

Principles of Tax Trial in the Legal System of Iran and UK with a Glance at Islamic Jurisprudence

Reza Tajarloo*
Ramin Moradi**

Received: 2019/11/18
Accepted: 2020/02/05

Tax procedures that have extensive concepts and scope, fundamentals and sources of law, include, from tax legislation to determining, demanding collection and settlement of disputes, filing legal and criminal complaints, decision making condition, issuing and performing all administrative, law enforcement and jurisdictions authorities judgments including insourcing and outsourcing to realize distributive and social justice, procedural Justice, legal justice, criminal justice, tax administrative justice and even restorative justice alongside with tax justice. Every legal systems requires to comply with principles of tax trial such as principle of taxpayer information privacy, publicity of tax trial principle, principle of peremptory norms in tax trial, principle of taking appeal to tax trial judgments and the adversary principle in tax trial to realize fair tax trial.

The present situation of tax trial in Iran has numerous difficulties either in the process or the trial on merits, including hearing in unofficial trial because of absence of the commissioner judge, issuing stereotype, irrational and delegitimized judgments, enforcement delay in writ of expert opinion and prolongation of trial which interrupted fair trial and favorable and acceptable situation. Therefore it is essential to transform the structure and functionality of these authorities and also codification of administrative procedure law.

Key Words: tax trial, fair trial, taxpayer rights, tax justice.

* Assistant Professor, Department of Public Law, University of Tehran, Tehran, Iran
(Corresponding Author). rtajarloo@ut.ac.ir

** PhD Student in Public Law, Alborz Campus, University of Tehran, Alborz, Iran.
raminmorradii1353@gmail.com

اصول دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلستان با نگاهی به آموزه‌های فقهی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۸/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۱/۱۶

رضا طجرلو*

رامین مرادی**

چکیده

آیین دادرسی مالیاتی مفهوم و گستره، مبانی و منابع حقوقی و قانونی گسترده‌ای را دربرمی‌گیرد که از مرحله وضع قوانین مالیاتی تا مراحل تشخیص، تعیین، مطالبه وصول، رسیدگی و حل‌وفصل اختلافات، طرح و اقامه شکایات کیفری و دادخواست‌های حقوقی و چگونگی اتخاذ تصمیم، صدور و اجرای آرای کلیه مراجع اداری، انتظامی و قضایی، اعم از درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را در خود جای می‌دهد تا بتواند در کنار عدالت مالیاتی، تحقق عدالت توزیعی و اجتماعی، عدالت رویه‌ای، عدالت حقوقی، عدالت کیفری، عدالت جنایی و عدالت اداری مالیاتی و حتی، عدالت ترمیمی را نیز، با خود به همراه داشته باشد. از این هر نظام حقوقی برای تحقق دادرسی مالیاتی عادلانه ملزم به رعایت اصول دادرسی مالیاتی نظیر؛ اصل محرمانه بودن اطلاعات مؤدیان مالیاتی، اصل علنی بودن دادرسی مالیاتی، اصل بر آمره بودن قواعد آیین دادرسی مالیاتی، اصل پژوهش‌خواهی آرای محاکم دادرسی مالیاتی و اصل ترافعی بودن در دادرسی مالیاتی است.

وضعیت موجود دادرسی مالیاتی در ایران با اشکالات عدیده‌ای چه در فرایند و یا رسیدگی ماهیتی همراه است از جمله: رسیدگی بدون رسمیت یافتن جلسات به دلیل عدم حضور قاضی عضو هیأت، صدور آراء کلیشه‌ای و فاقد استدلال و توجیحات قانونی، تأخیر در اجرای قرارهای کارشناسی و اطلاع دادرسی که با دادرسی منصفانه و وضعیت مطلوب و قابل قبول آن فاصله ایجاد کرده است. بنابراین تحول در ساختار و ترکیب و نحوه فعالیت و عملکرد این مراجع و همچنین تدوین «قانون آیین دادرسی اداری» یک ضرورت اساسی است.

واژگان کلیدی: ناتوانان، حمایت کیفری؛ حمایت قضایی، قانون حمایت از حقوق ناتوانان.

rtajarlou@ut.ac.ir

* استادیار گروه حقوق عمومی دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

** دانشجوی دکتری تخصصی حقوق عمومی، پردیس البرز، البرز، ایران.

raminmorradii1353@gmail.com

مقدمه

مدیر روابط بین مؤدی مالیاتی با دستگاه مالیاتی دولت به گونه‌ای است که به دلیل تعارض منافی که هر یک از آن دو در هنگام تشخیص، تعیین، مطالبه و وصول مالیات احساس می‌کنند، ممکن است بین مؤدی مالیاتی و اداره امور مالیاتی اختلاف ایجاد شود. بنابراین، برای رفع اختلاف و احقاق حقوق دو طرف اختلاف و یا دعوا، باید شیوه و آیین قانونی و حقوقی ویژه‌ای حاکم باشد؛ تا هم تضمین‌کننده حقوق مؤدی مالیاتی و هم تضمین‌کننده حقوق جامعه و حقوق مالیاتی دستگاه مالیات‌ستانی دولت باشد. از سوی دیگر، از آنجا که انجام امور ادارات مالیاتی یا همان دستگاه مالیات‌ستانی دولت با مأموران مالیاتی و دیگر کارکنان دستگاه دولتی تشخیص، تعیین و وصول‌کننده مالیات است و مأموران و مقامات مالیاتی به عنوان کارگزاران دولتی از قدرت و اختیار قانونی به نام «قدرت عمومی مالیاتی» برخوردارند، ممکن است از قدرت و جایگاه عمومی و اداری خود سوءاستفاده کرده، به حقوق مالیاتی دولت و منافع عمومی جامعه و یا به حقوق مؤدیان مالیاتی ضربه و ضرر وارد سازند و به اصطلاح به «فساد اداری» دچار شوند.

همچنین در نقطه مقابل مأموران و مقامات مالیاتی، ممکن است مؤدیان مالیاتی به تخلفات مالیاتی دچار شوند که هدف‌شان کم پرداختن مالیات، پرداختن آن و یا فرار مالیاتی باشد. آیین دادرسی مالیاتی^۱، در واقع ضمانت اجرای قانونی حل و فصل اختلافات مالیاتی و چگونگی کشف، تعقیب، اقامه دعوا و رسیدگی به تخلفات و جرایم و دعاوی مالیاتی می‌باشد (طاهری تاری، ۱۳۹۴، ص. ۱۵۳).

