

صلاحیت وضع عوارض و اصول حاکم بر آن در پرتو آرای دیوان عدالت اداری

ابراهیم موسی‌زاده^{۱*}، علی سهرابلو^{۲**}

۱. دانشیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، تهران، ایران

۲. کارشناس ارشد حقوق عمومی دانشگاه تهران، تهران، ایران

پدیرش: ۱۳۹۴/۶/۲۹

دریافت: ۱۳۹۴/۴/۱

چکیده

عوارض از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت و نهادهای عمومی است که به سبب فراوانی مصادیق آن در نظام حقوقی کشور و موضوعات مطرح در این زمینه، در سال‌های اخیر موضوع برخی پژوهش‌ها قرار گرفته است. در این میان بحث صلاحیت وضع عوارض و اصول حاکم بر وضع آن از مباحث مهمی است که کمتر مورد توجه صاحب‌نظران قرار گرفته است. حاکمیت قانون ایجاب می‌کند که صرفاً مراجع ذی‌صلاح بتوانند عوارض وضع کنند و اصول حقوقی موجود در این زمینه رعایت شود. در قانون اساسی ایران سخن از وضع عوارض و اصول حاکم بر آن به میان نیامده است؛ اما دیوان عدالت اداری در آرای متعددی که در زمینه‌ی عوارض صادر کرده، اصولی همچون اصل قانونی بودن، صلاحیت، رعایت تشریفات قانونی، عطف به ماسبق نشدن قوانین و تصمیمات اداری، رعایت موازین شرعی، تناسب، عدم وضع عوارض مجدد و عدم تضییق و توسیع قانون را مورد نظر قرار داده است. موضوعی که این پژوهش با روشی توصیفی-تحلیلی و با استفاده از قوانین و مقررات موجود و آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری بدان پرداخته، اشاره‌ای مختصر به مراجع صالح وضع عوارض در نظام حقوقی ایران و بررسی و تدقیق در اصول حاکم بر این عمل در پرتو آرای دیوان عدالت اداری است.

کلیدواژه‌ها: اصل ۵۱ قانون اساسی، اصول حاکم بر وضع عوارض، دیوان عدالت اداری، منابع درآمدی دولت، مراجع وضع عوارض.

*E-mail: E.mousazadeh@ut.ac.ir

E-mail: Asohrablu@yahoo.com

** نویسنده مسئول

مقدمه

اهمیت عوارض را باید در نقش و جایگاه آن در منابع درآمدی دولت و مؤسسات و نهادهای عمومی جست و جو کرد. هرچند عوارض بر خلاف مالیات در قبال خدمات ارائه شده وضع و وصول می شود، با وجود این به سبب تکلیف دولت و مؤسسات عمومی در ارائه ی خدمات عمومی، نقش عوارض در تداوم ارائه ی این خدمات و تضمین کیفیت و به روز شدن آن ها بی تأثیر نیست. با عنایت به اینکه اخذ وجوه از اموال افراد ممنوع و منوط به اجازه ی مقنن است، موضوع وضع عوارض و مراجع صلاحیتدار در این زمینه و اصول حاکم بر عمل وضع اهمیت شایانی پیدا می کند. شاهد این مدعا را می توان در جایگاه نهاد مشابه عوارض یعنی مالیات مشاهده کرد که مورد توجه مقنن اساسی در اکثریت قریب به اتفاق نظام های حقوق موضوعه بوده و در نظام حقوقی کشور ما نیز در اصل ۵۱ قانون اساسی، اساسی سازی شده است.

در کشور ما عوارض در موارد متعددی و به موجب مصوبات نهادهای گوناگون از مجلس و هیأت وزیران گرفته تا مؤسسات عمومی و شوراهای اسلامی وضع و وصول می شود. با وجود این، تاکنون پژوهشی مستقیم در زمینه ی وضع عوارض و اصول حاکم بر آن صورت نگرفته است. اهمیت این امر زمانی پدیدار می شود که وضع عوارض توسط نهادهای گوناگون موضوع آرای متعدد دیوان عدالت اداری بوده است.

ضرورت پرداختن به این موضوع را باید در جایگاه و اهمیت اصل حاکمیت قانون و قاعده ی تسلیط و مالکیت در منطق حقوقی، فقه اسلامی و نظام حقوقی کشورمان و ممنوعیت اخذ وجوه از اشخاص بدون وجود لزوم و مستند قانونی و لزوم متکی بودن این عمل به اصول و قواعد حقوقی جست و جو کرد. بر این اساس، نوشتار پیش رو با هدف ارائه ی تحلیلی جامع در زمینه ی اصول حاکم بر وضع عوارض در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران در پرتو آرای دیوان عدالت اداری با روش تحلیلی- توصیفی و با عنایت به منابع موجود در دو بخش به این موضوع خواهد پرداخت؛ بدین صورت که نخست، پس از ارائه ی تعریفی مختصر از مفهوم عوارض به بررسی و مطالعه ی مراجع ذیصلاح در وضع عوارض در اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و قوانین و مقررات پرداخته می شود و در بخش دوم نیز اصول حاکم بر وضع عوارض از دیدگاه آرای صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مورد تدقیق و بررسی قرار خواهد گرفت.

۱. مفهوم و مرجع وضع عوارض

۱-۱. مفهوم عوارض

عوارض که شبه مالیات نیز خوانده می‌شود (رستمی، ۱۳۹۰: ۵۰)، یکی از منابع درآمدی دولت و نهادهای عمومی است. عوارض را در لغت به مالیات، باج (معین، ۱۳۸۸: ذیل واژه عوارض)، خراج و مالیات فوق‌العاده و غیرمعهود که علاوه بر مالیات معین از رعایا اخذ می‌شود (دهخدا، ۱۳۷۷: ذیل واژه‌ی عوارض)، تعریف کرده‌اند. این واژه در اصطلاح حقوقی به مبلغی که توسط دولت یا سازمان‌های اداری محلی همانند شهرداری‌ها یا مؤسسات عمومی به موجب قانون و به اجبار در قبال انجام خدمت عمومی معینی بدون تناسب با قیمت آن از استفاده‌کنندگان خاص آن خدمت وصول می‌شود (رستمی، ۱۳۹۰: ۵۰؛ تقوی و مهندس، ۱۳۸۵: ۴۷؛ موسی‌زاده، ۱۳۸۸: ۶۷)، تعریف شده است. نکته‌ای که در مورد مفهوم عوارض مطرح می‌شود و باید دقت فراوانی به آن مبذول شود، تفاوت عوارض با مالیات است. عوارض بر خلاف مالیات در مقابل خدمت معین و مشخصی قرار می‌گیرد (رستمی، ۱۳۹۰: ۸۳؛ کامیار، ۱۳۸۵: ۱۳۴)، اما مالیات در مقابل خدمت معینی قرار نمی‌گیرد. بنابراین عوارض نهادی اختیاری است که مخاطب آن می‌تواند از آن استفاده کرده و عوارض را پرداخت کند یا اینکه از خدمت مزبور استفاده نکرده و عوارضی پرداخت نکند. اصل قانونی بودن در ارتباط با مالیات به صراحت در اصل ۵۱ قانون اساسی مقرر گشته است و صرفاً مجلس صلاحیت وضع آن را دارد، درحالی‌که این اصل در ارتباط با عوارض تصریح نشده است و مجلس می‌تواند اختیار و صلاحیت وضع عوارض را به دیگر نهادها و مراجع واگذار کند. بنابراین شاخصه‌های تعریف عوارض را می‌توان: ۱. دریافت به موجب قانون، ۲. وصول به اجبار، ۳. قرار گرفتن در قبال خدمت معین، ۴. عدم تناسب با قیمت خدمات ارائه شده و ۵. اختیاری بودن نهاد عوارض (اختیاری بودن استفاده از خدمتی که عوارض در قبال آن معین شده است و در نتیجه اختیاری بودن پرداخت عوارض) عنوان کرد.

۲-۱. مراجع صلاحیتدار وضع عوارض در نظام حقوقی ایران

این موضوع در ذیل در چارچوب قانون اساسی و قوانین و مقررات بحث و بررسی خواهد شد.

