





سازمان امور مالیاتی کشور

مطالعه تطبیقی سازمان‌های مالیاتی: واسطه‌های مالیاتی

معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی

۱۳۹۶-۱۳۹۷

شناسنامه

عنوان: مطالعه تطبیقی سازمان‌های مالیاتی: واسطه‌های مالیاتی

نام معاونت: پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

نام دفتر: پژوهش و برنامه‌ریزی

نام گروه: مطالعات و تحقیقات مالیاتی

ترجمه: زهرا رحیمی

ویرایش: محمدرضا لرزاده

بازبینی: محسن حسنی

ناظر علمی: سعید توتونچی ملکی، آیت زایر

مدیر مطالعه: احمد زمانی

تاریخ انتشار: ۱۳۹۷

تیراژ:

شماره:

چکیده

- بسیاری از سازمانهای مالیاتی مورد بررسی فرصت بهبود تمکین و کاستن از بار تمکین مودیان با استفاده از واسطه‌های مالیاتی را از دست داده‌اند.
- حدود ۴۰ درصد از سازمانهای مالیاتی قوانین خاصی در ارتباط با فعالیتهای مالیاتی واسطه‌های مالیاتی ندارند. این فقدان مقررات خصوصاً در بین اقتصادهای پیشرفته اروپایی بسیار شایع است.
 - بیش از نیمی از سازمانهای مالیاتی قادر به اعلام (و یا حتی تخمین) میزان اظهارنامه‌های مالیاتی آماده شده توسط واسطه‌ها نبوده‌اند و این مساله حاکی از این است که آنها توجه چندانی به نقش واسطه‌های مالیاتی در این جنبه حیاتی از عملکرد سازمان مالیاتی ندارند.
 - بیش از ۶۰ درصد از سازمانهای مالیاتی، واسطه‌های مالیاتی (و یا نمایندگان آنها) را درباره ارائه خدمات‌شان و سایر جنبه‌های مدیریت مالیاتی به صورت منظم مورد سوال و نظرخواهی قرار نمی‌دهند.
 - بیش از ۴۰ درصد از سازمانهای مالیاتی، ترتیبات مشورتی رسمی جهت ارتباط با نمایندگان واسطه‌های مالیاتی ندارند.
 - از پنج خدمت تخصصی که واسطه‌های مالیاتی به صورت بالقوه می‌توانند ارائه کنند صرفاً در حدود ۲۵ درصد از سازمانهای مالیاتی، طیف وسیعی از آنها (به عنوان مثال چهار خدمت یا بیشتر) را ارائه می‌کنند. بیش از ۶۰ درصد از سازمانهای مالیاتی فقط یک یا دو مورد از این خدمات را ارائه می‌کنند.
- حداقل ۷۵ درصد از سازمانهای مالیاتی مورد بررسی این فرصت را دارند که دامنه خدمات ارائه شده به واسطه‌های مالیاتی را ارتقا دهند.
- در این گزارش مثالهای مفیدی در خصوص مقررات ناظر بر واسطه‌های مالیاتی و نحوه ثبت آنها، مشاوره و مشارکت، خدمات اطلاعاتی، مدیریت روابط و حسابها و خدمات آنلاین در کشورهای منتخب ذکر شده است.

➤ در ایران، واسطه‌های مالیاتی با کارکرد مشابه آژانسهای مالیاتی سایر کشورها وجود ندارد. در واقع برون‌سپاری فرآیند اخذ مالیات با توجه به قوانین مالیاتی کشور مغفول مانده است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که واگذاری مشاغل خودرو و تشکیل «جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران» تنها اقداماتی بوده است که در این زمینه انجام شده است.

➤ این گزارش، شرح مختصری از شیوه‌های مختلف سازمان‌های مالیاتی برای مدیریت و پشتیبانی از «کارگزاران مالیاتی»^۱، «مدیر برنامه‌های مالیاتی»^۲، «متخصصین مالیاتی»^۳ و امثالهم ارائه می‌کند که از این پس آنها را «واسطه‌های مالیاتی» می‌خوانیم.

¹ - Tax Agents

² - Tax Preparers

³ - Tax Professionals

فهرست مطالب

| | |
|----|--|
| ۱ | مقدمه |
| ۳ | تعداد و حجم کار واسطه‌های مالیاتی |
| ۴ | مقرارت واسطه‌های مالیاتی |
| ۶ | یافته‌هایی از نتایج ارائه شده کشورها |
| ۷ | خدمات و پشتیبانی واسطه‌های مالیاتی |
| ۱۰ | استراتژی کلی برای ارائه خدمات و پشتیبانی |
| ۱۲ | خدمات ویژه برای واسطه‌های مالیاتی |
| ۱۳ | مشاوره و اجرا |
| ۱۴ | سیاست انعطاف پذیر در زمینه تکمیل و تسلیم اظهارنامه |
| ۲۲ | مشاهدات کلیدی در باب واسطه‌های مالیاتی سازمانهای مالیاتی |
| ۲۳ | سخن آخر: درس آموخته برای ایران |
| ۲۵ | کتاب‌شناسی |

مقدمه

۱. واسطه‌های مالیاتی نقش پراهمیتی در نظام مالیاتی بسیاری از کشورها ایفا می‌کنند که این نقش، شامل طیف گسترده‌ای از وظایف مهم با توجه به کارکرد آنها می‌باشد؛ از جمله این وظایف می‌توان به آماده کردن اظهارنامه‌های مالیاتی، ارائه مشاوره به مؤدیان با توجه به قانون و وکالت مؤدیان در برابر سازمان مالیاتی نام برد. در حالی که واسطه‌های مالیاتی اصولاً به مؤدیان در جهت عمل به تعهدات مالیاتی‌شان کمک می‌کنند، اما کاربست بسیار زیاد آنها در بسیاری از کشورها حاکی از نقش مهم واسطه‌های مالیاتی در دستیابی به سطوح بالاتر تمکین و به یک معنا، کمک به سازمان مالیاتی و در سطح وسیع‌تر، کمک به جامعه در رسیدن به اهداف کلی در وصول درآمدهای مالیاتی است. اهداف کلی در ارتباط با مسائلی نظیر موارد ذیل:

• **پیچیدگی قوانین مالیاتی:** در اکثر موارد، قوانین مالیاتی (و اغلب رویه‌های اجرایی مرتبط با قوانین) دارای پیچیدگی هستند. بیشتر مؤدیان، به خصوص کسانی که فعالیت تجاری انجام می‌دهند، زمان و اطلاعات کافی برای فهم کامل قوانین و انجام تمام مسئولیت‌های مالیاتی خود را ندارند. واسطه‌های مالیاتی به مؤدیان در آشنایی با قوانین لازم، عمل به تعهدات مالیاتی، تهیه اظهارنامه و سایر مستندات مالیاتی و ارائه آنها در زمان‌های خاص (به عنوان مثال، در موعد رسیدگی) کمک می‌کنند. بنابراین، مؤدیانی که در سطح بین‌المللی فعالیت می‌کنند، از مساعدت واسطه‌های مالیاتی برای شناخت قوانین مالیاتی سایر کشورها استفاده می‌کنند که این امر سبب افزایش اعتماد به خدمات عرضه شده توسط آنها می‌شود.

• **تغییرات حاصله در قوانین مالیاتی:** قوانین مالیاتی غالباً تغییر می‌کنند و بسیاری از مؤدیان از این تغییرات و تاثیرات این پیچیدگی‌ها در امور مالی و تجاری خود آگاه نیستند. ارائه اطلاعات مالیاتی جامع و دقیق توسط سازمان‌های مالیاتی به واسطه‌های مالیاتی موجب انتشار و انتقال اطلاعات مربوط به قوانین تغییر یافته و پیچیدگی‌های آنها به مؤدیان را فراهم می‌سازد.

• **تمکین مالیاتی:** واسطه‌های مالیاتی می‌توانند از راه‌های ذیل به مؤدیان در رعایت تکالیف مالیاتی‌شان کمک کنند: (۱) ارائه مشاوره در خصوص ماهیت و کیفیت دفاتر و ثبت‌ها؛ (۲) یادآوری به آنها در خصوص انقضای مهلت‌های قانونی برای انجام تعهدات مالیاتی (به عنوان مثال، تسلیم اظهارنامه و یا پرداخت مالیات متعلقه و ...؛ (۳) تصحیح سوء برداشت مؤدیان از برخی قسمت‌های قانون و رویه‌های اجرایی؛ (۴) ارائه مشاوره در موضوعات مربوط به ریسک تمکین (که می‌تواند منجر به عدم تمکین عمدی یا سهوی گردد)؛ و (۵) وکالت مؤدیان در برخورد با سازمان مالیاتی در موضوعات مرتبط با تمکین (به عنوان مثال

درخواست تمدید مهلت برای تکمیل اظهارنامه یا پرداخت مالیات، کمک به افشای داوطلبانه و حسابرسی مالیاتی داوطلبانه).

۲. در واقع به دلیل همین نقش مثبت واسطه‌های مالیاتی در نیل به سطوح بالای تمکین و عملکرد مطلوب نظام مالیاتی بوده که «انجمن مدیریت مالیاتی»^۴ (وابسته به سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) در مطالعه‌ای پیرامون نقش واسطه‌های مالیاتی ایده «ارتباط بهبود یافته»^۵ را مطرح نمود. طبق تعریف، منظور از ارتباط بهبود یافته ارتباطی است که در آن واسطه‌های مالیاتی، مودیان و سازمان مالیاتی درگیر هستند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۰۸). با اینکه تمرکز این مطالعه بر برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی^۶ و امور مالیاتی مودیان بزرگ است، زیربنای اصول کلی «ارتباط بهبود یافته» بین تمام مودیان و نمایندگان آنها برقرار می‌باشد. کلیات مطالعه مزبور در جدول ۱ ارائه شده است. در اوایل سال ۲۰۱۲ میلادی «انجمن مدیریت مالیاتی» گزارشی از میزان پیشرفت در کاربست این مفهوم در حوزه مودیان بزرگ ارائه نمود.

