

رویکردهای نوین دادرسی مالیاتی در مراجع شبه قضائی با تأکید بر نظام‌های حل اختلاف کشورهای فرانسه و انگلستان و آلمان

جلیل قنواتی^۱، سجاد هوشمندی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۸/۱۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۷/۸

نوع مقاله: پژوهشی

چکیده

هدف از تدوین قوانین و مقررات در هر کشور تضمین حقوق اساسی افراد جامعه از طریق رعایت اصول دادرسی منصفانه و عدم تجاوز به حقوق خصوصی افراد و حفظ منافع عمومی اجتماع است. امروزه مالیات به عنوان یکی از اصلی‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها، به واسطه وجود چالش‌های مرتبط با نحوه مطالبه آن و همچنین طراحی سازوکار حل اختلاف در وصول انواع مالیات‌ها مبتنی بر اصول حقوقی پذیرفته شده در هر کشور، محل مناقشه میان دولت و مردم است. بنابراین لازم است مراجعی مطابق با یک الگوی منطبق با اصول حقوقی تشکیل شود تا هم دولت و هم مؤدیان با طیب خاطر اطمینان داشته باشند که مراجع مذکور خواهند توانست با تکیه بر مقررات و رعایت حقوق طرفین در نهایت راه‌حلی عادلانه در خصوص اختلافات ارائه دهند؛ این مهم محقق نخواهد شد مگر به واسطه رعایت اصول دادرسی منصفانه در یک نظام نوین رسیدگی که مورد تأیید همه نهادهای حقوقی بین‌المللی است و تحت عنوان میثاقی مهم در جامعه جهانی برای نیل به جامعه مدنی مورد نظر است. بر همین اساس، نظام‌های حقوقی متعدد و متفاوتی در خصوص دادرسی مالیاتی تشکیل شده است که هر کدام از آنها ممکن است نقاط قوت و ضعفی از حیث قرابت یا مفارقت از اصول دادرسی منصفانه داشته باشند. در این نوشتار، با بررسی شکلی الگوهای حاکم بر نظام حل اختلافات مالیاتی در کشور ایران و کشورهای منتخب

۱. دانشیار دانشکده حقوق پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران؛ ghanavaty@ut.ac.ir

۲. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد غرب تهران، ایران (نویسنده مسئول)؛

S.hooshmandy@usc.ac.ir

اتحادیه اروپایی و همچنین مقایسه الگوهای مذکور، ضمن معرفی الگوی منتخب و نوین از حیث رعایت اصول حقوقی، پیشنهادهایی منطبق با الگوهای موجود به منظور رفع ایرادات احتمالی نظام حل اختلافات مالیاتی در ایران از طریق اصلاح ساختار و فرایندهای دادرسی ارائه شده است.

واژگان کلیدی: نظام مالیاتی، اصول دادرسی منصفانه، الگوی حل اختلاف مالیاتی، ایران، آلمان

مقدمه

از آنجاکه در موضوع مالیات و حل و فصل اختلافات ناشی از تعیین میزان مالیات‌های تکلیفی افراد همواره دولت در جایگاه یک طرف دعوی به نمایندگی از عموم مردم و به منزله نهادی قدرتمند و صاحب نفوذ نقش مهمی را ایفا می‌نماید و از طرفی اطمینان خاطر مؤدیان مالیاتی بر نحوه رسیدگی و اظهار نظر در خصوص اختلافات مستلزم ایجاد مراجعی برون سازمانی و مستقل و وفادار به اصول دادرسی منصفانه است، تدوین مقررات ناظر بر حل اختلافات مالیاتی ضروری و اجتناب‌ناپذیر است. در واقع نظام مالیاتی که حاکم بر چگونگی و نحوه تعیین و اخذ مالیات است، به تبع نوع نگرش دولت و دید مردم به مالیات و همچنین متأثر از افکار متفکران براساس نیازها و مقتضیات زمانی شکل می‌گیرد. مفید و کارابودن هر نظام مالیاتی منوط به طراحی و اجرای مناسب اجزای تشکیل‌دهنده آن نظام است. بنابراین باید راهکاری برای حمایت افراد در برابر تضييع حقوق و تعدی صاحبان قدرت بر آزادی‌های اشخاص حکم‌فرما باشد، به‌ویژه در زمینه مالی که ممکن است به وسیله اخذ مالیات سلب یا محدود شود. با توجه به این‌که هدف و فلسفه عدالت، به منزله یک ارزش اجتماعی در جهت رسیدن انسان به کمال و سعادت، حل تزااحمات و تعارضات است و عدالت بهترین ملاک برای ایجاد تعادل و توازن بین حقوق فرد و اجتماع است، بهترین راهکار برای حمایت از اشخاص جامعه در برابر اعمال قدرت و بهترین مبنا برای ارزیابی دادرسی مالیاتی رسوخ عدالت در فرایند رسیدگی به اختلافات است. بر همین مبنا، تدوین قوانین و مقررات مبتنی بر عدالت، و همچنین وجود آیین دادرسی عادلانه در فرایندی نوین، به منظور عدم تضييع حقوق خصوصی اشخاص در مقابل حاکمیت و متقابلاً عدم تضييع حقوق عمومی در برابر اشخاص لازم است. همچنین، اعتماد عمومی به حاکمیت با اجرای قواعد مناسب حل اختلاف دارای اهمیت ویژه‌ای

است، زیرا باور عمومی به حاکمیت از مباحثی است که ریشه در علوم مختلف نظیر روان‌شناسی، جامعه‌شناسی، رفتار سازمانی و اقتصاد دارد. زیرا اعتماد عمومی مؤلفه مهم و ارزشمندی است که کارکرد سازمان و میزان موفقیت برنامه‌های اجرا شده در آن به این امر وابستگی معناداری خواهد داشت (Terwel et al., 2009, p.290-299).

تدوین قوانین مالیاتی و ایجاد مراجع نوین مالیاتی بر طبق اصول پذیرفته شده دادرسی عادلانه از دو نظر دارای اهمیت است: از یک سو نقش مهمی در تأمین مالی دولت دارد و از سوی دیگر از تضييع حقوق مؤدی جلوگیری و اعتماد وی را به دستگاه مالیاتی بیشتر می‌کند. همچنین باعث ارتقای فرهنگ مالیاتی می‌شود و زمینه مشارکت مؤدیان در امر مالیات را فراهم می‌کند. از سوی دیگر، باعث تحقق عدالت و توزیع عادلانه ثروت در جامعه می‌شود که لازمه این امر، در نظر گرفتن تضمین‌های حقوقی و قانونی در دادرسی است. بنابراین اهداف این پژوهش عبارت است از: ۱. بررسی نظام‌های نوین دادرسی مالیاتی از طریق مطالعه تطبیقی، ۲. شناسایی نقاط ضعف و قوت و نارسایی‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران در مقایسه با نظام‌های مالیاتی نوین و معرفی الگوی برتر.

به‌طور مشخص، سؤالاتی که این مقاله در صدد پاسخ‌گویی به آن‌ها است در دو بخش به شرح ذیل بررسی و پاسخ داده می‌شود

الف) آیا نظام حاکم بر دادرسی مالیاتی در ایران با اصول پذیرفته شده دادرسی عادلانه در نظام‌های نوین دادرسی مالیاتی منطبق است؟

ب) کدام‌یک از الگوهای معرفی شده در این نوشتار را می‌توان به‌عنوان الگوی نوین در رعایت حقوق خصوصی اشخاص در برابر قدرت حاکمیت دانست؟

اگرچه در خصوص نظام حل اختلاف مالیاتی در ایران کتب و مقالات متعددی همچون «تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری- قضائی) ایران و آمریکا» (باقری و همکاران، ۱۳۹۸)، «مبانی و ابعاد حق دادخواهی در حقوق ایران و انگلستان» (کاظمی و رستمی، ۱۳۹۵) و برخی پایان‌نامه‌ها و رساله‌های دکتری به رشته تحریر درآمده است، در این نوشتار، با تمرکز بر ساختار یک نظام نوین دادرسی با مطالعه تطبیقی در کشورهای آلمان و فرانسه و انگلیس و مقایسه آن با نظام حل اختلاف ایران، ضمن واکاوی مشکلات،

پیشنهادهایی به منظور اصلاح ساختار حاکم نظام حل اختلاف مالیاتی در ایران ارائه شده است.

روش تحقیق در این نوشتار در بخش گردآوری مطالب از روش کتابخانه‌ای و در مقام تدوین و نگارش روش توصیفی و تحلیلی و مبتنی بر گردآوری اطلاعات از منابع مستند قانونی و حقوقی است.

۱. مفهوم مالیات

دولت‌ها برای انجام وظایف و مسئولیت‌های خویش در اقتصاد سه یا چهار وظیفه را برعهده می‌گیرند که آن‌ها را تخصیصی، تثبیتی، توزیعی و قانونی می‌نامند. از آنجاکه مالیات‌ها، علاوه بر این که مهم‌ترین منبع درآمدی و ابزار تأمین مالی دولت‌ها به‌شمار می‌روند، قوی‌ترین ابزارهای اقتصادی و در مواردی از اهرم‌های اساسی حکومتی نیز هستند، می‌توان گفت عمده‌ترین هدف و وظیفه مالیات هدف درآمدی آن است. در بیان هدف توزیعی مالیات می‌توان گفت، در صورت کارآمد بودن نظام مالیاتی و شناسایی دقیق ظرفیت‌های مالیاتی و با فرض ثبات سایر شرایط از قبیل شفافیت قوانین و نبود فرار مالیاتی و امثال آن، از ثروتمندان مالیات اخذ می‌شود و در حمایت از فقرا و ضعفا خرج می‌شود که این امر زمینه توزیع مجدد درآمد و ثروت را فراهم می‌کند (Musgrave, 1959, p.237).

