

تحلیل حقوقی - تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران

ناصر علی منصوریان^۱

بهرام چشم‌پیام^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۴/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۶/۲۷

چکیده

در مقایسه نظام مالیاتی ایران با کشورهای پیشرفته، تعداد اظهارنامه‌های مورد رسیدگی به نسبت اظهارنامه‌های مورد قبول بسیار بالا است. فقدان اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین، نوع رسیدگی مالیاتی را از مختصات یک رسیدگی بهینه دور می‌کند. دور بودن رسیدگی مالیاتی از یک رسیدگی بهینه موجب بروز اختلافات بین مودیان و سازمان امور مالیاتی و متعاقباً سبب طرح پرونده‌های مالیاتی در مراجع دادرسی (اداری، شبه قضایی و قضایی) می‌گردد. این مقاله با هدف شناسایی نقاط قوت و ضعف نظام دادرسی مالیاتی ایران سعی دارد با اتکای به روش‌های مطالعه اسنادی و کتابخانه‌ای ضمن بیان آن دسته از مواد قانونی که مؤلفه‌های دادرسی مالیاتی را تشکیل داده‌اند و همچنین مراجع ذی‌صلاح در امر دادرسی مالیاتی، ابهامات فنی - حقوقی هر یک را نیز مورد بررسی قرار دهد. نقایص نظام دادرسی مالیاتی ایران را می‌توان با مطالعه تطبیقی نظام دادرسی مالیاتی کشورهای انگلستان، چین، فرانسه و استرالیا تشخیص داد.

واژه‌های کلیدی: دادرسی مالیاتی، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، دیوان

عدالت اداری، حقوق مالیاتی تطبیقی

۱- عضو هیات علمی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبایی namansourian@yahoo.com
۲- کارشناس ارشد حقوق عمومی؛ دانشگاه علامه طباطبایی (نویسنده مسئول) bahramcheshmpayam@yahoo.com

۱- مقدمه

دادرسی مالیاتی از دیرباز ذهن نظریه پردازان علم حقوق را به خود مشغول داشته است. خودکامگی حاکمان در طول تاریخ بشر در برخورد با پرداخت کنندگان مالیات و نیز اقتدارات، امتیازات و اختیارات فوق العاده دستگاه مالیاتی، بسیاری از نخبگان و گروه‌های مردمی را به فکر مهار قدرت حاکم و قانونمند کردن شیوه‌های اخذ مالیات و چگونگی رسیدگی به اختلافات به وجود آمده بین مودی و حاکمیت انداخته است. بدین‌سان با گسترش اندیشه‌های دموکراتیک و مردم سالارانه در جهان، نهادی چون دادرسی مالیاتی نیز در کنار دیگر نهادهای حقوقی شکل گرفت.

در مباحث مالیاتی یکی از مسایل اساسی این است که در صورت بروز اختلافات میان دستگاه مالیاتی و مودی چه مرجع یا مراجعی و با چه ویژگی‌هایی، صلاحیت رسیدگی به اختلافات را خواهند داشت؟ هر جامعه‌ای پاسخ خاص خود را در برابر این سوال دارد چرا که نوع نگرش مردم به مقوله مالیات در جوامع مختلف متفاوت است. آنچه مسلم است مبانی نظری و نوع نگاه به مساله پرداخت مالیات در جوامع مختلف متأثر از فرهنگ، مذهب، سنتهای عقیدتی و شرایط تاریخی حاکم بر آن جوامع می باشد.

در کلیه نظام های مالیاتی موضوع حل اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی تابع اصول و مقررات خاصی است و عموماً از صلاحیت دادگاه هایی که به اختلاف بین افراد رسیدگی می کنند یعنی محاکم دادگستری خارج است. همچنین برای دادرسی این اختلافات در مراجع مخصوص، مقررات خاصی وضع گردیده است. بنابراین، اختلاف بین مودی و دستگاه مالیاتی چه از لحاظ مراجعی که به این اختلافات رسیدگی می کنند و چه از لحاظ آیین دادرسی که در مورد آنها رعایت می شود، نوعاً تابع مقررات خاصی است (پیرنیا، ۱۳۴۸، ص ۱۷۱).

در مطالعه دادرسی مالیاتی ایران (فصل اول) که دارای سابقه نسبتاً طولانی می باشد لازم است مرجع اداری دادرسی مالیاتی، مراجع شبه قضایی دادرسی مالیاتی و نظارت قضایی بر دادرسی مالیاتی جداگانه بررسی شوند.

بررسی رویه و قوانین اکثر کشورها (فصل دوم) نشان می دهد که دادرسی مورد بحث مشتمل بر دو مرحله جداگانه است: مرحله نخست بر عهده ارگان های درونی سازمان مالیاتی است و از آنجا که این سازمان یک دستگاه اداری است نه قضایی، در مورد این مرحله خاص، اصطلاح دادرسی اداری رایج گردیده است. در مرحله بعد، مراجع اختصاصی اداری (شبه قضایی) در درون دستگاه اجرایی و تحت

نظارت مراجع قضایی به این موضوع رسیدگی و رای صادر می کنند. مودیان پس از طی مرحله نخست، در صورتی که از نتیجه آن ناخرسند باشند، می توانند به مرحله دوم یعنی مرحله رسیدگی شبه قضایی روی آورند (شکورپور شقلان، ۱۳۸۳، ص ۳).

۲- مراجع دادرسی مالیاتی ایران

در چارچوب مطالعه نظام دادرسی مالیاتی ایران باید بین مراجع اداری دادرسی مالیاتی، مراجع شبه قضایی آن و نظارت قضایی بر دادرسی مالیاتی تفاوت گذاشته شود.

۲-۱- مراجع اداری دادرسی مالیاتی

نخستین مرحله دادرسی مالیاتی، دادرسی اداری است که به موجب آن مؤدیان می توانند نزد مقاماتی تقاضای تجدیدنظر در زمینه مالیات خود را بنمایند. این مقامات عبارتند از: روسای امور مالیاتی، معاونین و مدیران ادارات کل امور مالیاتی. مقامات مزبور رسماً دادرس محسوب نمی شوند اما جزو مأموران تشخیص مالیات هستند که به لحاظ اداری مافوق مأموران تشخیص مالیات اصلی هستند و اختیار جرح و تعدیل نظر آنان را به موجب ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره ماده ۳۴ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ آن دارند.

به استناد مقررات فوق، پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات، مودی ممکن است ظرف مدت ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ قبولی خود را نسبت به آن اعلام و مالیات مورد مطالبه را پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد (تقسیم کند) که در این صورت پرونده مختومه می گردد. از طرف دیگر ممکن است مودی نسبت به برگ تشخیص مالیات ابلاغی اعتراض داشته باشد که در این صورت اختیار دارد، طبق قسمت اخیر ماده ۲۳۹ ق.م.م و تبصره آن ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ کتباً به آن اعتراض کند که در این مورد پرونده برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می شود. یا این که ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید که در این صورت مسئول مربوط موظف است وفق ماده ۲۳۸ ق.م.م عمل نماید.

همچنانکه از مفاد ماده ۲۳۸ ق.م.م برداشت می شود قانون‌گذار در این مرحله قصد ایجاد مرحله شبه قضایی دیگری نداشته بلکه به منظور جلوگیری از ورود پرونده به هیأت حل اختلاف و تحمیل هزینه‌های اضافی و اتلاف وقت و وصول سریعتر حقوق دولت، توافق اداری را پیش‌بینی نموده است لذا از نقطه نظر قضایی ایرادی بر اقدامات شخص مسئول مربوطه مترتب نیست زیرا که اصولاً

قضای مطرح نیست و اقدام به توافق او تنها به دلیل قرار گرفتن در مرتبه بالاتر و برخورداری از تجربیات و اختیارات قانونی بیشتر قابل توجیه است.