۳. یافته‌های کلیدی مطالعه درباره «نقش واسطه‌های مالیاتی در برقراری ارتباط بهبود یافته»^۷ حاکی از آن است که سازمان‌های مالیاتی می‌توانند در ارتباطات خود با مودیان و واسطه‌های مالی به روابط کارا تر و موثرتری دست یابند منوط بر اینکه به مختصات ذیل توجه کافی نشان دهند:

- فهم مسائل بر مبنای آگاهی تجاری؛
- بی‌طرفی و رعایت عدالت؛
- تناسب؛
- گشودگی؛
- توانایی واکنش به موقع به مسائل.

۴. شرح مختصات فوق و دلالت هر کدام از آنها برای سازمان امور مالیاتی و برای رویکرد آنها به مدیریت مالیاتی در گزارش این پژوهش مندرج است. گزارش مذکور تاکید می‌کند که این ویژگی‌ها برای هر سازمان مالیاتی اساسی هستند و در ارتباط با تمام مودیان باید آنها را در نظر گرفت. اگر سازمان امور مالیاتی حایز این پنج ویژگی

⁴ - Forum on Tax Administration (FTA)

⁵ .enhanced relationship

⁶ - aggressive tax planning

^۷ منبع: مطالعه‌ای پیرامون نقش واسطه‌های مالیاتی (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۰۸)

باشد و مدیریت ریسک موثری در ارتباط با مودیان (علی‌الخصوص مودیان بزرگ) داشته باشد، این روابط، بیشتر بر اساس اعتماد و همکاری شکل خواهد گرفت و در واقع، این همان معنای عبارت «ارتباط بهبود یافته» است.

۵. «ارتباط بهبود یافته» همانند مؤدیان برای سازمان مالیاتی نیز منافی دارد. این گزارش اشاره می‌کند که مودیانی که شفاف عمل کرده و سطح بالایی از اطلاعات را افشا می‌کنند انتظار اطمینان بیشتر و حل و فصل سریع‌تر موضوعات مالیاتی خود با حسابرسی‌های کوتاه‌تر و هزینه‌تکمین کمتر را دارند. ارتباط بهبود یافته بین مودیان، سازمان مالیاتی و واسطه‌های مالیاتی سبب ایجاد منافع پراهمیتی در این حوزه می‌گردد.

تعداد و حجم کار واسطه‌های مالیاتی

۶. اطلاعات جامعی در خصوص تعداد واسطه‌های مالیاتی در کشورهای مورد بررسی موجود نیست ولی اطلاعات زیر چکیده‌ای از میزان تعامل آنها با نظام مالیاتی در کشورهای متبوع‌شان را نشان می‌دهد.

۷. **استرالیا:** در سالهای ۲۰۱۱ و ۲۰۱۲ در حدود ۲۳۰۰۰ «کارگزار مالیاتی»^۸ ثبت شده فعال و بیش از ۶۰۰۰ «کارگزار تهیه صورت فعالیت تجاری»^۹ ثبت شده فعال در استرالیا وجود داشته است.^{۱۰} طبق پاسخ‌های پیمایش سازمان مالیاتی استرالیا در سال ۲۰۱۳ میلادی واسطه‌های مالیاتی مسئول آماده‌سازی اظهارنامه‌های بیش از ۷۰ درصد از مودیان حقیقی و ۹۰ درصد از مودیان حقوقی (شرکتها) بوده‌اند.

۸. **نیوزلند:** در سال ۲۰۱۲ در حدود ۵۲۰۰ آژانس مالیاتی ثبت شده در سازمان مالیاتی نیوزلند، مسئول هماهنگی و انجام امور مالیاتی نزدیک به دو میلیون مودی و پرکردن بیش از ۸۳ درصد از اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد بوده‌اند (پرتال سازمان مالیاتی نیوزلند).

۹. **بریتانیا:** در سال ۲۰۱۰ مطابق برآورد سازمان مالیاتی بریتانیا در حدود ۴۳۰۰۰ آژانس مالیاتی، در حدود ۸ میلیون مشتری داشته‌اند.^{۱۱} همان گونه که در نتایج نظرسنجی اشاره شده است این واسطه‌های مالیاتی مسئول آماده کردن

^۸ -Tax agent

^۹ - "Business activity statement agent"

^{۱۰} منبع: برنامه تکمیل ۲۰۱۲ - ۲۰۱۳ سازمان مالیاتی استرالیا

^{۱۱} منبع: گزارش کارگزاران مالیاتی، سازمان حسابرسی بریتانیا، اکتبر ۲۰۱۰

اظهارنامه ۶۶ درصد مودیان بر اساس خود ارزیابی بوده و در حدود ۹۳ درصد اظهارنامه‌های مالیات بر شرکتها در سال ۲۰۱۳ را تکمیل کرده اند.

۱۰. **ایالت متحده:** پس از تشکیل واحد خاص واسطه‌های مالیاتی در سال ۲۰۱۰، حدود ۷۵۰۰۰۰۰ ارائه دهنده خدمات مالیاتی تا سال ۲۰۱۱ در امریکا ثبت شده اند. همان گونه که در نظرسنجی سازمان نیز اعلام شده است، این واسطه‌های مالیاتی در سال ۲۰۱۳ مسئول آماده کردن اظهارنامه حدود ۶۳ درصد اشخاص حقیقی و حدود ۹۷ درصد اظهارنامه‌های مالیات بر شرکتها بوده اند.

۱۱. در کشورهای نامبرده، واسطه‌های مالیاتی ذینفع اصلی در هر دوی مودیان حقیقی و شرکتها هستند و کمک‌های بالقوه و تاثیرگذاری را به سازمان امور مالیاتی در رسیدن به سطح مناسبی از تمکین مطابق با قانون می نمایند.

مقررات واسطه‌های مالیاتی

نقش مقررات و ثبت نام

۱۲. مطابق گزارش «مطالعه نقش واسطه‌های مالیاتی» (OECD, ۲۰۰۸) نقش و ارزش مقررات و ثبت نام واسطه‌های مالیاتی بسیار مهم می باشد.

۱۳. قابلیت شناسایی واسطه‌های مالیاتی، مرحله ای مهم در مدیریت موثر نقش آنها در سیستم مالیاتی می باشد. هر چند که میزان تعامل سازمان امور مالیاتی در فرآیند ثبت نام و وضع مقررات واسطه‌های مالیاتی بین کشورهای عضو انجمن به صورت قابل ملاحظه‌ای متفاوت می باشد. در برخی کشورهای عضو انجمن، کارگزاران مالیاتی مطابق چارچوب ارائه شده توسط بدنه فنی سازمان، ثبت و فعالیت می کنند. البته این چارچوب می تواند سخت گیرانه نیز باشد به طوری که عملکرد واسطه‌های مالیاتی تحت ضوابط و مقررات خاص قرار گیرد.

۱۴. بریتانیا از جمله کشورهای است که بر خودگردانی واسطه‌های مالیاتی توسط بدنه فنی سازمان مالیاتی تاکید می کند. یکپارچگی، بی طرفی، صلاحیت حرفه ای، دقت، محرمانه بودن و رفتار حرفه ای، ۵ مورد از مهم ترین اصولی می باشد که در این زمینه توسط «مؤسسه حسابداران رسمی انگلیس و ولز»^{۱۲} معرفی شده است.

¹². Institute of Chartered Accountants In England And Wales

۱۵. در سایر کشورها، سازمان امور مالیاتی فعال تر می باشد و برخی مقررات و آیین نامه ها توسط سازمان تبیین و اجرا می شود. آنها معمولاً درگیر فرآیند ثبت نام هستند که طی آن که شماره ای واحد به واسطه های مالیاتی و خبرگان این حوزه اختصاص می دهد. این شماره می بایست در هر تعاملی با سازمان مالیاتی و مودیان به کار رود. به عبارتی مشاوران مالیاتی می بایست حداقل استانداردهای رفتاری را رعایت کرده و یا حداقل استاندارد کیفیت را مطابق قوانین مربوطه داشته برای ثبت و تایید داشته باشند. البته بر این استاندارد ها توسط سازمان امور مالیاتی نظارت می گردد. به عنوان مثال در ژاپن، سازمان امور مالیاتی ژاپن برای حسابداران مالیاتی رسمی دستور العملی ارائه می دهد و بر آنها نظارت نیز می کند. این سازمان هم اکنون تلاشهایی را در راستای مقابله با تخلفات حرفه ایی حسابداران و تخطی از دستور العمل نامبرده انجام داده است. در زیر مثال‌هایی از کشورهای مختلف می آید:

۱۶. **استرالیا:** در این کشور تلاش برای ایجاد قوانین مدرن ثبت نام و تاسیس آژانسهای مالیاتی به سال ۲۰۰۹ بر میگردد. این قوانین جدید پس از مشاوره های فراوان با خبرگان حسابداری و مالیاتی جهت مدرن کردن قوانین قبلی و بازبینی ساختار اجرایی انجام شد. این قوانین با عنوان «قوانین خدمات واسطه های مالیاتی (۲۰۰۹)»، «مقررات خدمات واسطه های مالیاتی (۲۰۰۹)» و «قوانین انتقالی مالیاتی» مطرح شدند.

