

راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی

اسدالله یآوری^۱

استادیار دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی

حامد ادریسیان^۲

دانشجوی دوره دکتری حقوق عمومی دانشکده

حقوق دانشگاه شهید بهشتی

تاریخ دریافت ۱۳۹۶/۶/۲۰ تاریخ پذیرش ۱۳۹۶/۹/۱

چکیده

وصول به موقع مالیات در کشور ما از چالش‌های اصلی نظام مالیاتی است. همین موضوع هر سال بر درآمدی که دولت در بودجه سالانه خود پیش‌بینی می‌کند، اثرگذار است. دلایل متفاوتی برای تأخیر در وصول مالیات می‌توان برشمرد که بدون شک، سرعت پایین فرایند حل و فصل اختلافات مالیاتی یکی از اصلی‌ترین عوامل چنین تأخیری است. در فرایند وصول مالیات، بروز اختلاف بین مؤدیان و ممیزین مالیاتی، امری اجتناب‌ناپذیر است؛ اما از منظر حقوقی متعدد بودن مراحل دادرسی و عدم پیش‌بینی سازوکار مناسب در برخی از این مراحل، موجب اطاله دادرسی می‌شود. لذا وجود یک نظام دادرسی مالیاتی کارآمد می‌تواند سرعت حل و فصل اختلافات را افزایش دهد. در این مقاله عواملی را که خصوصاً در قوانین و مقررات ایران موجب اطاله دادرسی مالیاتی می‌شود، بیان می‌کنیم و متناسب با آن به ارائه راهکار در جهت حذف یا کاهش اثرگذاری این عوامل می‌پردازیم. پیشنهادهای ما به اصلاح مهلت‌های اعتراض و رسیدگی، پذیرش توافقات جزئی بین مؤدی و سرممیز، محدود کردن حق اعتراض، تخصص قضات منتصب، تعدیل یا حذف رسیدگی در هیئت ماده ۲۵۱ مکرر مربوط است.

کلیدواژه‌ها: کاهش اطاله دادرسی مالیاتی، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، هیئت

ماده ۲۵۱ مکرر

طبقه‌بندی JEL: K34, K41

۱- نویسنده مسئول: A_Yavari@sbu.ac.ir

2 - Hamededrisian@yahoo.com

DOI: 10.22067/le.v25i13.58773

مقدمه

امروزه درآمدهای مالیاتی در بودجه دولت‌ها به عنوان اصلی‌ترین منبع درآمد شناخته می‌شود. طبق گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در کشورهای توسعه یافته همچون دانمارک سهم درآمدهای مالیاتی در تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۱۲ بیش از ۴۷ درصد بوده است.^۱ این رقم در سال ۲۰۱۲ در کشور ما ۶,۳ درصد و در سال ۲۰۱۵، ۷,۲ اعلام شد.^۲ در ایران «هزینه کردن دولت‌ها بر اساس درآمد نفت است؛ یعنی ویژگی بارز بودجه در کشور ما این است که جنبه هزینه‌ای آن سخاوتمندانه است.» (Dadgar, 2008: 328) وجود ذخایر نفتی فراوان موجب می‌شود که دولت‌هایی که سر کار می‌آیند خود را از درآمدهای مردمی چون مالیات بی‌نیاز ببینند و برای حفظ رضایت شهروندان در اجرای قاطع مقررات مالیاتی تعلل نکنند. در این رابطه برخی از محققان معتقدند التزام سیاسی دولت به اعمال اصلاحات مالیاتی پیش‌نیاز موفقیت نظام مالیاتی است.^۳

در سال‌های اخیر، نقش مالیات در تأمین درآمدهای دولت مورد توجه جدی‌تری قرار گرفته است. در نتیجه دولت به اصلاح قوانین مالیاتی موجود و یا وضع قوانین جدید پرداخته و تلاش می‌کند با گسترش پایه‌های مالیاتی، افزایش نرخ‌های مربوطه و نیز جلوگیری از فرار مالیاتی به وسیله وضع مجازات‌های شدیدتر نقش مالیات را در بودجه کشور پررنگ‌تر کند که خود موجب پیچیده‌تر و تخصصی‌تر شدن قوانین مالیاتی می‌شود. در جریان رسیدگی به امور مالیاتی و تشخیص میزان مالیات به دلایل مختلفی مثل ناقص بودن دفاتر تجاری یا شفاف نبودن وضعیت درآمدی اشخاص، ممکن است ممیز مجبور به محاسبه و تشخیص علی‌الراس مالیات شود. چنین اقدامی در

۱- برای مشاهده کامل گزارش رجوع شود به:

Revenue Statistics tax to GDP ratio changes between 2007 and provisional 2013, data, available in: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-ratio-change-latest-years.htm>

2- <http://www.intamedia.ir/Pages/Action/ShowContent/113317>

۳- در این رابطه رجوع شود به:

Giles, David E.A. (2000), Modeling the Tax Compliance Profiles of New Zealand Firms. In Taxation and the Limits of Government, eds. Gerald W. Scully and Patrick J. Caragata. Boston: Kluwer Academic Publisher, pp243-270

خصوصاً مؤدیانی انجام می‌پذیرد که همکاری لازم را با دستگاه مالیاتی نداشته و در مورد تکالیف خود در این رابطه سهل‌انگاری می‌کنند (Foreman, 2006: 2). در عین حال همواره مؤدیانی هستند که در تلاش برای کاهش سهم خود از مالیات به سوءاستفاده از قوانین یا حتی دور زدن آن متوسل می‌شوند. همین امور، تشخیص میزان دقیق مالیات را برای ممیزین دشوار و گاه همراه با اشتباه می‌کند. گاهی نیز ممکن است مؤدیان اقدامات ممیزین را خارج از ضوابط قانونی بدانند که اعتراض آن‌ها را به دنبال دارد. به همین دلیل وجود یک نظام دادرسی مالیاتی قوی، سریع و کم‌هزینه ضروری است.

در نظام‌های مالیاتی مختلف، مقررات خاصی بر منازعات مالیاتی حاکم است و رسیدگی به آن عموماً خارج از صلاحیت محاکم دادگستری است و مراجع ویژه برای دادرسی این اختلافات در نظر گرفته شده است؛ بنابراین رسیدگی به اختلافات مالیاتی هم به لحاظ مراجع رسیدگی کننده و هم به لحاظ آیین دادرسی نوعاً مقررات منحصر به فردی دارد (Pirnia, 1970: 171). چنین نظام دادرسی، زمانی کارآمد محسوب می‌شود که تعادل بین اجرای سریع عدالت و نیز یک قضاوت قابل قبول را برقرار سازد (Van Rhee, 2004: 1)؛ به عبارت دیگر، در عین رعایت عدالت در سریع‌ترین زمان به اختلافات رسیدگی کند و منازعات را به نتیجه برساند تا از یک سو، هرچه سریع‌تر درآمد مالیاتی را که دولت در بودجه پیش‌بینی می‌کند تحقق بخشد و از کسری بودجه که خود تبعات زیان‌آوری برای اقتصاد کشور خواهد داشت، جلوگیری کند و از سوی دیگر در مدت زمانی منطقی تکلیف مؤدی را نسبت به اعتراضی که داشته روشن کند.

در نظام دادرسی مالیاتی ایران مؤدیان در شش مرحله حق اعتراض دارند. این مراحل عبارتند از: رسیدگی مسئول مالیاتی قبل از دادرسی اختصاصی اداری، هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، شورای عالی مالیات، هیئت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و در نهایت دیوان عدالت اداری که نظارت قضایی را بر عهده دارد.

مرحله ابتدایی یعنی رسیدگی مسئول مالیاتی قبل از دادرسی، راهکار قانون برای توافق و حل هر چه سریع‌تر اختلاف بین سازمان امور مالیاتی و مؤدی معترض است. هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی اولین مرحله از دادرسی اختصاصی را بر عهده دارد. امکان تجدیدنظرخواهی نیز بدون شک ویژگی یک دادرسی منصفانه است که وجود هیئت حل اختلاف تجدیدنظر را توجیه می‌کند. چراکه در جریان دادرسی با وجود رعایت تمام اصول و قواعد دادرسی منصفانه، امکان اشتباه و

انحراف از قوانین وجود دارد که در نتیجه به صدور رأی خلاف قانون می‌انجامد (Rostami & Aghaei Togh, 2010: 136). شورای عالی مالیاتی صرفاً وظیفه رسیدگی شکلی را دارد و از متخصصین و افراد با سابقه در امور مالیاتی تشکیل شده و هیئت ماده ۲۵۱ مکرر نیز نهادی استثنایی برای رسیدگی به عنوان آخرین نهاد اداری است.

