



## The Role of Supervision of the Court of Administrative Justice on the Diagnostic Competence of the Tax Organization of Iran

Vahid Babazadeh<sup>1</sup>, Erfan Shams<sup>2\*</sup>, Mehdi Hadavand<sup>3</sup>, Ladan Foroomand<sup>4</sup>

1. PhD student of Public Law, Faculty of Law, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
2. Assistant Professor Department of Public Law, Faculty of Law, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.
3. Assistant Professor Department of Public Law, Faculty of Law, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran.
4. Assistant Professor Department of Public Law, Varamin-Pishva Branch, Islamic Azad University, Varamin, Iran.

### ARTICLE INFORMATION

Article Type: Original Research

Pages: 195-212

Article history:

Received: 6 May 2023

Edition: 29 May 2023

Accepted: 25 Jul 2023

Published online: 23 Sep 2023

#### Keywords:

Judicial supervision, Court of Administrative Justice, Diagnostic Jurisdiction, Tax Affairs Organization.

#### Corresponding Author:

Erfan Shams

#### Address:

Iran, Tehran, Shahid Beheshti University, Department of Public Law, Faculty of Law.

#### Orchid Code:

0009-0002-7688-1564

#### Tel:

09127627307

#### Email:

E\_shams@sbu.ac.ir

### ABSTRACT

**Background and Aim** The diagnostic competence of administrative organizations, including the tax affairs organization, is one of the important issues of administrative law, which is closely related to the rights of citizens, and its supervision is of great importance in order to realize good administration. The purpose of this article is to examine the role of judicial supervision of the Administrative Court of Justice on the diagnostic competence of the Tax Administration in the realization of good administration.

**Materials and Methods:** This paper is descriptive and analytical using library method.

**Ethical Considerations:** In this paper, the originality of the text, honesty, and trustworthiness are respected.

**Results:** The findings indicate that the judicial supervision of the Court of Administrative Justice on the diagnostic competence of the Tax Affairs Organization. It plays an important role in the realization of good administration. The rule of law and fairness in front of the law and accountability are the most important components of good administration, and the supervision of the administrative justice devolve can cause the realization and implementation of these components in the process of diagnostic competence in the tax affairs organization, in which case the rights of tax payers are respected.

**Conclusion:** The role of judicial supervision of the Court of Administrative Justice on the diagnostic competence of the Tax Affairs Organization in the realization of good administration is faced with challenges such as multiplicity and ambiguity in the laws, which need to be reformed.

#### Cite this article as:

Babazadeh V, Shams E, Hadavand M, Foroomand L. *The Role of Supervision of the Court of Administrative Justice on the Diagnostic Competence of the Tax Organization of Iran*. Economic Jurisprudence Studies. 2023.



### نقش نظارت دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی ایران

وحید بابازاده<sup>۱</sup>، عرفان شمس<sup>۲\*</sup>، مهدی هداوند<sup>۳</sup>، لادن فرومند<sup>۴</sup>

۱. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. استادیار گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۳. استادیار گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

۴. استادیار گروه حقوق عمومی، واحد ورامین\_پیشوا، دانشگاه آزاد اسلامی، ورامین، ایران.

#### چکیده

**زمینه و هدف:** صلاحیت تشخیصی سازمان‌های اداری از جمله سازمان امور مالیاتی از موضوعات مهم حقوق اداری است که با حقوق شهروندان ارتباط تنگاتنگی داشته و نظارت بر آن در راستای تحقق اداره خوب از اهمیت بالایی برخوردار است. هدف مقاله حاضر بررسی تاثیر اقتصادی نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی در تحقق اداره خوب است.

**مواد و روش‌ها:** مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی است و از فیش برداری در گردآوری مطالب و داده‌ها استفاده شده است.

**ملاحظات اخلاقی:** در این مقاله، اصالت متون، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

**یافته‌ها:** یافته‌ها بر این امر دلالت دارد که نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی، نقش مهمی در تحقق اداره خوب ایفا می‌کند. حاکمیت قانون و برابری در مقابل قانون و پاسخگویی از مهمترین مولفه‌های اداره خوب است که نظارت دیوان عدالت اداری می‌تواند سبب تحقق و اجرای این مولفه‌ها در روند صلاحیت تشخیصی در سازمان امور مالیاتی گردد که در این صورت حقوق مودیان مالیاتی رعایت می‌شود.

**نتیجه:** نقش نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی با چالش‌هایی مانند تعدد و ابهام در قوانین مواجه است که نیازمند اصلاح است.

#### اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۱۹۵-۲۱۲

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۱۶

تاریخ اصلاح: ۱۴۰۲/۰۳/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۰۳

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۰۷/۰۱

#### واژگان کلیدی:

نظارت قضایی، دیوان عدالت اداری، صلاحیت تشخیصی، سازمان امور مالیاتی.

#### نویسنده مسئول:

عرفان شمس

#### آدرس پستی:

ایران، تهران، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده حقوق، گروه حقوق عمومی.

#### تلفن:

09127627307

#### کد ارکید:

0009-0002-7688-1564

#### پست الکترونیک:

E\_shams@sbu.ac.ir

## ۱. مقدمه

تحقق اداره خوب و مطلوب هنگامی است که مقام اداری دارای اختیار باشد و به واسطه آن بتواند بهترین گزینه را انتخاب کند و صحت انتخاب با توجه کنترل صورت می‌گیرد. در همین حال صلاحیت تشخیصی بیان‌گر اختیاراتی است که از جانب قانون به اداره اعطاء شده، تا بتواند از طریق ارزیابی، تفسیر و گزینش، اقدام به اتخاذ تصمیم، در جهت حفظ منافع عمومی و احترام به حقوق و آزادی‌های شهروندی نماید. این تأسیس حقوقی به لحاظ اختیارات گسترده‌ای که به اداره اعطاء می‌کند مستلزم به کارگیری اصول و معیارهایی است که اعمال آن‌ها را قانونمند سازد. به عبارتی روشن‌تر، اعطای صلاحیت‌های تشخیصی به مأموران اداری در راستای انجام وظایف قانونی آن‌ها، بنا به مصالح مدیریتی و اداری امری اجتناب‌ناپذیر است. علی‌رغم آگاهی از امکان بالای انحراف در اعمال صلاحیت تشخیصی، پیچیدگی‌های نظام‌های مدرن اداری و مدیریتی، اعطای صلاحیت مزبور را به مأموران دولتی امری ضروری ساخته است. از سوی دیگر، حقوق اداری نیز که هدف آن پایبند ساختن اداره به چهارچوب‌های قانونی است، در پی نظارت دقیق و موشکافانه بر اعمال این‌گونه صلاحیت‌هاست. اینجاست که بحث نظارت قضایی بر صلاحیت تشخیصی سازمان‌های اداری مطرح می‌شود. یکی از سازمان‌های اداری که با حقوق شهروندان ارتباط تنگاتنگ دارد اداره امور مالیاتی است. سازمان امور مالیاتی از سازمان‌های محل تلاقی منافع شهروندان و دولت است که شائبه عدم رعایت حقوق شهروندان از سوی آن همواره محل بحث و نظر بوده است. در حقیقت یکی از چالش‌های نظام مالیاتی، رعایت حقوق مودیان

