

پژوهشهای حقوقی

شماره ۱۰

هزار و سیصد و هشتاد و پنج - نیمسال دوم

مقالات

- عملکرد شورای امنیت در پرونده هسته‌ای ایران: از ارجاع تا تحریم
- جنایت ژنوسید در پرتو رویه قضائی محاکم کیفری بین‌المللی
- وقف سهام شرکتهای: امکان حقوقی و ضرورت اجتماعی
- آزادی بیان و هتک حرمت ادیان و پیامبران در اروپا از منظر حقوق بشر
- قاچاق کالا و ارز از دیدگاه حقوق کیفری ایران
- صلاحیتها و مجازاتها در دادگاه عالی کیفری عراق: از تأسیس دادگاه تا اعدام صدام
- موضوع ویژه: حقوق مالیاتی در ایران و کشورهای دیگر
- مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی
- پیشگیری از مالیات مضاعف در حقوق مالیاتی ایران
- آئین دادرسی مالیاتی در ایران
- مقررات مالیاتی در معاهده منشور انرژی و آثار حقوقی الحاق ایران به آن
- مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه

نقد و معرفی

- رأی دیوانعالی کشور در مورد درخواست طلاق زوجه به علت ازدواج مجدد شوهر
- قطعنامه ۱۷۰۱ شورای امنیت در خصوص سی و سه روز جنگ حزب‌الله و اسرائیل





آئین دادرسی مالیاتی در ایران (ساختار، اصول راهبردی، مشکلات و موانع)

علی تازیکی نژاد* - جعفر شفیعی سردشت**

چکیده: در فرآیند وصول مالیات، وقوع اختلاف بین مؤدی و مقام مالیاتی، امری محتمل و کاملاً طبیعی است. مراجع مختلفی در حل اختلاف مالیاتی وجود دارند که مجزا از دادگاههای عمومی هستند. در اختلاف مالیاتی سعی بر آنست پیش از آنکه موضوع اختلاف به دادرسیهای طولانی بیانجامد ابتدا طی تشریفات اداری حل شود و گرنه به اولین مرجع حل اختلاف یعنی هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود. پس از این مرحله مراجعی مانند شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری وجود دارند که رسیدگی شکلی می‌نمایند. اگرچه هدف اصلی تحقیق حاضر بررسی مراحل دادرسی مالیاتی و قوانین موضوعه آن از جهت زمانی می‌باشد اما در کنار آن سعی شده اصول یک دادرسی کارآمد و موانع و مشکلات آن آورده شود و جایگاه مقررات ایران در رابطه با این اصول بررسی گردد.

کلیدواژه‌ها: اداره امور مالیاتی، هیأت حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، دیوان عدالت اداری، اصول دادرسی مالیاتی.

مقدمه: تعریف، فایده و اهداف آئین دادرسی مالیاتی

۱. بحث از آئین دادرسی تنها در عالم قضا، یا در سطح وسیعتر تنها در عالم حقوق مطرح می‌شود. واژه «دادرسی» در لغت به معنای «به داد مظلوم رسیدن، رسیدگی

* دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حقوق اقتصادی دانشگاه شهید بهشتی

** دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه شهید بهشتی

بدادخواهی دادخواه، محاکمه^۱ و در اصطلاح حقوقی «مجموعه ایست از مقررات که به منظور رسیدگی به مرافعات یا شکایات (قضائی یا اداری) یا درخواستهای قضائی و مانند آنها وضع و به کار می‌رود»^۲.

در فرانسه معنای لغوی جالبی برای «آئین دادرسی» به کار می‌برند و آن «طرح کردن و پیش بردن» است. در اصطلاح نیز آئین دادرسی را به «مجموعه‌ای از اقدامات یا تشریفات لازم که به یک مرجع قضائی اجازه حل و فصل منازعه یا به‌طور کلی‌تر حل و فصل مسأله‌ای را که به آن ارجاع شده است می‌دهد»^۳ تفسیر کرده‌اند. با توجه به مطالب عنوان شده، آئین دادرسی مالیاتی را می‌توان چنین دانست: «مجموعه‌ای از اقدامات یا تشریفات که در قانون پیش‌بینی شده است و مطابق آن مراجع حل اختلاف مالیاتی، به حل و فصل مسأله مالیاتی که به آنها ارجاع شده است می‌پردازند».

۲. اهمیت آئین دادرسی مالیاتی به قدری بدیهی است که نیازی به نشان دادن اهمیت نظری و بویژه عملی موضوعی که به آن پرداخته می‌شود دیده نمی‌شود. تنها به ذکر این نکته اکتفا می‌شود که در آئین دادرسی مالیاتی هدف تنها حمایت و احقاق حقوق دولت نیست، بلکه بیشتر به طرف ضعیفتر رابطه یعنی افراد مشمول مالیات در جامعه باید اهمیت داد، چه اینکه هدف مهم وصول مالیات، خود افراد جامعه هستند.

۳. هدف مقرر شده برای نظام حقوق مالیاتی، مسلماً باید تحقق عدالت و بازتوزیع ثروت^۴ در معنای واقعی آن باشد. این امر نه تنها مستلزم این است که قواعد حقوق ماهوی (یعنی قواعد قابل اعمال بر ماهیت دعاوی) به گونه‌ای باشد که به راه‌های منصفانه بیانجامد، بلکه قواعد حاکم بر نحوه اجرای حق (که معمولاً تحت عنوان قواعد شکلی و در برابر قواعد ماهوی مورد اشاره قرار می‌گیرند) نیز باید راه‌های مزبور را از طریق آئین رسیدگی که خود باید مطابق مقتضیات عدالت و انصاف بوده و در آن حقوق اولیه

^۱ محمد معین، *فهرنگ فارسی*، ج ۲، تهران، انتشارات امیرکبیر، چاپ ششم، ۱۳۶۳، ص ۱۴۷۹.

^۲ محمدجعفر جعفری لنگرودی، *ترمینولوژی حقوقی*، تهران، انتشارات گنج دانش، چاپ هشتم، ۱۳۷۶، ص ۱.