ماده ۲۳۸ ق.م.م از جمله مواد قانونی است که با ویژگی‌های یک قانون خوب قابل انطباق نبوده، دارای ابهاماتی است که نابسامانی در نظام مالیاتی را تشدید کرده است. ابهامات را ذیل برمی‌شماریم:

۱- ابهام در محل مراجعه: منظور از اداره امور مالیاتی مشخص نیست. آیا مؤدی می‌تواند اعتراض خود را در اداره امور مالیاتی که برگ تشخیص را صادر نکرده است ثبت کند و آیا مؤدی می‌تواند اعتراض خود را در مکانی دیگر یا شهری دیگر ثبت کند؟ لذا بهتر بود بعد از عبارت اداره امور مالیاتی عبارت «که برگ تشخیص را صادر نموده است» اضافه می‌شد.

۲- ابهام در واژه مراجعه: واژه مراجعه به معنی حضور فیزیکی مؤدی یا وکیل او است در حالی که مؤدی می‌تواند از طریق پست یا از طریق مستخدمین و بستگان اعتراض خود را نسبت به برگ تشخیص اعلام نماید. از طرف دیگر لفظ مراجعه مؤید این نکته است که مؤدی حتماً باید برای ثبت اعتراض حضور داشته باشد در حالی که نیازی به حضور وی نبوده و از طرق مختلف می‌توان اعتراض مؤدی را به ثبت رسانید.

۳- ابهام در مفهوم ارائه دلایل و اسناد و مدارک: مشخص نیست که آیا اصطلاح دلایل به معنای ارائه اسناد و مدارک می‌باشد و یا اینکه دلایل به همان معنای دلایل ادله اثبات دعوی طبق قوانین مدنی (اقرار، سوگند، سند، شهادت و اماره) می‌باشد و آوردن کلمه عطف (و) به معنای آن است که دلایل باید توأم با ارائه اسناد و مدارک باشد والا باید از کلمه (یا) استفاده می‌شده است.

۲-۲- مراجع شبه قضایی (اختصاصی اداری) دادرسی مالیاتی

مراجع اختصاصی اداری، مراجعی با صلاحیت ترافعی هستند که به موجب قوانین خاص در خارج از سازمان رسمی قضایی و محاکم دادگستری و عموماً به عنوان واحدهای نسبتاً مستقل اما مرتبط با ادارات و سازمان‌های دولتی یا مؤسسات عمومی غیردولتی تشکیل شده‌اند. صلاحیت این مراجع منحصرأ رسیدگی به اختلافات، شکایات و دعاوی اداری از قبیل دعاوی استخدامی انضباطی، مالی، ارضی و ساختمانی می‌باشد که معمولاً به هنگام اجرای قوانین خاص حکومتی و عمومی مانند قانون شهرداری‌ها، قانون کار، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون استخدام کشوری، قانون امور گمرکی و دیگر قوانینی که هدفشان توسعه اقتصادی و اجتماعی و در جهت افزایش و ارتقاء سطح خدمات عمومی و

سرویس همگانی است، میان سازمان‌های دولتی و مؤسسات عمومی و اشخاص حقوقی حقوق عمومی و افراد و اشخاص حقوقی حقوق خصوصی مطرح می‌گردند (هداوند، ۱۳۷۸، ص ۱۱).

درباره فلسفه تشکیل و دلایل پیدایش این نوع مراجع می‌توان به کثرت دعاوی، اختلافات و تخلفات در صلاحیت آن‌ها، سادگی و پیچیده نبودن این امور فنی و تخصصی بودن و ارتباط بیشتر آن‌ها به قوه مجریه، اصل تخصصی، لزوم کاهش حجم پرونده‌های دادگستری و قضازدایی، اختیارات ناشی از مسئولیت اداری و لزوم در اختیار داشتن ابزار حقوقی لازم برای ایفای این مسئولیت، مزایای تقسیم کار و لزوم سرعت در رسیدگی به امور یاد شده، لزوم توجه به مقتضیات اداری و اجرایی و تأمین هر چه بیشتر منافع و مصالح عمومی و مانند این‌ها اشاره کرد (رستمی، ۱۳۸۸، ص ۵۱).

در قانون مالیات‌های مستقیم چهار نوع مرجع اختصاصی اداری اصلی برای رسیدگی و حل و فصل اختلافات مالیاتی پیش‌بینی شده است: در مدخل این رسیدگی‌ها هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر وجود دارند که آراء قطعی‌شان از حیث عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، در سومین مرجع اختصاصی اداری که شورای عالی مالیاتی است، قابل اعتراض هستند. چهارمین مرجع هیأت موضوع ماده ۲۵۱ ق.م.م.ا است که یک مرجع فوق‌العاده ماهیتی محسوب می‌شود. رسیدگی در تمامی مراجع اختصاصی مذکور دارای خصوصیات چهارگانه شورایی بودن، غیرحضوری بودن، مجانی بودن و غیرتشریفاتی بودن می‌باشد.

۲-۲-۱- هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی

همان‌طور که در سطرهای بالا اشاره شد مرجع اصلی و اساسی رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و در مرحله اول هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی است. ساختار و صلاحیت‌های این گونه هیأت‌ها را باید شناخت:

اول - ترکیب اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

به استناد ماده ۲۴۴ ق.م.م هر هیأت حل اختلاف مالیاتی مرکب از ۳ نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

- الف - یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور
- ب- یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایطی در شهرستان‌ها یا مراکز استان‌ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رییس قوه قضاییه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود.
- ج- 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، مودی انتخاب خود را اعلام ننماید سازمان امور مالیاتی کشور با توجه به نوع فعالیت مودی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد. بنابراین در ترکیب هیأت عضویت یک نفر نماینده ذی‌نفع (مودی) و یک نفر نماینده دستگاه قضایی پیش‌بینی شده است.
- د- به موجب تبصره یک ماده ۲۴۴ ق.م.م 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 شود.

دوم - صور آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

پس از طرح و رسیدگی پرونده مالیاتی در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی رأی صادره به یکی از صور زیر می‌باشد:

- الف - تعدیل درآمد مشمول مالیات
- ب- رفع تعرض از مؤدی مالیاتی یا به عبارتی ردّ برگ تشخیص مالیات
- ج- تأیید مأخذ درآمدی که مشمول مالیات واقع شده
- د- صدور قرار رسیدگی مجدد و ارجاع پرونده به کارشناس مجری قرار
- ه- صدور قرار رفع نقص به دلیل نقص و ایراد وارد بر تشخیص مالیات
- و- صدور رأی مبنی بر عدم قابلیت طرح پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی

ی- عدم صلاحیت هیأت جهت رسیدگی به موضوع اختلاف

همانطور که گفته شد اعضای هیأت‌های حل اختلاف سه نفر می‌باشند که دو نفر آن‌ها نماینده طرفین دعوی محسوب می‌شوند و نمی‌توان عنوان دادرس به آنان داد. فقط عضو سوم بی طرف پیش‌بینی شده است. ظاهراً قانون‌گذار با این برداشت که نمایندگان سازمان امور مالیاتی و مؤدی هر کدام به انحای مختلف به یکی از طرفین دعوی تمایل دارند و نماینده آنان محسوب می‌شوند وظیفه اصلی دادرسی را ضمن بهره گرفتن از تخصص دو عضو دیگر، به عضو حقوقدان در ترکیب هیأت‌ها داده است. در حالی که به نظر می‌رسد عامل تأثیرگذار دیگری که صدور رأی را در تمام حالات تنها به نفع یک طرف دعوا (سازمان امور مالیاتی) محتمل تر می‌کند نادیده گرفته شده و آن گرفتن حق الزحمه همه اعضا از سازمان امور مالیاتی کشور است.

