

بایسته‌های رسیدگی شورای عالی مالیاتی در مقام رسیدگی به اعتراض به آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی

آیت مولائی*^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۰۴

نوع مقاله: پژوهشی

DOI: 10.22034/qjplk.2022.1535.1432

چکیده

ماده ۲۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم را باید مهم‌ترین ماده در این قانون دانست که در آن به صلاحیت «شورای عالی مالیاتی» در خصوص «دادرسی شبه قضایی» پرداخته شده است. به این اعتبار، این ماده محوری‌ترین ماده در مورد شأن دادرسی شبه قضایی شورای عالی مالیاتی است. نوشتار حاضر با درک چنین اهمیتی درصدد پاسخ به این سؤال برآمده است که در چارچوب ماده ۲۵۶ چه شاخصه‌هایی برای رسیدگی در شورای عالی مالیاتی پیش‌بینی شده است. در پاسخ به این سؤال، با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی، نتایجی حاصل شد که عبارت است از: اولاً، این ماده دربرگیرنده برخی معیارهای مهم اصول دادرسی منصفانه و اصول حق‌بنیاد است که ضرورت توجه به این ماده را دوچندان می‌سازد؛ ثانیاً، معیارها و ضوابط حاکم بر دادرسی در شورای عالی مالیاتی را می‌توان به سه بخش «مقدماتی» و «رسیدگی» و «اصدار رأی» تقسیم کرد؛ ثالثاً، معیارهای مقرر در این ماده مهم‌ترین شاخص‌هایی هستند که در ترسیم مرزها و محدوده‌های قانونی مربوط به صلاحیت اعضای شعب شورا و حقوق طرفین پرونده نقش دارند؛ رابعاً، منطوق و مفهوم این ماده راجع به جهات اعتراض از آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی متفاوت از سایر مواد مربوط به تجدیدنظرخواهی از آرای هیئت‌های یادشده است و این وضعیت می‌تواند یکی از موجبات سردرگمی در مورد دادرسی نزد شورا باشد. واژگان کلیدی: دادرسی شبه قضایی، شورای عالی مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۲۵۶، معیارهای قانونی

۱. استادیار، گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران (نویسنده مسئول)

* Email: amulaee@tabrizu.ac.ir



مقدمه

امروزه دادرسی «شبه قضایی» هم پای دادرسی «قضایی» در دفاع از حقا و ترسیم مرزها و محدوده‌های مربوط به حقوق و تکالیف قانونی شهروندان نقش اساسی دارد؛ به صورتی که بخش اعظمی از اختلافات اداره با شهروندان در گام نخست توسط این گونه مراجع رسیدگی می‌شود. این گزاره می‌تواند نمودی از اهمیت مراجع شبه قضایی دادرسی در جهان مدرن باشد. در قلمرو حقوق مالی، یکی از فضاهاى مربوط به تداخل احتمالی منافع رقیب حوزه مالیات-ستانی-پردازی است. احتمال حدوث چنین اختلافی موجب شکل‌گیری مراجعی از جنس شبه قضایی در این ساحت شده است. یکی از مهم‌ترین مراجع مربوطه شبه قضایی در روابط دستگاه مالیاتی و مؤدی مالیاتی «شورای عالی مالیاتی» است. اگرچه قانون‌گذار مالیاتی برای این مرجع در ماده ۲۵۵ صلاحیت‌های گوناگونی در نظر گرفته است، در میانه این صلاحیت‌ها، یکی از موارد شایع صلاحیت مربوط به دادرسی شبه قضایی این مرجع است^۱ و به نظر می‌رسد یکی از دلایل شناختگی این مرجع نزد عامه مردم ناشی از همین شأن شورا است که بحث علمی نوشتار حاضر متمرکز بر این جنبه از شورا است. بر اساس شأن رسیدگی شبه قضایی شورا، ماده ۲۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم مهم‌ترین ماده در این قانون است که در آن به صلاحیت شورای عالی مالیاتی در خصوص دادرسی شبه قضایی پرداخته شده است. به این اعتبار، این ماده محوری‌ترین ماده در مورد شأن دادرسی شبه قضایی شورای عالی مالیاتی است. هرچند به یک اعتبار این ماده ادامه منطقی بند ۴ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم و تکمیل‌کننده این بند و به اعتبار دیگر تکرار بخشی از ماده ۲۵۱ همین قانون است، در ادامه خواهیم دید که ماده ۲۵۶ با مواد یادشده تفاوت‌هایی دارد که شایسته توجه است. یکی از وجوه اهمیت نوشتار حاضر نیز از همین‌جا برمی‌خیزد.

در خصوص سابقه تحقیق در این مورد، تا آنجا که نویسنده اطلاع دارد، متن مستقلى که به این ماده پرداخته باشد وجود ندارد و مقاله حاضر با درک اهمیت پرداختن به ماده یادشده نوشته شده است تا از این طریق زوایای گوناگون حقوقی این ماده را روشن سازد. نوشتار حاضر درصدد است به این سؤال پاسخ دهد که در چارچوب ماده ۲۵۶ چه شاخصه‌هایی برای رسیدگی در شورای عالی مالیاتی پیش‌بینی شده است. اهمیت پاسخ به این سؤال زمانی آشکارتر می‌شود که در نظر داشته باشیم این ماده دربرگیرنده شاخص‌های مختلف در دل یک ماده است؛ مقوله‌ای که از دیدگاه اصول و فنون قانون‌گذاری محل تأمل است. زیرا در این ماده «حریم معنایی مواد قانون» (بیگزاده، ۱۳۸۷: ۱۷۲ - ۱۷۴) رعایت نشده است. در واقع،

قانون‌گذار، به سبب ناآشنایی با حریم ماده‌نویسی، موضوعات مختلف را در قالب یک ماده جمع کرده است و این وضعیت می‌تواند موجب سردرگمی ذی‌نفعان و مخاطبان ماده شود که البته پرداختن به جنبه‌های اخیر مجال دیگری می‌طلبد؛ اما به فراخور اقتضا بدان اشاره خواهد شد. در پاسخ به سؤال یادشده با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی و با تکیه بر منطق متن و مدلول ماده تلاش خواهد شد با تکیه بر دانش حقوق عمومی مهم‌ترین معیارها، اصول، ضوابط، و مفروضات قابل استخراج به بحث و فحص گذاشته شود. به نظر می‌رسد با تکیه بر معیارهای مختلف می‌توان اصول و ضوابط و مفروضات مطروحه در درون این ماده را دسته‌بندی کرد. یکی از موارد مهم معیار زمانی دادرسی است که در این نوشتار با تکیه بر این شاخص به تبیین موضوع در سه مرحله مقدماتی و رسیدگی و اصدار رأی پرداخته می‌شود. پایان‌بخش نوشتار نتیجه‌گیری خواهد بود.

۱. مرحله مقدماتی

شورای عالی مالیاتی قدمتی در حدود شش دهه دارد. این نهاد از سال ۱۳۴۲ تا امروز تحولاتی را پشت سر گذارده و در حال حاضر قانون‌گذار مالیاتی صلاحیت‌های مختلفی را برای این ارگان تعریف کرده است (← طاهری تاری، ۱۳۹۴ [ب]: ۱۸۹ - ۱۹۳؛ عبداللهی و مولایی، ۱۴۰۰: ۳۰۷). یکی از این صلاحیت‌ها رسیدگی فرجامی به اختلافات طرفین مالیات است که با مرحله مقدماتی آغاز می‌شود. این مرحله دربرگیرنده آن بازه زمانی است که یکی از طرفین پرونده به رأی صادره از هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی معترض و خواهان تجدیدنظر در آن است. معیارها و اصول و ضوابط قابل استخراج از ماده بدین قرار است:

۱-۱. حق دادخواهی طرفین پرونده نزد شورا

شناسایی حق دادخواهی بنیاد به جریان افتادن دادرسی در شورای عالی مالیاتی است. دادخواهی، به منزله یکی از اصول حق‌بنیاد دادرسی، در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران، به‌ویژه در اصل ۳۴ قانون اساسی، شناسایی شده و در این زمینه محاکم با صلاحیت عام و محاکم با صلاحیت خاص شکل گرفته است تا از رهگذر این مراجع به همه دعاوی رسیدگی شود (آیین‌نگینی، ۱۳۹۸: ۱۸۳). قلمرو چنین حقی بی‌تردید در مورد نهادهای شبه‌قضایی نیز صادق است؛ آن‌سان که در موارد مختلف رویکرد صیانت‌گرایانه شورای نگهبان در مورد «حق دادخواهی» در زمینه آرای صادره از مراجع شبه‌قضایی منعکس شده است (← درویشوند و همکاران، ۱۴۰۰: ۳۴ - ۳۷). مبرهن است که چنین حقی به «اصالت» یا به «وکالت» امکان‌پذیر است و دستورالعمل دادرسی مالیاتی شرایط استفاده از وکیل را، که مضموناً از مقررات مواد ۳۱ تا ۴۷ قانون آیین دادرسی مدنی اخذ شده است، تبیین کرده است (طاهری تاری، ۱۳۹۴ [الف]،

ج ۲: ۴۹). اما، برخلاف دادرسی مدنی، شکایت مؤدی از رأی هیئت نزد شورا موجب توقف اجرای رأی نخواهد شد؛ مگر اینکه در چارچوب ترتیبات مقرر در ماده ۲۵۹ تضمین مناسبی در این خصوص داده باشد (رستمی، ۱۳۹۲: ۱۸۳). در این زمینه، قانون‌گذار مالیاتی، به استناد ماده ۲۵۶، به هر دو طرف دعوا، اهلیت و صلاحیت شکایت نزد شورا را قائل شده است؛ هرچند به این اصل، به نوع دیگر، هم در بند ۴ ماده ۲۵۵ هم در ماده ۲۵۱ اشاره شده است. نکته قابل بیان این است که نظر به اصلاحات سال ۱۴۰۰ در ماده ۲۵۱ از طرف سازمان امور مالیاتی فقط «دادستان انتظامی مالیاتی» به عنوان «پلیس مالیاتی» (← طاهری تاری، ۱۳۹۴ [الف]: ۲۹۲) از چنین صلاحیتی برخوردار است و به‌رغم اصلاح ماده ۲۵۱ مواد مرتبط با آن، مثل ماده ۲۵۶، اصلاح نشده‌اند. از دیدگاه اصول و فنون قانون‌گذاری، یکی از بدسلیقگی‌های قانون‌گذاری در ایران این است که وقتی ماده‌ای اصلاح می‌شود قانون‌گذار زحمت اصلاح مواد مرتبط را، متناسب با ماده اصلاح‌شده، به خود نمی‌دهد. این وضعیت به بغرنج شدن تفسیر مواد قانونی می‌انجامد. البته مکانیسم «تنقیح قوانین» تا حدودی می‌تواند پیامدهای چنین آفتی را تقلیل دهد؛ آن‌سان که این وضعیت نامیمون حقوقی در این ماده مشاهده می‌شود و شایسته است قانون‌گذار مالیاتی مواد مرتبط به یک‌دیگر را متناسب با هم اصلاح کند.

