

جایگاه تجدید نظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران

عباسعلی پروان^۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۴/۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۸/۲۸

چکیده

نظام دادرسی مالیاتی کشور ما با ترکیب و ساختار خاص خود، از نظام‌های صرفاً اداری و نظام‌های دو مرحله‌ای اداری - قضایی متفاوت می‌باشد. در این سیستم، همانند نظام قضایی، هیأت‌های حل اختلاف بدوی و تجدید نظر به ماهیت اختلاف فی مابین مودی و اداره مالیاتی رسیدگی می‌کنند و شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری، به موازات هم، عهده‌دار رسیدگی شکلی به آرای صادره از این هیأت‌ها می‌باشند. تجدید نظر و اعتراض به آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالی بدوی، یکی از موضوعاتی است که در سالیان اخیر محل بحث و اختلاف نظر زیادی بوده است. روند قانون گذاری و حذف و احیای مجدد این مرحله از ساختار دادرسی مالیاتی، حکایت از آن دارد که قانونگذار هنوز ماهیت، ارزش و اعتبار تجدید نظر را به درستی مورد توجه قرار نداده است. با آنکه در آخرین تغییرات صورت گرفته در این زمینه و در سال ۸۸ مجدداً این مرحله احیا شده است، اما هنوز تا رسیدن به جایگاه شایسته خویش فاصله زیادی دارد. در مقاله حاضر، به بررسی جایگاه تجدیدنظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران می‌پردازیم. به نظر می‌رسد که طبق مقررات کنونی، ایراداتی بر ترکیب و ساختار هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر وارد است که می‌تواند مانعی بر سر راه اجرای یک دادرسی منصفانه در هیأت‌های مذکور باشد.

واژه‌های کلیدی: مالیات، اختلاف مالیاتی، هیأت حل اختلاف تجدید نظر، مودی مالیاتی، دادرسی مالیاتی

۱-مقدمه

برای حفظ قدرت عمومی و تأمین هزینه‌های دولت، مشارکت‌های همگانی اجتناب ناپذیر است. این مشارکت همگانی که امروزه غالباً به عنوان مالیات صورت می‌گیرد، باید بین همه شهروندان با توجه به توانایی‌هایشان سرشکن شود.

منابع مالیاتی، نقش انکارناپذیری در تأمین بودجه عمومی کشور ایفا می‌کنند. گرچه در غالب کشورهای صنعتی، سهم مالیات‌ها رقمی بیشتر از هفتاد درصد کل منابع درآمدی دولت می‌باشد. به عنوان مثال در کشور فرانسه، «منابع مالیاتی نود درصد بودجه دولتی را تشکیل می‌دهند و ده درصد دیگر از سایر منابع تأمین می‌شود» (اکلاسان، ۲۰۰۸-۲۰۰۹: ۶۱). اما در کشور ما در یک نگاه کلی «سهم مالیات‌ها از ۱۱/۳۲ درصد کل درآمدها در سال ۱۳۵۳، به ۳۷/۳۶ درصد در برنامه چهارم (۸۶-۱۳۸۴) رسیده است» (نورانی، ۱۳۸۸: ۱۰۶). این اهمیت روز افزون مالیات‌ها را به روشنی آشکار می‌سازد به ویژه آنکه سیستم مالیاتی می‌تواند به عنوان یک ابزار قوی به نفع سایر سیاست‌های دولت مورد استفاده قرار گیرد و همچنین برای تعقیب اهداف اجتماعی نیز ابزاری بسیار کارآمد است.

تعیین و وصول مالیات که از مظاهر حاکمیت می‌باشد، نمی‌تواند بدون کنترل و نظارت دادرس صورت گیرد چرا که مطابق قانون اساسی، حقوق و اموال شهروندان باید مصون از تعرض باشد (اصل ۲۲) و تعرض نامشروع به این مصونیت باید توسط دادرسان صالح مورد بررسی و نظارت قرار گیرد. در نتیجه برای قانون‌مند کردن مالیات و جلوگیری از اجحاف نسبت به مودیان، تعیین و وصول مالیات، مطابق قانون اساسی، نیاز به مجوز قانونی دارد (اصل ۵۱)، و این مجوز هر ساله باید توسط نمایندگان شهروندان در مجلس، به دولت داده شود. این ترجمان حقوقی اصل قانونی بودن و به ویژه اصل رضایت مالیاتی است که در جوامع دموکراتیک، این رضایت و پذیرش، به واسطه نمایندگان منتخب شهروندان در مجالس ملی، هر ساله در قالب تصویب قانون بودجه صورت می‌گیرد. اصل قانونی بودن و رضایت مالیاتی مستلزم داشتن حق اعتراض نسبت به ضرورت مشارکت‌های مردمی، پیگیری مالیات‌های پرداختی، تعیین مبنای سهم مالیاتی توسط نمایندگان منتخب مودی می‌باشد (ماده ۱۴ اعلامیه حقوق بشر و شهروند ۱۷۸۹).

قوه مجریه نیز در راستای اجرای قوانین مالیاتی و وصول آن، از امتیازات قدرت عمومی برخوردار شده است. اما باید در مقابل این اقتدار، از شهروندان حفاظت به عمل آید، بنابراین، «روشهای تعیین و وصول مالیات باید به گونه‌ای باشند که حقوق مودیان را رعایت کنند. این حقوق مودیان که در

یک اصل کلی حقوقی اداره خوب جمع شده‌اند، نیازی به متن خاصی هم ندارند» (ژیلز د فوی، ۲۰۰۸-۲۰۰۹: ۱۰۱).

در امر تشخیص و وصول مالیات، پیدایش اختلاف بین مودی و ادارات مالیاتی، با توجه به پیچیدگی و تخصصی بودن امر تعیین و وصول مالیات، امری محتمل و اجتناب ناپذیر است. از این رو، مراجعی باید عهده دار حل اختلاف گردند. هر چند که مرجع رسمی شکایات و تظلمات، دادگستری است (اصل ۱۵۹)، و رسیدگی و صدور حکم در مورد تظلمات، تعدیات، شکایات، حل و فصل دعاوی و رفع خصومات از جمله وظایف آن می‌باشد (اصل ۱۵۶)، اما در خصوص دعاوی مالیاتی، در نظام حقوقی کشور ما، با توجه به ساختار دادرسی مالیاتی، هیأت‌هایی که به منظور حل اختلافات مالیاتی در نظر گرفته شده‌اند در بطن قوه مجریه تشکیل می‌شوند. در این سیستم، نخستین گام، مذاکره بین مودی و مأموران تشخیص مالیاتی است که امکانی برای حل اختلاف بوجود آمده را فراهم می‌آورد. در صورت بقای اختلاف در این مرحله، پیگیری اعتراض، وارد فاز شبه قضایی می‌شود که در مرحله نخست هیأت‌های حل اختلاف بدوی، مرجع رسیدگی به اعتراضات مودی می‌باشند، پیش بینی هیأت حل اختلاف تجدید نظر برای رسیدگی به اعتراضات نسبت به آرای صادره از هیأت‌های بدوی، دومین مرحله از فاز شبه قضایی را تشکیل می‌دهد. در نهایت، شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری وظیفه رسیدگی شکلی به آرای صادره از این هیأت‌ها را عهده دار می‌باشند.

در قوانین مالیاتی متعددی که تا سال ۱۳۸۰ در ایران تصویب شده اند، دادرسی مالیاتی دو درجه ای بوده است، اما در این سال، قانونگذار نظام دادرسی مالیاتی را یک درجه ای نمود، ولی بنا به دلایلی که در این مقاله مورد بررسی قرار گرفته است، مجدداً در سال ۱۳۸۸ روش قدیمی احیاء شد.

۲- ضرورت تجدید نظر خواهی و کارکردهای آن

«تجدید نظر روشی است که در پرتو آن امکان بازبینی آرای قضایی فراهم آمده و اعمال ضابطه‌مند آن اجرای عدالت و احراز واقع را بیش از پیش ممکن می‌سازد. با لحاظ خطاپذیری انسان، تجدیدنظر امری کاملاً ضروری است» (منصور آبادی، ۱۳۸۴: ۶۲).

تجدیدنظر موضوعی نیست که مورد قبول همه حقوقدانان قرار گرفته باشد یا آنجا که قبول شده است مفهومی یکسان داشته باشد. مخالفان تجدید نظر به دلایلی از قبیل بروکراسی، دوباره کاری، رسیدگی دور از واقعیت، کم توجهی و بی‌دقتی و اطاله دادرسی تمسک جسته‌اند. اما در حال حاضر، غالب نظامهای حقوقی، حق تجدیدنظر را پذیرفته‌اند.

«تجدیدنظر توجیه خودش را از قاعده قضاوت دو درجه‌ای می‌گیرد. قضاوت اولیه می‌تواند دچار اشتباه شود در نتیجه ما می‌توانیم به این فکر کنیم که اختلاف می‌تواند بهتر مورد قضاوت قرار گیرد» (روژ پرو، ۱۹۸۶: ۶۰۳).

«فکر و عقیده اعتراض در دادگاهی که از نظر سلسله مراتب بالاتر است، همیشه و حتی در حقوق قدیم نیز وجود داشته است» (همان منبع، ۸۸)؛ تا دادرسی دیگری با درجه بالاتر بتواند اشتباهات احتمالی دادرسی نخست را اصلاح کند. بی‌تردید می‌توان گفت که تجدیدنظر خواهی می‌تواند به جانشینی یک تصمیم عالی و مطلوب بجای یک تصمیم و رأی نامطلوب و بی‌کیفیت منتهی شود. پروفسور شوده (۱۹۶۷: ۲۶۹)، به دکتربین باور داشته است که در حقوق پوزیتیو، یک قاعده از قبل وجود داشته است که مطابق آن حق تجدیدنظر خواهی نمی‌تواند مورد شک قرار گیرد.

«یک دادرسی وقتی ارزنده است که نهایتاً به اجرای عدالت، احقاق حق و رفع ستم از مظلوم بیانجامد و به عبارت ساده‌تر، کیفیت مطلوب در دادرسی حائز اهمیت است نه کمیت و آمار» (واحدی، ۱۳۸۳: ۲۳۰). «بنابراین جریان دادرسی باید به گونه‌ای باشد که بیش‌ترین دقت و نظارت جهت احقاق حق در آن صورت گیرد. چرا که با وجود رعایت تمام اصول و قواعد دادرسی عادلانه در رسیدگی‌های بدوی، امکان اشتباه و یا انحراف از قوانین و در نتیجه صدور رأی بر خلاف قوانین وجود دارد که آثار رعایت سایر عناصر دادرسی عادلانه را نیز خنثی می‌نماید» (رستمی و دیگران، ۱۳۸۸: ۱۳۶).