طبق تبصره ۲ ماده ۲۴۴ ق.م.م «اداره امور هیأت حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیأت‌ها به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد و حق الزحمه اعضاء هیأت‌های حل اختلاف بر اساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید از محل اعتباری که به همین منظور در بودجه سازمان مذکور پیش‌بینی می‌شود قابل پرداخت خواهد بود.»

تصور اینکه قاضی عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی از دستگاه اداری طرف دعوی حق الزحمه دریافت کند، سؤال برانگیز است زیرا آن توازن و تعادلی را که برای سلامت دادرسی لازم است به هم می‌زند. همچنین اگر دریافت حق الزحمه سایر اعضاء هیأت‌ها از سازمان مالیاتی را نیز لحاظ کنیم ماهیت لرزان و متزلزل دادرسی مالیاتی در ایران بیشتر چهره خواهد نمود.

علاوه بر این، نحوه تشکیل جلسات هیأت‌ها نشان می‌دهد که قاضی، بیشتر حالت مهمانی را دارد که به دعوت سازمان امور مالیاتی به محل سازمان آمده است. داشتن چنین احساسی کافی است تا او را به همراهی با میزبان علاقمند نموده، اصل بی‌طرفی در قضا را خدشه‌دار نماید. این‌ها در کنار عوامل دیگری همچون محل برپایی، مدیریت امور هیأت‌ها، عدم حضور برخی از اعضاء در جلسه و احساس تعلق نماینده سازمان امور مالیاتی به دستگاه مربوطه، مسئله سلامت دادرسی را با ابهام روبه‌رو می‌سازد.

با عنایت به ابهامات به نظر می‌رسد موارد زیر ترجیح خواهد داشت:

اولاً: محل تشکیل هیأت‌ها در محلی خارج از تشکیلات سازمان مالیاتی کشور باشد.

ثانیاً: حق الزحمه هر یک از اعضاء توسط دستگاه و یا نهاد ذیربط پرداخت گردد. به عبارتی حق الزحمه قاضی توسط قوه قضاییه، حق الزحمه نماینده مؤدی توسط اتحادیه مربوطه و حق الزحمه نماینده سازمان مالیاتی توسط آن سازمان پرداخت شود.

۲-۲-۲- هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر

به موجب ماده واحده قانون الحاق یک ماده به عنوان ۲۴۷ به قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی آن مصوب ۱۳۸۸/۰۲/۲۰ آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجراء است مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی براساس ماده ۲۰۳ ق.م.م و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدی آن مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد. طبق تبصره‌های ۱، ۲ و ۳ ماده مذکور، مؤدی مالیاتی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند. نمایندگان عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهارنظر داشته یا رأی داده باشند. در صورتی که رأی صادره هیأت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدیدنظر خواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدیدنظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.

۲-۲-۳- شورای عالی مالیاتی

مرجع رسیدگی به آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی واقع شود شورای عالی مالیاتی است. آنچه در مورد این شورا باید مورد توجه قرار گیرد آن است که شورا رسیدگی شکلی می‌نماید نه ماهوی. با نقص رأی توسط شورا، پرونده جهت رسیدگی مجدد به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی دیگر (هیأت هم عرض) ارجاع می‌شود. بنابراین ارجاع به شورا از جنبه عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی امکان‌پذیر است.

در این خصوص ماده ۲۵۱ ق.م.م مقرر می‌دارد «مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌تواند ظرف 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 نقص رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند.»

اول - ترکیب اعضای شورای عالی مالیاتی

به موجب ماده ۲۵۲ ق.م.م شورای عالی مالیاتی مرکب است از بیست و پنج نفر عضو که از بین اشخاص صاحب نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی که دارای حداقل مدرک تحصیلی کارشناس یا معادل در رشته‌های مذکور می‌باشند به پیشنهاد رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شوند. همچنین به استناد تبصره‌های ۱ و ۲ این ماده حداقل پانزده نفر از اعضای شورای عالی مالیاتی باید از کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا سازمان‌ها و واحدهای تابعه آن که دارای حداقل شش سال سابقه کار در مشاغل مالیاتی باشند انتخاب شوند. جلسات شورای عالی مالیاتی با حضور حداقل دو سوم اعضای رسمی است و تصمیمات آن با رأی حداقل نصف به علاوه یک حاضرین معتبر خواهد بود.

دوم - چگونگی رسیدگی در شورای عالی مالیاتی

به استناد ماده ۲۵۶ ق.م.م هر گاه از طرف مؤدی یا اداره امور مالیاتی شکایتی در موعد مقرر از رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل و یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی شده باشد، رییس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوط ارجاع خواهد نمود.

شعبه مزبور مکلف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع رسیدگی و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقض آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت مزبور صادر نماید. رأی شعبه با اکثریت مناط اعتبار است و نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد.

با عنایت به مراتب مذکور برای رأی شعب شورا دو حالت متصور است:

حالت اول: رأی مورد شکایت از طرف شعبه نقض گردد که در این صورت بر اساس ماده ۲۵۷ ق.م.م پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر (هیأت هم عرض) ارجاع می‌شود. هیأت مزبور مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد. رأیی که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجرا است.

حالت دوم: شورای عالی مالیاتی اقدام به تأیید رأی هیأت حل اختلاف نماید که در این صورت رأی شورا قطعی و لازم‌الاجرا و پرونده جهت اقدامات بعدی به واحد مالیاتی ذیربط ارسال می‌گردد.

همانطور که ملاحظه گردید در صورت نقض رأی مورد شکایت توسط شورا، پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی هم‌عرض ارسال می‌گردد و هیأت مزبور می‌بایست با رعایت نظر شورا اقدام به صدور رأی نماید که در واقع رأی هیأت هم‌عرض می‌بایست با رأی صادره هیأت حل اختلاف قبلی یکسان نباشد. با مقایسه آیین دادرسی شورای عالی مالیاتی که بر مبنای شباهت آیین دادرسی دیوان عالی کشور طرح‌ریزی شده است به این ایراد اساسی بر می‌خوریم که در خصوص محاکم دادگستری و نقض آراء آنان توسط دیوان عالی کشور، ارجاع به دادگاه هم‌عرض با تکلیف تأمین نظر دیوان همراه نیست و چه بسا دادگاه هم‌عرض بر رأی دادگاه پیشین اصرار ورزد که در واقع ناشی از استقلال امر قضاست. در حالی که در دادرسی مالیاتی با تعیین تکلیف هیأت هم‌عرض براساس ماده ۲۵۷ق.م.م و تأمین نظر شورای عالی مالیاتی، استقلال تصمیم‌گیری هیأت خدشه‌دار می‌گردد و اگر هیأت حل اختلاف هم‌عرض، اقدام به تأیید رأی هیأت قبلی نماید مشخص نیست که تکلیف چیست.^۱

از طرف دیگر با مروری بر مفاد ماده ۲۵۲ق.م.م که شرایط عضویت، ترکیب و ساختار شورای عالی مالیاتی را شکل می‌دهد ابهاماتی مطرح می‌شود که به قرار زیر می‌باشند:

الف - اصولاً معیار یا معیارهای صاحب‌نظر بودن کدامند؟ آیا رشته و گرایش تحصیلی

اشخاص ملاک است؟ در غیر این صورت چه شخص یا اشخاصی این ملاک‌ها را می‌سجند؟ حوزه نظر و تخصص در باب شرایط اعضاء از نظر قانون پنج مورد حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی است یا سه مورد حقوقی، اقتصادی - مالی و حسابداری - حسابرسی؟ اگر فرض اول یعنی پنج مورد صحیح باشد در آن صورت ترکیب اعضای حاضر در شعب شورا (سه نفر) با تعداد تخصص مدنظر قانون‌گذار (پنج نفر) هم‌خوانی ندارد و اگر فرض دوم یعنی سه نفر صحیح باشد در آن صورت باید گفت که نگارش قانون به طور صحیحی صورت نگرفته است.