^۳ Gérard Couchez, Jean-pierre Langlade et Daniel Lebeau, *Procédure civile*, Paris Dalloz, 1998, n° 1, p. 1.

^۴ Wealth redistribution

دادرسی افراد رعایت شده باشد به نحو موثری تضمین نماید.

۴. از نظر تاریخی، از نخستین مراجع اداری که در ایران رسماً تشکیل گردید، «اداره محاکمات عالی» یا به تعبیری دیوان دادرسی دارایی است که در قانون راجع به دعاوی بین اشخاص و دولت مصوب آبان ماه ۱۳۰۹ پیش‌بینی گردید. قانون مزبور به موجب «لایحه قانون حذف محاکم اختصاصی» به جز مواد ۱ و ۲ و ۳ آن صریحاً نسخ و بنابراین دیوان دادرسی دارایی حذف گردید.^۵

بعد از انقلاب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سوم اسفند ۱۳۶۶ از جامعیت برخوردار بوده است و از زمان تصویب تاکنون چند بار در سالهای ۷۱، ۷۲، ۷۶ و ۸۰ مورد اصلاح قرار گرفته است.

از مهمترین اصلاحات قانون مذکور، اصلاحات سال ۱۳۸۰ می‌باشد که خود به مثابه قانون جدیدی است. در ذیل به بررسی انواع مراجع حل اختلاف مالیاتی و وظایف و کارکردهای آنان با تکیه بر قانون ۱۳۶۶ تا اصلاحات سال ۱۳۸۰ پرداخته می‌شود.

بخش اول: ساختار

فصل اول - اداره امور مالیاتی

اولین و مهمترین مرجع مالیاتی که وظیفه شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات و مطالبه و وصول مالیات را به عهده دارد، اداره امور مالیاتی است. اهمیت این مرجع از این جهت است که تمامی مؤدیان هر ساله با این بخش سروکار داشته و یک تعامل و ارتباط دوجانبه بین مؤدیان و اداره مزبور، برقرار می‌باشد. از مهمترین علل مربوط به نارضایتی مؤدیان، فرار مالیاتی، اختلافات مالیاتی، دادرسیهای طولانی و افزایش هزینه‌های مالیاتی را می‌توان در ساختار این سیستم اداری و مکانیزم وصول مالیات آن جستجو کرد.^۶

^۵ عبدالله شمس، آئین دادرسی مدنی، ج ۱، تهران، انتشارات دراک، چاپ ششم، پائیز ۱۳۸۳، ص ۱۴۹.

^۶ به عنوان مثال کشورهایمانند دانمارک، کانادا، نیوزلند، ساده‌سازی نظام مالیاتی خود را با ساده‌سازی مکانیزم

مبحث اول - مکانیزم وصول مالیات

تشخیص مالیات در قانون مالیاتهای مستقیم به دو صورت رسیدگی به مدارک حساب مؤدی و دیگری به صورت تشخیص به صورت علی‌الرأس پیش‌بینی شده است. در روش نخست، اساس رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات، اظهارنامه مؤدی و مستندات است که وی باید در موعد مقرر تسلیم کند. اظهارنامه باید مطابق با موازین قانونی و واقعیات تنظیم شده باشد.

رسیدگی مالیاتی در ایران، در اکثر موارد بر پایه «خود تشخیصی»^۷ استوار است. بدین معنا که مؤدی رأساً باید مبنای تشخیص مالیات را اعلام و محاسبات مربوط به آن را ارائه نماید و معمولاً همراه آن، مالیاتی را که خود تشخیص داده است تسلیم کند. (مواد ۱۰۰ و ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم) البته خود تشخیصی در این قالب به مفهوم نفی کنترل دستگاه مالیاتی نیست و این کنترل به قوت خود باقی است.^۸

روش تشخیص به صورت علی‌الرأس در مواردی اعمال میشود که یا دفاتر و مدارک حساب مؤدی برای تعیین درآمد مشمول مالیات فاقد اعتبار قانونی تشخیص داده شود و یا مؤدی از تسلیم اظهارنامه و یا مستندات مربوط به آن خودداری کند.

تسلیم اظهارنامه توسط مؤدی، تکلیفی قانونی است و عدم تسلیم آن موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۵٪ (مطابق م ۱۹۲ قانون قدیم) می‌گردد. در اصلاحیه سال ۱۳۸۰، میزان جریمه معادل ۱۰٪ مالیات متعلقه برای اشخاص حقیقی و ۴۰٪ برای اشخاص حقوقی می‌باشد که افزایش چشمگیری نسبت به قانون قدیم داشته است.

وصول مالیات (ساده‌سازی فرمهای اظهارنامه) شروع کرده‌اند تا مؤدیان مالیاتی به ساده‌ترین شکل ممکن اظهارنامه را تکمیل نمایند و وصول مالیات با کمترین هزینه هم برای مؤدیان و هم برای نهاد جمع‌آوری‌کننده مالیات انجام می‌گردد. نک: فاطمه عزیزخانی و غلامرضا افشاری، «فرار مالیاتی و تأثیر آن بر تولید ناخالص داخلی و توزیع درآمد»، *مجله مجلس و پژوهش*، پائیز و زمستان ۸۴، ش ۵۰-۴۹، ص ۴۰۴.

^۷ Self-assessment

^۸ م. چکاد، «رسیدگی به اظهارنامه‌ها به شیوه نمونه‌گیری»، *فصلنامه تخصصی مالیاتی*، ۱۳۸۴، ش ۳۸، صص ۲۹-۲۸.

مبحث دوم - منشأ اختلاف

اصولاً اختلاف زمانی پیش می‌آید که اظهارنامه مؤدی از سوی مأمورین تشخیص و وصول مالیات رد شده و به صورت علی‌الرأس تشخیص مالیات مؤدی انجام گرفته باشد.^۹ در این صورت مؤدی در مقابل مالیات تشخیص شده، سه موضع می‌تواند داشته باشد: یا مالیات تشخیصی را می‌پذیرد، یا نسبت به آن سکوت می‌کند که پس از گذشت مهلت مقرر (یک ماه) در حکم قبول است و باید مالیات مربوطه را پرداخت نماید و یا به برگ تشخیص اعتراض می‌کند که در این صورت موضوع حل اختلاف و رسیدگی در مراجع مربوطه مطرح می‌گردد.