ظهور شورای عالی مالیاتی در نقش دادرس نشان‌دهنده اهمیت این مرجع در منظومه دادرسی شبه‌قضایی است. سؤال این است که اگر خارج از موعد مقرر شکایتی تسلیم شده باشد تکلیف چیست؟ آیا باز هم فضایی برای استماع شکایت باقی می‌ماند؟ در پاسخ باید گفت منطوق قانون راهگشا نیست. به نظر می‌رسد با وحدت ملاک از نظر مشورتی اداره حقوقی قوه قضاییه بتوان به این پرسش پاسخ داد. از نظر اداره یادشده، «چنانچه دادخواست یا درخواست تجدیدنظر خارج از مهلت مقرر تقدیم شده باشد، رئیس دادگاه دستور اجرای حکم را صادر می‌نماید و این دادخواست یا درخواست تجدیدنظر را جهت اتخاذ تصمیم نهایی (صدور قرار رد) به مرجع تجدیدنظر ارسال می‌دارد.» (نظریه مشورتی شماره ۷/۸۶۶۰، مورخ ۱۳۷۴/۰۲/۱۴). بر مبنای این نظر، رأیی که قطعی شده و موعد مقرر دوماهه اعتراض منقضی شده باشد، منطوقاً باید برای اجرا به اجرائیات اداره امور مالیاتی ارسال شود. اما رسیدگی به اعتراض مؤدی باید بر مبنای حق دادخواهی به شورای عالی مالیاتی ارسال شود تا این مرجع تصمیم شایسته را اتخاذ کند. البته این اداره در رأی مشورتی دیگری اعلام کرده در رسیدگی به پرونده‌ای که «تجدیدنظرخواهی خارج از مهلت قانونی صورت گرفته ... باشد باید قرار رد تجدیدنظرخواهی صادر گردد.» (نظریه مشورتی شماره ۷/۱۸۳۳، مورخ ۱۳۷۴/۰۶/۱۸). بر این اساس، حق دادخواهی یک مفهوم رها نیست و با قیوداتی مواجه است

و دلیلی برای پذیرش هر نوع خواسته نیست که در ادامه به فراخور ظرفیت این ماده به برخی از آن‌ها اشاره خواهد شد.

در حقوق عمومی مفهوم «حق دادخواهی» با «حق استماع» مرزهای هم‌پوشان زیادی دارند و این دو یک جایی به هم می‌رسند و آن لحظه مربوط به «شنیده شدن تظلم یا اعتراض ذی‌نفع» است. به نظر می‌رسد، به یک اعتبار، حق دادخواهی حکایت از «نفس شنیده شدن» دارد، اما، حق استماع به «شنیده شدن عملی» نظر دارد؛ به صورتی که به ذی‌نفع امکان عملی شنیده شدن کتبی یا شفاهی داده می‌شود. در نتیجه، استماع ادامه منطقی دادخواهی است. در غیر این صورت، دادخواهی به مفهوم «درراه‌مانده» و «ابتر» تبدیل خواهد شد. با این توصیف، سؤال این است که آیا حق استماع نیز بر مبنای توضیحات پیشین در این ماده قابل اثبات است؟ به نظر می‌رسد نه تنها منطوق بلکه سیاق ماده ۲۵۶ مجالی برای پرداختن شایسته به موضوع بسیار مهم آیینی ذیل عنوان «حق استماع» پیدا نکرده است. البته شنیده شدن از حقوق طبیعی آیینی طرفین پرونده است و در ادامه حق دادخواهی به منزله یکی از اصول دادرسی منصفانه شایسته توجه دوچندان است؛ وضعیتی که در سایر نظام‌های توسعه‌یافته بدان توجه شده است. مثلاً در نظام دادرسی مالیاتی امریکا رعایت الزامات دادرسی منصفانه و استانداردهای قانون دادرسی اداری ضروری دانسته شده است (Hoffer & Walker, 2014: 225). اما در اینجا اثری از جایگاه مستحکم آن در ماده مشاهده نمی‌شود. این در حالی است که در ماده ۲۴۴ به این حق در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخته شده است. بنابراین، حق استماع محدود به شکایتی است که ذی‌نفع پرونده در چارچوب ماده ۲۵۱ به صورت کتبی به شورای عالی مالیاتی ارسال کرده است که بدین نحو در حد حق دادخواهی باقی خواهد ماند. اگر قائل به این گزاره باشیم که قانون‌گذار با سکوت خویش در این ماده در مقام بیان آمده است، ناگزیر به عدم شناسایی استماع در مرحله شورای عالی مالیاتی خواهیم بود. اما اگر از دیدگاه حق‌بنیاد به موضوع بنگریم، چنین فرض خواهد شد که «حق»ها نیازمند تصریح از سوی قانون‌گذار نیستند. در نتیجه، شورای عالی مالیاتی مکلف است این حق‌های شکلی، مثل حق شنیده شدن، را مستقل بررسی کند؛ وضعیتی که پذیرشش در عمل بسیار سخت است. زیرا، به غلط، عموماً با مانع «مجوز قانونی» مواجه می‌شود. یعنی اگر ذی‌نفعی در پرونده چنین ادعایی را بکند، اعضای شورا برای خود چنین تکلیفی را احساس نمی‌کنند؛ مگر اینکه امیدوار باشیم دیوان عدالت اداری به عنوان مرحله نهایی دفاع از «حق»ها از چنین حقی دفاع کند.

۱-۲. معیار زمانمندی حق شکایت

گرچه حق شکایت در این ماده و به حکایت عمومات قانونی شناسایی شده است و از این

حیث اساس حق دادخواهی پذیرفته شده است، در این گونه دادخواهی، همانند سایر دادخواهی‌ها، محدوده زمانی برای آن تعریف شده است. بنابراین، با فرض محدودیت زمانی حق شکایت مواجه هستیم. به استناد عبارت «در موعد مقرر»، طرفین پرونده برای احقاق حقشان باید بازه زمانی تعیین شده از طرف قانون‌گذار را رعایت کنند. بنابراین، در چارچوب این فرض، طرفین پرونده صرفاً در بازه زمانی تعیین شده می‌توانند شکایت خود را به شورای عالی مالیاتی تقدیم کنند و عدم رعایت این بازه زمانی موجب زایل شدن حق شکایت آن‌ها خواهد شد. الزام متناظر با رعایت بازه زمانی، به یک اعتبار، برای پاسداشت ساختاری «حق» هاست و همچنین مبتنی بر لزوم تعیین تکلیف مسائل حقوقی در مدت زمان مشخص است. در غیر این صورت، امنیت حقوقی - قضایی و اعتماد عمومی به دادرسی شکل نخواهد گرفت یا از بین خواهد رفت. بدیهی است «تعیین مهلت تجدیدنظر منحصرأً مشخص کردن مدتی است که پس از آن تجدیدنظرخواهی مسموع نخواهد بود.» (شمس، ۱۳۸۳: ۳۶۸). همچنین، باید توجه داشت که شروع «موعد مقرر» در این ماده از تاریخ ابلاغ رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی است؛ چنان که محکمه عالی انتظامی قضات در یکی از آرای صادره‌اش به این موضوع بدین شکل تصریح کرده است: «شروع مهلت استینافی از تاریخ حکم محسوب است نه اعلام رأی.» (رأی شماره ۱۰۵۷، مورخ ۱۳۱۱/۰۲/۱۰). بنابراین احتساب مدت از تاریخ اعلام رأی اعتباری ندارد. از آنجا که رأی یادشده آیینی است و فاقد خصوصیت، در نتیجه مدلول آن بر رأی صادره از هیئت‌ها نیز ساری و جاری است. به علاوه، با وحدت ملاک از رأی شماره ۳۰/۵۴۷۴ مورخ ۱۳۷۳/۱۱/۲۹ صادره از شورای عالی مالیاتی، می‌توان گفت انقضای مهلت قانونی مقرر از سوی قانون‌گذار موجب سقوط حق اعتراض به رأی صادره از هیئت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود (← میرکمانداری و سلطانی‌نژاد، ۱۳۹۹: ۲۳۵ - ۲۳۶).

۱-۳. حق شکایت مبتنی بر نقض اصل قانونی بودن

حق شکایت را می‌توان مهم‌ترین حق مؤدی مالیاتی به شمار آورد (رستمی، ۱۳۸۸: ۱۲۲)؛ به نحوی که نفی این حق نفی کلیت حقوق مؤدی در برابر دستگاه مالیاتی را در پی خواهد داشت. با این حال، چنین حقی را نباید مفهومی رها در دست مؤدی به شمار آورد. از جمله محدودیت‌های معقول وارده بر حق شکایت معیار قانونی بودن است. این مفهوم، که خوانشی شکل‌گرا از مفهوم حکومت قانون است، مفهوم اخیر را در لایه مطابقت با هنجارهای آیینی فرض می‌کند (Goldsworthy, 2001: 64). به استناد عبارت «صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقص رسیدگی»، طرفین دعوا در مقام شکایت نزد شورا زمانی از این حق برخوردارند که ادعا کنند هیئت حل اختلاف مالیاتی مربوطه اصل قانونی