مالیاتی است. با توجه به اختیارات گسترده دستگاه‌های مالیاتی در وصول مالیات، یکی مهم‌ترین بخش حقوق مالیاتی، حقوق مودیان آن است. در حقیقت مالیات که به معنای برداشت اجباری قسمتی از مال شهروندان توسط دولت است که با توجه به علقه مالکیت برای شهروندان هم بسیار مهم جلوه می‌کند و از سوی دیگر، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در این زمینه بر اهمیت آن می‌افزاید. این ویژگی‌ها ضرورت طرح و توجه به حقوق شهروندی مودیان مالیاتی را نمایان می‌کند که بدون تردید، رعایت آن می‌تواند به تعدیل رابطه نابرابر بین دو طرف معادله مالیاتی منجر شود و حتی موجبات اعتماد و اطمینان مودیان مالیاتی به دستگاه مالیاتی و دولت را فراهم سازد.

آنچه بررسی نقش نظارت دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی ایران را ضروری ساخته است، اختیارات گسترده سازمان امور مالیاتی ایران در قالب صلاحیت تشخیصی است که ممکن است حقوق مودیان مالیاتی را نادیده بگیرد.

در خصوص نظارت دیوان عدالت اداری و صلاحیت تشخیصی سازمان‌های اداری پژوهش‌های متعددی انجام شده است: سید محمد حسینی و سنا قاسمی کهریزه، در مقاله‌ای به بررسی نظارت دیوان عدالت اداری و کمیسیون اصل نودم قانون اساسی بر مصوبات شورای عالی انقلاب فرهنگی پرداخته‌اند (حسینی؛ قاسمی کهریزه، ۱۳۹۷). عادل شیبانی و غلامرضا مولابیگی نیز، در مقاله‌ای، مفهوم صلاحیت تشخیصی و بایسته‌های نظارت-قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی مراجع اختصاصی اداری را بررسی کرده‌اند (شیبانی؛ مولابیگی، ۱۴۰۰). هم چنین علی حمیدی و

#### ۴. یافته‌ها

یافته‌ها بر این امر دلالت دارد که نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی، نقش مهمی در تحقق اداره خوب ایفا می‌کند. حاکمیت قانون و برابری در مقابل قانون و پاسخگویی از مهمترین مولفه‌های اداره خوب است که نظارت دیوان عدالت اداری می‌تواند سبب تحقق و اجرای این مولفه‌ها در روند صلاحیت تشخیصی در سازمان امور مالیاتی گردد که در این صورت حقوق مودیان مالیاتی رعایت می‌شود.

#### ۵. بحث

در این بخش به مباحث نظری پژوهش می‌پردازیم:

##### ۵-۱. نظارت قضایی

نظارت قضایی و حاکمیت قانون نسبت به سازمان‌ها و مقامات عمومی و هم‌چنین اشخاص حقیقی، یکی از مؤلفه‌ها و شاخص‌های نظام‌های مردم‌سالار است. «نظارت قضایی بر سازمان‌ها و مؤسسات غیر دولتی و هم‌چنین افراد، می‌تواند ابزار مؤثری در پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری هم در خصوص اشخاص حقیقی و هم اشخاص - حقوقی باشد. برای تحقق چنین هدفی، وجود حاکمیت قانون و معیارهای بنیادین آن در خصوص نظام حقوقی در این راستا از ضروریات می‌باشد» (رستمی و دیگران، ۱۳۹۲، ۳۱). «امروزه نهادمند شدن روابط در جامعه و تحقق حاکمیت قانون به عنوان یکی از شاخصه‌های جوامع مردم‌سالار و توسعه یافته و عامل تضمین آزادی‌های اساسی و حقوق فردی به شمار می‌رود. بر همین اساس تضمین‌های قانون اساسی و واقعی برای تحقق این اصل و حمایت از حقوق بنیادین مردم

حسین آل کجباف، در مقاله‌ای، راهکارهای تقویت نظارت دیوان عدالت اداری و تأثیر آن بر حقوق شهروندی در نظام جمهوری اسلامی ایران را مورد بررسی قرار داده‌اند (حمیدی؛ آل کجباف، ۱۴۰۰). در مقاله حاضر اما تلاش شده به بررسی این سؤال پرداخته شود که نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان‌های اداری و به ویژه سازمان امور مالیاتی چه نقشی در تحقق اداره خوب دارد؟ نوآوری مقاله حاضر در بررسی همین سوال نهفته است زیرا پژوهش‌های انجام شده یا به بحث نظارت دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی به صورت کلی پرداخته‌اند یا راهکارهای تقویت نظارت دیوان مذکور را بررسی کرده‌اند. در مقاله حاضر اما بر نظارت دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی تمرکز شده است. به منظور بررسی و پاسخ به سؤال مورد اشاره، ابتدا، مفهوم نظارت قضایی و صلاحیت تشخیصی بررسی شده، سپس نظارت قضایی بر صلاحیت تشخیصی سازمان‌های اداری در سایه اداره خوب مورد بررسی قرار گرفته و در ادامه از نقش نظارت قضایی دیوان عدالت-اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی در اداره خوب بحث شده و در نهایت به چالش‌های فرا در این خصوص پرداخته شده است.

##### ۲. مواد و روش‌ها

مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی است و از فیش برداری در گردآوری مطالب و داده‌ها استفاده شده است.

##### ۳. ملاحظات اخلاقی

در این مقاله، اصالت متون، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

نظام نیز محسوب می‌شود و تسلیم در برابر امر خداوند، در اصول دوم، سوم و چهارم به صراحت و در سایر اصول تلویحاً به چشم می‌خورد؛ که از طریق حاکمیت مردم و ایجاد ساختار ایمانی، اعتقادی و عملی و اجرای بُعد مردمی نظام، قابل تحقق خواهد بود (هستیانی، ۱۳۸۸).