اما قبل از اینکه موضوع حل اختلاف به دادرسیهای طولانی بیانجامد، مؤدی یا وکیل وی به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و مدارک خود، تقاضای رسیدگی مجدد می‌نماید. در صورتیکه این اعتراض مورد قبول واقع نگردد، پرونده برای حل اختلاف، به اولین مرجع حل اختلاف یعنی هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد (مستفاد از ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۸۰).

فصل دوم - هیأت حل اختلاف مالیاتی: به عنوان مرجع بدوی شبه قضائی^{۱۰}

هیأت حل اختلاف مالیاتی در حکم دادگاه اختصاصی مالیاتی است که به کلیه دعاوی و شکایات مالیاتی رسیدگی می‌نماید. دادرسی در ماهیت قضایای مالیاتی به‌طور عمده

^۹ هوشنگ مالکی مقدم و عبدالله عباسی، حقوق مالیاتی و آئین دادرسی آن، نشر خانه خرد، چاپ اول، ۱۳۸۲، ص ۱۰۰.

^{۱۰} ولی‌الله انصاری، کلیات حقوق اداری، تهران، نشر میزان، چاپ اول، ۱۳۷۴، صص ۵۳-۵۴. ایشان از مراجع حل اختلاف مالیاتی به عنوان مراجع اداری شبه قضائی یاد کرده‌اند. از این مراجع به مراجع اداری استثنائی نیز یاد می‌شود یعنی مراجعی که صلاحیت آنها جنبه استثناء بر صلاحیت دادگاههای عمومی داشته و رسیدگی آنها منحصر به آن دست از دعاوی علیه دولت و نهادهای کشور است که صراحتاً در صلاحیت آنها قرار گرفته است. نک: عبدالله شمس، پیشین، ج ۱، ص ۱۴۹.

برعهده هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد.^{۱۱} این هیأت حل اختلاف همان است که در قانون ۱۳۴۵، کمیسیون تشخیص مالیاتی نامیده می‌شد. در قانون ۱۳۶۶، دو هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر وجود داشت که در اصلاحیه ۱۳۸۰ به دلیل اعتراضات غیرموجه و غیرمستدل، اطاله دادرسی، کاهش سرعت مختومه شدن پرونده و تأخیر وصول مالیات، مرحله تجدیدنظر حذف گردید. رسیدگی در هیأت حل اختلاف، خصوصیات خود را دارد که عبارت است از:

۱- رسیدگی شورایی

ترکیب هیأت حل اختلاف متشکل از ۳ نفر می‌باشد که عبارتند از نماینده سازمان امور مالیاتی، قاضی شاغل یا بازنشسته و نماینده اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و... یا تشکلهای صنفی به انتخاب مؤدی.

مطابق تبصره ۱ ماده ۲۴۴ قانون ۱۳۶۶، امکان تشکیل هیأت حل اختلاف با حضور ۲ نفر از اعضا و بدون حضور نماینده مؤدی وجود داشت که در قانون اصلاحی ۱۳۸۰، حضور هر سه نفر اعضا در جلسات رسیدگی الزامی می‌باشد.^{۱۲}

۲- غیر حضوری بودن رسیدگی

مطابق قانون جدید عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوطه در جلسه دادرسی، مانع از رسیدگی و صدور رأی نخواهد بود.^{۱۳} بنابراین رسیدگی به صورت غیر حضوری توسط این مرجع امکان‌پذیر است.

۳- رسیدگی مجانی

مطابق تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون ۱۳۶۶ «چنانچه رأی هیأت حل اختلاف بدوی عیناً مورد تأیید هیأت حل اختلاف تجدیدنظر قرار گیرد، دو درصد در آمد مورد اختلاف به

^{۱۱} دفتر روابط عمومی، *از مالیات چه می‌دانیم؟*، حوزه معاونت درآمدهای مالیاتی، وزارت امور اقتصادی و دارائی،

۱۳۶۵، ش ۱، ص ۱۸.

^{۱۲} تبصره ۱ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم.

^{۱۳} تبصره ماده ۲۴۶ اصلاحی ۱۳۸۰، با اندکی تغییر همین حکم در قانون ۱۳۶۶ آمده است.

عنوان جریمه به لحاظ اعتراض غیرموجه از مؤدی مطالبه و وصول خواهد شد». در قانون اصلاحی ۱۳۸۰ هم هیأت حل اختلاف تجدیدنظر و هم هزینه رسیدگی (به لحاظ جریمه) حذف گشته و رسیدگی در هیأت حل اختلاف مجانی می‌باشد.

۴- قطعیت آراء

در قانون اصلاحی ۱۳۸۰، یک هیأت حل اختلاف وجود دارد که آراء آن قطعی و لازم‌الاجراست، در حالیکه مطابق قانون ۱۳۶۶، دو هیأت حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر وجود داشت که هر دو صلاحیت رسیدگی ماهوی به اختلافات را داشتند. در هیأت بدوی تمامی آراء با رعایت شرایطی توسط مؤدی یا مأمور تشخیص قابل تجدیدنظر بود^{۱۴}.

فصل سوم - شورای عالی مالیاتی

در قانون سال ۱۳۶۶، دو مرجع تجدیدنظر شامل هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر و شورای عالی مالیاتی پیش‌بینی شده بود که اولی رسیدگی ماهوی و دومی رسیدگی شکلی می‌نمود. در اصلاحات سال ۱۳۸۰، هیأت حل اختلاف تجدیدنظر بنا به دلایلی که عنوان شد، حذف گردید. در ذیل به بررسی وظایف و ساختار شورای عالی مالیاتی پرداخته می‌شود.

