



فرایند دادرسی مالیاتی در حقوق موضوعه ایران

Saba Nabati

Master of Public Law, Farabi Faculty, University of Tehran, Tehran, Iran

صبا نباتی

کارشناس ارشد حقوق عمومی، دانشکده فارابی، دانشگاه تهران، تهران، ایران
saba.nabati@ut.ac.ir

Abstract

The tax system consists of two main components: tax determination and tax collection, and tax proceedings and tax dispute authorities are considered to be the most important parts of the tax system in the tax collection phase. The lack of tax information, the complexity and lack of transparency of the laws make the type of tax collection far from the coordinates of an optimal collection, and this distance of tax collection from an optimal collection causes disputes between taxpayers and the tax affairs organization and subsequently causes tax cases to be filed in judicial authorities (Administrative, quasi-judicial and judicial). Tax laws are established with the aim of collecting taxes to meet public needs, and in order for the tax system and its officials to perform this important task in an optimal way and to provide the funds necessary for the maintenance and survival of the government, the legislator has assigned special duties and powers granted to them, but it seems that Iran's tax system, while paying attention to the above issue, has not established measures to protect taxpayers during tax proceedings in order to protect their rights and observe the principles of fair proceedings. Therefore, fair decision-making in tax proceedings depends on the observance of a series of principles and rules in the proceedings, so that by observing these principles, we can draw a certain framework in distinguishing fair behavior from unfair behavior in the proceedings, while drawing an efficient tax system.

Keywords: Tax, Tax Proceedings, Supreme Tax Council, Tax Authorities, Taxpayers

چکیده

رژیم حقوقی حاکم بر مقوله کنترل تسلیحات نظامی به مواضع حقوقی دولت‌ها و سازمان نظام مالیاتی از دو جزء عمده تعیین و وصول مالیات تشکیل می‌شود که دادرسی مالیاتی و مراجع رسیدگی کننده به اختلافات مالیاتی از مهم‌ترین بخش‌های نظام مالیاتی در مرحله وصول مالیات محسوب می‌شود. فقدان اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین، نوع رسیدگی مالیاتی را از مختصات یک رسیدگی بهینه دور می‌کند و این دور بودن رسیدگی مالیاتی از یک رسیدگی بهینه موجب بروز اختلافات بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی و متعاقباً سبب طرح پرونده‌های مالیاتی در مراجع دادرسی (اداری، شبه قضایی و قضایی) می‌گردد. قوانین مالیاتی با هدف وصول مالیات جهت تأمین نیازمندی‌های عمومی وضع گردیده و برای این که دستگاه مالیه و مأمورین آن بتوانند این وظیفه خطیر را به نحو مطلوبی انجام دهند و وجوهی را که برای حفظ و بقای حکومت لازم است تأمین کنند، قانون‌گذار وظایف و اختیارات ویژه‌ای را به آنان اعطاء کرده، اما به نظر می‌رسد که نظام مالیاتی ایران در عین حال که به موضوع فوق توجه داشته لیکن تمهیداتی را در مقام حمایت از مؤدیان در جریان دادرسی مالیاتی برای حفظ حقوق ایشان و رعایت اصول دادرسی عادلانه مقرر نکرده باشد. بنابراین تصمیم‌گیری عادلانه در دادرسی مالیاتی منوط به رعایت یک سری اصول و قواعد در روند دادرسی می‌باشد تا با رعایت این اصول باعث ترسیم چهارچوبی معین در تشخیص رفتار عادلانه از رفتار ناعادلانه در دادرسی ضمن ترسیم نظام مالیاتی کارآمد شویم.

واژگان کلیدی: مالیات، دادرسی مالیاتی، شورای عالی مالیاتی، مراجع دادرسی مالیاتی، مؤدیان.

Received: 2022/10/19 - Review: 2022/12/30 - Accepted: 2023/02/14

دریافت مقاله: ۱۴۰۱/۱۰/۱۹ - بازنگری مقاله: ۱۴۰۱/۱۲/۳۰ - پذیرش مقاله: ۱۴۰۲/۰۲/۱۴

ارجاع:

نباتی، صبا؛ (۱۴۰۱)، فرایند دادرسی مالیاتی در حقوق موضوعه ایران، تمدن حقوقی، شماره ۱۳.

Copyrights:

Copyright for this article is retained by the author (s) , with publication rights granted to Legal Civilization. This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>) , which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.



CC BY-NC-SA



مقدمه

امروزه نظر به اهمیت روزافزون مالیات و تلاش در جهت اتکاء به درآمدهای مالیاتی و ایفای نقش تعیین کننده آن در بودجه کل کشور به منظور اعمال وظایف و مسئولیت‌های وسیع دولت و در پی آن توسعه انواع مالیات‌ها اعم از مستقیم و غیرمستقیم و تأثیر آن بر حقوق اشخاص حقوق خصوصی، بالطبع اختلافات مالیاتی نیز از اهمیت و حساسیت بیشتری برخوردار می‌شوند و تعارض میان دستگاه مالیاتی با مؤدیان مالیاتی به صورتی فراگیر، وسیع و قابل توجه مطرح و بروز می‌کند و لذا اهمیت تلاش در راستای استقرار دادرسی منصفانه مالیاتی بیش از پیش نمایان می‌شود (پروان، ۱۳۹۳، ۳۷). رعایت اصول دادرسی عادلانه و ارتقای نظام دادرسی مالیاتی در تحقق رونق تولید نقش اساسی و کلیدی دارد. هر چقدر این اصول در دادرسی مالیاتی بیشتر رعایت شوند و موارد نقض آن کمتر باشند، اختلافات مالیاتی مزاحمت کمتری بر سر راه تولید ایجاد می‌کند (پاک نژاد و همکاران، ۱۴۰۰، ۱۵۶). به بیان دیگر رسیدگی به اعتراضات، اختلافات و دعاوی مالیاتی در ایران، طبق قوانین موضوعه کنونی بر عهده مراجع اداری پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم و مراجع قضایی به‌ویژه دیوان عدالت اداری قرار دارد. حدود صلاحیت، ساختار، نحوه صدور رای و تشریفات رسیدگی این مراجع، تحت عنوان دادرسی مالیاتی مورد بررسی واقع می‌شود.