ب - منظور قانون‌گذار از عبارت شش سال سابقه کار در مشاغل مالیاتی چیست؟ آیا چنانچه شخصی دارای شش سال سابقه در پست کارشناسی مالیاتی بوده باشد باز هم حائز شرایط

۱- البته در بخش‌نامه شماره ۳۰/۴۷۴۱/۱۳۰۹۴ مورخ ۶۹/۰۳/۳۰ صدور آراء مخالف نظر شعبه شورای عالی مالیاتی، تخلف انتظامی محسوب و مدیران کل مالیاتی موظفند در صورت مشاهده چنین آرای مراتب تخلف را جهت تعقیب انتظامی به دادستانی انتظامی مالیاتی اعلام نمایند.

انتخاب شدن هست؟ در این صورت آیا چنین شخصی توانایی انجام وظایفی که برای این نهاد هم پیش‌بینی شده را دارد؟

همچنین با بررسی ماده ۲۵۹ ق.م.م که مقرر می‌دارد در صورتی که مودی به میزان مالیات مورد رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر معرفی نماید رأی هیأت تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف الاجرا می‌ماند، می‌توان برداشت نمود که با توجه به فقدان مهلت زمانی مشخص برای رسیدگی شورای عالی مالیاتی، مودی مالیاتی قادر است با گذاشتن وثیقه یا ضامن برای مدت‌های طولانی پرداخت مالیات خود را به تعویق اندازد. که در این خصوص بهتر است با قراردادن یک مهلت قانونی مشخص در ماده ۲۵۶ همان قانون، اعلام نتیجه از سوی شورای عالی مالیاتی را در یک محدوده زمانی مشخص قانونمند نمود.

لازم به ذکر است که ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده ضمن تصریح بر جاری بودن احکام مربوط به مرجع حل اختلاف مالیاتی موضوع فصل سوم از باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم در مورد مالیات بر ارزش افزوده، در انتها تصریح می‌کند که حکم ماده ۲۵۱ ق.م.م مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مورد این قانون جاری نخواهد بود. بنابراین حق تجدیدنظر شکلی درباره حل و فصل اختلافات مالیات بر ارزش افزوده پذیرفته نشده است.

۲-۲-۴- هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م

این هیأت که یک مرجع ماهیتی استثنایی و فوق‌العاده است با اصلاحیه مورخ ۱۳۷۱/۰۲/۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم و به موجب ماده ۲۵۱ مکرر آن قانون ایجاد شده، نسبت به مالیات عملکرد سال ۱۳۶۸ به بعد حاکم می‌باشد.

ماده مزبور می‌گوید:

«در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات‌های مستقیم مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مودی 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 آرا قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود.»

درخصوص هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ابهاماتی برای مجریان و صاحب نظران مسائل حقوقی وجود دارد که ممکن است از جمله چالش‌های زیر را در رابطه با ماهیت وجودی، ترکیب و عملکرد این هیأت ایجاد نماید:

الف - با وجود پیش‌بینی مراحل و مراجع متعدد برای دادرسی مالیاتی (از قبیل رسیدگی اداری، هیأت بدوی، هیأت تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری) به نظر می‌رسد طرح پرونده در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر از نقطه نظر حقوقی و اصول حاکم بر ساختار مالیاتی کشور قابل توجیه نباشد و عده‌ای بر این باورند که وجود چنین هیأتی تنها وابستگی سازمان امور مالیاتی کشور به وزارتخانه متبوع را می‌رساند.

ب- از ویژگی‌ها و شرایطی که اعضای این هیأت باید داشته باشند هیچ صحبتی به میان نیامده است حتی مشخص نیست که این سه نفر از داخل وزارتخانه متبوع یا سازمان مالیاتی باید باشند یا اینکه وزیر قادر است خارج از سازمان امور مالیاتی و وزارتخانه هم افرادی را برای تشکیل هیأت ۳ نفره موضوع این ماده انتخاب نماید.

ج- عبارت «مرجع دیگری» در این ماده دارای ابهام است و مشخص نیست که منظور از آن مرجع داخل سازمانی (هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی) است یا مرجع خارج سازمان را نیز شامل می‌شود. چنانچه منظور قانونگذار از این عبارت شامل همه مراجع رسیدگی داخل و خارج سازمان مالیاتی کشور باشد پس نقش دیوان عدالت اداری چه می‌شود.

د- به نظر می‌رسد که طبق مقررات این ماده قانونی، هیچ‌گونه محدودیتی برای تعدیل و تخفیف مالیاتی وجود نداشته باشد؛ علاوه بر آن هیچ مرجع دیگری برای مؤاخذة و یا کنترل و نظارت بر هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر پیش‌بینی نشده است.

و- هیچ‌گونه مهلتی برای شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی از سوی مودی در ماده قانونی مورد بحث پیش‌بینی نشده است و چنانچه مودی بعد از گذشت چندین سال پس از قطعی شدن مالیات، احساس بی‌عدالتی بنماید می‌تواند در اجرای مقررات این ماده قانونی به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات اعتراض کند در این صورت ممکن است پس از گذشت این همه سال پرونده مودی امحاء شده و در دسترس نباشد.

ه- هیچ‌گونه محدودیت و یا سقف مالیاتی خاص از نظر مبلغ ریالی در بیان شرایط اعتراض پیش‌بینی نشده بنابراین ممکن است اشخاص با مبالغ ناچیز مالیاتی درخواست طرح پرونده در هیأت مورد بحث را نمایند که جایگاه وزیر امکان آن را نمی‌دهد.

ن- منظور از ادعای غیرعادلانه بودن مالیات دقیقاً مشخص نیست. عوامل و ملاک‌های بی‌عدالتی مالیاتی کدام هستند که براساس آن بتوان تشخیص داد که در حق مودی بی‌عدالتی شده یا خیر.

و- قانون‌گذار در این ماده مشخص نکرده است که آیا منظور از تجدید رسیدگی، مثل رسیدگی شورای عالی مالیاتی رسیدگی شکلی است یا رسیدگی ماهوی است.

با عنایت به موارد فوق‌الذکر و با توجه به برتری تخصص و دانش فنی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی نسبت به وزارت متبوع، بهتر است ماده ۲۵۱ مکرر از قانون مالیات‌های مستقیم حذف و یا به گونه ای اصلاح شود که ایرادات موصوف رفع شود.

۲-۳- نظارت قضایی بر مراجع دادرسی مالیاتی

مرجع قضایی رسیدگی به اختلافات مالیاتی دیوان عدالت اداری است همان‌طور که می‌دانیم دیوان عدالت اداری براساس اصل ۱۷۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأموران یا واحدها یا آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آن‌ها زیر نظر رییس قوه قضاییه تأسیس گردیده است.

به موجب بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری (مصوب ۱۳۹۰) یکی از موارد صلاحیت و اختیارات دیوان رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی دادگاه‌های اداری، هیأت‌های بازرسی و کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون مالیاتی و... منحصرأ از حیث نقص قوانین و مقررات یا مخالفت با آن‌ها است.

در قانون مالیات‌های مستقیم تنها در ماده ۲۵۷ آن به دیوان عدالت اداری اشاره شده و این مرجع را به عنوان مرجع تجدیدنظر از آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی پیش‌بینی کرده و مقرر نمود در مواردی که آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر (هیأت هم‌عرض) ارجاع خواهد شد. در صورتی که به موجب قانون دیوان عدالت اداری، دیوان صلاحیت عام رسیدگی شکلی نسبت به آراء محاکم اداری را داراست که هم آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و هم آراء شورای عالی مالیاتی و هم آراء هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر را شامل می‌شود. همچنین به استناد ماده ۱۲ قانون تشکیلات

و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، آراء وحدت رویه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در حکم مقرری اداری یا نظام‌نامه بوده و قابل طرح در دیوان عدالت اداری می‌باشند. از طرف دیگر بر اساس رویه دیوان و به استناد اصل ۱۷۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دستگاه‌های دولتی حق شکایت از آیین‌نامه‌های دولتی (از جمله آراء وحدت رویه شورای عالی مالیاتی) را دارا می‌باشند.

