

## The Consequences of the Violation of Functus Officio and Res Judicata Principles on Tax Regulation and their Effect on Taxpayers

Hamid Reza Salehi 

Assistant Professor, Private Law,  
Department of Law, Payame Noor  
University, Tehran, Iran

Mohammad Reza Abbasi\* 

Ph.D, Private Law, Department of  
Law, Payame Noor University,  
Tehran, Iran

### Abstract

The tax regulation related to Article No. 219 of the Tax Code, is the manifestation of the interaction between taxation affair organization and its taxpayers. In the new regulation, a considerable number of rules are reviewed and amended. From the study of the aforementioned Code, one can understand the new approach, which the tax affairs organization has applied when encountering tax payer's rights. This research is conducted using scientific and research methods. As well, the subject is to review the two vital principles of functus officio and res judicata in terms of tax payment matters. Contrary to its precedent, the referred Code allows the tax authority to reconsider the tax payer's rights, not only in the case of the tax authority's error, but also in the case of the tax payer's error. The possibility of the reconsideration by the issuer, not only in the case of the tax authority's error, but also in the case of the tax payer's error, is a violation of the principle of res judicata. The said regulation has further allowed the tax affair administration offices to proceed with a so-called "reconsideration" procedure in the tax payer's matter after the proceeding had been finalized. Whereas, Article No. 239 and No. 270 of the Direct Taxation Act acknowledge the ignorance of res judicata principles as a violation of the tax payer's rights. In this regard, the above-mentioned regulation is considered a violation of functus officio and res judicata principles, and therefore wrongful.


**Keywords:** Tax Regulations, Functus Officio, Res Judicata.

\* Corresponding Author: mra1390@yahoo.com


**How to Cite:** Salehi, H. R., Abbasi, M. R., "The Consequences of the Violation of Functus Officio and Res Judicata Principles on Tax Regulation and their Effect on Taxpayers", The Quarterly Journal of Public Law Research, 23(74), (2022), 213-239. doi: 10.22054/QJPL.2021.56607.2541

## نقض اصل فراغ و امر مختومه در آیین‌نامه جدید ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها بر حقوق مودیان و پیشنهاداتی بر اصلاح آن

استادیار، گروه حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

حمیدرضا صالحی 

دکتری حقوق خصوصی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

محمد رضا عباسی \*

### چکیده

آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها، تجلی‌گاه تعامل سازمان مالیاتی با مودیان است. در آیین‌نامه جدید، تعداد قابل توجهی از مقررات بازبینی و اصلاح شده است. مطالعه این آیین‌نامه از بُعد حقوق مودیان، رویکرد جدید سازمان مالیاتی در برخورد با آنها را مشخص می‌نماید؛ در این پژوهش که به صورت علمی و پژوهشی صورت می‌پذیرد، دو اصل مهم حقوقی: اصل فراغ و امر مالیاتی مختوم که در این آیین‌نامه نقض شده، مورد مطالعه قرار می‌گیرد. آیین‌نامه مذکور برخلاف مقررات پیشین به «رئیس امور مالیاتی» اجازه می‌دهد که وی نه تنها «گزارش مالیاتی» را تهیه و «برگ تشخیص» را صادر کند بلکه به «اعتراض مودیان» نیز در آن راستا رسیدگی نماید. امکان رسیدگی مجدد توسط تنظیم‌کننده گزارش، نه تنها امکان احتمال فساد را افزایش می‌دهد، بلکه با حقوق مودیان نیز در تعارض است. آیین‌نامه موصوف همچین به اداره مالیاتی این اجازه را داده است که تحت عنوان «بازبینی» بعد از خاتمه رسیدگی، مجدداً مالیات مودیان را مورد رسیدگی قرار دهد. این در حالی است که مواد (۲۳۹) و (۲۷۰) قانون مالیات‌های مستقیم، نقض امر مالیاتی مختوم را تخلف دانسته است. نتیجه اینکه رویکرد این آیین‌نامه در نقض اصل فراغ و امر مالیاتی مختوم ناصواب است.

**واژگان کلیدی:** ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها، حقوق مودیان، مالیات، آیین‌نامه، قاعده فراغ،

امر مالیاتی مختوم.

## مقدمه

بعد از اصلاحیه سال ۱۳۸۰ برخی از مقررات قانون مالیات‌ها حذف و احکام مربوط به آن مقررات به آیین‌نامه ماده ۲۱۹ واگذار شد. ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم بیان داشته است: «شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود که به موجب بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد شده است. نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت‌های هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید». آیین‌نامه ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم یکی از مهم‌ترین آیین‌نامه‌های مالیاتی است. اهمیت این آیین‌نامه از این جهت قابل توجه است که ضمن تبیین تکالیف مأموران مالیاتی، چگونگی تنظیم گزارش و صدور برگ تشخیص و ابلاغ آنها را تشریح نموده است. لذا آیین‌نامه مذکور چگونگی تعامل ادارات مالیاتی با مؤدیان را توضیح داده است. به همین جهت این آیین‌نامه از جهت تأویل حقوق بنیادین مؤدیان مالیاتی اهمیت بسزایی دارد. آیین‌نامه ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها که در تاریخ ۱۳۹۸/۹/۲۰ تصویب شده است، به‌طور قابل توجهی با آیین‌نامه سابق که در مورخه ۱۳۸۲/۱۰/۲۴ تصویب شده بود، متفاوت است.

تمهید یک سیستم اداری پیشرفته و ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد منوط به رعایت اصول و قواعد در قانونگذاری است. برخی از این اصول و قواعد از اصول بنیادین و اولیه است، به گونه‌ای که بشر در هزاران سال پیش در همان شکل تمدن اولیه به ضرورت استفاده از اصول مذکور در سیستم دادرسی و اداری خود پی برده‌اند، ضرورت کاربرد پاره‌ای دیگر از اصول و قواعد که لزوم آنها مستلزم تعقل و تدقیق بیشتر بوده در سنوات اخیر پی‌ریزی شده است.

از جمله اصولی که انسان از همان ابتدای تمدن بشری ضرورت آن را برای یک نظام اداری و دادرسی منضبط و فسادستیز درک کرده است؛ قاعده اعتبار امر مختوم و اصل

فراغ دادرس است. به نظر می‌رسد که آیین‌نامه اخیر ماده ۲۱۹ ق.م.م برای رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، التفاتی به اصول و قواعد مذکور نداشته است.

### ۱. اعتبار امر مختومه (امر مالیاتی مختوم)

بعد از بررسی مفهوم «اعتبار امر مختومه» در حقوق، امر مالیاتی مختوم در حقوق مالیاتی و نقض آن در آیین‌نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م بررسی می‌شود.

#### ۱-۱. مفهوم اعتبار امر مختومه و مبانی آن

در معنای مختوم گفته‌اند: «۱- مهر شده. ۲- به آخر رسانیده شده، انجام یافته.»<sup>۱</sup> قاعده اعتبار امر مختوم در رشته‌های مختلف حقوق اعم از امور کیفری، مدنی، ثبتی و مالیاتی مطرح است.<sup>۲</sup> «اعتبار امر مالیاتی مختوم» از اصول مترقی است که در نظام حقوقی کشورهای مختلف مورد اجرا قرار می‌گیرد. به موجب این اصل پس از صدور حکم، اقامه مجدد آن ممنوع است.<sup>۳</sup> توضیح اینکه مقررات باید بعنوان یک قاعده، این اطمینان را به افراد جامعه بدهد که هرگاه رسیدگی به اتمام رسید باید آن امر به اجرا گذاشته شود.<sup>۴</sup> این قاعده در آیین دادرسی مدنی مبانی مختلفی دارد. از جمله مبانی این قاعده را می‌توان به ترتیب زیر بیان نمود:

الف- اقامه مجدد دعوا موجب اختلال در آرامش و زندگی افراد جامعه می‌شود؛<sup>۵</sup>

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

۱. محمد معین، فرهنگ معین (تهران: انتشارات فرهنگ نما، ۱۳۸۷) ص ۹۸۳.
۲. منوچهر خزانی، «اعتبار امر مختومه کیفری در دعوی کیفری»، تحقیقات حقوقی، پاییز و زمستان، شماره‌های ۱۱ و ۱۲، (۱۳۷۱)، صص ۸۱-۱۰۸؛ ندا رضوی، «اعتبار امر مختوم در تصمیمات مراجع ثبتی و دفاتر اسناد رسمی»، مجله فقه و حقوق معاصر، شماره ۱۳، (۱۳۹۹)، صص ۵۴-۶۵؛ سید محمد رضا حسینی، «اعتبار امر مختوم در امور مدنی»، مجله قضاوت، شهریور، (۱۳۸۳)، صص ۴۳-۴۴؛ ولی رستمی، «حقوق مودیان مالیاتی»، مجله مطالعات حقوق خصوصی، (۱۳۸۸)، صص ۱۰۷-۱۲۸.
۳. عبدالله شمس، پیشین، ص ۲۲۸.
۴. سید جلال الدین مدنی؛ آیین دادرسی کیفری ۱ و ۲ (تهران: انتشارات پایدار، ۱۳۸۰) ص ۱۱۶.
۵. بهرام احمد منش، اعتبار امر مختومه کیفری و مقایسه با امر مختومه حقوقی (شیراز: ارم شیراز، ۱۳۹۴) ص ۷۴.