توجه به عدم ضمانت اجرایی کافی در راستای جرایم مالیاتی و بالاخص فرار مالیاتی، ارائه اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم و تقویت ضمانت اجرای جلوگیری از فرار مالیاتی گام مهمی

بوده که به منظور افزایش میزان درآمد مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی از سوی دولت برداشته شده است. وضعیت موجود دادرسی مالیاتی در ایران با اشکالات عدیده‌ای چه در فرایند و یا رسیدگی ماهیتی همراه است از جمله رسیدگی بدون رسمیت یافتن جلسات به دلیل عدم حضور قاضی عضو هیأت، صدور آراء کلیشه‌ای و فاقد استدلال و توجیحات قانونی، تأخیر در اجرای قرارهای کارشناسی و اطاله دادرسی که با دادرسی منصفانه و وضعیت مطلوب و قابل قبول آن فاصله ایجاد کرده است. بنابراین تحول در ساختار و ترکیب و نحوه فعالیت و عملکرد این مراجع یک ضرورت اساسی است (طجرلو و مرادی، ۱۳۹۸، ۲۲۳). با توجه به این که مالیات به‌عنوان اصلی‌ترین ابزار کسب درآمد برای دولت‌ها جهت دستیابی به اهداف اقتصادی و اجتماعی مطرح است از طرف دیگر به‌عنوان ابزار کنترل دولت‌ها بر اقتصاد به شمار می‌رود و دولت‌ها می‌توانند از مالیات به‌عنوان ابزار سیاست‌گذاری اقتصادی نیز استفاده نمایند. بهترین راهکار برای حمایت از اشخاص جامعه در برابر اعمال قدرت و بهترین مبنای ارزیابی دادرسی مالیاتی رسوخ عدالت در فرایند رسیدگی به اختلافات است. بر همین مبنای تدوین قوانین و مقررات مبتنی بر عدالت، و همچنین وجود آیین دادرسی عادلانه در فرایندی نوین، به منظور عدم تضییع حقوق خصوصی اشخاص در مقابل حاکمیت و متقابلاً عدم تضییع حقوق عمومی در برابر اشخاص لازم است (قنوتی و هوشمندی، ۱۴۰۰، ۱۶۰). در واقع، با توجه به این که امروزه در جامعه کنونی جرایم مالیاتی رو به افزایش می‌باشد و مؤدیان مالیاتی به علت عدم ضمانت اجرای کیفری لازم به این جرایم روی می‌آورند، لذا بررسی در مورد عوامل روند افزایش این جرایم و سازوکارهای اساسی در این خصوص و روند دادرسی نسبت به این جرایم حائز اهمیت می‌باشد.

۱- مفهوم دادرسی مالیاتی

واژه دادرسی در لغت به معنای به داد کسی رسیدن یا به دادخواهی کسی رسیدگی کردن است. این واژه خود رسیدگی به عدل و داد را افاده می‌کند و در اصطلاح حقوقی مجموعه‌ای است از مقررات که به منظور رسیدگی به مرافعات یا شکایات قضایی یا اداری، یا درخواست‌های قضایی و مانند آن‌ها وضع و به کار می‌رود. آیین دادرسی مالیاتی، مجموعه‌ای از اصول و قواعد حقوقی و مقررات قانونی و اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی است که برای رسیدگی به گزارش‌ها، درخواست‌ها، اعتراضات و حل و فصل اختلافات و دعاوی مربوط به امور مالیاتی در مراجع اداری، انتظامی و قضایی به کار می‌رود (طاهری تاری، ۱۳۹۴، ۱۵۵). دادرسی و حل اختلاف مالیاتی از لوازم هر نظام مالیاتی بوده و در هر

اختلاف مالیاتی دو طرف حضور دارند: مؤدی و سازمان مالیاتی (نماینده دولت). مراجع حل اختلاف مالیاتی جهت رسیدگی به اختلافاتی که در جریان تشخیص و وصول مالیات بین دو طرف مذکور به وجود می‌آید تشکیل می‌شوند (رضایی زاده و درویش وند، ۱۳۸۸، ۱۵۳).

امروزه یکی از حقوق شناخته شده مؤدیان شناسایی حق اعتراض آن‌ها نسبت به تشخیص مراجع مالیاتی است که از تحولات حقوق مالیاتی مدرن است. در سیستم مالیاتی مدرن در کشورهای پیشرفته اظهارنامه مؤدیان اساس تعیین مالیات قرار می‌گیرد. بر مبنای این روش مؤدیان مکلفند ضمن اظهارنامه‌ای درآمد خود را به سازمان مالیاتی اعلام دارند و مالیات متعلقه راپردازند و سازمان مالیه موظف است اعتماد و اطمینان به مؤدی را مبنای کار خود قرار دهد و مالیات مؤدی را طبق اظهارنامه وی تشخیص داده و وصول نماید. البته سازمان مالیاتی این اظهارنامه را مورد بررسی قرار می‌دهد و در صورتی که اعتراضی داشته باشد به مؤدی اعلام نماید در صورت پذیرفتن نظر سازمان مالیاتی توسط مؤدی مشکلی پیش نمی‌آید. در صورتی که مؤدی نظر سازمان تشخیص مالیات را نپذیرد اختلاف مالیاتی پدید می‌آید.

اختلاف مالیاتی به هرگونه عدم توافق میان مؤدیان اعم از حقیقی یا حقوقی از یک طرف و عوامل و مراجع مالیاتی از طرف دیگر در خصوص مسائل مالیاتی گفته می‌شود که به نوعی در امر مالیات و یا چگونگی وصول آن دخالت داشته باشد و برای رسیدگی به آن نیز مراجع خاصی پیش‌بینی شده است. قوانین مالیاتی قوانینی تخصصی و پیچیده هستند؛ در همین راستا با توجه به تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی مأموران وصول و مؤدیان در اجرای قوانین با هم اختلاف نظرهای زیادی پیدا می‌کنند و باید مراجعی برای حل این اختلافات وجود داشته باشند. مراجعی که فارق از الزامات اداره و مصالح اداری صرفاً بر اساس قوانین و مقررات و بدون هیچ‌گونه جانبداری به رفع اختلاف میان سازمان‌های مالیاتی و مردم بپردازند. نتایج بررسی‌ها در خصوص مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی در ایران حاکی از آن است که طولانی بودن فرایند دادرسی مالیاتی در ایران (تعدد مراجع مختلف)، حجم بالای پرونده‌های مالیاتی مطرح در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم استقلال هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و به تبع آن عدم رعایت بی‌طرفی در آرای صادره، استفاده نکردن از ظرفیت‌های قانونی ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم، عدم اجرای مفاد ماده ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم از لحاظ کیفیت آراء صادره، از مهم‌ترین مشکلات نظام دادرسی مالیاتی ایران است (موسوی و ابراهیمی کهرودی، ۱۳۹۷، ۷۳).

۲- اهداف آیین دادرسی مالیاتی

هدف اصلی و بنیادین مقررات آیین دادرسی مالیاتی تحقق عدالت است که در بخشنامه رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور بدان اشاره شده، افزون بر آن که افزایش بهره‌وری سازمانی، تکریم مؤدیان مالیاتی، حل و فصل سریع اختلافات مالیاتی و اجتناب از تطویل زمان رسیدگی پرونده‌های مورد اختلاف نیز مورد نظر مسئولان امر مالیات بوده، همچنین جلوگیری از برخوردهای چندگانه با مؤدیان و ایجاد گامی مؤثر در برقراری عدالت هم به‌عنوان هدف دستورالعمل ذکر شده است. علاوه بر تمامی اهداف معنوی که در قالب کلمات و واژه‌هایی همچون عدالت و تکریم مؤدیان مالیاتی بیان شده، این نکته مهم را نیز نباید از نظر دور داشت که هدف اصلی سازمان امور مالیاتی کشور وصول مالیات و از این طریق ایجاد تعادل اقتصادی است و چنانچه بخواهد در کمترین زمان ممکن به این هدف دست یابد می‌باید مقدمات و ترتیب جلب اطمینان مؤدیان را نیز فراهم نماید که وضع قواعد و مقررات آیین دادرسی مالیاتی می‌تواند به‌عنوان راهکار اصلی تلقی شود.

