنار برخورداری از استرداد مالیاتی، از حمایت‌های مالی انواع نهادهای حمایتی نیز برخوردار باشد. از این رو اصل «رفتار عادلانه از منظر تحقق عدالت عمودی و افقی»، قاعده حاکم بر تعامل دولت با مؤدیان کم‌درآمد است.

شایان ذکر است که نمی‌توان به دلایلی همچون افزایش تعداد اظهارنامه‌های دریافتی توسط سازمان امور مالیاتی در این موقعیت و به واسطه بروز چنین دشواری‌هایی برای مؤدیان و سازمان امور مالیاتی، از سازوکارهایی مشابه ایده «مالیات منفی بر درآمد»^۲ دست کشید. توضیح آنکه یکی از دلایلی که برخی اقتصاددانان بر استقرار نظام مالیات منفی تأکید دارند، کاهش آثار نامطلوب پرداخت‌های مستقیم حمایتی است. پرداخت مستقیم یارانه به افراد، بدون توجه به وضعیت درآمدی آنها، می‌تواند انگیزه کار و تولید را کاهش دهد و به جای تشویق افراد به افزایش درآمد، موجب اتکای آنها به حمایت‌های دولتی شود، اما اگر این حمایت‌ها از طریق نظام مالیات منفی صورت گیرد، افراد تشویق می‌شوند تا با افزایش درآمد خود از مزایای این نظام بهره‌مند شوند و در عین حال فشار مالیاتی کمتری را تحمل کنند. اساساً یکی از مؤلفه‌های مورد توجه در طراحی نظام مالیات بر درآمد اشخاص، استقرار مالیات منفی بر درآمد است: «... منطقی به نظر می‌رسد... فردی که درآمد قبل از اخذ مالیات وی پایین‌تر از برخی سطوح درآمدی باشد، باید یارانه‌ای از نظام مالیات بر درآمد دریافت کند [۱۴]». بسیاری از اقتصاددانان بر این باورند که اگر پرداخت‌های مستقیم حمایتی به مؤدیان و خانوارهای نیازمند، از مجرای نظام مالیات بر درآمد اشخاص صورت گیرد، می‌توان از آثار نامطلوب انگیزشی حاصل از پرداخت‌های حمایتی مستقیم کاست [۱۴].

بنابراین استقرار سازوکار مالیات منفی و نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی نه تنها باعث می‌شود که افراد کم‌درآمد از حمایت‌های مالیاتی برخوردار شوند، بلکه می‌تواند به ارتقای اعتماد در جامعه و افزایش تمکین مالیاتی منجر شود. افرادی که از این نظام استفاده می‌کنند، انگیزه بیشتری برای اعلام دقیق درآمدهای خود خواهند داشت و این باعث می‌شود که اظهارنامه‌های مالیاتی دقیق‌تر و صحیح‌تر تنظیم شوند.

۱. شایان تأکید است که تجربه جهانی نشان می‌دهد که خیریه‌ها می‌توانند در ارائه خدمات مشاوره مالیاتی نقش مؤثری داشته باشند، اما برای تضمین کیفیت و صحت این خدمات، وجود ضوابط قانونی و نظارتی ضروری است. بدون وجود این ضوابط، خطر ارائه اطلاعات نادرست یا ناصحیح و همچنین سوءاستفاده از اعتماد مردم به خیریه‌ها افزایش می‌یابد. افزون بر تجربه ایالات متحده که در بخش قبلی مورد اشاره قرار گرفت، در برخی کشورها نیز این موضوع مورد توجه قرار گرفته است؛ در استرالیا، خیریه‌ها و نهادهای غیرانتفاعی به کمک برنامه‌های مشابهی مانند Tax Help وارد عرصه تمهیدگری مالیاتی می‌شوند. این برنامه به افراد با درآمد پایین کمک می‌کند تا به صورت رایگان اظهارنامه‌های مالیاتی خود را تکمیل کنند. دولت این برنامه را از طریق سازمان مالیات استرالیا (ATO) مدیریت می‌کند و نهادهای خیریه و داوطلبانه در آن نقش مهمی ایفا می‌کنند. در استرالیا، قوانین دقیقی برای نظارت بر عملکرد خیریه‌ها وجود دارد تا اطمینان حاصل شود که این نهادها به درستی و بدون نقض فعالیت می‌کنند. در انگلستان، سازمان‌های خیریه‌ای مثل Citizens Advice نقش مهمی در ارائه مشاوره‌های مالیاتی به گروه‌های نیازمند دارند. این نهادها به افراد کمک می‌کنند تا اظهارنامه‌های مالیاتی خود را تکمیل کنند و از حقوق مالیاتی‌شان مطلع شوند. نکته مهم آن است که برای مشارکت خیریه‌ها در ارائه خدمات مالیاتی، وجود ضوابط خاص ضروری به نظر می‌رسد؛ ضوابطی چون آموزش و گواهینامه‌های خاص، نظارت و گزارش‌دهی و شفافیت فعالیت‌های خیریه‌ها.

2. Negative Income Tax

۳. در اینجا منظور از آثار نامطلوب انگیزشی آن است که در برخی از انواع حمایت‌های انجام شده توسط نهادهای حمایتی و رفاهی، دریافت این کمک‌ها مستلزم «بیکار بودن» است؛ از این رو این انگیزه برای افراد دریافت‌کننده کمک وجود دارد که انگیزه کمتری برای جستجوی شغل یا پذیرش موقعیت‌های کاری داشته باشند؛ این در حالی است که اگر در نظام مالیاتی ایده نظام یکپارچه مالیاتی - حمایتی با همان مالیات منفی مورد توجه قرار گیرد، به واسطه رفتار منصفانه و رعایت عدالت عمودی و افقی، به تناسب درآمد حاصل از شغل، راجع به میزان حمایت از این قبیل مؤدیان تصمیم‌گیری منصفانه‌ای خواهد شد.



در نتیجه، نه تنها دولت از پرداخت‌های نادرست مالیاتی جلوگیری می‌کند، بلکه افراد کم‌درآمد نیز به حقوق مالی خود دسترسی پیدا می‌کنند.^۱ افزون بر این مزایا، در صورت الزام افرادی که متقاضی بهره‌مندی از یارانه هستند، به تکمیل و ارسال اظهارنامه، شاهد گسترش فرهنگ مالیاتی و رسوخ آن به افراد مختلف و نسل‌های آتی نیز خواهیم بود.