ب- اگر هر یک از طرفین دعوا این حق را داشته باشند که بتوانند به طور مکرر اقامه دعوا کنند، ممکن است یک دعوا طی نسل‌های متمادی به طول انجامد و به نتیجه نرسد؛

پ- اعتبار امر مختومه ریشه در اصل جلوگیری از صدور آرای متعارض دارد، اگر این اجازه داده شود که بعد از مختومه شدن دعوا به طور مجدد اقامه شود، بدون تردید با آرای متعارض مواجه خواهیم شد.<sup>۱</sup>

ت- اراده قانونگذار: برخی نیز بیان داشته‌اند که رای دادگاه، اراده حاکمیت بوده که از طرف نمایندگان وی بیان می‌شود و اعتبار آن نیز از قدرت عالیه قانون نشأت می‌گیرد.<sup>۲</sup>

ث- به نظر پاره‌ای از نویسندگان؛ پایه و اساس اعتبار امر مختوم، اماره قانونی صحت احکام است که به موجب آن چنین فرض می‌شود که احکام و قرارهای قطعی، صحیح و منطبق با واقعیتند و به این سبب دعوا برای بار دیگر قابل طرح در مقابل دادگاهی دیگر و یا قابل تعقیب از سوی دادستان نیست.<sup>۳</sup>

ج- به نظر می‌رسد علاوه بر موارد فوق، اقامه مجدد دعوا با حقوق شهروندان در تعارض بوده و عدم رعایت امر مختومه ممکن است موجب فساد اداری و قضایی شود. در حقیقت اعتبار امر مختوم با نظم جامعه گره خورده است، چرا که اگر این اصل اعمال و اجرا نشود، افراد جامعه هیچگاه آرامش نخواهند داشت و بیم آن می‌رود که هر لحظه نسبت به ادعایی که شخص محق شناخته شده، طرف دیگر مجدداً دعوای واهی مطرح نماید.

متذکر می‌شود که اعتبار امر مختومه در آیین دادرسی مانند دیگر اصول با استثنائاتی مواجه است که موضوع بحث این مقاله نیست.<sup>۴</sup>

۱. مجید غمامی، حسن محسنی، پیشین، ص ۱۷۵.

۲. ناصر کاتوزیان، اعتبار امر قضاوت شده در دعوای مدنی، چاپ پنجم (تهران: انتشارات نشر دادگستر، ۱۳۷۶) ص ۳۲۲.

۳. ولی الله انصاری، کلیات حقوق اداری، چاپ دوم (تهران: میزان، ۱۳۷۷) صص ۴۸ تا ۵۲.

۴. محمود آخوندی، آیین دادرسی کیفری، جلد ۳ (تهران: انتشارات وزارت فرهنگ و ارشاد، ۱۳۶۹) ص ۱۹.

## ۲-۱. امر مالیاتی مختوم

«اعتبار امر مختومه» در نظام مالیاتی هم جریان دارد، جریان قاعده مذکور در حقوق مالیاتی که تحت عنوان «امر مالیاتی مختوم» خوانده می‌شود به این معنی است که در صورت خاتمه و پایان رسیدگی به مالیات توسط ماموران مالیاتی، امکان ورود و رسیدگی مجدد به مالیات عملکرد مذکور برای سازمان مالیاتی نباشد.<sup>۱</sup> در حقیقت در حقوق مالیاتی و حقوق اداری، اصل بر صحت عمل اداری صدور برگ تشخیص مالیات و یا برگ مطالبه مالیات از سوی ماموران مالیاتی است. از این رو مودیان مالیاتی چنانچه به آن معترض باشند باید ظرف مهلت قانونی اعتراض خود را به اداره امور مالیاتی صادر کننده برگ تشخیص یا برگ مطالبه مالیاتی تسلیم دارند در غیر این صورت یا می‌توانند با مامور مالیاتی در مورد مالیات تشخیص و تعیین و یا مطالبه شده به توافق برسند و یا مبلغ مندرج در برگ تشخیص مالیات را ظرف مهلت قانونی تعیین شده پرداخت کنند یا اقدامات لازم برای پرداخت آن را انجام دهند. اعلام قبولی مودی نسبت به مالیات و یا پرداخت آن و یا رفع اختلاف با اداره امور مالیاتی نسبت به مالیات تشخیص و تعیین شده و یا مطالبه شده باعث می‌شود که پرونده مالیاتی مودی مراحل قطعیت مالیاتی خود را طی کرده و به دلیل پرداخت مالیات متعلق و یا ترتیب پرداخت آن، امکان قانونی بازگشایی پرونده مالیاتی وجود نداشته باشد، مگر در موارد استثناء.<sup>۲</sup>

همچنانکه بیان شد این امر که سازمان مالیاتی بتواند مجدداً دفاتر و اسناد و مدارک مودی را مطالبه کرده و آن را مورد رسیدگی قرار دهد خلاف قاعده بوده و علاوه بر اینکه ناقض حقوق مودیان مالیاتی بوده، موجب فساد خواهد بود. قانون مالیات‌های مستقیم نیز مورد رسیدگی قرارداد مالیات بعد از صدور برگ تشخیص را مگر در موارد مستثنی ممنوع دانسته و برای آن مسئولیت انتظامی در نظر گرفته است. قسمت اخیر ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌ها ضامن حقوق متعالی مودیان مالیاتی در امر رسیدگی بوده و بیان داشته است: «ماموران مالیاتی که امر مالیاتی مختوم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند به موجب حکم هیات رسیدگی به تخلفات اداری به انفصال از خدمات دولت از یک الی

۱. محمدرضا عباسی، حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی (تهران: نگاه بینه، ۱۳۹۰) ص ۱۰۳.

۲. میرمحسن طاهری تازی، آیین دادرسی مالیاتی پاره دوم، دادرسی اداری مالیاتی (تهران: شهر دانش، ۱۳۹۴) ص

چهار سال محکوم می‌شوند...». عبارت مذکور در این ماده از همان عبارت «اعتبار امر مختوم» در امر قضا اخذ شده است. همچنانکه در امر قضا «اعتبار امر مختوم» پس از صدور حکم بوجود می‌آید، در امر مالیاتی نیز «امر مالیاتی مختوم» بعد از صدور برگ تشخیص حاصل می‌شود. قانون مالیات‌های مستقیم عبارت «مختوم» را در جای دیگر نیز بکار برده و بیان داشته است: «در صورتی که مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات قبولی خود را نسبت به آن کتباً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد یا اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده (۲۳۸) این قانون رفع نماید پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد و در مواردی که مؤدی ظرف سی روز کتباً اعتراض ننماید و یا در مهلت مقرر در ماده مذکور به اداره امور مالیاتی مربوط مراجعه نکند درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیات قطعی است».<sup>۱</sup> در صورتی که مؤدی قبولی خود را نسبت به برگ تشخیص کتباً اعلام نموده و یا مالیات مورد مطالبه را پرداخت کرده و یا ترتیب پرداخت آن را داده باشد و یا اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده (۲۳۸) رفع نماید، قانونگذار در این مورد تأکید نموده که مالیات از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد.<sup>۲</sup>

همچنانکه بیان شد قاعده «امر مختوم مالیاتی» نیز مانند قواعد و اصول دیگر با استثنائاتی مواجه است. یکی از استثنائات مذکور، معلوم شدن درآمد و یا فعالیت انتفاعی کتمان شده است. قانون مالیات‌ها در این باره بیان داشته است: «هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعم از اینکه به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد معلوم شود مؤدی، درآمد یا فعالیت‌های انتفاعی کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد، فقط مالیات بر درآمد آن فعالیت‌ها با رعایت ماده (۱۵۷) این قانون قابل مطالبه خواهد بود. در این حالت و همچنین در مواردی که اظهارنامه مؤدی به علت عدم رسیدگی، قطعی تلقی می‌گردد اداره امور مالیاتی بایستی یک نسخه از برگ تشخیص صادره به انضمام گزارش توجیهی مربوط را

۱. ماده ۲۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم.