اقتصاددانان و حقوق‌دانان متعدد، با هدف بیان کامل ویژگی‌ها و خصوصیات مالیات، بسته به دیدگاه خود، تعاریف متفاوتی از مالیات بیان کرده‌اند. برخی از جمله پروتابا و کوتره، با امعان نظر به رابطه مالیات و بودجه، آن را «توزیع هزینه‌های مندرج در بودجه بین افراد بر حسب توانایی پرداخت آنان» دانسته‌اند (پروتابا و کوتره، ۱۳۸۷، ص ۱۶). آن‌ها از این تعریف سه خصوصیت اصلی مالیات را استخراج کردند: «الزامی و اجباری بودن» مالیات، به علت ضرورت وصول آن در راستای توزیع هزینه‌های دولت؛ «عدالت» با توجه به قدرت پرداخت افراد؛ و «قانونی و سالیانه بودن» مالیات، چون رژیم آن را تابع مقررات حقوق بودجه می‌دانند. برخی نیز به مالیات از دیدگاه مؤدی نگریسته‌اند و آن را سهمی می‌دانند که «به موجب اصل تعاون ملی و بر وفق مقررات، هریک از سکنه کشور موظف است از ثروت و درآمد خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منابع

اقتصادی یا سیاسی اجتماعی کشور به میزان قدرت و توانایی خود به دولت بدهد.» (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۰، ص ۶۰۱).

برخی دیگر، با توجه به نقش دولت، «مالیات را مبلغی می‌دانند که دولت بر اساس قانون از اشخاص و مؤسسات به منظور تقویت مالی حکومت و تأمین مخارج و هزینه‌های عمومی دریافت می‌کند» (پروتابا و کوتره، ۱۳۸۷). عده‌ای نیز با توجه به شرایط حاکم بر وضعیت اجتماعی یا سیاسی جامعه به مالیات پرداخته‌اند، از جمله جان لاک^۱ که معتقد است بهترین نوع مالیات، مالیات واحدی است که باید از مالکان اراضی وصول شود یا دیوید هیوم^۲ مالیات را بهای جبران خدماتی می‌داند که از سازمان‌های دولتی عاید افراد می‌شود یا میرابو^۳ مالیات را مبلغی که سکنه کشور برای حمایت از خود به دولت می‌پردازند تعریف می‌کند (عزیزی، ۱۳۸۵، ص ۷۲). تنوع تعاریف مالیات نشان‌دهنده تحویل دائم نظریات مالیات و مشکل بودن ارائه یا انتخاب تعریفی جامع از مالیات است که تمامی ویژگی‌های آن را بیان کند. آنچه روشن است این‌که در تعریف مالیات باید ویژگی، اهداف و وظایف مالیات به همراه تأثیرات آن در جامعه را مدنظر قرار دهیم تا بتوانیم به درستی حق مطلب را ادا کنیم.

۲. دادرسی مالیاتی در نظام مالیاتی ایران

۲-۱. مراجع رسیدگی

وجود مراجعی در بطن قوه مجریه در واقع استثنا بر اصل تفکیک قوا (قاضی، ۱۳۸۰، ص ۳۲۵-۳۶۰) است. اما، با توجه به فلسفه تشکیل این‌گونه مراجع، می‌توان آن را تخصصی و فنی بودن اکثر اعمال دولت و سرعت در رسیدگی به دعاوی دولت و مردم دانست (زارع زواردهی، ۱۳۷۶، ص ۱۱-۱۶)، کشورهای مختلف دو نظام حقوقی انگلوساکسون و فرانسوی، گرچه در نظارت دادگاه‌های عمومی و قوه قضائیه بر عملکرد این مراجع اختلاف دارند، کم‌وبیش وجود و تأسیس این‌گونه مراجع را در نظام حقوقی خود پذیرفته‌اند (طباطبائی مؤتمنی، ۱۳۹۵، ص ۴۱۹-۴۲۰).

1. Gan Locke
2. David Hume
3. Mirabeau

مراجع رسیدگی مالیاتی در ایران را، با توجه به نوع و شیوه رسیدگی و استفاد از قوانین مربوطه، مانند ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری و مواد ۲۳۸ و ۲۴۴ تا ۲۶۰ قانون مالیات‌های مستقیم، می‌توان به مراجع شبه قضائی و مراجع نظارت قضائی تقسیم‌بندی کرد. لذا در ذیل با لحاظ این تفکیک و با توجه به اصول و قواعد ذکرشده به مراجع حل اختلاف مالیاتی در ایران پرداخته خواهد شد.

۲-۲. مراجع اداری شبه قضائی

با استناد به مواد ۱۵۱، ۲۳۸، ۲۴۴ و ۲۵۱ مکرر و همچنین ۲۶۱ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مراجع اداری شبه قضائی مالیاتی در ایران، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی شامل شورای عالی مالیاتی، هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و هیئت عالی انتظامی مالیاتی است. مراجع اداری شبه قضائی در ایران را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد: مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی بین مؤدی و اداره و مراجع رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی، اعم از تخلفات مربوط به تشخیص و وصول مالیات که براساس ماده ۲۶۱ تا ۲۶۲ قانون مالیات‌های مستقیم در صلاحیت هیئت عالی انتظامی مالیاتی است و تخلفات اداری مأموران مالیاتی که با توجه به تبصره ماده ۲۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ در صلاحیت هیئت‌های رسیدگی به تخلفات اداری است.

۲-۲-۱. هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر

هیئت حل اختلاف مالیاتی در حکم دادگاه اختصاصی مالیاتی است که به کلیه دعاوی و شکایات مالیاتی رسیدگی می‌کند. دادرسی در ماهیت قضایای مالیاتی عمدتاً بر عهده هیئت حل اختلاف مالیاتی است (وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۶۵، ص ۱۸). برای رسیدگی، اختلاف مؤدی و اداره به هیئت‌های حل اختلاف در جایگاه اولین مرجع رسیدگی شبه قضائی و تنها مرجع رسیدگی شبه قضائی و ماهوی ارجاع می‌شود. ابتدایی‌ترین تضمینی که در تحقق دادرسی عادلانه متصور است، امکان دسترسی به این مراجع و محدود نکردن کسانی است که حق برخورداری از مراجعه به هیئت‌های حل اختلاف را دارند.

۲-۲-۳. هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۱ مکرر

هیئت سه نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، نوعی دیگر از هیئت حل اختلاف مالیاتی است که در اصلاحیه سال ۱۳۷۱ پیش‌بینی شده است. این مرجع طریق فوق‌العاده شکایت از آرای مالیاتی است که دو شرط قطعی شدن مالیات و یا ارائه مستندات کافی مبنی بر غیر عادلانه بودن مالیات از الزامات طرح شکایت در این هیأت است. (پورحسین شقلان، ۱۳۸۳، ص. ۱۶۴).

۲-۳. مرجع نظارت قضائی (دیوان عدالت اداری)

دیوان عدالت اداری، تنها مرجع نظارت قضائی در دادرسی اداری در ایران، بر مراجع حل اختلاف اداری نیز نظارت می‌کند. در ادامه دادرسی مالیاتی و چگونگی نظارت بر آن بررسی می‌شود.

۲-۳-۱. جایگاه سازمان و تشکیلات

یکی از مستثنیات اصل وحدت مرجع قضائی، نظام مربوط به قضاوت اداری است. این مراجع فقط هنگامی می‌توانند مجری عدالت باشند که با قضات متخصص و بی‌طرف اداره شوند و تابع قوه قضائیه باشند و به هیچ وجه تحت نفوذ وزیر یا عالی‌ترین مقام سازمان قرار نگیرند و بر وفق اصول عدالت و با کمال بی‌طرفی عمل کنند. در نظام‌های سیاسی مردم‌سالار و غیراستبدادی که روابط متقابل دولت و مردم براساس قانون اساسی تنظیم شده است، حاکمیت قانون جای حاکمیت افراد را می‌گیرد. اصل حاکمیت قانون اقتضا می‌کند که انجام امور سیاسی و اداری و اجرای اعمال دولت طبق قوانین و قواعد کلی موضوعه‌ای باشد که برای همگان حتی دولت ایجاد حق و تکلیف کند و عدم اجرای قانون موجب مسئولیت باشد. افزایش فعالیت زیرزمینی در هر کشور ممکن است درآمدهای دولت را کاهش دهد و تلاش دولت برای رسیدن به حالت قبلی، طبعاً افزایش مالیات‌ها از طریق بالابردن نرخ‌های مالیاتی خواهد بود و ممکن است این دور همچنان استمرار یابد. بنابراین رشد اقتصاد زیرزمینی ممکن است از سیاست‌های مالی تأثیرپذیر باشد. از این رو با اتخاذ سیاست‌های مالی (مالیاتی) مناسب از جمله امکان دادخواهی فرد نسبت به دولت بدون نگرانی از امکان تضییع حقوق، می‌توان به اهداف بهینه مالیاتی دست یافت؛ به علاوه این که از رشد اقتصاد زیرزمینی تا حدی جلوگیری خواهد شد (Richardson, 2006, pp. 150-169).

