

# The Executive Regulations on the Repeated Article 251 of the Direct Tax Act and the Relevant Challenges

(Type of Paper: Research Article)

Ayat Mulaee \*

## Abstract

In administrative law, there are requirements for the exercise of legal agents and the authorities about their competence, they have to accept such a restriction. One example of such a requirement in relation to regulation is in the repeated article 251 of the Direct Tax Act. It seems that the enactment of the executive regulations on this article, also has such requirements. Understanding such importance, the present article seeks to answer this question: From the point of view of principles of administrative law, what are the challenges and disadvantages of the executive regulations of the repeated Article 251? The paper hypothesis is that the executive regulations of the repeated article 251 faces challenges from a writing perspective and legal standpoint. Thus in answer to this question, using a descriptive-analytical method, the following conclusions are drawn: First, the relevant executive regulations marginalized application of the principles: "Deconcentration", "Delegation", "Representation", "Legal State", and "Electronic State". Second, since the 2016 circular has failed to adhere to the rationale behind these principles and so there is some confusion about the origin of the document over the "legal writing style". Third; In writing the relevant executive documents, not only from a "literary", but also a "legal" point of view, a kind of bad taste is observed and it is worthy the "literary" section is reinforced along with the "legal" section.

## Keywords

Principle of Legal State, Principle of Deconcentration, Principle of Delegation, Principle of Representation, Extraordinary Competence.

---

\* Assistant Prof., Department of Law, Faculty of Law & Social Sciences, University of Tabriz, Tabriz, Iran. Email: amulaee@tabrizu.ac.ir  
Received: September 9, 2019 - Accepted: October 11, 2020



This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International, which permits others to download this work, share it with others and adapt the material for any purpose.



## مقررات اجرایی ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و

### چالش‌های پیش رو

(نوع مقاله: علمی \_ پژوهشی)

آیت مولائی\*

### چکیده

در حقوق اداری الزاماتی بر اعمال کارگزاران و مراجع قانونی حکمفرماست و آنها در مقام اعمال صلاحیت، گریزی از پذیرش چنین محدودیتی ندارند. یکی از مصادیق چنین الزامی در خصوص مقررات‌گذاری ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم قابل طرح است. چنین می‌نمایند تصویب مقررات اجرایی در خصوص این ماده، از چنین الزاماتی نیز برخوردار باشد. نوشتار حاضر با درک چنین اهمیتی در پی پاسخگویی به این پرسش است: از دیدگاه اصول حقوق اداری، چالش‌ها و آسیب‌های مترتب بر مقررات اجرایی ماده ۲۵۱ مکرر کدام است؟ فرضیه مقاله این است که مقررات اجرایی ماده ۲۵۱ مکرر، از حیث نگارشی و از دیدگاه رعایت اصول حقوقی با چالش‌هایی روبه‌روست. بنابراین با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی نتیجه گرفته شد که نخست؛ مقررات اجرایی مربوط، کاربردهای اصول «عدم تراکم»، «تفویض اختیار»، «نمایندگی»، «دولت حقوقی» و «دولت الکترونیک» را به محاق برده است. دوم؛ از آنجا که بخشنامه ۱۳۹۶ نتوانسته است منطق حاکم بر اصول مذکور را رعایت کند، بنابراین نوعی سردرگمی در خصوص ابتدای سند مذکور بر «سبک سندنویسی حقوقی» وجود دارد. سوم؛ در نگارش اسناد اجرایی مربوط، نه‌تنها از حیث «ادبی»، بلکه از حیث «حقوقی» نوعی بدسلیقگی مشاهده می‌شود و جا دارد در منظومه سندنویسی کشور، بخش «ادبی» در کنار بخش «حقوقی» تقویت شود.

### کلیدواژگان

اصل دولت حقوقی، اصل عدم تراکم، اصل تفویض اختیار، اصل نمایندگی، صلاحیت فوق‌العاده.

## مقدمه

به اعتباری، حقوق اداری دانشی «مدرن» است که از الزامات «فلسفه سیاسی مدرن» و «حقوق سیاسی مدرن» تغذیه می‌کند. دانش مذکور دربرگیرنده سرفصل‌های مختلفی همچون عدم تراکم، تمرکززدایی، تفویض اختیار و... است و بر مراجع حکومتی، شایسته و بایسته است در مقام وضع اسناد قانونی، الزامات تعریف و تعیین شده این شاخه از دانش حقوق را رعایت کنند، در غیر این صورت، چنین دانشی، فلسفه وجودی و کارامدی خود را در عرصه سندنویسی از دست خواهد داد. «مقررات‌گذاری» یکی از سرفصل‌های بالا را تشکیل می‌دهد. می‌توان گفت مقررات‌گذاری برای آن است که مراجع صلاحیتدار اجرایی در چارچوب «اصل صلاحیت» و «اصل حکومت قانون» و با اتکای به اسناد بالادستی، ریل‌گذاری قانونی برای انجام وظایف و اختیارات قانونی‌شان انجام دهند. فلسفه وجودی پیش‌بینی چنین صلاحیتی به دستگاه‌های اجرایی برای آن است که انجام امر عمومی با چالش مواجه نشود و در عین انجام قانونمند امور، انجام آنها کارآمد باشد.

یکی از مصادیق امور عمومی، دادرسی مالیاتی فوق‌العاده در چارچوب «ماده ۲۵۱ مکرر» قانون مالیات‌های مستقیم است که بر مبنای آن، قانونگذار در ماده‌ای موجز و مختصر، تأسیس حقوقی این شیوه از دادرسی را در نظام مالیاتی ایران شناسایی کرده است. در راستای تسهیل در انجام فرایندها و رسیدن به غایات ماده مذکور، از دهه ۱۳۸۰ به بعد، مقررات اجرایی توسط وزارت اقتصاد به تصویب رسیده و عملیاتی شده است؛ به‌نحوی که در اثر تصویب و اجرای مقررات اجرایی این ماده، آن وضعیت موجز و مختصری که در ماده مذکور وجود داشته است، امروز دیگر نمی‌توان از اجمال ماده سخن به میان آورد، چراکه به استناد دستورالعمل‌های اجرایی ماده ۲۵۱ مکرر، مقامات مختلفی از وزارت اقتصاد درگیر اجرای صلاحیت در خصوص دادرسی مالیاتی فوق‌العاده شده‌اند. چنین درگیری در نگاه نخست، نوید روان شدن دادرسی مذکور، گسترش عدالت جغرافیایی در گستره جغرافیایی کشور و... را می‌دهد. اما نکته اینجاست که برای حقوقدانان حقوق عمومی، مسئله اساسی، پیش از هر چیز، عمل به قانون و رفتار بر محوریت قانون است و به این اعتبار، حقوق اداری، آن حوزه از معرفت حقوقی را تشکیل می‌دهد که نکات آغازین بحثش از «قانون» و «صلاحیت» شروع می‌شود. از این منظر، به بیان ارسطو، قانون معیار عمل و شاخص ارزیابی عمل است و هنجارگذاری و هنجارگرایی در محدوده‌های قانون و حقوق باقی می‌ماند؛ هرچند ممکن است در نگاه افراطی، چنین نگرشی به دامن پوزیتیویسم حقوقی بیفتد.

در چارچوب فهم کلسنی از سلسله‌مراتب هنجار حقوقی، در مقام فهم و تحلیل مفاهیم حقوقی، یکی از راه‌های فهم و تحلیل آن، درک و تحلیل آن در زنجیره سلسله‌مراتب هنجارهای از پیش تعیین شده است؛ به‌نحوی که در چارچوب چنین فهمی، میان قواعد حقوقی، وجود

رابطه فرازین - فرودین و تبعیت هنجارهای تالی از هنجارهای میانی و عالی، مفروض چنین رابطه‌ای به‌شمار می‌آید و نقض هر کدام از چنین مفروضاتی موجب کأن لم یکن تلقی شدن گزاره‌های تعریف‌شده خواهد شد.

در نوشتار حاضر، با درک چنین اهمیتی، تلاش می‌شود نسبت بین مقررات اجرایی تصویب‌شده (به‌مثابه سند تالی) با ماده ۲۵۱ مکرر (به‌مثابه سند عالی) از منظر حقوق اداری به بحث و بررسی گذاشته شود. بر این مبنا، سؤال اصلی تحقیق این است که از دیدگاه حقوق اداری، چالش‌ها و آسیب‌های مترتب بر مقررات اجرایی ماده ۲۵۱ مکرر کدام است؟

در خصوص سوابق تحقیق باید گفت نوشتاری که از این دیدگاه به تحلیل این ماده پرداخته باشد، مشاهده نمی‌شود. با این حال در نوشته‌هایی به تبیین و تحلیل برخی اصول حقوقی پرداخته شده است، اما مجالی برای پاسخ به پرسش نوشتار پیش رو پیدا نشده است (ر.ک: مولائی، ۱۳۹۸: ۱۰۲-۸۵؛ مولائی، ۱۴۰۰: ۲۰۳-۱۷۳)؛ از این‌رو، مقاله حاضر، بدیع می‌نماید. بنابراین، با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی به پرسش بالا پاسخ داده خواهد شد. در این زمینه نوشتار حاضر از دو قسمت کلی تشکیل می‌شود: بخش نخست از منظر توصیفی، به تبیین اسناد مرتبط با ماده ۲۵۱ مکرر (مقررات اجرایی) می‌پردازد. بخش دوم نیز از دیدگاه روش تحقیق، به تحلیل موضوع و اسناد مرتبط با آن، البته از دیدگاه حقوق عمومی اختصاص می‌یابد. پایان‌بخش مقاله، نتیجه‌گیری خواهد بود.