از سوی دیگر، قوانین عادی، دستور کارها و آیین‌نامه‌هایی نیز که بسترهای قانونی رفتارهای اقتصادی و غیر اقتصادی در کشور را شکل می‌دهند، الزاماً باید در چارچوب اصول قانون اساسی و شرع مقدس اسلامی قرار گیرند و مغایرتی با آن‌ها نداشته باشند تا نیل به اهداف آرمان‌های نظام از نظر اجرایی و در عمل، دارای پشتوانه و تضمین لازم باشد. لذا، در صورتی که فرض کنیم: قانون اساسی جمهوری اسلامی، مبتنی بر موازین و دستورهای اسلام است و در صورت اجرای کامل، ضامن نیل جامعه به سوی خدا محوری، سعادت انسانی و رفاه دنیوی و با اعمال تعادل و توازن در همه بخش‌ها و از جمله اقتصاد می‌باشد. در این صورت در نظام قانونی جمهوری اسلامی ایران نظارت‌های قانونی و قضایی لازم در مورد نحوه وصول مالیات از مؤدیان صورت گرفته است.

در واقع، نظارت قضایی ضامن اجرایی و مکمل دو نظارت: قانونی و اجرایی در زمینه حقوق مالیاتی است (رابرت و همکاران ۱۳۷۲). دستگاه قضایی علاوه بر این که خود مراقب است تا قوانین و مقررات نقض نشود و به طور کامل به اجرا درآید، برای صیانت جامعه و حفظ حقوق عمومی و خصوصی، متخلفان از مقررات را مورد پیگرد قرار خواهد داد. مراجع قضایی با محاکمه و مجازات بزهکاران مالیاتی، ضمانت اجرایی قوانین را تضمین می‌کنند و عبرت جامعه را در احتراز

از لوازم ضروری به شمار می‌آید» (رستمی و دیگران، ۱۳۹۲، ۳۲). «از این دیدگاه نظام حاکم بر اداره جامعه می‌بایست در پرتو حاکمیت قوانینی منصفانه، نوعی و از پیش تعیین شده باشد و به منظور حفظ حقوق بنیادین انسان‌ها و آزادی‌های عمومی و همچنین مشروعیت بخشیدن به اعمال مسئولان کشور، اصل حاکمیت قانون به رسمیت شناخته شود» (زارعی، ۱۳۷۶).

مطابق یک تعریف جامع، حاکمیت قانون که همان نظارت قضایی بر اشخاص می‌باشد عبارت است از حکومت قواعد حقوقی، منصفانه و عادلانه، غیرشخصی، کلی و تعریف شده و به صورت ایجابی و نسبتاً پایدار و بدین ترتیب کارگزاران عمومی مکلف هستند کلیه اقدامات و تصمیمات خود را مستند و مدلل سازند. به علاوه «مقامات عمومی می‌بایست صلاحیت‌ها و اختیارات خود را با رعایت انصاف رویه‌ای و در جهت اهداف مقنن اعمال کنند» (هداوند، ۱۳۸۷، ۲۳). این رویه در مورد اشخاص حقیقی نیز می‌تواند صادق باشد.

قانون اساسی هر کشور به عنوان مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده سمت و سوی حرکت بخش‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی مطرح است. در قانون اساسی، اصول کلی بنیادگیری نظم عمومی جامعه و پیوندهای بین حکومت‌کنندگان و حکومت پذیران یعنی مردم، به صورت ارتباط دو سویه مبتنی بر حق و تکلیف پایه‌ریزی می‌شود و نتیجه عمل به آن، رسیدن به ارزش‌ها و هنجارهایی است که به عنوان آرمان‌ها و اهداف، در قانون اساسی مدنظر قرار گرفته‌اند (هستیانی، ۱۳۸۸).

در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اهداف والا و مقدسی برای تحقق حاکمیت دستورهای الهی و حاکمیت خداوند که مبنای مشروعیت

از انطباق با قواعد و نظامات قانونی، این مجوز را صادر یا قرار رد آن را صادر نماید. به عبارت دیگر در صلاحیت تشخیصی، مقام اداری حق تفسیر و ارزیابی دارد؛ از این رو، صلاحیت تشخیصی به صلاحیت گزینشی نیز تعبیر شده است (هداوند و دیگران، ۱۳۸۹، ۱۱۴). صلاحیت تکلیفی و گزینشی با توجه به معیارهای ارزیابی، تفسیر و انتخاب از یکدیگر قابل تفکیک است. در صلاحیت تشخیصی مقام عمومی امکان ارزیابی دارد، اما در صلاحیت تکلیفی فرصت و امکان ارزیابی سلب شده است.

در واقع، اصطلاح «صلاحیت تشخیصی» به معنای اختیاری است که به مقام اداری اجازه می‌دهد در تصمیم‌گیری تا حدی آزادی عمل و قدرت مانور داشته باشد و او را قادر می‌سازد تا از بین تصمیمات مختلف، که از نظر قانونی قابل قبول هستند، مناسب‌ترین تصمیم را اتخاذ نماید. در حقیقت صلاحیت تشخیصی، اختیاری است که به مأمور اداری داده می‌شود تا بتواند شکاف بین واقعیت و حقوق را برکند؛ به عبارت دیگر صلاحیت تشخیصی حقی است که تنها به اداره اعطاء می‌شود تا بتواند قانون را منطبق بر وقایع سازد (کان، ۱۹۸۰: ۵۲۶). توجه به این نکته مفید است که اعمال صلاحیت‌های تشخیصی گاهی، نیازمند انتخاب میان انجام چند عمل است. با این حال، هر تصمیم اداری در نهایت باید مبتنی بر قانون و مصالح و منافع عمومی باشد. با توجه به این که موارد صلاحیت تشخیصی نسبت به صلاحیت تکلیفی بسیار بیشتر است، نوعی نظارت بر این صلاحیت لازم است (طباطبائی، ۱۳۸۱، ۴۱۱). صلاحیت تشخیصی صرفاً در تصمیمات نهایی مراجع عمومی تبلور نمی‌یابد بلکه آن فقط نوک کوهیخی است که بخش عظیمی از آن زیر آب

ارتکاب جرائم موجب می‌شوند. بدین ترتیب، سلامت جامعه و حرکت و روند جامعه بر مبنای قوانین و مقررات اسلامی، تضمین خواهد شد. در این راستا قانون اساسی جمهوری اسلامی وظایف مهمی را در اصول ۱۵۶ تا ۱۷۴ درباره نظارت بر حسن اجرای قوانین و رسیدگی به تظلمات و مجازات جرائم مختلف، بر عهده قوه قضائیه گذارده است. به طور کلی، وظیفه مهم دادگاه‌ها حفظ حقوق عمومی، اجرای عدالت و اقامه حدود الهی است که در مورد جرائم مالیاتی، این امر بر عهده نهادهایی از جمله دیوان عدالت اداری گذاشته شده است.