از سوی دیگر به جزء دیوان عدالت اداری تمام مراجع پیش از آن به لحاظ سازمانی بخشی از قوه مجریه محسوب می‌شوند. لذا نظارت قضایی دیوان به عنوان نهادی مستقل قابل دفاع است. طبق پاراگراف ابتدایی ماده ۶ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر^۱ که «حق برخورداری از دادرسی منصفانه» نام دارد هر کس مستحق محکمه‌ای بی طرف و مستقل است. بدون شک دادگاه‌های اداری نیز مصداقی از آن هستند و این امر پذیرفته شده است که «چنانچه در مرحله اول رسیدگی، استقلال و بی طرفی مرجع رسیدگی (به‌ویژه در رسیدگی به اعتراضات به وسیله برخی مقامات اداری) محل تردید قرار گیرد، اما در کنترل اداری یا قضایی مؤخر بر تصمیم مرجع اول، مرجع نظارت شرایط استقلال و بی طرفی مد نظر کنوانسیون را داشته باشد؛ در این حالت و با عنایت به مجموع مراحل رسیدگی، دادرسی مزبور، مطابق با ماده ۶ ارزیابی خواهد گردید.» (Yavari, 2005: 266)

به نظر می‌رسد با وجود تمامی این مراجع رسیدگی، تأمین به‌موقع درآمد مالیاتی که دولت هر سال پیش‌بینی می‌کند غیرممکن می‌شود. همچنین وجود این شش نهاد برای رسیدگی به شکایات، می‌تواند مهلت منطقی در رسیدگی را که یکی از ملاک‌های دادرسی منصفانه و لازمه یک دادرسی با کیفیت است، با چالش روبرو کند. بدون شک پیش شرط تحقق دادرسی با کیفیت از مرحله داده‌های حقوقی و قوانین استاندارد تا مرحله انضباط ساختاری سیستم قضایی، تأمین نیروی انسانی و کادر قضایی متخصص و مجرب است. اثر استقرار کیفیت دادرسی نیز تأمین عدالت، توسعه حقوق، بازده اقتصادی کلان، ایجاد احساس امنیت، تحقق حقوق شهروندی و دموکراسی، بازدهی حداکثری فرآیند دادرسی و جلب اعتماد عموم به دستگاه عدالت مدنی است. (Almasi & Habibi Dargah, 2013: 48)

از آخرین اقدامات قانون‌گذار در جهت تسریع روند رسیدگی به اختلافات می‌توان به فصل

1 - European Convention on Human Rights, Rome, 1950

هشتم قانون برنامه پنجم توسعه و بخش نوزدهم قانون برنامه ششم توسعه اشاره کرد که در چندین ماده راهکارهایی ارائه شده اما هیچ کدام نظام دادرسی مالیاتی را مدنظر قرار نداده و صرفاً به عملکرد قوه قضاییه پرداخته است. البته نباید از نوآوری‌های «قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ غافل شد که در ادامه به فراخور بحث به آن خواهیم پرداخت.

در نوشتار حاضر تلاش شده به این سؤال پاسخ دهیم که با توجه به وضع موجود چه باید کرد تا این زمان طولانی بدون اینکه حق معترضین ضایع شود کوتاه‌تر گردد؟ تمرکز ما بررسی جامع‌تر راهکارهای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی است که در سایر آثار مربوط به دادرسی مالیاتی معمولاً به عنوان یک موضوع فرعی به آن پرداخته شده است. بر این اساس از طریق مراجعه به هیئت حل اختلاف مالیاتی و تحلیل روند فعلی به تجزیه و تحلیل قوانین و مقررات پرداختیم تا شاید بتوانیم گامی به جلو در حل مسئله طولانی بودن فرایند دادخواهی در اختلافات مالیاتی برداریم.^۱ در این راستا در قسمت اول راهکارهایی که درباره این موضوع پیشنهاد شده یا حتی به مرحله اجرا درآمده را بررسی خواهیم کرد. در قسمت دوم پیشنهادهایی را برای اصلاح وضع موجود و ایجاد تغییراتی در قوانین و مقررات داخلی که موجب اطاله دادرسی مالیاتی شده‌اند بیان خواهیم کرد.

۱. ارزیابی برخی اصلاحات اخیر در حقوق ایران

هرچه فرایند رسیدگی به یک پرونده، طولانی‌تر شود در حقیقت اجرای عدالت به تأخیر می‌افتد و چنانکه گفته‌اند «تأخیر در دادگستری به منزله استنکاف از آن است»^۲ و ممکن است علاوه بر اینکه مؤدی معترض، انرژی و زمان بسیاری صرف می‌کند هنگامی که شکایتش به نتیجه می‌رسد دیگر فایده چندانی برای او نداشته باشد. همچنین گاهی اطاله دادرسی مالیاتی ابزاری برای مؤدی متخلف است تا از این وضعیت سوء استفاده کند و نتیجه شکایت به تأخیر افتد که متعاقباً وصول به موقع مالیات توسط سازمان امور مالیاتی را نیز با مشکل مواجه می‌کند. در ضمن تورم بالا در

۱- نویسندگان بر خود فرض می‌دانند که از اعضای شعبه یک هیئت حل اختلاف مالیاتی اداره مالیاتی مؤدیان بزرگ شهر تهران به دلیل راهنمایی‌هایشان تشکر کنند.

کشور ما موجب می‌شود که ارزش پول دائماً سیر نزولی داشته باشد. این مسئله بر ارزش حقیقی درآمد مالیاتی دولت نیز اثر می‌گذارد. در حقیقت وقفه‌های مالیاتی به عنوان متغیری مؤثر بر درآمد مالیاتی دولت محسوب می‌شود^۱ (Choudhry, 1991: 41-91). پس باید به فکر راهکار برای کاهش اطلاع دادرسی مالیاتی بود.

برای اینکه بتوانیم مشکلی را حل کنیم ابتدا باید عواملی که موجبات بروز مشکل را فراهم کرده‌اند بشناسیم و بر مبنای آن پاسخ مناسب ارائه کنیم. در خصوص دلیل اطلاع دادرسی مالیاتی در هر نظام حقوقی می‌توان موارد متفاوتی را برشمرد و بدیهی است که راه‌حل آن هم ممکن است در نظام‌های دادرسی کشورها متفاوت باشد؛ اما در مجموع باید قبول کرد که برخی عوامل همواره بر سرعت رسیدگی به اختلافات اثرگذار است. از منظر اسناد بین‌المللی، در تعدادی از آراء صادره شده در دیوان اروپایی حقوق بشر و نظرات ابرازی قضات آن، تعدادی از عوامل مؤثر در نقض مهلت منطقی دادرسی بیان شده که به فراخور بحث بخشی از آنها را مطرح خواهیم کرد.^۲ اما به اختصار می‌توان گفت عواملی که موجب نقض مهلت معقول دادرسی به‌طور کلی و دادرسی مالیاتی به‌طور خاص می‌شود را می‌توان ذیل سه عامل اصلی مطرح کرد. این سه عامل عبارتند از: پیچیدگی پرونده، تصمیمات حکومت و مقامات صلاحیت‌دار، رفتار و عملکرد مؤدی (Salamoura, 2010: 4-5).

پیچیدگی اختلافات ممکن است ریشه در عوامل متعددی داشته باشد از جمله ماهیت اختلاف، تعداد اسناد، مدارک و سایر دلایل قانونی که در ارتباط با یک اختلاف وجود دارد و نیز دسترسی به آنها، تعداد قوانین و مقررات موجود در ارتباط با یک موضوع و ابهام و پیچیدگی آنها، تعداد اتهامات، دخالت شخص ثالث در دادرسی، فاصله از محکمه، نیاز به نظرات کارشناسی، نیاز به تفسیر یا ترجمه اسناد و مدارک (Taha & Ashrafi, 2007: 171-172)

۱- به مدت زمانی که طی آن مالیات باید پرداخت شود و زمانی که مالیات واقعاً پرداخت می‌شود وقفه مالیاتی می‌گویند. برای مطالعه بیشتر ر.ک:

Tanzi, Vito, (1977), Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax Revenue, Staff Papers (International Monetary Fund), Vol. 24, No. 1, pp. 154-167

European Convention on Human Rights, Article 6

۲- برای نمونه ن.ک:

ECtHR, Mitap and Müftüoğlu v. Turkey, (6/1994/512/595-596), 25 March 1996

در خصوص تصمیمات حکومت و مقامات معمولاً این تصمیم‌گیری در قوانین و مقررات متجلی می‌شود و در چهارچوب همین مصوبات می‌توان به ارائه راهکار پرداخت یا بر موانع موجود افزود. در نهایت رفتار و عملکرد مؤدیان که به منظور سوء استفاده از خلأهای قانونی انجام می‌شود یا ناآگاهانه است می‌تواند دلیل دیگری در طولانی شدن دادرسی باشد. در ایران نیز تمام عواملی که گفته شد قابلیت این را دارد که بر مدت رسیدگی اثر گذارد. با در نظر گرفتن همین ایرادات بود که در سال‌های اخیر پیشنهادهایی برای اصلاح وضع موجود ارائه شده یا حتی به مرحله اجرا رسید که در ادامه به آن خواهیم پرداخت.

