تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری- قضایی) ایران و آمریکا

مصطفی باقری[1]
منوچهر توسلی نایینی[2]
محمد دالمن پور[3]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۲/۹، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۲۱

چکیده

در ایران دعاوی مالیاتی در دادگاه‌های اداری زیر نظر قوه مجریه رسیدگی می‌شود. در آمریکا رسیدگی اداری، دادگاه مالیاتی، دادگاه‌های عمومی دادگستری شامل دادگاه منطقه‌ای و دادگاه دعاوی فدرال صالح برای دعاوی مالیاتی هستند. رسیدگی اداری با بهره‌گیری از شیوه‌های جایگزین حل اختلاف برای مسائل کم اهمیت و دادگاه مالیاتی و سایر مراجع دادگستری عمومی برای رسیدگی به امور مهم و با آئین دادرسی مدون تشکیل شده‌اند. ایجاد چنین ساختاری در امر دادرسی مالیاتی، موجب شده که نظام دادرسی مالیاتی آمریکا با بهره‌گیری از روش‌های نوین حل اختلاف اداری در داخل سازمان مالیاتی و دادگاه مالیاتی به عنوان مرجع تخصصی برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی در کنار مراجع دادگستری عمومی، انتخابهای متعددی را پیش‌روی مؤدیان مالیاتی برای طرح دعاوی قرار دهد. هر چند امکان انتخابهای متعدد برای طرح دعاوی موجب سردرگمی شهروندان می‌گردد، لیکن ایجاد مراکز مشاوره‌ای و حمایتی از مؤدیان، وجود دادگاه‌های مختلف با هزینه‌های متفاوت و مزایای گوناگون را می‌توان از مزایا و نقاط قوت سیستم حل اختلاف آن محسوب کرد. در نظام مالیاتی ایران انحصار دادگاه‌های اداری مالیاتی به عنوان هیأت حل اختلاف مالیاتی و آنهم زیر نظر سازمان مالیاتی شائبه عدم استقلال دادگاه اداری و نقض اصل بیطرفی را دامن می‌زند.

واژه‌های کلیدی: آئین دادرسی مالیاتی، سیستم حل اختلاف مالیاتی، مراجع حل اختلاف مالیاتی ایران، مراجع حل اختلاف مالیاتی آمریکا

۱. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، واحد اصفهان (خوراسگان) دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. mbbagheri@yahoo.com
۲. دانشیار گروه حقوق، دانشگاه علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، ایران (نویسنده مسئول). Tavassoli@ase.ui.ac.ir
۳. استادیار گروه آموزش مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران. dalmanpour@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

۱- مقدمه

برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی بین دولت و مردم در نظام‌های حقوقی دنیا عمدتاً دو روش اصلی وجود دارد :
الف) تشکیل دادگاه‌های اداری زیر نظر قوه مجریه با هدف حل سریع و بدون تشریفات دادرسی.
ب) ورود دادگاه‌های عمومی به این قبیل دعاوی با هدف رعایت اصول دادرسی و تشریفات سنگین آیین دادرسی و دریافت هزینه‌های رسیدگی (طباطبائی مؤتمنی، ۱۳۸۴: ۴۰۲ ؛ ابوالحمد،۱۳۷۰ : ۵۷۱).

در امور مالیاتی با لحاظ اصل سرعت در وصول مالیات و ارتقای کارایی نظام مالیاتی، اصل بر حل اختلاف در درون سازمان مالیاتی است. اختلاف باید به‌گونه‌ای منصفانه، به هنگام و مؤثر حل و فصل گردد. مراجع تجدید نظر اداری پیش بینی و مؤدی در مهلت معقولانه امکان مراجعه به آنها را باید داشته باشد. این مراجع بایستی به کلی مستقل از دیگر واحدهای سازمان مالیاتی باشد. اگر چنانچه باز اختلاف پابرجا باشد، امکان مراجعه به دادگاه‌های ویژه و یا عمومی بایستی وجود داشته باشد. برخی نظامها قضاوت مالیاتی را در دادگاه‌های عمومی و برخی در دادگاه‌های ویژه پیش‌بینی کرده‌اند (ثورونی، ۱۳۸۲ : ۱۸۴). در این مقاله با بررسی ساختار مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی ایران و آمریکا و بررسی مختصر آنها در انتها نتیجه‌گیری و طرح پیشنهاد هایی را برای اصلاح ساختار نظام دادرسی مالیاتی ایران با برداشت از نظام دادرسی مالیاتی آمریکا ارائه می‌نماییم.

۲- سیستم حل اختلاف مالیاتی ایران

در قوانین مالیاتی ایران برای رسیدگی به اختلافات بین مردم و دولت در امور مالیاتی دادگاه اداری تأسیس گردیده است و نظارت قضایی بر مراجع مذکور از طریق دیوان عدالت اداری انجام می‌گیرد. در این سیستم دو روش رسیدگی آنهم در داخل سازمان مالیاتی قابل مشاهده است.

۲-۱- مرجع رسیدگی اداری

رئیس امور مالیاتی: بر اساس ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم، رئیس امور مالیاتی در صورت مراجعه مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه مؤظف است به اعتراض نامبرده رسیدگی و اتخاذ تصمیم نماید. این نوع رسیدگی به اختلافات، یک عمل کاملاً اداری محسوب می‌شود. مقام صالح اداری در اینجا به عنوان ناظر بر عملکرد مجموعه تحت سرپرستی خود، حسب درخواست مؤدی مالیاتی، مجدداً فرایند و اعمال مأمورین زیردست خود را بررسی و چنانچه حسب مقررات تجدیدنظر در این اعمال لازم باشد، اقدام می‌نماید.

۲-۲- مراجع شبه قضایی

هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی

ماده ۲۴۴ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر داشته است «مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است».

هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه عضو به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱- نماینده سازمان امور مالیاتی کشور

۲- قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته

۳- نماینده از اتاق بازرگانی، صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداری رسمی ایرانی یا مجامع حرفه‌ای یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی.

این هیأت وظیفه دارد به اعتراضات مؤدیان که به‌طور مستقیم و یا از طریق رئیس امور مالیاتی ارجاع شده است به اتفاق تمام اعضا، رسیدگی و اتخاذ تصمیم نماید.

هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر

بر اساس ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجرا است، مگر این که ظرف ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی براساس ماده ۲۰۳ قانون مذکور و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرارگیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف تجدیدنظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد. ترکیب اعضای هیأت تجدید نظر مانند هیأت بدوی است.

شورای‌عالی مالیاتی

بر اساس ماده ۲۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم شورای عالی مالیاتی مرکب است از ۲۵ نفر عضو واجد شرایط قانونی. این شورا دارای دو رکن اصلی هیأت عمومی و شعبات شورا است. شورای‌عالی مالیاتی دارای ۸ شعبه و هر شعبه مرکب از سه نفر است. رأی شعبه با اکثریت مناط اعتباراست. رئیس و اعضای شعب از طرف رئیس شورای عالی مالیاتی منصوب می‌شوند. بر اساس تصریح ماده ۲۵۵ قانون مذکور اهم وظایف و اختیارات شعب شورای عالی مالیاتی عبارت است :

رسیدگی به آرای قطعی هیأتهای حل اختلاف مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوع یا نقص رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی واقع شده باشد. شورای عالی مالیاتی یک مرجع عالی اداری است که بر اساس شرح وظایف مذکور در رأس مراجع دادرسی مالیاتی قرار دارد و نسبت به رسیدگی شکلی به اعتراض آرای هیأت حل اختلاف تجدیدنظر اقدام می‌نماید.

مؤدیان و مأموران مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعی با نقص رسیدگی با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند (تبصره ۴ ماده ۲۴۷ و ماده۲۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم).

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

هیأت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم

هیأتی است مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی که حسب ارجاع وزیر به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات رسیدگی می‌نماید. رأی هیأت به اکثریت آرا قطعی صادر و لازم‌الاجراست.

۲-۳- قضاوت مالیاتی در ایران

علاوه بر مراجع مذکور، نهاد دیوان عدالت اداری زیر نظر قوه قضائیه بر عملکرد دادگاه‌های اداری و شبه قضایی نظارت عالیه دارد، لذا آرای مراجع حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر و شورای‌عالی مالیاتی و هیأت ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم قابل شکایت در دیوان عدالت اداری می‌باشد، با این تفاوت که در اینجا رسیدگی دیوان عدالت اداری رسیدگی شکلی است و صرفاً پس از فرایند پیچیده امکان رسیدگی ماهوی در دیوان فراهم گردیده است.