دیگر اصل مورد ارجاع در هر گونه تغییر نهادی، کاهش یا عدم افزایش بار اداری (بوروکراتیک) تغییر است. توضیح آنکه به نظر می‌رسد مهم‌ترین مشکل اجرایی قابل تصور در فرایند تحقق نظام مالیاتی - حمایتی در قالب نظام مالیات بر درآمد اشخاص، افزایش بار اداری فرایند انتقال حمایت‌های مالی از جانب سازمان امور مالیاتی به مؤدیان است؛ اما نکته مهم در اینجا، شیوه تنظیم سازو کارهاست که می‌تواند منجر به افزایش یا کاهش بار اداری شود. با توجه به وجود بسترهای ارتباطی و ابزارهای نوین پردازش اطلاعات، اساساً نیازی به تحمیل وظیفه‌های جدید به سازمان امور مالیاتی کشور در انتقال حمایت‌های مالی نیست؛ کافی است تمامی حمایت‌های مالی و یارانه‌های پرداختی از نهادهای حامی: (۱) منوط به ارائه اظهارنامه مؤدی شده و (۲) با نظارت و از مجرای سازمان امور مالیاتی صورت گیرد. بنابراین ورود سازمان امور مالیاتی صرفاً از جنبه نظارت، اطلاع از مجموع کمک‌های مالی حمایتی نسبت به مؤدیان و تأیید میزان پرداخت حمایت به افراد مشمول است، به نحوی که پرداخت یارانه و حمایت‌های مالی منوط به نظر سازمان امور مالیاتی باشد؛ اساساً این توصیه به معنای برعهده گرفتن مستقیم مسئولیت پرداخت یارانه نقدی و کمک‌های نهادهای حمایتی توسط سازمان نیست.^۲

جدول ۵. اصول پیشنهادی حاکم بر تعامل سازمان با مؤدیان کم‌درآمد در حوزه تمهیدگری

اصول ناظر به تمهیدگری	اصول ناظر به دولت	اصول ناظر به مؤدی	بازیکنان جنبه حقوقی
<ul style="list-style-type: none"> دریافت حق الزحمه تمهیدگری از دولت، نهادهای خیریه یا سازمان‌های مردم‌نهاد 	<ul style="list-style-type: none"> بهره‌گیری از اطلاعات پایگاه‌های حمایتی 	<ul style="list-style-type: none"> بهره‌مندی مؤدیان کم‌درآمد یا خاص از خدمات رایگان تمهیدگری مالیاتی. مواجهه عادلانه از منظر عدالت عمودی و افقی (برخوردار از نظام مالیاتی - حمایتی). 	حق
	<ul style="list-style-type: none"> ارائه خدمات رایگان تمهیدگری به مؤدیان کم‌درآمد یا خاص. حمایت از تمهیدگران انتصابی. رفتار عادلانه با مؤدیان از منظر عدالت افقی و عمودی (ارائه نظام یکپارچه مالیاتی - حمایتی منوط به تکمیل اظهارنامه). کاهش / عدم افزایش بار اداری حین تغییرات نهادی. 	<ul style="list-style-type: none"> تکمیل اظهارنامه برای برخوردار از حمایت‌ها و پرداخت‌های انتقالی 	تکلیف

مأخذ: همان.

۳-۳. محور سوم: مسئولیت تکمیل اظهارنامه

اصل مهم در تدوین قانون و طراحی سازو کارهای رسیدگی به اختلافات مالیاتی آن است که هر فرد متناسب و ناظر به موضوعی که در حیطه

۱. فرض کنید حداقل سطح درآمد خالص قابل قبول برای پرداخت مالیات در کشور ۵۰۰ میلیون ریال در سال باشد. در این حالت فردی با درآمد خالص ۳۰۰ میلیون ریال در سال، با مالیات منفی بر درآمد، به جای پرداخت مالیات، ۱۰۰ میلیون ریال یارانه از دولت دریافت می‌کند تا درآمد وی به سطح نزدیک‌تری به حداقل درآمد خالص مالیاتی برسد. برای اینکه چنین فردی بتواند به درستی از این حق بهره‌مند شود، او باید اظهارنامه خود را تکمیل کرده و درآمد واقعی و نیز هزینه‌های قابل قبول خود را گزارش دهد یا آنکه براساس سامانه‌های تعریف شده در ثبت هزینه کرد، آنها را مورد تأیید قرار دهد. در این مرحله، نقش تمهیدگران مالیاتی بسیار حیاتی است، چرا که این افراد می‌توانند به او در تکمیل اظهارنامه و دریافت یارانه کمک کنند. ۲. شایان تأکید است که مزیت دیگر این کار، چابکی نهادهای حمایتی همچون کمیته امداد و بهزیستی در تدارک و ارائه خدمات و کمک‌های غیرمالی و تخصصی به جامعه هدف است. این اقدام موجب کاهش بار اداری آن نهادها و تمرکز بر حمایت‌های غیرمالی رفع‌کننده نیازهای اصلی و توسعه‌دهنده استعدادها و مزیت‌های جامعه هدف نیز خواهد شد.

اختیار و مسئولیت اوست، مورد سؤال و احیاناً بازخواست قرار گیرد. با توجه به اینکه می‌توان مسئولیت تکمیل اظهارنامه را به دو بخش متفاوت تفکیک کرد، در جدول ۶ نیز براساس حقوق و تکلیف مؤدیان و تمهیدگران این تفکیک مورد توجه قرار گرفته است؛ یک اظهارنامه تکمیل شده حاصل تجمیع دو فرایند است:

۱ بهره‌برداری از اطلاعات لازم و صحیح در آمدی و هزینه‌ای مؤدی،

۲ تکمیل دقیق اظهارنامه و انجام انواع محاسبات مورد نیاز در این راستا.

وضعیت قابل تصور در تعیین مسئولیت تکمیل اظهارنامه آن است که فرایند نخست منوط به اظهار درست و کامل اطلاعات از جانب مؤدی بوده و بنابراین به‌طور مطلق مسئولیت آن برعهده مؤدی است. در مواردی که تکمیل اظهارنامه توسط تمهیدگران صورت گرفته است، ایشان تنها نسبت به موضوعاتی چون «تکمیل صحیح اظهارنامه»، «انجام محاسبات مورد نیاز» و «رعایت دستورالعمل‌های سازمان امور مالیاتی در فرایند تمهیدگری اظهارنامه مالیاتی»، پذیرای مسئولیت‌ها و بازخواست‌های احتمالی آتی هستند.