در مقایسه نظام مالیاتی ایران با کشورهای پیشرفته، تعداد اظهارنامه‌های مورد رسیدگی به نسبت اظهارنامه‌های مورد قبول بسیار بالا است. فقدان اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین، نوع رسیدگی مالیاتی را از مختصات یک رسیدگی بهینه دور می‌کند. دور بودن رسیدگی مالیاتی از یک رسیدگی بهینه موجب بروز اختلافات بین مودیان و سازمان امور مالیاتی و متعاقباً سبب طرح پرونده‌های مالیاتی در مراجع دادرسی اداری، شبه قضایی و قضایی می‌گردد. دادرسی مالیاتی از دیرباز ذهن نظریه پردازان علم حقوق را به خود مشغول داشته است. خودکامگی حاکمان در طول تاریخ بشر در برخورد با پرداخت کنندگان مالیات و نیز اقتدارات، امتیازات و اختیارات فوق‌العاده دستگاه مالیاتی، بسیاری از نخبگان و گروه‌های مردمی را به فکر مهار قدرت حاکم و قانونمند کردن شیوه‌های اخذ مالیات و چگونگی رسیدگی به اختلافات به وجود آمده بین مودی و حاکمیت انداخته است. بدین سان با گسترش اندیشه‌های دموکراتیک و مردم سالارانه در جهان، نهادی چون دادرسی مالیاتی نیز در کنار دیگر نهادهای حقوقی شکل گرفت.

در مباحث مالیاتی یکی از مسائل اساسی این است که در صورت بروز اختلافات میان دستگاه مالیاتی و مؤدی چه مرجع یا مراجعی و با چه ویژگی‌هایی، صلاحیت رسیدگی به اختلافات را خواهند داشت؟ هر جامعه‌ای پاسخ خاص خود را در برابر این سؤال دارد چرا که نوع نگرش مردم به مقوله مالیات در جوامع مختلف متفاوت است. آنچه مسلم است مبانی نظری و نوع نگاه به مسئله پرداخت

مالیات در جوامع مختلف متأثر از فرهنگ، مذهب، سنت‌های عقیدتی و شرایط تاریخی حاکم بر آن جوامع می‌باشد. در کلیه نظام‌های مالیاتی موضوع حل اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی تابع اصول و مقررات خاصی است و عموماً از صلاحیت دادگاه‌هایی که به اختلاف بین افراد رسیدگی می‌کنند یعنی محاکم دادگستری خارج است. همچنین برای دادرسی این اختلافات در مراجع مخصوص، مقررات خاصی وضع گردیده است. بنابراین، اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی چه از لحاظ مراجعی که به این اختلافات رسیدگی می‌کنند و چه از لحاظ آیین دادرسی که در مورد آن‌ها رعایت می‌شود، نوعاً تابع مقررات خاصی است (پیرنیا، ۱۳۴۵، ۱۷۱).

در نظام دادرسی مالیاتی ایران، مراجع حل اختلاف مالیاتی، رسیدگی اداری و شبه قضایی را انجام می‌دهند و همه این مراجع در طول هم قرار دارند. عدم استقلال ساختاری نظام دادرسی رسیدگی اداری از سازمان مالیاتی، فقدان آئین دادرسی مدون، مقررات ضعیف تکلیفی در ارتباط با حقوق مؤدیان، فقدان تشکیلات مشاوره‌ای قوی و حمایتی از مؤدیان از عمده ایرادها و انتقادات وارد به این شکل رسیدگی است. رسیدگی قضایی، صرفاً از بابت نظارت شکلی بر اجرای قواعد، قوانین و مقررات در مراجع اداری و شبه قضایی مذکور توسط دیوان عدالت اداری انجام می‌گیرد. دیوان عدالت اداری فقط با وجود شرایط خاص می‌تواند رسیدگی ماهوی را انجام دهد (باقری و همکاران، ۱۳۹۸، ۶۴).

۳- مراجع دادرسی مالیاتی

در چهارچوب مطالعه نظام دادرسی مالیاتی ایران باید بین مراجع اداری دادرسی مالیاتی، مراجع شبه قضایی آن و نظارت قضایی بر دادرسی مالیاتی تفاوت گذاشته شود. اولین مرجع رسیدگی به اعتراض مؤدی و اختلاف او با اداره امور مالیاتی، مدیر امور مالیاتی است که به صورت انفرادی نسبت به اعتراض نامبرده رسیدگی و تصمیم‌گیری می‌نماید.^۱ هیات‌های حل اختلاف مالیاتی دارای دو مرحله بدوی و تجدیدنظر است و همچنین آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی در شورای عالی مالیاتی قابل شکایت و اعتراض می‌باشد. افزون بر آن که می‌توان از آرای قطعی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی با رعایت شرایط و ضوابط به دیوان عدالت اداری نیز شکایت کرد. بر این اساس، هیات حل اختلاف تجدیدنظر نسبت به بدوی، شورای عالی مالیاتی نسبت به هیات‌های حل اختلاف مالیاتی بالاترین درجه دارد و در نهایت

۱- ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم

دیوان عدالت اداری نیز نسبت به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی رابطه تالی و عالی را دارند.

مؤدی مالیاتی در خصوص نحوه رسیدگی و تشخیص مالیات می‌بایست بدواً به مراجع درون سازمانی مستقر در سازمان امور مالیاتی از قبیل مدیر امور مالیاتی، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی مراجعه نماید و سپس می‌تواند به مراجع برون سازمانی مانند دیوان عدالت اداری یا هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مراجعه کند. البته برای مراجعه به دیوان عدالت نیاز به شکایت اولیه در شورای عالی مالیاتی نمی‌باشد و مؤدیان می‌توانند به طور همزمان در دیوان عدالت اداری و شورای عالی مالیاتی مبادرت به طرح شکایت نمایند. طرح پرونده و اعتراض در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات مستقیم منوط به قطعی بودن مالیات می‌باشد.