به‌موجب حکم مقرر در بند ۲ ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت، راه برای تجدیدنظرخواهی از آرای قطعی کمیسیون‌های مالیاتی به دیوان عدالت اداری گشوده شده است. با این توضیح که تا قبل از تشکیل دیوان عدالت اداری آرای کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی بعد از رسیدگی بدوی یا احیاناً بعد از مرحله تجدیدنظرخواهی قطعی و لازم‌الاجرا بود و هیچ مرجعی برای تجدیدنظرخواهی از این آرا وجود نداشت. از نظر ساختاری ذکر دو نکته درباره دیوان لازم است: اول این‌که در قانون ۱۳۸۵ دیوان عدالت اداری به مقوله شعب استانی مانند شورای عالی مالیاتی و هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۱ مکرر بی‌توجهی شده است؛ این موضوع در تقابل آشکار با حق دسترسی به مراجع رسیدگی مستقل قانونی و بی‌طرف است. نکته دوم آن‌که استقلال دیوان عدالت اداری از قوه مجریه و مقننه قابل دفاع و از نقاط قوت آن محسوب می‌شود (قاضی، ۱۳۸۰، ص ۳۲۵-۳۶۰).

۳. بررسی الگوهای نوین دادرسی مالیاتی در کشورهای فرانسه و انگلیس و آلمان

پس از بررسی مراجع و روند رسیدگی به اختلافات مالیاتی می‌توان الگوهای مطلوب دادرسی مالیاتی را معرفی کرد. برای بررسی الگوهای مطلوب دادرسی مالیاتی ابتدا این الگوها را از منظر قوانین و مقررات حاکم بر آن مورد بحث قرار می‌دهیم.

۳-۱. الگوی انگلیسی یا یگانه^۱

در الگوی انگلیسی دادرسی اداری، بر نظام وحدت دادگاه‌های اداری و قضائی پافشاری می‌شود. با این حال، دادگاه‌ها و دیوان‌های اداری از اهمیت ویژه‌ای در حقوق اداری انگلستان برای حل و فصل اختلافات یا تصمیم‌گیری‌های اداری برخوردارند (زولر، ۱۳۹۶، ص ۱۰۰-۱۱۹).

با توجه به برتری پارلمان (قوه مقننه) در حقوق اساسی و حقوق اداری انگلستان، سازمان‌های اداری دولت (قوه مجریه) و دستگاه مالیاتی این کشور (اداره درآمد و گمرکات سلطنتی) از قوانین و مقرراتی پیروی می‌کنند که دیگر اشخاص از آن‌ها باید پیروی نمایند (رضایی‌زاده، ۱۳۸۹، ص ۲۵-۵۰). از این رو، اصل برابری حقوقی و قانونی و اصل تفکیک قوا ایجاب می‌کند که مرجع رسیدگی به دعاوی و اختلافات اداری جز

۱. UK pattern or unity

در موارد استثنایی را دادگاه‌های عمومی برعهده گیرند. این دادگاه‌ها بیشتر از نظریات حقوقی «دایسی» در آغاز قرن نوزدهم انگلستان ریشه می‌گیرند، که حقوق اداری را در نزد انگلیسی‌ها غیرقابل درک می‌دانست. زیرا قواعد حقوق خصوصی و «کامن لاء» برتری ویژه‌ای در این کشور داشتند (کاسسه، ۱۳۹۲، ص ۴۱-۴۹).

«البته، در انگلستان هم دیوان‌های اداری با ماهیت شبه قضائی وجود دارند که در ترکیب و صلاحیت، طیف متنوعی را تشکیل می‌دهند. اما، این دادگاه‌های اداری تحت نظارت دادگاه‌های عمومی و دادگاه عالی عدالت فعالیت می‌کنند. در این کشور، سلسله‌مراتبی برای دادگاه‌های اداری متمایز از سلسله‌مراتب دادگاه‌های عادی و دادگاه‌های اختصاصی برای حل و فصل اختلافاتی که یک طرف آن اداره دولتی باشد، وجود نداشت. پیشنهاد ایجاد یک «شعبه اداری» در داخل دادگاه‌های عالی عدالت هم با مقاومت کسانی که از به وجود آمدن یک حقوق اداری شبیه فرانسه بیم دارند، روبه‌رو شده بود (صادقی مقدم و میرزاده کوهشاهی، ۱۳۹۲، ص ۳).

اگرچه، دایسی در قرن نوزدهم انگلستان بر عدم مسئولیت کارمند و عدم صلاحیت دادگاه عالی در حوزه امور دولت باور داشت، بحران سال ۱۹۲۹ در انگلستان و رخداد‌های پس از جنگ جهانی دوم و پیامدهای مداخله بیش از پیش دولت و ایجاد قدرت اداری مرکزی در انگلستان باعث شد کارمندان و ادارات دولتی دارای اختیارات گسترده‌تری در سنجش با دوره‌های پیش از جنگ‌های اول و دوم جهانی شوند. از این‌رو، برای اجرای بهتر قوانین تازه مصوب، نهادهایی به وجود آمدند که دارای صلاحیت‌های اداری و حتی اختیارات قضائی شده‌اند. بر همین پایه، امروزه وابستگی حقوق مالیاتی و حقوق اداری در انگلستان به حقوق خصوصی کاهش یافته است (نوین، ۱۳۹۰، ص ۲۹۹-۳۰۰).

با این حال، باید گفت هنوز «در موضوع دادخواهی و دادرسی در انگلستان، مانند فرانسه دادگاه‌های معین و مشخصی وجود ندارد و مردم باید به طرق گوناگون و از امکانات گوناگون استفاده نمایند». از این‌رو «دادگاه‌ها ویژه دعاوی اداری» مرکب از هیئت یا اشخاصی که خارج از ساختار و سلسله‌مراتب قضائی انجام وظیفه می‌کنند به دعاوی ناشی از اداره امور عمومی و سازمان اداری و مقامات اداری رسیدگی می‌کنند. این دادگاه‌های اداری حق و صلاحیت بازرسی، تحقیق و تصمیم‌گیری را دارند و زیر نظر

«شورای دادگاه‌های ویژه» فعالیت می‌کنند. با این حال ناگفته نماند، از سال ۱۹۸۲ تاکنون، در نظام حقوقی انگلستان و کامن‌لا تفکیک میان حقوق عمومی و حقوق خصوصی عملاً پذیرفته نشده است و دادگاه‌های تخصصی اداری جایگاه ویژه‌ای در حقوق اداری و حقوق مالیاتی آن باز کرده‌اند.

در زمینه حقوق مؤدیان مالیاتی و تکالیف متقابل مراجع حل اختلاف مالیاتی، حق اعتراض، حق دسترسی به محتویات و اسناد پرونده، حق استماع توضیحات، حق دفاع، رسیدگی در مهلت معقول و منطقی، حق مستدل و مستند بودن آرا و حق تجدیدنظرخواهی از جمله این حقوق است. حقوق مؤدیان مالیاتی دقیقاً با اداره مالیاتی ارتباط دارد. حق رعایت رفتار منصفانه با مؤدی و همچنین رعایت عدالت با مؤدی از مهم‌ترین این حقوق است که در بریتانیا قوانین زیادی را به خود اختصاص داده است (Bentley, 2007, p.307).

۳-۱-۱. دادگاه‌های اداری مالیاتی در انگلستان

در نظام حقوق عرفی انگلستان^۱، به علت این که در مقایسه با دیگر کشورهای اروپایی اقتدار نهادهای مرکزی حکومت نهادینه شده بود، نیاز به تشکیل دادگاه‌های ویژه برای رسیدگی به اختلاف حقوقی مربوط به حکومت احساس نشده بود (لاگین، ۱۳۸۸، ص ۸۵) از این رو، تا مدت‌ها امکان اقامه دعوا علیه دولت و تأسیس مراجع اداری خاص برای رسیدگی به این دعاوی وجود نداشت. رسیدگی به این گونه دعاوی، برابر سنت قضائی، در صلاحیت دادگاه‌های عمومی انگلستان بود. زیرا رسیدگی به این امور در دادگاه‌ها یا مراجع اداری خاص تجاوز آشکار به اقتدار قوه قضائیه و نقض قانون اساسی انگلستان به‌شمار می‌آمد. این دیدگاه در یک باور کهن بین حقوق‌دانان انگلیس ریشه داشت که بر پایه آن، پادشاه ریاست عالی مأمورین قوه مجریه و دستگاه‌های دولتی را برعهده داشت که «مصونیت پادشاه» مانع از اقامه دعوا علیه تصمیمات و اقدامات واحدهای دولتی و مأموران آن‌ها و رسیدگی به دعوا در مراجع اداری اختصاصی شناخته می‌شد. از سوی دیگر، بسیاری از حقوق‌دانان انگلیسی مانند آلبرت دایسی که باورداشتند قانون اساسی انگلستان بیشتر بر حق‌های شهروندی متمرکز است (جوادی، ۱۳۹۰، ص ۲۰)، حتی منکر

۱. Common Law

وجود حقوق اداری بودند و تأسیس چنین مراجعی را قابل تضمین برای تأمین عدالت نمی دانستند. زیرا بر این باور بودند که دادگاه‌های اداری همزمان هم طرف دعوا هستند و هم بر مسند قضا می‌نشینند؛ و این با اصول بی‌طرفی و استقلال در دادرسی منافات دارد.

