

# کاوش معیارها و اصول حقوقی در ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیاتهای مستقیم آیت مولائی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۰۷/۰۸/۱۳۹۸، تاریخ پذیرش: ۱۳/۰۵/۱۳۹۹

## چکیده

دادرسی فوق‌العاده یکی از ساز و کارهای حقوقی رایج در کنار دادرسی عادی است که به دعاوی اشخاص در چارچوب نظام حقوقی مشخص رسیدگی می‌کند. نگاهی به ماده ۲۵۱ مکرر چنین می‌نمایاند که موضوع این ماده، دادرسی مالیاتی فوق‌العاده است و به دعاوی مالیاتی در چارچوب قوانین و مقررات مربوطه می‌پردازد. چنین به نظر می‌رسد که قانونگذار در این ماده دچار ایجازگویی گردیده و نوعی از خلأ قانونی راجع به ساز و کارهای رسیدگی مالیاتی در این ماده مشاهده می‌شود. یکی از راههای برون‌رفت از چنین خلأئی، تسری اصول حقوقی به این ماده است. در این راستا، سؤال نوشتار حاضر این است: مهمترین معیارها و اصول حقوقی پیرامون ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم چیست؟ در پاسخ به این سؤال، با استفاده از روش تحقیق توصیفی تحلیلی چنین نتیجه‌گیری شده است: اولاً: برخی از اصول حقوقی، نظیر اصل مستند و مستدل بودن دلایل، آشکارا از منطوق ماده، قابل استخراج است. ثانیاً: برخی از اصول حقوقی، نظیر اعتبار امر قضاوت‌شده، از فضای اصول کلی حقوقی و زمینه ماده قابل استخراج هستند. ثالثاً: این اصول مهمترین شاخص برای منقح‌سازی و وضوح بیشتر ماده مذکور به‌شمار می‌آیند، به‌نحوی که این اصول در فقدان متن نوشته، چراغ راهنمای مقامات مالیاتی هستند.

**واژه‌های کلیدی:** ماده ۲۵۱ مکرر، اصول حقوقی، معیارهای حقوقی، اصل صلاحیت

۱. استادیار، گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران، amulace@tabrizu.ac.ir

## ۱- مقدمه

اصول حقوقی یکی از استوانه‌های هر نظام حقوقی را تشکیل می‌دهند. به نحوی که برای فهم شاکله هر نظام حقوقی، لاجرم مراجعه به این استوانه‌ها و فهم و تبیین آنها برای شناخت کلیت هر نظامی، ضروری جلوه می‌کند. اهمیت اصول حقوقی چه در سنت‌های حقوقی نوشته و چه در سنت حقوقی عرفی بر کسی پوشیده نیست و در عالم نظر و عمل، ابزار کار مهمی برای فهم مفاهیم توسط حقوقدانان و قضات را تشکیل می‌دهد. با پذیرش چنین اهمیتی، نمی‌توان جایگاه والای اصول حقوقی را در نظام حقوقی ایران، به‌طور عام و نظام مالیاتی ایران، به‌طور خاص، نادیده گرفت. اهمیت شناسایی این اصول زمانی دوچندان می‌شود که قانونگذار در یک سند، موجزگویی کرده و از توضیح کافی در خصوص موضوع مربوطه خودداری ورزد. چنین می‌نمایند که ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم از چنین وضعیتی برخوردار باشد؛ ماده‌ای که دربردارنده دادرسی مالیاتی فوق‌العاده بوده و تنها ماده قانونی در خصوص این شیوه از دادرسی مالیاتی در قانون مزبور است بدون این که ضوابط و آیین دادرسی خاصی در این خصوص اندیشیده باشد. بر این مبناست که ضرورت بررسی اصول حقوقی پیرامون این ماده ضروری می‌نمایند تا از قبیل این اصول، پرتوافکنی به زمینه، فضا و بستوی این ماده انجام گیرد.

با نگاهی به سوابق تحقیق، مشاهده می‌شود که نوشتاری که در جستجوی استخراج اصول حقوقی از این ماده باشد نگاشته نشده است. نوشتار حاضر در پی پاسخ به این سوال است: مهمترین معیارها و اصول حقوقی پیرامون ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم چیست؟ و چه اصولی از این ماده قابل استخراج است؟ در پاسخ به این سوال کلیدی، با استفاده از روش تحقیق: توصیفی-تحلیلی، درصدد استنتاج اصول مهم حقوقی مرتبط با این نوع دادرسی مالیاتی خواهیم بود تا از این طریق، ظرفیت قانونی این ماده بیش از پیش در قلمروی دادرسی مالیاتی روشن گردد.

## ۲- معیارها و اصول مشترک در ماده ۲۵۱ مکرر و مقررات اجرایی مربوطه

این دسته اصول، شامل مواردی است که هم در ماده مذکور و هم در مقررات اجرایی بدانها اشاره شده است. رئوس این اصول و معیارها از این قرار است:

۱-۲- شناسایی «اصل عادلانه بودن» مالیات؛ به استناد منطوق ماده (۲۵۱) مکرر، مؤدی زمانی می‌تواند به این ماده و به حق شکایت خود در چارچوب این ماده استناد کند که مدعی «غیرعادلانه» بودن مالیات باشد. این اصل به مثابه یکی از شروط طرح دعوی در ردیف (۱) دستورالعمل ۴۲۵۴۳ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۸ (از این به بعد: دستورالعمل ۱۳۸۴) و ردیف (۱) دستورنامه ریاست «مرکز دادخواهی مالیاتی و صلاحیت حرفه‌ای» بشماره

۱۷/۶۴۹۹۰ مورخ ۱۳۹۷/۴/۴ (از این به بعد: دستورنامه ۱۳۹۷) مورد تصریح قرار گرفته است.

در ارتباط با مفهوم «غیرعادلانه بودن» باید گفت که این مفهوم از منظر حقوق اداری، تعریف عینی ندارد. به بیان دیگر، «غیرعادلانه بودن» در نگاه نخست، یک مفهوم انتزاعی است. از این حیث، این عبارت در این ماده به مثابه یک چالش به حساب می آید چراکه باعث می شود که هر شخصی به زعم خود که مدعی غیرعادلانه بودن رأی است؛ شکایت خود را به وزیر تسلیم دارد هر چند که رأی قانونی صادر شده باشد. به نظر می رسد برای قانون گذار شایسته نیست که در متن اسناد، از عبارات تفسیربردار، قابل تأویل فردی و شهودی استفاده کند.

باید توجه داشت که مفهوم «غیرعادلانه بودن» یک مفهوم حقوقی ناب نیست حتی منبع هم نیست بلکه استوانه و بنیان مفاهیم حقوقی است. اما قانون گذار این مفهوم را در دل این ماده جای داده است. در نگاه نخست، این سؤال مطرح می شود که منظور از غیرعادلانه بودن چیست؟ اصلاً معیار دادگری چیست که مؤدی، بتواند بر مبنای آن، ادعای غیرعادلانه بودن کند؟ چنین بنظر می رسد که قانونگذار در اینجا از استانداردهای قانون نویسی فاصله گرفته است و این سبک از ماده نویسی، قابلیت دفاع حقوقی ندارد چرا که واژه بکار رفته در اینجا، بیش از آنکه ابهام زدا و شفاف کننده باشد ابهام زاست. برای اینکه بتوان یک نهاد کارآمد داشت و برای اینکه بتوان یک سازوکار نظارتی قدرتمند و کارآمد داشت باید مفاهیمی را که در اسناد نوشته می شوند شفاف باشند. به این اعتبار، می توان گفت که مفهوم «ناعادلانه بودن»، مفهومی است که بیش از آنچه که معنای حقوقی داشته باشد معنای فلسفی، کلامی و الاهیاتی دارد و برای بنیان حقوق خوب است نه برای متن قانون. از این حیث این عبارت، گویا، شفاف و صریح نیست. در نتیجه به تعداد آدمها، می توان مفهوم «ناعادلانه بودن» را داشت و بر قانون گذار بایسته و شایسته است که از عبارت پردازی های غیرشفاف پرهیز کند. همچنین بر قانون گذار بایسته و شایسته است که حتی اگر مفاهیمی را از لایه های پیشا حقوقی وارد لایه های حقوق می کند این مفاهیم را عینی سازی نماید. مثلاً از طریق آیین نامه، این مفاهیم را عینی سازی کند و بگوید که منظور از غیرعادلانه بودن، کدام است که در این صورت، هم تکلیف دستگاه رسیدگی کننده مشخص خواهد شد و هم تکلیف مؤدی مشخص می شود و بر مبنای آن معیارها، عمل خواهد کرد. بنابراین برای برون رفت از چنین انسدادی، ناگزیر هستیم مفهوم غیرعادلانه بودن را «استانداردسازی حقوقی» کنیم و معیار شفاف و عینی حقوقی ارائه دهیم در غیر این صورت به نظر می آید که این ماده ابزاری در دست وزیر خواهد بود برای استفاده حداکثری از صلاحیت های اختیاری خود که البته از منظر حقوق اداری نیز ترسیم چنین حدی از اختیارات برای مقام وزیر شایسته نیست.