۳-۱- مراجع اداری مالیاتی

نخستین مرحله دادرسی مالیاتی، دادرسی اداری است که به موجب آن مؤدیان می‌توانند نزد مقاماتی تقاضای تجدیدنظر در زمینه مالیات خود را بنمایند. این مقامات عبارتند از: رؤسای امور مالیاتی، معاونین و مدیران ادارات کل امور مالیاتی. مقامات مزبور رسماً دادرس محسوب نمی‌شوند، اما جزو مأموران تشخیص مالیات هستند که به لحاظ اداری مافوق مأموران تشخیص مالیات اصلی هستند و اختیار جرح و تعدیل نظر آنان را به موجب ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره ماده ۳۴ آیین نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ آن دارند. به استناد مقررات فوق، پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات، مؤدی ممکن است ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ قبولی خود را نسبت به آن اعلام و مالیات مورد مطالبه را پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد (تقسیم کند). که در این صورت پرونده مختومه می‌گردد. از طرف دیگر ممکن است مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات ابلاغی اعتراض داشته باشد که در این صورت اختیار دارد، طبق قسمت اخیر ماده ۲۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره آن ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ کتباً به آن اعتراض کند که در این مورد پرونده برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود. یا این که ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارا به دلایل و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید که در این صورت مسئول مربوط موظف است وفق ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم عمل نماید (منصوریان و چشم پیام، ۱۳۹۲، ۱۰۹).

همچنان که از مفاد ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم برداشت می‌شود، قانون‌گذار در این مرحله قصد ایجاد مرحله شبه قضایی دیگری نداشته، بلکه به منظور جلوگیری از ورود پرونده به هیأت حل

اختلاف و تحمیل هزینه‌های اضافی و اتلاف وقت و وصول سریع‌تر حقوق دولت، توافق اداری را پیش‌بینی نموده است. لذا از نقطه نظر قضایی ایرادی بر اقدامات شخص مسئول مربوطه مترتب نیست. زیرا که اصولاً قضاوتی مطرح نیست و اقدام به توافق او تنها به دلیل قرار گرفتن در مرتبه بالاتر و برخوردار بودن از تجربیات و اختیارات قانونی بیشتر قابل توجیه است.

ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم از جمله مواد قانونی است که با ویژگی‌های یک قانون خوب قابل انطباق بوده، دارای ابهاماتی است که نابسامانی در نظام مالیاتی را تشدید کرده است. ابهام در محل مراجعه: منظور از اداره امور مالیاتی مشخص نیست. آیا مؤدی می‌تواند اعتراض خود را در اداره امور مالیاتی که برگ تشخیص را صادر نکرده است ثبت کند و آیا مؤدی می‌تواند اعتراض خود را در مکانی دیگر یا شهری دیگر ثبت کند؟ لذا بهتر بود بعد از عبارت اداره امور مالیاتی عبارت «که برگ تشخیص را صادر نموده است» اضافه می‌شد. ابهام در واژه مراجعه: واژه مراجعه به معنی حضور فیزیکی مؤدی یا وکیل او است در حالی که مؤدی می‌تواند از طریق پست یا از طریق مستخدمین و بستگان اعتراض خود را نسبت به برگ تشخیص اعلام نماید. از طرف دیگر لفظ مراجعه مؤید این نکته است که مؤدی حتماً باید برای ثبت اعتراض حضور داشته باشد در حالی که نیازی به حضور وی نبوده و از طرق مختلف می‌توان اعتراض مؤدی را به ثبت رسانید. ابهام در مفهوم ارائه دلایل و اسناد و مدارک: مشخص نیست که آیا اصطلاح دلایل به معنای ارائه اسناد و مدارک می‌باشد و یا این که دلایل به همان معنای دلیل ادله اثبات دعوی طبق قوانین مدنی (اقرار، سوگند، سند، شهادت و اماره) می‌باشد و آوردن کلمه عطف (و) به معنای آن است که دلیل باید توأم با ارائه اسناد و مدارک باشد والا باید از کلمه (یا) استفاده می‌شده است.

۳-۲- مراجع شبه قضایی (اختصاصی) دادرسی مالیاتی

مراجع اختصاصی اداری، مراجعی با صلاحیت ترافیعی هستند که به موجب قوانین خاص در خارج از سازمان رسمی قضایی و محاکم دادگستری و عموماً به‌عنوان واحدهای نسبتاً مستقل اما مرتبط با ادارات و سازمان‌های دولتی یا مؤسسات عمومی غیردولتی تشکیل شده‌اند. صلاحیت این مراجع منحصرراً رسیدگی به اختلافات، شکایات و دعاوی اداری از قبیل دعاوی استخدامی انضباطی، مالی، ارضی و ساختمانی می‌باشد که معمولاً به‌هنگام اجرای قوانین خاص حکومتی و عمومی مانند قانون شهرداری‌ها، قانون کار، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون استخدام کشوری، قانون امور گمرکی و دیگر قوانینی که هدف شان توسعه اقتصادی و اجتماعی و در جهت افزایش و ارتقاء سطح خدمات عمومی و سرویس

همگانی است، میان سازمان‌های دولتی و مؤسسات عمومی و اشخاص حقوقی حقوق عمومی و افراد و اشخاص حقوقی حقوق خصوصی مطرح می‌گردند.

درباره فلسفه تشکیل و دلایل پیدایش این نوع مراجع می‌توان به کثرت دعاوی، اختلافات و تخلفات در صلاحیت آن‌ها، سادگی و پیچیده نبودن این امور فنی و تخصصی بودن و ارتباط بیشتر آن‌ها به قوه مجریه، اصل تخصصی، لزوم کاهش حجم پرونده‌های دادگستری و قضاودایی، اختیارات ناشی از مسئولیت اداری و لزوم در اختیار داشتن ابزار حقوقی لازم برای ایفای این مسئولیت، مزایای تقسیم کار و لزوم سرعت در رسیدگی به امور یاد شده، لزوم توجه به مقتضیات اداری و اجرایی و تأمین هرچه بیشتر منافع و مصالح عمومی و مانند این‌ها اشاره کرد (رستمی و همکاران، ۱۳۸۸، ۵۱).

در قانون مالیات‌های مستقیم چهار نوع مرجع اختصاصی اداری اصلی برای رسیدگی و حل و فصل اختلافات مالیاتی پیش‌بینی شده است: در مدخل این رسیدگی‌ها هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر وجود دارند که آراء قطعی شان از حیث عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، در سومین مرجع اختصاصی اداری که شورای عالی مالیاتی است، قابل اعتراض هستند. چهارمین مرجع هیأت موضوع ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم است که یک مرجع فوق‌العاده ماهیتی محسوب می‌شود. رسیدگی در تمامی مراجع اختصاصی مذکور دارای خصوصیات چهارگانه شورایی بودن، غیرحضوری بودن، مجانی بودن و غیرتشریفاتی بودن می‌باشد.