جدول ۶. اصول پیشنهادی حاکم بر مسئولیت تکمیل اظهارنامه

اصول ناظر به تمهیدگر	اصول ناظر به دولت	اصول ناظر به مؤدی	بازیکنان جنبه حقوقی
<ul style="list-style-type: none"> اگر مشکل در تکمیل اظهارنامه، ارائه اطلاعات نادرست یا کتمان اطلاعات توسط مؤدی باشد، مصون از جریمه یا اقدام تنبیهی باشد. 	<ul style="list-style-type: none"> دریافت اظهارنامه‌هایی که به‌درستی تکمیل شده است. 	<ul style="list-style-type: none"> اگر اظهارنامه توسط تمهیدگران تکمیل می‌شود، نسبت به اشتباهات محاسباتی و شیوه تکمیل اظهارنامه، مصون باشد. 	حق
<ul style="list-style-type: none"> نسبت به انجام نادرست محاسبات یا تکمیل نادرست اظهارنامه، مسئول بوده و مکلف به تکمیل صحیح اظهارنامه است. 	<ul style="list-style-type: none"> تعیین جریمه برای مؤدیانی که موجب کتمان اطلاعات یا ارائه اطلاعات نادرست شده‌اند. تعیین و اعمال جریمه برای تمهیدگرانی که موجب تکمیل نادرست اظهارنامه شده‌اند. 	<ul style="list-style-type: none"> اگر اظهارنامه توسط خود مؤدی، اقوام درجه اول مؤدی یا تمهیدگران رایگان تکمیل شود، خود مؤدی نسبت به ارائه اطلاعات نادرست و نیز اشتباهات محاسباتی و تکمیل‌کنندگی اظهارنامه، مسئول است. اگر اظهارنامه توسط تمهیدگران تکمیل می‌شود، نسبت به ارائه اطلاعات صحیح، مسئول است. 	تکلیف

مأخذ: همان.

با توجه به حق دولت در برخورداری از اظهارنامه‌های تکمیل شده صحیح، قانونگذار مکلف است جریمه‌هایی برای مؤدیانی که اطلاعات مورد نیاز را کتمان کرده‌اند یا اطلاعات نادرست در آمدی یا هزینه‌ای را مبنای تکمیل اظهارنامه قرار داده‌اند، در نظر گیرد. همچنین تمهیدگرانی که قالب‌های تنظیم اظهارنامه - که توسط سازمان ابلاغ می‌شود - را رعایت نکرده‌اند یا در انجام محاسبات مورد نیاز یا هر مؤلفه‌ای که موجب تنظیم یک اظهارنامه صحیح می‌شود با دقت عمل نکرده‌اند، باید پذیرای جریمه‌هایی از جمله عدم امکان تمهیدگری برای سال یا سال‌های آتی باشند. همچنین بدیهی است که در تعیین جریمه باید اصل تناسب میان اشتباه صورت گرفته و جریمه اعمالی رعایت شود.

در مقوله پذیرش مسئولیت حقوقی تکمیل اظهارنامه توسط تمهیدگرانی که بابت تمهیدگری مبلغی را به‌عنوان حق الزحمه دریافت نکرده‌اند و به‌نوعی اقدام به کمک‌رسانی به مؤدی کرده‌اند، به لحاظ حقوقی باید پذیرای یک استثنا باشیم؛ براساس قاعده احسان نمی‌توان ورود هرگونه خسارت یا ضرر از جانب فردی که با انگیزه خدمت و نیکوکاری صورت گرفته را به فاعل آن نسبت داد و مطالبه جبران یا مسئولیت‌پذیری از وی داشت. از این رو در بخش تکالیف مؤدیان در جدول ۶ پیشنهاد شده است که اگر اظهارنامه توسط خود مؤدی، اقوام درجه اول مؤدی یا تمهیدگران رایگان تکمیل شود، تنها خود مؤدی نسبت به ارائه اطلاعات نادرست و نیز اشتباهات محاسباتی و تکمیل‌کنندگی اظهارنامه، مسئول است.



۴-۳. محور چهارم: حق الزحمه مشاوره و تمهیدگری

یکی از محورهای نیازمند به تنظیم‌گری، رابطه مالی میان تمهیدگران و مؤدیان است. هر چند اصل حاکم بر رابطه میان مؤدی و تمهیدگر انتخابی، اصل آزادی قرارداد است و عملاً این تعامل ارتباط مستقیمی با سازمان امور مالیاتی ندارد، اما لازم است که قواعدی در کنار این اصل کلی برای حمایت از حقوق مؤدیان و نیز دولت وجود داشته باشد.

مؤدی باید نسبت به پرداخت مبلغ حق الزحمه، پیش از تکمیل اظهارنامه توسط تمهیدگر انتخابی، متعهد باشد. در مقابل نیز تمهیدگر، موظف به اعلام مبلغ تقریبی حق الزحمه خویش پیش از تکمیل اظهارنامه است. البته انتظار می‌رود که این حق الزحمه به مرور زمان براساس معیارهایی چون میزان درآمد مؤدی تنظیم شود. بدیهی است که نباید سازمان امور مالیاتی یا هر نهاد دیگری را درگیر تعیین حق الزحمه کرد و البته با توجه به تدارک شرایط رقابتی و دسترس‌پذیری به تمهیدگران، دولت هم نباید مانعی برای عقد انواع توافقات میان ایشان شود. در این موضوع نیز مراجعه مجدد به تجربه موجود می‌تواند کمک‌کننده باشد؛ به‌رغم سابقه و عمق بازار مشاوره و تمهیدگری در ایالات متحده، در حال حاضر نیز عدم شفافیت هزینه‌های تمهیدگری در مواجهه اولیه مؤدی با تمهیدگران، از مشکلات رایج برای مؤدیان است. مرکز ملی حقوق مصرف‌کنندگان در آمریکا تأیید کرده که امتناع از اعلام اولیه اجرت تکمیل اظهارنامه توسط افراد غیر تخصصی و ثبت‌نام نشده در پایگاه‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی، موضوعی معمول و فراگیر است [۲]. این عدم شفافیت، مانع ایجاد قدرت مقایسه برای مؤدی و ایجاد هزینه‌های اضافی برای او شده است. جالب آنکه در گزارش رسمی سرویس حمایت از مؤدیان خطاب به مجلس نمایندگان، که با هدف مواجهه مناسب با مشکلات موجود در عرصه تمهیدگری مالیاتی تدوین شده، یکی از محورهای مورد تأکید «رفع عدم شفافیت موجود در اجرت/ هزینه تکمیل اظهارنامه» عنوان شده است [۲]. از این رو امروزه یکی از موضوعات مورد توجه در نظام تمهیدگری در ایالات متحده، اهمیت شفاف بودن حق الزحمه تمهیدگران است؛ طبق حق «آگاه بودن مؤدیان» براساس منشور حقوق مؤدیان در این کشور، آنها باید به جزئیات هزینه‌های صورت گرفته برای تکمیل و تمهید اظهارنامه اشراف داشته باشند [۲].