بودن را نقض کرده است. در چنین شرایطی، طرفین می‌توانند شکایت خود را نزد شورا مطرح کنند. بر این مبنا، باید طرف مدعی ادعای خود را، نه بر بنیاد امور دلبخواه یا برداشت‌های فردی، بلکه، مبتنی بر قراین و شواهدی که حاکی از نقض قوانین و مقررات است بنیاد گذارد؛ به نحوی که چنین ادعایی مبین نفی حق قانونی وی یا تحمیل تکلیف غیر قانونی یا فراقانونی باشد. به نظر می‌رسد گذار از وجه شکلی حکومت قانون به جنبه حق بنیاد آن می‌تواند ظرفیت جدیدی را پیش روی مؤدیان مالیاتی بگشاید و از این طریق امکان بیشتری برای اعتراض به آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی نزد شورای عالی مالیاتی داشته باشند. بدیهی است «قانون» بنیاد اداره مدرن است و نفی چنین بنیادی به چالش کشاندن فلسفه وجودی اداره مدرن خواهد بود و عدم توجه شورا به این موضوع نفی فلسفه وجودی اداره امور مالیاتی را در پی خواهد داشت. باید توجه داشت که اصل قانونی بودن «به عنوان مبنای حقوق و تکالیف مالیاتی ... است. در نتیجه این اصل قانون مبنای منحصر مطالبه مالیات بوده و قلمرو حقوق و تعهدات مالیاتی متأثر از تفسیر آن توسط دادرس و مقامات اجرایی است.» (شهنیایی، ۱۴۰۱: ۵۰۹ - ۵۱۰). در این زمینه، اصل یادشده از جمله اصول کلی حقوقی برای نیل به عدالت حقوقی مالیاتی فرض شده است (← طاهری تازی، ۱۳۹۳ [الف]: ۱۲۳). بنابراین، همه موضوعان دعوا، اعم از طرفین پرونده و دادرس مالیاتی، محاط در قانون فرض می‌شوند و فراتر از این اصل حکمی که طرفین را محق یا مکلف سازد قابل پذیرش نیست. این فرض در رویه شورای عالی مالیاتی به فراخور موضوع مطروحه مورد تصریح قرار گرفته است؛ آن‌سان که رأی شماره ۵۰۱۱۰۲/۳۰ مورخ ۱۳۶۸/۰۴/۲۸، صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی، مفروضاً به ابتدای شاخص «قانونی بودن» صادر شده است یا در رأی شماره ۱۹۱۴۱/۴/۳۰ مورخ ۱۳۶۸/۱۱/۱۵، صادره از همان هیئت، مستثنا نبودن شرکت ملی نفت ایران و سایر شرکت‌های تابعه وزارت نفت از معافیت قانونی مورد تصریح قرار گرفته است. در رأی دیگری به شماره ۱۶۳۷۳/۴/۳۰ مورخ ۱۳۶۸/۱۰/۱۰، معافیت مغایر با «مقررات قانون مالیات‌های مستقیم» نفی شده است.

۱ - ۴. فرض امکان شکایت از آرای قطعی

اگر بتوان امکان شکایت و اعتراض به آرای هیئت‌ها را سازوکاری در جهت «به چالش کشاندن دوباره دادرسی انجام‌شده» (السان و ضرونی، ۱۳۹۷: ۹۵) فرض کرد، چنین امکانی با محدودیت مواجه است. در واقع، محدودیت معقول دیگر وارده به قلمرو حق شکایت از آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی «قطعیت» رأی است. به استناد ماده ۲۵۶، صرفاً از آن دسته آرا می‌توان نزد شورای عالی مالیاتی شکایت کرد که اولاً از طرف هیئت‌ها صادر شده باشند؛ ثانیاً

صلاحیت زمانی مراجع دیگر به انتها رسیده باشد، به نحوی که مرجع دیگر صلاحیت رسیدگی نداشته باشد؛ ثالثاً رأی قطعی شده باشد (مقصود از قطعیت در اینجا تمرکز بر پایان مواعد تعیین شده در ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم است که به درستی از منطبق عقلی تبعیت کرده است. در نتیجه، در اینجا مفهوم قطعیت رأی با تکیه بر مدلول ماده اخیر مورد خوانش است)؛ رابعاً قانون‌گذار مالیاتی در تبصره ۴ این ماده آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی را، به استثنای مواردی که رأی هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد، برابر مقررات ماده ۲۵۱ این قانون، قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی دانسته است و بدین ترتیب از هر رأی قطعی نیز امکان شکایت وجود ندارد، مگر در چارچوب ماده ۲۵۱؛ خامساً به صراحت تبصره ۶ از همین ماده، اگر شکایت مؤدیان مالیاتی از آرای هیئت‌های بدوی از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین در مواردی که شکایت از آرای هیئت‌های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل ۱ درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی هزینه رسیدگی تعلق خواهد گرفت که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود. بدیهی است این تمهیدات برای پیشگیری از طرح دعاوی واهی در شورای عالی مالیاتی است؛ سادساً امکان شکایت از آرای «غیر قطعی» هیئت‌ها فقط از طریق «حوزه مالیاتی مربوط یا قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی» مربوطه امکان‌پذیر است. این موضوع به صراحت در رأی شماره ۳۷۰۰/۴/۳۰، مورخ ۱۳۷۶/۰۴/۰۸، صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی آمده است. اما امکان شکایت از رأی «قطعی» به صراحت منطوق ماده ۲۵۱ در شورای عالی مالیاتی خواهد بود.

۱- ۵. اصل استدلالی یا استنادی بودن دعوی

به استناد منطوق ماده، طرفین پرونده مکلف‌اند در مقام اقامه شکایت دلایل یا اسناد یا مدارک خود را ضمیمه شکایت خود کنند. به بیان دیگر، در چارچوب این اصل، زمانی که یکی از طرفین پرونده از آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی شکایتی را نزد شورا مطرح کند، اولاً چنین شکایتی به صراحت منطوق ماده باید مبتنی بر «دلایل کافی» باشد (رستمی و کاظمی، ۱۳۹۸: ۱۰۸۲). بنابراین هر دلیلی کافی نیست، بلکه دلیل باید واجد وصف «کافی» بودن باشد که البته احراز آن با اعضای شعبه شورا خواهد بود. ثانیاً در پاسخ به این سؤال که ادله اثبات دعوا در چارچوب این نوع از رسیدگی چیست، قانون‌گذار مسیر راهگشایی را ارائه نداده است. این در حالی است که در دادرسی مدنی قانون‌گذار از پیش ادله اثبات دعوا را بیان کرده و حقوقدانان به شایستگی در آثار خودشان به آن‌ها پرداخته‌اند و راجع به «اسناد، گواهی،

سوگند (قسم)، اقرار، کارشناسی، معاینه محل، تحقیقات محلی، و اماره» (مثلاً ← شمس، ۱۴۰۱ [ب]: ۱۳۴ - ۳۶۲) به صورت مفصل توضیح داده‌اند. ثالثاً پرونده در چارچوب قانون به یکی از شعب شورا ارجاع خواهد شد و ترکیب اعضای شعب در قانون مشخص شده است (← عبداللهی و مولاییگی، ۱۴۰۰: ۳۰۷ - ۳۰۹) و شعبه رسیدگی‌کننده بر مبنای دلایل یا مدارک طرفین شروع به رسیدگی خواهد کرد. در نتیجه، با وضعیت الزام طرفین دعوا به ارائه «دلایل» یا «اسناد و مدارک» روبه‌رو هستیم. سؤال این است که اگر یکی از طرفین بدون پیوست کردن دلایل یا مدارک و اسناد اقدام به تقدیم شکایت نزد رئیس شورا کند، آیا چنین شکایتی قابل استماع خواهد بود؟ در پاسخ دو فرض مطرح است:

فرض نخست: پاسخ از دیدگاه منطوق‌محور. نص ماده مقرر داشته است: «هرگاه ... شکایتی ... واصل شود که ضمن آن با اقامه دلایل یا ارائه اسناد و مدارک صراحتاً یا تلویحاً ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقض رسیدگی شده باشد، رئیس شورای عالی مالیاتی شکایت را جهت رسیدگی به یکی از شعب مربوطه ارجاع خواهد نمود.» از این منظر، مقدمه واجب به جریان افتادن شکایت در این مرحله منضم کردن دلایل یا مدارک و اسناد به شکایت است. در غیر این صورت، شکایت قابل استماع نخواهد بود. پذیرش این فرض مفروضاً به معنای شناسایی تحدید حق شکایت اشخاص است که در این صورت با مقصود قانون‌گذار اساسی بدان نحو که در اصل ۳۴ به عنوان حق مطرح شده است در تغایر قرار می‌گیرد.

فرض دوم: پاسخ از چشم‌انداز مفهومی. بر مبنای این نگرش، از آنجا که «حق شکایت» مفهومی حق‌بنیاد است، هیچ قید دیگری نمی‌تواند این حق را نفی کند یا به محاق ببرد. در نتیجه، شکایت هر یک از طرفین پرونده، به صرف ارائه آن توسط هر یک از طرفین پرونده، باید دریافت شود و امور اداری و اجرایی آن به جریان افتد و به شعبه مربوطه ارجاع شود. این اعضای شعبه هستند که در جریان رسیدگی به شکایت اگر در پرونده با فقدان مدارک و اسناد یا دلایل روبه‌رو شدند شکایت را رد می‌کنند.

هرچند فرض دوم ظرفیت همدلی بیشتری دارد، فارغ از اینکه کدام فرض را بپذیریم، نتیجه واحد است و آن اینکه رعایت مدلول این اصل از مقدمات واجب رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی در شورای عالی مالیاتی است. در غیر این صورت، پرونده بدون اینکه امکان ورود به مراحل جدی را پیدا کند مختومه خواهد شد. با این حال، از دیدگاه حق‌بنیاد، آن‌سان که اداره حقوقی قوه قضاییه به درستی در یکی از نظرات مشورتی‌اش اعلام کرده است: «عدم ذکر جهات تجدیدنظرخواهی یا پیوست نکردن دلایل و مستندات در نتیجه تجدیدنظرخواهی می‌تواند مؤثر باشد. ولی در هر حال پرونده باید برای رسیدگی به مرجع تجدیدنظر فرستاده

شود.» (نظریه مشورتی شماره ۷/۸۶۰۰، مورخ ۱۳۷۴/۰۲/۱۴). بر این مبنا، ادبیات منطوقی قانون‌گذار مالیاتی در این ماده موافق اصول حق‌بنیاد دادرسی نیست.

۲. مرحله رسیدگی

بازه زمانی رسیدگی به پرونده مهم‌ترین مرحله در میان مراحل دادرسی است. زیرا در این بخش است که دادرسان پرونده با تکیه بر محتویات پرونده اقدام به رسیدگی و رفع اختلاف می‌کنند. به این اعتبار، این مرحله از دیدگاه عدالت و انصاف محوری‌ترین قسمت دادرسی است که با موضوع ارجاع پرونده به شعب آغاز می‌شود و تا پیش از اصدار رأی ادامه دارد. با نگاهی با منطوق و مفروض ماده، می‌توان به چند مورد اشاره کرد:

۲-۱. اصل صلاح‌دیدگی بودن تقسیم پرونده‌ها

از صلاحیت‌های اختیاری رئیس شورا تقسیم پرونده‌ها میان شعب است. این اختیار از شئون مدیریتی ریاست شورا است و امر اداری شناخته می‌شود. البته ممکن است در مقام عمل آثار حقوقی در حوزه دادرسی مالیاتی داشته باشد؛ اما، در نفس امر، یک موضوع مدیریتی و اداری و اجرایی است. هرچند در متن ماده به اختیار صلاح‌دیدگی رئیس شورا تصریح نشده است، با وحدت ملاک از ماده ۵۰ قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی، می‌توان فرض بالا را قوت بخشید.

