

بررسی حقوق شهروندی مودیان در رسیدگی به دعاوی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان

محمد رضا زنده دل برون^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۳۰

چکیده:

یکی از انواع حقوق شهروندی حقوق مودیان مالیاتی است. در واقع، هر شهروند از حقوقی برخوردار است که دولت از نظر قانونی وظیفه دارد آن‌ها را تحقق ببخشد. بر همین اساس هدف مقاله حاضر بررسی این سوال است که مودیان در رسیدگی به دعاوی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان از چه حقوق شهروندی برخوردار هستند؟ این مقاله توصیفی تحلیلی است و با استفاده از روش کتابخانه‌ای به بررسی سوال مورد اشاره پرداخته است. یافته‌ها بر این امر دلالت دارد که هم نظام دادرسی انگلیس و هم ایران تا حدی دارای یک نوع نظام دادرسی دوگانه است و بر همین اساس نظام مالیاتی دارای نظام دادرسی خاص خود است. در خصوص مصادیق، یافته‌ها بر این امر دلالت دارد که در حقوق ایران، بر خلاف انگلیس، برخی مصادیق از دادرسی عادلانه مانند علنی بودن دادرسی که مبتنی بر رعایت حقوق شهروندی مودیان مالیاتی است در دادرسی مالیاتی ایران نادیده گرفته شده است. نتیجه اینکه دادرسی حقوق شهروندی مودیان مالیاتی در حقوق انگلیس بیشتر با دادرسی منصفانه تطبیق دارد و لازم است در دادرسی مالیاتی ایران، تغییراتی در راستای توجه بیشتر به حقوق شهروندی مودیان مالیاتی صورت گیرد.

واژگان اصلی: مودیان مالیاتی، حقوق شهروندی، دادرسی مالیاتی، علنی بودن دادرسی، حقوق ایران و انگلستان.

۱. دکتری حقوق خصوصی، دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

مقدمه

حقوق مودیان مالیاتی از مباحث مهم و محل بحث در حوزه حقوق مالیات است. عوامل زیادی سبب شده، مالیات و حقوق شهروندی مهم باشند و به آن توجه شود. شرایط اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی جامعه به گونه‌ای است که رعایت این حقوق و ارتباط مؤثر آن یک نیاز محسوب می‌شود. در جامعه امروزی به حضور پویا در جامعه برای کم‌کردن اختلاف‌ها و نابہ-سامانی‌ها در بین افراد و سازمان‌ها نیاز خواهد بود. با توجه به این مسائل رعایت حقوق شهروندی در نظام مالیات یک امر مهم محسوب می‌شود و باید به آن توجه کرد. مفهوم حقوق مودیان مالیاتی بحث‌انگیز است. تاکنون پژوهش‌های متعددی در زمینه حقوق مودیان مالیاتی در تشخیص و تعیین و وصول مالیات انجام شده است: ولی رستمی، در مقاله‌ای، حقوق مودیان مالیاتی را مورد بررسی قرار داده است (رستمی، ۱۳۸۷: ۱۹۰). تمایز و نوآوری مقاله حاضر نسبت به پژوهش‌های انجام شده این است که هدف این مقاله، بررسی این سوال است که مودیان در رسیدگی به دعاوی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان از چه حقوق شهروندی برخوردار هستند؟ به منظور بررسی سوال مورد اشاره ابتدا نظام دوگانه دادرسی در انگلیس و ایران و نظام دادرسی مالیاتی در دو کشور مورد بررسی قرار می‌گیرد و در ادامه به بررسی مصادیق حقوق شهروندی مودیان در رسیدگی به دعاوی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس پرداخته می‌شود.

۱. نظام دوگانه دادرسی در انگلیس و ایران

در ابتدا حقوقدانان انگلیسی با وجود مراجع اداری مخالف بودند. سیستم قضایی انگلیس مبتنی بر وجود دادگاههای عادی بود. در این الگو، سیستم قضایی متمرکز بر قانونی است که برای سازمانهای اداری و افراد اعمال می‌شود. برای انگلیسی‌ها حاکمیت قانون بدان معنی است که قانون حاکم است و همه تسلیم آن می‌شوند بنابراین سازمان اداری نیز مشمول قانونی بود که مورد حمایت افراد خصوصی باشد و از این نظر هیچ امتیازی نداشتند. علاوه بر وحدت قانون وحدت دادرسی وجود دارد و جایی برای تشکیل دادگاه عمومی یا قاضی برای سامان دادن به قانون عمومی وجود ندارد. اساساً تصمیمات و مفاهیم حقوق در انگلیس (بر خلاف حقوق فرانسه و دیگر انواع حقوق خانواده رومی ژرمنی) متفاوت بود. تقسیمات بزرگ حقوقی در این کشور وجود ندارد نه تقسیم حقوق به عمومی و خصوصی یافت می‌شود و نه تقسیمات حقوق مدنی، حقوق بازرگانی، حقوق

اداری که از دیدگاه ما تقسیمات طبیعی به شمار می‌آیند (داوید، ۱۳۷۵: ۳۳). با توجه به این وضعیت در حقوق انگلستان نبایستی انتظار وجود حقوق اداری با آن مفهوم خاص و متمایز از حقوق عام که در حقوق فرانسه شاهد هستیم می‌رفت. چنین قواعد حقوقی متمایز و مستثنی از حقوق خصوصی در نظام حقوقی انگلیس تا اواخر قرن نوزده وجود نداشت. «علی رغم دلایل ارائه شده از سوی حقوق دانان سنی انگلستان، امروزه دیدگاه ناشی از نفی حقوق اداری در انگلیس در حال اضمحلال می‌باشد و دلیل روشن این نظر، وجود تعداد بسیار زیادی از مراجع اختصاصی اداری در نظام حقوقی این کشور است» (ولالومی یر و دبی یر، ۱۳۷۶: ۳۶۷). در حال حاضر در انگلستان در امور اداری و برای حل مشکلات پدید آمده در زمینه‌ی پاره‌ای قوانین، نهادهای ویژه‌ی رسیدگی به اختلافات و دعاوی بین دولت و اشخاص خصوصی که «دادگاه اداری» نامیده می‌شود، ایجاد شده‌اند که البته قدمتی به اندازه دادگاه‌های اداری فرانسه ندارند، بلکه به تدریج و در طول قرن بیستم پدیدار گردیده‌اند (لطفی و همکاران، ۱۳۹۰: ۷۴). در انگلستان، از سال ۱۹۸۴ دادگاه‌های ویژه و سازمانهای اداری برای رسیدگی به دعاوی قضایی و مشارکت و مزایا و مشاغل غیر مشارکتی و نیازهای مبتنی بر نیازها به سرپرستی کمیسیون‌ها ایجاد شده‌اند (انصاری، ۱۳۸۰: ۷۳). آرای مطرح شده توسط کمیسیونها منبع اصلی حقوق تأمین اجتماعی در این کشور است و این آراء به خودی خود قابل اعتراض به مراجع قضایی است که دارای تشریفات و هزینه‌های اندک هستند الگوی قضایی در ایران به دلیل صلاحیت متفاوت دادگاههای قضایی که در دیوان عدالت اداری به سیستم فرانسه تجلی یافته است، مشابه سیستم قضایی دوگانه بوده و همان چیزی است که قوه قضاییه ایران را تا حدودی شبیه به سیستم انگلیس می‌کند (واسعی، ۱۳۷۷: ۱۹۸).

۲. دادرسی مالیاتی در حقوق انگلیس و ایران

دادرسی مالیاتی مجموعه‌ای از اقداماتی است که مودیان مالیاتی برای حل اختلاف مالیاتی خود با اداره مالیات انجام می‌دهند. این چرخه شامل مراحل است که در هر مرحله پرونده مودی توسط یک مرجع رسیدگی می‌شود. در نهایت رای صادر شده از سوی مرجع رسیدگی قطعی و لازم الاجرا خواهد بود. در حقوق انگلیس کلیه شکایات و اعتراض مودیان حقیقی و حقوقی از اداره گمرکات و مالیات بریتانیا در زمینه انواع مالیات های مستقیم و غیر مستقیم در دایره مالیاتی مستقل از اداره مذکور قابل طرح است. دایره مالیات کارگروههای مختلفی دارد که اعضای آنها از تخصص های گوناگونی برخوردارند و اعتراض مودی با توجه به موضوع و ماهیت آن در یکی

از گروهها مطرح و مورد رسیدگی قرار می گیرد. هر یک از این گروهها متشکل از قضات ذیصلاح و کارشناس فنی است رسیدگی به اعتراضات مودیان در ساختمان متعلق به هیات داوری بریتانیا انجام می شود و ربطی به اداره گمرکات و مالیات ندارد. قضات دایره مالیات به دامنه وسیعی از اختلافات مالیاتی رسیدگی می کنند. دادخواست مودیان معترض اکثرأ به صورت شفاهی ارائه می شود ولی در برخی موارد نیز به تشخیص قضات دادخواست کتبی دریافت شده و مرحله شفاهی حذف می شود (هداوند و مشهدی، ۱۳۹۰: ۸۸). در صورتی که به طرف متأثر از تصمیم، فرصت و امکانات کافی برای ارائه ادله و پاسخگویی داده نشود آن تصمیم باطل است (مهرا، ۱۳۹۰: ۲۵). وظایف سازمان امور مالیاتی نیز به عهده سازمان گمرکات و درآمد سلطنتی بریتانیا است و مرجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی دیوان های سطح یک و دیوان های عالی هستند.