مبحث اول - وظایف و اختیارات

وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی با اندک تغییراتی نسبت به قانون ۱۳۶۶، در ماده ۲۵۵ قانون ۱۳۸۰ بیان شده است که شامل تهیه آئین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای قانون مالیاتهای مستقیم، بررسی و مطالعه در مورد شیوه اجرای قوانین مالیاتی، پیشنهاد اصلاح و تغییر یا حذف قوانین مالیاتی، مشورت وزیر امور اقتصادی و دارایی یا

^{۱۴} هرچند صدر ماده ۲۴۷ قانون ۱۳۶۶ رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی را قطعی و لازم‌الاجرا دانسته اما با مراجعه به مفاد ماده این نتیجه به دست می‌آید که با پرداخت مبلغی از طرف مودی یا مأمور، تمامی آراء هیأت بدوی قابل تجدیدنظر در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر می‌باشد.

رئیس کل سازمان امور مالیاتی با شورای عالی مالیاتی در مورد مسائل مالیاتی و همچنین رسیدگی به آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی واقع شده است، می‌باشد.

از مهمترین وظایف شورا، مورد اخیر می‌باشد که باید ۲ مسأله را در این رابطه مد نظر قرار داد:

۱- ارجاع به شورا، از جنبه عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی امکان‌پذیر است.

۲- شورا رسیدگی شکلی می‌نماید، نه ماهوی. با نقض رأی توسط شورا پرونده جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد. (ماده ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم)

ضمناً، مطابق قانون قدیم در صورت شکایت مؤدی از طرف شعبه شورا، جریمه‌ای به عنوان هزینه رسیدگی در نظر گرفته شده بود^{۱۵} که در اصلاحات سال ۱۳۸۰ هزینه دادرسی حذف گردید.

مبحث دوم - ترکیب و ساختار

با استفاده از مواد ۲۵۴ تا ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ موارد ذیل بیان می‌گردد:

۱- تعداد اعضای شورا، ۲۵ نفر است که ۱۵ نفر از وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشند. سابقاً مطابق قانون ۱۳۶۶ همگی اعضای می‌بایست از کارکنان مزبور می‌بودند.

۲- شورا از شعب (۸ شعبه که هر شعبه متشکل از ۳ عضو می‌باشد) و هیأت عمومی (متشکل از رئیس شورا به علاوه رؤسای شعب که جلسات با دو سوم اعضای رسمی و تصمیمات با نصف به علاوه یک رأی معتبر می‌باشد) تشکیل می‌گردد.

۳- امکان تشکیل جلسه و صدور رأی وحدت رویه توسط هیأت عمومی در مواردی

^{۱۵} ولی‌الله انصاری، همان، ص ۵۹.

که در شعب شورا نسبت به موارد مشابه رویه‌های مختلف اتخاذ گردیده باشد، وجود دارد. ۴- با نقض رأی در هر یک شعب شورا، پرونده جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف هم عرض ارجاع می‌شود مرجع مذکور با رعایت نظر شورا رأی مقتضی صادر می‌کند.

فصل چهارم - هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر: طریق فوق‌العاده شکایت

نوعی دیگر از هیأت حل اختلاف مالیاتی در اصلاحیه سال ۱۳۷۱ پیش‌بینی گردیده است. این مرجع طریق فوق‌العاده شکایت از آراء مالیاتی می‌باشد. دو شرط برای طرح شکایت در این هیأت وجود دارد: ۱- مالیات مورد شکایت یا به دلیل طی مراحل قانونی یعنی هیأت بدوی، هیأت حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی قطعی شده باشد یا به دلیل انقضای مهلت، قابل طرح در مرجع رسیدگی نباشد. ۲- مدارک و مستندات و دلایل کافی در خصوص ادعای غیر عادلانه بودن مالیات، ارائه و اقامه گردد.

استقرار هیأت، در وزارت امور اقتصادی و دارایی و اعضای آن، سه نفر از اعضای شورای عالی مالیاتی به انتخاب وزیر اقتصاد می‌باشد. مؤدی باید شکایت خود را به مقام وزارت تقدیم و توضیحات و مستندات مورد ادعای خود را ضمیمه کند. در اصلاحیه ۱۳۷۱ تصمیمات به اتفاق آراء مناط اعتبار بود که در قانون اصلاحی ۱۳۸۰، تصمیمات هیأت از اتفاق آراء به اکثریت آراء تبدیل شد.

فصل پنجم - دیوان عدالت اداری و تفکیک صلاحیت از شورای عالی مالیاتی

پس از موقوف‌الاجرا ماندن قانون تشکیل شورای دولتی که توسط قوه مقننه در سال ۱۳۳۷ تصویب شده بود، خلأ مرجع عام اداری وجود داشت، تا اینکه اصل ۱۷۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تأسیس این نهاد را پیش‌بینی کرد. مطابق این اصل «به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا

آئین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوانی بنام دیوان عدالت اداری زیر نظر رئیس قوه قضائیه تأسیس می‌گردد».

تشکیلات و ترتیب رسیدگی در دیوان عدالت اداری در این مقال نمی‌گنجد و خود مبحث مجزایی را می‌طلبد. در ذیل نکاتی راجع به نقش این دیوان در دادرسی مالیاتی و تفکیک صلاحیت آن از شورای عالی مالیاتی بیان می‌گردد:

۱- در مورد دیوان عدالت اداری تنها در یک ماده قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ بیان حکم گردیده و این مرجع را به عنوان مرجع تجدیدنظر از آراء هیأت حل اختلاف پیش‌بینی کرده است. در اصلاحیه ۱۳۸۰ تغییراتی در این زمینه ایجاد نگردیده است و به منظور احراز صلاحیت دیوان نتیجتاً به مقررات خود دیوان مراجعه می‌شود.