با توجه به بحث صلاحیت شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری می‌توان چنین استنباط کرد که درخصوص آراء صادره هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی دو مرجع جهت رسیدگی و تجدیدنظر شکلی وجود دارد که شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری است. با این تفاوت که به شورای عالی مالیاتی هم اداره امور مالیاتی ذیربط و هم مؤدی می‌توانند با رعایت محدوده زمانی مشخص (یک‌ماه از تاریخ ابلاغ رأی) اعتراض نمایند در حالی که به دیوان عدالت اداری تنها مؤدی (با رعایت مفاد تبصره ۲ ماده ۱۶ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری) می‌تواند اعتراض نماید.

ابهامی که پیش می‌آید این است که برای شکایت از آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مودیان مخیر به مراجعه به شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری گردیده و بین دو مرجع مزبور تقدم و تأخر زمانی وجود ندارد و بنابراین، این امکان وجود دارد که مودی همزمان به هر دو مرجع مراجعه نماید و در این صورت رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی ممکن است توسط یکی از مراجع مزبور نقض و توسط دیگری تأیید گردد که این موضوع جای تأمل دارد از طرف دیگر اینکه فقط مودی به عنوان شخص حقیقی یا حقوقی حقوق خصوصی می‌تواند نسبت به آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به دیوان عدالت اداری شکایت کند و سازمان‌ها و مؤسسات دولتی و حتی شرکت‌های دولتی و همچنین اداره امور مالیاتی به عنوان طرف دیگر دعوی از این حق محروم است با عدالت قضایی سازگار نمی‌باشد.

۳- مراجع دادرسی مالیاتی در حقوق تطبیقی

برای این مطالعه تطبیقی نظام مالیاتی کشورهای انگلستان، چین، فرانسه و استرالیا برگزیده شده‌اند.

۳-۱- نظام دادرسی مالیاتی انگلستان^۱

کلیه شکایات و اعتراضات مودیان حقیقی و حقوقی از اداره گمرکات و مالیات بریتانیا در زمینه انواع 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 مودی با

۱ - مطالب این زیربخش، از «اصول قانون مالیات» نوشته جفری مورس و دیوید ویلیام (۲۰۰۰) اقتباس شده است.

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 مودیان در ساختمان متعلق به هیأت داورى بریتانیا انجام می‌شود و ربطی به اداره گمرکات و مالیات ندارد. قضات دایره مالیات به دامنه وسیعی از اختلافات مالیاتی رسیدگی می‌کنند. دادخواست مودیان معترض اکثرأً 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 مودیان به تنهایی یا به اتفاق یک کارشناس دیگر را دریافت نموده‌اند. مودیان که نسبت به تصمیمات و آرای «هیأت داورى بدوی» اعتراض داشته باشند، می‌توانند به «هیأت داورى عالی» شکایت کنند.

قضات این هیأت به همراه یک نفر متخصص امور مالیاتی رأی صادر می‌کنند. نکته مهم این که هیأت فقط با اعتراض مودی وارد موضوعات مالیاتی نمی‌شود، بلکه بدون وجود دادخواست از طرف مودیان و بنا به درخواست هیأت داورى بدوی یا صلاحدید هیأت داورى عالی در موضوعات مالیاتی نیز می‌تواند رأی صادر کند. هر دو هیأت داورى بدوی و عالی جزء قوه قضاییه بریتانیا هستند.

۳-۲- نظام دادرسی مالیاتی چین^۱

به موجب قانون، هر شهروند موظف به پرداخت مالیات است اما 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. از اول ژوئیه ۲۰۰۰، سه سطح راهکار اداری پدید آمده است 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

۱- مطالب این زیربخش، از «راهنمای مالیاتهای جمهوری دموکراتیک چین» کمیته تعرفه و مالیات، وزارت دارایی چین (۲۰۰۴) صفحات ۱۵۹-۱۵۵ اقتباس شده است.

داخلی در مورد کالاهای وارداتی که توسط گمرکات وضع می‌شوند زیر نظر قانون گمرکات و قانون بازدارنده گمرکات است در حالی که سایر پرونده‌های دادخواهی اداری مالیاتی بسته به اینکه چه مقام ارشد ذیصلاحی از سازمان مالیاتی ذیربط باشد، تحت سایر حوزه‌های متفاوت قرار می‌گیرد.

۳-۲-۱- بررسی مجدد

مودی مالیاتی مجاز است در صورتی که مالیات تعیینی را غیرقابل قبول بداند، مطابق با مفاد قانونی زیر از طریق تسلیم شکایت خود در قالب فرم‌های مشخصی دلایل خود را ذکر نموده و آن را به همراه مدارک مستند به مرجع وصول مالیات تسلیم نماید:

۱- در مواردی که مبلغ مالیات قابل وضع یا قابل پرداخت در ابلاغ تشخیص مالیات ذکر شود که باید به مودی مالیاتی تحویل داده شود، درخواست بررسی مجدد باید ظرف ۳۰ روز از انقضای مهلت پرداخت داده شود.

۲- در مواردی که هیچ مبلغی از مالیات قابل وضع یا قابل پرداخت به طور عطف بماسبق در ابلاغیه تشخیص مالیاتی ذکر نشود، درخواست بررسی مجدد را ظرف ۳۰ روز پس از تحویل ابلاغیه مذکور تسلیم نماید.

هر مودی مالیاتی یا نماینده وی که به دلیل مصایب طبیعی، اضطرار یا سایر رویدادهای اجتناب‌ناپذیر از ارائه درخواست بررسی مجدد ظرف محدوده زمانی فوق‌الذکر قصور ورزد، می‌تواند ظرف مهلت یک ماه از برطرف شدن علت تأخیر با ارائه مدارک مستند درخواست مساعدت (تجدیدنظر) دهد. البته اگر مودی مالیاتی قبلاً از ارائه درخواست بررسی مجدد برای بیش از یک سال از انقضای محدوده زمانی فوق‌الذکر قصور ورزیده باشد، دیگر مجاز نیست درخواست مساعدت خود را مطرح نماید.

دستگاه مالیاتی باید بررسی مجدد را به طور کامل انجام دهد و ظرف دو ماه از دریافت درخواست بررسی مجدد، برگ قطعی را صادر نماید. در موردی که دستگاه مالیاتی از صدور برگ قطعی پس از انقضای مهلت دو ماهه قصور ورزد، مودی مالیاتی مجاز به تسلیم درخواست پژوهش خواهی است.

۳-۲-۲- پژوهش خواهی

چنانچه برگ قطعی حاصل از بررسی مجدد مقام وصول مالیات، مودی را متقاعد نکند، وی مجاز است به موجب مفاد قانون پژوهش خواهی ظرف سه روز از دریافت برگ قطعی، درخواست بررسی مجدد شکایت خود را مطرح نماید. اما نسبت به مواردی که مجدداً بررسی نشده‌اند یا نسبت به آن‌ها در

درخواست بررسی مجدد اولیه اعتراض نشده است، نمی‌توان درخواست پژوهش خواهی نمود. البته مواردی که مودی برای آن‌ها درخواست دادخواهی اداری نموده است فوراً قابل پژوهش خواهی هستند بدون آنکه از فرآیند بررسی مجدد عبور کنند و این به شرطی است که مورد مذکور توسط مقام تجدیدنظر یا دادگاه اداری طی فرآیند دادخواهی اداری مورد قضاوت قرار گرفته باشد و این عبارت قید شده باشد که «قضاوت اولیه مورد بررسی قرار گرفته و ملغی می‌باشد» و نیز به شرطی که پرونده توسط دستگاه مالیاتی مورد بررسی مجدد قرار گرفته باشد اما مودی با تصمیم جدید متقاعد نگردیده باشد.

