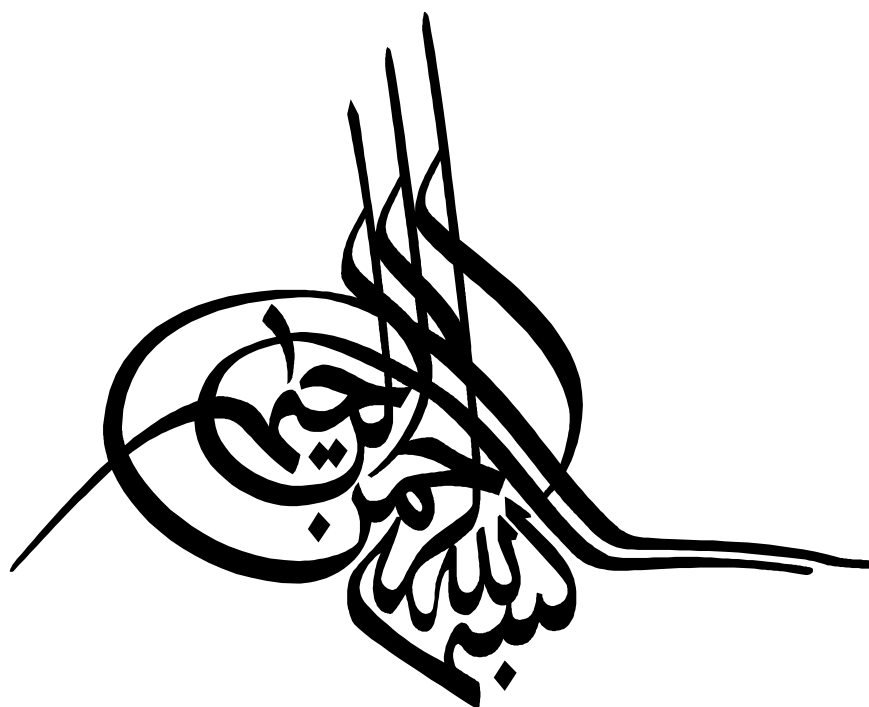






سازمان امور مالیاتی کشور

مطالعه تطبیقی سازمان‌های مالیاتی: ترتیبات نهادی

معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی

۱۳۹۶-۱۳۹۷

شناسنامه

عنوان: مطالعه تطبیقی سازمان‌های مالیاتی: ترتیبات نهادی

نام معاونت: پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

نام دفتر: پژوهش و برنامه‌ریزی

نام گروه: مطالعات و تحقیقات مالیاتی؛ امور پژوهشی و پایگاه اطلاعاتی

ترجمه: محبوبه سبزو

ویرایش: محمدرضا لرزاده

بازبینی: محسن حسنی

ناظر علمی: سعید توتونچی ملکی؛ آیت زایر

مدیر مطالعه: احمد زمانی

تاریخ انتشار: ۱۳۹۷

تیراژ:

شماره:

چکیده

این گزارش به جزئیات ترتیبات سازمانی سازمان‌های مالیاتی ۵۶ کشور می‌پردازد. عناوین مورد بحث عبارتند از استقلال سازمان، وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی، ایفای نقش‌های غیرمالیاتی مرتبط، ترتیبات حاکمیتی خاص سازمان مالیاتی و تاسیس نهادهای غیرمستقل برای رسیدگی به شکایات مؤدیان مالیاتی.

ترتیبات سازمانی

- اکثر کشورها^۱ نوعی ساختار سازمانی «یکپارچه نیمه مستقل» را در بخش‌های اصلی مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم استفاده می‌کنند و در سازمان مالیاتی ۱۱ کشور، مدیریت رسمی یا مجمعی مشورتی (متشکل از نمایندگان بیرون سازمان) به عنوان بخشی از چارچوب حاکمیت کلی تاسیس شده است.
- دیگر اشکال تشکیلات سازمانی با استقلال اجرایی کمتر عبارتند از (۱) اداره‌ای مجزا درون وزارت دارایی^۲ برای انجام عملکردهای مرتبط با مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم (۱۲ کشور)؛ (۲) مجموعه‌ای از چندین اداره یا سازمان واقع در ساختار رسمی وزارت دارایی (۷ کشور)؛ و (۳) ایجاد سازمان‌های مالیاتی مجزا برای مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و کلیه امور مرتبط (۲ کشور).
- درون اتحادیه اروپا، دو کشور قبرس و مالت اصلاحاتی را در دست اقدام دارند که هدف از آنها یکپارچه‌سازی مدیریت مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم می‌باشد.
- در بین کلیه کشورهای مورد بررسی، مشخصاً رویکردهای مختلفی نسبت به وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی (عمده منبع درآمدهای مالیاتی در بسیاری از کشورها) وجود دارد. در ۳۲ کشور عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی و در قالب ۱۳ نظام پرداخت‌های تأمین اجتماعی، وصول این وجوه با وصول سایر وجوه مالیاتی ادغام شده‌اند، در حالی که در بقیه کشورها وصول سهم‌های تأمین اجتماعی به صورت جداگانه صورت می‌گیرد (گرچه در جمهوری چک، یونان و جمهوری اسلواکی، احتمالاً ادغام در راستای توسعه آتی احتمالی انجام می‌گیرد). ۷ کشور از ۲۲ کشور غیرعضو، پرداخت‌های تأمین اجتماعی و وصول مالیات را ادغام نموده‌اند در حالی که لیتوانی و تایلند در حال برنامه‌ریزی برای مطالعه این امر هستند یا قبلاً مطالعه‌ای در دست اقدام داشته‌اند که با این جنبه از وصول درآمد مالیاتی دولت در ارتباط است.

^۱ ۳۳ کشور یعنی تقریباً ۶۶٪ از کل کشورهای مورد بررسی

^۲ MOF

➤ ۱۳ کشور عضو OECD (از جمله مجارستان (۲۰۱۱)، پرتغال (۲۰۱۲) و اسلواکی (۲۰۱۲)) گمرک و مالیات را در یک سازمان ادغام کرده‌اند؛ در ۶ کشور از ۲۲ کشور غیرعضو نیز گمرک و مالیات در یک سازمان ادغام شده است، در حالی که در مالت جدیداً قانونی برای این ادغام تصویب شده است.

➤ سازمان ملی درآمد در اکثر کشورهای اروپایی مسئول مدیریت مالیات بر دارایی (و اکثر مالیات‌های بر وسایل نقلیه) است؛ در برخی کشورها نیز این مالیات‌ها معمولاً از سوی سازمان‌های مالیاتی محلی وصول می‌شوند.

استقلال سازمان‌های مالیاتی

➤ میزان استقلال سازمان‌های مالیاتی بررسی شده بسیار متفاوت است و البته کمترین اختیارات در زمینه‌های زیر به سازمان تفویض می‌شود: (۱) طراحی ساختار داخلی (در ۱۶ کشور)؛ (۲) تخصیص بودجه (در ۱۴ کشور)؛ (۳) تعیین سطوح و ترکیب کارکنان در چهارچوب بودجه (۱۶ کشور)؛ و (۴) اثرگذاری بر میزان جبران خدمت کارکنان (۲۸ کشور).

➤ در برخی از کشورهای OECD مانند استونی، ژاپن، لوگزامبورگ، پرتغال و اسلونی، درجه استقلال سازمان‌های مالیاتی محدود به استفاده از اطلاعات واصله است. برخی سازمان‌های مالیاتی کشورهای غیر عضو همچون برزیل، کاستاریکا، قبرس، هنگ کنگ، اندونزی و عربستان سعودی نیز شرایط مشابهی دارند.

در کشورهای اتحادیه اروپا، استقلال کم‌تری برای تعیین شکل ساختارهای نهادی به سازمان داده می‌شود.

وظایف غیر مالیاتی

➤ به بسیاری از سازمان‌های مالیاتی، وظایف غیرمالیاتی (مانند پرداخت مزایای تأمین اجتماعی، وصول بدهی‌های غیرمالیاتی [از جمله پرداخت حق اولاد و وام‌های دانشجویی] و تعیین سیاست درآمد بازنشستگی دولت) نیز واگذار شده است.

رسیدگی به شکایات ویژه مالیاتی و سازمان‌های نظارت بر سازمان مالیاتی

➤ در ۱۰ کشور، دولت‌ها سازمان‌های اختصاصی و مستقلی (مانند آلودزمان^۱ مالیاتی) را برای رسیدگی به شکایات مربوط به مدیریت مالیاتی ایجاد نموده‌اند، در حالی که در اکثر کشورهای دیگر، رسیدگی به شکایات مؤدیان مالیاتی در حیطه مسئولیت اداره یا سازمان مستقل دولتی است؛ برای مثال، در استرالیا و ایالات متحده آمریکا، سازمان‌های مستقل و جداگانه‌ای برای نظارت بر مدیریت مالیاتی تاسیس شده است.

➤ در این گزارش، پس از مقدمه، عناوین زیر مورد بررسی قرار می‌گیرند: سازمان مالیاتی به عنوان نهادی مستقل؛ میزان استقلال سازمان مالیاتی؛ دامنه مسئولیت‌های سازمان مالیاتی (شامل نقش‌های غیر مالیاتی)؛ ترتیبات حاکمیتی ویژه؛ و ترتیبات سازمانی ویژه در مورد رسیدگی به شکایات مؤدیان.

^۱ «آلودزمان» (Ombudsman) (یا به اصطلاح دادور) مراجع و نهادهایی هستند که به شکایات مردم از دستگاه‌های اداری رسیدگی غیرقضایی می‌کنند. ویژگی این نوع رسیدگی غیرقضایی، عدم تشریفات و افزایش سرعت‌العمل در به نتیجه رسیدن شکایات است.

فهرست مطالب

مقدمه	۱
طرح‌های کلی مالیاتی کمیسیون اروپا	۱
کمک فنی صندوق بین‌المللی پول	۵
سازمان مالیاتی به عنوان نهاد	۶
نمونه‌هایی از ترتیبات سازمانی نامعمول مالیاتی	۹
میزان استقلال سازمان مالیاتی	۱۲
دامنه مسئولیت‌های سازمان مالیاتی	۱۸
سازمان یکپارچه جهت وصول مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم	۱۸
وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی	۱۹
منطق یکپارچه‌سازی وصول مالیات‌ها و پرداخت‌های تأمین اجتماعی	۲۰
ادغام اقدامات توسعه‌ای جاری	۲۲
ارائه کمک‌هایی از سوی سازمان‌های مالیاتی به سازمان‌های تأمین اجتماعی	۲۴
نقش‌های مرتبط غیر مالیاتی سازمان‌های ملی درآمدی	۲۴
مدیریت گمرک	۲۹
ترتیبات حاکمیتی ویژه	۳۱
سازمان‌های مشاوره و هیئت‌های مدیریت رسمی	۳۱
مثال‌هایی از کشورهای مختلف	۳۲
نظارت مستقل یا بیرونی بر سیستم مدیریت مالیاتی	۳۶
ترتیبات سازمانی ویژه برای رسیدگی به شکایات مؤدیان مالیاتی	۳۷
نمونه‌هایی از کشورها	۴۰
سخن آخر: درس آموخته برای ایران	۴۳
کتاب‌شناسی	۴۵

مقدمه

۱. در بیش‌تر کشورها، مسئولیت وصول اکثر درآمدهای مورد نیاز برای ارائه خدمات عمومی با نظام مالیاتی است. با توجه به دامنه و ماهیت قوانین جاری، نوع نظام تشخیص و ساز و کار خودتشخیصی و همچنین تعداد زیاد ارباب رجوع، سازمان‌های مالیاتی به اختیارات و استقلال متناسبی برای عملکرد اثربخش نیاز دارند؛ به عبارت دیگر، سازمان باید به روش عادلانه و بی‌طرفانه عمل کند و همچنین امور آن مورد بررسی و کنترل قرار گیرد تا از این رهگذر، سازمان به صورت شفاف عمل کند و پاسخگو باشد. این موضوع در بخش مالیاتی OECD مورد مطالعه تفصیلی قرار نگرفته است، ولی متناسب با مدیریت کارآمد و اثربخش نظام مالیاتی کشورهای مختلف، برخی نهادها (مانند کمیسیون اروپا و صندوق بین‌المللی پول) ویژگی‌ها و مشخصات مطلوب ترتیبات عملیاتی، سازمانی و نهادی را تبیین نموده‌اند.

طرح‌های کلی مالیاتی کمیسیون اروپا

۲. طرح‌های کلی مالیاتی کمیسیون اروپا اساساً در راستای تقویت سازمان‌های مالیاتی در کشورهای عضو و همچنین کشورهای متقاضی عضویت در اتحادیه اروپا تدوین شده است.
۳. این طرح‌های کلی در قالب ۵ گروه تدوین شده است؛ طرح‌های مزبور شامل اهداف (یا اصول) راهبردی مشخص، وزن‌دهی نسبی موارد و شاخص‌های کلیدی کاربردی است که دستورالعمل ارزشمندی را برای سیاست‌گذاران به ارمغان می‌آورد؛ پنج گروه این طرح‌ها عبارتند از ۱) چارچوب، ساختار و مبنای تدوین آنها؛ ۲) موضوعات رفتاری و انسانی؛ ۳) سیستم‌ها و وظایف؛ ۴) خدمات مؤدیان مالیاتی؛ و ۵) پشتیبانی.
۴. گروه اول با مدیریت مالیاتی کارآمد و اثربخش ترتیبات سازمانی و نهادی مرتبط است و طی آن، پیشنهاد مفیدی برای تحلیل تطبیقی ارائه می‌گردد.
۵. کادر ۱-۱ دستورالعمل مرتبط با چارچوب کلی مدیریت مالیاتی، فرعیات، ساختار و مبنای آن را تشریح می‌کند. این طرح کلی بر ویژگی‌های مطلوب سازمان درآمدی به شرح زیر تأکید می‌کند:
 - میزان متناسب استقلال سازمان تضمین شود؛
 - تعهدات آن به روشنی در سه بخش مأموریت، چشم انداز و اهداف تفکیک شود؛

- از ساختارها و اختیارات مناسب برای عملیات کارآمد و اثربخش برخوردار باشد؛
- منابع مکفی در اختیار آن قرار گیرد؛^۴
- از چارچوب قانونی با ثباتی برخوردار باشد؛
- در قبال کلیه عملیات خود پاسخگو باشد و در معرض کنترل و ارزیابی قرار گیرد؛
- سازمان یکپارچه‌ای برای مدیریت کلیه مالیات‌های ملی (مستقیم و غیرمستقیم) وجود داشته باشد که به نحوی، پرداخت‌های تأمین اجتماعی^۵ را نیز وصول نماید و قوانین مالیاتی را به صورت موثر و اثربخش اجرا نماید؛
- ساختار سازمان مالیاتی اصولاً بر مبنای وظیفه باشد و همچنین دارای ادارات یا واحدهایی باشد که به شناسایی و مدیریت ریسک‌ها و اولویت‌های کلیدی برای تمکین گروه‌ها یا بخش‌های اصلی مؤدیان (مانند بخش مؤدیان بزرگ) پردازند.
- ستادی سازمانی آن از منابع و نیروی انسانی کافی برای برنامه‌ریزی راهبردی و نیز ارائه راهنمایی، مشاوره فنی و پشتیبانی واحدهای عملیاتی برخوردار باشد.
- مسئولیت‌ها و روابط آن در سطوح محلی، منطقه‌ای و ملی تعریف شده باشد؛ و
- تخصیص منابع در کلیه سطوح سازمان به صورت منعطف صورت گیرد.

^۴. یعنی به لحاظ اهمیت رتبه بالایی داشته باشد.