## ۵-۲. صلاحیت تشخیصی

صلاحیت تشخیصی به عنوان اختیاری است که به مقام اداری، درجه‌ای از آزادی عمل را برای تصمیم‌گیری واگذار می‌کند و مقام اداری را مجاز می‌سازد که میان تصمیمات متعدد مجاز و قانونی تصمیمی را که از نظر او مناسب‌تر است، اتخاذ نماید (هداوند و دیگران، ۱۳۸۹، ۱۱۳). به موجب این تعریف، صلاحیت تشخیصی معمولاً متضمن دو مفهوم مشترک است: انتخاب و منفعت عمومی. صاحب نظران بر این امر اتفاق نظر دارند که صلاحیت تشخیصی به این معنی است که قانون به مقام اداری اجازه می‌دهد که از میان گزینه‌های متعدد قانونی، با توجه به معیارهای غیر حقوقی، انتخاب نماید. این انتخاب متضمن برقراری توازن میان منافع عمومی و خصوصی با استفاده از ارزش‌های فرا حقوقی در جهت تعیین یک منفعت عام است که به وسیله‌ی قوانین موضوعه تعیین نشده است (مشهدی، ۱۳۸۹، ۶۷). برای مثال، شهرداری به موجب قانون مخیر است تا در خصوص تقاضای شهروند مبنی بر اعطای مجوز ساخت و ساز، پس

متناسب با راهبرد اجرایی همسو نمایند. به قول گالیگام، صلاحدید مقامات اداری نه فقط با توجه به مقتضیات خاص هر قضیه بلکه باید در راستای تحکیم انسجام و هماهنگی با مجموعه‌ای از سیاست‌ها و دستورالعمل‌های سازمانی اعمال شود.

در کنار موضوع اعطای صلاحیت تشخیصی به مقامات، بحث امکان‌سنجی و چگونگی نظارت بر آن مطرح است. این پرسش اساسی مطرح است که مقام عمومی چگونه به چنین تصمیمی رسیده است؟ این تصمیم چگونه خلق شده است؟ چه کسی این تصمیم را اتخاذ کرده است؟ چه قواعد یا معیارهایی را برای اتخاذ تصمیم به کارگرفته است (مشهدی؛ هداوند، ۱۳۹۰، ۵)؛ این‌ها پرسش‌های بنیادینی هستند که یک دادگاه اداری به هنگام نظارت بر صلاحیت‌های تشخیصی از اداره، مطرح می‌کند. هر چند در اعمال صلاحیت‌های تشخیصی آزادی عمل و ابتکار بیشتری به اداره داده می‌شود، اما اعطای چنین صلاحیتی به معنی اتخاذ اقدامات و تصمیمات-خودسرانه نیست؛ در واقع، مقام اداری نمی‌تواند با استناد به عناوینی چون مصلحت و مقتضیات اداری از قدرت خود سوءاستفاده نماید (طباطبایی مؤتمنی، ۱۷، ۱۳۵۴). در نظام حقوقی کامن لا این عقیده وجود دارد که هنگامی که قوهی مقننه اتخاذ تصمیم در خصوص موضوعی را به صلاح دید اداره‌ای واگذار می‌کند، دادگاه‌ها حق ورود به عرصه‌ی شایستگی‌ها و حسن تصمیم اداری را ندارند؛ این اصل بنیادین در حقوق فرانسه نیز پذیرفته شده است؛ که از آن باعنوان فرصت ارزیابی قضایی یاد می‌شود؛ با این حال صلاحیت‌های اختیاری برای اهداف خاصی واگذار می‌شود؛ هنگامی که مقام اداری صلاحیت

فرورفته از چشمان ما پنهان است. بخش فربه‌ای از صلاحیت تشخیصی مقامات عمومی را باید پیش از تصمیم‌گیری و نیز در اثنای فرآیند تصمیم سازی اداره جستجو کرد. به عبارت روشن‌تر، یک تصمیم صلاحیددی پیش از آنکه به‌عنوان یک تصمیم نهایی تظاهر خارجی پیدا کند، مراحل و تشریفات را سپری می‌کند که خود آن‌ها اکثراً موکول به اتخاذ تصمیمات‌گزینشی و صلاحیددی مرجع تصمیم‌گیرنده هستند. از این مراحل خاموش و غیرقابل رؤیت برای ارباب رجوع، باعنوان تصمیمات ضمنی یا اثباتی تعبیر می‌شود. از دریچه‌ای دیگر می‌توان گفت صلاحیت تشخیصی مقامات و مراجع عمومی در چهار سطح قابل تصور است. ۱-مرحله تفسیر قانون یا برداشت صلاحیددی از اراده قانون‌گذار ۲-مرحله تعیین مصادیق و واقعیات ۳-مرحله گزینش راه‌حل قانونی و انطباق آن با موضوع ۴- صلاحیددهای موجود در آیین‌نامه، شیوه‌نامه و زمان‌بندی اعمال صلاحیت تشخیصی (هداوند، ۱۳۸۹، ۵۰۲)، از موارد اخیر با عنوان بوروکراسی خیابانی یا بوروکراسی در سطح کوچه و بازار نیز یاد می‌شود (بوونس؛ زوریدیس، ۲۰۰۲، ۱۷۴-۱۷۵).

از منظر علم مدیریت نیز نگاه جالبی به زوایای پیدا و پنهان صلاحیت تشخیصی وجود دارد. بوروکراسی شامل نظام سلسله مراتبی خشک و مکانیکی نیست (هارلو، ۲۰۰۹، ۲۴۹). البته اگرچه مدیران و مجریان میانی دارای اختیارات گسترده هستند و هریک به فراخور نوع تربیت خانوادگی و پیش‌زمینه‌های اجتماعی و اقتصادی دارای سلیقه و رویکرد خاصی می‌باشند، اما تجربه نشان داده است که در اکثر موارد، هماهنگ با اهداف سازمان عمل کرده و تمایل دارند که وظایف خویش را

قانون. برابری در مقابل قانون و پاسخ‌گویی، حاکمیت قانون به این معناست که تشکیلات و سازمان‌های دولتی و رفتار و اعمال زمامداران و مقامات اداره کشور بر مبنای سلیقه‌ها و تشخیص شخصی نبوده و تابع قواعد عام، غیر فردی و از قبل تعیین شده می‌باشد. معیارها و موازین خاصی که مردم در یک نهاد منطقی و منظم تنظیم می‌کنند. مفهوم دولت قانونی یا حاکمیت قانون متضمن اصل حاکمیت قانون بر اداره می‌باشد. حاکمیت قانون، ساخت حقوقی ویژه‌ای است که از طریق آن می‌توان پدیده واقعی و خارجی بروکرسی فزاینده دولت را در بوته بازرسی و نظارت قرار داد. این مفهوم، تمام روابط حقوق عمومی را تحت سیطره اصل واحدی قرار می‌دهد. بدین خاطر است که برخی از صاحب‌نظران حقوقی، حاکمیت قانون را راهکار حقوقی ویژه‌ای برای تبیین روابط حقوق عمومی دانسته‌اند. پیام اساسی و مرکزی این مفهوم، القای اطمینان و امنیت حقوقی است. رسالت حقوق عمومی بررسی راهکارهای قانونی متنوع برای صیانت از روابط حقوق خصوصی شهروندان در برابر تجاوز قدرت عمومی است (گرچی اندرزیانی، ۱۳۹۲، ۱۳۴).