۲. محمدرضا عباسی، مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آرا و بخشنامه‌های مالیاتی، جلد اول (تهران:

انتشارات مجد، ۱۴۰۰) ص ۷۴.

ظرف ده روز از تاریخ صدور جهت رسیدگی به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید» (ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم). همچنانکه تا این تاریخ صاحب‌نظران مالیاتی بویژه اعضای شورای عالی آن در اظهارنظرهای غیر رسمی بیان داشته‌اند، در این مرحله صرفاً به درآمد و یا فعالیت انتفاعی کتمان شده، می‌توان مالیات نوشت. بنابراین اگر مؤدی، دفاتر و اسناد و مدارک خود را در اختیار گروه رسیدگی کننده قرار دهد و آنها به عمد و یا به سهو و یا با توجه به مبانی علمی و فکری خود به یک درآمدی مالیات ننویسند؛ به استناد مفهوم مخالف همین ماده، اداره مالیاتی نمی‌تواند به آن رسیدگی کند. این ماده تأکید داشته است که «فقط» مالیات بر درآمد آن فعالیت‌هایی قابل مطالبه است که کتمان شده باشد.<sup>۱</sup> نکته دیگری که در این ماده وجود دارد این است که درآمد کتمان شده و یا فعالیت دیگر مؤدی باید از راه‌های دیگری غیر از اسناد و مدارکی که مؤدی هنگام رسیدگی به مامورین مالیاتی ارائه داده ثابت شود. نتیجه‌ی اخیر از مفهوم لغوی «کتمان» که در عبارت فوق آمده قابل استنتاج است؛ زیرا درآمدهایی که مؤدی در اسناد و مدارک خود نوشته و آنها را در اختیار مامورین مالیاتی قرار داده است، «کتمان» محسوب نمی‌شود، لذا مشمول حکم اخیرالذکر نیز نخواهد بود. همچنین فعالیت‌هایی که مؤدی در محل اصلی فعالیت خود و در برابر دیدگان مامورین مالیاتی انجام می‌دهد ولی مامورین مذکور به هر دلیلی به آن مالیات نمی‌نویسند، نمی‌توان مجدداً برای آن مالیات نوشت.<sup>۲</sup> البته در چنین مواردی اگر مامور مالیاتی به هر دلیلی تقصیر داشته باشد، مشمول مسئولیت مدنی خواهد بود.<sup>۳</sup>

### ۳-۱. نقض امر مالیاتی مختوم در آیین‌نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م.

در آیین‌نامه مصوب ۱۳۸۲، کارشناس ارشد مالیاتی (ممیز مالیاتی) گزارش را تهیه و به تایید رئیس گروه مالیاتی (سر ممیز) می‌رساند، رئیس امور مالیاتی (ممیز کل مالیاتی) ضمن نظارت بر عملکرد کارشناس ارشد مالیاتی و رئیس گروه مالیاتی؛ اگر مودیان

۱. مصطفی بزی الری؛ حقوق مؤدیان مالیاتی در قانون مالیات (اصفهان: نشر دارخوین، ۱۳۹۵) ص ۳۸.

۲. محمدرضا عباسی، پیشین، ص ۱۰۷.

۳. داود جلالی، مسئولیت مدنی کارکنان امور مالیاتی با تأکید بر آرای قضایی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد واحد نراق، (۱۳۹۶)، ص ۶۴.



مالیاتی به برگ تشخیص معترض می‌شدند، مجدداً به پرونده رسیدگی میکرد. به تعبیر دیگر وی به طور مستقیم در تهیه گزارش اولیه ورود پیدا نمی‌کرد، ضمن مدیریت بر رسیدگی به پرونده‌ها، بر عملکرد ممیز و سرممیز نظارت داشت. این در حالی است که به موجب آیین‌نامه جدید و بر اساس رویه حاکم بعد از تصویب آیین‌نامه اخیر، روسای امور مالیاتی خود گزارش تهیه نموده و برگ تشخیص صادر می‌کنند و در صورت اعتراض مودی، خود اقدام به بررسی مجدد و رفع اختلاف با وی می‌نمایند. آیین‌نامه جدید ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم بر خلاف اصل و قاعده موصوف، این اجازه را به اداره مالیاتی می‌دهد که بدون هیچ بهانه‌ای و حتی بعد از خاتمه حسابرسی با مراجعه به مودیان مالیاتی، پرونده‌های مالیاتی و اسناد و مدارک مودیان مالیاتی را تحت عنوان بازبینی مورد رسیدگی مجدد قرار دهد که با حقوق بنیادین مودیان در تعارض است. اصول مذکور تحت عنوان اصل فراغ و امر مالیاتی مختوم بوده که در این پژوهش نقض آنها در آیین‌نامه موصوف مورد بررسی قرار می‌گیرد.

به موجب بند (د) ماده (۲۹) این آیین‌نامه، «بعد از خاتمه حسابرسی اداره امور مالیاتی می‌تواند نسبت به انتخاب برخی از گزارش‌های حسابرسی به منظور بررسی و ارزیابی کیفیت آنها اقدام نماید؛ اداره امور مالیاتی در صورت ضرورت با مراجعه به مودی و بررسی دفاتر، اسناد و مدارک حسب مورد، گزارش لازم تهیه خواهد نمود. گزارش نهایی مربوط به این نوع حسابرسی منجر به مواردی همچون تهیه گزارش حسابرسی متمم یا اصلاحی، تهیه گزارشات تخلفات ماموران مالیاتی و گزارشاتی در جهت تشویق و ارتقای ماموران مالیاتی با رعایت مقررات قانونی مربوط می‌گردد. بازبینی می‌تواند با درخواست دادستانی انتظامی مالیاتی و حسب مورد سایر مراجع ذیصلاح مالیاتی ذیربط از جمله اداره کل امور مالیاتی مربوط، واحدهای ستادی ذیربط در سازمان و شورای عالی مالیاتی و توسط حوزه کاری حسابرسی انجام شود.» این آیین‌نامه اجازه می‌دهد که امور مالیاتی بدون اینکه اسناد جدیدی را تحصیل نماید، گزارشی را که ماموران آن اداره تنظیم نموده‌اند مجدداً بازبینی و گزارش حسابرسی متمم یا اصلاحی تنظیم نماید، چرا که ماده فوق بیان داشته است؛ اولاً: گزارش نهایی ممکن است منجر به تهیه گزارش متمم یا اصلاحی گردد. ثانیاً: برای بازبینی حصول هیچگونه سند جدیدی را شرط ندانسته است. به تعبیر دیگر این ماده به طور مطلق به اداره مالیاتی اجازه داده است که بعد از خاتمه

حسابرسی، مجدداً حسابرسی نموده و حتی بتواند به مؤدی که پیشتر حسابرسی آن خاتمه یافته مراجعه نموده و دفاتر و اسناد و مدارک آن را مجدداً از وی گرفته و مورد بررسی مجدد قرار دهد. اینکه پرونده مالیاتی به طور مجدد مورد بررسی قرار گیرد تا کیفیت پرونده‌ها ارزیابی شود و ماموران مالیاتی تشویق و یا تنبیه شوند، اشکالی در آن موجود نیست، مشکل جایی است که اداره مالیات بتواند پرونده مختومه را بعد از حسابرسی به طور مجدد به جریان انداخته و گزارش متمم برای مؤدی تنظیم نماید. پرسش این است که این گزارش بازبینی تا کجا و برای چند بار می‌تواند ادامه پیدا کند.

#### ۴-۱. نقض حقوق مودیان بر اثر نادیده انگاشتن امر مالیاتی مختوم

مهمترین حقوق مودیان مربوط به مراحل تشخیص و وصول مالیات است، چراکه دستگاه مالیاتی در این زمینه اختیارات و اقتدارات گسترده و منحصر به فرد دارد. در حقوق معاصر، این امر به دلیل معطوف بودن آن به حقوق بشر و حقوق شهروندی مورد اهتمام ویژه نظام مالیاتی کشورهای پیشرفته قرار گرفته است.<sup>۱</sup> نقض امر مالیاتی مختوم در زمره معدود حقوقی است که قانون مالیات‌ها به آن تصریح نموده<sup>۲</sup> و نویسندگان نیز آن را مورد تأکید قرار داده‌اند.<sup>۳</sup>

نادیده انگاشتن قاعده «امر مالیاتی مختوم» نه تنها ممکن است موجب افزایش فساد گردد، بنا به دلایل زیر با حقوق مودیان نیز در تضاد است؛

**الف- اصولاً حسابرسی مالیاتی و رسیدگی به مالیات توأم با استرس و دلهره، هم برای مؤدیان و هم برای ماموران مالیاتی است.** گرچه ماموران مالیاتی نوعاً برای حسابرسی آموزش دیده‌اند و تلاش می‌کنند تا در این راه مشکلات کمتری ایجاد شود، با وجود این حسابرسی مالیاتی همراه با فشار روانی سنگینی است. اگر اجازه داده شود که سازمان مالیاتی به هر بهانه‌ای بتواند عملکردهایی که به مالیات آن رسیدگی شده مجدداً مورد رسیدگی قرار دهد، آرامش افراد جامعه مختل می‌گردد.<sup>۴</sup>

۱. ولی رستمی، «حقوق مودیان مالیاتی»، فصل‌نامه مطالعات حقوق خصوصی، (۱۳۸۸)، ص ۱۰۸.