^۵. SSC

کادر ۱-۱. طرح‌های کلی مالیاتی: چارچوب کلی مدیریت مالیاتی

اهداف راهبردی	امتیاز (از ۱۰۰)	شاخص‌های کلیدی
۱. سازمان مالیاتی از سطح مناسبی از استقلال برخوردار باشد	۲۵	آیا استقلال در قانون تصریح می‌شود؟ آیا مبنای قانونی برای تعیین مرجع دریافت گزارش از رییس سازمان وجود دارد؟ آیا استقلال سازمان در ساختار و مسئولیت‌های عملیاتی منعکس شده است؟
۲. تعهدات سازمان مالیاتی به روشنی به مأموریت، چشم‌انداز و اهداف آن تفکیک شده باشد	۱۵	آیا وظایف سازمان با مأموریت و چشم‌انداز آن هماهنگ است؟ آیا سازمان راهبردهای خود را مطابق با اهداف خود تدوین می‌کند؟
۳. سازمان مالیاتی از ساختار و اختیاراتی برخوردار باشد که امکان عملکرد اثربخش و کارآمد آن فراهم آید	۵	آیا ساختار حاضر امکان انجام وظایف و تعهدات را می‌دهد؟ آیا سازمان به نحوی از مسئولیت‌ها خود تمرکززدایی می‌کند که تصمیمات مرتبط با مؤدی مالیاتی در مناسب‌ترین سطح اتخاذ شود؟
۴. سازمان مالیاتی منابع مقتضی جهت اجرا و مدیریت نظام مالیاتی را در اختیار داشته باشد	۲۰	آیا منابع و وجوه کافی در اختیار سازمان قرار می‌گیرد که ضامن اجرای کارآمد سیاست‌ها و انجام وظایف آن باشد؟ آیا اعطای این وجوه در بودجه گنجانده شده و مبتنی بر عملکرد سازمان است؟ آیا برنامه‌ریزی بودجه برای چند سال صورت می‌گیرد تا امکان برنامه‌ریزی راهبردی و تخصیص این وجوه به سال‌های دیگر میسر باشد؟
۵. سازمان مالیاتی چارچوب حقوقی پایداری داشته باشد که ضامن مدیریت و اجرای معوقات مالیاتی گردد	۱۰	آیا سازمان مالیاتی مسئول تدوین قوانین مربوط به تشخیص، وصول و اجرای مالیات‌ها است (و مسئولیت تدوین قوانین مالیاتی دیگر را به وزارت دارایی واگذار می‌کند)؟ آیا به موجب قانون اختیارات کافی برای انجام کلیه مسئولیت‌های حقوقی سازمان را دارد؟
۶. عملکرد سازمان مالیاتی مورد کنترل و ارزیابی قرار گیرد	۱۰	آیا سیستم بازرسی داخلی در سازمان مالیاتی وجود دارد؟ آیا موسسه مستقل خارجی عملکرد سازمان را ارزیابی می‌کند؟
۷. عملیات سازمان مالیاتی بر مبنای سیستم مدیریت عملکرد ارزیابی شود	۱۵	ضمن بررسی پیوسته نتایج فعالیت‌ها، آیا مدیریت مالیاتی مطابق بهترین نمونه‌ها و شاخص‌های توافق شده با ذی‌نفعان صورت می‌گیرد؟ آیا سیستم گزارش‌دهی مناسبی وجود دارد که متضمن ارائه صحیح گزارش عملکرد به مدیریت مرکزی سازمان باشد؟

منبع: طرح‌های کلی مالیاتی (بخش گمرک و مالیات کمیسیون اروپایی)، ۲۰۰۷

۶. دستورالعمل سازمانی در زمینه مدیریت مالیاتی کارآمد و اثربخش در کادر ۱-۲ شرح داده شده است.

طرح‌های مالیاتی: ساختار و مدیریت کادر ۱-۲.

اهداف راهبردی	امتیاز (از ۱۰۰)	شاخص‌های کلیدی
۱- ساختار و سازمان‌دهی سازمان مالیاتی به گونه‌ای باشد که کلیه ریسک‌ها و اولویت‌های مهم را شناسایی و مدیریت نماید	۲۵	آیا سازمان از سیستم‌ها و رویه‌هایی برای شناسایی و پاسخ‌گویی سریع به ریسک‌ها (مالیاتی و غیره) برخوردار است؟ آیا در این ساختار، نیاز گروه‌ها یا بخش‌های کلیدی مؤدیان پیش‌بینی شده است؟ آیا برای رسیدگی به امور مهم‌ترین شرکت‌ها، واحد مؤدیان بزرگ در سطح ملی ایجاد شده است؟ آیا واحدهای ویژه‌ای مشخصاً با مهارت‌های خاص (مثلاً ضد اطلاعات، وصول و اجرا) ایجاد شده که باعث صرفه‌جویی اقتصادی گردد؟
۲- مدیریت مالیاتی به صورت یکپارچه صورت گیرد	۱۵	آیا سازمان مسئول کلیه مالیات‌ها هست و پرداخت‌های تأمین اجتماعی را نیز دریافت می‌کند؟ آیا سازمان مسئول انجام کلیه وظایف مالی (تشخیص، وصول، پردازش داده‌ها، حسابرسی، خدمات مؤدی و بررسی مطالبات) و سازمان‌دهی امور به تفکیک وظایف است؟
۳- سازمان مالیاتی از دفاتر ستادی با منابع مناسب و کافی برخوردار باشد	۱۵	آیا سازمان ستادی دارد که قادر به برنامه‌ریزی عملیاتی و راهبردی باشد؟ آیا ادارات ستادی برنامه‌های ملی دارند و به واحدهای عملیاتی مشاوره و راهنمایی فنی ارائه می‌دهند؟ آیا اداره خاصی عهده‌دار مطالعات، تعیین اهداف عملکرد و سنجش، پایش و ارزیابی عملیات حوزه‌ای خاص است؟
۴- قواعد شفاف ارتباطی که در میان ستاد، سطوح محلی و منطقه‌ای تدوین و بر سر آنها موافقت شده باشد	۲۵	آیا مدیران محلی و منطقه‌ای متوجه راهبرد جاری هستند و از آن حمایت می‌کنند؟ آیا مسئولیت اجرای این راهبرد به آنها محول شده است؟ آیا وظایف عملیاتی در سطوح محلی، منطقه‌ای و مرکزی به اجرا درآمده و فاقد هم‌پوشانی یا دوباره‌کاری است؟ آیا مدیران محلی و منطقه‌ای از انعطاف کافی در امور خود برخوردارند؟ آیا ساختار سازمانی امکان اتخاذ بیش‌ترین تصمیمات مرتبط با مؤدیان مالیاتی را در سطح محلی می‌دهد؟
۵- تخصیص منابع به صورت واکنش‌پذیر و انعطاف‌پذیر انجام شود	۱۵	آیا دفاتر ستادی شاخص عملکردی برای ارزیابی حجم کار و ریسک‌ها دارد؟ آیا این شاخص‌ها به طور منظم مورد بررسی قرار گرفته و روزآمد می‌شوند؟ آیا تخصیص نیروها به حوزه‌های مالیاتی مورد بررسی و اصلاح قرار می‌گیرد؟

منبع: طرح‌های مالیاتی (بخش گمرک و مالیات کمیسیون اروپایی)، ۲۰۰۷

کمک فنی صندوق بین‌المللی پول

۷. دستورالعمل ارائه شده از سوی اداره امور مالیاتی صندوق بین‌المللی پول در باب طرح‌ریزی، استقلال و ساختار سازمانی تا حدود زیادی طی سال‌های گذشته در گزارش‌های منتشره آن منعکس شده است^۶ و در اکثر مشاوره‌ها و پیشنهادهای ارائه شده به کشورها در قالب کمک فنی و در برخی دیگر از کشورها در قالب برنامه رسمی صندوق ارائه می‌گردند.

۸. مشاوره‌های صندوق بین‌المللی پول در خصوص استقلال و طرح‌های نهادی رویکردهای زیر را در بردارد:
- سازمانی مستقل مسئول مدیریت و رسیدگی به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و نیز وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی باشد و این دو جزء بخشی از درآمد دولت را تشکیل دهد.
 - سازمان مالیاتی باید از استقلال کافی برخوردار باشد، گرچه در ارتباط با جنبه‌های سازمانی و برنامه‌ریزی، مدیریت بودجه، سنجش عملکرد و مدیریت منابع (مثلاً استخدام و توسعه شغلی و کارکنان) این سازمان‌ها اغلب نیمه مستقل هستند.
 - این سازمان تا حدود زیادی بر مبنای وظیفه سازمان‌دهی شود اما دارای بخش تخصصی مؤدیان بزرگ برای مدیریت امور مؤدیان بزرگ باشد.
 - سازمان از دفاتر ستادی با نیروی انسانی کافی برخوردار باشد تا بر کلیه جنبه‌های عملیاتی نظارت کند هرچند اصولاً مسئول سیاست‌گذاری مالیاتی در حیطه مسئولیت وزارت دارایی نیست.
 - چارچوب حقوقی مشترکی برای مدیریت کلیه مالیات‌ها داشته باشد نه چارچوبی مجزا برای هر مالیات.
 - در طراحی شبکه‌های اداری، ملاحظات اقتصادی و جمعی مهم و اجرایی مدنظر قرار گیرد و برای برخی از وظایف، مراکز ملی و محلی تخصصی نیز ایجاد شوند.
۹. واضح است که توصیه‌ها و دستورالعمل‌های صندوق بین‌المللی پول با طرح‌های کلی مالیاتی اتحادیه اروپا بسیار همخوانی دارند.

^۶ به عنوان مثال باراند و دیگران، ۲۰۰۴؛ کراندال، ۲۰۱۰؛ و کید، ۲۰۱۰.

سازمان مالیاتی به عنوان نهاد

۱۰. در خلال دهه گذشته، تغییرات قابل ملاحظه‌ای در سازمان‌دهی وظایف بخش عمومی صورت گرفته است و این تغییرات اساساً در جهت ارائه خدمات به اشخاص حقیقی و حقوقی و اثربخشی بیش‌تر بر این دو بخش و همچنین صرف هزینه کمتر برای جامعه است. بخش مهمی از اصلاحات در حیطه استقلال سازمانی صورت گرفته است. به گفته کراندل (۲۰۱۰):

۱۱. «دولت‌ها تمایل دارند که استقلال ادارات و سازمان‌های‌شان را افزایش دهند، چراکه چنین استقلالی می‌تواند منتهی به عملکرد بهتر یا رفع موانع مدیریت اثربخش و کارآمد شود و در عین حال پاسخ‌گویی و شفافیت مناسب نیز تأمین گردد.»

۱۲. استقلال می‌تواند معناهای زیادی از جمله عدم وابستگی یا حتی خودمختاری داشته باشد، اما در مدیریت بخش دولتی، این کلمه معمولاً به معنی میزان استقلال اداره یا سازمان دولتی از دولت به لحاظ شکل و وضعیت حقوقی، تأمین بودجه و امور مالی، منابع انسانی و رویه‌های اجرایی است. رویه کلی و مشخص دولت‌ها اعطای استقلال بیش‌تر است و سازمان مالیاتی در اولویت اعطای چنین استقلالی قرار دارد. بسیاری معتقدند که دلیل قانع‌کننده‌ای برای استقلال بیش‌تر سازمان وجود دارد چرا که این سازمان منبع درآمدی کل دولت است و مشکلاتی ناشی از عدم استقلال آن بر کل دولت اثر می‌گذارد. در مقایسه با سایر بخش‌های دولتی، این مشکلات در سازمان مالیاتی بیش‌تر قابل لمس است که تا حدود زیادی به مهارت‌های تخصصی مورد نیاز سازمان و نقش منحصر به فرد آن در درآمدزایی باز می‌گردد. البته منحصر به فرد بودن سازمان همیشه استدلال خوبی به‌ویژه برای اصلاح خدمات عمومی، ارائه طرح‌های ابتکاری و برقراری حاکمیت خوب در سطح جهانی نیست.

۱۳. در کشورهایی که در این گزارش مورد بررسی قرار گرفته‌اند، میان فعالیت صورت گرفته برای اصلاح ترتیبات سازمانی و میزان افزایش استقلال سازمان مالیاتی هماهنگی وجود ندارد و به همین دلیل در آمار سال ۲۰۱۴، انحرافی نسبی در مجموعه ساختارهای اجرا شده مشاهده می‌شود.

۱۴. به منظور تهیه این مجموعه، کلاً ۵ نوع ساختار سازمانی برای راهبری سازمان مالیاتی شناسایی شد که در عمل استثنائات زیادی نیز میان آنها وجود دارد (به عنوان مثال ر.ک. بخش «ترتیبات سازمانی نامعمول»):

- ❖ **اداره‌ای مجزا در داخل وزارت اقتصاد:** انجام وظایف سازمان مالیاتی به عهده واحد سازمانی مجزا (مثلاً یک اداره) است که در داخل ساختار وزارت دارایی (یا درون ساختاری معادل) آن قرار دارد.
- ❖ **چندین اداره در داخل وزارت اقتصاد:** انجام وظایف سازمان مالیاتی، بر عهده چند واحد سازمانی (به عنوان مثال چند اداره) است که در داخل وزارت دارایی قرار دارند و اغلب وظایف پشتیبانی ضروری (مانند فناوری اطلاعات و منابع انسانی) را مشترکاً انجام می‌دهند.
- ❖ **سازمان نیمه مستقل یکپارچه:** وظایف سازمان مالیاتی و همچنین امور پشتیبانی (مانند فناوری اطلاعات و منابع انسانی) توسط سازمانی نیمه مستقلی انجام می‌شود و رییس سازمان به وزیر دارایی گزارش می‌دهد. اختیارات سازمان‌های درآمدی نیمه مستقل عبارتند از:
 - ✓ **مدیریت مخارج بودجه‌ای:** اختیار تخصیص یا تعیین میزان وجوه بودجه‌ریزی شده برای انجام وظایف اجرایی با لحاظ تغییرات صورت گرفته و اولویت‌های جدید. در عمل، این اختیار باید باعث گردد سازمان مالیاتی با درایت بیش‌تری از منابع خود بهره‌گیرد تا «ارزش بیش‌تری نسبت به پول صرف شده ایجاد نماید».
 - ✓ **سازمان‌دهی و برنامه‌ریزی:** مسئولیت (۱) تعیین ساختار سازمانی در راستای مدیریت مالیاتی شامل بزرگی شبکه مالیاتی و مکان جغرافیایی ادارات مالیاتی؛ (۲) تدوین برنامه عملیاتی و راهبردی سازمان. با اعمال مؤثر اختیارات فوق می‌توان انتظار داشت سازمان مالیاتی قادر به هماهنگی بیش‌تر طی تغییر شرایط و ایجاد اثربخشی و کارایی کلی بیش‌تر باشد.
 - ✓ **استانداردهای عملکرد:** اختیار تدوین استانداردهای اجرایی سازمان (به عنوان مثال نحوه ارائه خدمات مؤدیان).
 - ✓ **استخدام پرسنل، توسعه، و جبران خدمت و پاداش:** توانایی تدوین استانداردهای صلاحیت فنی یا دانشگاهی، و استخدام و اخراج کارکنان به موجب سیاست‌ها و رویه‌های بخش دولتی؛ قدرت تدوین و عملیاتی نمودن برنامه‌های افزایش تعداد یا آموزش کارکنان؛ و توانایی انجام مذاکره در مورد مبالغ جبران خدمت کارکنان به موجب ترتیبات و سیاست‌های بخش بزرگ دولتی. استفاده اثربخش از این اختیارات باید سازمان مالیاتی را قادر به استفاده اثربخش از منابع انسانی نماید.
 - ✓ **فناوری اطلاعات:** اختیار مدیریت سیستم‌های فناوری اطلاعات داخلی سازمان یا برون‌سپاری ارائه چنین خدماتی به پیمان‌کاران خصوصی. با فرض حضور فراگیر فناوری در سازمان مالیاتی،

استفاده اثربخش از این مسئولیت می‌تواند تا حدود زیادی به عملکرد کلی سازمان (شامل قابلیت پاسخگویی) کمک کند.

✓ **تفسیر قانون مالیاتی:** اختیار استفسار خصوصی و عمومی؛ نهادهای قضایی صرفاً این استفسارها را بررسی می‌کنند. استفاده درست از این اختیار به مؤدیان مالیاتی در درک و استفاده از قانون کمک می‌کند.

✓ **اجرا:** اختیار عمل بدون نیاز به ارجاع به سازمان‌های دیگر و اختیارات اجرایی معین در زمینه اجرای قوانین (مانند کسب اطلاعات از مؤدیان و اشخاص ثالث و حق تصرف در اموال در صورت عدم تادیه دیون). اعمال مناسب این اختیار سازمان‌های درآمدی را قادر می‌سازد که با عدم تمکین مؤدیان مالیاتی سریعاً برخورد کنند.

✓ **جرایم و بهره:** اختیار اعمال جرایم اداری (مانند جرایم غیرنقدی و نقدی) در پی عدم تمکین و اختیار اعطای معافیت از چنین جرایمی در شرایط مقتضی. در عمل استفاده موثر از این اختیار باعث انعطاف پذیری بیش‌تر سازمان مالیاتی در قبال برخورد با عدم تمکین می‌گردد.

❖ **سازمان نیمه مستقل با هیئت نظارتی یا مدیریتی:** وظایف پشتیبانی ضروری (مانند فناوری اطلاعات، منابع انسانی) از سوی سازمان نیمه مستقل یکپارچه‌ای انجام می‌شود که رییس آن به وزیر دولت و همچنین هیئت یا سازمان مدیریت نظارت متشکل از مقامات خارج از سازمان گزارش می‌دهد.

❖ **سایر موارد:** سایر ساختارهایی که موارد بالا آنها را در بر نمی‌گیرد.