علاوه بر این، پاسخ‌گویی نیز یکی از مهم‌ترین ابزارهای تحقق حکمرانی و اداره‌ی خوب است که نمود تحول در مفهوم کنترل و پاسخ‌گویی در حقوق اداری معاصر است. این اصل یکی از معیارهای کارآمدی اداره و از اصول اداره خوب است. این اصل تکلیفی را بر مقامات عمومی باز می‌نماید که پاسخ‌گویی در مدت زمان معقول از لوازم آن است. بر این اساس، مقام عمومی باید اولاً قلمروی زمانی مورد نظر مقنن را در رسیدگی‌های اداری رعایت نماید. ثانیاً هرگونه

تشخیصی را برای چنین هدفی به‌کار می‌برد یا از اختیار خود سوء استفاده می‌کند، زمینه‌های نظارت و به ویژه نظارت قضایی بر صلاحیت‌های اختیاری فراهم می‌شود.

### ۵-۳. اداره خوب

«اداره خوب جنبه‌ای از مفهوم وسیع‌تر حکمرانی خوب است. نظریه اداره خوب در گستره حقوق اداری اندیشه‌ای نو و بنیادین است. مفاد آن در بستر مفهوم حمایت از اداره شوندگان رشد نموده و در اسناد و رویه‌ی حقوقی اروپا آمده است. امروزه یکی از سنگ بناهای حقوق اداری پیشرفته محسوب می‌شود. اداره خوب فراتر از رعایت اصل حاکمیت قانون در اعمال اداری، می‌کوشد اصول کلی حقوق مانند انتظارات مشروع، تناسب، شفافیت و پاسخ‌گویی را رعایت و منطبق با واقعیت‌های اقتصادی و اجتماعی عمل نماید. این مفهوم تا جایی پیشرفت کرده است که در اسناد حقوقی اتحادیه اروپا از جمله ماده ۴۱ منشور حقوق بنیادین اروپا که اداره خوب را یک حق بنیادین قلمداد کرده است ذکر گردیده است» (عطریان، ۱۳۹۵، ۲۷۶). پارلمان اتحادیه اروپا در سال ۲۰۰۱ «دک رفتاری اداره خوب» را به تصویب رساند. «در این سند، اصولی هم چون قانونی بودن، منصفانه بودن، عقلایی بودن، تکریم، نفی تبعیض، برابری، تناسب، بی طرفی و استقلال، واقع‌بینی، رعایت انتظارات مشروع، انسجام سازمانی، مشورت، راهنمایی کردن، دسترسی به اطلاعات، شفافیت و مبارزه علیه کاغذبازی‌های زائد مورد اشاره قرار گرفته‌اند» (پونس، ۲۰۰۵، ۵۵۷).

برای اداره خوب عناصر متعددی قابل ذکر است اما مهم‌ترین عناصر این مفهوم که مرتبط با موضوع مقاله حاضر است عبارت‌اند از حاکمیت



#### ۵-۴. نظارت قضایی بر صلاحیت تشخیصی

##### سازمان‌های اداری در سایه اداره خوب

یکی از نکاتی که تمامی اندیشمندان حقوق اداری بر آن توافق دارند این است که قدرت صلاح‌دیدگی بایستی مورد نظارت قرار گیرد، اما چگونگی اعمال آن محل بحث است. عده‌ای تنها نظارت حرفه‌ای و استانداردهای اخلاقی را لازم می‌دانند، که افرادی مانند والدو از آن به «نظارت درونی» یاد می‌کنند. عده‌ای دیگر نیز این نظارت‌های درونی را کافی نمی‌دانند بلکه علاوه بر آن یک دسته ابزارهای نظارتی بیرونی از نوعی که در نظام نظارت و تعادل وجود دارند را لازم می‌دانند. چنین به نظر می‌رسد که هیچ یک از این دو نظر، برای رسیدن به مقصود کافی نیست، بلکه ترکیبی از مؤلفه‌های این دو نظریه برای پاسخ‌گویی و در نهایت کنترل صلاح‌دید اداری و صلاحیت تشخیصی ضروری می‌باشد (کاکس، ۲۰۰۵، ۳۶). هر چند به لحاظ نظری انتقادات زیادی به نظارت قضائی بر چگونگی اعمال صلاحیت تشخیصی شده است (لوین، ۱۹۸۶، ۲۶۸-۲۷۴)، با این حال اغلب اندیشمندان این حوزه، بر لزوم نظارت قضائی بر این امر اتفاق نظر دارند. بنابراین عملی که در اجرای یک صلاحیت تشخیصی انجام می‌شود، تابع کنترل قانونی از سوی یک دادگاه یا یک هیأت مستقل می‌باشد. این نظارت امکان نظارت اولیه از سوی یک مقام اداری، که از قدرت تصمیم‌گیری در خصوصی قانونی بودن و یا ماهیت تصمیم برخوردار است، را منتفی نمی‌سازد. درجایی که هیچ مهلتی برای اخذ تصمیم در اعمال یک صلاحیت تشخیصی توسط قانون مقرر نگردیده و مقام اداری تصمیم خود را در یک زمان مناسب و معقول اتخاذ نمی‌کند، کوتاهی او در این زمینه می‌تواند از سوی یک

