

## آسیب شناسی حقوقی دادرسی مالیاتی مبتنی بر رویکرد حمایت از رونق تولید

امین‌اله پاک‌نژاد<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه امام

صادق (ع)، تهران

سید محمد مهدی غمامی<sup>۲</sup>

استادیار دانشکده معارف اسلامی و حقوق

دانشگاه امام صادق (ع)،

داریوش ضرونی<sup>۳</sup>

دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه

زاهدان زاهدان

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۲۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۰۱

### چکیده

در شرایط اقتصادی امروز کشور، ضرورت توجه به رونق تولید ملی به عنوان شاه کلید عبور از مشکلات مورد اتفاق اقتصاددانان است. در راه رونق تولید ملی چالش‌هایی وجود دارد که یکی از مشکلات اصلی متوجه نظام مالیاتی است. دادرسی مالیاتی به عنوان بخشی از نظام مالیاتی می‌تواند بر سر راه رونق تولید اخلال ایجاد کند. به همین سبب، نیاز است متناسب با رویکرد حمایت از تولید به بررسی و آسیب‌شناسی آن پرداخت. در همین راستا، ضروری است به این سؤال پاسخ داده شود که نظام حقوقی دادرسی مالیاتی می‌تواند چه آسیب‌هایی در راه تحقق رونق تولید ملی وارد کند؟ برای پاسخ به این سؤال با روش توصیفی-تحلیلی در سه حوزه‌ی قوانین، مقررات و اجرا به بررسی مشکلات این مسئله پرداخته شده است.

**واژگان کلیدی:** مالیات، دادرسی مالیاتی، رونق تولید، نارسایی قوانین

\* - نوع مقاله: پژوهشی

۱ - نویسنده مسئول: paknejad.aa@gmail.com

2- mmghamamy@gmail.com

3- zarouni15091@yahoo.com

DOI: 10.22067/LOWECON.2022.48328.0

## مقدمه

مسئله‌ی دادرسی از دیرباز مورد توجه نظریه‌پردازان علم حقوق بوده است. اقتدار و اختیارات دولت‌ها برای اخذ مالیات و بیم سوء استفاده از این اختیارات و خودکامگی حاکمان در فرآیند مالیاتی باعث شد فکر مهار قدرت حاکمان و قانون‌مندسازی شیوه‌های اخذ مالیات، در میان جوامع مطرح شود. به تبع قانون‌مند شدن نظام مالیاتی، اختلافاتی میان مؤدیان مالیاتی و حاکمیت به وجود آمد که احساس نیاز به طراحی نظام دادرسی عادلانه برای حل اختلافات مالیاتی بیش از پیش احساس شد. با گذشت زمان و پیشرفت حقوق، مسئله‌ی دادرسی عادلانه و منصفانه برای تضمین هرچه بهتر حقوق افراد مطرح شد. دادرسی عادلانه از نگاه مارتین چنین تعریف شده است:

رسیدگی و تصمیم‌گیری قضایی درباره‌ی موضوعات مدنی، کیفری و اداری میان طرفین دعوا چه در امور حکمی و چه در امور موضوعی، در دادگاهی صلاحیت‌دار، مستقل، بی‌طرف و غیرذینفع، با تضمین و رعایت حقوق قانونی طرفین دعوا در طی مراحل مختلف دادرسی» (Martin, 1999, p. 217).

به عبارت دیگر، زمانی که عدالت در قضاوت جریان پیدا کند؛ دادرسی عادلانه محقق می‌شود. زمانی می‌توان به عدالت قضایی دست یافت که نظام دادرسی، هر یک از طرفین دعوا را به آنچه سزاوار هستند؛ برساند. بنابراین، هرگاه از دادرسی عادلانه سخن می‌گوییم؛ منظور محاکمه‌ای است که از طریق سازوکارهای مناسب قضایی، مطابق با اصول معتبر حقوقی و رعایت تشریفات قانونی لازم انجام می‌گیرد (Khosravi, 2009, p. 17). اصول و تضمینات دادرسی عادلانه بر شمرده شده در اسناد و مقررات مختلف به سه دسته کلی تقسیم می‌شوند. دسته‌ی اول، مربوط به اصولی هستند که به ایجاد شرایطی برای هدایت مراجع و دادگاه‌ها به سمت عدالت و جلوگیری از وقوع هر نوع بی‌عدالتی کمک می‌کنند. از برجسته‌ترین این اصول، می‌توان به اصول قانونی و صلاحیت‌دار بودن مراجع رسیدگی‌کننده، استقلال و بی‌طرفی که به همراه اصل برائت، تضمین‌کننده عدالت هستند؛ اشاره کرد. دسته‌ی دیگر، به منظور رعایت عدالت اصولی هستند که علاوه بر اینکه در فرآیند رسیدگی باید حاکم باشند؛ مربوط به حقوق اصحاب دعوا نیز هستند. اصل پژوهش و برابری سلاح‌ها در این دسته جای می‌گیرند. دسته‌ی سوم، تضمینات مستقل از دعوی هستند که اگرچه در فرآیند دادرسی به صورت مستقیم دخالت ندارند؛ ولی در عادلانه کردن

دادرسی نقش اساسی دارند (94). (Rahpeima, 2012, p. 94).

مسئله‌ی اساسی در حمایت از مؤذیان مالیاتی، ایجاد یک فرآیند و ساختار دادرسی متناسب با اصول دادرسی منصفانه و حذف خلأها و نقاط ضعف آن مؤذی می‌باشد. در شرایطی که تولیدکنندگان داخلی تحت مؤلفه‌های اقتصادی و تحریمی در شرایط بسیار بدی قرار دارند، وجود نظام دادرسی عادلانه می‌تواند کمک شایانی به حل مشکلات و فشارهای مالیاتی تولیدکنندگان کند؛ چرا که حل مشکلات نظام دادرسی مالیاتی و تناسب هرچه بیشتر آن با اصول دادرسی عادلانه مالیاتی تأثیر مستقیمی بر تولید و تحقق بندهای ۲ و ۳ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی<sup>۱</sup> دارد. علاوه بر این، باعث تحقق بهتر بندهای ۹ و ۱۷ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی<sup>۲</sup> مبنی بر اصلاح نظام مالی و مالیاتی کشور می‌شود. اگر از منظر کلی مطلوب بودن دادرسی را در گرو شرایطی مانند سرعت زمان دادرسی، بی‌طرف نظام قضایی، کم‌هزینه بودن و در دسترس بودن نظام دادرسی برای کلیه فعالان اقتصادی در دفاع از حقوق خود در نظر بگیریم، نظام دادرسی مالیاتی ایران، از جنبه‌هایی دارای اشکالات جدی است (Shirkond, 2011, p. 229). از این رو، لازم است اشکالات موجود در نظام دادرسی مالیاتی ایران، متناسب با رویکرد حمایت از رونق تولید مورد نقد و آسیب‌شناسی قرار گیرد. بنابراین، چنانچه از دریچه‌ی آسیب‌شناسی به نظام حقوقی دادرسی مالیاتی ایران بنگریم، این سؤال مطرح می‌شود که چه موانعی بر سر راه رونق تولید وجود دارد؟

۱- بند دوم: «پشتتازی اقتصاد دانش بنیان، پیاده‌سازی و اجرای کشور و ساماندهی نظام ملی نوآوری به منظور ارتقاء جایگاه جهانی کشور و افزایش سهم تولید و صادرات محصولات و خدمات دانش بنیان و دستیابی به رتبه اول اقتصاد دانش بنیان در منطقه.»

بند سوم: «محور قرار دادن رشد بهره‌وری در اقتصاد با تقویت عوامل تولید، توانمندسازی نیروی کار، تقویت رقابت پذیری اقتصاد، ایجاد بستر رقابت بین مناطق و استانها و به کارگیری ظرفیت و قابلیت‌های متنوع در جغرافیای مزیت‌های مناطق کشور.»

۲- بند نهم: «اصلاح و تقویت همه‌جانبه‌ی نظام مالی کشور با هدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی، ایجاد ثبات در اقتصاد ملی و پیشگامی در تقویت بخش واقعی.»

بند هفدهم: «اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی.» برای هر دو پاورقی قواعد ارجاع را رعایت بفرمایید. در متن گفته شده، سیاست‌های کلی نظام هست که در اینجا فقط متن آورده شده است

شش نهاد و مرجع رسیدگی برای رسیدگی به اختلافات و شکایات مالیاتی در نظام مالیاتی ایران وجود دارند که عبارت از اداره‌ی امور مالیاتی، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدید نظر، شورای عالی مالیاتی، هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، دیوان عدالت اداری می‌باشند. فرآیند دادرسی مالیاتی در ابتدا با مراجع درون‌سازمانی آغاز می‌شود. در صورت عدم اتمام دعوا در این مراجع، دادرسی در مراجع برون‌سازمانی ادامه پیدا می‌کند. رسیدگی در مراجع دادرسی اداری، هیأت حل اختلاف بدوی، هیأت حل اختلاف تجدیدنظر و هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر به صورت ماهوی<sup>۱</sup> می‌باشد. شورای عالی مالیاتی به پرونده‌های مطروحه به صورت شکلی<sup>۲</sup> رسیدگی می‌کند. از دیگر سو، رسیدگی در دیوان عدالت اداری به صورت شکلی و ماهوی<sup>۳</sup> است. در مقالات و کتب مختلف به بررسی مشکلات موجود در این مراجع پرداخته شده است؛ اما نوآوری این مقاله آسیب‌شناسی مبتنی بر رویکرد حمایت از رونق تولید می‌باشد. در ادامه به بررسی آسیب‌ها و ظرفیت‌های موجود در راه تحقق رونق تولید در هریک از مراجع مذکور می‌پردازیم.