۱۵. اطلاعات مربوط به انواع ساختار سازمان‌های مالیاتی کشورهای مختلف در جدول ۱ ارائه شده است.

نمونه‌هایی از ترتیبات سازمانی نامعمول مالیاتی

۱۶. **آلمان:** مسئولیت مدیریت مالیاتی تا حد زیادی در قالب سازمان‌های منطقه‌ای متمرکز شده^۷ در حالی که ستاد سازمان نسبتاً کوچک نقش هماهنگی را ایفا می‌کند. گمرک به طور جداگانه (و متمرکز) مدیریت می‌شود در حالی که وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز توسط سازمان‌های جداگانه تأمین اجتماعی انجام می‌شود.

۱۷. **ایتالیا:** مسئولیت مدیریت مالیاتی بر عهده تعدادی از سازمان‌های جداگانه است: (۱) سازمان مالیاتی اصولاً مسئول مدیریت مالیاتی (مالیات‌های مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده و سایر درآمدهای مالیاتی) است؛ از اول دسامبر ۲۰۱۲، این سازمان (بدلیل ادغام سازمان مالیاتی و سازمان ثبت زمین و مستغلات) همچنین مسئول ثبت زمین، ثبت مستغلات، ارزیابی مستغلات، مدیریت بازار مستغلات و تبلیغات شده است. (۲) سازمان گمرک و امور انحصاری دولتی مسئولیت مدیریت عوارض گمرکی، مالیات بر ارزش افزوده بر واردات و عوارض گمرکی را برعهده دارد؛ از یکم دسامبر ۲۰۱۲، سازمان گمرک با «سازمان مستقل مستغلات دولتی» ادغام شد. این سازمان با «بخش عمومی مبارزه با قمار غیرقانونی» سر و کار دارد؛ این بخش تمکین دارندگان مجوز و معامله‌گران این بخش نسبت به قانون را پیوسته بررسی می‌کند و علیه قمار غیرقانونی مبارزه می‌کند. این سازمان همچنین کنترل بر تولید، توزیع و فروش تنباکوی تولیدی را انجام می‌دهد. به علاوه سازمان مزبور مستقیماً برخی وظایف سازمان مالیاتی را انجام نمی‌دهد اما در این حیطه، به سایر سازمان‌ها خدمات ارائه می‌کند. مقابله با تقلب مالیاتی اصولاً توسط پلیس مالیاتی مجزا انجام می‌شود در حالی که امور اجرایی وصول بدهی‌های مالیاتی و پرداخت‌های تأمین اجتماعی توسط سازمانی دولتی صورت می‌گیرد و پردازش اطلاعات توسط سازمان جداگانه‌ای به انجام می‌رسد.

۱۸. **سوئیس:** مسئولیت عملیاتی مدیریت مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و مالیات بر درآمد شرکت‌ها بر عهده ۲۶ بخش فراملی است که به نیابت از دولت فدرال عمل می‌کنند. مالیات بر ارزش افزوده به شکل مرکزی توسط سازمان مالیاتی فدرال مدیریت می‌شود. سازمان فدرال تعدادی وظایف ملی را برعهده دارد: اداره مالیات مستقیم فدرال، پرداخت مالیات پیش از موعد، حق تمبر، تبادل اطلاعات مالیاتی، تحلیل و داده‌ها، سیاست مالیاتی و مالیات معافیت خدمات نظامی و سیاست مالیاتی.

۱۹. **ایران:** مسئولیت عملیاتی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی و مالیات بر ارزش افزوده بر عهده سازمان امور مالیاتی کشور است و ستاد سازمان نیز مسئولیت هماهنگی و آموزش ادارات مالیاتی را بر عهده دارد.

^۷ به عنوان مثال ر.ک. لاندلر

مسئولیت وصول سهم تأمین اجتماعی بر عهده سازمان تأمین اجتماعی است و مسئولیت مالیات و عوارض بر واردات بر عهده سازمان گمرک جمهوری اسلامی است.

۲۰. همان‌طوری که در جدول ۱ آمده، در ۳۲ کشور از میان ۵۶ کشور مورد بررسی، سازمان شبه مستقل یکپارچه (یا در مورد چین وزارت جداگانه) تاسیس شده که مسئول مدیریت مالیاتی (و در برخی موارد مدیریت گمرک) است، در حالی که باقی کشورها از سایر الگوهای عموماً مستقل و یا کمتر یکپارچه استفاده می‌کنند. این ترتیبات نهادی متفاوت تا میزان زیادی منعکس‌کننده تفاوت‌های اساسی در ساختارها و سیستم‌های مدیریت بخش دولتی و نیز رویه تاریخی پایدار در کشورهای مورد پیمایش هستند. مسائل مهم در این داده‌ها به شرح زیرند:

- در همه کشورهای مورد پژوهش غیر از سه کشور، مدیریت مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در داخل یک سازمان وصول درآمد مجزا ادغام شده یا در حال ادغام شدن است. اگر از این رویکرد یکپارچه پیروی نشود، مدیریت مالیاتی را سازمان‌ها یا اداره‌هایی جداگانه انجام می‌دهند که معمولاً در ساختار داخلی وزارت اقتصاد قرار دارند.

- در هر دو کشور قبرس و مالت، اصلاحاتی جهت تاسیس سازمانی یکپارچه در دست اقدام است. لوکزامبورگ تنها کشور عضو اتحادیه اروپا است که قرار است این جنبه از ساختار سازمانی‌اش را جهت مدیریت مالیاتی مدرنیزه نماید. در مورد سایر کشورهای مورد پیمایش، هندوستان از مالیات بر ارزش افزوده ملی (یا مالیاتی معادل آن) برخوردار نیست، البته تدوین این مالیات در دست بررسی است. مالزی از آوریل ۲۰۱۵ در حال برنامه‌ریزی برای اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده یا مالیات بر کالا و خدمات است، اما از مزایای بالقوه یکپارچه‌سازی مدیریت مالیات جدید آنکه نیازی به داشتن سازمان گمرک و مالیات غیرمستقیم ویژه نیست. یکپارچه‌سازی مالیات بر ارزش افزوده یا مالیات بر خدمات احتمالاً کار پیچیده و هزینه‌بری خواهد بود.

- در ۳۲ کشور عضو OECD که نظام جداگانه برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی دارند، ۱۹ کشور حق بیمه تأمین اجتماعی را از طریق سازمان تأمین اجتماعی جداگانه (یا چند سازمان) وصول نموده‌اند، در حالی که بقیه کشورها، وصول این درآمدها را با مدیریت مالیاتی عادی ادغام نموده‌اند؛ از ۲۲ کشور غیر عضو OECD نیز ۱۸ کشور از نظام پرداخت‌های تأمین اجتماعی برخوردارند و ادغام در ۷ کشور صورت گرفته است.

- ۳۶ کشور از سازمان‌های مجزایی برای مدیریت گمرک و مالیات برخوردارند؛ از این تعداد، در ۲۰ کشور، سازمان مالیات‌های غیرمستقیم ویژه‌ای به گمرک (و نه سازمان مالیات) اختصاص یافته است.
- سازمان ملی درآمد در اکثر کشورهای اروپایی عضو OECD، مسئول وصول مالیات‌های دارایی (و در بسیاری موارد مالیات‌های وسایط نقلیه) است در حالی که تقریباً در همه کشورهای غیر اروپایی عضو، این مالیات‌ها از طریق سازمان‌های مالیاتی محلی مدیریت می‌شود.
- در ایران، سازمان امور مالیاتی مسئولیت وصول همه انواع پایه‌های مالیاتی را بر عهده دارد، بجز مالیات وسایط نقلیه (که به بخش خصوصی برون‌سپاری شده است) و نیز پرداخت تأمین اجتماعی (که مسئولیت وصول آن را سازمان مستقل تأمین اجتماعی برعهده دارد).
- در ۱۱ کشور، جهت نظارت و یا ارائه توصیه در زمینه مدیریت مالیاتی، هیئت‌های مدیریتی یا سازمان‌های مشاوره (با اعضای خارج سازمانی) تشکیل شده است.
- رویه تشکیل سازمان یکپارچه مجزا جهت مدیریت کلیه مالیات‌ها (و گاهی اوقات گمرک) با دامنه وسیعی از اختیارات (حذف شده از ساختار داخلی وزارت دارایی) نشان از توسعه بالای مدیریت بخش عمومی دارد و به عنوان مدل سازمان اجرایی از آن یاد می‌شود. این مدل موسوم به «مرجع درآمدی» در بافت مدیریت درآمد تفاوت زیادی با بررسی‌های خارجی به نیابت از سازمان‌های ملی و بین‌المللی دارد.^۸ منطق این مدل در قالب اصطلاحات زیر توصیف می‌شود (دلای، دواس و هوپرد، ۱۹۹۸):
- استدلال مدل سازمان اجرایی اصولاً با اثربخشی و کارایی مرتبط است: (۱) به عنوان نهادی با یک هدف مجزا، سازمان می‌تواند تلاش‌ها را بر یک وظیفه منفرد متمرکز کند؛ (۲) به عنوان نهادی مختار، سازمان می‌تواند امور را مانند کسب و کارها و فارغ از مداخلات سیاسی مدیریت کند؛ و (۳) سازمان فارغ از محدودیت‌های سیستم خدمات کشوری می‌تواند نیروها را استخدام، نگهداری یا اخراج نماید و آنها را ارتقا دهد.
- ۲۱. در اینجا صرفاً به چند نکته کلیدی منتج از پژوهش‌های صورت گرفته اشاره می‌شود:
- طی مطالعه انجام شده جهت ارزیابی موفقیت یا عدم موفقیت مدل مرجع درآمدی برای مدیریت مالیاتی، نتایج متقنی درباره اثرات کلی این مدل بر کارایی و اثربخشی سازمان مالیاتی حاصل نشد.

^۸ جنکینز، ۱۹۹۴؛ تالیرشیو، ۲۰۰۴؛ کید و کراندال، ۲۰۰۶؛ مان، ۲۰۰۴.

- همانطوری که در گزارش مطالعاتی ۲۰۰۵ اداره توسعه بین‌المللی انگلستان^۹ و سایر گزارش‌ها در زمینه تجربه مراجع مالیاتی آمده است، مشکلات عملی و کمی این مدل عبارتند از (۱) سنجش: مشکل لاینفک در ارزیابی کمی نتایج مدل (مثلاً در مورد مفهوم استقلال)؛ (۲) داده‌ها: محدودیت‌هایی در کسب داده‌ها پیش و پس از اعمال مدل؛ و (۳) انتساب/علیت: وجود عوامل برون‌زایی که اثبات علیت و به این ترتیب انتساب هرگونه مزایای طرح‌های ابتکاری خاص و حتی در مواردی توصیف کلیت مدل را بسیار مشکل می‌کند.
- برای تضمین عملکرد صحیح و دوری گزیدن از عملکرد ضعیف، اجرای اثربخش مدل مستلزم پشتیبانی ویژه‌ای است (برای مثال ارتباط خوب با وزارت دارایی، رهبری قدرتمند مدیریت ارشد و سیاست‌های قوی در مورد نیروی انسانی).
- همان طوری که در گزارش کاری صندوق بین‌المللی پول اشاره شد، کارایی و اثربخشی باید برخاسته از تعهد کامل به اصلاح ساختار، سیستم‌ها و فرآیندها به‌ویژه ارائه خدمات و اجرای صحیح، تخصیص درست منابع و مدیریت اثربخش باشد. در بهترین حالت، اجرای ساختار حاکمیتی جدید صرفاً اولین گام در این جهت است.
- بسیاری از کشورهای مورد بررسی از مدل استفاده نموده‌اند، چراکه این الگو تسهیل‌کننده اصلاحات آتی تلقی می‌شود. همان طوری که کید و کراندل (۲۰۰۶) می‌گویند:
- «علی‌رغم نبود مبنایی اثبات شده برای ایجاد مرجع درآمدی، کشورهایی که مفهوم مرجع درآمدی را استفاده نموده‌اند از این ادراک قوی برخوردارند که این مدل حاکمیتی خاص کمک قابل ملاحظه‌ای به انجام اصلاح و بهبود عملکرد نموده است.»

میزان استقلال سازمان مالیاتی

۲۲. به طور کلی انواع اختیارات اعطا شده به سازمان ملی درآمدی وابسته به سیستم دولتی جاری و رویه‌های مدیریتی بخش دولتی کشور و همچنین مدل سازمانی آن است. همان طوری که قبلاً مشاهده کردیم استقلال بیش‌تر، کارایی و اثربخشی بیش‌تری را به بار می‌آورد اما عملاً حصول شواهد شفاف برای نیل به این نتایج دشوار است.

^۹ DFID

همان‌طوری که در جدول ۱ اشاره شده است، نیمی از کشورهای OECD سازمان‌های نیمه‌مستقلی ایجاد نموده‌اند؛ در جدول ۲ نیز خلاصه‌ای از انواع و ماهیت اختیارات تفویض شده به سازمان‌های مالیاتی ارائه شده است.

۲۳. بر اساس بررسی سازمان‌های درآمدی (جدول ۲)، حوزه‌هایی با حداقل انعطاف‌پذیری یا استقلال در میان کشورها عبارتند از (۱) اختیار طراحی ساختار سازمانی داخلی و شبکه اداری (۱۶ کشور)؛ (۲) در دست داشتن اختیار وجوه بودجه‌ریزی شده و مجدداً تخصیص یافته به وظایف عملیاتی برای لحاظ نمودن اولویت‌های جدید (۱۴ کشور)؛ (۳) توانایی تعیین مرتبه و ترکیب کارکنان (۱۶ کشور)؛ (۴) اختیار استخدام و اخراج کارکنان (۹ کشور)؛ و (۵) توانایی تعیین میزان پاداش کارکنان یا مذاکره در مورد مبلغ آن (مطابق با دستورالعمل‌های بخش عمومی) (۲۸ کشور).

۲۴. در میان کشورهای OECD، استقلال کلی سازمان‌های مالیاتی استونی، ژاپن، لوگزامبورگ، پرتغال و اسلونی نسبتاً محدود است. در سازمان‌های مالیاتی کشورهای غیرعضو (مانند برزیل، کاستاریکا، قبرس، اندونزی و عربستان سعودی) نیز شرایط مشابهی حاکم است. در برخی از کشورها نیز به نظر می‌رسد هنوز در زمینه تلقی سازمان مالیاتی به صورت نهادی نیمه مستقل و یکپارچه شک و تردید وجود دارد.

۲۵. حتی با وجود استقلال بیش‌تر سازمان‌های مالیاتی، این سازمان‌ها هنوز باید در درون چارچوب مشخصی عمل کنند که ضامن پاسخگویی به خواسته‌های مردم از دولت بزرگ باشد. در برخی موارد، این چارچوب‌ها مشتمل بر ایجاد هیئت‌های مدیریتی متشکل از نمایندگان خارج سازمان و همچنین ایجاد سازمان‌های خارجی برای نظارت روزانه بر عملیات سیستم مالیاتی است.

۲۶. سازمان مالیاتی ایران گرچه سازمانی نیمه مستقل و غیریکپارچه محسوب می‌شود که در حوزه اجرا و مدیریت مالیاتی از استقلال برخوردار است ولی مدیریت گمرکات و پرداخت تأمین اجتماعی از حیطه مدیریت سازمان خارج است و همچنین در بحث تعیین منابع بودجه‌ای و امور انسانی، استخدام و اخراج کارکنان و طراحی ساختار سازمانی (هرچند گاه با پیشنهاد سازمان) استقلال چندانی به سازمان اعطا نشده است و معمولاً توسط نهادهایی خارج از چهارچوب اداری سازمان (مثلاً از وزارت اقتصاد و دارایی یا سایر نهادهای دولتی مانند سازمان برنامه و بودجه) تصمیم‌های فوق اتخاذ می‌شود.

۲۷. جدول ۳ خلاصه‌ای از نحوه تفویض اختیار یا میزان استقلال سازمان‌های درآمدی را ارائه می‌کند. مطابق جدول، سازمان‌های درآمدی نیمه مستقل پیوسته از استقلال یا آزادی بیش‌تری نسبت به ادارات منفرد یا چند اداره

در داخل وزارت دارایی برخورد دارند؛ این استقلال به ویژه در ارتباط با تخصیص وجوه بودجه‌ریزی شده، تعیین تعداد و ترکیب کارکنان، تعیین مدارک استخدام کارکنان، استخدام و اخراج، و مذاکره بر میزان پاداش و غیره در جدول مشخص شده است.