«حتی در شرایطی که صلاحیت، استقلال و بی‌طرفی دادگاه محرز است و دیگر تدابیر و معیارهای مربوط به یک محاکمه منصفانه نیز رعایت شده، نمی‌توان ضرورت تجدیدنظر در آراء و احکام را نفی کرد؛ چرا که اشتباه قضایی یا قانونی دادگاه همیشه ممکن است و همین اشتباه به تنهایی برای توجیه چنین ضرورتی کافی است» (امیدی، ۱۳۷۹: ۲۶).

جایز الخطا بودن انسان همواره باید به عنوان یک اصل در نظر گرفته شود و دادرسان به طریق اولی هر لحظه و آن در معرض خطا خواهند بود. «در نتیجه احکام صادره کمال مطلوب نبوده و ایده‌آل به شمار نمی‌آیند. ولی به هر حال باید کوشید تا در حد امکان به حقیقت نزدیک‌تر باشد. این است که نباید به یک دادرسی قانع بود و خود را فارغ البال دید» (همان منبع: ۳۸۶). «در نتیجه باید ترتیبی مقرر شود که رأی قاضی، در جهت بازبینی بتواند مورد شکایت طرفی قرار گیرد که جزئاً یا

کلاً علیه او صادر شده است. بنابراین پیش بینی طرق شکایت از آراء در جهت تضمین قضایی شایسته می‌باشد» (شمس، ۱۳۸۰: ۲۹۳) و برای پیشگیری از اشتباهات قضایی، لازم و ضروری است. با توجه به فراوانی شمار آرای نقض شده دادرسان بدوی در مراجع عالی‌تر، ضرورت وجود مرحله تجدیدنظر جهت پاسداری از حقوق شهروندان بیش از پیش نمایان می‌گردد، چرا که با وجود تمام تمهیداتی که برای استخدام دادرسان در نظر گرفته می‌شود (مراحل گزینش اخلاقی و علمی دادرسان)، و نیز اقدام به مستند و مستدل بودن رأی در جریان دادرسی، و همچنین پیش‌بینی نهادهایی چون دادگاه انتظامی قضات، و نیز هیأت عالی انتظامی مالیاتی و در معیت آن دادستانی انتظامی مالیاتی، باز شاهد اشتباهات و تقصیرات متعددی از سوی دادرسان هستیم. لذا مرحله تجدیدنظر می‌تواند به عنوان نظارت پسین، پاسدار حقوق شهروندانی باشد که در مرحله بدوی بنا به هر دلیل مورد بی‌عدالتی واقع شده‌اند.

بنابراین در غالب نظام‌های حقوقی مقنن با تمهید مرحله تجدید نظر و حتی طرق فوق‌العاده شکایت از احکام، در صدد جلوگیری از اجرای احکام ناصحیحی است که یا منبعث از دانش حقوقی قاضی صادر کننده حکم است، و یا ناشی از اعمال غرض و نظر وی می‌باشد. البته نهاد تجدید نظر ماهوی است که توان اصلاح اشتباهات و نادرستی‌های رأی نخستین را به نحو مطلوب دارد، نه تجدیدنظر شکلی. در این راستا و بر اساس نظر دیوان اروپایی حقوق بشر، «لازم است مرجع تجدیدنظر، مانند رسیدگی بدوی از ابتدا به دعوی رسیدگی کرده و در صورت لزوم، امکان تجدید نظر شکلی در این مورد کافی نخواهد بود» (یاوری، ۱۳۸۳: ۲۶۶).

۲-۱- کارکردهای مرحله تجدید نظر

«تجدیدنظر عملکرد دوگانه‌ای دارد، عملکرد معمولی آن بدست آوردن اصلاحات یک قضاوت معیوب است، اما کارکرد دوم آن بطلان یک رأی است که دچار نقص است» (روژ پرو، ۱۹۸۶: ۶۰۳). این عملکردهای دوگانه، ثمراتی نیز در مسیر جریان دادرسی دارد. از بین اثرات تجدید نظر به دو مورد اشاره خواهیم کرد که موارد دیگر نیز به نحوی به همین دو مورد برخورد خواهند گشت.

۳- مکانیزم تضمین حقوق شهروندان

جهت تضمین و پاسداری از حقوق شهروندان در مقابل دادرسان، مرحله تجدیدنظر می‌تواند نقابص و ناعدالتی‌های مرحله بدوی را جبران نماید، چرا که در صورت وجود نهاد تجدیدنظر ماهوی، به عناصر دعوا رسیدگی مجدد و دقیق‌تری خواهد شد و در صورت نادیده گرفتن حقوق فرد معترض، یا اعمال

اشتباه یا تقصیر دادرسی در مرحله بدوی، دادرس تجدیدنظر امکان اصلاح و در نتیجه احقاق حق را خواهد داشت. بنابراین، اگر بنا به هر دلیل، دادرسی بدوی، اصل بی‌طرفی در رسیدگی را رعایت نکرده باشد، احتمال دنبال کردن همین رویه از سوی دادرس یا دادرسان تجدید نظر بسیار ضعیف است. در همین راستا، «از دید دیوان اروپایی حقوق بشر در خصوص دعاوی اداری که اغلب مشمول قلمرو دعاوی ماده ۶ قرار می‌گیرند، چنانچه در مرحله اول رسیدگی، استقلال و بی‌طرفی مرجع رسیدگی (به ویژه در رسیدگی به اعتراضات به وسیله برخی مقامات اداری) محل تردید قرار گیرد؛ اما در کنترل اداری یا قضایی مؤخر بر تصمیم مرجع اول، مرجع نظارت شرایط استقلال و بی‌طرفی مد نظر کنوانسیون را داشته باشد؛ دیوان، این حاشیه مانور را برای کشورهای عضو پذیرفته است» (یاوری، ۱۳۸۳: ۲۶۶).

علاوه بر این، در مرحله تجدید نظر این امکان اصولاً برای فرد فراهم می‌شود تا مدارک و اسنادی که قبلاً وجود نداشته یا در مرحله بدوی به ناحق رد شده‌اند دوباره برای رسیدگی در اختیار دادرس تجدید نظر قرار دهد. در نظام حقوقی فرانسه، «در مرحله تجدید نظر فرصتی برای مودی پیش می‌آید تا مدارکی که در مرحله بدوی رد شده بودند یا پذیرفته نشده بودند یا اینکه این مدارک پس از پایان مهلت مقرر تهیه شده‌اند، در مرحله تجدیدنظر ارائه گردند»^۱.

۴- نقش پیش‌گیری

«قاضی به عنوان یک انسان، امکان اشتباه و خطا دارد. از آنجا که تبعات اشتباه یا خطای قاضی در سرنوشت افراد جامعه بسیار تأثیرگذار است، لذا تصمیمات و آرای وی در مقام قضا باید قانونی و مستدل باشد» (شمس، جلد دوم: ۲۹۳). اصل ۱۶۶ قانون اساسی به این موضوع اختصاص دارد: «احکام دادگاه‌ها باید مستدل و مستند به مواد قانون و اصولی باشد که بر اساس آن حکم صادر شده است».

به تجربه ثابت شده است که با همه دقت و تلاشی که دادرسان بدوی داشته‌اند، و با وجود آن که از روی بی‌غرضی و بی‌نظری اقدام به رسیدگی و صدور رأی کرده‌اند، در بسیاری از موارد دچار خطا و اشتباه شده‌اند و اگر نهادی به عنوان ناظر و اصلاح‌گر وجود نداشته باشد، حقوق شهروندان قربانی اشتباه و خطای دادرسان خواهد شد. لذا «قاضی صادر کننده رأی که می‌داند او ممکن است مورد رسیدگی نقادانه قاضی عالی قرار گیرد، تشویق می‌شود که با دقت کافی تصمیم‌گیری کند» (همان

1 . CAA Nantes 14 Nov. 1990, Dr, Fisc. 1993, N. 9. Comm. 415.

منبع: ۲۹۳) و در نتیجه تمام تلاش خود را خواهد نمود تا هنگام صدور رأی، استناد به مواد حقوقی یا اصول پذیرفته شده حقوقی بنماید و نیز استنباط و استدلال درستی از مواد قانونی داشته باشد. وی پیشاپیش آگاه خواهد بود که در صورت عدم رعایت این الزام، رأی صادره در مراجع بالاتر نقص خواهد شد و چه بسا در اثر اثبات تقصیر، مورد پیگرد قرار خواهد گرفت^۱، و همین عاملی روانی برای رعایت عناصر عدالت در حین قضاوت از سوی وی خواهد بود.

۵- قابلیت تجدیدنظر آرای محاکم در قوانین موضوعه ایران

قبل از انقلاب: در نظام حقوقی ایران، از زمان تصویب نخستین قوانین مربوط به آیین دادرسی همواره اصل دو درجه‌ای بودن محاکم و در نتیجه اصل قابلیت تجدید نظر از احکام صادره از دادگاه-های بدوی مورد توجه قانونگذار بوده است، مطابق ماده ۲ قانون اصول تشکیلات عدلیه و محاضر شرعیه و احکام صلحیه مصوب ۱۳۲۹ قمری، محاکم عمومی دو درجه است: اول ابتدایی، دوم استیناف. ماده ۵ قانون اصول محاکمات حقوقی و تجاری مصوب ۲۸ دی ماه ۱۳۱۴ بیان می‌دارد که «رسیدگی ماهیتی به هر دعوی دو درجه ای (بدوی و استینافی) خواهد بود مگر در مواردی که قانون استثناء کرده باشد.» مطابق ماده ۷ قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۲۵ شهریور ماه ۱۳۱۸، رسیدگی ماهیتی به هر دعوی دو درجه (نخستین و پژوهش) خواهد بود مگر در مواردی که قانون استثناء کرده باشد.

بعد از انقلاب: در مهرماه ۱۳۵۸ لایحه قانونی تشکیل دادگاه‌های عمومی از تصویب شورای انقلاب گذشت که در ماده ۲ آن چنین مقرر شده بود: دادگاه‌های عمومی به دادگاه‌های حقوقی و جزایی و دادگاه‌های صلح تقسیم می‌شوند، و رسیدگی در دادگاه‌های حقوقی و جزایی یک درجه خواهد بود. اما در ماده ۱۲ قانون تشکیل دادگاه‌های حقوقی یک و دو مصوب ۱۳۶۴، قانونگذار با احتیاط اصل تجدیدپذیری از احکام صادره از دادگاه‌ها را پذیرفت، البته در این ماده اصل را بر قطعی بودن آراء قرار داد مگر در موارد سه گانه^۲ مذکور در این ماده.

۱- مطابق اصل ۱۷۱ قانون اساسی، هر گاه در اثر اشتباه قاضی در موضوع یا در حکم یا در تطبیق حکم بر مورد خاص، ضرر مادی یا معنوی متوجه کسی گردد، در صورت تقصیر، مقصر طبق موازین اسلامی ضامن است و در غیر این، خسارت به وسیله دولت جبران می‌شود و در هر حال از متهم اعاده حیثیت می‌شود.