۲- دیوان عدالت اداری بمانند شورای عالی مالیاتی، مرجع رسیدگی کننده شکلی به اعتراضات مالیاتی می‌باشد، با این تفاوت که:

۲-۱- در شورای عالی مالیاتی هم مؤدی و هم سازمان امور مالیاتی می‌تواند اعتراض کند^{۱۶}، در حالیکه در دیوان عدالت اداری تنها مؤدی می‌تواند اعتراض نماید^{۱۷}.

۲-۲- برخلاف شورای عالی مالیاتی که مرجع اختصاصی اداری تجدیدنظر می‌باشد، دیوان عدالت اداری تنها مرجع عمومی اداری در حقوق ایران است و آراء صادره از مراجع اختصاصی اداری قابل شکایت شکلی و قانونی در این دیوان است. مرجع مزبور، در عین حال عالی‌ترین مرجع اداری ایران می‌باشد^{۱۸}.

۳- از یک طرف به موجب قانون مالیات‌های مستقیم، این مرجع صلاحیت خاص تجدیدنظر از آراء هیأت حل اختلاف مالیاتی را دارد^{۱۹} از طرف دیگر به موجب قانون دیوان عدالت اداری^{۲۰}، صلاحیت عام رسیدگی شکلی نسبت به آراء محاکم اداری دارد که

^{۱۶} بند ۴ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶.

^{۱۷} بند الف از قسمت اول ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری.

^{۱۸} عبدالله شمس، پیشین، ج ۱، ص ۱۲۹.

^{۱۹} ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۰.

^{۲۰} بند پ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری عنوان می‌دارد: «دیوان مرجع انحصاری ابطال مقررات خلاف قانون

شامل هم آراء هیأت حل اختلاف و هم آراء شورای عالی مالیاتی می‌باشد. بنابراین این مرجع در دو مرحله صلاحیت رسیدگی به شکایت مؤدیان را دارا می‌باشد و آراء متعددی وجود دارد که طی آن دیوان به ابطال آئین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و متعاقب آن آراء هیات و شورای مورد بحث پرداخته است. نکته قابل ذکر اینکه رسیدگی دیوان شکلی و منحصرأ از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها می‌باشد.

بخش دوم: اصول دادرسی مالیاتی

به منظور ایجاد توسعه یک آئین دادرسی مالیاتی کارآمد، دو دسته از اصول را باید در قواعد و ساختارهای دادرسی مالیاتی مدنظر قرار داده تا به یک آئین دادرسی مطلوب رهنمون گردیم. به بیان دیگر، علاوه بر رعایت اصول کلی راهبردی دادرسی، باتوجه به پسوند مالیات، باید یک سری اصول خاص دیگر را هم ملحوظ نظر قرار دهیم. میزان هماهنگی نهادها و مقررات مربوطه با این اصول، مبین میزان کارآمدی دادرسی مالیاتی می‌باشد.

فصل اول - اصول دادرسی منصفانه^{۲۱}

حق دادرسی منصفانه، جزء حیثیت ذاتی شخص انسان است^{۲۲} و بنابراین در تمام دادرسیها اعم از عمومی و تخصصی، رعایت این حق الزامی است. به‌طور کلی اصول منصفانه حاکم

قوه مجریه است.»

^{۲۱} Fair trial

^{۲۲} از میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی. در مقدمه میثاق اعلام شده که حقوق مذکور در این میثاق جزء حیثیت ذاتی شخص انسان است. از جمله حقوق اشاره شده در متن میثاق، حق دادرسی منصفانه، علنی، دادگاه مستقل و بی‌طرف است.

بر مراجع حل اختلاف که قابل تسری به مراجع دادرسی مالیاتی می‌باشد، عبارتند از:

۱- اصل استقلال: ماده ۱۰ اعلامیه حقوق بشر بیان می‌دارد: «هر کس با مساوات کامل حق دارد که دعوایش به وسیله دادگاهی مستقل و بی‌طرف، منصفانه و علناً رسیدگی گردد و چنین دادگاهی در باره حقوق و الزامات او یا هر اتهام جزایی که به او توجه پیدا کرده است، اتخاذ تصمیم می‌نماید». همچنین میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی که برای دولتهای عضو لازم‌الاتباع است، در ماده ۱۴ اعلام می‌دارد: «... هر کس حق دارد به اینکه به دادخواهی او منصفانه و علنی در یک دادگاه صالح مستقل و بی‌طرف تشکیل شده طبق قانون رسیدگی بشود...» نکته اینکه در این دو ماده حق دادرسی منصفانه جدای از حق داشتن دادگاه مستقل و بی‌طرف آورده شده است ولی می‌توان اذعان داشت که حتی با وجود جدا در نظر گرفتن این دو حق از هم دیگر، شرط لازم برای اینکه یک محاکمه و دادرسی، منصفانه و عادلانه باشد استقلال مراجع حل اختلاف است. استقلال مورد بحث در این دو ماده، استقلال مرجع رسیدگی کننده به اختلاف نسبت به طرفین دعواست، حال آنکه با وابسته بودن اعضای حل اختلاف مالیاتی به سازمان امور مالیاتی و اخذ حق الزحمه از سازمان مزبور^{۲۳}، آیا مرجع حل اختلاف مستقل فرض می‌گردد؟ آیا تناسب بین طرفین اختلاف برقرار است؟

با توجه به ماهیت خاص مالیات، این استقلال را از جنبه دیگر نیز می‌توان بررسی کرد و آن استقلال دادگاههای مالیاتی در مقابل دادگاههای عمومی است. از یک طرف تخصصی بودن امر تشخیص، وصول مالیات و دادرسی آن^{۲۴} و از طرف دیگر استقلال

^{۲۳} مستفاد از ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶.