جدول ۱. ترتیبات سازمانی جهت مدیریت مالیات‌ها

کشور	ماهیت سازمان	انواع مالیات‌های اصلی تحت مدیریت چند اداره یا سازمان درآمد ملی (۲۰۱۳)						
		جمع درآمد	پرداخت تأمین اجتماعی	مالیات بر درآمد شرکت‌ها	مالیات بر ارزش افزوده	مالیات‌های غیرمستقیم ویژه	مالیات مستغلات	سایر مالیات‌ها (مستغلات (E)؛ ثروت (W)؛ وسایط نقلیه (M))
کشورهای عضو OECD								
استرالیا	USB ^{۱۰}	✓	×	✓	✓	✓	×	-
اتریش	SDMOF	✓	×	✓	✓	✓	×	M
بلژیک	MDMOF	✓	×	✓	✓	✓	✓	-
کانادا	USBB	✓	✓	✓	✓	✓	×	
شیلی	USB ^{۱۱}	✓	✓	✓	✓	✓	✓	E, M
جمهوری چک	USB	✓	×	✓	✓	✓	✓	E, M
دانمارک	سایر	✓	×	✓	✓	✓	✓	E, M
استونی	SDMOF	✓	✓	✓	✓	✓	✓	M
فنلاند	USB	✓	✓	✓	✓	×	✓	E
فرانسه	SDMOF	✓	×	✓	✓	×	✓	E, W
آلمان	سایر	✓	×	✓	✓	×	✓	E, M
یونان	USB	✓	×	✓	✓	✓	✓	E, W, M
مجارستان	USB	✓	✓	✓	✓	✓	×	E, M
ایسلند	USB	✓	✓	✓	✓	×	×	W, M
ایرلند	USB	✓	✓	✓	✓	✓	✓	E, M
رژیم صهیونیستی	SDMOF	✓	×	✓	✓	✓	✓	M
ایتالیا	سایر	✓	×	✓	✓	×	×	-
ژاپن	USB	✓	×	✓	✓	✓	×	E, M
کره	USB	✓	×	✓	✓	✓	✓	E
لوکزامبورگ	MDMOF	✓	×	✓	✓	×	×	E, W
مکزیک	USBB	✓	×	✓	✓	×	×	E, W
هلند	SDMOF	✓	✓	✓	✓	✓	×	E, M
نیوزلند	USB	✓	غیر مرتبط	✓	✓	✓	×	-
نروژ	USB	✓	✓	✓	✓	✓	×	E, M/1, W
لهستان	MDMOF	✓	×	✓	✓	✓	×	E, W

^{۱۰} USB: سازمان نیمه مستقل یکپارچه؛ USBB: سازمان نیمه مستقل یکپارچه با هیات رسمی یا گروه مشاوران مشکل از مقامات خارج سازمان؛ SDMOF: یک اداره در وزارت اقتصاد؛

MDMOF: چندین اداره در وزارت اقتصاد

E, M	√	√	√	√	×	√	SDMOF	پرتغال
M	×	√	√	√	×	√	USB	اسلواکی
E, W, M	√	√	√	√	√	√	USB	اسلونی
W, M	×	√	√	√	×	√	USB	اسپانیا
	√	√	√	√	√	√	USBB	سوئد
-	×	×	√	√	×	√	SDMOF	سوئیس
E, M	√	√	√	√	×	√	سایر	ترکیه
E	√	√	√	√	√	√	USBB	انگلستان
E	×	√	-	√	√	√	USBB	ایالات متحده
کشورهای غیر عضو OECD								
	×	√	√	√	√	√	USBB ^{۱۲}	آرژانتین
W	√	×	×	√	√	√	USB	برزیل
	×	×	√	√	√	√	USBB	بلغارستان
E, M	√	√	√	√	×	√	سایر	چین
E, W	×	×	√	√	×	√	USBB	کلمبیا
M	√	√	√	√	×	√	MDMOF	کاستاریکا
E, M	√	√	√	√	√	√	SDMOF	کرواسی
-	√	√	√	√	×	√	MDMOF	قبرس
-	×	×	×	√	×	√	SDMOF	هنگ کنگ
W	×	×	×	√	×	√	USBB/1	هندوستان
-	√	×	√	√	×	√	SDMOF	اندونزی
M	√	√	√	√	√	√	USB	لاتویا
E	√	√	√	√	×	√	USB	لیتوانی
-	√	×	×	√	×	√	سایر	مالزی
-	×	√	√	√	√	√	MDMOF	مالت
M	√	×	√	√	×	√	SDMOF	مراکش
-	×	√	√	√	√	√	USB	رومانی
M	√	√	√	√	×	√	USB	روسیه
-	×	×	×	√	×	×	SDMOF	عربستان سعودی
E	√	×	√	√	×	√	USBB	سنگاپور
E	×	√	√	√	×	√	USB	آفریقای جنوبی
-	×	×	√	√	×	√	MDMOF	تایلند
E, W	√	√	√	√	×	√	USB	ایران

منبع: پاسخ‌های پیمایش ۲۰۱۵ مدیریت مالیاتی و سایر پژوهش‌ها (مانند گزارشات سازمانهای مالیاتی)

^{۱۲} USB: سازمان نیمه مستقل یکپارچه؛ USBB: سازمان نیمه مستقل یکپارچه با هیئت رسمی یا گروه مشاوران متشکل از مقامات خارج سازمان؛ SDMOF: یک اداره در وزارت اقتصاد؛

MDMOF: چندین اداره در وزارت اقتصاد

جدول ۲: اختیار تفویض شده به سازمان مالیاتی بدون نیاز به تاییدیه برون‌سازمانی

کشور	پاسخ به استفسار مالیاتی	بخش جرایم یا بهره	طراحی ساختار داخلی	تخصیص مجدد بودجه	تعیین تعداد یا ترکیب کارکنان	تنظیم استانداردهای خدمات	تأثیر گذاری بر مدارک مربوط به استخدام کارکنان	استخدام و اخراج کارکنان	مذاکره در زمینه میزان پرداخت به کارکنان
کشورهای عضو OECD									
استرالیا	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
اتریش	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
بلژیک	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	×
کانادا	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
شیلی	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓
جمهوری چک	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
دانمارک	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
استونی	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓
فنلاند	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
فرانسه	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
آلمان ۲/	✓	✓	✓	×	×	✓	✓	✓	×
یونان	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	×	×
مجارستان	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ایسلند	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ایرلند	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
رژیم صهیونیستی	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
ایتالیا	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
ژاپن	✓	✓	×	×	×	✓	✓	✓	×
کره	✓	✓	×	✓	×	✓	✓	✓	×
لوکزامبورگ	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	×	×
مکزیک	✓	✓	×	×	✓	✓	✓	✓	✓
هلند	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
نیوزلند	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
نروژ	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
لهستان	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓
پرتغال	✓	✓	×	×	×	✓	✓	×	×
جمهوری اسلواک	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
اسلونی	✓	×	×	✓	×	✓	✓	✓	×
اسپانیا	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
سوئد	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
سوئیس	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ترکیه	✓	✓	✓	×	×	✓	✓	✓	×

✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	اتکلیس
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	ایالات متحده آمریکا
کشورهای غیر عضو OECD									
✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	×	✓	آرژانتین
×	×	✓	✓	×	×	×	✓	✓	برزیل
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	بلغارستان
×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	چین
×	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	کلمبیا
×	×	×	✓	×	×	×	✓	✓	کاستاریکا
×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	کرواسی
×	×	×	✓	×	×	✓	✓	✓	قبرس
×	✓	✓	✓	×	×	✓	×	✓	هنگ کنگ، چین
×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	هندوستان
×	×	×	✓	×	×	×	✓	✓	اندونزی
✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	لاتویا
×	✓	×	✓	✓	✓	×	✓	✓	لیتوانی
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	مالزی
×	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	مالت
		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	مراکش
×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	رومانی
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	روسیه
×	×	✓	✓	×	✓	×	×	✓	عربستان سعودی
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	سنگاپور
✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	آفریقای جنوبی
×	✓	✓	✓	×	×	✓	✓	✓	تایلند
×	×	✓	×	×	✓	✓	✓	×	ایران

منبع: پاسخ‌های پیمایش ۲۰۱۵ مدیریت مالیاتی

جدول ۳. اختیارات تفویض شده به سازمان‌های درآمدی

تعداد نهادها (مطابق دسته‌بندی) و حوزه‌های اختیار تفویضی						
ماهیت اختیار تفویضی		ادارات مجزا یا چندگانه در داخل وزارت دارایی		سازمان نیمه مستقل با/بدون هیئت نظارتی		سایر موارد
تعداد	% از کل	تعداد	% از کل	تعداد	% از کل	تعداد
۲۰	۱۰۰	۳۱	۱۰۰	۵	۸۳	استفسار مالیاتی
۱۸	۹۰	۲۸	۹۰	۵	۸۳	واریز جرایم یا بهره
۱۵	۷۵	۲۵	۸۱	۶	۱۰۰	طراحی ساختار داخلی
۱۳	۶۵	۲۷	۸۷	۴	۶۷	باز تخصیص بودجه
۱۱	۵۵	۲۶	۸۴	۳	۵۰	تعیین تعداد و ترکیب کارکنان
۲۰	۱۰۰	۳۱	۱۰۰	۶	۱۰۰	تعیین استانداردهای خدمت
۱۷	۸۵	۳۰	۹۷	۶	۱۰۰	تأثیرگذاری بر ملاک‌های استخدام
۱۳	۶۵	۳۰	۹۷	۶	۱۰۰	استخدام و اخراج کارکنان
۶	۳۰	۲۰	۶۷	۲	۳۳	مذاکره در زمینه سطوح پرداختی

منبع: پاسخ‌های پیمایش ۲۰۱۵ سازمان مالیاتی

دامنه مسئولیت‌های سازمان مالیاتی

سازمان یکپارچه جهت وصول مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم

۲۸. در جدول ۱ شرح مختصری از مالیات‌های تحت مدیریت سازمان مالیاتی ارائه شده است. علی‌رغم وجود استثنائاتی، در کشورهای مورد بررسی، وصول مالیات‌های مستقیم و بیش‌تر مالیات‌های غیرمستقیم تحت مدیریت سازمان مالیاتی قرار گرفته‌اند. آخرین نمونه ادغام ادارات مالیات غیرمستقیم و گمرک و درآمدهای داخلی در قالب سازمانی مجزا در آوریل ۲۰۰۵ در بریتانیا و با عنوان «سازمان پادشاهی گمرک و درآمد» صورت گرفت.

۲۹. از پایان سال ۲۰۱۳، در برخی کشورها (مانند قبرس، هند، لوگزامبورگ، مالت و مالزی)، سازمان‌های مالیاتی مجزا ایجاد گردید. البته تغییراتی نیز در هر دو کشور قبرس و مالت در زمینه اصلاحات سازمانی و نهادی عمده پیش‌بینی شده است:

- در پاسخ به پیشنهاد های صندوق بین‌المللی پول و به عنوان بخشی از برنامه گسترده اصلاحات، قبرس برنامه‌هایی را جهت ادغام ادارات مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم طی سال ۲۰۱۴ برنامه‌ریزی کرد.
- در پی تصویب قانون مرتبط در سال ۲۰۱۲، مالت در حال طی فرآیند برنامه‌ریزی تشکیل سازمانی یکپارچه برای گمرک و مالیات است.

۳۰. در مورد این رویکرد یکپارچه مدیریت، استثنای نسبتاً معروفی وجود دارد. همان طوری که در جدول ۱ آمد، در ۲۰ کشور، وصول مالیات‌های غیرمستقیم از طریق نهادی غیر از سازمان مالیاتی صورت می‌گیرد و در بیش‌تر کشورها، سازمانی مجزا مسئول مدیریت گمرک است. دولت نروژ تصمیم گرفته است مسئولیت‌های کل وصولی‌ها را در داخل سازمان مالیاتی ادغام نماید و این امر مستلزم ادغام مالیات‌ها غیرمستقیم و مالیات بر ارزش افزوده بر واردات با سازمان مالیاتی است و این مهم از ۲۰۱۶ به اجرا در آمد.

وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی

۳۱. نظام‌های پرداخت تأمین اجتماعی در اکثریت کشورها به عنوان منبع تکمیلی درآمد دولت جهت تأمین وجوه خدمات دولتی (مانند سلامت، بیکاری و مستمری) در نظر گرفته شده است. طبق گزارش‌های منتشره، در بسیاری از کشورهای عضو OECD به ویژه کشورهای اروپایی، پرداخت‌های تأمین اجتماعی بزرگ‌ترین منبع درآمد دولت است. البته مطابق جدول ۱، دولت‌ها روش‌های کاملاً متفاوتی را در نحوه وصول این پرداخت‌ها اتخاذ نموده‌اند.

۳۲. غیر از اقتصادهای کشورهای عضو OECD، این دوگانگی در وصول درآمد دولت نیز آشکار است. کشورهایی مانند قبرس، مالزی، ایران، سنگاپور و آفریقای جنوبی وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی را از طریق سازمان جداگانه‌ای انجام می‌دهند، در حالی که کشورهای دیگری مانند آرژانتین، برزیل، بلغارستان، برخی استان‌های چین، کرواسی، لیتوانی و رومانی وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی و درآمد مالیاتی را ادغام نموده‌اند. در بخش‌های دیگری از اروپا مانند آلبانی، مقدونیه، مولداوی، مونته‌نگرو و صربستان، ترتیباتی اجرایی شده و رویکرد یکپارچه‌سازی را بر سایر رویکردها ترجیح می‌دانند.

منطق یکپارچه‌سازی وصول مالیات‌ها و پرداخت‌های تأمین اجتماعی

۳۳. سازمان‌های مجزای وصول مالیات‌ها و پرداخت‌های تأمین اجتماعی باعث ایجاد برخی مشکلات در ارتباط با کارایی و اثربخشی این سازمان‌ها و همچنین ایجاد بار تمکین اضافی بر مؤدیان مالیاتی (به ویژه در زمینه مالیات مشاغل) می‌گردد.

۳۴. پژوهش‌های اداره امور مالیاتی صندوق بین‌المللی پول در باب چرایی ادغام وصول مالیات با پرداخت‌های تأمین اجتماعی طی دهه قبل یا پیش از آن در بسیاری از کشورها، حاوی نکات مفیدی در زمینه منافع بالقوه رویکرد یکپارچه است. این ملاحظات به طور ویژه در مورد کشورهای در حال توسعه (مانند ایران) نیز صادق است که قصد تاسیس نظام‌های پرداخت‌های تأمین اجتماعی را دارند و در مقایسه با رژیم‌هایی قبلی (در غیاب رویکرد یکپارچه) مشکلاتی را تجربه می‌کنند. این اقتصادها عمدتاً دارای نظام‌های مجزا بوده و به دنبال افزایش کارآمدی و اثربخشی خود هستند. استدلال‌های مطرح شده حاکی از تجربیات تعدادی از کشورها در زمینه ادغام وصول تأمین اجتماعی و مالیات است.

۳۵. در سال ۲۰۱۰، محققانی به نام‌های باکیرزی، شوکنز و پیترز، به نیابت از «نهاد تأمین اجتماعی اروپا»، رویکردها و تجربیات یکپارچه‌سازی ۵ کشور (از جمله استونی، مجارستان، ایتالیا، هلند و انگلستان) را طی ۱۰-۱۵ سال پیش بررسی و نتیجه‌گیری کردند که یکپارچه‌سازی می‌تواند رویکردی کارا و به لحاظ هزینه اثربخش بوده، فشار بر کارفرمایان و اشخاص حقیقی را تا حدود زیادی کاهش داده، از طریق فناوری‌های جدید وصول را تسهیل نموده و امکان ایجاد رویه‌های کنترلی و اجرایی تمکین و حفظ پایداری و ثبات سیستم‌های تأمین اجتماعی را فراهم می‌آورد. به عبارت دیگر، به زعم ایشان، یکپارچه‌سازی با موانع و چالش‌های مختلفی مواجه است. برای تحقق منافع بالقوه، برنامه‌ریزی مناسب و اجرای مؤثر گام‌های ضروری حیاتی است.

۳۶. اخیراً در گزارش ارائه شده در سی و یکمین مجمع عمومی «انجمن بین‌المللی تأمین اجتماعی»^{۱۳}، محققانی به نام‌های آنوف و روجیا-فریک یافته‌های کارشان درباره قابلیت‌های سیستم‌های مختلف وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی را ارائه نمودند: «در تعیین اثربخشی، هیچ تک عاملی نقش عمده‌ای ندارد و ترکیب چند رکن و تعامل آنها بهترین نتیجه را ایجاد می‌کند.»