۳-۲-۳- دادخواهی اداری

در صورتی که تصمیم متخذه در فرآیند پژوهش خواهی نتواند مودی مالیاتی را متقاعد سازد و علت پژوهش خواهی مودی که به موجب قانون صورت گرفته، اقدام اداری مرتبط با اخذ مالیات توسط دولت مرکزی یا دولت محلی باشد و وی این اقدام را منافی حقوق خود تلقی کند یا در صورتی که سه ماه از تسلیم درخواست پژوهش خواهی گذشته باشد و هنوز هیچ تصمیمی اتخاذ نشده باشد، در این صورت وی مجاز به تسلیم درخواستی جهت دادخواهی اداری در دادگاه اداری ظرف دو ماه از ارائه تصمیم پژوهش خواهی به هنگام انقضای دوره‌ای است که طی آن مقام تجدیدنظر به موجب قانون باید تصمیمی را اخذ نماید. تصمیم اتخاذ شده در دادگاه اداری را نمی‌توان مورد پژوهش خواهی یا اعتراض قرار داد. البته در هر یک از موارد زیر سازمان مالیاتی یا مودی مجاز است نسبت به تصمیم دادگاه اداری ظرف دو ماه از روز اخذ تصمیم، جهت اعاده دادرسی درخواست اقامه دعوی دهد:

- ۱- در صورتی که مشخص شود قوانین و مقررات به صورت نادرستی به کار رفته است؛
- ۲- در صورتی که دادگاه اداری قضاوت کننده به صورت غیرقانونی تشکیل شده باشد؛
- ۳- در صورتی که قاضی به پیروی از قانون یا رأی قضایی باید از جریان دادخواهی اداری رفع صلاحیت می‌شده ولی هنوز در اتخاذ تصمیم دادگاه شرکت کند؛
- ۴- در صورتی که یک طرف درگیر در دادخواهی اداری از نماینده یا وکیل قانونی در جریان دادخواهی برخوردار نشده باشد؛
- ۵- در صورتی که قاضی شرکت کننده در اتخاذ تصمیم دادگاه از وظایف رسمی خود در ارتباط با دادخواهی، تخلفی نموده باشد و جرم جنایی مرتکب شده باشد؛

۶- در صورتی که ثابت شود مورد خاصی که در جریان دادخواهی به عنوان مدرک و مبنای قضاوت قرار گرفته است، تحریف شده یا به صورت متقلبانه‌ای تغییر داده شده است.

۷- در صورتی که قضاوت صورت گرفته بر شهادت دروغ، اظهارنظر کذب یا ترجمه نادرستی مبتنی باشد.

۸- در صورتی که قضاوت جنایی یا مدنی یا هر تصمیم دیگر یا اقدام اداری که مبنای قضاوت است توسط تصمیم قطعی بعدی یا از طریق اقدامی اداری تغییر داده شده باشد؛

۹- در صورتی که دادگاه در ارائه قضاوت اولیه‌اش، مودی را که می‌توانست نقش تعیین کننده‌ای در تأیید مدرکی ایفا کند مدنظر قرار ندهد.

۳-۳- نظام دادرسی مالیاتی فرانسه^۱

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.

۳-۳-۱- ملاحظات کلی در مورد روش رسیدگی

اختلافات مربوط به مالیات‌های غیرمستقیم در دادگاه‌های حقوقی و اختلافات مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در دادگاه‌های اداری رسیدگی می‌شود.

در مورد مالیات‌های غیرمستقیم، وقتی مودی مالیات خود را نمی‌پردازد و اعتراض دارد، برای او ابلاغی فرستاده می‌شود تا مالیات خود را تأدیه کند و او اعتراض خود را در این خصوص به مدیر کل مالیات‌ها ارائه می‌دهد و در صورتی که تصمیم مدیر کل مورد قبول مودی نباشد، مودی در دادگاه طرح دعوی می‌کند. در این صورت تحقیق و رسیدگی کتباً انجام می‌شود. امّا مودی یا دستگاه مالیاتی می‌تواند درباره درخواست کتبی خود شفاهاً نیز توضیح دهند و در صورت تمایل بدون دخالت وکیل مالیاتی از خود دفاع کنند و رأی صادره قطعی خواهد بود.

در مورد مالیات‌های مستقیم، تشریفات و روش رسیدگی منوط به تصمیم مدیر کل مالیات‌ها درباره تقاضای مودی است و این تصمیم به دادگاه‌های اداری ارجاع می‌شود. رسیدگی به آن دعاوی کتبی و

۱ - این زیر بخش از STIRN (1991), Le Conseil d'Etat, hachette, صفحات ۶۸-۴۳ اقتباس شده است.

محرمانه بوده، جنبه تفتیشی دارد و تا حدود زیادی بر مبنای عرف و عادت صورت می‌گیرد. کتبی بودن سبب می‌شود قاضی دقت بیشتری کند و حقوق شاکیان تضمین گردد. درخواست‌های مودیان دو نوع‌اند: یکی مربوط به خود مالیات است و دیگری تعقیب و وصول آن که رسیدگی به درخواست‌های نوع اول کاملاً در صلاحیت دادگاه‌های اداری است در حالی که درخواست‌های نوع دوم جنبه حقوقی دارند در دادگاه‌های غیراداری هم رسیدگی می‌شوند.

۳-۳-۲- ملاحظات کلی در مورد درخواست‌ها و اعتراضات مودیان

اختیارات قانونی، از یافتن مال مشمول مالیات تا محاسبه و وصول مالیات اعمال می‌شود و در طول این جریان مودی حق دارد از حقوق خود دفاع کند. درخواست‌های مربوط به مالیات‌های مستقیم باید به اداره کل مالیات‌های مستقیم تسلیم شود و مودی در صورتی می‌تواند به دادگاه اداری مراجعه کند که جواب و تصمیم مدیر کل او را قانع نکرده باشد.

همچنین، در کنار دادگاه‌های رسیدگی به دعاوی مالیاتی، راه‌های دیگری قبل از تشخیص مالیات پیش‌بینی شده است که جنبه کدخدانمشی و رفع اختلاف دارد و به عهده کمیسیون‌های اداری است. در هر بخش یک کمیسیون اداری در مورد مالیات‌های مستقیم وجود دارد که به ممیز مالیاتی در ارزیابی املاک و طبقه‌بندی بهره‌برداری‌های کشاورزی یاری می‌دهد و وظیفه‌اش از این حد تجاوز نمی‌کند و در ارزیابی درآمد مشمول مالیات نقشی ندارد.^۱

۳-۳-۳- رأی دادگاه اداری

رأی دادگاه اداری در مورد تقاضای مودی راجع به عدم شمول مالیات یا تخفیف، قطعی و غیرقابل اعتراض است. این رأی از طریق اداره کل مالیات‌های مستقیم به مودی ابلاغ می‌شود و باید بلافاصله اجرا گردد. اگر نظر دستگاه مالیاتی رد شده باشد، مدیر کل دستگاه باید تخفیف لازم را به مودی بدهد و بهره مبلغ مذکور را هم طبق مقررات بپردازد و اگر حکم به نفع دستگاه مالیاتی داده شود، بر عهده مودی است که خود را فوراً با حکم صادره تطبیق دهد. اجرای این حکم اشکالی را برای مودی به وجود نمی‌آورد زیرا وی قبل از تسلیم شکایت ناگزیر بوده مالیات مقرر را بپردازد و رأی، مالیات پرداخت شده را تأیید می‌کند. ولی اگر مودی قبلاً تقاضای تعلیق وصول آن را کرده باشد پس از صدور رأی باید مبلغ بیشتری بابت این تأخیر و علاوه بر اصل مالیات بپردازد.