۱-۲-۱. قانون اساسی

برای تعیین مرجع ذیصلاح وضع عوارض در قانون اساسی نخست ضروری است که وجود این نهاد در قانون اساسی و به عبارتی شمول یا عدم شمول اصل ۵۱ قانون اساسی بر عوارض بررسی شود. در اصول قانون اساسی نامی از عوارض به میان نیامده و صرفاً در اصل

۵۱ مقرر شده است که: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود». بحثی که در این بین مطرح است شمول یا عدم شمول این اصل بر عوارض است. شمول یا عدم شمول اصل ۵۱ بر عوارض نتایجی دربر خواهد داشت؛ از جمله اینکه در صورت شمول اصل مذکور بر عوارض، مجلس شورای اسلامی تنها نهاد ذی‌صلاح برای وضع عوارض خواهد بود و این اختیار قابل واگذاری به نهادی دیگر نخواهد بود. اما در صورت عدم شمول، مجلس خواهد توانست این صلاحیت را در مورد نهادهای دیگر مقرر دارد. بنابراین دو فرض در این زمینه مطرح می‌شود:

الف) شمول اصل ۵۱ قانون اساسی بر عوارض: دلایلی چند بر این مدعا می‌توان ارائه کرد. عوارض نیز نوعی مالیات است، چنانکه از آن به‌عنوان «شبه‌مالیات» یاد می‌شود و در ردیف درآمدهای مالیاتی قرار می‌گیرد (رستمی، ۱۳۹۱: ۵۰). لفظ «هیچ نوع مالیات» در اصل ۵۱ ظهور در انواع مالیات‌ها از جمله عوارض دارد، چراکه عوارض به‌رغم برخی تفاوت‌ها با مالیات، ماهیتاً تفاوتی با آن ندارد. هر دو مبلغی هستند که به حکم قانون از مخاطب آن دریافت می‌شوند. بنابراین منطقی نخواهد بود که در رابطه با مالیات، وضع و اخذ آن را صرفاً به حکم قانون مصوب مجلس مجاز بدانیم و در مورد عوارض، این حکم را جاری ندانیم. این امر نوعی نقض غرض در زمینه‌ی حکم مقرر در اصل ۵۱ قانون اساسی خواهد بود. همچنین احترام به حقوق اشخاص بر اموال خویش و جایگاه قاعده‌ی تسلیط در فقه اسلامی و نظام حقوقی کشورمان، ایجاب می‌کند که اخذ مبلغی از اموال مردم تحت عنوان عوارض به موجب قانون مصوب مجلس باشد. در راستای این فرض می‌توان به برخی آرای دیوان عدالت اداری استناد جست که در آن‌ها اخذ هر گونه وجه از جمله عوارض را منوط به حکم قانونگذار می‌داند. از جمله رأی شماره‌ی ۸۲/۱۹۹ مورخ ۱۳۸۲/۵/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در آن دیوان به‌صراحت وضع عوارض را صرفاً در صلاحیت مجلس شورای اسلامی دانسته و بیان داشته است که: «اخذ هر گونه وجه اعم از مالیات، عوارض و غیره از اشخاص منوط به حکم صریح قانونگذار است».

ب) عدم شمول اصل ۵۱ قانون اساسی بر عوارض: دلایلی که می‌توان بر این نظر اقامه کرد به این شرح است: نخست اینکه براساس منطوق صریح اصل مذکور، صرفاً مالیات‌ها در شمول این اصل قرار می‌گیرند و عوارض به‌رغم وجود شباهت با مالیات مشمول این اصل نخواهد بود. ثانیاً این دلیل که عوارض ماهیتاً تفاوتی با مالیات ندارد و در هر دو مبلغی از اموال اشخاص دریافت می‌شود صحیح نیست، چراکه در مالیات مبلغ دریافتی در مقابل خدمت معینی قرار نمی‌گیرد و دولت به استناد حق حاکمیت خویش و به‌منظور تأمین هزینه‌های

عمومی آن را دریافت می‌دارد، درحالی‌که در عوارض، خدمت معینی مدنظر و منظور است و فرد در صورت استفاده از این خدمت ملزم به پرداخت عوارض است. بنابراین فرد می‌تواند از این خدمات استفاده نکند و در نتیجه عوارضی نپردازد. بنابراین حساسیت مقرر در مالیات، در عوارض جاری نیست. رویه‌ی شورای نگهبان به‌عنوان مفسر قانون اساسی نیز این فرض را تقویت می‌کند. این شورا مصوبات مجلس شورای اسلامی را در استقرار صلاحیت وضع عوارض برای نهادهایی همچون هیأت وزیران، شوراهای اسلامی و مناطق آزاد تجاری تأیید کرد است، درحالی‌که اگر اعتقاد به شمول اصل ۵۱ قانون اساسی به عوارض داشت، می‌بایست این مصوبات را به‌دلیل مغایرت با اصل ۸۵ قانون اساسی^(۱) رد می‌کرد.

باید گفت که فرض دوم مبنی بر عدم شمول اصل ۵۱ قانون اساسی بر عوارض قابل قبول‌تر می‌نماید. به‌رغم شباهت‌هایی که عوارض با مالیات دارد، اما این دو، دو مفهوم و نهاد جدا و مستقل‌اند و عوارض با قرار گرفتن در قبال خدمت معین و اخذ به شرط استفاده از آن خدمت، ماهیتی جداگانه از مالیات می‌یابد. همچنین واقعیت اداره‌ی جامعه چه در سطوح ملی و چه در سطوح محلی، نیازمند اختیار و صلاحیت نهادهای محلی و نهادهای ملی ذی‌صلاح در امور محلی در زمینه‌ی وضع و اخذ عوارض است. بی‌شک این صلاحیت صرفاً به موجب قانون مصوب مجلس به نهادهای مزبور اعطا می‌شود.

بر این اساس چنانکه مشخص شد مفهوم عوارض در قانون اساسی بیان نشده و مقررهای در زمینه‌ی آن وضع نشده است و اصل ۵۱ قانون اساسی صرفاً به مفهوم مالیات اختصاص دارد. بدین ترتیب هرچند صلاحیت وضع عوارض در اختیار مجلس است، اما این نهاد می‌تواند اختیار وضع آن را در قوانین مصوب به نهادهای دیگر واگذار کند؛ چنانکه این امر برای نمونه برای شوراهای اسلامی در قانون شوراها مقرر شده است.

۱-۲-۲. قوانین و مقررات

مطابق قوانین موضوعه نهادهای متعددی عهده‌دار صلاحیت وضع عوارض بنابر اهداف مقرر برای آن‌ها در مواردی معین شده‌اند که اشاره به همه‌ی آن‌ها در فرصت این نوشتار نخواهد بود؛ از این‌رو در ادامه به مهم‌ترین نهادهای ذی‌صلاح در این زمینه اشاره می‌شود. مراجع صلاحیت‌دار برای وضع عوارض را می‌توان در دو دسته‌ی اشخاص حقوقی و حقیقی به شرح زیر مطالعه کرد:

۱-۲-۲-۱. اشخاص حقوقی

اشخاص حقوقی صلاحیت‌دار وضع عوارض را می‌توان به دو دسته: نهادها و مراجع دولتی

و شوراهای اسلامی تقسیم کرد و مورد مطالعه قرار داد.

۱-۲-۲-۲. نهادها و مراجع دولتی

ابتدائاً متذکر می‌شود که منظور از واژه‌ی دولت در این مبحث، معنای عام آن و شامل سه قوه خواهد بود.

الف) مجلس شورای اسلامی: مجلس شورای اسلامی تنها نهادی است که صلاحیت وضع مقرر در زمینه‌ی اخذ عوارض از اشخاص را دارد. دلیل این قاعده اصل ۵۱ قانون اساسی نیست که وضع مالیات را صرفاً در اختیار مجلس شورای اسلامی می‌داند. جدای از تفاوت‌های مالیات و عوارض، هر دو در مبنا و ماهیت یکسان‌اند و از اموال شخصی افراد به موجب قانون اخذ می‌شود. بنابراین احترام به مالکیت افراد بر اموال خویش (قاعده‌ی تسلیط) ایجاب می‌کند که تنها مرجع صلاحیتدار برای وضع عوارض، مجلس باشد. پرسشی که شاید در این بین مطرح شود این است که اگر مجلس تنها نهاد صالح وضع عوارض است، پس چگونه قوه‌ی مجریه و نهادهایی همچون شوراهای اسلامی از اختیار وضع عوارض برخوردارند. باید دقت داشت که صلاحیت وضع عوارض توسط هیأت وزیران و شوراهای محلی ذاتی نیست و به موجب قانون مصوب مجلس شورای اسلامی به نهادهای مزبور واگذار شده است.

ب) قوه‌ی مجریه: قوه‌ی مجریه در موارد متعددی به موجب قوانین مربوطه از صلاحیت وضع عوارض برخوردار شده است. این امر به واسطه‌ی خدماتی که این قوه به شهروندان ارائه می‌کند، بدیهی می‌نماید. در درون قوه‌ی مجریه نهادهای متعددی متکفل و ذی‌صلاح در وضع عوارض‌اند که مهم‌ترین آن‌ها هیأت وزیران است که در موارد متعددی اختیار وضع عوارض را مطابق قوانین مصوب مجلس پیدا کرده است. نهادهای متعددی در قوه‌ی مجریه همچون وزارتخانه‌های مختلف به مقتضای مورد و نهادهایی چون شورای عالی اقتصاد، کمیسیون‌های متشکل از چند وزیر و شرکت‌ها و مؤسسات دولتی و دیگر نهادها صلاحیت وضع عوارض را در برخی موارد دارند که به سبب فراوانی آن‌ها و عدم گنجایش در نوشتار حاضر از پرداختن به آن‌ها صرف‌نظر می‌شود^(۲).