۳۷. در گزارش آنها ارکان کلیدی لازم و اثربخش و دارای نقش حیاتی و ضروری عبارتند از (۱) حاکمیت؛ (۲) مدت زمان لازم برای تدوین یا بهبود برنامه تأمین اجتماعی؛ (۳) نحوه توزیع، تعداد و گوناگونی نیروی کار؛ (۴) خودکارسازی فرآیند و به کارگیری فناوری؛ (۵) هماهنگی با سازمان‌های بیرونی؛ (۶) ارزیابی دایم و تنظیم و اصلاح سیاست‌ها و رویه‌ها؛ و (۷) ایجاد فرهنگ تأمین اجتماعی در کشور.

۳۸. استدلال اصلی صندوق بین‌المللی پول برای یکپارچه‌سازی به قرار زیر است:

• **مشترک بودن فرآیندهای اصلی:** استدلال برای یکپارچه‌سازی، ریشه در مشترک بودن فرآیندهای اصلی

دخیل در وصول مالیات و پرداخت‌های تأمین اجتماعی دارد و دربرگیرنده موارد ذیل است: (۱) شناسایی و ثبت‌نام مؤدیان مالیاتی و پرداخت کنندگان پرداخت‌های تأمین اجتماعی با استفاده از شماره ثبت منحصر به فرد؛ (۲) داشتن سیستم‌هایی برای جمع‌آوری اطلاعات در قالب اظهارنامه از کارفرمایان و افراد خویش‌فرمای دارای درآمد؛ (۳) در مورد کارفرمایان، کسر مالیات و حقوق تأمین اجتماعی از درآمد کارکنان و پرداخت آن به سازمان‌ها (معمولاً از طریق سیستم بانکی)؛ (۴) برخورداری از سیستم‌های وصول اثربخش برای تعقیب کارفرمایانی که اظهارنامه خود را تسلیم نمی‌کنند یا پرداختی انجام نمی‌دهند؛ (۵) بررسی دقت اطلاعات اظهارنامه با استفاده از روشهای حسابرسی مبتنی بر ریسک.

• **استفاده موثر از منابع:** کشورهایی که به سمت یکپارچه‌سازی فعالیت‌های وصول پرداخت‌های تأمین

اجتماعی با سازمان‌های مالیاتی حرکت نموده‌اند اغلب دریافته‌اند که در هزینه‌های نهایی گسترش سیستم‌های مالیاتی، پرداخت‌های تأمین اجتماعی لحاظ نمی‌شود. این مسئله، عامل مهمی برای بررسی کشورهای فاقد منابع برای اجرای اصلاحات مشابه در سازمان‌های مختلف است. به عنوان مثال برخی کشورها وصول پرداخت‌های گوناگون (مانند حق بیمه جبران حوادث، حق بیمه خدمات پزشکی، حق بیمه پشتیبانی کودک و بازپرداخت وام‌ها) را با سازمان مالیاتی ادغام نموده‌اند. با اینکه هر یک از موارد مذکور دارای ویژگی‌های مختلفی هستند، کشورهای مورد بررسی به ارزش استفاده از ظرفیت وصول در راستای کاهش هزینه‌های وصول و بهبود نرخ‌های وصول واقف گشته‌اند.

• **کاهش هزینه‌های مدیریت دولتی:** سپردن مسئولیت وصول به سازمان مالیاتی از دوباره کاری در انجام

وظایف اصلی (اعم از پردازش، بررسی و وصول اظهارنامه‌ها و مبالغ) جلوگیری می‌کند. این امر به طور قابل توجهی از طریق موارد زیر باعث کاهش هزینه‌های مدیریت دولتی می‌شود: (۱) کاهش کارکنان و

صرفه‌جویی مقیاس در مدیریت منابع انسانی و آموزش، کاهش تعداد مدیران، اتخاذ فرآیندهای مشترک برای تسلیم اظهارنامه و پرداخت و اجرا و نحوه ورود داده‌ها برای انجام پژوهش؛ ۲) پرداخت هزینه‌های زیرساختی کمتر برای ادارات و شبکه‌های مخابراتی و انجام وظایف مرتبط؛ و ۳) حذف هزینه‌های مجدد برای توسعه فناوری و ریسک کمتر در توسعه و نگهداری سیستم.

• کاهش هزینه‌های تمکین پرداخت‌کنندگان حقوق تأمین اجتماعی و مؤدیان مالیاتی: سپردن

مسئولیت وصول به سازمان مالیاتی به طور قابل ملاحظه‌ای هزینه‌های تمکین را برای کارفرمایا کاهش می‌دهد، آن هم به دلیل استفاده کمتر از بوروکراسی در قالب فرم‌های مشترک و سیستم‌های نگه داری اسناد و برنامه حسابرسی مشترک درآمد برای مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های حقوق و پرداخت تأمین اجتماعی مبتنی بر درآمد و حقوق. استفاده رو به افزایش تسلیم اظهارنامه الکترونیکی و سیستم‌های پرداخت در درون سازمان مالیاتی نیز هزینه‌های تمکین مؤدیان مالیاتی و پرداخت‌کنندگان سهم تأمین اجتماعی را کاهش می‌دهد. این ساده‌سازی نیز می‌تواند دقت محاسبات صورت گرفته توسط کارفرمایان و نیز سطوح تمکین را بهبود دهد.

ادغام اقدامات توسعه‌ای جاری

۳۹. با توجه به فشارهای زیادی که برای بهبود موقعیت بودجه‌ای از طریق بهبود تمکین و کاهش هزینه بر بسیاری از دولت‌ها وارد می‌شود، به ناچار باید فرآیندهای وصول درآمد (یعنی وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات) ادغام گردند. تعدادی از کشورها یا چنین مطالعه‌ای را در دست انجام داشتند یا اصولاً و پیش از این تصمیم به ادغام گرفته‌اند و تمهیداتی در دست اقدام داشته‌اند.

• جمهوری چک: سازمان‌دهی مجدد سازمان مالیاتی به صورت سازمانی مجزا و انتقال وصول

پرداخت‌های تأمین اجتماعی از سازمان تأمین اجتماعی و صندوق‌های بیمه سلامت به سازمان مالیاتی یکپارچه ابتدا در سال ۲۰۰۹ کلید خورد. سازمان مالیاتی جدید متعاقباً در ژانویه ۲۰۱۳ تاسیس شد. البته طی انتخابات اخیر، ادغام وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات به تعویق افتاده است.

- **لیتوانی:** مطالعه‌ای در این کشور در دست اقدام بوده است تا ادغام احتمالی فرآیندهای وصول کل درآمد دولت^{۱۴} صورت گیرد.
- **جمهوری اسلواکی:** شرح تفصیلی برنامه‌ها جهت یکپارچه‌سازی وصول مالیات‌ها و قدرالسهم‌های تأمین اجتماعی در قالب سازمانی مجزا و منطق انجام این کار در گزارش اطلاعات تطبیقی در سال ۲۰۱۰ ارائه گردید. ولی ظاهراً ادغام به تأخیر افتاده و احتمال نمی‌رود که تا انتهای سال ۲۰۱۷ صورت پذیرد.
- **تایلند:** این مطالعه را در دست تدوین دارد.
- **یونان:** مراجع یونان اخیراً متعهد به ادغام مدیریت مالیات و پرداخت‌های تأمین اجتماعی تا ژوئیه ۲۰۱۷ و لحاظ گزارش جامع صندوق بین‌المللی پول شدند که در آن نقاط ضعف ترتیبات موجود برای مدیریت وصول پرداخت‌های تأمین اجتماعی ذکر شده است. برای آماده‌سازی برای ادغام مزبور، باید کارهایی برای به انجام رسیدن این پروژه صورت گیرد؛ در این راستا پروژه‌ای باید تدوین و مشارکت در بخش مدیریت تأمین اجتماعی و اداره درآمدها تقویت شود. همچنین دفتر ثبت مرکزی پرداخت‌کنندگان پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مؤدیان مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی باید راه اندازی و پرداخت‌های تأمین اجتماعی در سرتاسر صندوق باید با مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی هماهنگ شود.
- **ایران:** در ایران هیچ گونه ادغامی مابین سازمان تأمین اجتماعی و سازمان مالیات صورت نگرفته است و تبادل اطلاعات و سایر خدمات نیز صورت نمی‌پذیرد.

^{۱۴}. از جمله واگذاری مدیریت پرداخت‌های تأمین اجتماعی (به مدیریت کنونی هیأت صندوق بیمه اجتماعی کشوری) به سازمان مالیاتی

ارائه کمک‌هایی از سوی سازمان‌های مالیاتی به سازمان‌های تأمین اجتماعی

۴۰. در کشورهایی که ترتیبات جداگانه‌ای برای وصول مالیات و تأمین اجتماعی دارند، ماهیت همپوشانی مسئولیتهای وصول درآمد سازمانهای مختلف و مشترک بودن ارباب رجوع‌های ایشان باعث ایجاد فرصت‌هایی برای همکاری و کمک‌های دو جانبه می‌شود (مثلاً از طریق برنامه‌های حسابرسی متداول، تبادل اطلاعات میان سازمان‌ها، کمک به وصول سهم تأمین اجتماعی پرداخت نشده از طریق عملیات اجرایی و همکاری در خصوص روبه‌های تبادل اطلاعات). در تعدادی از سازمان‌های مالیاتی، این همکاری عملاً به روش‌های متفاوت رخ می‌دهد؛ ر.ک. جدول ۴.

۴۱. به عبارت دیگر تنها در تعداد کمی از سازمان‌های مالیاتی (از جمله جمهوری چک، آلمان، کره، لهستان و سوئیس)^{۱۵}، هیچ کمکی به سازمان‌های تأمین اجتماعی نمی‌شود؛ ایشان نسبت به میزان تلاش مضاعف برای وصول مالیات و پرداختی‌های تأمین اجتماعی پرسش‌هایی را مطرح می‌کنند و اینکه آیا پتانسیلی برای افزایش کارایی و اثربخشی پرداخت‌های دولت به مدیریت پرداختی‌های تأمین اجتماعی وجود دارد یا خیر.

نقش‌های مرتبط غیر مالیاتی سازمان‌های ملی درآمدی

۴۲. بسیاری از دولت‌ها در خلال دو دهه‌ی گذشته یا پیش‌تر از آن نقش‌های دیگر (غیر مالیاتی) را بر دوش سازمان‌های درآمدی گذاشته‌اند که ربط مستقیمی به وصول مالیات ندارد. در برخی موارد ایفای این نقش‌ها مستلزم رجوع به قوانین مالیاتی کشور برای ارائه مزایای اقتصادی (مثلاً رفاهی) به مؤدیان مالیاتی یا وصول مبالغ غیر مالیاتی مقروض به دولت (مثلاً وام‌های دانشجویی) از طریق سازمان مالیاتی است. در سایر موارد (مثلاً نظارت بر فعالیت‌های قمار)، وظیفه مورد نظر ارتباط مستقیمی با مدیریت سیستم مالیاتی ندارد. اطلاعات مرتبط با وظایف غیرمالیاتی سازمان در جدول ۵ آمده است. شایان ذکر است کشورهایی که در جدول مذکور نیامده‌اند چنین نقش‌هایی را ایفا نمی‌کنند.

۴۳. مطابق جدول ۵، اکثر سازمان‌های مالیاتی ایفای یک یا چند نمونه از چنین نقش‌هایی را دارند و به نظر می‌رسد این رویه در خلال دهه گذشته سرعت گرفته است. متداول‌ترین نقش‌ها عبارتند از (۱) مدیریت گمرک (۲۱ سازمان مالیاتی)؛ (۲) وصول دیون غیرمالیاتی مانند وام‌های دانشجویی (۸ سازمان مالیاتی)؛ (۳) وصول مزایای اجتماعی یا

۱۵. از جمله کشورهایی که پرداختی‌های تأمین اجتماعی منبع قابل توجهی از درآمد دولت را تشکیل می‌دهد.

رفاهی که ماهیت آنها با نظام مالیاتی مطابقت داشته باشد (۱۲ سازمان مالیاتی)؛ (۴) مدیریت وصول مبالغ حمایت از کودک (یعنی پرداخت‌های معوق از والدین غیرسرپرست)؛ و (۵) مدیریت وظیفه ارزیابی اموال که در مورد برخی کشورها با مدیریت مالیات بر اموال شخص مرتبط است (۱۸ سازمان مالیاتی).

جدول ۴. پرداخت‌های تأمین اجتماعی: کمک‌های سازمان‌های درآمدی منتخب

کشور	پرداخت‌های تأمین اجتماعی به صورت سهمی از کلیه مالیات‌ها در ۲۰۱۲ (%)	کمک سازمان مالیاتی به سازمان‌های تأمین اجتماعی	ماهیت کمک‌های ارائه شده توسط سازمان مالیاتی				وصول یکپارچه مالیات و پرداخت تأمین اجتماعی	
			بررسی تعهدات مالیاتی مؤدیان	ارائه جزئیات فرار مالیاتی	وصول بدهی‌های تأمین اجتماعی	سایر نقش‌ها یا اقدامات	مطالعه یا طرح در دست اقدام	زمان‌بندی یکپارچه‌سازی مورد انتظار
کشورهای OECD								
اتریش	۳۴/۱	✓	✓	✓	×	×	×	×
بلژیک	۳۲/۱	×	×	✓	×	×	×	×
شیلی	۶/۵	✓	✓	×	×	✓	×	×
جمهوری چک	۴۳/۶	×	×	×	×	×	×	×
دانمارک	۱/۹	✓	✓	✓	✓	×	×	×
فرانسه	۳۷/۴	✓	×	✓	×	×	×	×
آلمان	۳۸/۳	×	×	×	×	×	×	×
یونان	۳۲/۰	✓	×	×	✓	×	✓	×
رژیم صهیونیستی	۱۷/۱	✓	×	×	×	✓	×	×
ایتالیا	۳۰/۳	✓	×	×	×	×	×	×
ژاپن	۴۱/۶	✓	×	×	✓	×	×	×
کره	۲۴/۷	×	×	×	×	×	×	×
لوکزامبورگ	۲۹/۲	✓	×	✓	×	✓	×	×
مکزیک	۱۴/۹	✓	×	×	×	×	×	×
لهستان	۳۷/۸	×	×	×	×	×	×	×
پرتغال	۲۸/۳	×	×	×	×	×	×	×
جمهوری اسلواکی	۴۳/۹	✓	✓	✓	×	×	✓	احتمالاً ۲۰۱۷
اسپانیا	۳۵/۸	✓	✓	✓	×	✓	×	×
سوئیس	۲۴/۹	×	×	×	×	×	×	×
ترکیه	۲۷/۲	×	×	×	×	×	×	×
کشورهای غیر عضو OECD								
چین	موجود نیست	✓	✓	✓	✓	×	×	×
کلمبیا	۱۲/۴	✓	✓	✓	×	×	×	×
کاستاریکا	۲۹/۷	×	×	×	×	×	×	×

	×	×	×	×	×	×	۲۵/۹	قبرس
	√	×	√	√	√	√	۴۰/۳	لیتوانی
	×	×	×	×	×	×	موجود نیست	مالزی
	×	×	×	×	×	×	۱۷/۹	روسیه
	×	√	×	×	×	√	موجود نیست	سنگاپور
نامعلوم	√	×	×	×	×	×	موجود نیست	آفریقای جنوبی
نامعلوم	√	×	×	×	×	×	موجود نیست	تایلند
	×	×	×	×	×	×	موجود نیست	ایران

تکته: جدول فقط کشورهای با رژیم تأمین اجتماعی را نشان می‌دهد که در آنها سازمان مالیاتی مسئول وصول تأمین اجتماعی نیست.

منابع: پاسخ‌های پیمایش، آمار درآمدی OECD (۲۰۱۴)، کمیسیون اروپا و صندوق بین‌المللی پول.