متأسفانه، اصطلاح آیین دادرسی مالیاتی در هیچ‌یک از قوانین ایران مورد اشاره قانون‌گذار مالیاتی قرار نگرفته است. از این رو، تعریف قانونی نیز، از آن تاکنون پیش‌بینی نشده است. تنها، در «دستورالعمل دادرسی مالیاتی» که در بهمن ماه سال ۱۳۸۷ توسط رییس سازمان امور مالیاتی کشور صادر شده است، برای نخستین بار از عبارت «دادرسی مالیاتی» استفاده و آیین دادرسی مالیاتی در آن تعریف شده است.^۲

در مجموع می‌توان آیین دادرسی مالیاتی را این‌گونه تعریف نمود: «مجموعه‌ای از اصول و قواعد حقوقی و مقررات قانونی و اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی است که برای رسیدگی به گزارش‌ها، درخواست‌ها، اعتراض‌ها و حل و فصل اختلافات و دعاوی مربوط به امور مالیاتی در مراجع اداری، انتظامی و قضایی باید

بکارگیری شود» (طاهری تازی، ۱۳۹۴، ص. ۱۵۴). در واقع دادرسی مالیاتی یکی از مسائل و موضوعات مهم حقوق مالیاتی به شمار می‌رود که شامل دو موضوع مهم می‌باشد: موضوع اول، «حل و فصل اختلافات و دعاوی مالیاتی» است و موضوع دوم به مسئله «رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی در امور مالیاتی» برمی‌گردد (رستمی، ۱۳۹۲، ص. ۱۷۰).

دادرسی مالیاتی در ایران در دو مرحله مراجع شبه قضایی و قضایی انجام می‌شود. مراجع شبه قضایی دادرسی مالیاتی عبارتند از هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، شعب شورای عالی مالیاتی و هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم. مراجع قضایی هم برای اشخاص حقیقی و حقوقی حقوق خصوصی، دیوان عدالت اداری و برای دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های عمومی، محاکم عمومی دادگستری هستند (شریعتی، ۱۳۹۸، ص. ۲).

راجع انطباق اصول دادرسی مالیاتی با آموزه‌های فقهی این موضوع قابل ذکر است که مالیات در مفهوم مدرن و امروزی که در علم اقتصاد و حقوق مالیه عمومی مطرح می‌باشد، در مباحث فقهی، با مناقشات و چالش‌های بسیاری بین فقهای اسلامی شیعه از دوره انقلاب مشروطه تا کنون روبه‌رو بوده است. با این حال، از آنجا که دیدگاه فقهای متأخر و معاصر نسبت به مالیات‌های امروزی تحت عنوان «مالیات‌های حکومتی» کم و بیش با تساهل و تسامح و پذیرش نسبی روبه‌رو شده است، تصویب قوانین مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران و تأیید آن‌ها در شورای نگهبان قانون اساسی توسط فقهای عضو آن، از حیث انطباق آن‌ها با موازین اسلام اصول (۴) و (۹۴) و عدم مغایرت آن قوانین با احکام اسلام (اصل ۹۶ ق.۱) اینک از دیدگاه حقوقی کلیه مناقشات و چالش‌های فقهی، برای مراجع دادرسی مالیاتی غیرقابل اعتناء بوده، اصل بر عدم مغایرت قوانین مالیاتی کنونی با موازین شرعی و احکام اسلامی می‌باشد.

اکنون نگارندگان در این مقاله به دنبال پاسخگویی به این سؤال اصلی هستند که دادرسی مالیاتی با مطالعه تطبیقی نظام حقوقی ایران، انگلستان و آموزه‌های فقه امامیه بر چه اصولی استوار است؟ واکاوی اصول دادرسی مالیاتی مؤید رعایت اصول دادرسی عادلانه است؛ با این اوصاف در وهله نخست به شناسایی اصول دادرسی مالیاتی در نظام

حقوقی ایران و سپس مقایسه و تطبیق آن با نظام حقوقی انگلستان و آموزه‌های فقهی خواهیم پرداخت.

۱. اصل محرمانه بودن اطلاعات مؤدیان مالیاتی

حق بر محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی، یکی از اصول مهم حقوق مؤدیان مالیاتی است که در مرحله تشخیص و ممیزی در دادرسی مالیاتی مطرح می‌شود. مطابق این حق مؤدیان مالیاتی باید از نهادهای مالیاتی انتظار داشته باشند که اطلاعات و مدارکی که در فرایند تشخیص و وصول مالیات در اختیار آنها قرار می‌دهند، محرمانه بوده و مأمورین از افشای آن‌ها خودداری کنند.

این حق را با توجه به قدرت و امتیازات ویژه مأمورین و نهادهای مالیاتی در دسترسی به مدارک و دفاتر مؤدیان و ضربات مهلکی که ممکن است از افشای آن‌ها متوجه ایشان شود، باید یکی از مهم‌ترین حقوق در زمینه حقوق مؤدیان مالیاتی به شمار آورد. در بیشتر کشورهای پیشرفته نظیر انگلستان قوانینی در زمینه حق بر داشتن حریم خصوصی وضع شده است که قواعد کلی و خطوط اصلی را ترسیم می‌کند لکن باید گفت که با توجه به اهمیت این امر در بحث مالیات و پیچیده بودن فرایندهای مالیاتی از یک‌سو و ضربات جبران‌ناپذیری که ممکن است یک مؤدی به علت افشای اطلاعات مالیاتی خود متحمل شود از سوی دیگر، باید مواد و مقرره‌های خاصی در قوانین مالیاتی در این ارتباط در نظر گرفت و مسائل مربوطه را به صورت دقیق و جزئی جهت جلوگیری از تفاسیر و برداشت‌های شخصی، بیان کرد (رستمی و بهرامی، ۱۳۹۴، ص. ۶۵۵).

حق بر محرمانه بودن اطلاعات و رازداری از جمله مواردی است که در ایران، هم دارای ریشه‌های کهن و هم دارای ریشه‌های مذهبی و اسلامی بوده و در قرآن و احادیث به آن اشاره‌های فراوانی شده و بر اهمیت آن تأکید شده است. به عنوان مثال امام صادق (علیه‌السلام) می‌فرماید: «محبوب‌ترین و پرهیزگارترین و فقیه‌ترین مردم کسی است که راز نگهدارتر باشد» (کلینی، ۱۳۸۶، ج ۲، ص. ۲۲۳).

امام علی (علیه‌السلام) در نامه خود به مالک اشتر از او می‌خواهد که مسئولان حکومتی را از میان افرادی گزینش کند که هیچگاه در صدد کشف عیوب پنهانی مردم و افشای آن نباشند و می‌فرماید: «تنها خداوند است که در رابطه با لغزش‌های پنهانی مردم

حکم می‌کند» (نهج البلاغه، نامه ۵۳)، بنابراین حاکمیت وظیفه دارد عیوب افراد - اعم از موافق و مخالف سیاسی - را که نمایان نیست، ظاهر و افشا نکند، همچنین در نامه حضرت امیر (علیه السلام) به مالک اشتر آمده است: «همانا در بعضی از مردم بسا عیوبی هست که حاکم برای پوشاندن آنها سزاوارتر است، پس مبادا آنها را ظاهر سازی، آنچه بر تو است، پاک کردن عیب‌های نمایان است. حکم عیوبی که ظاهر نیستند با خداست، تو تا می‌توانی آنها را بپوشان» (نهج البلاغه، نامه ۵۳).