دادرسی مالیاتی در ایران به دو بخش درون سازمانی و برون سازمانی تقسیم می شود. از زمانی که برگه تشخیص مالیات به صورت رسمی و قانونی به مودیان مورد نظر ابلاغ می شود، پس از اعلام میزان مالیات تعیین شده توسط کارشناس امور مالیاتی، اگر رقم و مبلغ تعیین شده مورد قبول مودی نباشد، این قابلیت وجود دارد که حداکثر تا مدت زمان مشخص ۳۰ روز (یک ماه) نسبت به پیگیری و تحلیل آن، طی یک پروسه قانونی جهت دادرسی مالیاتی اعتراض خود را ارائه دهد. اولین مرجع رسیدگی به اعتراض، مدیر مالیاتی مربوطه می باشد که ظرف ۴۵ روز می تواند با رسیدگی مجدد نسبت به تعدیل مالیات و یا رفع تعرض و با تایید برگ تشخیص اقدام نماید. هیات بدوی حل اختلاف مالیاتی دومین مرجع درون سازمانی است که وظیفه دارد به اعتراض مودی نسبت به برگ تشخیص مالیات رسیدگی نماید. هر گاه مودی یا مامور تشخیص مالیاتی نسبت به رای هیات بدوی معترض باشند ظرف مهلت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رای به مودی می توانند اعتراض خود را در هیات تجدیدنظر به عنوان سومین مرجع درون سازمانی ثبت نمایند (وفادار، ۱۳۸۹: ۶). اگر بعد از صدور رای هیات تجدیدنظر، مودی نسبت به رای صادره از سوی هیات حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر معترض باشد، می تواند ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ رای به شورای عالی مالیاتی به عنوان چهارمین مرجع درون سازمانی اعتراض خود را ارجاع نماید. چنانچه مودی بعد از صدور رای شورای عالی مالیاتی به اعتراض خود باقی باشد می تواند به جهت عدم رعایت قوانین و مقررات ظرف ۳ ماه به دیوان عدالت اداری و به استناد غیرعادلانه بودن مالیات با استناد به مدارک لازم در هیات رسیدگی ۲۵۱ مکرر ق م م به عنوان مراجع برون

سازمانی طرح شکایت نماید. اگر مالیات قطعی شده باشد و مودی نسبت به قطعیت آن اعتراض داشته باشد می تواند با استناد به بند یک از ماده ۲۱۶ ق م م نسبت به طرح موضوع در هیات رسیدگی موضوع ماده ۲۱۶ ق م م اقدام نماید. دیوان عدالت اداری آخرین مرحله از سلسله مراحل دادرسی مالیاتی است که تا مرحله هیات حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶ چرخه دادرسی مالیاتی، رسیدگی به پرونده درون سازمانی بوده ولی با طرح شکایت در دیوان عدالت اداری پرونده وارد پرونده وارد سیستم قضایی کشور می شود.

۳. مصادیق حقوق مودیان مالیاتی در رسیدگی به دعاوی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس

در این قسمت به بررسی مصادیق حقوق مودیان مالیاتی در رسیدگی به دعاوی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس پرداخته می شود.

۳-۱. حق دادخواهی

اصل ۳۴ قانون اساسی به موضوع حق مسلم دادخواهی هر فرد اشاره داشته و تأکید دارد که هر شخص می تواند به منظور دادخواهی به دادگاههای صالح رجوع نماید. مراجع شبه قضایی مالیاتی باید در دسترس همه اشخاص کشور باشند. بهترین حالت این است که هرکسی بتواند حتی در شهرهای کوچک به چنین مراجعی دسترسی داشته باشد. به موجب ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم، «مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت های حل اختلاف مالیاتی هستند که در شهرستان ها یا مراکز استان ها مستقر می باشند». به موجب بند ۲ همین ماده، «در صورتی که یک نفر قاضی شاغل یا بازنشسته جهت عضویت در این مراجع در شهرستان ها یا مراکز استان ها حضور نداشته باشد، رئیس قوه قضاییه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود» که خوشبختانه از این حیث دسترسی به مراجع شبه قضایی مالیاتی با مشکل چندانی مواجه نمی باشند. البته مراجع شبه قضایی مالیاتی نباید آن چنان پرهزینه باشد که اشخاص نتوانند به آن مراجعه کنند. در نظام حقوقی ایران، رسیدگی در مرحله بدوی در هیأت های حل اختلاف مالیاتی به صورت رایگان بوده، اما مطابق تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، «در مواردی که شکایت مودیان مالیاتی از آرای هیأت های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین شکایت از آرای هیأت های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام

شود، برای هر مرحله، معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود». علاوه بر این، باید تمهیداتی اندیشیده شود که اشخاص بی‌سواد یا کم‌سواد بتوانند به سهولت تقاضا یا شکایت خود را به ثبت برسانند. در خصوص پراکندگی مناسب و در دسترس بودن مرجع اداری رسیدگی به اختلافات مالیاتی طبق ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم محل قانونی تشکیل، آن اداره امور مالیاتی در هر شهرستان مشخص گردیده است. در انگلستان نیز حق دادخواهی از حقوق مسلم مودیان مالیاتی است. علاوه بر این، «در انگلیس بر اساس بند ۱۳ آیین دادرسی دیوان مالیاتی، ارسال و تحویل اسناد و مدارک از مهمترین حقوق مودیان محسوب می‌شود. بر اساس این بند، مودیان می‌توانند مدارک و ادله خود را به روشهای گوناگون از جمله به روش دستی، از طریق پست، ایمیل و مانند آنها به دیوان تحویل دهند. علاوه بر این بند ۱۵ با عنوان ادله و تحویل آنها مقررات بسیار مفصلی در خصوص ارائه ادله، مدارک و اسناد به دیوان بیان کرده است. تنوع روش‌ها در این زمینه از جمله نقاط قوت دادرسی مالیاتی انگلیس است» (آقایی پروج وهمکاران، ۱۴۰۰: ۱۲).

۲-۳. حق دسترسی به وکیل

در حقوق انگلیس «بر اساس بند ۶ منشور حقوق مالیاتی، مودیان مالیاتی با عنوان حق داشتن نمایندگی و مشاوره مودیان حق دارند تا از طریق نمایندگان خود اعم از مدیر شخصیت حقوقی، نماینده حسابداری وکیل در فرایند مالیات شرکت کرده و اظهار نظر کنند. در انگلیس، علاوه بر اینکه حق داشتن نمایندگی حقوقی بدون هر گونه محدودیتی در انواع دادرسی امکان پذیر است، استفاده از نماینده حرفه‌ای نیز به رسمیت شناخته شده است. هر یک از طرفین دعوا دارای این حق قانونی نیز هستند که به کمک یک شخص دیگر برای مشورت گرفتن و یادداشت برداشتن استفاده کنند» (آقایی پروج وهمکاران، ۱۴۰۰: ۱۲). در حقوق ایران به موجب قانون مالیات‌های مستقیم و بند ۸ دستورالعمل مالیاتی از فصل دوم، مؤدی می‌تواند وکیل خود را از میان وکلای رسمی دادگستری یا سایر اشخاص به موجب سند رسمی انتخاب نماید. علاوه بر این، مطابق ماده ۲۳۸ ق.م.م در خصوص اعتراض به برگ تشخیص مالیات قبل از شروع دادرسی: «در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا بوسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه

نماید». همچنین براساس ماده ۲۴۶ ق.م.م و تبصره آن در مورد ابلاغ وقت رسیدگی که مؤدی و نتیجه عدم حضور او: «وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده، جهت حضور مؤدی یا نماینده مؤدی باید به آن‌ها ابلاغ گردد و تبصره نیز اشعار می‌دارد: «عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود».