جدول ۵. نقش‌های غیرمالیاتی به گزارش سازمان‌های مالیاتی

کشور	ماهیت نقش‌های سازمان مالیاتی				
	قانون گمرک	پرداخت مزایای معین	وصول مبالغ حمایت از کودک	وصول وام‌های دانشجویی	تقویم املاک
کشورهای OECD					
استرالیا	×	✓	×	✓	×
اتریش	✓	✓	×	×	✓
بلژیک	✓	×	✓	×	✓
کانادا	×	✓	×	✓	✓
شیلی	×	×	×	×	✓
جمهوری چک	×	×	✓	×	×
دانمارک	✓	✓	×	×	✓
استونی	✓	✓	✓	✓	×
فنلاند	×	×	×	×	×
فرانسه	×	×	×	×	✓
یونان	✓	×	×	×	×
مجارستان	✓	×	×	✓	×
ایسلند	×	✓	×	×	×
ایرلند	✓	×	×	×	×
رژیم صهیونیستی	✓	✓	×	×	✓
ایتالیا	×	×	×	×	✓
ژاپن	×	×	×	×	×
کره	×	✓	×	✓	×
لوکزامبورگ	×	×	×	✓	✓
مکزیک	✓	×	×	×	×
هلند	✓	✓	×	×	×
نیوزلند	×	✓	✓	✓	×
نروژ	×	×	×	×	✓
پرتغال	✓	×	×	×	✓

جمهوری اسلواکی	✓	×	×	×	×
اسلونی	✓	×	×	×	×
اسپانیا	✓	✓	×	×	×
سوئد	×	×	×	×	×
انگلستان	✓	✓	×	×	×
ایالات متحده	×	×	×	×	×
کشورهای غیر عضو OECD					
آرژانتین	✓	×	×	×	×
برزیل	✓	×	×	×	×
بلغارستان	×	×	×	×	×
کلمبیا	✓	×	×	×	×
کاستاریکا	×	×	×	×	×
کرواسی	×	×	×	×	×
قبرس	×	×	×	×	×
هنگ کنگ، چین	×	×	×	×	×
اندونزی	×	×	×	×	×
لاتویا	✓	×	×	×	×
لیتوانی	×	×	×	×	×
مالزی	×	✓	×	×	×
رومانی	✓	×	×	×	×
روسیه	×	×	×	×	×
سنگاپور	×	×	×	×	×
آفریقای جنوبی	✓	×	×	×	×
ایران	✓	×	×	×	×

مدیریت گمرک

۴۴. از اواسط سال ۲۰۱۴، ۱۳ کشور OECD (اتریش، بلژیک، دانمارک، استونی، مجارستان، ایرلند، رژیم صهیونیستی، مکزیک، هلند، پرتغال، جمهوری اسلواکی، اسلونی و اسپانیا) مدیریت عملیات مالیاتی و گمرک را در قالب یک سازمان سر و سازمان داده‌اند. برخی از کشورهای غیرعضو (مانند آرژانتین، برزیل، کلمبیا، لاتویا، رومانی و آفریقای جنوبی) نیز از این رویه پیروی می‌کنند؛ البته این رویه در میان سایر کشورهای آفریقایی و آمریکای جنوبی نسبتاً مشترک است: نمونه آن کشور مالت که با ادغام سازمان مالیاتی و گمرک، سازمان جدید مستقلی تاسیس نموده‌اند.

۴۵. به نظر می‌رسد هماهنگی میان گمرک و سازمان مالیاتی در قالب سازمان مجزا ریشه در عوامل زیر دارد: (۱) مجموعه اقدامات گمرکی که وصول مالیات بر ارزش افزوده بر واردات (یعنی منبع اصلی درآمد در بسیاری از کشورهای در حال توسعه) از طریق آن صورت می‌گیرد؛ (۲) عوامل تاریخی مرتبط با تفکیک مدیریت مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم؛ و (۳) تلاش برای صرفه‌جویی بیش‌تر (مانند وظایف مرتبط با فناوری اطلاعات و منابع انسانی).

۴۶. همه کشورهای عضو اتحادیه اروپا (شامل مجارستان (۲۰۱۱)، پرتغال (۲۰۱۲)، جمهوری اسلواکی (۲۰۱۲) و اسلونی (۲۰۱۴)) اخیراً عملیات گمرک و مالیات را یکپارچه نموده‌اند. دلیل اصلی ادغام گمرک و سازمانی مالیاتی در قالب یک سازمان شناسایی نشده است. البته باید اشاره کرد که در برخی از اصلاحات نهادی اخیر، تلاش برای ادغام مشاهده می‌شود.

۴۷. در سال ۲۰۰۳، گمرک از ساختار سازمان درآمدها و گمرک کانادا حذف شد و در سازمان خدمات مرزی کانادا ادغام شد. در سال ۲۰۰۷ نیز در انگلستان، کمی پس از ایجاد سازمان یکپارچه و جدید گمرک و مالیات (سازمان گمرک و درآمدهای پادشاهی انگلستان)^{۱۶}، دولت سازمان مرزی جدید (موسوم به نیروی مرزی انگلستان) تاسیس نمود که با حفظ وظایف پیشین، بیش از ۴۸۰۰ نفر از کارکنان سازمان و همچنین مبالغ بودجه از گمرک به سازمان جدید انتقال می‌یابد. البته این سازمان نقش خود را با عنوان «سازمان گمرک انگلستان» حفظ می‌کند و علاوه بر سایر وظایف، مسئول حفظ رویه‌ها، سیستم‌ها و سیاست گمرکی است.

۴۸. در کنار سایر اقدامات صورت گرفته در کانادا و انگلیس، دولت استرالیا در مه سال ۲۰۱۴ طرح‌هایی را جهت ایجاد «سازمان مرزی استرالیا»^{۱۷} و انجام امور زیر تدوین نمود: حمایت از جامعه استرالیا در مقابل تهدید جنایی بین‌المللی ناشی از مواد مخدر، اسلحه و سایر واردات غیرقانونی و در عین حال تسهیل واردات و صادرات کالاها، خدمات و همچنین ورود و خروج مردم که رفاه متکی به آنها است.

۴۹. وظایف مرزی اداره حفاظت مرزی و مهاجرت^{۱۸} و اداره حفاظت مرزی و گمرک^{۱۹} در قالب «سازمان مرزی استرالیا» با هم تلفیق خواهد شد. هدف از این طرح ابتکاری دستیابی به عملیات مرزی یکپارچه، راهبردی و موثر در حوزه‌های حیاتی مانند پژوهش، تمکین و اجراست تا استرالیا قادر به مواجهه با چالش‌های امنیت مرزی کنونی و نیز آتی باشد.

۵۰. نروژ نیز در حال برنامه ریزی اصلاحات در این حوزه است. در اوایل سال ۲۰۱۴، برای انجام اصلاحات در مدیریت گمرک و مالیات‌های غیرمستقیم و انتقال مسئولیت‌های عمده وصول درآمدی^{۲۰} به اداره مالیات، دولت طرح‌هایی را تدوین نمود. اصلاحات مذکور قرار بود تا آغاز سال ۲۰۱۶ به پایان برسد. هدف این اصلاحات بهبود کارایی بخش دولتی و استفاده از بدنه اجتماع است. با ساده‌سازی امور و تأکید بر تک تک سازمان‌ها، اصلاحات مذکور به نحوی صورت می‌پذیرد که اداره مالیاتی از مسئولیت کامل برای وصول درآمد مالیاتی برخوردار شود و تاثیرگذاری سازمان گمرک بیش‌تر شود، به طوری که در مرزها از موقعیت راهبردی برای ایفای وظایف کنترلی موثر برخوردار باشد.

۵۱. در نهایت اخیراً در کنیا، طرح پژوهشی جداسازی مدیریت گمرک و مالیات ارائه شده است؛ هم اکنون سازمان مالیاتی کنیا^{۲۱} مسئولیت مدیریت این دو را با هم بر عهده دارد. آخرین لایحه دولت کنیا در این خصوص در فوریه ۲۰۱۵ منتشر شده است. این لایحه در باب سامان‌دهی مجدد مرجع درآمدی کنیا در قالب دو سازمان نیمه مستقل (اما به لحاظ داخلی وابسته) با عنوان سازمان درآمد داخلی و سازمان حفاظت مرزی و گمرک است. این طرح از یافته‌های پژوهش گروه رسیدگی نهاد ریاست جمهوری بهره می‌برد. این گروه از بهترین تجارب جهانی

^{۱۷}. ABF

^{۱۸}. DIBP

^{۱۹}. ACBPS

^{۲۰}. مانند مدیریت عوارض مالیات‌ها غیرمستقیم ویژه وصول مالیات بر ارزش افزوده نسبت به واردات

^{۲۱}. KRA

استفاده نمود، مزایا و فواید یکپارچه‌سازی امور مهاجرت و گمرک (مثلاً بهبود کنترل کالاها در مبادی ورودی) را مدنظر قرار داد و در نهایت این نکته را متذکر شد که برای افزایش کارایی مالیاتی، این سازمان‌ها باید تفکیک شوند. همچنین این گروه اظهار نمود که نقش وصول درآمد گمرک باید در سازمان مالیاتی اصلی باقی بماند.

ترتیبات حاکمیتی ویژه

۵۲. مانند همه سازمان‌های دولتی، سازمان‌های مالیاتی نیز باید در برابر شهروندان پاسخگو باشند. چارچوب این پاسخگویی در کشورهای مختلف متفاوت است و حاصل بسیاری از عوامل مانند ترتیبات سازمانی و ساختارهای اجرایی آنهاست. این بخش به سازوکارهای حاکمیتی نامعمول یا ویژه اجرایی موجود برای پاسخگویی بیش‌تر می‌پردازد و روند نظارت بر روند اجرایی سازمان‌های مالیاتی منتخب را به تصویر می‌کشد.

سازمان‌های مشاوره و هیئت‌های مدیریت رسمی

۵۳. مطابق جدول ۱، ۱۱ کشور دارای هیئت یا شورای مشاوره بین سازمان مالیاتی و وزیر مربوطه یا هیئت دولت هستند؛ هیئت مزبور در زمینه طرح‌ها و عملیات سازمان مالیاتی و ترتیبات سازمان مالیاتی به صورت مستقل مشاوره ارائه می‌نماید. اعضای هیئت شامل مقامات سازمان‌های غیردرآمدی هستند. همچنین چنین ترتیباتی در بخش وسیعی از قاره‌ها و فرهنگ‌ها برقرار است.

۵۴. با وجود تفاوت در وظایف خاص این هیئت‌ها در کشورهای مختلف، همه آنها وظیفه نظارتی دارند یا نقشی در برنامه‌ریزی، تدوین راهبرد و طرح‌های جاری، تصویب بودجه رسمی و ارزیابی عملکرد کلی ایفا می‌کنند. بدون استثنا هیچ یک از اعضای هیئت در مسائل مالیاتی مؤدیان حقیقی مداخله نمی‌کنند و به اطلاعات خاص مؤدیان مالیاتی دسترسی ندارند. در برخی از کشورهای فاقد این ترتیبات (برای مثال در کانادا و سنگاپور)، ایجاد این هیئت با تاسیس سازمان مالیاتی مستقل مقارن شده است.

مثال‌هایی از کشورهای مختلف

۵۵. **مکزیک:** هیئت حاکمه مالیاتی مکزیک^{۲۲} همزمان با تاسیس سازمان گمرک و درآمدی مستقل و جدید در سال ۱۹۹۶ تأسیس شد. این هیئت متشکل از (۱) وزیر وزارت دارایی و اعتبارات دولتی در مقام ریاست، (۲) سه مدیر انتخابی وزیر دارایی از میان کارکنان خود، و (۳) سه مدیر مستقل انتخابی رئیس جمهور است. شرط انتصاب مدیران مستقل این است که نباید تا یک سال پیش از انتصاب، متصدی پست دولتی در شهرداری یا دولت فدرال باشند. پس از انتصاب آنها، نباید ایشان در فعالیت‌های مرتبط مالیاتی یا گمرکی مغایر با وظیفه خود شرکت نمایند و باید در ۷۰٪ جلسات برگزار شده حضور یابند. همچنین نقش‌های محوله به هیئت عبارتند از (۱) کمک به تدوین سیاست مالی و اقدامات گمرک (در راستای تدوین و اجرای طرح توسعه ملی و سایر برنامه‌ها)؛ (۲) ارائه نقطه نظرات در زمینه پیش‌نویس لوایح، احکام، قطعنامه‌ها، مفاد کلی و اجرایی در حیطه گمرک و مالیات؛ (۳) تصویب برنامه‌ها و بودجه‌های سازمان (خدمات مدیریت مالیاتی)؛ (۴) تصویب ساختار پایه سازمانی سازمان؛ (۵) بررسی و تصویب اقدامات پیشنهادی رئیس سازمان برای افزایش کارایی و آگاه‌سازی مؤدیان مالیاتی؛ (۶) تصویب برنامه سالانه برای بهبود مستمر سازمان (شامل تعیین و پایش اهداف) جهت بهبود کارایی و ارائه خدمات مؤدیان؛ و (۷) تحلیل طرح‌های پژوهش و بهبود مستمر. هیئت، ملزم به برگزاری منظم جلسات (حداقل هر سه ماه یک بار) است و تعداد دست کم ۵۰٪ اعضا باید در جلسه حاضر باشند. تصمیمات هیئت از طریق رای اکثریت و با حضور وزیر به عنوان رئیس جلسه و رای مؤثر وی صورت می‌گیرد.

۵۶. **روسیه:** هیئت عمومی خدمات مالیاتی فدرال روسیه^{۲۳} در سال ۲۰۰۹ ایجاد شد تا امکان بررسی فعالیت‌های این هیئت توسط عموم فراهم آید؛ این هیئت باید به نظرات مردم گوش فر دهد و آنها را در انجام وظایف خود لحاظ کند. اعضای هیئت شامل نمایندگان برجسته‌ای از وزارت علوم و آموزش، کارشناسان فناوری اطلاعات، نمایندگان از رسانه‌های مهم و سازمان‌های بزرگ، متوسط و کوچک و شخصیت‌های دولتی شناخته شده هستند. رئیس این هیئت یکی از نمایندگان بیرونی است. وظایف این نهاد عبارتند از (۱) هدایت ارزیابی‌های کارشناسانه عمومی پروژه‌ها توسط هیئت؛ (۲) بررسی طرح‌های ابتکاری در زمینه سیاست مالیاتی؛ (۳) شرکت در جلسات مباحثه و حل مشکلات مرتبط؛ (۴) حضور در روند تدوین طرح‌های پژوهشی در راستای حمایت اجتماعی و حقوقی

^{۲۲}. SAT

^{۲۳}. FTS

از مستخدمین کشوری هیئت؛ و (۵) دخیل نمودن برگزیدگان عموم مردم، نهادهای عمومی و نمایندگان رسانه‌های جمعی در حیطه وظایف هیئت. همچنین جدا از این وظایف، هیئت چارچوب مفهومی خود در رابطه با مؤدیان مالیاتی را به سازمان کار ارائه می‌دهد و نیز نقش فعالی در ایجاد گروه کاری برای ارتقاء آگاهی مالیاتی بازی می‌کند؛ هدف از این آگاه‌سازی افزایش درک عمومی از مسایل مالیاتی و تدوین برنامه یکپارچه آموزشی ملی است.

۵۷. **سنگاپور:** هیئت درآمدی داخلی سنگاپور^{۲۴} در سال ۱۹۹۲ به موجب بخشی از قانون تاسیس شد که دال بر مرجع قانونی جدید و مستقل در مدیریت عملیات جهت اجرای قوانین مالیاتی بود. اعضای هیئت شامل ریاست هیئت، دبیر دائمی وزارت دارایی، کمیسیونر درآمد داخلی و ۷ عضو دیگر (شامل نمایندگان بخش خصوصی و دولتی) است. این هیئت بر مالیات نظارت می‌کند و ضامن صحت انجام وظایف خود است. هیئت سه بار در سال تشکیل جلسه می‌دهد. هیئت با دو کمیته عملیاتش را انجام می‌دهد: کمیته حسابرسی بررسی می‌کند آیا سیاستهای مالی و حسابداری سازمان و کنترل‌های داخلی جاری مناسب و قابل اتباع هستند یا خیر. کمیته با هماهنگی حسابرس خارجی و حسابرس کل، صورتهای مالی سازمان، دامنه طرح‌های حسابرسی و نتایج حسابرسی را بررسی می‌کنند. کمیته همچنین حسابرسی سالانه شعبه حسابرسی داخلی و نتایج کار آن را مورد بررسی قرار می‌دهد. کمیته کارکنان مرجع تصویب سیاست‌های کلیدی جبران در سازمان و نیز انتصابات کلیدی و ارتقاء و جبران خدمت معریان ارشد سازمان است.