۴- ویژگی‌های قوانین مربوط به آئین دادرسی مالیاتی

از آن جا که مقررات آیین دادرسی مالیاتی از سوی قانون‌گذار معین شده، بنابراین همانند هر قانون دیگری آمره به شمار می‌آید و نظم عمومی مالیاتی را برقرار می‌کند. پیامد حقوقی آمره بودن این قوانین و مقررات این است که دو طرف اختلاف یا دعوای مالیاتی نمی‌توانند برخلاف آنچه که قانون‌گذار در رابطه با رفع اختلاف و یا رسیدگی به دعوای مالیاتی پیش‌بینی کرده است توافق و تراضی نمایند. به‌عنوان مثال مواعد اعتراض مربوط به برگ تشخیص مالیات موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی، شکایت از آراء قطعی در شورای عالی مالیاتی و شعب دیوان عدالت اداری از جمله مقررات امری است که نمی‌توان بر خلاف آن تراضی نمود. همچنین آیین دادرسی تضمین‌کننده حقوق متقابل مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی می‌باشد چرا که وضع قواعد و مقررات آیین دادرسی مالیاتی به منظور تعیین حد و مرز حقوق و تکالیف هر یک از مؤدیان و مأموران مالیاتی می‌باشد و طرفین

اختلاف زمانی می‌توانند به حقوق و تکالیف خود عمل نمایند که نسبت به آن آگاهی داشته باشند. بنابراین قواعد و مقررات آیین دادرسی مالیاتی با در اختیار گذاشتن وظیفه هر یک از طرفین اختلاف تضمین‌کننده حقوق متقابل طرفین خواهد بود.

۵- دادرسی مالیاتی و نقش دادستان قضایی

دادستان و نهاد دادرسی، کارکرد مهمی در تحقق عدالت مالیاتی دارند. تحقق عدالت کیفری مالیاتی با اقدامات دادرسی و دادستان برای کشف جرائم یا بزهکارهای مالیاتی، حفظ حقوق مودیان مالیاتی و حقوق مالیاتی دولت ارتباط مستقیمی دارد. صدور کیفرخواست علیه بزهکاران مالیاتی و اجرای احکام کیفری علیه محکومان به بزه‌های مالیاتی، از آن جا که مرتبط با امر مالیات چه از جنبه حقوقی و چه جنبه کیفری می‌باشد، لذا دارای ویژگی و پیچیدگی‌هایی برای تشخیص موضوع می‌باشد که داشتن دانش و تخصص کافی را در امر مالیات و حقوق مالیاتی می‌طلبد و صرفاً داشتن دانش حقوق کیفری کافی به مقصود نمی‌باشد، بنابراین ضرورت دارد که دادرسی و دادگاه کیفری ویژه‌ای برای رسیدگی به این دعاوی پدید آید. با تشکیل این نهادها، نه تنها قضات و دادرسان این دادگاه‌ها بایستی خبره در امور مالیات باشند، بلکه ضابطان قضایی و پلیس قضایی تخصصی مالیاتی در دادرسی و دادگاه‌های تخصصی مالیاتی پرورش یافته باشند. همچنین در بند «الف» و ردیف دوم و تبصره آن از بند «ج» ماده ۲۱۱ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه، ایجاد پلیس قضایی و تدوین طرح تخصصی کردن ضابطان قضایی و توانمندی و آموزش تخصصی آنان، از وظایف قوه قضائیه شناخته شده است. در راستای تخصصی کردن ضابطان دادگستری در رابطه با تحقق عدالت کیفری مالیات، قوه قضائیه می‌تواند از ظرفیت‌های دادستان انتظامی مالیاتی و دادیاران آن بهره‌برداری شایسته برد. به عبارت دیگر مبنای تأسیس نهاد دادرسی انتظامی مالیاتی را باید حاکمیت قانون و نظارت بر حسن اجرای قوانین مالیاتی، حفظ سلامت اداری، پیشگیری از جرائم علی‌الخصوص فرار مالیاتی، مبارزه با فساد مالیاتی، کشف و تعقیب متخلفین و بزهکاران با رعایت حقوق مودیان مالیاتی دانست.

بنابراین تأسیس نهاد دادرسی و دادگاه تخصصی مالیاتی می‌تواند در تحقق عدالت حقوقی و عدالت کیفری مالیاتی نسبت به دعاوی دادستان در اجرای مواد ۲۳۲، ۲۳۳، ۲۶۴، ۲۶۹، ۲۷۰ و... قانون مالیات‌های مستقیم در مراجع و محاکم قضایی اقامه می‌کند، مؤثر باشد. به‌ویژه آن که هم در ماده ۲۷۴ اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، جرم مالیاتی مقرر شده و هم در مواد ۳۶ و ۱۰۹ قانون

مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲، جرائم مالیاتی در زمره جرائم اقتصادی قرار گرفته‌اند که در واقع از جرائم پیچیده، مدرن و طبقه یقه سفید جامعه می‌باشند که سیاست کلان اقتصاد، مالی و مالیاتی دولت را دچار اختلال می‌کنند، لذا تخصصی کردن دادسرا و دادگاه ویژه دعای مالیاتی را امروزه یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر حقوقی و قضایی برای قوه قضائیه و سازمان امور مالیاتی کشور به شمار آورد.

از این رو در ماده ۲۸۰ اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی پیش‌بینی شده است. لازم به ذکر است مرجع دادرسی شبه قضایی به نام دادستانی انتظامی مالیاتی وظیفه رسیدگی به همه تخلفات، جرائم و گزارش‌های مرتبط با مقوله مالیات را دارد. هرچند سابقه عنوان دادستانی انتظامی مالیاتی از تاریخ تدوین و تصویب اولین قانون مالیاتی وجود داشته و تاکنون منشاء آثار فراوانی برای رفع مشکلات و گرفتاری‌های مردم، سالم‌سازی مجموعه سازمان امور مالیاتی کشور و اصلاح و هدایت کارکنان مالیاتی در مجرای درست قانون با اولویت پیشگیری بوده است، لیکن شاید نام این مرجع برای بسیاری از مردم حتی برخی از حقوقدانان ناآشنا باشد. بنابراین پرداختن به این موضوع می‌تواند در جهت‌شناساندن این نهاد به افراد جامعه مؤثر واقع شود. همچنین آشنایی مردم و مؤدیان با حقوق و تکالیف خود در مبحث مالیات و مشارکت دادن آنان در امور وصول حقوق دولت و جامعه و مقابله با پدیده فرار مالیاتی و در نهایت استقبال مرجع یاد شده برای دریافت گزارش‌ها و اطلاعات مربوط به تخلفاتی که در این حوزه توسط برخی افراد جامعه و مأموران مالیاتی صورت می‌گیرد، در جهت ارتقای کیفیت خدمت‌رسانی به جامعه و احترام به جایگاه ارباب رجوع و مؤدیان تأثیر فراوانی خواهد داشت.

دادستانی انتظامی مالیاتی مدعی العموم جامعه و دولت در احقاق حقوق آنان در حوزه مالیاتی است. این مقام از بین کارکنان عالی مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی که دارای حداقل ده سال سابقه خدمت بوده و شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته باشند، به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شود.^۲ محل استقرار دادستان انتظامی مالیاتی در حال حاضر در تهران و در ساختمان ستاد سازمان امور مالیاتی کشور است. در این دادسرا ادارات کل امور مالیاتی سراسر کشور به سه معاونت تقسیم شده‌اند و در رأس هر کدام یک معاون دادستان قرار داد. هر معاون چند دادیار مسئول در اختیار دارد که این دادیاران مسئول بر امر نظارت دادیاران و کارشناسان

۲- ماده ۲۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم

انتظامی مالیاتی هستند. در هر یک از ادارات کل امور مالیاتی از سوی دادستان انتظامی مالیاتی، دادیار مسئول یا دادیاران مقیم منصوب شده که به شکایات و گزارش‌های واصله از سوی مردم و مؤدیان مالیاتی رسیدگی می‌کنند.