تفسیر در این زمینه به نفع اشخاص، تفسیر می‌شود و اداره در این خصوص مسئولیت خواهد داشت (هداوند و مشهدی، ۱۳۸۹، ۱۸۸). طولانی بودن روند کارها سبب می‌شود که شهروندان برای زودتر رسیدن به نتیجه، تن به فساد دهند (جدی، ۱۳۸۹، ۱۲۳). امروزه پاسخ‌گو بودن دولت یکی از چند مؤلفه اداره خوب تلقی می‌شود. مدیران کشور به این دلیل مسئول شناخته می‌شوند که شهروندان در موقعیت نابرابر با آنان قرار دارند و نهادهای عمومی و دولتی از قدرت تصمیم‌گیری در رابطه با حقوق و تکالیف مردم برخوردارند که باید سعی نمود با شناسایی اصل حاکمیت قانون و به تبع آن مسئولیت و پاسخ‌گویی مقامات اداری و اجرایی از تعدی آنان به حقوق مردم جلوگیری نمود. بنابراین پاسخ‌گویی یکی از مبانی تشکیل‌دهنده نظارت قضایی است (احمدوند، ۱۳۸۴، ۷۵). هم چنین باید به برابری در برابر قانون به عنوان یکی از مؤلفه‌های اداره خوب اشاره کرد. هدف این اصل جلوگیری از تبعیض غیرمنصفانه است با این تضمین که با اشخاصی که در وضعیت‌های عملی یا قانونی یکسان قرار دارند در اعمال یک اختیار صلاح‌دیدگی به نحو بی‌طرفانه برخورد شود. چنانچه تفاوت در برخورد منطقی بوده و با توجه به هدفی که باید دنبال شود قابل توجیه باشد از اصل برابری در برابر قانون تجاوزی رخ نخواهد داد. این اصل باعث نمی‌شود که یک مقام اداری رفتارش را به دلیل نفع عمومی یا به دلیل رویه پیشین که غیرقانونی یا نامناسب شناخته شده است، تغییر دهد.

همان‌طور که دیویس در مرحله دوم کنترل صلاحیت تشخیصی، توصیه می‌کند. تعیین صلاحیت تشخیصی اگر به‌درستی حل‌جا نشود، ما را دچار سوء تفاهمی نا امیدکننده خواهد نمود. اگر قرار باشد با صلاحیت تشخیصی همچون صلاحیت تکلیفی، سخت‌گیرانه و دقیق (جزء به جزء یا تطابق نعل به نعل) برخورد شود در این صورت، اساساً با حکمت اعطای صلاحیت تشخیصی به مقام عمومی در تعارض خواهد بود. هدف از اعطای صلاحیت تشخیصی، اعتماد به مقام عمومی و شناسایی ابتکار عمل و تصمیم‌سازی وی برای تأمین هر چه بیشتر منفعت عمومی یا اقتضای فنی و مدیریتی و یا موردی‌سازی عدالت است. از سوی دیگر، اگر قرار باشد که با اعطای صلاحیت تشخیصی به مقام عمومی، به او اجازه دهیم تا موافق با تمنیات فردی‌اش عمل کند، باز هم به بیراهه رفته‌ایم. هدف باید نزدیک‌سازی این دو جریان باشد، یعنی هم ابتکار عمل مقام عمومی لحاظ شود و هم حد و مرزی برای این صلاحیت‌ها در نظر گرفته شود. (ابن حلاق، ۱۳۸۸، ۳۴۷-۳۴۸).

صلاحیت تشخیصی یک موضوع است و سوءاستفاده از آن، چیز دیگری است. انحراف از صلاحیت‌های اختیاری یکی از مهم‌ترین شاخص‌های فساد اداری می‌باشد. فساد اداری یا اداره بد با ویژگی‌های مانند جانب‌داری، اهمال، بی‌توجهی، تعلل، بی‌کفایتی، بی‌لیاقتی، انحراف، فساد، خودسری و نظیر این‌ها معرفی می‌شود. کمیسیون حقوق بشر، فساد را به عنوان هر نوع سوءاستفاده از قدرت یا ناشایستگی در فرآیند تصمیم‌سازی که با انگیزه ناروا باشد، تعریف کرده است.

مقام صالح مورد مواخذه قرار گیرد. دادگاه با سایر هیأت‌های مستقلی که به کنترل اعمال یک-صلاحیت تشخیصی می‌پردازند حق کسب اطلاعات مورد نیاز در انجام وظیفه خود را دارند. با توجه به گوناگونی نظام‌های کنترل، اصول بیان شده در اینجا بسیار کلی بوده و انتخاب تدابیر و ابزارهای مناسب برای کاربرد این اصول بر عهده سازمان‌ها و نهادهای مربوطه می‌باشد.

نهاد «صلاحیت تشخیصی» بنا به ماهیت ویژه و سیال گونه‌اش قابل ارزیابی و کنترل با قوانین و معیارهای از پیش تعیین شده، نیست. برای روشن شدن منظور خود، ذکر یک مثال، راهگشا خواهد بود. هنگامی که قانون می‌گوید: حداکثر سرعت در بزرگراه، ۱۲۰ کیلومتر در ساعت است. سنج‌های جزئی و معین برای پلیس مهیا است که بر اساس آن می‌تواند تشخیص دهد که یک راننده داخل در صلاحیت تکلیفی خود عمل کرده یا از آن خروج کرده است. اما چنان چه قانون اعلام کند: رانندگان وسایل نقلیه مجازند حسب صلاحیت خود و با سرعت مطمئنه رانندگی کنند، در واقع حد گسترده‌ای از صلاحیت به رانندگان واگذار شده است. در این حالت معیار و سنج دقیق جزئی و از پیش تعیین شده‌ای برای کنترل صلاحیت رانندگان وجود ندارد. پس آیا باید به عدم امکان محدودسازی اختیار صلاحیت رانندگان رأی داد؟! پاسخ به لحاظ منطقی و حقوقی، منفی است چرا که هر کارزاری نیازمند جنگ افزارهای مختص به خود می‌باشد. سلاح دفاعی ما در برابر ماشین جنگی سوءاستفاده از صلاحیت تشخیصی، همانا استناد به اصول کلی حقوقی است. کارکرد اصول حقوقی در رابطه با تعیین صلاحیت-تشخیصی آن است که برای اجرای صلاحیت‌های اختیاری، چهارچوب‌سازی می‌نماید درست

در جامعه‌ای حکمرفا شود، به مفهوم دموکراسی، تبلور عینی و خارجی می‌بخشد (قنادزاده، ۱۳۶۵، ۶۱). و به تعبیر اعلامیه اتحادیه اروپا، صلاحیت تشخیصی، متضمن رعایت حقوق بشر، اصول دموکراسی و حاکمیت قانون می‌شود. اداره متشکل از کارمندان است که با موقعیت‌های متغیر موجود در وضعیت‌های مختلف، مواجه می‌شوند و مصلحت جامعه ایجاب می‌کند که در هر وضعیتی بتواند بر اساس ظرفیت‌های ویژه خود، عمل کند به طوری که مصلحت عمومی را به بهترین شکل ممکن رقم بزند. و این جاست که نمی‌توانیم بگوییم اداره هیچ اختیاری نباید داشته باشد و فقط باید تابع قوانین گردآوری شده باشد و هیچ اختیار و گزینشی از هیچ مأموری پذیرفته شده نیست. از سوی دیگر توجیه صلاحیت گزینشی نیازمند فهم عدالت فردی است. این امر در فرآیندهای اداری و قضایی به چشم می‌خورد. صلاحیت تشخیصی به کمک قانون عام می‌آید تا تبعیض‌ها را از میان بردارد و به عدالت فردی دست یابد.