۵۸. **انگلستان:** سازمان درآمد و گمرک پادشاهی^{۲۵} مطابق قانون مصوب سال ۲۰۰۵ ایجاد شد؛ اعضای این هیئت عبارتند از اعضای کمیته اجرایی داخلی سازمان و (چهار) عضو (خارجی) غیراجرایی. ریاست هیئت بر عهده شخص اول غیراجرایی است. ۹ نفر رییس و ۶ عضو غیراجرایی در هیئت حضور دارند. در سال ۲۰۰۸، سازمان ساختار حاکمیتی جدیدی را اجرا نمود که به موجب آن عضو غیراجرایی و رییس کل جدید منصوب شدند. در سال ۲۰۱۲ پست رییس حذف شد و عضو ارشد غیراجرایی هیئت به ریاست هیئت منصوب شد. نقش این عضو ارائه مشاوره است و هدایت هیئت را در ارائه مشاوره و چالش در زمینه عملکرد دپارتمانی و هدایت راهبردی آتی به عهده دارد. مدیر ارشد کمیته اجرایی مسئول راهبری سازمان است. این هیئت هفت مرتبه (شامل جلسه راهبردی ویژه) در سال جلسه دارد. ساختار کمیته شامل یک هیئت و سه کمیته پشتیبانی است: (۱) مردم، انتصابات و حاکمیت؛ (۲) تحلیل و

²⁴. IRAS

²⁵. HMRC

بررسی؛ و (۳) حسابرسی و ریسک؛ کار به کمیته‌های هیئت ارجاع می‌شود و گروه‌های کوچک‌تر متشکل از افراد غیراجرایی و اعضای بیرونی می‌توانند موضوعات را به تفصیل بررسی نمایند و یافته‌هایشان را برای مذاکره و نتیجه‌گیری ارائه نمایند. در موفقیت سازمان (مثلاً اداره امور غیروزارتی)، هیئت نقشی حیاتی دارد. کار هیئت ارائه مشاوره و کمک به حل چالش‌های مدیریتی سازمان به ویژه در زمینه عملکرد دپارتمان و جهت‌دهی راهبردی آتی است. هیئت در تصمیم‌گیری عملیاتی روزانه و سیاست مالیاتی در باب مؤدیان مالیاتی حقیقی نقشی ندارد. افراد غیراجرایی هیئت با تجربه و پیشنهادها در زمینه‌هایی چون تحلیل داده و منابع انسانی، فناوری اطلاعات، حسابداری و سایر مشاغل مالیاتی به هیئت راه می‌یابند. مهارت‌ها و پیشنهاد حرفه‌ای این افراد باعث ایجاد چشم‌اندازی بیرونی برای ارائه مشاوره و تدوین راهبرد مناسب سازمان می‌شود. خدمات هیئت عبارتند از به چالش کشیدن وضع موجود (رجوع به اولویت‌های راهبردی مورد توافق و بررسی و به چالش کشیدن طرح شغلی دپارتمانی و عملکرد مغایر با برنامه)، کارشناسی امور (ارائه کارشناسی گسترده‌تر در بخش خصوصی و دولتی و ارائه راهبرد و بهبود عملکرد سازمان و همچنین ارائه مشاوره به مدیر ارشد در زمینه انتصابات سطوح بالا)، ارائه راهبرد (حصول اطمینان شفافیت و روشنی راهبرد سازمان، لحاظ ریسک در آن و تاثیر آن بر موفقیت دراز مدت دپارتمان و ارزش مؤدی مالیاتی)؛ ارائه تضمین (به ریاست ارشد به عنوان مقام حسابداری اصلی برای تطابق صورت‌های مالی با واقعیت، قوی بودن فرآیندهای مدیریت ریسک و اجرای فرآیندهای کنترلی در سرتاسر سازمان به قوت و درست)؛ و لحاظ دیدگاه ذی‌نفعان (منعکس کننده نقطه نظرات ذی‌نفعان بیرون سازمان).

۵۹. **ایالات متحده:** هیئت نظارت بر سازمان خدمات درآمد داخلی به دست اعضای کنگره و به موجب قانون اصلاح و تجدید ساختار سال ۱۹۸۸ ایجاد شد. اعضای هفت‌گانه هیئت برای دوره ۵ ساله توسط رئیس جمهور منصوب شده و توسط سنا مورد تایید قرار می‌گیرند. این اعضا از تجربه یا تخصص حرفه‌ای در حوزه‌های مدیریت مالیاتی و شغل‌های کلیدی برخوردارند. از این هفت عضو، یک نفر باید کارمند تمام وقت فدرال یا نماینده کارکنان سازمان باشد. دبیر خزانه و کمیسیونر درآمد داخلی نیز اعضای هیئت هستند. مسئولیت هیئت، نظارت داخلی بر سازمان، مدیریت، رفتار، جهت‌دهی و نظارت بر اجرا و کاربرد قوانین درآمدی داخلی است. هیئت با تخصص ویژه برای انجام امور بلند مدت و هدایت سازمان تشکیل شد، به نحوی که به بهترین نحو در خدمت عموم باشد و نیازهای مؤدیان مالیاتی را رفع نماید. این هیئت مانند هیئت مدیران عمل می‌کند، اما در قالب سازمان‌های دولتی. هیئت مذکور راهنمایی و رهنمون‌های بلند مدتی را به سازمان ارائه کرده و از تجربه و تخصص بخش خصوصی

برای ارزیابی بهبود خدمات استفاده می‌کند. این هیئت برنامه‌های راهبردی و بودجه سازمان را تصویب می‌کند و اقدامات سازمان را مورد پایش عملکرد قرار می‌دهد. همچنین نحوه استخدام و جبران خدمت مقامات ارشد سازمان را بررسی می‌نماید و کاندیدهای کمیسیونری سازمان و اخراج ایشان را به ریاست پیشنهاد می‌دهد. هیئت از نظرات طیف وسیعی از ذی‌نفعان در زمینه مدیریت مالیاتی و اثرات آن بر مؤدیان مالیاتی بهره می‌برد و به طور منظم با گروه‌های بیرون هیئت (از جمله متخصصان مالیاتی، گروه‌های حمایتی مؤدی، نمایندگان ادارات مالیاتی ایالتی، کمیته‌های مشاوره سازمان، کارکنان سازمان، اتحادیه کارکنان خزانه ملی و سایر گروه‌های ذی‌نفع در مدیریت مالیاتی) سر و کار دارد. هیئت همچنین نظرات مؤدیان مالیاتی در مورد تمکین و سایر موضوعات مرتبط با مدیریت مالیاتی را مورد بررسی قرار می‌دهد. هیئت همچنین به طور منظم جلساتی تشکیل می‌دهد و دست کم یک جلسه عمومی نیز در سال برگزار می‌کند. وب‌سایت هیئت اطلاعاتی در زمینه جلسات آن ارائه می‌کند. پس از تشکیل جلسات عمومی، لایحه و بیانیه ذی‌نفعان بر روی وب‌سایت قرار می‌گیرد. اطلاعیه رسمی تشکیل منظم جلسات نیز همچنین در وب‌سایت قابل دسترسی است. هیئت گزارشی سالانه^{۲۶} و نیز گزارش بررسی پیشرفت اقدامات مربوط به تسلیم اظهارنامه الکترونیکی سازمان را منتشر می‌کند. طی سال و در زمینه موضوعات خاصی چون بودجه، هیئت گزارش‌های فصلی منتشر می‌کند. کلیه گزارش‌ها در وب‌سایت هیئت قابل دسترسی هستند. از هیئت همچنین دعوت می‌شود در مقابل کنگره به طور دوره‌ای قسم خورده و قسم‌نامه در وب‌سایت هیئت قرار می‌گیرد. در پایان هر یک از جلسات، هیئت اطلاعیه‌های فعالیت‌های خود را برای رسانه‌ها ارسال می‌کند. به موجب قانون، هیئت نمی‌تواند در فعالیت‌های ویژه اجرایی قانون شامل حسابرسی، فعالیت‌های وصول یا تحقیقات جنایی دخالت کند. همچنین نمی‌تواند در فعالیت‌های تدارکاتی خاص یا بیش‌تر موضوعات پرسنلی مداخله و در زمینه قوانین مالیاتی پیشنهادی یا موجود، سیاست مالیاتی تدوین نماید.

²⁶. www.ustreas.gov/irsob/board-reports.shtml

نظارت مستقل یا بیرونی بر سیستم مدیریت مالیاتی

۶۰. دولت‌های استرالیا و ایالات متحده، سازمان‌های ویژه و مستقل از سازمان مالیاتی تاسیس نموده‌اند که درباره نظام مالیاتی گزارش ارائه می‌دهند. این سازمان‌ها به طور مجزا و مستقل از سازمان‌های حسابرسی ملی عمل می‌کنند و بر جریان کاری کلیه سازمان‌های دولتی نظارت دارند. در مورد استرالیا، این سازمان ویژه اخیراً مسئول رسیدگی به شکایات اشخاص حقیقی شده است. شرح مختصری در زمینه این سازمان‌ها در ادامه می‌آید.

۶۱. **استرالیا:** سازمان کل بازرسی مالیاتی^{۲۷} به عنوان سازمان مستقل قانونی در سال ۲۰۰۳ تاسیس شد. در حالی که تعدادی از سازمان‌های دولتی مشترک‌المنافع به موضوعات فراگیر مدیریت مالیاتی می‌پردازند، سازمان بازرسی تنها سازمانی است که از مسئولیت منحصر به فرد در چنین رسیدگی‌هایی برخوردار است. جهت حصول اطمینان از دخیل نمودن مسائل کلیدی در رسیدگی و اجتناب از دوباره کاری امور با سایر سازمان‌ها، بازرس کل برنامه کاری خود را با مشاوره این اشخاص تدوین می‌کند: (۱) مؤدیان مالیاتی و نمایندگان آنها؛ (۲) ماموران ویژه؛ (۳) حسابرس کل؛ (۴) کمیسیونر مالیاتی؛ و (۵) دبیر خزانه مشترک‌المنافع. در انجام رسیدگی‌ها، سازمان بازرسی از موارد تسلیم یا درخواست از ماموران مالیاتی یا الزام آنها برای ارائه اطلاعات و مستندات استقبال می‌نماید. قانون مذکور شامل مقررات خاصی در زمینه محرمانه نگه داشتن اطلاعات ارائه شده به بازرس کل هستند. طی تکمیل رسیدگی، بازرس کل مستقیماً به دولت گزارش می‌دهد. کلیه گزارش‌ها متعاقباً در چارچوب زمان بندی مطروحه در این قانون در دسترس قرار می‌گیرد. سازمان بازرسی گزارش سالانه‌ای را به پارلمان تقدیم می‌دارد. نقش سازمان بازرسی بررسی این موارد است: (۱) سیستم‌های مدیریتی سازمان؛ و (۲) سیستم‌های مدیریتی ایجاد شده به موجب قوانین مالیاتی؛ هدف کلی، گزارش‌دهی و ارائه پیشنهادهایی به دولت در مورد اصلاح سیستم‌ها است. قانون مانع آن است که سازمان بازرسی به وضع مالیات، نرخ‌های مالیاتی و ملاک اعطای تخفیف یا مصادیق یا میزان آن بپردازد. سازمان بازرسی درصدد بهبود مدیریت قوانین مالیاتی به نفع کلیه مؤدیان مالیاتی است. پیشنهادهای اشخاص حقیقی، انجمن‌های حرفه‌ای و مشاغل در حیطه مسائل مدیریتی فراگیر مورد استقبال قرار می‌گیرند. سازمان بازرسی تلاش می‌کند به نگرانی‌های مؤدیان مالیاتی در زمینه مدیریت غیر اثربخش رسیدگی کند و منابع را به سمت حوزه‌هایی سوق دهد که بیش‌ترین منفعت را برای همه مؤدیان مالیاتی داشته باشد. هدف کلی عبارت است از شناسایی نحوه کاهش بار اجرایی برای مؤدیان مالیاتی طی عمل به تعهدات مالیاتی‌شان. در می سال ۲۰۱۴، دولت استرالیا اعلام

۲۷. IGT

نمود که نقش سازمان بازرسی از ۲۰۱۴-۲۰۱۵ پررنگ‌تر شده و وظیفه رسیدگی به شکایات را نیز دربرمی‌گیرد، وظیفه‌ای که پیش‌تر بر عهده دفتر ماموری ویژه بود. هدف از این تصمیم افزایش نقش رسیدگی سیستماتیک سازمان بازرسی و ارائه خدمات رسیدگی در حیطه شکایات متمرکز و تخصصی مالیاتی به مؤدیان است.

۶۲. **ایالات متحده آمریکا:** بازرسی خزانه‌داری کل سازمان مالیاتی در ژانویه ۱۹۹۹ به موجب قانون ۱۹۹۸ اصلاح و سازمان جدید درآمد داخلی تاسیس شد. به موجب الزامات این قانون بازرسی، بیش‌تر مسئولیت‌های سازمان خدمات بازرسی را سازمان مالیاتی برعهده گرفت و به صورت مستقل بر فعالیت‌های سازمان درآمد داخلی نظارت می‌کند. بازرسی اساساً مشتمل بر حساب‌برسان و ماموران رسیدگی است که بر وظایف و مسئولیت‌های سازمان بازرسی کل در موضوعات سازمان مالیاتی تأکید می‌کند. بازرسی به لحاظ سازمانی در ساختار اداره خزانه‌داری واقع است. مستقل از کلیه دفاتر دیگر، خزانه شامل دفتر بازرسی کل خزانه می‌گردد. تأکید بازرسی بر سازمان مالیاتی است در حالی که بازرس کل خزانه، مسئول نظارت بر سایر دفاتر خزانه است. فعالیت‌های تحقیقاتی و حسابرسی برای اهداف زیر صورت می‌پذیرد: (۱) ارتقاء اقتصاد و کارایی و اثربخشی مدیریت سیستم مالیاتی کشور؛ (۲) کشف و توقف تقلب و سوء استفاده از برنامه‌ها و عملیات سازمان مالیاتی؛ (۳) محافظت از سازمان مالیاتی در مقابل تلاش‌های خارجی جهت فاسد نمودن یا تهدید کارکنان؛ (۴) مطالعه و اظهار نظر در مورد قوانین و مقررات پیشنهادی موجود در حیطه به برنامه‌ها و عملیات بازرسی و سازمان مالیاتی؛ (۵) پیشگیری از تقلب، سوء استفاده و عیوب برنامه‌ها و عملیات سازمان مالیاتی؛ (۶) مطلع ساختن دبیر خزانه و کنگره از مشکلات و پیشرفت راه حل مشکلات.

ترتیبات سازمانی ویژه برای رسیدگی به شکایات مؤدیان مالیاتی

۶۳. دولت در بسیاری از کشورها، سازمان‌های ویژه‌ای (مثلاً سازمان بازرسی ویژه) تاسیس نموده‌اند که به شکایات اشخاص حقیقی از سازمان‌های دولتی (شامل سازمان‌های مالیاتی) طی تعاملات و انجام تجارت، رسیدگی کنند. در برخی از کشورها، وظیفه رسیدگی به شکایات مالیاتی شهروندان و مشاغل در زمینه اقدامات و عدم اتخاذ اقدامات صحیح سازمان‌های درآمدی را سازمانی ویژه (مثلاً دفتر بازرسی ویژه) بر عهده دارد. هدف اصلی چنین ترتیباتی حصول اطمینان از آن است که شهروندان و مشاغل فرصت طرح رفتار خشنونت‌آمیز یا ناعادلانه مقامات را داشته

باشند و بتوانند این موارد را مستقلاً در سازمان مربوط طرح کنند. خلاصه اطلاعات سازمان‌های مالیاتی کشورهای مختلف در این خصوص در جدول ۶ ارائه شده است.

۶۴. سازمان‌های مالیاتی به قرار زیر به شکایات مؤدیان رسیدگی می‌کنند: در ۲۱ سازمان مالیاتی وصول شکایات مؤدیان مالیاتی تسلیمی به اداره مستقل بازرسی ویژه (یا معادل آن) صورت می‌گیرد؛ در ۱۰ سازمان مالیاتی، سازمان مستقلی (مثلاً بازرسی ویژه مالیاتی یا حامی مؤدی مالیاتی) برای رسیدگی صرف به شکایات مرتبط مالیاتی ایجاد شده است و سازمان مزبور اختیار لازم برای ارائه منظم گزارش را دارد؛ در ۶ سازمان مالیاتی، بخش داخلی سازمان مستقلاً به شکایات غیرقضایی مؤدیان مالیاتی رسیدگی می‌کند.

جدول ۶. سازمان ویژه رسیدگی به شکایات مؤدیان مالیاتی^{۲۸}

کشورها	سازمان خاص				
	آیا چنین سازمانی وجود دارد؟	آیا چارچوب قانونی خاصی آن را پشتیبانی می‌کند؟	از سازمان مالیاتی مجزا است یا خیر؟	در مورد موضوعات برنامه‌ریزی شده گزارشی ارائه می‌کند؟	
کشورهای OECD					
استرالیا	✓	✓	✓	✓	بازرسی کل مالیات ^۱
اتریش	✓	✓	✓	✓	سازمان بازرسی ویژه
بلژیک	✓	✓	✓	✓	واسطه مالیاتی
کانادا	✓	✓	✓	✓	اداره بازرسی ویژه مؤدیان مالیاتی
جمهوری چک	✓	✓	✓	×	دفاع از حقوق ملی (معمولاً بازرسی ویژه)
دانمارک	✓	✓	×	✓	مدیر، حفاظت حقوقی ^۱
فنلاند	✓	✓	✓	✓	بازرسی ویژه پارلمان
فرانسه	✓	✓	✓		واسطه جمهوری، وزارت اقتصادی و دارایی، واسطه محلی
یونان	✓	✓	×	✓	
مجارستان	✓	✓	✓	✓	حفظ داده‌ها و اطلاعات و آزادی اطلاعات
ایسلند	✓	✓	✓	✓	بازرس ویژه پارلمان (آلتینگ)
ایرلند	✓	✓	✓	✓	اداره بازرسی ویژه
رژیم صهیونیستی	✓	×	✓	✓	کمیسیون رسیدگی به شکایات
ایتالیا	✓	✓	✓	×	بازرسی ویژه مالیاتی
ژاپن	✓	✓	×	✓	پشتیبانی مؤدیان مالیاتی
کره	✓	✓	×	✓	حامی مؤدیان مالیاتی
لوکزامبورگ	✓	✓	✓	✓	بازرسی ویژه
مکزیک	✓	✓	✓	✓	اداره وکلای مؤدیان مالیاتی
هلند	✓	✓	✓	✓	بازرسی ویژه ملی
نروژ	✓	✓	✓	✓	بازرسی ویژه

^{۲۸}. جدول صرفاً مشتمل بر کشورهایی است که در گزارش شان سازمان خاصی به این منظور وجود دارد.