۲-۲. اصل صلاحیت ذاتی شورا در دادرسی مالیاتی

صلاحیت ذاتی یا مطلق، که در برابر صلاحیت نسبی مطرح است، با در نظر گرفتن «صنف»، مراجع را به دو دسته قضایی و اداری تقسیم می‌کند (حیاتی، ۱۳۸۴: ۱۹ - ۲۰). بر مبنای این تقسیم‌بندی، شورای عالی مالیاتی را باید در دسته مراجع اداری فرض کرد که واجد صلاحیت ذاتی رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی در چارچوب ماده ۲۵۶ هستند. البته در مقام شک در صلاحیت این مرجع باید حکم به صلاحیت مراجع عام (دادگستری، موضوع اصل ۱۵۹) داد؛ آن‌سان که در آرای مختلف دیوان عالی کشور به این موضوع توجه شده است. مثلاً در رأی شماره ۴۰، مورخ ۱۳۶۰/۱۱/۱۹، آمده است: «دادگستری مرجع تظلمات عمومی است». با در نظر گرفتن اینکه منطوق ماده ۲۵۶ راه هر گونه شک در صلاحیت ذاتی این مرجع را منتفی ساخته است، ابهامی در این خصوص موجود نیست. در این زمینه، به استناد اصل صلاحیت ذاتی، رسیدگی به پرونده نه از شئون رئیس شورا بلکه از شئون شعب است. بنابراین، وی صرفاً می‌تواند، در چارچوب اختیارات مدیریتی‌اش و بنا به اقتضای اداره، پرونده‌ها را متناسب با وضعیت شعب به یکی از آن‌ها ارجاع دهد. اما هیچ‌گونه اختیار یا اقتداری در جریان دادرسی مالیاتی ندارد. به بیان دیگر، «صلاحیت تقسیم پرونده‌ها» هیچ ربطی به «صلاحیت ذاتی

شعب در دادرسی مالیاتی» ندارد. با این حال، باید توجه داشت که هرچند در لایه نظر مقوله تقسیم پرونده‌ها، به مثابه امر مدیریتی، ربطی به دادرسی مالیاتی ندارد، با در نظر گرفتن ذهنیت و شیوه برخورد اعضا با موضوعات پرونده‌ها، چنین تقسیمی می‌تواند تأثیر غیرمستقیم و چه بسا جدی بر جریان رسیدگی پرونده‌ها داشته باشد.

۲-۳. اصل صلاحیت شکلی شورا در دادرسی مالیاتی

به صراحت ماده ۲۵۶، گستره صلاحیت شورا محدود به موارد شکلی و آیینی است و شورا صلاحیت ورود به ماهیت پرونده‌ها را ندارد. با این حال، شکلی بودن رسیدگی در اینجا به معنای رسیدگی اولیه از سوی شورا است و شورا حسب مورد اگر اقدام به نقض رأی صادره از هیئت حل اختلاف مالیاتی و ارجاع پرونده به هیئت هم‌عرض کند، مرجع یادشده اقدام به رسیدگی نهایی یا همان ماهوی می‌کند. نکته این است که در این‌گونه رسیدگی رأی صادره از هیئت هم‌عرض لاجرم با رأی هیئت قبلی یکسان نخواهد بود (← منصوریان و چشم‌پیام، ۱۳۹۲: ۱۱۶). قانون‌گذار در ماده ۲۵۶ با اشاره به عبارت «بدون ورود به ماهیت» دعوا تصریحاً شورا را از ورود به ماهیت دعوا منع کرده است. به یک اعتبار، صلاحیت این مرجع، با وحدت ملاک از مراجع فرجامی، محدود به این است که آیا در دادگاه پایین قانون اجرا شده است؛ بنابراین، رأی فقط «از نظر اجرای قانون» (کاتوزیان، ۱۳۷۲: ۱۵۹) ارزیابی می‌شود. یعنی «آیا رأی دادگاه مطابق قانون صادر شده است یا خیر» (متین‌دفتری، ۱۳۴۸: ۶۱۳). بنابراین، شورا به استناد عبارت «صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه» فقط صلاحیت شکلی دارد. در نوشته‌ای از این صلاحیت تعبیر به «اعلام نظر مقدماتی» (عبداللهی و مولاییگی، ۱۴۰۰: ۳۰۹) شده است که قرار است در یکی از شعب هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی «حکم نهایی» (عبداللهی و مولاییگی، ۱۴۰۰: ۳۰۹) صادر شود. به نظر می‌رسد این تعبیر خالی از اشکال نیست. زیرا در ماده ۲۵۷ مقرر شده است: «در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیئت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد و ... هیئت حل اختلاف مالیاتی ... مجدداً به موضوع مالیاتی، بر طبق فصل سوم این باب و با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی، رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد». بر این اساس، رأی مبتنی بر جنبه شکلی صادره از شورا برای شعبه صلاحیت‌دار هیئت حل اختلاف مالیاتی «خط‌مشی‌ساز و اساسی» است و منطقی‌تاً نباید شعبه مربوطه تالی از منطق رأی صادره از شعبه عالی استنکاف ورزد. جالب این است که قانون‌گذار واژه «صرفاً» را آورده است. این واژه گویای تأکید قانون‌گذار به این جنبه از صلاحیت شورا است؛ هرچند به نظر می‌رسد دست‌کم در مواردی تفکیک این دو و استقلال

این دو از هم در دادرسی با مشقت فراوان روبه‌رو باشد.

مشاهده می‌شود که منطوق ماده ۲۵۶ شکل را از ماهیت تفکیک کرده است. این تفکیک به‌ظاهر ساده البته می‌تواند چالش‌هایی در پی باشد. مسئله این است که دادرسان در مقام عمل چگونه می‌خواهند بین دادرسی شکلی و ماهوی تفکیک قائل شوند. با در نظر گرفتن اینکه عموم اعضا غیر حقوقدان هستند و به‌ویژه با توجه به عبارت سوم، یعنی «مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه»، ممکن است مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه دادرس را وادار به ورود در ماهیت دعوا کند. به نظر می‌رسد چنین ورود کردنی ایراد اساسی نداشته باشد. اما اعضا مجاز نیستند پرونده را بر مبنای ایراد ماهوی نقض کنند. البته حدوث چنین وضعیتی می‌تواند به یک اعتبار به معنای طغیان «مفهوم» علیه «منطوق» باشد. زیرا منطوق ماده به‌صراحت به ممنوعیت ورود در «ماهیت» حکم داده است. این وضعیت می‌تواند به مثابه پدیده پارادوکسیکال جلوه کند. بنابراین، در مقام عمل، دست‌کم در برخی از پرونده‌ها، تفکیک بین این دو از هم سخت است و چه‌بسا با امتناع روبه‌رو باشد و دادرسان پرونده جهت احراز مسائل شکلی ناگزیر از بررسی جنبه‌هایی از ماهیت پرونده باشند. در این صورت، منطوقاً باید پذیرفت آن جنبه از ماهیت پرونده ادامه ضروری مسائل شکلی است، به نحوی که فهم مسئله شکلی منوط به بررسی «بخشی» از ماهیت دعواست. در اینجا ناگزیر باید پذیرفت که شعبه مربوطه صلاحیت ورود «استثنایی» و «موردی» و «بخشی» به ماهیت پرونده را خواهد داشت. حدوث چنین وضعیتی گویای قیام مفهوم علیه منطوق است و می‌تواند انقلابی در جمله تلقی شود. به نظر می‌رسد اعضای شعبه در این‌گونه موارد واجد صلاحیت «بررسی» ماهیت پرونده برای فهم درست و دقیق موارد مربوط به امور شکلی پرونده باشند. زیرا قانون‌گذار این مقوله را آشکارا نفی نکرده است و منطوقاً ممنوعه ماده «ورود» به ماهیت و «رسیدگی» به این جنبه از پرونده است. بنابراین، اگر پرونده مقتضی «بررسی بدون رسیدگی» در ماهیت دعوا باشد، اعضای شعب لاجرم آن را بررسی خواهند کرد. اما، به‌صراحت منطوق ماده، صلاحیت ورود جهت رسیدگی را نخواهند داشت؛ امری که در مقام عمل با مشقت روبه‌روست.

۲-۴. فرض صلاحیت معین شورا

به یک اعتبار، قلمرو صلاحیت شکلی شورا محدود به موارد سه‌گانه مصرح در ماده است:

۱. رعایت تشریفات در برابر نقض تشریفات؛ ۲. کامل بودن رسیدگی‌های قانونی در برابر ناقص بودن رسیدگی‌های قانونی؛ ۳. مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه در برابر عدم مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه.

ملاحظه می‌شود که گستره شکلی صلاحیت شورا محدود به همین موارد سه‌گانه است و شورا

خارج از این سه مورد نمی‌تواند در خصوص پرونده‌ها اظهار نظر کند. به این اعتبار، این نهاد مرجع فرجامی رسیدگی به پرونده‌های مربوط به اختلاف مالیاتی میان مؤدی و دستگاه مالیاتی به شمار می‌آید (غفارزاده، ۱۴۰۰: ۶۱)؛ هرچند می‌توان تفسیری دیگر از این موضوع داشت.^۲

در ارتباط با مقوله رعایت تشریفات، سؤال این است: آیا هر نقض تشریفاتی قابلیت نقض پرونده را دارد؟ دو فرض مطرح است. فرض نخست: فرض وابستگی تشریفات. اگر به فلسفه وجودی الزامات شکلی توجه کنیم، می‌توان گفت هر نقض شکلی قابلیت نقض پرونده را نخواهد داشت؛ مگر اینکه نقض تشریفات در نتیجه‌گیری و غایت رأی تأثیر داشته باشد و آن را احتمالاً عوض یا وارونه کند یا تغییر دهد یا بر ماهیت دعوا تأثیر بگذارد. بنابراین، دادرسان این‌گونه پرونده‌ها باید به این موضوع توجه کنند که به آن دسته از نقض‌های شکلی توجه داشته باشند که احتمالاً بر ماهیت پرونده تأثیر می‌گذارند. در این صورت، شایسته و بایسته خواهد بود که شورا پرونده را نقض کند و به مرجع هم‌عرض بفرستد تا مجدداً به آن رسیدگی شود تا احقاق حق صورت بگیرد. فرض دوم: استقلال شکل از ماهیت. اگر قائل به اصالت شکل در حقوق عمومی باشیم و منطوق ماده را در نظر بگیریم، پاسخ سؤال مطرح‌شده مثبت خواهد بود. چون تشریفات امری مستقل است و در نتیجه بدان به منزله معیار مستقل، نه به مثابه شاخص تکمیلی یا وابسته، نگریسته می‌شود. این وضعیت به نوعی در آیین دادرسی مدنی نیز مورد تأیید است؛ منوط به اینکه قانون‌گذار چنین وضعیتی را پیش‌بینی کرده باشد. مثلاً در ارتباط با تشریفات و شرایط دادخواست (ماده ۵) این وضعیت مورد تأیید و توجه حقوقدانان (← محسنی، ۱۳۹۳: ۱۴۲ - ۱۴۳) و آرای از دیوان عالی کشور (رأی شماره ۱۱، مورخ ۱۳۲۷/۰۱/۱۱، شعبه ۸ دیوان عالی کشور) قرار گرفته است.