برای حقوقی سازی مفهوم عادلانه بودن، ناگزیر از رجوع به معنای لغوی کلمه هستیم. در زبان عربی، برای

هر جنبه‌ای از ابعاد عدالت چندین واژه وجود دارد که پرکاربردترین آن، کلمه «عدل» است. همچنین برای واژه «عدل» چندین مترادف وجود دارد که شاید مهمترین آنها: «قسط، قصد، استقامه، وسط، نصیب، حصه، میزان» (Khadourii, 2016: 27) باشد. بنظر می‌رسد شایعترین معانی برای این واژه از این قرار است:

الف) عدل به مثابه درستی و راستی، استقامت و انصاف.

ب) عدل به مثابه تساوی.

پ) عدل به مثابه میانه‌روی، موازنه؛ مفاهیم موازنه، تعادل و میانه‌روی در واژه‌های تعدیل، قصد و وسط مستتر می‌باشند.

چ) عدل به مثابه نفی جور و ستم؛ از این حیث، در نفسِ عدالت، مقابله با ستم و نفی آن نهفته است.

از مفاهیم بالا مشخص است که معنای «عدل» در زبان عربی، معانی مختلفی داشته که در مقام ورود به «زبان حقوق»، ناگزیر از منقح‌سازی گستره شمولی آن در چارچوب معانی بالا هستیم. با این حال باید اذعان داشت که معنای عرفی واژه عدالت از ظرفیت صریح و شفاف در این خصوص، به نحوی که موجب مناقب‌بخشی دقیق حقوقی به این واژه گردد؛ نیست. برخی نویسندگان نیز چنین دیدگاهی دارند (Rostami, and Pour Rezaee, 2018: 82).

**۲-۲- شناسایی «اصل مستند و مستدل بودن» شکایت:** این اصل یکی از اصول مشترک نظام‌های حقوق اداری است که بر مبنای آن، ادعا باید مستند به دلایل باشد. به استناد این شرط، شکایت تسلیمی به وزیر، باید مستند به مدارک و دلایل کافی باشد و صرف ادعای ناعادلانه بودن کافی نمی‌باشد؛ آن‌سان که در منطوق ماده ۲۵۱ مکرر آمده است. همچنین این اصل از جمله شروطی است که در ردیف (۱) دستورالعمل ۱۳۸۴ و ردیف (۱) دستورنامه ۱۳۹۷ ریاست «مرکز دادخواهی مالیاتی و صلاحیت حرفه‌ای» مورد تصریح قرار گرفته است.

**۳-۲- تثبیت «اصل اکثریتی بودن رأی»:** به استناد جمله پایانی ماده ۲۵۱ مکرر که مقرر داشته است: «رأی هیأت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد»؛ معیار قطعیت و لازم‌الاجرا بودن آرای هیأت، رأی موافق حداقل دو عضو از سه عضو هیأت است. در چارچوب این اصل، حاکمیت با اکثریت است. به این اعتبار، رسیدگی یک‌نفره به پرونده‌های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر از نظر منطقی و قانونی منتفی است. فراز(۱) از بند «ث» «دستورالعمل اجرایی تشکیل هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم در مراکز استانها» پیوست بخشنامه وزیر امور اقتصادی و دارایی بشماره ۲۴۹۹۳۱ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۴ (از این به بعد، دستورالعمل ۱۳۹۶) نیز مفروضاً بر مبنای این اصل استوار گشته است.

**۴-۲- فرض «اصل صلاحیت تکلیفی» در خصوص تعداد اعضای هیأت:** در منطوق ماده ۲۵۱ مکرر،

تعداد اعضای هیأت، «سه نفر» ذکر شده است. این فرض بر «اصل اصالت شکل در حقوق عمومی» استوار است. از این حیث، تعداد اعضای هیأت در محدوده صلاحیت‌های تکلیفی وزیر قرار دارد و وزیر نمی‌تواند بیشتر از سه نفر یا کمتر از آن را انتخاب کند. بنابراین، شرط رسمیت جلسات، حضور فقط سه عضو است نه بیشتر و نه کمتر. بنابراین، در پاسخ به اینکه آیا با حضور دو عضو از سه عضو هیأت، می‌توان به رسمیت جلسات هیأت رأی داد یا نه؟ باید گفت قانون‌گذار در این خصوص تصریحی ندارد و بلافاصله بعد از تأکید بر هیأت سه‌نفره، قانون‌گذار فقط بیان نموده است: «رأی هیأت به اکثریت آراء، قطعی و لازم‌الاجرا است.» در اینجا این سؤال مطرح می‌گردد که آیا بایستی همه این سه عضو، حضور داشته باشند یا خیر؟ می‌گوییم که قانون‌گذار در این خصوص سکوت کرده است اما اینکه آیا این سکوت در مقام بیان است یا در مقام جواز؟ این ابهام ماده است در واقع این سکوت قانون‌گذار در اینجا موجب ابهام شده است. ممکن است به عبارت: «رأی هیأت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا» می‌باشد؛ استناد گردد و گفته شود که اگر دو عضو از سه عضو در جلسه دادرسی مالیاتی حاضر باشند و هر دو عضو نیز نظر واحدی داشته باشند پس در نتیجه جلسه برگزار شده رسمی و قانونی خواهد بود. اما در مقابل ممکن است این فرض نفی شود و گفته شود که قانون‌گذار آنجا که به هیأتی مرکب از سه نفر تصریح داشته است؛ در واقع، قانون‌گذار در اینجا در مقام بیان بوده و بایستی هر سه عضو حضور داشته باشند و در صورت غیبت یکی از اعضا، جلسه از رسمیت خارج خواهد شد و رسیدگی به پرونده امکان‌پذیر نخواهد بود. با استعانت و اتکاء به اصل اصالت شکل در حقوق عمومی، می‌توان چنین گفت که منطوق قانون به صراحت به سه نفر اشاره داشته است و قانون‌گذار با این ذکر، در مقام بیان آمده است و آن اینکه جلسات هیأت با حضور سه عضو رسمی است. این فرض به نوعی در فراز (۱) بند «ث» «دستورالعمل ۱۳۹۶» پذیرفته شده و مقرر گردیده است: «نظر اقلیت نیز در متن رأی درج گردد.» بر این اساس، «اصل رسمیت جلسات با حضور هر سه عضو»، یکی از مفروضات «اصل اکثریتی بودن رأی» است در غیر این صورت، گزاره اخیر بی‌معنا خواهد شد.