۲- جایی که قاضی قطع پیدا کند که حکمش بر خلاف موازین قانونی و یا شرعی بوده است، جایی که قاضی دیگر به علت عدم توجه قاضی اول به قواعد و موازین ضروری و مسلم فقهی قطع به مخالفت حکم او با موازین قانونی یا شرعی پیدا کند و نهایتاً جایی که ثابت شود قاضی در اصل صلاحیت قضا و صلاحیت رسیدگی و انشاء حکم را در موضوع پرونده نداشته است.

تا اینکه در تاریخ ۱۴ مهر ۱۳۶۷ قانونگذار با تصویب قانون ۱۲ ماده‌ای تعیین موارد تجدیدنظر از احکام دادگاه‌ها و نحوه رسیدگی آنها، اصل تجدیدنظر پذیر بودن احکام دادگاه‌ها را پذیرفت، در این قانون ضمن مشخص کردن مراجع تجدید نظر برای هر کدام از انواع دادگاه‌ها، در ماده ۶ و در قالب سه بند موارد تجدیدپذیر بودن احکام صادره را احصاء نمود.

هم اکنون وفق ماده ۳۳۰ قانون آیین دادرسی مدنی ۱۳۷۹، آرای دادگاههای عمومی و انقلاب در امور حقوقی قطعی است، مگر در مواردی که طبق قانون قابل درخواست تجدیدنظر باشد. «اما با نظری کوتاه بر این ماده به روشنی برداشت می‌شود که مستثنا (آراء قابل تجدیدنظر) به مراتب حوزه‌ای وسیع‌تر از اصل دارد» (شمس، جلد دوم: ۳۴۶) و در ماده ۳۳۱ همین قانون موارد تجدید نظر پذیر بودن احکام را برشمرده است.

بنابراین، با توجه به مطالبی که در بالا ذکر شد، باید بیان کرد که در قانون مالیات‌های مستقیم، در ترکیب سه نفره اعضای هیأت، دو نفر به عنوان نمایندگان مودی و ادارات مالیاتی، صاحب منصب قضا نمی‌باشند، نفر سوم یعنی قاضی عضو نیز یکی از قضات دادگستری است که هیچ اشاره‌ای به شرط اجتهادش نشده، ضمن اینکه نحوه رأی دادن در این هیأت‌ها به گونه‌ای است که نمی‌توان به آن عنوان حکم اطلاق نمود، چرا که رای با نظر اکثریت صادر می‌شود و حتی ممکن است که نظر قاضی عضو مخالف رأی صادره باشد. بنابراین از نظر شرع هیچ مانعی در خصوص ممنوعیت تجدیدنظر از آرای صادره از این هیأت‌ها وجود ندارد، کما اینکه شورای نگهبان نیز در هیچ مورد ایرادی بر این موضوع نداشته، از منظر قوانین موضوعه نیز با تجویز تجدیدنظر از آرای قضات دادگاه‌ها، به طریق اولی آرای این هیأت‌ها نیز با مانعی جهت قابلیت تجدیدنظر داشتن برخورد نخواهند داشت.

۶- تجدید نظر ماهوی در نگاهی تطبیقی

نظام حقوقی انگلیس: در کشورهای دارای نظام آنگلوساکسون، مرجع رسیدگی به تجاوزات دولت و مؤسسات عمومی و مأموران آنها از حدود قوانین و آیین‌نامه‌ها و تصمیمات اداری، اصولاً همان دادگاههای عمومی هستند که طبق سنن قضایی موجود در این کشور به طور مؤثر عمل می‌کنند (طباطبایی، ۱۳۷۰: ۲۳۹). این سنت در سالیان اخیر انعطاف پذیرتر شده به طوری که اکنون شاهد دادگاههای اختصاصی اداری هستیم که عهده‌دار حل اختلاف میان شهروندان با دولت در زمینه‌های خاصی می‌باشند.

در سال ۱۹۵۷ در حدود دو هزار دادگاه اختصاصی اداری در ۴۹ نوع مختلف با عنوان کلی دادگاه-های اداری فعالیت کرده‌اند (هداوند، ۱۳۸۹: ۶۱۱). این دادگاهها در مسائلی از جمله مالیات، بر محاکم قضایی برای تصمیم‌گیری ترجیح داده شده‌اند (گونز، ۱۹۸۷: ۵۱). این دادگاهها، دادگاه قضایی نیستند، ولی در عین حال بخشی از وزارتخانه و دستگاه دولتی هم محسوب نمی‌شوند (هداوند، ۱۳۸۹: ۶۱۳). تفاوت این مراجع با دادگاههای اداری در نظام رومی - ژرمن این است که بر اساس یک اصل کلی که تجدید نظر قضایی نامیده می‌شود، تصمیمات آنها مورد نظارت مراجع قضایی قرار می‌گیرد و به این ترتیب نظام قضایی واحد، مورد پذیرش قرار گرفته است و عملکرد دولت مانند اعمال شهروندان معمولی محسوب می‌شود و نهایتاً در دادگاههای عادی دادگستری قابل تجدید نظر خواهی است (آبراهام، ۱۹۹۸: ۲۹).

نظام حقوقی فرانسه: در دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی فرانسه، مراجعه ابتدایی به اداره مالیاتی، قبل از رجوع به مرجع قضایی صالح اجباری می‌باشد و ضمانت اجرای این اصل، عدم پذیرش دعوا از سوی مرجع صالح مورد نظر می‌باشد.

در حقوق فرانسه مهلت درخواست تجدید نظر برای مودی دو ماه از زمان ابلاغ رأی دادگاه اداری است و برای اداره مالیات این مهلت عملاً دو برابر است چرا که در ماده ۱۸-۲۰۰ R قانون دادرسی مالیاتی فرانسه یک فرصت دو ماهه برای ارسال رأی و پرونده به وزارت مربوطه به رئیس اداره مالیات داده شده است و بعد از سپری شدن این دو ماه، وزیر یک فرصت دو ماهه برای درخواست تجدیدنظر خواهد داشت (ژاک گرا کلود، ۲۰۰۷: ۲۵۲).

اداره مالیات باید ظرف مدت شش ماه از زمان درخواست مودی، به درخواست وی رسیدگی و رأی مقتضی را صادر نماید و اگر این مدت برای صدور حکم کافی نباشد باید قبل از سپری شدن

مدت شش ماه، ضمن در جریان گذاشتن مودی، از یک فرصت تکمیلی برای صدور تصمیم مناسب، استفاده نماید؛ در هر صورت این فرصت تکمیلی نمی‌تواند از سه ماه تجاوز نماید.^۱ چنانچه اداره مالیاتی ظرف مدت قانونی در خصوص درخواست مودی تصمیم نگیرد و از فرصت تکمیلی نیز استفاده ننماید، این سکوت اداره مالیات به منزله قبول درخواست مودی نمی‌باشد بلکه به عنوان تصمیم ضمنی بر رد درخواست مودی تلقی شده و در این حالت برای مودی حق مراجعه به دادگاه اداری برای پیگیری و اعتراض نسبت به مالیات ابراز شده ایجاد خواهد شد.^۲ از زمان ابلاغ نظر اداره مالیاتی به مودی، ظرف مدت دو ماه مودی می‌تواند به دادگاه اداری مراجعه نماید.^۳ مطابق مقررات قانون عدالت اداری، به اعتراض مودی رسیدگی می‌شود و رأی صادر می‌شود.^۴ رأی صادره قابل تجدیدنظر در مقابل دادگاه تجدیدنظر اداری است.^۵ شورای دولتی نیز مرجع تجدید نظر شکلی از آرای صادره است.

۷-مراجع تجدید نظر در مراجع اختصاصی اداری ایران

در نظام حقوقی کشور ما، مرجع تجدید نظر پاره‌ای از مراجع اداری، مراجع قضایی می‌باشد؛ به عنوان مثال، مطابق ماده ۴ قانون ثبت احوال مصوب ۱۳۵۵، تجدیدنظر از آرای هیأت‌های حل اختلاف موضوع ماده ۳ همان قانون در مراجع قضایی صورت می‌گیرد. همچنین، وفق ماده ۱۰ آیین نامه اجرایی قانون تعیین تکلیف اراضی اختلافی موضوع اجرای ماده ۵ قانون جنگل‌ها و مراتع مصوب ۱۳۶۷، آرای هیأت‌های حل اختلاف ناشی از اجرای ماده ۵۶ قانون جنگل‌ها و مراتع در مراجع قضایی قابل تجدیدنظر می‌باشند.

در سایر مراجع اداری، مرجع تجدیدنظر از آرای کمیسیون یا هیأت‌های بدوی در بطن سیستم اداری پیش بینی شده است، از آن جمله می‌توان از کمیسیون تجدیدنظر پیش بینی شده در ماده ۵۲ قانون امور گمرکی، برای تجدیدنظر از آرای کمیسیون بدوی رسیدگی به اختلافات گمرکی موضوع ماده ۵۱ همان قانون، و نیز هیأت‌های تجدیدنظر موضوع ماده ۴۴ قانون تأمین اجتماعی جهت تجدیدنظر از آرای صادره از هیأت‌های بدوی تشخیص مطالبات سازمان تأمین اجتماعی نام برد.

-
1. Art. R* 198-10. Premier alinea , du livre des procedures fiscal francaise
 2. Cass. Com, Affaire X..., arret du 15 mars 1988, B. IV, n 108, p.76
 3. Art. R* 199-1 du livre des procedures fiscal francaise
 4. Art. R* 200-1 du livre des procedures fiscal francaise
 5. Art. R* 199-2 du livre des procedures fiscal francaise

در قانون کار مصوب ۱۳۶۶ نیز هیأت‌های حل اختلاف پیش بینی شده در ماده ۱۶۰ عهده‌دار امر تجدیدنظر از آرای هیأت‌های تشخیص موضوع ماده ۱۵۹ همان قانون می‌باشند، در قانون ثبت اسناد و املاک نیز شورای عالی ثبت وفق ماده ۲۵ مکرر این قانون، صلاحیت تجدیدنظر از آرای هیأت نظارت را دارا می‌باشد.

برای حل اختلاف مالیاتی نیز از دیرباز و در اولین تجربه‌های قانونگذاری شاهد وجود هیأت‌ها یا کمیسیون‌هایی بوده‌ایم، در ادامه به بررسی جایگاه مراجع تجدیدنظر از زمان ایجاد نخستین مراجع تا زمان حال خواهیم پرداخت.

۷-۱- حذف مرحله تجدید نظر و اثر آن بر جریان دادرسی مالیاتی

از دلایل قوی برای حذف مراجع تجدیدنظر هیأت‌های حل اختلاف، می‌توان به تسریع در وصول مالیات‌ها اشاره نمود. در واقع، با توجه به محتوای بسیاری از بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره از سوی مراجع صلاحیت‌دار در سازمان امور مالیاتی، که تأکید بر تسریع در حل اختلافات مالیاتی و به تبع آن تسریع در وصول مالیات دارند، این نظر تقویت می‌شود.