۱-۱. حذف مرحله تجدیدنظر

از آنجا که خود متصدیان امور مالیاتی کشور بهتر از سایرین به طولانی بودن فرایند رسیدگی به اعتراضات مالیاتی آگاه هستند لذا در پی یافتن راه‌حل، از طریق پیشنهاد برای اصلاح قوانین در دوره‌های مختلف راهکارهایی را اعمال نموده‌اند که بارزترین آن، حذف مرحله تجدیدنظرخواهی بود. نهاد تجدیدنظر که در کشورمان سابقه طولانی دارد، در سال ۱۳۸۰ به پیشنهاد دولت در قالب لایحه و با تصویب قانون‌گذار حذف شد و نهادی به عنوان جایگزین ایجاد نشد. پیامد این اقدام، افزایش ۳۰۰ درصدی شکایات واصله به دبیرخانه شورای عالی مالیاتی در سال ۱۳۸۴ نسبت به سال ۱۳۷۹ و همچنین رشد ۴۰۰ درصدی در سال ۱۳۸۵ در همان مرجع نسبت به سال ۱۳۸۰ بود (Shabani, 2009: 52). نهایتاً در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸ با تصویب «قانون الحاق ماده ۲۴۷ به قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۷۶» توسط مجلس شورای اسلامی، مرحله تجدیدنظر احیاء شد. در توجیه احیای تجدیدنظر در لایحه تقدیمی بر این نکته تأکید شده بود که مؤدی معترض فقط یک بار می‌توانست دادخواهی خود را در ابعاد ماهوی و شکلی در هیئت حل اختلاف مطرح کند و بعد از آن در صورت اعتراض به رأی هیئت باید شکایت خود را به شورای عالی مالیاتی تسلیم می‌کرد که فقط صلاحیت رسیدگی شکلی داشت. آمارها نیز از عدم حصول نتیجه مطلوب نسبت به دادخواهی مؤدیان مالیاتی از منظر رسیدگی ماهیتی به اختلافات حکایت داشت. به علاوه با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده روشن بود که تعداد اختلافات مالیاتی افزایش خواهد یافت. در نتیجه چاره‌ای جز احیای مرحله تجدیدنظر نبود. (Parvan, 2014: 50-51)

۲-۱. حذف صلاحیت شورای عالی مالیاتی

در راستای کاهش مراحل رسیدگی برخی از محققین در سال‌های اخیر پیشنهاد داده‌اند که صلاحیت شورای عالی مالیاتی در رسیدگی به اعتراضات آراء قطعی هیئت‌های حل اختلاف حذف شود. استدلال این است که قانون مالیات‌های مستقیم تقدم و تأخری در زمینه طرح دعوا در دیوان عدالت اداری و شورای عالی مالیاتی در نظر نگرفته است. در نتیجه افراد همزمان می‌توانند در هر دو مرجع طرح دعوا کنند. (Ranjbar & Badamchy, 2003: 115) به علاوه صلاحیت هر دو مرجع نسبت به آراء هیئت‌های مذکور مثل یکدیگر و صرفاً شکلی و از حیث رعایت قوانین و مقررات است. (Rezaeizade & Darvishvand, 2009: 164) در تأیید این نظر گفته شده: «از معیارهای مبنایی عدالت رویه‌ای این امر است که هیچ‌کس نمی‌تواند قاضی عملکرد خود باشد. طبق این اصل استقلال و بی‌طرفی مرجع رسیدگی کننده از لوازم یک دادرسی منصفانه است. با توجه به این امر به نظر می‌رسد وجود صلاحیت رسیدگی شکلی دیوان عدالت اداری به آراء هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی کفایت می‌کند و نیازی به انجام این کار توسط شورای عالی مالیاتی نیست و حذف این مورد از صلاحیت‌های شورا باعث تسریع در رسیدگی می‌شود.» (Arab, 2015: 113)

اما در مخالفت با این طرح باید خاطر نشان کرد که با استناد به عدالت رویه‌ای نه فقط شورای عالی مالیاتی که کلیه مراجع اختصاصی اداری زیر سؤال می‌رود و نیز موجب ضایع شدن حق مؤدیان به خصوص درباره مؤدیان دولتی که حق شکایت به دیوان عدالت اداری را ندارند می‌شود. اهمیت این پاسخ با تصویب «قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم» در تاریخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ بیشتر می‌شود. چراکه در قانون جدید، تبصره ۳ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم که برای «بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی و مقام معظم رهبری» قائل به معافیت از پرداخت مالیات شده بود حذف شد. بدون شک به دلیل گستردگی، پیچیدگی و ابهاماتی که در فعالیت این بنیادها و نهادها وجود دارد، برآورد مالیات آن‌ها بسیار دشوار است و انتظار می‌رود شکایات زیادی از طرف این نهادها به سمت نظام دادرسی مالیاتی روانه شود.

افزون بر پاسخ فوق باید اضافه کرد از آنجا که شورای عالی مالیاتی وظیفه تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای قوانین مالیاتی را دارد و تعداد این مصوبات کم نیست بیشتر از هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و دیوان عدالت اداری با محتوای آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها آشنا است

و در خصوص رعایت آن‌ها در آراء قطعی شده هیئت‌های حل اختلاف بهتر می‌تواند اظهار نظر کند.

اهمیت این مسئله زمانی روشن‌تر می‌شود که به این نکته توجه داشته باشیم قاضی مالیاتی چه در مرحله بدوی و چه تجدیدنظر قرار است در کنار دو عضو دیگر هیئت حل اختلاف مالیاتی به قضاوت درباره اعتراضات پردازد و لزوماً نسبت به حقوق مالیاتی و مقررات و آیین‌نامه‌های آن تسلط کافی ندارد چرا که در سیستم دادرسی مالیاتی ما، قاضی مالیاتی از بین قضات دادگستری انتخاب می‌شود و غالباً این قضات تحصیلات دانشگاهی مرتبط ندارند یا آموزش‌های لازم را ندیده‌اند.

باید اضافه کرد که طبق ماده ۶۳ «قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری» مصوب ۱۳۹۲/۳/۲۵ «هرگاه شعبه رسیدگی کننده دیوان در مرحله رسیدگی به آراء و تصمیمات مراجع مذکور در بند (۲) ماده (۱۰) این قانون، اشتباه یا نقصی را ملاحظه نماید که به اساس رأی لطمه وارد نکند، آن را اصلاح و رأی را ابرام می‌نماید و چنانچه رأی واجد ایراد شکلی یا ماهوی مؤثر باشد، شعبه مکلف است با ذکر همه موارد و تعیین آن‌ها، پرونده را به مرجع مربوط اعاده کند...»؛ بنابراین دیوان وارد بررسی ماهوی هم می‌شود اما همچون شورای عالی مالیاتی حق صدور رأی ندارد. پس بر مبنای آنچه بیان شد هر یک از مراجع از منظری متفاوت یک شکایت را بررسی می‌کنند و پیشنهاد حذف یکی از آن‌ها قابل دفاع نیست.

۲. راهکارهای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی در حقوق ایران

در این قسمت به تشریح برخی از عواملی که در هر یک از مراحل رسیدگی موجب اطاله دادرسی مالیاتی در ایران می‌شود می‌پردازیم و پیشنهادهایی را برای تسریع رسیدگی به اختلافات مالیاتی ارائه خواهیم کرد.

۱-۲. اصلاح مهلت‌های اعتراض و رسیدگی

در جریان هر نوع دادرسی اصولاً قانون‌گذار مهلت‌هایی را برای طرح شکایت و نیز رسیدگی به آن در نظر می‌گیرد که بسته به عوامل متعددی تعیین می‌شوند. این مهلت‌ها در فرایند رسیدگی مالیاتی بدین شرح است:

طبق ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مؤدی معترض ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیاتی وقت دارد به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه اسناد و مدارک، تقاضای رسیدگی مجدد کند. مسئول اداره مالیاتی موظف به رسیدگی در مهلتی که بیش از ۳۰ روز نباشد است. ماده ۲۴۳ مقرر داشته: «در صورتی که درخواست استرداد از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و اداره امور مالیاتی آن را وارد نداند، مؤدی می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ اعلام نظر اداره یاد شده از هیئت حل اختلاف مالیاتی درخواست رسیدگی کند.»