ج) قوه‌ی قضاییه: وضع عوارض در فرضی موضوعیت می‌یابد که خدماتی به شهروندان ارائه شود. قوه‌ی قضاییه نیز به نوعی در حدود اختیارات و صلاحیت‌های خویش خدماتی (خدمات قضایی) به مردم ارائه می‌دهد. بنابراین وضع عوارض توسط این قوه در قبال خدمات ارائه‌شده می‌تواند موضوعیت یابد. البته جایگاه قضاوت و حل‌وفصل دعاوی در جامعه به گونه‌ای است که نمی‌توان این خدمات را با دیگر خدماتی که نهادهای دیگر ارائه و در قبال آن عوارض اخذ می‌کنند، مقایسه کرد.

۳-۲-۲-۱. شوراهای محلی

قانونگذار شوراهای ذیصلاح در امر وضع عوارض را صرفاً شورای شهر و بخش دانسته است که در مباحث ذیل تشریح خواهد شد.

الف) شورای شهر: شورای شهر از مصادیق نهاد شورا است که جایگاه و تأثیر بسیاری در اداره امور شهری دارد. بدین منظور، استقرار حق وضع عوارض برای این نهاد برای تحقق مدیریت مطلوب این شورا لازم و ضروری است. بر این اساس، در قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران، مقنن در بیان صلاحیت‌های شورای شهر در بند ۱۶ ماده ۷۱، تصویب لوایح برقراری یا لغو عوارض شهر و تغییر نوع و میزان آن را از اختیارات این شورا مقرر کرده است. در این زمینه باید گفت بنابر مفاد ماده ۷۱ مزبور، این موضوع به صورت لایحه تقدیم شورای شهر می‌شود و شورا در این زمینه صرفاً صلاحیت تصویب یا رد لایحه پیشنهادی شهرداری را به عهده خواهد داشت. همچنین با عنایت به صراحت قانون در ارائه این امر به صورت لایحه، اعضای شورای شهر حق ابتکار مقررات‌گذاری در این زمینه را ندارند و نمی‌توانند وضع عوارض را به صورت طرح در صحن شورا مطرح کنند. البته تغییر نوع و میزان این عوارض، به صورت طرح ممکن خواهد بود.

در ماده ۷۷ اصلاحی ۱۳۸۶/۸/۲۷ نیز قانونگذار وضع عوارض متناسب با تولیدات و درآمدهای اهالی به منظور تأمین بخشی از هزینه‌های خدماتی و عمرانی مورد نیاز شهر براساس آیین‌نامه‌ی مصوب هیأت وزیران توسط شورای شهر (ماده ۷۷ اصلاحی ۱۳۸۶/۸/۲۷) را از دیگر اختیارات شورای شهر دانسته است.

ب) شورای بخش: در قانون شوراها، صلاحیت وضع عوارض برای شورای بخش مقرر نشده است. البته در آیین‌نامه‌ی اجرایی نحوه‌ی وضع و وصول عوارض توسط شوراهای اسلامی، شورای بخش نیز از صلاحیت وضع عوارض برخوردار شده است که با توجه به عدم برقراری این صلاحیت در قانون مربوط برای شورای بخش، تخطی آیین‌نامه‌ی مزبور از حدود قانونی محرز به نظر می‌رسد. اما در تبصره‌ی ۱ ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ این صلاحیت برای شورای بخش مقرر شده است. استقرار صلاحیت وضع عوارض برای شورای بخش به صورت تلویحی در تبصره‌ی مزبور صورت گرفته است، اما مشخص نیست که دلیل این امر چیست. شورای بخش نقشی همانند آنچه شورای شهر در اداره امور محلی بر عهده دارد را عهده‌دار نیست و اغلب جایگاه و نقشی نظارتی دارد. اما قانون مالیات بر ارزش افزوده، بدون مشخص ساختن محدوده‌ی این اختیار به صورت مطلق، شورای بخش را ذیصلاح در وضع عوارض محلی دانسته است.

در ادامه خاطر نشان می‌شود که عوارض وضع شده توسط شوراهای محلی، عوارض محلی نام دارد که در مقابل عوارض ملی که توسط نهادهایی همچون مجلس شورا در موضوعات ملی وضع می‌شود، قرار می‌گیرد. این امر ایجاب می‌کند که شمول عوارض وضع شده توسط نهادهای محلی، صرفاً محدود به امور محلی باشد و این نهادها در امور و موضوعات ملی صلاحیتی در زمینه‌ی وضع عوارض نداشته باشند که در بخش دوم و در بحث اصل صلاحیت محلی در وضع عوارض، این موضوع در آرای دیوان بررسی شده است.

۱-۲-۲-۴. اشخاص حقیقی

به نظر می‌رسد تنها شخص حقیقی که قانونگذار برای وی صلاحیت وضع عوارض را مقرر کرده، رئیس‌جمهور است. این صلاحیت در بند «الف» ماده‌ی ۴۳ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت مصوب ۱۳۶۹ مجلس شورای اسلامی مقرر شده است. بدین بیان که: «در صورتی که درآمدهای وصولی ناشی از عوارض تکافوی هزینه‌های شهرداری‌ها را ننماید وضع عوارض جدید و افزایش عوارض موجود صرفاً با پیشنهاد وزیر کشور و تصویب رئیس‌جمهور خواهد بود». دلیل این امر را می‌توان در نقش رئیس‌جمهور در هدایت و تثبیت برنامه‌های مالی قوه‌ی مجریه دانست.

۲. صلاحیت وضع عوارض توسط مراجع ذیصلاح در پرتو آرای دیوان عدالت اداری

این مبحث در دو بخش مراجع صلاحیتدار وضع عوارض از نظر دیوان و اصول و تحدیدات مقرر در این زمینه پی گرفته خواهد شد.

۱-۲-۱. مراجع صالح وضع عوارض از نظر دیوان عدالت اداری

دیوان عدالت اداری با استناد به اصول و مواد قانونی مبادرت به صدور رأی می‌کند؛ بنابراین شاید بررسی مرجع صالح برای وضع عوارض از نظر دیوان صحیح ننماید. اما مطالعه‌ی این موضوع در آرای صادره از دیوان جالب و مفید فایده خواهد بود. این دیوان در رأی شماره‌ی ۸۲/۱۷۲ مورخ ۱۳۸۲/۴/۲۹ در مورد درخواست ابطال بند ۴-۵۶-۴ آیین‌نامه‌ی تکمیلی تعرفه‌های برق شرکت توزیع برق بیان می‌دارد: «نظر به اینکه اخذ هر گونه وجه از اشخاص توسط واحدهای دولتی منوط به حکم صریح و یا مجوز مآدودن از قبل قانونگذار است وضع قاعده‌آمره در این خصوص بدون اتکا به اجازه مقنن و جاهت قانونی ندارد...». در این رأی دیوان صلاحیت وضع عوارض در اختیار مجلس شورای اسلامی (به حکم صریح قانونگذار) و دیگر نهادهای

مأذون از سوی مجلس دانسته شده است. براساس این رأی، دیوان وضع عوارض را از صلاحیت‌های اختصاصی مجلس و تحت شمول اصل ۵۱ قانون اساسی ندانسته و صلاحیت وضع آن را قابل تفویض به دیگر نهادها مطابق قانون مصوب مجلس می‌داند. اما آرای دیگر از دیوان صادر شده که مخالف با نظر پیشین است. در رأی شماره‌ی ۸۲/۱۹۹ مورخ ۱۳۸۲/۵/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در زمینه‌ی درخواست ابطال دستورالعمل‌های شماره‌ی ۲۳۲-۳۶ مورخ ۱۳۸۰/۲/۱ و ۱۳۸۰/۳/۵/۳۰۷/۳۶/۶۵ مورخ ۱۳۸۰/۱۰/۱۶ و ۱۳۸۰/۱۰/۱۶/۱۱۲۹۱ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۶ و ۱۳۸۱/۷/۲۱-۲۸/۹۶۰۱-۳۶/۶۵/۲۰۴ مورخ ۱۳۸۱/۹/۵ نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران بیان شده است: «نظر باینکه اخذ هر گونه وجه اعم از مالیات، عوارض و غیره از اشخاص منوط به حکم صریح قانونگذار است...». به نظر می‌رسد دیوان در این رأی نظر به صلاحیت صرفاً مجلس در وضع عوارض داشته است. همچنین هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در رأی شماره‌ی ۲۵۰ مورخ ۱۳۸۱/۷/۲۱ به صراحت مقرر داشته است: «تعیین مرجع و مقام وضع عوارض و تغییر میزان آن علی‌الاصول از وظایف و اختیارات خاص قانونگذار می‌باشد». اما در نهایت باید گفت با عنایت به آرای متعدد صادره از دیوان در زمینه‌ی عوارض و رویه‌ی دیوان در این مورد، نظر مستنبط از رأی نخست مورد قبول خواهد بود.