۲. ماده ۲۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم.

۳. ولی رستمی، همان، ص ۱۱۴.

۴. محمدرضا عباسی، حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی (تهران: نگاه بینه، ۱۳۹۰) ص ۴۷.

ب- ماموران رسیدگی کننده، نمایندگان سازمان مالیاتی هستند، اگر ماموران مذکور به هر دلیلی اعم از عمد و یا غیر عمد، مرتکب اشتباه شده باشند، مسئولیت آن به عهده ماموران رسیدگی کننده و سازمان مالیاتی خواهد بود، مؤدیان مالیاتی نباید هزینه اشتباهات سازمان مالیاتی را در انتخاب کارمند ضعیف یا خاطی پرداخت کنند.<sup>۱</sup> آری اگر اشتباه و یا خطا از طرف مؤدیان مالیاتی باشد آنها باید هزینه اشتباهات خود را پرداخت کنند و در چنین شرایطی اجازه داده می‌شود که مالیات آنها مجدداً رسیدگی شود که در مباحث بعدی بررسی خواهد شد.

پ- امروزه حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک بوده و طبیعی است امکان بررسی تمام اسناد شرکتی که میلیون‌ها تراکنش، اسناد و صورتحساب دارد، موجود نیست لذا احتمال اینکه رسیدگی مجدد با رسیدگی‌های پیشین متفاوت باشد زیاد بوده و به این علت نمی‌توان به هیچیک از آن رسیدگی‌ها خرده گرفت.<sup>۲</sup> نتیجه اینکه آیین‌نامه مذکور اجازه رسیدگی مجدد به مالیات مؤدیان مالیاتی آنهم بدون هیچ محدودیت زمانی را برای اداره مالیاتی داده، جای نقد داشته و مغایر اصول و مبانی حقوقی بوده و ناقض حقوق بنیادین مؤدیان مالیاتی است.

## ۲. رسیدگی مجدد توسط شخص رسیدگی کننده (نقض اصل فراغ)

از جمله اصول مترقی که نظام حقوقی اکثر کشورهای پیشرو آن را رعایت می‌کنند، اصل فراغ است. عدم رعایت این اصل می‌تواند آثار نامطلوب فراوانی داشته باشد. ابتدا مفهوم و پیشینه آن و سپس اصل مذکور در حقوق مالیات‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### ۲-۱. مفهوم اصل فراغ و تاریخچه

در دادرسی، قواعدهای تحت عنوان «قاعده فراغ» وجود دارد. به موجب این قاعده، رسیدگی کننده بویژه دادرس پس از اتخاذ تصمیم، حق تغییر و تجدیدنظر در آن را

۱. باقر قلی، علیرضا انتظاری نجف آبادی، سعید شریعتی فراتی، «مبانی مسئولیت مدنی ماموران مالیاتی»، پژوهشنامه مالیاتی، دوره ۲۹، شماره ۴۹، (۱۴۰۰)، صص ۱۳۹-۱۵۸.

۲. پیمان شعبانی، اصول حسابرسی مالیاتی و نحوه تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی (تهران: اندیشه طلایی، ۱۳۹۵) صص ۱۳۵-۱۱۵.

ندارد، این حالت در آیین دادرسی به «قاعده فراغ» معروف است.<sup>۱</sup> برخی دیگر در تبیین این قاعده بیان داشته‌اند؛ همین که در قضیه‌ای حکم صادر شد، حکم کننده از آن قضیه فارغ شده و دیگر مجاز و صالح نیست در آن وارد شده و تغییری در حکم خود دهد.<sup>۲</sup> در نظام‌های حقوقی کشورهای پیشرو، به موجب این قاعده اجازه داده نمی‌شود شخصی که به یک پرونده رسیدگی نموده، به هر دلیل ممکن مجدداً در مراحل بالاتر آن پرونده ورود پیدا کند.<sup>۳</sup>

بر اساس این قاعده، شخصی که عهده‌دار امر کارشناسی، داوری، قضاوت و یا حتی گواه در یک پرونده بوده، حق ورود مجدد با عنوان دادرس به پرونده ندارد. بند (د) ماده ۱۹ قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹، در نظام دادرسی ایران، آرای متعددی صادر شده که «تغییر» رای را به بهانه «تصحیح» آن کیفر نموده است.<sup>۴</sup> البته بر قاعده فراغ دادرس نیز مانند دیگر اصول حقوقی استثنائاتی وارد است و استثنائاً دادرس در موارد زیر می‌تواند مجدداً ورود پیدا کند؛ دادرس می‌تواند در صورت وجود اجمال و یا ابهام آن را تفسیر کند. در صورت وجود اشتباه آن را تصحیح کند، اگر محکوم‌علیه غائب یا شخص ثالث به آن اعتراض نموده و یا تحت اعاده دادرسی به آن اعتراض شود، تحت شرایطی مجدداً اشتغال یابد.<sup>۵</sup>

## ۲-۲. پیشینه قاعده فراغ

خاستگاه این قاعده را حقوق رم دانسته‌اند و بیان کرده‌اند که وقتی «دسمویرها»<sup>۶</sup> یا قضاوت دوازده گانه برای نخستین بار الواح دوازده گانه مبنی بر قوانین مدون را تدوین نموده و به امر قضاوت مشغول شدند، آرای خود را بعد از صدور رای، جرح و تعدیل می‌نمودند،

۱. سید علی رضوی و سید مهدی رضوی، «قاعده فراغ دادرس»، گفتمان حقوقی پاییز و زمستان، شماره‌های ۲۱ و

۲۲، (۱۳۹۱)، صص ۱۶۳ تا ۱۷۶.

۲. احمد متین دفتری، آیین دادرسی مدنی و بازرگانی، جلد دوم (تهران: مجد، ۱۳۸۴) ص ۱۰.

۳. سید علی رضوی و سید مهدی رضوی؛ همان، ص ۱۶۳ تا ۱۷۶.

۴. شمس، همان، ص ۲۲۳.

۵. شمس، همان، ص ۲۲۸.

این امر باعث فساد گسترده این افراد شده و موجب اعتراض رومیان به این امر گردید<sup>۱</sup> که منتهی بر اخراج آنها از روم و شکلگیری قاعده معروف «فراغ» گردید.<sup>۲</sup> شاید اولین شخصی که به تبیین این قاعده پرداخته، اولپین از حقوقدانان معروف روم بوده است.<sup>۳</sup> وی در کتاب خود بیان داشته است: به محض اینکه حکم صادر شد، دادرس بودن دادرس از بین می‌رود.<sup>۴</sup> پاره‌ای از صاحب‌نظران حوزه و دانشگاه، قاعده «فراغ دادرس» را از جمله قواعدی دانسته‌اند که با استقراء در متون اسلامی و مبانی دادرسی شیعه در استنباط حکم شرعی و قاعده حقوقی بدست آورد.<sup>۵</sup>

پیش از اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم وظایف هر یک از ماموران تشخیص در قانون تبیین شده بود، بعنوان مثال به موجب ماده ۲۲۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۹۴۳۱، ممیزین مالیاتی به اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان تسلیمی مودی رسیدگی و آن را قبول یا رد می‌نمودند و به موجب ماده ۲۳۴ همان قانون، سرممیز وظیفه نظارت، تایید و یا رد گزارشات ممیز مالیاتی را به عهده داشت. به موجب ماده (۲۳۸) همان قانون، وظیفه رسیدگی مجدد و حل اختلاف اداری درباره گزارش‌هایی که ممیز با تایید سرممیز تنظیم نموده بودند، به عهده ممیز کل بود. همین شیوه در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ نیز جاری بود. در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ به موجب ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم نحوه انجام دادن تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیت‌های هر یک از ماموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقررات در این قانون به آیین‌نامه اجرایی ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم محول گردید. به موجب ماده (۲۷) آیین‌نامه مورخ ۱۳۸۲/۱۰/۲۰ ماده ۲۱۹ ق.م.م وظیفه رسیدگی و تشخیص پرونده‌های مالیاتی به عهده کارشناس مسئول

۱. شارل دو مونتسکیو، روح القوانین، جلد اول، ترجمه علی اکبر مهتدی (تهران: انتشارات امیر کبیر، ۱۳۸۹) ص ۳۱۲.