با این حال، با گذشت زمان، در حقوق انگلستان نیز، بنابر نیازهای روز جامعه و رشد روزافزون تغییرات و تحولات داخلی و بین‌المللی در گستره‌های گوناگون اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی، دانش و فناوری، دیدگاه‌های حقوقی در بین حقوق دانان انگلیس درباره «اصول مصونیت پادشاه» دگرگون شد و تعمیم آن را به تصمیمات و اقدامات واحدهای دولتی و مأموران آنها ناقض اصول عدالت، انصاف و دموکراسی به‌شمار آوردند. در نهایت، تحت تأثیر ارزش‌های حقوقی نوین مربوط به اصول عدالت و مردم‌سالاری و تجربه‌های مثبت و کارایی عملکرد شورای دولتی فرانسه، حقوق دانان انگلیسی نیز لزوم اقامه دعوا علیه دولت را مطرح کردند.

پیامد این دیدگاه نوین حقوقی باعث شد که سرانجام در سال ۱۹۴۷ م. مجلس انگلستان «قانون اقامه دعوا علیه دولت» را تصویب کند. برابر این قانون، شکایت از تصمیمات و اقدامات واحدهای دولتی و مطالبه خسارت ناشی از رفتارهای دربردارنده نقض قوانین امکان‌پذیر شده است.

دادگاه‌های اداری انگلستان پس از تصویب قانون سال ۱۹۴۷ م. چنان گسترش یافت که در سال ۱۹۵۷ حدود دو هزار دادگاه اختصاصی اداری در ۴۹ دسته و گونه کلی در این کشور به‌وجود آمد. یکی از این دادگاه‌های اداری در زمینه امور مالیاتی بوده و در برابر آن، صلاحیت دادگاه اختصاصی اداری مالیاتی بر صلاحیت مراجع قضائی انگلیس مقدم دانسته می‌شود (هداوند، ۱۳۸۹، ص ۶۱۱).

به دنبال کارکرد مثبت قانون یادشده، در سال ۱۹۵۸ «قانون دادگاه‌ها و تحقیقات اداری» از تصویب پارلمان انگلستان گذشت. برابر این قانون، شورای اداری با عنوان «شورای دادگاه‌های اداری» تأسیس شد تا بر اعمال و رفتار و تصمیمات مراجع اداری اختصاصی نظارت و کنترل نماید. در گستره حقوق مالیاتی نیز، شکایات و اعتراض‌های

مؤدیان مالیاتی از «اداره درآمد و گمرکات سلطنتی» انگلستان در دایره مالیاتی مستقل از اداره درآمد و گمرکات سلطنتی رسیدگی می‌شود.

در نظام حقوقی انگلیس، هنگامی که از نظارت قضائی بر رفتار و تصمیمات دولت سخن به میان می‌آید، منظور اختیار «دادگاه عالی» برای پایش و نظارت بر قانونی بودن تصمیمات سازمان‌های عمومی و دولتی است. با این حال، نباید فراموش کرد اگرچه دادگاه‌های اختصاصی اداری (مالیاتی) در انگلستان دادگاه قضائی نیستند، بخشی از وزارت خانه یا سازمان اداری دستگاه دولتی نیز به‌شمار نمی‌آیند. در واقع، از نظر ساختاری مستقل و جدا هستند. این استقلال بر کارایی و رعایت اصول عدالت و انصاف در دستگاه مالیاتی و مرجع ناظر بر آن می‌افزاید، زیرا لزوماً در داخل سازمان بودن به معنای تبعیت و تحت سیطره بودن نیست، بلکه از لحاظ ساختار و عملی و قدرت تصمیم‌گیری مستقل است ولی وظایف و صلاحیت آن مربوط به امور مالیاتی است (Dubroff et al., 2014, p.217). حال آن‌که، در حقوق اداری و حقوق مالیاتی ایران، مراجع اداری حل اختلافات و دادرسی‌های مالیاتی بخشی از سازمان و ساختار اداری و دولتی سازمان امور مالیاتی کشور (هیئت‌های موضوع مواد ۱۷۰، ۲۱۶، ۲۴۴ تا ۲۴۷، ۲۵۱، ۲۵۱ مکرر، ۲۵۵ تا ۲۵۷ ق.م.م) به‌شمار می‌آیند؛ این موضوع می‌تواند اصول بی‌طرفی و استقلال در دادرسی را در مراجع اداری مالیاتی ایران خدشه‌دار کند.

آرا و تصمیمات دادگاه‌های اختصاصی اداری مالیاتی انگلستان در نهایت نزد دادگاه‌های عمومی دادگستری قابل تجدیدنظرخواهی است که «بازنگری قضائی»^۱ نامیده می‌شود. همچنان‌که، بازنگری قضائی در حقوق امریکا نیز به گونه‌ای متفاوت رواج دارد (Abraham, 1968, p.289).

دادگاه‌های قضائی در انگلستان اختیارات گسترده‌ای در تطبیق آیین‌نامه‌های اداری و قوانین تبعی با مصوبات پارلمان و قواعد عام حقوق کامن‌لا دارند. بر این اساس، قواعد حقوق کامن‌لا به هیچ مقامی حق تجاوز از صلاحیت خود را نمی‌دهد و مقام عمومی و دولتی نمی‌تواند بیش از آنچه به او اختیار و صلاحیت واگذار شده است اقدام و تصمیم‌گیری کند. از این رو، چنانچه سازمان‌های دولتی و مقامات اداری و عمومی در اتخاذ

۱. Judicial Review

تصمیمات و اقدامات اداری خود عرفها، قواعد کامنلا، حقوق ناشی از دادگاههای انصاف (قواعد انصاف) و مصوبات پارلمان انگلستان را به عنوان منبع و سرچشمه اصول و موازین بنیادی حقوق انگلستان رعایت نکنند، امکان اقامه دعوا علیه تصمیم آن مقام اداری فراهم خواهد بود (نوین، ۱۳۹۰، ص ۲۹۷).

بنابراین، دادگاهها و دیوانهای اداری را در نظام حقوقی انگلستان باید پیامد تحولات حقوقی قرن بیستم دانست؛ زیرا پیش از آن، حقوق دانان انگلیسی دخالت نهادهای اداری را در امور قضائی ناقض اصل تفکیک قوا می دانستند. در واقع، ضرورت اجتناب ناپذیر دوران معاصر، به ویژه از نیمه دوم قرن بیستم به این سو، تأسیس دادگاههای اداری را در نظام حقوقی انگلستان ایجاب کرده است. اما این بدان معنا نیست که تا پیش از این هرگز پیشینه‌ای از رسیدگی‌ها از حیث نظارت اداری یا نهادهای تخصصی و ویژه اداری به ویژه در امور مالیاتی وجود نداشت. بلکه، تاریخ حقوقی انگلستان نشان می دهد که نخستین بار بابت نقض اصل صلاحیت عام دادگاههای عمومی در رسیدگی به دعاوی اداری که در سال ۱۶۶۰ م. صورت گرفت، در آن هنگام به «کمیسیون گمرکات و مالیات» گونه‌ای صلاحیت قضائی تفویض شده بود (هداوند و مشهدی، ۱۳۸۹ الف، ص ۱۶۹). هرچند، در آن هنگام، اعطای چنین صلاحیت قضائی به یک نهاد غیرقضائی، مورد انتقاد حقوق دانان انگلیس قرار گرفته بود، پس از آن نیز، تأسیس چنین نهادهایی در حقوق اداری و حقوق مالیاتی انگلستان رواج یافت. برای نمونه، «کمیسیونرهای عام مالیات بر درآمد»^۱ در سال ۱۷۹۹ م. تأسیس شدند. در سال ۱۸۰۳ م. این کمیسیونرهای عام تنها نهاد حقوق اداری مالیاتی در انگلستان بودند که صلاحیت رسیدگی به شکایات و اعتراضات مؤدیان مالیاتی درباره ارزیابی‌های مالیاتی را داشتند. در قرن نوزدهم، در سال ۱۸۰۵ م، برای جلوگیری از انباشت پرونده‌های مالیاتی، «کمیسیونرهای خاص»^۲ نیز برای رسیدگی به اعتراضات و شکایات مؤدیان مالیاتی تأسیس شدند. برای ایجاد قانونمندی در چگونگی رسیدگی و فعالیت کمیسیونرهای خاص، در نهایت «قانون مدیریت مالیات بر درآمد»^۳ در سال ۱۹۶۴ م. از تصویب پارلمان انگلستان گذشت (همان، ص ۱۶۹-۱۷۰). امروزه، در

۱. General Commissioners Of Income Tax

۲. Special Commissioner

۳. Income Tax Management Act

نظام حقوقی انگلستان از دهه‌های پایانی قرن بیستم، با تصویب «قانون دیوان‌ها، دادگاه‌ها و اجرای احکام» مصوب ۲۰۰۷م، دادگاه‌ها و دیوان‌های اداری گوناگون گسترش یافته‌اند (همان، ص ۱۷۶-۱۸۱) و به گونه‌ای قانونمند بر اعمال اداری دولت نظارت می‌کنند، زیرا لزوماً این دیوان‌های اداری گاهی در قالب «آمبودزمان پارلمانی» (کمیسیونر پارلمانی برای امور اداری)^۱ به شکایت موضوع «اداره نامطلوب»^۲ در ارگان‌های گوناگون دولت مرکزی از جمله «سازمان درآمد و گمرکات سلطنتی» که ممکن است دربردارنده رفتارها و تصمیمات ناعادلانه این ارگان‌ها باشد رسیدگی می‌کنند (همان، ص ۱۶۲-۱۶۳).