در واقع، رسیدگی و تحقیقات مقدماتی در دادستانی انتظامی مالیاتی از این طریق آغاز می‌شود: شکایت ذینفع (مؤدیان مالیاتی) راجع به عدم رعایت قوانین مقررات مالیاتی. گزارش رسیدگی از مراجع رسمی شامل مراجع نظارتی درون سازمانی مانند حراست و دفتر بازرسی و مراجعه نظارت برون سازمانی مثل دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور. مواردی که از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان یا هیأت عالی انتظامی مالیاتی ارجاع می‌شود. مشهودات و اطلاعات دادستانی انتظامی مالیاتی. همچنین در خصوص حیطه شمول وظایف دادستانی انتظامی مالیاتی می‌توان اذعان داشت که علاوه بر وظایفی که قانون و مقررات مالیاتی برای دادستان انتظامی مالیاتی تعریف کرده به طور کلی دادستانی انتظامی مالیاتی در پیگیری تخلف کارکنان بخش مالیاتی، اقامه دعوی علیه مؤدیان مالیاتی و اشخاص ثالث اجازه دخالت دارد.

۶- نواقص و آسیب‌های موجود در آئین دادرسی مالیاتی

با توجه به نقص‌های حاضر در سیاست مالیاتی، چالش‌ها و نقص‌هایی نیز در آئین دادرسی وجود دارد. آئین دادرسی خودش بر دو قسم که شامل مرجع قضایی و نظارتی است تقسیم می‌شود. قسم اول آن به وسیله روش‌های قضایی به حل مشکلات سازمان و مالیات‌دهنده‌ها رسیدگی می‌کند و قسم دوم، نوع فعالیت کارمندان و کارشناسان را مورد بررسی قرار می‌دهد. قسم اول، مشکلات و مسائل پیش رو را حل و فصل کرده و مورد بازنگری قرار می‌دهد و قسم دوم به رهبری و هدایت و نظارت کامل نظام مالیاتی و سازمانش می‌پردازد. در قسم دوم این گروه نظارتی بر اعمال و کردار کارمندان توجه دارند و اعمال خلاف قانون را مشخص و بررسی می‌کنند. در نظام مالیاتی بررسی همه جانبه وجود دارد. کارها و فعالیت‌های اصلی این گروه توجه به حقوق افراد و دادن حق واقعی آنان و ایجاد عدالت بین اقشار جامعه و رسیدگی عادلانه بین افراد است.

مشکلات و موانع فراوانی در نظام مالیاتی ایران به طور عام و آئین دادرسی مالیاتی به طور خاص وجود دارد. ابهام، اجمال و پیچیدگی در قوانین موجود و ساختار سیستم مالیاتی، کمبود مأمورین مالیاتی مجرب و متخصص، کندی عملیات اخذ مالیات و دادرسی آن، عدم وجود یک مرکز قوی اطلاعات در مورد مؤدیان،

پایین بودن فرهنگ مالیاتی که منجر به حساب‌سازی‌های متقلبانه و فرارهای مالیاتی می‌شود، وابستگی مراجع دادرسی مالیات و عدم رعایت اصل تناسب در ترکیب آن‌ها، عدم توجه به اصول مطلوب در نظام مالیاتی توسط قانون‌گذاران در فرایند قانون‌گذاری می‌باشد (تازیکی نژاد و شفیعی سردشت، ۱۳۸۵، ۲۷۲).

دلایل متفاوتی برای تأخیر در وصول مالیات می‌توان بر شمرد که بدون شک، سرعت پایین فرایند حل و فصل اختلافات مالیاتی یکی از اصلی‌ترین عوامل چنین تأخیری است. در فرایند وصول مالیات، بروز اختلاف بین مؤدیان و ممیزین مالیاتی، امری اجتناب‌ناپذیر است؛ اما از منظر حقوقی متعدد بودن مراحل دادرسی و عدم پیش‌بینی سازوکار مناسب در برخی از این مراحل موجب اطاله دادرسی می‌شود. لذا وجود یک نظام دادرسی مالیاتی کارآمد می‌تواند سرعت حل و فصل اختلافات را افزایش دهد (یاوری و ادریسیان، ۱۳۹۷، ۱). عوامل اصلی برای حل مشکلات و دادرسی مالیاتی در مواد ۲۴۴ تا ۲۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم به صورت دقیق مشخص گردیده، لیکن بعضی از موارد مانند زمان مشخص برای دادرسی، وقت‌های ملاقات دادرسی، نوع کیفیت رأی‌ها و مواردی برای اختلاف نظرها در نظام مالیاتی به صورت دقیق مشخص نیست. مشکل دیگر در رسیدگی‌های مالی، حرفه‌ای نبودن افرادی است که وظیفه دادرسی دارند و در زمینه رسیدگی تخلفات تخصص لازم را ندارند. همچنین موارد دیگری از قبیل مشخص نکردن زمان و مقدار دادرسی و ابهامات در جرم‌ها و عدم عدالت برای حقوق‌های مالیات‌دهنده‌ها، عدم توجه به آموزش دادن به مالیات‌دهنده‌ها از محدودیت‌های رسیدگی مالیاتی است.

در ایران با توجه به تغییر و تحول باز نظام مالیاتی با دغدغه‌ها و محدودیت‌هایی رو به رو است. از شایع‌ترین آن تطابق نداشتن قانون مالیات با واجبات و الزام‌های قانون‌گذاری است. قانون مالیات کلا با محدودیت‌هایی از قبیل پنهان بودن، عدم شفافیت، ناپایداری و تغییرهای پی در پی و سریع در قوانین رو به رو است. در این راستا نقص و آشکار نبودن مقررات مالیاتی باعث ایجاد تورم و افزایش آن می‌گردد. بالاترین این اثر نقص قوانین، کم شدن تمکین مالیات و نرسیدن به هدف مالیاتی خواهد بود. با وجود این مشکلات هنوز نظام مالیاتی کشور از انسجام لازم در زمینه سیاست‌های کیفی و اقدامات پیشگیری مالیاتی ندارد.