### بند اول. رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی

بر اساس ماده‌ی ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ نخستین مرحله دادرسی مالیاتی، طرح تقاضای تجدیدنظر در زمینه‌ی مالیات توسط مؤذیان مالیاتی نزد رؤسای امور مالیاتی، معاونین و مدیران ادارات کل امور مالیاتی است. در این حالت، اگر مؤذی مالیاتی پس از ابلاغ (قانونی یا واقعی) برگ تشخیص مالیات نسبت به آن معترض باشد، می‌تواند ظرف ۳۰ روز با تکمیل فرم‌های مخصوص و ارائه‌ی دلایل و اسناد و مدارک به صورت کتبی، تقاضای رسیدگی مجدد نماید. پس از آن، رؤسای مالیاتی به موجب مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ ق.م.م و تبصره‌ی ماده ۳۴

۱- منظور از رسیدگی ماهوی، صدور رأی مبنی بر تعدیل درآمد مشمول مالیات می‌باشد.

۲- رسیدگی شکلی از لحاظ رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌باشد.

۳- با وارد دانستن عدم رعایت قوانین و مقررات می‌تواند بعد از بطلان مراحل اجرایی وارد ماهیت رسیدگی شده و رأی مقتضی صادر کند.

آیین‌نامه‌ی اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ قانون مذکور، باید ظرف ۳۰ روز اعتراض را مورد رسیدگی ماهوی قرار دهند. مقامات مزبور دادرسی قضایی محسوب نمی‌شوند. آنان مأموران تشخیص مالیات تلقی می‌شوند که از لحاظ اداری مافوق مأموران تشخیص مالیات هستند. به همین سبب، رسیدگی آنها ماهیت قضایی ندارد و قانون‌گذار در این مرحله نوعی توافق اداری را پیش‌بینی نموده است. در صورتی که دلایل ارائه شده مورد قبول اداره‌ی تشخیص واقع نشود و مؤدی نیز آن را قبول نکند، مراتب به صورت مستدل در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده با ابلاغ به مؤدی (ماده ۲۴۶ ق.م.م)، جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع داده می‌شود. فاصله‌ی تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه هیأت نباید کمتر از ۱۰ روز باشد مگر در حالی که مؤدی درخواست نماید و واحد مربوطه موافقت کند.

در ماده‌ی ۲۳۸ ق.م.م به «ارائه دلایل و اسناد و مدارک» اشاره گردیده که باعث ایجاد ابهام شده است. در این زمینه سؤالی که به وجود می‌آید این است که آیا منظور از دلایل، معنای عام آن می‌باشد و یا اینکه دلایل به معنای ادله‌ی اثبات دعوی طبق قوانین مدنی، یعنی اقرار، سوگند، سند، شهادت و اماره، است؟ به نظر می‌رسد با توجه به اطلاق این عبارت در متن ماده، منظور از دلایل عموم ادله است. از طرف دیگر، بند ۴ بخشنامه‌ی شماره‌ی ۲۰۰/۱۰۶۲۴ مورخ ۱۳۸۹/۴/۷ سازمان امور مالیاتی به عموم ادله، مشروط بر اینکه دلیل و مستند قاطعی بر خلاف آنها موجود نباشد؛ اشاره کرده است که با اطلاق عبارت مذکور در متن ماده مطابقت دارد. این بند «یادآور می‌شود، برابر مفاهیم حقوقی و رویه رسیدگی، دلایل ابرازی الزاماً محدود به دلایل کتبی نبوده و عموم آن شامل ادله شفاهی و کتبی مشروط بر اینکه دلیل و مستند قاطعی برخلاف آنها موجود نباشد نیز می‌گردد». این ویژگی می‌تواند به تولیدکنندگان کمک فراوانی کند؛ چرا که امکان ارائه‌ی مدارک و شواهدی را فراهم می‌کند که ممکن است در سایر موارد دادرسی قابل استفاده نباشد.

یکی دیگر از ظرفیت‌هایی که در ماده ۲۳۸ ق.م.م در راستای حمایت از رونق تولید وجود دارد، بند ۳ بخش‌نامه ۲۰۰/۱۰۶۲۴ مورخ ۱۳۸۹/۴/۷ است. در صدر بند فوق بیان شده است، رؤسای امور مالیاتی در چهارچوب حدود قانونی محدودیتی برای تعدیل یا سایر اقدامات (مانند رفع تعرض) ندارند. از این جهت رؤسای امور مالیاتی اختیار گسترده‌ای دارند که می‌تواند در جهت حمایت از تولیدکنندگان مؤثر واقع شود. این اختیار با توجه به بند ۴ بخش‌نامه‌ی فوق که بیان می‌داشت دلایل ارائه شده توسط مؤدی می‌تواند اعم از کتبی و شفاهی باشد، مشروط بر اینکه

دلیل قاطعی بر خلاف آن موجود نباشد، زمینه‌ی مناسبی را جهت حمایت از تولیدکنندگان فراهم می‌کند. از طرف دیگر، همانطور که در ذیل بند ۳ مطرح شده است رؤسای امور مالیاتی باید با توجه به شرایط و نوع فعالیت مؤذیان مالیاتی به پرونده‌ی آنها رسیدگی کنند<sup>۱</sup> که این امر در جهت رعایت مقتضیات تولید و رفع مشکلات آنها فرصت مناسبی را برای دادرسی عادلانه فراهم می‌کند.

یکی از مشکلات مرتبط با رسیدگی توسط مدیران سازمان مالیاتی، عدم وحدت رویه در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی است. عدم وحدت رویه باعث می‌شود در پرونده‌های مشابه برخورد متفاوتی با مؤذیان مالیاتی صورت گیرد و تبعیض مالیاتی را در پی خواهد داشت. همچنین، رسیدگی توسط مدیران مالیاتی باعث بروز لابی‌گری در ادارات دولتی می‌شود که زمینه‌ی افزایش فساد اداری را فراهم می‌کند؛ به ویژه در مواردی که زمینه‌های رقابت به صورت جدی وجود دارد. بنابراین، به نظر می‌رسد با افزایش وحدت رویه در زمینه‌ی برخورد با مؤذیان مالیاتی، به عدالت مالیاتی نزدیک‌تر خواهیم شد. به علاوه، رسیدگی در این مرحله به دلیل امید به مراحل بعدی، به صورت مطلوب صورت نمی‌پذیرد و رؤسای سازمان امور مالیاتی دقت لازم را برای حل اختلاف به خرج نمی‌دهند و زمینه‌ی طولانی شدن رسیدگی به اختلافات مالیاتی را فراهم می‌کنند. یکی از عوامل تشدیدکننده‌ی این امر، نظارت‌های بیرونی (مانند سازمان بازرسی و دیوان محاسبات) و ترس از پاسخگویی است که خطر رسیدگی به پرونده‌ها را برای مدیران افزایش می‌دهد. وجود این آسیب‌ها بر عملکرد مالیاتی تولیدکنندگان تأثیر منفی خواهد گذاشت.

### بند دوم. رسیدگی توسط هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

در صورت عدم حصول توافق بین مؤذی و اداره‌ی امور مالیاتی، اعتراض مؤذی و عدم مراجعه

۱- بند ۳ بخش‌نامه ۲۰۰/۱۰۶۲۴ مورخ ۱۳۸۹/۴/۷ بیان می‌کند:

رؤسای مزبور با توجه به آشنائی کافی به وضعیت منطقه و خصوصیات و نوع فعالیت مؤذیان و مراجعه مستمر آنها به واحدهای مالیاتی تحت نظارت خود با آگاهی بیشتری می‌توانند به وظیفه اساسی مقرر در ماده ۲۳۸ اقدام و از این طریق ضمن جلوگیری از ارجاع و احاله پرونده مؤذیان مورد نظر به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و تعلق بیشتر جرایم دیرکرد پرداخت مالیات به آنها، موجبات وصول به موقع و کاهش هزینه‌های وصول مالیات را فراهم آورند.