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؛ مانند «داوران رسیدگی به معافیت‌های مالیاتی آموزش صنعتی»^۳، «دیوان رسیدگی به شکایات مالیات بر شرط‌بندی»^۴، «دیوان عوارض و مالیات بر ارزش افزوده»^۵، «کمیسیون‌های ویژه مالیات بر درآمد»^۶ (همان، ص ۱۸۷).

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 که به «دیوان سطح یک» و «دیوان سطح دو» درجه‌بندی می‌شوند و در طی سال‌های آینده همه این دیوان‌ها در این ساختار تازه ادغام می‌شوند. این دو سطح از دیوان‌ها اجرا و تحقیق نظام نوین عدالت اداری را در انگلستان به دوش خواهند کشید.

هریک از این دو سطح شعب گوناگون تخصصی دارند (همان، ص ۱۴۱). برای نمونه، شعبه مالیاتی یکی از شعب هشت‌گانه «دیوان سطح یک» به‌شمار می‌آید که به امور مالیاتی مربوط به تصمیمات مالیاتی اتخاذشده از سوی «اداره درآمدهای دولتی و گمرکات سلطنتی» رسیدگی می‌کند. شکایات ممکن است از سوی شخص حقیقی و یا حقوقی

۱. Parliamentary Commissioner For Administration

۲. Malad Administration

۳. Industrial Training Levy Exemption Referees

۴. Betting Levy Appeal Tribunal

۵. Value Added Tax (VAT) And Duties Tribunal

۶. Special Commissioners Of Income Tax

اقامه شود. موضوع این شکایات ممکن است مالیات‌های مستقیم و یا غیرمستقیم، تمبر مالیاتی اراضی، ابلاغیه‌های پرداخت، حق بیمه‌های ملی، پرداخت‌های قانونی و مالیات بر ارزش افزوده را دربر گیرد. رسیدگی شعبه مالیاتی دیوان سطح یک ممکن است به گونه‌ی شکلی یا ماهوی باشد، از مقدار مالیات گرفته تا نوع کیفرها یا هر مورد دیگری که به گونه‌ای زیان علیه شاکی وارد کرده باشد یا شاکی مدعی ورود چنین زیانی از تصمیمات و اقدامات اداره امور مالیاتی باشد (همان، ص ۱۴۱).

قواعد مربوط به ساختار و نحوه عملکرد این شعبه در ۴۲ ماده، در ۵ فوریه ۲۰۰۹ م. تدوین شد و در ۱۳ فوریه همان سال به مجلس ارائه شد و در ۱ آوریل ۲۰۰۹ اجرایی شد. بنابراین، تأسیس شعبه مالیات «دیوان بدوی» را باید ۱ آوریل ۲۰۰۹ دانست. این شعب جایگزین دیوان‌های کمیسیون‌های عام، کمیسیون‌های خاص، مالیات بر درآمد و عوارض شده‌اند که پس از تصویب قانون مصوب ۲۰۰۷ مشغول به رسیدگی به امور مالیاتی بودند.

این شعبه از اداره عایدات دولتی و گمرکات (سلطنتی) مستقل است و در اغلب موارد به شکایات علیه تصمیماتی که اداره مزبور اتخاذ می‌کند رسیدگی می‌کند. درخواست تجدیدنظر آرای این شعبه در شعبه رسیدگی به امور مالیه و مالیات دیوان سطح دو رسیدگی می‌شود.

در دیوان بدوی، شکایات توسط گروهی از اشخاص رسیدگی می‌شود که بر اساس نیازهای خاص هر پرونده انتخاب می‌شوند. بدین ترتیب، اختلافات ممکن است از سوی حقوق دانان، متخصصان مالی یا ترکیبی از این دو رسیدگی شوند. صلاحیت دیوان مالیات سرتاسر انگلستان را دربر می‌گیرد و در سرتاسر کشور، شعب این دیوان به اختلافات مربوط رسیدگی می‌کند.

۲-۳. الگوی فرانسوی یا دوگانه ۱

به همان اندازه که در الگوی انگلیسی و نظام حقوقی کامن لا بر یگانگی و یک‌پارچگی بین حقوق خصوصی و حقوق عمومی پافشاری می‌شد (انصاری، ۱۳۷۷، ص ۲۲)، در الگوی فرانسوی بر تفکیک بین این دو شاخه از حقوق توجه می‌شود. مبانی

۱. French pattern or duality

و علت این توجه در نظام حقوقی فرانسه آن است که ماهیت حقوق عمومی در نابرابری روابط بین مردم با دولت نهفته و ریشه دارد (امیرارجمند، ۱۳۸۰، ص ۱۸۳). زیرا قدرت عمومی و ابزارهای اعمال آن در دست دولت و دستگاه دیوانی یا اداری و پلیسی و امنیتی آن قرار دارد. این عدم تعادل و نابرابری در روابط بین مردم و دولت قواعد حقوقی ویژه‌ای را می‌طلبد که از یک سو، مانع دست‌درازی دولت و دستگاه دیوانی اداری آن به حقوق و آزادی‌های مردم در جایگاه شهروندان تابع دولت سیاسی حاکم شوند. از سوی دیگر، دستگاه دیوانی دولت با توجه به قدرت عمومی که دارد خود را به عرضه خدمات عمومی به بهترین وجه و برقراری و حفظ نظم عمومی و امنیت جامعه مکلف بداند؛ و چنانچه به حقوق و آزادی‌های مردم از سوی نهادهای دولتی و سازمان‌های اداری عمومی تجاوزی صورت گرفته باشد، مکلف به پاسخ‌گویی و جبران خسارت وارده به اشخاص باشند.

از این سو نقش دادگاه درخصوص اطمینان از عدالت در سیاست مالیاتی بسیار کلیدی است و این مرجع مانعی بنیادی علیه قدرت حکومت در این زمینه است (Howard, 2009, p.22).

«در حقوق فرانسه، اشخاصی که برای دیگری کار می‌کنند و در مقابل کار خود مزدی دریافت می‌کنند به دو دسته تقسیم می‌شوند: یا انجام کار آن‌ها با اولویت سودرسانی به شخص کارفرما است، یا انجام کار آن‌ها بر مبنای سود و منفعت عمومی است. دسته نخست مورد توجه حقوق خصوصی هستند. دسته دوم در حقوق اداری مورد بحث هستند.» مأموران مالیاتی و نهادهای اداری رسیدگی‌کننده به تخلفات آن‌ها در واقع برابر اصول و قواعد حقوقی ویژه حقوق اداری، حقوق مالی و مالیاتی در فرانسه راه‌اندازی شده‌اند و از آیین، شیوه‌ها، قواعد حقوقی ویژه و ساختاری مستقل از دستگاه قضائی و دادگاه‌های عمومی دادگستری فرانسه در رسیدگی به دعاوی و حل و فصل اختلافات برخوردارند. به ویژه این‌که «شورای دولتی فرانسه» یک رویه حقوق عمومی و اداری خاصی با قواعد حقوقی ویژه در این رابطه ایجاد کرده است. همچنان‌که، دیوان عدالت اداری در ایران در این زمینه در آغاز راه قرار دارد. اما «در انگلستان، اصولاً توجهی به این تقسیم‌بندی نمی‌شود و مفهوم حقوقی کار از منظر استخدام نگریسته می‌شود. از این رو،

در انگلستان کاربرد اصطلاح قانون استخدام^۱ بسیار گسترده‌تر از قانون کار^۲ است. در فرانسه برای هر یک از دو دسته مذکور قانون خاصی وجود دارد. ولی در انگلستان، همه مستخدمان تحت یک نوع از قواعد و مقررات اند. به علاوه، بخش زیادی از قواعد حقوقی استخدام در انگلستان بر مبنای سیاست‌های نهادهای جامعه اروپا شکل گرفته است. از سوی دیگر، برخی در انگلستان جایگاه بحث از کارگر و کارفرما را در ارتباط با صنعت^۳ می‌دانند و جایگاه حقوقی خاصی برای آن قائل نیستند. به همین دلیل، حتی برخی از حقوق دانان جدید بریتانیا که وجود حقوق عمومی را پذیرفته‌اند، صرفاً آن را به دو شاخه حقوق اساسی و حقوق اداری محدود کرده‌اند. (طاهری تاری، ۱۳۹۴، ص ۳۰۳).