علاوه بر این مقتضای اصل اولی و قاعده آن است که هیچ‌کس بر دیگری ولایت و سلطه ندارد، در حالی که زیر نظر گرفتن امور پنهانی و کاوش و اطلاع از آنها با افشای آن نوعی تعرض و دخالت درباره دیگران است. علاوه بر آن به واسطه تجسس اسرار مردم امنیت و آسایش خاطر از آنان سلب خواهد شد. از این رو اطلاع از اسرار آنها حرمت شرعی و عقلی دارد، ذکر این نکته مفید است که آنچه در امور سیاسی (مربوط به حکومت به آن به عنوان مجوز «تجسس زندگی» انسان‌ها) تمسک می‌شود، فرضیه اهمیت مصلحت نظام و حفظ آن یا حفظ حقوق عامه مردم است. این فرضیه متوقف بر آن است که بسا اسراری در داخل زندگی شخصی افراد وجود داشته باشد که اگر حاکمیت از آنها اطلاع پیدا نکند، نظام اسلامی آسیب ببیند یا حقوق عامه مردم تضییع شود، ولی احتمال آسیب به نظام اسلامی یا تضییع حقوق عامه مردم در فرض عدم بازرسی از وسایل (امور) شخصی یک نفر باید عقلایی و موجه نزد آنان باشد نه صرف یک احتمال ضعیف غیرعقلایی (کرباسیون و رستمی، ۱۳۹۴، صص. ۲۶۵-۲۶۶).

با عطف توجه به این سوابق و مسائل و این امر که اطلاعات مالیاتی جزء اطلاعات شخصی و محرمانه محسوب شده و افشای آنها می‌تواند باعث ورود زیان‌های مادی و معنوی به افراد شود، موضوع محرمانه بودن اطلاعات اشخاص در قوانین ایران و بالتبع قوانین مالیاتی نیز وارد شده است.

قانون‌گذار مالیاتی، در قانون مالیات‌های مستقیم با عطف توجه به اهمیت موضوع حق بر محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی ماده ۲۳۲ قانون را به این امر اختصاص داده است که مطابق آن اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند، محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص

درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربط در حد نیاز خودداری کنند و در صورت افشا طبق ماده ۶۴۸ قانون مجازات اسلامی^۳ با آنها رفتار خواهد شد. ماده ۳۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، حکم ماده مذکور را به مالیات موضوع این قانون نیز تسری داده و حکم این ماده را در مورد این مالیات‌ها نیز ساری و جاری کرده است.

اشکالی که می‌توان به ماده مذکور وارد دانست، کلی‌گویی و عدم اشاره به مصادیق توسط قانون‌گذار ایرانی است. ماده ۲۳۲ افشای اطلاعات مالیاتی را جز در موارد تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربط مجاز نمی‌شمارد اما مشخص نکرده است که این مراجع ذیربط کدام‌ها بوده و اطلاعات مالیاتی چه مواردی هستند و تا چه اندازه و محدوده‌ای می‌توان اطلاعات آنها را در اختیار مراجع ذیربط گذاشت و این در حالی است که قانون‌گذار انگلستان با عطف توجه به اهمیت حق بر محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی و حق بر داشتن حریم خصوصی علاوه بر اینکه مفهوم و مصادیق اطلاعات مؤدیان را روشن کرده و به صورت بسیار دقیق و جزئی مقامات و سازمان‌هایی که حق دسترسی به این اطلاعات را دارند ذکر کرده است.

۲. اصل علنی بودن دادرسی مالیاتی

مفهوم «علنی بودن» دادرسی علنی بودن وضعیتی است که طی آن جلسات رسیدگی به اتهام متهم، بدون ایجاد مانع بر سر راه حضور افراد عادی و رسانه‌ها تشکیل شود (حاجی پور کندرود؛ هاشمی و یآوری، ۱۳۹۷، ص. ۱۹۱) باید توجه داشت که اصل علنی بودن دادرسی در فقه شیعه نیز دارای وجاهت است و با قضای اسلامی نیز سازگار به نظر می‌رسد (خالقی، ۱۳۸۳، ص. ۳۸).

از شاخصه‌های عدالت قضایی امام علی (علیه‌السلام) علنی بودن محاکمات است. در سیره عملی آن حضرت قضاوت در مسجد بود و ایشان در مسجد کوفه جایگاهی داشت به نام «دکه القضاء»، رسول گرامی اسلام (صلی‌الله‌علیه‌وآله‌وسلم) به حضرت علی (علیه‌السلام) هنگامی که وی را برای امر قضاوت به سرزمین یمن اعزام داشتند فرمودند: «إذا حضر خصمان بین یدیک فلا تقض الا حدما حتی تسمع کلام الآخر...» (قاسمی، ۱۴۱۱ق، ج ۲، ص. ۹۳)؛ این امر بیانگر پذیرش اصل تناظر (السان و ضرونی، ۱۳۹۷، ص. ۸۹) که از آثار علنی بودن دادرسی است می‌باشد از طرفی بیان دلایل در دادرسی اسلامی

باید به صورت شفاهی انجام پذیرد تا طرفین قادر به دفاع باشند، در جرایم مربوط به حق الناس رسیدگی با وجود شرایطی ممکن است به صورت غیابی برگزار شود اما در جرایم مربوط به حق الله رسیدگی به صورت غیابی ممنوع است زیرا اصل بر رسیدگی و فصل خصومت به صورت حضوری و شفاهی می باشد و جواز محاکمه غیابی، امری استثنایی و استثناء بر اصل است (زراعت و احمدی، ۱۳۹۳، ص. ۱۲۲)؛ سیره عقلا و حکم عقل برگزارای دادرسی به صورت علنی را تأیید می کند و بر اساس قاعده «اکل ما حکم به العقل حکم به الشرع» مجوز محاکمات علنی در اسلام ثابت می شود. ضمن اینکه سیره عملی پیامبر اسلام (صلی الله علیه و آله وسلم) و ائمه (علیهم السلام) ما بر همین منوال بوده است (زمان زاده بهبهانی؛ رهامی و ناجی زواره، ۱۳۹۷، ص. ۴۷۴).

در حقوق ایران بر اساس اصل ۱۶۵ قانون اساسی «محاکمات، علنی انجام می شود و حضور افراد بلامانع است، مگر آنکه به تشخیص دادگاه علنی بودن آن منافی عفت عمومی یا نظم عمومی باشد یا در دعاوی خصوصی، طرفین دعوا تقاضا کنند که محاکمه علنی نباشد». ماده ۳۵۲ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲ نیز مقرر می کند: «محاکمات دادگاه علنی است، مگر در جرائم قابل گذشت که طرفین یا شاکی، غیرعلنی بودن محاکمه را درخواست کنند».