۱۷. **ایالت متحده امریکا:** سازمان امور مالیاتی آمریکا، در سال ۲۰۰۹ به منظور استحکام مشارکت با آماده کنندگان اظهارنامه های مالیاتی و کارگزاران مالیاتی (به صورت کلی واسطه های مالیاتی) و اطمینان از پایداری آنها به استاندارد های حرفه ایی، اقدام به بازبینی قوانین مربوطه در این زمینه کرد. پس از بازبینی های گسترده سازمان امور مالیاتی، در ژانویه ۲۰۱۰ تغییرات اساسی در چگونگی اعمال مقررات در این صنعت اعلام شد. در نتیجه این تغییرات، سازمان امور مالیاتی مقررات و رویه های جدید را پیاده سازی کرد که این امر سبب کمک بیشتر به مودیان، کادر اجرایی مالیاتی و صنعت خبرگان مالیاتی گشت.

۱۸. **کرواسی:** مطابق سند مشاوران مالیاتی، دفتر مشاوران مالیاتی در این کشور تاسیس گردید. وظیفه این دفتر ثبت نام اشخاص پذیرفته شده در آزمون مشاوره و ثبت نام شرکتی که قادر به ارائه خدمات مشاوره مالیاتی هستند، می باشد. این دفتر همچنین سابقه فعالیت شرکتهای واسطه مالیاتی خارجی که خدمات مشاوره مالیاتی در کرواسی ارائه می کنند، را نگهداری می کند.

۱۹. **آفریقای جنوبی:** مطابق قانون مالیات سال ۲۰۱۱، اشخاصی که اقدام به ارائه مشاوره در موضوعات مالیاتی می‌نمایند، باید در سیستم مالیاتی ثبت نام نمایند. بنابراین جهت ثبت نام به عنوان واسطه مالیاتی می‌بایست موارد ذیل رعایت گردد:

- این واسطه‌های مالیاتی باید متعلق یا زیر مجموعه یکی از نهادهای نظارتی شناخته شده مطابق قانون مالیاتی باشند.
- این واسطه‌ها باید حداقل استانداردهای کیفیت و تجربه را رعایت نمایند.
- این واسطه‌ها باید سابقه کیفی در خصوص موارد یاد شده مطابق قانون مالیاتی نداشته باشند.
- این واسطه‌ها باید در برنامه‌های مستمر توسعه حرفه‌ای نهادهای نظارتی شرکت کنند.
- این واسطه‌ها باید مقررات مالیاتی را به خوبی رعایت نمایند.

۲۰. در ژانویه ۲۰۱۴، وزیر درآمد ملی کانادا، پیشنهاد تشکیل «برنامه ثبت واسطه‌های مالیاتی»^{۱۳} را ارائه داد. مطابق این برنامه پیشنهادی تمام واسطه‌های مالیاتی که اظهارنامه مالیات بر درآمد شرکتها و اشخاص را به ازای دریافت حق الزحمه، تهیه می‌کنند ملزم به ثبت نام می‌باشند. هدف این برنامه، اعطای مجوز به سازمان امور مالیاتی کانادا می‌باشد که اشکالات واسطه‌های مالیاتی در هنگام تهیه اظهارنامه، به آنها گوشزد شود. بنابراین پیاده‌سازی این برنامه از وقوع خطاهای احتمالی در آینده جلوگیری می‌کند. این برنامه پیشنهادی بر اساس رویکرد استراتژی تمکین می‌باشد که با آموزش آغاز می‌شود و به تدریج مجازاتها در برنامه شدت یافته و در نهایت به تعلیق فعالیت واسطه‌ها می‌انجامد. برنامه پیشنهادی شامل تصحیح فرآیندها برای تضمین حرکت به سوی عدالت مالیاتی می‌باشد. در این فرآیند، سازمان مالیاتی بازخورد قابل توجهی را دریافت می‌کند که تا حصول نتیجه نیز ادامه دارد.

یافته‌هایی از نتایج ارائه شده کشورها

۲۱. در این قسمت، از سازمانهای مالیاتی خواسته شده که نشان دهند آیا قانونی در حوزه ثبت و فعالیت واسطه‌های مالیاتی، نسبت اظهارنامه‌های آماده شده مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و شرکتها توسط واسطه‌های مالیاتی و بررسی منظم واسطه‌های مالیاتی از منظر ارائه خدمات دارند؟

¹³. Registration Of Tax Preparer (RTPP)

۲۲. خلاصه ای از اطلاعات ارائه شده توسط سازمانهای مالیاتی در جدول ۱ وجود دارد و مشاهدات کلیدی به شرح زیر می باشد:

- تنها در حدود ۵۰ درصد سازمانهای مالیاتی، وجود قوانین و مقرراتی در خصوص ثبت و عملیات واسطه‌های مالیاتی را تایید می کنند. هر چند، از برخی از پاسخ ها مشخص نمی شود که آیا قانون موجود خاص واسطه های مالیاتی است یا بیشتر ماهیت عمومی دارد.
- عدم وجود مقررات در خصوص واسطه های مالیاتی در میان بسیاری از کشورهای پیشرفته اروپایی (به عنوان مثال در کشورهای فنلاند، فرانسه، ایرلند، لوکزامبورگ، هلند، نروژ، سوئیس و بریتانیا) به چشم می خورد.
- بیش از نیمی از سازمانهای امور مالیاتی قادر به ارائه و یا حتی تخمین، نسبت اظهارنامه های مالیات بر درآمد اشخاص و شرکتهای که توسط واسطه های مالیاتی تهیه شده، نبودند و تمرکز محدودی بر عملکرد در این حوزه داشتند. از حدود ۲۰ سازمان مالیاتی مورد بررسی، در ۱۱ سازمان بیش از ۴۰٪ اظهارنامه های مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و در ۱۷ سازمان نیز بیش از ۶۰٪ اظهارنامه های مالیات بر درآمد شرکتهای توسط واسطه های مالیاتی تهیه شده است.
- حدود یک سوم (۲۰ کشور) سازمانهای مالیاتی به صورت منظم واسطه های مالیاتی را از منظر ارائه خدمات بررسی می کنند.

خدمات و پشتیبانی واسطه های مالیاتی

۲۳. از آنجایی که امور مالیاتی درصد زیادی از مودیان در بسیاری از کشورها به عهده واسطه های مالیاتی می باشد، این واسطه ها را می توان به عنوان نوع خاصی از «مشتری» تعبیر کرد که در واقع فرصت بهبود تمکین بر اساس قانون را برای سازمان مالیاتی فراهم می کنند. در این راستا، برخی سازمانهای مالیاتی قدمهایی را برای برقراری استراتژی فراگیر در جهت حمایت از واسطه های مالیاتی و توسعه ظرفیتهای (مانند خدمات خاص و مشاوره) برداشته اند. مثالهایی از این استراتژیها توسط در برخی از سازمانهای امور مالیاتی مشاهده شده و یا در دست تحقیق بوده است.

جدول ۱. واسطه‌های مالیاتی: قوانین و مقررات، تهیه اظهارنامه، ممیزی

| ارزیابی منظم خدمات | اظهارنامه‌های مالیاتی در سال ۲۰۱۳ (%) | | نام قانون در خصوص مسئولیتهای واسطه‌های مالیاتی | نام کشور |
|--------------------|---------------------------------------|-----------------------|--|--------------------|
| | مالیات بر درآمد شرکتها | مالیات بر درآمد اشخاص | | |
| | | | | کشورهای عضو OECD |
| ✓ | ۹۰ | ۷۴ | مجموعه قوانین خدمات آژانس‌های مالیاتی (۲۰۰۹) | استرالیا |
| ۱/✓ | ۹۵ | ۸۱ | قانون دستورالعمل مشاوران مالیاتی و حسابداران عمومی | اتریش |
| ✓ | - | ۱۷ | مقررات مالیات بر درآمد ۱۹۹۲-ماده ۳۰۵ | بلژیک |
| ✓ | - | ۵۵ | مجموعه قوانین مالیات بر درآمد | کانادا |
| × | - | - | مقررات مالیاتی | شیلی |
| × | - | - | مجموعه قوانین مشاوره و اتاق مشاوران مالیاتی | جمهوری چک |
| ✓ | ۸۵-۹۰ | ۵ | قانون حسابداران حرفه‌ای | دانمارک |
| × | - | - | مجموعه قوانین مالیاتی | استونی |
| ✓ | - | - | × | فنلاند |
| × | - | - | × | فرانسه |
| ✓ | - | - | قانون مشاوره مالیاتی | آلمان |
| × | - | - | × | یونان |
| × | - | - | مجموعه قوانین در حوزه قواعد مالیات ستانی ۲۰۰۳ | مجارستان |
| × | ۷۲ | ۲۴ | × | ایسلند |
| × | - | - | × | ایرلند |
| ۱/✓ | - | - | قانون تنظیم فعالیت مشاوران مالیاتی ۲۰۰۵ | اسرائیل |
| × | ۹۸,۳ | ۹۹ | احکام قانونی مختلف | ایتالیا |
| ✓ | - | - | مجموعه قوانین حسابداران مالیاتی رسمی | ژاپن |
| × | ۹۵ | ۵۰ | مجموعه قوانین حسابداران مالیاتی رسمی | کره |
| × | ۷۰ | ۴۰ | - | لوکزامبورگ |
| ✓ | - | - | قانون گمرک و مالیات فدرال | مکزیک |
| ✓ | ۸۵ | ۲۵ | × | هلند |
| ✓ | ۷۵/۱ | ۶۷/۱ | مجموعه قوانین مالیاتی ۱۹۹۴ | نیوزلند |
| × | - | - | قانون مجوز حسابداران و مجموعه قوانین حسابرسی و حسابرسان ۱۹۹۹ | نروژ |
| × | - | - | قانون مشاوران مالیاتی | لهستان |
| ✓ | ۱۰۰ | ۲ | قانون مالیات عمومی | پرتغال |
| × | ۷۰ | ۴۰ | مجموعه قوانین مشاوران مالیاتی و اتاق مشاوران مالیاتی اسلواکی | جمهوری اسلواکی |
| ✓ | - | - | × | اسلونی |
| ✓ | - | - | ✓ | اسپانیا |
| × | - | - | دستورالعمل قانون مالیاتها | سوئد |
| × | - | - | - | سوئیس |
| × | - | - | ۱/✓ | ترکیه |
| ✓ | ۹۳ | ۶۶ | × | انگلستان |
| ✓ | ۹۷ | ۶۳ | ۱/✓ | ایالت متحده آمریکا |