^{۲۴} به عنوان مثال در ایالات متحده علاوه بر دادگاههای منطقه‌ای و فدرال، دادگاه مالیاتی وجود دارد که به طور تخصصی عمل میکند. این مرجع، دادگاه خاصی است که توسط کنگره آمریکا ایجاد شده تا به حل و فصل دعوی مربوط به اختلاف در مورد نظام مالیات آمریکا پردازد. این دادگاه از ۱۹ نفر قاضی (متخصص در زمینه مالیات) و منشیان آنان (که باهوش‌ترین و ماهرترین و کلای مالیاتی در سطح کشور هستند) تشکیل شده است. هرچند که این دادگاه از نظر فنی دادگاهی اداری است (چراکه قضات آن به مدت ۱۵ سال منصوب می‌شوند) ولی دارای استقلال نسبی هم نسبت به مراجع اداری و هم نسبت به دادگاههای عمومی است. از

نسبی ماهوی قوانین مالیاتی که می‌تواند استقلال شکلی (دادرسی مستقل) را به دنبال داشته باشد، دلایلی بر وجود این مراجع تخصصی و مستقل است.

۲- اصل تناسب: مالیات، ماهیتاً از مصادیق اعمال حاکمیت است که یک طرف آن دولت (طرف قوی، مقتدر و ذینفع) مطرح است. اصل تناسب به این موضوع می‌پردازد که تعادل قدرت باید بین طرفین یک اختلاف وجود داشته باشد و این امر محقق نمی‌شود مگر اینکه مراجع حل اختلاف مالیاتی، مستقل از دولت به رفع اختلاف پردازند یا حداقل در ترکیب آنها، برابری اعضا وجود داشته باشد و گرنه شبهه اجحاف در حق مؤدیان مطرح می‌گردد.

۳- اصل تناظر^{۲۵}: ویژگی تناظری دادرسی، تضمینی اساسی برای احقاق بهتر عدالت است. یعنی اینکه طرف اختلاف بتواند دلایل ارائه کرده و دلایل طرف مقابل را مورد مناقشه قرار دهد. از این اصل به عنوان اصل «رعایت حقوق دفاع» نیز یاد می‌شود.^{۲۶}

وجود مهلت معقول و متناسب در ارتباط مستقیم با اصل تناظر است. بنابراین، این اصل را می‌توان از دو جنبه امکان ارائه مدارک و مستندات توسط فرد و وجود مهلت عادلانه برای ارائه مدارک بررسی کرد. مورد اول در مواد مختلف قانون مالیاتهای مستقیم مورد اشاره قرار گرفته است (مانند مواد ۲۳۶ و ۲۳۸ و ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر) اما در رابطه با اینکه مهلتهای مقرر در دادرسی مالیاتی، عادلانه است یا نه امری نسبی است و باید به مؤدیان مالیاتی رجوع کرد. اما به نظر می‌رسد مهلت یک ماهه برای اعتراض به برگ تشخیص و یا در مراحل بعدی برای اعتراض به حکم هیأت حل اختلاف در شورای عالی مالیاتی نسبت به مهلت اقامه دعوا در دادگاههای مالیاتی در ایالات متحده که نود روز است، اندک می‌باشد.

طرفی دیگر به منظور احقاق حقوق شهروندان، تصمیمات این دادگاه قابل اعتراض در دادگاه استیناف ایالات متحده که مرجعی مستقل از دولت می‌باشد، است. نک:

http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Tax_Court and A. Lavery Urban, *Federal Administrative Law*, St. Paul: West Publishing Co, 1952, pp. 282-284.

²⁵ Principe de la Contradiction (ou du contradictoire).

²⁶ Couchez, Gérard et..., *op. cit.*, n° 208, p. 122.

فصل دوم - اصول دادرسی با توجه به ماهیت و کارکرد مالیات

از یک طرف علمای اقتصاد یک سری اصول و راهکارهایی را به منظور توسعه یک نظام مالیاتی مطلوب در نظر گرفته‌اند که مسلماً آئین دادرسی مالیاتی نمی‌تواند از این اصول غفلت کند، و از طرفی دیگر ماهیت خود مالیات اصول خاص خود را در دادرسی می‌طلبد. به‌طور کلی این اصول عبارتند از:

۱- اصول آدام اسمیت: آدام اسمیت، اقتصاددان معروف مکتب کلاسیک، چهار اصل عمده را به عنوان معیارهای ارزیابی مالیات در نظر گرفت که عبارتند از: اصول عدالت و برابری، معین و مشخص بودن، سهولت و صرفه جویی^{۲۷}. این اصول قابل تسری به مراجع دادرسی مالیاتی هستند. یعنی مراجع دادرسی مالیاتی باید اصل عدالت و برابری را نسبت به مؤدیان رعایت نمایند، دادرسی باید به سهولت انجام بگیرد و کم هزینه باشد و فرآیند اخذ مالیات^{۲۸} و چگونگی رسیدگی به اعتراضات به‌طور صریح در قانون مشخص و معین شده باشد.

۲- اصل سرعت: مالیات قسمتی از درآمد یا دارایی افراد است که به منظور تأمین هزینه‌های دولت و حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور (اجرای سیاستگذاری مالی) به کار می‌رود^{۲۹}. بنابراین رعایت اصل سرعت در نظام مالیاتی به‌طور عام و در دادرسی مالیاتی به‌طور خاص امری ضروری است. اختلافات مالیاتی و متعاقب آن دادرسیهای مالیاتی، باعث طولانی‌تر شدن این امر می‌شوند. اخذ سریعتر مالیات سرعت در حل اختلافات مالیاتی را می‌طلبد. سرعت رسیدگی در مراجع حل اختلاف مستلزم سهولت پروسه‌های دادرسی می‌باشد. استقلال دادگاههای مالیاتی نیز از عوامل مؤثر در سرعت حل اختلاف می‌باشد و از حجم عظیم پرونده‌ها و رسیدگیهای طولانی در دادگاههای عمومی جلوگیری می‌کند. حذف هیأت حل اختلاف تجدیدنظر در قانون اصلاحی ۱۳۸۰، گامی

^{۲۷} حسن رنگریز و غلامحسین خورشیدی، *مالیه عمومی و تنظیم خط مشی مالی دولت*، تهران، شرکت چاپ و نشر

بازرگانی، چاپ اول، ۱۳۷۷، صص ۳۵ و ۳۶.

^{۲۸} Taxation process

^{۲۹} حسن رنگریز و غلامحسین خورشیدی، *پیشین*، ص ۲۹.