۱- در این خصوص به Bouvier M.(2001), Introduction au droit fiscal general et a la theorie de, l'impot, صفحات ۱۳۲-۹۹ رجوع نمایید.

۳-۳-۴- روش تجدیدنظر

در مورد آرای دادگاه‌های اداری می‌توان به شورای دولتی پژوهش خواهی کرد مگر در مورد پرداخت مالیاتی که بدون استحقاق معلق مانده باشد، که در این صورت دادگاه اداری می‌تواند حقوق و مالیات‌های مورد اعتراض غیرمنطقی را با مبلغی اضافه مورد رأی قرار دهد. این رأی قابل تجدید نیست. در مورد جریان رسیدگی، مودی باید ظرف ۲ ماه تقاضای تجدیدنظر را تسلیم کند. در شورای دولتی یا دیوان کشور حضور وکیل اجباری نیست.

به موجب قانون مالیات‌های مستقیم، وزیر دارایی می‌تواند از آرای دادگاه‌های اداری و در مورد مالیات‌های مستقیم و عوارضی که دستگاه مالیات مستقیم تشخیص می‌دهد، تقاضای تجدیدنظر کند. در این جا، در مرحله اول رسیدگی وزیر دارایی طرف دعوی نیست. اما وقتی رأی طبق نظر مودی صادر یابد، حتی اگر موافق نظر مدیرکل مالیات‌ها هم باشد، وزیر دارایی اختیار تجدیدنظر خواهی دارد. به منظور سرعت عمل در صدور رأی و به خصوص جبران تأخیری که ممکن است از ناحیه دستگاه مالیاتی باشد، مقررات خاصی برای مراجعه به شورای دولتی وضع شده است. آغاز مهلت تجدیدنظر خواهی برای وزارت دارایی از روزی است که پرونده به وزارت‌خانه رسیده یا روزی که رأی صادره به آن ابلاغ شده است و شورای دولتی ممکن است استثنائاً آن را طی یک مهلت ۴ ماهه تمدید کند. اگر متقاضی این روند را رعایت نکند، چنین برداشت خواهد شد که از اعتراض خود عدول کرده و یا اگر طرف مدعی است چنین تلقی می‌شود که از رأی ناراضی است.

۳-۳-۵- اجرای رأی

شورای دولتی تنها به ابطال رأی مورد اعتراض قناعت نمی‌کند بلکه می‌تواند نسبت به ماهیت دعوی نیز رسیدگی کند. این وضع در تمام موارد مصداق ندارد. زیرا اگر شورای دولتی امری خلاف قانون یا تشریفات آن را ملاحظه کند که در نتیجه آن یکی از طرفین از استفاده از حقوق خویش در بهره‌گیری از دو مرحله رسیدگی محروم شود، رأی را فسخ و پرونده را اعاده می‌دهد تا مجدداً رسیدگی شود. رأی شورای دولتی علنی است مگر آنکه اسرار مالیاتی به نحو دیگری اقتضاء کند. این رأی قطعی است و خاتمه دهنده دعوی است اما ممکن است به علت احراز وجود برخی اوراق تقلبی یا تحصیل مدارک جدید، مجدداً در شورا طرح و رسیدگی گردد.^۱

۱- برای مطالعه کلی در این خصوص به DUVRGER M. (1982), Elements de fiscalite, PUF رجوع نمایید.

۳-۴- نظام دادرسی مالیاتی استرالیا^۱

در نظام مالیاتی کشور استرالیا، مودیان مالیاتی می‌توانند به تصمیمات اداره مالیات اعتراض کنند. منتهی مودی مجاز نیست که در هر موردی اقدام به اعتراض کند. عمده‌ترین مواردی که مودی مجاز به اعتراض است، عبارتند از:

- عدم پذیرش ارزیابی ممیز مالیاتی (یا عدم پذیرش برگ مالیاتی متمم یا تعدیل یافته)؛
- اختلاف نظر در مورد تفسیر قانون توسط مرجع مالیاتی؛
- تردید در زمینه تفسیر شخص مودی^۲ از قانون.

در موارد فوق، شخص مودی یا شخص دیگری به نمایندگی از وی می‌تواند کتباً به تصمیمات حوزه مالیاتی اعتراض نماید. در عین حال، اداره مالیات استرالیا همواره به مودیان مالیاتی توصیه می‌کند که قبل از تسلیم اعتراض کتبی، به حوزه مالیاتی مربوطه مراجعه نموده و نسبت به گرفتن مشاوره مالیاتی از ممیزان مالیاتی یا مشاوران مالیاتی اقدام نمایند. مشاوره قبل از اعتراض صرفاً یک فرآیند توصیه‌ای است و در توالی امر دادرسی قرار نداشته و به تعدیل درآمد و مالیات مودی منتهی نمی‌شود و بیشتر برای رفع سوء تفاهات احتمالی است.

مسئله مهمی که در اینجا مورد نظر است، آن است که اعتراض به مبانی تشخیص مالیات لزوماً می‌باید توأم با ارائه مستندات مربوطه در لحظه 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 مودی نسبت به آن معترض است، صراحتاً باید در برگه شکایت قید گردیده باشند.

مسئله مهم دیگر آن است که برای موارد اعتراض متفاوت، ضرب‌الأجل‌های قانونی متفاوتی مدنظر قرار می‌گیرد. اولاً، با توجه به اصل تمایز برخورد با مودیان مختلف (مودیان بزرگ، متوسط، یا کوچک) مهلت قانونی اعتراض متفاوت است. مثلاً مودیان کوچک در اعتراض به برگ مالیات اولیه تنها ۲ سال

۱- مطالب این زیربخش از پروفایل راهنمای دادرسی مالیاتی اداره مالیات استرالیا به نشانی www.ato.gov.au اقتباس گردیده است.

۲- منظور از تفسیر شخص مودی آن است که وی ممکن است در اعتراض خود قید نماید که رفتار مالیاتی اش منبعث از تفسیر وی از فلان حکم قانونی بوده است و خواهان ارجاع پرونده 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 غیرعادلانه و ناخواسته جلوه دهد تا مشمول پرداخت جریمه‌های مالیاتی کمتر و تحمل مجازات‌های کمتری گردد.

فرصت اعتراض دارند در حالی که سایر مودیان ۴ سال برای این کار فرصت خواهند داشت. ثانیاً، بسته به نوع اعتراض، مهلت زمانی متفاوتی مدنظر 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 مودیان مالیاتی (اعم از مودیان کوچک، متوسط و بزرگ) برای اعتراض به این نوع برگ مالیاتی تنها ۶۰ روز فرصت دارند. در عین حال، ترتیبی اتخاذ گردیده است که حتی پس از مهلت مقرر قانونی نیز فرصت اعتراض وجود خواهد داشت منوط به اینکه مودی کتباً درخواست نماید و توجیه قابل قبولی برای تأخیر در اعتراض ارائه دهد. دستگاه مالیاتی مجاز خواهد بود با قبول درخواست تمدید مهلت اعتراض مودی، پروندهٔ امر را جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع دهد اما حتی در صورت رد درخواست تمدید مهلت اعتراض مودی، وی می‌تواند تقاضا کند که پروندهٔ مورد اختلاف رأساً جهت رسیدگی به دیوان شکایات اداری^۱ (قابل مقایسه با دیوان عدالت اداری در ایران) ارجاع گردد.

مورد قابل ذکر دیگر آن است که جهت تسلیم اعتراض، مودی 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^۲ برای رسیدگی به انواع مختلف اعتراض، مهلت‌های رسیدگی متفاوتی دارد. مثلاً اگر مودی مالیاتی به اظهارنظرهای موردی^۳ اعتراض نموده باشد، کمیسیون ۲۸ روز فرصت رسیدگی دارد در حالی که برای رسیدگی به سایر انواع اعتراض، ۵۶ 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 مودی 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:

1. Administrative Appeals Tribunal

2. Commissions

۳- ruling: عبارت است از اظهارنظرها و تصمیمات مرجع مالیاتی در خصوص مسائل و واقعیات پرونده که در جریان رسیدگی یا به عنوان پاسخ به نظرخواهی مودی اعلام می‌شود.