به طور کلی نظام دادرسی مالیاتی ایران نیز همانند سایر کشورها، با دو مشکل عمده یعنی بالا بودن حجم اعتراضات و موارد تجدیدنظرخواهی و انباشت پرونده‌های مالیاتی بلا تکلیف یا در انتظار رسیدگی و صدور رأی در فرایندهای مختلف دادرسی (که به اطاله دادرسی منجر شده) مواجه است. این موضوع مشکلات زیادی را برای دستگاه مالیاتی کشور به وجود آورده است که از آن جمله می‌توان به کاهش

قدرت خرید درآمدهای مالیاتی به دلیل تأخیر در وصول مالیات‌های حقه دولت، افزایش نارضایتی ذینفعان نظام مالیاتی، افزایش ریسک فساد و کاهش کارایی نظام مالیاتی اشاره کرد (صادقی سیاح و همکاران، ۱۴۰۱، ۳۳۷). بنابراین به منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زودهنگام و وصول به موقع آن باید فرایندهای مالیاتی به گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد. به عبارت بهتر سازوکاری طراحی شود که تعداد بیشتری از اظهارنامه‌های تسلیمی مؤدیان مورد قبول واقع شود. این امر در سایه شفاف‌سازی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی، ترویج فرهنگ مالیاتی، طراحی شبکه اطلاعات جامع مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای قوی قابل تحقق خواهد بود (منصوریان و چشم پیام، ۱۳۹۲، ۱۲۹).

۷- رعایت اصل تناظر در رسیدگی مراجع دادرسی مالیاتی

اصل تناظر (دادن فرصت اظهار و دفاع به اصحاب دعوا)، حق تجدیدنظرخواهی و سایر اصول دادرسی عادلانه در مورد رسیدگی و حل و فصل اختلافات مالیاتی نیز اجرا می‌شوند و نقض هر کدام از این اصول، می‌تواند حسب مورد قابلیت نقض یا تصحیح یا اصلاح رأی صادره را در مرجع بالاتر یا دیوان عدالت اداری در پی داشته باشد (السان و ضرونی، ۱۳۹۷، ۸۹). اصل تناظر که به موازنه طرفین یا برابری سلاح‌ها خوانده می‌شود، ایجاب می‌نماید که طرفین دعوا در مقام دفاع از خویش امکانات ضروری را به تساوی در اختیار داشته باشند. مطابق این اصل طرفین می‌بایست از فرصت کافی و تسهیلات مناسب برابر برای تدارک دفاعیات خود در مقابل ادعاهای طرف مقابل برخوردار باشند. رسیدگی حضوری در مرجع شبه قضایی مالیاتی، بخشی از اصل تناظر را پوشش می‌دهد، اما این مهم کافی نیست و لازم است تا طرفین، هم مستندات، دلایل، ادعاها، تفسیرها و خواسته‌های طرف مقابل را آشنا باشند. همان‌طور که خواننده باید از متن شکایت خواهان آگاه باشد، خواهان نیز باید تمامی پاسخ‌های خواننده را در اختیار داشته باشد و مستندات و دلایل طرفین، همه مستندات، دلایل ادعا، تفسیرها و خواسته‌های طرف مقابل را آشنا باشند. در این خصوص، حضوری بودن رسیدگی در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر و دعوت از هر دو طرف مستند به ماده ۲۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم و ضرورت حضور نماینده دستگاه مالیه و اقامه دلایل کافی و ارائه توضیحات لازم در باب برگ تشخیص مالیات و دفاع از آن به موجب ماده ۲۴۰ قانون مالیات‌های مستقیم، اصل تناظر را به نحو مطلوبی مراعات نموده است.

در شعب شورای عالی مالیاتی، با عنایت به عدم ذکر حضوری بودن برخلاف هیأت‌های حل اختلاف

مالیاتی رسیدگی، غیرحضوری است و با توجه به عدم صحبت از تبادل لوایح، این مهم می‌بایست وفق اصول و تشریفات دادرسی انجام شود. لذا محتمل است که خواهان از پاسخ خواننده و خواننده از لایحه تکمیلی خواهان، مطلع نشوند. به همین منوال، به دلیل غیرحضوری بودن، امکان جرح مستندات، دلایل و ادعاهای طرف مقابل به صورت مواجهه نیست و اصل تناظر، ناقص و بدون کیفیت مطلوب اعمال می‌شود. در هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم نیز همین انتقادات وارد است.

به طور کلی در رسیدگی‌های غیرحضوری در ایران، تبادل لوایح صرفاً در حد ارسال دادخواست برای خواننده صورت می‌گیرد و مابقی صرفاً با پیگیری طرفین و درخواست و اصرار از محکمه عیان می‌شود و تبادل لوایح و دادرسی غیرحضوری در مراحل ابتدایی، نامطلوب و ناکافی خود قرار دارد. در مورد مراعات اصل تناظر از مهم‌ترین، معیار دادرسی منصفانه در مراحل و مراجع اصلی دادرسی مالیاتی یعنی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدیدنظر، وضعیت مطلوب و در مراحل فوق‌العاده یعنی فرجام‌خواهی شعب شورا و هیأت ماده ۵۲۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، اصل تناظر، ناقص و نامطلوب است که می‌تواند بر وضعیت مناسب هیأت‌های حل اختلاف، سایه بیاندازد. لازم به ذکر است پس از نقض آرای هیأت‌های حل اختلاف تجدیدنظر در شعب شورا و ارجاع به شعبه هم‌عرض، رسیدگی در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر هم‌عرض، همچنان حضوری و با رعایت اصل تناظر می‌باشد.

۸- نظارت قضایی بر مراجع دادرسی مالیاتی

مرجع قضایی رسیدگی به اختلافات مالیاتی دیوان عدالت اداری است. دیوان عدالت اداری بر اساس اصل یکصد و هفتاد و سوم قانون اساسی به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأموران یا واحدها یا آیین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آن‌ها زیر نظر رئیس قوه قضاییه تأسیس گردیده است. به موجب بند دوم ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۰ یکی از موارد صلاحیت و اختیارات دیوان رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی دادگاه‌های اداری، هیأت‌های بازرسی و کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون مالیاتی منحصرأ از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آن‌ها است.

در قانون مالیات‌های مستقیم تنها در ماده ۲۵۷ آن به دیوان عدالت اداری اشاره شده و این مرجع را به‌عنوان مرجع تجدیدنظر از آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی پیش‌بینی کرده است. طبق ماده فوق‌الذکر، در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه نقض می‌گردد، پرونده امر جهت رسیدگی

مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یک هیأت بیشتر نباشد، به هیأت حل اختلاف مالیاتی نزدیک‌ترین شهری که با محل مزبور در محدوده یک استان باشد ارجاع می‌شود. مرجع مزبور مجدداً به موضوع اختلاف رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد. رأی که بدین ترتیب صادر می‌شود، قطعی و لازم‌الاجرا است. حکم این ماده در مواردی که آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد، نیز جاری خواهد بود.

با توجه به بحث صلاحیت شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری می‌توان چنین استنباط کرد که در خصوص آراء صادره هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی دو مرجع جهت رسیدگی و تجدیدنظر شکلی وجود دارد که شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری است، با این تفاوت که به شورای عالی مالیاتی هم اداره امور مالیاتی ذریب و هم مؤدی می‌توانند با رعایت محدوده زمانی مشخص یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی اعتراض نمایند، در حالی که به دیوان عدالت اداری تنها مؤدی با رعایت مفاد تبصره دوم ماده ۱۶ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری می‌تواند اعتراض نماید.