### تبیین مقررات اجرایی در خصوص دادرسی مالیاتی فوق‌العاده

نگاه کلی به مجموعه اسناد مربوط به دادرسی مالیاتی ایران، گویای آن است که دو نوع دادرسی در کنار هم قرار دارند؛ نخست، دادرسی مالیاتی عادی؛ این نوع رسیدگی، موضوع ماده ۲۳۸ به بعد قانون مالیات‌های مستقیم را تشکیل می‌دهد. در این سبک از دادرسی که روش معمول رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی است، عموم پرونده‌های مالیاتی از این طریق به جریان می‌افتد و مورد رسیدگی قرار می‌گیرد؛ دوم، دادرسی مالیاتی فوق‌العاده؛ این نوع دادرسی که موضوع ماده ۲۵۱ مکرر را تشکیل می‌دهد، شکلی از دادرسی است که به‌صورت «فوق‌العاده» و خارج از ترتیبات معمول و مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی به برخی پرونده‌ها رسیدگی می‌شود. مطابق ماده مذکور، در مورد مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و مؤدی ادعای غیرعادلانه بودن مالیات را مستند به مدارک و دلایل کافی داشته باشد، با شکایت وی، وزیر اقتصاد می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود به‌منظور رسیدگی ارجاع دهد. در این زمینه اسناد اجرایی دربرگیرنده دادرسی مالیاتی فوق‌العاده از این قرار است:

### ۱. دستورالعمل شماره ۴۲۵۴۳۳ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۸

در چارچوب این دستورالعمل که تصویبی وزیر اقتصاد است، ضوابط ده‌گانه‌ای آمده است که رئوس موارد قابل ذکر در این سند، شامل داشتن سمت و مستند بودن دعوا (موضوع بند ۱)، اعاده دادرسی (موضوع بند ۲)، اصل تشریفات بودن و اصل کتبی بودن (موضوع بند ۳)، ضرورت تکمیل پرونده در بازه زمانی مشخص (موضوع بند ۴)، انجام امور اجرایی و اداری مربوط به استعلامات پرونده و تهیه «خلاصه گزارش از پرونده در قالب فرم پیوست» و ارسال آن به دفتر وزیر (موضوع بند ۵)، صلاحیت هیأت به منظور انجام رسیدگی شکلی و ماهوی (موضوع بند ۷)، صلاحیت هیأت برای صدور حکم قطعی و لازم‌الاجرا (موضوع بند ۸) و اصل تسریع در رسیدگی (موضوع بند ۹) است.

### ۲. بخشنامه شماره ۲۴۹۹۳۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۴ وزیر امور اقتصادی و دارایی

#### در خصوص ماده ۲۵۱ مکرر

از این بخشنامه سه اصل قابل استخراج است: نخست، اصل عدم تراکم؛ چراکه بر مبنای این سند، هیأت‌های سه‌نفره به غیر از تهران در مراکز استان‌ها نیز قابل تشکیل است. دوم، اصل تسریع در رسیدگی؛ یکی از دلایل توجیهی این بخشنامه، تسریع در رسیدگی به امور مؤدیان ذکر شده است. سوم، اصل صلاحیت؛ بر مبنای بخشنامه مذکور، صلاحیت هیأت‌ها به سقف مقرر در بخشنامه محدود شده است و فراتر از آن صلاحیتی برای عمل ندارند.

### ۳. دستورالعمل پیوست به بخشنامه شماره ۲۴۹۹۳۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۴ مصوب

#### وزیر اقتصادی و امور دارایی راجع به ماده ۲۵۱ مکرر

این سند آنچنان که از عنوانش پیداست، منضم بخشنامه مذکور است؛ در واقع در راستای بخشنامه سال ۱۳۸۴ به تصویب رسیده است. رئوس موضوعات این سند به ترتیب از این قرار است: تعریف مفاهیم (موضوع بند الف)؛ چگونگی تشکیل واحد دادرسی مالیاتی و ترکیب هیأت سه‌نفره و «فرایند انتخاب اعضای هیأت» (موضوع بند ب)؛ وظایف ادارات کل استان‌ها جهت تأمین مکان مناسب برای هیأت، تجهیزات لازم برای آنها، حق الزحمه اعضا و... (موضوع بند پ)؛ «فرایند ثبت و رسیدگی به شکایات مؤدیان» (موضوع بند ت)؛ «فرایند رسیدگی هیأت» (موضوع بند ث)؛ «سایر موارد» (موضوع بند ج) و «ضمائم» (موضوع بند چ) است.

#### ۴. دستورنامه شماره ۱۷/۶۴۹۹۰ مورخ ۱۳۹۷/۴/۴

«رئیس مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه‌ای» این دستور را در راستای شفافیت بیشتر و ایجاد رویه واحد در استان‌ها صادر کرده و در آن بر لزوم حصول اطمینان از اینکه پرونده در مرجع دیگری قابل طرح یا در جریان رسیدگی نباشد، تأکید کرده است (موضوع بند ۲). همچنین بر لزوم خروج از دستور کار پرونده‌هایی که شرایط مقرر در بند ۲ را ندارد (موضوع بندهای ۳ و ۵) تصریح شده است.

### چالش‌های اسناد اجرایی دادرسی فوق‌العاده مالیاتی

در بالا تلاش شد مقررات اجرایی مربوط به ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم بیان شود. در اینجا به رئوس آسیب‌های این اسناد از منظر حقوق اداری پرداخته می‌شود. در ادامه خواهیم دید اسناد مزبور از نظر حقوقی، ابهاماتی زیادی دارند و محل بحث‌های زیاد حقوقی‌اند که به رئوس آنها اشاره می‌شود:

#### ۱. ایرادات مربوط به نگارش اسناد

در این قسمت به ایراداتی اشاره می‌شود که بدون توجه به کلیت سند، متوجه عناصر متشکله سند است. رئوس آنها از این قرار است:

##### ۱.۱. کم‌دقتی ادبی در انتخاب واژگان

نگاهی به اسناد بالا، گویای آن است که این اسناد از دید ادبی، عاری از ایراد نیستند. نخست؛ برای مثال، به واژه «گزارشات» در فراز (۶) از بند «ت» دستورالعمل سال ۱۳۹۶ اشاره شده است، البته این واژه به بیان یکی از حقوقدانان (ر.ک: هاشمی، ۱۳۸۰: ۱۶۸) غلط مصطلحی است که به کار برده شده است، چراکه واژه «گزارش» اسم فارسی است و «ات» پسوند عربی است. یا اینکه در بند ۸ دستورالعمل ۱۳۸۴ وزارتی به واژه «نهائی» اشاره شده است که از نظر آیین نگارش فارسی، به جای «ئ» باید از «ی» استفاده کرد، بنابراین، شکل درست آن، «نهایی» است. دوم؛ نگارش برخی کلمات به گونه‌ای است که نوشتن آنها از نظر آیین نگارش فارسی ایراد دارد. برای مثال در جمله پایانی بخشنامه سال ۱۳۹۶، عبارت «ابوابجمعی» نوشته شده است که شایسته بود نه تنها با در نظر داشتن فلسفه وجودی و مفاد اصل ۱۵ قانون اساسی، از واژگان فارسی استفاده شود، بلکه در صورت اصرار برای استفاده از این عبارت، با نیم‌فاصله از همدیگر جدا شده و به شکل «ابواب جمعی» نوشته می‌شد.

توضیحات بالا گویای وضعیت متزلزل زبان فارسی حتی در میان اسناد رسمی است و شایسته است، در فرایند سندنویسی، یک مرحله به پایش جمله‌بندی ادبی اسناد اختصاص یابد.

### ۲.۱. کم‌دقتی حقوقی

در اسناد مربوطه، از دید حقوقی و به‌کارگیری عبارات، اصطلاحات و مفاهیم حقوقی نیز ایراداتی بر متن وارد است. برای مثال، نخست، در بند ۸ دستورالعمل ۱۳۸۴ وزارتی به عبارت «رأی نهائی» اشاره شده است که البته از دید حقوقی ایراد دارد، چراکه واژه «نهایی»، ناظر بر وضعیتی است که پرونده، تمام مراحل قانونی (عادی و فوق‌العاده) را طی کرده و از نظر قانونی، اقدام دیگری برای آن قابل تصور نباشد. آن سان که در ترمینولوژی حقوق در خصوص حکم نهایی به‌عنوان نوعی رأی، چنین آمده است: «حکم نهایی عبارت از حکمی است که به‌واسطه طی مراحل قانونی و... از دعاوی مختومه محسوب شود» (جعفری لنگرودی، ۱۳۹۶: ۱۵۰). این در حالی است که رأی صادره از هیأت‌ها، صرفاً ویژگی «قطعی بودن» و «لازم‌الاجرا» را دارند و ممکن است به استناد ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری مورد بازنگری قضایی قرار گیرند. ضمن اینکه در قوانین مربوط به آیین دادرسی، از واژه «نهایی» استفاده نشده، بلکه برای نمونه در مواد ۵، ۳۳۰ و ۴۰۸ قانون آیین دادرسی مدنی از واژه «قطعی» استفاده شده است. به این اعتبار، شایسته و بایسته است به‌جای کلمه «نهایی» از واژه «قطعی» استفاده شود. دوم، در فراز (۱۰) از بند «ث» دستورالعمل سال ۱۳۹۶، به «آرا و قرارها» تصریح شده است؛ گو اینکه این دو در عرض هم قرار دارند. این در حالی است که برابر ماده ۲۹۹ قانون آیین دادرسی مدنی، رأی اعم از «حکم» یا «قرار» است. بر این اساس، واژه «قرار» در متن فراز بالا، «حشو» است و باید حذف شود. ممکن است گفته شود که منظور از واژه مزبور در اینجا، «قرار کارشناسی» (موضوع فراز ۲ بند «ث») است که در این صورت، شایسته و بایسته است به‌جای عبارت صدر فراز، عبارت «آرا و قرارهای کارشناسی» به‌کار رود تا موجب سردرگمی حقوقی نشود. این‌گونه قرارها در واقع، «قرارهای اعدادی» هستند، چراکه این قرارها برای آماده کردن مقدمات صدور حکم صادر می‌شوند (ر.ک: حیاتی، ۱۳۸۴: ۴۴۵). اما گر رأی مربوط به ماهیت دعوا باشد، «حکم» است (جعفری لنگرودی، ۱۳۶۳: ۲۸۴).