جدول ۷. اصول پیشنهادی حاکم بر رابطه مالی میان مؤدی و تمهیدگران و حق الزحمه تمهیدگران

اصول ناظر به مؤدی	اصول ناظر به دولت	اصول ناظر به تمهیدگر
<ul style="list-style-type: none"> آزادی قرارداد میان مؤدی و تمهیدگر. شفافیت و اطلاع اجمالی از حق الزحمه پرداختی پیش از عقد قرارداد میان مؤدی و تمهیدگر. 	<ul style="list-style-type: none"> اطلاع از مبادلات میان مؤدی و تمهیدگر در چارچوب قوانین مالیاتی. بهره‌گیری از داده‌های درست نسبت به درآمدهای و هزینه‌های مؤدیان. دریافت اظهارنامه‌هایی که به درستی تکمیل شده است. 	<ul style="list-style-type: none"> دریافت حق الزحمه تمهیدگری از مؤدی یا حسب مورد از دولت، نهادهای خیریه یا سازمان‌های مردم‌نهاد
<ul style="list-style-type: none"> پرداخت حق الزحمه [به تمهیدگران انتخابی] 	<ul style="list-style-type: none"> ارائه خدمات رایگان تمهیدگری به مؤدیان کم‌درآمد یا خاص. حمایت از تمهیدگران انتصابی. در نظر گرفتن درصدی از هزینه تمهیدگری به‌عنوان کسورات مالیاتی سال آتی مؤدی. 	<ul style="list-style-type: none"> ثبت اطلاعات تبادلات مالی با مؤدی در سامانه مؤدیان

مأخذ: همان.

وجود تجربه پیش‌گفته و بروز مسئله فوق در واقعیت، ما را به اتخاذ رویکردی برای رفع چنان مشکلاتی رهنمون می‌کند؛ هر چند در این

۱. از نظر تطبیقی یا اتکا به ساختار قانونی موجود در کشور، این اصل متکی به ماده (۱۰) قانون مدنی است: «قراردادهای خصوصی نسبت به کسانی که آن را منعقد نموده‌اند در صورتی که مخالف صریح قانون نباشد نافذ است.»

رویکرد، دولت دخالتی در تعیین حق الزحمه تمهیدگران مالیاتی ندارد، اما تمهیدگران موظف به گزارش دستمزد یا حق الزحمه خویش به سازمان امور مالیاتی هستند؛ ایشان در تکمیل یک اظهارنامه به عنوان تمهیدگر فعالیت می کنند، اما خود به عنوان یک مؤدی نیز برای سازمان امور مالیاتی محسوب می شوند. به این دلیل باید حق الزحمه دریافتی خود از این طریق را به اطلاع سازمان امور مالیاتی یا سامانه های مربوط به ثبت اطلاعات درآمدی مشاغل برسانند.

برای اظهار درست اطلاعات و ایجاد انگیزه برای مشارکت مناسب تمهیدگران و مؤدیان در انتقال اطلاعات صحیح مربوط به اجرت مشاوره و تمهیدگری، می توان از یک ابزار انگیزشی استفاده کرد. پیشنهاد می شود سازمان امور مالیاتی درصدی از حق الزحمه پرداختی توسط مؤدی - که البته به اطلاع سازمان امور مالیاتی رسیده است - را به عنوان کسورات مالیاتی سال آتی اظهارنامه مؤدی در نظر گیرد. با پیش بینی این عامل انگیزاننده، مؤدیان تشویق به ابراز میزان درست حق الزحمه تمهیدگری مالیاتی می شوند؛ از طرف دیگر به واسطه تمایل تمهیدگر به عدم گزارش درآمد بالاتر به سازمان امور مالیاتی، سازوکار پیشنهادی در مجموع تضمین گرا ارائه اطلاعات درست به سازمان خواهد بود.^۱ شایان ذکر است که تدارک چنین سازوکاری دو دلیل توجیه کننده دارد:

۱ کاهش کتمان اطلاعات درآمدی تمهیدگران،

۲ کمک رسانی تمهیدگران به تحقق اصل «دریافت اظهارنامه هایی که به درستی تکمیل شده است» به عنوان یکی از حقوق دولت. در هر حال تمهیدگری فعالیتی است که هزینه های بررسی را کاهش و مخاطره تکمیل نادرست اظهارنامه را کاهش می دهد. مجموعه این اصول در دو محور حقوق و تکالیف ناظر به مؤدیان، دولت و تمهیدگران در جدول ۷ تبیین شده است.

۵-۳. محور پنجم: ملاحظات مربوط به محرمانگی و استثنائات آن

مؤدی با ارائه اطلاعات هویتی، درآمدی، هزینه ای یا هرگونه اطلاعات مرتبط دیگری به مشاور و تمهیدگر مالیاتی خواستار تکمیل اظهارنامه و احتمالاً ارائه مشورت برای اطلاع از ظرفیت های قانونی برای احقاق حقوق خود است. فرض حاکم بر این تعامل، امین بودن تمهیدگر و ایجاد رابطه مبتنی بر اعتماد میان طرفین این قرارداد است؛ از این رو و ملاحظه مقوله محرمانگی^۲ از جمله محورهای مهم در طراحی نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی است.