در دادرسی مالیاتی انگلیس اصل بر علنی بودن است، مگر اینکه قاضی استثنائاً دستور جلسه غیرعلنی و خصوصی را بدهد؛ این اصل با استثنائات آن در بند ۳۲ آیین دادرسی دیوان مالیاتی شناسایی شده است؛ بر اساس این بند «(۲)..... همه استماع ها باید علنی باشد. ممکن است دیوان دستور دهد که یک استماع یا بخشی از آن به طور غیرعلنی (خصوصی) برگزار شود، این در صورتی است که دیوان بررسی کرده و محدودیت در دسترسی عموماً به یک استماع را موجه بداند، موارد استثناء به شرح ذیل می باشد:

الف. در تضاد با نظم عمومی یا امنیت ملی؛

ب. به منظور حمایت از حقوق اشخاص و در جهت احترام به حریم خصوصی و زندگی خانوادگی افراد؛

ج. به منظور حفظ محرمانگی اطلاعات حساس (و مهم)؛

د. به منظور جلوگیری از آسیب جدی به منافع عمومی؛

هـ در جهت مصالح مربوط به عدالت...

همچنین، «در جایی که بخشی از استماع یا تمام آن به صورت خصوصی برگزار خواهد شد، دیوان باید تعیین کند که چه کسانی مجاز به حضور در تمام استماع یا قسمتی از آن هستند...». اصل علنی بودن در دیوان‌های عالی نیز به عنوان یک اصل مهم رسیدگی مورد شناسایی قرار گرفته است. در این باره بند ۳۷ آیین دادرسی اصل علنی بودن را در رسیدگی‌ها لازم دانسته و مقررات مشابهی هم در خصوص شناسایی اصل علنی بودن و هم در خصوص استثناهای آن مقرر کرده است (رستمی و کاظمی، ۱۳۹۸، صص. ۱۰۸۳-۱۰۸۴).

در نظام حقوقی ایران، در هیچ‌یک از دادرسی‌ها و رسیدگی‌های مالیاتی اصل علنی بودن شناسایی نشده است. در قانون مالیات‌های مستقیم و دستورالعمل دادرسی مالیاتی نیز اصولاً ذکری از اصل علنی بودن رسیدگی به میان نیامده است. بند و دستورالعمل مقرر می‌کند: «اشخاص مجاز به حضور در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی عبارت‌اند از: شخص مؤدی (در مورد اشخاص حقوقی صاحبان امضاء مجاز با ارائه تصویر آخرین روزنامه رسمی)، وکیل مؤدی با ارائه وکالت‌نامه رسمی، وراث، کارمند حقوق‌بگیر اشخاص حقوقی با همراه وکیل مؤدی با ارائه وکالت‌نامه رسمی، وراث، کارمند حقوق‌بگیر اشخاص حقوقی با همراه داشتن معرفی‌نامه از شخص حقوقی با تأیید واحد مالیاتی مربوط (با ارائه مدارک جهت تشخیص هویت نامبردگان)»، بنابراین علنی بودن دادرسی مالیاتی و امکان حضور افرادی غیر از طرفین اختلاف مالیاتی در نظام حقوقی ایران ممتنع است. به نظر می‌رسد که قانونگذار ایران اصل علنی بودن را تنها در «دادگاه‌ها» مورد پذیرش قرار داده و در خصوص رسیدگی در «مراجع اختصاصی اداری» مانند هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی قائل به تسری اصل علنی بودن نیست؛ زیرا در نظام دادرسی مالیاتی ایران در شعب شورا، هیأت ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م. و شعب دیوان عدالت، رسیدگی غیرحضوری است که هم علنی بودن دادرسی مالیاتی و هم اصل توافقی دادرسی مالیاتی را مخدوش می‌سازد.

۳. اصل بر آمره بودن قواعد آیین دادرسی مالیاتی

قوانین مربوط به آیین دادرسی مالیاتی، به دلیل اهمیت ویژه‌ای که در برقراری «نظم عمومی

مالیاتی»، رعایت حقوق متقابل دولت و مؤدیان مالیاتی و تحقق عدالت مالیاتی دارد، از نظر درجه اجبار و الزام قوانین، در دسته «قوانین امری» به شمار می‌آید. پیامد حقوقی امری شناختن قوانین آیین دادرسی مالیاتی این است که دو طرف اختلاف و یا دعوای مالیاتی نمی‌توانند بر خلاف آنچه قانون‌گذار در رابطه با رفع اختلاف و یا رسیدگی به دعوای مالیاتی پیش‌بینی کرده است، توافق و تراضی کنند. به همین دلیل، مراجع دادرسی مالیاتی نمی‌توانند به قراردادهای مورد استناد مؤدی مالیاتی که مخالف قوانین امری باشد، ترتیب اثر بدهند. چرا که از دیدگاه حقوقی، قراردادهای مخالف قوانین امری، از حیث اینکه نظم عمومی را خدشه وارد می‌سازند، باطل به شمار می‌آیند (ساکت، ۱۳۸۷، ص. ۳۸۳).

در حقوق مالیاتی ایران و حقوق مربوط به آیین دادرسی‌ها، قوانین و مقررات مربوط به ساختار و سازمان اداری و تشکیلات مراجع دادرسی مالیاتی، اعم از دادرسی اداری و دادرسی قضایی مالیاتی در دسته قوانین آمره به شمار می‌آیند (طاهری تاری، ۱۳۹۴، صص. ۱۶۱-۱۶۲)؛ برای نمونه، هنگامی که در ماده ۲۴۴ ق.م.م. مقرر گردیده که هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر (نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، یک نفر قاضی و یک نفر نماینده مؤدی) تشکیل و جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی اکثریت اعضاء مناط اعتبار قانونی است. مأمور اداره امور مالیاتی و مؤدی مالیاتی به عنوان طرفین اختلاف نمی‌توانند حتی، با توافق و تراضی خود، به رأی اقلیت اعضاء هیأت حل اختلاف مالیاتی عمل کنند و آن را اجراء نمایند. چرا که، منطوق ماده ۲۴۴ ق.م.م. تنها به رأی اکثریت اعضاء اعتبار قانونی داده است و یا چنانچه رأی هیأت، تنها با حضور یک نفر از اعضاء هیأت صادر گردد، چنین رأیی نیز، به دلیل تخلف از قانون امری فاقد اعتبار قانونی است و برای مؤدی مالیاتی و مأمور مالیاتی لازم‌الاتباع و لازم‌الاجراء قانوناً شناخته نمی‌شود.