۲. علی سراج رضایی، «قاعده فراغ»، کانون وکلای دادگستری، بهار، شماره ۳ و ۴ (۱۳۸۵) صص ۳۷ تا ۶۷.

۳. Olpin از حقوقدانان مشهور روم باستان بود که در قرون دوم و سوم میلادی زندگی می‌کرد. در نزد امپراطور روم نیز دارای منزلت بود. وی کتابی دارد تحت عنوان دایجستر (Digests).

۴. متین دفتری، همان، ص ۵۴.

۵. سیدابوالقاسم نقیبی، «جایگاه استقراء در استنباط حکم شرعی و قاعده حقوقی»، آموزه‌های فقه مدنی، شماره ۱۲، (۱۳۹۴)، صص ۹۶-۶۹.

مالیاتی بود که وی تحت نظارت رئیس گروه مالیاتی فعالیت می نمود. بر اساس ماده (۳۴) آیین نامه مذکور وظیفه رسیدگی مجدد و انجام توافق به عهده مدیر امور مالیاتی بود. به تعبیر دیگر در آیین نامه پیشین روسای امور مالیاتی در تشخیص مالیات، به طور مستقیم دخالت نداشتند. این در حالی است که آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۸/۹/۹ مسئولیت رسیدگی و تعدیل و رفع اختلاف به عهده رئیس امور مالیاتی نهاده شد.

۲-۳. نقض قاعده فراغ در آیین نامه موصوف و آثار نامطلوب ناشی از آن  
همچنانکه بیان شد، برخلاف مقررات پیشین بویژه قانون مصوب ۱۳۶۶ و آیین نامه مورخ ۱۳۸۲ وظیفه رسیدگی به گزارش های مالیاتی و رفع اختلاف با مودی به رئیس امور مالیاتی محول شده است که دارای آثار نامطلوب متعددی است که مورد بررسی قرار می گیرد.

۱-۲-۳. قاعده فراغ در حقوق مالیات ها و نقض آن در آیین نامه موصوف  
برخلاف «امر مالیاتی مختوم»، قانون مالیات ها از قاعده فراغ دادرس نامی به میان نیاورده است؛ با وجود این، صاحب نظران حقوق مالیاتی بر این اصل تاکید داشته و آن را از جمله قواعدی می دانند که در حقوق مالیاتی دارای کاربرد است.<sup>۱</sup> در حقیقت مبنای این اصل، نظم عمومی جامعه و جلوگیری از فساد و خودکامگی است،<sup>۲</sup> پاره ای از نویسندگان نیز مبنای آن را از طرفی سوء ظنی دانسته که نسبت به قضات دیده می شود و سعی شده تا قاضی بعد از انشای رای حق تغییر آن را نداشته باشد. بر این مبنا برای جلوگیری از تطمیع قاضی، این قاعده تاسیس شده تا موجبات تغییر رای دادگاه ایجاد نشود.<sup>۳</sup> لذا این اصل مختص امور قضایی نیست و در هر جایی که امکان فساد، خودکامگی و تعرض به حقوق افراد جامعه باشد باید این اصل اعمال شود. این اصل مترقی در سیستم مالیاتی نیز جریان داشت به طوری که در آیین نامه پیشین، وظیفه تنظیم گزارش و صدور برگ تشخیص

۱. طاهری تازی، همان، ص ۳۷۴.

۲. ناصر کاتوزیان، اعتبار امر قضاوت شده در امور ملنی، چاپ هفتم (تهران: نشر میزان، ۱۳۸۶) ش ۷ و ۸.

۳. علی سراج رضایی، «قاعده فراغ دادرس»، کانون وکلای دادگستری دوره جدید، بهار شماره ۳ و ۴، (۱۳۸۵)، ص

مالیاتی به عهده کارشناس ارشد مالیاتی و رئیس گروه مالیاتی بود و تعدیل و رسیدگی به اعتراض مؤدی در راستای ماده (۲۳۸) قانون مالیات‌ها به عهده رئیس امور مالیاتی نهاده شده بود.<sup>۱</sup> بند (۳۸) دستورالعمل دادرسی مالیاتی به این امر تصریح نموده و بیان داشته است: «اعضای هیات‌های حل اختلاف مالیاتی و مجریان قرار کارشناسی نباید سابقه هیچگونه اظهارنظری در مقام یکی از ماموران مالیاتی در خصوص پرونده مؤدی داشته باشند.» همچنین جزء (د) بند (۱۱) آیین‌نامه دستورالعمل دادرسی مالیاتی نیز عضو هیات را از رسیدگی به پرونده‌هایی که پیشتر بعنوان عضو هیات حل اختلاف، کارشناس، گواه یا مامور مالیاتی اظهارنظر نموده، برحذر داشته است که نشان دهنده جریان قاعده فراغ در حقوق مالیاتی است.<sup>۲</sup>

به موجب تبصره (۱) ماده (۳۱) آیین‌نامه اجرایی ماده (۲۱۹) ق.م.م. مصوب ۱۳۹۸/۹/۹: «در مورد پرونده‌هایی که مسئول مربوط در تشخیص مأخذ یا درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه سابقه اظهارنظر دارد. این امر مانع رسیدگی مجدد در اجرای مقررات مربوط توسط نامبرده نخواهد شد» به تعبیر دیگر در این آیین‌نامه به طور صریح قاعده فراغ نقض شده است.

سازمان امور مالیاتی در یک رویکرد جدید و بر اساس مواد چندی از آیین‌نامه فوق خصوصاً تبصره (۱) ماده (۳۱) آن، مسئولیت‌های رؤسای گروه مالیاتی را برعهده رؤسای امور مالیاتی نهاده است. بدین ترتیب رؤسای امور مالیاتی که سابقاً فقط وظیفه نظارت، تعدیل، رفع اختلاف مالیاتی و مدیریت در وصول مالیات را به عهده داشتند، امروزه تکلیف رسیدگی را نیز همراه با حسابرس مسئول به عهده دارند. به نظر می‌رسد ورود مجدد شخص رسیدگی کننده به پرونده‌ای که خود قبلاً گزارش آن را تنظیم نموده و قائل بودن به امکان مذاکره این شخص تحت عناوینی از جمله: «حل اختلاف» یا «بررسی مجدد»، با اصول و مبانی حقوقی سازگار نیست و دارای مفسده و مغایر با «اصل فراغ» است.

۱. باقر قلی، تعارض و مطابقت مقررات مالیاتی با اصول حقوق خصوصی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات، (۱۳۹۰)، ص ۴۷.

۲. سمانه سنجابی، ارتباط و تعارض قانون مالیات‌های مستقیم با قواعد حقوق خصوصی (تهران: انتشارات استاد شهریار، ۱۳۹۷) ص ۱۲۷.

## ۲-۳-۲. آثار نامطلوب ناشی از نقض قاعده فراغ در آیین‌نامه موصوف

عدم رعایت این قاعده بنا به دلایل ذیل موجب بروز مشکلات عدیده حقوقی و اجرایی خواهد شد و احتمال دارد موجب افزایش فساد اداری نیز شود:

الف- امکان رسیدگی مجدد توسط یک شخص با حقوق بنیادین مؤدیان مالیاتی در اصطکاک خواهد بود. به موجب اصول متعالی و فرایاز آیین دادرسی مدنی، اعضای مرجع رسیدگی به شکایات و اعتراض‌ها باید مستقل و بی‌طرف باشد. آنها نه تنها باید مستقل بوده بلکه از هرگونه اعمال نفوذ غیرموجه داخلی و خارجی مصون باشند، مادام که جهات معقول و متعارفی برای ظن به بی‌طرفی شخصی موجود نباشد، نباید در مقام رسیدگی به اعتراض قرار گیرد.<sup>۱</sup> اصل مذکور مخصوص آیین دادرسی مدنی نبوده و برای رعایت حقوق افراد جامعه باید در حقوق اداری نیز رعایت شود. چرا که اصل مذکور ضامن اجرای عدالت بوده و این امر بین آیین دادرسی مدنی و اداری مشترک است. صاحب‌نظران حقوق اداری نیز بر این امر تاکید دارند که ماموران اداره امور مالیاتی در رسیدگی به اعتراض مودی و حل اختلاف مالیاتی باید کاملاً بی‌طرف و مستقل باشند.<sup>۲</sup> اصل دهم منشور حقوق مؤدیان، برخورداری دادرسی بیطرفانه پیش از الزام به پرداخت مالیات را یکی از حقوق بنیادین مؤدیان قلمداد نموده است. بدون تردید امکان طرح اعتراض به گزارش نزد شخصی که خود گزارش را تنظیم نموده است، مغایر این اصل مترقی است.

