بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران

سید یحیی موسوی[1]
احمد ابراهیمی کرهرودی[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۶/۴، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۳/۳۰

چکیده

دادرسی مالیاتی به‌عنوان یکی از جنبه‌های حقوق مالی در اکثر کشورهای جهان از جایگاه ویژه‌ای برخوردار بوده و در ایران نیز دارای سابقه نسبتاً طولانی می‌باشد و به سبب اهمیت آن در رابطه دو سویه مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی و تأثیرپذیری میزان رضایت‌مندی مؤدیان مالیاتی از آن، همواره یکی از موضوعات مهم در نظام مالیاتی ایران بوده است. از این‌رو در این مقاله با هدف ارتقای نظام دادرسی ایران مشکلات و چالش‌های این بخش مورد بررسی قرار گرفته است. برای این منظور وضعیت موجود نظام دادرسی و فرآیند آن تشریح گردیده، همچنین برای مقایسه و استفاده از تجارب سایر کشورها، نظام دادرسی در برخی کشورهای منتخب مورد بررسی واقع شده است. برای این منظور از مطالعات اسنادی، کتابخانه‌ای، پرسشنامه و مراجعات حضوری به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی استفاده شده است. نتایج بررسی‌ها در خصوص مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی در ایران حاکی از آنست که طولانی بودن فرآیند دادرسی مالیاتی در ایران (تعدد مراجع مختلف)، حجم بالای پرونده‌های مالیاتی مطرح در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم استقلال هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و به تبع آن عدم رعایت بی‌طرفی در آرای صادره، استفاده نکردن از ظرفیت‌های قانونی ماده ۲۳۸ ق.م.م، عدم اجرای مفاد ماده ۲۴۸ ق.م.م از لحاظ کیفیت آراء صادره، از مهمترین مشکلات نظام دادرسی مالیاتی ایران است. در نهایت نیز راهکارهایی جهت بهبود عملکرد نظام دادرسی مالیاتی بیان گردیده است.

واژه‌های کلیدی: مالیات، نظام دادرسی مالیاتی، چالش‌ها و مشکلات

۱. کارشناس ارشد علوم اقتصادی دانشگاه شهید بهشتی تهران (نویسنده مسئول)، s.yahyamousavi@gmail.com
۲. کارشناس ارشد حقوق عمومی، ebrahimi629@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

۱- مقدمه

نظام مالیاتی کشور متشکل از اجزای مختلفی است که بررسی و تجزیه و تحلیل هر یک از آن‌ها به اعتلا و افزایش کارایی نظام مالیاتی منتج خواهد شد. فرآیند وصول مالیات در کشور به‌طور کلی از واحد یابی و مراحل رسیدگی و تشخیص و تعیین مالیات آغاز شده و در نهایت با پرداخت و یا در صورت اعتراض مؤدی به مالیات متعلقه وارد فرآیند دادرسی مالیاتی شده که این امر نیز در پایان به وصول مالیات حقه دولت منتهی می‌شود. در این مسیر مشکلات و چالش‌های متعددی پیش روی نظام مالیاتی از ابتدای فرآیند تا انتهای آن وجود دارد که احصاء این مشکلات و رفع آن‌ها موجب ارتقای نظام مالیاتی خواهد شد. از عمده مسائل و مشکلات موجود در این راه، فرآیند دادرسی و دادخواهی مالیاتی بوده که به‌عنوان یکی از مهمترین عناصر هر نظام مالیاتی و جزء حقوق شناخته شده مؤدیان و در عین حال لازمه حفظ حقوق مرجع مالیاتی است. رابطه بین ادارات و مراجع مالیاتی با مؤدیان مبتنی بر موازین و مقررات قانونی می‌باشد. همانگونه که افراد جامعه در روابط میان خود دچار اختلاف می‌شوند به جهت پایان دادن دعاوی فی مابین به مراجع دادخواهی متوسل می‌شوند. وقوع اختلاف بین مؤدیان و مقامات مالیاتی نیز محتمل و امری کاملاً طبیعی است. این واقعیت ساده و طبیعی در سراسر جهان پذیرفته شده است و دستگاه‌های دادرسی و دادخواهی پیش روی مؤدیان و همچنین مقامات مالیاتی گسترده شده و در اختیار هر دو سوی رابطه مالیاتی است.

دادرسی مالیاتی به احقاق حقوق هر یک از طرفین می‌انجامد اما در این بین از یک سو موجبات نارضایتی مؤدیان مالیاتی و از سوی دیگر اطاله وصول مالیات و نیز تحمیل هزینه‌های دادرسی به سازمان امور مالیاتی را در پی داشته است. نگاهی اجمالی به پرونده‌های مالیاتی از لحاظ کمیت و کیفیت صحه‌ای بر این مدعا است. به‌طور متوسط سالانه بالغ بر ۴۵۰۰۰۰ پرونده مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مطرح می‌شود که در مجموع و در اکثر موارد علی‌رغم آنکه بسیاری از پرونده‌های مالیاتی از طریق قطعیت در این هیأت‌ها به مرحله وصول می‌رسد با برآورد هزینه_ فایده طی نمودن فرآیند دادرسی مالیاتی برای سازمان امور مالیاتی صرفه اقتصادی نداشته است.

از این رو و با توجه به اهمیت موضوع، اراده و خواست و نیز دغدغه مسئولان نظام مالیاتی در تعامل با مؤدیان و افزایش رضایت‌مندی و پاسخگویی به مؤدیان مالیاتی، در این مقاله با هدف ارتقای نظام دادرسی مالیاتی کشور به بررسی وضعیت هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و فرآیند دادرسی و احصاء مشکلات موجود در این بخش پرداخته می‌شود. برای این منظور در بخش اول مقاله وضعیت موجود هیأت‌ها از لحاظ عملکرد و نوع آرای صادره مورد بحث قرار خواهد گرفت. پیشینه تحقیق در بخش دوم و بررسی تجارب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

کشورهای دیگر در امر دادرسی مالیاتی در بخش سوم مقاله آورده می‌شود. احصاء مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی بخش دیگر مقاله را تشکیل داده است. در نهایت نیز راهکارها و پیشنهادات لازم درخصوص بهبود عملکرد نظام دادرسی بیان خواهد شد.

۲- وضعیت موجود نظام دادرسی مالیاتی

تبیین وضع موجود نظام دادرسی مالیاتی شامل بررسی و تشریح؛ الف) فرآیند رسیدگی به اختلافات مالیاتی؛ و ب) بیان آماری تعداد و نوع آرای صادره در هیأت‌ها و تجزیه و تحلیل آرای صادره در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است که در ادامه بدان پرداخته شده است.

۲-۱- فرآیند رسیدگی به اختلافات مالیاتی

فرآیند رسیدگی به اختلافات مالیاتی در ایران طی دو مرحله مجزا و کاملاً متفاوت از یکدیگر انجام می‌گیرد که اصطلاحاً از آن‌ها به روش اداری و رسیدگی به شیوه شبه قضائی یاد می‌شود.

روش اداری رسیدگی

طبق مقررات ماده (۲۳۸) ق.م.م[1] در مواردی‌که مؤدی نسبت به برگ تشخیص ابلاغ شده معترض باشد، به شرط رعایت نکات قانونی در اولین گام می‌تواند جهت رفع اختلاف به اداره امور مالیاتی مراجعه و کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. رییس امور مالیاتی (ممیزکل) به موضوع رسیدگی و با توجه به اسناد و مدارک ابرازی اعلام نظر می‌نماید. بدین ترتیب که یا مندرجات برگ تشخیص را قبول ننموده و رأی به تعدیل درآمد می‌دهد و یا اینکه اسناد و مدارک ارائه شده را برای تعدیل درآمد کافی ندانسته و برگ تشخیص را تأیید می‌کند که در هر دو حالت، موارد مذکور در ظهر برگ تشخیص منعکس می‌گردد. در صورتی که مؤدی نیز با نظرات اعلام شده موافق باشد، مراتب را امضاء نموده و موضوع خاتمه می‌یابد.

الف) روش‌های شبه قضایی رسیدگی

روش‌های شبه قضایی رسیدگی به اختلافات مالیاتی شامل ۱) طرح اعتراض در هیأت‌های بدوی و تجدید نظر حل اختلاف ۲) شورای عالی مالیاتی ۳) هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م ۴) دیوان عدالت اداری است که در ادامه به آن‌ها اشاره می‌شود.