طبق ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم فاصله بین ابلاغ زمان جلسه به مؤدی یا نماینده وی تا وقت رسیدگی نباید کمتر از ۱۰ روز باشد.

ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم مهلت ۲۰ روزه‌ای جهت تجدیدنظرخواهی به رأی هیئت بدوی مالیاتی در نظر گرفته است و ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مهلتی یک ماهه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیئت‌های حل اختلاف جهت شکایت در شورای عالی مالیاتی پیش‌بینی کرده است.

هرچند تبصره ۲ ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر داشته «... سازمان امور مالیاتی مکلف است ترتیباتی اتخاذ نماید که رسیدگی و قطعیت یافتن مالیات مؤدیان حداکثر تا یک سال پس از تاریخ تسلیم اعتراض آنان صورت پذیرد.» اما در عمل رسیدگی در هر یک از این مراحل مستلزم صرف زمان طولانی به‌خصوص در مورد پرونده‌های پیچیده که در آن‌ها موضوعاتی به کارشناسی ارجاع می‌شود است. همین مسئله موجب وقفه مالیاتی است. در اینجا مهلت‌های مقرر در قانون موجب ایجاد وقفه قانونی می‌شود و طبق آن، قانون به مؤدی مالیاتی اجازه تأخیر در پرداخت مالیات را می‌دهد. (ZiaieBigdeli & Tahmusebi Boldaji, 2004: 92-93) به علاوه معمولاً اعلام عمومی برای تحویل اظهارنامه‌های مالیاتی در ایران (نه مالیات بر ارزش افزوده) در تابستان سال بعد یعنی حدود ۴ یا ۵ ماه بعد از شروع سال جدید در نظر گرفته می‌شود که خود، یکی دیگر از مصادیق وقفه‌های قانونی است.

نکته قابل تأمل در خصوص مهلت تجدیدنظرخواهی در قانون مالیات‌های مستقیم، شباهت آن با مهلت تجدیدنظرخواهی تعیین شده در قانون آیین دادرسی مدنی است. ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی را در نظر گرفته است که مشابه مهلت ۲۰ روزه ماده ۲۳۶ قانون آیین دادرسی مدنی است اما در مورد درخواست رسیدگی مجدد در شورای

عالی مالیاتی ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مهلت یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی را بیان می‌کند. در حالی که مهلت فرجام‌خواهی طبق ماده ۳۹۷ قانون آیین دادرسی مدنی ۲۰ روز است. با در نظر گرفتن پیشرفت امکانات و افزایش سرعت رفت و آمد و دسترسی به آنچه مورد نیاز است مهلت ۲۰ روزه برای تجدیدنظرخواهی و فرجام‌خواهی در دیوان عالی کشور قابل دفاع نیست. به طریق اولی مهلت یک ماهه برای طرح شکایت در شورای عالی مالیاتی که به جهات مختلف از جمله استقرار آن در پایتخت و صلاحیت شکلی برای رسیدگی مشابه دیوان عالی کشور است قابل قبول نیست.

تعارض دیگر بین این دو قانون مربوط به فاصله بین تاریخ ابلاغ و روز جلسه است. ماده ۶۴ قانون آیین دادرسی مدنی این فاصله را حداقل ۵ روز مقرر کرده؛ اما ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم بیان می‌دارد: «... فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه هیئت نباید کمتر از ۱۰ روز باشد...». در نهایت به نظر می‌رسد که بتوان در اصلاحات آتی، این استانداردسازی در مهلت‌ها را ایجاد و به تسریع رسیدگی مالیاتی هر چند اندک افزود.

۲-۲. پذیرش توافقات جزئی بین مؤدی و سرممین

در قوانین مختلف در خصوص برخی اختلافاتی، قبل از اینکه اختلاف در محکمه طرح شود، یک مرحله اجباری پیش‌بینی می‌شود تا در آن رسیدگی ابتدایی صورت بگیرد. با این هدف که شاید بدون ورود به فرایند دادرسی، توافقی بین طرفین حاصل شود. در این حالت اسناد بین‌المللی شروع فرایند رسیدگی به شکایات را از زمان رجوع متقاضی یا معترض به همان مرحله رسیدگی که پیش از ورود به محکمه است در نظر گرفته‌اند ((ECtHR, 2007). در ایران نیز باید نقطه آغازین روند رسیدگی به شکایت مالیاتی را از زمان رجوع مؤدی به اداره امور مالیاتی در نظر بگیریم چراکه طبق ماده ۴۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ قبل از ورود پرونده به هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، مسئول اداره مالیاتی موظف به رسیدگی اسناد و مدارک و توافق با مؤدی جهت تعدیل یا حتی رد مالیات تعیین شده است. بنابراین ابتدایی‌ترین حق مؤدی جهت اعتراض به برگ تشخیص مالیات، مراجعه به ادارات امور مالیاتی است که در ابتدای اصل ۵ منشور

حقوق مؤدیان به آن اشاره شده و ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم نیز فرایند آن را تشریح کرده است.^۱

مسئول اداره امور مالیاتی یا همان سرممیز موظف است ظرف مهلتی که از ۳۰ روز بیشتر نباشد به موضوع رسیدگی کند. بخشنامه ۱۰۶۲۴/۲۰۰ مورخ ۱۳۸۹/۴/۷ به رؤسای امور مالیاتی اختیار داده که هیچ‌گونه محدودیت و قیدی جهت رد برگ تشخیص مالیات یا تعدیل مالیات به هر میزان که مؤدی استحقاق قانونی داشته باشد، ندارند. عملکرد مسئول امور مالیاتی نیز باید به امضای ممیز کل برسد. در عمل، موضوعاتی که در آن میزان مالیات تعیین شده قابل توجه باشد و جزئیات فنی هم در پرونده وجود داشته باشد، کارشناسان به درخواست مسئول مربوطه اظهار نظر خواهند کرد تا نتیجه‌ای عادلانه حاصل شود.

در حقیقت در این مرحله، قضاوتی در کار نیست بلکه توافقی بین مؤدی معترض و مقام مالیاتی صلاحیت‌دار است (Mansourian & Cheshmpayam, 2013: 110). این سازوکار به منظور جلوگیری از ورود پرونده به هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی پیش‌بینی شده، چراکه بعد از ورود پرونده به هیئت، امکان تجدیدنظرخواهی و اعتراض در مراجع اداری و قضایی که قانون در نظر گرفته وجود دارد و همین امر، وصول مالیات را به تعویق می‌اندازد و مستلزم صرف هزینه‌های اقتصادی هم برای دولت و هم طرف مقابل خواهد بود. در ضمن نظارت مقامات و نهادهای مذکور در فصل پنجم از باب پنجم قانون مالیات‌های مستقیم (هیئت عالی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن) از جمله دادستان انتظامی مالیاتی و هیئت‌های رسیدگی به تخلفات اداری برای رسیدگی به تخلفات مسئولین امر، همواره حاکم است که یکی از نقاط قوت قانون مالیات‌های مستقیم است. این امر دقت در کار مسئولین و اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی را با کمترین اتلاف وقت و کمترین هزینه اداری برای سازمان در پی دارد (Shabani, 2009: 52).

مشابه چنین سازوکاری در بسیاری از نظام‌های مالیاتی از جمله نظام مالیاتی امریکا نیز وجود

۱- ماده ۲۳۸ - 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 به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید...

دارد که در برخی پرونده‌ها، دادگاه مالیاتی بدون گذراندن مرحله‌ی دادرسی اولیه و یا طی سایر مراحل دادرسی، با بررسی مدارک و اسناد حکم صادر می‌کند (Fogg, 2015: 4)). اما ایرادی که در نظام مالیاتی ما بر این مرحله از رسیدگی وارد می‌باشد این است که در صورتی که مؤدی معترض با مسئول مالیاتی در بسیاری از موضوعات بر میزان مالیات توافق کنند و فقط روی یک یا چند مورد جزئی اختلاف داشته باشند، این اختیار برای مؤدی وجود دارد تا شکایت خود را به‌طور کامل و بدون توجه به توافقات قبلی که بین او و مسئول امور مالیاتی حاصل شده در هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی طرح کند. حتی در این مرحله مؤدی می‌تواند ادعاهای جدیدی را نیز مطرح کند که موجب اطلاع دادرسی و کاهش سرعت فرایند وصول مالیات می‌شود. بنابراین به نظر می‌رسد برای تسریع این روند قانون‌گذار می‌تواند مقرر دارد تا مسائلی که بین مسئول مالیاتی و مؤدی، مورد توافق واقع شده ثبت شود و مؤدی، آن حد از مالیات مورد توافق را بپردازد و بعد از آن، بدون اینکه مؤدی امکان طرح ادعاهای جدید داشته باشد تنها برای مسائلی که هنوز محل اختلاف است حق رجوع به هیئت حل اختلاف بدوی را داشته باشد. این امر سبب می‌گردد تا هیئت تنها بر روی چند مسئله باقی مانده از اختلاف ابتدایی متمرکز شود که بدیهی است این مسئله سرعت رسیدگی در هیئت بدوی را افزایش می‌دهد.