- 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 می‌کند. طبیعتاً کمیسیونهای^۲ کمیسیون رسیدگی به شکایات، شخصیت‌های مستقل به معنای حقوقی کلمه، به شمار نمی‌آیند و در زمره کارکنان سازمان قرار دارند اما کمیسیونهای دیوان شکایات اداری مستقل بوده و ارتباط سازمانی با دستگاه مالیاتی ندارند.

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

۴- نتیجه‌گیری

به منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زود هنگام و وصول به موقع آن باید فرایندهای مالیاتی به گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد به عبارت بهتر ساز و کاری طراحی شود که تعداد بیشتری از اظهارنامه‌های تسلیمی مودیان مورد قبول واقع شود. این امر در سایه شفاف سازی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی، ترویج فرهنگ مالیاتی، طراحی شبکه اطلاعات جامع مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای قوی قابل تحقق خواهد بود.

دادرسی مالیاتی در کشور انگلستان هم از نظر شکلی و هم از نظر آیینی کاملاً برون سازمانی و زیر نظر قوه قضاییه می باشد لیکن در کشور فرانسه این دادرسی هم درون سازمانی و هم برون سازمانی می باشد و هر دو زیر نظر قوه مجریه بوده و قوه قضاییه در آن دخالتی ندارد. دادرسی مالیاتی در کشورهای ایران، چین و استرالیا هم درون سازمانی و هم برون سازمانی است و مرجع برون سازمانی زیر نظر قوه قضاییه است.

علی‌رغم پیش‌بینی مراحل و مراجع متعدد برای دادرسی مالیاتی، به دلیل ضعف‌ها و نارسایی‌های قانونی و اجرایی نظیر محدودیت‌های حق دادخواهی، عدم استقلال و بی‌طرفی اکثریت مراجع مذکور،

۱- در مرحله دادرسی درون سازمانی، دستگاه مالیاتی رأساً و مستقیماً در پذیرش و رد اعتراض مودیان مالیاتی دخالت دارد.

مشکلات مربوط به علنی و حضوری نبودن دادرسی و اطاله دادرسی هنوز با دادرسی عادلانه فاصله زیادی داریم.

امید است در اصلاحیه بعدی قانون مالیات‌های مستقیم با پیش‌بینی استقلال بخش دادرسی مالیاتی از بخش تشخیص (اصل استقلال هم شامل استقلال ساختاری و هم شامل استقلال آیینی مرجع دادرسی است که از اصول اساسی دادرسی منصفانه نیز می‌باشد)، شفاف‌سازی فرایندهای دادرسی مالیاتی، استاندارد نمودن روش‌های اجرایی، نظام‌مند نمودن روش‌های رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی، افزایش هزینه اعتراض به ویژه برای مودیانی که به قصد تطویل در پرداخت مالیات اعتراض می‌نمایند و تهیه دستورالعمل‌های مورد نیاز و نیز تغییر روش‌های اجرایی منسوخ، گامی در جهت اجرای دادرسی عادلانه مالیاتی برداشته شود. بدیهی است استفاده از تجارب اجرایی سایر کشورها می‌تواند ما را در نیل به این مهم یاری نماید.

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- عباسی، عبدالله؛ مالکی مقدم، هوشنگ(۱۳۸۲)، حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، قم، انتشارات خانه خرد.
- ۴- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
- ۵- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن تا پایان ۱۳۸۸.
- ۶- قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷.
- ۷- قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، مصوب ۱۳۹۰.
- ۸- قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده ۲۴۷ به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن.
- ۹- منصور، جهانگیر(۱۳۸۳)، قوانین و مقررات آیین دادرسی مدنی، تهران، نشر دوران.
- ۱۰- رستمی، ولی(۱۳۹۰)، مالیه عمومی، تهران، نشر میزان، چاپ اول.
- ۱۱- رستمی، ولی، و همکاران(۱۳۸۸)، دادرسی عادلانه در مراجع اختصاصی اداری ایران، تهران، نشر گرایش.
- ۱۲- موسی‌زاده، رضا(۱۳۸۶)، حقوق اداری (۱-۲)، کلیات و ایران، تهران، نشر میزان.
- ۱۳- کاترین الیوت و کاترین ورنون، نظام حقوقی فرانسه، ترجمه صفر بیگ‌زاده، مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۸۲.
- ۱۴- طاهری تاری، میرمحسن(۱۳۹۰)، اصل برابری و عدالت مالیاتی و آئینه حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، تهران، موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی.
- ۱۵- طیبی توکل، حسن(۱۳۸۹)، مجموعه آرای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، تهران، انتشارات دادرسی.
- ۱۶- سازمان امور مالیاتی کشور، مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد اول، سال ۱۳۸۸.
- ۱۷- سازمان امور مالیاتی کشور، مطالعه تطبیقی نظام‌های مالیاتی در برخی کشورهای منتخب، سال ۱۳۹۲.

۱۸- کریمی، حسین علی (۱۳۹۱)، موازین حقوق مالیاتی در آراء دیوان عدالت اداری، تهران، انتشارات جاودانه.

۱۹- شکورپور شقلان، حسین (۱۳۸۳)، تحولات آیین دادرسی مالیاتی ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی.

۲۰- خسروی، احمد (۱۳۸۸)، جایگاه اصل دادرسی عادلانه در حل اختلاف مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه علامه طباطبائی.

۲۱- رفیع، محمدرضا، بررسی تحلیلی نظام رسیدگی به اختلافات مراجع تشخیص سازمان امور مالیاتی با مودیان در قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۲، ۱۳۸۳/۱۱/۲۷، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه آزاد تهران مرکزی.

۲۲- عبادپور، بهرام (۱۳۷۹)، شناسایی موانع قانونی و اجرایی موجود در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی جهت تسهیل وصول مالیات، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق، دانشگاه امام صادق (ع).

۲۳- عبدالحسین، ابوالقاسم (۱۳۷۶)، آیین رسیدگی به اختلافات مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه تهران.

۲۴- هداوند، مهدی (۱۳۷۸)، دادگاه‌های اختصاصی اداری در حقوق ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی.

۲۶- هداوند، مهدی (۱۳۸۶)، نظارت قضایی بر اعمال اداری از منظر حکمرانی خوب، رساله دکتری حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی.

۲۷- عاشق معلی، فرخنده (۱۳۸۵)، اجرای احکام دادگاه‌های اداری، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشکده حقوق دانشگاه آزاد واحد مرکز.

۲۸- کاوه، الهه (۱۳۸۵)، مراجع غیر قضایی اداری و نظارت بر آن‌ها، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه تهران.

29. BERTUCCI j.Y.(2006), La cour des comptes, Gallimard, Paris.

30. BOUVIER M. (2001), Introduction are droit fiscal general et a la theories de l'impot, 4e edition, L.G.D.J. Paris,.

31. Cour des comptes, Resultats et gestion budgetaire de l'Etat, La documentation francaises, paris, 2010.

32. DUVERGER M, Elements de fiscalite, PUF, 5 edition, Paris, 1982.
33. Taxation and Tariff committee, Ministry of Finance, the Republic of china (2004), Guide to ROC Taxes. China: Ministry of Finance.
34. Morse, Geoffrey and David Williams (2000) Devises: Principles of Tax Law, London: sweet and Maxwell.
35. STIRN(1991), Le Conseil d' E tat, hachette, Paris.
36. Hawke N, Parpworth N, (1998), Introduction to Administrative law, London: Cavendish pub.