### ۳.۱. نقض منطوق و فلسفه وجودی ماده ۲۵۱ مکرر

نزد حقوقدانان چنین مفروض است که مقررات اجرایی برای آن است که ایجاز‌گویی‌ها، اختصار‌گویی‌ها، کوتاه‌گویی‌ها و کلی‌گویی‌های قانون را برطرف سازد. با نگاهی به ماده مذکور، مشخص است که از دیدگاه حقوقی، این ماده بر عبارت «غیرعادلانه» بودن استوار است.



بنابراین انتظار می‌رود که وزیر در مقام بررسی پرونده‌های اعتراضی، با تمرکز بر واژه «عدالت» دوباره پرونده‌ها را بررسی کند. این در حالی است که نه‌تنها در هیچ سند اجرایی از این واژه کلیدی رمزگشایی حقوقی نشده است، بلکه نکته شگفت‌انگیز، سبک نگارش دستورالعمل ۱۳۹۶ است. در فراز (۱) بند «ث» دستورالعمل ۱۳۹۶ مقرر شده است: «هیأت با لحاظ نمودن ترتیب ارجاع پرونده، پس از بررسی شکایت مؤدی و مطالعه پرونده مالیاتی مربوط و ملاحظه مدارک ابرازی و مطابقت آن با قوانین، مقررات و ضوابط موضوعه و بندهای ۷، ۸ و ۹ دستورالعمل وزارتی فوق‌الذکر رأی مقتضی... صادر نماید». مشاهده می‌شود در اینجا اعضای هیأت صرفاً با تکیه بر قوانین و مقررات و ضوابط موضوعه اقدام به بررسی موضوع می‌کنند.

هرچند در نوشته‌های حقوقی زیادی به موضوع عدالت پرداخته شده است (برای نمونه ر.ک: کاتوزیان، ۱۳۷۸؛ کاتوزیان، ۱۳۸۰)، اما از آنجا که در هیچ سند قانونی لازم‌الاجرا، «عدالت» و «عادلان بودن» به زبان قانون، تعریف و تصریف نشده است، در نتیجه، ابعاد گوناگون عدالت، صورت موضوعه پیدا نکرده و با در نظر گرفتن ترکیب اعضای هیأت (موضوع فراز ۲ از بند «ب») که همگی «غیرحقوقدان» هستند، انتظار چندانی برای فهم عبارت «غیرعادلان» بودن نمی‌رود. در این صورت، آن غایتی که قانونگذار با تصویب این ماده در پی آن بوده است، به محاق می‌رود. این در حالی است که مطابق دیدگاه اهل ادب و حقوقدانان، واژه «عدل» و «عدالت» از ابعاد گوناگون قابل بحث است و معانی مختلفی دارد. برای مثال، نزد اهل ادب عرب، واژگانی همچون درستی، استقامت، برابری و انصاف با مفهوم بالا مترادف معنایی داشته (ر.ک: خدوری، ۱۳۹۴: ۳۰-۲۶) و نزد حقوقدانان حقوق مالی در معانی گوناگونی همچون تناسب، برابری، فراگیری یا عمومیت معنا شده است (رستمی، ۱۳۹۲: ۹۹-۹۸) و سؤال این است که چگونه و در کجای پرونده تحت امر رسیدگی، ابعادی از عدالت چون انصاف، درستی، برابری، استقامت، تناسب یا عمومیت و... مورد توجه اعضای محترم هیأت می‌رسد؟ فراز (۱) بند «ث» پاسخ مثبتی به این پرسش نداده است.

با توضیحات بالا مشخص می‌شود که در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر با نقصان راهبردی در مقررات‌گذاری اجرایی روبه‌رو هستیم، چراکه اگر بپذیریم مقررات‌گذاری امری است که موجب رفع ابهام، اجمال و خلأ قانون می‌شود، در این صورت، باید پذیرفت که ضروری‌ترین اقدام قوه مجریه در زمینه ماده ۲۵۱ مکرر، تصویب آیین‌نامه اجرایی در خصوص مفهوم «غیرعادلان» بودن امری است؛ امری که تا به امروز اتفاق نیفتاده است. بر این اساس، می‌توان گفت که راهبرد اجرایی وزارت اقتصاد در ارتباط با دادرسی فوق‌العاده، دچار نقصان جدی است. اینکه آیا مؤدیان می‌توانند اداره را مکلف به تصویب آیین‌نامه‌ای در این خصوص کنند؟ باید گفت که قانونگذار چنین تکلیفی را از اساس برای اداره در نظر نگرفته است (برای مطالعه بیشتر در مورد قلمروهای تکلیف یا عدم تکلیف اداره در این مورد، ر.ک: آقایی طوق، ۱۳۹۸).

## ۲. ایراد به کلیت سند

در این قسمت به ایراداتی نظر داریم که بدون توجه به ایرادات جزئی، فلسفه وجودی سند اجرایی، محل چالش است. در این خصوص، می‌توان به موارد زیر اشاره داشت:

### ۲.۱. چالش از دیدگاه اصل تفویض اختیار

یکی از مبانی توجیه نظری بخشنامه ۱۳۹۶، «اصل تفویض اختیار» است و از این نظر، این سند قابل بحث است. مطابق این سند، وزیر، بخشی از صلاحیت خود را به مدیران کل امور اقتصادی و دارایی استان‌ها تفویض کرده و اقدام به ایجاد هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر کرده است. در این زمینه، دستورالعمل اجرایی بخشنامه، در بندهای مختلف، از جمله بند «ت» برای مدیران کل اجازه داده است در راستای عملیات موضوع ماده ۲۵۱ مکرر اقدام به تهیه و ارسال «گزارش نهایی» در خصوص شکایات مطروحه در استان تحت امر خود خطاب به وزیر در قالب پیشنهاد موافقت یا عدم موافقت داشته باشند. سؤال این است که آیا وزیر در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر می‌تواند به استناد اصل تفویض اختیار، بخشی از صلاحیت خویش را به استان‌ها واگذار کند؟ پاسخ به این مسئله مستلزم فهم اصل تفویض اختیار است.

باید توجه داشت که در حقوق اداری، اصل بر «شخصی بودن» وظایف و اختیارات است. بنابراین شخصی که به پست سازمانی خاص منصوب می‌شود، صلاحیت واگذاری وظایف و اختیارات خود را به دیگری ندارد (سنجایی، بی‌تا: ۵۶). با این حال، چنین وضعیتی، مقوله‌ای ناظر بر «عمومیت» است و ممکن است بنا به مصالحی از اصل شخصی بودن عدول شود. از جمله چنین مصلحت‌هایی، فرصت دادن به زیردستان است تا به مسائل بیندیشند و موجبات پیشرفت و ترقی خود را در دستگاه اجرایی فراهم سازند (ستاری، ۱۳۴۳: ۸۱) یا اینکه برای تسریع در انجام امور و صرفه‌جویی در انرژی سازمان، بخشی از وظایف و اختیارات مقام مافوق به مقام مادون واگذار شود. با این حال، باید توجه داشت چنین واگذاری صلاحیتی به گونه‌ای است که گیرنده اختیار «مکمل وجودی دهنده اختیار» محسوب می‌شود (طباطبائی، ۱۳۷۸: ۴۷).

باید توجه داشت شرایط اصلی تفویض اختیار به این قرار است: الف) در تفویض اختیار، امکان واگذاری بخشی از اختیارات وجود دارد نه همه اختیارات؛ ب) تفویض اختیار صریح و کتبی است؛ ج) در تفویض اختیار، امکان واگذاری اختیارات اساسی و قائم به شخص وجود ندارد (امامی و استوارسنگری، ۱۳۸۸: ۷۹-۷۸؛ طباطبائی، ۱۳۷۸: ۴۸).