اهمیت این موضوع زمانی مشهودتر است که میزان مالیاتی که در ابتدا تشخیص داده شده رقم قابل توجهی باشد و با وجود اینکه پیش از ورود به هیئت حل اختلاف بدوی بر بسیاری از مسائل مورد اختلاف توافق صورت گرفته؛ اما به دلیل چند مورد اختلاف، کل شکایت در هیئت بدوی مطرح شود و به دلیل مسائل تخصصی رجوع به کارشناسی لازم باشد که گاه اظهارنظر کارشناسی تا چند ماه به طول می‌انجامد و فرایند رسیدگی را متوقف می‌کند؛ اما اگر بر روی بسیاری از این مسائل در رسیدگی ابتدایی توافق شده باشد هیئت بدوی با سرعت بالا و کارآمدی بیشتری به موارد باقی مانده رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد.

۲-۳. اصلاح ساختار و آیین‌های رسیدگی در هیئت حل اختلاف مالیاتی

در برخی از آراء دیوان اروپایی حقوق بشر بر این نکته تأکید شده که گاهی اوقات تأخیر، به تصمیمات مقامات صلاحیت‌دار و یا قوانین و مقررات، مربوط می‌شود. در حقیقت گاهی، قوانین و مقررات اجازه می‌دهد روند رسیدگی به اختلافات از مهلتی معقول بیشتر باشد و اقدامی هم برای

کاهش آن انجام نمی‌شود (ECtHR, 2006). در چنین وضعی، بررسی مواردی چون ساختار و تعداد مراجع رسیدگی کننده، کیفیت و تعداد قوانین و مقررات و مجریان این مصوبات اهمیت پیدا می‌کند. در این راستا ابتدا در خصوص هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به تشریح نکاتی با هدف افزایش کارایی عملکرد قضات در مرحله بدوی و تجدیدنظر می‌پردازیم. همچنین ایجاد محدودیت‌هایی در مرحله تجدیدنظر پیشنهاد می‌شود با این توجه که با حقوق اساسی شهروندان در تضاد نباشد.

الف) انتصاب قضات آموزش‌دیده

یکی از مسائل حائز اهمیت در راستای تسریع دادرسی مالیاتی و نیز تحقق عدالت مالیاتی بحث تسلط قضات به قوانین و مقررات مالیاتی است. بدون شک با افزایش اهمیت مالیات برای نظام اقتصادی ایران و پیگیری سخت‌گیرانه‌تر سازمان امور مالیاتی، راه‌های فرار مالیاتی، روش‌های رسیدگی مؤدیان و متعاقباً رسیدگی به اختلافات مالیاتی پیچیده‌تر خواهد شد. قضاتی که با مباحث مربوط به حقوق مالیاتی آشنایی و مطالعه پیشینی نداشته باشند در این موارد با مشکل روبرو می‌شوند و همین امر بر سرعت روند دادرسی اثرگذار است.

در نظام‌های مالیاتی مثل امریکا قضات مالیاتی، متخصصین عرصه مالیات هستند (Howard, 2009: 6). بدین معنی که اکثراً از بین وکلای مالیاتی، مشاورین مالیاتی و کسانی که سال‌ها در عرصه مالیات فعالیت کرده‌اند انتخاب می‌شوند (Fogg, 2015: 6).

اما در نظام حقوقی ما بند ۲ ماده ۲۴۴ در خصوص انتخاب قاضی مقرر داشته: «یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایطی در شهرستان‌ها یا مراکز استان‌ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوه قضائیه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیئت معرفی خواهد نمود.» به قضاتی که برای این سمت معرفی می‌شوند آموزشی در مورد دادرسی مالیاتی و آشنایی با قوانین و مقررات مرتبط داده نمی‌شوند. همین امر عدم تخصص کافی قاضی رسیدگی کننده در هیئت را موجب خواهد شد (Mosavi et al., 2017: 45). بدیهی است این موضوع بر سرعت و کیفیت رسیدگی در هیئت‌ها اثر می‌گذارد. بنابراین در قالب وضعیت موجود، می‌توان قضات مالیاتی را از بین قضاتی که در رشته‌های مرتبط مثل حقوق اقتصادی یا حقوق عمومی تحصیل کرده‌اند برگزید تا با اصول حقوق مالیاتی آشنا

باشند.

همچنین در حال حاضر، اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به صورت تمام وقت فعالیت نمی‌کنند. برای نمونه در تهران، هیئت حل اختلاف مالیاتی دو تا سه نوبت در هفته تشکیل می‌شود و هر نوبت دو تا سه ساعت می‌باشد؛ بنابراین یک راهکار عملی برای کاهش تأخیر در رسیدگی‌ها می‌تواند افزایش تعداد شعب، قضات مالیاتی و تعداد جلسات برای شعب مالیاتی باشد (Van Rhee, 2011: 8). در امریکا نیز قضات مالیاتی به صورت تمام وقت و برای مدت ۱۵ ساله منصوب می‌شوند (Fogg, Ibid).

از این نکته نیز نباید غافل شد که در حال حاضر هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به عنوان نهادی اداری در قوه مجریه محسوب می‌شوند؛ اما ماده ۲۷۸ «قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ امکان درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور از رئیس قوه قضائیه برای تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی در هر یک از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بداند را پیش‌بینی کرده است. بدون شک استفاده از این ظرفیت قانونی برای تشکیل یک نهاد مستقل زیر نظر قوه قضائیه در صورتی که متکی بر مطالعات علمی و تجربیات بین‌المللی باشد می‌تواند بر کیفیت و سرعت دادرسی مالیاتی اثرات فراوانی بگذارد.

ب) محدود کردن حق اعتراض سازمان امور مالیاتی

طبق ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم، هم مؤدی و هم ممیز حق دارند ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی بدوی با اعتراض کتبی به رأی، ارجاع پرونده به هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر را بخواهند. تبصره ۴ همین ماده چنین حقی را مجدداً برای هر دو طرف، جهت رسیدگی در شورای عالی مالیاتی در نظر گرفته است. این در حالی است که پیش از قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶، چنین اختیاری برای مأمور مالیاتی در قانون به‌طور کامل در نظر گرفته نشده بود و در آن محدودیت‌هایی وجود داشت؛ اما در اصلاحات بعدی قانون مالیات‌های مستقیم محدودیت‌ها حذف شد. قبل از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶، بند ب ماده ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵، امکان تجدیدنظرخواهی ممیز مالیاتی را با قید دو شرط محدود کرده بود:

۱- در صورتی که درآمد مورد رأی با مبلغ مذکور در برگ تشخیص مالیات بیست درصد یا

بیشتر اختلاف داشته باشد

۲- مأمور تشخیص مربوط، ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی اعتراض کند.

به نظر می‌رسد احیای تبصره‌ای مشابه بند مذکور به منظور محدود کردن حق اعتراض ممیز مالیاتی، تعداد پرونده‌هایی که به مرجع تجدیدنظر و مراجع بالاتر ارجاع می‌شود را کاهش می‌دهد. چراکه در وضعیت فعلی اندک تفاوتی در مبلغ مورد رأی با آنچه ممیز مالیاتی تعیین کرده، برای ممیز حق اعتراض ایجاد می‌کند. در این شرایط عجیب نیست اگر ممیز مالیاتی برای دفاع از عملکرد خود به رأی هیئت در تمام مراحل اعتراض کند و موجب طولانی‌تر شدن این فرایند شود. چراکه طبق قانون برعکس مؤدی، در صورت رد اعتراض مأمور مالیاتی او مجبور به پرداخت هزینه رسیدگی که در تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده نیست.^۱ اما اگر حق اعتراض سازمان امور مالیاتی در مرحله تجدیدنظرخواهی محدود شود، می‌توان با کاهش تعداد پرونده‌ها در مراجع بعدی موجب تسریع فرایند وصول مالیات شد.

در این فرض برای رعایت ماده ۲۵۰ قانون مالیات‌های مستقیم^۲ جهت رسیدگی به وقوع تخلف از جانب مأمور تشخیص، پرونده به دادستانی فرستاده خواهد شد و ممیز در آنجا باید از عملکردش دفاع کند و دلایل و مدارک مورد بررسی قرار گیرد. در این شرایط هر چقدر که رسیدگی دادستانی طولانی شود خللی به فرایند وصول مالیات وارد نخواهد شد.