۴. اصل پژوهش خواهی آرای محاکم دادرسی مالیاتی

«پژوهش» یا «تجدیدنظرخواهی» یا «استیناف» یا «اعتراض» نام‌های مترادف درخواست عادی اعتراض به آراء به کار می‌روند؛ این اعتراض نسبت به رأی که از دادگاه بدوی صادر شده تا دعوا دوباره در دادگاهی بالاتر مورد رسیدگی قرار گیرد؛ با این هدف که حکم بدوی نقض یا تعدیل شود؛ ادعای متقاضی، آن است که رأی بدوی بر خلاف

حقیقت و عدالت صادر شده نه به این معنا که قاضی بدوی عمداً چنین رأی صادر کرده بلکه ممکن است قاضی دچار خطا شده باشد (زراعت، ۱۳۹۴، ص. ۳۹۸)؛ قانون‌گذار برای اطمینان از صحت رأی و نزدیک کردن حقیقت قضایی به حقیقت واقعی، چنین اجازه‌ای به اشخاص ذی‌نفع حق داده است؛ البته اعتراض به آراء شریطی دارد که در قانون بیان شده و هر کس قصد اعتراض به آراء را دارد باید در چارچوب مقررات قانونی اقدام کند. تعاریف زیادی برای پژوهش‌خواهی ارائه شده از جمله اینکه: «پژوهش‌خواهی، مجموعه‌ای از اقدامات است که با هدف طرح مجدد دعوا نزد قضات دیگر صورت می‌گیرد برای اینکه صحت رأی بدوی مورد ارزیابی قرار گرفته و ابطال یا تعدیل گردد» (Merle, Vitu and Traile, 1979, p. 656).

در الگوی انگلیسی دادرسی اداری، بر نظام وحدت دادگاه‌های اداری و قضایی پافشاری می‌شود (طباطبایی مؤتمنی، ۱۳۹۷، ص. ۴۷۴)؛ با این حال، دادگاه‌ها و دیوان‌های اداری از اهمیت ویژه‌ای در حقوق اداری انگلستان برای حل و فصل اختلافات و یا تصمیم‌گیری‌های اداری برخوردارند (طباطبایی مؤتمنی، ۱۳۸۷، ص. ۴۹).

کلیه شکایات و اعتراضات مؤدیان حقیقی و حقوقی از اداره گمرکات و مالیات بریتانیا در زمینه انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در دایره مالیاتی مستقل از اداره مذکور قابل طرح است. دایره مالیات، کارگروه‌های مختلفی دارد که اعضای آنها از تخصص‌های گوناگونی برخوردارند و اعتراض مؤدی با توجه به موضوع و ماهیت آن در یکی از کارگروه‌ها مطرح و مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. هر یک از این کارگروه‌ها متشکل از قضات ذی‌صلاح و کارشناسان فنی است. رسیدگی به اعتراضات مؤدیان در ساختمان متعلق به هیأت داوری بریتانیا انجام می‌شود و ربطی به اداره گمرکات و مالیات ندارد. قضات دایره مالیات به دامنه وسیعی از اختلافات مالیاتی رسیدگی می‌کنند. دادخواست مؤدیان معترض اکثراً به صورت شفاهی ارائه می‌شود، ولی در برخی موارد نیز به تشخیص قضات، دادخواست کتبی دریافت شده و مرحله شفاهی حذف می‌شود. استماع شکایات توسط یک قاضی و یک کارشناس فنی انجام می‌شود. البته برخی از کارشناسان، دوره‌های آموزشی حقوق و قضا را طی کرده و مجوز استماع اعتراضات مؤدیان به تنهایی یا به اتفاق یک کارشناس دیگر را دریافت نموده‌اند. مؤدیانی که نسبت به تصمیمات و آرای هیأت داوری بدوی اعتراض داشته باشند، می‌توانند به هیأت داوری عالی شکایت

کنند. قضات این هیأت به همراه یک نفر متخصص امور مالیاتی رأی صادر می‌کنند. نکته مهم اینکه هیأت فقط با اعتراض مؤدی وارد موضوعات مالیاتی نمی‌شود، بلکه بدون وجود دادخواست از طرف مؤدیان و بنا به درخواست هیأت داوری بدوی یا صلاحدید هیأت داوری عالی در موضوعات مالیاتی نیز می‌تواند رأی صادر کند. هر دو هیأت داوری بدوی و عالی جزء قوه قضاییه بریتانیا هستند (منصوریان و چشم بیات، ۱۳۹۲، صص. ۱۲۰-۱۲۱).

امروزه، در انگلستان، دیوان‌های ویژه تخصصی مالیاتی با توجه به نوع مالیات تأسیس شده‌اند که به اعتراضات و شکایات مالیاتی به صورت فنی و تخصصی رسیدگی می‌کنند (Bentley, 2007, p. 39)؛ مانند «داوران رسیدگی به معافیت‌های مالیاتی آموزش صنعتی»، «دیوان رسیدگی به شکایات مالیات بر شرط‌بندی^۱»، «دیوان عوارض و مالیات بر ارزش افزوده ۱۰۵»، «کمسیون‌های ویژه مالیات بر درآمد^۲» (Drewry, 2009, p. 45). همه این دیوان‌هایی که به موجب قانون دیوان‌ها، دادگاه‌ها و اجرای احکام مصوب ۲۰۰۷ تأسیس شده‌اند، در یک ساختار نوین و یکسان سطح‌بندی شده است (Thuronyi, 2003, p. 61).

بر خلاف مفاد مواد (۲۴۷)، (۲۴۸) ق.م.م. ایران، که مأمور مالیاتی ذی‌ربط نیز می‌تواند نسبت به رأی هیأت بدوی حل اختلاف مالیاتی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر اعتراض کند و یا از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به شورای عالی مالیاتی اعتراض خود را اعلام دارد؛ در حقوق مالیاتی انگلستان؛ نه تنها با اعتراض مؤدی مالیاتی است که «هیأت داوری عالی» می‌تواند نسبت به یک امر مالیاتی وارد رسیدگی شود؛ بلکه، بدون اعتراض نوشتاری و یا شنیداری مؤدی و تنها با درخواست هیأت داوری بدوی و یا حتی، با تشخیص و احراز صلاحدید، «هیأت داوری عالی» در موضوعات مالیاتی می‌تواند وارد رسیدگی شود و رأی صادر نماید. نکته‌ای که نباید فراموش کرد این است که با توجه به نظام یگانگی دادرسی‌های اداری در حقوق اداری و حقوق مالیاتی انگلستان، چه هیأت داوری بدوی و چه هیأت داوری عالی، از زیرشاخه‌های قوه قضاییه انگلستان به شمار می‌آیند.