۲-۲. اصول حاکم بر صلاحیت وضع عوارض در آرای دیوان عدالت اداری

قبل از پرداختن به موضوع اصلی شایان ذکر است که در اصول حاکم بر عوارض می‌توان اصول حاکم بر وضع مالیات‌ها (اصولی همانند اصل شخصی بودن، قانونی بودن، تساوی افراد، عطف به ماسبق نشدن، مرور زمان و ...) را به سبب شباهت این دو نهاد به آن تسری داد و بررسی و مطالعه کرد. اما از آن‌جا که موضوع این پژوهش اصول حاکم بر وضع عوارض از دیدگاه دیوان عدالت اداری است، موضوع مذکور را به فرصتی مقتضی ارجاع داده و به بررسی اصول حاکم بر وضع عوارض در آرای صادره از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری خواهیم پرداخت.

۲-۲-۱. اصل قانونی بودن وضع عوارض

اصل قانونی بودن یکی از بدیهی‌ترین اصول حقوقی است که حاکم بر حیات و ممتات هر عمل حقوقی است. مطابق اصل قانونی بودن وضع عوارض، این عمل صرفاً می‌بایست براساس مجوز و مستند قانونی و توسط قوه‌ی قانونگذار یا مقام مأذون از قبل وی صورت پذیرد. عوارضی که مستند آن مجوز قانونی نباشد، پشتوانه‌ی حقوقی ندارد و لازم‌الاجرا نخواهد بود. دیوان عدالت اداری نیز در بسیاری از آرای صادره به این اصل توجه کرده و براساس آن مبادرت به صدور رأی کرده است. از جمله رأی شماره‌ی ۸۲/۱۹۹ مورخ ۱۳۸۲/۵/۱۹ هیأت عمومی

دیوان عدالت اداری که مقرر می‌دارد: «اخذ هر گونه وجه اعم از مالیات، عوارض و غیره از اشخاص منوط به حکم صریح قانونگذار است». البته این اصل به انحای گوناگون و در حوزه‌های مختلف مورد توجه قرار گرفته است که به سبب پرداختن برخی نویسندگان به آن (ر.ک: هداوند و مشهدی، ۱۳۹۱: ۲۵۹-۲۶۶) به اختصار به آن‌ها اشاره می‌شود.

دیوان در رأی شماره‌ی ۷۴/۱۰۴ مورخ ۱۳۷۴/۶/۲۵ رأی به ابطال قسمتی از بخشنامه‌ی شماره‌ی ۱۰/۳۱۶۴-۷۲/۱/۲۴ شهردار تهران به سبب «وضع مقررات در باب عوارض توسط مرجع غیر صالح» صادر می‌کند. این اصل همچنین با عناوینی همانند «خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات شوراهای اسلامی» (رأی شماره‌ی ۲۹۴ تا ۳۰۷ و ۳۳۴ و ۳۳۶ مورخ ۱۳۹۴/۵/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر عدم وضع عوارض برای خدمات تعیین تکلیف شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷؛ رأی شماره‌ی دادنامه‌ی ۶۶-۸۶ مورخ ۱۳۹۲/۲/۲، رأی شماره‌ی ۲۶۴ مورخ ۱۳۹۴/۳/۱۱ و رأی شماره‌ی ۱۵۰۷ تا ۱۵۲۷ مورخ ۱۳۹۳/۱۰/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ممنوعیت برقراری حق‌الارض در حریم اماکن و معابر عمومی شهرها؛ آرای شماره‌ی ۲۷۳ مورخ ۱۳۹۴/۳/۳۰ و شماره‌ی ۶۶۴ مورخ ۱۳۹۱/۱۰/۱۱ دیوان عدالت اداری مبنی بر ممنوعیت برقراری حق‌النظاره؛ رأی شماره‌ی ۱۷۷۵ تا ۱۷۶۳ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۲۸ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ممنوعیت تعیین عوارض بر قراردادهای پیمانکاری توسط شورای شهر؛ رأی شماره‌ی ۱۷۹۶ تا ۱۸۰۵-۱۸۰۸ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ممنوعیت اخذ عوارض از دکل‌ها و آنتن‌های مخابراتی توسط شورای شهر)، «مغایر قانون» (رأی شماره‌ی ۱۹۰۶ مورخ ۱۳۹۳/۱۲/۱۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ممنوعیت تعیین عوارض بر معامله‌ی املاک، مستغلات، مستحدثات و سرقفلی توسط شورای شهر)، «مغایرت با قانون و رأی هیأت عمومی» (رأی شماره‌ی ۸۷۹ مورخ ۱۳۹۴/۷/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال مصوبه‌ی شورای شهر کبودرآهنگ در خصوص وضع عوارض نصب و عوارض سالیانه‌ی عابر بانک‌ها) و «مغایر هدف و حکم مقنن و خارج از حدود اختیارات» (رأی شماره‌ی ۸۵۰ مورخ ۱۳۹۴/۷/۲۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال مصوبه‌ی شورای شهر تهران در خصوص لزوم اخذ عوارض بابت تابلوهای منصوبه بر سر در شرکت‌های دولتی، شعب بانک‌ها و مؤسسات اعتباری مازاد بر ۳ متر مربع) در آرای دیوان عدالت اداری اشاره شده است.

۲-۲-۲. اصل صلاحیت

صلاحیت را به اختیار قانونی مأمور رسمی برای انجام برخی امور همانند اختیار مأمور در

تنظیم سند رسمی تعریف کرده‌اند (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۸: ۴۰۷). مفهوم صلاحیت در حقوق اساسی را باید در اصل تفکیک قوا و نحوه‌ی تنظیم و تفکیک قدرت جست‌وجو کرد (گرچی، ۱۳۹۳: ۹۴؛ هداوند و مشهدی، ۱۳۹۱: ۱۱۰). در حقوق اداری نیز معنای مذکور در فوق برای صلاحیت منظور شده است و آن را به شایستگی و اجازه‌ی قانونی اعطایی از سوی قانون به مقام و نهاد مأمور اداری به‌منظور ایفای صلاحیت‌های مقرر برای وی تعریف کرده‌اند (هداوند و مشهدی، ۱۳۹۱: ۱۱۱؛ طباطبایی مؤتمنی، ۱۳۸۷: ۴۶۱؛ خالد سمارة زغبی به نقل از: فلاح‌زاده، ۱۳۹۴: ۹۶-۹۷). بنابراین صلاحیت، حدود و قلمرو اختیار مقرر در قانون برای یک مأمور یا مقام و نهاد برای ایفای وظایف و اختیارات آن است. صلاحیت را در حقوق عمومی از حیث میزان اختیار مأمور و مقام ذی‌صلاح در ایفای صلاحیت به دو نوع مقید و تخییری تقسیم و دسته‌بندی کرده‌اند. اما دسته‌بندی دیگری که می‌توان در این‌جا ارائه کرد و در بحث مورد نظر ما مفید فایده خواهد بود، تقسیم صلاحیت به ذاتی، نسبی و محلی و شخصی است که در حقوق خصوصی و در بحث صلاحیت‌های محاکم رایج است.^(۳) دیوان عدالت اداری در زمینه‌ی صلاحیت وضع عوارض توسط مراجع ذی‌صلاح آرای صادر کرده که مرتبط با صلاحیت ذاتی و اغلب محلی این مراجع است.^(۴) بدین‌گونه که مرجع وضع عوارض (این موضوع اغلب در مورد شوراهای اسلامی موضوع بحث بوده است) بر مبنای قوانین موجود یا صلاحیتی در وضع عوارض نداشته یا صلاحیت و اختیار وضع عوارض در گستره‌ی محلی را دارند و عوارضی که جنبه‌ی ملی و کشوری دارند، از حوزه‌ی صلاحیت‌های این نهاد خارج است.

الف) صلاحیت ذاتی: دیوان عدالت اداری در موارد متعددی رأی به عدم صلاحیت ذاتی مراجع و نهادهای واضع عوارض صادر کرده است که به‌سبب فراوانی این موضوع به‌اختصار مورد اشاره قرار می‌گیرد و بحث صلاحیت محلی به‌تفصیل بیان خواهد شد. در زمینه‌ی صلاحیت ذاتی می‌توان به رأی شماره‌ی ۲۵ مورخ ۱۳۷۵/۲/۲۲ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره کرد که به‌دلیل عدم صلاحیت استانداری در وضع عوارض، دیوان رأی به ابطال دستورالعمل شماره‌ی ۲۱/۵۳۰۵۰-۷۲/۱۲/۲۱ (عوارض ارزش افزوده) این نهاد صادر می‌کند. همچنین می‌توان رأی شماره‌ی ۶۰ مورخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را بیان کرد که به‌سبب عدم صلاحیت ذاتی استانداری کرمان، بخشنامه‌ی شماره‌ی ۴/۹۲۳۴ مورخ ۱۳۷۸/۸/۹ معاون امور عمرانی استانداری کرمان در خصوص تعیین تکلیف نسبت به عوارض حمل بارهای پسته و خرما، خارج از حدود اختیارات قانونی مرجع مربوط تشخیص داده شده و دیوان رأی به ابطال آن صادر کرده است.