۲-۴. محدود نمودن طرح دعوا در شورای عالی مالیاتی

از منظر مطالعات تطبیقی در برخی آراء دیوان اروپایی حقوق بشر به این موضوع پرداخته شده

۱- تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم: در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء هیئتهای بدوی از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین شکایت از آراء هیئتهای 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.

۲- ماده ۲۵۰ قانون مالیات‌های مستقیم: در مواردی که هیأت حل اختلاف مالیاتی برگ تشخیص مالیات را رد و یا این که تشخیص اداره امور مالیاتی را تعدیل نماید مکلف است نسخه‌ای از رأی خود را به انضمام رونوشت برگ تشخیص مالیات جهت رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال کند تا در صورت احراز تخلف نسبت به تعقیب متخلف اقدام نماید.

که مؤدی ممکن است اقداماتی انجام دهد که موجبات طولانی تر شدن رسیدگی را به همراه داشته باشد. در این مورد باید تمایز قائل شد بین حقی که قانون برای مؤدی در نظر گرفته که باعث افزایش زمان رسیدگی می شود و زمانی که معترض با توسل به اقدامات غیرقانونی یا با استفاده از حقوق قانونی به عمد قصد طولانی کردن دادرسی در جهت سوء استفاده از آن را دارد.^۱

در ایران به استناد بند ۴ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم یکی از وظایف شورای عالی مالیاتی عبارت است از «رسیدگی به آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی واقع شده باشد». در این باره چند نکته قابل تأمل است.

ماده ۲۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر داشته: «هر گاه شکایت از رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی از طرف مؤدی بعمل آمده باشد و مؤدی به میزان مالیات مورد رأی وجه نقد یا تضمین بانکی بسپرد و یا وثیقه ملکی معرفی کند یا ضامن معتبر که اعتبار ضامن مورد قبول اداره امور مالیاتی باشد معرفی نماید رأی هیئت تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف الاجراء می‌ماند.» به نظر می‌رسد وضعیت موجود، امکان سوء استفاده از این قانون را افزایش می‌دهد. چرا که ضمانت‌های مذکور در ماده ۲۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم جهت توقف اجرای رأی صادره از هیئت حل اختلاف مالیاتی تا زمان صدور رأی از شورای عالی مالیاتی، اثرگذاری یکسانی ندارند. در این ماده وجه نقد ضمانت اجرا مناسبی است اما معرفی وثیقه ملکی، تضمین بانکی یا ضامن معتبر قوت مورد اول را ندارد. البته در رویه قضایی ضامن معتبر پذیرفته نمی‌شود اما به هر حال امکان سوء استفاده وجود دارد.

تصور کنید اگر یک مؤدی بزرگ به قصد سوء استفاده از وقفه‌های قانونی از تمام مهلت‌های اعتراض استفاده کند و نیز به جهت رعایت تبصره یک ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم مقدار

۱- برای نمونه سوء استفاده از حق قانونی ن.ک:

ECtHR, Dim. and Aik. Tzivani O.E v. Greece judgment of 27.03.2008

برای نمونه استفاده مشروع از حق قانونی ن.ک:

The Greek cases before Strasbourg, vol. A', 1991-2001, Publisher: Ant. N. Sakkoula, p. 219

کمی از مالیات تشخیص داده شده را قبول و پرداخت کند و نسبت به مازاد اعتراض داشته باشد و در هنگام سپردن تضمین با بیان اینکه وجه نقد ندارد، وثیقه ملکی گذارد این فرصت را پیدا می کند تا با مابقی مالیاتی که باید می پرداخته، در طول مدت صدور رأی تجارت کند و هنگامی که رأی شورا علیه او صادر شد هزینه دادرسی که در تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم برای هر مرحله معادل (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی می باشد را بپردازد. در این میان سود حاصل از تجارتي که با بدهی مالیاتیش انجام داده بیشتر از هزینه دادرسی خواهد بود. در خصوص ضمانت نامه بانکی نیز اگر تاجر از مشتریان سرشناس و خوش نام یک بانک باشد که به لحاظ انجام امور بانکی کاملاً مورد اعتماد بانک است ممکن است بدون نیاز به سپردن تمام مبلغ، ضمانت نامه بانکی برای وی صادر شود. چنین اقداماتی اگرچه خلاف متن قانون نیست اما سوءاستفاده از آن محسوب می شود. در این حالت با در نظر گرفتن میزانی از محدودیت در حق اعتراض مؤدی می توان تا حدی این مشکل را حل کرد.

طبق بند ۲ ماده ۲ پروتکل شماره ۷ کنوانسیون اروپایی حقوق بشر^۱ حق تجدیدنظرخواهی تحت شرایطی می تواند محدود شود؛ از جمله این که شخص در تجدیدنظرخواهی از حکم مجدداً محکوم شود. بر همین اساس می توان دو پیشنهاد را در خصوص صلاحیت شورای عالی مالیاتی مطرح کرد.

ابتدا اینکه در فرایند رسیدگی به اختلاف مالیاتی تا قبل از ورود پرونده به شورای عالی مالیاتی، سه مرحله طی می شود یعنی مرحله پیش از ورود به محکمه، مرحله رسیدگی در هیئت های حل اختلاف بدوی و مرحله سوم رسیدگی در هیئت حل اختلاف تجدیدنظر. اگر بعد از قطعی شدن رأی در هیئت های حل اختلاف مالیاتی، رأی لازم الاجرا گردد و سپردن تضمین در جهت متوقف کردن اجرای رأی تا پایان رسیدگی شورای عالی مالیاتی را حذف کنیم علاوه بر اینکه تسریع در اخذ مالیات صورت می پذیرد از سوء استفاده مؤدیان متخلف جلوگیری خواهد شد. بر این اساس امکان اعتراض به رأی در شورای عالی مالیاتی حذف نشده بلکه صرفاً وصول مالیات را منوط به پایان رسیدگی در شورای عالی مالیاتی نکرده ایم. مشابه همین روند در خصوص رسیدگی در

1 - PROTOCOL NO. 7 TO THE CONVENTION FOR THE PROTECTION OF HUMAN RIGHTS AND FUNDAMENTAL FREEDOMS

شعب دیوان عدالت اداری نیز وجود دارد. در این حالت اگر چه تا حدودی تجدیدنظرخواهی معترض را که از حقوق قانونی او است محدود کرده‌ایم اما وجود سه مرحله برای دادخواهی، قبل از اینکه نوبت به رسیدگی شورا برسد موجب می‌شود که به لحاظ تحقق دادرسی منصفانه نیز با مشکلی روبرو نشویم.

علاوه بر این، با توجه به اینکه بستر قانونی برای همه افراد وجود دارد تا در صورتی که به هر میزان پرداخت مالیات یا جریمه محکوم شده‌اند در سه مرحله پیش از ورود به شورای عالی مالیاتی، شکایت خود را طرح کنند لذا در اصلاح قوانین می‌توان حداقل مبلغی را برای اعتراض در شورا پیش‌بینی کرد تا اگر افراد به پرداخت مالیات یا جریمه، بیشتر از مبلغ حداقلی تعیین شده در قانون محکوم شده بودند معجز طرح شکایت در شورای عالی مالیاتی را پیدا کنند. با این کار همانند روندی که در دیوان عالی کشور وجود دارد از ورود پرونده‌های قطعی شده‌ای که در آن‌ها مالیات ناچیزی در نظر گرفته شده جلوگیری می‌شود و شورا وقت و انرژی بیشتری را برای بررسی پرونده‌های مهم و نیز اجرای سایر وظایف خود صرف می‌نماید.^۱

نکته قابل تأمل دیگر این است که خلأ قانونی در زمینه تعیین مهلتی برای شورای عالی مالیاتی جهت صدور رأی، موجب می‌شود تا این فرایند گاه بسیار طولانی شود (Sahraei, 2013: 130-131). پس تعیین مدت زمانی منطقی برای رسیدگی در شورای عالی مالیاتی می‌تواند راهکار دیگری در جهت به نتیجه رسیدن پرونده در مهلت معقول باشد.

۲-۵. حذف یا تعدیل رسیدگی در هیئت ماده ۲۵۱ مکرر

ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مرجع رسیدگی استثنایی را پیش‌بینی می‌کند که ابهامات زیادی درباره آن وجود دارد. این ماده اشعار می‌دارد: «در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیر مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی

۱- ماده ۳۶۷ قانون آیین دادرسی مدنی - آرای دادگاههای بدوی که به علت عدم درخواست تجدیدنظر قطعیت یافته قابل فرجام‌خواهی نیست مگر در موارد زیر: ۱- احکامی که خواسته آن بیش از مبلغ بیست میلیون (۲۰ ۰۰۰ ۰۰۰) ریال باشد...

شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیئت به اکثریت آراء قطعی و لازم الاجراء می باشد...»
این ماده چندین بار مورد بازنگری و اصلاح در مجلس شورای اسلامی قرار گرفته است. از مطالعه مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی چنین بر می آید که وجود این نهاد به دلیل تحقق هر چه بیشتر عدالت مالیاتی در قانون مالیات های مستقیم پیش بینی شده است؛ اما نمایندگان، طولانی شدن دادرسی مالیاتی و قطعی شدن مالیات را نیز مدنظر قرار داده اند. چراکه در مشروح مذاکرات مربوط به اصلاحات قانون مالیات های مستقیم که در ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب رسید نمایندگان به دلیل تسریع دادرسی و جلوگیری از طرح مجدد همه اختلافات در این هیئت با پیشنهاد حذف عبارت می تواند در ماده فوق مخالفت کردند.^۱

البته انتقادات جدی و قابل تأملی به هیئت پیش بینی شده در ماده ۲۵۱ مکرر خصوصاً به لحاظ ترکیب و عملکرد وجود دارد. از جمله اینکه به دلیل وجود مراجع متعدد مالیاتی، هیئت ماده ۲۵۱ مکرر به لحاظ حقوقی و اصول حاکم بر ساختار مالیاتی کشور و نیز از منظر اصول دادرسی منصفانه توجیه ندارد و صرفاً وابستگی سازمان امور مالیاتی به وزارت امور اقتصاد و دارایی را می رساند. علاوه بر این مشخص نبودن ویژگی ها و مشخصات اعضای هیئت ۳ نفره، عدم وجود محدودیتی جهت تعدیل و تخفیف مالیاتی، عدم وجود مرجع دیگری جهت نظارت و کنترل بر هیئت مذکور، عدم پیش بینی مهلت مشخصی برای تقاضای رسیدگی مجدد از سوی مؤدی، عدم تعیین هزینه دادرسی برای بیان اعتراض، مشخص نبودن صلاحیت این هیئت از نظر رسیدگی شکلی یا ماهوی مجدد از دیگر انتقادات است (Mansourian & Cheshmpayam, 118-119, 2013):

انتقاد دیگر در خصوص عدم تعیین تقدم و تأخر شورای عالی مالیاتی، هیئت ماده ۲۵۱ مکرر و دیوان عدالت اداری در رسیدگی به آراء قطعی شده است. هر چند قانون در خصوص شکایت همزمان در این سه مرجع، سکوت کرده اما در رویه قضایی دیوان تا زمانی که پرونده ها در دو

۱- برای مطالعه نظرات ابراز شده ن.ک: روزنامه رسمی، مشروح مذاکرات جلسه علنی مجلس شورای اسلامی، سه شنبه، بیستم

مرجع اداری فوق به نتیجه نرسیده وارد رسیدگی نمی‌شود و در میان این دو مرجع اداری نیز هیئت ماده ۲۵۱ مکرر آخرین مرجع اداری رسیدگی کننده است.^۱ اما نکته قابل تأمل که از مشروح مذاکرات و از صحبت‌های منشی کمیسیون اقتصاد و دارایی مجلس و نیز معاون وزارت اقتصاد و دارایی به دست می‌آید این است که گویا در نظر قانون‌گذار این بوده که این هیئت آخرین مرجع رسیدگی یعنی حتی بعد از رسیدگی دیوان عدالت اداری باشد و به همین دلیل به عبارت «در مرجع دیگری قابل طرح نباشد» در ماده فوق استناد شده است. اگرچه چنین تفسیری با اصول حقوقی هماهنگ نیست اما به نظر می‌رسد در تأسیس این نهاد، حتی نظر ابتدایی قانون‌گذار نیز تأمین نشده است.

علاوه بر این در خصوص هیئت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم همانند آنچه در خصوص شورای عالی مالیاتی گفتیم قانون مهلتی را برای رسیدگی در این شورا تعیین نکرده است. حتی قانون مهلتی برای طرح شکایت در این نهاد هم تعیین نکرده که این موضوع مخالف اصل قطعیت و سرعت در اخذ مالیات است (Rahpeima, 2013: 168). این مسئله می‌تواند از موارد عدم رعایت دادرسی منصفانه تلقی شود و ممکن است موجب تضییع حقوق اشخاص، وصول با تأخیر مالیات و نیز کم اثر شدن نتیجه رسیدگی این هیئت شود. لذا بر مبنای انتقادات فراوانی که به این هیئت وارد است و نیز وجود پنج مرحله رسیدگی به شکایت مالیاتی، حذف این هیئت پیشنهاد می‌شود.

در نهایت اگر پیشنهاد حذف این هیئت مورد عنایت قرار نگیرد، دست کم باید ضوابطی تعیین

۱- در همین راستا ن.ک: رأی ۱۰۵۵ مورخ ۱۳۹۰/۸/۱۸ شعبه ۱۴ دیوان عدالت اداری: «با ملاحظه اوراق پرونده و لایحه دفاعیه وزارت طرف شکایت و سوابق پرونده مالیاتی مؤدی حسب محتویات پرونده بدواً بشرح دادخواست تقدیمی و سپس وکیل وی طی لوایحی درخواست نقض رأی شماره فوق الذکر در ستون مقید در دادخواست تقدیمی هیئت سه نفری ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم درخصوص عملکرد ۷۷-۷۸-۷۹ را نموده و مدعی هستند ... بنابه مراتب فوق نظر به اینکه مؤدی می‌بایست شکایت خود را مستند به مدارک و دلایلی کافی وفق مفاد ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم ارائه می‌داد تا مورد رسیدگی هیئت قرار گیرد و هیئت نیز در راستای احراز واقعیت امر اقدام به صدور قرار کارشناسی و بررسی صحت و سقم ادعاهای مطروحه در مکاتبات صورت گرفته نموده است از این حیث ایرادی به تصمیم و رأی صادره وارد نیست...»

کرد تا هیئت برای هر اعتراضی وارد رسیدگی نشود. چراکه بسیاری از تشخیص‌های مالیاتی دارای پیچیدگی یا جنبه‌های تخصصی نیست و اگر این هیئت پرونده‌هایی با ارقام ریالی کم و یا فاقد جنبه‌های مهم را نیز مورد رسیدگی قرار دهد، وجود چنین نهادی نه تنها مشکلی را حل نمی‌کند بلکه خود عاملی در اطاله دادرسی محسوب می‌شود. به همین خاطر پیشنهاد می‌شود تا در قالب مصوبه‌ای، چهارچوب عملکرد این هیئت ضابطه‌مندتر شود و از آن جمله اینکه در جهت تسریع دادرسی، برای قبول رسیدگی در هیئت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم رقمی مشخص شود تا پرونده‌هایی که کمتر از آن رقم است حق اعتراض در این مرجع را نداشته باشند و نیز مهلتی برای طرح شکایت در این هیئت و رسیدگی به شکایت در نظر گرفته شود.

نتیجه‌گیری

وجود مراجع متعدد در ساختار نظام دادرسی مالیاتی ایران به دلیل تفاوت در صلاحیت‌های هر مرجع به استثناء هیئت ماده ۲۵۱ مکرر، قابل توجه است. دشوار نیست که پیش‌بینی کنیم حذف هر یک از مراحل دادرسی مالیاتی چه عواقب منفی و هزینه‌گزافی در پی خواهد داشت. تجربه کنار گذاشتن هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، موید این ادعا است.

بعد از توجه به این نکته مهم، باید اعتراف کرد که طی کردن مراحل اعتراض در نظام دادرسی مالیاتی ما بسیار زمان‌بر است که در نتیجه تأخیر در وصول مالیات و تأمین درآمد مالیاتی را که دولت در بودجه هر سال پیش‌بینی می‌کند به دنبال دارد. همچنین رعایت مهلت منطقی در رسیدگی که از ویژگی‌های دادرسی منصفانه می‌باشد ممکن است نقض شود. در چنین وضعیتی بدون شک مؤثرترین راه برای تسریع وصول مالیات‌ها، در ارتقاء فرهنگ مالیاتی و ارائه آموزش‌های لازم به مؤدیان نهفته است. چراکه رضایت و آگاهی در پرداخت مالیات موجب پرداخت به‌موقع و با رعایت موازین قانونی می‌شود که به تبع آن، اعتراضات مالیاتی نیز کاهش می‌یابد.