#### ۵-۵. نظارت قضایی دیوان عدالت اداری از

##### منظر فقهی

نظارت، را با واژه‌ها و اصطلاحات مختلفی هم‌چون «کنترل، ارزیابی، بازرسی و ارزشیابی»، بیان می‌کنند. در فرهنگ دهخدا، نظارت «نظر کردن و نگرستن به چیزی، مراقبت و تحت‌نظر و دیده‌بانی داشتن کاری» تعریف شده است. راغب، نظارت را گرداندن چشم و اندیشه و بینایی، برای ادراک چیزی و دیدن آن، تأمل و جستجو کردن، شناخت بعد از جستجو، یعنی درک و فهم آورده است (راغب اصفهانی، ۱۳۸۰: ۸۱۲). نظارت دولت بر ارکان دولت در نگاه دینی نیز سابقه جدی به خصوص در سیره علوی دارد.

از منظر دیگر، مقام اداری در راستای اعمال صلاحیت‌های تشخیصی خود، مکلف است: (۱) صرفاً همان اهدافی را دنبال کند که اختیارات مزبور به خاطر آن‌ها واگذار شده‌اند. (۲) بدون هیچ گونه جانب‌داری و با رعایت بی‌طرفی و انصاف آشکار، صرفاً عوامل مرتبط با موضوع را در تصمیم‌گیری مورد توجه قرار دهد. (۳) اصل برابری در مقابل قانون را با اجتناب از تبعیض ناروا رعایت کند. (۴) موازنه مناسبی را میان آثار نامطلوبی که ممکن است تصمیم او بر حقوق، آزادی‌ها و منافع اشخاص بگذارد، برقرار نماید. (۵) در مدت‌زمان معقول و مناسب تصمیم‌گیری نماید. (۶) دستورالعمل‌ها و نظامات اداری عمومی را به شیوه‌ای هماهنگ و یکپارچه اعمال کند و در همان حال به اوضاع و احوال خاص هر قضیه نیز توجه داشته باشد (هداوند، ۱۳۸۹، ۴۹۱-۴۹۲). دولت باید در شبکه‌ای از قواعد و اصول محدودکننده‌ی اختیارات صلاحیدی و قائم به سلیقه‌ی دولت، رفتار نماید؛ زیرا بخش مهمی از محتویات اصل حاکمیت قانون، اصول و قواعدی است که به منظور جلوگیری از به کارگیری خودسرانه و غیرعادلانه‌ی صلاحیت‌های اختیاری، پیش‌بینی شده‌اند (وید و فور سایت، ۲۰۰۴، ۲۰).

صلاحیت تشخیصی بسته به آنکه در فضای حکمرانی شایسته جریان داشته باشند یا در یک فضای سرشار از فساد اداری، چهره زیبا یا زشت خود را نمایان خواهد ساخت. دستاورد بخش حاضر، باز تأکیدی است بر نتیجه‌گیری نگارندگان مبنی بر لزوم کنترل صلاحیت تشخیصی در نمای کلی جامعه در به‌کارگیری ابزارهای سیاسی و مدیریتی و درون سازمانی هم‌چون شفافیت و پاسخگویی به منظور تحدید اقدامات صلاحیدی. زمامداری دارای عناصر و مؤلفه‌هایی است که اگر

نظریه‌های فقهای شورای نگهبان، مصوبه‌های شورای عالی انقلاب فرهنگی مبنی بر در اختیار قرار دادن اموال و امکانات دانشگاه فاطمیه قم را به سبب مغایرت با موازین شرعی ابطال نمود (دادنامه ۱۹۰ مورخ ۸۳/۵/۱۱ کلاسه پرونده ۷۴۳/۸۲). در دادنامه‌ای دیگر (دادنامه ۲۱ و ۲۰ مورخ ۸۱/۱/۲۵، کلاسه پرونده ۸۰/۹۲ - ۸۰/۲۷۲)، اخذ وجه از اشخاص در قبال تسلیم شن و ماسه و خاک رس از محل اراضی موقوفه یا ملکی توسط وزارت کشور مغایر با شرع تشخیص داده شد و ابطال گردید.

#### ۵-۶. نقش نظارت قضایی دیوان عدالت اداری در تحقق اداره خوب

از آنجا که مالیات از مهم‌ترین منابع درآمد دولت‌ها می‌باشد نظارت قضایی نیز بر نحوه اجرای حقوق مالیاتی اهمیت بسزایی دارد. نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی به طرق زیر در تحقق اداره خوب تاثیرگذار است. نخستین نقش دیوان عدالت اداری، تاثیر بر اجرای حاکمیت قانون در سازمان امور مالیاتی است. حاکمیت قانون دارای ابعاد گسترده‌ای در سازمان امور مالیاتی است. «اصل قانونی بودن وصول مالیات یکی از اصول مهم در حقوق عمومی و بالأخص قانون اساسی و قوانین عمومی است. بنابراین در قانون اساسی اکثر کشورها و از جمله جمهوری اسلامی ایران بر آن تأکید شده است و هیچ نوع مالیاتی را نمی‌توان از مردم اخذ کرد مگر به موجب قانون» (پروین، ۱۳۹۳، ۶۷). هم چنین به موجب اصل عمومی بودن مالیات همه افراد ملت ملزم به پرداخت مالیات هستند و پرداخت مالیات جنبه شخصی ندارد. این اصل در تمامی کشورها من الجمله در انگلستان هم که دارای قانون اساسی مدون

آن حضرت هم اصل نظارت را مورد اهتمام قرار می‌دادند (شریف‌الرضی، ۱۴۰۴، ن ۵۹) و همچنین نظارت بر کارگزاران را جدی گرفته و اعمال می‌کردند (شریف‌الرضی، ۱۴۰۴، ن ۴۰) و از جمله بر چگونگی تقسیم بیت‌المال (شریف‌الرضی، ۱۴۰۴، ن ۴۳)، بر مکاتبات کارگزاران (شریف‌الرضی، ۱۴۰۴، ن ۴۴)، بر گفتار کارگزاران (شریف‌الرضی، ۱۴۰۴، ن ۶۳) و ناظران مالیاتی (شریف‌الرضی، ۱۴۰۴، ن ۲۵-۵۱)، نیز نظارت می‌کرده است (الهامی‌نیا، ۱۳۷۹: ۲۳۸-۲۶۹).