به هر حال همانطور که در مبحث قبلی اشاره شد، نهاد تجدیدنظر در نظام دادرسی مالیاتی کشورمان سابقه‌ای طولانی داشته، اما به پیشنهاد دولت در قالب لایحه در سال ۸۰ این نهاد با تصویب قانونگذار و بدون پیش بینی نهادی جایگزین و بدون مطالعه اثرات منفی این حذف در سیستم دادرسی مالیاتی حذف گردید.

اما آیا حذف این مراجع توانسته به روند تسریع در ختم پرونده‌ها و وصول مالیات کمک شایان و قابل توجهی داشته باشد؟

علی‌رغم این که پس از حذف مرحله تجدیدنظر، هیأت‌های حل اختلاف سعی نموده‌اند به هر شکل ممکن با مودی مالیاتی معترض به برگ تشخیص، برای پرداخت مالیات به توافق برسند، با این وجود بررسی‌ها نشان می‌دهد که بیش از سی درصد پرونده‌های مورد اختلاف پس از ابلاغ رأی هیأت، مورد اعتراض مودی مالیاتی بوده‌اند و به دلایل مختلف تقریباً همان تعداد موفق شده‌اند به صورت مکتوب اعتراض خود را به مراجع بالاتر برسانند که افزایش تعداد پرونده‌های ارجاعی به شورای عالی مالیاتی پس از آخرین اصلاحیه صورت گرفته در قانون مالیات‌های مستقیم مؤید این مطلب است» (شعبانی، ۱۳۸۷).

با بررسی تعدد شکایاتی که به شورای عالی مالیاتی رسیده به سادگی می‌توان به این نتیجه رسید که حذف مرحله تجدیدنظر سبب روانه شدن اعتراضات به شورای عالی مالیاتی گردیده است. «آمار تعداد شکایات مالیاتی واصله به دبیرخانه شورای عالی مالیاتی در سال‌های ۷۹ و ۸۰ به ترتیب ۱۵۶۳ و ۱۲۷۶ مورد و طی سالهای ۸۴ و ۸۵ به ترتیب ۴۷۲۳ و ۵۱۴۶ مورد بوده است» (راجی، ۱۳۸۷:۲). باید توجه داشت که اختلافات مالیاتی ناشی از عملکرد هر سال معمولاً با دو تا سه سال تأخیر از تاریخ تشخیص مالیات به شورای عالی مالیاتی واصل می‌شود. بنابراین، برای بدست آوردن نتیجه‌ای واقعی‌تر باید حجم تعداد پرونده‌ها را دو سال قبل و دو سال بعد از حذف مرحله تجدیدنظر با هم سنجید، این سنجش به این نتیجه ختم شد که «تعداد شکایات واصله به دبیرخانه شورا در سال ۸۴ نسبت به سال ۷۹ بیش از ۳۰۰٪ رشد داشته و طی سال ۸۵ تعداد شکایات رسیده به همان مرجع نسبت به سال ۸۰ با رشدی بیش از ۴۰۰٪ ادامه یافته است» (شعبانی، ۱۳۸۷).

حداقل از سال ۱۳۴۵ تا سال ۱۳۸۰، نهاد تجدیدنظر ماهوی در قانون مالیات‌های مستقیم وجود داشته است و پرونده‌ها مسیر خاصی را تا نهایی شدن طی می‌نمودند. در نتیجه با حذف این مرجع، و با عدم پیش بینی نهاد جایگزین دیگری برای تجدید رسیدگی، دادرسی مالیاتی یک مرحله‌ای شد. چنین رسیدگی اگرچه موجب کاهش زمان دادرسی و هزینه‌های آن می‌شود، در مقابل موجب افزایش احتمال خطا بودن حکم صادره می‌گردد، در واقع باب نزاع مفتوح و ماده آن قلع نشده و سبب طرح دعوا در سایر مراجع صلاحیت دار همچون شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری می‌گردد که خود مستلزم تخصیص وقت و هزینه‌های زیادی است.

نتیجه آن که، صرف تسهیل در وصول مالیات، مبنای شایسته‌ای برای توجیه حذف مرحله تجدیدنظر هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نیست. حق این است که در دادرسی مالیاتی، به جای تسریع در وصول مالیات، در تسریع در دادرسی مالیاتی کوشیده شود.

به عنوان مثال در کشور فرانسه «اگرچه تعداد پرونده‌های مورد رسیدگی توسط شورای دولتی در سال ۱۹۸۵ نسبت به سال ۱۹۷۵ دو برابر شده (۳۹۷۳ در ۱۹۷۵ و ۷۹۳۸ در سال ۱۹۸۵)، اما شورای دولتی با حجم زیاد پرونده‌های ارسالی به این نهاد برای قضاوت مواجه بوده است، به عنوان مثال تعداد پرونده‌های ثبت شده از ۵۹۷۹ در سال ۵۴-۱۹۵۳ به ۹۶۵۶ در سال ۸۶-۱۹۸۰ رسیده و شاهد یک افزایش انفجاروار در سال ۱۹۷۸ به میزان ۴۸۴۳ به ۸۵۳۲ در سال ۱۹۸۲ هستیم» (دومینیک تورپین، ۲۰۱۰: ۵۵). «در سال ۱۹۸۷ شمار پرونده‌هایی که در انتظار رسیدگی تجدیدنظر در شورای

دولتی بود، به حدود ۲۶۰۰۰ پرونده می‌رسید که رسیدگی به آنها دو سال زمان می‌برد. این وضعیت در صورتی که یک اصلاح جدید صورت نمی‌گرفت تشدید می‌شد» (روژه پرو، ۱۳۸۴: ۲۸۷) و تعداد پرونده‌های ثبت شده به وسیله دادگاه تجدیدنظر در سال ۲۰۰۷ با ۲۶ درصد افزایش نسبت به سال ۲۰۰۶ به ۲۶۵۵۴ پرونده رسیده است (کریستین ماری، ۲۰۰۸: ۸۹). بنابراین، قانونگذار سرانجام برای کاهش مسئولیت‌های شورای دولتی مجبور شد دادگاه‌های تجدیدنظر اداری را ایجاد نماید» (روژه پرو، ۱۳۸۴: ۲۸۷).

«در کشور فرانسه، علی‌رغم ایجاد دادگاه‌های اداری تجدیدنظر، باز هم مدت زمان انتظار برای رسیدگی به پرونده‌ها هجده ماه است، در نتیجه تنها راه حل ایجاد دادگاه‌های دیگر و انتصاب قضات بیشتر بوده که ظرف یک برنامه پنج ساله این کار صورت گرفته است، در کشور آلمان نیز با داشتن هزار و هشتصد قاضی اداری (سه برابر کشور فرانسه قاضی اداری دارد) اما با این وجود همچنان ۲۲۲ هزار پرونده منتظر رسیدگی وجود دارد» (الیوت و ورنون، ۱۳۷۸: ۲۷۰).

همانطور که ملاحظه می‌شود، حجم زیاد پرونده‌ها - مخصوصاً در دعاوی اداری که دعاوی مالیاتی را نیز شامل می‌شود - مشکل مشترک بسیاری از کشورهاست، اما راه حل‌ها یکسان نیست، به عنوان مثال قانونگذار در فرانسه سعی در افزایش تعداد دادگاه‌ها و قضات دارد و این نتیجه بررسی و مطالعات عمیقی است که ظرف مدت چندین سال صورت گرفته و همه راه حل‌ها و عواقب و اثرات آنها در کل بدنه سیستم اداری و دادرسی مالیاتی با دقت محاسبه شده و این بهترین و مناسب‌ترین راه حل موجود مورد ارزیابی و اقدام قرار گرفته است، اما قانونگذار ما بر عکس، جهت قطعیت سریع پرونده‌ها و کاهش تعداد اعتراضات، با اقدامی عجولانه و دور از بررسی، مراجع تجدیدنظر را حذف می‌نماید و ظرف کمتر از چند سال دوباره و به ناچار دست به احیاء آن می‌زند.

به جاست که بیان شود، در کشوری چون ایران که قانون مقوله‌ای نوین است و نظام حقوقی و از جمله حقوق مالیاتی به سبک کنونی از سابقه‌ای طولانی برخوردار نیست، خوب است که به جای تغییر بنیادین در قوانین، هرگاه از عملکرد خوب یک تغییر عمده اطمینان وجود ندارد، در آن مورد، طبق اصل ۸۵ قانون اساسی و از طریق قانون آزمایشی برای مدت محدودی قانون‌گذاری نمود. برای مثال، اگر حذف ماده ۲۴۷ در سال ۱۳۸۰ به موجب یک قانون آزمایشی و برای مثال برای ۵ یا ۸ سال می‌بود، این مدت زمان برای اشتباه بودن این تصمیم کفایت می‌نمود و با گذشت زمان مقرر،

نیاز به تصویب قانونی دیگر در احیای ماده مذکور نبود. به هر صورت، فن قانون گذاری در ایران هنوز با استانداردهای جهانی و خصوصاً استانداردهای نظام های روسی - ژرمنی فاصله دارد.

۷-۲- احیای مرحله تجدید نظر

هشت سال تجربه فقدان مرحله تجدید نظر و مشکلات پدیدآمده ناشی از آن، لزوم احیای این مرحله را مشخص نمود. مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸ با تصویب «قانون الحاق ماده ۲۴۷ به قانون مالیات های مستقیم سال ۱۳۶۶» اقدام به احیای ماده ۲۴۷ ق. م. م و احیای مرحله تجدیدنظر نمود.

در طرح ارائه شده برای احیای مرحله تجدیدنظر، دلایل توجیه گر لزوم این احیاء، از این قرار بر شمرده شده اند: نظر به اینکه مطابق مقررات جاری قانون مالیات های مستقیم، مودیانی که به برگ تشخیص مالیات صادره از سوی سازمان مالیاتی کشور معترض باشند، فقط یک بار می توانند دادخواهی خود را در ابعاد ماهیتی و شکلی در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح نمایند و پس از آن در صورتی که نسبت به رأی هیأت مزبور معترض باشند باید شکایت خود را به شورای عالی مالیاتی تسلیم نمایند. این در حالی است که شورای عالی مالیاتی صرفاً مجوز رسیدگی شکلی به اعتراض را دارد و آمارهای موجود در سازمان امور مالیاتی کشور در شرایط فعلی (یک مرحله ای بودن حل اختلاف) بیان کننده عدم تحصیل نتیجه مطلوب از دادخواهی مودیان مالیاتی در بعد ماهیتی پرونده و میزان مالیات قطعی شده آنان می باشد. علی رغم تلاش سازمان امور مالیاتی کشور در جهت ارتقاء کیفیت دادرسی در هیأت های حل اختلاف مالیاتی، برخی از هیأت های مزبور بدون توجه و عنایت کافی به موارد اعتراض مودیان و بدون رعایت جایگاه و منزلت و اختیارات قانونی خود و به طور کامل به ماهیت اعتراض ورود نکرده و در جهت رفع کامل اختلاف مالیاتی اقدام مؤثر به عمل نمی آورند. در این صورت مودیان جهت احقاق حقوق خود ناگزیر به مراجع بالاتر مراجعه و باعث افزایش هزینه خود و سازمان امور مالیاتی کشور می شوند، انبوه شکایات ارسالی به شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری در مقایسه با آمار سالهای قبل دلیل عدم رفع اختلاف مالیاتی و نارضایتی مودیان بوده و به نظر می رسد جهت جلوگیری از تضییع حقوق مودیان، رعایت عدالت مالیاتی و اصول اساسی آیین دادرسی ایجاد مرحله تجدیدنظر هیأت حل اختلاف مالیاتی برای پاسخگویی به دادخواهی مودیان بسیار محسوس و ضروری باشد.