علاوه بر این امروزه در دنیا رویکرد نظام‌های مالیاتی به سمت نظام مالیاتی مشارکتی متمایل است. در این مدل، اعتماد به مؤدی و مشارکت دادن وی در فرایند پرداخت آگاهانه مالیات نقش تعیین‌کننده دارد و همین موضوع می‌تواند اختلافات و تنش‌ها بین پرداخت‌کنندگان و نهادهای

مالیاتی را کاهش دهد. به نظر می‌رسد انجام مطالعات تطبیقی در خصوص ساختار نظام دادرسی مالیاتی کشورهای پیشرفته و سنجش امکان الگو برداری در چهارچوب نظام حقوقی ایران نیز می‌تواند راهکار مفیدی برای ارتقاء کیفیت عملکرد سازمان امور مالیاتی محسوب شود و برای حل مشکلات نظام دادرسی مالیاتی ما راهگشا باشد.

در نهایت با اتکا بر ظرفیت‌های فعلی نظام حقوقی ایران در راستای افزایش کارایی نظام دادرسی مالیاتی و سرعت بخشیدن به روند رسیدگی به اعتراضات، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:

۱. در رسیدگی ابتدایی که پیش از ورود به هیئت حل اختلاف است، توافقات بین مؤدی و مسؤول اداره مالیاتی قطعی اعلام شود و مؤدی صرفاً حق داشته باشد که در هیئت حل اختلاف مالیاتی نسبت به نکاتی که بر آن‌ها توافق نشده اعتراض کند.
۲. هماهنگ کردن مهلت‌های ذکر شده در قانون مالیات‌های مستقیم با قانون آیین دادرسی مدنی در خصوص طرح شکایت و فاصله زمانی ابلاغ وقت رسیدگی تا جلسه رسیدگی.
۳. اعتراض به آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی که در حال حاضر، حق هر دو طرف پرونده (مؤدی و ممیز مالیاتی) است در خصوص ممیز مالیاتی در مرحله تجدیدنظرخواهی محدود شود. در نتیجه در صورتی که میزان مالیات در برگ تشخیص توسط رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، کم‌تر از درصد معینی تغییر کرد ممیز حق درخواست رسیدگی مجدد نداشته باشد.
۴. قضات مالیاتی آموزش‌های لازم را ببینند و از بین قضات تحصیل کرده در رشته‌های مرتبط مثل حقوق اقتصادی و حقوق عمومی انتخاب شوند. همچنین تعداد شعب و اعضای هیئت‌های حل اختلاف افزایش پیدا کند و حتی به صورت تمام وقت مشغول به فعالیت شوند.
۵. بعد از قطعی شدن رأی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، رأی لازم الاجرا شود و سپردن تضمین در جهت متوقف کردن اجرای رأی تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی را حذف کنیم.
۶. حداقل مبلغی برای اعتراض در شورا پیش‌بینی شود تا اگر افراد به پرداخت مالیات یا جریمه، بیشتر از مبلغ حداقلی تعیین شده در قانون محکوم شدند مجوز طرح شکایت در شورای عالی مالیاتی را پیدا کنند.

۷. مدت زمانی منطقی برای رسیدگی شورای عالی مالیاتی به اعتراض در قانون یا مقررات پیش‌بینی شود.
۸. هیئت ماده ۲۵۱ مکرر حذف شود یا قانون‌گذار با تعیین میزان مالیاتی به عنوان حداقل لازم جهت امکان تقاضای رسیدگی مجدد و نیز تعیین مهلت برای طرح شکایت و رسیدگی به آن در هیئت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، صلاحیت این هیئت را محدودتر و ضابطه مندتر کند.

References

- [1] Almasi, Najad Ali & Habibi Dargah, Behnam. (2012). Introduction to the quality of trial in an efficient trial process, *Judicial Law Views*, Volume 17, Issue 58. (in Persian)
- [2] Arab, Bahare. (2015). *Judicial Supervision over Tax Admission Organization*, Thesis for Master Degree, Shahid Beheshti University, Law Faculty. (in Persian)
- [3] Choudhry, Nurun. (1991). *Collection Lags, Fiscal Revenue and Inflationary Financing*, IMF Working paper
- [4] Dadgar, Yadollah. (2008). *Public Sector Economics*, Mofid University Publications. (in Persian)
- [5] ECtHR, Dim. And Aik. Tzivani O.E v. Greece judgment of 27.03.2008
- [6] ECtHR, Blake v. the United Kingdom judgment of 26.09.2006
- [7] ECtHR, Vilho Eskelinen and Others v. Finland, judgment 19.04.2007
- [8] ECtHR, Mitap and Müftüoğlu v. Turkey. (6/1994/512/595-596). 25 Ma95-596). 25 March 1996
- [9] Fogg, T. Keith. (2015). *The United States Tax Court – A Court For All Parties*, Villanova University School of Law Public Law and Legal Theory, Working Paper No. 2015-1015
- [10] Foreman, Antohony & Gerald, Mowles. (2006). *Tax Handbook*, Zurich Financial Service
- [11] Giles, David E.A.. (2000). *Modeling the Tax Compliance Profiles of New Zealand Firms*. In *Taxation and the Limits of Government*, eds. Gerald W. Scully and Patrick J. Caragata. Boston: Kluwer Academic Publisher
- [12] Hadavand, Mahdi. (2010). *Comparative Administrative Law*, Volume 2, Samt Publications. (in Persian)
- [13] Hosein, Pirnia. (1970). *Public Finance: Taxes and Budgets*, Ebnesina Publication, Tehran. (in Persian)
- [14] Howard, Robert. (2009). *Getting a poor return: courts, justice, and taxes*, State University of New York press
- [15] Mansourian, Naserali & Cheshmpayam, Bahram. (2013). *The Comparative - Legal Analysis of Iran's Tax Legal Procedures system*, *Journal of Tax*

- Research, Volume 21, Issue 19. (in Persian)
- [16] Mosavi, Mehdi Ahmadi et al. (2017). Pathology of Iran's Tax system, The Judiciary Law Journal, Volume 80, Issue 96. (in Persian)
- [17] Parvan, Abbasali. (2014). Substantial Appeal in Iran's Taxation Proceedings System, The Journal of Tax Research, Volume 22, Issue 23. (in Persian)
- [18] Rahpeima, Mahdi. (2013). Fair Trial Principle in Tax Procedure, Jungle Publications. (in Persian)
- [19] Ranjbary, Abolfazl & Badamchy, Ali. (2003). Financial Law and Public Finance, Majd Publication. (in Persian)
- [20] Rezaeizade, Mohammad Java & darvishvand, Abolfazl. (2009). Roles And Functions of High Council of Tax in Tax System of Iran and Supervision on It by Administrative Justice Court, Private Law Studies Quarterly, Volume 39, No.2. (in Persian)
- [21] Revenue Statistics tax to GDP ratio changes between 2007 and provisional 2013, data available in: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-ratio-change-latest-years.htm>
- [22] Rostami, Vali et al. (2009). Fair Trial Administrative Tribunals, University of Tehran Press. (in Persian)
- [23] Sahraei, Hasan. (2013). The Study of Tax Proceedings in the Light of Fair Trial with Emphasis on the Decisions of the Court of Administrative Justice and the High Taxation Council, Thesis for Master Degree, Islamic Azad University, Bandar-Abbas Branch. (in Persian)
- [24] Salamoura, Evita, The right to be tried within a reasonable time and the restoration of the party's "presumptive" prejudice, November 15, 2010, Available in www.papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1709473
- [25] Shabani, Mohammad. (2008). Challenges of Tax Dispute Settlement Process After Omitting the Appeal Stage, Volume 16, Issue 48. (in Persian)
- [26] Taha, Farideh & Ashrafi, Leila. (2007). Fair Trial, Mizan Publications. (in Persian)
- [27] Tanzi, Vito. (1977). Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax Revenue, Staff Papers (International Monetary Fund). Vol. 24, No. 1
- [28] The Greek cases before Strasbourg, vol. A', 1991-2001, Publisher: Ant. N. Sakkoula
- [29] Van Rhee, Cornelis Hendrik. (2004). The Law's delay: An Introduction, in: C.H. van Rhee (ed.). The Law's delay: Essays on Undue Delay in Civil Litigation, Antwerp, Oxford
- [30] Van Rhee, Cornelis Hendrik. (2004). Introduction: In within a Reasonable Time - The History of Due and Undue Delay in Civil Litigation, Maastricht European private law institution, Working Paper, N. 2011/16
- [31] Yavari, Asadollah. (2005). the Right to Fair Trial and the New Procedure, the Journal of Constitutional Law, Volume 2. (in Persian)
- [32] ZiaieBigdeli, Mohammad taghi & Tahmusebi Boldaji, Farhad. (2004). Value Added Tax, Institute of Economic Affairs. (in Persian)



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی
پرتال جامع علوم انسانی