با عنایت به مفاد فوق‌الذکر، قانون‌گذار از عناوین «وکیل» و «نماینده مؤدی» توأمان استفاده کرده و این مهم، خاصه در ماده ۱۰۳: «وکلاهی دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند» و ماده ۱۷۱: «وکیل یا نماینده مؤدی» کاملاً عیان است. لذا وکالت در مراجع شبه قضایی مالیاتی مثل اکثریت قریب به اتفاق مراجع شبه قضایی در ایران، نیازی به پروانه وکالت دادگستری اعم از کانون‌های وکلای دادگستری و مرکز مشاوران ماده ۱۸۷ قوه قضاییه نداشته و هرکسی می‌تواند با ارائه یک برگه نمایندگی ساده به وکالت بپردازد. امری که محل انتقاد شدید می‌باشد، چرا که حقوق علم است و تعدد دانشکده‌ها و گروه‌های حقوق در دانشگاه‌های متعدد و متنوع ایران و جهان، حکایت از علم بودن یا دست‌کم، تخصصی بودن مقوله حقوق دارد. لذا اگر قرار است وکالت نیازی به دانش حقوق، و نیز نیازی به پروانه وکالت نداشته باشد، وجود دانشکده‌ها و گروه‌های حقوق و نظام صنفی وکلا بیهوده بوده و مشخص نیست چرا همه باید اعم از آنکه دانش حقوق داشته باشند یا خیر، بتوانند در مراجع شبه قضایی که اتفاقاً دادگاهی تمام‌عیار است، وکالت نمایند! مراجعی که آرای لازم‌الاجرا و بعضاً با مبالغ سنگین صادر می‌کنند. لذا امکان شرکت غیر وکیل دادگستری، حتی فردی عالم به علم حقوق، حتی دکترای حقوق، حتی استاد دانشگاه، محکوم‌به رد است. اگر چنین است همه شهروندان بتوانند طبابت کنند، اشتغال به مهندسی داشته باشند و امری بدیهی که موردقبول زندگی در دنیای مدرن نیست (محسنی و صاحبی، ۱۳۹۷: ۲۳۷). امکان وکالت افراد غیر وکیل دادگستری در مراجع شبه قضایی از بعد دیگری نیز، محل نقد است و آن اینکه ضمانت اجرای حقوقی و اخلاقی در قالب حقوق جزا و تخلفات انتظامی و حتی کدهای رفتاری صنف وکلا در خصوص نمایندگان غیر وکیل مؤدی، قابلیت اعمال ندارد و این مهم در صورت بروز هرگونه مشکل به ضرر مودیان است. ضمن اینکه پای کارچاق‌کن‌ها و دلالان را به‌صورت قانونی به محاکم اداری باز می‌کند که مقبول نمی‌باشد. کما اینکه وفق بند ۸ دستورالعمل دادرسی مالیاتی مصوب رئیس سازمان امور مالیاتی، «مؤدی می‌تواند وکیل خود را از بین وکلای

دادگستری و یا سایر اشخاص به موجب سند رسمی تنظیمی انتخاب نماید».

۳-۳. حق دسترسی به پرونده دادرسی مالیاتی

در انگلیس، حق دسترسی به اطلاعات مبانی خود را از قانون آزادی اطلاعات مصوب سال ۲۰۰۰ می‌گیرد بر اساس بند ۴ از منشور مودیان مالیاتی انگلیس «شما مودیان حق دسترسی به اطلاعات خودتان، که ما از شما ذخیره کرده‌ایم، دارید، ما بر اساس موازین قانون آزادی اطلاعات سال ۲۰۰۰ به شما آزادی دسترسی به اطلاعاتشان خواهیم داد». بر اساس قسمتی از «بند ۱» سند به معنای چیزی است که در آن اطلاعات به هر شکلی ثبت شده و به موجب این مقررات، تعهد به ارائه آن، یا اجازه دسترسی به یک سند یا تصویر برداری از آن وجود دارد، یا اینکه دیوان دستوری غیر از آن صادر نموده و تعهد به ارائه یا اجازه دسترسی به چنین سند، یا تصویر برداری از آن به شکل یک فرم خوانا یا به شکل یک فرمی که بتواند به سرعت و به راحتی قابل خواندن باشد» با توجه به این مقرر قانونی، دسترسی به اطلاعات پرونده شامل ارائه اسناد و مدارک پرونده به مودیان و اجازه دسترسی و تصویر برداری از آن به صراحت جزو مقررات دیوان‌های مالیاتی است. علاوه بر آن دیوان این اختیار را دارد که دسترسی به اطلاعات پرونده را به روشهای دیگری که تشخیص می‌دهد، اجازه دهد مشروط به اینکه سند قابل خواندن باشد. البته بند ۱۴ مقرر یاد شده با عنوان استفاده از اسناد و اطلاعات محدودیتهایی را برای مودیان در نظر گرفته است. بر اساس این بند «دیوان می‌تواند دستور ممانعت از افشای اطلاعات یا انتشار آنها را به شرح ذیل صادر کند، که مشتمل بر اسناد یا اطلاعات خاصی که در ارتباط با رویه‌های دادرسی است باشد و اطلاعاتی که بنا بر تشخیص دیوان، در مورد اشخاصی است که نباید هویت آنها آشکار شود». «در مورد دسترسی به اطلاعات و اسناد پرونده مالیاتی در مراجع عالی نیز، آیین دادرسی دیوان عالی، مقررات عامی در بندهای ۱۳ و ۱۴ خود مقرر کرده است. بر اساس ایده‌های انصاف رویه‌ای هر کس که حق‌هایش تحت تأثیر یک تصمیم دولتی قرار گرفته، حق برخورداری از یک استماع فرصت دفاع (منصفانه در حضور قاضی بی طرف را دارد. مهم‌ترین مبانی انصاف رویه‌ای در حقوق انگلیس دو قاعده لاتین هیچ کس نباید قاضی اعمال خود باشد و به حرف طرف مقابل گوش کن است» (آقایی پروج وهمکاران، ۱۴۰۰: ۱۰). در حقوق ایران، حق دفاع به طور کامل در دادرسی‌های مالیاتی شناسایی نشده‌اند و برخی از حقها مانند حق دسترسی به اطلاعات پرونده مالیاتی اساساً و حتی به طور ضمنی هم مورد توجه قانونگذار نبوده است.

۳-۴. اصل تناظر

در حقوق انگلیس بر برابری طرفین نیز تأکید شده و یکی از اهداف تعیین کننده حاکمیت این کشور طبق قانون جدید آیین دادرسی مدنی مصوب سال ۱۹۹۸ است. با این وجود در این کشور دادخواهی نیز می‌تواند بر طبق قانون، برابری و تعادل بین طرفین با اختیارات ماده ۱ این قانون ایجاد کند. اگر دادگاه بخواهد فعالیت‌های طرف مقابل را برای رسیدن به برابری بیشتر محدود کند باید اثبات کند که قصد دارد تا حد ممکن هزینه‌ها را کاهش دهد، اما اختیار دادگاه برای محدود کردن زیاده روی، ها هیچ کدام از طرفین را از بیان موضوعات و مسائلی که محور اختلاف است، باز نمی‌دارد.

در حقیقت، در این کشور تنظیم پرونده به گونه‌ای تنظیم می‌شود که تا حد ممکن اطمینان حاصل شود که در صورت استفاده از طرفین از ابزارهای مختلف مالی هزینه‌های غیر منطقی و غیر متعارف توسط طرف ضعیف تحمل می‌شود. در هر صورت توسط طرف متمکن پرداخت می‌شود بنابراین مفهوم برابری آیینی طرفین در حقوق مدنی انگلیس تا حدودی متفاوت است (کشاورز، ۱۳۸۸: ۱۲۴).

تبعیض غیر قابل توجیه می‌تواند مبتنی بر، ملیت محل، زندگی، جنس، نژاد، زبان دین سیاست یا سایر وابستگی‌های فکری منشأ اجتماعی یا، ملی تولد یا وضعیت دیگر و یا عضویت در اقلیت ملی باشد، اما همیشه نسبت به دادخواهی حساس است. تبعیض شهروندی نسبت به اشخاصی که تابعیتی غیر از ملیت کشور کرسی دادگاه دارند یا در خارج از کرسی دادگاه اقامت دارند درگیر دعاوی فراملی ناعادلانه و نابرابری است. بنابراین، یک خارجی نباید ملزم به ایجاد امنیت یا پرداخت هزینه‌های دادخواست باشد تا دادخواست را علیه یک شهروند داخلی طرح کند این اصل خلاف مفاد ماده ۱۴۴ قانون آیین دادرسی مدنی ما است به نظر می‌رسد که از الزامات حاکم بر دادخواست تجاری فراملی منحرف شده است. با این وجود اساس این ماده قانون با اصول دادرسی فراملی ناسازگار است (محسنی، ۱۳۸۵: ۲۸۰).

با توجه به جایگاه اصل انطباق، در حقوق ایران، این اصل تحت عنوان فوق یا عنوان مشابه در هیچ یک از متون پیش بینی نشده است. در همین زمان طبق بند ۳ ماده ۳۷۱ قانون آیین دادرسی کیفری تصریح می‌کند. این تصمیم نهایی نقض می‌گردد، اما توجه به آن باید در نحوه بررسی سایر راه‌های شکایت در مورد آراء، مانند تجدید نظر خواهی نیز ضروری باشد در واقع اگر حکم

بدون رعایت اصول رویه و حقوق شاکی صادر شده باشد، در هر مرحله و عدم رعایت حکم مذکور از چنان اهمیتی برخوردار خواهد بود که در بند ۳ ماده ۳۷۱ قانون آیین دادرسی مدنی مشخص شده است. در اصل تناظر، مواجهه حضوری طرفین و امکان استماع دلیل و مستندات طرف مقابل و امکان جرح آن و فی الواقع، گفت‌وشنود طرفین و آگاهی از ادعاها و پاسخ طرف مقابل، مدنظر است (محسنی، ۱۳۸۴: ۳۳).