طرح ارائه شده پس از طی مراحل قانونی، به تصویب مجلس و نهایتاً تایید شورای نگهبان می‌رسد. در ادامه ضمن تحلیل ماده ۲۴۷ احیا شده و تبصره‌های شش گانه‌اش، ایرادات وارده بر ماده مزبور را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

۸- تحلیل ماده ۲۴۷

قبل از تحلیل ماده ۲۴۷، باید به این نکته اشاره کرد که در لایحه قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ که از طرف دولت تهیه شده بود، مرحله تجدید نظر ماهوی از آراء هیأت‌های حل اختلاف بدوی پیش بینی نشده بود، در واقع نظر دولت بر این بود که دادرسی مالیاتی یک مرحله‌ای باشد. ولی در جریان تصویب آن در مجلس، ماده ۲۴۷ به آن اضافه گردید و رسیدگی دو مرحله‌ای شد. حذف ماده ۲۴۷ در سال ۱۳۸۰ نیز در قالب لایحه از سوی دولت تهیه شده بود و احیا ماده ۲۴۷ در سال ۱۳۸۸ نیز به همت نمایندگان مجلس و در قالب طرح و نه لایحه به تصویب رسید. و این موضوع می‌تواند تفاوت دید قوه مجریه و مقننه در خصوص دادرسی مالیاتی را آشکار کند.

ماده ۲۴۷: آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم‌الاجراست مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی بر اساس ماده ۲۰۳ این قانون و تبصره‌های آن به مودی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مودیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر احاله خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد.

۸-۱- ترکیب هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر

مرجع تجدید نظر باید عالی‌تر از مرجع بدوی باشد: نخستین نکته در باب ماده فوق این است که قانونگذار می‌بایست ساختار و ترکیب هیأت حل اختلاف تجدید نظر را مشخص می‌کرد، چرا که پذیرش حق تجدید نظر خواهی به عنوان یکی از عناصر دادرسی عادلانه به موجب قانون، مستلزم وجود یک مرجع بالاتر نسبت به مرجع بدوی به منظور بررسی مجدد کامل موضوع پرونده توسط آن مرجع می‌باشد (ویسبراد، ترجمه طه و اشرافی، ۱۳۸۶: ۲۱۹) ولی با عدم تصریح این امر، باید قائل به این شد که ترکیب اعضا و ساختار این هیأت، همان ترکیب و ساختار هیأت بدوی است.^۱ این مسأله

۱. با این تفاوت که وفق تبصره دو ماده ۲۴۷، نمایندگان عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر داشته که رأی داده باشند، البته در قانون سال ۶۶ نماینده مودی از شمول این تبصره خارج بود، که الآن با اطلاق «نمایندگان عضو هیأت‌ها» نماینده مزبور را نیز شامل می‌شود.

جای ایراد دارد، چرا که بند ۵ ماده ۱۴ میثاق حقوق مدنی و سیاسی، صراحتاً بر این امر تأکید نموده است. «منظور از عالی و بالاتر بودن این نیست که دارای چنین عنوانی در بین تشکیلات قضایی باشد، بلکه باید دارای ویژگی‌هایی باشد که آن را کاملاً از دادگاه پایین‌تر متمایز سازد. در اینجا هم مفهوم و معنای شخصی و هم مفهوم و معنای سازمانی مورد نظر است. بدین ترتیب حق متهم بر تجدید نظر خواهی ایجاب می‌کند که از یک طرف درخواست امر در دادگاهی به غیر از دادگاه صادر کننده حکم مورد اعتراض و با قضاتی متفاوت مورد رسیدگی قرار بگیرد، از طرف دیگر رسیدگی به اعتراض او باید توسط قضات متعدد و با تجربه انجام شود.

از جمله تمهیدات لازم برای اجرای بهتر عدالت این است که دادگاه تجدید نظر نسبت به دادگاهی که تصمیم نخستین را اتخاذ کرده است، عالی و بالاتر باشد تا توان تشخیص و اصلاح اشتباهات ماهوی و شکلی رأی نخستین را داشته باشد، بنابراین چه از نظر سلسله مراتب و چه از نظر توانایی اعضا باید در درجه‌ای مافوق مرجع نخستین باشند، همانگونه که بند ۵ ماده ۱۴ میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی نیز بر این مطلب تأکید دارد که یک دادگاه عالی‌تر باید تجدید نظر نماید. البته «منظور از عالی و بالاتر بودن این نیست که دارای چنین عنوانی در بین تشکیلات قضایی باشد، بلکه باید دارای ویژگی‌هایی باشد که آن را کاملاً از دادگاه پایین متمایز سازد» (منصورآبادی، ۱۳۸۴: ۸۰). در نتیجه لازم است که مراجع تجدید نظر دارای دو ویژگی اساسی باشند؛ نخست اینکه از نظر سازمانی، مراجع تجدید نظر باید متفاوت از مراجع بدوی باشند و دوم اینکه دادرسان این مراجع نباید همان دادرسان یا ترکیبی از همان دادرسان مرجع بدوی باشند، بلکه هم از نظر سابقه و هم از نظر تعداد باید نسبت به مرجع بدوی در مرتبه بالاتری قرار داشته باشند.

وابستگی تشکیلاتی و سازمانی به دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های حرفه‌ای در دادرسی مالیاتی، قوانین و مقررات مربوط به تشکیل هیأتها، شرایط تعیین اعضای هیأتها، دستمزد و مزایای اعضا، تخلفات و تعقیب آنها، وابسته به سازمان امور مالیاتی و نهادهای درون سازمانی می‌باشند. البته صرف وجود چنین ساختاری به تنهایی نمی‌تواند دلیل بر نقض بی‌طرفی اعضا باشد، بلکه برای اثبات بی‌طرفی، باید در هر مورد اثبات شود که این دلایل و قرائن، در جهت گیری رأی اعضا تأثیر داشته است. با این وجود، این امر می‌تواند احتمال نقض بی‌طرفی از سوی آنها را تقویت کند. دیوان اروپایی حقوق بشر بر این باور است که به محض آنکه در بی‌طرف بودن دادرس شک و تردید مشروع و موجه به وجود آید، باید مورد از موارد رد دادرس انگاشته شود. زیرا «حفظ بی‌طرفی ضامن اعتمادی

است که در جامعه‌ای دموکراتیک، شهروندان نسبت به دادگاه‌ها و مراجع قضایی از خود نشان می‌دهند» (آشوری و دیگران، ۱۳۸۳: ۳۳۳).

با پذیرش اینکه ساختار و ترکیب هیأت حل اختلاف تجدید نظر همانند هیأت بدوی است، باید به این مسأله توجه داشت که مکان تشکیل هیأت‌ها در ادارات امور مالیاتی می‌باشد، هر چند با جدا سازی داخلی، عنوان دیگری به آن داده باشند ولی در کل، جزئی از سازمان امور مالیاتی می‌باشند و این امر سبب تحت تأثیر قرار گرفتن اعضای هیأت خواهد شد. جدای از این، حق الزحمه اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بر اساس آئین نامه مصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین پرداخت می‌شود،^۱ تعلق حق الزحمه و پرداخت آن منوط به تأیید مدیر کل ذیربط، دایر به حضور در طول جلسات هیأت حل اختلاف مالیاتی و اتخاذ تصمیمات هیأت (رای یا قرار رسیدگی) خواهد بود. این نیز عاملی است که هر چند ناخودآگاه، اعضا را به سمت حمایت هر چند ضعیف و کم رنگ از سازمان امور مالیاتی خواهد کشاند. استقلال قضایی یعنی حل و فصل اختلافات به وسیله قاضی بی‌طرف و به نحو بی‌طرفانه. در این مفهوم، قاضی به عنوان فردی بی‌طرف و بدون وابستگی به طرفین به عنوان بنیادی‌ترین پیش شرط دادرسی منصفانه در نظر گرفته می‌شود، و هر عاملی که باعث تأثیر منفی بر اصل عدم وابستگی شود باید با راهکار قانونی و عملی مسدود گردد.

نکته سوم اینکه «دعاوی باید به وسیله قضاتی مورد رسیدگی قرار گیرند که هیچ نوع رابطه‌ای با طرفین دعوی نداشته باشند و علاوه بر این، منفعت مستقیمی از نتیجه رأی صادره برای آنها حاصل نشود» (لارکینز، ترجمه زارعی، ۱۳۸۱: ۴۲-۴۷). در حالی که مطابق قانون نحوه تأمین هزینه‌های اتاقهای بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران ۱۳۷۲، به منظور تأمین هزینه‌های ضروری اتاقهای بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است معادل سه در هزار درآمد مشمول مالیات دارندگان کارت بازرگانی را به عنوان سهم اتاقهای بازرگانی و صنایع و معادن ایران وصول نماید و در اختیار اتاقهای بازرگانی و صنایع و معادن قرار دهد.

فلسفه حضور نماینده مؤدی در هیأت، علاوه بر دانش و آگاهی نسبت به شغل مؤدی، حمایت قانونی و صحیح از حقوق وی در هیأت می‌باشد. حال اگر نماینده مؤدی، خود به گونه‌ای در امر

۱- آئین نامه نحوه پرداخت حق الزحمه اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، موضوع تبصره ۲ ماده ۲۴۴ اصلاحی قانون مالیات-های مستقیم مصوب ۱۳۸۱/۶/۳۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی.