---

۱. مادهٔ ۲۳۸ ق.م.م: در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا بوسیله وکیل تام الاختیار خود به ادارهٔ امور مالیاتی مراجعه و با ارائهٔ دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط مؤظف است پس از ثبت درخواست مؤدی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که بیش از سی روز از تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضاء نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مؤدی خواهد رسید و هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پروندهٔ امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

ب) مرحله رسیدگی از طریق هیأت‌های حل اختلاف

در حالی که مسئول مربوطه (رییس امور مالیاتی یا ممیزکل) با مؤدی به توافق نرسند و همچنین در مواردی که برگ تشخیص بر اساس مقررات تبصره یک ماده (۲۰۳)[۱] به مؤدی ابلاغ گردد (ابلاغ قانونی). پرونده مالیاتی به‌موجب ماده (۲۴۴)[۲] قانون، جهت حل و فصل موضوع به هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی ارجاع می‌گردد. متعاقب آن واحد مالیاتی پس از تشریفات قانونی کتباً زمان تشکیل جلسه هیأت را به مؤدی ابلاغ می‌نماید.

در مواردی که مأموران مالیات یا مؤدیان نسبت به آراء صادره از سوی هیأت حل اختلاف بدوی معترض باشند، می‌توانند بر اساس ماده (۲۴۷)[۳] قانون، ظرف بیست روز از ابلاغ رأی مذکور کتباً تقاضای رسیدگی در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر را نمایند. البته مؤدی مکلف است نسبت به پرداخت مالیات مورد قبول خویش در مهلت تعیین شده اقدام نماید.

مرجع حل اختلاف مالیاتی دیگری که به موجب قانون مالیات‌ها، مؤدیان می‌توانندجهت رفع اختلافات خویش به آن مراجعه نمایند، هیأت موضوع ماده (۲۱۶)[۴] می‌باشد. طبق نص صریح این ماده، هیأت مذکور فقط به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی رسیدگی می‌کند. در صورتی‌که پرونده قبل از قطعیت به اجرا گذاشته شده باشد، ضمن باطل نمودن اقدامات اجرایی، حسب نیاز وارد ماهیت نیز خواهد شد.

---

۱. تبصرهٔ ۱– ماده ۲۰۳ ق.م.م: هرگاه مؤدی یا در صورت عدم حضور وی بستگان یا مستخدمین او از گرفتن برگ‌ها استنکاف نماید یا در صورتی که هیچ یک از اشخاص مذکور در محل نباشند مأمور ابلاغ باید امتناع آنان از گرفتن اوراق یا عدم حضور اشخاص فوق را در محل در هر دو نسخه قید نموده و نسخهٔ اول اوراق را به درب محل سکونت یا محل کار مؤدی الصاق نماید. اوراق مالیاتی که به ترتیب فوق ابلاغ شده، قانونی تلقی و تاریخ الصاق، تاریخ ابلاغ به مؤدی محسوب می‌شود.

۲. مادهٔ ۲۴۴ ق.م.م: مرجع رسیدگی به کلیهٔ اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است. هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

۱– یک نفر نمایندهٔ سازمان امور مالیاتی کشور.

۲– یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایط در شهرستان‌ها یا مراکز استان‌ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوهٔ قضائیه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود.

۳– یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی ایران یا مجامع حرفه‌ای یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا همزمان با تسلیم اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مؤدی انتخاب خود را اعلام ننماید سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد.

۳. مادهٔ ۲۴۷ .ق.م.م: آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجراء است، مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده (۲۰۳) این قانون و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد.

۴. مادهٔ ۲۱۶ ق.م.م: مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل مطالبه و وصول می‌باشد، هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایت مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم‌الاجرا است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

بر اساس تبصره ۴- ماده ۲۴۷ ق.م.م آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثناء مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود.

ج) شورای عالی مالیاتی

بر حسب ماده (۲۵۱)[۱] مکرر ق.م.م مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یکماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست نماید. رسیدگی در این مرجع مالیاتی بدین ترتیب است که بدون ورود به ماهیت امر، پرونده مذکور صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه، مورد رسیدگی قرار گرفته و رأی مقتضی صادر می‌گردد.

ه) هیأت ماده (۲۵۱) مکرر

معمولاً تلاش می‌شود که قانون و مقررات توسط مجریان دقیقاً به‌مورد اجرا گذارده شود ولی گاهی این احتمال نیز وجود دارد که اجرای قانون با عدالت همراه نگردد. برای پرهیز از این معضل، قانونگذار ماده ۲۵۱ [۲]را در قانون مالیات‌ها گنجانده تا اولاً بتواند به برقراری عدالت کمک نموده و ثانیاً در رفع هرگونه تبعیض مؤثر واقع گردد. بنابراین وجود چنین ماده‌ای در قانون می‌تواند به منزله عدالت‌خانه‌ای در درون نظام مالیاتی محسوب شود.

بر این اساس قانونگذار در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستند به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود. وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اکثریت آراء قطعی و لازم الاجراء می‌باشد.

---

۱. مادهٔ ۲۵۱: مؤدی یا ادارهٔ امور مالیاتی می‌توانندظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند.

۲. مادهٔ ۲۵۱ مکرر در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیر مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پروندهٔ امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

و) دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری یکی دیگر از مراجع رسیدگی به اختلافات و از جمله مسائل مالیاتی است که متأسفانه کمتر به این مرجع توجه شده و نقش آن در رسیدگی به اختلافات مالیاتی نادیده گرفته شده است. از این‌رو این مرجع می‌تواند به‌عنوان آخرین مرحله دادخواهی برای رفع اختلافات مالیاتی محسوب شود.

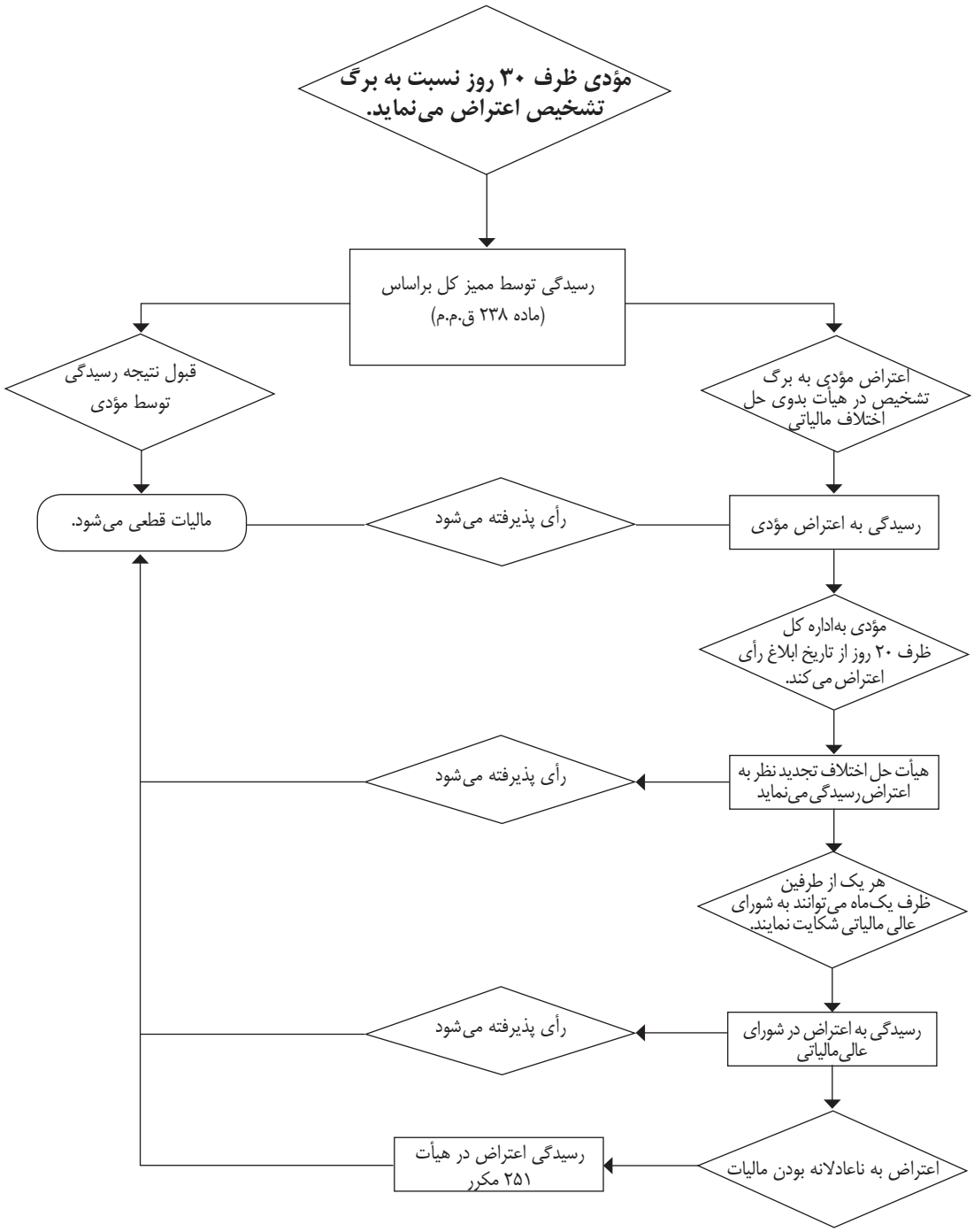
دیوان عدالت اداری مطابق اصل یکصد و هفتاد و سوم (۱۷۳) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران[۱]، به‌منظور رسیدگی به شکایات و تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین و ادارات و آیین نامه‌های دولتی خلاف قانون یا شرع یا خارج از حدود اختیارات مقام تصویب‌کننده، زیر نظر قوه قضائیه تشکیل شد. دیوان عدالت اداری در تهران مستقر بوده و تعیین تعداد شعب آن به پیشنهاد رییس دیوان و تصویب رییس قوه قضائیه است.