مؤثر در جهت رسیدگی سریعتر به دعاوی مالیاتی و قطعیت سریعتر آنهاست. در عین حال قانون مالیاتهای مستقیم، در بعضی از مواد از این اصل دور شده است. به عنوان مثال اظهارنامه مالیات بر درآمد مؤدیان حداکثر ظرف مدت یک سال رسیدگی می‌شود و این کندی رسیدگی با اصل سرعت وصول مالیات هماهنگ نمی‌باشد.

۳- اصل قطعیت: همانطور که در بند گذشته عنوان شد، کارکرد مالیات به عنوان منبع درآمدی برای دولت به منظور صرف در اجرای سیاستهای دولت است. هر چه زمان قطعی شدن مالیات سریعتر باشد، مالیات سریعتر اخذ می‌گردد. باید توجه داشت که اصول سرعت و قطعیت در تعارض با حق داشتن مهلت عادلانه به منظور اعتراض یا واریز مبلغ مالیات نباشد.

بخش سوم: مشکلات و موانع آئین دادرسی مالیاتی در ایران

تعامل و ارتباط دوجانبه‌ای بین اجرا و توسعه اصول مالیاتی کارآمد و حذف مشکلات و موانع آئین دادرسی مالیاتی وجود دارد و رعایت اصول کاربردی بدون در نظر گرفتن عوامل متعارض موجود ثمربخش نمی‌باشد. به‌طور کلی این مشکلات و موانع در ایران عبارتند از:

فصل اول - فرهنگ مالیاتی

نوع نگرش افراد جامعه به نظام مالیاتی بیانگر نظام مالیاتی است. نوع این نگرش با شرایط نابسامان اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جامعه در ارتباط است و بخصوص در مالیات‌گریزی^{۳۰} افراد مؤثر است. مؤدی به منظور هر چه پائین‌تر آوردن مبلغ مالیات و کسب درآمد بیشتر، اقدام به تکمیل نمودن اظهارنامه خلاف واقع می‌نماید و در صورتیکه این اظهارنامه توسط مرجع مربوطه رد شود - حتی اگر مالیات عادلانه‌ای وضع شده باشد - باز

³⁰ Tax evasion

به خود حق می‌دهد که به مراحل دادرسی روی آورد به این امید که از میزان مالیات تشخیص شده او کاسته شود. این امر بخصوص در کشور ما که رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی برای مؤدی هزینه‌ای به همراه ندارد دستاویز مناسبی است، در حالیکه در قانون ۱۳۶۶ در صورت رد دعوی مؤدی در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر جریمه‌ای را به عنوان هزینه دادرسی در نظر گرفته بودند. (تبصره ۱ ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶) حتی در بعضی کشورها مانند ایالات متحده برای مؤدیانی که اقدام به تکمیل اظهارنامه برخلاف واقع نمایند، علاوه بر جریمه مجازات حبس در نظر گرفته‌اند. رفع کلی این مسأله جز با نهادینه کردن فرهنگ مالیاتی امکان‌پذیر نیست.

فصل دوم - مشکلات مربوط به قوانین مالیاتی

مبحث اول - پیچیدگی قوانین مالیاتی

در صورتیکه قانونگذاران، نظام مالیاتی پیچیده‌ای را ترسیم و تصویب نمایند، این امر دشواریهایی را برای مؤدیان ایجاد می‌کند و هزینه‌های تمکین را نیز گسترش می‌دهد. بخصوص باعث دادرسیهای طولانی و پرهزینه و تأخیر در وصول مالیات از مؤدیان می‌شود در قانون اصلاحی سال ۱۳۸۰، هرچند که اقداماتی در جهت ساده‌سازی کل نظام مالیاتی انجام گرفته است، اما هنوز هم پیچیدگی و مشکلات فراوانی را در نظام مالیاتی و بخصوص دادرسی مالیاتی شاهد هستیم. در حالیکه در دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ بسیاری از کشورها، اصلاح نظام مالیاتی یا سیاستهای بنیادین اصلاح مالیاتی خود را با ساده‌سازی نظام مالیاتی و بهبود سطح تمکین شروع کرده‌اند.^{۳۱}

مبحث دوم - ابهام و اجمال قوانین

یکی از عوامل تخلفات اقتصادی و مالی به‌طور اعم^{۳۲} و تخلفات مالیاتی به‌طور اخص،

^{۳۱} فاطمه عزیزخانی و غلامرضا افشاری، پیشین، ص ۴۰۴.

^{۳۲} Hazel Croall, *Understanding white collar crime*, Great Britain, Open University Press, 1st pub., 2001, p. 9.

ابهام و اجمال قوانین مربوطه است که هم مشکلاتی را برای مؤدیان مالیاتی ایجاد می‌کند و هم باعث تصمیمات ضد و نقیض مراجع مالیاتی می‌شود. به عنوان مثال ماده ۲۰۳ قانون مالیاتهای مستقیم، راجع به ابلاغ اوراق مالیاتی است و تبصره یک آن مربوط به حالتی است که مودی یا بستگان و مستخدمان وی از گرفتن اوراق مالیاتی، استنکاف کنند یا در محل حضور نداشته باشند در این صورت تنها وظیفه مأمور ابلاغ الصاق یک نسخه از اوراق به محل سکونت یا محل کار مودی است و این امر ابلاغ قانونی تلقی می‌گردد. در این ماده هیچ صحبتی از گواهان و گواهی کردن در میان نیست. اما در ماده بعدی عنوان می‌شود مأمور ابلاغ باید چند چیز را قید کند که یکی از آنها نام و مشخصات گواهان است. یا در ماده ۲۰۱ قانون مزبور امکان اقامه دعوا از طرف رئیس سازمان امور مالیاتی علیه مؤدیانی که سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه استنکاف کرده باشند وجود دارد، بدون اینکه به مستند رأی قضات یعنی ضمانت اجرای این استنکاف اشاره کرده باشد.