با ابلاغ برگ تشخیص به مؤدی، اگر مؤدی نسبت به آن اعتراض داشته باشد، به موجب ماده (۲۳۸) به اداره امور مالیاتی مراجعه و در راستای تبصره (۱) ماده (۳۱) آیین‌نامه (۲۱۹) قانون مالیات‌ها، از شخصی که به پرونده وی رسیدگی نموده است، درخواست می‌نماید که به اعتراض وی رسیدگی کند. این رویکرد آیین‌نامه ماده (۲۱۹) با حقوق اولیه مؤدی مغایرت دارد، چرا که بر اساس اصل مارالاشاره مقام رسیدگی کنند، باید مستقل و بی‌طرف باشد. لازم به ذکر است که انسان‌ها وابسته به افکار خود بوده و نسبت به افکار خود یک تعصب نیز دارند، لذا بر اساس قاعده در رسیدگی مجدد از

۱. مجید غمامی و حسن محسنی، آیین دادرسی مدنی فراملی (تهران: شرکت سهامی انتشار، ۱۳۹۲) ص ۴۹.

۲. ولی رستمی و مسلم آقایی طوق، دادرسی عادلانه در مراجع اختصاصی اداری ایران (تهران: مرکز مطالعات حقوق بشر و موسسه مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران و برنامه عمران ملل متحد، ۱۳۸۸) ص ۹۱.



اصولی پیروی خواهد کرد که پیشتر از آن پیروی نموده بود و این نیز نهایت مغایرت با اصل استقلال و بی‌طرفی است. لذا گفته‌اند که دادرس باید از نوعی استقلال متعالی برخوردار باشد که آن نیز استقلال از خود است.<sup>۱</sup> در فرض فوق نه تنها استقلال و بی‌طرفی مرجع رسیدگی به اعتراض حفظ نشده است بلکه در بدترین شکل ممکن، همان شخص رسیدگی کننده خود اقدام به اظهارنظر در باره رسیدگی خود می‌نماید.<sup>۲</sup> من باب دفع دخل مقدر و اینکه شاید گفته شود رسیدگی مجدد توسط رئیس امور، مانع اعتراض مؤدی در مراجع حل اختلاف نخواهد شد؛ در جواب باید گفت که اولاً قانونگذار در ماده (۲۳۸) یک فرصتی به مؤدی داده است که این فرصت ضمن اینکه مسیر خیلی کوتاه و راحت فراهم آورده و آن شیوه به نفع مؤدی و نظام مالیاتی است، آیین‌نامه ماده (۲۱۹) در این فرصت اختلال ایجاد نموده است. ثانیاً وجود شخص رسیدگی کننده در جایگاه مرجع رسیدگی به اعتراض مانع بزرگی در اقامه دعوی در مراجع حل اختلاف می‌گردد. ثالثاً اقامه دعوی واهی نزد مرجع صادر کننده گزارش موجب اتلاف وقت ارزشمند مؤدی و چه بسا هزینه وی خواهد شد.

ب- در راستای این امر، اضافه شدن مسئولیت رؤسای گروه مالیاتی به عهده رؤسای امور مالیاتی موجب شده که در عمل رؤسای امور مالیاتی به دلیل کثرت مشغله بویژه موارد زیر نتوانند از عهده مسئولیت‌های مذکور بر آیند:

اول- با توجه به وظایف متعددی که به رؤسای امور مالیاتی در سامانه سنیم تعریف شده، آنها مکلف هستند به موجب ماده ۲۶ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها، گاهی روزانه صدها گزارش و کاربرگ پیوست را در سامانه مذکور تایید کنند و از آنجا که انجام این امر غیر ممکن بوده، برای برخی از رؤسای امور مالیاتی که دارای مشغله زیادی هستند کاربری‌هایی با نام‌های مختلف تعریف می‌شود تا حساب‌برسان مالیاتی خود اقدام به تایید آنها نمایند. ضمن اینکه این امر غیر اصولی بوده، گاهی نیز می‌تواند مفسده‌انگیز باشد.

۱. رسول آرامش، آسیب‌شناسی حقوقی «استقلال قاضی و دستگاه قضایی»، نشریه وکالت، بهمن و اسفند، شماره ۹، (۱۳۸۰)، ص ۱۶.

۲. مرتضی ناجی زواره، *دادرسی بی طرفانه در امور کیفری* (تهران: شهر دانش، ۱۳۸۹)، ص ۳۲.

دوم- رؤسای امور مالیاتی علاوه بر تاییدات سیستمی مذکور و علاوه بر مسئولیت‌های نظارتی و مدیریتی که در باب وصول مالیات و نظارت بر رسیدگی به عهده دارند، به دلیل کثرت پرونده‌های مالیاتی گاهی مجبور هستند روزانه صدها برگ تشخیص، گزارش و غیره را امضا کنند که بعضاً حتی امکان امضای آنها نیز موجود نیست، چه برسد که آنها بتوانند برگ‌های مذکور را مورد بررسی قرار دهند.

سوم- مهمترین وظیفه رؤسای امور مالیاتی، نظارت بر گزارش‌های رسیدگی و وصول مالیات است، طبیعی است که اشتغال به کار رسیدگی، آنها را از امر نظارت باز داشته و نتوانند وظیفه خود را به خوبی انجام دهند. با توجه به اینکه رسیدگی به پرونده‌ها مستلزم توجه تفصیلی به پرونده‌ها بوده ولی نظارت، نیازمند نگرش کلی به آنهاست، به همین دلیل و بر اساس مطالعات رفتاری توجه تفصیلی برای رسیدگی موجب اختلال در امر نظارت خواهد شد.<sup>۱</sup>

پ- بر اساس اصول و قواعد حقوقی بعنوان یک اصل و قاعده، شخص رسیدگی کننده در یک موضوع حقوقی باید غیر از مقام حل اختلاف باشد. علی‌رغم اینکه مسئولیت تنظیم گزارش و صدور برگ تشخیص به عهده رئیس امور مالیاتی نهاده شده، به موجب ماده (۲۳۸) قانون مالیات‌ها وی وظیفه بررسی اعتراض مؤدیان مالیاتی را نیز به عهده دارد. ت- اضافه شدن تکالیف رؤسای گروه مالیاتی به عهده رؤسای امور مالیاتی بنا به دلایل ذیل موجب افزایش فساد نیز خواهد شد:

اول- ورود مجدد یک فرد به پرونده‌ای که پیشتر تحت یک عنوان دیگر وارد شده، موجب فساد بوده و به همین دلیل نیز در نظام‌های مختلف دنیا این امر یک امر مطرود تلقی شده و اجازه نمی‌دهند شخص به پرونده‌ای که تحت یک عنوان وارد شده، مجدداً وارد شود. مهمترین اثر نامطلوب نقض قاعده فراغ، افزایش احتمال سوء استفاده و فساد است. همچنانکه پیشتر بیان شد فلسفه اولیه تاسیس قاعده فراغ جلوگیری از فساد بوده است. نظام حقوقی به شخصی که گزارشی را تهیه نموده و یا حکمی را صادر نموده، نسبت به تغییر آن بدبین است.<sup>۲</sup>

۱. علیقلی حسنی اعظمی، مدیریت رفتار سازمان کارکنان (تبریز: انتشارات پژوهش‌های دانشگاه، ۱۳۹۹) ص ۶۱.

۲. علی سراج رضایی، پیشین، ص ۳۷؛ لیلا اسدی، «اشتباه قاضی و نحوه جبران خسارت»، مجله فقه و حقوق خانواده،

شماره ۲۵، (۱۳۸۱)، ص ۹ تا ۳۵.

دوم- همچنانکه بیان شد گاهی به دلیل مشغله فراوان رؤسای امور مالیاتی، چندین نام کاربری و یا کلمه عبور برای برخی از آنها تعریف می‌شود. این امر اجتناب‌ناپذیر بوده و سازمان مالیاتی در شرایط موجود نمی‌تواند اقدام دیگری در این باره انجام دهد چرا که در عمل و با وجود بیش از ده ساعت روزانه توسط رؤسای محترم امور، امکان ندارد که آنها ضمن تایید گزارشات ماموران رسیدگی کننده، به امور دیگر نیز برسند و به همین دلیل و بر اساس قاعده عسر و حرج عمل مذکور جایز بوده ولی در هر حال این احتمال وجود دارد که برخی از ماموران از نام کاربری و کلمه عبور رؤسای امور سوء استفاده نمایند. به نظر می‌رسد که تنها راه حل سازمان مالیاتی واگذاری مسئولیت‌های پیشین رؤسای گروه به آنها است.