۳- سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا

دادگاه صالح برای رسیدگی به اختلاف مالیاتی براساس پرداخت یا عدم پرداخت مالیات متفاوت است. هر دعوی مالیاتی در ایالات متحده می‌تواند در هر یک از سطوح فدرال، ایالتی، محلی ایجاد شود. هر یک از ۵۰ ایالت و بسیاری از نقاط درونی هر یک از ایالات دارای مجموعه‌ای از قوانین و قواعد مالیاتی و همچنین قوانین رسیدگی به اختلاف مالیاتی می باشند[1]. لیکن تمرکز ما در این تحقیق بر روی قوانین و مراجع دادرسی فدرال می‌باشد. در سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا رسیدگی اداری ذیل قوه مجریه و در داخل سازمان درآمد ملی آمریکا انجام می‌گیرد و به‌علاوه دادگاه‌های ویژه‌ای در امور مالیاتی ذیل قوه قضائیه تشکیل شده که در کنار مراجع عمومی دادگستری به شکایات ناشی از امور مالیاتی رسیدگی می‌نمایند. بدین ترتیب در سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا چندین نقطه دسترسی ساختاری برای مراجعه معترضان طراحی گردیده است (جان، ۲۰۱۶:۱۷۶).

براساس قانون مالیات بردرآمد مصوب ۱۹۸۶ میلادی مراجع دادرسی مالیاتی فدرال عبارتند از :

۱) مراجع اداری

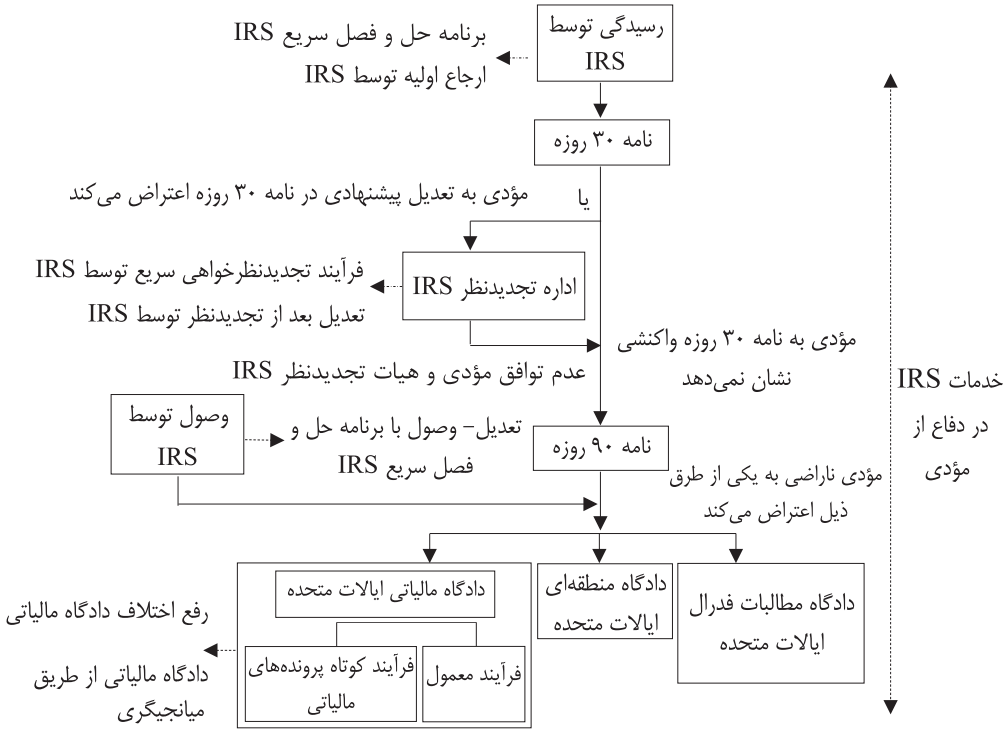
۲) مراجع قضایی

برای هر دو دادرسی اداری و قضایی سازوکارهای قانونی و اجرایی تدوین شده است. نظام دادرسی مالیاتی قضایی در قالب دادگاه مالیاتی و دادگاه‌های عمومی دادگستری و بر اساس مقررات آئین دادرسی قضایی انجام می‌گیرد. نظام دادرسی اداری مالیاتی علاوه بر تبعیت از مقررات دادرسی اداری (APA)[2] با عنایت به اهمیت مالیات در آمریکا دارای مقررات ویژه و خاص خود است که در ادامه مروری بر آنها خواهیم داشت (سرتیپور : ۱۳۵۱، ۶۵ و والکر و هوفر، ۲۰۱۴ :۲۲۱) شکل زیر سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا را نشان می‌دهد (جان، ۲۰۱۶:۱۵۸).

1. www.us tax court.gov
2. Administrative Procedure Act

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

شکل (۱) - شفاف‌سازی رفع اختلاف مالیاتی ایالات متحده



منبع: (جان، ۲۰۰۶ :۱۵۸)

۴- دادرسی اداری مالیاتی آمریکا

مرجع اداری در داخل سازمان درآمد ملی آمریکا (IRS) مستقر می‌باشد. دو رکن اساسی آن عبارتند از مقام ناظر[1] و دفتر تجدید نظر سازمان مالیاتی وظیفه اصلی این دو رکن بازبینی اداری[2] درخواستها و شکایات مؤدیان مالیاتی را برعهده دارد. اگر پرونده مؤدی مالیاتی برای رسیدگی انتخاب شده باشد می‌بایست به اطلاع وی رسیده و مؤدی می‌تواند تقاضا کند که موارد اختلاف در یک جلسه اداری با مقامات محلی اداره مالیاتی که عهده‌دار رسیدگی است مورد بررسی قرار گیرد. نتیجه جلسه رسیدگی توسط یک اطلاعیه برای پرداخت مالیات با تعیین

1. Supervisor
2. Administrative Review

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

مهلت ۳۰ روزه به وی ارسال می‌گردد. اگر مؤدی به نظر مقامات محلی معترض باشد و حاضر به پرداخت مالیات نگردد در مهلت ۳۰ روز مذکور می‌تواند تقاضای برگزاری جلسه مذاکره با دفتر مدیر منطقه را ارائه کند. این مقام دارای اختیار لازم از کمیسیون درآمد داخلی کنگره برای حل اختلاف است و پس از رسیدگی چنانچه توافقی حاصل نشود به مؤدی مالیاتی اخطار کمبود ارسال می‌شود و مؤدی ظرف ۹۰ روز از تاریخ اعلامیه مذکور می‌تواند جهت حل و فصل به مرجع قضایی مراجعه نماید (جان، ۲۰۱۶: ۱۵۶). فرایند اداری رسیدگی به اختلاف مالیاتی دارای روش‌های رسیدگی متنوعی است که به شیوه های جایگزین حل اختلاف[1] موسوم هستند و از سوی سازمان مالیاتی پیشنهاد می‌گردند. این راه‌حل‌ها عبارتند از :

۱) راه‌حل سریع : یک راه‌حل، برای حل مشکلات حسابرسی در طول فرایندرسیدگی است. مؤدیان مالیاتی می‌توانند از روش ارزیابی و مهارت‌های میانجیگری اداره تجدیدنظر برای کم کردن روند کلی رسیدگی استفاده کنند.

۲) میانجیگری سریع : در این روش که برای حل و فصل اختلافات تشخیص و وصول مالیات مورد استفاده قرار می‌گیرد فرصتی به مؤدی و سازمان مالیاتی داده می‌شود تا اختلاف موجود را از طریق مأمور درخواست تجدیدنظر IRS که به عنوان یک طرف خنثی و بی‌طرف است حل و فصل نماید. این مأمور مقام ناظر[2] نامیده می‌شود.

۳) مؤدیان مالیاتی می‌توانند از پرسنل بازرسی و مجموعه‌های شبیه آن در IRS تقاضا نموده که در قالب فرایند ارجاع اولیه نسبت به موضوعی که قبلاً بررسی شده، مجدداً ورود نماید.[3]

۴) پس از تجدیدنظر به شرح مذکور اگر هنوز اختلافاتی باقی مانده باشد که در بررسی‌های اولیه رفع نشود، میانجیگری توسط خدمات یک واسطه مالیاتی (مانند مشاور، وکیل، حسابدار و ...) به عنوان شخص ثالث بی‌طرف امکان‌پذیر است. این فرد واسط در این‌جا نقش مذاکره‌کننده را عهده‌دار است و سعی در حل و فصل اختلاف با مذاکره با مقامات مالیاتی را با استناد به اصول و قوانین مالیاتی دارد. در اینجا این واسطه به عنوان تسهیل‌کننده عمل می‌کند و اختیار و قدرت تصمیم‌گیری ندارد.

۵) داوری برای موارد خاص در اداره تجدیدنظر IRS پیش‌بینی گردیده است. این فرایند بر اساس برنامه داوری اداره می‌گردد. این برنامه به طور کلی برای مواردی است که در آن تعداد محدودی از مسائل حقوقی پس از بحث و گفتگو با اداره تجدیدنظر حل و فصل نشده است. ادعاهای اداره تجدیدنظر و

1. Alternative Dispute Resolution

2. Supervisor

۳. این مأمورین، شبیه مأمورین دادستانی انتظامی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران هستند، لیکن دامنه نظارت و تصمیم‌گیری آنان بسیار فراتر از نظام مالیاتی ایران است.