۳-۴-۱. حضوری بودن

در دادرسی مالیاتی انگلیس اصل بر حضوری بودن است. در سه قسم از پرونده‌ها، استماع حضوری است و به معنی استماع شفاهی کامل یا قسمتی از آن از طریق ویدئو لینک، تلفن یا دیگر ابزارهای ارتباطی فوری دو جانبه است. بنابراین استماع شفاهی است و سایر موارد استماع غیر شفاهی نیز در جهت تسریع رسیدگی‌هاست. بخش اعظم پرونده‌های مالیاتی، استماع و با حضور مؤدی صورت می‌گیرد و تنها بخش اندکی از آنها بدون استماع است حضوری بودن دادرسی مالیاتی از دو نظر، نخست از حیث رعایت حقوق دفاعی مودیان و دوم از حیث مشارکت ایشان در فرایند دادرسی حائز اهمیت است. بر این اساس «اطمینان از اینکه تاجایی که امکان پذیر است، طرفین پرونده، قادر باشند تا در فرایند دادرسی مشارکت کامل داشته باشند. جزئی از انصاف و عدالت دادرسی است پس «طرفین باید اولاً در جهت پیشبرد موضوعات مهم دادرسی به دیوان کمک کرده و ثانیاً در فرآیند دادرسی به طور کلی مشارکت و همکاری نمایند».

رسیدگی حضوری در مرجع شبه قضایی، بخشی از اصل تناظر را پوشش می‌دهد، اما این مهم کافی نیست و لازم است تا طرفین، هم مستندات، دلایل، ادعاها، تفسیرها و خواسته‌های طرف مقابل را آشنا باشند. همان‌طور که خواننده باید از متن شکایت خواهان آگاه باشد، خواهان نیز باید تمامی پاسخ‌های خواننده را در اختیار داشته باشد و مستندات و دلایل طرفین، همه مستندات، دلایل ادعایی، تفسیرها و خواسته‌های طرف مقابل را آشنا باشند. لذا همان‌طور که خواننده باید از متن شکایت خواهان آگاه باشد، خواهان نیز باید تمامی پاسخ‌های خواننده را در اختیار داشته باشد و مستندات و دلایل طرفین، ردوبدل شود تا حقیقت از دل آن، خارج گردد.

در این خصوص، حضوری بودن رسیدگی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر و دعوت از هر دو طرف مستند به ماده ۲۴۶ ق.م.م و ضرورت حضور نماینده دستگاه

مالیه و اقامه دلایل کافی و ارائه توضیحات لازم در باب برگ تشخیص مالیات و دفاع از آن به موجب ماده ۲۴۰ ق.م.م، اصل تناظر را به نحو مطلوبی مراعات نموده است.

در شعب شورای عالی مالیاتی، با عنایت به عدم ذکر حضوری بودن، برخلاف هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، رسیدگی، غیرحضوری است و با توجه به عدم صحبت از تبادل لوایح، این مهم می‌بایست وفق اصول و تشریفات دادرسی انجام شود. لذا محتمل است که خواهان از پاسخ خوانده و خوانده از لایحه تکمیلی خواهان، مطلع نشوند. به همین منوال، به دلیل غیرحضوری بودن، امکان جرح مستندات، دلایل و ادعاهای طرف مقابل به صورت مواجهه نیست و اصل تناظر، ناقص و بدون کیفیت مطلوب اعمال می‌شود. در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر نیز چنین است و همین انتقادات وارد است. در کل، در رسیدگی‌های غیرحضوری در ایران، تبادل لوایح صرفاً در حد ارسال دادخواست برای خوانده صورت می‌گیرد و الباقی صرفاً با پیگیری طرفین و درخواست و اصرار از محکمه عیان می‌شود و تبادل لوایح و دادرسی غیرحضوری در مراحل ابتدایی، نامطلوب و ناکافی خود قرار دارد (آگاه، ۱۳۸۹: ۷۰). در مورد مراعات اصل تناظر - از مهم‌ترین و شاید مهم‌ترین، معیار دادرسی منصفانه- در مراحل و مراجع اصلی دادرسی مالیاتی یعنی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر، وضعیت مطلوب و در مراحل فوق‌العاده یعنی فرجام‌خواهی شعب شورا و هیأت ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م، اصل تناظر، ناقص و نامطلوب است که می‌تواند بر وضعیت مناسب هیأت‌های حل اختلاف، تاثیرگذار باشد. گفتنی است پس از نقض آرای هیأت‌های حل اختلاف تجدیدنظر در شعب شورا و ارجاع به شعبه هم‌عرض، رسیدگی در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر هم‌عرض، همچنان حضوری و با رعایت اصل تناظر می‌باشد.

۳-۴-۲. استماع دلیل

در حقوق انگلیس حق شنیدن پذیرفته شده و به دو دسته امری و ارشادی تقسیم می‌شود. عدم رعایت یک رویه رسمی که توسط پارلمان انگلستان تعیین شده است مانند مشاوره یا نیاز به صدور اطلاعیه و ابلاغ و رسیدگی می‌تواند منجر به ابطال و بی اعتبار بودن تصمیم دیوان شود اما در انگلستان، اثر حقوقی عدم رعایت الزامات رسمی از جمله حق شنیده شدن توسط یک مقام اداری در اعمال اختیارات شخصی کاملاً واضح و تعیین کننده نیست بستگی به این دارد که آیا دادگاه آن را یک امر امری یا ارشادی می‌داند. وی این موضوع را عدم رعایت و بی اعتبار بودن

تصمیم اداری می‌داند و اگر دادگاه احکام شرعی را یک قاعده "ارشادی" قلمداد کند عدم رعایت این قاعده خسارت قابل توجهی را به تصمیم نمی‌رساند (فلاح زاده، ۱۳۹۲: ۱۹۶). لرد دنینگ در پرونده ای^۱ (۱۹۷۱) اظهار نمود: «جائیکه حق استماع وجود دارد، حق ارائه دلیل برای تصمیم نیز وجود دارد» (Foulkes, 1990: 304).

در حقوق اداری انگلیس حق استماع مطلق نیست اما ممکن است در برخی شرایط محدود شود: ۱. بیان صریح یا ضمنی قانونگذار. ۲. عدم وجود حق قانونی برای فرض اینکه شنوایی ضروری نیست. ۳. در مواردی که تصمیم مقدماتی است و فوراً به نتیجه نهایی منجر نمی‌شود. ۴. فقدان هرگونه رابطه پیمانکاری یا رابطه حقوقی مشابه مؤسسات اداری و سازمانهای ملی. ۵. جایی که استماع مغایر منافع عمومی باشد. ۶. اگر تصمیم ناعادلانه با بررسی منصفانه جبران شود. موارد قابل ذکر در خصوص حق استماع در آیین دادرسی مالیاتی انگلیس عبارت از بند ۱۶ با عنوان «احضار یا اخطار به شهود و دستور پاسخ به سئوالات یا اسناد و بند ۳۱ با «عنوان ابلاغ وقت استماع» است بر اساس بند ۳۱ «دیوان باید هر یک از طرفینی که حق حضور در جلسه استماع را دارند، زمان و مکان هر استماع را اعلام کند (و از جمله استماع معوق) و هر تغییری در زمان و مکان استماع را به طرفین ابلاغ نماید در خصوص یک استماع با در نظر گرفتن جریان دادرسی، دوره اخطار به موجب بند یک حداقل باید ظرف ۱۴ روز انجام پذیرد به استثناء زمانی که دیوان وقت رسیدگی را در ظرف کمتر از ۱۴ روز ابلاغ می‌کند و آن هم با رضایت طرفین بوده یا در مواقع اضطراری یا اوضاع و احوال استثنایی باشد».

۳-۴-۳. دادرسی معقول و متعارف

یکی از عوامل توسعه قانون و توسعه فرهنگ حقوقی توجه به کیفیت دادخواهی است کیفیت دادرسی به معنای ارتقاء سطح منافع شخصی و اجتماعی ناشی از دادرسی است که به دنبال کارکردهای جدید دادرسی در قالب رویکردهای قانونی و قضایی است. رویکرد قانون آیین دادرسی مدنی مصوب سال ۲۰۰۰ نیز از نظر کیفیت دادرسی تا حدودی قابل قبول است. در طول دادرسی قانون فوق باید به اصل سرعت توجه داشته باشد مانند مواد ۱۱۷، ۳۲۴، ۱۰۴، ۱۳۳، ۱۳۹، ۲۹۵ و غیره و اصل صحت مانند توجه به رعایت مطالب و لزوم رعایت حقوق قانونی طرفین و

¹ Denning

² Breen Amalgamated engineering union

اصل مکاتبات نیاز به تشکیل یک «محاكمه معقول و عادى» مورد توجه قرار گرفته است. در رابطه با نگرش قانون تطبیقى در مورد کیفیت دادرسی بندهای ۱ و ۲ قانون آیین دادرسی مدنى انگلیس همچنین بر تأکید بر دادرسی‌های تسریع شده و ماهیت وقت گیر دادرسی تأکید دارد (الماسی و حبیبی درگاه، ۱۳۹۱: ۴۷). با توجه به نگرش قانون تطبیقى در رابطه با کیفیت دادرسی، می‌توانیم به ماده ۱ و بندهای ۱ و ۲ آیین دادرسی مدنى انگلیس نیز مراجعه کنیم که بر لزوم تسریع در دادرسی و زمان رسیدگی تأکید دارد.