شایان ذکر است که کلیه مراجع حل اختلاف مالیاتی که قبلاً به آن‌ها اشاره شد، همگی در درون سازمان امور مالیاتی و وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل می‌گردند در حالی که دیوان عدالت اداری، تنها مرجعی است که در خارج از سازمان تشکیل می‌شود که خود این امر تا حدود زیادی می‌تواند به استقلال آن کمک نماید. مهلت تقدیم دادخواست به دیوان عدالت اداری نسبت به رأی یا تصمیم قطعی مراجعی از قبیل هیأت حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، هیأت موضوع ماده (۲۵۱) مکرر ق.م.م برای اشخاص داخل کشور سه ماه و برای افراد مقیم خارج از ایران شش ماه از تاریخ ابلاغ رأی یا تصمیم قطعی مرجع مربوط است.

۱. اصل صد و هفتاد و سوم (۱۷۳) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران: به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها با آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آن‌ها، دیوانی به نام "دیوان عدالت اداری" زیر نظر رییس قوه قضاییه تأسیس می‌گردد. حدود اختیارات و نحوه عمل این دیوان را قانون تعیین می‌کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

نمودار (۱)- فرآیند دادرسی مالیاتی



[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

- بیان آماری تعداد و نوع آرای مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

تشکیلات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

به استناد ماده ۲۴۴ ق.م.م مرجع رسیدگی به کلیهٔ اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است. هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

۱- یک نفر نمایندهٔ سازمان امور مالیاتی کشور.

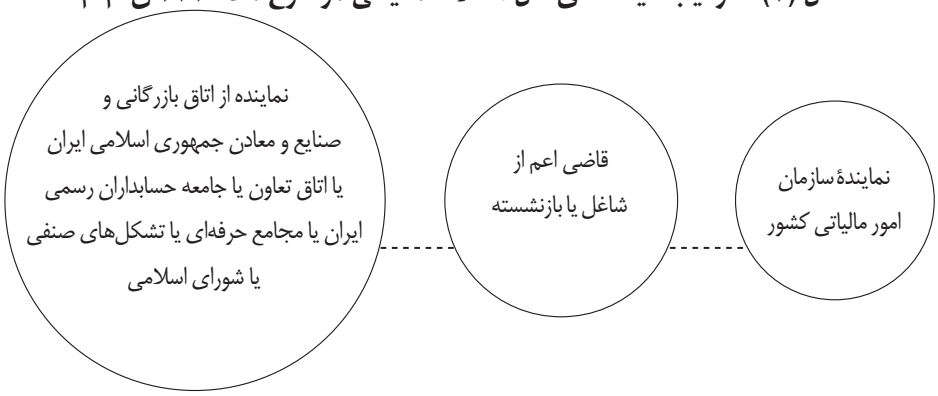
۲- یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایط در شهرستان‌ها یا مراکز استان‌ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوهٔ قضائیه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود.

۳- یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی ایران یا مجامع حرفه‌ای یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی در صورتی که برگ تشخیص مالیات ابلاغ قانونی شده باشد و یا همزمان با تسلیم اعتراض به برگ تشخیص در مهلت قانونی مؤدی انتخاب خود را اعلام ننماید سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد.

تبصرهٔ ۱- جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا است، ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.

تبصرهٔ ۲- ادارهٔ امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیأت‌ها به عهدهٔ سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد و حق‌الزحمهٔ اعضای هیأت‌های حل اختلاف بر اساس آیین نامه‌ای که بنا به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید از محل اعتباری که به همین منظور در بودجهٔ سازمان مذکور پیش‌بینی می‌شود قابل پرداخت خواهد بود.

شکل (۱)- ترکیب هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴ ق.م.م



[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

تعداد نمایندگان سازمان امور مالیاتی که از اعضای ثابت[1] این هیأت‌ها می‌باشند در ادارات کل امور مالیاتی ۴۳۸ نماینده می‌باشندکه بیشترین فراوانی متعلق به اداره کل امور مالیاتی خراسان رضوی با ۳۱ نماینده و کمترین نیز مربوط به ادارت کل امور مالیاتی استآن‌های خراسان جنوبی و ایلام می‌باشد. به‌طور متوسط در هر اداره کل تعداد نماینده در حال فعالیت هستند.

جدول (۱)- تعداد نمایندگان بند ۱ هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در ادارات کل امور مالیاتی

ردیف	نام استان	تعداد نمایندگان بند یک ماده ۲۴۴ ق.م.م	ردیف	نام استان	تعداد نمایندگان بند یک ماده ۲۴۴ ق.م.م
۱	خراسان رضوی	۳۱	۲۲	سیستان وبلوچستان	۸
۲	مرکز تهران	۲۲	۲۳	شمیرانات	۸
۳	اصفهان	۱۹	۲۴	قم	۸
۴	مازندران	۱۹	۲۵	کردستان	۸
۵	آذربایجان شرقی	۱۷	۲۶	مؤدیان بزرگ	۸
۶	خوزستان	۱۷	۲۷	غرب استان تهران	۷
۷	فارس	۱۷	۲۸	گلستان	۷
۸	کرمان	۱۶	۲۹	مرکزی	۷
۹	جنوب تهران	۱۵	۳۰	همدان	۷
۱۰	شرق تهران	۱۵	۳۱	یزد	۷
۱۱	غرب تهران	۱۵	۳۲	اردبیل	۶
۱۲	گیلان	۱۵	۳۳	زنجان	۶

۱. لازم به یادآوری است که علاوه بر اعضای ثابت در هیأت‌ها بر اساس نیاز از مأموران مالیاتی (سرممیزان، ممیزان وکل معاون) برای شرکت در جلسات هیأت استفاده می‌شود با این توضیح اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در ادارات کل امور مالیاتی متغیر بوده و بیش از آمار ارائه شده در جدول (۱) خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

ردیف	نام استان	تعداد نمایندگان بند یک ماده ۲۴۴ ق.م.م	ردیف	نام استان	تعداد نمایندگان بند یک ماده ۲۴۴ ق.م.م
۱۳	البرز	۱۳	۳۴	کرمانشاه	۶
۱۴	آذربایجان غربی	۱۳	۳۵	چهارمحال وبختیاری	۵
۱۵	شمال تهران	۱۳	۳۶	شرق استان تهران	۵
۱۶	جنوب استان تهران	۱۲	۳۷	هرمزگان	۵
۱۷	ارزش افزوده شهر تهران	۱۱	۳۸	خراسان شمالی	۴
۱۸	سمنان	۱۰	۳۹	کهگیلویه وبویراحمد	۴
۱۹	بوشهر	۹	۴۰	ایلام	۳
۲۰	قزوین	۹	۴۱	خراسان جنوبی	۳
۲۱	ارزش افزوده استان تهران	۸	مجموع		۴۳۸

ماخذ: سازمان امور مالیاتی کشور

عملکرد هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (مطالعه موردی شهر تهران)

بعد از ارجاع پرونده‌های مالیاتی به هیأت‌های حل اختلاف، نمایندگان هیأت‌های مذکور با توجه به محتویات پرونده مالیاتی اعم ازگزارش‌های مبنای صدور برگ تشخیص مالیات، اسناد و مدارک موجود در پرونده و سایر اوراق ضبط شده در پرونده مورد رسیدگی و نیز با توجه به لایحه یا لوایح اعتراضیه تسلیمی و یا اظهارات شفاهی مؤدی یا نماینده اداره امور مالیاتی حاضر در جلسه هیأت به صدور رأی یا اظهارنظر شامل موارد زیر می‌نماید:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

- تأیید درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره؛
- تعدیل درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره؛
- رفع تعرض از مؤدی مالیاتی؛
- استرداد مالیات اضافه پرداختی؛
- عدم طرح درهیأت حل اختلاف مالیاتی؛
- صدور قرار استمهال؛
- صدور قرار تجدید دعوت مجدد از مؤدی؛
- صدور قرار رفع نقص در ارتباط با پرونده مالیاتی مطروحه؛

در ادامه هریک از موارد فوق به تفکیک و به‌طور اجمالی توضیح داده شده است:

تأیید درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره

در صورتی که برگ تشخیص مالیات وگزارش مبنای صدورآن، مبتنی بر رعایت کامل مقررات موضوعه ماده ۲۳۷ ق.م.م[1] از جانب اداره امور مالیاتی مربوط بوده باشد در این صورت هیأت حل اختلاف مالیاتی اقدام به تأیید درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره می‌نماید.