نتیجه

مالیات باید به تساوی و متناسب با وضعیت افراد، در جامعه اعمال گردد و چه بسا در راستای چنین غایتی، اصل برابری و سایر اصول کلی حقوقی رعایت نشود. بر این اساس، نوعی کنترل و نظارت ضرورت می‌یابد که چنین کنترلی در علم حقوق مالیه تحت عنوان دادرسی مالیاتی مشهور گشته و در دو مرحله مراجع شبه قضایی و قضایی انجام می‌شود. تغییرات و تحولات دائم نظام‌های مالیاتی که برآمده از تغییرات مختلف اجتماعی است، باعث شکل‌گیری مقررات مالیاتی مختلف و پیچیده می‌شود که مشکلات اجرایی زیادی مخصوصاً در مراحل وصول مالیات ایجاد می‌کند. بنابراین باید راهکاری برای حمایت افراد از تضییع حقوق و تعدی صاحبان قدرت بر آزادی‌های اشخاص به‌ویژه در زمینه مالی که می‌تواند به وسیله اخذ مالیات سلب یا محدود گردد، حکمفرما باشد. با توجه به این که هدف و فلسفه عدالت به‌عنوان یک ارزش اجتماعی در جهت رسیدن انسان به کمال و سعادت، حل تعارضات می‌باشد، بهترین ملاک برای ایجاد تعادل و توازن بین حقوق فرد و اجتماع است. پس بهترین راهکار برای حمایت از اشخاص جامعه در برابر اعمال قدرت و بهترین مبنای ارزیابی دادرسی مالیاتی، اعمال عدالت در فرایند رسیدگی به اختلافات است.

اعمال نظام حقوقی مطلوب دادرسی مالیاتی، خود وابسته به رعایت اصول ارزشی، رویه‌ای و

ساختاری در تناسب با شاخصه‌های دادرسی منصفانه است که در صورت عدم رعایت آن‌ها، موجبات نابرابری و تبعیض در برابر اخذ مالیات فراهم می‌گردد که در نهایت، به نابسامانی در جامعه منجر می‌گردد. در لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مورخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ که به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، چه در لایحه تقدیمی دولت به مجلس و چه در مصوبه مجلس، هیچ گونه توجهی به وضعیت دادرسی مالیاتی نشده است و موانع و مشکلات آن کماکان پابرجا می‌باشد. آیین دادرسی مالیاتی باید منصفانه و بالسویه برای همگان روشن باشد تا علاوه بر دریافت منصفانه از مالیات‌دهندگان و مالیات‌گیرندگان، در صورت اعتراض یا شکایت از طرف اشخاص یا نهادهای دولتی و غیردولتی، بتواند پاسخگوی تظلمات باشد. بدین ترتیب، در این برهه از زمان، باید نظام دادرسی مالیاتی را مورد بررسی و نقد جدی قرار داد تا اگر در برخی مراحل و مصادیق آن، کاستی‌ها و خلاءهایی وجود دارد، راه‌حل‌های متناسب را اتخاذ کرد. بنابراین وضعیت موجود دادرسی‌های مالیاتی در ایران با وضعیت مطلوب و قابل قبول آن فاصله بسیار دارد و تحول در ساختار و نحوه فعالیت این مراجع، نیازمند اقدامات فوری است.

ملاحظات اخلاقی: موارد مربوط به اخلاق در پژوهش و نیز امانتداری در استناد به متون و ارجاعات مقاله تماماً رعایت گردیده است.

تعارض منافع: تعارض منافع در این مقاله وجود ندارد.

تأمین اعتبار پژوهش: این پژوهش بدون تأمین اعتبار مالی نگارش یافته است.

منابع

- السان، مصطفی و ضرونی، داریوش، ۱۳۹۷، جایگاه اصل تناظر و حق تجدیدنظرخواهی در نظام دادرسی مالیاتی ایران، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۳۹.
- باقری، مصطفی؛ توسلی نائینی، منوچهر؛ دالمن پور، محمد، ۱۳۹۸، تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری - قضایی) ایران و امریکا، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۴۴.
- پاک نژاد، امین الله، غمامی، سیدمحمد مهدی؛ ضرونی، داریوش، ۱۴۰۰، آسیب‌شناسی حقوقی دادرسی مالیاتی مبتنی بر رویکرد حمایت از رونق تولید، **دوفصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی**، شماره ۱۹.
- پروان، عباسعلی، ۱۳۹۳، جایگاه تجدیدنظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۲۳.
- پیرنیا، حسین، ۱۳۴۵، **مالیه عمومی مالیات‌ها و بودجه**، چاپ پنجم، تهران، انتشارات ابن سینا.

- تازیکی نژاد، علی و شفیعی سردشت، جعفر، ۱۳۸۵، آیین دادرسی مالیاتی در ایران (ساختار، اصول راهبردی، مشکلات و موانع)، **مجله پژوهش‌های حقوقی**، شماره ۱۰.
- رستمی، ولی؛ آقایی طوق، مسلم؛ لطفی، حسن، ۱۳۸۸، **دادرسی عادلانه در مراجع اختصاصی اداری ایران**، تهران، انتشارات گرایش.
- رضایی زاده، محمدجواد و درویش نند، ابوالفضل، ۱۳۸۸، نقش و جایگاه شورای عالی مالیاتی در نظام مالیاتی کشور و نظارت دیوان عدالت اداری بر آن، **مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی**، شماره ۲.
- صادقی سیاح، محمد؛ فلاح شمس، میرفیض؛ عرب مازار، علی اکبر؛ غلامی جمکرانی، رضا، ۱۴۰۱، طراحی مدل ریسک معوقات مالیاتی با رویکرد دادرسی مالیاتی، **فصلنامه دانش سرمایه گذاری**، شماره ۴.
- طاهری تاری، میرحسین، ۱۳۹۴، **آیین دادرسی مالیاتی**، جلد اول، چاپ اول، تهران، انتشارات شهردانش.
- طجرلو، رضا و مرادی، رامین، ۱۳۹۸، اصول دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلستان با نگاهی به آموزه‌های فقهی، **دوفصلنامه پژوهشنامه حقوق اسلامی**، شماره ۱.
- قنوتی، جلیل و هوشمندی، سجاد، ۱۴۰۰، رویکردهای نوین دادرسی مالیاتی در مراجع شبه قضائی با تأکید بر نظام‌های حل اختلاف کشورهای فرانسه و انگلستان و آلمان، **دوفصلنامه حقوق قراردادها و فناوری‌های نوین**، شماره ۳.
- منصوریان، ناصرعلی و چشم پیام، بهرام، ۱۳۹۲، تحلیل حقوقی تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۱۹.
- موسوی، سیدیحیی و ابراهیمی کرهرودی، احمد، ۱۳۹۷، بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران، **پژوهشنامه مالیات**، شماره ۳۷.
- یاور، اسدالله و ادریسیان، حامد، ۱۳۹۷، راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی، **دوفصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی**، شماره ۱۳.