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

مؤدی مالیاتی با یافته‌های داور از موضوع محدود می‌شوند. در روند داوری از خدمات یک داور متخصص از طریق اداره تجدیدنظر که ممکن است شخص حقیقی یا یک سازمان خارجی تخصصی باشد استفاده می‌گردد[1]. این روشهای حل اختلاف جایگزین اصطلاحی است برای تمامی فرایندهای حل اختلاف به استثنای فرایند قضایی. فرایندی که در آن یک شخص (حقیقی یا حقوقی) بی‌طرف به طرفین یک اختلاف برای حل مسائل بین آنها کمک می کند (جان، ۲۰۱۶ :۱۳). از مزایای این روش دادرسی اداری مالیات حل و فصل اختلافات به صورت غیرتشریفاتی، دوستانه و سریع می‌باشد.

دادرسی اداری مالیات در آمریکا هر چند به طریقی غیرتشریفاتی و ارتباط مستمر و ملموس با مؤدی سپری می‌گردد. لیکن موارد اساسی برای رسیدگی عادلانه یعنی داشتن آیین دادرسی رسیدگی و رعایت استانداردهای (APA) از الزامات آن می‌باشد. این الزامات در مجموعه قوانین مالیاتی مربوط به حقوق مؤدیان درج و تصویب شده‌اند.[2] (بهرامی، ۱۳۹۰: ۹۲ و ۲۷ : هوفر و واکر، ۲۰۱۴: ۲۲۵).

۵-گزینه‌های دادرسی قضایی مالیاتی

دیدیم که در نظام‌های حقوقی دنیا رسیدگی به اختلافات مالیاتی در مراجع دادگستری نیز امری پذیرفته شده و رایج است، لیکن نحوه طرح و ورود دادگاه‌های دادگستری به این امر دارای روش‌های گوناگون و متنوعی می‌باشد که مختصراً موضوع را در سیستم حل اختلاف مالیاتی ایران و آمریکا بررسی می‌کنیم (وایت هد، ۲۰۱۹ :۷).

۵-۱- رسیدگی قضایی به دعاوی مالیاتی در حقوق ایران

دیدیم که حقوق ایران رسیدگی به دعاوی مالیاتی را در صلاحیت مراجع شبه قضایی قرار داده است. این مراجع، هر چند دادگاه (اداری) محسوب می‌شوند، لیکن مربوط به مراجع قضایی دادگستری عمومی نبوده و زیر نظر قوه مجریه سازماندهی و اداره می‌گردند. برای نظارت قضایی طبق اصل ۱۷۳ قانون اساسی نهاد دیوان عدالت اداری زیر نظر قوه قضائیه پیش‌بینی شده است. بر اساس این اصل، به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا 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. بر اساس ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲/۳/۲۵ صلاحیت و حدود اختیارات دیوان به قرار زیر است:

رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری و

1. www.praticallaw.com
2. Taxpayer Bill of Rights Approved in 1988

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی، منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها است.

دیوان عدالت اداری به عنوان یک مرجع قضایی ذیل قوه قضائیه، از لحاظ شکلی نظارت بر اجرای قوانین و مقررات و آرای صادره از مراجع شبه قضایی مالیاتی را بر عهده دارد. بر اساس ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم چنانچه براساس نظر شعبه دیوان عدالت اداری شکایت مؤدی مالیاتی وارد تشخیص داده شود، ضمن نقض رأی مورد شکایت (آرای هیأت حل اختلاف بدوی، تجدید نظر، شورای‌عالی مالیاتی، هیأت ۲۵۱ مکرر) مراتب جهت رسیدگی مجدد ماهوی به هیأت اصطلاحاً همعرض ارجاع می‌گردد. این هیأت مکلف است با رعایت نظر شعبه دیوان عدالت اداری رسیدگی و رأی مقتضی را صادر نماید. چنانچه از این رأی و یا تصمیم متخذه مجدداً شکایت شود، شکایت به همان شعبه دیوان عدالت اداری ارجاع می‌شود و در صورت تشخیص مغایرت تصمیم با رأی یا قانون، شعبه مذکور پس از نقض و اخذ نظر مشاورین موضوع ماده ۷ قانون دیوان عدالت اداری مبادرت به صدور رأی ماهوی می‌نماید (ماده ۶۳ قانون دیوان عدالت اداری) : پس بدین ترتیب امکان رسیدگی ماهوی در شعبه دیوان با فرایند پیچیده فراهم می‌شود. مهلت اعتراض به دیوان برای اشخاص داخل کشور سه ماه و برای افراد مقیم خارج از کشور شش ماه از تاریخ ابلاغ رأی یا تصمیم قطعی مرجع مربوط است.

۵-۲- رسیدگی قضایی به دعاوی مالیاتی در حقوق آمریکا

حجم و پراکندگی و تعداد زیاد مؤدیان مالیاتی و پرونده‌های مورد نیاز برای رسیدگی باعث می‌شود گاهی اشتباهات به دلایل سهوی و خطا رخ دهد. برای کاهش این امر سازمان درآمد داخلی آمریکا از روش‌های مختلف بهره گرفته و با به‌کارگیری نیروهای متخصص سعی در کاهش خطاها و اشتباهات دارد. از طرفی پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و سردرگمی مؤدیان در بهره‌برداری از بهترین روش‌ها و مقررات برای انجام وظایف و تکالیف خود در این زمینه بر میزان خطاها و اشتباهات می‌افزاید. برای اینکه از انجام اشتباهات جلوگیری شود، با روش مکاتبه و صدور اخطارهای رفع نقص و اعلامیه کمبود، مؤدیان از وضعیت ابرازی و نتیجه بررسی مطلع می‌شوند و می‌توانند با ارائه اسناد مناسب از وقوع و شروع بسیاری از اختلافات جلوگیری نمایند. بعد از مرحله حسابرسی مکاتبه[1] که بیشتر مبادله اسناد مورد لزوم است، چنانچه اشتباه و اختلاف رفع نگردد، حسابرسی اداری[2] که نوعی بازبینی اداری است برای رفع و حل اختلاف پیش‌بینی گردیده است. حسابرس اداری با آفتی جدی مواجه است و تحقیقات و مطالعات نشان داده است : اوّل اینکه مأموران مالیاتی در تمام سطوح به‌دلیل تجارب شغلی و نوع و ویژگی خاصی که در طی سالیان کسب کرده‌اند، معتقدند که اصل بر برائت نیست و تمام مؤدیان، متخلف هستند و دوم اینکه مأموران مالیاتی به این امر معتقدند که وظیفه آنها تضمین و حفظ موقعیت سازمانی خودشان در تمام مسائل است (روبرت، ۲۰۰۹ : ۱۷).

1. Corresponence Audit
2. Office Audit

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

لازم است برای گریز از این ایراد، مرجع صالح دیگری که مستقل از سازمان مالیاتی باشد به موضوع اختلاف رسیدگی نماید. حقوق مالیاتی آمریکا با این هدف و به منظور ایجاد موازنه در برخورد مؤدیان با قدرت حاکمیت سازمان مالیاتی مقرر کرده که دعاوی مالیاتی در دادگاه‌های ویژه و دادگاه‌های دادگستری عمومی امکان طرح و رسیدگی داشته باشند. این مراجع عبارتند از:

۱) دادگاه مالیاتی ایالات متحده[1]

۲) دادگاه منطقه‌ای ایالات متحده[2]

۳) دادگاه دعاوی فدرال ایالات متحده[3]

دادگاه مالیاتی

یک دادگاه ویژه و تخصصی در زمینه مالیات است. صلاحیت این دادگاه محدود به امور مالیاتی می‌باشد و به دعاوی و جرایم مالیاتی رسیدگی می‌نماید. این دادگاه به موجب قانون کنگره، ماده ۷۴۴۱ قانون مالیات بر درآمد ایجاد گردیده و مستقل از سازمان مالیاتی بوده و ساختمان و ساختاری جداگانه از آن دارد (دابروف و هلویگ، ۲۰۱۴ :۸). نوزده قاضی دادگاه با تائید کمیته ذیربط در سنا توسط رئیس جمهور منصوب می‌گردند. قضات ارشد دادگاه مالیاتی به عنوان قضات تمام‌وقت از حقوق کامل بازنشستگی فدرال برخوردار هستند (بند الف ماده ۷۴۴۳ قانون مالیات بر درآمد ۱۹۸۶ آمریکا).