به نظر می‌رسد اقتضای حق بنیادی دادرسی شبه‌قضایی دفاع از فرض دوم باشد. در غیر این صورت، مقوله «تشریفات و لزوم رعایت آن» به مفهومی حاشیه‌ای و چه‌بسا میان‌تهی تبدیل می‌شود. دومین سؤالی که در اینجا قابل طرح است این است که آیا هر نقصانی در دادرسی مالیاتی قابلیت نقض دارد؟ پاسخ منطقی به این سؤال مثبت است. در واقع، در اینجا اعضای رسیدگی‌کننده باید توجه خود را معطوف بر این سازند که آیا نقصان در رسیدگی هیئت ناقص یکی از اصول حقوقی، مثل اصل استماع، شده است یا خیر؟ یا نقصان در دادرسی بر ماهیت دعوا و بر نتیجه رأی تأثیرگذار بوده است یا خیر؟ پاسخ مثبت به هر یک از این سؤالات اعضای شعب را موظف به نقض رأی صادره از هیئت‌ها خواهد کرد. در غیر این صورت، بایسته است که رأی صادره از هیئت‌ها از سوی شورا تأیید شود. همچنین، اگر نقص رسیدگی مربوط به موضوعی از موضوعات داخل در محدوده صلاحیت‌های تکلیفی هیئت‌ها بوده و

مورد توجه اعضا نبوده، باز هم رأی بایسته نقض خواهد بود.

سومین سؤال این است که آیا هر عدم مطابقتی زمینه‌ساز نقض رأی صادره از مرجع تالی است یا خیر؟ نگاهی به ماده گویای این نکته است که قانون‌گذار مالی بر لزوم مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه تصریح داشته است. چنین نگاهی از دیدگاه پوزیتیویستی موجب این فرض می‌شود که قانون‌گذار شمول قوانین و مقررات موضوعه مربوطه مالیاتی را جامع و مانع تلقی کرده است. به این اعتبار، مفروض آن است که قوانین و مقررات مربوطه برای هر وضعیتی پاسخ‌مکفی و بسنده دارد و بدین وسیله اعضای هیئت‌ها مکلف‌اند، در مقام اصدا رأی، عمل خود را مطابق با قوانین و مقررات مربوطه تنظیم کنند. بنابراین، طرفین به ادعای نقض اصول حقوقی عام یا خاص توسط هیئت‌ها نمی‌توانند مستقلاً نزد شورا شکایت کنند. این سبک از پوزیتیویسم حقوقی نمی‌تواند نکته مثبتی برای قانون‌نویسی باشد. چون موجب انجماد قضایی و قانونی می‌شود. به نظر می‌رسد در مقوله سوم ماده ۲۵۶، قانون‌گذار با آوردن واژه «موضوعه» بیش از پیش در دامن پوزیتیویسم حقوقی افتاده است و این وضعیت می‌تواند قدرت استنباط و قدرت نوآوری و ابتکاری دادرسان مالیاتی را به شدت کاهش دهد و آن‌ها را به ماشین‌های اجرایی و اداری دستگاه مالیاتی تقلیل دهد که در این صورت اعضای شورا فاقد هر گونه نقش پیش‌ران در انجام دادن بهینه وظایف قانونی خودشان می‌شوند. از این حیث، شایسته است قانون‌گذار کلمه «موضوعه» را از ماده ۲۵۶ حذف کند تا بدین وسیله دست دادرسان جهت رسیدگی عادلانه باز باشد. چون وقتی این واژه حذف شود دادرسان پرونده‌ها متن قانون را با روح قانون و با فلسفه وجودی قانون و با غایت‌های برتر انسانی، مثل عدالت و انصاف، مطابقت خواهند داد و مطابق آن غایت‌های برتر متن را بازنگری و تفسیر خواهند کرد. به بیان دیگر، اگر واژه «موضوعه» را حذف کنیم، زمینه برای اینکه متون و اسناد با اصول کلی حقوقی هم‌سو باشند فراهم خواهد شد و بین متون بی‌جان و غایت‌های عالی قضاوتی، که همانا عدالت و برابری است، پیوندی وثیق و حتمی ایجاد خواهد شد و زمینه برای اتصال متون بی‌جان به هدف‌های برتر و والای انسانی فراهم خواهد آمد. در غیر این صورت، دادرسان حاضر در این شعب به ماشین‌هایی تبدیل خواهند شد که سخن‌گوی قانون‌گذار هستند و این سبک از دادرسی به نظر می‌آید با الزامات و اقتضائات قرن بیست و یک فاصله معنادار داشته باشد. نگاهی به اسناد «موضوعه» مالیاتی در ایران گویای آن است که در آن‌ها به عدالت و برابری میان مؤدیان توجه شده و در این خصوص تمهیداتی پیش‌بینی شده است (← ظاهری تاری، ۱۳۹۳ [الف]: ۱۶۳ - ۱۶۹).

نکته پایانی دربارهٔ فروض پیش‌گفته این است که در صورتی که رأی صادره از سوی

هیئت‌ها را شعب شورا نقض کنند، پرونده به هیئت هم‌عرض جهت رسیدگی ارجاع خواهد شد و هیئت یادشده مکلف است مطابق نظر اعضای شورا به پرونده رسیدگی کند. در غیر این صورت، مطابق بخشنامه شماره ۳۰/۴۷۴۱/۱۳۰۹۴، مورخ ۱۳۶۹/۰۳/۳۰، صدور رأی خلاف نظر شعبه شورای عالی مالیاتی تخلف انتظامی محسوب خواهد شد (منصوریان و چشم‌پیام، ۱۳۹۲: ۱۱۵) و به لحاظ منطبق حقوقی رأی که شرایط یادشده را نداشته باشد از اعتبار قانونی برخوردار نیست.

۲- ۵. اصالت شکل در دعاوی مالیاتی

مفروض ماده ۲۵۶ بر فرض اصالت شکل استوار شده است. در نتیجه، هر بخشی مستقل از سایر عناصر موضوع بحث خواهد بود. بر این مبنا، نقض هر یک از موارد مذکور در ماده مستقلاً از موجبات رسیدگی در شورا و نقض رأی هیئت‌ها توسط شعبه صلاحیت‌دار شورای عالی مالیاتی خواهد بود. در واقع، برای نقض آرای صادره از هیئت‌ها ضرورتی ندارد که هر سه مورد از موارد سه‌گانه موضوع ماده ۲۵۶ احراز شود و همین که یکی از موارد سه‌گانه احراز شود کافی است که اعضای شورا رأی لازم را جهت نقض رأی صادره از هیئت‌ها صادر کنند. با این حال، به نظر می‌رسد مفهوم اصالت شکل را نباید مطلق فرض کرد؛ بلکه شکل‌ها به دو دسته قابل تقسیم‌اند.

نخست، شکل‌های اساسی. این دسته از شکل‌ها ممکن است: الف) ناظر بر حق ذی‌نفع باشند، به نحوی که توجه نکردن بدان موجب به خطر افتادن احتمالی یا قطعی حق وی شود؛ ب) در دسته موارد مربوط به نظم عمومی باشند؛ پ) به صراحت قانون مربوطه لزوم رعایت آن‌ها مورد تصریح قرار گرفته باشد. مثلاً در اصل ۱۵ قانون اساسی بر لزوم رعایت زبان رسمی در مکاتبات، همچون آرای دادگاه‌ها، تصریح شده است که رعایت آن از سوی موضوعان دعوا توسط برخی نویسندگان «آمره» (بهشتی و مردانی، ۱۳۸۵: ۲۹) فرض شده است. در ارتباط با هر سه دسته اخیر، لزوم رعایت مسائل شکلی لازم است. در غیر این صورت، رأی صادره از هیئت‌ها به‌درستی از طرف شورای عالی مالیاتی نقض خواهد شد.

دوم، شکل ارشادی یا صلاح‌دید. این دسته از شکل‌ها در دسته موارد غیرمهم قرار دارند و عموماً یا در دسته صلاح‌دید اعضای هیئت‌ها قرار می‌گیرند یا موارد ارشادی به شمار می‌آیند؛ به نحوی که هر دوی آن‌ها نوعاً یا به صورت موردی بر حقوق ماهوی طرف ذی‌نفع مؤثر نباشند و در غیر این صورت حقاً باید مورد توجه اعضای شورا باشند.

چ ۲- ۶. فرض محدودیت قلمرو صلاحیتی شعب به نقض رأی یا رد شکایت

در چارچوب این اصل، شعب شورا صلاحیت رسیدگی شکلی دارند، اما، صلاحیت آنها محدود به دو مورد است: یا رأی هیئت را نقض می‌کنند که در این صورت پرونده در چارچوب ماده ۲۵۷ به شعبه هم‌عرض ارسال خواهد شد یا شکایت شاکی را رد می‌کنند که در نتیجه رأی مرجع تالی تأیید خواهد شد و در این صورت مفاد رأی صادره از مرجع تالی برای اجرا به اداره امور مالیاتی محل ارسال خواهد شد (برای دیدن نظر موافق ← منصوریان و چشم‌پیام، ۱۳۹۲: ۱۱۵ - ۱۱۶).

۳. مرحله اصدار رأی

هر نوع دادرسی لاجرم با صدور رأی پایان می‌پذیرد. به این اعتبار، این قسمت از فرایند دادرسی از طریق انشای رأی ظاهر می‌شود و نمود عینی جریان عدالت در دادرسی مالیاتی در مرحله شورای عالی مالیاتی است. با نگاهی به ماده ۲۵۶، می‌توان اصول و معیارها و ضوابط قابل استخراج را به قرار آتی ذکر کرد.