از بین مؤلفه‌های بالا، شرایط سوم در خصوص موضوع بحث حاضر، مهم جلوه می‌کند. سؤال این است آیا اختیاری که قانونگذار به وزیر در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر شناسایی کرده است، در دسته اختیارات اساسی و قائم به شخص است؟ ظاهراً این اختیار در دسته اختیارات قائم به

شخص وزیر نیست، اما به نظر می‌رسد اختیار مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر در دسته اختیارات اساسی به حساب می‌آید. اختیارات اساسی چه نوع اختیاراتی هستند؟ اختیاراتی هستند که اگر نتوان گفت که فلسفه وجودی پست را تشکیل می‌دهد، بی‌تردید به اعتبار شخص «مقام» و «پست» مربوطه، برای آن مقام در نظر گرفته شده است و به این اعتبار، این اختیارات با آن مقام، عجین شده است؛ به نحوی که نفی آن اختیارات، موجب لوث شدن مقام و پست مربوطه خواهد شد. به این اعتبار، اگر بپذیریم که این اختیار در دسته اختیارات اساسی به شمار می‌آید، در این صورت، وزیر نمی‌تواند اختیارات اساسی خودش را به مدیران استانی واگذار کند. بر این اساس است که هم در دستورالعمل سال ۱۳۸۴ (بند ۵) و هم دستورالعمل ۱۳۹۶ (بند «ت»)) تشخیص ارجاع یا عدم ارجاع پرونده در صلاحدید وزیر باقی مانده است و مدیران کل، به‌عنوان بازوی اجرایی و اداری وزیر، وی را در مقام تشخیص از طریق «پیشنهاد» کمک می‌رسانند.

در خصوص بخشنامه مذکور باید به این نکته نیز توجه داشت که آیا وزیر به سبب نداشتن وقت کافی و حجم فزاینده کار، این اختیار را به استان‌ها واگذار کرده است یا نه؟ با در نظر گرفتن فلسفه وجودی چنین دادرسی‌ای، باید گفت که منطقی‌ترین گونه پرونده‌ها نباید از حیث آماری تعداد کثیری را در برگیرد، اگر غیر از این باشد، در این صورت باید گفت که سیستم دادرسی شبه قضایی مالیاتی موجود در ایران، واجد یک بحران جدی است که این چنین، آمار پرونده‌های موضوع ماده مذکور بالاست. اما اگر بپذیریم که آمار این گونه پرونده‌ها پایین است، در این صورت نمی‌توان گفت که حجم این گونه پرونده‌ها بالا بوده و در نتیجه نباید وقت زیادی از وزیر بگیرد و در نتیجه نیاز چندانی به واگذاری بخشی از صلاحیت خود به مدیران کل استان‌ها نخواهد بود. این در حالی است که بخشنامه ۱۳۹۶ و دستورالعمل اجرایی آن، «مقدمات تصمیم» را در چارچوب فرازهای ۱ تا ۶ بند «ت» دستورالعمل، به مدیران کل استان‌ها واگذار کرده است.

اینکه آیا «مقدمات تصمیم» قابلیت کنترل دارد یا نه؟ برخی حقوقدانان مقدمات تصمیم را ذیل «تصمیمات مشورتی» ذکر کرده و بر این نظرند چون این قبیل تصمیمات «فی‌نفسه موجب تضییع حقوق اشخاص نشده‌اند و صرفاً جنبه پیشنهاد دارند لذا فقدان عنصر الزام بوده و قابل شکایت نمی‌باشد» (مولایی، ۱۳۹۵: ۳۸-۳۷). با این حال، از منظر حقوق اداری توسعه یافته و حق بنیان نمی‌توان این موضع را اقلان‌کننده دانست و شایسته است آن دسته از تصمیمات مشورتی را که «مستقیماً» به صورت «اساسی» منتج به تصمیم لازم‌الاجرا شده است، قابل کنترل قضایی دانست.

## ۲.۲. چالش از دیدگاه اصل عدم تراکم ۱

در نظام تمرکز اداری، نظر به ضرورت‌های گوناگون، بخشی از اختیارات تصمیم‌گیری و ستادی سازمان مرکزی دولت به نمایندگان محلی دولت مرکزی واگذار می‌شود که به سیستم عدم تراکم یا واگذاری اختیارات فوق‌العاده نیز تعبیر می‌شود و هدف از آن، تلطیف تمرکز، برطرف کردن نظام تمرکز اداری (رضایی‌زاده، ۱۳۸۵: ۹۲)، کارایی فنی (زرشگی و پروین، ۱۳۹۷: ۷۶۷)، کاهش حجم امور در مرکز، حذف تشریفات زائد، تأمین حسن اداره امور و سرعت عمل در کارهاست (طباطبائی، ۱۳۷۸: ۵۷؛ الخوری، ۱۹۹۸: ۸۹). بنابراین در عدم تراکم، اختیارات اجرایی میان اندام‌های تشکیلاتی مرکز و واحدهای مرکزی مستقر در محل، تقسیم می‌شود (قاضی شریعت‌پناهی، ۱۳۷۵: ۲۴۴). نگاهی به منطوق بخشنامه ۱۳۹۶، گویای آن است که این سند در راستای اصل عدم تراکم، هیأت‌ها را در مراکز استان‌ها ایجاد کرده است.

با توضیحات بالا، سؤال این است که آیا دستورالعمل اجرایی ۱۳۹۶ از منظر اصل عدم تراکم، قابل دفاع است یا نه؟ در پاسخ باید گفت که واگذاری فوق‌العاده اختیار در خصوص صلاحیت‌های «معمولی» مقام اجرایی و اداری، قابل پذیرش است و اگر اختیار حاصل از ماده ۲۵۱ مکرر را ناظر بر وضعیت عادی و معمولی فرض کنیم، در این صورت، واگذاری بخشی از امور اجرایی و اداری مربوط به ماده مذکور در چارچوب اصل بالا قابل دفاع خواهد بود، اما اگر اختیار حاصل از ماده مزبور را ناظر بر صلاحیت فوق‌العاده و استثنایی فرض کنیم، در این صورت، پاسخ مثبت به پرسش مذکور محل تأمل جدی خواهد بود.

میرهن است که صلاحیت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر از نوع صلاحیت فوق‌العاده است و صلاحیت فوق‌العاده معطوف به شرایط خاص و ویژگی‌های مقام اجرایی است و این وضعیت، اجازه تسری حکم قانون به سایر اشخاص را نمی‌دهد. در این صورت، توجیه بخشنامه ۱۳۹۶ از دیدگاه اصل عدم تراکم قابل دفاع نیست.

## ۲.۳. چالش از نگاه اصل نمایندگی

مفهوم «نماینده‌گی» در حقوق عمومی (ر.ک: لاگلین، ۱۳۸۸: ۴۲۷-۳۸۷؛ مرادخانی، ۱۳۹۶: ۱۷۱-۱۳۷) در برابر برداشت حقوق خصوصی (ر.ک: کاشانی، ۱۳۹۴: ۲۶۸-۱۸۱)، قرار دارد و تفاوت‌های

۱. در برخی نوشته‌ها به جای عبارت «عدم تراکم» از اصطلاح «اعطای اختیارات اضافی» استفاده شده است (انصاری، ۱۳۸۹: ۱۳۷؛ شکیبا مقدم، ۱۳۸۷: ۷۸). البته به کارگیری این عبارت، جای تأمل جدی دارد.  
۲. یکی از نویسندگان دو مفهوم عدم تراکم و تفویض اختیار را به یک معنا فرض کرده است (ر.ک: موسی‌زاده، ۱۳۸۱: ۸۸) که البته این نوع نگاه قابل دفاع نیست، چراکه این دو، هر کدام اصطلاح حقوقی مستقل و جداگانه‌ای هستند، هرچند این دو از حیث «کارکرد» اشتراکاتی دارند و غایت هر دو همسوست (برای دیدن نظر موافق ر.ک: انصاری، ۱۳۸۹: ۱۳۷).

زیادی با هم دارند، از جمله اینکه در حقوق خصوصی، نمایندگی با وکالت همنشینی معنایی داشته و آنچنان که ماده ۶۵۶ مقرر داشته است، وکالت عقدی است که به موجب آن، یکی از طرفین طرف دیگر را برای انجام امری نایب خود می‌کند. در این ساحت، وکالت عقدی جایز (ماده ۶۷۹) است. این در حالی است که این شرایط در نمایندگی، به مثابه مفهوم حقوق عمومی، پذیرفته نشده است. در حقوق اداری این مفهوم با مفاهیم «عدم تراکم» و «تفویض اختیار» پیوند وثیقی داشته و به نوعی کارکردهای نمایندگی را در این رشته حقوقی بر عهده دارند. با این حال، به نظر می‌رسد که بتوان نمایندگی را به صورت مستقل نیز در حقوق اداری به بحث و فحص گذاشت. از این دیدگاه، با وحدت ملاک قرار دادن اصل ۱۲۷ قانون اساسی که به «نمایندگی ویژه» اشاره داشته است، می‌توان نمایندگی را در چارچوب منطق حقوق عمومی در حقوق اداری نیز پذیرا شد. به اجمال باید توجه داشت که در حقوق عمومی بر اساس اصل «قائم به شخص بودن»، فرض بر عدم امکان واگذاری «سمت» به دیگری است، مگر اینکه در شرایطی بنا به مصلحت‌اندیشی قانونگذار، ضرورت و اقتضای چنین واگذاری وجود داشته باشد؛ امری که قانونگذار اساسی در اصل ۱۲۷ مذکور بدان اجازه داده است. این در حالی است که در حقوق خصوصی به ابتدای «اصل حاکمیت اراده»، فرض بر این است که اشخاص از آزادی عمل انجام چنین «حقی» برخوردارند. در نتیجه، «صلاحیت» از «اهلیت» جدا می‌شود و صلاحیت در لغت به معنای شایسته بودن، سزاواری و... است (ر.ک: صدرالحفاظی، ۱۳۷۲: ۹۵؛ طباطبائی مؤتمنی، ۱۳۷۸: ۴۰۹) و در عرف اداری نیز به معنای ظرفیت و توانایی «انجام مجموعه وظایف و اختیارات مبتنی بر اصل حکومت قانون» است که از ویژگی‌های «الزام و انحصار» برخوردار است (صدرالحفاظی، ۱۳۷۲: ۹۵). بنابراین، اعمال صلاحیت از گلوگاه «قانونی بودن» می‌گذرد (ر.ک: رستمی و سلیمی، ۱۳۹۷: ۷۳۶).