در حقوق ایران، با توجه به شرط مذکور در ماده ۲۵۱ مکرر یعنی عدم امکان طرح موضوع در مرجع دیگرى، و اینکه بعد رد شکایت در شعب شورا، همچنان راه شکایت در شعب دیوان عدالت ادارى باز است و شرط پیش گفته ماده ۲۵۱ مکرر هنوز فراهم نشده، نظر به رد شکایت از آرای شعب شورا وفق ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م. دارند. اما برخى دیگر «مرجع دیگر» مذکور در ماده ۲۵۱ مکرر را صرفاً مراجع شبه قضایى داخل قوه مجریه دانسته و این مهم را انجام‌شدنى می‌دانند. اما با عنایت به حشو بودن مرحله رسیدگی در شعب شورا، باوجود دیوان عدالت ادارى و استثنایى بودن رسیدگی وفق ماده ۲۵۱ مکرر، تفسیر اول یعنی تعریف مرجع دیگر به هرگونه مرجع اعم از شبه قضایى و قضایى به صواب نزدیک‌تر است، زیرا حذف صلاحیت فرجامی، رسیدگی ماهوى مورد بحث را از حالت استثنایى به حالتى عادى بدل می‌نماید که مطلوب نیست. گفتنى است که «محدود نمودن یا حذف صلاحیت فرجامی شعب شورای عالی مالیاتی از موجبات کاهش اطاله دادرسی مالیاتی نیز محسوب می‌گردد (یاورى و ادریسیان، ۱۳۹۷: ۱۶).

۳-۵. اصل تناسب

تشکیل دادرسی عادلانه مستلزم رعایت اصول آیین دادرسی حاکم بر قانون در هر سیستم حقوقی است. اصل تناسب، که شصت سال است که رسماً در حقوق جهان و در واقع در اروپا و در تاریخ بیست ساله حقوق جهان به طور رسمى در حال اجراست یکی از این اصول است. این اصل به مفهوم ایجاد تعادل و هماهنگی بین دو یا چند نهاد حقوقی یا غیر قانونی در دادرسی مدنى مبتنى بر معیارهای مختلف با توجه به نوسان مفهوم آن در بین مفاهیم متعارف معقول، عادلانه منصفانه، تبعیض آمیز و تحقق یک محاکمه عادلانه به عنوان یکی از حقوق اساسی بشر اشاره دارد. مفهوم تناسب در آیین دادرسی ابتدا در آیین دادرسی کیفری آلمان و سپس در آیین دادرسی مدنى، مانند انگلیس و کانادا مورد بررسی قرار گرفت. در حقوق آیین دادرسی، ایران از قانون

اصول محاکمات حقوقی ۱۲۹۰ گرفته تا قانون تأسیس دادگاههای عمومی و انقلاب ۱۳۱۸، به اصل تناسب به طور خاص و بدون توجه به موضوعات مختلف پرداخته نشده است (پوراستاد و سعادت، ۱۳۹۶: ۵۹).

اصل تناسب به معنای ایجاد تعادل و هماهنگی بین دو یا چند موضوع در رویه دادرسی مدنی اعم از حقوقی، اقتصادی و غیره است و یکی از اساسی‌ترین حقوق بشر است در سیستمهای مختلف حقوقی و در سالهای اخیر در اصول و قوانین آیین دادرسی عدالت غیرقانونی ورود کرده است. در موارد مختلف قبل از قاضی، به ویژه در زمان محاکمه هزینه‌های دادرسی اقدامات امنیتی و ضمانت اجراها جایگاه مهمی کسب کرده‌اند، به ویژه که اصل تناسب به این دلیل است که کلیه مقررات بر حقوق بشر تأثیر می‌گذارد و قرارداد باید متناسب و منطقی باشد (یاوری و ادیسیان، ۱۳۹۷: ۱۶).

در قانون قضایی ایران با توجه به شرایط فعلی نمی‌توان از قوانین متناسب از اصل تناسب در کلیه موارد ذکر شده استنباط کرد اما در برخی موارد این امکان وجود دارد مانند قاعده تناسب امنیت به دست آمده قاعده تناسب اموالی که به عنوان محکومیت با وضعیت محکوم علیه و موارد دیگر به دست آمده است. سرانجام، مطابق آنچه گفته شد در مورد تعریف اصل و مطابقت آن با مفهوم تناسب در بخش مقدماتی، نظارت بر دادگاههای ICC و نظارت بر عملکرد ماده ۳۷۱ بالاتر از تصمیمات دادگاههای پایین) و در صورت تخلف از آن، نقض احکام قضات و همچنین جمع آوری دستگاه قضایی در قالب بررسی تخلفات از نظر کمیت و کیفیت امکان پذیر خواهد بود و البته این امر کاملاً ضروری خواهد بود. در غیر این صورت، پذیرش تناسب به عنوان یک خط مشی یا امکان استناد به آن فقط در قالب قواعد جداگانه و، قانونی منجر به صدور تعداد رأی‌های غلط، استبداد قضایی و گسترش احساس بی‌عدالتی خواهد شد (سواد کوهی فر، ۱۳۸۱: ۳).

اصل تناسب از دیرباز در حقوق انگلیس ناشناخته بوده است و قضات انگلیس هیچ‌گونه توسل به تصمیم‌گیری خود را با استفاده از اصل متناسب بودن انجام ندادند اصل متناسب بودن فاقد حضور پررنگ در سنت حقوقی انگلیس بود بر خلاف اصل عقلانیت ریشه‌های عمیقی در گفتمان قضایی انگلیس دارد. یک بخش قدیمی در حقوق اداری انگلستان در مورد جنبه‌های نظارت قضایی ارائه شده توسط لرد دپل وجود دارد (رستمی و سلیمی، ۱۳۹۷: ۷۳۵).

قانون حقوق بشر در سال ۱۹۹۸ ساختار دیگری را برای نظارت قضایی و قانونی بودن اداری فراهم کرد. برای تصمیم‌گیری‌های عمومی و تصمیم‌گیری بر اساس کنوانسیون اروپایی حقوق

بشر و ایجاد شده توسط دادگاه حقوق بشر اروپا دادگاههای انگلیس نیاز به استفاده از اصل تناسب داشتند. از زمان تصویب حقوق بشر در سال ۱۹۹۸ و اکتبر ۲۰۰۰، اصل تناسب نقش اساسی در قانون اداری انگلیس داشته است. اصل تناسب نخستین بار به طور رسمی به عنوان یک زمینه مستقل برای بازنگری در قانون حقوق بشر در مجلس اعیان در پرونده دالی شناخته شد. در مورد، دالی بین نیاز به حمایت از حقوق زنان تضاد وجود دارد - این کلمه ممکن است تابع مقررات سرکوبگر و غیر ضروری باشد - و منقاد الدم به دلیل دخالت در حقوق ویژه برای تأمین محیطی امن و سالم در زندان (زارعی، ۱۳۸۸: ۴۵).

۳-۶. علنی بودن دادرسی مالیاتی

علنی بودن دادخواهی بدان معنی است که علاوه بر طرفین دعوا، عموم مردم حق دارند در جلسه دادرسی حضور داشته باشند و بتوانند نحوه اجرای عدالت را به مراجع حل اختلاف بدانند علاوه بر اینکه امکان نظارت بر روند رسیدگی به افکار عمومی را فراهم می‌کند این نیز نشانه اعتماد به نفس هیات تحقیق است (قنوتی و مدنی، ۱۳۹۷: ۱۵۹).

در معنای اصطلاحی علنی بودن هم سطح حضور طرفین اختلاف یا ذی نفعان و هم در سطحی وسیعتر حضور مردم و رسانه‌ها را در برمی‌گیرد این بدان معناست که به لحاظ عملی و برای حصول به این اصل مقدمات آن نیز فراهم گردد (طجرلو و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۵۵). جلسات علنی دادرسی عمومی در مورد اختلافات یکی از اصولی است که در تضمین عدالت و استقلال روند قضایی نقش اساسی دارد (شمس، ۱۳۹۳: ۴۷). در خصوص دعاوی مالیاتی، علنی بودن دادرسی از اهمیت بالایی برخوردار است زیرا یک طرف دولت بوده و وزن سنگینی در دادرسی دارد (هاشمی، ۱۳۹۰: ۲۹). در خصوص اعتراضهای مالیاتی، طبق ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده معترض باشد می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک، کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید یعنی تمامی مراحل رسیدگی به صورت غیر حضوری و غیرعلنی و با توجه به اعتراضیه کتبی معترض و بررسی مدارک مستندات و سوابق انجام می‌پذیرد. روند رسیدگی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی طبق ماده ۲۳۹ نیز تابع همین امر و تمام مراحل به صورت کتبی و غیر علنی و حضوری بررسی می‌شود روند در هیأت تجدید نظر و شورای عالی مالیاتی نیز همین گونه است.