وی، پرونده حداکثر ظرف مدت ۳۰ روز پس از ابلاغ قانونی (تبصره ماده ۲۳۹ ق.م.م)، جهت رسیدگی ماهوی به هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی موضوع ماده (۲۴۴) ق.م.م ارسال می شود. هیأت مذکور به استناد این ماده مرکب از سه نفر، شامل نماینده امور مالیاتی کشور، یک نفر قاضی (اعم از شاغل یا بازنشسته) و یک نفر نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران یا اتاق تعاون یا جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران یا مجامع حرفه‌ای یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی می‌باشد. بر اساس تبصره‌ی یک ماده‌ی ۲۴۴ ق.م.م جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمیت می‌یابند و آراء، ضمن قید نظر اقلیت، مبتنی بر نظر اکثریت انشاء می‌شوند و قطعی و لازم‌الاجرا خواهند بود. مؤدی یا اداره‌ی مالیات بر اساس ماده ۲۴۷ ق.م.م می‌توانند ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ رأی، مراتب اعتراض خود را به صورت کتبی تسلیم نمایند. هیأت حل اختلاف تجدیدنظر نیز با ترکیب مشابه هیأت بدوی به صورت ماهوی به دعوا رسیدگی می‌کند. در این حالت، مؤدی مکلف است مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت کند و در این صورت می‌تواند نسبت به مازاد بر آن اعتراض کند.

از ترکیب اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی این گونه برداشت می‌شود که قانون‌گذار دو نفر از اعضای هیأت را به عنوان نماینده‌ی طرفین دعوا به‌شمار آورده است و فقط عضو سوم، یعنی قاضی، به عنوان عضوی بی‌طرف در جلسات حضور دارد. بنابراین، با این برداشت نمایندگان سازمان امور مالیاتی و مؤدی با بیان نظر تخصصی، به یکی از طرفین دعوا تمایل دارند و عضو حقوقدان وظیفه‌ی اصلی دادرسی بی‌طرفانه را بر عهده دارد.<sup>۱</sup> این ترکیب زمینه‌ی رسیدگی

۱- هرچند در عمل گاهی اوقات عدم حضور یکی از اعضای هیأت در جلسه رسیدگی و دست‌گردون کردن پرونده‌ها، زمینه تضییع حقوق مؤدیان مالیاتی را فراهم می‌کند. به همین خاطر شورای عالی مالیاتی در رأی شماره ۲۰۱/۷۱۲۲ مورخ ۱۳۸۲/۹/۳۰ به علت عدم حضور نماینده موضوع بند سه ماده ۲۴۴ ق.م.م در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی و نقض تبصره یک ماده مذکور اظهار نظر اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی را رأی تلقی نکرده و فاقد اعتبار قانونی اعلام کرده است. به موجب این رأی:

... نظر به اینکه به موجب تبصره یک ماده ۲۴۴ اصلاحی، جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر عضو رسمیت پیدا می‌کند و مفاد رأی مورد واخواهی حاکی از عدم حضور نماینده موضوع بند ۳ ماده ۲۴۴ در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی می‌باشد که بدین ترتیب اظهار نظر اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی رأی تلقی نشده از اعتبار قانونی برخوردار نمی‌باشد و با این ترتیب پرونده باید در هیأت حل اختلاف مالیاتی که هر سه عضو آن در جلسه رسیدگی حضور دارند مطرح گردد.

تخصصی و عادلانه را فراهم می‌کند. این امر می‌تواند در راستای حمایت از تولیدکنندگانی باشد که به صورت رسمی و شفاف فعالیت می‌کنند. اما، به نظر می‌رسد رسیدگی در هیأت‌های حل اختلاف متضمن چالش‌هایی بر سر راه تولید نیز می‌باشد که در ادامه به آن پرداخته می‌شود.

چالش مهم در خصوص ترکیب هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و ساختار آن، فقدان تضمین مناسب برای استقلال هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی می‌باشد. به موجب تبصره‌ی دو ماده‌ی ۲۴۴ ق.م.م، اداره‌ی امور هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و مسئولیت تشکیل جلسات هیأت‌ها به عهده‌ی سازمان امور مالیاتی کشور است. از طرف دیگر، تعیین حق الزحمه، پاداش و اضافه کاری اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی، حتی اعضای بر شمرده شده در بندهای دو و سه ماده ۲۴۴ ق.م.م، بر اساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی خواهد رسید و از محل اعتباری که به همین منظور در بودجه‌ی سازمان امور مالیاتی کشور پیش-بینی می‌شود؛ قابل پرداخت است.

بر اساس بند سه آیین‌نامه‌ی نحوه پرداخت حق الزحمه اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع تبصره‌ی دو ماده ۲۴۴ اصلاحی، پرداخت حق الزحمه، منوط به تأیید مدیر کل ادارات مالیاتی است. دریافت حق الزحمه توسط عضو قاضی هیأت حل اختلاف مالیاتی از دستگاه اداری طرف دعوی حق الزحمه دریافت کند، بر اشکالات وارده بر این ماده می‌افزاید و تعادل ترکیب هیأت را بر هم می‌زند. بنابراین، در این تبصره وابستگی ساختاری، مکانی و بودجه‌ای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به سازمان امور مالیاتی مشاهده می‌شود. این امر، ماهیت بی‌طرفی هیأت را تا حد زیادی زیر سؤال می‌برد. عدم استقلال باعث شده تا هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی از نگاه مؤدیان مالیاتی مراجعی قابل اعتماد محسوب نشوند و با توجه به وجود مراجع دیگر، به جای تمرکز بر تقویت تولید، ترغیب به ادامه‌ی فرآیند دادرسی شوند (Ashouri et al., 2004, p.333). این عدم استقلال زمانی برای تولید مشکل‌زا می‌شود که وظیفه و رویکرد سازمان امور مالیاتی در اخذ حداکثری مالیات بر هیأت‌ها حاکم شده و نقش شرایط و دلایل مؤدّی (تولیدکننده) در رسیدگی‌ها کم‌رنگ‌تر شود.

بند سه ماده ۲۴۴ ق.م.م یک نفر را به عنوان نماینده مؤدّی در هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار داده است. اشکالی که در این زمینه مطرح می‌شود این است که معمولاً از آنجایی که اعضای منتخب به موجب این بند، نماینده حقیقی مؤدّی مالیاتی نیستند، آنطور که شایسته است از حقوق



مؤدی مالیاتی در جلسات رسیدگی دفاع نمی کنند. بنابراین، به نظر می رسد به دلیل حضور دو نماینده از طرف دولت (به معنی عام آن) در ترکیب هیأت حل اختلاف مالیاتی و غلبه ی جنبه ی حاکمیتی آن، شایسته است نماینده ی مؤدی مالیاتی از طرف مؤدی انتخاب شود تا بتواند متناسب با شرایط تولید و تولیدکنندگان در همان صنف دفاع کند.<sup>۱</sup> همچنین، مطابق قانون نحوه ی تأمین هزینه های اتاق های بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است «معادل سه در هزار درآمد مشمول مالیات دارندگان کارت های بازرگانی را به عنوان سهم اتاق های بازرگانی و صنایع و معادن ایران» وصول نماید و در اختیار اتاق های بازرگانی قرار دهد. این تکلیف قانونی باعث می شود نماینده اتاق های بازرگانی و صنایع و معادن از لحاظ سازمانی مستقل نباشد.

از طرف دیگر، اگرچه در بند سه این ماده گروه های مختلفی جهت شرکت در هیأت حل اختلاف مالیاتی نام برده شده اند؛ ولی به نظر می رسد در صورتی که اعضای شرکت کننده در رسیدگی به پرونده های مالیاتی (بند سه ماده ۲۴۳ ق.م.م)، از همان صنف مرتبط باشند، گام مهمی در راستای رسیدگی تخصصی و افزایش کیفیت آرای هیأت های حل اختلاف مالیاتی برداشته می شود. همچنین، حضور اصناف متناسب با پرونده مطروحه در هیأت حل اختلاف مالیاتی، منجر به دخالت دادن مقتضیات هر تولیدی در آراء هیأت های حل اختلاف می شود که ابزار مناسبی جهت حمایت از تولیدکنندگان است؛ چراکه تولید دارای عرصه های مختلف و با شرایط مخصوص به خود است که مستلزم حضور افراد متخصص آن حوزه است.

همچنین، به موجب ماده ۲۴۵ ق.م.م عضو هیأت که نماینده ی امور مالیاتی محسوب می شود، باید از کارمندان سازمان امور مالیاتی باشد که دارای حداقل ۱۰ سال سابقه ی خدمت بوده و لااقل ۶ سال از آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشد. بصیر و مطلع بودن

۱- در حال حاضر بر اساس بخشنامه شماره ۵۴۲۴/۱۳۸۱-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۴/۸ سازمان امور مالیاتی با موضوع «چگونگی انتخاب نماینده توسط مؤدی موضوع بند ۳ ماده ۲۴۴»، «انتخاب نماینده توسط مؤدی به مفهوم انتخاب شخص خاص مورد نظر مؤدی نبوده، بلکه مراد از این حق، انتخاب یکی از مراجع مقرر در بند مذکور برای شرکت نماینده آن مرجع در هیأت حل اختلاف مالیاتی می باشد.» اگرچه در خصوص ابطال این بخشنامه شکایتی در دیوان عدالت اداری مطرح شد؛ ولی هیأت عمومی دیوان عدالت در دادنامه ی ۸۳/۶۶۷ مورخ ۱۳۸۶/۱۱/۲۱ شکایت مزبور را مردود دانست.