ریشه این دوگانگی در دادگاه‌های فرانسه به انقلاب ۱۷۸۹ این کشور برمی‌گردد که اصلاح نظام قضائی از آرمان‌های انقلابیون بود و به دوگانگی صلاحیت بین محاکم قضائی و محاکم اداری منجر شد. به عبارتی دیگر، در الگوی فرانسوی، نظم قضائی (حقوقی و کیفری) از نظم اداری (دادگاه‌های اداری) جدا است. به ویژه این که دیدگاه‌های متسکیو (۱۷۴۸م.) درباره اصل تفکیک قوا زمینه‌های نظری تفکیک و دوگانگی دادگاه‌های اداری و قضائی را از پیش در دکتترین حقوقی فرانسه فراهم کرده بود. باین حال، قضات انگلیسی نیز، با به‌کارگیری «قاعده سابقه قضائی لازم‌الاتباع»، «قواعد کامن لا» و «قواعد انصاف» می‌کوشیدند تا به نوسازی حقوق انگلستان اقدام کنند (ردیر، ۱۳۷۱، ص ۸۰-۹۵) با توجه به آنچه گفته شد، باید گفت که در الگوی فرانسوی دو گونه دادگاه وجود دارد که با توجه به قواعد حقوقی خاص، هر یک به یکی از شاخه‌های کلی حقوق عمومی و حقوق خصوصی رسیدگی می‌کنند. مالیات و تخلفات موضوع آن از سوی مأموران و کارکنان دستگاه مالیاتی فرانسه از قواعد حقوق عمومی، حقوق اداری، حقوق مالی و مالیاتی پیروی می‌کنند. این‌گونه اختلافات، دعاوی و شکایات در دادگاه‌های اداری رسیدگی می‌شوند؛ اما، دیگر دعاوی که مربوط به قواعد حقوق خصوصی و حقوق کیفری به معنای خاص (بزه) هستند، در دادگاه‌های عمومی دادگستری که زیر نظر قوه قضائیه‌اند رسیدگی

۱. Employment law

۲. labour law

۳. Industrial Relation

می‌شود. از این رو، به الگوی فرانسوی در رسیدگی به تخلفات اداری کارکنان دولت به‌طور کلی و دعاوی ناشی از حقوق عمومی نظام دوگانگی گفته می‌شود.

دعاوی اداری در دادگاه‌های اداری فرانسه رسیدگی می‌شود. این دادگاه‌ها سلسله‌مراتب ویژه‌ای دارند و از قوانین خاص اداری (قانون اداری) پیروی می‌کنند. (Bell, al., 2008, pp.41-45). در این سلسله‌مراتب، دادگاه‌های اداری فرانسه از پایین به بالا عبارت‌اند از: دادگاه‌های اداری بدوی، دادگاه‌های اداری تجدیدنظر، و شورای دولتی فرانسه. شورای دولتی فرانسه در رأس همه دادگاه‌های اداری قرار دارد (پرو، ۱۳۸۴، ص ۳۰۰-۲۵۷) و عالی‌ترین مرجع اداری رسیدگی به دعاوی حقوق اداری و حقوق عمومی (هداوند، ۱۳۸۹، ص ۷۳۰) از جمله حقوق مالیاتی است. رویه این شورا از مهم‌ترین منابع حقوق اداری فرانسه است و قواعد حقوقی ایجادشده توسط رویه‌های شورای دولتی فرانسه، نه تنها در کشورهای اروپایی، در خارج از اروپا نیز اثر ارشادی خود را در نظام‌های حقوق عمومی دیگر کشورها می‌گذارد. همچنان‌که دکترین حقوقی در ایران و نظام حقوق اداری و عمومی ایران نیز، از رویه شورای دولتی فرانسه بسیار تأثیرپذیر است.

در حقوق اداری و حقوق مالیاتی ایران، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، هیئت عالی انتظامی مالیاتی و هیئت رسیدگی به تخلفات اداری و کارکنان دولت نیز در راستای همین اصل کلی حقوق اداری «قضاوت کردن اداره» تأسیس شده‌اند که الگوبرداری از نظام حقوقی فرانسه و سیستم دوگانگی دادگاه‌ها در این کشور است (طاهری تاری، ۱۳۹۴، ص ۳۴۸).

«با وجود تفکیک فوق، به دلیل گستردگی وظایف اداره و دولت، اختلافات و شکایات اداری افزایش یافته است و از آنجاکه محاکم قضائی توانایی پاسخ‌گویی به آن‌ها را ندارند، تعداد کمیسیون‌ها و دادگاه‌های اختصاصی اداری رو به افزایش است. به همین دلیل، در انگلستان هم دادگاه‌های اختصاصی اداری و کمیسیون‌های با صلاحیت شبه‌قضائی که به شکایات و اختلافات اداری رسیدگی می‌کنند، اما زیرمجموعه قوه قضائیه‌اند رو به افزایش است.»

در دادرسی مالیاتی کشور امریکا نیز حذف تشریفات و ارتباط متقابل مؤدی و سازمان مورد توجه بوده و به منظور رعایت حقوق شهروندی، الزامات مذکور از طریق درج در قوانین و مقررات به مراجع ابلاغ شده است (Hoffer & Walker, 2014, p.225).

۳-۳. الگوی آلمانی یا مختلط ۱

اصولاً در الگوی دوگانگی رسیدگی به اختلافات و دعاوی مالیاتی، در وهله نخست، گونه‌ای دادرسی اداری به‌شمار می‌آید که مراجع اداری مالیاتی به آن رسیدگی می‌کنند. در وهله دوم، مراجع قضائی اعمال نظارت و بازنگری قضائی را بر اعمال، اقدامات و تصمیمات مقامات و مراجع اداری بر عهده دارند. اما در الگوی یگانگی این وظیفه در وهله نخست با مراجع قضائی است.

هرکشوری یکی از دو نظام حقوقی یادشده را پذیرفته است. اما، برخی از کشورها با ترکیب دو الگوی یگانگی و دوگانگی دادرسی نسبت به اختلافات و دعاوی مالیاتی در نظام حقوق اداری و حقوق مالیاتی خود قواعد حقوقی و مقرراتی را برای آن پیش بینی کرده‌اند (طاهری تازی، ۱۳۹۴، ص ۳۵۳).

در نظام حقوق اداری و حقوق مالیاتی آلمان دو الگوی یادشده درهم آمیخته شده است. در این کشور، که از حقوق رومی - ژرمنی پیروی می‌شود، حقوق دوگانه عمومی و خصوصی و وجود دادگاه‌های مستقل برای حل اختلافات و دعاوی اداری پذیرفته شده است. اما، در این الگوی ترکیبی، دادگاه‌های اداری زیرمجموعه قوه قضائیه آلمان به‌شمار می‌آید. ساختار این دادگاه‌های اداری از ساختار دادگاه‌های عمومی آلمان کاملاً جدا و مستقل است. در این الگو، از برخی از قواعد و اصول حقوقی مثبت الگوی یگانگی و برخی از قواعد و اصول حقوقی مثبت الگوی دوگانگی خوشه‌چینی شده است. از این رو، در آلمان با توجه به رعایت اصل تخصص و کارایی در نظام حقوقی دوگانه فرانسوی، از متخصصان اداری در دادگاه‌های اداری بهره‌گیری می‌شود تا حساسیت فرانسوی به متخصصان اداری بهتر درک شود و در حل و فصل سریع و عادلانه و منصفانه‌تر دعاوی اختلافات اداری موفق عمل شود. از سوی دیگر، با پیروی از الگوی انگلیسی یگانگی، و برابر اصل حقوقی که می‌گوید «هیچ کسی نمی‌تواند قاضی دعوی خودش باشد»،

۱. Germany pattern or mixed pattern

دادگاه‌های اداری آلمان تحت ریاست عالیّه قوه قضائیه قرار دارند تا اصل تفکیک قوا نیز به درستی رعایت شود (موسی‌زاده، ۱۳۹۱، ص ۲۷۶).

درواقع، نظام حقوقی دادرسی اداری در آلمان محاسن هر دو نظام حقوقی فرانسوی و انگلیسی را با هم در آمیخته و از آن دو الگوبرداری کرده است. در آلمان، قضاوت و دادرسی اداری به قوه قضائیه الحاق شده است، زیرا مطالعات بیان می‌دارد که کارمندان اداری به دلیل رابطه قراردادی با سازمان و نوع روابط شغلی با دو آفت مهم مرتبط‌اند: اول این‌که از نظر آن‌ها اصل بر برائت نیست و تمامی مؤدیان متخلف‌اند و دوم این‌که مأموران مالیاتی معتقدند که ادای وظیفه آن‌ها در گرو حفظ موقعیت سازمانی خودشان در تمامی مسائل است (Robert et al., 2009, p.177) و این امر در تناقض با اصول دادرسی منصفانه و اصل استقلال قاضی است. لذا عدم ارتباط مرجع رسیدگی حل اختلاف به یکی از طرفین، به تنهایی بخش اعظمی از نگرانی‌ها پیرامون نحوه قضاوت را مرتفع خواهد کرد.

دادگاه‌های اداری نخستین و تجدیدنظر، به موجب قانون اساسی آلمان، بخشی از قوه قضائیه این کشورند و یک سنای عام، وحدت رویه قضائی بین همه دادگاه‌های فدرال را تضمین می‌کند. استقلال قضاوت به وسیله قانون اساسی به شیوه‌ای یکسان و صرف نظر از این‌که قاضی به کدام مرجع قضائی متعلق باشد حمایت شده است.