سوم- بنا به دلایل مختلف، در شرایط موجود رؤسای امور مالیاتی نسبت به پرونده‌ها به طور تفصیلی اشراف ندارند. از جمله این دلایل عبارتند از:

- مشغله زیاد رؤسای امور مالیاتی؛
  - به طور معمول رؤسای امور مالیاتی در مکانی دیگر غیر از اتاق ماموران مالیاتی مستقر هستند. لذا آنها به مذاکرات احتمالی ماموران مالیاتی و مؤدیان مالیاتی اشراف کافی نداشته و این امر نیز مزید بر عوامل فساد است؛
  - طبیعی است که امکان بازدید نسبت به تمام پرونده‌های بازدیدی برای رؤسای امور مالیاتی موجود نیست، رؤسای امور مالیاتی نیز اشراف چندانی به این بازدیدها ندارند، همین امر ممکن است موجب سوءاستفاده پاره‌ای از ماموران مالیاتی گردد؛
  - ممکن است ماموران مالیاتی در سایه امضای برگ تشخیص توسط رؤسای امور و با نام رؤسای امور مرتکب اعمال خلاف در پرونده شوند که امر ناگواری است.
- نتیجه اینکه این رویکرد سازمان مالیاتی نه تنها موجب نقض حقوق بنیادین مؤدیان مالیاتی می‌گردد، این امر باعث افزایش فساد اداری نیز خواهد شد.

## نتیجه و پیشنهادات

### الف- نتیجه‌گیری

نظام‌های حقوقی اکثر کشورهای جهان متضمن برخی اصول و قواعد است، عدم رعایت این اصول و قواعد می‌تواند آثار نامطلوبی را بوجود آورد از جمله این اصول: اعتبار امر مختومه و قاعده فراغ دادرس است. نقض قاعده «امر مالیاتی مختوم» که مغایر نص صریح

مواد (۲۳۹) و (۲۷۰) قانون مالیات‌ها است؛ از آنجا که موجب ایداء شدید مودیان مالیاتی می‌گردد، تعرض به حقوق آنها نیز محسوب می‌شود. نقض قاعده فراغ نیز ممکن است به فساد اداری بینجامد، ضمن اینکه این امر نیز با حقوق مودیان اصطکاک دارد. بند (۲) ماده (۲۹) آیین‌نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م. مصوب ۱۳۹۸ که بیان داشته است: «بعد از خاتمه حسابرسی اداره امور مالیاتی می‌تواند نسبت به انتخاب برخی از گزارش‌های حسابرسی به منظور بررسی و ارزیابی کیفیت آنها اقدام نماید، اداره امور مالیاتی در صورت ضرورت با مراجعه به مؤدی و بررسی دفاتر، اسناد و مدارک حسب مورد، گزارش لازم تهیه خواهد نمود. گزارش نهایی مربوط به این نوع حسابرسی منجر به مواردی همچون تهیه گزارش حسابرسی متمم یا اصلاحی، تهیه گزارشات تخلفات ماموران مالیاتی و گزارشاتی در جهت تشویق و ارتقای ماموران مالیاتی با رعایت مقررات قانونی مربوط می‌گردد. بازبینی می‌تواند با درخواست دادستانی انتظامی مالیاتی و حسب مورد سایر مراجع ذیصلاح مالیاتی ذیربط از جمله اداره کل امور مالیاتی مربوط، واحدهای ستادی ذیربط در سازمان و شورای عالی مالیاتی و توسط حوزه کاری حسابرسی انجام شود» نقض آشکار امر مالیاتی مختوم محسوب می‌شود.

تبصره (۱) ماده (۳۱) آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م. مصوب ۱۳۹۸/۹/۹ که بیان داشته است: «در مورد پرونده‌هایی که مسئول مربوط در تشخیص مأخذ یا درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه سابقه اظهارنظر دارد. این امر مانع رسیدگی مجدد در اجرای مقررات مربوط توسط نامبرده نخواهد شد» نقض قاعده «فراغ» محسوب می‌شود.

#### ب- پیشنهادات

پیشنهاد می‌شود بند (د) ماده ۲۹ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌ها به ترتیب ذیل اصلاح شود: «بعد از خاتمه حسابرسی، اداره امور مالیاتی می‌تواند نسبت به انتخاب برخی از گزارش‌های حسابرسی به منظور بررسی و ارزیابی کیفیت آنها اقدام نماید. اداره امور مالیاتی بعد از خاتمه حسابرسی، نمی‌تواند برای بررسی دفاتر، اسناد و مدارک عملکردی که مالیات آن حسابرسی شده، به مؤدی و محل کار وی مراجعه نماید مگر اینکه در آن زمینه از طریق دیگر، به اسناد و مدارک تازه‌ای دست یافته باشد. گزارش نهایی مربوط به این نوع حسابرسی اگر به استناد اسناد و مدارک یافته و مراجعه به مؤدی صورت پذیرفته

باشد، می‌تواند منجر به تهیه گزارش حسابرسی متمم یا اصلاحی شود و در غیر این صورت می‌تواند موجب تهیه گزارش تخلفات ماموران مالیاتی و گزارشاتی در جهت تشویق و ارتقای ماموران مالیاتی با رعایت مقررات قانونی مربوط شود. بازبینی می‌تواند با درخواست دادستانی انتظامی مالیاتی و حسب مورد سایر مراجع ذیصلاح مالیاتی ذیربط از جمله اداره کل امور مالیاتی مربوط، واحدهای ستادی ذیربط در سازمان و شورای عالی مالیاتی و توسط حوزه کاری حسابرسی انجام شود، در هر صورت بدون دست یافتن به اسناد و مدارک جدید، نمی‌توان نسبت به عملکردی که حسابرسی آن خاتمه یافته، گزارش متمم تنظیم نموده و یا به مودی مراجعه کرد.»

همچنین پیشنهاد می‌شود که تبصره (۱) ماده (۳۱) آیین‌نامه مذکور به ترتیب ذیل اصلاح شود: «در مورد پرونده‌هایی که مسئول مربوط در تشخیص ماخذ یا درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه سابقه اظهارنظر دارد. پرونده جهت بررسی مجدد به مدیر یا معاون مدیر کل ارجاع می‌شود، مدیر یا معاون مدیر کل و یا یکی از مسئولین دیگر به انتخاب وی مطابق این ماده، به پرونده رسیدگی می‌نماید.»

## ORCID

Hamid Reza Salehi



<https://orcid.org/0000-0002-9019-2418>

Mohammad Reza Abbasi



<https://orcid.org/0000-0002-7237-7152>

## منابع

### کتاب‌ها

- احمدمنش، بهرام، اعتبار امر مختومه کیفری و مقایسه با امر مختومه حقوقی (شیراز: ارم شیراز، ۱۳۹۴).
- انصاری، ولی‌الله، کلیات حقوق اداری، چاپ دوم (تهران: میزان، ۱۳۷۷).
- آخوندی، محمود، آیین دادرسی کیفری، جلد ۳ (تهران: انتشارات وزارت فرهنگ و ارشاد، ۱۳۶۹).
- بزری، مصطفی، حقوق مؤدیان مالیاتی در قانون مالیات (اصفهان: نشر دارخوین، ۱۳۹۵).
- حسنی اعظمی، علیقلی، مدیریت رفتار سازمان کارکنان (تبریز: انتشارات پژوهش‌های دانشگاه، ۱۳۹۹).

- سنجابی، سمانه؛ ارتباط و تعارض قانون مالیات‌های مستقیم با قواعد حقوق خصوصی (تهران: انتشارات استاد شهريار، ۱۳۹۷).
- شعبانی، پیمان، اصول حسابرسي مالياتي و نحوه تهيه گزارش حسابرسي مالياتي (تهران: اندیشه طلایی، ۱۳۹۵).
- شمس، عبدالله، آيين دادرسي مدني، جلد دوم (تهران: انتشارات دراک، ۱۳۸۱).
- طاهري تاري، ميرمحسن، آيين دادرسي مالياتي پاره دوم، دادرسي اداري مالياتي (تهران: شهر دانش، ۱۳۹۴).
- عباسی، محمدرضا، حقوق مالیات‌ها از منظر حقوق خصوصی (تهران: انتشارات نگاه بینه، ۱۳۹۰).
- عباسی، محمدرضا، مجموعه مقالات تحلیلی در انتقاد از مقررات، آرای و بحثنامه‌های مالیاتی، جلد اول (تهران: انتشارات امجد، ۱۴۰۰).
- غمامی، مجید؛ محسنی، حسن، آيين دادرسي مدني فراملي (تهران: انتشارات شرکت سهامی انتشار، ۱۳۹۲).
- کاتوزیان، ناصر، اعتبار امر قضاوت شده در دعوای مدنی، چاپ پنجم (تهران: انتشارات نشر دادگستر، ۱۳۷۶).
- کاتوزیان، ناصر، اعتبار امر قضاوت شده در امور مدنی، چاپ هفتم (تهران: نشر میزان، ۱۳۸۶).
- متین دفتری، احمد، آيين دادرسي مدني و بازرگاني، جلد دوم (تهران: مجد، ۱۳۸۴).
- مدنی، سيد جلال الدين، آيين دادرسي کيفري ۱ و ۲ (تهران: انتشارات پایدار، ۱۳۸۰).
- معین، محمد، فرهنگ معین (تهران: انتشارات فرهنگ نما، ۱۳۸۷).
- مونتسکیو، شارل دو، روح القوانين، جلد اول، ترجمه علی اکبر مهتدی (تهران: انتشارات امیر کبیر، ۱۳۸۹).
- ناجی زواره، مرتضی، دادرسي بي طرفانه در امور کيفري (تهران: شهردانش، ۱۳۸۹).
- رستمی، ولی، آقايي طوق، مسلم، دادرسي عادلانه در مراجع اختصاصی اداري ايران (تهران: مرکز مطالعات حقوق بشر و موسسه مطالعات حقوق عمومی دانشگاه تهران و برنامه عمران ملل متحد، ۱۳۸۸).