در امر مالیاتی مفهومی کلی است که زمینه‌ی طرح تفاسیر مختلفی را فراهم می‌کند. به نظر می‌رسد میزان آشنایی با مسائل حقوقی و قوانین و مقررات مربوطه باید مد نظر قرار گیرد. اگر نماینده سازمان امور مالیاتی به مسائل حقوقی و قانونی پرونده‌های مطرح شده اشراف نداشته باشد؛ می‌تواند زمینه بروز مشکلات فراوانی در راه تولیدکنندگان ایجاد کند؛ چرا که ایشان مسئول جلسه و نماینده‌ی سازمان امور مالیاتی به عنوان نماینده مجری قانون حضور دارد و از این جهت تأثیر فراوانی در تفسیر قانون (در مقام اجرا) دارد؛ علاوه بر اینکه نظر ایشان در مورد قوانین و رویه‌های ایجادشده، بر سایر اعضای هیأت نیز تأثیر جدی دارد. بنابراین، به نظر می‌رسد بهتر است قانون‌گذار شروط دیگری با عناوینی مانند آشنایی به مسائل حقوق مالیاتی، آشنایی با مسائل و شرایط تولید، تخصص در زمینه‌های مربوط، موارد رد دادرسی را به ماده‌ی مذکور اضافه کند.

یکی از ایرادات وارد بر ترکیب هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، اعم از بدوی و تجدیدنظر، مشخص نشدن ساختار و ترکیب هیأت تجدیدنظر (ماده ۲۴۷ ق.م.م) به منظور رعایت حق تجدیدنظر از هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی به مرجع عالی تر است؛ چرا که تجدیدنظر مستلزم وجود مرجعی بالاتر نسبت به مرجع بدوی است (Visbrad, 2007, p. 219). منظور از مرجع عالی‌تر مرجعی نیست که دارای چنین عنوانی در تشکیلات دادرسی باشد؛ بلکه باید برای اجرای عدالت ویژگی‌هایی را دارا باشد که آن را از مرجع پایین‌تر کاملاً متمایز کند تا توان تشخیص و اصلاح اشتباهات ماهوی و شکلی رأی نخستین را داشته باشد (Mansourabadi, 2005, p. 80). بنابراین، باید دو ویژگی اساسی جهت تضمین برتری خود داشته باشند: یکی از نظر ساختاری و سازمانی که باید جدا از مرجع بدوی باشند و دیگری، توانایی اعضا که باید در درجه‌ای مافوق دادگاه نخستین، هم از نظر سابقه و هم از نظر تعداد، باشد (Parvan, 2014, p. 52). به علت عدم تصریح این امر در قانون مالیات‌های مستقیم، باید قائل به ترکیب مشابه با هیأت‌های بدوی حل اختلاف مالیاتی شد که این امر با اصول دادرسی منطبق نیست. به نظر می‌رسد برای ورود آسیب کمتر به تولید، شروط و مواردی که در خصوص اعضا و ترکیب هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بیان شد، حداقل باید در مورد هیأت‌های تجدیدنظر مورد توجه قرار گیرد.

یکی از اصول دادرسی عادلانه، صدور آرای مستند و مستدل است. صدور آرای مستند و مستدل بدین معنی است که رأی دادگاه موجه، مستدل و با استناد به قانون صادر شده باشد. این اصل ریشه در بی‌طرفی دادرسی و فرآیند رسیدگی دارد (Ghamami & Hasani, 2006, p.

274). مستدل و موجه بودن تصمیمات دستگاه مالیاتی باعث افزایش اعتماد مؤدی به دستگاه مذکور و کاهش قابل توجه میزان شکایات و اعتراض‌ها نسبت به تصمیمات آن می‌شود. به همین سبب، مستدل و موجه بودن، در مراحل مختلف مالیاتی مورد توجه قرار گرفته<sup>۱</sup> و قانون‌گذار در ماده ۲۴۸ ق.م.م بر اظهار نظر موجه و مدلل تأکید کرده است. ضمانت اجرای عدم رعایت این اصل ابطال رأی هیأت مزبور است. در مقام عمل، متأسفانه بعضی از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدون رعایت ماده ۲۴۸ ق.م.م اقدام به صدور رأی می‌کنند که منجر به نقض آرای صادره در شعب دیوان عدالت اداری به علت عدم رعایت ماده ۲۴۸ ق.م.م می‌شود و به هیأت مربوط ارسال می‌گردد.<sup>۲</sup> این امر منجر به اطاله‌ی فرآیند دادرسی، افزایش درگیری‌ها، بار مالی تولیدکنندگان و به خطر افتادن سرمایه و منابع مالی آن می‌شود.

طبق قانون و دستورالعمل دادرسی مالیاتی، زمان مقرر برای طی فرآیند دادرسی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، حدود ۷۷ روز است. این مدت با نظر هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی حداکثر تا ۱۰۲ روز و در هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر تا ۱۲۲ روز قابل افزایش است. اما، در مقام عمل زمان رسیدگی در هر مرحله از مراحل رسیدگی هیأت‌ها حدود ۵۹۵ روز طول می‌کشد (Public Sector Studies Office, 2018, pp. 9-11). سازمان امور مالیاتی به منظور تسریع در فرآیند دادرسی اقدام به صدور بخش‌نامه نموده است.<sup>۳</sup> بانک جهانی در میان شاخص‌های ده-

۱- در مرحله‌ی تشخیص مالیات در ماده ۲۳۷ ق.م.م این مسئله بدین صورت بیان شده است که «برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به‌طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد...».

۲- برای مشاهده نمونه در این زمینه رجوع شود به: «کریمی، حسین علی (۱۳۹۱)، موازین حقوق مالیاتی در آراء دیوان عدالت اداری، تهران: جاودانه، صص ۱۵۳-۱۵۷».

۳- بخشنامه سازمان امور مالیاتی بیان می‌دارد:

بنا به اختیار حاصل از ماده ۲۱۹ اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم و آئین‌نامه اجرایی آن از حیث نیل به حل و فصل سریع و عادلانه اختلافات مالیاتی و اجتناب از تطویل زمان رسیدگی پرونده‌های مطروحه در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و همچنین جلوگیری از تاخیر در قطعیت و وصول مالیات‌ها مقرر می‌گردد: الف: پرونده‌های مالیاتی قابل طرح در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی باید ۴۸ ساعت قبل از تاریخ تشکیل جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی از طریق ادارات کل به مسئول امور

گانه‌ی محیط کسب و کار به شاخص «پرداخت مالیات» پرداخته است که یکی از معیارهای آن «زمان مصرف شده توسط مؤدی برای پرداخت مالیات» است (Nassiriaghdam, et al., 2014, p. 11). با وجود رسیدگی‌های طولانی بار مالیاتی (میزان هزینه و مزاحمت ایجادشده از طرف نظام مالیاتی) تولیدکنندگان به طور فزاینده‌ای افزایش می‌یابد.

یکی از اصول دادرسی عادلانه‌ی اداری، امکان مشارکت یا دخالت طرفین دعوا در فرآیند دادرسی منتهی به صدور رأی است (Fathi et al., 2019, p. 84). بر اساس تبصره‌ی ماده ۲۴۶ ق.م.م، «عدم حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی مربوط مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود». بنابراین، اصل حضوری بودن مؤدی در مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی پیش‌بینی نشده است. در هیچ کدام از این مراجع حضور مؤدی اجباری نیست و مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد گردید. به همین دلیل، غیرحضوری بودن رسیدگی در این مراجع مخالف اصل تناظر نیز تعبیر می‌شود. از طرف دیگر، این امر در دیوان عدالت اداری نیز به صورت کامل تضمین نشده است؛ چرا که به موجب ماده‌ی ۴۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، دعوت از طرفین دعوا به صلاح‌دید شعبه واگذار شده است. به نظر می‌رسد به علت احتمال سوءاستفاده از حضوری نبودن رسیدگی‌ها و عدم دعوت حضوری از مؤدی به قصد جلوگیری از ارائه‌ی اظهارات و دلائل وی وجود دارد؛ بهتر بود حضور آنان تضمین می‌شد. به عبارت دیگر، در پرونده‌های مربوط به تولید که مرجع رسیدگی باید علاوه بر قانونی بودن مسائل، به ارزیابی واقعیت‌ها نیز توجه کند، رسیدگی حضوری و حق استماع شفاهی (Fallahzadeh, 2013, p. 202) اهمیت بیشتری دارد.

---

هیات‌های حل اختلاف مالیاتی تحویل شود و در همان روز طرح پرونده توسط مسئول یاد شده به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی که برای رسیدگی تعیین گردیده ارجاع گردد. ب: هیات‌های حل اختلاف مالیاتی نیز در صورتی که پرونده‌های مطروحه آماده برای اتخاذ تصمیم نهایی و صدور رأی نباشد و لزوماً صدور قرار رفع نقص، رسیدگی و یا تحقیق مجدد را ایجاب می‌نماید مکلفند ضمن مشخص نمودن موارد نقص، تحقیق و رسیدگی‌هایی که باید صورت گیرد حداکثر مدت لازم برای اجراهای قرارهای صادره را در متن صورتجلسه قرار تعیین و قید نمایند. با تاکید به اینکه حداکثر مدت لازم جهت اجرای قرارهای صادره از تاریخ صدور آنها نباید از ۳۰ روز تجاوز نماید.