این دادگاه دارای شعبات محلی است و مؤدی مالیاتی در منطقه محلی دادگاه موضوع شکایت و اعتراض خود را مطرح و به طور تصادفی پرونده به یکی از قضات بازنشسته ارجاع می‌گردد. قاضی مذکور حسب مورد سعی می‌نماید مورد را در منطقه محلی مالیات‌دهندگان و یا مرکز حسب درخواست مؤدی مالیاتی مورد رسیدگی قرار دهد. برای شروع رسیدگی نیاز به پرداخت مالیات مورد مطالبه نیست و این از مزایای مهم این دادگاه محسوب می‌شود. رسیدگی به صورت مبادله لوایح و بدون هیأت منصفه انجام می‌گیرد. مؤدی مالیاتی می‌تواند جهت طرح و پی‌گیری اعتراض خود از خدمات وکلا و کارشناسان بهره بگیرد. اگر مورد اختلاف کمتر از ۵۰,۰۰۰ دلار باشد ادعا کوچک محسوب می‌گردد (ماده ۷۴۶۳). عمده علت اعتراض ورود ایرادات به ارزیابی و گزارش رسیدگی اداره مالیاتی است. دادگاه تاریخ رسیدگی را به طرفین اطلاع داده و جلسه محاکمه رسیدگی کمتر از دو ساعت طول می‌کشد (دابروف و هلویگ، ۲۰۱۴ : ۸۸۴).

دادگاه دارای. آیین دادرسی بوده و معمولاً ظرف ۶ ماه به موضوع دعوی مالیاتی رسیدگی می‌گردد. نقش دادگاه مالیاتی در نظام حقوقی آمریکا بسیار مهم ارزیابی شده است، زیرا مالیات یکی از مهمترین مباحث داخلی

1. United States Tax Court
2. United States District Court
3. United States Court of Federal Claims

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

سیاست‌مداران و سیاست‌گذاران آمریکا است. نقش دادگاه در خصوص اطمینان از عدالت در سیاست مالیاتی بسیار کلیدی است و این مرجع یک مانع بنیادی علیه قدرت حکومت در این زمینه می‌باشد (روبرت، ۲۰۰۹ : ۱۴ و ۲۲).

تاریخچه تشکیل دادگاه مالیاتی در آمریکا

در قانون مصوب کنگره در سال ۱۹۲۴ اولین تجسم دادگاه مالیاتی با عنوان «هیأت تجدیدنظر مالیاتی ایالات متحده» پیش‌بینی و تأسیس گردید. این هیأت در راستای پاسخگویی به نیازهای مربوط به پیچیدگی دادرسی مالیاتی مستقر شده و اعضای آن به صورت دو سالانه یک نفر را از میان خود به عنوان رئیس انتخاب می‌کردند. این هیأت در ابتدا ۱۶ عضو داشت و به عنوان «نهاد مستقل در شعبه اجرایی حکومت» تأسیس گردیده بود. در سال ۱۹۲۹ دیوان عالی ایالات متحده از عنوان اطلاق دادگاه به این هیأت ممانعت کرد و این هیأت را یک هیأت اجرایی یا اداری دانست که طرفین دعوی سازمان مالیاتی آمریکا می‌توانستند برای حل اختلاف به آن مراجعه و این هیأت، فرصتی برای بازبینی اقدامات طرفین بوده و هیأت مدیره آن تصمیمی را اتخاذ می‌کرد که این تصمیم، تصمیم قضایی نبوده بلکه صرفاً اداری و اجرایی محسوب می‌گردید.

تمایل به جداسازی قوه قضائیه و اختیارات اجرایی باعث شده که کنگره در قانون درآمد مصوب سال ۱۹۴۳، هیأت تجدیدنظر مالیاتی ایالات متحده را اصلاح و آن را دادگاه نامید و بدین ترتیب دادگاه مالیاتی ایالات متحده شکل اولیه خود را پیدا کرد و این امر تأثیر به‌سزایی در استقلال این نهاد از سازمان اجرایی داشت. در نهایت با اصلاح قانون مالیات در سال ۱۹۶۹ آن را از یک دادگاه اداری به یک دادگاه کامل قضایی تغییر داد. در سال ۱۹۹۱ دیوان عالی ایالات متحده با شناسایی این دادگاه به عنوان یک دادگاه موضوع ماده یک قانون اساسی که وظیفه آن اجرای بخشی از قواعد قضایی ایالات متحده است، نقش منحصراً قضایی آنرا مورد تأکید قرار داد و آن را از شعبه‌های اجرایی قانون سازمان مالیاتی آمریکا منفک نمود. در آخرین اصلاحیه مربوط به قانون درآمد داخلی سال ۱۹۸۶ که در سال ۲۰۱۵ اعمال گردید، دادگاه مالیاتی ایالات متحده به عنوان نهادی در داخل سازمان مالیاتی است. بر اساس ماده ۷۴۴۳ قانون مذکور قضات دادگاه مذکور به دلیل ناکارآمدی، بی‌توجهی به فرایندهای اداری و قانونی یا خشونت در محل کار توسط رئیس جمهور اخراج می‌شوند. بدین ترتیب دادگاه مالیاتی در داخل سازمان مالیاتی نه نماینده سازمان مالیاتی (دولت) محسوب می‌شود و نه به طور کامل از آن مستقل است. در داخل سازمان بودن به معنای تبعیت و تحت سیطره بودن نیست بلکه از لحاظ ساختار و عملی و قدرت تصمیم‌گیری مستقل می‌باشد، لیکن وظایف و صلاحیت آن مربوط به امور مالیاتی است (دابروف و هلویگ، ۲۰۱۴: ۲۲۱).

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

صلاحیت دادگاه مالیاتی[1]

بر اساس مقررات قانون مالیات بر درآمد ۱۹۸۶ میلادی صلاحیت دادگاه مالیاتی شامل موارد ذیل است (دابروف و هلویگ، ۲۰۱۴ : ۲۲۱-۲۳۵) :

حل اختلاف مالیاتی در مورد اعلامیه نقص (اخطار کمبود)[2]

اعلامیه مسئولیت انتقال

اختلافات مربوط به برداشت از قوانین مالیاتی درخصوص اعمال، تشخیص و وصول مالیات

اصلاح و تعدیل اقلام مشارکتی

بررسی ادعای ناتوانی در انجام وظایف قانونی و عرفی

بررسی اختلافات مربوط به هزینه‌های اداری، هزینه حقوق و دستمزد

اقدامات خاص مربوط به وصول مالیات

صلاحیت دادگاه مالیات منحصر به اختلافات مالیاتی و دعاوی ناشی از آن نیست بلکه شامل جرایم مالیاتی اعم از اعلام جرم، تعقیب و پیگیری و صدور آرای مربوط به جرایم مالیاتی نیز می‌باشد که از حوزه تحقیق ما خارج است.

فرایند و ترتیب رسیدگی در دادگاه مالیاتی

تفاوت در مورد مالیات ابرازی و مالیات تشخیص شده نقطه شروع اختلاف مالیاتی است. اغلب پس از بررسی اظهارنامه تسلیمی مؤدی، نظر سازمان مالیاتی آمریکا به طور رسمی و طی یک یادداشت به نام اعلامیه کمبود به مؤدی ابلاغ می‌شود. البته قبل از ابلاغ رسمی اعلامیه کمبود براساس درخواست و مراجعات مؤدی سعی می‌گردد که موضوع حل و فصل شود و منجر به صدور اعلامیه کمبود نگردد (رسیدگی اداری) لیکن اگر موضوع اختلاف در مرحله بررسی ابتدایی (رسیگی اداری) مرتفع نشود، منجر به صدور اعلامیه کمبود[3] می‌گردد. مؤدی با انجام اعتراض از دادگاه تقاضای نقض و یا اصلاح اعلامیه کمبود را می‌نماید. اگر این اعتراض حتی به صورت موقت ثبت نشود، سازمان مالیاتی آن را به عنوان بدهی قطعی در دفتر و حساب خزانه‌داری ثبت می‌نماید که این ثبت آثار حقوقی بسیاری از جمله بر اموال مؤدیان مالیاتی دارد و بسیار مهم است. درخواست اعتراض باید به موقع و

---

۱. قانون درآمد داخلی آمریکا تحت کد vc code-2011- title 26 و در مواد زیر:
۶۲۲۶،۶۲۳۴،۶۲۴۷،۶۲۵۲،۷۴۲۹،۷۴۷۹ و.... به صلاحیت دادگاه مالیاتی در امور مربوط به اختلافات مالیاتی و در مواد قانونی ۷۲۰۲، ۷۲۰۳، ۷۲۰۶... به صلاحیت‌های کیفری دادگاه مالیاتی پرداخته است.

2. Notices of Deficiency

۳. اعلامیه کمبود یک اصطلاح قانونی است که لزوماً بیانگر مقدار مالیات پرداخت نشده است و به موجب آن IRS استدلال می‌کند که مالیات به طور کامل پرداخت نشده است، پس از دریافت اعلامیه کمبود که اصطلاحاً به نام ۹۰ روزه نیز موسوم است، مؤدیان ۹۰ روز فرصت دارند که برای اعتراض به دادگاه مراجعه نمایند.

در زمان مجاز ثبت شود، دادگاه مجاز به تمدید زمان ثبت اعتراض که توسط قانون مشخص شده است، نیست. هزینه اعتراض ۶۰ دلار است که باید در زمان اعتراض پرداخت شود و به محض ثبت تقاضای اعتراض در دادگاه مالیاتی پرداخت مالیات به طور معمول تا زمان تصمیم‌گیری دادگاه به تعویق می‌افتد.