مالیات ذی نفع باشد، به نظر می‌رسد نتواند به گونه‌ای بایسته و شایسته نمایندگی مؤدی را درست انجام دهد. ذی نفع بودن اتاق بازرگانی از درآمدهای مالیاتی دارندگان کارت بازرگانی، این احتمال را تقویت می‌کند که با توجه به تأمین هزینه‌های اتاق بازرگانی از مالیات وصولی - سه در هزار - نماینده اتاق بازرگانی که به عنوان نماینده مؤدی در هیأت حضور دارد، در هنگام رسیدگی تحت تأثیر این امر، نگاه جانبدارانه‌ای در جهت قطعیت مالیات بیشتری بر مؤدی داشته باشد. البته ممکن است در عمل نماینده مذکور تمام جوانب عدالت را در نظر بگیرد و کاملاً بی‌طرفانه اعمال رسیدگی کند. علاوه بر این، بر اساس ماده ۲۱۷، یک درصد از وجوهی که بابت مالیات و جرایم موضوع قانون وصول می‌گردد، در حساب مخصوص در خزانه باقی می‌ماند تا برای آموزش و تربیت کارمندان امور مالیاتی و حسابرسی و تشویق کارکنان و کسانی که در امر وصول مالیات فعالیت مؤثری مبذول داشته‌اند یا می‌دارند، خرج شود.

تمهید حضور قاضی در هیأت‌ها: نماینده سازمان امور مالیاتی با توجه به وابستگی شغلی و سازمانی، استقلال کاملی در جریان رسیدگی نخواهد داشت، وی که از کارمندان سازمان مزبور است، خواسته یا ناخواسته، در تصمیم‌گیری‌ها و صدور آراء، تحت تأثیر مستقیم سیاست‌های سازمان مزبور قرار می‌گیرد و باید مطابق دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های صادره از سوی سازمان عمل نماید. به ویژه که از نظر ترفیع، استفاده از مزایا، تشویق و تنبیه، نیز کاملاً وابسته به سازمان می‌باشد. ضمن اینکه برگ تشخیص مورد اعتراض مؤدی، توسط همکاران اداری وی تهیه گردیده و تعدیل مبلغ مالیات تا حد خاصی می‌تواند سبب تعقیب انتظامی مأموران تشخیص برگ مالیاتی مورد نظر گردد، و این امر می‌تواند در رأی نماینده مزبور تأثیرگذار باشد. ولی نماینده مؤدی هیچگونه وابستگی به مؤدی ندارد، و در واقع نماینده غیر مستقیم مؤدی است و حتی در برخی موارد، همانطور که بحث شد، خود، ذینفع در مالیات وصولی می‌باشد و این باعث خواهد شد که تعادل بین دو طرف رابطه، به نفع سازمان امور مالیاتی بر هم بخورد، و این حالت مغایر با اصل عدالت مالیاتی و حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی در خصوص در اختیار داشتن مرجعی بی‌طرف برای دادخواهی مالیاتی است.

شاید دلیل پیش‌بینی وجود یک نفر قاضی در ترکیب سه نفره هیأت‌ها توسط قانونگذار، این بوده که نفر سومی که وابستگی خاصی به طرفین ندارد را در ترکیب هیأت داشته باشد تا هم از معلومات و دانش حقوقی وی استفاده نماید و در نتیجه رسیدگی، جنبه حقوقی‌تری به خود پیدا کند و هم رأی نفر بی‌طرف سوم که دانا به مسائل حقوقی نیز می‌باشد تأثیر معنی‌داری در صدور رأی نهایی داشته

باشد. اما این فرضیه، همخوانی مناسبی با تبصره یک ماده ۲۴۴ ندارد، چرا که جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آراء قطعی و لازم الاجرا است»، چه اینکه عبارت اکثریت در یک هیأت سه نفره، می‌تواند با دو رأی بدست آید، چه رأی مثبت یا منفی قاضی در آن لحاظ شده یا نشده باشد. بنابراین شایسته بود که قانونگذار رأی قاضی را از شرایط لازم برای صدور رأی نهایی لحاظ می‌داشت.

علاوه بر این، به نظر می‌رسد که از نظر قانونگذار، حضور یک قاضی به عنوان یک عضو صاحب رأی در هیأت حل اختلاف مالیاتی به عنوان یک ضرورت قطعی تلقی نمی‌شود؛ زیرا همین قانون‌گذار در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، ترکیب هیأت موضوع این ماده قانونی را که در رأس هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی قرار دارد، سه نفر به انتخاب وزیر امور اقتصادی دانسته است که هیچ الزام قانونی در قاضی بودن آنها وجود ندارد. همان گونه که ملاحظه می‌شود، هیأت ۳ نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر که بالاترین مرجع رسیدگی به آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی است که یکی از اعضای آن قاضی است، در ترکیب خود فاقد الزام به وجود یک قاضی است.

نهایتاً، آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در نهایت توسط دیوان عدالت اداری قابل بازنگری از جهت رعایت قوانین و مقررات می‌باشد، در نتیجه الزامی به حضور قاضی در ترکیب این هیأت‌ها آن هم با شرایطی که در بندهای قبل توضیح داده شد ندارد، کما اینکه ترکیب هیأت سه نفره موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم که مرجع بالاتر از هیأت‌های حل اختلاف می‌باشد در ترکیب خود فاقد قاضی می‌باشد. گذشته از این در سایر کمیسیون یا هیأت‌های مشابه نیز چنین الزامی وجود ندارد، به عنوان مثال در ترکیب هیأت‌هایی مانند کمیسیون ماده ۷۷ قانون شهرداری‌ها که وظیفه آن رسیدگی به اختلافات مربوط به وصول عوارض است در ترکیب آن نامی از قاضی برده نشده است.

۸-۲- رعایت عدالت در دسترسی به حق تجدید نظر

در قانون سال ۴۵ اصل بر غیر قطعی بودن آرای کمیسیون‌های تشخیص گذاشته شده بود، در حالی که در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ مقنن اصل را بر قطعی بودن آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی دانسته و احاله پرونده‌های مالیاتی به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر را به عنوان استثناء در نظر گرفته و همین رویه در اصلاحات بعدی قانون مالیات‌های مستقیم منظور شده است.

در قانون الحاق ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم، قانونگذار نگاه کاملاً جهت‌داری به نفع سازمان امور مالیاتی و به ویژه مأموران تشخیص مالیاتی داشته، و این یعنی دور شدن از مبانی فلسفه حقوق عمومی که در واقع حافظ فرد در مقابل قدرت عمومی می‌باشد. در قانون فوق‌الذکر همانند قوانین پیشین، هم مؤدی و هم مأموران ادارات مالیاتی حق دارند که از آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی درخواست تجدیدنظر نمایند، با این تفاوت که در قانون جدید محدودیتی که در دو قانون پیشین برای مأموران مالیاتی وجود داشت برداشته شده است، مطابق بند «ب» ماده ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۴۵ و نیز بند دو ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶ چنانچه مبلغ مورد رأی که مأخذ محاسبه مالیات قرار می‌گیرد با مبلغ مذکور در برگ تشخیص مالیات بیش از ۲۰ درصد اختلاف داشته باشد، مأمور تشخیص مربوط ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی می‌توانست اعتراض کتبی نماید. اما در قانون جدید هیچ‌گونه محدودیتی از این لحاظ برای مأموران تشخیص در نظر گرفته نشده است و همان طور که در ماده ۲۴۷ آمده: «آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجراء است. مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی از طرف مأموران مالیاتی مربوط مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد». برداشتن قید و محدودیت پیش بینی شده در دو قانون قبلی به این معنی است که مأموران مالیاتی در هر صورت می‌توانند از آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی به هیأت حل اختلاف تجدیدنظر شکایت کنند. در حالی که قبلاً اگر اختلاف کمتر از بیست درصد مبلغ تشخیص و مبلغ حکم هیأت بود این حق از ایشان سلب می‌شد و همین امر موجب انباشته شدن پرونده‌ها در هیأت‌های حل اختلاف تجدید نظر و سبب اتلاف وقت و تأخیر در مختومه شدن پرونده‌های مالیاتی می‌گردد.

۸-۳- کاهش مدت زمان قانونی برای درخواست تجدید نظر

کاهش زمان حق اعتراض از یک ماه در دو قانون پیشین به بیست روز در قانون جدید را می‌توان گامی در جهت یکسان نمودن موعد تجدید نظر از آرای صادره از محاکم دانست که در قوانین آیین دادرسی مدنی و آیین دادرسی کیفری پیش بینی شده است و این با سیاست حاکم بر دادرسی مالیاتی ایران که با توجه به ماهیت خاص این نوع دادرسی که از جمله اهداف آن تسریع در حل و فصل اختلافات و قطعی و لازم الاجرا شدن مبلغ مالیات می‌باشد، هماهنگی بیشتری دارد.

تبصره ۱: مودی مالیاتی مکلف است مقدار مالیاتی مورد قبول را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند.

در زمینه اثر تعلیقی داشتن تجدیدنظر، سیستم دادرسی ما راه حل میانه‌ای را برگزیده است. بدین معنا که نسبت به مبلغ مورد توافق اثر تعلیقی ندارد. بنابراین مودی خواستار تجدید نظر باید مبلغ مورد توافق را بپردازد و نسبت به مبلغ مورد اعتراض تا زمان صدور رأی نهایی اثر تعلیقی خواهد داشت.

تبصره ۲: نمایندگان عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر داشته یا رأی داده باشند.

تبصره ۲ ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶ مقرر نموده بود که نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و شورای عالی قضایی یا دادگستری عضو هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه رأی داده باشند و حال در تبصره ۲ ماده ۲۴۷ سال ۸۸، نماینده مودی عضو هیأت که طبق قانون سال ۶۶ مشمول این قاعده نبود را نیز شامل این ممنوعیت نموده و این در راستای اصل کلی حاکم بر دادرسی‌ها می‌باشد که در دادرسی، دادرسان نباید قبلاً نسبت به موضوع مورد رسیدگی اظهار نظر ماهوی کرده باشند.

تبصره ۳: در صورتی که رأی صادره هیأت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدیدنظر خواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدید نظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد.

این تبصره تکرار تبصره‌های ماده ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ و ماده ۲۴۷ سال ۱۳۶۶ می‌باشد و در واقع شامل اصل حقوقی می‌باشد که در قریب به اتفاق سیستم‌های قضایی به رسمیت شناخته شده و در قالب این عبارت بیان می‌شود که «انتقال در محدوده‌ای انجام می‌شود که تجدیدنظر خواه در خواست کرده است»^۱.

1. Tantrum Devolutum Quantum Appellatum

۹- قابلیت اعتراض در شورای عالی مالیاتی

تبصره ۴: آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثنای مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مودی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت می‌یابد، برابر مقررات ماده ۲۵۱ این قانون در شورای عالی مالیاتی قابل شکایت و رسیدگی خواهد بود.

این تبصره، آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی را در شورای عالی مالیاتی قابل رسیدگی دانسته، همان حقی که به موجب ماده ۲۵۱ به مودی اعطا شده است. اما در تبصره ۴ این حق مقید شده است. بدین نحو که در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آرای هیأت‌های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود. عبارت «برای هر مرحله در متن این تبصره به این معنی است که چنانچه مودی از رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به شورای عالی مالیاتی شکایت برد، باید علاوه بر یک درصد هزینه رسیدگی در مرحله تجدیدنظر، برای این مرحله نیز یک درصد هزینه رسیدگی پرداخت نماید».