**۲-۵- ابتنای صلاحیت هیأت سه‌نفره بر «اصل صلاحیت فوق‌العاده»؛** در چارچوب این ماده، سوال این است: چه زمانی هیأت سه‌نفره، صلاحیت رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی را دارد؟ در پاسخ باید گفت به صراحت متن: «در مورد مالیات‌های قطعی... که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد» این هیأت صلاحیت رسیدگی خواهد داشت. به این اعتبار، باید پرونده مالیاتی به هر دلیلی و به هر طریقی «قطعی» شده باشد و هیچگونه امکان رسیدگی «عادی» وجود نداشته باشد. لذا چهار عنصر: «قطعیت پرونده»، «نبودن راهکار قانونی دیگر جهت تجدیدنظر یا اعتراض به پرونده مالیاتی»، «ادعای غیرعالانه بودن» و «ارجاع توسط وزیر» در پرونده باید وجود داشته باشد تا بتوان از مالیات‌های قطعی موضوع این قانون و مالیات‌های غیرمستقیم مستنداً به مدارک

و دلایل کافی، نزد وزیر امور اقتصاد و دارایی شکایت برد و وزیر در چنین شرایطی، در صورت صلاحدید، پرونده را به هیأت ارجاع خواهد داد. بنابراین، صلاحیت هیأت اولاً؛ عادی نیست بلکه فوق العاده است. ثانیاً؛ مستمر نیست بلکه صلاحیتش استثنائی، موردی و غیرمستمر است. ثالثاً؛ در چارچوب اصول تفسیر، صلاحیت فوق العاده، «استثناء» بر «اصل» است و استثناء باید مضیق تفسیر گردد. بر این مبنا تا آنجا که ممکن است راه طرح شکایت مالیاتی در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر، باید به صورت محدود، موردی و مضیق مورد تفسیر قرار بگیرد؛ به نحوی که زمینه برای تبدیل استثناء به یک رویه عادی در پرونده‌های مربوط به دادرسی مالیاتی فراهم نگردد. اگر غیر از این اتفاق بیفتد خلاف فلسفه وجودی دادرسی فوق العاده بوده و چنین فرض خواهد شد که منظومه «معمولی و عادی» دادرسی مالیاتی از اساس با معضل جدی روبرو است. رابعاً؛ مستند به ردیف (۱) دستورالعمل ۱۳۸۴ و ردیف (۱) دستورنامه ۱۳۹۷، اگر «پرونده در مرجع دیگری قابل طرح نباشد»، شرط: «نبودن راهکار قانونی دیگر جهت تجدیدنظر یا اعتراض به پرونده مالیاتی»، محقق خواهد شد. این موضوع، همچنین در ردیف (۲) دستورنامه ۱۳۹۶، به مدیران کل استانها تأکید شده است که در پرونده‌های مربوطه قید گردد: «چنانچه پرونده مالیاتی... در مراجع قانونی دیگر... مطرح رسیدگی باشد... از رسیدگی همزمان ممانعت بعمل آید». در ردیف (۵) نیز مقرر گردیده است: «در صورت احراز طرح همزمان شکایت مؤدی در سایر مراجع، لازم است رسیدگی به شکایت مطروحه... از دستور کار خارج گردیده...» و همزمان به مؤدی اعلام گردد: «رسیدگی همزمان به شکایت تسلیمی شما فاقد مجوز قانونی» است.

**۲-۶- فرض «اصل صلاحیت اختیاری» در ارجاع یا عدم ارجاع پرونده؛ صلاحیت اختیاری یکی از مهمترین ملزومات حقوق اداری است که در همه نظامات به دلایل مختلف حقوقی، مدیریتی و... برای مقامات اداری و اجرایی تعریف می‌گردد. در نگاه نخست مشاهده می‌شود که در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر، مقوله ارجاع یا عدم ارجاع پرونده‌های مالیاتی قطعی شده به هیأت سه نفره، در قلمروی قدرت صلاحیددی وزیر اقتصاد تعریف شده است. مزید بر منطوق ماده مذکور، فرازهای (۴ و ۵) بند «ج» «دستورالعمل ۱۳۹۶»، مفروضاً و تصریحاً به این موضوع اشاره کرده‌اند. هر چند که بنظر می‌رسد تنها نکته اتکاء و امیدوارکننده این اصل آن است که اگر وزیر خواسته مؤدی را نپذیرفت می‌توان از این تصمیم، به عنوان «تصمیم اداری» در چارچوب ماده ۱۰ قانون دیوان عدالت اداری نزد شعب دیوان عدالت اداری شکایت کرد. این در حالی است که شوربختانه دیوان عدالت اداری ظرفیت قضایی جهت ورود به محدوده صلاحیت‌های گزینشی مقامات اجرایی را به استناد اصولی همچون: اصل الزام به بیان دلایل تصمیم و اصل تناسب نیافته است. به این اعتبار، نظام قضایی ما به آن حد از توسعه قضایی نرسیده است تا بتواند تصمیمات صلاحیددی مقامات اجرایی و اداری را بازنگری قضایی نماید. از این حیث، نظام کنترل قضایی در ایران محجور و مهجور مانده است.**

۷-۲- فرض محدودیت «اصل حق دادخواهی» به مؤدی؛ در چارچوب این اصل، صرفاً مؤدی از حق شکایت در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر برخوردار است. این موضوع به صراحت منطوق ماده و ردیف ۱ دستورالعمل ۱۳۸۴ و بند «ث» دستورالعمل ۱۳۹۶ پیش‌بینی شده است. بر این مبنا، سازمان امور مالیاتی به استناد این ماده حق شکایت ندارد. البته سیاق و مضمون ماده به نحوی نگاشته شده است که موضوعاً حق شکایت سازمان امور مالیاتی کشور را منتفی دانسته است؛ چراکه در اینجا فرض بر این است که برگ تشخیص مالیاتیِ اصداری، بنابه ادعای مؤدی، غیرعادلانه است که البته این وضعیت با اصل تساوی سلاحها مغایر است.

۸-۲- تصریح به «اصل صلاحیت قانونی» هیأت سه نفره نسبت به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم؛ به صراحت منطوق ماده ۲۵ مکرر و مفروض ردیف (۳) از دستورنامه ۱۳۹۷، هیأت سه نفره از صلاحیت رسیدگی به شکایات، پیرامون مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم برخوردار است. بر این مبنا، می‌توان گفت که این هیأت برخلاف هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی که مرجع صلاحیتدار رسیدگی به شکایات، پیرامون مالیات‌های مستقیم هستند؛ در کنار صلاحیت رسیدگی به پرونده‌های مربوط به مالیات‌های مستقیم، در ارتباط با پرونده‌های مربوط به مالیات‌های غیرمستقیم نیز با وجود سایر شرایط قانونی، از صلاحیت قانونی برخوردار است.

۹-۲- فرض «اصل صلاحیت اختیاری» در کیفیت انتخاب اعضای هیأت؛ در منطوق ماده ۲۵۱ مکرر به ترکیب اعضای هیأت اشاره‌ای نشده است و صرفاً به عبارت: «هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب» وزیر اقتصاد اشاره شده است و از این حیث، ترکیب اعضای هیأت در محدوده صلاحیت وزیر قرار دارد. با این حال، با نگاهی به دستورالعمل ۱۳۹۶، مشاهده می‌شود که وزیر در این خصوص، در چارچوب «اصل خودتحدیدی»، صلاحیت خود را راجع به ترکیب اعضای هیأت سه نفره مشخص کرده است و به این اعتبار، تعهداتی بر وزیر بار شده است. در فراز (۲) از بند «ب» دستورالعمل، ترکیب اعضای شامل: «۱-۲. یک نفر از معاونین مطلع در امور مالیاتی مدیرکل و یا یک نفر از معاونین مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان به‌عنوان عضو و رئیس هیأت. ۲-۲. یک نفر از اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران ۳-۲. یک نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران» ذکر شده است و در فراز (۳) به «فرآیند انتخاب اعضای هیأت» مذکور توسط مدیرکل امور اقتصادی و دارایی استان جهت پیشنهاد به مرکز عالی دادخواهی مالیاتی (موضوع فرازهای: ۱-۳ و ۲-۳) پرداخته شده است. در فراز ۳-۴ مقرر شده است: «چنانچه به هر دلیل امکان معرفی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران میسر نباشد در این صورت عضو سوم هیأت نیز از اعضای معرفی شده جامعه مشاوران رسمی مالیاتی انتخاب شود.» آن‌سان که مشاهده شد هرچند انتخاب اعضای در صلاحیت وزیر قرار دارد اما بنظر می‌رسد که دستورالعمل مذکور خلاف منطوق و فلسفه وجودی این‌گونه مراجع وضع شده است. در واقع فلسفه وجودی