در جدول ۸، اصول حاکم بر حقوق و تکالیف مؤدی، دولت و تمهیدگر در موضوع رعایت محرمانگی پیشنهاد شده است. تمهیدگران باید از هرگونه افشای غیر مجاز اطلاعات مؤدیان یا سوء استفاده از این اطلاعات حین و بعد از تمهیدگری اظهارنامه اجتناب کنند. هم راستا با وجود این تکلیف برای تمهیدگران، دولت (به معنای کلی آن) مکلف به اعمال مجازاتی برای تمهیدگران افشاکننده یا سوء استفاده کننده از اطلاعات مؤدیان است.^۳

۱. کسورات مالیاتی (Tax Deductions) به کسرهایی اشاره دارد که مؤدیان می توانند از درآمد مشمول مالیاتی خود کم کنند تا مبلغی که به عنوان مالیات پرداخت می کنند، کاهش یابد. این کسورات عملاً بخشی از هزینه های خاص را از درآمد کل مؤدی کسر کرده تا میزان مالیات بر درآمد کاهش یابد. توضیح بیشتر درباره موضوع مورد اشاره آنکه فرض کنید یک مؤدی برای تکمیل اظهارنامه مالیاتی خود به یک تمهیدگر مالیاتی ۱۰ میلیون ریال حق الزحمه پرداخت کرده است. سازمان امور مالیاتی پیشنهاد داده است که ۱۰٪ از این مبلغ (۱ میلیون ریال) را در اظهارنامه مالیاتی سال بعد مؤدی به عنوان کسورات مالیاتی منظور کند. اگر مؤدی این ۱۰ میلیون ریال را به درستی به سازمان اعلام کند، در اظهارنامه سال بعد، ۱ میلیون ریال از مالیات پرداختی او به عنوان کسورات محاسبه خواهد شد. این باعث می شود که مؤدی تمایل بیشتری به اعلام مبلغ دقیق داشته باشد، زیرا می داند که این اعلام به نفع مالیاتی او در سال بعد تأثیر مثبت خواهد داشت. تمهیدگران ممکن است تمایل داشته باشند تا مبلغ حق الزحمه را کمتر اعلام کنند تا مالیات کمتری بپردازند، اما اگر سازوکار تعبیه شده به گونه ای باشد که سازمان امور مالیاتی به صورت مستقیم این اطلاعات را برای ارزیابی کسورات مالیاتی مؤدیان استفاده کند، تمهیدگران هم تمایل کمتری برای کاهش اظهار مبلغ حق الزحمه خواهند داشت. بنابراین تمهیدگر مالیاتی می داند که اطلاعات مربوط به حق الزحمه او ثبت و بررسی خواهد شد و کتمان مبلغ واقعی، احتمالاً او را در معرض مشکلات قانونی یا مالیاتی قرار می دهد.

2. Confidentiality.

۳. از نظر تجربه ایالات متحده در این موضوع جالب است که اشاره شود در نظام حقوقی و نیز مالیاتی ایالات متحده، براساس بخش ۷۲۱۶ قانون مالیات با عنوان «افشا یا استفاده از اطلاعات توسط تمهیدگران اظهارنامه»، تمهیدگران مالیاتی در صورت هرگونه افشای اطلاعات یا استفاده نادرست از اطلاعات به نحوی که مرتبط با تکمیل همه یا بخشی از اظهارنامه نباشد مجرم شناخته شده و به حداکثر ۱۰۰۰ دلار یا حداکثر یک سال حبس یا هر دو محکوم می شوند. شایان ذکر است که در ایران، از نظر تعریف جرمه یا مجازات های ناظر به عدم حفظ محرمانگی اطلاعات مؤدیان می توان از قاعده موجود در قوانین استفاده کرد؛ نزدیک ترین مستند قانونی در این زمینه، ماده (۱۵۱) کتاب پنجم قانون مجازات اسلامی (ماده (۶۴۸) قانون مجازات های اسلامی) است که براساس آن «طبا و جراحان و ماماها و دارو فروشان و کلیه کسانی که به مناسبت شغل یا حرفه خود محرم اسرار می شوند هر گاه در غیر از موارد قانونی، اسرار مردم را افشا کنند به سه ماه و یک روز تا یک سال حبس و یا به یک میلیون و پانصد هزار تا ۶ میلیون ریال جزای نقدی محکوم می شوند».



افزون بر تمهیدگران باید از برنامه‌های کاربردی و اینترنتی نیز غافل نبود؛ همان‌طور که در محور نخست این بخش تأکید شد، سازمان می‌تواند با ارائه معیارهایی برای ارزیابی برنامه‌های برخط و غیربرخط کمک‌کننده در فرایند تکمیل اظهارنامه، شرایط را برای انتخاب آگاهانه مؤدی از میان برنامه‌ها و سایت‌های قابل استفاده فراهم کند. در این مورد، یکی از شرایط مهم ارزیابی برنامه‌های کاربردی و سایت‌ها پیش مؤلفه‌های حفظ محرمانگی در این برنامه‌هاست. بر این اساس و البته با توجه به تمایل ذاتی مؤدیان به عدم افشای اطلاعات‌شان، کافی است به مؤدیان عدم رعایت یا میزان رعایت ضوابط حفظ محرمانگی توسط برنامه‌های کاربردی برخط و غیربرخط اعلام شود؛ در آن صورت خود مؤدیان در استفاده از این برنامه‌ها احتیاط لازم را به کار خواهند بست.

جدول ۸. اصول پیشنهادی حاکم بر رعایت محرمانگی

اصول ناظر به تمهیدگر	اصول ناظر به دولت	اصول ناظر به مؤدی	
		<ul style="list-style-type: none"> حفظ حریم خصوصی و محرمانگی اطلاعات ارائه شده به تمهیدگران و نیز برنامه‌های کاربردی برخط و غیربرخط. 	حق
<ul style="list-style-type: none"> حراست از اطلاعات و عدم سوءاستفاده از آنها 	<ul style="list-style-type: none"> تنبیه/جریمه تمهیدگرانی که برخلاف قانون به افشای اطلاعات مؤدیان یا سوءاستفاده از آن دست می‌زنند. در نظر گرفتن مؤلفه محرمانگی در رتبه‌بندی سایت‌ها و برنامه‌های کاربردی برخط و غیربرخط. 	<ul style="list-style-type: none"> عدم استفاده از برنامه‌ها و سایت‌های کمکی که براساس بررسی دولت، ضوابط حفظ محرمانگی را رعایت نکرده‌اند. 	تکلیف

مأخذ: همان.