نکته ظریف نهفته در این بحث اینجاست که فرض کنیم مودی الف، پس از قطعی شدن حکم هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی، ظرف بیست روز مقرر در ماده ۲۴۷، به هیأت حل اختلاف تجدیدنظر مراجعه ننموده، و پس از قطعی و لازم الاجرا شدن رأی، ظرف سی روز، به شورای عالی مالیاتی جهت اعتراض مراجعه نماید. حال مؤدی ب را در نظر بگیریم که پس از اعتراض نسبت به رأی هیأت بدوی در هیأت تجدیدنظر، دوباره همان حکم هیأت بدوی در مورد پرونده اش تأیید می‌شود، و پس از قطعیت رأی هیأت مزبور، بنا به تجویز ماده ۲۵۱، به شورای عالی مالیاتی جهت تجدیدنظر مراجعه نموده است. حال چنانچه درخواست تجدیدنظر هر دو مودی از طرف شورا رد شود، در این صورت یک درصد هزینه دادرسی، علاوه بر یک درصد مرحله تجدیدنظر، به مودی ب تعلق می‌گیرد ولی هیچ هزینه دادرسی به مودی الف تعلق نمی‌گیرد.

البته چنانچه رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، توسط شورای عالی مالیاتی نقض و منجر به تعدیل درآمد مشمول مالیات توسط هیئت حل اختلاف هم‌عرض گردد اخذ جرمه موضوع تبصره مذکور مورد نخواهد داشت.^۱

تبصره ۵: سازمان امور مالیاتی کشور اجازه دارد شکایت کتبی موذیان مالیاتی از آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی صادره تا تاریخ تصویب این ماده که در مهلت قانونی به مرجع مالیاتی ذیربط تسلیم شده است را یک بار به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به منظور رسیدگی و صدور رأی مقتضی احاله نماید.

۱۰- هزینه رسیدگی یا جرمه اعتراض غیر موجه

در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶، مطابق تبصره یک ماده ۲۴۷، چنانچه درآمد مورد رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی عیناً مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قرار می‌گرفت، دو درصد درآمد مورد اختلاف به عنوان جرمه به لحاظ اعتراض غیر موجه از مودی مطالبه و وصول می‌شد. اما با اصلاحاتی که در سال ۸۱ بر قانون مالیات‌های مستقیم اعمال شد، ماده ۲۴۷ و تبصره-های آن حذف شد. تا اینکه در سال ۸۸ با تصویب قانونگذار، ماده ۲۴۷ احیا و مرحله تجدید نظر دیگر بار موجودیت یافت.

در طرح ارائه شده توسط نمایندگان مجلس، برای احیای ماده ۲۴۷ در تبصره ۵ مقرر شده بود که در مواردی که شکایت مؤذیان مالیاتی از آراء هیأت‌های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین شکایت از آرای هیأت‌های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد (۱٪) تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابرازی مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق می‌گیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود. اما این طرح پس از ارجاع به کمیسیون اقتصادی مجلس با تغییراتی به تصویب کمیسیون رسید و جهت تصویب نهایی به مجلس بازگردانده شد. از جمله این تغییرات، تغییر عبارت «هزینه رسیدگی» به «جرمه اعتراض غیر موجه» بود. سپس در راستای اجرای اصل نود و چهار قانون اساسی، جهت تأیید، به شورای نگهبان ارسال می‌گردد.

۱- بخشنامه شماره ۶۳۶۹۲/۴۰/۵/۳۰ تاریخ ۱۳۷۳/۱۱/۲۹ معاون درآمدهای مالیاتی.

شورای نگهبان ضمن بررسی مصوبه مجلس، تبصره مذکور را خلاف موازین شرعی تشخیص می‌دهد و بیان می‌دارد که اطلاق تبصره ۶ در مواردی که شاکی بدون علم و عمد بوده است، خلاف موازین شرع شناخته شد.

مصوبه مذکور، جهت تأمین نظر شورا، در خصوص ایراد وارده بر تبصره ۶، به مجلس اعاده می‌گردد، در کمیسیون اقتصادی مجلس، با حضور نماینده شورای نگهبان، در جهت تأمین نظر شورا، عنوان «جریمه اعتراض غیر موجه» به «هزینه رسیدگی» تغییر می‌یابد. اما در این خصوص نکاتی چند قابل تأمل است.

نکته اول: جریمه اعتراض غیر موجه، برای اولین بار نیست که در قانون مالیاتهای مستقیم پیش‌بینی شده باشد، این عنوان^۱ در تبصره یک ماده ۲۴۷ ق.م.م. سال ۱۳۶۶ نیز پیش‌بینی شده بود. قابل ذکر است که قانون مالیات‌های سال ۶۶ که حاوی تبصره مزبور بود از نظر شورای نگهبان گذشته^۲ و ایرادی که در سال ۸۸ بر آن وارد دانسته را در آن تاریخ مورد اشاره قرار نداده است. نهایتاً این سوال مطرح می‌شود که چگونه است که با همه تمهیداتی که در قانون اساسی جهت عدم مغایرت قوانین با شرع اندیشیده شده، تبصره مورد بحث از سال ۱۳۶۶ تا زمان حذف این ماده در سال ۱۳۸۰، مغایر شرع اعلام نشده است و حال در قانون الحاق ماده ۲۴۷ به قانون مالیات‌های مستقیم، توسط شورای نگهبان با چنین ایرادی مواجه می‌شود. برآستی چند تفاوت بنیادین بین تبصره یک ماده ۴۷ قانون سال ۱۳۶۶ و تبصره ۶ ماده ۲۴۷ قانون سال ۱۳۸۸ وجود داشته که شورای نگهبان را به چنین موضع‌گیری واداشته است؟

نکته دوم اینکه، مکانیسم پیش‌بینی شده در تبصره ۶، نگاه جانبدارانه قانونگذار نسبت به ادارات مالیات و مقابل مودی را به خوبی نشان می‌دهد. در این خصوص قانون باید به گونه‌ای نگاشته شود

۱- چنانچه درآمد مورد رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی عیناً مورد تأیید هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قرار گیرد دو درصد درآمد مورد اختلاف به عنوان جریمه به لحاظ اعتراض غیر موجه از مودی مطالبه و وصول خواهد شد.

۲- قانون مالیات‌های سال ۶۶ پس از تصویب در مجلس مطابق اصل نود و چهار قانون اساسی برای کسب نظر شورای نگهبان، از نظر انطباق بر موازین اسلام و قانون اساسی به آن شورا ارسال می‌گردد، شورای نگهبان موظف است آن را حداکثر ظرف ده روز از تاریخ وصول از نظر انطباق بر موازین اسلام و قانون اساسی مورد بررسی قرار دهد و چنانچه آن را مغایر ببیند برای تجدیدنظر به مجلس بازگرداند. در غیر این صورت مصوبه قابل اجرا است و مطابق اصل نود و پنج در مواردی که شورا مدت ده روز را برای رسیدگی و اظهار نظر نهایی کافی نداند، می‌تواند از مجلس حداکثر برای ده روز دیگر با ذکر دلیل خواستار تمدید وقت شود. در هر صورت شورا در مهلت قانونی ذکر شده نظر خود را اعلام نمی‌نماید و متعاقب آن مطابق ماده ۱۸۴ آیین نامه داخلی مجلس، مصوبه فوق از طرف مجلس جهت امضاء و ابلاغ به ریاست جمهوری ارسال می‌گردد.

که اگر توان حفاظت از حقوق فرد را نداشته باشد، لااقل به آن نیز تجاوز ننماید. در رابطه با دو طرف اختلاف مالیاتی که مودی و ادارات مالیاتی است، هیچ عامل بازدارنده یا محدود کننده‌ای نباید حق دسترسی مودی به مرجع صالح برای احقاق حق را محدود سازد. یا دست کم اگر چنین محدودیتی بنا بر هر دلیلی اعمال می‌شود، عدالت حکم می‌کند که به طور یکسان بر دو طرف اختلاف اعمال گردد. در حالی که قانونگذار با تحمیل جریمه اعتراض غیر موجه (یا همان هزینه رسیدگی) بر مودی، در واقع مانعی بر سر راه اعمال حق تجدیدنظر برای مودی ایجاد می‌کند، و این در حالی است که طرف دیگر اختلاف، بدون هیچ مانعی می‌تواند نسبت به رأی هیأت حل اختلاف بدوی اعتراض نماید. در مشروح مذاکرات مجلس شاهد تلاش برخی از نمایندگان^۱ جهت حذف این تبصره هستیم، از جمله دلایل ایشان این است که این قید اولاً مغایر با اصل ۳۴ قانون اساسی است. چون ما اینجا می‌بینیم سلب آزادی فرد برای پیگیری حق قانونی خویش است و دیگر اینکه اگر قانونی می‌خواهد تصویب شود، هم برای مأموری که به ناحق اعتراض کرده باید جریمه در نظر بگیرد، هم برای مودی که احتمالاً به ناحق این اعتراض را مطرح کرده است. اما در نهایت، اکثریت، مخالف حذف این تبصره هستند.

۱- یونس اسدی، مشروح مذاکرات مجلس، دوره هشتم، اجلاس اول، جلسه هشتاد و یکم، چهارشنبه نوزده فروردین، ۱۳۸۸، ص.

۱۱- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در نظام دادرسی مالیاتی ایران، نگرش قانون‌گذار به حق تجدیدنظر، نگرشی تردید آمیز است. به این ترتیب شاهد نوعی سردرگمی و عدم انسجام در خصوص حق تجدیدنظر در سیر قانون‌گذاری، خصوصاً در سالهای اخیر هستیم. تحولات قانون‌گذاری در این خصوص حکایت از عدم شناخت و باور درست و جامع از این نهاد مهم حقوقی دارد.

تجدید نظر بر یک معیار و مبنای منطقی استوار است که در غالب نظام‌های حقوقی با پاره‌ای اختلافات جزئی پذیرفته شده است و نادیده گرفتن آن به معنی انکار یک واقعیت مهم و پذیرفته شده در دنیای کنونی است.

سیر تغییرات و اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص تجدیدنظر ماهوی، ناشی از دیدگاه غیر اصولی قانونگذار در این زمینه است. اگر در جریان تقنین، مطالعات تطبیقی عمیقی در این مورد صورت گرفت نیاز به این همه آزمون و خطا وجود نداشت. چرا که مقررات و اصول پذیرفته شده در خصوص تجدید نظر هر کدام بر پایه‌های حقوقی و منطقی و ضروریات کنونی استوار است و مزایای آن بر ایرادات و نقایص احتمالی آن برتری دارد و وجود آن لازمه یک دادرسی منصفانه و عادلانه، مخصوصاً در دادرسی مالیاتی است که قواعد دادرسی مدنی بر آن حکمفرما نمی‌باشد.