با شناسایی نمایندگی، به عنوان یک نهاد حقوقی، در اینجا سؤال این است که آیا وزیر اقتصاد با استناد به اصل نمایندگی، می‌تواند برای خود در استان‌ها نمایندگان به منظور انجام عمل موضوع ماده ۲۵۱ مکرر داشته باشد؟ در پاسخ باید گفت که هرچند در حقوق عمومی، برای اصل نمایندگی، شرایط «ویژه»‌ای به منظور انجام صلاحیت‌های «معمولی» پیش‌بینی شده است؛ آن‌سان که در اصل مذکور به عبارات «در موارد خاص»، «بر حسب ضرورت»، «تصویب هیأت وزیران» و «اختیارات مشخص» اشاره شده است تا مقامات عالی بدانند که در استفاده از ابزار نمایندگی، مرسوم‌الید نیستند. در این صورت، حتی اگر بتوان گفت که وزیر اقتصاد در چارچوب منطق اصل مذکور از صلاحیت واگذاری برخی صلاحیت‌های خود برخوردار است، اما این صلاحیت نه تنها با محدودیت «قانون» روبه‌روست، بلکه با محدودیت «ضوابط و اصول کلی حقوقی» نیز مواجه است. یکی از این ضوابط حقوقی، «اصل تفسیر مضیق صلاحیت فوق‌العاده» است. معنای ساده این اصل این است که در وضعیت عادی و در لحظه سکوت قانونگذار، مجاز به تفسیر موسع از ظرفیت مفاهیم نیستیم و مکلفیم سکوت قانونگذار را بر «عدم صلاحیت» حمل کنیم.

در پاسخ به این پرسش که صلاحیت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر از چه نوعی است؟ در میانه دوگانه صلاحیت «معمولی» و «فوق العاده»، باید گفت «صلاحیت معمولی» ناظر بر صلاحیت عادی است که فاقد خصوصیت است و قانونگذار این کارکرد را به سبب فلسفه وجودی دستگاه اجرایی مربوطه برای آن دستگاه در نظر می‌گیرد. به این اعتبار، هر جا که چنین دستگاهی وجود داشته باشد، این کارکرد و صلاحیت نیز می‌تواند وجود داشته باشد، چراکه فاقد پیوند معنادار با مقام خاص و معین اجرایی یا پست خاص است. در برابر، «صلاحیت فوق العاده» ناظر بر صلاحیت ویژه‌ای است که دارای خصوصیت است و قانونگذار به هر دلیلی برای یک مقام خاص و معین در نظر می‌گیرد. پیش‌بینی چنین صلاحیتی به سبب ویژگی‌های پست و کارویژه‌های مقام است. به این اعتبار، این اختیار با شرط «قائم به شخص بودن» پیوند وثیق پیدا می‌کند.

بر مبنای توضیحات داده‌شده، برای عمل در چارچوب اصل نمایندگی در ارتباط با بخشنامه سال ۱۳۹۶، باید گفت که مواعی پیش روی وزیر قرار دارد؛ نخست، همسو با آرای برخی قضات دیوان عدالت اداری، ماده ۲۵۱ مکرر، بر «رسیدگی استثنایی» (مولایی، ۱۳۹۳: ۴۰) دلالت دارد؛ دوم، وزیر در ارتباط با «صلاحیت معمولی» از اختیار اعطای نمایندگی به سایر مقامات برخوردار است. این در حالی است که موضوع ماده ۲۵۱ مکرر مربوط به «صلاحیت فوق العاده» وزیر است؛ سوم، در چارچوب صلاحیت مذکور، اختیار حاصل از ماده بالا، بر «اصل قائم به شخص بودن» استوار است. بر این اساس، نه تنها، عنصر «شرایط و موارد خاص» در اینجا فراهم نیست، بلکه اصل قائم به شخص بودن در ارتباط با صلاحیت فوق العاده، امکان توسل به نهاد نمایندگی را در اینجا موضوعاً منتفی می‌سازد. شاید بر مبنای درک درست این شرایط بوده است که در دستورالعمل سال ۱۳۸۴ به نمایندگی مدیران کل استان‌ها در خصوص مسئله ماده ۲۵۱ مکرر اشاره‌ای نشده بود، اما در اثر انحراف از منطق اصل نمایندگی در حقوق عمومی، بخشنامه سال ۱۳۹۶ در خصوص موضوع ماده ۲۵۱ مکرر، به نمایندگی مدیران کل اقتصادی و دارایی استان‌ها اشاره کرده است؛ آن‌سان که در یکی از دستورنامه‌های مربوط به ماده مذکور به شماره ۱۷/۶۴۹۹۰ مورخ ۱۳۹۷/۴/۴، در مقام مخاطب قرار دادن مدیران کل استان‌ها از عبارت: «نماینده محترم وزیر و مدیر کل امور اقتصادی و دارایی استان...» استفاده شده است.

با توضیحات گفته‌شده، به کارگیری عبارت مذکور در چارچوب موضوع ماده ۲۵۱ مکرر، از منظر حقوق اداری، محل بحث و تأمل جدی است. در این صورت، بخشنامه سال ۱۳۹۶ و سند پیوستی‌اش، با ضوابط سندنویسی از منظر حقوق عمومی همخوانی ندارد و شایسته است که وزیر اقتصاد به چارچوب دستورالعمل ۱۳۸۴ بازگشت کند.

## ۲.۴. چالش از دیدگاه دولت حقوقی

در حقوق مدرن، سندنویسی، به‌ویژه آنجا که در مقام تعیین مرزهای «حق و تکلیف» شهروندان

باشد، مستلزم رعایت اقتضائات فنی و حقوقی است؛ به گونه‌ای که هنجارهای دولت مدرن و به خصوص «دولت حقوقی» (ر.ک: ویژه، ۱۳۹۸: ۱۹۱-۱۶۷) در آن رعایت شده باشد. به نظر می‌رسد که اسناد اجرایی گفته شده در بالا ایراداتی دارند که رئیس آنها را می‌توان به این قرار ذکر کرد: نخست، در دستورالعمل‌های بالا، به نقل از ماده ۲۵۱ مکرر، به شرط «غیرعادلانه» مالیات اشاره شده است. به استناد این بند، فقط تقاضای مؤدیانی در چارچوب ماده مذکور قابل طرح است که ادعای غیرعادلانه بودن مالیات، مستند به دلایل و مدارک کافی باشد. در نگاه نخست چنین می‌نمایند که تضمین‌های مترتب بر حمایت از حقوق شهروندان در مقابل دولت مهارشده، شناسایی شده است، اما آن‌سان که در بالا آمد، مفهوم «عادلانه بودن» معنای دقیق حقوقی ندارد، چراکه واژه ناب حقوقی نیست، بنابراین، این مفهوم بیش از آنکه راهگشا باشد، می‌تواند گمراه‌کننده باشد و زمینه را برای سوء استفاده احتمالی وزیر از اختیارات فراهم کند. در نتیجه، تیغ تیز «نظارت قضایی» را کند سازد. در واقع، فساد در حوزه‌هایی جا خوش می‌کند که چراغ تابان نظارت قضایی کم‌سو می‌شود؛ دوم، در دولت حقوقی، «اصل قطعیت حقوقی» و «امنیت حقوقی» (ر.ک: ویژه، ۱۳۸۹: ۱۸۱) از مشخصه‌های بنیادین اداره است. از این‌رو در لحظه‌ای که پرونده مالیاتی، نهایی شد، دیگر نمی‌توان و نباید دوباره «پرونده مختومه» را به جریان انداخت و فلسفه وجودی «قاعده اعتبار امر مختومه» را به چالش کشاند. این در حالی است که ماده ۲۵۱ مکرر و اسناد اجرایی‌اش، فلسفه وجودی اصل و قاعده مذکور را به محاق برده است؛ سوم، ممکن است گفته شود که این ماده در راستای «اعاده دادرسی» در قانون ذکر شده است و بر این مبنا، مدلول بند ۲ دستورالعمل سال ۱۳۸۴ به نوعی به اصل اعاده دادرسی در این مرحله اشاره کرده، چراکه در این بند مقرر شده است: «اگر شکایت واصله مربوط به مؤدیانی باشد که مطابق مواد ۲۳۸، ۲۳۹ و نیز تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به مالیات متعلق، توافق یا تمکین نموده‌اند و یا در مواردی که پس از صدور رأی مراجع مالیاتی موضوع مواد ۳۷ و ۲۱۶، تبصره ماده ۱۵۷ و ماده ۲۵۱ آن قانون معترض می‌باشند می‌بایست ضمن ارائه دلایل و مدارکی که با معاذیر موجه در مراحل قبلی، قابل ارائه و یا دسترس نبوده، تقاضای رسیدگی نمایند». در نتیجه ملاحظه می‌کنیم در بند ۲، منطبق اصل اعاده دادرسی به نوعی آمده است. اصل اعاده دادرسی امروزه از اصول بدیهی حقوقی است که در راستای پاسداشت «عدالت» و حق‌های مؤدی عملیاتی می‌شود. از این‌رو هر موقع مؤدی، به دلایل جدیدی دسترسی پیدا کرد، در راستای این دلایل جدید می‌تواند درخواست رسیدگی فوق‌العاده کند. اما به نظر می‌رسد که بند مذکور نوعی از برداشت پوزیتیویستی از مفهوم «عدالت» ارائه داده و در نتیجه دایره شمول عدالت را قید زده است و به این اعتبار، سند تالی (دستورالعمل مذکور) با سند عالی (ماده ۲۵۱ مکرر) مغایرت دارد و آن را به نوعی از نظر معنایی فرو کاسته است؛ چهارم، به دلالت نص اسناد بالا، اصل بر قدرت صلاح‌دیدی وزیر در خصوص ارجاع یا عدم ارجاع