فصل سوم - فقدان اطلاعات

فقدان اطلاعات را از دو جنبه مؤدیان و اداره امور مالیاتی می‌توان بررسی کرد که هرچند که با تصویب قانون و گذشت مدت معینی از انتشار آن (پانزده روز) با توجه به ماده ۲ قانون مدنی، قانون در سراسر کشور لازم‌الاجراست و فرض بر این است که همه مطلع از قانون هستند اما به دلیل ماهیت خاص مالیات و کارکردهای مهم آن (از جمله تأمین هزینه‌های دولت) و اینکه آئین‌نامه‌های متعددی در این رابطه وضع می‌شود که افراد از آن اطلاعی ندارند، شایسته است سازمان امور مالیاتی به منظور ارتقاء سطح فرهنگ مالیاتی از یک طرف و رفع موانع احتمالی مالیاتی از طرف دیگر، اطلاعات مناسب در زمینه انواع، میزان، مرجع رسیدگی کننده به اختلافات مالیاتی و... در قالب بروشورهایی به مؤدیان بدهد. از طرفی دیگر این فقدان اطلاعات برای نهاد متصدی امر مالیات نیز مطرح است. یک نظام مالیاتی در صورتی کارآمد خواهد بود که اطلاعات جامعی در مورد افراد مشمول مالیات، نوع فعالیت، میزان سود و هزینه‌ها و درآمدها و دارایی آنان داشته باشد. فقدان اینگونه اطلاعات موجب تشخیص مالیات به‌طور ناعادلانه، تبعیض مالیاتی و فرار

مالیاتی افراد می‌گردد. مراجع دادرسی مالیاتی نیز در صورت نداشتن اطلاعات کامل و کافی، در آراء ناکارآمد صادر می‌کنند. متأسفانه یکی از مشکلات نظام مالیاتی ایران به‌طور عام و دادرسی مالیاتی به‌طور خاص، عدم وجود سیستم قوی اطلاعاتی است. در مقابل در کشوری مانند مکزیک تمامی مالیات دهندگان دارای یک شماره شناسایی برای پرداخت مالیات هستند که این شماره به‌طور معمول از سال تولد و شماره حسابهای پیشین مودی و نام وی تشکیل شده است و سیستم اطلاعات مالیاتی قوی در این کشور وجود دارد.^{۳۳}

نتیجه

مشکلات و موانع فراوانی در نظام مالیاتی ایران به‌طور عام و آئین دادرسی مالیاتی به‌طور خاص وجود دارد. ابهام، اجمال و پیچیدگی در قوانین موجود و ساختار سیستم مالیاتی، کمبود مامورین مالیاتی مجرب و متخصص، کندی عملیات اخذ مالیات و دادرسی آن، عدم وجود یک مرکز قوی اطلاعات در مورد مؤدیان، پائین بودن فرهنگ مالیاتی (که منجر به حساب‌سازیهای متقلبانه و فرارهای مالیاتی و... می‌شود)، وابستگی مراجع دادرسی مالیات و عدم رعایت اصل تناسب در ترکیب آنها، عدم توجه به اصول مطلوب در نظام مالیاتی توسط قانونگذاران در فرایند قانونگذاری و... می‌باشد.

در مورد مسأله ارتقاء کیفیت دادرسی در مراجع مالیاتی هیچ شک و تردیدی وجود ندارد. پس از انقلاب اسلامی قانونگذاری در بخش مالیات به تعدد انجام پذیرفته و قوانین موضوعه دچار تغییرات زیادی شده است که مهمترین آنها قانون مالیاتهای مستقیم ۱۳۶۶ و اصلاحات سال ۱۳۸۰ می‌باشد. اما این تغییرات بیشتر تغییر در عناوین بوده تا تغییر در محتوا. به عنوان مثال تغییر کمیسیونهای تشخیص مالیاتی به هیأت حل اختلاف مالیاتی در قانون سال ۱۳۶۶، تغییر عنوان مأموران تشخیص مالیاتی مانند مدیر امور مالیاتی به جای ممیز کل مالیاتی در سال ۱۳۸۰ و حذف عناوین ممیز مالیاتی، سرممیز مالیاتی و... نمونه‌هایی از

^{۳۳} سیدعلی اکبر شکوه‌السادات، «نظام مالیاتی مکزیک»، *مجله اقتصادی*، مرداد و شهریور ۱۳۸۴، ش ۴۴ و ۴۵.

صحت این مدعاست.

از طرفی دیگر در آئین دادرسی بخصوص آئین دادرسی مالیاتی به مسأله سرعت دادرسی توجه نشده است.

با توجه به مطالب عنوان شده اصلاحات در آئین دادرسی مالیاتی ایران با تأکید بر مسأله ساده‌سازی قواعد و مکانیزمها و سرعت دادرسی و در عین حال توجه به حقوق مؤدیان امری ضروری است. از طرفی دیگر ایجاد و توسعه یک پایگاه اطلاعاتی مالیاتی قوی در کشور احساس می‌گردد.



JOURNAL OF

LEGAL RESEARCH

VOL. V, NO. 2

2006-2

Articles

- UN Security Council Practice in Iran's Nuclear Case
- Defining Genocide in the Light of ICTY and ICTR Decisions
- Endowment of Company's Shares
- Freedom of Expression and Violation of Respect for Religions and Prophets in the Europe from Human Rights Perspective
- Smuggling of Goods and Currency in the Iranian Penal Law
- Jurisdiction and Sentences in Iraqi High Criminal Court

Special Issue: Tax Law in Iran and Other Countries

- Value Added Tax (VAT) and Tax Fairness
- Avoidance of Double Taxation in Iranian Law
- Tax Procedure in Iran
- Tax Regulations in Energy Charter Treaty and Legal Effects of Iran's Accession
- Offences in the Matter of Taxation in French Law

Critique and Presentation

- Supreme Court Judgment on Wife Requisition for a Divorce Because of Husband Remarriage
- The UN Security Council Resolution 1701 (2006) from International Law Perspective



S. D. I. L.

The S.D. Institute of Law

Research & Study