یکی دیگر از مشکلاتی که در این مرحله از رسیدگی وجود دارد و می‌تواند به تولید ضرر برساند، امکان صدور قرار تأمین مالیات توسط هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است. بر اساس ماده ۱۶۱ ق.م.م، «در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیأت صدور قرار را لازم تشخیص دهد ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی صادر خواهد شد». این امکان اگرچه برای جلوگیری از فرار مالیاتی پیش‌بینی شده است؛ اما استفاده‌ی نادرست از آن می‌تواند زمینه‌ی بروز مشکلات عدیده‌ای را برای تولیدکنندگان فراهم کند؛ چرا که با صدور قرار تأمین بخشی از سرمایه‌ی تولیدکنندگان مسدود می‌شود و آثار نامطلوبی بر آنها می‌گذارد. بنابراین، به نظر می‌رسد برای جلوگیری از آثار مخرب قرارهای تأمین، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی باید زمانی اقدام به صدور قرار نمایند که دلایل متقن و محکمی در این زمینه وجود داشته باشد و در خصوص شرکت‌های تولیدی به این مورد دقت داشته باشند. از طرف دیگر، سعی شود در اجرای قرار تأمین از دارایی‌های غیرنقدی شرکت تأمین گرفته شود تا در جریان کاری شرکت اختلال ایجاد نشود. همچنین، باید توجه داشت صدور قرارهای تأمین نباید به توقف خط تولید از طریق تأمین ماشین آلات خط تولید، مواد اولیه یا محصولات تولیدی و عوامل مؤثر بر تولید منجر شود.

### بند سوم. رسیدگی توسط شورای عالی مالیاتی

شورای عالی مالیاتی به آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در ارتباط با شکایت مؤدی یا اداره امور مالیاتی رسیدگی می‌کند. طبق ماده‌ی ۲۵۱ ق.م.م مؤدی یا اداره مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی به شورای عالی مالیاتی شکایت کنند. رئیس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب ارجاع خواهد داد. این شعبه موظف است بدون ورود به ماهیت امر، صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه رأی مقتضی بر نقض آرای هیأت‌های حل اختلاف و یا رد شکایت مزبور را صادر نماید (ماده ۲۵۶ ق.م.م).

در صورت تأیید رأی صادره از هیأت حل اختلاف توسط شورای عالی مالیاتی، رأی شورا

قطعی و لازم الاجرا بوده و به موجب تبصره‌ی شش ماده ۲۴۷ ق.م.م مؤدّی مکلف به پرداخت هزینه رسیدگی معادل یک درصد تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی در اظهار نامه تسلیمی مؤدّی خواهد بود. بنا بر ماده ۲۵۷ ق.م.م، در صورت نقض رأی مورد شکایت توسط شورا، پرونده جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی هم‌عرض ارجاع داده می‌شود. این مرجع با بررسی مجدد موضوع مورد اختلاف با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رأی مقتضی را صادر می‌نماید.

همانطور که بیان شد هیأت مزبور موظف است با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی اقدام به صدور رأی نماید. آیین دادرسی شورای عالی مالیاتی بر مبنای آیین دادرسی دیوان عالی کشور و شبیه به آن طرح‌ریزی شده است. در صورت نقض آرای محاکم دادگستری توسط دیوان عالی کشور و ارجاع پرونده به دادگاه هم‌عرض، دادگاه مزبور تکلیفی به تأمین نظر دیوان عالی کشور ندارد و چه بسا بر رأی پیشین اصرار ورزد. این امر به دلیل حفظ استقلال قضایی مورد تأکید حقوقدانان می‌باشد. اما، این امر در مورد شورای عالی مالیاتی رعایت نمی‌شود و به نظر می‌رسد استقلال در تصمیم‌گیری هیأت‌های حل اختلاف را مخدوش می‌کند ( Mansoorian, Cheshmepayam, 2013, p. 116). به علاوه، بر اساس بخشنامه شماره‌ی ۳۰/۴/۴۷۴۱/۱۳۰۹۴ مورخ ۱۳۶۹/۰۳/۳۰ معاون درآمدهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی، صدور رأی بر خلاف نظر شعبه‌ی شورای عالی مالیاتی، تخلف انتظامی محسوب می‌شود و مدیران کل مالیاتی موظف هستند در صورت مشاهده چنین آرای مراتب را جهت تعقیب به دادستان انتظامی اعلام نمایند. با توجه به ترکیب و شرایط هیأت‌های حل اختلاف، که متناسب با اقتضائات رسیدگی اداری است، استقلال این هیأت، به ویژه در مورد تولید، باید مورد توجه قرار بگیرد.

بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی، زمان دادرسی در مرحله‌ی شورای عالی مالیاتی به جز فرصت اعتراض ۳۰ روزه، محدود به بازه‌ی زمانی مشخصی نیست. این امر باعث می‌شود در فرآیند حل اختلافات مالیاتی، زمان مختومه شدن پرونده‌های مالیاتی به تعویق بیفتد و علاوه بر عدم تأمین درآمدهای مالیاتی دولت، منجر بروز مشکلاتی برای تولیدکنندگان (از جمله تمدید قراردادهای تأمین صادر شده از هیأت‌های حل اختلاف و افزایش بار مالیاتی) شود. البته، له موجب ماده ۲۵۹ ق.م.م «هرگاه شکایت از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی از طرف مؤدّی به عمل آمده باشد و مؤدّی 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 هیأت تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف الاجراء می ماند». این ماده می تواند کمک شایانی برای رفع مشکلات تولید کنندگان نماید.

در انتها باید یادآور شویم که عدم اجرای مرحله دادرسی شورای عالی مالیاتی، در مورد اختلافات مالیات بر ارزش افزوده است. ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده بیان می کند «... حکم ماده (۲۵۱) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مورد این قانون جاری نخواهد بود». به نظر می رسد استثناء کردن مالیات بر ارزش افزوده باعث بروز نوعی تبعیض بین مالیات های مستقیم و مالیات های غیرمستقیم می شود. بهتر بود قانون گذار در مورد مالیات بر ارزش افزوده نیز همانند مالیات های مستقیم، از مرحله دادرسی شورای عالی مالیاتی بهره می برد؛ زیرا مالیات بر ارزش افزوده جزئی از نظام مالیاتی کشور است و مؤدیان مالیاتی، به ویژه تولید کنندگان که به صورت مستقیم با این نوع از مالیات مواجه هستند، باید از حمایت های قانونی برخوردار شوند.

بر اساس اصل ۱۶۵ قانون اساسی، «محاکمات، علنی انجام می شود و حضور افراد بلامانع است». بر این اساس محاکم و به تبع محاکم مالیاتی، مورد شمول این اصل قرار دارند. با توجه به اینکه محاکم مالیاتی در درون قوه مجریه قرار دارند که خود طرف دعوا هست و همچنین اعضا و ساختار آن نیز به این قوه وابستگی دارد، اصل علنی بودن محاکم می بایست بیشتر مورد توجه قرار گیرد. اما، نه تنها در قانون مالیات های مستقیم به این اصل اشاره نشده است؛ بلکه در عمل رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی غیرعلنی است (Nikbakht, 2013, p. 130). در این زمینه بخش نامه ای هم از طرف سازمان امور مالیاتی وجود دارد که بر عدم حضور افراد در رسیدگی ها صراحت دارد.<sup>۱</sup>

۱- به موجب بخش نامه شماره ۴۶۹۲۴ مورخ ۱۳۷۶/۱۱/۱۵ سازمان امور مالیاتی:

چون در برخی موارد اشخاصی به غیر از مؤدی اصلی برای پیگیری امور مالیاتی مؤدی غیبا یا به همراه وی به حوزه مالیاتی یا ممیزین کل یا هیأت های حل اختلاف مالیاتی مراجعه می نمایند، لذا به منظور حفظ انتظام امور و رعایت قوانین و اجتناب از عوارض سوء مراجعه اشخاصی که از حیث موازین قانونی یا نوع نسبت با مؤدی مجاز به دخالت در امور مالیاتی نمی باشند، موارد زیر را موکدا یادآوری می نماید:

### بند چهارم. رسیدگی در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

مؤدیان مالیاتی که نسبت به مالیات قطعی خود اعتراض دارند، در صورت قابل طرح نبودن این اعتراض در مرجعی دیگر، می‌توانند به استناد ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات قطعی شده و با ارائه مدارک و دلایل کافی، تقاضای رسیدگی مجدد نمایند. بر این اساس، وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده را به هیأتی مرکب از سه نفر که به وسیله شخص وزیر انتخاب می‌شوند؛ ارجاع دهد. بنابراین، شرط استفاده از این ماده در شکایت مالیاتی، وجود سه شرط قطعیت مالیات، عدم طرح در سایر مراجع مالیاتی<sup>۱</sup> و ارائه مدارک و ادله کافی است. برای طرح شکایت در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر، نیاز به ارائه دلایل کافی برای اثبات