مطابق با بند یک قسمت دوم ماده ۳۹ آیین دادرسی مدنی انگلستان، مقرر می‌دارد «رسیدگی‌ها در دادگاه باید علنی باشد». لیکن در بند سوم قسمت دوم همین ماده مواردی را استثنا کرده است. علاوه بر جرائم مربوط به تخلفات مطبوعاتی در قوانین رسیدگی به جرائم کودکان نیز به طور نیمه علنی برگزار می‌گردد. بنابراین اصل علنی بودن نیز در قوانین حقوق انگلستان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و جلوه‌گر رعایت اصول دادرسی در پرتو حقوق بشریت می‌باشد. در این خصوص در صورت عدم رعایت این اصول در قانون انگلستان مشخصاً دادرسی منصفانه رعایت نگریده و ناقض حقوق بشری می‌باشد. در بسیاری از موارد در انگلیس قوانینی محدود کننده وجود دارد که دادگاهها را ملزم به تشکیل یا اعطای دادگاه‌های غیر عمومی تحت شرایط خاص می‌کند برخلاف، ایران جایی که برای جرائم کیفری نیاز به دادرسی عمومی است، در سیستم حقوقی انگلیس هیچ الزامی وجود ندارد. علاوه بر این، در حقوق انگلیس، در حقوق جزا ماده‌ای وجود دارد که به عنوان یک محاکمه نیمه عمومی تعبیر می‌شود. فقط روزنامه نگاران و اعضای رسانه حق دارند حضور داشته باشند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که باز بودن دادرسی در سیستم حقوقی انگلیس به دلیل اهمیت بالای آن و رعایت اصول دادرسی منصفانه در کلیه دادرسی‌ها توسط قضات ضروری است و در بسیاری موارد، در ایران و انگلیس این اصل یک استثناست.

۷-۳. مستند و مستدل بودن رأی

رای صادره از سوی هر مرجع دادرسی از جمله مراجع شبه قضایی باید مبتنی بر مستندات و موجه باشد. «اگر رأی قاضی موجه باشد، این موجب تضمین دو نفع است ۱. نفع خصوصی طرفین ۲. نفع جامعه. از جانب طرفین این فایده را دارد که آنها تصور کنند خوب مورد قضاوت قرار گرفته‌اند و از سوی جامعه و عوام موجب می‌شود ثابت شود که قاضی جانبدارانه و از روی هرج و مرج رأی نداده است و موجب اعتماد بیشتر می‌گردد و در نتیجه موجب مشروعیت قاضی است (محسنی، ۱۳۸۵: ۱۴۲). «در حقوق انگلیس مستند و مستدل بودن رأی در مراجع دادرسی علاوه بر اینکه بعدی از دادرسی منصفانه و اصل رعایت تشریفات قانونی محسوب می‌شود یکی از اصول حکمرانی مطلوب نیز می‌باشد. گزارش سر ویلیام فرانکس از سال ۱۹۵۷ در خصوص اتخاذ تصمیمات مراجع مقرر می‌دارد این اساسی است که طرفین اختلاف بدانند که رأی بر چه اساسی اتخاذ شده‌ است و استنادی برای رأی اتخاذ شده وجود ندارد افرادی که از رأی متضرر شده‌اند ممکن است این ذهنیت را پیدا کنند که تحت تأثیر یک رأی خودسرانه قرار

گرفته‌اند. مستند و مستدل بودن رأی این اهمیت را نیز دارد، افرادی که از رأی متضرر شده‌اند را قادر می‌سازد که اگر اشتباهی در صدور رأی باشد به آن اعتراض کنند. مراجع اگر قرار است منصفانه باشند آراءشان باید مستند باشد» (آقایی پروج وهمکاران، ۱۴۰۰: ۱۳).

در حقوق موضوعه ایران نیز این اصل پذیرفته شده است. در قانون اساسی علاوه بر اینکه اصل قانونی بودن جرم و مجازات بیان شده، مستند و مستدل بودن رأی که زمینه ساز آن است نیز ذکر شده است. اصل یکصد و شصت و ششم قانون اساسی اعلام می‌دارد: «احکام دادگاه‌ها باید مستدل و مستند به مواد قانون و اصولی باشد که براساس آن حکم صادر شده است» همچنین هیات عمومی دیوان عدالت اداری نیز در چندین رأی از جمله رأی ۶۹/۵/۲۷-۶۸/۱۶ یا رأی ۷۸/۸/۲۰-۲۹۸/۷۷ بر این موضوع تأکید کرده است. دیوان در یک رأی بی سابقه این مسئله را جزو اصول اولیه و بدیهی دادرسی و رسیدگی اداری و قضایی اعلام نموده است (منصور آبادی، ۱۳۸۵: ۶۵). با این حال متأسفانه «مراجع شبه قضایی و اداری از جمله مراجع حل اختلافات مالیاتی در ایران نه تنها در خصوص تصمیماتی که اتخاذ می‌کند ملزم نیست پیشاپیش از نظر شهروندانی که حقوقشان تحت تأثیر تصمیم مزبور قرار خواهد گرفت، مطلع باشد، بلکه همچنین پس از اتخاذ تصمیم نیز به هیچ وجه مکلف نیست که دلایل اتخاذ تصمیم و یا اقدامات صورت گرفته را به صورت کتبی در اختیار شهروند متقاضی قرار دهد» (آقایی طوق، ۱۳۸۷: ۵۷). این در حالی است که اصل الزام به ارائه دلایل تصمیم به عنوان یک اصل حقوق اداری در ارتباط نزدیک با اصل مستند و مستدل بودن رأی به عنوان یک اصل دادرسی منصفانه است. البته ماده ۲۴۰ قانون مالیات‌های مستقیم «نماینده اداره امور مالیاتی را مکلف نموده تا در موقع طرح پرونده در هیاتهای مالیاتی در جلسات آن شرکت کند و برای توجیه متدرجات برگ تشخیص دلایل کافی اقامه کند و توضیحات لازم را بدهد». مهمتر از همه اینکه به موجب ماده ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، «رأی هیات حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهار نظر موجه و مستدل نسبت به اعتراض مؤدی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات جهات و دلایل آن توسط هیات در متن رأی، قید شود و عدم رعایت این اصل از موجبات ابطال رأی می‌باشد»

۳-۸. تجدیدنظر خواهی

در ایران، ضابطه حق اعتراض و دست‌کم، دودرجه‌ای بودن مراجع رسیدگی‌کننده به دعاوی مالیاتی، در خصوص دادرسی مالیاتی بیش‌ازحد اعمال‌شده و حتی می‌توان گفت تعدد مراجع و

مراحل اعتراض، به قدری است که می‌بایست اتفاقاً در تضمین دادرسی منصفانه، بخشی حذف و تعدیل گردد! در دادرسی مالیاتی در بخش مراجع شبه قضایی حداقل چهار مرحله وجود دارد: (۱) هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی، (۲) هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، (۳) شعب شورای عالی مالیاتی، (۴) هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م. (موسوی و همکاران، ۱۳۹۷: ۷۳).

این چهار مرحله می‌تواند به ۵، ۶ و یا ۷ مرحله هم افزایش یابد، زیرا متصور است که هیأت حل اختلاف تجدیدنظر، قرار صادره هیأت حل اختلاف بدوی را نقض نموده و برای رسیدگی مجدداً به هیأت بدوی ارجاع دهد؛ یا اینکه شعبه شورای عالی مالیاتی، رأی هیأت حل اختلاف تجدیدنظر را نقض نماید و برای رسیدگی مجدد به هیأت هم‌عرض ارسال کند؛ و حتی اینکه مجدداً این فرآیند طی شود، زیرا مطابق ماده ۲۵۷ ق.م.م. حد و مرزی برای متوقف شدن در این خصوص وجود ندارد. مطابق ماده ۲۴۷ ق.م.م.: «آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجرا است. مگر این‌که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده ۲۰۳ این قانون و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت، پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد»، لذا کلیه آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی از جمله «تعدیل درآمد مشمول مالیات، تأیید ماخذ درآمد مشمول مالیات و عدم صلاحیت هیأت حل اختلاف مالیاتی» (منصوریان و چشم پیام، ۱۳۹۲: ۱۰۷)؛ از جانب هر دو طرف دعوا یعنی مؤدی و دستگاه مالیه قابلیت اعتراض دارد. مهلت، ۲۰ روز است و در صورت عدم اعتراض، رأی قطعیت می‌یابد.

در ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم، و دگر مواد مربوط به تجدیدنظرخواهی، در مورد جهات تجدیدنظرخواهی بحث نشده و جهت خاصی مدنظر مقنن نبوده و به هر دلیل و جهتی می‌توان از آرای هیأت‌های حل اختلاف بدوی، شکایت نمود». در قانون ۱۳۶۶ تجدیدنظرخواهی پیش‌بینی نشده بود و در اصلاحیه ۱۳۸۰ اضافه شد که درحالی‌که تا قبل انقلاب در قانون، مرحله تجدیدنظر وجود داشت و بعد از آن تاکنون دوام داشته است» (رستمی و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۶۵). البته در سال ۱۳۸۰ حذف و مجدداً در سال ۸۸ بازگشت (پروان، ۱۳۹۳: ۳۷)؛ (شعبانی، ۱۳۸۷: ۴۰).

از ویژگی‌های تجدیدنظرخواهی، این است که رأی مرحله بدوی را از حالت قطعی (قسمت

نخست ماده ۲۴۷) به وضعیت «غیر قطعی» تغییر می‌دهد. لذا با ثبت تجدیدنظرخواهی در موعد مقرر قانونی، رأی مرحله بدوی قابل اجرا نیست. با توجه به امکان تجدیدنظرخواهی توسط هر دو طرف مؤدی و دستگاه مالیه، حق بر تجدیدنظرخواهی از این منظر هم، قابل انتقاد نیست.

رأی مرحله تجدیدنظر - در صورتی که نقض قرار صادره مرحله بدوی و ارجاع به هیأت حل اختلاف بدوی برای رسیدگی ماهوی نباشد - قطعی و لازم‌الاجراست. لذا رأی مرحله تجدیدنظر، قابلیت اجرا دارد امری که در قسمت اخیر ماده ۲۴۷ ق.م.م. نیز آمده است (آگاه، ۱۳۸۹: ۱۵).

در باب مرحله شعب شورای عالی مالیاتی - اعتراض به آرای هیأت‌های حل اختلاف تجدیدنظر، یک مرحله اضافی و در واقع، یک مرحله فرجام در داخل قوه مجریه و توسط مراجع شبه قضایی است. لذا نبود این مرحله نیز، نقض حق تجدیدنظرخواهی تلقی نمی‌گردد و اتفاقاً حذف آن، اصلاح فرایند مالیاتی در این مرحله بدین صورت است که فقط از آرای هیأت حل اختلاف نظام مالیاتی ایران محسوب می‌شود (رستمی، ۱۳۹۰: ۱۶۱)؛ (رضایی زاده و همکاران، ۱۳۸۸: تجدیدنظر می‌توان به شعب شورای عالی مالیاتی شکایت برد. لذا اگر از رأی هیأت بدوی حل اختلاف، تجدیدنظرخواهی نشود، فرجام‌خواهی در شعب شورا نیز منتفی می‌شود. تبصره ۴ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتی‌های مستقیم، در این زمینه بیان می‌دارد: «آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثنای مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد، برابر مقررات ماده ۲۵۱ این قانون قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود». بر اساس ماده ۲۵۱ «مودی یا اداره امور مالیاتی میتوانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رای و تجدید رسیدگی را درخواست کنند». مفاد تبصره ۴ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتی‌های مستقیم، با ماده ۲۵۱ همین قانون در تضاد به نظر می‌رسد زیرا در ماده ۲۵۱، شکایت از آراء قطعی در شورای عالی مالیاتی را به صورت کلی بیان نموده است و رای قطعی اعم است از آراء بدوی که به دلیل عدم اعتراض قطعی شده باشند و آراء تجدید نظر که موجد این موضوع، تبصره ۲ از ماده ۱۶ قانون دیوان عدالت اداری و رسیدگی دیوان به کلیه آراء قطعی اعم از بدوی و تجدید نظر است.

طبق قانون انگلیس، طبق اصل "بررسی" قضایی احکام صادره از سوی مقامات قضایی می‌تواند توسط مقامات عالی قضایی قابل اعتراض یا تحقیق باشند. البته در حقوق انگلیس

درخواست تجدید نظر وجود ندارد. و احکام در هر صورت وجود دارد. زیرا در این کشور موضوع دعوی به شاکی، متهم و غیره اطلاع داده می‌شود و وی باید در هر صورت در جلسه شرکت کند (منصور آبادی، ۱۳۸۵: ۶۷).

در سیستم انگلیس سه مرحله وجود دارد اعتراضی که نزد دادگاه تجدیدنظر قابل رسیدگی است مرحله دوم رسیدگی محسوب می‌شود و به منزله تجدید نظر (استیناف) است و اعتراضی که نزد دیوان یا دادگاه عالی در انگلیس قابل رسیدگی است سومین مرحله رسیدگی و به منزله تجدید نظر نهایی است (منصور آبادی، ۱۳۸۵: ۸۰). بنابراین یکی از اصول مهم دادرسی عادلانه که مورد اعلامیه جهانی حقوق بشر است در نظام انگلستان نیز رعایت می‌شود.

نتیجه‌گیری

وجود یک سیستم قانونی دادرسی مالیاتی عادلانه، مستقل بی طرفانه کارکرد مهمی در رابطه بین مؤدیان مالیاتی و دستگاه مالیاتی و دولت دارد. در حقوق انگلیس نیز همانند نظام حقوقی ایران بر برابری طرفین نیز تأکید شده و یکی از مهمترین اهداف تعیین کننده حاکمیت این کشور طبق قانون جدید آیین دادرسی مدنی مصوب سال ۱۹۹۸ میباشد. با این وجود، در این کشور، دادخواهی نیز می‌تواند بر طبق قانون، برابری و تعادل بین طرفین با اختیارات ماده ۱ این قانون ایجاد کند. اگر دادگاه بخواهد فعالیت های طرف مقابل را برای رسیدن به برابری بیشتر محدود کند، باید اثبات کند که قصد دارد تا حد ممکن هزینه ها را کاهش دهد. اما، اختیار دادگاه برای محدود کردن زیاده روی ها، هیچ کدام از طرفین را از بیان موضوعات و مسائلی که محور اختلاف است، باز نمی‌دارد. طبق قانون انگلیس، طبق اصل "بررسی قضایی"، احکام صادره از سوی مقامات قضایی می‌توانند توسط مقامات عالی قضایی قابل اعتراض تجدیدنظر گردد. البته در حقوق انگلیس درخواست تجدید نظر وجود نداشته و در احکام در هر صورت پژوهش وجود داشته است. زیرا در این کشور موضوع دعوی به شاکی، متهم و غیره اطلاع داده می‌شود و وی باید در هر صورت در جلسه شرکت نماید.

در معیار علنی بودن دادرسی مالیاتی، در هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر، شورا و هیات ماده ۲۵۱ مکرر در ق.م.م. تصریحی در خصوص این ضابطه وجود ندارد. اما اصل ۱۶۵ قانون اساسی علنی بودن دادرسی را تضمین نموده و صرفاً سه استثنا وارد نموده است: منافی عفت، عمومی و نظم عمومی باشد؛ و به درخواست طرفین دعاوی خصوصی. لذا به‌رغم عدم صراحت،

اصل ۱۶۵ جای تردیدی باقی نمی‌گذارد. هرچند که رسیدگی شعب شورا غیر حضوری است و همین امر به‌طور خودکار، رسیدگی علنی را منتفی می‌سازد. البته این حق، با حق بر عدم افشای اطلاعات مالیاتی، اصطکاک دارد و مطابق قانون مجازات انتشار و افشای اسناد محرمانه و سری دولتی مصوب ۱۳۵۳ و ق.م.م. می‌بایست حریم خصوصی مؤدیان حفظ شود. در مورد دیوان نیز به دلیل رسیدگی غیر حضوری، دادرسی علنی منتفی است. باین حال در مواردی که شعب بدوی و تجدیدنظر جلسه تشکیل داده و طرفین را دعوت می‌نمایند، رسیدگی علنی است و اصل قانون اساسی مجری است.

در مورد معیار حضوری بودن دادرسی مالیاتی، که مربوط به طرفین دعوا است در دادرسی مالیاتی در خصوص مؤدی از یک‌سو و دستگاه مالیه در سوی دیگر، مصداق دارد. اینکه به‌صرف تقدیم دادخواست و لایحه بسنده شود و از طرفین حتماً هم برای جلسه حضوری و مواجهه چهره به چهره دعوت شود. ماده ۲۴۶ ق.م.م و تبصره آن در باب هیاتهای حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر، تصریح دارد و رسیدگی در این دو هیات حضوری است. اما دادرسی در شعب شورا غیر حضوری است که چون این مرحله فرجام‌خواهی محسوب می‌شود، فاقد ایراد است. رسیدگی در هیات ماده ۲۵۱ مکرر هم با عنایت به این ماده صراحتی ندارد و باید به اصول مراجعه نمود. در دیوان نیز رسیدگی، غیر حضوری است و جز در موارد خاص به تشخیص قاضی یا درخواست طرفین و پذیرش دادگاه، رسیدگی حضوری منتفی است.