دادگاه مالیاتی دو روش بهره‌گیری از شیوه‌های جایگزین حل اختلاف و رسیدگی سنتی قضایی را در دستور کار خود دارد. برای پرونده های کوچک از روش حل اختلاف جایگزین و برای پرونده های مهم‌تر شیوه رسیدگی قضایی را سپری می‌نماید. برای رسیدگی، تاریخ و محل رسیدگی را به اطلاع اصحاب دعوی (مؤدی و سازمان مالیاتی) می‌رساند و محاکمه بدون هیأت منصفه انجام می‌گیرد. در ابتدا سعی می‌گردد موضوع در صورت توافق دوجانبه بدون ضرورت برگزاری محاکمه حل و فصل گردد و اگر منجر به حل و فصل نشود، محاکمه برگزار می‌گردد و قاضی دادگاه اتخاذ تصمیم می‌نماید (جان، ۲۰۱۶ : ۱۵۶).

۵-۳- دادگاه دعاوی فدرال ایالات متحده[1]

طرح دعوا در این مرجع مؤدی مالیاتی باید کل مبلغ مالیات مورد مطالبه را پرداخت نماید. (بهرامی : ۹۰ ، ۹۴) رسیدگی در این دادگاه بدون حضور هیأت منصفه می‌باشد.

۵-۴- دادگاه منطقه‌ای (ناحیه‌ای) ایالات متحده

در نظام قضایی آمریکا این دادگاه کانون اصلی قوه قضائیه فدرال را تشکیل می‌دهد. این دادگاه بار قوه قضائیه فدرال را به دوش می‌کشد. دادگاه منطقه‌ای ایالات متحده اصلی‌ترین و مهمترین دادگاه بدوی در سطح فدرال می‌باشد و در هر ایالت مستقر است. این دادگاه صلاحیت رسیدگی به اختلافاتی که در سطح دولت فدرال مطرح می‌شود را در مرحله بدوی دارا است. طرح دعوی در این دادگاه منوط به داشتن اقامت در آمریکا و پرداخت کل مبلغ مالیات است. مؤدیان مالیاتی برای رسیدگی به اعتراض خود می‌توانند تقاضای محاکمه با حضور هیأت منصفه را داشته باشند. دادگاه دارای قدرت عادلانه‌ای است که به آن اجازه می‌دهد تا رفتارهای خاصی را تعیین و از سازمان مالیاتی مطالبه نماید. برای رسیدگی و احراز واقعیت، مؤدی می‌تواند از اطلاعات سایر نهادها مانند بانک استفاده کند. نمایندگی سازمان مالیاتی در این دادگاه از طریق دفتر دادستانی ایالات متحده انجام می‌گیرد (روبرت، ۲۰۰۹ : ۲۶).

۶- تجدیدنظر در نظام دادرسی مالیاتی

به طور کلی تجدیدنظرخواهی در هر نظام دادرسی از اصول مسلم و پذیرفته شده محسوب می‌گردد، زیرا هر آن احتمال دارد که مراجع بدوی به دلایل گوناگون از قبیل عمد، سهو، اشتباه در اشرافیت به موضوع و قوانین ذیربط

1. United States Court of Federal Claims

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

در صدور تصمیمات خود دچار اشتباه و لغزش گردند و یا مدارکی بعداً به دست بیاید که در قضیه تأثیرگذار باشد به همین دلیل هم حقوق مالیاتی ایران و هم حقوق مالیاتی آمریکا در نظام دادرسی مالیاتی خود تجدیدنظر را مورد پذیرش قرار داده‌اند لیکن هم در شکل و هم در محتوا با هم متفاوت می‌باشند.

۶-۱- مراجع تجدیدنظر درحقوق مالیاتی ایران

در قانون مالیاتهای مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده تجدیدنظر از آرای هیأت‌های حل اختلاف بدوی امر پذیرفته شده می‌باشد، به همین دلیل ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم مقرر کرده است آرای هیأت حل اختلاف مالیات بدوی قطعی و لازم‌الاجراست، مگر این که ظرف ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی براساس 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 تجدیدنظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجراست.

بر اساس ماده ۲۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مؤدی با اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر در مورد مالیاتهای مستقیم 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. همچنین بر اساس ماده ۲۵۱ مکرر قانون مذکور در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیرمستقیم 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 پرونده امر را به هیأت مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. مؤدیان مالیاتی می‌توانند از آرای هیأتهای بدوی و تجدید نظر و شورای‌عالی مالیاتی و همچنین هیأت ۲۵۱ مکرر به دیوان عدالت شکایت و تقاضای رسیدگی مجدد نمایند.

۶-۲- مراجع تجدیدنظر در سیستم قضایی دادرسی مالیاتی آمریکا

تجدید در نظام حقوقی آمریکا به دو منظور انجام می‌گیرد :

تصحیح خطای مراجع بدوی، این تصحیح هم مربوط به آرای دادگاه‌های بدوی و هم اجرای مقررات از طرف سازمان‌های دولتی و دادگاه‌های اداری را شامل می‌شود و به نحوی کنترل دادگاه بدوی و ادارات فدرال را انجام می‌دهد.

گزینش و بازکردن تعداد محدودی از پرونده‌ها که مناسب ارجاع به دیوان عالی می‌باشند (اداره برنامه اطلاعات وزارت خارجه، ۲۰۰۴ : ۳۴).

بر اساس مقررات قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۸۶ میلادی مرجع تجدیدنظر در دادرسی مالیاتی آمریکا در جدول ذیل نشان داده می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

جدول (۱)- مراجع رسیدگی بدوی و تجدید نظر در سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا

مرجع بدوی	نوع رسیدگی	مرجع تجدیدنظر	فرجام‌خواهی با شرایط خاص
مقام ناظر	اداری	دفتر تجدیدنظر سازمان مالیاتی	-
دفتر تجدیدنظر سازمان مالیاتی	اداری		
دادگاه مالیاتی	قضایی	دادگاه استیناف منطقه‌ای[1]	-
دادگاه منطقه‌ای ایالات متحده	قضایی	دادگاه استیناف منطقه‌ای	دیوان عالی ایالات متحده[2]
دادگاه دعاوی فدرال ایالات متحده	قضایی	دادگاه استیناف حوزه فدرال[3]	دیوان عالی ایالات متحده

منبع: یافته های پژوهش

بر اساس ماده ۷۴۸۱ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۹۸۶ تصمیمات قطعی دادگاه مالیات احصاء گردیده است.

مؤدی و سازمان مالیاتی می‌توانند از رأی دادگاه مالیاتی و دادگاه منطقه ای درخواست تجدیدنظر نمایند و مرجع تجدیدنظر، دادگاه استیناف منطقه‌ای خواهد بود (ماده ۷۴۸۲ قانون مالیات بر درآمد آمریکا). در صورتی که درخواست تجدیدنظر توسط مؤدی مالیاتی باشد به طور معمول اجرای رأی تا تصمیم‌گیری مرجع تجدیدنظر به تعویق می‌افتد. آرای دادگاه دعاوی فدرال قابل درخواست تجدیدنظر به دادگاه استیناف حوزه فدرال ایالات متحده می‌باشد (بهرامی، ۱۳۹۰ : ۹۳).

به منظور حصول اطمینان از اجرای عدالت و حاکمیت قانون، دیوان‌عالی آمریکا مرجع دادخواهی فرجامی از آرای دادگاه‌های دادگستری در امور مالیاتی (منطقه‌ای- دعاوی فدرال) را عهده‌دار می‌باشد. سازمان مالیاتی اگر در دادگاه استیناف (تجدیدنظر) بازنده شود و مایل باشد پرونده به دیوان عالی ارجاع شود، از وزارت دادگستری می‌خواهد که پرونده مربوط را برای فرجام‌خواهی از دادگاه استیناف به دیوان‌عالی ارجاع دهد. در این مورد معاون دادستان کل اتخاذ تصمیم می‌نمایند (اداره برنامه اطلاعات وزارت خارجه، ۲۰۰۴ : ۱۶۶).

1. Circuit of Appeals
2. U.S Supreme Court
3. United States Court of Appeal for Federal Circuit

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

۷- نقاط ضعف و قوت رسیدگی در مراجع دادرسی مالیاتی ایران

دادگاه‌های مالیاتی ایران اعم از اداری، شبه‌قضایی و قضایی دارای کارکردی به شرح ذیل می‌باشند :

۱) مرجع رسیدگی اداری : این مرجع تحت عنوان مأمور مالیاتی و با عنوان پست سازمانی مدیر مالیاتی اعم از رئیس اداره، معاون و مدیرکل به استناد ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم اختیار رسیدگی به اعتراض مؤدی از تصمیمات مأموران زیردست خود را دارد. نوع رسیدگی متخصص بودن مسئول رسیدگی در امور مالیاتی و حل سریع و آسان و بدون هزینه و تشریفات زائد دادرسی اختلافات مالیاتی می‌باشد (طاهری تاری، ۱۳۹۴ : ۲۶). از عمده‌ترین ایرادات وارده به این روش جانبداری و تبعیت سازمانی و تعصبات شغلی و تفاسیر نادرست از قوانین مالیاتی توسط مسئول رسیدگی است که احتمال تضییع حقوق را فراهم می‌آورد.