در مواد قانونی مربوط به تمهیدگری می‌توان موارد استثنائی برای عدم افشای اطلاعات توسط در اختیاردارندگان اطلاعات در نظر گرفت. پیشنهاد می‌شود این محور در سه موضوع مستثنا باشد:

۱. ممکن است اظهارنامه تکمیل شده توسط تمهیدگر دچار برخی ابهامات باشد. در مرحله بررسی توسط سازمان به دلیل وجود برخی تناقضات یا ابهامات، تمهیدگر باید اطلاعات مربوط به تکمیل اظهارنامه را که موجب رفع ابهام از اظهارنامه می‌شود در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهد؛ از این رو در اختیار قرار دادن اطلاعات در دسترس تمهیدگر برای تکمیل یا رفع ابهام از اظهارنامه می‌تواند از جمله موارد استثنا در عدم افشای اطلاعات هویتی، درآمدی یا هزینه‌های مؤدی باشد.
۲. با توجه به اینکه شهروندان و مؤدیان ملزم به پرداخت مطالبات قانونی هستند و عملاً از این نظر تفاوت ماهوی میان انواع مختلف مالیات، عوارض یا دیون قانونی وجود ندارد، هرگونه بهره‌برداری از اطلاعات در دسترس تمهیدگران برای تشخیص وصول سایر مطالبات قانونی همچون مالیات بر ارزش افزوده یا عوارض شهرداری مشمول قاعده لزوم حراست از اطلاعات مؤدیان نیست.
۳. در نهایت نیز با توجه به الزام آور بودن احکام محاکم قضایی، بنا به حکم دادگاه، اطلاعات مؤدیان قابل استفاده و بهره‌برداری توسط مقامات ذیصلاح بوده و افشای اطلاعات در این مجرا مصداق «عدم رعایت محرمانگی» نخواهد بود.^۱

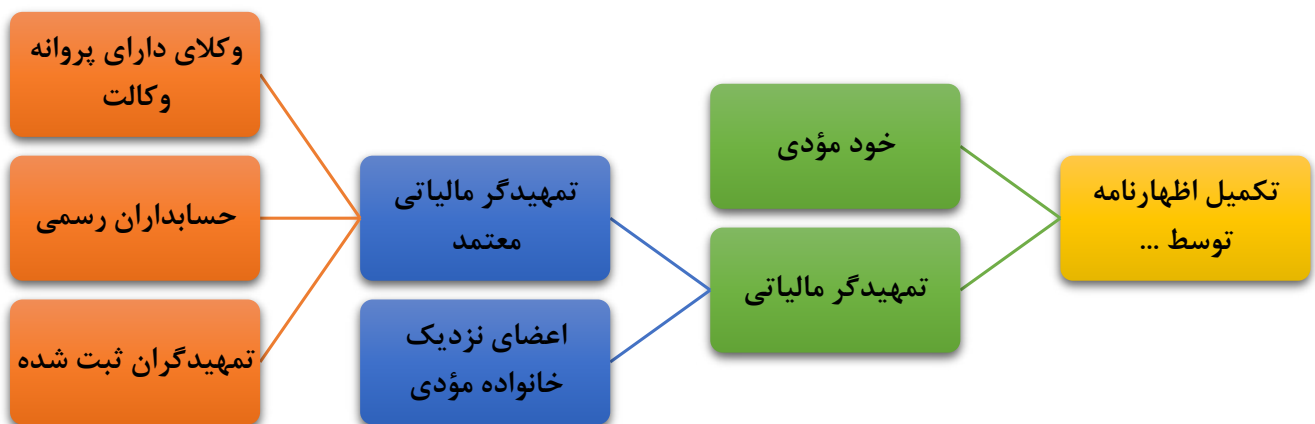
۱. در این زمینه نیز مستندات قانونی مؤیدی در نظام قانونی و حقوقی ایران وجود دارد که برخی از این قراردادها براساس اصل (۲۵) قانون اساسی «بازرسی و نرساندن نامه‌ها، ضبط و فاش کردن مکالمات تلفنی، افشای مخابرات تلگرافی و تلکس، سانسور، عدم مخابره و نرساندن آنها، استراق سمع و هرگونه تجسس ممنوع است مگر به حکم قانون». همچنین طبق ماده (۱۰) قانون مدنی «قراردادهای خصوصی نسبت به کسانی که آن را منعقد نموده‌اند در صورتی که مخالف صریح قانون نباشد نافذ است».

۴. پیشنهادهایی برای نظام مشاوره و تمهیدگری مالیات بر درآمد در ایران

موضوعاتی چون محتوای قانون مالیات بر مجموع درآمد اشخاص، الزام یا عدم الزام همه شهروندان به تکمیل اظهارنامه، وجود یا عدم وجود نظام جامع مالیاتی - حمایتی با فرض مالیات منفی، امکان انجام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی توسط اشخاص حقوقی افزون بر اشخاص حقیقی، امکان ایجاد و بهره‌برداری از سامانه «مشاوره و تمهیدگری مالیاتی»^۱ و الگوی حاکم بر نظام حقوقی در کشور بر ارائه متن پیشنهادی یا پیش‌نویس‌های قانونی در باب مشاوره و تمهیدگری مالیاتی اظهارنامه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی تأثیر زیادی دارند. شایان ذکر است که تسری مناسب اهداف قانونگذاران در آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی، تضمین‌گر تحقق خواست ایشان است. کاملاً قابل تصور است که در حد بیان اجمالی قانون، با متن قانونی دقیق و استواری مواجه باشیم اما به دلیل عدم تناسب آیین‌نامه‌ها یا دستورالعمل‌ها اجرایی مربوطه، هدف مورد نظر محقق نشود؛ از این رو در مقام اجرا باید به ملاحظات اجرایی، که بخشی از آن در بخش دوم این گزارش مرور شد و به‌مثابه مؤلفه‌های پشتیبان این پیشنهاد تقنینی هستند، توجه شود.