تا قبل از انقلاب، در قوانین مالیات‌های مستقیم، این نهاد وجود داشته، در بعد از انقلاب نیز این نهاد تا سال ۸۰ وجود داشته است، اما در این سال بنا به دلایلی از جمله تسریع در وصول مالیات و جلوگیری از اعتراضات غیر موجه، و بدون مطالعه اثرات آن در کشیده شدن اختلافات به مراجع دیگر از جمله شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری، دست به حذف این نهاد زد، بدون آنکه جایگزینی برای آن پیش بینی کند. پس از آشکار شدن اثرات منفی آن، و ضرورت وجودی این نهاد، در سال ۸۸ بار دیگر با احیاء آن، اصل دو درجه‌ای بودن رسیدگی را پذیرفت.

علی رغم احیای این نهاد، متأسفانه مقررات حاکم بر آن، هنوز با معیارهای جهانی فاصله دارد. انتظار می‌رود که با مطالعات عمیق و جامع تطبیقی در سایر نظامها، اصلاحاتی در این خصوص به عمل آید، خصوصاً متمایز نمودن ساختار و ترکیب هیأت تجدیدنظر از هیأت‌های بدوی و سپردن وظیفه حل اختلاف به نهادی که به سازمان امور مالیاتی کشور وابستگی نداشته باشد و با تقنین قانون آیین دادرسی مالیاتی جامع و منسجم، سعی در پاسداشت حقوق شهروندان با رعایت تسریع در وصول مالیات عادلانه نماید.

در راستای مطالعاتی که برای نگارش مقاله حاضر صورت گرفت، نواقص سیستم دادرسی مالیاتی کشورمان مشخص شد و منجر به پیشنهاد راهکارهایی هر چند خام در این زمینه شد که در زیر به آنها اشاره می شود:

نخست اینکه دادخواهی مالیاتی در کشور ما، وجود آیین دادرسی شفاف و سالمی را می طلبد، در غیر این صورت درجه آسیب پذیری حقوق شهروندان بیشتر خواهد شد. بنابراین وجود آیین دادرسی مالیاتی که هم جهت با اصول دادرسی منصفانه باشد، می تواند هم به عنوان مانعی در برابر خودکامگی های احتمالی دولت و هم تضمینی برای رعایت بهتر و بیشتر حقوق شهروندان باشد. این مسأله ای است که در غالب کشورها از جمله در کشور فرانسه سالیان سال است که بوجود آمده و در کنار دادرسی مدنی و کیفری، دادرسی مالیاتی منسجمی وجود دارد که از قواعد و قوانین خاص خود برخوردار است.

دوم اینکه جایگاه مالیات در تأمین بودجه عمومی روز به روز پر رنگ تر می شود، و این به معنی پرداخت مالیات بیشتر از سوی شهروندان است و این پرداخت به دنبال خود اعتراضات بیشتری را خواهد داشت، و با این سیستم مالیاتی و این حجم از مأموران و هیأت ها قابل رسیدگی نمی باشند. در حدود شش میلیون پرونده مالیاتی^۱ در سال در سازمان امور مالیاتی باید مورد بررسی قرار گیرد. طبق استانداردهای بین المللی برای هر ۱۰۰۰ مؤدی یک مأمور مالیاتی لازم است (یزدی زاده، ۱۳۷۳)، در حالی که تعداد مأموران مالیاتی در ایران بسیار کمتر از این استاندارد^۲ می باشد. در چنین شرایطی مخصوصاً برای تعیین مالیات شرکت ها، هر مأمور مالیاتی می بایست مالیات ۲۰۰ تا ۲۵۰ شرکت را در سال بررسی کند (سعادتیان، ۱۳۷۳)، که با توجه به کم کردن ایام تعطیلات، باید به طور روزانه پرونده یک شرکت را مورد بررسی قرار دهد، به این ترتیب آیا جز توسل به تشخیص علی الراس راه دیگری برای او باقی خواهد ماند؟ و همین روش خود منشأ بسیاری از اختلافات مودیان با ادارات مالیات خواهد بود.

سوم اینکه، بیشتر بر روی خود اظهاری تاکید به عمل آید، چه اینکه بیشتر اختلافات مالیاتی ناشی از سیستم تشخیص علی الراس می باشد. در سیستم های اقتصادی پیشرفته، سازمان مالیاتی باید

۱- مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، جلسه سیصد، ۲۴ مرداد، ۱۳۷۸.

۲- در سال ۱۳۷۳ حدود هشت هزار مأمور مالیاتی وجود داشته است در حالی که طبق استاندارد می بایست حدود شصت هزار مأمور مالیاتی وجود می داشت.

وضعیت مالی مؤدیان را به درستی بشناسند. این شناسایی توسط سیستم خوداظهاری به عمل می‌آید. کارکرد سیستم مالیاتی بر اساس اظهار نامه اولیه‌ای است که توسط موذیان به ادارات مالیات تحویل می‌گردد. امتیاز این سیستم این است که ادارات مالیات می‌توانند یک شناخت عمیق از وضعیت شخصی موذیان بدست آورند (هر چند که فریب کاری‌های احتمالی نیز وجود دارد) (اکلاسان، ۲۰۰۸-۲۰۰۹: ۱۷).

چهارم اینکه لازم و ضروری است که قانونگذار دست به ایجاد دادگاههای مالیاتی مستقل از سازمان امور مالیاتی بزند و ترکیب و ساختار آنها نیز به گونه‌ای باشد که تردیدی در زمینه استقلال و بی‌طرفی آنها وجود نداشته باشد و رسیدگی شکلی از سوی دیوان عدالت اداری در این زمینه کافی نیست، چه اینکه وارد محتوا و ماهیت اعتراض نمی‌شود و در صورت نقض رأی، پرونده دوباره به هیأتی همعرض و با همان ترکیب و ساختار فرستاده می‌شود.

فهرست منابع

- ۱- آشوری، محمود و دیگران (۱۳۸۳)، حقوق بشر و مفاهیم مساوات، انصاف، عدالت، نشر گرایش، تهران.
- ۲- امیدی، جلیل (۱۳۷۹)، حقوق بشر در دعاوی کیفری بر اساس اسناد بین المللی و منطقه‌ای، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، شماره ۴۹، پاییز.
- ۳- رستمی، ولی، آقایی طوق، مسلم و لطفی، حسن (۱۳۸۸)، دادرسی عادلانه در مراجع اختصاصی اداری ایران، انتشارات دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، چاپ اول.
- ۴- روزه، پرو (۱۳۸۴)، نهادهای قضایی فرانسه، ترجمه شهرام ابراهیمی، عباس تدین و غلامحسین کوشکی، انتشارات سلسبیل، چاپ نخست.
- ۵- سیدمحمد هادی راجی (۱۳۸۷)، اظهار نظر کارشناسی درباره طرح الحاق یک ماده به عنوان ماده ۲۴۷ به قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶، دفتر مطالعات حقوقی، مطالعات اقتصادی، شماره مسلسل ۹۵۶۱.
- ۶- نورانی، دکتر سید محمدرضا (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، پاییز.
- ۷- شعبانی، محمد (۱۳۸۷)، چالش‌های دادرسی مالیاتی پس از حذف مرحله تجدیدنظر از ترکیب هیأت‌های حل اختلاف مالیات فصلنامه تخصصی مالیات، سال شانزدهم، شماره ۴۸، بهار.
- ۸- شمس، عبدالله (۱۳۸۰)، آیین دادرسی مدنی، جلد دوم، چاپ نخست، نشر میزان، تهران.
- ۹- طباطبایی، منوچهر (۱۳۷۰)، آزادی‌های عمومی و حقوق بشر، انتشارات دانشگاه تهران.
- ۱۰- کاترین الیوت و کاترین ورنون (۱۳۷۸)، نظام حقوقی فرانسه، ترجمه صفر بیگ زاده، انتشارات سمت.
- ۱۱- لارکینز، کریستوفر (۱۳۸۱)، استقلال قضایی و مردمی شدن، ترجمه محمدحسین زارعی، نشریه آفتاب، شماره ۱۵، اردیبهشت.
- ۱۲- منصور آبادی، عباس (۱۳۸۴)، حق تجدیدنظر در فرایند دادرسی عادلانه، اندیشه‌های حقوقی، سال سوم، شماره هفتم، بهار و تابستان.
- ۱۳- هداوند، مهدی (۱۳۸۹)، حقوق اداری تطبیقی، جلد دوم، انتشارات سمت.
- ۱۴- ویسبراد، دیوید (۱۳۸۶)، دادرسی عادلانه، ترجمه فریده طه، لیلا اشرافی، چاپ اول، نشر میزان.

- ۱۵- واحدی، قدرت‌الله (۱۳۸۳)، بایسته‌های آیین دادرسی مدنی بر اساس قانون آیین دادگاههای عمومی و انقلابی در امور مدنی، تهران نشر میزان.
- ۱۶- یآوری، اسدالله (۱۳۸۳)، حق برخورداری از دادرسی منصفانه و آیین دادرسی نوین (با نگاه به کنوانسیون اروپایی حقوق بشر و رویه دیوان اروپایی حقوق بشر)، نشریه حقوق اساسی، سال دوم، شماره دوم، تابستان، ص ۲۶۶.
- ۱۷- یزدی زاده، محمدرضا (۱۳۷۳)، مدیر کل دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، میزگرد مالیاتی، فصلنامه مالیات، شماره هفتم.
- ۱۸- سعادتیان، محمد حسن (۱۳۷۳)، دبیر و عضو هیأت عامل سازمان حسابرسی، میزگرد مالیاتی، فصلنامه مالیات، شماره هفتم، زمستان.

19. Abraham , Henry Julian (1998) , an introductory analysis of the court of the united states, England and France, New York, Oxford University Press, 7 Edition, P. 29.
20. Chaudet (J.P.) Les principes generaux de la procedure administrative contentieuse, LGDJ 1967.
21. Christine marie, contentieux administrative , lextenso , paris, 2008.
22. Dominique Turpin, contentieux administrative , 5 edition , Hachette, 2010.
23. Esclassan, Course de droit fiscal, universite Paris 1Pantheon Sorbonne, 2008-2009.
24. Gills de Foy, Cours de droit fiscal , M. en droit , annee academique 2007-2008, universite catholique de Louvain.
25. Rouger Perrot, Institution Judiciaires, 2 edition , Montchrestien, Paris , 1986, P.603.
26. CAA Nantes 14 Nov. 1990, Dr, Fisc. 1993, N. 9. Comm. 415.
27. Jacques Grosclaude , Procdures fiscal, 4 edition , Dalloz, paris, 2007, P. 252.
28. Esclassan , Cours de droit discal , universite Paris 1 Pantheon Sorbonne, 12 S2 2008-2009, P17.