تعدیل درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره

چنانچه شرایط مندرج در ماده ۲۳۷ ق.م.م در تشخیص مالیات مؤدی رعایت نشده باشد و مؤدی مالیاتی نیز مدارک و مستنداتی در این خصوص ارائه نماید، به نحوی که مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی قرارگیرد، در این صورت هیأت حل اختلاف مالیاتی اقدام به تعدیل درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره می‌نماید.

رد مندرجات برگ تشخیص مالیات صادره و رفع تعرض از مؤدی مالیاتی

صدور رأی با عنوان مذکور درست نقطه مقابل مواردی است که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی منجر به تأیید درآمد مشمول مالیات برگ تشخیص مالیات مؤدی شده است. به عبارت دیگر مواقعی است که برگ تشخیص مالیات و گزارش مبنای صدور آن فاقد شرایط،کیفیات و اختصاصات مندرج در ماده ۲۳۷ ق.م.م بوده باشد، در این حالت برگ تشخیص مالیات توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی رد می‌شود.

---

۱. مادهٔ ۲۳۷ ق.م.م : برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیهٔ فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضاکنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به‌طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریهٔ خود از هرجهت خواهند بود. و در صورت استعلام مؤدی از نحوهٔ تشخیص مالیات مکلف‌اند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرارگرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این‌خصوص بخواهد به او بدهند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

استرداد مالیات اضافه پرداختی

اگرچه بنا به صراحت مفاد ماده ۲۳۹ ق.م.م چنانچه مؤدی مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص مالیات پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد، پرونده امرمختومه تلقی خواهد شد، اما مواردی وجود داردکه ممکن است مؤدی پرداخت‌هایی به‌صورت علی‌الحساب داشته که پس از رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی از بدهی مالیاتی مؤدی به‌عنوان مالیات مکسوره کسرنشده و یا مالیات مکسوره مؤدی به‌عنوان پرداختی مورد قبول اداره امور مالیاتی قرارنگرفته و پس از طرح پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی با توجه به مستندات ارائه شده و وفق قوانین و مقررات مؤدی استحقاق استرداد اضافه پرداختی مالیات را دارد. در این صورت هیأت حل اختلاف مالیاتی اقدام به صدور رأی مبنی بر استرداد اضافه پرداختی می‌نماید.

عدم طرح در هیأت حل اختلاف مالیاتی

در مواردی که برگ تشخیص مالیات وفق قوانین و مقررات، صادر و ابلاغ شده و مؤدی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ نسبت به برگ تشخیص مالیات اعتراض ننموده و یا در اجرای ماده ۲۳۸ ق.م.م با رییس امور مالیاتی توافق نموده است، نظر هیأت حل اختلاف مالیاتی با عنوان مذکور انشاء می‌شود.

صدور قرار استمهال

کلمه استمهال به معنی مهلت خواستن می‌باشد. در مواردی که مؤدی بنا به دلایلی از هیأت حل اختلاف مالیاتی برای تهیه اسناد و مدارک و یا ارائه نامه رسمی از مراجع قانونی درخواست مهلت نماید، در این‌صورت چنانچه این خواسته به نظر هیأت قابل قبول بوده و در رأی صادره نقش مؤثری داشته باشد اقدام به صدور قرار استمهال می‌نماید.

صدور قرارتجدید دعوت مجدد از مؤدی

در صورت عدم حضور یکی از اعضاء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، یا درصورتی‌که از طرف امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی از نماینده صنف موضوع بند سه ماده ۲۴۴ ق.م.م دعوت به‌عمل نیامده باشد و یا در صورتی که عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع بند ۳ ذیل ماده ۲۴۴ ق.م.م متعاقب درخواست معرفی نماینده توسط ادارات کل از طرف مرجع و واحد مربوطه معرفی نشده و یا اینکه نماینده موصوف با اطلاع از تاریخ تشکیل جلسه غیبت نماید، هیأت حل اختلاف مالیاتی اقدام به صدور قرار تجدید دعوت می‌نمایند.

صدور قرار رفع نقص در ارتباط با پرونده مالیاتی مطروحه

در مواردی که اوراق مالیاتی لازم جهت صدور رأی هیأت در پرونده موجود نباشد و یا مواردی که پرونده دارای نقص مؤثر است در اینگونه موارد هیأت حل اختلاف مالیاتی باید ضمن مشخص نمودن موارد نقص

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

حداکثر مدت لازم برای اجراهای قرارهای صادره را در متن قرار صادره تعیین و قید نماید. با تأکید به اینکه حداکثر مدت لازم جهت اجرای قرارهای صادره از تاریخ صدور آن‌ها نباید از ۳۰ روز تجاوز نماید.

در صورتی که مؤدی در لایحه اعتراضی خود به مواردی اشاره نموده که این موارد بدواً مورد قبول هیأت قرارگرفته لیکن نیاز به بررسی بیشتر و نظرکارشناسی دارد و به‌طورکلی در هر موردی که هیأت حل اختلاف مالیاتی برای رسیدن به واقعیت امر را لازم بداند می‌تواند اقدام به صدور قرارکارشناسی نماید.

در جدول زیر میزان آرای صادره در اداره کل امور مالیاتی شهر تهران[1] به تفکیک نوع آرا و سه سال ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۵ آورده شده است.

جدول (۲)- نوع آرای صادره هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

ردیف		۱۳۹۳	سهم از کل	۱۳۹۴	سهم از کل	هشت ماهه ۱۳۹۵	سهم از کل
۱	تأیید درآمد مشمول مالیات	۲۰۷۲۷۶	٪۲۸	۲۹۰۹۰۱	٪۲۹	۲۰۵۲۶۳	٪۲۸
۲	تعدیل درآمد مشمول مالیات	۲۸۷۱۴۳	٪۳۹	۳۶۴۳۰۴	٪۳۷	۲۷۷۴۰۸	٪۳۹
۳	رفع تعرض	۲۷۶۱۱	٪۴	۳۹۳۵۲	٪۴	۲۷۸۴۶	٪۴
۴	قرار رفع نقص	۱۲۴۸۹	٪۲	۲۰۲۴۷	٪۲	۱۴۴۳۲	٪۲
۵	قرار تجدید دعوت	۳۴۷۰۰	٪۵	۴۸۹۵۷	٪۵	۳۰۳۳۳	٪۴
۶	قرار کارشناسی	۱۳۱۲۱۴	٪۱۸	۱۹۱۶۴۹	٪۱۹	۱۳۳۲۶۱	٪۱۸
۷	استرداد	۱	٪۰	۲۲۹	٪۰	۹۲	٪۰
۸	سایر[1]	۳۲۷۲۱	٪۴	۳۴۶۴۴	٪۳	۳۶۵۶۷	٪۵
۹	مجموع	۷۳۳۱۵۵		۹۹۳۳۰۳		۷۳۰۸۸۰	

۱. سایر موارد شامل صدور قرار استمهال، عدم طرح در هیأت حل اختلاف مالیاتی، رد شکایت و رفع توقیف می‌شود.

ماخذ: سازمان امور مالیاتی کشور

۱. به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات عملکرد هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در کل کشور به‌طور موردی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی شهر تهران که دربرگیرنده بیش از ۷۰٪ از پرونده‌های مالیاتی کشور می‌باشد انتخاب شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

همانگونه که مشاهده می‌شود بیشترین آرای صادره توسط هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مربوط بهتعدیل درآمد مالیاتی مؤدیان می‌شود که به‌طور متوسط ۳۸٪ از آرا را به خود اختصاص داده است. تأیید درآمد مشمول مالیات (تأیید نظر اداره کل امور مالیاتی) نیز به‌طور متوسط ۲۸٪ از آرای صادره را تشکیل می‌دهد. رأی مربوط به استراد مالیاتی مؤدیان نیز کمترین آرا را داشته است.