ب) صلاحیت محلی: چنانکه ذکر شد این موضوع اغلب در مورد شوراهای اسلامی

موضوع آرای دیوان عدالت اداری بوده است. دیوان عدالت اداری در آرای بسیاری بر گستره‌ی محلی عوارض تعیین شده توسط این شوراهای اسلامی تأکید کرده و براساس آن حکم داده است. برای نمونه می‌توان به رأی شماره‌ی ۲۵۴ تا ۲۶۰ مورخ ۱۳۹۲/۴/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره کرد که بیان می‌دارد وضع عوارض کسب و پیشه برای بانک‌ها، مؤسسات مالی و صندوق‌های قرض‌الحسنه، به‌علت حوزه‌ی کشوری فعالیت این نهادها، خارج از صلاحیت شوراهای شهر است:

«مطابق بند ۱۶ از ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران اصلاحی مصوب سال ۱۳۷۵، تصویب لوایح برقراری یا لغو عوارض شهر و همچنین تغییر نوع و میزان آن از جمله وظایف شوراهای اسلامی شهرها است و حکم مقرر در تبصره ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ دلالت بر این معنی دارد که شوراهای اسلامی شهر برای تصویب عوارض محلی صلاحیت دارند و مجاز به تعیین و تصویب عوارض کشوری و ملی نیست. با توجه به مراتب فوق‌الذکر مصوبات شوراهای اسلامی شهرهای مندرج در گردش کار در قسمت تعیین و وضع عوارض کسب و پیشه برای بانک‌ها، مؤسسات مالی و صندوق‌های قرض‌الحسنه که حوزه فعالیت کشوری و غی محلی دارند، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات شوراهای اسلامی تشخیص می‌شود و به استناد بند ۱ ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد».

از دیگر آرای صادره‌ی دیوان در این زمینه می‌توان به رأی شماره‌ی ۷۲۴ تا ۷۵۹ مورخ ۱۳۹۱/۱۰/۱۱؛ رأی شماره‌ی ۲۱۹ و ۲۲۰ مورخ ۱۳۹۱/۴/۲۶؛ رأی شماره‌ی ۲ مورخ ۱۳۸۹/۱/۱۶ و رأی شماره‌ی ۳۴۴ مورخ ۱۳۸۸/۴/۳۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره کرد که به‌صراحت و با استناد به تبصره‌ی ماده‌ی ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده، صلاحیت شوراهای اسلامی در وضع عوارض را محدود و منحصر در عوارض محلی می‌داند و اموری را که محدوده‌ی کشوری و ملی داشته باشند، خارج از قلمرو صلاحیت این شوراها می‌داند. توجه دیوان عدالت اداری به اصل صلاحیت محلی مراجع وضع عوارض همچنین در زمینه‌ی اخذ عوارض استقرار بانک، عوارض و بهای سالیانه، عوارض بهای خدمات افتتاح و فعالیت سالیانه، عوارض و بهای خدمات شروع به کار و عوارض نصب و سالیانه‌ی عابر بانک توسط شورای شهر موضوع آرای دیوان بوده است که مطابق آن‌ها دیوان وضع و اخذ این عوارض را به‌سبب کشوری بودن بانک‌ها در صلاحیت شورای شهر ندانسته است. از جمله آرای صادرشده در این زمینه رأی شماره‌ی ۲۷۵ تا ۲۹۳ مورخ ۱۳۹۴/۳/۱۸ و شماره‌ی ۱۶۸۱ تا ۱۷۳۵ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. ممنوعیت وضع و اخذ عوارض از بانک‌ها به‌صورت کلی نیز مورد توجه دیوان عدالت اداری بوده

صلاحیت وضع عوارض و اصول حاکم بر آن در پرتو آرای دیوان عدالت اداری ۱۰۱

و دیوان آرای در این زمینه صادر کرده است که از جمله‌ی آن‌ها می‌توان به آرای شماره‌ی ۳۴۴ مورخ ۱۳۸۸/۴/۳۰؛ شماره‌ی ۲ مورخ ۱۳۸۹/۲/۱۶؛ شماره‌ی ۲۱۹ و ۲۲۰ مورخ ۱۳۹۱/۴/۲۶؛ شماره‌ی ۷۲۴ تا ۷۵۹ مورخ ۱۳۹۱/۱۰/۱۱ و شماره‌ی ۲۵۴ تا ۲۶۰ مورخ ۱۳۹۲/۴/۱۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره کرد.

۲-۲-۳. رعایت تشریفات قانونی

رعایت تشریفات و مراحل مقرر در قوانین از جمله اصول حاکم بر حقوق عمومی به‌شمار می‌رود که عدم رعایت آن ممکن است به ابطال تصمیم مقامات و نهادهای اداری منجر شود. امروزه و در حقوق اساسی و اداری که خصلت رویه‌ای از مهم‌ترین ویژگی‌های مقرر برای این دو است، اصل مذکور برای حفظ حقوق افراد و اشخاص اهمیت بسزایی دارد. دیوان عدالت اداری نیز در موارد متعددی به اصل رعایت تشریفات قانونی در زمینه‌ی صلاحیت وضع عوارض توجه داشته و آرای نیز در این زمینه صادر کرده است که به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در رأی شماره‌ی ۸۸/۶۴۷ مورخ ۱۳۸۸/۹/۲ به‌صراحت این اصل را مورد توجه قرار داده و در زمینه‌ی درخواست ابطال تصویب‌نامه‌ی شماره‌ی ۲۰۷۹۶/ت مورخ ۲۹۷۱۶ مورخ ۱۳۸۷/۲/۱۶ هیأت وزیران در خصوص عوارض صادراتی کنجاله‌ی سویا به شرح زیر رأی صادر کرده است:

«قانونگذار در بند (د) ماده ۳۳ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به دولت اجازه داده با تشخیص شورای عالی صادرات، عوارض ویژه برای صادرات مواد اولیه فرآوری‌نشده وضع و دریافت نماید و تعیین میزان عوارض مذکور را به پیشنهاد وزارتخانه‌های بازرگانی، امور اقتصادی و دارایی، صنایع و معادن و جهاد کشاورزی و تصویب هیأت وزیران موکول نموده است. لیکن وزرا عضو کمیسیون ماده یک آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات خارج از حدود اختیارات قانونی مبادرت به وضع و تصویب مصوبه شماره‌ی ۲۰۲۹۶/ت مورخ ۳۹۷۱۶ مورخ ۱۳۸۷/۲/۱۶ نموده‌اند. علی‌هذا مصوبه معترض‌عنه به لحاظ عدم رعایت تشریفات قانونی مقرر، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات تشخیص و به استناد قسمت دوم اصل ۱۷۰ قانون اساسی و ماده یک و بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد».

این اصل همچنین در رأی شماره‌ی ۶۹۳ مورخ ۱۳۹۲/۱۰/۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با عنوان «عدم رعایت تشریفات مقرر در بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۸۳» از جهات