مراجع شبه قضایی برای آن است که اولاً؛ اینگونه مراجع از حجم پرونده‌های قضایی بکاهد و پرونده‌ها بجای دادگاه دادگستری در یک مرجع تخصصی انجام گیرد؛ چراکه یکی از علل وجودی این مراجع، اِستِناي آنها بر «اصل تخصص» (Fanazad, 2017: 43-44) است. ثانیاً؛ این گونه مراجع به سمت «قضایی سازی» کارکرد پیش بروند و ناگفته پیداست از جمله مقدمات چنین حرکتی، الزام به حضور عضو حقوقدان در میان اعضای هیأت است؛ هرچند الزام منطقی برای حضور عضو قضایی نمی‌باشد چرا که اعضای اینگونه مراجع، عنوان: «قاضی» را ندارند (Mahmoudii, 2011: 41) و در دستورالعمل مذکور، الزامی راجع به حضور عضو حقوقدان مشاهده نمی‌شود. ثالثاً واژه محوری دادرسی در چارچوب این ماده، کلمه «عادلان» بودن است که البته فهم این مفهوم و تطبیق مصداق با مفهوم در صلاحیت تخصصی یک حقوقدان است و در غیاب الزام به حضور عضو حقوقدان، باید گفت که فلسفه وجودی این ماده به محقق رفته است.

### ۳- معیارها و اصول قابل استخراج از ماده ۲۵۱ مکرر

با نگاهی به ماده مذکور مشاهده می‌شود در این ماده به اصولی اشاره شده است که در سایر اسناد مرتبط با دادرسی فوق‌العاده اشاره‌ای نشده است. رئوس این اصول از این قرار است:

۳-۱- **تصریح به «اصل قطعی و لازم‌الاجرا بودن آرای هیأت»؛** نگاهی به جمله پایانی ماده ۲۵۱ مکرر، گویای آن است: رأی هیأت قطعی و لازم‌الاجراست. لذا در نگاه نخست چنین بنظر می‌رسد رأی صادره به محض اصدار، «قطعی و لازم‌الاجرا» است. درواقع این عبارت به دو معیار مستقل از هم و در عین حال مکمل هم اشاره دارد اولاً؛ آرای صادره از هیأت سه نفره «قطعی» است. ثانیاً؛ آرای هیأت «لازم‌الاجرا» است. با در نظر گرفتن وضعیت کنونی، واژه «قطعی» رأی هیأت به معنای «غیرقابل تجدیدنظرخواهی» بودن آرای این مرجع نزد مراجع شبه قضایی دیگر است و ذینفع فقط می‌تواند از رأی اصداری، به استناد ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، نزد این مرجع قضایی شکایت کند. این وضعیت هرچند در منطوق و مفهوم ماده ۲۵۱ مکرر نیامده است اما با نگاهی به اسناد اجرایی مرتبط با این ماده و رویه جاری می‌توان چنین وضعیتی را مشاهده کرد. اما وصف «لازم‌الاجرا» بودن آرای هیأت به این معناست که به محض ابلاغ رأی هیأت به ذینفعان، مفاد رأی، لازم‌الاجرا بوده و در نتیجه قابل اجراست و چنین وضعیتی ناشی از وصف «قطعی» آرای هیأت است؛ یعنی اثر قطعیت، لازم‌الاجرا بودن رأی است. این نتیجه برای اداره امور مالیاتی به معنای «لزوم قابل اجرا بودن» مفاد رأی است مگر اینکه ذینفع، طی دادخواستی از دیوان عدالت اداری در چارچوب مواد ۳۴ تا ۴۰ قانون دیوان عدالت اداری، درخواست «دستور موقت» نماید و البته تا زمانی که دیوان دستور موقت دال بر توقف عملیات اجرایی صادر نکرده باشد (موضوع ماده ۳۵)، مأموران مالیاتی در چارچوب صلاحیت قانونی‌شان،



عملیات اجرایی وصول مالیات را انجام خواهند داد.

**۳-۲- فرض «اصل عطف به ماسبق شدن اثر قانون»:** هر چند در چارچوب مفروضات اولیه حقوقی، اصل بر این است که اثر قانون نسبت به آتیه بوده و به گذشته تسری پیدا نمی‌کند؛ آنچنان که قانونگذار مدنی در ماده ۴ به درستی به این اصل تصریح کرده است اما ملاحظه می‌شود که جمله پایانی ماده ۲۵۱ مکرر با آوردن عبارت: «حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود»؛ از حکم این اصل عدول کرده است. ظاهراً این گزاره در راستای انصاف، عدالت و حمایت از حقوق مؤدیان بوده و اجازه داده است به پرونده‌های مالیاتی قطعی و نهایی شده از سال ۱۳۶۸ نیز رسیدگی شود.

#### ۴- معیارها و اصول استخراجی از مقررات اجرایی

رئوس معیارها و اصول قابل استخراج از مقررات اجرایی مربوط به ماده ۲۵۱ مکرر از این قرار است:

**۴-۱- فرض «اصل بازنگری قضایی»:** سؤال این است که آیا می‌توان از آرای هیأت سه نفره شکایت نمود؟ در پاسخ باید گفت که هر چند منطوق ماده ۲۵۱ مکرر یا مقررات اجرایی، به امکان نظارت قضائی بر آرای هیأت و امکان تجدیدنظر از آرای آن در دیوان تصریح نداشته‌اند و در نگاه نخست، واژه: «حکم نهایی» (موضوع ردیف ۸ دستورالعمل ۱۳۸۴) و عبارت: «رأی هیأت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد» (موضوع ماده ۲۵۱ مکرر)؛ فرض غیرقابل اعتراض بودن آرای صادره از این هیأت را به ذهن متبادر می‌سازد اما با نگاه دوباره و دقیق به قانون مالیات‌های مستقیم و فلسفه وجودی دادرسی مالیاتی مشاهده می‌کنیم که اولاً؛ علی‌رغم اینکه در مواد دیگر این قانون، مثل ماده (۲۴۷)، عبارت: قطعی و لازم‌الاجرا بودن در مورد آرای صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به کار رفته است اما می‌بینیم که هم در آن ماده و هم در رویه، این آراء قابلیت کنترل و تجدیدنظر توسط مراجع بالاتر شبه قضایی و قضایی را دارند. لذا با وحدت ملاک از ماده (۲۴۷) قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان گفت که عبارت قطعی و لازم‌الاجرا بودن، خصوصیتی دال بر غیرقابل اعتراض بودن آرای صادره از این هیأت‌ها نمی‌تواند داشته باشد. در واقع می‌توان از رأی قطعی در مراجع بالاتر شکایت کرد و این مانع از اجرای رأی قطعی نیست. با این حال اگر مرجع صلاحیتدار بالا، دستور توقف اجرای حکم را صادر نماید در این صورت فرآیند اجرای رأی نیز متوقف خواهد شد؛ آن‌سان که در خصوص پرونده‌های مدنی، کیفری و مالیاتی که قطعی هستند این وضعیت اتفاق می‌افتد. در ارتباط با پرونده‌های مالیاتی، ماده (۲۴۷) و در ارتباط با پرونده‌های کیفری، ماده (۴۷۷) آیین دادرسی کیفری را داریم که در چارچوب این ماده، ممکن است از رأی قطعی در مرجع بالاتر نزد رییس قوه قضائیه شکایت نمود. ثانیاً؛ هرچند در دستورالعمل ۱۳۸۴ عبارت: «حکم نهایی» ذکر شده است اما باید گفت که این عبارت را باید ناشی از نوعی بدسلیقگی در انتخاب