۳- پیشینه تحقیق

در رابطه با سابقه موضوع و تحقیقات با موضوع دادرسی مالیاتی، مطالعاتی با هدف بررسی فرآیند دادرسی صورت پذیرفته است. همچنین در این مطالعات به‌صورت کلی عواملی تأثیرگذار در بروز مشکلات موجود در این بخش آورده شده که در ذیل به‌طور خلاصه به برخی از مطالعات اشاره شده است.

جدول(۳)- مطالعات صورت گرفته در خصوص نظام دادرسی مالیاتی در ایران

ردیف	نویسنده	موضوع	سال	نتایج
۱	محمد جواد رضایی زاده و ابوالفضل درویش وند	نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور و نظارت دیوان عدالت اداری بر آن	۱۳۸۸	بررسی فرآیند دادرسی مالیاتی با تکیه بر شورای عالی مالیاتی و نقش نظارتی دیوان عدالت اداری
۲	احمد خسروی و ناصرعلی منصوریان	جایگاه اصل دادرسی عادلانه در حل اختلافات مالیاتی	۱۳۸۸	استقلال و بی‌طرفی، علنی بودن، اصل برائت، رسیدگی در مهلت معقول در بهبود فرآیند دادرسی مالیاتی مؤثر است.
۳	ولی رستمی	حقوق مؤدیان مالیاتی	۱۳۸۹	بررسی و رعایت حقوق شهر وندی در فرآیند دادرسی مالیاتی نقش بسزایی دارد
۴	محمد شعبانی	تحلیلی انتقادی بر آئین دادرسی مالیاتی در ایران	۱۳۹۱	آیین دادرسی مالیاتی نیازمند اصلاح بوده اصلاحات انجام شده در قانون مالیات‌های مستقیم در این زمینه اثر بخش نبوده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

ردیف	نویسنده	موضوع	سال	نتایج
۵	رسول نیکبخت	رسیدگی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس با تکیه بر دادرسی منصفانه	۱۳۹۲	ساختار و تشکیلات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و فرآیند دادرسی مالیاتی در ایران با نظام دادرسی منصفانه فاصله دارد.
۶	عباسعلی پروان	جایگاه تجدید نظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران	۱۳۹۳	ایراداتی بر ترکیب و ساختار هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر وارد است که می‌تواند مانعی بر سر راه اجرای یک دادرسی منصفانه است.
۷	چشم پیام	تحلیل حقوقی تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران	۱۳۹۳	عدم استقلال هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی از عمده مشکلات نظام دادرسی ایران است.
۸	میرمحسن طاهری تاری	آیین دادرسی مالیاتی، دوره ی ۳ جلدی، تهران، شهر دانش	۱۳۹۴	نقد و بررسی فرآیند دادرسی در نظام مالیاتی ایران با تکیه بر قوانین موضوعه

نکته قابل توجه در مطالعات ذکر شده آنست که که در اکثر آن‌ها به منظور بررسی مشکلات نظام دادرسی مالیاتی وارد فضای کاری هیأت‌های حل اختلاف نگردیده و تنها به استناد مواد قانونی به احصاء مشکلات این بخش پرداخته شده است. لذا در این مطالعه سعی شده است که با در نظر گرفتن تمامی جوانب و با در نظر گرفتن جزئیات و وظایف هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و نحوه عملکرد آن‌ها به بررسی مشکلات و چالش‌های موجود پرداخته تا از طریق بتوان نسبت به ارائه راهکارهای اجرایی مبادرت نمود.

۴- بررسی تجارب کشورهای دیگر در امر دادرسی مالیاتی

بررسی فرآیند دادرسی مالیاتی در سایر کشورها و نحوه رسیدگی آن‌ها به اعتراضات مالیاتی و نیز تشکیلات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی می‌تواند در بهبود و ارتقای نظام دادرسی مالیاتی کشور کمک شایانی نماید از این‌رو در ادامه به فرآیند رسیدگی به اعتراضات مؤدیان مالیاتی در برخی کشورهای منتخب اشاره شده است.

الف) انگلستان[۱]

کلیه شکایات و اعتراضات مؤدیان حقیقی و حقوقی از اداره گمرکات و مالیات بریتانیا در زمینه انواع

۱. اصول قانون مالیات نوشته جفری مورس و دیوید ویلیام.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در دایره مالیاتی مستقل از اداره مذکور قابل طرح است. دایره مالیات، کار گروه‌های مختلفی دارد که اعضای آن‌ها از تخصص‌های گوناگونی برخوردارند و اعتراض مؤدی با توجه به موضوع و ماهیت آن در یکی از کارگروهها مطرح و مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. هر یک از این کارگروه‌ها متشکل از قضات ذیصلاح و کارشناسان فنی است. رسیدگی به اعتراضات مؤدیان در ساختمان متعلق به هیأت داوری بریتانیا انجام می‌شود و ربطی به اداره گمرکات و مالیات ندارد. قضاتِ دایره مالیات به دامنه وسیعی از اختلافات مالیاتی رسیدگی می‌کنند. دادخواست مؤدیان معترض اکثراً به صورت شفاهی ارائه می‌شود، ولی در برخی موارد نیز به تشخیص قضات، دادخواست کتبی دریافت شده و مرحله شفاهی حذف می‌شود. استماع شکایات توسط یک قاضی و یک کارشناس فنی انجام می‌شود. البته برخی از کارشناسان، دوره‌های آموزشی حقوق و قضا را طی کرده و مجوز استماع اعتراضات مؤدیان به تنهایی یا به اتفاق یک کارشناس دیگر را دریافت نموده‌اند. مؤدیانی که نسبت به تصمیمات و آرای هیأت داوری بدوی اعتراض داشته باشند، می‌توانند به هیأت داوری عالی شکایت کنند. قضات این هیأت به همراه یک نفر متخصص امور مالیاتی رأی صادر می‌کنند. نکته مهم این که هیأت فقط با اعتراض مؤدی وارد موضوعات مالیاتی نمی‌شود، بلکه بدون وجود دادخواست از طرف مؤدیان و بنا به درخواست هیأت داوری بدوی یا صلاحدید هیأت داوری عالی در موضوعات مالیاتی نیز می‌تواند رأی صادر کند. هر دو هیأت داوری بدوی و عالی جزء قوّه قضاییه بریتانیا هستند.

ب) چین[1]

به‌موجب قانون، هر شهروند مؤظف به پرداخت مالیات است، امّا در صورتی که مشخص شود هر یک از اقدامات اداری انجام شده از سوی مرجع وصول مالیات غیر صحیح یا مخالف قانون است و حق وی ضایع گردیده است، از حق پژوهش خواهی نیز برخوردار است. در چین سه سطح راهکار اداری وجود دارد که عبارتند از: بررسی مجدد، پژوهش خواهی، پیگیری اداری. در مورد بررسی مجدد باید درخواستی به مرجع وصول مالیات که از همان ابتدا پرونده را رسیدگی نموده است داده شود. برای پژوهش خواهی، موضوع مذکور باید به مقام ارشد ذیصلاح ارجاع شود؛ جهت تعقیب اداری، پرونده باید به دادگاه اداری زیر نظر دیوان قضایی ارجاع شود. البته هیچ پژوهش خواهی را نمی‌توان بدون بررسی مجدد انجام داد و هیچ پیگیری قوانین اداری بدون پژوهش خواهی میسر نخواهد شد. علی‌رغم رویه های عمومی وصول و دادخواهی اداری، پژوهش خواهی جهت رسیدگی به مالیات‌های داخلی در مورد کالاهای وارداتی که توسط گمرکات وضع می‌شوند زیر نظر قانون گمرکات و قانون بازدارنده گمرکات است در حالی که سایر

۱. راهنمای مالیات‌های جمهوری دموکراتیک چین،کمیته تعرفه و مالیات، وزارت دارایی چین، سال ۲۰۰۴.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

پرونده‌های دادخواهی اداری مالیاتی بسته به اینکه چه مقام ارشد ذیصلاحی از سازمان مالیاتی ذیربط باشد، تحت سایر حوزه‌های متفاوت قرار می‌گیرد.

ج) فرانسه[1]

رسیدگی به اختلافات و دعاوی مالیاتی در صلاحیت دادگاه‌های اداری و تجدیدنظر آن در اکثر موارد در صلاحیت شورای دولتی است؛ به این معنا که کار به یکی از سه شعبه ویژه رسیدگی به دعاوی مالیاتی ارجاع و هر یک از آن‌ها صلاحیت تحقیق و بررسی و اظهارنظر دارد. در صورت بروز اختلاف بین آن‌ها، موضوع در جلسه عمومی این شعب رسیدگی می‌شود.