ابطال مصوبه‌ی شماره‌ی ۲۱۸۵۸۶/ت/۴۱۹۹۷-ک-۱۳۸۷/۱۲/۱۴ وزرای عضو کمیسیون ماده‌ی ۱ آیین‌نامه‌ی اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات مبنی بر تعیین وضع عوارض بر صادرات زعفران؛ و در رأی شماره‌ی ۶۹/۱۶۰ مورخ ۱۳۶۹/۶/۱۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با عنوان «عدم مراعات اصول و ضوابط پیش‌بینی‌شده در قوانین مربوط» به‌منظور ابطال مصوبه‌ی شماره‌ی ۲۸۸۰۲/۵ مورخ ۶۲/۱۲/۲۱ استنادداری مازندران و لغو اثر از وضع عوارض و رأی کمیسیون ماده‌ی ۷۷ قانون شهرداری به‌شهر؛ و در رأی شماره‌ی ۸۴/۳۸۶ مورخ ۱۳۸۴/۷/۲۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری با عنوان «تعیین عوارض مصرف گاز به میزان ۵٪ بهای آن و وصول آن از مشترکین مبتنی بر تحقق و اجتماع شرایط قانونی نبوده و تنفیذ آن توسط نماینده‌ی محترم ولایت امر مشروط به عدم تأثیر تورمی محسوس آن گردیده که در این باب رسیدگی و تحقیق کارشناسی لازم به‌عمل نیامده و اظهار نظر قاطع و معتبری در خصوص تحقق شرط مذکور ابراز نشده» به‌منظور ابطال مصوبات وزیر کشور در مورد اخذ عوارض ۵ درصد توسط شهرداری‌های کشور از بهای گاز مصرفی از جمله مصوبات شماره‌ی ۱۳۸۰۵/۲۸۵۵۴/۳۴/۳/۱ مورخ ۱۳۶۴/۱۲/۱۲ و ۱/۳/۳۴/۱۲۲۶ مورخ ۱۳۶۶/۲/۵ و ۱/۳/۳۴/۳۴/۱۷ مورخ ۱۳۶۶/۳/۷ و ۱/۳/۳۴/۳۴/۱۹ مورخ ۱۳۶۶/۳/۷ و ۴۸۴۲/۳۴/۳/۱ مورخ ۱۳۶۶/۳/۳۱ و ۱/۳/۳۴/۴۸۴۲ مورخ ۱۳۶۶/۳/۳۱ و رأی شماره‌ی ۷۷۴ مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۷ با عنوان «عدم رعایت شرایط مورد نظر مقنن» جهت ابطال مصوبه‌ی شماره‌ی ۹۷۳۷۸/ت/۴۰۴۳۹-ک-۱۳۸۷/۶/۱۶ وزیران عضو کمیسیون ماده‌ی ۱ آیین‌نامه‌ی اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات دانسته شده است. در این زمینه همچنین می‌توان به رأی شماره‌ی ۱۹۸۵ مورخ ۱۳۹۳/۱۲/۱۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال ماده‌ی ۴۳ عوارض ورود به داخل محدوده‌ی شهر از تعرفه‌ی مصوب عوارض محلی سال ۱۳۸۹ شورای اسلامی شهر اردبیل به‌سبب «عدم رعایت ضوابط مقرر در تبصره‌ی ۴ ماده‌ی واحده‌ی قانون تعیین وضعیت املاک واقع در طرح‌های دولتی و شهرداری‌ها مصوب سال ۱۳۶۷» و رأی شماره‌ی ۷۷۴ مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال تصویب‌نامه‌های شماره‌ی ۹۷۳۷۸/ت/۴۰۴۳۹-ک-۱۳۸۷/۶/۱۶ وزیران عضو کمیسیون ماده‌ی ۱ آیین‌نامه‌ی اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات به‌علت «عدم رعایت شرایط مورد نظر مقنن» و همچنین رأی شماره‌ی ۱۱۰ مورخ ۱۳۸۱/۳/۲۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال مصوبه‌ی مورخ ۱۳۶۱/۱/۲۳ قائم‌مقام وزارت کشور در شهرداری تهران و بخشنامه‌ی شماره‌ی ۱۰۷۴۱/۱/۳/۳۴ مورخ ۱۳۷۲/۸/۱۰ وزارت کشور با عنوان «بدون تحقق و اجتماع شرایط مربوط» اشاره کرد.

۲-۴. عطف به ماسبق نشدن قوانین و تصمیمات اداری

این اصل در ماده‌ی ۲ قانون مدنی بدین صورت بیان شده است: «اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ماقبل خود اثر ندارد، مگر اینکه در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد». مطابق این اصل هر گاه عملی انجام گیرد و پس از آن قانون یا آیین‌نامه‌ای وضع شود، نمی‌توان بر آن مبنا، فرد انجام‌دهنده را مسئول تلقی کرد و اثر قانون یا آیین‌نامه و تصمیم را به عمل مذکور تسری داد. در حقوق اداری نیز همین معنا برداشت می‌شود (هداوند و مشهدی، ۱۳۹۱: ۱۷۴) و اهمیت این اصل به‌گونه‌ای است که یکی از ارکان اصلی و پایه‌ای حاکمیت قانون تلقی می‌شود (زارعی، ۱۳۷۸: ۶۰). اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین و تصمیمات در حقوق اداری و لزوم احترام به آن نیز از سوی مقامات اداری، یکی از اصول عدالت رویه‌ای در حقوق اداری و تضمین‌کننده‌ی حقوق مکتسب اشخاص و انتظار موجه آن‌ها و تأمین‌کننده‌ی ثبات و امنیت روابط متقابل افراد است (فلاح‌زاده، ۱۳۹۴: ۲۲۴-۲۲۵) که لزوم رعایت آن در منطق حقوقی بدیهی می‌نماید.

این اصل در موارد متعددی مورد توجه دیوان عدالت اداری بوده است. در زمینه‌ی وضع عوارض نیز این اصل مدنظر دیوان بوده و آرای در این زمینه صادر شده است که از جمله‌ی آن‌ها می‌توان به رأی شماره‌ی ۶۸/۱۰۸ مورخ ۱۳۶۸/۱۱/۲۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره کرد. براساس این پرونده، استانداری آذربایجان شرقی طی مصوبه‌ای در تاریخ ۱۳۶۲/۱۱/۲ اعلام داشته است که وکلای استان می‌بایست مبلغ معینی به‌عنوان عوارض شهرداری بپردازند. این وضع عوارض با استناد به بند ۸ قانون شهرداری‌ها مبنی بر صلاحیت انجمن شهر در تصویب لوایح برقراری یا الغای عوارض شهر و ماده‌ی ۴۲ این قانون مبنی بر جانشین انجمن شهر بودن وزارت کشور صورت می‌گیرد. این در حالی است که بند ۱ ماده‌ی ۳۵ قانون تشکیلات شوراهای اسلامی مصوب ۱۳۶۱/۹/۲۰ وضع عوارض را از صلاحیت‌های شورای شهر می‌داند و مطابق ماده‌ی ۵۳ این قانون کلیه‌ی قوانین مغایر با این قانون لغو شده‌اند. بر این اساس استناد استانداری مربوط به قانون الحاق یک تبصره به ماده‌ی ۵۳ قانون تشکیلات شورای‌های اسلامی کشوری مصوب ۱۳۶۴/۷/۲۸ مبنی بر جانشینی شورای شهر توسط وزیر کشور یا سرپرست وزارت کشور عطف قانون مزبور به ماسبق محسوب و بر این مبنا مصوبه، نقض شده است. رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در این زمینه به‌صورت ذیل است:

«نظر به اینکه عوارض دفاتر وکالت موضوع نامه شماره‌ی ۲۱/۱۸۷۱۵/۵۴ مورخه ۶۲/۱۱/۲ استانداری آذربایجان شرقی، مستنداً بماده ۴۲ و بند ۸ از ماده ۴۵ قانون شهرداری‌ها و اختیارات تفویضی وزیر محترم کشور برقرار گردیده، درحالی‌که مطابق ماده ۵۳ قانون تشکیلات

شوراهای اسلامی کشوری مصوب اول آذرماه سال ۱۳۶۱ از تاریخ تصویب این قانون کلیه قوانین مغایر لغو و بلااثر اعلام گردیده است، و علی القاعده از تاریخ تصویب قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشوری، جهت برقراری هر گونه عوارض، باید به ترتیب مقرر در بند ۱ از ماده ۳۵ قانون فوق، عمل گردد. و با عنایت به اینکه قانون الحاق یک تبصره به ماده ۵۳ قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشوری مصوب ۶۴/۷/۲۸ ناظر به اقدامات و تصمیمات و بخشنامه‌های صادره مؤخر بر تاریخ تصویب قانون است، نمی‌تواند عطف به ماسبق شود. لهذا، عوارض مقرر به موجب نامه شماره ۲۱/۱۸۷۱۵/۵۴ مورخه ۶۲/۱۱/۲ استانداردی آذربایجان شرقی، مخالف قانون تشخیص، و مستنداً به ماده ۲۵ با ملاحظه بند. پ. ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری، ابطال می‌گردد».

مشاهده می‌شود که اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین و تصمیمات اداری در زمینه‌ی صلاحیت وضع عوارض توسط مراجع ذیصلاح مورد توجه دیوان عدالت اداری بوده و این نهاد تصمیمات مغایر این اصل را ابطال کرده است.

۲-۲-۵. رعایت موازین شرعی

این اصل را می‌توان ذیل اصل قانونی بودن نیز بررسی کرد، چراکه اصل ۴ قانون اساسی وضع همه‌ی قوانین و مقررات کشور را منوط به انطباق با موازین شرعی دانسته است. این اصل همچنین در زمینه‌ی صلاحیت وضع عوارض توسط مراجع ذیصلاح به صراحت مقرر شده است که نمونه‌ی آن در بند ۱ ماده‌ی ۳۵ قانون تشکیلات شوراهای اسلامی کشور مصوب ۱۳۶۱/۹/۱ مقرر شده است. بدین صورت که در برهه‌ای تنفیذ ولی امر یکی از شرایط صحت وضع عوارض توسط شورای شهر قلمداد شده است. در پرونده‌ی کلاسه‌ی ۴۰۶/۷۷ به شماره‌ی دادنامه‌ی ۸۰/۳۷۶ مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۸ در درخواست اتحادیه‌ی صنف فخاری یزد به ابطال مصوبه‌ی شماره‌ی ۱/۳/۳۴/۱۸۳۵ مورخ ۱۳۶۶/۲/۹ وزارت کشور در خصوص ۱۰ درصد عوارض تولید فخاری‌ها این اصل به نوعی مورد توجه دیوان قرار می‌گیرد. در این پرونده شاکی بیان می‌دارد که مصوبه‌ی شهرداری در خصوص وضع و اخذ عوارض از فخاری‌ها (آجرپزی‌ها) منوط به نداشتن اثر تورمی در تنفیذ مصوبه توسط نماینده‌ی ولی فقیه بوده که محقق نشده است. فقهای شورای نگهبان در خصوص ادعای خلاف شرع بودن مصوبه‌ی شماره‌ی ۱/۳/۳۴/۱۳۸۵ مورخ ۱۳۶۶/۲/۹ وزارت کشور از طرف اتحادیه‌ی صنف فخاری یزد در جلسه‌ی مورخ ۱۳۸۰/۹/۲۹ بیان می‌دارند: «چون تأیید نماینده ولی امر منوط به این است که عوارض ۱۰٪ مذکور اثر تورمی نداشته باشد، بنابراین اگر به نظر کارشناسان اخذ عوارض ۱۰٪