ادامه جدول ۱. واسطه‌های مالیاتی: قوانین و مقررات، تهیه اظهارنامه، ممیزی

| نام کشور | نام قانون در خصوص مسئولیت‌های واسطه‌های مالیاتی | اظهارنامه‌های مالیاتی در سال ۲۰۱۳ (%) | | ارزیابی منظم خدمات |
|----------------------|---|---------------------------------------|------------------------|--------------------|
| | | مالیات بر درآمد اشخاص | مالیات بر درآمد شرکتها | |
| کشورهای غیر عضو OECD | | | | |
| آرژانتین | × | - | ۱۰۰ | × |
| برزیل | × | ۰ | - | ۱/× |
| بلغارستان | × | ۴۶ | ۴۶ | ✓ |
| چین | × | - | - | × |
| کلمبیا | × | - | - | × |
| کاستاریکا | × | - | - | - |
| کرواسی | مجموعه قوانین مشاوره مالیاتی | - | - | ✓ |
| قبرس | ارزیابی و جمع آوری قانون مالیاتها | ۲۱ | ۱۰۰ | × |
| هنگ کنگ | × | - | ۷۵ | × |
| هند | مجموعه قوانین مالیات بر درآمد ۱۹۶۱ قواعد مالیات بر درآمد ۱۹۶۲ | ۳ | - | × |
| اندونزی | ✓ | - | - | × |
| لتونی | × | - | - | × |
| لیتوانی | × | - | - | × |
| مالزی | مجموعه قوانین مالیات بر درآمد مالزی، ۱۹۶۷ | - | - | × |
| مالت | مقررات (مالیات بر درآمد) ارتباطات الکترونیک | ۱ | ۹۹ | × |
| مراکش | × | ۰ | ۰ | × |
| رومانی | حکم تشکیلات فعالیت مشاوره مالی | - | - | × |
| روسیه | × | - | - | × |
| عربستان سعودی | × | - | - | × |
| سنگاپور | مجموعه قوانین حسابداران | ۲ | - | × |
| افریقای جنوبی | مجموعه قوانین اصلاح شده سازمان مالیاتی ۲۰۱۱ | - | - | × |
| تایلند | × | - | - | × |
| ایران | × | - | - | × |

استراتژی کلی برای ارائه خدمات و پشتیبانی

۲۴. **تجربه هلند:** رویکرد سازمان امور مالیاتی هلند در پشتیبانی از واسطه‌های مالیاتی بر اساس استراتژی بهبود تمکین بر طبق قانون مالیاتها می باشد. استراتژی سازمان امور مالیاتی هلند شناخت واسطه‌های مالیاتی، توجه به نیازهای آنها و شیوه‌های کارکردشان می باشد. جهت رسیدن به این هدف، سازمان امور مالیاتی هلند استراتژی نظارت افقی^{۱۴} را در بخش مؤدیان کوچک و متوسط به کار می برد و برای آن دسته از واسطه‌های مالیاتی که در این حیطه قرار نمی گیرند، بر شواهد گردآوری شده هر واسطه مالیاتی متمرکز می شوند. در تاریخ ۸ آوریل ۲۰۰۵، «مجلس نمایندگان کل ایالات» پایش افقی را به صورت زیر تعریف نمود: پایش افقی بر اعتماد دو جانبه بین مودیان و سازمان مالیاتی هلند، شفاف سازی مسئولیتهای طرفین، حق اجرای قانون و پیاده سازی آن و اجرای توافقنامه های دو جانبه اشاره دارد. در این راستا، روابط دوجانبه شهروندان و دولت به سمت وسوی متعادل تری متمایل می گردد. این پایش افقی با توسعه اجتماعی که در آن مسوولیت‌های شخصی شهروندان و اجرای قانون ارزش بزرگی می باشد، سازگار است. مضاف بر اینکه، مفهوم نظارت افقی بر امکان اجرای قانون با توجه به تغییرات سریع و پیچیده جامعه تاکید دارد. روابط مبنی بر اعتماد در بخش مؤدیان کوچک و متوسط مستقیماً به مودیان بستگی ندارد بلکه بیشتر به واسطه‌های مالیاتی مربوط می باشد. با توجه به اندازه بخش مؤدیان کوچک و متوسط، هدف سازمان امور مالیاتی هلند ایجاد تعامل و همکاری با واسطه‌های مالیاتی در این بخش می باشد و هدف این همکاری ایجاد اطمینان از کیفیت قابل قبول اظهارنامه های پر شده توسط واسطه‌های مالیاتی می باشد. (به عنوان مثال تکمیل اظهارنامه بر مبنای قانون و مقررات و بدون اشکال و خطا). مشارکت بخش مؤدیان کوچک و متوسط در پایش افقی از طریق امضای قرارداد همکاری با واسطه‌های مالیاتی صورت می گیرد. واسطه‌های مالیاتی نیز هویت مؤدیان کوچک و متوسط را در پایش افقی تصدیق کرده و صحت آنها در این حوزه را ارزیابی می کنند. اصل مهم پایش افقی، محول کردن امور مربوطه به واسطه‌های مالیاتی است، بدین معنی که سازمان مالیاتی هلند در خصوص نحوه فعالیت واسطه‌های مالیاتی اعتماد دارند. در این راستا، نظارت بر کیفیت سیستم داخلی واسطه‌ها به ویژه در خصوص قبول سیاست دولت در پذیرش مشتریان و فرآیندهای کاری متمرکز شده است. با پذیرش این رویکرد، سازمان مالیاتی هلند، بار نظارت بر فعالان اقتصادی که اظهارنامه قابل قبول پر کرده‌اند، را کاهش داده و تمرکز بیشتری بر اظهارنامه های پر ریسک می کنند. سازمان مالیاتی هلند، روابط مبتنی

¹⁴ . horizontal monitoring

بر اعتماد با واسطه‌های مالیاتی را از طریق فراپایش ایجاد می‌کند. این امر با استفاده از اطلاعات نتایج سیستم تضمین کیفیت حاصل می‌گردد.

۲۵. **تجربه بریتانیا:**^{۱۵} در آگوست ۲۰۱۰، سازمان مالیاتی بریتانیا، استراتژی جدیدی را در خصوص کارگزاران مالیاتی اتخاذ کرد. مطابق این استراتژی سازمان امور مالیاتی قادر به کاهش بیشتر هزینه ارتباط با آژانس‌های مالیاتی، افزایش تمکین مودیان و بهبود رضایت این کارگزاران بود. در واقع مطابق این برنامه به سازمان مالیاتی اجازه عملکرد موثرتر با کارگزاران مالیاتی داده شد. سازمان مالیاتی انگلستان در سال ۲۰۱۰ در نحوه تعامل با کارگزاران و واسطه‌های مالیاتی تجدید نظر کرد. هدف این کار کمک به توسعه همکاری با کارگزاران در آینده به عنوان جزئی از استراتژی جدید سازمان مالیاتی در رابطه با کارگزاران مالیاتی می‌باشد. مطابق این مطالعه، تغییرات بازار و رشد تولید نرم افزار و محصولات مجازی فرصت جدیدی را در مواجهه با محیط دیجیتالی فراهم می‌نماید. نکات کلیدی این مطالعه به شرح زیر می‌باشد:

- بنابر دلایل زیادی که الزاماً مالیاتی نمی‌باشند، بسیاری از مودیان سازمان مالیاتی بریتانیا از کارگزاران پرداخت مالیات استفاده می‌کنند.
 - با توجه به پیشرفت‌های صورت گرفته در صنعت فناوری اطلاعات و افزایش رقابت بین شرکتهای ارائه دهنده خدمات مالیاتی، هم اکنون پیشرفتهای قابل توجهی در مدل‌های کسب و کار این کارگزاران صورت پذیرفته است.
 - سازمان مالیاتی بریتانیا، می‌بایست تمام سرویس‌های دیجیتالی آینده این کارگزاران را تامین نماید.
 - همکاری سازمان مالیاتی با این کارگزاران می‌بایست در راستای بهبود تمکین داروطلبانه صورت پذیرد.
 - سازمان مالیاتی می‌بایست با متخصصان نرم افزار و شرکتهای مرتبط در این زمینه در جهت افزایش پشتیبانی از تمکین مودیان همکاری نزدیک داشته باشد.
 - سازمان مالیاتی در این راستا، فعالیتهای خود را آغاز کرده و تلاشهای زیادی را نیز در جهت انعکاس نظرات این کارگزاران در این مسیر انجام می‌دهد.
- راهبرد سازمان مالیاتی بریتانیا در خصوص این واسطه‌ها با هدف بهبود روابط بین این نهاد و کارگزاران به صورت زیر می‌باشد:

^{۱۵} منبع: وب سایت سازمان مالیاتی بریتانیا

- دستیابی به شناخت بهتر کارگزاران مالیاتی و مشتریانشان برای کمک به هدف سازمان مالیاتی در ارائه خدمات مناسب؛
 - با توجه به فرآیندهای سازمان مالیاتی و کارگزاران مالیاتی، این کارگزارها قادر به انجام امور مربوطه با حداقل دخالت سازمان مالیاتی باشند؛
 - حذف فرآیندهای تکراری و دوباره کاری به منظور ساده سازی فعالیت کارگزاران و کاهش هزینه های آنها؛
 - پشتیبانی از کارگزارها در بهبود خدمات به مشتریان (برخورد موثر و قاطع با درصدی از کارگزاران که عملکرد ضعیفی دارند)؛
 - همکاری نزدیک با نمایندگان کارگزاران در بخش کارگزاران مالیاتی و مودیان
- با توجه به مطالب ذکر شده، سازمان مالیاتی بریتانیا در حال همکاری با مرکز خدمات دیجیتال دولت به منظور توسعه خدمات دیجیتالی جدید می باشد که در این راستا به صورت منظم با نمایندگان کارگزاران برای بهبود کار مشورت می کنند.

خدمات ویژه برای واسطه‌های مالیاتی

۲۶. همانند سالهای گذشته، در بررسی سازمان‌های مالیاتی، منویی از «خدمات» حمایت از واسطه های مالیاتی با توجه به تجارب تعدادی از سازمان‌های مالیاتی تهیه شده است. این منو به صورت خلاصه در جدول ۲ تنظیم شده است.

جدول ۲. فهرست خدمات ممکن برای کمک به واسطه‌های مالیاتی

| تشریح | خدمت |
|--|--|
| ایجاد انجمن شورایی با هدف بهبود موضوعات فنی و اجرایی | انجمن مشورتی |
| سیاست ارائه مجوز برای تمدید زمان تسلیم اظهارنامه | سیاست انعطاف پذیر در زمینه تکمیل اظهارنامه |
| ایجاد سرویس اختصاصی تلفن مختص پاسخگویی و استعلام از واسطه‌های مالیاتی | سرویس تلفن اختصاصی |
| دسترسی به کارشناسان فنی سازمان مالیاتی در خصوص جنبه‌های خاص قانون مالیاتی و رسیدگی به امور پیچیده | دسترسی به کارشناسان فنی |
| مقامات منتخب سازمان امور مالیاتی به منظور در ارتباط بودن و پشتیبانی از واسطه‌های مالیاتی | مدیران ارتباطات |
| اختصاص قسمتی از وب سایت سازمان امور مالیاتی به شفاف‌سازی اطلاعات در خصوص مزایای استفاده از واسطه‌های مالیاتی | وب سایت اختصاصی |
| ارتباطات منظم با واسطه های مالیاتی در موضوعات مهم و تاثیرگذار بر عملکرد سیستم مالیاتی | انتشار بولتن های اطلاعاتی جدید |

مشاوره و اجرا

۲۷. **کانادا:** سازمان مالیاتی کانادا، موافقت نامه ای را با منشور حسابداران رسمی کانادا برای تقویت همکاری در موضوعات مهم تنظیم کرده است. در واقع چارچوب این موافقت نامه، مبین تلاش سازمان مالیاتی کانادا جهت برقراری ارتباط قوی با جامعه حسابداران کانادا و واسطه‌های مالیاتی می باشد. بدیهی است که این امر سبب ایجاد ارتباط بین سازمان مالیاتی و منشور حسابداران رسمی کانادا در اجرای موفقیت آمیز سیستم مالیاتی و گفتگوی منظم بین این دو نهاد در خصوص مباحث مالیاتی مورد علاقه طرفین می گردد. بخش مهم چارچوب این موافقت نامه شامل ایجاد پنج کمیته متشکل از نمایندگان از سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران کانادا می باشد که مبتنی بر حوزه‌های خدمات، تمکین، امور مالیاتی، تحقیقات علمی و توسعه تجربی، مالیات بر کالاها، کاهش بروکراسی و آموزش می باشد.^{۱۶}

۲۸. **هنگ کنگ:** به منظور حفظ ارتباط با متخصصان حسابداری در موضوعات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی هنگ کنگ، جلسات سالانه‌ای را با موسسه حسابداران رسمی هنگ کنگ^{۱۷} جهت تبادل دیدگاهها و بحث در خصوص موضوعات مشترک مورد علاقه طرفین برگزار می کند. این جلسات طی سالهای زیادی برگزار شده است. توافقات این جلسات به صورت بولتن الکترونیکی منتشر می گردد. همچنین این مباحث از طریق وبسایت سازمان امور مالیاتی نیز قابل دسترس است. مطابق توافقات جلسات سال ۲۰۱۳، طیف وسیعی از موضوعات فنی و اجرایی مورد علاقه طرفین بررسی شده است (منبع: وب سایت سازمان امور مالیاتی هنگ کنگ، اکتبر ۲۰۱۴)

۲۹. **ایرلند:** در سازمان مالیاتی ایرلند، دستیابی توافق با واسطه‌های مالیاتی بسیار حائز اهمیت می باشد. در این راستا این سازمان روابط نزدیکی را با واسطه‌های مالیاتی و نمایندگان بنگاهها در چارچوب قواعد و مقررات برقرار کرده است. به عنوان مثال می توان از کمیته هماهنگ کننده سازمان مالیاتی^{۱۸} نام برد. این کمیته انجمنی برای سازمان امور مالیاتی و نمایندگان واسطه‌های مالیاتی جهت بحث در خصوص سیستم مالیاتی می باشد. فعالیتهای کمیته توسط زیر مجموعه‌های مختلفی پشتیبانی می شود که شامل کاهش بار اداری و اجرایی، مدرن سازی سیستم مالیاتی و خود ارزیابی، اجباری کردن ارسال اظهارنامه الکترونیک، پرداخت الکترونیک مالیات، موضوعات اجرایی و تفسیری ناشی از قوانین مالی و بودجه می باشد.

^{۱۶} اطلاعات بیشتر در وب سایت سازمان مالیاتی کانادا قرار دارد.

^{۱۷} .Hong Kong Institute Of Certified Public Accountant

^{۱۸} .Tax Administration Liaison Committee

۳۰. **اسپانیا:** انجمن متخصصان مالیاتی اسپانیا در ماه مارس ۲۰۱۱ با ابتکار سازمان امور مالیاتی این کشور ایجاد گردید. هدف از تشکیل این انجمن بهبود روابط مودیان از طریق تقویت روابط دوجانبه بین سازمان امور مالیاتی و متخصصان مالیاتی بر اساس شفافیت و اعتماد دو جانبه می باشد. جلسات این انجمن به صورت دوره ایی در خصوص موضوعات مطرح شده توسط سازمان یا متخصصان مالیاتی می باشد. جزئیات موارد بحث شده نیز منتشر می گردد. بازخورد اولیه شرکت کنندگان در این جلسات مثبت ارزیابی شده است زیرا تغییرات کیفی مهمی در الگوی روابط بین سازمان امور مالیاتی و نمایندگان مودیان با هدف تثبیت روابط شفاف و بر مبنای اعتماد برای افزایش تمکین داوطلبانه و کاهش ریسک مالی ایجاد شده است.

سیاست انعطاف پذیر در زمینه تکمیل و تسلیم اظهارنامه

۳۱. **استرالیا:** واسطه‌های مالیاتی در استرالیا قادر به پذیرش اظهارنامه مودیان در خارج از زمان مشخص شده با رعایت برخی ضوابط اجرایی مشخص می باشند.

خدمات اطلاعات

۳۲. **کانادا:** سازمان امور مالیاتی کانادا، توافقنامه رسمی با بسیاری از ناشران مالیاتی جهت انتشار نسخه‌های مختلفی از «اظهار نظر پیشینی درباره مالیات بر درآمد»^{۱۹} و تفاسیر فنی از قانون منعقد نموده است. این ناشران محتوای به روزرسانی شده قوانین را برای متخصصان مالیاتی و مودیان علاقه‌مند، عموماً به شکل آبونمان فراهم می کنند. به علاوه سازمان مالیاتی کانادا اطلاعات فنی را به شکل آنلاین و به صورت رایگان منتشر می کند. همچنین این سازمان دارای صفحه اینترنتی متخصصان مالیاتی می باشد که درگاه عمومی در خصوص مباحث مورد علاقه متخصصان مالیاتی است و خبرهای عمومی سازمان مالیاتی را نیز منعکس می کند.

۳۳. **مجارستان:** سازمان مالیاتی کشور و «جامعه کارشناسان مالیاتی رسمی مجارستان»^{۲۰} یادداشت تفاهمی در خصوص تنظیم روابط شغلی مرتبط با فعالیتهای کارشناسان مالیاتی دارد. بر اساس این یادداشت تفاهم، سازمان امور مالیاتی مجارستان دستورالعمل مالیاتی و اطلاعات رایگان را در اختیار «جامعه کارشناسان مالیاتی رسمی» قرار می دهد.