۳- ۱. اصل الزام به بیان دلایل رأی

این اصل، که نمودی بارز از اصول «اداره خوب» و از ارکان اصلی آن است، بر ضرورت بیان روشن مبانی و دلایل تصمیم ناظر است؛ به گونه‌ای که آشکارا مشخص شود نظر و تصمیم متخذه با چه توجیهی و بر اساس چه قوانینی اتخاذ شده است (رضایی‌زاده و عطریان، ۱۳۹۳: ۹۲). در چارچوب ماده ۲۵۶، می‌توان از منطوق و مفهوم و سیاق ماده چنین استنباط کرد که شعب شورا مکلف‌اند، در مقام رسیدگی و اصدار رأی، به جهات و اسباب و دلایل رأی خود توجه کنند؛ یعنی چنان که رأی مرجع مادون را بر مبنای این معیار می‌سنجند رأی خود را هم بر اساس این سنجه صادر کنند. در این زمینه هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در یکی از آرای خود، با تکیه بر رویکرد استدلالی، رأی را صادر کرده است^۳ یا اینکه در رأی دیگری به شماره ۱۳۶۴۳/۴۰/۳۰ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۶ بر اساس اصل مستند بودن عمل اداری مقرر داشته است: «با عنایت به اینکه در مادتهای ۱۹ و ۲۴ و سایر مقررات قانون مالیات‌های مستقیم حکمی برای کسر وجوه پرداختی توسط وراثت مقتول جهت قصاص قاتل یا قاتلین از ماترک مقتول پیش‌بینی نگردیده است، وجوه مذکور قابل کسر از ماترک نمی‌باشد.» بنابراین، نه تنها مراجع قانونی مکلف‌اند آرای صادره را بر مبنای اصل یادشده ارزیابی کنند، بلکه باید عمل خودشان هم بر همان منطبق و مبنا باشد و رأی صادر کنند. در نتیجه، آرای صادره از شعب شورا نمی‌تواند آرای بدون استناد، بدون استدلال، بدون اتکا به دلایل یا مدارک و جهات قانونی باشد؛ بلکه همانند آرای مراجع پایین باید مدلل و موجه و با تکیه بر «جهت و اسباب و دلایل

قانونی» باشد. یکی از پیامدهای مثبت این وضعیت پیشگیری از ظهور پدیده تبعیض نارواست که از آن به اصل عدم تبعیض مالیاتی تعبیر می‌شود تا از این طریق حقوق مالیاتی مؤدیان دچار تحدید یا تضییق یا تقیید نشود (← طاهری تاری، ۱۳۹۳ [ب]: ۳۹۳).

مدلل و موجه بودن رأی دادرس را ناگزیر می‌سازد در انشای رأی بین مقدمات، توضیحات، تحلیل، و نتیجه‌گیری رأی رابطه منطقی و هم‌سو برقرار کند؛ یعنی در ارتباط بین سه قسمت (مقدمات رأی، استدلالات رأی، استنتاجات رأی) از طریق مستندات قانونی و از طریق استدلالات عقلی موجه‌سازی صورت گیرد و یک رابطه عاقلانه و خردمندانه و اخلاقی و وجدانی بین این‌ها برقرار شود؛ به نحوی که خواننده رأی در مقام استماع و خواندن رأی متوجه شود که جملات رأی نه بر حسب اتفاق بلکه به شکلی عامدانه تشکیل‌دهنده ساختار رأی هستند و جمله دوم ادامه منطقی و اخلاقی و وجدانی و قانونی جمله اول و پیونددهنده جملات اول و سوم است و الی آخر. در چنین وضعیتی، جمله‌بندی‌های موجود در رأی واجد یک نظم هم‌ساز و هماهنگ‌اند که در ارتباط با هم مقصودی هم‌سو را دنبال می‌کنند.

ناگفته پیداست یکی از مقدمات نظری این سبک از انشای رأی تلفیق دانش و تجربه در کنار هم است که در آن سعی می‌شود «علم» و «فن» انشای رأی با در نظر گرفتن دو عنصر دانش و تجربه به درستی محقق شود. بر این اساس، شایسته است در مراجع مربوط به حل و فصل اختلافات منطقی امتزاج دانش و تجربه برای نیل به انشای رأی بهتر به کار گرفته شود. پس، در چیدمان اعضای شعبه باید طوری عمل شود که بین آن‌ها یک عضو با سابقه وجود داشته باشد که زمینه برای درهم آمیختگی تجربه وی با اعضای جوان (به مثابه نماینده دانش روز) فراهم آید. با تلاقی تجربه و دانش است که زمینه برای صدور رأی عادلانه فراهم می‌شود.

۳-۲. اصل اکثریتی بودن رسیدگی شورا

در نگاه نخست چنین به نظر می‌آید که اصل اکثریتی بودن دادرسی مالیاتی مبین لزوم حضور هر سه عضو است. زیرا قانون‌گذار مقرر داشته است: «رأی شعبه با اکثریت مناط اعتبار است». بر این اساس، هر یک از این سه عضو رأی مرجع تالی را یا تأیید می‌کند یا نقض می‌کند و شق سومی متصور نیست؛ هرچند ممکن است مبانی استدلالی اعضا با هم متفاوت باشد. از آنجا که اعضا در مقام نتیجه‌گیری ناگزیر از انتخاب یکی از دو گزینه «رد» یا «تأیید» هستند، در عمل، مشکلی در تحصیل رأی اکثریت پیش نخواهد آمد. زیرا مهم نتیجه رأی است که از دو حالت رد یا تأیید خارج نیست. حتی ممکن است نظر هر سه عضو بر رد شکایت یا نقض رأی باشد، اما مبانی استدلالی و استنادی آن‌ها متفاوت باشد که این رأی را قطعاً باید رأی واحد تلقی کرد؛ ولو اینکه مبانی استدلالی و استنادی آن‌ها متفاوت باشد.

۳-۳. الزام به ذکر نظر اقلیت در متن رأی شورا

در چارچوب منطوق ماده ۲۵۶ ملاحظه می‌شود که آخرین گزاره ماده به این عبارت ختم شده است: «نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد». بر مبنای این گزاره، باید گفت اولاً مفروض در رسیدگی این است که اعضای رسیدگی‌کننده باید با حضور هر سه عضو شورا باشد. بنابراین، هر سه عضو باید نظر خود را نفیاً یا اثباتاً در خصوص وضعیت شکلی پرونده اظهار و اعلام کنند؛ در غیر این صورت گزاره لزوم ذکر نظر اقلیت در رأی بی‌معنا خواهد بود. البته ممکن است هر سه عضو رسیدگی‌کننده نظر واحدی داشته باشند که در نتیجه این گزاره موضوعیت خود را منطقیاً از دست خواهد داد. به این اعتبار اولاً اینکه دو عضو از سه عضو برای رسیدگی به پرونده کافی هستند قابل پذیرش و قابل دفاع نیست و ثانیاً هیچ عضوی از اعضای سه‌گانه نمی‌توانند از حضور در انشای رأی امتناع ورزند و به صرف استنکاف یک عضو از همراهی با بقیه اعضا در مقام انشای رأی امکان اصدار رأی موضوعاً منتفی خواهد شد و مراتب به سبب تخلف انتظامی عضو توسط رئیس شعبه قابل پیگیری خواهد بود.

نتیجه‌گیری

نوشتاری که از نظر گذشت در پی پرتوافکنی به ماده ۲۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم از زوایای حقوقی در جهت استخراج و استنباط اصول و معیارها و شاخص‌های مدنظر قانون‌گذار در این ماده بود. در مقام نتیجه‌گیری، رئوس نتایج و استنتاجات بدین قرار است:

۱. مشاهده شد که این ماده محوری‌ترین ماده قانونی در قانون مالیات‌های مستقیم است که بخش مهمی از زوایای مربوط به آیین دادرسی را در ارتباط با شورای عالی مالیاتی مطرح کرده است. در نتیجه، این ماده بر مفاهیم آیینی متمرکز است.
۲. این ماده همانند برخی از مواد این قانون، نظیر ماده ۲۴۴، دربرگیرنده انبوهی از اصول و معیارها و استانداردهای قانونی است که البته از نظر امر قانون‌گذاری مطلوب قابل دفاع نیست.
۳. این ماده در نگاه آغازین، به لحاظ تمرکز بر امور تشریفاتی، دربرگیرنده معیارهای مهم اصول دادرسی منصفانه و اصول حق‌بنیاد است؛ به گونه‌ای که اصولی همچون «تجدیدنظرخواهی» در این ماده به مثابه یکی از اصول دادرسی منصفانه جا خوش کرده است. در مقابل، برخی از اصول این‌چنینی، نظیر استماع، مجالی برای پیدا کردن شأن شایسته نیافته‌اند. این وضعیت می‌تواند نشانه‌ای از سرچشمه‌های رقیب برای موضوع واحد (یعنی دادرسی شبه‌قضای مالیاتی) به شمار آید.
۴. منطوق و مفهوم این ماده، راجع به جهات اعتراض از آرای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، متفاوت از سایر مواد مربوط به تجدیدنظرخواهی از آرای هیئت‌های یادشده است. در

نتیجه، مشخص نیست قانون‌گذار با چه هدفی در مواد مختلف راجع به موضوع واحد از ادبیات گوناگون استفاده کرده است. همین وضعیت می‌تواند یکی از موجبات سردرگمی در مورد دادرسی نزد شورای عالی مالیاتی باشد.

۵. پرداختن به ماده ۲۵۶، به قراری که آمد، نه تنها می‌تواند زوایای پیدا و پنهان ماده را برای طرفین پرونده‌های مالیاتی و اعضای شورای عالی مالیاتی روشن سازد، بلکه می‌تواند در منقح‌سازی این ماده و ترسیم مرزها و ظرفیت‌های این ماده مفید باشد.

۶. این شیوه از پرداختن به یک ماده قانونی گویای آن است که تا چه اندازه ادبیات قانون‌گذار مالیاتی تحت تأثیر اصول حقوقی است و قانون‌گذار تا چه حد، خواه ناخواه، این اصول را در منطوق و مفهوم و متن و زمینه متن می‌آورد؛ گو اینکه برای وزین شدن ماده گریزی از گذار به فضای اصول حقوقی و انتخاب برخی از آن‌ها برای ترسیم فضای حقوقی نیست. پذیرش این فرض برداشت رایج راجع به نظام حقوقی، دال بر اینکه این نظام در سیطره پوزیتیویسم حقوقی گرفتار شده است، را سخت بی‌معنا می‌سازد و ما را ناگزیر می‌سازد نقطه ثقل معضل را در لایه قانون‌گذاری نفی کنیم.