د) استرالیا[2]

در نظام مالیاتی کشور استرالیا، مؤدیان مالیاتی می‌توانند به تصمیمات ادارهٔ مالیات اعتراض کنند، منتهی مؤدی مجاز نیست که در هر موردی اقدام به اعتراض کند. عمده ترین مواردی که مؤدی مجاز به اعتراض است، عبارتند از:

- عدم پذیرش ارزیابی ممیز مالیاتی (یا عدم پذیرش برگ مالیاتیِ متمم یا تعدیل یافته)
- اختلاف نظر در مورد تفسیر قانون توسط مرجع مالیاتی
- تردید در زمینهٔ تفسیر شخصِ مؤدی[3] از قانون.

در موارد فوق، شخص مؤدی یا شخص دیگری به نمایندگی از وی می‌تواند کتباً به تصمیمات حوزهٔ مالیاتی اعتراض نماید. در عین حال، ادارهٔ مالیات استرالیا همواره به مؤدیان مالیاتی توصیه می‌کند که قبل از تسلیم اعتراض کتبی، به حوزهٔ مالیاتی مربوطه مراجعه نموده و نسبت به گرفتن مشاورهٔ مالیاتی از ممیزان مالیاتی یا مشاوران مالیاتی اقدام نمایند. مشاورهٔ قبل از اعتراض صرفاً یک فرآیند توصیه‌ای است و در توالی امر دادرسی قرار نداشته و به تعدیل درآمد و مالیات مؤدی منتهی نمی‌شود و بیشتر برای رفع سوء تفاهمات احتمالی است. مسئلهٔ مهمی که در اینجا مورد نظر است، آن است که اعتراض به مبانی تشخیص مالیات لزوماً می‌باید توأم با ارائه مستندات مربوطه در لحظهٔ تسلیم اعتراض باشد. ضمن آنکه جزییات اعتراض از قبیل جزییات مربوط به کارکرد اقتصادی (مبادلات و غیره)، دوره یا سال عملکرد، شماره و تاریخ صدور برگ مالیاتی و نیز مورد مشخصی که مؤدی نسبت به آن معترض است، صراحتاً باید در برگهٔ شکایت قید

1. STIRN (1991), Le Conseil d' E tat, hachette
2. www.ato.gov.au
۳. منظور از تفسیر شخص مؤدی آن است که وی ممکن است در اعتراض خود قید نماید که رفتار مالیاتی‌اش منبعث از تفسیر وی از فلان حکم قانونی بوده است و خواهان ارجاع پروندهٔ امر به کمیسیون رسیدگی به شکایات می‌شود تا دستگاه مالیاتی و نیز تشکیلات رسیدگی به شکایات را نسبت به تفسیر خود از قانون مجاب نماید و یا عدم تمکین مالیاتی خود را غیرعامدانه و ناخواسته جلوه دهد تا مشمول پرداخت جریمه‌های مالیاتی کمتر و تحمل مجازات‌های کمتری گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

شده باشند.

مسئلهٔ مهم دیگر آن است که برای موارد اعتراضِ متفاوت، ضرب‌الأجل‌های قانونی متفاوتی مدّنظر قرار می‌گیرد. اولاً، با توجه به اصل تمایز برخورد با مؤدیان مختلف (مؤدیان بزرگ، متوسط، یا کوچک) مهلت قانونی اعتراض متفاوت است. مثلاً مؤدیان کوچک در اعتراض به برگ مالیات اولیه تنها ۲ سال فرصت اعتراض دارند در حالی که سایر مؤدیان ۳ سال برای این کار فرصت خواهند داشت. ثانیاً، بسته به نوع اعتراض، مهلت زمانی متفاوتی مدّنظر قرار می‌گیرد. مثلاً زمان اعتراض به برگ مالیات اولیه بسیار بیشتر از مهلت اعتراض به مالیات تعدیل شده (مثلاً اعتراض به درآمد تعدیل شده توسط هیات حل اختلاف مالیاتی) است به گونه‌ای که مؤدیان مالیاتی (اعم از مؤدیان کوچک، متوسط و بزرگ) برای اعتراض به این نوع برگ مالیاتی تنها ۲۳ روز فرصت دارند. در عین حال، ترتیبی اتخاذ شده است که حتی پس از مهلت مقرر قانونی نیز فرصت اعتراض وجود خواهد داشت، منوط به اینکه مؤدی کتباً درخواست نماید و توجیه قابل قبولی برای تأخیر در اعتراض ارائه دهد. دستگاه مالیاتی مجاز خواهد بود با قبول درخواست تمدید مهلت اعتراض مؤدی، پروندهٔ امر را جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع دهد اما حتی در صورت ردّ درخواست تمدید مهلت اعتراض مؤدی، وی می‌تواند تقاضا کند که پروندهٔ مورد اختلاف رأساً جهت رسیدگی به دیوان شکایات اداری[1] (قابل مقایسه با دیوان عدالت اداری در ایران) ارجاع گردد.

مورد قابل ذکر دیگر آن است که جهت تسلیم اعتراض، مؤدی لازم نیست الزاماً مراجعهٔ حضوری داشته باشد بلکه می‌تواند درخواست کتبی خود را از طریق پست یا دورنگار نیز ارسال نماید.کمیسیون رسیدگی به شکایات برای رسیدگی به انواع مختلف اعتراض، مهلت‌های رسیدگی متفاوتی دارد. مثلاً اگر مؤدی مالیاتی به اظهارنظرهای موردی اعتراض نموده باشد، کمیسیون ۲۱ روز فرصت رسیدگی دارد در حالی که برای رسیدگی به سایر انواع اعتراض، ۱۲ روز فرصت رسیدگی وجود خواهد داشت. مسئلهٔ بسیار مهم آن است که بعد از ابلاغ رأی صادر شده از سوی کمیسیون رسیدگی به شکایات، مرحلهٔ دیگری (تجدیدنظر یا فرجام خواهی و استیناف) در بدنهٔ دستگاه مالیاتی پیش‌بینی نشده است و مؤدی می‌تواند در صورت اعتراض به رأی کمیسیون، به دیوان شکایات اداری که یک مرجع رسیدگی خارجی است، برای تجدیدنظر خواهی مراجعه نماید. بدین ترتیب، نظام دادرسی مالیاتی در کشور استرالیا مشتمل بر دو مرحلهٔ رسیدگی است:

۱)کمیسیون رسیدگی به شکایات (کمیسیون بدوی که مرجع حل اختلاف درون سازمانی است)

۲) دیوان شکایات اداری (کمیسیون تجدیدنظر خواهی که مرجع حل اختلاف برون سازمانی است)

ترکیب اعضاء مراجع دادرسی مالیاتی در استرالیا با مبحث استقلال یا عدم استقلال آن‌ها ارتباط پیدا

1. Administrative Appeals Tribunal

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

می‌کند. طبیعتاً کمیسونرهای کمیسیون رسیدگی به شکایات، شخصیت‌های مستقل به معنای حقوقی کلمه، به شمار نمی‌آیند و در زمرهٔ کارکنان سازمان قرار دارند اما کمیسیونرهای دیوان شکایات اداری مستقل بوده و ارتباط سازمانی با دستگاه مالیاتی ندارند.

نکتهٔ آخر آنکه پرداخت مالیات مطالبه شده فرآیندی است که ارتباطی به اعتراض مودی ندارد. در هر مرحله‌ای، مؤدی ملزم به پرداخت است و در صورت قبول اعتراض وی یا تعدیل مالیاتِ متعلقه، مبالغ پرداختی مازاد متعاقباً استرداد خواهد شد.

۵- مشکلات نظام دادرسی مالیاتی در ایران

با توجه به موارد مطروحه در بخش‌های قبلی و بررسی ساختار و نحوه عملکرد هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و نیز تشریح فرآیند دادرسی در سایر کشورها، در ادامه مشکلات موجود در نظام دادرسی مالیاتی ایران، بر اساس مطالعات اسنادی، کتابخآن‌های، تکمیل پرسشنامه و مراجعات حضوری به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و بررسی فرآیند کاری آن‌ها، مصاحبه با مؤدیانی که پرونده‌های آن‌ها در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مطرح شده، اهم مشکلات موجود در این بخش به شرح زیر احصاء شده است:

- تعدد مراجع و مراحل دادرسی مالیاتی در ایران

وجود شش مرجع ۱) رئیس امور مالیاتی ۲) هیأت بدوی حل اختلاف مالیاتی ۳) هیأت تجدید نظر اختلاف مالیاتی ۴) شورای عالی مالیاتی ۵) هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر وزارت امور اقتصادی و دارایی ۶) دیوان عدالت اداری در کنار حجم انبوه پرونده‌های مالیاتی [۱]علی‌رغم تأیید و تأکید بر رعایت عدالت مالیاتی موجب تعویق در اختتام پرونده‌های مالیاتی و بوجودآمدن وقفه‌های مالیاتی بالا و کاهش درآمد واقعی دولت به دلیل اثرات تورم در کاهش ارزش واقعی پول را به همراه داشته و از چالش‌های اجرایی در نظام مالیاتی کشور محسوب می‌گردد.