دادگاه‌ها در قوه قضائیه آلمان در پنج دسته کلی زیر دسته‌بندی می‌شوند:

۱. دادگاه‌های عمومی مدنی و کیفری؛

۲- دادگاه‌های اداری؛

۳. دادگاه‌های کار؛

۴. دادگاه‌های مالی؛

۵- دادگاه‌های اجتماعی.

این دادگاه‌ها از قوه مجریه (دولت) کاملاً مجزا، منفک و مستقل و دارای موقعیت برابرند و هیچ‌یک بر دیگری برتری ندارند. در این کشور، قانون ویژه‌ای به نام «قانون آیین دادرسی اداری» وجود دارد. ضمن این‌که «قانون آیین دادرسی دادگاه‌های اداری» ساختار و اختیارات و قواعد شکلی صلاحیت اداری را در دادگاه‌های اداری مشخص می‌کند. این

دادگاه‌های اداری سه‌درجه‌ای‌اند. آرای این دادگاه‌ها در مرحله نخست از سوی دادگاه اداری صادر می‌شود. در مرحله دوم در دادگاه عالی اداری و در مرحله سوم و مرحله پایانی از سوی دادگاه عالی فدرال صادر می‌شود (کاسسه و همکاران، ۱۳۹۱، ص ۱۵۹).

هر شعبه دادگاه اداری آلمان از پنج عضو تشکیل می‌شود که سه نفرشان قاضی حرفه‌ای و دو نفر دیگر از قضات عالی به‌شمار می‌آیند. صدور دستور موقت توسط دادگاه‌های اداری آلمان برای توقف عمل یا اقدام اداری امکان‌پذیر است.

نتیجه‌گیری

در این نوشتار به‌طور مختصر برخی از نظام‌های نوین حل اختلافات مالیاتی در کشورهای نمونه بررسی شده است، از جمله الگوی دادرسی یگانه حاکم بر نظام مالیاتی انگلستان و الگوی دادرسی دوگانه حاکم بر نظام مالیاتی فرانسه و همچنین الگوی مختلط یا تلفیقی که بر نظام دادرسی مالیاتی آلمان حاکم و مجری است. همچنین نظام دادرسی مالیاتی در کشور ایران بررسی شده است. هدف از نگارش این مقاله بررسی الگوی نظام حاکم بر دادرسی مالیاتی ایران در مقایسه با کشورهای اشاره‌شده و همچنین معرفی الگوی نوین به‌منظور تضمین رعایت حقوق متقابل دولت و مردم است. در اینجا، با جمع‌بندی مهم‌ترین مطالب پیش‌گفته، هرکدام از الگوها به شرح ذیل ارزیابی نهایی می‌شود:

۱. در نظام دادرسی یگانه که حاکم بر کشور انگلستان است، به‌نوعی شاهد ادغام دادگاه‌های اداری و قضائی (شبه قضائی) با قابلیت تجدیدنظر قضائی هستیم و این نظام بیشتر به رسیدگی‌های اداری متکی است. وابستگی این نظام به قوه مقننه مشهود است، لذا عدم رعایت کامل اصل تفکیک قوا محل تأمل و نظر است.

۲. در نظام دادرسی مالیاتی دوگانه حاکم بر کشور فرانسه، سلسله‌مراتب رسیدگی شامل مراجع اداری، مراجع قضائی و نهایتاً شورای دولتی فرانسه است که در حقیقت امر بدو رسیدگی‌های اداری وابسته به قوه مجریه انجام می‌شود، سپس برای تجدیدنظر و نظارت قضائی به قوه قضائیه و در آخر به شورای دولتی فرانسه ارجاع می‌گردد. در این روش نیز دخالت یکی از طرفین اختلاف یعنی قوه مجریه در طراحی و پایه‌ریزی رأی اولیه مشهود و واضح است و نمی‌توان رعایت اصل تفکیک قوا و اصل استقلال مراجع قضائوتی را در آن به‌طور کامل تأیید کرد.

۳. در الگوی آمیخته (مختلط) که ناظر بر نظام دادرسی مالیاتی کشور آلمان است، دو الگویی که پیش‌تر اشاره شد در هم آمیخته شده است. در این کشور که از حقوق رومی-ژرمنی پیروی می‌کند، وجود دادگاه‌های مستقل (اداری) برای حل اختلافات و دعاوی پذیرفته شده است. در حقیقت، وجه تمایز نظام آمیخته یا مختلط یا الگوی دوگانه (فرانسوی) استقلال دادگاه‌های اداری از قوه مجریه است به طوری که در الگوی دوگانه دادگاه‌های اداری مراجعی شبه قضائی و زیرمجموعه قوه مجریه است. اما در نظام مختلط (آلمان) دادگاه‌های اداری مراجعی قضائی، تخصصی و زیرمجموعه قوه قضائیه‌اند. در این نظام از متخصصان اداری در دادگاه‌های اداری مستقل بهره‌گیری می‌شود تا به حل و فصل سریع‌تر و دقیق‌تر اختلافات دست یابد.

۴. در نظام حقوقی دادرسی مالیاتی ایران درمی‌یابیم، با وجود تلاش قانونگذار مبنی بر رعایت اصول دادرسی و حقوق مؤدیان مالیاتی در چارچوب طراحی مراجع متعدد رسیدگی و قبول درخواست اعتراض یا تجدیدنظر که گاه با صلاحیت‌های موازی و کارکردهای مشابه نیز طراحی شده‌اند، در مواردی موجب نقض اصول دادرسی عادلانه و تضییع حقوق خصوصی یا حقوق عمومی شده‌اند، برای مثال، صلاحیت موازی دیوان عدالت اداری و شورای عالی مالیاتی و نتیجه نقض احکام در این دو مرجع شایان توجه است. همچنین حکم مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم که متضمن اختیار بالاترین مقام اداری در بازنگری آرای قطعی مراجع شبه قضائی است، به علت نقض اصل اعتبار امر قضاوت‌شده و همچنین عدم استقلال مرجع اداری از دولت ممکن است موجبات تضییع حقوق مؤدی را فراهم سازد.

با دقت در نتایج مراتبی که پیش‌تر اشاره شد، می‌توان گفت در الگوی مختلط (آلمان)، محاسن و مزیت‌های الگوی یگانه و دوگانه تلفیق شده و از لحاظ رعایت اصل تفکیک قوا و رعایت اصل بی‌طرفی مرجع قضاوتی دارای امتیازات معتبری است. طراحی مراجع متعدد رسیدگی‌کننده ممکن است در بدو امر پسندیده و ضامن حقوق طرفین دعوی تلقی شود، اما اطلاع دادرسی و عدم تعیین تکلیف پرونده‌های مالیاتی که باعث بروز خسارات جبران‌ناپذیر به حقوق خصوصی و عمومی خواهد بود امری است که صریحاً در تضاد و مغایرت با اصول دادرسی عادلانه است.

با وجود پذیرفته شدن اصل تفکیک قوا در اصل ۵۷ قانون اساسی ایران که صراحتاً بیان می‌دارد «... این قوا (مقننه، قضائیه، مجریه) مستقل از یکدیگرند...» و همچنین ابتدای اصل ۵۶ همان قانون که اشعار می‌دارد بر این که «قوة قضائیه قوه‌ای است مستقل که پشتیبان حقوق فردی، اجتماعی و مسئول تحقق بخشیدن به عدالت عهده‌دار وظایف زیر است...»، به‌طور مشخص احکام مندرج در این قانون سطح یک نقض شده و رسیدگی ماهوی به اختلافات مالیاتی در صلاحیت انحصاری مراجع شبه قضائی و البته قوه مجریه قرار گرفته است و صرف اعطای صلاحیت رسیدگی شکلی به دیوان عدالت اداری ضامن رعایت اصول اشاره شده مصرح در قانون اساسی و تضمین کننده اصول دادرسی منصفانه از جمله استقلال مرجع رسیدگی کننده از طرفین دعوی نخواهد بود، علاوه بر این که یک نفر قاضی در هیئت‌های بدوی و تجدیدنظر مالیاتی که عمدتاً از قضات بازنشسته است و جوه و مزایای خود را از قوه مجریه دریافت می‌کند و نیز تخصص و اشراف مشارالیهما به امور مالیاتی که امروزه جزو پیچیده‌ترین مفاهیم و پرونده‌های حقوقی است شدیداً محل تردید است، جایگزین اصول دادرسی عادلانه نخواهد بود.

عدم انعطاف‌پذیری و خشکی در مقررات شکلی حاکم بر حل اختلاف مالیاتی، فقدان بانک‌های اطلاعاتی و زیرساخت آماری و همچنین به‌کارنبردن روش‌های نوین حل اختلاف مانند میانجیگری، داوری و مصالحه نیز از ضعف‌های دیگر نظام حل اختلاف مالیاتی در ایران است.

با توجه به بررسی‌های صورت پذیرفته و انتخاب نظام دادرسی مختلط به‌عنوان الگوی نوین حل اختلاف مالیاتی، پیشنهادهای ذیل برای انطباق بیشتر دادرسی مالیاتی در ایران با نظام‌های نوین حل اختلاف ارائه می‌شود:

۱. الحاق نظام حل اختلاف مالیاتی به قوه قضائیه با استفاده از متخصصان اداری در قوه مجریه.

۲. تدوین قانون آیین دادرسی مالیاتی منحصر به حل اختلافات مالیاتی.