الف - در جلسات هیأت حل اختلاف مالیاتی اشخاص مشروحه زیر حق حضور دارند: ۱- در مورد اشخاص حقوقی مدیران شخص حقوقی با ارائه کارت شناسایی به همراه آگهی درج اسامی در روزنامه رسمی کشور و یا هر نوع مدرک معتبر دیگری که سمت آنها را محرز نماید. ۲- کارمند مؤدی (اعم از اینکه مؤدی شخص حقیقی یا حقوقی باشد) مشروط بر آنکه کتبا معرفی شده و حوزه مالیاتی ذیربط گواهی نماید نام وی در فهرست حقوق‌بگیران مؤدی وجود دارد. ۳- وکلاء و نمایندگان قانونی مؤدی با ارائه وکالت‌نامه معتبر و ابطال تمبر مالیاتی موضوع ماده (۱۰۳) شود. طبعاً ابطال تمبر در مورد اشخاص مستثنی شده در قسمت اخیر ماده یاد شده ضروری نیست. ۴- مشاوران رسمی مالیاتی دارای کارت عضویت معتبر جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران با ارائه برگه نمایندگی قانونی مالیاتی

ب - حوزه‌های مالیاتی و ممیزین کل مکلفند هنگام مراجعه اشخاصی غیر از مؤدی برای آگاهی از محتویات پرونده مالیاتی، مذاکره با مسئولین حوزه مالیاتی، بحث و مذاکره با ممیزین کل برای رفع اختلاف، اطمینان حاصل نمایند که مراجعه‌کننده حداقل واجد یکی از شرایط مذکور در بند الف برحسب مورد می‌باشد. ج - مراجعه سایر افراد به جزء اشخاص مذکور در بندهای الف و ب این دستورالعمل به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و حوزه‌های مالیاتی و ممیزین کل مالیاتی فاقد وجاهت قانونی و مصالح سازمانی است. ممیزین کل مالیاتی و مسئولین هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی فهرست اسامی وکلای مالیاتی را بانضمام تصویر وکالت‌نامه و فیش بانکی وجوهی که بابت حق تمبر وکالت پرداخت شده است، جهت محاسبه درآمد و مالیات وکلای مزبور به حوزه مالیاتی محل شغل یا محل سکونت آنها حسب مورد ارسال خواهند نمود. همکاران گرامی توجه خواهند داشت که به لحاظ اهمیت موضوع، عدم رعایت نکات فوق مسئولیت انتظامی خواهد داشت.

۱- مراجع اختصاصی دادرسی مد نظر است و شامل مرجع عام دادرسی اداری، یعنی دیوان عدالت، نمی‌شود.



ناعادلانه بودن مالیات تعیین شده است. تشخیص ارائه ادله کافی برعهده وزیر امور اقتصاد و دارایی می‌باشد. در متن ماده ۲۵۱ مکرر عبارات «مدارک و دلایل کافی» به صورت مطلق بیان شده‌اند؛ درحالی که در بند دو دستورالعمل شماره ۴۲۵۴۳ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۸ وزیر امور اقتصاد و دارایی، این ماده محدود شده است. به نظر می‌رسد محدود ساختن این ماده خارج از اختیارات قوه مجریه می‌باشد. به موجب این بند، «در مواردی که شکوایه‌های واصله مربوط به مؤدیان مالیاتی [است] ... می‌بایست ضمن ارائه دلایل و مدارکی که با معاذیر موجه در مراحل قبلی قابل ارائه و یا دسترس نبوده، تقاضای رسیدگی نمایند». این در حالی است که مؤدّی می‌تواند از هر مدرکی، اعم از آنکه در اداره مالیات یا دیگر مراجع مالیاتی ارائه شده یا در دسترس مؤدّی بوده، و یا از حیث ارائه یا دسترسی تازگی داشته باشد یا نداشته باشد ارائه دهد و محدود کردن آن وجه قانونی ندارد (Rostami & Pourrezaei Fashkhami, 2017, p. 90). عدم توجه به این مهم در شرایطی که تولید با مشکلات بسیاری مواجه است و نیاز به حمایت و تفسیر قوانین و مقررات به نفع تولیدکنندگان است، خلاف رویکرد حمایت از تولید است.

فرصتی که ماده (۲۵۱) مکرر برای حمایت از تولیدکنندگان مهیا می‌کند این است که برای مؤدّی مالیاتی جهت طرح شکایت در این هیأت مهلتی پیش‌بینی نشده است. بنابراین، چنانچه پس از گذشت چندین سال از قطعی شدن مالیات، احساس بی‌عدالتی رخ دهد، در راستای این ماده می‌توان از ظرفیت ایجاد شده استفاده کرد (Mansoorian, Cheshmepayam, 2013, p. 118). علاوه بر این، وجود مفهوم «غیر عادلانه بودن مالیات» در این ماده زمینه رسیدگی بر مبنای عدالت است، که این مفهوم صرفاً شامل مالیات غیرقانونی نیست و می‌تواند زمینه اجرای اصول دادرسی عادلانه را فراهم کند. به عبارت دیگر، مالیات ناعادلانه همیشه مربوط به نقض قوانین و مقررات نیست؛ بلکه شامل مواردی مثل از بین رفتن امکان حل اختلاف (توافق یا اعتراض) به دلیل سپری شدن مواعد، محرومیت از تسهیلات ناشی از غفلت و یا ناآگاهی مؤدّی،<sup>۱</sup> شمول جریمه بدون سوء

۱- کما اینکه در بند سه بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۹۴۹۴ به تاریخ ۱۳۹۰/۸/۲۱ رئیس سازمان امور مالیاتی این امر بیان شده است:

چنانچه مؤدّی بعد از رسیدگی و صدور برگ تشخیص مالیات، درخواست استفاده از تسهیلات مقرر در ماده (۱۳۷) ق.م.م را داشته باشد، در این گونه موارد کسر هزینه‌های مذکور از درآمد مشمول مالیات، با رعایت مقررات، پس از طرح در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع مواد (۲۴۴)، (۲۳۸)، (۲۴۷) و (۲۵۱) مکرر ق.م.م حسب مورد امکان‌پذیر خواهد بود.

نیت مؤدی، پیروی مؤدی از تفسیر اشتباه اداره یا مأمور مالیاتی از قانون نیز می‌شود. این سازوکار زمینه‌ی مناسبی را جهت حمایت از تولیدکنندگان فراهم می‌کند. اگرچه به نظر می‌رسد بند دو دستورالعمل شماره ۹۸/۹۶/۲۰۰ پ مورخ ۱۳۹۶/۷/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور که بیان‌کننده ایجاد وحدت ملاک در مراجع رسیدگی‌کننده به اختلافات مالیاتی است؛ خلاف فلسفه وجودی این ماده می‌باشد.

نکته‌ای که در ماده ۲۵۱ مکرر بدان پرداخته نشده است و می‌تواند به دادرسی مطلوب آسیب وارد کند، مسئله‌ی شرایط اعضای هیأت سه نفره و تعداد هیأت‌ها می‌باشد. این ماده صرفاً رسیدگی هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر را بیان کرده است. به موجب اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی، حکم این ماده در مورد ترکیب سه نفره را باید تنها ناظر بر تعداد هیأت مذکور تفسیر کرد و اینگونه می‌توان بیان کرد که در ماده ۲۵۱ مکرر منعی برای تشکیل چندین هیأت وجود ندارد. کما اینکه در عمل نیز، تاکنون شش هیأت در این خصوص تشکیل شده است (Rostami, Pourrezaei Fashkhami, 2017, p. 91). از آنجایی که فلسفه وجود چندین هیأتی رسیدگی بر اساس عنصر عدالت است، به نظر می‌رسد یکی از شرایط این امر، وجود اعضای آگاه، متخصص به تولید و اقتضات آن است که وزیر برای تشکیل این هیأت‌ها باید به آن توجه داشته باشد.

موضوع حائز اهمیت دیگر در این ماده، صلاحیت وزیر در ارجاع پرونده‌های مالیاتی به هیأت سه نفره است. مقنن از واژه‌ی «می‌تواند» برای بیان صلاحیت وزیر استفاده نموده که این امر موجب بروز اختلاف نظر در مورد الزامی یا اختیاری بودن صلاحیت وزیر شده است. بحث از نوع صلاحیت وزیر از آنرو اهمیت دارد که مشخص می‌کند امکان شکایت در دیوان عدالت اداری از تصمیم وزیر زمانی که پرونده مالیاتی را به هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ارجاع نمی‌دهد. علاوه بر این، نوع صلاحیت وزیر در جلوگیری و یا افزایش رفتار تبعیض آمیز وزیر و ایجاد رانت‌های اقتصادی مؤثر است. در این زمینه آرای متعارضی از سوی شعب دیوان عدالت اداری صادر گردید. به دنبال این تعارض آراء، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در رأی شماره ۳۱۰ در تاریخ ۱۳۹۰/۷/۲۵، با استناد به واژه «می‌تواند» در متن ماده (۲۵۱) مکرر، به صلاحیت اختیاری وزیر

حکم نمود. به نظر می‌رسد این رأی قابل انتقاد می‌باشد.<sup>۱</sup> بنابراین، در این زمینه اشکال قابل برطرف شدن، امکان تجدیدنظر در دیوان عدالت اداری در خصوص تصمیمات وزیر می‌باشد که زمینه‌ی جلوگیری از رفتار تبعیض آمیز را مهیا می‌کند. این امر موجب تحقق عدالت مالیاتی برای همه‌ی تولیدکنندگان و فعالان اقتصادی، به ویژه در عرصه‌های رقابتی، می‌شود.