- تعدد پرونده‌های مالیاتی مطرح در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

از عمده مشکلات موجود در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تعداد زیاد پرونده‌های مطرح در هیأت‌ها می باشد که در نهایت منجر به صدور آرای بسیاری توسط نمایندگان هیأت‌ها می‌شود که مستلزم وقت و هزینه بالایی است. بر اساس آمار جدول (۲) به‌طور متوسط سالانه[۲] در بیش از ۷۰۰۰۰۰ رأی توسط نمایندگان هیأت‌ها صادر شده است.

---

۱. علی‌رغم تعیین مواعد اعتراض مؤدیان و رسیدگی به آن‌ها در مواد ۲۳۸ تا ۲۵۱ ق.م.م، حجم زیاد پرونده‌های ارجاعی موجب طولانی شدن فرآیند دادرسی مالیاتی شده است.

۲. میانگین دو سال ۱۳۹۳، ۱۳۹۴ و هشت ماهه ۱۳۹۵.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

در زیر دلایل طرح پرونده‌های مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بیان گردیده است. برخی دلایل مربوط به مؤدیان مالیاتی و برخی نیز از جانب سازمان امور مالیاتی (مأموران مالیاتی- قوانین و مقررات) بوده است.

۵-۱- دلایل طرح پرونده‌های مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی از جانب مؤدیان مالیاتی

الف) عدم اعتماد مؤدیان به مأموران مالیاتی در تشخیص و تعیین مالیات

بسیاری از مؤدیان نسبت به مالیات تشخیصی توسط مأموران مالیاتی فی نفسه اعتراض داشته و مبنا و مأخذ درآمد مشمول مالیات را قبول نداشته و اذعان دارند که مأموران مالیاتی بدون قرینه و دلیل مبادرت به تشخیص مالیات می‌نمایند و این امر موجب طرح پرونده در هیأت می‌شود.

ب) آگاهی مؤدی از عدم دسترسی مأموران از میزان درآمد و دارایی آن‌ها

با توجه به نبود بانک اطلاعاتی در مورد میزان فروش و درآمد مؤدیان، آن‌ها مبادرت به اعتراض در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی می‌کنند با این فرض که مستندات ارائه شده توسط مأموران مالیاتی نیز کافی نمی‌باشد.

ج) امید مؤدیان به کاهش مالیات در هیأت‌ها

عده‌ای از مؤدیان نیز به امید چانه‌زنی و کاهش پرداخت مالیات اعتراض خود را در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مطرح می‌نمایند.

ه) به تعویق افتادن پرداخت مالیات از سوی مؤدیان مالیاتی

با توجه به پروسه زمان‌بر رسیدگی به اعتراض مؤدیان و وجود مراجع متعدد و نیز عدم جرایم بازدارنده در این امر، برخی از مؤدیان به سبب تأخیر در پرداخت مالیات در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی اعتراض می‌نمایند.

۵-۲- دلایل طرح پرونده‌های مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی از جانب سازمان امور مالیاتی

الف) تشخیص علی‌الرأس

تشخیص مالیات بر اساس قراین و نبود بانک اطلاعات جامع از وضعیت مالی مؤدیان از عمده دلایل طرح پرونده مؤدیان در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است.

ب) عدم توافق با اصناف

توافق با اتحادیه‌ها و اصناف مختلف و قطعی نمودن مالیاتی آن‌ها مانع از ارسال پرونده‌ها به هیأت‌های حل اختلاف خواهد شد.

ج) ابلاغ قانونی

بر اساس تبصره ۱ ماده ۲۳۹ ق.م.م[1] قانون ابلاغ برگ تشخیص به‌صورت قانونی موجب ارسال پرونده به

۱. تبصره ۱ ماده ۲۳۹ ق.م.م: در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ۱ ماده ۲۰۳ (عدم حضور مؤدی) و ماده ۲۰۸ (ابلاغ از طریق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد شد.

د)عدم استفاده از ظرفیت‌های قانونی ماده ۲۳۸ ق.م.م

اولین مرجع حل اختلاف مالیاتی بر اساس ماده ۲۳۸ ق.م.م رؤسای امور مالیاتی می‌باشند که در صورت دارا بودن اختیارات قانونی کافی و حل مشکلات در این مرحله بسیاری از پرونده‌ها مختومه شده و وارد هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نمی‌شوند.

ه) عدم وجود جرایم بازدارنده نسبت به طرح بدون دلیل پرونده در هیأت

از دیگر دلایلی که موجب ارسال پرونده به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی خواهد شد می‌توان به عدم بازدارندگی جرایم مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به طرح پرونده در هیأت و ردّ شکایت مؤدی اشاره نمود. وفق تبصره ۶ ماده ۲۴۷ ق.م.م در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیأت‌های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیأت‌های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.

از دیگر موارد نقص در سیستم دادرسی ایران می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- کمبود نیروی انسانی مجرب و متخصص و فضای اداری مطلوب

با وجود تعداد پرونده‌های مطرح شده در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بررسی و صدور آرای صادره متقن و با کیفیت نیازمند نیروهای متخصص و مجرب و نیز فضای اداری مناسب می‌باشد. لذا کمبود نیرو در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در بررسی و کیفیت آرای صادره تأثیر منفی خواهد داشت.

- عدم اجرای به‌موقع قرارهای رفع نقص از سوی واحدهای مالیاتی

در متن آرای صادره تاریخی برای اجرای قرار رفع نقص در نظر گرفته نمی‌شود، این موضوع موجب اطلاله فرآیند دادرسی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی خواهد شد.

- عدم اجرای به‌موقع قرارهای کارشناسی از سوی مجریان قرار

اگرچه در دستورالعمل دادرسی مالیاتی برای اجرای قرارهای کارشناسی مدت تعیین شده است با این وجود قرارها در مهلت مقرر انجام نمی پذیرد. دلایل این امر را می‌توان در کمبود نیروی انسانی، حجم بالای

روزنامه های کثیرالانتشار این قانون ابلاغ شده باشد و مؤدی به شرح مقررات این ماده اقدام نکرده باشد در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود. در این صورت و همچنین در مواردی که مؤدی ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ، کتباً به برگ تشخیص اعتراض کند پرونده امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

قرارهای صادره جست‌وجو نمود.

- عدم ارسال به‌موقع پرونده‌های مطروحه به هیأت حل اختلاف مالیاتی

ارسال به موقع پرونده‌های مطروحه به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نیازمند برنامه‌ریزی و مدیریت صحیح از سوی ادارات امور مالیاتی است که در برخی موارد مشکلاتی در فرآیند دادرسی مالیاتی بوجود می‌آورد.

- عدم حضور نماینده هیأت حل اختلاف مالیاتی در جلسات

با توجه به اینکه رسمیت جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور هر سه نماینده موضوع ماده ۲۴۴ تحقق می‌یابد، لذا عدم حضور هر یک از نمایندگان بنا به دلایل مختلف موجب عدم صدور رأی خواهد شد و موضوع به جلسه دیگری موکول خواهد شد.

- عدم اجرای مفاد ماده ۲۴۸ ق.م.م از لحاظ کیفیت آراء صادره

در اکثر موارد هیأت حل اختلاف مالیاتی از کلماتی در صدور رأی استفاده می‌نماید که بار عام داشته و مستند قانونی ندارد. در صورتی که در متن ماده ۲۴۸ ق.م.م تصریح شده است: رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیأت در متن رأی قید شود. به‌طور کلی نباید بر حسب عادت و رویه مرسوم بدون دلایل موجه و قانونی و با کاربرد الفاظ و عبارات کلی و مبهم مبادرت به صدور رأی نمود.

- عدم استقلال هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

از عمده مشکلات موجود در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی عدم استقلال این هیأت‌ها و حضور نماینده سازمان امور مالیاتی در کلیه مراجع دادرسی به استثنای دیوان عدالت اداری[1] می‌باشد که بی‌طرفی در فرآیند صدور رأی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را با خدشه مواجه نموده است. این نکته از مهمترین مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی در ایران است که بررسی و مطالعات صورت گرفته در سایر کشورها نیز مؤید آن می‌باشد. دادرسی مالیاتی در اکثر کشورها کاملاً برون سازمانی و زیر نظر قوه قضاییه می‌باشد.