۲) مرجع حل اختلاف مالیاتی بدوی: این مرجع از سه عضو شامل یک نفر نماینده سازمان مالیاتی، یک نفر نماینده قوه قضائیه و یک نفر نماینده مؤدی از مراجع حرفه‌ای و تخصصی ذکر شده در قانون تشکیل می‌گردد. نماینده سازمان به عنوان متخصص مالیاتی، نماینده دادگستری، متخصص حقوقی و نماینده مؤدی به عنوان متخصص اقتصادی حرفه و شغلی مؤدی را در این هیأت نمایندگی می‌نمایند و به نظر این ترکیب مناسب است. محل و ساختار و تعیین و پرداخت حق‌الزحمه اعضای هیأت بر عهده سازمان مالیاتی می‌باشد. از ایرادات اساسی به این هیأت، مختصر بودن آئین دادرسی آن در قانون و عدم استقلال آن از سازمان مالیاتی می‌باشد. رسیدگی در این مرجع فاقد هزینه دادرسی بوده و تشریفات ابلاغ، دعوت، تشکیل جلسه به طور مختصر باید در آن رعایت شود (منصوریان و چشم پیام، ۱۳۹۲ : ۱۱۳).

۳) مرجع حل اختلاف تجدیدنظر : این مرجع که رسیدگی شبه‌قضایی می‌نماید دارای ساختار مشابه هیأت حل اختلاف بدوی است و هیچ‌گونه وجه تمایز برجسته‌ای از حیث ساختار، صلاحیت و تخصص اعضاء و دامنه اختیارات با هیأت بدوی ندارد، اعضای هیأت صرفاً نبایستی قبلاً درخصوص پرونده اظهارنظر کرده باشند و این امر درخصوص اعضای هیأت بدوی نیز مصداق دارد. ایراد اساسی این هیأت این است که وجه تمایز مشخصی با هیأت بدوی ندارد، بنابراین انتظار اینکه قادر باشد اشتباهات و ایرادات هیأت بدوی را اصلاح و یا تعدیل نماید بعید می‌باشد. این مرجع در صورت ورود و پذیرش اعتراض فاقد هزینه رسیدگی است لیکن در صورت عدم ورود اعتراض دارای هزینه رسیدگی به میزان ۱٪ تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت است. (تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم) (پروان، ۱۳۹۳ :۵۲).

۴) شورای‌عالی مالیاتی : این مرجع به اصطلاح بازبینی اداری را عهده‌دار است و دارای تشریفات رسیدگی خاصی نبوده و شعبه شورای‌عالی مالیاتی بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

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 می‌نماید (ماده ۲۵۶ قانون مالیاتهای مستقیم). در صورت نقض رای؛ رسیدگی ماهوی را به هیأت حل اختلاف مالیاتی که اصطلاحاً هیأت همعرض نامیده می‌شود ارسال می‌نماید (ماده ۲۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم). رسیدگی در این شورا بدون تبادل لوایح انجام می‌گیرد و در صورتی که اداره مالیاتی از رأی هیأت حل اختلاف به این شورا شکایت نماید، مؤدی هیچ‌گونه فرصت دفاع از رأی صادره به نفع خود ندارد. رسیدگی فاقد هزینه دادرسی است و صرفاً به استناد تبصره ۶ ماده ۲۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم در صورت رد شکایت معادل ۱٪ تفاوت مالیات مورد اختلاف بایستی پرداخت گردد. ترکیب شورا به نحوی نیست که با اطمینان اعلام شود که اعضای شورا متخصص مالیاتی می‌باشند زیرا بند یک ماده ۲۵۲ قانون مذکور مقرر داشته است حداقل پانزده نفر اعضاء شورای عالی مالیاتی باید از کارکنان وزارت امور اقتصاد و دارایی و یا سازمان‌ها و واحدهای تابعه آن که دارای شش سال سابقه کار در شغل مالیاتی باشند، انتخاب می‌گردند. از طرفی فاقد دستورالعمل مدون رسیدگی می‌باشد (منصوریان و چشم پیام، ۱۳۹۲ : ۱۱۶).

۵) هیأت مکرر ماده ۲۵۱: این مرجع نیز یک مرجع اداری تجدیدنظر فوق‌العاده است که توسط وزیر اقتصادی و دارایی برای بررسی ادعای غیرعادلانه بودن مالیات تشکیل گردیده است و هیأت مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر برای رسیدگی است. این مرجع فاقد تشریفات و آیین رسیدگی قانونی خاص بوده و همچنین تشریفات و اصول دادرسی در آن رعایت نمی‌گردد (رستمی، ۱۳۹۶ : ۳۶).

۶) دیوان عدالت اداری : زیرمجموعه قوه قضائیه بوده و یکی از وظایف و صلاحیت‌های آن رسیدگی به اعتراض مردم از آرای قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد. رسیدگی در این دیوان یک نوع رسیدگی قضایی محسوب می‌گردد و دارای تشریفات و آیین دادرسی مدون و قانونی است. این دیوان دارای شعب بدوی و تجدیدنظر می‌باشد. شعب بدوی دیوان از یک رئیس و شعب تجدیدنظر از یک رئیس و دو مستشار تشکیل می‌شود. دیوان در مرکز کشور مستقر است و صرفاً دفاتر اداری برای ثبت اعتراض در مراکز استانها دارد. به استناد بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری این دیوان به اعتراضات مردم از آرای قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها رسیدگی می‌نماید، به همین دلیل این رسیدگی یک رسیدگی شکلی محسوب می‌گردد. مهلت اعتراض از آرای هیأتهای مذکور ۳ ماه برای افراد مقیم ایران و ۶ ماه برای افراد خارج از کشور می‌باشد. فرایند رسیدگی با تقدیم دادخواست از ناحیه مؤدیان شروع و با تبادل لوایح ادامه داشته و پس از تبادل لوایح

[Downloaded from tax.journal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

شعبه نسبت به اتخاذ تصمیم اقدام می‌نماید. هزینه رسیدگی بسیار نازل بوده و دارای تشریفات سنگین دادرسی قضایی می‌باشد. به استناد ماده ۲۵۷ ق.م.م چنانچه شعبه دیوان رأی به ورود شکایت مؤدی صادر نماید پرونده را برای رسیدگی ماهوی به هیأت حل اختلاف دیگر ارجاع می دهد و هیأت مذکور مکلف است بر اساس نظر دیوان رسیدگی و رأی مقتضی صادر نماید. به استناد ماده ۶۳ قانون دیوان عدالت اداری چنانچه هیأت حل اختلاف، نظر دیوان را اعمال ننماید و این امر مورد اعتراض مجدد مؤدی مالیاتی واقع شود، شعب صادرکننده رأی بدوی شروع به رسیدگی ماهوی به موضوع با استفاده از خدمات کارشناسان و مشاوران موضوع ماده ۷ دیوان می‌نماید. پس امکان رسیدگی ماهوی برای مرتبه دوم اعتراض در دیوان مذکور فراهم شده و جای امیدواری است. آرای صادره از شعب بدوی قابل تجدیدنظر در شعب تجدیدنظر دیوان است. مهلت اعتراض به آرای بدوی دیوان برای اشخاص مقیم ایران ۲۰ روز و برای سایرین دو ماه از تاریخ ابلاغ رأی است. نظر به اینکه مراجع مذکور هیچ‌کدام در عرض همدیگر نبوده و مؤدی مالیاتی در نظام حقوقی ایران انتخاب‌های متعدد ندارد، لذا امکان مقایسه آنها با همدیگر منتفی می‌باشد. برای مؤدی در بدو امر صرفاً دو انتخاب وجود دارد مراجعه مستقیم به هیأت حل اختلاف بدوی و مراجعه غیرمستقیم و از طریق رسیدگی و بازبینی اداری توسط مدیر مالیاتی ذیربط. قواعد و مقررات دادرسی در دادگاه‌های اداری مالیاتی به نحو کامل و جامع پیش‌بینی نشده است و آنچه هم وجود دارد شفاف نبوده و در مواردی محدودی به آنها پرداخته شده است (السان وضرونی، ۱۳۹۷، ۱۰۳). در کنار این مراجع به استناد ماده ۲۸ قانون مالیات برارزش افزوده جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران به منظور ارائه خدمات مالیاتی و نمایندگی مؤدیان در مراجع و ادارات مالیاتی تشکیل گردیده که تا کنون نتوانسته به صورت منسجم این رسالت را به انجام رساند.