۵. اصل ترافیعی بودن در دادرسی مالیاتی

اصل ترافیعی بودن در دادرسی مالیاتی این اقتضاء را دارد که وکلای اصحاب دعوا یا خود اصحاب دعوی از اوقات دادرسی آگاه شده و حرف‌هایشان شنیده شود، به این صورت که به هر یک فرصت و امکان دفاع داده شود که از یک سو ادعاهای خود را مطرح کنند و از سوی دیگر، از ادعاها و استدلال‌های رقیب آگاه شوند و به آنها پاسخ دهند (شمس، ۱۳۹۸، ج ۲: ۷۸)، اجرای این اصل مستلزم فراهم کردن ابزارها و برابرسازی امکانات برای طرفین دعواست و اجرا و نظارت بر اعمال آن از وظایف دولت محسوب می‌شود. حفظ حقوق طرفین اختلاف مالیاتی و ایجاد اطمینان و اعتماد عمومی نسبت به نظام مالیاتی و اعمال تضمینات دادرسی عادلانه مالیاتی از جمله وظایف این مراجع محسوب می‌گردند؛ آیین دادرسی مالیاتی به رغم اهمیت بسیار در قوانین مالیاتی فاقد جایگاه مناسب قانونی است؛ موارد کلی و عام پیرامون مراجع رسیدگی به اختلافات و رسیدگی در مواد ۲۰۳ الی ۲۱۶ و ۲۴۴ الی ۲۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم قید گردیده است؛ لکن موارد متعددی در خصوص اعتراض، وکالت، تعیین وقت رسیدگی قرارهای رسیدگی، شرایط و کیفیات صدور رأی در دستورالعمل جداگانه‌ای مورد نظر قرار گرفته که از نظر تضمین‌های لازم دادرسی مالیاتی، فاقد جایگاه ارزش قانونی می‌باشد (احمدی موسوی، ولیدی و نجفی توانا، ۱۳۹۵: ۴۵).

۵-۱. امکان ارائه «دلایل» و «مستندات» در دادرسی مالیاتی

یکی از جنبه‌های اصل ترافیعی بودن؛ پیش‌بینی امکان ارائه دلایل و مدارک به مراجع دادرسی مالیاتی است؛ امکان ارائه دلایل و مستندات در واقع نوعی ابزار برای دفاع مؤدی از حقوق خویش است. در انگلستان بر اساس بند ۱۳ آیین دادرسی دیوان مالیاتی، ارسال و تحویل اسناد و مدارک از مهم‌ترین حقوق مؤدیان محسوب می‌شود. بر اساس این بند، مؤدیان می‌توانند مدارک و ادله خود را به روش‌های گوناگون از جمله به روش دستی، از طریق پست، ایمیل و مانند آن‌ها به دیوان تحویل دهند. علاوه بر این بند ۱۵ با عنوان ادله و تحویل آنها مقررات بسیار مفصلی در خصوص ارائه ادله، مدارک و اسناد به دیوان بیان کرده است. تنوع روش‌ها در این زمینه از جمله نقاط قوت دادرسی مالیاتی انگلستان است.

در حقوق ایران نیز امکان ارائه دلایل و مستندات توسط مؤدی پیش‌بینی شده است. این موضوع هم در ارتباط با هیأت‌های حل اختلاف و هم در ارتباط با هیأت مکرر موضوع ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم و شورای عالی مالیاتی شناسایی شده و جزو مواردی است که به صراحت در خود قانون مورد تأکید قانون‌گذار است. بر اساس بخشی از ماده ۲۳۸ (اصلاحی ۱۳۸۰) «در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود. چنانچه مودی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول مربوط و مؤدی خواهد رسید و هر گاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید». همچنین، ماده ۲۵۱ در خصوص امکان ارائه مستندات به شورای عالی مالیاتی مقرر می‌کند: «مؤدی با اداره امور مالیاتی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی» به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی را درخواست‌کننده در نهایت در ماده ۲۵۱ مکرر نیز امکان ارائه مدارک دلایل کافی» تصریح شده است.

۲-۵. استفاده از وکیل و نمایندگی حرفه‌ای در دادرسی مالیاتی

استفاده از وکیل و نمایندگی حرفه‌ای بر اساس بند ۶ منشور مودیان مالیاتی با عنوان «حق داشتن نمایندگی و مشاوره» مودیان حق دارند تا از طریق نمایندگان خود اعم از مدیر شخصیت حقوقی، نماینده، حسابدار یا وکیل در فرایند مالیات شرکت کرده و اظهارنظر کنند، پس «شما حق دارید مدیر، نماینده، حسابدار و یا وکیل معرفی نمایید...» (رستمی و کاظمی، ۱۳۹۸، ص. ۱۰۷۶).

در انگلیس، علاوه بر اینکه حق داشتن نمایندگی حقوقی بدون هر گونه محدودیتی در

انواع دادرسی‌ها امکان‌پذیر است، استفاده از نماینده حرفه‌ای نیز به رسمیت شناخته شده است. هر یک از طرفین دعوا دارای این حق قانونی نیز هستند که به کمک یک شخص دیگر برای مشورت گرفتن و یادداشت برداشتن استفاده کنند (هداوند، ۱۳۹۸، ج ۲، ص. ۵۸۸).

مقایسه حق استفاده از نماینده به معنای عام آن، در دادرسی مالیاتی در کشور گویای این است که با توجه به تنوع عناوین و مصادیق شناسایی شده در دادرسی مالیاتی انگلیس باید گفت، اگرچه این حق در دادرسی مالیاتی ایران پیش‌بینی و شناسایی شده است، استفاده از نمایندگی حرفه‌ای مانند آنچه در دادرسی مالیاتی انگلیس وجود دارد، در نظام حقوقی ایران کاملاً موجود نیست؛ به این صورت که علاوه بر استفاده از وکیل حقوقی می‌توان از مدیر شخص حقوقی به عنوان نماینده، حسابدار یا هر شخص مطلع دیگر اعم از کارشناس و حتی شخص مطلع که فاقد هر یک از این عناوین باشد، در دادرسی مالیاتی استفاده کرد و صرفاً با تأسیس نهاد «جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران» به موجب ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ امکان حضور مشاور مالیاتی در مراجع ذی‌ربط دولتی از جمله مراجع دادرسی مالیاتی فراهم شده و همچنین طبق بند و دستورالعمل در مورد اشخاص حقوقی، حضور صاحبان امضاء مجاز (از جمله مدیر) با ارائه تصویر آخرین روزنامه رسمی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مجاز شناخته شده است.

۵-۳. اصل بر حضوری و شفاهی بودن دادرسی مالیاتی

در انگلستان اصل بر حضوری و شفاهی بودن استماع است و جز در موارد معدود بیشتر پرونده‌ها با حضور مؤدی و با در نظر گرفتن توضیحات شفاهی رسیدگی می‌شوند، این موضوع در مقایسه با دادرسی‌های مالیاتی ایران که استماع بدون حضور مؤدی انجام می‌گیرد، تفاوت آشکار در نظام حقوقی را نشان می‌دهد (رستمی و کاظمی، ۱۳۹۸، ص. ۱۰۷۹).