صلاحیت وضع عوارض و اصول حاکم بر آن در پرتو آرای دیوان عدالت اداری ۱۰۵

اثر تورمی داشته باشد، اخذ آن خلاف شرع است». در نهایت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در این زمینه رأی خود را بدین صورت صادر می‌کند:

«به موجب نظریه مورخ ۱۳۸۰/۹/۲۹ فقهای محترم شورای نگهبان اخذ عوارض از فخاری‌ها به میزان ۱۰٪ بر مبنای تولید به شرط این‌که به نظر کارشناسان دارای اثر تورمی باشد، خلاف شرع است. و چون مفاد نامه شماره ۱۰۱۶۴۱۳ مورخ ۱۳۷۹/۹/۲۱ وزراء صنایع و بازرگانی براساس نظریه کارشناسان کمیسیون تبصره ذیل ماده ۱۱ آیین‌نامه اجرایی مربوط و همچنین دستور ریاست جمهوری در خصوص تسریع در کاهش میزان عوارض مذکور مفید تأیید آثار تورمی عوارض فخاری‌ها به میزان ۱۰٪ و در نتیجه متضمن حصول شرایط مندرج در نظریه فقهای محترم شورای نگهبان است، بنابراین بند ۳۸۰ مصوبه شماره ۱/۳/۳۴/۱۸۳۵ مورخ ۱۳۶۶/۲/۹ وزارت کشور به استناد قسمت اول ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد».

البته این مورد می‌تواند در ذیل اصل رعایت تشریفات قانونی نیز مطرح شود که به سبب اهمیت اصل شرعی بودن قوانین و مقررات و عنایت دیوان به شرعی بودن وضع عوارض در مبحثی جداگانه ذکر شد.

۲-۲-۶. اصل تناسب

اصل تناسب از اصول مورد توجه در حقوق عمومی معاصر است که در بسیاری از نظام‌های حقوقی اهمیت بسیاری پیدا کرده است. این اصل در پی ایجاد رابطه‌ی منطقی بین اهداف مورد نظر و ابزار مورد استفاده در تصمیم متخذه برای نیل به اهداف مزبور است (هداوند، ۱۳۸۷: ۲۷). بر این اساس، مقام عمومی و اداری باید در اتخاذ تصمیم و استفاده از ابزار و روش‌های تصمیم‌گیری به معنا و هدف قانون توجه کند (مشهدی، ۱۳۹۱: ۲۹۹). اصل تناسب در زمینه‌ی وضع عوارض مورد توجه برخی نویسندگان قرار گرفته است. بدین صورت که آرای شماره‌ی ۳۶۳ مورخ ۱۳۸۶/۵/۲۳ و شماره‌ی ۳۳۸ مورخ ۱۳۸۶/۵/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در مورد رعایت نکردن تناسب در وضع عوارض مورد استناد نویسندگان مزبور قرار گرفته است (هداوند و مشهدی، ۱۳۹۰: ۱۸۵-۱۸۷). البته استناد به رأی نخست که در آن جهت ابطال به صراحت «اخذ عوارض خارج از حدود اختیارات توسط انجمن شهر (وضع عوارض خارج از محدوده‌ی قانونی شهر)» عنوان شده است، صحیح نمی‌نماید و صرف وجود واژه‌ی تناسب در رأی دیوان را نباید دلیل بر استناد به اصل تناسب قلمداد کرد. از دیگر آرای که دیوان در آن به استناد اصل تناسب اقدام به ابطال عوارض وضع‌شده کرده است، می‌توان به رأی شماره‌ی ۲۴۱ مورخ ۱۳۹۰/۶/۷ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره کرد

که در آن، هیأت عمومی دیوان، رأی به ابطال ماده‌ی ۱ و بندهای ۱ و ۲ ماده‌ی ۱ از آیین‌نامه‌ی مقررات و اخذ بهای خدمات و هزینه‌ی خسارت از نصب‌کنندگان انواع تابلو و تبلیغات در معابر عمومی شهر برای سال ۱۳۸۸ و بعد از آن مصوب یکصد و چهل و هفتمین جلسه‌ی شورای اسلامی شهر گرگان به سبب عدم رعایت تناسب در شرایط مقرر در قانون با عنوان «مغایر هدف و حکم مقنن» صادر کرده است. بدین بیان که:

«هرچند مطابق بند ۲۶ ماده ۷۱ "قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵/۳/۱" تصویب نرخ خدمات ارائه‌شده توسط شهرداری و سازمان‌های وابسته به آن با رعایت آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی شهرداری‌ها از جمله وظایف شورای اسلامی شهر است، لیکن به جهت این که تابلوهای منصوبه بر سردر اماکن تجاری و اداری علی‌القاعده مبین معرفی محل استقرار و فعالیت اماکن مذکور است و الزاماً متضمن تبلیغاتی در زمینه ارائه خدمات مربوط نیست و اصولاً شهرداری در خصوص مورد ارائه‌کننده خدمتی نیست تا به دریافت بهای آن محق باشد، بنابراین ماده ۱ و بندهای ۱/۱ و ۱/۲ آیین‌نامه مقررات و اخذ بهای خدمات و هزینه خسارت از نصب‌کنندگان انواع تابلو و تبلیغات در معابر عمومی شهر برای سال ۱۳۸۸ و بعد از آن مصوب یکصد و چهل و هفتمین جلسه شورای اسلامی شهر گرگان مبنی بر اجازه شهرداری گرگان به اخذ مبالغی بابت نصب انواع تابلوهای ثابت و سیار در کلیه نقاط شهر (پارچه و دیوارنویسی و نقاشی دیواری و تابلوهای دیواری مغازه‌ها - محل‌های کسب و پیشه، تجارت - ادارات و نهادها - دفاتر پزشکان، وکلا، بانک‌ها، مؤسسات و موارد مشابه) مغایر هدف و حکم مقنن و خارج از حدود اختیارات شورای اسلامی شهر گرگان تشخیص داده می‌شود و مستنداً به بند ۱ ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌شود».

در این رأی مصوبه‌ی مورد اعتراض به سبب عدم رعایت تناسب در تطبیق مصداق با حکم قانونگذار ابطال شده است.

۲-۲-۷. عدم وصول عوارض مجدد

این اصل به صورت صریح در قوانین مقرر نشده است، اما اقتضای عدالت و منطق حقوقی ایجاب می‌کند که پرداخت‌کننده‌ی عوارض بیش از یک بار عوارض پرداخت نکند. این موضوع مورد توجه دیوان عدالت اداری نیز بوده است. هیأت عمومی دیوان در رأی شماره‌ی ۳۶۶ مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۳ در این زمینه بیان می‌دارد: «هرچند عوارض صدور پروانه ساختمان براساس ضوابط و مآخذ معتبر در تاریخ صدور آن قابل وصول است، لیکن اطلاق قسمت دوم

صلاحیت وضع عوارض و اصول حاکم بر آن در پرتو آرای دیوان عدالت اداری ۱۰۷

بخشنامه شماره‌ی ۸۵۵۶۸/۳/۳۴/۲ مورخ ۱۳۷۶/۵/۸ وزارت کشور که مفید تعلق عوارض مجدد به تمدید پروانه ساختمان پس از اتمام مهلت مندرج در آن بدون احتساب و کسر عوارض پرداخت شده بابت صدور پروانه ساختمان و نتیجتاً مفهم وصول عوارض مضاعف می‌باشد مغایر قانون و خلاف حدود اختیارات دستگاه مربوط تشخیص داده می‌شود و بدین جهت این قسمت از بخشنامه فوق‌الذکر به استناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد».