۸- مقایسه دادگاه‌های مالیاتی آمریکا

در حقوق آمریکا برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی انتخاب‌های متعددی پیش روی مؤدی مالیاتی وجود دارد. رسیدگی و بازبینی اداری در دو مرحله بدوی و تجدیدنظر، دادگاه مالیاتی، دادگاه منطقه‌ای و دادگاه فدرال ایالات متحده هر کدام یکی از انتخاب‌های پیش روی مؤدیان برای طرح اعتراضات و شکایات مالیاتی قرار گیرند. در این که کدام یک از مراجع مذکور مناسب برای رسیدگی به اختلاف مالیاتی است به نوع پرونده و پیچیدگی امور مالیاتی و توانایی مؤدی برای تدارک دفاع بستگی دارد. جدول ذیل منافع و هزینه‌ها (معایب) هر یک از دادگاه‌های مذکور را به طور مختصر بررسی کرده است (روبرت، ۲۰۰۹ : ۲۶).

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

جدول (۲) - مزایا و معایب مراجع حل اختلاف مالیاتی ایالات متحده امریکا

	دادگاه اداری و رسیدگی پرونده کوچک	دادگاه دعاوی فدرال	دادگاه مالیاتی	دادگاه منطقه‌ای
مزایا	قاضی متخصص	وجود شرایط برابر	قاضی متخصص	حق داشتن هیأت منصفه
	سرعت	استفاده از حق تجدیدنظرخواهی	ناهمخوانی اندک بین اطلاعات	وجود شرایط برابر
	ارتباطات اندک	شاخص بیشتر برای برنده شدن	فرصت‌های اندک برای مشوق‌های گمراه‌کننده	استفاده از حق تجدید نظرخواهی
	هزینه‌های فرصت و زمان	_	وجود شرایط برابر	ارزش سابقه و سیاست در تصمیمات
	بدون نیاز به هزینه‌های متخصص	_	ارزش سابقه و سیاست در تصمیمات	شانس بیشتر برای برنده شدن
	ناهمخوانی اندک بین اطلاعات	_	_	دادگاهی با قدرت و نفوذ
	فقدان مشوق‌های گمراه‌کننده	_	_	_
هزینه‌ها (معایب)	عدم استفاده از حق تجدیدنظرخواهی	_	مستلزم زمان، ارتباطات، هزینه ارتباطات و فرصت	ناهمخوانی بین اطلاعات
	حوزه صلاحیت محدود	ناهمخوانی بین اطلاعات	نیاز به هزینه‌های متخصص	هزینه‌های مذاکره، استراتژی ارتباطات و فرصت
	عدم وجود شرایط برابر	فقدان قاضی متخصص	زمان طولانی در اخذ تصمیمات	نیاز به هزینه‌های متخصص
	عدم وجود ممنوعیت‌های قوانین رسمی در افشای کامل	_	شانس اندک برای برنده شدن	شانس بیشتر برای مشوق‌های گمراه‌کننده
	دادگاهی با قدرت نفوذ اندک	_	قدرت و نفوذ اندک	

منبع: روبرت، ۲۰۰۹:۲۶

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

برای پرونده‌های کوچک و اختلافات جزئی، رسیدگی اداری مرجع مناسبی است زیرا هم دارای افراد متخصص بوده، سرعت رسیدگی در آن سریع و بدون هیچ‌گونه هزینه دادرسی می‌باشد. از معایب این دادگاه اداری عدم امکان تجدیدنظرخواهی قضایی، حوزه محدود صلاحیت دادگاه اداری و عدم وجود شرایط برابر و سنگینی وزنه سازمان مالیاتی است و آراء و تصمیمات مراجع مذکور از قدرت و نفوذ حقوقی اندکی برخوردار می‌باشند. در مقابل دادگاه‌های دعاوی فدرال و دادگاه منطقه‌ای دارای مزایایی از قبیل داشتن حق تجدیدنظرخواهی قضایی، وجود شرایط برابر دو طرف دعوی (مؤدی و سازمان مالیاتی) در نزد دادگاه، برخورداری از یک دادگاه کامل و وجود هیأت منصفه علی‌الخصوص در دادگاه منطقه‌ای، شانس برنده شدن را افزایش می‌دهد. اعتبار و نفوذ حقوقی آرای مراجع مذکور علی‌الخصوص دادگاه منطقه‌ای بسیار زیاد است و امکان اعمال سیاست‌های مالیاتی و اقتصادی و اجتماعی برای تعیین مالیات در این دادگاه بیشتر می‌باشد. از هزینه‌ها و معایب این دادگاه‌ها عدم وجود متخصص مالیاتی در دادگاه، ناهمخوانی بین اطلاعات (یعنی اطلاعات سازمان مالیاتی بیشتر و اطلاعات مؤدی کمتر است)، هزینه‌های زیاد طرح دعوی و هزینه‌های اخذ خدمات تخصصی از قبیل مشاوره، کارشناس و وکلا می‌باشد و از همه مهمتر برای طرح دعوی در این دادگاه، مالیات مورد مطالبه حتماً باید پرداخت گردد. در مقابل دادگاه مالیات به دلایل داشتن قاضی متخصص مالیاتی، عدم پرداخت مالیات در بدو امر و عدم وجود هزینه‌های زیاد یک گزینه مناسب برای تعدادی از مؤدیان محسوب می‌گردد لیکن از معایب این دادگاه صرف وقت زیاد و طولانی بودن زمان رسیدگی و نیاز به هزینه‌های متخصصین مانند وکلا و کارشناسان و شانس اندک برای برنده شدن می‌باشد و قدرت و نفوذ حقوقی آرای صادره از آن نیز نسبت به دو مرجع دیگر کمتر می‌باشد. وجود مراجع متعدد دادرسی با ساختارهای متفاوت و دادگاه‌های مختلف و با هزینه‌های گوناگون و مزایای مختلف، عدالت و حس عدالت را افزایش می‌دهد.

مؤدیان می‌توانند مرجع دادرسی مناسب برای سطح ادعای خود را انتخاب کنند، مسائل ساده می‌تواند در مراجع اداری دادرسی به سرعت و ارزان‌تر حل شود. مسائل پیچیده‌تر با انتخاب یک متخصص دادگستری با محاکمه هیأت منصفه، یک جلسه دادرسی کامل را سپری می‌نماید، حتی اگر امکان موفقیت کم باشد، طراحی سیستم دادرسی با این روش ظاهراً عادلانه است، همچنانکه معتقدند عادلانه و منصفانه بودن فرایند اغلب مهمتر از نتیجه است (روبرت، ۲۰۰۹ : ۳۲ ؛ جان، ۲۰۱۶ : ۱۸۴–۲۰۳).

برای توضیح این قسمت اخیر لازم است رعایت عدالت شکلی (صوری) را در طراحی نظام دادرسی مالیات به طور مختصر شرح دهیم. در یک تقسیم‌بندی از عدالت، عدالت را به صوری و ماهوی تقسیم می‌نمایند. عدالت صوری به دنبال تأمین بی‌طرفی و رعایت تشریفاتی است که در یک سیستم حقوقی خاص لازم می‌باشد. این امر اجرای یکسان قانون را درباره همه تضمین می‌کند، چنانچه این فرایند و تشریفات رعایت شود، تصمیم دادگاه صرف‌نظر از ماهیت واقعی آن صحیح و عادلانه تلقی می‌گردد (موحد، ۱۳۹۲ : ۳۱۶).

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 in 2025-07-12 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

۹- نتیجه‌گیری

در نظام دادرسی مالیاتی ایران، مراجع حل اختلاف مالیاتی، رسیدگی اداری و شبه‌قضایی را انجام می‌دهند و همه این مراجع در طول هم قرار دارند. عدم استقلال ساختاری نظام دادرسی رسیدگی اداری از سازمان مالیاتی، فقدان آئین دادرسی مدون، مقررات ضعیف تکلیفی در ارتباط با حقوق مؤدیان، فقدان تشکیلات مشاوره ای قوی و حمایتی از مؤدیان از عمده ایرادها و انتقادات وارد به این شکل رسیدگی است. رسیدگی قضایی، صرفاً از بابت نظارت شکلی بر اجرای قواعد و قوانین و مقررات در مراجع اداری و شبه‌قضایی مذکور توسط دیوان عدالت اداری انجام می‌گیرد. دیوان عدالت اداری فقط با وجود شرایط خاص می‌تواند رسیدگی ماهوی را انجام دهد.

در نظام دادرسی مالیاتی آمریکا، مراجع حل اختلاف مالیاتی متعدد در عرض هم قرار دارند و مؤدی مالیاتی می‌تواند حسب شرایط و سادگی و پیچیدگی موضوع هر یک از مراجع رسیدگی را انتخاب نماید. علاوه بر دادگاه ویژه و خاص مالیاتی که از نقاط قوت و برجسته نظام دادرسی مالیاتی آمریکا است.