بر اساس ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی، ۱۳۸۰): «وقت رسیدگی هیأت حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده، جهت حضور مؤدی یا نماینده مؤدی و نیز اعزام نماینده اداره امور مالیاتی باید به آن‌ها ابلاغ گردد. فاصله تاریخ ابلاغ و روز

تشکیل جلسه هیأت نباید کمتر از ده روز باشد مگر به درخواست مؤدی و موافقت واحد مربوط...». اگرچه در این ماده حضور مؤدی در جلسات رسیدگی به اختلافات مالیاتی به رسمیت شناخته شده، اما به دلایلی این حق حضور با محدودیت‌های بسیاری روبه‌روست و عملاً این حق را تضعیف می‌کند، چرا که تبصره ماده مقرر می‌کند «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 رسیدگی، اگرچه پیش‌بینی شده، اما در هیچ‌کدام از مراجع اداری حضور مؤدی اجباری نیست و مانع از رسیدگی هیأت و صدور رأی نخواهد بود و این مخالف اصل حق دفاع است (خسروی، ۱۳۸۸، ص. ۱۶۱) و از این منظر انتقاد جدی به نظام حقوقی ایران وارد است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در آیین دادرسی مالیاتی، تا آنجا که امکان دارد باید استناد و اجرای قوانین مدونه را در اولویت قرار داد و تنها در مواردی که قانون کاستی دارد و یا قانون وجود ندارد، از منابع فقهی و فتاوی فقها برای تکمیل و تکمیل در دادرسی و احقاق حق، بهره‌گیری کرد و بین حقوق مالیاتی در مفهوم مدرن آن با فقه اسلامی و موازین و قواعد شرع اسلام هم‌زیستی ایجاد کرد. هیچ‌یک از این دو منبع حقوق نباید در اندیشه‌ی حذف دیگری باشد. چرا که، آرمان نهایی هر دو حقوق و فقه؛ تحقق عدالت در دادرسی‌های گوناگون اداری و قضایی می‌باشد.

دادرسی مالیاتی در کشور انگلستان هم از نظر شکلی و هم از نظر آیینی کاملاً برون‌سازمانی و زیر نظر قوه قضاییه می‌باشد ولی دادرسی مالیاتی در کشور ایران هم درون‌سازمانی و هم برون‌سازمانی است و مرجع برون‌سازمانی زیر نظر قوه قضائیه است. علی‌رغم پیش‌بینی مراحل و مراجع متعدد برای دادرسی مالیاتی، به دلیل ضعف‌ها و نارسایی‌های قانونی و اجرایی نظیر محدودیت‌های حق دادخواهی، عدم استقلال و بی‌طرفی اکثریت مراجع مذکوره مشکلات مربوط به علنی و حضوری نبودن دادرسی و اطاله دادرسی هنوز با دادرسی عادلانه فاصله زیادی داریم.

از چالش‌های موجود در آیین دادرسی مالیاتی، نقص در دادرسی مالیاتی به لحاظ

وجود وابستگی مقامات به دولت و سازمان امور مالیاتی و نیز عدم تخصص کافی مقامات رسیدگی کننده در هیأت رسیدگی کننده می‌باشد؛ ارتباط و انتصاب دو نفر از سه نفر عضو هیأت رسیدگی کننده به اختلافات از سوی سازمان امور مالیاتی، عدالت و رسیدگی منصفانه را دچار مشکل و ایراد اساسی می‌نماید، علاوه بر این، ابهام در مرجع کشف جرایم مالیاتی، عدم تعیین مدت و مهلت مناسب در رسیدگی‌ها و وجود کاستی‌های متعدد در رعایت حقوق مؤدیان از جمله فقدان جایگاه مناسب و مشخص قانونی در تضمین حقوق مؤدیان مالیاتی، بی‌توجهی به آموزش مؤدیان مالیاتی و وجود کاستی‌های متعدد در حمایت از حقوق مؤدیان در برابر نهادهای اداری و قضایی و از جمله حق انتخاب وکیل و مشاور مالیاتی به عنوان چالشی مهم در آیین دادرسی مالیاتی محسوب می‌گردد.

امید است در اصلاحیه بعدی قانون مالیات‌های مستقیم با پیش‌بینی استقلال بخش دادرسی مالیاتی از بخش تشخیص (اصل استقلال هم شامل استقلال ساختاری و هم شامل استقلال آیینی مرجع دادرسی است که از اصول اساسی دادرسی منصفانه نیز می‌باشد)، شفاف‌سازی فرایندهای دادرسی مالیاتی، استاندارد نمودن روش‌های اجرایی، نظام‌مند نمودن روش‌های رسیدگی در مراجع حل اختلاف مالیاتی، افزایش هزینه اعتراض به ویژه برای مودیانی که به قصد تطویل در پرداخت مالیات اعتراض می‌نمایند و تهیه دستورالعمل‌های مورد نیاز و نیز تغییر روش‌های اجرایی منسوخ، گامی در جهت اجرای دادرسی عادلانه مالیاتی برداشته شود. بدیهی است استفاده از تجارب اجرایی کشور انگلستان می‌تواند ما را در نیل به این مهم کمک نماید.

یادداشت‌ها

1. Procedural Tax Law

۲. در بخش تعاریف دستورالعمل یاد شده، از دادرسی مالیاتی به شرح زیر تعریف ارائه شده است: دستورالعمل دادرسی مالیاتی عبارت است از مجموعه اصول و مقرراتی که در فرایند رسیدگی به اختلافات مالیاتی می‌باید توسط مراجع حل اختلاف مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد. این دستورالعمل بیان‌کننده نحوه انجام وظایف نمایندگان عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۴، ۲۱۶، ۳۷ و... نیز رؤسای امور مالیاتی در رسیدگی به اختلافات مالیاتی و یا حل و فصل پرونده‌های مالیاتی و همچنین تکالیف مقرر برای مؤدیان مالیاتی خواهد بود.

۳. ماده ۶۴۸ قانون مجازات اسلامی بخش تعزیرات مصوب ۱۳۷۵ مقرر شده است: «اطباء و جراحان و ماماها و داروفروشان و کلیه کسانی که به مناسبت شغل یا حرفه خود محرم اسرار می‌شوند هر گاه در غیر از موارد قانونی، اسرار مردم را افشا کنند به سه ماه و یک روز تا یک سال حبس و یا به یک میلیون و پانصد هزار تا شش میلیون ریال جزای نقدی محکوم می‌شوند».