۷. به نظر می‌رسد یکی از مواردی که در چارچوب این ماده و سایر مواد مربوطه در خصوص نظام حل و فصل اختلافات مالیاتی مغفول مانده است دادرسی از طریق نظام «داوری» است. ممکن است در نگاه نخست این موضوع با اصل ۱۳۹ در تغایر فرض شود؛ اما، با در نظر گرفتن فلسفه وجودی نظام داوری و محسنات آن، می‌توان فضا را برای بهره‌برداری از ظرفیت داوری در امور مالیات‌ستانی فراهم کرد که البته بحث مفصل در این خصوص مجال مستقل می‌طلبد.

پیشنهادها

بر مبنای توضیحاتی که از نظر گذشت، مطلوب است ماده ۲۵۶ با چند پیشنهاد اصلاح شود تا به قله رفیع معماری نظام مالیاتی شایسته نزدیک‌تر شود.

- مطلوب است قانون‌گذار، به جای ماده ۲۵۶، بخش مستقلی را برای رسیدگی در این مرحله تعریف کند.

- از آنجا که رسیدگی نزد شورای عالی مالیاتی مبتنی بر حقوق و تکالیف طرفین پرونده است، مطلوب است قانون‌گذار در این قسمت حقوق و تکالیف مهم طرفین را تعیین کند.

- نظر به رویکرد محافظه‌کارانه مراجع تظلم‌خواهی در ایران، در خصوص استناد به اصول حقوقی، در مقام اصدار رأی، بر قانون‌گذار عادل است که شورای عالی مالیاتی را دست‌کم در یک ماده قانونی مکلف به تبعیت از اصول کلی حقوقی و اصول اختصاصی دادرسی مالیاتی کند.

یادداشت‌ها

۱. در نوشته‌ای، شورای عالی مالیاتی «مرجع عالی اداری» (باقری و همکاران، ۱۳۹۸: ۴۷) نامیده شده است که با در نظر گرفتن بند ۴ ماده ۲۵۵ این فرض پذیرفتنی نیست. همچنین برخی از حقوقدانان و استادان حقوق خصوصی، اساساً، نهادهایی همچون شورای عالی مالیاتی را در دسته «مراجع اداری» (شمس، ۱۴۰۱ [الف]: ۱۱۶ - ۱۲۱) فرض می‌کنند که البته این نظر نیز پذیرفتنی نیست.

۲. در منطوق ماده ۲۵۶ قانون‌گذار، نخست، به عبارت «ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه یا ادعای نقض رسیدگی» تصریح کرده است. در ادامه ماده به عبارت «از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه» اشاره کرده است. بدیهی است عبارت نخست در مواد ۲۵۱ و ۲۵۵ تکرار شده است. در هر سه ماده یادشده قانون‌گذار به طرفین دعوای مالیاتی، تحت شرایط دوگانه «ادعای نقض قوانین و مقررات موضوعه» یا «ادعای نقض رسیدگی»، اجازه شکایت از آرای هیئت‌ها را داده است. این در حالی است که قانون‌گذار در ماده ۲۵۶ به اعضای شورا اجازه داده است پرونده‌ها را از سه حیث «از لحاظ رعایت تشریفات» و «کامل بودن رسیدگی‌های قانونی» و «مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه» بررسی کنند. سؤال این است که آیا در ماده ۲۵۶ دو گونه شرایط برای شکایت پیش‌بینی شده است؟ در پاسخ دو فرض در این رابطه قابل طرح است.

فرض نخست، هم‌سویی. در این چارچوب، به‌رغم تفاوت واژگانی به‌کاررفته در ماده همه آن‌ها دنبال مقصودی واحدند. بنابراین از آنجا که دو عبارت: «از لحاظ رعایت تشریفات» و «کامل بودن رسیدگی‌های قانونی» با حرف عطف «و» جدا شده‌اند این دو دنبال یک مقصود هستند. در این صورت عبارت: «نقص رسیدگی» در ماده ۲۵۶ واجد همان معنای کارکردی است که در عبارت «از لحاظ رعایت تشریفات» و «کامل بودن رسیدگی‌های قانونی» به کار رفته است. با این فرض، تفاوتی میان مواد ۲۵۱ و ۲۵۵ و ۲۵۶ وجود ندارد. این دیدگاه تفسیری ادعای اشتباه قانون‌گذار را نمی‌پذیرد و در تلاش است واژگان و عبارات را در فضایی تعریف کند که حاصل آن فرض هم‌سویی معنایی واژگان به‌ظاهر متفاوت است.

فرض دوم، تفاوت. برابر این فرض، از این حیث که واژگان واجد معنای خاص هستند و قانون‌گذار مجاز به استفاده تفننی از کلمات مختلف برای رساندن یک مقصود نیست، آنجا که قانون‌گذار از واژگان مختلف در مواد استفاده می‌کند ناگزیر باید گفت قانون‌گذار دنبال هدف خاصی بوده و با تغییر واژه خواسته است اراده جدیدش را در قالب واژه جدید بگنجانند و اعلام کند. بر این مبنای تفسیری، صدر ماده ۲۵۶ با ذیل آن تفاوت دارد. بر اساس این فرض، قانون‌گذار دچار «خطای سندنویسی» شده است. زیرا، در صدر ماده، طرفین پرونده، تحت شرایط دوگانه پیش‌بینی شده در ماده، حق شکایت از آرای هیئت‌ها را دارند، اما، اعضای شورا، تحت شرایط سه‌گانه مذکور در ذیل ماده، صلاحیت بررسی پرونده و اظهار نظر دارند.

بسته به اینکه کدام‌یک از فروض یادشده را بپذیریم وضعیت متفاوت خواهد بود که البته در اینجا فرض دوم پذیرفته شده است. آنچه مسجل است این است که این سبک از قانون‌نویسی شایسته قانون‌گذار مدرن نیست. زیرا چنین انشایی در نوشتار مواد زمینه را برای سوءاستفاده اشخاص فراهم می‌کند و از این حیث شایسته است قانون‌گذار واژگان و عبارات را دقیق و درست به کار برد. در واقع، در اینجا هیچ‌یک از دو طرف دعوا و اعضای شورا تکلیف خودشان را نمی‌دانند و فضا برای سردرگمی زیاد است.

۳. هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در رأی شماره ۳۰/۴/۲۹۱۱، مورخ ۱۳۷۶/۰۳/۱۹، چنین آورده است: «گزارش شماره ۳۰/۴-۹۰۹، مورخ ۱۳۷۶/۰۱/۳۱، شورای عالی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۶/۰۳/۰۷ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مضمون

گزارش دایر بر پیشنهاد بررسی شمول یا عدم شمول مالیات نسبت به وجوه پرداختی طبق ماده ۳ قانون پرداخت پاداش پایان خدمت و بخشی از هزینه‌های ضروری به کارکنان دولت، متعاقب بخشنامه شماره ۳۰/۴-۸۷۴۸/۴۰۴۴ می‌باشد. به این دلیل که چون قانون اخیر در جهت کمک به قشر آسیب‌پذیر کارمند و تأمین بخشی از نیازها و هزینه‌های ضروری آنان تهیه و به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، علی‌رغم بندهای ۲ و ۳ بخشنامه یادشده، ممکن است موضوع شمول مالیات متغی بوده باشد. هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب اسفندماه ۱۳۶۶، پس از مطالعه سوابق امر و تبادل نظر در این خصوص به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نمایند: نظر به اینکه کمک‌هزینه‌های موضوع ماده ۳ قانون پرداخت پاداش پایان خدمت و بخشی از هزینه‌های ضروری به کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۵/۰۲/۲۶ مجلس شورای اسلامی، برای جبران بخشی از هزینه‌ها در مواقع ضرورت و اضطرار نظیر ازدواج»

منابع

الف) کتب و مقالات

۱. آینه‌نگینی، حسین (۱۳۹۸)، *آسیب‌شناسی نظام حقوقی ریاست قوه قضاییه و ارائه الگوی مطلوب آن*، رساله دکتری دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران.
۲. باقری، مصطفی؛ توسلی نایینی، منوچهر؛ دالمن پور، محمد (۱۳۹۸)، «تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری-قضایی) ایران و امریکا»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۴.
۳. بهشتی، محمدجواد؛ مردانی، نادر (۱۳۸۵)، *آیین دادرسی مدنی*، تهران: میزان، ج ۲.
۴. بیگزاده، صفر (۱۳۸۷)، *شیوه‌نامه نگارش قانون*، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۵. درویشوند، ابوالفضل؛ کدخدامرادی، کمال؛ فتاحی زفرقندی، علی (۱۴۰۰)، «تضمینات حق دادخواهی در نظام جمهوری اسلامی ایران مبتنی بر نظرهای شورای نگهبان»، فصلنامه دانش حقوق عمومی، شماره ۳۴.
۶. رستمی، ولی (۱۳۸۸)، «حقوق مؤدیان مالیاتی»، فصلنامه حقوق، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۹، شماره ۱.
۷. _____ (۱۳۹۲)، *مالیه عمومی*، تهران: بنیاد حقوقی میزان.
۸. رستمی، ولی؛ کاظمی، داود (۱۳۹۸)، «ارزیابی اصول حق دفاع و علنی بودن دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلیس»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۴۹، شماره ۴.
۹. رضایی‌زاده، محمدجواد؛ عطریان، محمد (۱۳۹۳)، «اصل الزام به ارائه دلایل تصمیمات اداری در پرتو مفهوم اداره خوب: مطالعه تطبیقی نظام حقوقی ایران و اتحادیه اروپا»، فصلنامه دانش حقوق عمومی، شماره ۱۰.
۱۰. السان، مصطفی؛ ضرونی، داریوش (۱۳۹۷)، «جایگاه اصل تناظر و حق تجدیدنظرخواهی در نظام دادرسی مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۹.
۱۱. شمس، عبدالله (۱۳۸۳)، *آیین دادرسی مدنی*، تهران: دراک، چ پنجم، ج ۲.
۱۲. _____ (۱۴۰۱ [الف])، *آیین دادرسی مدنی*، دوره پیشرفته، تهران: دراک، ج ۱.
۱۳. _____ (۱۴۰۱ [ب])، *آیین دادرسی مدنی*، دوره پیشرفته، تهران: دراک، ج ۳.