انواع تمهیدگران و نیز شیوه‌های تمهیدگری برای مؤدیان در این پیشنهاد در قالب اشکال ۴ و ۵ به تصویر کشیده شده است. در این بخش، پیشنهادهاى اولیه برای ایجاد یک نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی در ایران مطرح می‌شود. این پیشنهادها شامل: تدوین چارچوب‌های قانونی برای تعریف انواع تمهیدگران، شیوه‌های استفاده از خدمات مشاوره و تمهیدگری، ارائه خدمات رایگان به اقشار خاص و تنظیم مسئولیت‌های حقوقی و اجرایی در فرایند تکمیل اظهارنامه‌ها است. براساس این پیشنهادها، تمهیدگران باید از میان وکلا، حسابداران رسمی، مشاوران رسمی و مشاوران ثبت شده که تحت آموزش‌های سازمان امور مالیاتی قرار می‌گیرند، انتخاب شوند. این نهاد مشاوره و تمهیدگری پیشنهادی، با هدف کاهش هزینه‌های اداری و افزایش تمکین مالیاتی، می‌تواند به دولت کمک کند تا اظهارنامه‌های صحیح بیشتری دریافت کرده و به دنبال آن، شکاف مالیاتی را کاهش دهد. همچنین، وجود نهادهای مستقل و خیریه‌هایی که خدمات رایگان مشاوره و تمهیدگری را ارائه می‌دهند، به حمایت از اقشار کم‌درآمد، کاهش نابرابری‌های اقتصادی و فرهنگ‌سازی مالیاتی کمک می‌کند.

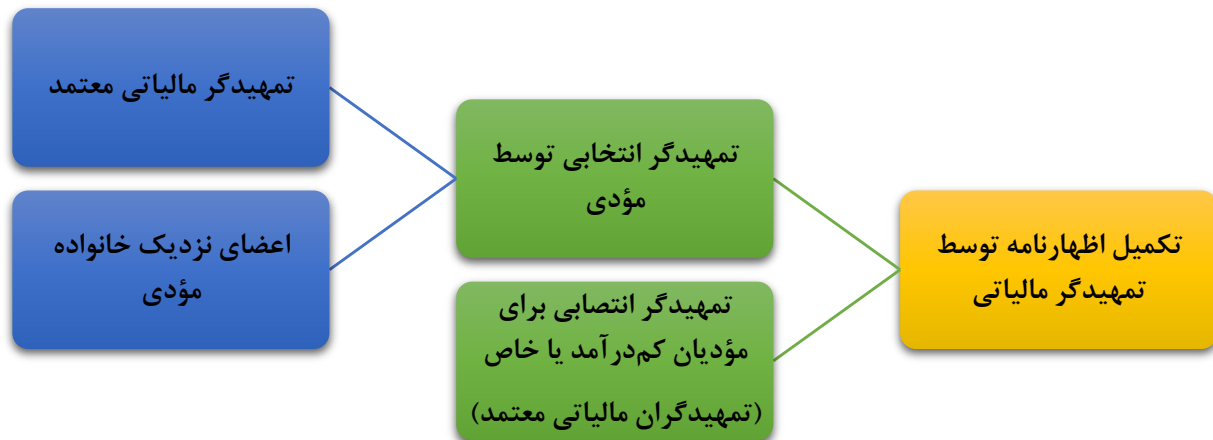
شکل ۴. انواع تکمیل اظهارنامه از نظر انواع تکمیل‌کننده‌ها در الگوی پیشنهادی



مأخذ: همان.

۱. می‌توان سامانه‌ای الکترونیکی به منظور ثبت اطلاعات مشاوران و تمهیدگران اظهارنامه‌های مالیاتی، نظارت بر فعالیت‌های مربوطه، ثبت شکایت مؤدیان، دریافت مجوز مربوط به تمهیدگری و سایر امور مربوط را متصور شد که تضمین‌کننده شفافیت و رعایت حقوق مؤدیان و تمهیدگران باشد.

شکل ۵. انواع تکمیل‌کنندگی اظهارنامه توسط تمهیدگران مالیاتی از منظر انتخابی یا انتصابی بودن تمهیدگر در الگوی پیشنهادی



مأخذ: همان.

۵. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری



در این گزارش به موضوع «ایجاد و تنظیم‌گری نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی» پرداخته شده است. هدف اصلی این طرح، ارائه سازوکارهایی برای بهبود فرایند تکمیل اظهارنامه مالیاتی و ارتقای تمکین مالیاتی از طریق ایجاد نهاد و سازوکارهای قانونی و اجرایی «مشاوره و تمهیدگری مالیاتی» است. این نهاد، که محور اصلی آن فراهم کردن مشاوره‌های تخصصی و تمهید خدمات مالیاتی برای مؤدیان است، می‌تواند نقش کلیدی در افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش شکاف‌های مالیاتی و رعایت اصل سادگی و سهولت در نظام مالیاتی در کشور ایفا کند.

گزارش با بررسی یک تجربه از نظام مزبور در ایالات متحده آمریکا، به‌عنوان یک نمونه موفق در ایجاد نهاد و سازوکارهای مشاوره و تمهیدگری مالیاتی، آغاز می‌شود. ایالات متحده با تجربه طولانی در نظام مالیاتی و استفاده از مشاوران مالیاتی، توانسته است به یکی از جامع‌ترین و منسجم‌ترین نظام‌های مالیاتی در جهان دست یابد. از جمله موارد برجسته در این تجربه، می‌توان به وجود منشور حقوق مؤدیان و نیز برنامه‌های موفقیتی همچون VITA (دستیار داوطلب مالیاتی) و TCE (مشاوره مالیاتی سالمندان) اشاره کرد که به‌طور رایگان به مؤدیان کم‌درآمد، سالمندان و افراد ناتوان کمک می‌کنند تا اظهارنامه‌های خود را به‌درستی تکمیل کنند. همچنین، کلینیک‌های ویژه‌ای برای ارائه خدمات و کالتهی به مؤدیان وجود دارد که نقش اساسی در حل دعاوی مالیاتی دارند.