پرونده به هیأت سه نفره و ترکیب هیأت است. آن سان که گفته شده است: تصمیمات اداری شبیه جعبه سیاه هواپیماست «که باید گویای تمامی جوانب امر و زوایای موضوع باشد» (عطریان، ۱۳۹۶: ۱۲۷). در نتیجه، شایسته بود قانونگذار، جوانب گوناگون موضوع دادرسی مالیاتی فوق العاده را روشن می‌ساخت و البته این وضعیت اتفاق نیفتاده است. برابر بند ۶ هر گاه بنا بر شواهد و قرائن موجود، پرونده قابل ارجاع به هیأت سه نفره تشخیص داده شود، در این صورت، پرونده به صلاحدید وزیر به هیأت مذکور «متشکل از سه نفر از اعضای ثابت یا مأمور خدمت در دبیرخانه یا حسب مورد به سه نفر از افرادی که به نام تعیین می‌شوند»، ارجاع داده خواهد شد تا به پرونده مذکور رسیدگی کرده و به صدور حکم اقدام کنند. به استناد این بند، وزیر اقتصاد در خصوص ارجاع یا عدم ارجاع پرونده به هیأت مذکور، از «صلاحیت تشخیصی» برخوردار است و در ارتباط با اعضای هیأت نیز آن چیزی که از بند ۶ برمی‌آید، این است که وزیر در چیدمان اعضای هیأت، ميسو طاليد است و از این حیث، به غیر از ممنوعیت‌های مقرر در عموماً قانونی، مانند عدم حجر و ممنوعیت‌های مقرر در اصول حقوق اداری، مانند اصل تخصص، اصل صلاحیت، ممنوعیت یا محدودیتی قابل استنباط نیست؛ هر چند از این حیث نیز، تضمین قضایی قابل اتکایی وجود ندارد. در مورد شرایط ایجابی نیز دست کم تا به امروز، دستورالعمل، دست وزیر را محدود نکرده است. در نتیجه، فضا برای جولان حداکثری صلاحیت اختیاری فراهم است، البته «صلاحیت اختیاری حداکثری»، امر کنترل اختیارات را با چالش روبه‌رو می‌سازد؛ پنجم، از جمله ویژگی‌های دولت حقوقی، حمایت از حق‌ها و آزادی‌های بنیادین است، اما به نظر می‌رسد صولی همچون «اصل استماع» به مثابه یک از اصول حق بنیاد در چارچوب اسناد بالا، به ویژه بند ۷ دستورالعمل ۱۳۸۴، در محاق قرار دارد. به بیان دیگر، حق استماع که به طور مستقیم ریشه در «اصل احترام به افراد و ارج نهادن به حیثیت و کرامت انسانی» (فلاح‌زاده، ۱۳۹۲: ۱۷۲) دارد، در چارچوب این سند، پاسداری نشده است. در نتیجه در ارتباط با مؤدی، مواردی مانند حق ارائه توضیحات شفاهی، حق حضور در جلسه، حق ارسال لایحه، حق مشارکت در کشف حقایق مربوط به پرونده و... (ر.ک: رستمی و کاظمی، ۱۳۹۸: ۱۰۶۹) شناسایی نشده است. در چنین فضایی باید به «عطیه»‌های اداره، چشم دوخت و امید «لطف» را از جانب وزیر امور اقتصادی و دارایی داشت. چنین وضعیتی البته با غایت‌های دولت حقوقی مغایرت دارد، چراکه اساس در دولت حقوقی، بر «حق بنیان»ی شهروند است.

## ۲.۵. چالش از دیدگاه اتوماسیون اداری

در سایه تحولات و انقلابات ناشی از فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطاتی که از دهه ۱۹۸۰ در دنیا آغازیدن گرفته است، به نظر می‌رسد وقت آن رسیده باشد که «اداره» به مثابه نهاد عینی ساز دولت، همسو با چنین دگردیسی بنیادین، از دیدگاه «اداره وبری» به «اداره الکترونیک» و «دیجیتال»



تغییر مسیر دهد و بدین‌وسیله «اتوماسیون اداری» را در اداره نهادینه سازد و متناسب با اقتضائات دولت الکترونیک و دیجیتال، بسترها و زیرساخت‌ها را برای چنین آغازیدن و نهادینه‌شدنی تثبیت کند، در غیر این صورت، نهاد «اداره» به مانعی در برابر اهداف کلان نظام‌های سیاسی و حقوقی تبدیل خواهد شد. در این زمینه، شایسته و بایسته است از سازمان‌بندی اداره مبتنی بر ساختارهای سنتی و مبتنی بر «کاغذ» گذار کرد و اداره دیجیتال را نهادینه ساخت تا بدین‌وسیله زمینه برای گذار از اداره اقتدارگرا و دیوان‌سالار به اداره دیجیتال و شفاف فراهم شود. با وجود اهمیت زیاد این‌گونه از اداره، شوربختانه، مقررات اجرایی دادرسی فوق‌العاده در این خصوص نارسایی جدی دارد و شایسته است که به معضل دادرسی فوق‌العاده از این منظر نیز نگریده شود و راهکارهای چنین دولتی در این‌گونه دادرسی نیز مورد توجه جدی قرار گیرد؛ باشد که از قبل چنین آغازیدنی، بخشی از مشکلات دادرسی فوق‌العاده مالیاتی کاهش یابد.

نگاهی به اسناد مربوطه گویای آن است که از اساس، مقوله اتوماسیون اداری، در فرایند این‌گونه از دادرسی مورد توجه جدی قرار نگرفته است. به نظر می‌رسد با این سرعت از تحولات در حوزه فناوری‌ها، در آینده نزدیک، برخی معیارها مانند شاخص «مکتوب بودن» و «اصالت مکاتبه در اداره» کاربرد خودشان را از دست بدهند. در این صورت شایسته است با در نظر گرفتن زیرساخت و الزامات موجود، «سامانه الکترونیکی دادرسی مالیاتی فوق‌العاده» راه‌اندازی شود.

## نتیجه‌گیری

مقاله حاضر از دیدگاه حقوق اداری، درصدد بود چالش‌ها و آسیب‌های مترتب بر دادرسی مالیاتی فوق‌العاده، در چارچوب اسناد مربوط به مالیات‌ستانی را به بحث بگذارد. بر این مبنای، به ذکر رئوس موضوعات مرتبط با این‌گونه از دادرسی مالیاتی و تحلیل آسیب‌شناسانه آنها برآمد. به‌عنوان استنباط و جمع‌بندی کلی، مهم‌ترین نتایج نوشتار از این قرار است:

۱. محوری‌ترین چالش حقوقی دادرسی فوق‌العاده مالیاتی را عبارت «غیرعادلانه» بودن تشکیل می‌دهد و آن‌سان که گفتیم، این عبارت محوری، مورد توجه مقررات اجرایی قرار نگرفته و گو اینکه واژه‌ای بدیهی و ساده است که نیازی به توجه ندارد، این در حالی است که اتفاقاً این واژه در دسته واژگان «سهل و ممتنع» است که درون‌مایه‌ای انتزاعی داشته و از طریق مقررات اجرایی، قابلیت عینی‌سازی دارد؛ وضعیتی که محقق نشده است. چنین نقصانی، راهبرد وزارت امور اقتصادی و دارایی را در ارتباط با پرونده‌های مربوط به دادرسی فوق‌العاده مالیاتی، با وضعیت سردرگم‌کننده و چالش‌زا روبه‌رو می‌سازد.