واژگان درست در سند نویسی فرض کرد چرا که هیچگاه وزارت اقتصاد مدعی نهایی بودن آرای هیأت‌ها نبوده و در مقام دفاع از پرونده‌های هیأت نزد دیوان، متعرض این جنبه از موضوع نشده است. ثالثاً؛ در فراز (۱) از بند «ج» دستورالعمل ۱۳۹۶، مفروضاً حق شکایت مؤدیان از آرای هیأت‌ها پذیرفته شده و مقرر گردیده است: «در صورت طرح شکایت مؤدیان مالیاتی از آراء صادره هیأت در شعب دیوان عدالت اداری... هیأت صادرکننده رأی... مراتب را از طریق واحد حقوقی اداره کل مربوطه به شعبه... دیوان عدالت اداری حسب مورد ارسال نماید.» رابعاً؛ مطابق اصول بدیهی حقوق اداری، اصل «کنترل قضایی» بر اصل «کنترل وزارتی و اداری» برتری داشته و در مقام تعارض این دو، اولی بر دومی ترجیح داده شده است. این وضعیت بی‌تردید در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر اجرا و اعمال خواهد شد؛ چرا که این ماده خصوصیتی ندارد که این اصل بسیار بدیهی را نفی نماید و شاید بر همین منطقی ساده، بدیهی بودن اعتراض از آرای مراجع شبه قضایی نزد مراجع قضایی بوده است که قانون‌گذار در ماده مذکور، به موضوع امکان کنترل قضایی آرای صادره از هیأت سه نفره توسط دیوان عدالت اداری تصریح نکرده است. به بیان دیگر، چنین می‌نمایند موضوع نزد قانون‌گذار آنقدر بدیهی و صریح بوده است که نیاز به تکرار بدیهیات ندیده است. خامساً؛ اینکه آیا در عمل کنترل قضایی بر آرای هیأت‌ها انجام می‌پذیرد؟ پاسخ مثبت است و کنترل قضایی صورت می‌گیرد.

هرچند در رویه عملی و مطابق اسناد قانونی بالا، کنترل قضایی بر آرای هیأت سه نفره پذیرفته شده و انجام می‌پذیرد اما باید گفت باز همچنان ابهاماتی در خصوص این ماده وجود دارد. اولاً؛ آیا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از آرای هیأت سه نفره شکایت کند یا خیر؟ اگر پاسخ منفی باشد که البته ناقص «اصل برابری سلاح‌ها» خواهد بود و اگر پاسخ مثبت است در کدام مرجع باید شکایت خود را مطرح نماید؟ دست کم می‌دانیم که دیوان عدالت اداری نمی‌تواند این شکایت را بپذیرد. پس باید به دادگاه‌های دادگستری مراجعه کند و البته چنین وضعیتی، نماد نفی عدالت و بی‌منطقی است که مؤدی شکایت خود از آرای هیأت را به دیوان عدالت اداری ببرد اما سازمان امور مالیاتی، شکایت خود را از آرای هیأت، نزد دادگاه‌های دادگستری تسلیم دارد؛ یعنی برای یک پرونده واحد، دو مرجع مختلف با دو صلاحیت متفاوت با دو قانون متفاوت و دو منطقی مختلف رسیدگی کنند که ظاهراً چاره‌ای غیر از این هم وجود ندارد. ثانیاً؛ فرضاً اگر این اتفاق بیفتد و پرونده به دیوان عدالت اداری فرستاده شود دیوان فقط صلاحیت رسیدگی شکلی را دارد و البته با احراز چنین صلاحیتی، اگر بخواهد رأی را نقض نماید پرونده را دوباره باید به کدام مرجع ارجاع نماید؟ پاسخ مشخص نیست. چرا که در عالم نظر، در چارچوب ماده (۲۵۱)، در نگاه نخست چنین به نظر می‌رسد که هیأت سه نفره فقط یک هیأت موردی است نه چندین هیأت سه نفره در ساختار سازمانی وزارتخانه<sup>۱</sup>. در این صورت، آیا بایستی دوباره به همان

۱- البته در وضعیت عملی کنونی، انبوهی از هیأت‌های سه نفره در سطوح مختلف مرکز (تهران) و مراکز استانها شکل گرفته است و پاسخ سوال بالا در اسناد اجرایی مربوطه پیش‌بینی شده است.

هیأت پرونده عودت شود یا خیر به هیأت هم‌عرض برود؟ در پاسخ باید گفت هرچند هیأت مذکور، ظاهراً موردی بوده و در ساختار سازمانی وزارتخانه تعریف نشده است اما این وضعیت مانع از آن نیست که وزیر نتواند هیأت‌های سه‌نفره متعدد تعیین کند و در واقع به استناد «اصل تناسب وظایف و اختیارات» باید پذیرفت که تعداد این هیأت‌ها در چارچوب اصل صلاحیت تا حد برطرف کردن نیازهای موضوع ماده ۲۵۱ مکرر می‌تواند وجود داشته باشد. برای برون‌رفت از چنین مشکلی، در این راستا وزیر اقتصاد، طی بخشنامه ۱۳۹۶ به کلیه مراکز استانها اجازه داده است به تعداد موردنیاز، هیأت سه‌نفره تشکیل گردد که البته اصدار این بخشنامه محل بحث جداگانه است. در بخشنامه مذکور، فراز (۲) از بند «ج» دستورالعمل اجرایی پیوست به بخشنامه، مقرر گردیده است: «در صورت نقض آراء هیأت‌های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم هر یک از استان‌ها توسط شعب دیوان عدالت اداری، پرونده‌های مزبور فقط در هیأت‌های مستقر در مرکز، قابل رسیدگی خواهند بود و در این راستا لازم است مدیرکل، دادنامه قطعی و پرونده متشکله در اداره کل را به همراه پرونده مالیاتی مربوطه به مرکز ارسال نماید.» ثالثاً؛ در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر، اگر سازمان امور مالیاتی کشور اعتراضی بکند؛ بر فرض اینکه چنین حق اعتراضی را داشته باشد و پرونده به دادگاه دادگستری شهرستان ارسال شود؛ آیا دادگاه دادگستری باید رسیدگی شکلی کند یا رسیدگی ماهوی؟ قانون‌گذار در هیچ کجا دادگاه‌های دادگستری را در این ارتباط محدود به رسیدگی شکلی نکرده است. پس در نتیجه دادگاه‌های دادگستری باید هم رسیدگی شکلی نمایند و هم رسیدگی ماهوی و این البته با فلسفه وجودی دادرسی اداری همخوانی ندارد چرا که ناقض «اصل تفکیک قوا» بوده و موجب می‌شود دادگاه‌ها «پا را از آنچه که قانون اساسی اعلام داشته است» (Aghaei Tough, 2007: 126) بگذارند. همچنین نیک می‌دانیم قضات محترم دادگاه‌های دادگستری در این خصوص تخصصی ندارند و نقض فاحش اصل تخصص در اینگونه پرونده‌ها، بی‌تردید می‌تواند زمینه را برای حدوث بی‌عدالتی فراهم بکند که این البته با فلسفه وجودی قوه قضاییه، موضوع اصل (۱۵۶) قانون اساسی و فلسفه وجودی خود ماده ۲۵۱ مکرر، ناهمخوان است.

**۴-۲- فرض «اصل تشریفاتی بودن دادرسی»؛** در چارچوب دستورالعمل ۱۳۹۶ (بویژه بندهای «ت» و «ث») و دستورالعمل ۱۳۸۴ (بویژه ردیف‌های ۴ تا ۸) فرض بر آن است که رسیدگی در هیأت مذکور، تابع تشریفات مقرر در این اسناد است و از این حیث رعایت شرایط مقرر برای طرفین پرونده لازم‌الاجراست. هرچند که ذینفعان مالیاتی می‌توانند به استناد ماده ۱۲ قانون دیوان عدالت اداری، از هر کدام از این دستورالعمل‌ها نزد مرجع قضایی مربوطه شکایت کنند.

**۴-۳- فرض امکان «اعاده دادرسی»؛** از جمله موارد آیینی برای رسیدگی دوباره به پرونده اشخاص در آیین دادرسی، «اصل اعاده دادرسی» (Vahedi, 1990: 150-151; See: Mahmoudii, 2011:87) است.