۳. پیش‌بینی روش‌های جایگزین حل اختلاف از جمله داوری، میانجیگری، مذاکره در پرونده‌های متوسط و کوچک.

۴. تشکیل دادگاه و دادرسی ویژه جرائم مالیاتی با بهره‌گیری از قضات مستقل و کارشناسان خبره و غیروابسته به قوه مجریه.
۵. استفاده از بسترهای الکترونیک به منظور شناسایی اموال، تراکنش‌های بانکی و سایر معاملات برای سهولت در احراز درآمدها و کاهش اختلافات بین مؤدی و سازمان.
۶. حذف ماده ۲۵۱ مکرر از قانون مالیات‌های مستقیم.
- در پایان با عطف به تعاریف و تطبیق نظام‌های اشاره‌شده درمی‌یابیم که نظام دادرسی مالیاتی ایران دارای ضعف‌هایی در زمینه اصل استقلال مراجع رسیدگی‌کننده و اصل تفکیک قوا و همچنین فقدان توجه به بسترهای نوین فناوری اطلاعات و زیرساخت‌های الکترونیک است و برای رعایت حقوق خصوصی اشخاص و همچنین حقوق عمومی، قانونگذار باید نسبت به اصلاح مراجع تعریف‌شده در قانون مالیات‌های مستقیم و انطباق این قانون با سایر قوانین اساسی و بالادستی اقدامات مقتضی را اجرا کند.

منابع

- انصاری، ولی‌الله (۱۳۷۷). کلیات حقوق اداری. تهران: میزان، چاپ دوم.
- باقری، مصطفی، توسلی، منوچهر و دالمن‌پور، محمد (۱۳۹۸). «تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری- قضایی) ایران و آمریکا». پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۷، شماره ۴، ص ۴۷-۶۹.
- پرو، روزبه (۱۳۸۴). نهادهای قضائی فرانسه. ترجمه شهرام ابراهیمی، عباس تدین و غلامحسین کوشکی. قم: سلسبیل.
- پروتابا، لویی و کوتره، ژان ماری (۱۳۸۷). حقوق مالیاتی. ترجمه محمدعلی یزدان‌بخش. تهران: نشر خاتون، چاپ دوم.
- پورحسین شقلان، شکور (۱۳۸۳). تحولات آیین دادرسی مالیاتی ایران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۰). ترمینولوژی حقوق. انتشارات گنج دانش.
- جوادی، محمود (۱۳۹۰). حقوق اداری تطبیقی، نظارت قضائی بر مقررات دولتی در انگلستان و فرانسه. تهران: جنگل.
- رضایی‌زاده، محمدجواد (۱۳۸۹). حقوق اداری (۱). تهران: میزان.
- ردیر، رنه (۱۳۷۱). مقدمه‌ای بر حقوق تطبیقی. ترجمه محمد علوی. تهران: دفتر خدمات حقوقی بین‌المللی ج. ا. ا.

- زارع زواردهی، محمد (۱۳۷۶). مرجع رسیدگی کننده به تخلفات کمیسیون ماده صد قانون شهرداری تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران.
- زولر، الیزابت (۱۳۹۶). درآمدی بر حقوق عمومی (مطالعه تطبیقی بنیادهای حقوق عمومی فرانسه، انگلستان و آمریکا). ترجمه سیدمجتبی واعظی. تهران: جاودانه، چاپ سوم.
- صادقی مقدم، محمدحسین و میرزاده کوهشاهی، نادر (۱۳۹۲). آیین رسیدگی به تخلفات اداری کارکنان دولت. تهران: مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.
- طاهری تازی، میرمحسن (۱۳۹۰). اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین. تهران: شهر دانش.
- طباطبائی مؤتمنی، منوچهر (۱۳۹۵). حقوق اداری. تهران: سمت.
- عباسی، بیژن (۱۳۸۱-۱۳۸۰). «مبانی حقوق عمومی». جزوه درس حقوق اداری (۱)، اردشیر امیرارجمند. دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده حقوق، ص ۱.
- عزیزی، غلامرضا (۱۳۸۵). مالیه عمومی و خط مشی مالی دولت. تهران: انتشارات شهر آشوب.
- قاضی، ابوالفضل (۱۳۸۰). حقوق اساسی و نهادهای سیاسی. تهران: انتشارات دانشگاه تهران، چاپ هفتم.
- کاسسه، ساینو (۱۳۹۲). شکل گیری حقوق اداری (مطالعه تاریخی- تطبیقی حقوق اداری انگلستان و فرانسه). ترجمه سیدمصطفی واعظی. شیراز: شهرداد.
- کاظمی، داوود و رستمی، ولی (۱۳۹۵). «مبانی و ابعاد حق دادخواهی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان». پژوهش های حقوق تطبیقی، دوره ۲۰، شماره ۳، ص ۱۶۴-۱۹۹.
- لاگین، مارتین (۱۳۸۸). مبانی حقوق عمومی. ترجمه محمد راسخ. تهران: نشر نی.
- موسی زاده، ابراهیم (۱۳۹۱). حقوق اداری. تهران: دادگستر.
- نوین، پرویز (۱۳۹۰). اصول حقوق عمومی (حقوق اداری و دادرسی اداری تطبیقی ایران، فرانسه، انگلستان). تهران: انتشارات جنگل.
- واعظی، سیدمجتبی (۱۳۹۰). دادگستری اساسی، مطالعه تطبیقی نظام های حقوقی فرانسه و آمریکا با نگاهی به حقوق ایران. تهران: جنگل.
- وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۶۵). از مالیات چه می دانیم، شماره ۱. حوزه معاونت درآمدهای مالیاتی، دفتر روابط عمومی. تهران.
- هداوند، مهدی (۱۳۸۹). حقوق اداری تطبیقی، جلد دوم. تهران: سمت.

- هداوند، مهدی و مشهدی، علی (۱۳۸۹ الف). *اصول حقوق اداری در پرتو آرای دیوان عدالت اداری*. تهران: خرسندی.
- هداوند، مهدی و مشهدی، علی (۱۳۸۹ ب). *دادگاه‌های اختصاصی اداری در پرتو اصول و آیین‌های دادرسی منصفانه*. تهران: خرسندی.
- Abraham, H. J. (1968). *The judicial process: An introductory analysis of the courts of the United States, England, and France*. New York: Oxford University Press.
- Bell, J., Boyron, S., & Whittaker, S. (2008). *Principles of French law*. Oxford university press.
- Bentley, D. (2007). *Taxpayers' Rights: Theory, and Implementation*. Kluwer Law International.
- Dubroff, H., & Hellwig, B. J. (2014). *The United States Tax Court, an Historical Analysis*, Second Edition Revised and Expanded.
- Hoffer, S., & Walker, C. J. (2014). "The Death of Tax Court Exceptionalism". *Minnesota Law Review*, 99, 221-296.
- Howard, R. M. (2009). *Getting Poor Return, Courts, Justice and Taxes*. United State University of New York Press.
- Robert M., Howard (2009). *Getting Poor Return, Courts, Justice and Taxes 2009*. The United States University of New York.
- Richardson, G. (2006). "Determinants of Tax Evasion: A Cross-country Investigation". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 150-169
- Musgrave, R. (1959). *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw Hill.
- Terwel, B. W., Harinck, F., Ellemers, N., & Daamen, D. (2009). "How organizational motives and communications affect public Trust in organizations". *Journal of Environmental Psychology*, 29, 290-299
- United States Tax Court (www.ustaxcourt.gov).

New Approach of Tax Litigation in Quasi-judicial Authorities, with Emphasis on Dispute Resolution Systems in France, the United Kingdom and Germany

Jalil Ghanavati¹, Sajjad Hooshmandy²

Abstract

The purpose of enacting laws and regulations in each country is to guarantee the fundamental rights of individuals in society by observing the principles of a fair trial, not infringing on individuals' private rights, and protecting society's public interest. Today, taxation is one of the primary sources of income for governments, due to the challenges associated with how to claim it as well as designing a dispute resolution mechanism for the collection of various taxes based on the legal principles accepted in each country, it is a place of conflict between the government and the people. Therefore, it is necessary to form references following a model under legal principles so that the government on the one hand and the taxpayers on the other can be confident. These authorities will be able to rely on the rules and respect the rights of the parties. Finally, provide a just solution to the dispute. This important thing will not be achieved except by observing the principles of fair trial in a new system of proceedings approved by all international legal institutions. And is an important covenant in the international community to achieve civil society. Accordingly, various legal systems have been established regarding tax litigation. Each of them may have strengths and weaknesses in terms of proximity or deviation from the principles of a fair trial. This article examines the patterns governing the tax dispute resolution system in Iran, selected countries of the European Union and compares the mentioned models. While trying to introduce the selected and new model, in terms of observing the legal principles, proposals following the existing models should be provided to eliminate possible problems in Iran's tax dispute resolution system through reforming the structure and procedures of the proceedings.

Keywords: Tax system, principles of fair trial, tax dispute resolution model, Iran, Germany

1. Associate Professor, Faculty of Law, Tehran University, Farabi Campus Tehran, Iran; ghanavaty@ut.ac.ir
2. Master of Private Law, Islamic Azad University, Tehran, Iran; S.hooshmandy@usc.ac.ir