پرتغال	✓	✓	✓	✓	بازرسی ویژه
اسپانیا	✓	×	✓	✓	مشاوره مؤدیان مالیاتی
ترکیه	×	×	×	×	۱
بریتانیا	✓	✓	✓	✓	اداره تعدیل کنندگان مالیاتی
ایالات متحده آمریکا	✓	✓	✓	✓	سازمان حمایت از مؤدیان مالیاتی ^۱
کشورهای غیر عضو OECD					
آرژانتین	✓	×	✓	✓	
برزیل	✓	✓	×	✓	خدمات بازرسی ویژه وزارت مالیه
بلغارستان	✓	✓	✓	✓	بازرسی ویژه ملی
چین	✓	×	×	✓	بخش حمایت از حقوق مؤدیان مالیاتی اداره خدمات مؤدیان مالیاتی
کلمبیا	✓	✓	✓	✓	اداره حامی مؤدیان مالیاتی
کرواسی	✓	✓	✓	✓	بخش مستقل روبه اجرایی بیمه ثانوی
قبرس	✓	✓	✓	✓	بازرسی ویژه (مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده)
هنگ کنگ، چین	✓	✓	✓	✓	اداره بازرسی ویژه
هندوستان	✓	✓	✓	✓	بازرسی ویژه
اندونزی	✓	✓	✓	✓	کمیته نظارت بر اخذ مالیات
مالزی	✓	✓	✓	✓	دفتر مرکزی شکایات دولتی
مالت	✓	✓	✓	✓	اداره بازرسی ویژه
آفریقای جنوبی	✓	✓	✓	✓	اداره بازرسی ویژه مالیاتی
ایران	×	×	×	×	

نمونه‌هایی از کشورها

۶۵. **کانادا:** در این کشور، اداره ویژه «بازرسی مؤدیان مالیاتی»^{۲۹} در سال ۲۰۰۷ همزمان با تدوین منشور حقوق مؤدیان مالیاتی^{۳۰} تاسیس و اولین بازرسی ویژه مؤدیان مالیاتی^{۳۱} در فوریه ۲۰۰۸ منصوب شد. بازرسی ملزم به ارائه

1. OTO; <http://www.oto-boc.ca>
30. TBR

کمک و توصیه و اطلاع‌رسانی به وزیر درآمد ملی در مورد موضوعات مرتبط با خدمات مؤدیان است. از طریق حمایت از حقوق خدمات مؤدی مالیاتی، این نهاد وظایف خود را مطابق منشور انجام می‌دهد و به طور مستقل و کامل به شکواییه‌های مؤدیان مالیاتی در مورد خدمت یا رفتار سازمان با مؤدی رسیدگی می‌کند. جهت اصلاح مسائل خدماتی، بازرس ویژه به وزیر درآمد ملی مستقیماً پیشنهادهایی ارائه می‌کند. پیشنهادهای ارائه شده این فرد الزام‌آور نیستند. بخش مهم دیگر نقش این فرد ایجاد آگاهی نسبت به حقوق خدمات مؤدی مالیاتی و نقش اداره بازرسی ویژه است. از لحاظ عملیاتی، اگر اصلاح سایر خدمات موجود در سازمان انجام شده باشد، در این صورت بازرس به شکایات مؤدی در زمینه خدمات دریافتی رسیدگی خواهد نمود، مگر این که شرایط طور دیگری اقتضا نماید. بازرس می‌تواند مشکلات خدمات جدید و نظام‌مند سازمان را جهت بهبود ارائه خدمات شناسایی نماید. در زمینه معاملات مستقل، وی مستقل از سازمان عمل می‌کند و مستقیماً به وزیر درآمد ملی گزارش می‌دهد. همچنین وی موظف است در زمینه پناهگاه‌های مالیاتی تفحص نموده و اختاریه‌های لازم را برای سازمان درآمد کانادا صادر نماید.

۶۶. **مکزیک:** «اداره حمایت از مؤدیان مالیاتی»^{۳۲} در سپتامبر سال ۲۰۱۱ در قالب سازمانی دولتی تاسیس شد. این اداره در سطح فنی و مدیریتی از استقلال برخوردار است و کارمندان متخصص در زمینه‌های مالیاتی مختلفی دارد. این سازمان خدمات مشاوره، حمایت و وکالت بدوی، سریع و رایگان را در حیطه شکایات یا مطالبات از مراجع مالیاتی ارائه می‌کند. این اداره مستقل از سازمان عمل کرده و آزادانه گزارش‌هایی غیرالزام‌آور، خطاب به سازمان یا دولت تدوین می‌کند. گرچه این پیشنهادها باعث ایجاد الزام بر سازمان نمی‌شود. هدف این سازمان حمایت از حقوق و منافع مؤدیان مالیاتی از طریق توصیه، وکالت، حمایت و نیز دریافت شکایات و صدور پیشنهاد در زمینه اخذ مالیات و سایر اختیارات اصلی چون شناسایی مشکلات شایع نظام مالیاتی، برگزاری جلسات منظم انجمن‌های حرفه‌ای و شغلی و نیز تشکیل جلسه‌های هیئت امناء و ذی‌نفعان با مراجع مالیاتی در سطوح عالی، پیشنهاد اقدامات اصلاحی، تعبیر و تفسیر قوانین مالیاتی به درخواست سازمان، ارتقای فرهنگ مالیاتی و تسلیم اصلاحیه‌های پیشنهادی قوانین مالیاتی به کمیته مالی مجلس معاونان است.

³¹ TO

³² www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-predecon

۶۷. **آفریقای جنوبی:** «اداره بازرسی مالیاتی»^{۳۳} به موجب ماده‌های ۱۴ و ۱۵ قانون مالیاتی ۲۰۱۱ ایجاد شد. طی مواد مزبور، مقررات اجرایی مالیاتی به صورت یکپارچه، تلفیق و اجرایی می‌گردد و در نتیجه از بار اجرایی و هزینه‌های تمکین مؤدیان و سازمان درآمد آفریقای جنوبی (سارس)^{۳۴} کاسته می‌شود. این اداره مستقل از سارس عمل می‌کند. عملیات این اداره در اکتبر ۲۰۱۳ شروع شد و به طور رسمی در آوریل ۲۰۱۴ راه اندازی شد. همان‌طوری که در قانون مذکور قید شده، بازرس مالیاتی ملزم است هر گونه شکایت واصله مؤدی از سارس در مورد خدمات یا مسائل اجرایی مالیاتی را مورد بررسی قرار دهد. همچنین اداره بازرسی مالیاتی اختیار دارد شکایات را مورد بررسی قرار داده و در صورت لزوم آن را از طریق میانجی‌گری و تعامل و مساعی کارکنان منتخب و تعامل سارس حل و فصل نمایند. بعد از اینکه شکایت مؤدی از سارس، بازرس ویژه مالیاتی صرفاً شکایت را بررسی می‌نماید. در صورت لزوم، موضوع به بازرس ویژه مالیاتی ارجاع می‌شود که وی مستقیماً به وزیر دارایی گزارش می‌دهد و گزارش سالانه بازرس ویژه را وزیر در پارلمان مطرح می‌نماید.

۶۸. **ایالات متحده آمریکا:** «اداره خدمات حمایت از مؤدیان»^{۳۵} به موجب منشور حقوق مؤدیان در سال ۱۹۹۶ تاسیس و جایگزین اداره بازرسی مؤدیان مالیاتی شد. این اداره سازمان مستقلی و در سازمان مستقر است؛ این اداره به مؤدیان مواجه با مشکلات اقتصادی و به دنبال حل مسایل مالیاتی کمک می‌کند که مشکل آنها از طریق روش‌های معمول حل و فصل نمی‌شود؛ همچنین به مؤدیانی یاری می‌رساند که معتقدند نظام یا رویه اداری به طور صحیح کار نمی‌کند. سازمان ملی حمایت از مؤدیان مالیاتی اجرای برنامه‌های مذکور را برعهده دارد. هر ایالت دست کم یک مرکز حمایت از مؤدیان دارد که مستقل از اداره محلی عمل می‌کند و مستقیماً به مرکز ملی حمایت از مؤدیان گزارش می‌دهد. اهداف اداره حمایت از حقوق مؤدیان مالیاتی و کاهش بار مؤدی مالیاتی است. این اداره حرکت به سمت سیستم مالیاتی کامل‌تر را با تدوین منشور حقوق مؤدی مالیاتی و چارچوب مدیریت اثربخش در رأس برنامه‌های خود دارد. گزارش سالانه اداره (۲۰۱۳) به کنگره شامل بخش‌های زیر است: (۱) جدی‌ترین مشکلات مؤدیان و راهکارهای پیشنهادی برای آنها؛ (۲) ده موضوع مطرح مالیاتی مهم؛ و (۳) مطالعات پژوهشی (مانند تحلیل عوامل مؤثر بر تمکین شغلی و بهینه‌سازی ارائه خدمات مؤدی).

^{۳۳} www.taxombud.gov.za/about-us.html

^{۳۴} South African Revenue Service

^{۳۵} . TAS; <http://www.irs.gov/advocate>

سخن آخر: درس آموخته برای ایران

۶۹. در ایران سازمان امور مالیاتی کشور «نیمه مستقل و یکپارچه» و زیر مجموعه وزارت اقتصاد و دارایی محسوب می‌گردد. کلیه فعالیت‌های مربوط به وصول مالیات اعم از جمع‌آوری اطلاعات مؤدیان و پردازش این اطلاعات برای تشخیص مالیات را خود سازمان بر عهده دارد. در خصوص وصول پایه‌های مالیاتی مختلف، شایان ذکر است که مسئولیت وصول مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و نیز مالیات‌های خاص بر عهده سازمان مالیاتی است. تنها مورد برون‌سپاری شده در این خصوص، مالیات مشاغل خودرو است که اخیراً به بخش خصوصی واگذار شده است. در این زمینه توصیه می‌گردد که به جای پرونده‌های مختلف برای مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، یک پرونده واحد برای هر مؤدی حقیقی یا حقوقی تشکیل شود و با اصلاح قانون و اجرای «مالیات بر مجموع درآمد» حالت جزیره‌ای کنونی به صورت یکپارچه درآمد تا نخست فرآیند رسیدگی به صورت یکپارچه صورت گیرد و در وهله بعد نیز، امکان فرار مالیاتی با ثبت پرونده‌های مختلف فراهم نشود.

۷۰. مسئولیت مالیات و عوارض گمرکی بر عهده سازمان گمرک است. گرچه سازمان مالیات و گمرک هر دو زیر مجموعه وزارت اقتصاد هستند ولی وظایف و مسئولیت‌های جداگانه‌ای در این خصوص دارند. موارد همکاری این دو سازمان در موارد کمی (مثلاً مالیات بر ارزش افزوده واردات و اخذ مالیات علی‌الحساب واردات) تلاقی پیدا می‌کند. توجه به منافع مشترک فراوان گمرک و سازمان مالیاتی و نیاز به اطلاعات دو سویه بین این دو نهاد، توصیه می‌شود که در این بخش ادغام صورت پذیرد و زمینه قانونی این امر فراهم آید.

۷۱. پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز در ایران به صورت جداگانه و از سوی سازمان تأمین اجتماعی (زیر نظر وزارت کار، رفاه و امور اجتماعی) وصول می‌گردد؛ با توجه به قوانین و مقررات مربوط به سازمان تأمین اجتماعی، ادغام این سازمان با سازمان امور مالیاتی (در صورت دارا بودن توجیه فنی) با پیچیدگی‌ها و موانع قانونی و اجرایی فراوانی روبرو است.

۷۲. در ایران، سازمانی اختصاصی جهت بازرسی مالیاتی وجود ندارد، گرچه مطابق قانون مالیات‌های مستقیم، «هیئت‌های حل اختلاف»، «شورای عالی مالیاتی» و «مرکز عالی و اخواهی مالیاتی (۲۵۱ مکرر)» برای رسیدگی به اعتراض‌های مؤدیان پیش از مراجعه به مراجع قضایی پیش‌بینی شده است ولی در بسیاری از موارد رسیدگی به این اعتراض‌ها به علت فقدان مستندسازی ابتر می‌ماند و بیش‌تر از اینکه فقدان «نهاد رسیدگی‌کننده» احساس شود، فقدان ارجاع به ادله اثبات دعوی وجود دارد. در نتیجه، بسیاری از مشکلات حاضر زاده‌ی خلأ قانونی نیست و بیش‌تر

مواردی مانند «رسیدگی علی‌الرأس» و مبتنی بر حدس و برآورد و نه مستندات است که باعث ایجاد مشکلات بین مؤدیان و سازمان می‌شود. البته با توجه به اینکه دیوان عدالت اداری نیز در فرآیند قضایی بیش‌تر رسیدگی شکلی انجام می‌دهد تا محتوایی، توصیه می‌شود نهادی شبه قضایی یا قضایی (مثلاً در قالب دادگاه مالیاتی) تأسیس شود تا مؤدی و حتی در مواردی سازمان مالیاتی امکان پیگیری دعاوی مالیاتی را به صورت محتوایی و تخصصی پیدا کنند.

کتاب‌شناسی

Australian Government (2014a), *A stronger border – establishment of an Australian Border Force*, Minister for Immigration and Border Protection, Canberra.

Australian Government (2014b), *2014-15 Budget, Budget Paper No.2*, Canberra.

Barrand, P., G. Harrison and S. Ross (2004), *Integrating Tax and Social Security Contribution Collections within a Unified Revenue Administration: The Experience of Central and Eastern European Countries*, IMF, Washington.

Bakirtzi, E. and K.U. Leuven (2010), *Merging the Administrations of Social Security Contribution and Taxation*, European Institute of Social Security, Leuven.

Crandall, w. (2010), *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model*, IMF, Washington, pp. 1-4.

Delay, Devas, and Hubbard (1998), *The Reform of Revenue Administration: A Study for the Department for International Development (DFID)*, The School of Public Policy, University of Birmingham, p. 39.

DFID (2005), *Revenue Authorities and Taxation in Sub-Saharan Africa: A Concise Review of Recent Literature from the Investment, Competition and Enabling Environment Team*, Department for International Development, London.

Enoff, L.D and R. Ruggia-Frick (2013), *Innovations in contribution collection and compliance*, Summary Report for world Social Security Forum, ISSA, Geneva.

European Commission (2007), *Fiscal Blueprints – A Path to a Robust, Modern and Efficient Tax Administration*, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Commission, pp. 13-20.

IMF (2014), *GREECE: Fifth Review under the Extended Arrangement under the Extended Fund Facility, and Request for Waiver of Non-observance of Performance Criterion and Rephasing of Access*; Staff Report, International Monetary Fund, Washington.

Kidd, M. (2010), *Revenue Administration: Functionally Organized Administration*, IMF, Washington.

Kidd, M. and w. Crandall (2010), *Revenue Administration: A Toolkit for Implementing a Revenue Authority*, IMF, Washington.

Kidd, M. and w. Crandall (2006), *Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success*, IMF, Washington, p. 12.

Mann, A. (2004), *Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries?* USAID, Washington.

Norwegian Ministry of Finance (2014), *Transfer of Data from the Customs and Excise Tax Administration*, MOF Mission Letter (14/1686 SL ACST/KR), Oslo.

Republic of Kenya Executive Office of President (2013), *Report of the Presidential Taskforce on Parastatal Reforms*, October 2013, Nairobi, page 94.

Republic of Kenya National Treasury (2015), *2015 Budget Policy Statement (Draft)*, February, Nairobi, page 6.

Taliercio, R. (2004), *Designing for Performance: The Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa and South America*, world Bank, Washington.

World Bank (2010), *Integration of Revenue Administration: A Comparative Study of International Research*, World Bank, Washington.