مدلول این اصل در ردیف (۲) از دستورالعمل ۱۳۸۴ پذیرفته شده است و ذی نفع می‌تواند «ضمن ارائه دلایل و مدارکی که با معاذیر موجه در مراحل قبلی قابل ارائه یا دسترس نبوده، تقاضای رسیدگی نماید.» با این توضیح که در اینجا، مرجع رسیدگی به موضوع اعاده دادرسی، صرفاً «هیأت سه نفره» است.

**۴-۴- فرض «اصل دسترسی به اسناد و مدارک»:** مطابق ردیف‌های ۵ تا ۷ بخشنامه سال ۱۳۸۴، نه تنها اعضای هیأت بلکه دبیرخانه هیأت از صلاحیت قانونی دسترسی به اسناد مقتضی در ارتباط با پرونده مالیاتی مربوطه برخوردار هستند و از این حیث، مراجع قانونی مربوطه از صلاحیت تکلیفی همکاری برخوردارند. این وضعیت در دستورالعمل سال ۱۳۹۶ و ردیف ۴ دستورنامه سال ۱۳۹۷ نیز تکرار گردیده و از این حیث، مراجع مالیاتی مربوطه مکلف به همکاری با هیأت در این خصوص هستند. اما در ارتباط با مؤدیان مالیاتی، باید گفت که در هیچکدام از اسناد اجرایی مربوطه به حق مؤدیان در این خصوص اشاره‌ای نشده است و فضا برای نقض فاحش اصل تساوی سلاحها فراهم است. با این حال، بنظر می‌رسد در چارچوب «قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات»، ذی‌نفعان از حق دسترسی به اسناد و مدارک برخوردارند.

**۴-۵- فرض «اصل محدودیت زمان پاسخگویی» یا «سرعت در رسیدگی»:** این اصل در حقوق مدرن، یکی از اصول پیشرفته حقوق اداری است که در نظام‌های مختلف حقوقی شناسایی شده است برای نمونه در ایتالیا این اصل بر «اصول تأثیرگذاری اقتصادی و کارایی رسیدگی اداری» (Hadavand, and the Others, 2010: 377) استوار است. نگاهی به دستورالعمل ۱۳۸۴، گویای آن است که اصل مذکور در چارچوب ردیف (۹) سند شناسایی شده است. نکته جالب توجه در این خصوص، معنای اصل مذکور است که بر مبنای ردیف مذکور، اصل سرعت در پاسخگویی در هر دو معنای «کمی و کیفی» مدنظر قرار گرفته است و از این حیث، «دقت نباید فدای سرعت شود و سرعت نباید مطلقاً از دستورکار خارج شود».

**۴-۶- فرض «اصل قرار کارشناسی» یا صلاحیت هیأت در اصدار قرار کارشناسی:** قرار کارشناسی یکی از ابزارهای معمول در امور مربوط به دادرسی و در فرآیند کشف حقیقت و احقاق حق است. به صراحت ردیف ۷ از دستورالعمل ۱۳۸۴ و فرازهای (۸ تا ۸) از بند «ث» دستورالعمل ۱۳۹۶، هیأت از صلاحیت اصدار «قرار کارشناسی» برخوردار است. بر این مبنای الزامات و اقتضات قرار کارشناسی در چارچوب فرازهای مربوطه قابل اجراست؛ هرچند که آیین دقیقی بر چگونگی اجرای کارشناسی حکمفرما نبوده و ممکن است در مقام عمل، شرایط پیش‌بینی شده در قرارهای مدنی و کیفری با قرارهای اداری تفاوت‌هایی داشته باشد.

**۴-۷- شناسایی «قاعده رد دادرسی» در مورد مجریان قرار:** رد دادرسی به مواردی گفته می‌شود که دادرسی از رسیدگی و اظهارنظر پیرامون موضوع منع شده باشد. مطابق فراز (۵) از بند «ث» دستورالعمل ۱۳۹۶ این قاعده در مورد «مجری یا مجریان قرار کارشناسی» آن هم فقط در ارتباط با «سابقه اظهارنظر در پرونده

مطروح» ساری و جاری است اما در مورد سایرین پیش‌بینی نشده است اما بنظر می‌رسد این قاعده از اصول بنیادین و کلی حقوقی بوده و در صورت نقض این قاعده توسط یکی از طرفین، به فراخور اقتضائات پرونده‌های مالیاتی، رأی اصداری قابل نقض خواهد بود. این وضعیت در دادرسی مالیاتی عادی، به صراحت در بند ۱۱ در «دستورالعمل دادرسی مالیاتی» مصوب ۱۳۸۷ پذیرفته شده است و از آنجایی که این بند فاقد خصوصیت است در نتیجه، منطقی‌مفاد این بند در دادرسی مالیاتی فوق‌العاده نیز باید رعایت گردد.

**۸-۴- اعمال «اصل برابری»:** این اصل اگرچه از اصول بنیادین حقوقی بوده و ریشه در فلسفه سیاسی دارد اما در اینجا فقط در مورد کارشناسان مجری قرار مطرح شده است. مطابق فراز (۶) از بند «ث» دستورالعمل ۱۳۹۶ این قاعده در مورد «مجری یا مجریان قرار کارشناسی» در فرآیند انجام موضوع قرار پذیرفته شده است. در این چارچوب، مجریان قرار مکلف به «رعایت اصل بی‌طرفی نسبت به اجرای دقیق مفاد قرار» هستند. با این حال، منطقی‌نقض اصل برابری باید از موجبات نقض آرای صادره از هیأت‌های سه‌نفره نزد دیوان عدالت اداری بشمار آید در غیر این صورت، مشروعیت این نهاد قضایی نزد خردمندان به محاق خواهد رفت.

**۹-۴- فرض «اصل الزام به ابلاغ آرای هیأت»:** در چارچوب فراز (۱۱) از بند «ث» دستورالعمل ۱۳۹۶، آرای صادره از هیأت، باید طی نامه‌ای توسط مدیرکل به اداره کل امور مالیاتی استان بمنظور ابلاغ به مؤدی حداکثر ظرف یک‌ماه ارسال گردد. آنچه که در این سند قابل مشاهده است این است که فرآیند مقرر در قانون آیین دادرسی مدنی راجع به ابلاغ اوراق پذیرفته نشده است؛ گو اینکه چگونگی ابلاغ در صلاحدید مدیرکل امور اقتصادی استان قرار گرفته است. با این حال، در فضای دولت الکترونیک، شایسته است فضا به سمت استفاده از ابزارهای الکترونیک هدایت شود.

**۱۰-۴- حرکت به سمت «اصل عدالت جغرافیایی»:** مطابق بخشنامه سال ۱۳۹۶، از ابتدای سال ۱۳۹۷، هیأت‌های موضوع ماده ۲۵۱ مکرر در مراکز استان‌ها در راستای «اصل عدالت جغرافیایی» تشکیل گردیده و به پرونده‌های مالیاتی رسیدگی می‌کنند که البته این اصل در حقوق اداری با عنوان: «اصل تراکم‌زدایی» و «تفویض اختیار» (Emami, and Ostvar Sangarii, 2009: 77-81) نیز شناخته می‌شود و بدین وسیله، از حجم پرونده‌های مطروحه در مرکز کاسته می‌شود و هر پرونده‌ای در استان مربوطه مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. با این حال به صراحت بخشنامه مذکور، صلاحیت هیأت‌های مذکور در مورد اشخاص حقیقی تا سقف پانصد میلیون ریال و اشخاص حقوقی تا سقف پنج میلیارد ریال مالیات قطعی شده است و البته چنین نگرش «کمی» به عدالت خطرناک است.

**۱۱-۴- فرض «اصل مکاتبه‌ای بودن» دادرسی:** با نگاهی به منطوق و مفهوم دستورالعمل‌های صادره، مشاهده می‌شود که «حضور بودن دادرسی» در این مرحله شناسایی نشده بلکه به صراحت ردیف ۷ از

دستورالعمل ۱۳۸۴، «در صورت نیاز نسبت به دعوت از مسئولین مربوط در حوزه مالیاتی ذیربط جهت بررسی موضوع و ارائه توضیحات حضوری» اقدام خواهد شد. مشاهده می‌شود مدلول ردیف‌های ۳ تا ۶ از همان دستورالعمل ناظر بر ارسال مدارک و مستندات از طریق پست و تسلیم به دبیرخانه امکان‌پذیر است و به حق حضور در این مرحله، هیچ‌گونه اشاره‌ای نشده است.