در خصوص زمان رسیدگی به پرونده‌های مطروحه، همانند شورای عالی مالیاتی، در قوانین و مقررات مالیاتی زمان مشخصی تعیین نشده است. در ارتباط با مدت زمان طی این مرحله آنچه در عمل رخ می‌دهد؛ در بعضی از موارد زمان طی شده از ثبت اعتراض تا دریافت گزارش اجرای قرار کارشناسی حدود هفت ماه طول می‌کشد که بیشتر وقت مصرفی (حدود چهار ماه) در مرحله اجرای قرار کارشناسی توسط اداره امور مالیاتی طی می‌شود. این درحالی است که طبق چهارچوب دستورالعمل‌های مالیاتی، حداکثر زمان برای اجرای قرار کارشناسی توسط اداره‌ی امور مالیاتی دو و نیم ماه می‌باشد. در مقام عمل این مرحله نیز بیشتر از زمان پیش‌بینی شده در مقررات به طول می‌انجامد و زمینه‌ی اطاله دادرسی مالیاتی را فراهم می‌کند (Public Sector Studies Office, 2018, p. 17). اخیراً، با صدور بخشنامه‌ای از سوی سازمان امور مالیاتی کشور به شماره ۲۴۹۹۳۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۴ در ارتباط با «ایجاد هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در مراکز استان‌ها» به منظور تسهیل و تسریع امور مؤدیان و کاهش زمان رسیدگی در این مرحله، بخشی از اختیارات وزیر در جهت رسیدگی به پرونده‌ها به مدیران ادارات اقتصاد و دارایی استان‌ها تفویض شده است.

### بند پنجم. رسیدگی قضایی در دیوان عدالت اداری

با توجه به اینکه سازوکار حل اختلافات مالیاتی مبتنی بر رسیدگی مراجع اختصاصی اداری مستقل از قوه‌ی قضائیه و وابسته به قوه‌ی مجریه می‌باشد؛ حاکمیت قانون و موازین دادرسی عادلانه ایجاب می‌کند که آراء و تصمیمات این مراجع تحت نظارت قضایی قرار بگیرد (Rostami,

۱- برای مطالعه بیشتر مراجعه کنید به: «رستمی، ولی؛ پوررضایی فشخامی، تحلیل ماهیت حقوقی دادخواهی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۶، ۱۳۹۶»

2019, p.197). در نظام مالیاتی ایران، بر اساس بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲، دیوان عدالت اداری مرجع قضایی رسیدگی به دعاوی و اختلافات مالیاتی است.

مطابق ماده ۶۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری در صورتی که از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی در دیوان عدالت اداری شکایت شود و این رأی توسط دیوان نقض شود، پرونده جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی مربوط ارسال خواهد شد. مرجع مزبور دوباره به موضوع اختلاف رسیدگی می کند و بر طبق قوانین و مقررات و با رعایت نظر دیوان عدالت اداری، رأی مقتضی را صادر می نماید. اگر مجدداً از رأی صادره توسط هیأت حل اختلاف مالیاتی شکایت شود، پرونده به همان شعبه قبلی دیوان ارجاع داده می شود. چنانچه شعبه مذکور رأی را مغایر قوانین و مقررات تشخیص دهد؛ اقدام به نقض رأی صادره و رسیدگی ماهوی می کند.

امکان شکایت برای مؤدی مالیاتی از آراء هیأت های حل اختلاف مالیاتی همزمان به دیوان عدالت اداری<sup>۱</sup> و شورای عالی مالیاتی فراهم شده است و بین دو مرجع مذکور تقدّم و تأخّر زمانی وجود ندارد. اگر رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی توسط هر دو مرجع نقض شود؛ به هیأت مربوط ارسال خواهد شد. این امر منطبق با عدالت قضایی نیست؛ چرا که منجر به طولانی شدن پرونده های مالیاتی و سردرگمی مؤدیان مالیاتی می گردد. از طرف دیگر، دیوان عدالت اداری نسبت به تصمیمات شورای عالی مالیاتی نیز صلاحیت دارد.<sup>۲</sup> دیوان عدالت اداری به استناد بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، به عنوان یک مرجع اختصاصی صلاحیت رسیدگی به آرای شعب شورا را دارد. همچنین، طبق ماده ۲۵۵ و ۲۵۷ ق.م.م آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی برای شعب شورا و هیأت های حل اختلاف و ... لازم الاتباع است، جنبه نظام-

۱- مطابق تبصره دو ماده ۱۶ قانون دیوان عدالت اداری، مهلت اعتراض به دیوان عدالت اداری، راجع به موارد موضوع بند دو ماده ۱۰ این قانون، برای اشخاص داخل کشور سه ماه و برای افراد مقیم خارج از کشور شش ماه از تاریخ ابلاغ رأی یا تصمیم قطعی مرجع مربوط است.

۲- برای مطالعه بیشتر رجوع شود به: «رنجبری، ابوالفضل؛ بادامچی، علی (۱۳۸۲)، حقوق مالی و مالیه عمومی، تهران: انتشارات مجمع علمی و فرهنگی مجد، ص ۱۱۷»

نامه دارد و در زمره‌ی آیین‌نامه‌ها و مقررات دولتی قرار می‌گیرد. به همین سبب، طبق ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری، آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی، قابلیت طرح شکایت در دیوان عدالت دارد. از موارد ذکر شده می‌توان صلاحیت دیوان در خصوص هیأت ماده ۲۵۱ مکرر را نیز استنباط کرد.

نکته مهم در دادرسی دیوان عدالت اداری، محدودیت‌هایی است که بر حق دادخواهی وارد شده و احقاق حقوق مؤدیان مالیاتی را با چالش مواجه کرده است. بر اساس ماده ۶ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، دیوان عدالت اداری می‌تواند دفاتری اداری در مراکز استان‌ها برای کارهای غیر قضایی (از قبیل راهنمایی و ارشاد مراجعان) داشته باشد. به نظر می‌رسد از بعد سازمانی محدودیت فقدان شعب استانی یا شهرستانی دیوان، مانع مهمی در دسترسی به دیوان ایجاد کرده است که با اصول دادرسی عادلانه در تعارض می‌باشد (Nikbakht, 2013, p. 111). توضیح آنکه ضمن اینکه منجر به طولانی شدن دادرسی می‌شود؛ با توجه به ماهیت و ویژگی‌های فعالیت‌های اقتصادی و شرایط اقتصادی خاص ایران، ممکن است رسیدگی زمانی به سرانجام برسد که حق موضوع پرونده اهمیت خود را از دست داده باشد.

همانطور که قبلاً بیان شد؛ در صورت عدم مراجعه مؤدی مالیات پس از ۳۰ روز از ابلاغ واقعی، برگ تشخیص مالیاتی قطعی می‌شود. در این حالت، امکان مراجعه به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی وجود ندارد. بنابراین، این سؤال مطرح می‌شود که آیا امکان شکایت به دیوان عدالت اداری از مالیات مذکور وجود دارد؟ دیوان عدالت اداری در رأی وحدت رویه شماره ۹۶۱ مورخ ۱۳۹۳/۵/۲۷ در این خصوص با این دلیل که هیأت حل اختلاف مالیاتی برای شکایت از برگه‌های تشخیص مالیاتی پیش‌بینی شده است و با استناد به بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری، تنها آراء هیأت‌های مذکور قابل شکایت در دیوان عدالت خواهد بود؛ شکایت مزبور را قابل رسیدگی در دیوان نشناخت. به نظر می‌رسد با توجه به اینکه صدور برگه تشخیص مالیاتی از مصادیق اقدامات دولتی است؛ مشمول جزء الف بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری می‌شود و قابل بررسی در دیوان عدالت می‌باشد. با این رأی وحدت رویه، مانع دیگری بر سر راه مؤدیان مالیاتی در مسیر رسیدگی قضایی ایجاد شده است.

تخصیصی شدن دادگاه‌ها و یا فرآیندهای دادرسی زمینه را برای استقلال، کارآمدی و افزایش سرعت رسیدگی‌ها هموار ساخته است. رسیدگی به دعاوی فعالان اقتصادی (به ویژه در زمینه

تولید) در حوزه‌های غیر تخصصی و توسط قضات فاقد تجربه و دانش در امور اقتصادی برای صاحبان تولید اطمینان‌بخش نمی‌باشد (Musacchio, 2006). در رسیدگی‌های دیوان عدالت، به این امر توجه کافی نشده است و قضات به انواع پرونده‌ها رسیدگی می‌کنند. این امر می‌تواند منجر به صدور آراء غیردقیق و ورود ضرر به تولیدکنندگان شود. البته، در ماده (۷) قانون دیوان عدالت اداری امکان استفاده از کارشناسان مختلف پیش‌بینی شده است که در صورت نیاز، قضات می‌توانند در زمینه‌های تخصصی با ملاحظه نظر آنها مبادرت به صدور رأی نمایند.