۴. دادگاه‌های اختصاصی اداری و هیأت‌های حل اختلاف، مراجعی هستند که به موجب قوانین خاص در خارج از سازمان قضایی کشور ولی در رابطه با وظایف مختلف اداری و اجرایی دولت، در سازمان‌های دولتی و عمومی تشکیل می‌شوند. وظایف آنها رسیدگی به اختلافات و شکایاتی است که معمولاً در اجرای قوانینی مانند قانون شهرداری‌ها، قانون کار، قانون مالیات برآمد، قانون اراضی شهری، بین دولت و نهادهای عمومی از یک طرف و افراد از طرف دیگر، به وجود می‌آید. اعضای مراجع مزبور معمولاً از بین کارمندان مجرب و بصیر وزارتخانه‌ها و مؤسسات و سازمان‌های عمومی معین می‌شوند و وزیران و سرپرستان دستگاه‌های مزبور در انتخاب آنها آزادی عمل زیادی دارند (هداوند و آقای طوق، ۱۳۹۶، ص. ۳۱)؛ امروزه در کشور انگلستان که تمام دعاوی در صلاحیت محاکم عمومی است، ضرورت اقتصادی و اجتماعی باعث شده است که بر خلاف متن و اصول حقوق انگلوساکسن، به بسیاری از دعاوی و اختلافات بین افراد و گروه‌های اقتصادی و نیز دعاوی افراد و مقامات دولتی، در دادگاه‌ها و کمیسیون‌های اداری رسیدگی شود.

5. Industrial Trainig Levy Exemption Referess

6. Betting Levy Appeal Tribunal

7. Value Added Tax(VAT) And Duties Tribunal

8. Special Commissioners Of Income Tax

کتابنامه

۱. احمدی موسوی، سیدمهدی؛ ولیدی، محمد صالح و نجفی توانا، علی (۱۳۹۵). «آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها». *مجله حقوقی دادگستری*، (۹۶)، زمستان.
۲. السان، مصطفی و ضرونی، داریوش (۱۳۹۷). «جایگاه اصل تناظر و حق تجدیدنظرخواهی در نظام دادرسی مالیاتی ایران». *پژوهشنامه مالیات*، (۳۹).
۳. حاجی پور کندرود، علی؛ هاشمی، سیدمحمد و یآوری، اسدالله (۱۳۹۷). «مطالعه تطبیقی مفهوم و الزامات علنی بودن دادرسی کیفری در حقوق ایران و موازین بین‌المللی». *فصلنامه مطالعات حقوق تطبیقی*، (۱)۹.
۴. خالقی، علی (۱۳۸۳). «اصل علنی بودن دادرسی در پرتو اسناد بین‌المللی و حقوق داخلی». *مجله پژوهش‌های حقوقی*، سال سوم، (۵).
۵. خسروی، احمد (۱۳۸۸). *جایگاه اصل دادرسی عادلانه در حل اختلاف مالیاتی*. (پایان‌نامه کارشناسی ارشد). رشته حقوق عمومی، دانشگاه علامه طباطبایی.
۶. رستمی، ولی (۱۳۹۲). *مالیه عمومی*. تهران: بنیاد حقوقی میزان.
۷. رستمی، ولی و بهرامی، مهدی (۱۳۹۴). «مطالعه تطبیقی حق بر محرمانه بودن اطلاعات مؤدیان مالیاتی در ایران و آمریکا»، در *تکاپوی حقوق عمومی: مجموعه مقالات سلسله نشست‌های تازه‌های حقوق عمومی*، به کوشش دکتر علی اکبر گرجی از ندریانی، تهران: انتشارات گنج دانش.
۸. رستمی، ولی و کاظمی، داود (۱۳۹۸). «ارزیابی اصول «حق دفاع» و «علنی بودن» دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلیس». *فصلنامه مطالعات حقوق عمومی*، (۴)۴۹.
۹. زراعت، عباس (۱۳۹۴). *آیین دادرسی کیفری*. تهران: انتشارات میزان.
۱۰. زراعت، عباس و احمدی، انور (۱۳۹۳). «مبانی و آثار اصل حضوری بودن فرایند دادرسی کیفری». *پژوهشنامه حقوق کیفری*، سال پنجم، (۲).
۱۱. زمان‌زاده بهبهانی، مه‌ری؛ رهامی، محسن و ناجی‌زواره، مرتضی (۱۳۹۷). «واکاوی جایگاه اصول دادرسی عادلانه در فقه امامیه». *دوفصلنامه علمی پژوهشی پژوهشنامه حقوق اسلامی*، سال نوزدهم، (۲).
۱۲. ساکت، محمدحسین (۱۳۸۷). *حقوق شناسی*. تهران: انتشارات ثالث.
۱۳. شریعتی، محسن (۱۳۹۸). *بررسی دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران بر اساس اصول*

- دادرسی منصفانه. (رساله دکتری). رشته حقوق عمومی، دانشگاه علامه طباطبایی.
۱۴. شمس، عبدالله (۱۳۹۸). آیین دادرسی مدنی (دوره بنیادین). تهران: انتشارات دراک.
۱۵. طاهری تازی، میرمحسن (۱۳۹۴). آیین دادرسی مالیاتی (مبانی حقوقی اختلاف، دادخواهی و دادرسی مالیاتی). تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی (شهر دانش).
۱۶. طباطبایی مؤتمنی، منوچهر (۱۳۸۷). حقوق اداری تطبیقی؛ حاکمیت قانون و دادرسی اداری تطبیقی در چند کشور بزرگ. تهران: انتشارات سمت.
۱۷. طباطبایی مؤتمنی، منوچهر (۱۳۹۷). حقوق اداری. تهران: انتشارات سمت.
۱۸. علی ابن ابی طالب، امام اول (۱۴۰۷ق). نهج البلاغه، شریف رضی، مصحح: صالح صبحی، قم: دارالهجره.
۱۹. قاسمی، ظاهر (۱۴۱۱ق). النظام الحكم فی الشریعه و التاریخ. بیروت: دارالنفاس.
۲۰. کرباسیون، محمدعلی و رستمی، ولی (۱۳۹۴). «حقوق مؤدیان مالیاتی از منظر فقه امامیه در فرایند تشخیص و وصول مالیات». فقه و مبانی حقوق اسلامی، ۴۸ (۲).
۲۱. کلینی، محمد بن یعقوب (۱۳۸۶). الکافی. بی‌جا: نشر اسوه.
۲۲. منصوریان، ناصر و چشم بیات، بهرام (۱۳۹۲). «تحلیل حقوقی تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی». پژوهشنامه مالیات، (۱۹).
۲۳. هداوند، مهدی (۱۳۹۸). حقوق اداری تطبیقی. تهران: انتشارات سمت.
۲۴. هداوند، مهدی و آقایی طوق، مسلم (۱۳۹۶). دادگاه‌های اختصاصی اداری در پرتو اصول و آیین‌های دادرسی منصفانه (حقوق ایران و مطالعه تطبیقی). تهران: انتشارات خرسندی.
25. Bentley, Duncan (2007). *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*. Kluwer Law International Press, first edition.
26. Drewry, Gavin (2009). "The Judicialisation of Administrative from Hewart to Leggatt". *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, NO. 28E Si, pp. 45- 64.
27. Merle. R.; Vitu, A.; Traile I. and Vitu, A. (1979). *Traité de droit criminal, procedure penale*. paris: cujas.
28. Thuronyi, Victor (2003). *Comparative Tax Law*. International Monetary Fund (IMF), Kluwer Law International Press, first edition.