عمده کاستیهای قانونی در فرآیند دادرسی مالیاتی که باعث نقض اصل برابری و عدالت مالیاتی و اصول دادرسی عادلانه می‌شود عبارت است از: الف) عدم تعریف به مفهوم و عدم تعیین به مصداق از عدالت مالیاتی در قوانین و مقررات مالیاتی ب) عدم استقلال و بی طرفی واقعی مراجع اداری اختصاصی دادرسی مالیاتی ج) عدم رعایت اصل علنی بودن دادرسی مالیاتی د) به درازا کشیدن و طولانی بودن زمان دادرسی مالیاتی. بنابراین پیشنهاد می‌شود دستگاه مالیاتی کشور افزون بر اصلاح قوانین مالیاتی، به اصلاح و نوسازی اداری خود اعم از وسایل امکانات و فضای اداری و نیروی متخصص اداری، و انفکاک و استقلال کامل هیاتهای حل اختلاف مالیاتی و سایر مراجع اختصاصی اداری مالیاتی با بهره مندی از قضات با تجربه و فارغ التحصیلان حقوق عمومی و نه قضات بازنشسته و پرداخت حقوق و مزایای آنها از محل ردیف بودجه اختصاصی و نه از محل بودجه و بعضاً پاداش وصولی سازمان امور مالیاتی اقدام نماید.

منابع

- آقای پروج، مجید؛ اوجاقی، سما و میرزایی دمایی، مرضیه (۱۴۰۰). بررسی و ارزیابی نظام دادرسی مالیاتی در ایران و انگلیس، تهران، دهمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و توسعه.
- آقای طوق، مسلم (۱۳۸۷). بررسی تطبیقی نظام عدالت اداری در آفریقای جنوبی و ایران. حقوق اساسی، ۷(۹): ۵۷-۷۰.
- آگاه، وحید (۱۳۸۹). حقوق بنیادین و اصول حقوق عمومی در رویه هیات عمومی دیوان عدالت اداری (۱۳۸۸-۱۳۶۱)، چاپ اول، تهران: جنگل.
- انصاری، باقر (۱۳۸۰)، نقش قاضی در تحول نظام حقوقی، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
- پروان، عباسعلی (۱۳۹۳). جایگاه تجدیدنظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، ۲۲(۲۳): ۳۷-۶۶.
- پوراستاد، مجید و سعادت، مهسا (۱۳۹۶). اصل تناسب در آیین دادرسی مدنی. تحقیقات حقوقی بین‌المللی، ۱۰(۳۵): ۵۹-۸۷.
- داوید، رنه (۱۳۷۵). نظام‌های بزرگ حقوقی معاصر، ترجمه حسن صفایی و همکاران، چاپ دوم، تهران: نشر دانشگاهی.
- رستمی، جلال (۱۳۹۵). بررسی تاثیر فرایندهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی بر وصول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مطالعات اقتصاد-مدیریت مالی و حسابداری، ۲(۴): ۱۶۱-۱۷۳.
- رستمی، ولی و سلیمی، حمیدرضا (۱۳۹۷). اصل تناسب در نظارت قضایی بر اعمال صلاحیتهای اختیاری در حقوق اداری انگلستان. مطالعات حقوق عمومی، ۴۸(۴): ۷۴۶-۷۳۵.
- لطفی، حسن؛ رستمی، ولی و آقای طوق، مسلم (۱۳۹۰). دادرسی عادلانه در مراجع اختصاصی اداری ایران، چاپ اول، تهران: نشر گرایش.
- رستمی، ولی (۱۳۸۷). اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران. حقوقی، ۳۸(۳): ۱۶۵-۱۹۰.
- رستمی، ولی (۱۳۹۰). مالیه عمومی با نگرش حقوقی، چاپ اول، تهران: میزان.
- رضایی زاده، محمد جواد و درویش‌وند، ابوالفضل (۱۳۸۸). نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور و نظارت دیوان عدالت اداری بر آن. مطالعات حقوق خصوصی، ۳۹(۲): ۱۴۹-۱۶۷.

- زارعی، محمد (۱۳۸۸). نگاهی به مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی. کانون، ۶۵(۱۰۲): ۹۵-۴۵.
- سواد کوهی فر، سام (۱۳۸۱). تحلیلی بر اصلاحیه سال ۱۳۸۰ نظام دادرسی مالیاتی (قانون اساسی گرای قضاوت و تاثیر آن در اصلاح مقررات دادرسی)، دادرسی، ۱۵(۳۳): ۱۱-۳.
- شعبانی، محمد (۱۳۸۷). چالش های دادرسی مالیاتی پس از حذف مرحله تجدیدنظر از ترکیب هیات های حل اختلاف مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، ۱۶(۴۸): ۶۴-۴۰.
- شمس، عبدالله (۱۳۹۳). آیین دادرسی مدنی (دوره بنیادین)، چاپ سی و ششم، تهران: انتشارات دراک.
- طجرلو، رضا؛ تقوی، زین العابدین و پشتدار، حسین (۱۳۹۴). نقش و کارکرد کمیسیون رسیدگی به اختلافات ناشی از اراضی ملی از منظر اصول دادرسی منصفانه. نشریه پژوهش های حقوق عمومی، ۱۷(۴۹): ۱۵۵-۱۷۷.
- فلاح زاده، علی محمد (۱۳۹۲). تحولات حق استماع در حقوق اداری انگلستان و ایران. پژوهش های حقوق عمومی، ۱۵(۴۱): ۱۹۶-۲۰۶.
- قنوتی، جلیل و مدنی، اسلام (۱۳۹۷). اخلاق و دادرسی عادلانه در پرتو قابلیت پیش بینی بودن قواعد دادرسی، پژوهش های اخلاقی، ۸(۳۱): ۱۵۹-۱۸۳.
- کشاوری، بهمن (۱۳۸۸). فرهنگ حقوقی انگلیسی به فارسی، چاپ هشتم، تهران: انتشارات امیر کبیر.
- الماسی، نجادعلی و حبیبی درگاه، بهنام (۱۳۹۱). درآمدی بر کیفیت دادرسی در فرایند دادرسی کارآمد، دیدگاه های حقوق قضایی، ۱۷(۵۸): ۴۷-۷۲.
- محسنی، حسن و صاحبی، مهدی (۱۳۹۷). استقلال حقوق دادرسی از حقوق مالیاتی (بررسی ضمانت اجرای نقص تکلیف مالیاتی وکیل دادگستری)، حقوقی، ۲۱(۸۱): ۲۳۷-۲۶۴.
- محسنی، حسن (۱۳۸۴). اصول حاکم بر دادرسی عادلانه در دعاوی مدنی. پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
- محسنی، حسن (۱۳۸۵). نظریه های دادرسی عادلانه مدنی، چاپ اول، تهران: انتشارات موسسه حقوق تطبیقی دانشگاه تهران.
- منصور آبادی، عباس (۱۳۸۵). حق تجدیدنظر در فرآیند دادرسی عادلانه. اندیشه های حقوقی، ۳(۸):

منصوریان، ناصرعلی و چشم پیام، بهرام (۱۳۹۲). تحلیل حقوقی - تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، ۲۱(۱۹): ۱۰۷-۱۳۴.

موسوی، سید یحیی و ابراهیمی کهرودی، احمد (۱۳۹۷). بررسی مشکلات و چالش های نظام دادرسی مالیاتی ایران، پژوهش نامه مالیات، ۲۶(۳۷): ۷۳-۹۸.

هاشمی، سید محمد (۱۳۹۰). حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، چاپ چهارم، تهران: انتشارات میزان.

هداوند، مهدی و مشهدی، علی (۱۳۹۰). اصول حقوق اداری در پرتو آراء دیوان عدالت اداری، چاپ اول، تهران: انتشارات خرسندی.

مهر، نسرين (۱۳۹۰). نظام حقوقی انگلستان، هیئت پژوهشگران کاواندیش، چاپ اول، تهران: نشر میزان.

واسعی، فریدون (۱۳۷۷). نظارت قضایی بر اعمال دولت، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.

وفادار، عباس (۱۳۸۹). لزوم تغییر در ترکیب هیأت های حل اختلاف مالیاتی، روزنامه دنیای اقتصاد. ولالومی یر، دومیشل و دپی یر، آندره (۱۳۷۶). حقوق عمومی، ترجمه ابو الفضل قاضی، چاپ اول، تهران: نشر دادگستر.

یاوری، اسدالله و ادريسيان، حامد (۱۳۹۷). راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی، حقوق اقتصادی، ۲۵(۱۳): ۱-۲۶.

Foulkes, D. (1990). Administrative Law (butter worths), seventh edition
London: Published by Butterworths.