¹⁹ - Advance income tax ruling

²⁰ . Association Of Certified Tax Experts (MOKLASZ)

واحد سازمانی اختصاصی

۳۴. **ایالات متحده:** «دفتر مسئولیت حرفه‌ای»^{۲۱} که زیرمجموعه سازمان مالیاتی آمریکا می‌باشد جهت نظارت بر استانداردهای متخصصان مالیاتی فعال ایجاد شده است که کارکردهای آن شامل: آموزش و توسعه، پیشنهاد اعمال انضباط اداری، برپایی رویه‌های تنظیمی در موارد عدم توافق و پاسخ به اعتراضات در این موارد می‌باشد. در واقع چشم‌انداز و هدف این اداره ایجاد وحدت رویه در واسطه‌های مالیاتی می‌باشد و مأموریت این اداره، کاربرد استانداردها به صورت منصفانه و موثر برای تمام متخصصان مالیاتی است. در آخرین نظرسنجی صورت گرفته، سازمان مالیاتی آمریکا اعلام کرده است که تغییرات ساختاری (شامل افزایش قابل توجه نیروی انسانی که در شماره قبلی به صورت ویژه به آن پرداخته شده است) به این دلیل اجرایی نشده است که اعتبار مقررات اصلاحی مورد مناقشه است. هر چند که، این اصلاحات بر عملکردهای کلی اداره مسئولیت حرفه‌ای اثر نمی‌گذارد. همچنین این اداره وکلایی مستعد در مدیریت پروژه‌های پیچیده استخدام به کار می‌برد. در واقع نیاز این اداره آشنایی مجدد با ساختار و تمرکز بیشتر بر منابع در موارد پیچیده تر است.

مدیران روابط/حساب

۳۵. **نیوزلند:** همان گونه که در وب سایت سازمان امور مالیاتی نیوزلند اشاره شده است (در نوامبر ۲۰۱۴)، تمام کارگزاران مالیاتی ثبت شده دارای مدیر حساب می‌باشند. مدیران حساب وظیفه پشتیبانی، مشارکت و ارائه خدماتی مانند نظارت بر تمدید زمان موافقتنامه‌ها دارند. به عنوان مثال:

- **مدیریت ارتباط:** ۱- مرکز تماس متمرکز برای موضوعات خاص ۲- تسهیل حل اختلاف در موضوعات استثنایی ۳- مدیریت تمکین ۴- مذاکره و به روز رسانی وضعیت.
- **آموزش و اطلاعات:** ۱- ارائه پشتیبانی فعال و افزایش آگاهی در خصوص ابزارهای ارائه شده توسط سازمان مالیاتی ۲- اطلاع رسانی به آژانسهای مالیاتی با اطلاعات به روز شده ۳- ارائه گزارش‌های غیر قابل دسترس توسط ابزارهای ارائه شده توسط سازمان مالیاتی.
- **تمکین و پایش:** ۱- نظارت بر ثبت نام کارگزاران مالیاتی جدید با کسب اطمینان از اینکه آنها تعاریف قانونی کارگزار مالیاتی را رعایت کرده و نظارت مستمر بر فرآیند ثبت نام آنها ۲- نظارت جامع بر تمکین

²¹ - Office of Professional Responsibility (OPR)

کارگزاران مالیاتی با توجه به قانون و سیاستهای سازمان مالیاتی^۳ - نظارت بر بدهی های عمده موذیان و اظهارنامه های کارگزاران مالیاتی و نهادهای مرتبط. ۴- اطمینان از رعایت قیود زمانی دستورالعمل ها توسط کارگزاران مالیاتی که اظهارنامه های مالیات بر درآمد را پر می کنند و پایش کارگزارانی که دستورالعمل -ها را رعایت نمی کنند ۵- اعمال محدودیت برای کارگزاران مالیاتی در صورت عدم رعایت ضوابط و مذاکره در خصوص تعلیق استمهال موذیان ۶- معلق کردن وضعیت قانونی کارگزاران مالیاتی که ملزومات قانونی را نقض کرده اند.

خدمات آنلاین

۳۶. تعدادی از کشورهای نمونه خدمات آنلاین برای حمایت از واسطه‌های مالیاتی دارند که در زیر می‌آید. لازم به ذکر می‌باشد که ماهیت و گستردگی خدمات پیشنهادی همتراز یا بیش از خدمات ارائه شده به اشخاص حقیقی می‌باشد.

۳۷. **کانادا:** کشور کانادا پرتالی با عنوان «وکالت مشتری»^{۲۲} دارد. این پرتال در واقع سامانه‌ای می‌باشد که به نمایندگان ثبت شده، امکان دسترسی آنلاین امن و کنترل شده را به اطلاعات مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی میسر می‌سازد. کاربران این پرتال از مشاوران مالیاتی تا اشخاص حقیقی که نماینده خانواده یا دوستانشان می‌باشند، هستند. سطح دسترسی نماینده‌ها بسته به اجازه مشتری متفاوت می‌باشد. به صورتی که برخی فقط توانایی مشاهده یا مشاهده و تغییر یا دسترسی به حسابهای محدودی دارند. نمایندگان توانایی دسترسی به بیشتر گزینه‌های موجود در منوی شرکتها با عنوان «حساب شرکت من»^{۲۳} و اشخاص حقیقی با عنوان «حساب من»^{۲۴} را دارند. همچنین این پرتال خدماتی را دربارهٔ ارائه ابزارهایی برای مشاهده لیست مشتریان به نمایندگان آنها و همچنین مجوزهای مربوط به اتمام مهلت‌های مقرر ارائه می‌دهد. ثبت‌های مربوط به جزئیات معاملات انجام شده، مدیران و صاحبان مشاغل مالیاتی را قادر به نظارت بر فعالیتهای کارمندان خود می‌نماید. همچنین ابزار مشابهی در بخش «شرکت من» برای صاحبان شرکتها و در بخش «حساب من» برای اشخاص حقیقی وجود دارد که به آنها اجازه می‌دهد که معاملاتی را که نمایندگان به نفع آنها انجام داده اند مشاهده کنند. سازمان مالیاتی کانادا سرویسی تحت

²² - "Represent a Client" portal

²³ - "My Business Account"

²⁴ - "My Account"

عنوان «پست خود را آنلاین مدیریت کن»^{۲۵} را از اکتبر ۲۰۱۴ برای نمایندگانی که اسناد پیش از رسیدگی را دریافت می‌کنند نیز فراهم کرده است.

۳۸. **ایرلند:** سامانه آنلاین در ایرلند: «سامانه آنلاین سازمان مالیاتی»^{۲۶} شیوه‌ای است که بر اساس آن، سازمان مالیاتی ایرلند، خدمات خود را به صورت الکترونیک به مشتریان ارائه می‌کند. این سامانه از طریق اینترنت تسهیلاتی را در خصوص تکمیل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی، پرداخت بدهی‌های مالیاتی، دستیابی به جزئیات پرونده مالیاتی به شکل شبانه‌روزی و هفت روز در هفته و ۳۶۵ روز سال را برای مشتریان فراهم می‌کند. در جولای ۲۰۰۳ سازمان مالیاتی ایرلند عنوان دولت الکترونیک را از کمیسیون اروپایی برای راه‌اندازی این سامانه دریافت کرد که در آن زمان یکی از بهترین خدمات ارائه شده در نوع خود بود. مهم‌ترین ویژگی‌های این سامانه شامل موارد ذیل است:

۱- تکمیل و تسلیم آنلاین اظهارنامه

۲- پرداخت بدهی از طریق کارت اعتباری و کارت بدهی^{۲۷}، ایجاد اعتبار از طریق بانکداری الکترونیک برای

پرداخت مالیات بر درآمد

۳- دسترسی آنلاین به جزئیات حسابهای درآمد اشخاص

۴- محاسبه بدهی‌های مالیاتی

۵- هدایت کسب و کار به صورت الکترونیکی

۶- درخواست استرداد

سامانه آنلاین سازمان مالیاتی ایرلند دارای یک سیستم کنترل دسترسی است که به طور ویژه ای طراحی شده و به یک کارگزار مالیاتی یا یک «مدیر» در موسسه حسابداری یا مالیاتی (برای مثال یک شریک ارشد یا ناظر مالی) اجازه می‌دهد که در صورت نیاز، دسترسی به سامانه آنلاین سازمان را برای کارکنان آن کسب و کار یا فعالیت فراهم کند. میزبان این سیستم کنترلی، سامانه آنلاین سازمان مالیاتی می‌باشد اما پشتیبانی آن توسط کاربر ارشد (ادمینی) انجام می‌شود که از گواهی دیجیتال خود برای شناسایی و دسترسی استفاده می‌کند. در برخی از فعالیت-

²⁵ - Manage online Mail

²⁶ - revenue's online service (ROS)

²⁷ - Debit card

های مالیاتی و در کسب و کارهای بزرگ، پرسنل در ارتباط با مشتریان معین یا در رابطه با تکمیل و تسلیم انواع خاصی از اظهارنامه‌ها سطوح متفاوتی از صلاحیت برای دسترسی را دارند. حتی ممکن است برخی صرفاً جهت مشاهده اطلاعات هم نیاز به گرفتن مجوز از «سامانه آنلاین سازمان مالیاتی» داشته باشند. برخی ممکن است قادر به تکمیل و تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده باشند در حالی که برخی دیگر مجاز به تکمیل و تسلیم همه انواع اظهارنامه باشند. همچنین برخی از شرکتهای فعال مهم در این حوزه می‌توانند برخی مشتریان خاص را منحصرأً به خود اختصاص بدهند.