۲. آنچه از نظر حقوق اداری در اینجا در ارتباط با «اصل تفویض اختیار»، «اصل عدم تراکم» و «اصل نمایندگی»، می‌تواند محل تأمل دوباره باشد، «مقدمات تصمیم» است؛ یعنی

مقدماتی که موجبات تصمیم را فراهم می‌آورند و فرایند تصمیم را به گونه‌ای کانالیزه می‌کنند که منطقاً وزیر در عمل امکان عدول از آن را ندارد یا کمتر عدول می‌کند. آنچه از دستورالعمل سال ۱۳۹۶ برمی‌آید، این است که مقدمات تصمیم نهایی وزیر بر عهده «مدیران کل استان‌ها» و «واحدهای دادرسی مالیاتی» و نیز «مرکز عالی دادخواهی مالیاتی و تشخیص صلاحیت حرفه‌ای» (موضوع بند «ت») قرار دارد. این مقامات، به‌ویژه مدیران کل و دادرسان مالیاتی، ابتکار عمل تصمیمات وزیر را در دست دارند و از این حیث، این جنبه از عملیات، نه تنها قابلیت کنترل قضایی را ندارد، بلکه قابلیت سایر کنترل‌ها را نیز ندارد. بر این اساس، بحران اعمال اداری این چنینی، در مرحله «مقدمات تصمیم» قرار دارد و جا دارد حقوق اداری ایران در این خصوص تمهیدات حقوقی شایسته بیندیشد. یکی از این اقدامات شایسته می‌تواند تصمیم کنترل قضایی به مرحله «مقدمات عمل اداری یا شبه‌اداری» است. چنین تعمیمی می‌تواند مقامات تأثیرگذار در تصمیم‌سازی نهایی را وادار به عمل در چارچوب اصول و ضوابط حقوقی کند. عنوان چنین تعمیمی را می‌توان «حقوقی‌سازی مقدمات عمل» نامید؛ به‌صورتی که تمامی مقامات اداره با این فرض صلاحیت‌های قانونی خویش را انجام دهند که: «قاضی از بالای شانه‌های آنها ناظر اعمال آنهاست».

۳. با تصویب بخشنامه ۱۳۹۶ و دستورالعمل اجرایی آن، در نگاه نخست به نظر می‌رسد که وزیر اقتصاد در راستای اصل تفویض اختیار و در راستای غایبات عدالت جغرافیایی عمل کرده است، اما با نگاه دقیق‌تر به کاربرد این بخشنامه، مشاهده می‌شود که سند مذکور، نتوانسته است منطق حقوقی حاکم بر این اصل را در این گونه از دادرسی مالیاتی عملیاتی کند، بلکه به‌صورت ناقص و فقط بخشی از عناصر اصل تفویض اختیار را عملیاتی کرده است. به این صورت که وزیر، صرفاً «مقدمات تصمیم» در خصوص امکان اعمال مدلول ماده ۲۵۱ مکرر را به مدیران کل استان‌ها واگذار کرده است. این در حالی است که مطابق برداشت مرسوم از اصل تفویض اختیار، مقام مافوق، تصمیم‌گیری در خصوص موضوع تفویض را کلاً به مقام مادون واگذار می‌کند نه اینکه صرفاً عناصری از آن را واگذار کند. به این اعتبار، این سند از منظر اصل تفویض اختیار، قابلیت تحلیل و توجیه شایسته را ندارد. حتی از منظر اصل عدم تراکم نیز قابلیت دفاع شایسته را ندارد، چراکه در هر حال پرونده‌ها، دست‌کم در مرحله تجدیدنظر، فقط در تهران رسیدگی می‌شوند.

۴. با توضیحات داده‌شده، وقت آن رسیده است که در فرایند سندنویسی، «بخش ادبی» در کنار «بخش حقوقی» و هم‌عرض با آن ایجاد شود و فعالیت کند؛ باشد که از این طریق، از اصل ۱۵ قانون اساسی پاسداری شود.

۵. هرچند این هیأت ریشه در قوانین قبل از انقلاب دارد و در اسناد گذشته به‌نوعی به این هیأت اشاره شده است. اما قانونگذار هیچ‌وقت حکمی در خصوص ترکیب اعضای هیأت نداشته

است و شایسته است از این حیث، اصلاحاتی انجام پذیرد و تا حد امکان، پیوند معناداری میان ترکیب «هیأت سه‌نفره» با ترکیب اعضای مقرر در مواد ۲۴۴، ۲۷۴ و ۲۵۵ برقرار سازد که البته نه تنها چنین اتفاقی نیفتاده است، بلکه شوربختانه در فرازهای ۲ و ۳ از بند «ب»، دستورالعمل، اجرایی ۱۳۹۶، زمینه برای خروج از فضا و ادبیات حقوق فراهم شده است؛ چراکه الزامی به حضور عضو حقوقدان نیست. در چنین وضعیتی، باید پذیرفت که از رأی مرجع «شبه‌قضایی» نزد یک مرجع «اداری‌فنی» تجدیدنظرخواهی می‌شود و این وضعیت نافی بنیان دادرسی شبه‌قضایی است.

۶. در چارچوب دولت حقوقی، مفروض چنین است که نهادها بر محور هنجارهای حقوقی شکل می‌گیرند و مقوم چنین دولتی هستند. اما با توضیحات بالا مشخص است که نهاد دادرسی مالیاتی فوق‌العاده، زاویه معناداری با این‌گونه از دولت دارد و زمینه برای عدول از غایات دولت حقوقی در ساحت مالیات‌ستانی فراهم است، البته شایسته و بایسته است زمینه چنین فضایی از بین برود. گام نخستین چنین تلاشی از طریق زمینه‌سازی و تقویت قانونمندی در وزارت اقتصاد در لحظه عمل در خصوص امور مربوط به دادرسی مالیاتی فوق‌العاده است.

۷. در پایان باید گفت که نمی‌توان و مجاز نیستیم چالش‌های دادرسی معمولی مالیاتی (موضوع مواد ۲۴۴، ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم) را با تفسیر موسع از ظرفیت ماده ۲۵۱ مکرر جبران کنیم، چراکه چنین عملی نه تنها خلاف قانون است، بلکه با روح اصول حقوقی و فلسفه وجودی دادرسی فوق‌العاده مالیاتی مغایرت دارد و شایسته است معضل هر کدام از دادرسی‌های «معمولی و فوق‌العاده» را با استعانت از اصول حقوقی و با تکیه بر منطق درونی حاکم بر خود، برطرف کرد. از این نظر، شایسته است این وزارتخانه به‌جای گسترش سیستم دادرسی فوق‌العاده، نقصان‌های دادرسی معمولی را برطرف سازد و این البته به عدالت نزدیک‌تر است.

## منابع

### ۱. فارسی

#### الف) کتاب‌ها

۱. امامی، محمد؛ استوارسنگری، کورش (۱۳۸۸)، *حقوق اداری*، ج ۱، تهران: میزان.
۲. انصاری، ولی‌الله (۱۳۸۹)، *کلیات حقوق اداری*، تهران: میزان.
۳. جعفری‌لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۶۳)، *دانشنامه حقوقی*، ج ۲، تهران: بنیادراستاد.
۴. ----- (۱۳۹۶)، *ترمینولوژی حقوق*، تهران: گنج دانش.
۵. حیاتی، علی‌عباس (۱۳۸۴)، *شرح قانون آیین دادرسی مدنی*، تهران: سلسبیل.

۶. خدوری، مجید (۱۳۹۴)، عدالت، قم: دانشگاه مفید.
۷. رستمی، ولی (۱۳۹۲)، مالیه عمومی، تهران: میزان.
۸. رضایی زاده، محمدجواد (۱۳۸۵)، حقوق اداری (۱)، تهران: میزان.
۹. ستاری، حسن (۱۳۴۳)، اداره امور استخدامی و روابط صنعتی، ج ۱، تهران: مؤسسه علوم اداری و بازرگانی دانشکده حقوق دانشگاه تهران.
۱۰. سنجابی، کریم (بی تا)، حقوق اداری ایران، تهران: مهرآیین.
۱۱. شکیامقدم، محمد (۱۳۸۷)، حقوق اداری، تهران: میر.
۱۲. صدرالحفاظی، سید نصراله (۱۳۷۲)، نظارت قضایی بر اعمال دولت در دیوان عدالت اداری، تهران: شهریار.
۱۳. طباطبائی مؤتمنی، منوچهر (۱۳۷۸)، حقوق اداری، تهران: سمت.
۱۴. عطریان، فرامرز (۱۳۹۶)، حقوق اداری تطبیقی؛ اداره خوب، تهران: میزان.
۱۵. قاضی شریعت پناهی، ابوالفضل (۱۳۷۵)، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۱۶. کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۸)، عدالت قضایی، تهران: دادگستر.
۱۷. ----- (۱۳۸۰)، گامی به سوی عدالت، ج ۲، تهران: دانشگاه تهران.
۱۸. کاشانی، سید محمود (۱۳۹۴)، قراردادهای ویژه، تهران: میزان.
۱۹. لاگین، مارتین (۱۳۸۸)، مبانی حقوق عمومی، ترجمه محمد راسخ، تهران: نشرنی.
۲۰. محمدی تمکی، عبدالعلی (۱۳۹۰)، حقوق اداری افغانستان، تهران و کابل: مؤسسه انتشارات عرفان.
۲۱. مرادخانی، فردین (۱۳۹۶)، خوانش حقوقی از انقلاب مشروطه ایران، تهران: میزان.
۲۲. موسی زاده، رضا (۱۳۸۱)، حقوق اداری (۱-۲)، تهران: میزان.
۲۳. مولاییگی، غلامرضا (۱۳۹۵)، صلاحیت و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، تهران: جنگل.
۲۴. هاشمی، سید محمد (۱۳۸۰)، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، ج ۲، تهران: دادگستر.

## ب) مقالات

۲۵. آقای طوق، مسلم (۱۳۹۸)، «نظارت قضایی بر عدم وضع مقررات در ایران در پرتو حقوق اداری تطبیقی»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۴۹، ش ۳، صص ۶۵۷-۶۷۴.
۲۶. رستمی، ولی؛ سلیمی، حمیدرضا (۱۳۹۷)، «اصل تناسب در نظارت قضایی بر اعمال صلاحیت های اختیاری در حقوق اداری انگلستان»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۴۸، ش ۴، صص ۷۳۵-۷۴۶.