## ۵- اصول کلی حقوقی

در اینجا بر اصولی نظر داریم که نه در منطوق و نه در مفهوم مواد قانونی مربوطه پیش‌بینی نشده‌اند اما به استناد اصول کلی حقوقی، می‌توان وجود این اصول را در اینگونه دادرسی پذیرفت و در مقام عمل بدانها توجه می‌شود. رئوس این اصول از این قرار است:

**۵-۱- حکومت «اصل عدالت تحفظی»:** این اصل ریشه در سنت‌های دادرسی اداری قرن نوزدهمی اروپاییان دارد (Mulaee, 2015: 50؛ Marash, 1996: 28-29) که در آن، وزیر به‌عنوان عالی‌ترین مقام اجرایی وزارتخانه، به یک اعتبار در جایگاه عالی قضا می‌نشسته و سمبل عدالت فرض می‌شده است و بدین وسیله توأمان شئون عالی قضایی و اجرایی را در خود تلفیق می‌کرد و وزیر، قاضی اعمال کارگزاران تحت امر خود قرار می‌گرفت. در این برداشت، وزیر جزئی از دولت بوده و نهاد دولت، سمبل اراده عمومی روسویی یا دولت اخلاقی هگلی فرض می‌شود که تمام عدالت بدان ختم می‌شود.

برداشت بالا از شأن وزیر در لایه حقوق به درستی از دهه‌های پایانی قرن ۱۹ منسوخ شده است چرا که این نوع نگاه به شأن وزیر در لایه حقوق از اساس با عدالت ناهمخوان بوده و بازمانده نگرش اقتدارگرایانه و پدرسالارانه به شأن دولت بوده است و امروزه به شدت با آن مقابله می‌شود. علی‌رغم منسوخ شدن این شیوه از دادرسی، قانونگذار ما به این ادبیات اقتدارگرایانه و پدرسالارانه بازگشته است بدون اینکه دلیل خردپسندانه و اخلاقی در این خصوص داشته باشد.

با این حال باید توجه داشت برخلاف سنت دادرسی اداری فرانسه قرن نوزدهم، در اینجا، فقط ابتکار عمل ارجاع این‌گونه پرونده‌ها به هیأت منتخب با وزیر است که البته موضوعی شکلی است اما رسیدگی و اصدار رأی شایسته با خود اعضای هیأت سه‌نفره است و از این حیث هیچ‌گونه رابطه سلسله‌مراتبی میان وزیر با اعضای هیأت وجود ندارد هرچند که نمی‌توان «آمریت» و «اقتدار» غیرمستقیم وزیر را بر روی اعضا انکار کرد. در واقع در اینجا در دو قسمت، وزیر فرآیند پرونده تأثیرگذار است؛ نخست: مرحله تشخیص موضوع؛ که در این مرحله صرفاً وزیر از صلاحیت تشخیصی ارجاع پرونده به هیأت سه‌نفره است. دوم: مرحله تشکیل هیأت سه‌نفره؛ که در این مرحله نیز، ترکیب اعضا در صلاحیت انحصاری وزیر قرار دارد و قانونگذار تکلیفی برای

وزیر تعیین نکرده است.

**۲-۵- تثبیت «اصل رسیدگی شکلی و ماهوی»؛** هیأت سه نفره به عنوان نمودی از مرجع اختصاصی اداری در نگاه نخست از صلاحیت اطلاقی برخوردار است مگر اینکه ممنوعیت قانونی وجود داشته باشد و می توان گفت صلاحیت مراجع اختصاصی اداری در نگاه نخست، شامل موارد: شکلی و ماهوی است (Fanazad, 2017: 6-7; Cane, 2009: 23). با در نظر گرفتن اطلاق ماده ۲۵۱ مکرر به نظر می رسد گستره صلاحیت هیأت نیز اطلاقی بوده و لذا شامل رسیدگی ماهوی و شکلی می باشد. به بیان دیگر، در اینجا هیأت در مقام رسیدگی کننده ماهوی و شکلی حاضر می شود و در نتیجه این هیأت هم در ماهیت پرونده، برخلاف شورای عالی مالیاتی و هم سو با هیأت های حل اختلاف مالیاتی و هم در شکل پرونده، ورود کرده و رسیدگی می نماید. آنچنان که در رویه نیز این گونه بوده و هیأت در مقام رسیدگی، خود را مقید به رسیدگی شکلی ندانسته است. نگاهی به مقررات اجرایی مربوط به این ماده گویای آن است که هیچگونه قیدی از این حیث وارد نشده است و هیأت ها خود را مقید به رسیدگی صرفاً شکلی ندانسته اند و دیوان نیز در مقام کنترل قضایی، متعرض جنبه ماهوی از صلاحیت هیأت ها نشده است.

**۳-۵- فرض اعمال «قاعده اعتبار امر قضاوت شده»؛** از جمله نقصان های اساسی ماده ۲۵۱ مکرر، این است که منطوق ماده مشخص نکرده است که وزیر برای چند بار می تواند به این ماده استناد جسته و پرونده را به هیأت سه نفره ارجاع دهد. این سبک از نگارش ماده را باید بازگشت به ادبیات قانون نویسی دولت های انتظامی تلقی کرد که در آن هیچگونه قید و بندی برای اختیارات یک مقام اجرایی که اتفاقاً خود یکی از طرفین پرونده است؛ در نظر نگرفته است. دست کم از طریق مقررات اجرایی مربوطه امکان وارد کردن چنین قیدی وجود دارد که البته تا بحال چنین اتفاقی نیفتاده است.

علی رغم توضیحات بالا و وضعیت ابهام آلود در منطوق ماده، در پاسخ به این سوال که مؤدی چندبار به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات، می تواند به استناد این ماده درخواست رسیدگی نماید؟ به نظر می رسد با وجود سکوت قانونگذار، منطوقاً در اینجا مؤدی فقط برای یک بار می تواند به این ماده استناد کند. چراکه اولاً؛ خود ماده ۲۵۱ مکرر، خاص و استثنایی است و مطابق اصول تفسیر، استثنا باید مضیق تفسیر شود. بر اساس این رویکرد تفسیری، مدلول و مفاد یک ماده قانونی در چارچوب منطوق و مفهوم خویش محبوس بوده و فراتر از آن حکمی ندارد و لذا از سرایت دادن آن به موارد سکوت، ابهام، شک و یا مواردی که احتمال شمول آن وجود دارد باید خودداری کرد. بنابراین، چون ماده ناظر بر وضعیت خاص، ویژه و فوق العاده است پس در نتیجه، خاص را باید مضیق تفسیر نمود و اظهار کرد: در چارچوب این ماده صرفاً یک بار مؤدی می تواند از امتیازات ماده ۲۵۱ مکرر برخوردار شود. در غیر این صورت، مبانی فردی و اجتماعی آرای مراجع صلاحیتدار با چالش

مواجه گردیده (See: Mulaee, 2015: 280-282) و در نتیجه، حق‌های فردی اشخاص، انتظام قضایی، امنیت حقوقی و قطعیت پرونده‌ها در موضوعات مالیاتی موضوعاً منتفی خواهد شد. ثانیاً؛ با استعانت از «قاعده اعتبار امر قضاوت‌شده» (Katoziyan, 1997: 27) می‌توان این اختیار را محدود به «یک‌بار» دانست چرا که با وضعیت: وحدت اصحاب دعوی، وحدت موضوع، وحدت سبب مواجهیم و رویه جاری نیز مؤید این وضعیت است. به استناد قاعده اعتبار امر قضاوت‌شده، از یک موضوع صرفاً برای یکبار می‌توان نزد مرجع صلاحیتدار قانونی شکایت کرد و پس از اصدار رأی قطعی، دادرس با وضعیت قاعده فراغ دادرس و اعتبار امر مختومه روبرو می‌شود.