### نتیجه‌گیری

در مقاله حاضر تلاش شد نظام دادرسی مالیاتی با رویکرد تحلیل مشکلاتی که برای تولید ایجاد می‌کند مورد نقد و بررسی قرار گیرد. با توجه به اینکه مراجع دادرسی مالیاتی به مراجع درون‌سازمانی و مراجع برون‌سازمانی تقسیم‌بندی می‌شوند، در هر یک از مراجع مذکور آسیب‌هایی نسبت به تحقق رونق تولید وجود دارد. هرچند به نظر می‌رسد برای حل بنیادین مشکلات تولید باید دو حوزه اساسی مورد توجه قرار گیرد: نخست آنکه، باید از روش سنتی تشخیص و وصول مالیات عبور نماییم و با کاهش پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، زمینه‌ی کاهش اختلافات و مشکلات ناشی از آن فراهم شود. دوم آنکه، رعایت اصول دادرسی عادلانه و ارتقای نظام دادرسی مالیاتی به طور کلی، در تحقق رونق تولید نقش اساسی و کلیدی دارد. هرچقدر این اصول در دادرسی مالیاتی بیشتر رعایت شوند و موارد نقض آن کمتر باشند، اختلافات مالیاتی مزاحمت کمتری بر سر راه تولید ایجاد می‌کند.

به موجب یک تقسیم‌بندی، آسیب‌های مزاحم تولید در سه حوزه‌ی قوانین، مقررات و اجراء قابل احصا هستند. قوانین مالیاتی در حوزه‌ی دادرسی مالیاتی دارای چالش‌هایی در هر یک از مراجع دادرسی مالیاتی هستند. عمده‌ترین اشکال در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، سازوکار غیرمستقل هیأت‌ها می‌باشد. علاوه بر این، تخصصی نبودن ترکیب هیأت‌ها، عدم بیان شرایط کافی برای نماینده‌ی دولت، مساوی بودن و عدم برتری شرایط و ترکیب هیأت حل اختلاف بدوی و تجدیدنظر و عدم پیش‌بینی مشارکت و حضوری بودن رسیدگی از دیگر مشکلات قانونی این هیأت‌ها می‌باشد. در مورد شورای عالی مالیاتی، الزام شعب هم‌عرض به تبعیت از رأی شورا و عدم

وجود این مرحله در مالیات بر ارزش افزوده، از اصلی ترین مشکلات قانونی این مرجع می باشد. در خصوص هیأت ماده ۲۵۱ مکرر نیز به نظر می رسد مشخص نشدن شرایط اعضا و تعداد هیأت ها و ابهام در صلاحیت تخییری و تکلیفی وزیر از جمله مهم ترین اشکالات در این حوزه می باشد. رسیدگی در دیوان عدالت اداری نیز دارای خلأهای قانونی عدم انسجام در نظام حقوقی رسیدگی به پرونده ها، تخصصی نشدن رسیدگی ها و محدودیت دسترسی به نظام قضایی (دسترسی محلی و شکایت از برگ های قطعی تشخیص) مطرح شده است.

در حوزه مقررات مالیاتی نیز اشکالاتی وجود دارد که می تواند بر سر راه تولیدکنندگان مانع ایجاد کند. عدم وجود وحدت رویه در دادرسی اداری و برخورد سلیقه ای مدیران با مؤدیان با ویژگی های مشابه از جمله اصلی ترین چالش در حوزه مقررات مالیاتی در مرجع رسیدگی اداری است. یکی دیگر از اشکالات مقرر شماره ۴۶۹۲۴ سازمان امور مالیاتی می باشد. علی رغم حکم اصل ۱۶۵ قانون اساسی مبنی بر علنی بودن رسیدگی ها، این مقرر بر غیر علنی بودن رسیدگی ها در مراجع دادرسی مالیاتی اشاره کرده است. همچنین، وجود مقرراتی در خصوص محدود کردن عبارت «مدارک و دلائل کافی» در متن ماده ۲۵۱ مکرر به «معاذیر موجه» و ایجاد وحدت رویه در برخورد با مؤدیان مالیاتی از دیگر اشکالات موجود در مقررات دولتی می باشد.

در حوزه اجرا نیز دادرسی مالیاتی برای تولیدکنندگان مزاحمت هایی ایجاد کرده است. اصلی ترین چالش در این حوزه، اطاله ی دادرسی می باشد. از طرف دیگر، در دادرسی اداری عدم تلاش کافی مدیران مالیاتی جهت حل اختلافات، امید به مراحل بعدی دادرسی و ترس از مراجع نظارتی، دادرسی در این مرحله را با نارسایی هایی مواجه کرده است. در مورد هیأت های حل اختلاف مالیاتی نیز تشکیل جلسه دادرسی با عدم حضور یکی از اعضا، مستند و مستدل نبودن آراء و عدم رعایت اقتضائات تولید در قرارهای تأمین از مشکلات اساسی اجرایی می باشد.

## References

- [1] Ashouri, Mahmoud; Bashirieh, Hussein; Yazdi, Abdul Majid; Hashemi, Seyed Mohammad (2004). Human Rights and Concepts of Equality, Fairness, Justice, Tehran: Gerayesh Publishing. (in persian)
- [2] Fathi, Younes; Shafiee Sardasht, Jafar; Vahibi Fakh, Maryam (2019). "The Optimal System of Administrative Proceedings in Iran", *Quarterly Journal of New Administrative Law Research*, First Year, First Issue. (in persian)
- [3] Fallahzadeh, Mohammad Mehdi (2013). "Developments in Administrative

- Law in England and Iran", *Quarterly Journal of Public Law Research*, Year 15, Issue 41. (in persian)
- [4] Ghamami, Majid; Hassan, Hassani (2006). "Principles Ensuring Democratic Performance in the Judiciary and Principles Related to the Characteristics of Civil Procedure", *Journal of the Faculty of Law and Political Science University of Tehran*, No. 74. (in persian)
- [5] Khosravi, Ahmad (2009). The position of the principle of fair trial in resolving tax disputes, thesis for obtaining a master's degree in public law from Allameh Tabatabaei University, Tehran. (in persian)
- [6] Law on the Organization and Procedure of the Court of Administrative Justice (approved in 2013)
- [7] Mansourabadi, Abbas (2005). "The Right to Appeal in a Fair Trial Process", *Public Law Thoughts*, Year 3, Number 7. (in persian)
- [8] Mansoorian, Nasser Ali; Cheshme Payam, Bahram (2013). "Comparative Legal Analysis of Iranian Tax Judicial Authorities", *Tax Research Journal*, No. 19, pp. 107-133. (in persian)
- [9] Musacchio, A, hall-low, M (2006). Politics, and Finance in brazil: Historical lessons for corporate governance, Stanford university, USA.
- [10] Martin, Elizabeth A (1999). Oxford Dictionary of law, Jonathan law, (sixth edition).
- [11] Nassiriaghdam A, Movahedibeknazar M, Rezaee M, Mortazavifar Z (2014), "How to Facilitate Paying Taxes in Iran". *J Tax Res*, 21 (20)
- [12] Nikbakht, Rasoul (2013). Tax Investigation in Iranian and British Law, Relying on Fair Trial, Thesis for Obtaining a Master's Degree from Imam Sadegh (AS) University, Tehran. (in persian)
- [13] Parvan, Abbas Ali (2014). "The Status of Substantive Review in the Iranian Tax Judicial System", *Tax Research Journal*, No. 23. (in persian)
- [14] Public Sector Studies Office (2018). Review of tax litigation process in Iran; Pathology and ways to improve it (Farzaneh Chaharband, Behnaz Kamyab colleagues: Iman Fadaei,. (in persian)
- [15] Rahpeima, Mehdi (2012). Tax proceedings in the light of the principles of fair trial, Tehran: Jangal. (in persian)
- [16] Rostami, Vali (2019). Public Finance (seventh edition), Tehran: Mizan,. (in persian)
- [17] Rostami, Vali; Pourrezaei Fashkhami, Mahmoud (2017). "Analysis of the Legal Nature of Tax Lawsuits Subject to Frequent Article 251 of the Law on Direct Taxes", *Tax Research Journal*, No. 36. (in persian)
- [18] Shirkond, Saeed (2011). Investigating the Factors Affecting Measuring and Improving the Business Environment in Iran, Tehran: Chamber of Commerce, Industries and Mines Center for Economic Studies and Studies Project. (in persian)
- [19] The law of direct taxes approved in 1987 with its subsequent amendments and



its executive regulations

[20] Visbrad, David (2007). Fair Trial (Farideh Taha and Leila Ashrafi), Tehran: Mizan. (in persian)

[21] Value Added Tax Law approved in 2007