۲۷. 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، ش ۴، صص ۱۰۶۷-۱۰۸۸.
۲۸. رستمی، ولی؛ پوررضائی فشخامی، محمود (۱۳۹۶)، «تحلیل ماهیت حقوقی دادخواهی مالیاتی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۳۶ (مسلسل ۸۴)، صص ۸۱-۱۰۶.
۲۹. زرشگی، محمد؛ پروین، خیرالله (۱۳۹۷)، «تأملی بر تکالیف قانونی دولت برای تراکم‌زدایی از تهران»، *فصلنامه مطالعات حقوق عمومی*، دوره ۴۸، ش ۴، صص ۷۶۵-۷۸۵.
۳۰. فلاح‌زاده، علی‌محمد (۱۳۹۲)، «تحولات حق استماع در حقوق اداری انگلستان و ایران»، *فصلنامه پژوهش حقوق عمومی*، سال پانزدهم، ش ۴۱، صص ۱۶۹-۲۰۶.
۳۱. مولاییگی، غلامرضا (۱۳۹۳)، «تحلیل و بررسی رأی شماره ۹۶۱ مورخ ۹۳/۵/۲۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر عدم صلاحیت دیوان نسبت به رسیدگی به اعتراض از برگه‌قطعی مالیاتی»، *دوفصلنامه رویه قضایی شعب دیوان عدالت اداری*، ضمیمه شماره ۱، صص ۳۸-۴۲.
۳۲. مولائی، آیت (۱۴۰۰)، «جایگاه اصول پیشرفته حقوق اداری و اصول دادرسی منصفانه اداری در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و پیامدهای اقتصادی آن»، *مطالعات حقوقی معاصر*، سال دوازدهم، ش ۲۲، صص ۱۷۳-۲۰۳.
۳۳. مولائی، آیت (۱۳۹۹)، «کاوش معیارها و اصول حقوقی در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۴۶، صص ۸۵-۱۰۲.
۳۴. ویژه، محمدرضا (۱۳۸۹)، «نگرشی تطبیقی بر مبانی و ساختار دولت حقوقی»، *پژوهش‌های حقوق تطبیقی*، ش ۱، صص ۱۶۷-۱۹۱.

## ۲. عربی

- کتاب

۳۵. الخوری، یوسف‌سعداله (۱۹۹۸)، *القانون الاداری العام*، لبنان، بیروت: المنشورات الحقوقیه.

## ۳. انگلیسی

### A) Books

1. Al-Khoury, Youssef-Saadaleh (1998), *Public Administrative Law*, Lebanon, Beirut: Legal Publications (In Arabic).
2. Ansari, Vali-Allah (2010), *Generalities of Administrative Law*, Tehran: Mizan Legal Foundation (In Persian).
3. Atrian, Faramarz (2017), *Comparative Administrative Law; Good Administration*,

- Tehran: Mizan Legal Foundation ([In Persian](#)).
4. Ghazi Shariat Panahi, Abolfazl (1996), *Constitutional Law and Political Institutions*, Tehran: University of Tehran Press ([In Persian](#)).
  5. Jafari Langroudi, Mohammad Jafar (1984), *Legal Encyclopedia*, Vol. 2, Tehran: Rastad Foundation Publications ([In Persian](#)).
  6. ----- (2017), *Legal Terminology*, Tehran: Ganj-e-Danesh Publications ([In Persian](#)).
  7. Hashemi, Seyed Mohammad (2001), *Constitutional Law of the Islamic Republic of Iran*, Vol. II, Tehran: Dadgostar Publishing ([In Persian](#)).
  8. Hayati, Ali Abbas (2005), *Description of the Code of Civil Procedure*, Tehran: Salsabil Publications ([In Persian](#)).
  9. Kashani, Seyed Mahmoud (2015), *Special Contracts*, Tehran: Mizan Legal Foundation. ([In Persian](#)).
  10. Katozian, Nasser (1999), *Judicial Justice*, Tehran: Dadgostar Publishing ([In Persian](#)).
  11. Katozian, Nasser (2001), *A Step Towards Justice*, Vol. 2, Tehran: University of Tehran ([In Persian](#)).
  12. Khadourii, Majiid (2016), *Muslims' Perception of Justice*, Translated by Mostafa Younesi and Samad Zahiri, Qom: Mofid University Press ([In Persian](#)).
  13. Loughlin, Martin (2009), *The Idea of Public Law*, translated by Mohammad Rasekh, Tehran: Ney Publishing ([In Persian](#)).
  14. Mohammadi Tamaki, Abdul Ali (2011), *Administrative Law of Afghanistan*, Tehran and Kabul: Erfan Publishing Institute ([In Persian](#)).
  15. Moradkhani, Fardin (2017), *Legal Reading of the Iranian Constitutional Revolution*, Tehran: Mizan Publishing ([In Persian](#)).
  16. Molabigi, Gholamreza (2016), *Jurisdiction and Procedure of the Court of Administrative Justice*, Tehran: Jangal Publications ([In Persian](#)).
  17. Musazadeh, Reza (2002), *Administrative Law (2-1)*, Tehran: Mizan Publishing ([In Persian](#)).
  18. Rezaeizadeh, Mohammad Javad (2006), *Administrative Law (1)*, Tehran: Mizan Publishing ([In Persian](#)).
  19. Rostami, Vali (2013), *Public Finance*, Tehran: Mizan Legal Foundation ([In Persian](#)).
  20. Sadr al-Hafazi, Seyyed Nasrollah (1993), *Judicial Supervision of Government Actions in the Court of Administrative Justice*, Tehran: Shahriar Publishing ([In Persian](#)).
  21. Shakiba Moghaddam, Mohammad (2008), *Administrative Law*, Tehran: Mir Publications ([In Persian](#)).
  22. Sanjabi, Karim (No Date), *Administrative Law of Iran*, Tehran: Mehraein Publications ([In Persian](#)).
  23. Sattari, Hassan (1964), *Department of Employment and Industrial Relations*, Vol. I, Tehran: Publications of the Institute of Administrative and Business Sciences, Faculty of Law, University of Tehran ([In Persian](#)).
  24. Tabatabai Motameni, Manouchehr (1999), *Administrative Law*, Tehran: SAMT ([In Persian](#)).

**B) Articles**

25. Aghaee Toogh, Muslem (2019), "Judicial Supervision of Non-Regulation in Iran in the Light of Comparative Administrative Law", *Quarterly Journal of Public Law Studies*, Vol. 49, No. 3, pp. 657-674 ([In Persian](#)).
26. Emami, Mohammad and Ostvar Sangarii, Kurosh (2009), *Administrative Law 1&2*, Vol. 1, Tehran: Mizan Legal Foundation ([In Persian](#)).
27. Fallahzadeh, Ali Mohammad (2013), "Developments in Hearing in Administrative Law in England and Iran", *Quarterly Journal of Public Law Research*, Year 15, No. 41, pp. 169-206 ([In Persian](#)).
28. Molabigi, Gholamreza (2014), "Analysis and Review of the Decision No. 961 Dated 18/8/2014 of the General Assembly of the Court of Administrative Justice Regarding the Incompetence of the Court to Consider the Objection from the Final Tax Form", *Bi-Quarterly Journal of Judicial Procedure of the Branches of the Court of Administrative Justice*, Appendix No. 1, pp. 38-42 ([In Persian](#)).
29. Mulaee, Ayat (2020), "Research on Legal Standards and Principles in Article 251 Repeated of the Direct Taxes Act", *Journal Of Tax Research*, Vol. 46, No. 94, pp. 85-102.
30. Mulaee, Ayat (2021), *The Place of the Advanced Principles of Administrative Law and the Principles of Fair Administrative Trial in Repeated Article 251 of the Direct Tax Act and its Economic Consequences*, *Contemporary Legal Studies*, Issue 12, No. 22, pp. 173-203 ([In Persian](#)).
31. Rostami, Vali & Kazemi, Davood (2019), "Assessing the Principles of the Right to Defense and the Publicity of Tax Proceedings in the Iranian and British Legal Systems", *Public Law Studies Quarterly*, Vol. 49, No. 4, pp. 1067-1088 ([In Persian](#)).
32. Rostami, Vali & Pour Rezaee Fashkhami, Mahmoud (2018), Analysis of the Legal Nature of tax Litigation Subject to Repeated Article 251 of the Law on Direct Taxes, *Journal of Tax Research*, No.36, pp. 81-106 ([In Persian](#)).
33. Rostami, Vali and Salimi, Hamidreza (2018), "The Principle of Proportionality in Judicial Oversight of the Exercise of Optional Powers in Administrative Law of England", *Public Law Studies Quarterly*, Vol. 48, No. 4, pp. 735-746 ([In Persian](#)).
34. Vizheh, Mohammad Reza (2010), "Comparative Approach on the Principles and Structure of Legal State", *Comparative Law Research*, No. 1, pp. 167-191 ([In Persian](#)).
35. Zarshgi, Mohammad & Parvin, Khairullah (2018), "Reflections on the Government's Legal Duties to Decentralize Tehran", *Public Law Studies Quarterly*, Vol. 48, No. 4, pp.765-785([In Persian](#)).