## ب- مقاله‌ها

- آرامش، رسول، «آسیب‌شناسی حقوقی استقلال قاضی و دستگاه قضایی»، نشریه وکالت، بهمن و اسفند، شماره ۹، (۱۳۸۰).
- حسینی، سید محمدرضا، «اعتبار امر مختوم در امور مدنی»، مجله قضاوت، شهریور، (۱۳۸۳).
- خزائی، منوچهر، «اعتبار امر مختومه کیفری در دعوی کیفری»، تحقیقات حقوقی، پاییز و زمستان، شماره‌های ۱۱ و ۱۲، (۱۳۷۱).
- رستمی، ولی، «حقوق مودیان مالیاتی»، مجله مطالعات حقوق خصوصی، (۱۳۸۸).
- رضوی، سید علی؛ رضوی، سید مهدی، «اصل فراغ»، گفتمان حقوقی پاییز و زمستان، شماره‌های ۲۱ و ۲۲ (۱۳۹۱).
- رضوی، ندا، «اعتبار امر مختوم در تصمیمات مراجع ثبتی و دفاتر اسناد رسمی»، مجله فقه و حقوق معاصر، شماره ۱۳، (۱۳۹۹).
- سراج رضایی، علی، «قاعده فراغ دادرسی، کانون وکلای دادگستری»، بهار شماره‌های ۳ و ۴ (۱۳۸۵).
- قلی، باقر، انتظاری نجف آبادی، علیرضا؛ شریعتی فراتی، سعید، «مبانی مسئولیت مدنی ماموران مالیاتی»، پژوهشنامه مالیاتی، دوره ۲۹، شماره ۴۹، (۱۴۰۰).
- نقیعی، سیدابوالقاسم، «جایگاه استقراء در استنباط حکم شرعی و قاعده حقوقی»، آموزه‌های فقه مدنی، شماره ۱۲، (۱۳۹۴).

## پ- پایان‌نامه‌ها

- جلالی، داوود، مسئولیت مدنی کارکنان امور مالیاتی با تأکید بر آرای قضایی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد واحد نراق، (۱۳۹۶).
- قلی، باقر، تعارض و مطابقت مقررات مالیاتی با اصول حقوق خصوصی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات، (۱۳۹۰).

## References

### Books

- Abbasi, Mohammad Reza, *A Collection of Analytical Articles Criticizing Tax Regulations, Opinions, and Sections*, Tome 1 (Tehran: Amjad, 2021). [In Persian]

- Abbasi, Mohammad Reza, *Tax Law from the Viewpoint of Private Law* (Tehran: Negahe Bayeneh, 2012). [In Persian]
- Ahmadmanesh, Bahram, *Validity of the Criminal Final order and Comparison with the Legal Final order* (Shiraz: Erame Shiraz, 2015). [In Persian]
- Akhoundi, Mahmoud, *Criminal Procedure*, Tome 3 (Tehran: Publications of the Ministry of Culture and Guidance, 1990). [In Persian]
- Ansari, Valiallah, *Generalities of Administrative Law*, Second Edition (Tehran: Mizan, 1998). [In Persian]
- Bazialri, Mostafa, *Rights of Taxpayers in the Tax Law* (Isfahan: Darejovin pub, 2016). [In Persian]
- Ghamami, Majid; Mohseni, Hasan, *Transnational Civil Procedure* (Tehran: Sherkate Sahamye Enteshar, 2014). [In Persian]
- Hasani-Azami, Aliqoli, *Managing Employee Organization Behavior* (Tabriz: Pajouheshhaye Daneshgah, 2020). [In Persian]
- Katouzian, Naser, *Validity of the Adjudicated Matter in Civil Matters*, Seventh Edition (Tehran: Mizan, 2008). [In Persian]
- Katouzian, Naser, *The Validity of the Judgment in a Civil Lawsuit*, Fifth Edition (Tehran: Dadgostar, 1997). [In Persian]
- Madani, Seyed Jalaladdin, *Criminal Procedure* (Tehran: Paydar, 2011). [In Persian]
- Matin-Daftari, Ahmad, *Civil and Commercial Procedure*, Tome 2 (Tehran: Majd, 1997). [In Persian]
- Moein, Mohammad, *Dictionary of Moein* (Tehran: Farhangnama, 2008). [In Persian]



- Montesquieu, Charles Louis de Secondat, *The Spirit of the Laws*, Tome 1, Translator: Mohtadi, Ali Akbar (Tehran: Amirkabir, 2011). [In Persian]
- Naji-Zavareh, Morteza, *Impartial Proceedings in Criminal Matters* (Tehran: Sharedanesh, 2010). [In Persian]
- Rostami, Vali; Aqaei-Towq, Moslem, *Fair Trial in Specialized Iranian Administrative Authorities* (Tehran: Center for Human Rights Studies and Institute of Public Law Studies, University of Tehran, 2010). [In Persian]
- Sanjabi, Samaneh, *Relationship and Conflict between Direct Tax Law and Private Law Rules* (Tehran: Ostad Shariar, 2018). [In Persian]
- Shabani, Peyman, *Principles of Tax Audit and How to Prepare a Tax Audit Report*, (Tehran: Andisheye Talaei, 2016). [In Persian]
- Shams, Abdollah, *Civil Procedure*, Tome 2 (Tehran: Derak, 2012). [In Persian]
- Taheri-Miri, Mirmohsen, *Tax Procedure* (Tehran: Shahre Danesh, 2015). [In Persian]

## Articles

- Aramesh, Rasoul, "Legal Pathology of the Independence of the Judge and the Judiciary", *Vekalat Review*, N. 9 (2001). [In Persian]
- Hosseini, Seyed Mohammad Reza, "Validity of the Final order in Civil Matters", *Qezavat Review*, Shahrivar, (2002). [In Persian]
- Khazaei, Manouchehr, "Validity of the Final Criminal Case in a Criminal Case", *Tahqiqat Hoquqi Journal*, Winter, N. 11 & 12, (1992). [In Persian]
- Naqibi, Seyed Abolqasem, "The Position of Induction in Inferring the Shari'a Ruling and the Legal Rule", *Doctrines of Civil Jurisprudence Review*, No. 12, (2015). [In Persian]

- Qoli, Baqer; Entezari-Najafabadi, Ali Reza; Shariati-Forati, Saeid, "Fundamentals of Civil Liability of Tax Officials", Tax Review, Vol. 29, N. 49, (2021). [In Persian]
- Razavi, Neda, "Validity of the Final order in the Decisions of the Registration Authorities and Notaries", Journal of Contemporary Jurisprudence and Law, No.13, (2020). [In Persian]
- Razavi, Seyed Ali; Razavi, Seyed Mahdi, "The Principle of Emptiness, Goftemane Hoqouqi, Winter, N. 21 & 22, (2012). [In Persian]
- Rostami, Vali, "Taxpayers' Rights", *riiate www iiiii ii ' Riii ,,* (2010). [In Persian]
- Seraj-Rezaei, Ali, "Judge's Vacancy Rule", Bar Association Journal, Spring, N. 3 & 4, (2007). [In Persian]

## Thesis

- Jalali, Davoud, Civil Liability of Tax Officials with Emphasis on Judicial Rulings, MA Thesis in Private Law, Islamic Azad University, Naraq, (2017). [In Persian]
- Qoli, Baqer, Conflict and Compliance of Tax Regulations with the Principles of Private Law, MA Thesis in Private Law, Islamic Azad University, Tehran, (2012). [In Persian]