۱۴. شهنیایی، احمد (۱۴۰۱)، «مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، شماره ۱.
۱۵. طاهری تازی، میرمحسن (۱۳۹۳ [الف])، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، تهران: شهر دانش.
۱۶. _____ (۱۳۹۳ [ب])، جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران، تهران: جنگل.
۱۷. _____ (۱۳۹۴ [الف])، آیین دادرسی مالیاتی، تهران: شهر دانش، ج ۲.
۱۸. _____ (۱۳۹۴ [ب])، آیین دادرسی مالیاتی، پاره سوم، تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی.
۱۹. عبداللهی، حسین؛ مولایی، غلامرضا (۱۴۰۰)، حقوق مالیاتی، تهران: جنگل.
۲۰. غفارزاده، احمد (۱۴۰۰)، آیین دادرسی مالیاتی، تهران: دانش‌پذیر.
۲۱. کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۲). مقدمه علم حقوق، تهران: شرکت انتشارات با همکاری بهمن برنا، چ شانزدهم.
۲۲. متین‌دفتری، احمد (۱۳۴۸)، آیین دادرسی مدنی و بازرگانی، تهران: انتشارات دانشگاه تهران، چ دوم، ج ۲.
۲۳. محسنی، حسن (۱۳۹۳)، «نقض شکلی و ماهوی در دادرسی مدنی»، فصلنامه پژوهش حقوق خصوصی، سال دوم، شماره ۶.
۲۴. منصوریان، ناصرعلی؛ چشم‌پیام، بهرام (۱۳۹۲)، «تحلیل حقوقی- تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹ (مسلسل ۶۷).
۲۵. میرکمانداری، لیدا؛ سلطانی‌نژاد، محسن (۱۳۹۹)، حقوق مؤدیان مالیاتی در امر دادرسی عادلانه، تهران: بنیاد حقوقی میزان.

ب) آرا و نظریه‌ها

۱. بخشنامه شماره ۳۰/۴۷۴۱/۱۳۰۹۴ مورخ ۳۰/۰۳/۱۳۶۹، وزارت امور اقتصادی و دارایی.
۲. رأی شماره ۱۰۵۷، مورخ ۱۳۱۱/۰۲/۱۰، محکمه عالی انتظامی قضات.
۳. رأی وحدت رویه شماره ۴۰، مورخ ۱۳۶۰/۱۱/۱۹، هیئت عمومی دیوان عالی کشور.
۴. رأی شماره ۱۱، مورخ ۱۳۲۷/۰۱/۱۱، شعبه ۸ دیوان عالی کشور.
۵. رأی شماره ۳۷۰۰/۴/۳۰، مورخ ۱۳۷۶/۰۴/۰۸، صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی.
۶. رأی شماره ۵۰۱۱۰۲/۳۰، مورخ ۱۳۶۸/۰۴/۲۸، صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی.

۷. رأی شماره ۱۹۱۴۱/۴/۳۰، مورخ ۱۳۶۸/۱۱/۱۵، صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی.
۸. رأی شماره ۱۶۳۷۳/۴/۳۰، مورخ ۱۳۶۸/۱۰/۱۰، صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی.
۹. رأی شماره ۱۳۶۴۳/۴۰/۳۰، مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۶، صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی.
۱۰. رأی شماره ۳۰/۴/۲۹۱۱، مورخ ۱۳۷۶/۰۳/۱۹، صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی.
۱۱. رأی شماره ۳۰/۵۴۷۴، مورخ ۱۳۷۳/۱۱/۲۹، صادره از هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی.
۱۲. نظریه مشورتی شماره ۷/۱۸۳۳، مورخ ۱۳۷۴/۰۶/۱۸، اداره حقوقی قوه قضاییه.
۱۳. نظریه مشورتی شماره ۷/۸۶۰۰، مورخ ۱۳۷۴/۰۲/۱۴، اداره حقوقی قوه قضاییه.
۱۴. نظریه مشورتی شماره ۷/۸۶۶۰، مورخ ۱۳۷۴/۰۲/۱۴، اداره حقوقی قوه قضاییه.

References

15. Goldsworthy, Jeff, **Legislative Sovereignty and the Rule of Law**, in: Campbell, Tom, Ewing, Keith and Tomkins, Adam (eds.), (2001). *Sceptical Essays on Human Rights*, Oxford: Oxford University Press.
16. Hoffer, Stephanie & Walker, Christopher J., (2014), **The Death of Tax Court**, *Minnesota Law Review*, Vol. 99.

A) Books

1. Abdullahi, Hossein; Molabighi, Gholamreza (2021), *Tax Laws*, Tehran: Jangal Publications. (In Persian)
2. Aine Nagini, Hossein (2018), *Pathology of the Judiciary's Legal System and Presenting its Ideal Model*, Doctoral Dissertation of Faculty of Law and Political Science, University of Tehran. (In Persian)
3. Beheshti, Mohammad Javad; Mardani, Nader (2015), *Civil Procedure Rules*, Tehran: Mizan Legal Foundation, Vol. 2. (In Persian)
4. Beygzadeh, Safar (2019), *Law Writing Methodology*, Tehran: Research Center of the Islamic Consultative Assembly. (In Persian)
5. Ghafarzadeh, Ahmad (2021), *Tax Procedures*, Tehran: Daneshesh Pazir Publications. (In Persian)
6. Goldsworthy, Jeff, *Legislative Sovereignty and the Rule of Law*, in: Campbell, Tom, Ewing, Keith and Tomkins, Adam (eds.), (2001). *Sceptical Essays on Human Rights*, Oxford: Oxford University Press. (In English)
7. Katouzian, Nasser (1993). *Introduction to Law*, Tehran: Publishing Company in Collaboration with Bahman Barna, 16th Edition. (In Persian)
8. Matin Daftari, Ahmad (1969), *Civil and Commercial Procedures*, Tehran: Tehran University Press, second Edition, Vol. 2.
9. Mir Kamandari, Lida; Soltaninejad, Mohsen (2019), *Taxpayers' Rights in Fair Proceedings*, Tehran: Mizan Legal Foundation. (In Persian)
10. Rostami, Vali (2012), *Public Finance*, Tehran: Mizan Legal Foundation. (In Persian)

11. Shams, Abdullah (2013), Civil Procedure Code, Tehran: Derak Publications, Fifth Edition, Vol. 2. (In Persian)
12. Shams, Abdullah, [A] (2022), Civil Procedure Code, Advanced Course, Tehran: Darak Publications, Vol. 1. (In Persian)
13. Shams, Abdullah, [A] (2022), Civil Procedure Code, Advanced Course, Tehran: Darak Publications, Vol. 3. (In Persian)
14. Taheri Tari, Mirmohsen, [A] (2013), The Principle of Equality and Tax Justice in the Mirror of Human Rights and Modern Tax Laws, Tehran: Shahr Danesh. (In Persian)
15. Taheri Tari, Mirmohsen, [B] (2014), The Place of Jurisdiction in Iran's Tax Law, Tehran: Jangal Publications. (In Persian)
16. Taheri Tari, Mirmohsen, [A] (2014), Tax Procedure Code, Tehran: Shahr Danesh Publications, Vol. 2. (In Persian)
17. Taheri Tari, Mirmohsan [B] (2014), Tax Procedures, Part III, Tehran: Institute of Legal Studies and Research. (In Persian)

B) Articles:

18. Bagheri, Mustafa; Tausli Nayini, Manouchehr; Dalmanpour, Mohammad (2018), a Reflection on the Tax Proceedings (Administrative-Judicial) System of Iran and America, Research Journal of Taxation, No. 44. (In Persian)
19. Dervishund, Abolfazl; Kodkhodamoradi, Kamal; Fatahi Zafarqandi, Ali (2021), Guarantees of the Right to Sue in the System of the Islamic Republic of Iran Based on the Opinions of the Guardian Council, Quarterly Journal of Public Law Knowledge, No. 34. (In Persian)
20. Elsan, Mustafa; Zarooni, Dariush (2017), the Position of the Correspondence Principle and the Right of Appeal in the Tax Judicial System of Iran, Research Journal of Taxation, No. 39. (In Persian)
21. Hoffer, Stephanie & Walker, Christopher J. (2014), The Death of Tax Court, Minnesota Law Review, Vol. 99. (In English)
22. Mansourian, Naser Ali; Chashm-Payam, Bahram (2012), Comparative Legal Analysis of Tax Authorities of Iran, Research Journal of Taxation, No. 19 (Series 67). (In Persian)
23. Mohseni, Hassan (2013), Formal and Substantive Defects in Civil Proceedings, Private Law Research Quarterly, Second Year, No. 6. (In Persian)
24. Rezaizadeh, Mohammad Javad; Atrian, Mohammad (2013), the Principle of Obligation to Provide Reasons for Administrative Decisions in the Light of the Concept of Good Administration: a Comparative Study of the Legal System of Iran and the European Union, Quarterly Journal of Public Law Knowledge, No. 10. (In Persian)

25. Rostami, Vali (2008), Taxpayers' Rights, Law Quarterly, Faculty of Law and Political Sciences, University of Tehran, Vol. 39, No. 1. (In Persian)
26. Rostami, Vali; Kazemi, Daoud (2018), Evaluation of the Principles of the Right of Defense and the Openness of Tax Proceedings in the Legal System of Iran and England, Public Law Studies Quarterly, Vol. 49, No. 4. (In Persian)
27. Shahnyai, Ahmed (2022), Basics of Law Interpretation in Tax Laws with a Look at Tax and Judicial Opinions, Public Law Studies Quarterly, No. 1. (In Persian)

C) Votes and Opinions:

1. Advisory Opinion No. 1833/7 dated 18/6/1374, Legal Department of the Judiciary.
2. Advisory Opinion No. 8600/7 dated 2/14/1374, Legal Department of the Judiciary.
3. Advisory Opinion No. 8660/7 dated 2/14/1374, Legal Department of the Judiciary.
4. Circular No. 13094/4741/30 dated 30/3/1369 Ministry of Economic Affairs and Finance.
5. Vote No. 1057 dated 10/2/1311, Supreme Court of Judges.
6. Unanimous Vote No. 40 dated 19/11/1360 of the General Board of the Supreme Court.
7. Vote No. 11 dated 11/1/1327, Branch 8 of the Supreme Court.
8. Vote No. 30/4/3700 dated 8/4/1376 Issued by the General Board of the Supreme Tax Council.
9. Vote No. 30/501102 dated: 4/28/68 Issued by the General Board of the Supreme Tax Council.
10. Vote No. 30/4/19141 dated 15/11/1368 Issued by the General Board of the Supreme Tax Council.
11. Vote No. 30/4/16373 dated 10/10/1368 issued by the General Board of the Supreme Tax Council.
12. Vote No. 30/40/13643 dated 26/12/1375 issued by the General Board of the Supreme Tax Council.
13. Vote No. 2911/4/30, date: 19/03/1376 issued by the General Board of the Supreme Tax Council.
14. Vote No. 5474 / 30 dated 29/11/1373 issued by the General Board of the Supreme Tax Council.