۲-۲-۸. عدم تضییق و توسیع دایره‌ی شمول قانون

محدوده و قلمرو قانون نمی‌تواند توسط آیین‌نامه یا تصمیمات اداری محدود شود یا گسترش یابد. این اصل را می‌توان در ذیل اصل قانونی بودن مطالعه و بررسی کرد، اما به دلیل اهمیت اصل قانونی بودن و گستردگی قلمرو آن و در نتیجه انشعاب اصول جدید به صورت جداگانه و مستقل مورد تدقیق و بررسی قرار می‌گیرد. اصل مذکور در آرای متعددی مورد استناد دیوان عدالت اداری در زمینه‌ی صلاحیت وضع عوارض قرار گرفته است. از جمله‌ی این موارد می‌توان به رأی شماره‌ی ۹۲۸ مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۱۴ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره کرد که بیان می‌دارد:

«... نظر به اینکه در بند الف ردیف ۳ تصویب‌نامه شماره ۷۶۲۵۴/ت/۳۶۰۹۵-۱۰/۴/۱۳۸۸ هیأت وزیران، برخورداری واحدهای صنعتی و معدنی از معافیت مذکور به بهره‌برداری تا پایان تیرماه سال ۱۳۸۸ مقید شده است که در همان حال موجب تضییق دایره شمول قانون نیز شده است، بنابراین بند الف ردیف ۳ مصوبه مذکور به لحاظ مغایرت با قانون پیش‌گفته مستند به بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌شود».

همچنین رأی شماره‌ی ۱۰۴ مورخ ۱۳۷۴/۶/۲۵ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در این زمینه قابل ذکر خواهد بود که بیان می‌دارد:

«... از آن‌جا که مدلول بخشنامه اجرایی مصوبات قانونی علی‌الاصول باید متضمن مفاد کامل مصوبه به‌ویژه از حیث موارد و اوصاف و شرایط مورد نظر مندرج در آن باشد تا زمینه توسیع یا تضییق قلمرو آن از حیث مصادیق فراهم نشود. نقل عبارت «۱٪ عوارض از کارخانجات...» با عنایت به عموم و اطلاق آن و بدون ذکر «واحدهای صنعتی و معدنی و کارگاه‌های غیر مشمول قانون نظام صنفی» در بخشنامه مورد اعتراض موجب دخل و تصرف در مصوبه مرجع قانونی صلاحیت‌دار و از مقوله وضع مقررات در باب عوارض توسط مرجع غیر صالح ... تشخیص داده می‌شود...».

نتیجه‌گیری

امروزه در کشور ما عوارض دریافتی از افراد و اشخاص مصادیق متعددی پیدا کرده‌اند که لزوم توجه و پرداختن به این نهاد را خاطر نشان می‌سازد. این امر به‌خصوص در مورد شوراهای اسلامی به‌عنوان دولت‌های محلی به‌سبب نقش و جایگاه عوارض در تأمین بودجه‌ی این نهاد و تضمین استقلال مالی آن‌ها اهمیت شایان ملاحظه‌ای یافته است. موضوعی که در پژوهش حاضر بدان پرداخته شد صلاحیت وضع عوارض و اصول حاکم بر آن در آرای دیوان عدالت اداری بود که موضوع آرای متعدد این دیوان بوده است. نتایج این پژوهش را می‌توان به‌اختصار به‌صورت ذیل بیان کرد:

الف) عوارض را نمی‌توان مشمول اصل ۵۱ قانون اساسی دانست و آن را نوعی مالیات یا زیرمجموعه این مفهوم محسوب کرد. اما این امر به معنای عدم شمول اصل قانونی بودن وضع و وصول عوارض نخواهد بود و مرجع وضع عوارض که مورد تصریح آرای متعدد دیوان نیز قرار گرفته است، مجلس شورای اسلامی و نهادهای مأذون از طرف این نهاد خواهند بود و نهاد دیگری بدون مجوز مجلس صلاحیتی در این زمینه نخواهند داشت.

ب) دیوان عدالت اداری اصول متعددی را در زمینه‌ی وضع مالیات‌ها مورد توجه قرار داده و آرای بسیاری با استناد به این اصول صادر شده است که نشان از توجه و دقت این نهاد به اهمیت عوارض و البته حفظ و تضمین حقوق افراد و اشخاص دارد. بسیاری از این اصول، از اصول جدید حقوق عمومی (به‌خصوص حقوق اداری) هستند که مورد عنایت دیوان قرار گرفته‌اند. اصولی همانند اصل تناسب و اصل رعایت تشریفات قانونی که نشان از نقش و جایگاه رویه‌ی حقوقی در توسعه‌ی حقوق اداری کشورمان و برجسته شدن خصلت رویه‌ای در حقوق عمومی دارد. همچنین اصولی همانند اصول قانونی بودن وضع عوارض که مصادیق گوناگون این اصل مورد عنایت دیوان قرار گرفته و اصولی همانند اصل عدم وضع مجدد عوارض که نشان‌دهنده‌ی رویه‌ی حق‌مدار دیوان عدالت اداری و سعی این نهاد در حفظ و بسط حقوق اشخاص است.

البته اصول حاکم بر وضع عوارض را نباید منحصر به اصول ذکر شده در این پژوهش دانست. تحقیقات و پژوهش‌های افزون بی‌شک اصول جدیدی به این فهرست خواهند افزود و نظام وضع عوارض را ساختارمندتر خواهند کرد.

یادداشت‌ها

۱. اصل ۸۵ قانون اساسی: «سمت نمایندگی قائم به شخص است و قابل واگذاری به دیگری نیست. مجلس نمی‌تواند اختیار قانونگذاری را به شخص یا هیأتی واگذار کند ولی در موارد ضروری می‌تواند اختیار وضع بعضی از قوانین را با رعایت اصل هفتادودوم به کمیسیون‌های داخلی خود تفویض کند...».
۲. در این جا باید به نهادهایی چون سازمان حمل‌ونقل جاده‌ای و پایانه‌های کشور که مطابق بند «الف» ماده‌ی ۱۳۲ قانون برنامه‌ی سوم صلاحیت اخذ عوارض با تصویب شورای اقتصاد را خواهد داشت یا سازمان مناطق آزاد تجاری صنعتی مطابق ماده‌ی ۱۰ قانون چگونگی اداره‌ی مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲ می‌تواند با تصویب هیأت وزیران در مقابل انجام خدمات شهری و فراهم نمودن تسهیلات مواصلاتی، بهداشت، امور فرهنگی، آموزشی و رفاهی از اشخاص حقیقی و حقوقی منطقه‌ی عوارض اخذ نماید، اشاره کرد که صلاحیت این نهادها صرفاً پیشنهاد و اخذ عوارض است و نه وضع عوارض.
۳. صلاحیت محلی در آیین دادرسی مدنی به صلاحیتی که به اعتبار محل استقرار دادگاه تعیین می‌شود، تعریف کرده‌اند که در بحث مورد نظر ما صلاحیت محلی به صلاحیت مرجع صالح در وضع عوارض در گستره و محدوده‌ی محلی و نه ملی تعریف می‌شود.
۴. برخی نویسندگان از این موضوع با عنوان «رعایت قلمرو جغرافیایی در وضع عوارض» یاد کرده‌اند (هداوند و مشهدی، ۱۳۹۱: ۲۶۱-۲۶۲).

منابع و مآخذ

- تقوی، مهدی؛ مهندس، ابوطالب (۱۳۸۵)، *مالیه عمومی*، تهران: کتابخانه‌ی فروردین.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۸)، *ترمینولوژی حقوق*، تهران: کتابخانه‌ی گنج دانش، چ
دهم.
- دهخدا، علی‌اکبر (۱۳۷۷)، *لغت‌نامه*، تهران: مؤسسه‌ی انتشارات و چاپ دانشگاه تهران.
- رستمی، ولی (۱۳۹۰)، *مالیه عمومی*، تهران: میزان.
- زارعی، محمدحسین (۱۳۷۸)، *جزوه‌ی حقوق اداری تطبیقی*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران
مرکز.
- فلاح‌زاده، علی‌محمد (۱۳۹۴)، *حقوق اداری تطبیقی: عدالت رویه‌ای*، تهران: مؤسسه‌ی
مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش.
- کامیار، غلامرضا (۱۳۸۵)، *حقوق شهری و شهرسازی*، تهران: مجد.
- گرجی ازندریانی، علی‌اکبر (۱۳۹۳)، *مبانی حقوق عمومی*، تهران: جنگل، چ چهارم.
- مشهدی، علی (۱۳۹۱)، «اصول و معیارهای کنترل قضایی اداری در حقوق سوئیس»،
فصلنامه‌ی حقوق، دوره‌ی ۴۲، ش ۳، صص ۲۹۱-۳۰۱.
- معین، محمد (۱۳۸۸)، *فرهنگ فارسی*، تهران: اشجع- میکابیل.
- موسی‌زاده، رضا (۱۳۸۸)، *مالیه عمومی*، تهران: میزان.
- هداوند، مهدی؛ مشهدی، علی (۱۳۹۱)، *اصول حقوق اداری (در پرتو آرای دیوان عدالت
اداری)*، تهران: خرسندی، چ دوم.
- هداوند، مهدی (۱۳۸۷)، «نظارت قضایی: تحلیل مفهومی تحولات اساسی (طرحی برای
توسعه‌ی حقوق اداری و ارتقاء نظارت قضایی)»، *مجله‌ی حقوق اساسی*، سال هفتم، ش
۹، صص ۷-۵۶.