در بخش اول گزارش، ساختار نظام مشاوره و تمهیدگری مالیاتی ایالات متحده مورد بررسی قرار می‌گیرد و به تفصیل نحوه عملکرد این نهاد و تعامل آن با مؤدیان و سازمان امور مالیاتی تشریح می‌شود. در این بخش سعی شده تصویر جامعی از ذی‌نفعان و ابعاد موضوع ارائه شود؛ از جمله، نقش تمهیدگران و مشاوران مالیاتی که در هفت طبقه مختلف، از وکلا و حسابداران رسمی تا تمهیدگران ثبت‌شده، مورد بررسی قرار می‌گیرد. این تمهیدگران علاوه بر ارائه مشاوره و راهنمایی، می‌توانند در مراحل مختلفی از فرایند حسابرسی و تکمیل اظهارنامه‌ها نقش نماینده مؤدی را نیز ایفا کنند.

در ادامه، گزارش به تحلیل پنج محور اصلی می‌پردازد که در طراحی و تنظیم‌گری نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی باید مورد توجه قرار گیرد:

➤ **اصل بهره‌گیری از تمهیدگران در تکمیل اظهارنامه:** مؤدیان باید حق انتخاب از میان طیف متنوعی از تمهیدگران را داشته

و نباید فرایند تکمیل اظهارنامه برای آنان پیچیده یا هزینه‌بر باشد.

- ❖ **۲** مواجهه با مؤدیان کم درآمد یا خاص: دولت موظف است خدمات مشاوره و تمهیدگری رایگان برای مؤدیان کم درآمد یا خاص فراهم کند، تا عدالت مالیاتی، حمایت از اقشار آسیب پذیر و فرهنگ سازی مالیاتی تحقق یابد.
- ❖ **۳** **مسئولیت تکمیل اظهارنامه:** مؤدیان باید نسبت به صحت اطلاعات درآمدی و هزینه های اظهارنامه های خود مسئولیت داشته باشند، در حالی که تمهیدگران در قبال نحوه محاسبات و تکمیل اظهارنامه ها پاسخ گو هستند.
- ❖ **۴** **حق الزحمه مشاوره و تمهیدگری:** شفافیت در تعیین و اعلام حق الزحمه تمهیدگران پیش از انجام کار ضروری بوده و تمهیدگران باید حق الزحمه خود را به طور رسمی و از طریق سامانه های مالیاتی اعلام کنند.
- ❖ **۵** **ملاحظات مربوط به محرمانگی اطلاعات:** اطلاعات مالی و شخصی مؤدیان باید محرمانه بماند و تمهیدگران مالیاتی در قبال افشای این اطلاعات تحت مجازات های قانونی قرار گیرند.

جدول ۹. پیشنهاد توصیه سیاستی ویژه گزارش های راهبردی / نظارتی

ملاحظات	زمان بندی اجرا (کوتاه مدت، میان مدت، بلندمدت)	دستگاه معین	دستگاه متولی	الزامات و قیود اجرایی	توصیه سیاستی	نوع توصیه		ردیف
						اصلاح	تداوم	
-	سیاست میان مدت و بلندمدت در اصلاح و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده	وزارت امور اقتصادی و دارایی	سازمان امور مالیاتی	۱- اصل بهره گیری از تمهیدگران در تکمیل اظهارنامه ۲- تمهیدگری رایگان برای مؤدیان کم درآمد ۳- تقسیم مسئولیت تکمیل اظهارنامه ۴- شفافیت ضوابط حق الزحمه ۵- ملاحظات مربوط به محرمانگی اطلاعات	باز طراحی نهاد مشاوره و تمهیدگری در ایران مطابق اصول پنج گانه	*	*	۱



- [1]. Internal Revenue Service (2019). US Individual Income Tax Return, <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/f1040--2019.pdf>
- [2]. National Taxpayer Advocate (2019). Annual Report to Congress 2019. Department of the Treasury.
- [3]. Internal Revenue Service. (2020a). RPO Preparer Directory: Directory of Federal Tax Return Preparers with Credentials and Select Qualifications. IRS. <https://irs.treasury.gov/rpo/rpo.jsf>
- [4]. Joint Committee on Taxation (2014). Present Law and Background Related to the Regulation of Conduct of Paid Tax Return Preparers: JCX-34-14. The Joint Committee on Taxation.
- [5]. Internal Revenue Service. (2020b). Free Tax Return Preparation for Qualifying Taxpayers. IRS. <https://www.irs.gov/individuals/free-tax-return-preparation-for-qualifying-taxpayers>
- [6]. Internal Revenue Service (2021) Grant Application Package and Guidelines, Publication

- 3319, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3319.pdf>
- [7]. Internal Revenue Service. (2020c). Taxpayer Bill of Rights. <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>
- [8]. OECD. (2020). Tax policy reforms 2020: OECD and selected partner economies. Tax policy reforms. OECD Publishing.
- [9]. Pryor, D. (1988). The Near Totalitarian I.R.S. Opinion. The New York Times, p. 35. <https://www.nytimes.com/1988/04/15/opinion/the-near-totalitarian-irs.html>
- [10]. <https://www.theioi.org/ioi-members/asia/iran/general-inspection-organisation>
- [11]. <https://www.canada.ca/en/taxpayers-ombudsperson/programs/reports-publications/special-reports/back-to-basics.html>
- [12]. Soled, J. A. (2017). Regulating Tax Return Preparation. Boston College Law Review, 57, 151–204.
- [13]. Treasury Inspector General for Tax Administration. (2018). The Internal Revenue Service Lacks a Coordinated Strategy to Address Unregulated Return Preparer Misconduct. https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2018reports/201830042_oa_highlights.html
- [14]. Zee, H. H. (2005). Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments. International Monetary Fund. https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/pubs/ft/wp/2005/_wp0587.ashx

[۱۵]. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷.

[۱۶]. اساسنامه جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران.

گزیده سیاستی

نهاد مشاوره و تمهیدگری مالیاتی، از موضوعات مهم و نسبتاً مغفول نظام مالیاتی در ایران است. این نهاد می‌تواند نقش کلیدی در افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش شکاف‌های مالیاتی و رعایت اصل سادگی و سهولت ایفا کند.



مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

تهران، خیابان پاسداران، روبروی پارک نیاوران (ضلع جنوبی، پلاک ۸۰۲)

تلفن: ۷۵۱۸۳۰۰۰ صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۸۵۵ پست الکترونیک: mrc@majles.ir

وبسایت: rc.majles.ir