**۴-۵- ابهام در جایگاه «اصول دادرسی منصفانه»؛** هرچند امروزه اصول دادرسی منصفانه از اصول لازم در دادرسی به‌شمار می‌آیند و این نهاد نه‌تنها در دادرسی اداری شناسایی شده است بلکه در اسناد مختلفی بدان تصریح شده است (See the Lists: Rostami and Lotfi and Aghaee Tough, 2009: 12-13) اما در ارتباط با دادرسی مالیاتی فوق‌العاده، مواردی که مؤید شناسایی آشکار این نهاد حقوقی در این شیوه از دادرسی باشد مشاهده نمی‌شود و نوعی از سردرگمی در این خصوص قابل مشاهده است برای نمونه علی‌رغم شناسایی چند مرحله‌ای بودن دادرسی، «اصل حضوری بودن دادرسی» شناسایی نشده است. در ارتباط با رویه عملی این هیأتها، نظر به عدم امکان دسترسی به سوابق موجود و عدم اطلاع از رویه معمول، اظهارنظر با امتناع روبروست.

با این حال بنظر می‌رسد ذینفعان این‌گونه پرونده‌ها در صورت نقض حقوق مرتبط با اصول دادرسی منصفانه، از حق شکایت در دیوان عدالت اداری، بخاطر نقض حق‌شان، برخوردار هستند چرا که برخی از این اصول در اسنادی همچون: مواد ۱۰ و ۱۱ اعلامیه جهانی حقوق بشر سال ۱۹۴۸ و مواد ۱۴ و ۱۵ میثاق بینالمللی حقوق مدنی و سیاسی مصوب ۱۹۶۶ و منشور حقوق بشر اسلامی شناسایی شده‌اند و جمهوری اسلامی ایران عضویت آنها را پذیرفته است. در نتیجه حتی اگر محدود به نگرشهای پوزیتیویستی باشیم دست کم منصوصات قانونی و مفاد و مدلول این اسناد برای ایران لازم‌الاجراست.

## ۶- نتیجه‌گیری

در این مقاله از دیدگاهی عمدتاً توصیفی، اصول مهم مرتبط با دادرسی فوق‌العاده در چارچوب ماده ۲۵۱ مکرر مورد بحث قرار گرفت. مهمترین نتایج تحقیق از این قرار است:

۱- پیچیده‌ترین و محوری‌ترین مقوله پیرامون ماده ۲۵۱ مکرر، مفهوم «غیرعادلانه» بودن است اما نه‌تنها در ماده بلکه در سایر مقررات اجرایی، هیچ‌گونه ابهام‌زدایی از این مفهوم انجام نشده است؛ گو این که در نظر



دولت، این واژه از مفاهیم بدیهی و شفاف حقوقی فرض شده است.

۲- یکی از مهمترین موضوعات، در خصوص جای‌گیری ماده (۲۵۱) مکرر است. لذا با پدیده «ابهام در جای‌گیری ماده» مواجه‌ایم. سؤال این است که چرا قانونگذار به یک‌باره با تکیه بر مفهوم عدالت، نهاد دادرسی مالیاتی فوق‌العاده را بنا گذاشته است؟ آیا قانون‌گذار هدفی را دنبال می‌کند؟ آیا قانون‌گذار می‌خواهد بگوید که به لحاظ جای‌گیری، هیأت‌ها در جایگاه پایین قرار دارند؟ واقعیت مسأله این است که این وضعیت مبهم است و بهتر است گفته شود که به جای این که در صدد تقویت و گسترش دادرسی مالیاتی فوق‌العاده در منظومه مالیاتی باشیم، باید به فکر تقویت و کارآمدسازی دادرسی عادی باشیم و این البته به عدالت نزدیک‌تر است.

۳- اصول مربوط به دادرسی مالیاتی فوق‌العاده در ایران، ذیل چهار دسته اصول قرار می‌گیرند و در میان آنها، اصول استخراجی از مقررات اجرایی و اصول مشترک در قانون و مقررات اجرایی، بخش اعظم این اصول را به خود اختصاص می‌دهند. نکته مهم این است که نباید اصول مربوط به «اصول کلی حقوقی» را محدود به موارد گفته شده در بالا بدانیم بلکه شایسته است با نگاهی هنجاری به سمت تزریق اصول این‌چنینی به بدنه دادرسی مالیاتی ایران باشیم که از این طریق، بخشی از مشکلات دادرسی مالیاتی ایران مرتفع شود.

۴- ملاحظه شد که اصول مختلفی از دل اسناد مرتبط با دادرسی فوق‌العاده قابل استخراج است که البته در این فرصت کوتاه پرداختن به همه آنها امکانپذیر نیست و سعی شد شایعترین اصولی که در عمل، مورد رعایت بوده و اختلاف جدی در مورد آنها نیست ذکر شود. بنابراین اصول دیگری نیز وجود دارند که علی‌رغم نیاز دادرسی مالیاتی ایران به آنها، متأسفانه جایگاه آنها در نظام دادرسی ما مشخص نیست نظیر اصل انتظار مشروع. ۵- اصول بالا، نقش زیادی در منقح‌سازی اسناد قانونی مربوط به دادرسی مالیاتی فوق‌العاده داشته و از این نظر، شایسته است که اعضای هیأت‌های سه‌نفره به استفاده از این اصل در مقام انشای آرای صادره تشویق شوند.

۶- علی‌رغم اینکه نظام حقوقی ایران در طول بیش از یک سده گذشته درگیر اثبات‌گرایی حقوقی بوده و بی‌تردید نظام دادرسی مالیاتی نیز از این وضعیت بی‌نصیب نبوده است اما باید گفت که تمایل نظام دادرسی ایران به سنت اثبات‌گرایی حقوقی نتوانسته است از اهمیت اصول حقوقی بکاهد چرا که این اصول، راهنمای عمل دادرسان در مقام احقاق حق و اجرای مطلوب عدالت هستند.

## فهرست منابع

1. Aghaee Tough, Moslem (2007), Basics and Nature of Judicial Oversight of Government Actions: a Comparative Study of France, the United Kingdom and the United States, Journal of Legal and Jurisprudential Studies, Center for Strategic Research, First Year, First Issue , 191-125. (Persian).
2. Emami, Mohammad and Ostvar Sangarii, Kurosh (2009). Administrative Law 1 & 2, 1, Tehran: Mizan Legal Foundation (Persian).
3. Fanazad, Reza (2017). Quasi-judicial authorities, Tehran: Khorsandi Publications (Persian).
4. Hadavand, Mehdii and the Others (2010). Administrative Procedures in Administrative Law (Comparative Study), Tehran: Khorsandi Publications (Persian).
5. Katoziyan, Amir Naser (1997). Validity of the Judgment, Fifth Edition, Tehran: Dadgostar Publishing (Persian).
6. Khadourii, Majiid (2016). Muslims' Perception of Justice, Translated by Mostafa Younesi and Samad Zahiri, Qom: Mofid University Press (Persian).
7. Mahmoudii, Javad (2011). Analytical Study of Administrative Proceedings in Iranian law, Tehran: Khorsandi Publications (Persian).
8. Mulaee, Ayat (2015). Administrative Contract, Tehran: Mizan Legal Foundation (Persian).
9. Rostami, Vali and Lotfi, Hasan and Aghaee Tough, Moslem (2009). Fair Trial in Specialized Administrative Authorities of Iran, Tehran: Gherayesh Publishing (Persian)
10. Rostami, Vali and Pour Rezaee Fashkhami, Mahmoud (2018). Analysis of the Legal Nature of tax Litigation Subject to Repeated Article 251 of the Law on Direct Taxes, Journal of Tax Research, 36, 81-105 (Persian).
11. Vahedi, Javad (1990). Retrial, Journal of the Central Bar Association, New Volume, 151-150, 7-46 (Persian).
12. Cane, Peter (2009). Administrative Tribunals and Adjudication, Oxford, Hart Publishing, 20-21.
13. Marsh, Peter (1996). Comparative Contract Law: England, France, Germany, Hampshire, Gower.