- عدم وجود جذابیت و انگیزه در جذب افراد خبره

با توجه به اینکه شرایط حاکم بر ساختار هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی علی‌رغم جایگاه مهم آن در رفع اختلافات مالیاتی مؤدیان و ادارات کل امور مالیاتی به‌درستی تعریف نشده است و پستهای موجود درآن نیز مدیریتی نبوده و ارتقایی نیز برای آن در نظر گرفته نشده است و به نوعی برای مأموران مالیاتی بن بست اداری محسوب می‌شود، برای آن‌ها جذابیت و انگیزه‌ای برای پیوستن به هیأت‌ها وجود ندارد.

---

۱. هر چند هیات موضوع ۲۵۱ مکرر وزارت امور اقتصادی و دارایی مستقل از سازمان امور مالیاتی کشور است اما زیر مجموعه قوه مجریه محسوب می‌گردد و تنها مرجعی که می‌توان به عنوان مرجع مستقل محسوب نمود دیوان عدالت اداری زیر مجموعه قوه قضائیه می باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

- دستورالعمل دادرسی مالیاتی

دستورالعمل دادرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی مربوط به سال ۱۳۸۷ بوده و باتوجه به‌روز نبودن آن و عدم اجرای برخی مفاد موجود در آن مشکلاتی در این خصوص بوجود آمده است.

۶- ارائه راهکارها و پیشنهادها

در بخش پایانی مقاله بر اساس مطالعات و بررسی‌های صورت گرفته به ارائه راهکارهایی پرداخته شده است که بهره‌گیری از هر یک از آن‌ها و یا ترکیبی از موارد مطروحه می‌تواند بستری جهت بهبود عملکرد و فرآیند دادرسی نظام مالیاتی فراهم آورد.

۱. استفاده از ظرفیت حداکثری قانونی ماده ۲۳۸ در جهت رفع اختلافات مالیاتی مؤدیان در اولین مرجع حل اختلاف مالیاتی

هدف اصلی در اجرای ماده ۲۳۸ق.م.م حل و فصل اختلافات مالیاتی و مختومه شدن پرونده‌های مورد اختلاف می‌باشد. انجام این امر مزایا و محسنات زیادی را در پی خواهد داشت. شاید بتوان گفت این مرجع یکی از بهترین و شاید یکی از موثرین نوع مراجع برای حل اختلاف مالیاتی می باشد چراکه هم مؤدی مالیاتی حضور دارد و هم مأموران مالیاتی که مالیات تشخیص شده را صادر نموده اند و از طرف دیگر رییس امور مالیاتی هم، علاوه بر مطالعه پرونده و رویت اسناد و مدارک مؤدی می‌تواند اظهارات شفاهی مؤدی و مأموران مالیاتی را نیز بشنود و در نهایت تصمیم لازم را اتخاذ نماید.

۲. تغییر ساختار هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با هدف استقلال هیأت‌ها

تغییر ساختار و ترکیب هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و استفاده از مراجع برون‌سازمانی (قوه قضاییه) در فرآیند دادرسی به عنوان مرجعی بی‌طرف در فرآیند دادرسی بسیار مؤثر و تأثیرگذار خواهد بود.

۳. تعیین سقف مالیاتی برای پرونده‌هایی که در هیأت مطرح می‌شوند

با توجه به حجم بالای پرونده‌های مطرح در هیأت می‌توان با بررسی هزینه - فایده مراحل دادرسی و مبلغ مالیات تشخیصی، نسبت به تعیین سقف مالیاتی پرونده‌های قابل طرح در هیأت اقدام نمود.

۴. بازنگری دستورالعمل دادرسی مالیاتی

بازنگری و به روز رسانی دستورالعمل دادرسی نیز از جمله راهکارهایی است که می‌توان جهت بهبود فرآیند دادرسی مورد توجه قرار داد.

۵. کاهش مراجع دادرسی مالیاتی

استفاده از ظرفیت‌های ماده ۲۳۸ ق.م.م و نهایتاً استفاده از یک مرجع درون سازمانی در امر رسیدگی به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

اختلافات مالیاتی و احاله پرونده به مراجع برون سازمانی (زیر نظر قوه قضائیه) از طولانی شدن فرآیند دادرسی جلوگیری می‌نماید.

۶. استفاده از افراد خبره و توانمند در فرآیند دادرسی مالیاتی

به‌کارگیری همه امکانات و شرایط مناسب جهت انجام فرآیند دادرسی بدون استفاده از سرمایه انسانی توجیه ندارد، لذا بهره‌گیری از افراد توانمند و خبره در امر مالیات از مواردی است که نیاز به توجه بیشتری دارد.

۷. مکانیزه نمودن فرآیند دادرسی و استفاده از فناوری‌های نوین

مانند هر فعالیت دیگری فرآیند دادرسی نیز جهت تسریع و بهبود عملکرد، نیازمند استفاده از فناوری‌های نوین و مکانیزه نمودن فرآیندهای کاری می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

فهرست منابع

۱. امامی، محمد، استوارسنگری کورش (۱۳۸۶). حقوق اداری، تهران، نشر میزان.
۲. پیرنیا، حسین (۱۳۴۸). مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه، تهران، انتشارات ابن سینا، چاپ پنجم.
۳. پروان، عباسعلی (۱۳۹۳). جایگاه تجدید نظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران، فصلنامه پژوهشنامه مالیات.
۴. خسروی، احمد (۱۳۸۸). جایگاه اصل دادرسی عادلانه در حل اختلاف مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه علامه طباطبایی.
۵. رستمی، ولی (۱۳۹۰). مالیه عمومی، تهران، نشر میزان، چاپ اول.
۶. رستمی، ولی و همکاران (۱۳۸۸) دادرسی عادلانه در مراجع اختصاصی اداری ایران، تهران، نشر گرایش.
۷. رضایی زاده محمد جواد، ابوالفضل درویش وند (۱۳۸۸). نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور و نظارت دیوان عدالت اداری بر آن. دوره ۳۹، شماره ۲.
۸. سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۸). مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد اوّل.
۹. سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۲). مطالعه تطبیقی نظامهای مالیاتی در برخی کشورهای منتخب.
۱۰. شکورپور شقلان، حسین (۱۳۸۳). تحولات آیین دادرسی مالیاتی ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی.
۱۱. عباسی، عبادالله، مالکی مقدم، هوشنگ (۱۳۸۲) حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، قم، انتشارات خانه خرد.
۱۲. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب (۱۳۶۶) و اصلاحات بعدی آن ۱۳۹۴/۰۴/۳۱.
۱۳. قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوّب (۱۳۸۷).
۱۴. قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، مصوّب ۱۳۹۰.
۱۵. قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده ۲۳۷ به قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن.
۱۶. طاهری تاری، میرمحسن (۱۳۹۰). اصل برابری و عدالت مالیاتی و آیینه حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهشهای حقوقی.
۱۷. طیّبی توکّل، حسن (۱۳۸۹). مجموعه آرای هیأت عمومی شورای‌عالی مالیاتی، تهران، انتشارات دادرسی.
۱۸. کاترین الیوت و کاترین ورنون (۱۳۸۲). نظام حقوقی فرانسه، ترجمه صفر بیگزاده، مرکز پژوهش‌های مجلس.
۱۹. کریمی، حسین علی (۱۳۹۱). موازین حقوق مالیاتی در آراء دیوان عدالت اداری، تهران، انتشارات جاودانه.
۲۰. طاهری تاری، میر محسن (۱۳۹۴). آیین دادرسی مالیاتی، دوره ۳ جلدی، تهران، شهر دانش.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]

۲۱. منصور، جهانگیر (۱۳۸۳). قوانین و مقررات آیین دادرسی مدنی، تهران، نشر دوران.
۲۲. موسی‌زاده، رضا (۱۳۸۶). حقوق اداری، کلیات و ایران، تهران، نشر میزان.
۲۳. نیکبخت، رسول (۱۳۹۲). رسیدگی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس با تکیه بر دادرسی منصفانه. دانشگاه امام صادق علیه السلام – دانشکده حقوق و علوم سیاسی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد .
24. Bertucci j.Y. (2006). La Cour des Comptes, Gallimard, Paris.
25. Bouvier M. (2001). Introduction are droit Fiscal General et a la Theories de l'impot, 4th Edition, L.G.D.J. Paris.
26. Cour des Comptes (2010). Resultats et gestion budgetaire de l'Etat, La Documentation Francaises, paris.
27. Duverger M. (1982). Elements de Fiscalite, PUF,5th Edition, Paris.
28. Taxation and Tariff committee, Ministry of Finance, the Republic of china (2004), Guide to ROC Taxes.
29. Morse, Geoffrey and David Williams (2000). Devises: Principles of Tax Law, London: Sweet and Maxwell.
30. STIRN (1991). Le Conseil d' E tat, Hachette, Paris.
31. Hawke N, Parpworth N. (1998). Introduction to Administrative law, London: Cavendish Pub.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-13]