نظام دادگستری عمومی صالح برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی بین مردم و سازمان مالیاتی بوده و مؤدیان می‌توانند برای حل اختلاف خود به شرط پرداخت ابتدایی مالیات به دادگستری عمومی مراجعه نمایند. نقطه قوت دیگر سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا بهره گیری از روشهای حل اختلاف جایگزین در رسیدگی های قضایی و اداری است، این روشها که امروزه در دنیا مرسوم شده امکان مشارکت طرفین اختلاف را با بهره گیری از روشهای مذاکره، میانجیگری، همکاری و داوری و حل و فصل اختلاف را افزایش می‌دهد و نقطه قوت سیستم حل اختلاف آمریکا تشکیل مراجع و نهادهای مختلف واسطه ای اعم از دولتی و بخش خصوصی برای خدمات دهی به مؤدیان در راستای کاهش مغایرتها و حل و فصل اختلافات با سازمان مالیاتی، تشکیل دفتر مستقل و بی طرف تجدیدنظر سازمان مالیاتی است که به آنها کمتر در سیستم حل اختلاف ایران توجه شده است.

از منظر حقوقی هر چند وجود مراجع متعدد دادرسی موجب سرگردانی و سردرگمی مردم می‌گردد، لیکن حق انتخاب‌های متعدد برای طرح دعوی می‌تواند نقطه امیدی در مردم بوجود آورد. به نظر می‌رسد علت تدوین مراجع دادرسی متعدد در عرض هم در نظام حقوقی مالیاتی آمریکا به منظور اطمینان از کاستن قدرت دولت و سازمان‌های اجرایی در مقابل مردم می‌باشد. برجسته کردن اصل بی‌طرفی در رسیدگی‌های قضایی بین مردم و دولت موجب شده که شهروندان در مقابل تعدی‌های مأموران و سازمان‌های دولتی ملجاء و پناهگاه‌های متعددی داشته باشند. هر چند ممکن است نتیجه و خروجی این طراحی‌ها دارای اشکالات و ایراداتی نیز باشد لااقل عدالت صوری در این نظام نمود بیشتری دارد. نظام دادرسی مالیاتی آمریکا خود را در روش‌های متداول و رایج در دنیا برای رسیدگی به دعاوی بین مردم و دولت محدود نکرده است. از بین دو روش عمده اداری و قضایی، تلفیقی از رسیدگی‌های اداری و قضایی را بنا به اصل بی‌طرفی مراجع رسیدگی انتخاب کرده است. بدین

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

ترتیب هم به مقتضیات ویژه مالیات و نیاز دولت به آن و هم به امکان برخورداری از یک دادرسی کاملاً قضایی در امور مالیاتی توجه نموده است. از ساختار نظام مالیاتی آمریکا می‌توان در طراحی نظام دادرسی مالیاتی ایران با لحاظ سیاست‌های مالیاتی ایران بهره‌برداری کرد. به‌طور واضح سیستم حل اختلاف مالیاتی ایران نیازمند توجه به موارد زیر است :

۱) تدوین آئین دادرسی برای رسیدگی اداری در داخل سازمان مالیاتی و توجه به استقلال ساختاری آن.

۲) توسعه و گسترش روشهای جایگزین حل اختلاف مالیاتی با تدوین روشهای مرسوم مذاکره، میانجیگری، همکاری و داوری به‌ویژه در پرونده های کوچک و متوسط و ایجاد بسترهای قانونی بهره گیری از این روشها در حل اختلاف مالیاتی در داخل سازمان مالیاتی.

۳) ایجاد دادگاه ویژه مالیاتی با هدف رسیدگی به اختلافات مالیاتی پرونده های بزرگ و همچنین تمرکز رسیدگی به جرایم مالیاتی.

۴) تدوین و تصویب مقررات آئین دادرسی مالیاتی برای رسیدگی اداری و قضایی با لحاظ اصول دادرسی عادلانه.

۵) توسعه سازمانهای مشاوره‌ای و حمایتی در داخل و خارج سازمان مالیاتی به منظور ارائه خدمات مالیاتی فنی و حقوقی به مؤدیان.

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

فهرست منابع فارسی

۱. ابوالحمد، عبدالحمید (۱۳۷۰). حقوق اداری ایران، چاپ چهارم، نشر توس.

۲. تاکمن، باربارا (۱۳۹۱) تاریخ بی‌خردی، ترجمه حسن کامشاد، نشر کارنامه.

۳. اداره برنامه‌های اختلافات بین‌الملل وزارت خارجه آمریکا (۲۰۰۴). خطوط اساسی نظام حقوقی ایالات متحده.

۴. طاهری تاری، میرمحسن (۱۳۹۳). آئین دادرسی مالیاتی، جلد ۲.

۵. طباطبایی مؤتمنی، منوچهر (۱۳۸۴). حقوق اداری، نشر سمت.

۶. موحد، محمدعلی (۱۳۹۲). در هوای حق و عدالت، نشر کارنامه، چاپ چهارم.

۷. هداوند، مهدی، آقایی طوق، مسلم (۱۳۹۶) دادگاه‌های اختصاصی اداری، خرسند، چاپ سوم.

۸. السان، مصطفی، ضرونی، داریوش (۱۳۹۷). جایگاه اصل تناظر و حق تجدید نظر خواهی در نظام دادرسی مالیاتی ایران، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۹، ۸۹ – ۱۰۲.

۹. پروان، عباس (۱۳۹۳). جایگاه تجدید نظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳، ۳۷-۶۶.

۱۰. پورسرتیپ، فرج اله (۱۳۵۱). دادگاه های اداری در آمریکا، مجله کانون وکلا شماره ۱۲۰، ۶۵ –۷۰.

۱۱. سازمان امور مالیاتی کشور(۱۳۹۷). طراحی نظام دادرسی مالیاتی ایران (با تکیه بر تجارب سایر کشورها).

۱۲. رستمی، فشخامی (۱۳۹۶). تحلیل ماهیت حقوقی دادخواهی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۶ (مسلسل ۸۴)، ۸۱ – ۱۰۵.

۱۳. منصوریان، علی، چشم پیام، بهرام (۱۳۹۳). تحلیل حقوقی– تطبیقی مراجع دادرسی، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹ (مسلسل ۶۷)، ۱۰۷-۱۳۳.

۱۴. وفایی، منصور (۱۳۸۰). تحلیلی بر دادگاه‌های فدرال و ایالات آمریکا به ویژه دیوان عالی کشور و صلاحیت آن و نقدی بر نقش احزاب، سیاست، ایدئولوژی و افکار عمومی در دادرسی در آمریکا، مجله کانون وکلا، شماره ۱۷۵، ۱۱۷-۱۲۴.

۱۵. بهرامی، مهدی (۱۳۹۰). مطالعه تطبیقی حقوق مؤدیان مالیاتی در ایران و آمریکا، استاد راهنما دکتر رستمی پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد، حقوق عمومی دانشگاه تهران.

۱۶. وارسته، محمد. (۱۳۸۸). حقوق شهروندی مؤدیان مالیات در حقوق ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، حقوق عمومی، دانشگاه تهران.

[Downloaded from tax.journal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

17. Gaisbauer, Helmut (2009). Philosophical Explorations of Justice and Taxation. National Global Issues. Springer Cham Heidelberg New York Dordrecht London.
18. Robert M., Howard (2009). Getting Poor Return, Courts, Justice and Taxes 2009, United State university of New York.
19. Harold Dubroff & Brant J. Hellwig (2014). The United States Tax Court, an Historical Analysis, Second Edition Revised and Expanded.
20. David G., Davies (2007). United States Taxes and Tax Policy, Duke University Transferred to digital printing.
21. Whitehead, Simon (2019). Tax Disputes and Litigation Review Editor, Published in the United Kingdom.
22. Michael L., Moffitt and Robert C. Bordone (2005). The Handbook of Dispute Resolution Editors Published by Jossey-Bass, A Wiley Imprint 989 Market Street, San Francisco, CA 94103-1741 www.josseybass.com.
23. Jerome T. Barrett, Joseph P. Barrett. (2004). A History of Alternative Dispute Resolution, The Story of a Political,Cultural, and Social Movement Published by Jossey-Bass.
24. Albert Fiadjoe, LLB Hons Ghana (2004). Alternative Dispute Resolution : A Developing World Perspective Barbados Published in the United States by Cavendish Publishing c/o International Specialized Book Services, 5824 Ne Hassalo Street, Portland, Oregon 97213-3644, USA.
25. Keir, Lloyd, Douglas W. Argue, and Brian J. Seery. (1981). Tax Court Practice. 6th ed. Philadelphia: American Law Institute.
26. King, Chad M., Ellen Lazarus (2003). Decision Making on the United States Tax Court. Paper Presented at the 2003 Annual Meeting of the Midwest Political Science Association, Chicago, April 2003.
27. Stephanie Hoffer & Christopher J. Walker (2014). The Death of Tax Court.
28. Https://www.IRS.gov
29. Https:///www.ustacourt.gov
30. Https://data.worldbank.org

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]

[Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020]
[Dowl DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2025-07-12]
Downloaded from taxjournal.ir at 10:23 +0430 on Wednesday September 16th 2020
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.44.47]