۳۹. **روسیه:** مودیان مالیاتی می‌توانند از طریق وب سایت سازمان مالیاتی روسیه به مشاوران مالیاتی‌شان امکان دسترسی به اطلاعات شخصی خود را بدهند.

۴۰. **بریتانیا:** استراتژی دیجیتال سازمان امور مالیاتی بریتانیا بر مبنای ارائه یک سیستم مالیاتی شفاف با تشویق به تمکین داوطلبانه با استفاده از سرویس دیجیتال (مشتری مبنا) با کاربری ساده می‌باشد. این سرویس آنلاین خدمات زیر را ارائه می‌دهد:

۱- سامانه جدید برای ثبت نام کارگزاران به شکل دیجیتال که آنها را قادر به تعامل با سازمان امور مالیاتی در طیف وسیعی از مالیاتها می‌کند

۲- فرآیندهای با امنیت بالا که سبب حمایت کارگزاران مالیاتی از مشتریان و سازمان مالیاتی بریتانیا در مقابل اعمال مجرمانه می‌گردد.

۳- این فرآیند جدید با دادن اختیار به کارگزاران آنها را قادر می‌سازد تا مشتریان جدید را معرفی نمایند؛

۴- تجمیع اطلاعات مربوط به مشتریان کارگزاران مالیاتی و خدماتی که این کارگزاران ارائه می‌کنند؛

۵- توانایی کارگزاران مالیاتی برای متناسب‌سازی اطلاعات مشتریان

۶- دسترسی منفرد^{۲۸} به خدمات برای مشتریان حتی اگر کارگزار بیش از یک نوع مالیات را برای مشتریان مدیریت کند

۷- دسترسی به سایر سرویس‌های دیجیتال معرفی شده

²⁸.single access point

هدف اداره امور مالیاتی بریتانیا ارائه نسخه جدیدی از این سرویس به برخی کاربران تا دسامبر ۲۰۱۴ می باشد. این امر دسترسی به محدوده ای از سرویس‌های دیجیتال شامل ثبت آژانس و کسب مجوز را پیشنهاد می دهد. این سرویس از سال ۲۰۱۵ توسعه پیدا خواهد کرد و در اختیار آژانس‌های بیشتری قرار خواهد گرفت.

۴۱. **ایالات متحده:** سامانه آنلاین الکترونیکی سازمان امور مالیاتی ایالت متحده ابزاری را به متخصصان مالیاتی ارائه می کند که شامل محصولات الکترونیکی آنلاین چند جانبه می باشد. متخصصان مالیاتی واجد شرایط از سرویس‌های الکترونیک زیر استفاده می کنند:

- درخواست و دریافت رونوشت حساب مالیاتی، دستمزد و مستندات درآمد، رونوشت اظهارنامه، شناسایی مودیان حقیقی و حقوقی که اسناد را پر نکرده اند
- تطابق شماره شناسایی مودی و نام ترکیبی که بر خلاف ثبت‌های سابق سازمان مالیاتی در اطلاعات اظهارنامه ها می باشد. تمام موارد به صورت آنلاین انجام می گیرد.

جدول ۳. سازمان امور مالیاتی: پشتیبانی و تعامل با واسطه‌های مالیاتی

| نام کشور | وجود انجمن مشورتی رسمی | سیاست انعطاف پذیر در خصوص تکمیل و تسلیم اظهارنامه | خدمات تخصصی پیشنهادی به سازمان امور مالیاتی | | وجود رفتار تمکینی تمیزی ^{۲۹} در مورد واسطه‌های مالیاتی |
|---------------------|------------------------|---|--|----------------------------------|---|
| | | | تلفن اختصاصی P، دسترسی به کارشناسان فنی E، مدیران روابط R، وب سایت اختصاصی، اخبار و بولتن های اطلاعاتی N | دسترسی آنلاین به ثبت‌های مشتریان | |
| کشورهای عضو OECD | | | | | |
| استرالیا | ✓ | ✓ | P,E,R/1,I,N | ✓ | ✓ |
| اتریش | ✓ | ✓ | E,N | ✓ | × |
| بلژیک | ✓ | ✓ | P,E,R,I,N | ✓ | × |
| کانادا | ✓ | × | E,I,N | ✓ | × |
| شیلی | ✓ | × | - | ✓ | × |
| جمهوری چک | ✓ | ✓ | - | × | ✓ |
| دانمارک | ✓ | ✓ | P,E,R | ✓ | × |
| استونی | × | × | - | ✓ | × |
| فنلاند | ✓ | × | P,E,R,I,N | × | × |
| فرانسه | ۱/× | × | E/2,R/3,N/3 | ✓ | × |
| آلمان | × | ✓ | N | ✓ | × |
| یونان | × | × | - | ✓ | × |
| مجارستان | ✓ | × | E,N | ✓ | × |
| ایسلند | × | ✓ | P,E,R,I,N | ✓ | × |
| ایرلند | ✓ | × | P,E,I,N | ✓ | × |
| اسرائیل | ✓ | ✓ | P/1,E,I,N | ✓ | × |
| ایتالیا | × | × | P,E,R,I,N | ✓ | × |
| ژاپن | ✓ | × | - | × | × |
| کره | ✓ | ✓ | I | ✓ | ✓ |
| لوکزامبورگ | ۱/✓ | ✓ | N | × | × |
| مکزیک | ✓ | × | - | ✓ | × |
| هلند | ✓ | ✓ | P,E,R,I,N | ✓ | × |
| نیوزلند | ✓ | ✓ | P,R,I,N | ✓ | × |
| نروژ | ✓ | ✓ | P,E,R,I,N | ✓ | × |
| لهستان | × | × | - | × | × |
| پرتغال | × | × | I | ✓ | × |
| جمهوری اسلواکی | ۱/✓ | × | - | × | × |
| اسلونی | × | × | E,N | ✓ | × |
| اسپانیا | ✓ | × | I | ✓ | × |
| سوئد | ✓ | ✓ | - | ✓ | × |
| سوئیس | ✓ | ✓ | - | × | × |
| ترکیه | ✓ | ✓ | N | ✓ | × |
| بریتانیا | ✓ | × | P,E,R,I,N | ✓ | × |
| ایالات متحده امریکا | ✓ | ✓ | P,E,R,I,N | ✓ | × |

منبع: پاسخ‌های پرسشنامه سازمان امور مالیاتی ۲۰۱۵

²⁹ - Differentiated treatment

ادامه جدول ۳. سازمان امور مالیاتی: پشتیبانی و تعامل با واسطه‌های مالیاتی

| نام کشور | وجود انجمن مشورتی رسمی | سیاست انعطاف پذیر در خصوص تکمیل و تسلیم اظهارنامه | خدمات تخصصی پیشنهادی به سازمان امور مالیاتی | | وجود رفتار تمکینی تمیزی ³⁰ در مورد واسطه‌های مالیاتی |
|------------------|------------------------|---|--|----------------------------------|---|
| | | | تلفن اختصاصی P، دسترسی به کارشناسان فنی E، مدیران روابط R، وب سایت اختصاصی، اخبار و بولتن های اطلاعاتی N | دسترسی آنلاین به ثبت‌های مشتریان | |
| کشورهای غیر OECD | | | | | |
| آرژانتین | ✓ | × | I,N | × | ✓ |
| برزیل | × | × | E,I,N | ✓ | × |
| بلغارستان | ✓ | × | E,I,N | ✓ | × |
| چین | × | × | - | × | ✓ |
| کلمبیا | × | × | N | × | × |
| کاستاریکا | × | × | - | × | × |
| کرواسی | × | × | E | ✓ | × |
| قبرس | ✓ | ✓ | E,R,I,N | ✓ | ✓ |
| هنگ کنگ | ✓ | ✓ | E,I,N | × | × |
| هند | ✓ | × | P/1,E/1,R/1,N | × | × |
| اندونزی | × | × | - | × | × |
| لتونی | × | × | E,N | × | × |
| لیتوانی | ✓ | × | R | × | × |
| مالزی | ✓ | × | - | × | × |
| مالت | × | ✓ | E,R,I | ✓ | × |
| مراکش | ×/1 | × | - | ✓ | × |
| رومانی | × | × | - | ✓ | × |
| روسیه | × | × | I,N/1 | ✓ | × |
| عربستان | × | × | - | × | × |
| سنگاپور | ✓ | × | I,N | ✓ | × |
| آفریقای جنوبی | ✓ | × | E,R,I,N | ✓ | ✓ |
| تایلند | × | × | - | × | × |
| ایران | ✓ | × | - | × | × |

منبع: پاسخ‌های پرسشنامه سازمان امور مالیاتی ۲۰۱۵

³⁰ - Differentiated treatment

مشاهدات کلیدی در باب واسطه‌های مالیاتی سازمانهای مالیاتی

۱.۸. مطابق جدول ۴ قرار دارد. البته مشاهدات کلیدی به شرح ذیل می‌باشند:

- بیش از ۶۰ درصد (۳۵ مورد) از سازمان‌های مالیاتی (شامل ۲۵ کشور از ۳۴ کشور عضو OECD) اعلام کرده‌اند که انجمن مشورتی رسمی برای تعامل با واسطه‌های مالیاتی دارند.
 - فقط نیمی از سازمانهای مالیاتی عضو OECD (۱۸ کشور) اعلام کرده‌اند که سیاست انعطاف‌پذیری در رابطه با تکمیل و تسلیم اظهارنامه‌ها توسط واسطه‌های مالیاتی دارند. اما چنین سیاستی در تعداد زیادی از کشورهای غیر عضو OECD وجود ندارد (تنها ۳ کشور از ۲۲ کشور این سیاست را دنبال می‌کنند).
 - تنها ۲۵ درصد (۱۴ مورد) از سازمانهای مالیاتی دامنه جامع و وسیعی از خدمات را ارائه می‌دهند. (به عنوان مثال چهار یا پنج خدمت مشخص) هر چند باید این نکته ذکر شد که تعداد کمی از آنها به خاطر خدمات منفرد شناخته شده هستند.
 - حدود ۱۲ درصد (۷ مورد) از سازمانهای مالیاتی خدمات معقولی (سه خدمت از پنج خدمت مشخص) را ارائه می‌کنند.
 - بیش از ۶۰ درصد (۱۸ مورد) از سازمانهای مالیاتی اعلام کرده‌اند که یک یا دو خدمت ارائه می‌دهند و ۱۸ سازمان مالیاتی نیز هیچ کدام از خدمات یاد شده را ارائه نمی‌دهند.
 - حدود یک سوم سازمانهای مالیاتی عضو OECD اعلام کرده‌اند که بخش اداری خاصی جهت نظارت بر تعامل با واسطه‌های مالیاتی دارند در حالی که این امر در بیشتر کشورهای غیر عضو OECD مغفول مانده است و تنها سه کشور از کشورهای غیر عضو OECD اعلام کرده‌اند که چنین تشکیلاتی را دارند.
 - تنها نیمی از سازمانهای درآمدی ظرفیت دسترسی آنلاین از طریق اینترنت یا پرتال‌های اختصاصی جهت دسترسی به اطلاعات شخصی مشتریان را برای واسطه‌های مالیاتی مجاز فراهم کرده‌اند. در قسمت ۸-۹ مثال-هایی از این خدمات ارائه شده است.
 - تجربه تمایز بین رفتار تمکینی در واسطه‌های مالیاتی (بر اساس ریسک) به طور وسیعی در سازمانهای مالیاتی مغفول مانده است و مثالهای کمی در خصوص وجود این تجربه مشاهده می‌شود.
- ۲.۸. در مورد استرالیا، مدل‌سازی ریسک این شکور قادر به شناسایی آندسته از واسطه‌های مالیاتی است که میزان قابل ملاحظه‌ای از ریسک (ریسک‌های مالیاتی منفرد نظیر شرکت در اقتصاد نقدی، کسورات مالیات بر درآمد

اشخاص حقیقی، تکمیل و تسلیم اظهارنامه یا پرداخت بدهی و ... را در مشتریان‌شان دارند. رفتارهای تمیزی بر اساس پروفایل ریسک مشتریان می‌باشد. برنامه ثبت نام واسطه‌های مالیاتی در کشور کانادا پیش‌تر در این گزارش تشریح شد که در واقع به سازمان مالیاتی کانادا اجازه داد تا فعالیت‌هایش را با توجه به نیاز واسطه‌های مالیاتی و ریسک عدم تمکین تبیین نماید.

سخن آخر: درس آموخته برای ایران

۳.۸. مقررات ناظر بر واسطه‌های مالیاتی و نحوه ثبت آنها، مشاوره و مشارکت، خدمات اطلاعاتی، مدیریت روابط و حسابها و خدمات آنلاین باید مانند کشورهای پیش‌رو تدوین گردد تا بنگاه‌های مالیاتی بتوانند در قالب این مقررات به فعالیت پرداخته و بار اداری وصول و اجرا بیش از پیش از سازمان مالیاتی برداشته شود. در قالب این مقررات باید سمت‌هایی مانند «کارگزاران مالیاتی»، «مدیر برنامه‌های مالیاتی»، «متخصصین مالیاتی» و غیره پیش‌بینی شود و وظایف و اختیارات هر یک به تفصیل ارائه شود.

۴.۸. یکی از موانع تعریف واسطه‌ها پیچیدگی قوانین مالیاتی است که در کل فضا را برای کسب و کار دشوار می‌کند. در وهله نخست باید قوانین مالیاتی برای ایجاد هر گونه کسب و کاری تعدیل گردد و سپس به صورت اخص مقرراتی برای واسطه‌های مالیاتی وضع گردد تا به راحتی خدمات مالیاتی از سوی ایشان ارائه گردد. هم‌اکنون «مشاوران رسمی مالیاتی» پس از قبولی در آزمون و گذراندن گزینش‌های مربوطه می‌توانند طبق آیین‌نامه مربوطه به فعالیت مشغول شوند ولی لحاظ کلیه موارد مزبور در گزارش حاضر نیاز به پیش‌بینی بیش‌تری دارد.

۵.۸. در ایران از سال ۱۳۸۹ با هدف مکانیزاسیون نظام مالیاتی، کاهش هزینه‌های وصول مالیات، کاهش وقفه وصول مالیات و ایجاد بستر و ساز و کار تحقق مالیات الکترونیکی، سازمان امور مالیاتی اقدام به واگذاری مالیات مشاغل خودرو (وسائط نقلیه عمومی) به دفاتر پیشخوان دولت نموده است که منجر به صرفه جویی ۱،۱۸۵ نفری در نیروی انسانی و آزادسازی ۱۲،۲۰۴ مترمربع فضای اداری سازمان امور مالیاتی شده و کاهش مراجعه بیش از ۱،۷۲۰،۰۰۰ مؤدی به حوزه‌های مالیاتی را نیز در پی داشته است.

۶.۸. همچنین، مطابق ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تشکیل نهاد «جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران» به منظور ارتقای فرهنگ مالیاتی پرداخت کنندگان مالیات و ارائه خدمات مشاوره ای صحیح در امور مالیاتی به

مودیان بر مبنای قوانین و مقررات مالیاتی کشور و ارائه خدمات نمایندگی مورد نیاز آنان برای مراجعه به ادارات و مراجع مالیاتی پیش‌بینی شده است. هیات وزیران بنا به پیشنهاد شماره ۳۶۵۹۵-۳/۲۳/۸۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، اساسنامه جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران را تصویب نمود و پس از انتخاب اعضاء هیات مدیره، جامعه تحت عنوان موسسه غیر تجاری در تاریخ ۱۳۹۳/۱۲/۰۵ در اداره ثبت شرکتها و موسسات غیر تجاری سازمان ثبت اسناد و املاک کشور به ثبت رسید. با توجه به این که جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران در مراحل اولیه شروع فعالیت خود می باشد، امید است که در آینده به جایگاه مناسبی دست یافته و شاهد افزایش رضایت مندی مودیان، کاهش هزینه های تمکین، حمایت از حقوق حقه دولت و غیره در این زمینه باشیم. هر چند اقدامات نامبرده در زمینه واگذاری بخشی از فرآیندهای اخذ مالیات قابل تقدیر است اما خلا وجود واسطه های مالیاتی به مفهوم گسترده ایی که در سایر کشورها وجود دارد، در نظام مالیاتی ایران احساس می گردد.

۷.۸. تنوع بسیار زیاد در ماهیت و دامنه خدماتی که به واسطه‌های مالیاتی ارائه می‌گردد (و داده‌های پیمایش نیز موید آن است) تاکنون توسط انجمن مدیریت مالیاتی به تفصیل مورد مطالعه قرار نگرفته است. با این حال، به نظر می‌رسد که با عنایت به نتایج مطالعه پیشین انجمن مدیریت مالیاتی پتانسیل قابل ملاحظه‌ای در بسیاری از سازمان‌های مالیاتی برای تقویت این جنبه از سازمان‌شان دارند. در کشور ایران نیز، پتانسیل بالایی در ایجاد و حمایت از واسطه‌های مالیاتی وجود دارد. در صورتی که جهت گیری سازمان امور مالیاتی کشور، حمایت از واگذاری بخشی از فعالیت های خود به این بنگاهها باشد، در آینده شاهد حضور موثر بنگاههای مالیاتی در جهت حمایت از حقوق مودیان و دولت، کاهش هزینه های تمکین، افزایش فرهنگ مالیاتی و غیره خواهیم بود.

کتاب‌شناسی

Agencia Tributaria (2014), *The Forum for Tax Professionals' Associations*, Description of the Forum and its rules of operations as per Spanish revenue body's website, www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio_en_GB/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_sociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesiniales_Tributarios.shtml (accessed November 2014).

ATO (2012a), *Compliance Programme 2012-13*, Australian Taxation Office, Canberra.

ATO (2012b), *Tax Practitioner Programme*, Australian Taxation Office, Canberra.

CRA (2012), *E-facilitation of Compliance: Taxpayer Services via the Internet*, Paper presented at CIAT 46th Assembly, Canada Revenue Agency, Ottawa.

Committee on Horizontal Monitoring by the Netherlands Tax and Customs Administration (2012), *Tax Supervision – Made to Measure – Flexible when possible, strict where necessary*, Ministry of Finance, The Hague, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf.

Comptroller and Auditor General (2010), *Engaging with Tax Agents*, UK Comptroller and Auditor General, The Stationery Office, London.

Hong Kong Inland Revenue (2014), Revenue body website (accessed October 2014).

Netherlands Tax and Customs Administration (2007), *Guide to horizontal monitoring within the SME segment; Tax service providers*, The Hague, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide_horiz_monit_dv4071z1pleng.pdf.

New Zealand Inland Revenue (2012), *Mechanisms implemented for assisting taxpayers in remote geographical areas*, Paper presented at CIAT 46th Assembly, New Zealand Inland Revenue Department, wellington.

OECD (2012), *Working Smarter in Structuring the Administration, in Compliance, and Through Legislation*, OECD, Paris, www.oecd.org/site/ctpfta/49428209.pdf.

OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>.