نظارت در فقه و قوانین اسلامی دارای مبنا است. تحقق توحید و اجرای شریعت، حفظ جان و مال مردم از تعرض احیای حق و عدالت‌خواهی و قیام علیه باطل و ظلم، لزوم احتیاط در امور مهمه، تحقق معروف و جلوگیری از منکرات و اهتمام به امور مسلمین و حفظ مصالح عمومی را می‌توان از مبانی فقهی یا اسلامی امر نظارت برشمرد. برای مبانی حقوقی نیز مواردی چون عدم عصمت و احتمال بروز خطا، اصلاح گری و فساد ستیزی، افزایش مشارکت سیاسی شهروندان، تحقق کار ویژه‌های حکومت و افزایش کارآمدی آن و مهار و کنترل قدرت سیاسی را آورده‌اند (آقابخشی؛ افشاری‌راد، ۱۳۹۱).

زیربنای نظام سیاسی و حقوقی ایران را اعتقاد به دین اسلام تشکیل می‌دهد این واقعیت علاوه بر جریان عملی انقلاب و رهبری امام خمینی در مقدمه قانون اساسی، اصل ۱، اصل ۲، بند ۴، ۱۲، ۱۵ و ۱۶ اصل ۳، اصل ۴ و اصل ۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به طور آشکار مورد تأکید قرار گرفته است. دیوان عدالت اداری در رسیدگی‌های قضایی خود این معیار، یعنی اعتقاد به اسلام را یکی از محورهای اساسی مورد استناد خویش قرار داده است. به عنوان نمونه دیوان به شرح

نیستند و سیستم قضایی و قانون‌گذاری آن‌ها به صورت کامل‌لا هست نیز وجود دارد.

علاوه بر این، «اصل اساسی در خصوص ممیزی - های مالیاتی، آن است که تمام مراحل یک ممیزی مالیاتی بر اساس قانون باشد و خارج از چارچوب قانونی انجام نگیرد. همچنین به موجب این اصل که در واقع از حقوق اساسی مؤدی مالیاتی محسوب می‌شود، ممیزی مالیات می - بایست در فرصت و مکانی معقول و در محدوده‌ای مناسب صورت گیرد» (ابراهیمی، ۱۳۹۰: ۴۰).

یکی از وظایف قوه مقننه وضع قوانین مالیاتی و همچنین از طرف دیگر مسئول اجرایی کردن این قوانین وضع شده قوه مجریه می‌باشد برای حفظ و گسترش حقوق شهروندان و همچنین دولت‌ها برای عمل به تعهدات حقوق بشری خود و هم - چنین کسب اعتبار جهانی تلاش‌هایی را جهت عادلانه‌کردن سیستم اداری خود انجام داده‌اند یکی از این اقدامات نظارت قضایی بر این امور است (حکیمی، ۱۳۹۴) که از سوی دیوان عدالت اداری انجام می‌شود. حاکمیت قانون زمانی محقق می‌شود که مردم بتوانند شکایات و تظلمات خود را در مراجع قضایی مطرح کنند و مراجع مذکور در عین بی‌طرفی استقلال و عدالت به شکایات مردم رسیدگی کنند.

یکی دیگر از مولفه‌های اداره خوب، برابری در مقابل قانون است که نظارت قضایی دیوان عدالت نقش مهمی در تحقق آن دارد. اصل برابری مالیاتی یکی از قواعد و قوانین حاکم بر امور مالیاتی است که مصادق برابری در مقابل قانون است. اما نفوذ برخی افراد در نهادها و سازمان‌های دولتی باعث فرار مالیاتی بعضی اقشار پردرآمد از پرداخت مالیات شده است که نحوه برخورد با این قشر را از سوی نهادهای حکومتی می‌طلبید به

همین دلیل باید راهکارهای مبارزه با این فرار را برای مقابله با این معضل شناخت و راه را برای فرار این افراد بست (پناهی و همکاران، ۱۳۹۳). در واقع، نفوذ برخی از افراد که با برخورداری از قدرت و داشتن روابط غیرقانونی از پرداخت مالیات‌ها کلان فرار می‌کنند، یکی از عواملی است که ضرورت نظارت سازمان امور مالیاتی بر درآمدها را ایجاب می‌نماید و به همین دلیل باید راه‌های فرار مالیاتی را شناخت. می‌توان با نظارت قضایی در خصوص فرار یا تخلفات برخی افراد در سازمان‌های مربوطه را مسدود کرد و نحوه برخورد قضایی با نوع جرم مالیاتی رخ داده را مورد بررسی قرارداد و با ایجاد بسترهای فرهنگی و آگاهی دادن به اقشار جامعه مبنی بر اینکه درآمدهای مالیاتی بیشتر دولت منجر به بالا رفتن سرانه‌های رفاه اجتماعی خواهد شد مردم را به پرداخت مالیات‌های واقعی متمایل نمود.

«در بحث نظارت دیوان عدالت‌اداری می‌توان گفت که طبق اصل یک‌صد و پنجاه و ششم قانون اساسی، قوه قضائیه قوه‌ای است مستقل که پشتیبان حقوق فردی و اجتماعی و مسئول تحقق بخشیدن به عدالت است و در این میان دیوان عدالت اداری به عنوان نهادی قضایی، پاسداری از حقوق مردم و پیشگیری از انحرافات موضعی در درون ساختار اداری کشور را برعهده دارد تا بدین ترتیب ضمن مبارزه با کلیه مظاهر فساد و تباهی در ساختار اداری کشور، ایجاد نظام اداری صحیح و تأمین حقوق همه‌جانبه افراد از زن و مرد و ایجاد امنیت قضایی عادلانه برای همه و تساوی عموم در برابر را فراهم آورد (رنجبری؛ بادامچی، ۱۳۸۸، ۳۲).

البته نظارت بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی در راستای تحقق اداره خوب با

مالیات در ایران و ارتباط بین مودی و مامورین مالیاتی منجر به رواج یافتن فرهنگ چانه زنی بین مودی و مامور مالیاتی، ایجاد فساد در نظام مالیاتی، امکان استفاده غیر قانونی از اختیارات اداری و قانونی و خودسری و دخالت های بیجای ماموران مالیاتی در اموال و دارایی های مردم شده است. و همینطور قوانین و بخشنامه های متعدد و متناقض زمینه را برای تفسیر ماموران مالیاتی با ایجاد سردرگمی مالیات دهندگان فراهم می سازد که در نتیجه نارضایتی مودیان که نمود آن حجم بسیار بالای مالیات های معوقه سال های گذشته، افزایش تعداد اعتراضات و تاخیر در وصول مالیات است» (نظری فدایی، ۱۳۹۲: ۱۰۶).

نقایص و آسیب های قانونی و حقوقی، مهم ترین چالش و آسیب در نظام مالیاتی محسوب می گردد. «سیاست های بنیادین نظام حاکم پیرامون مالیات ها در قانون اساسی متجلی گردیده و قوانین عمومی مصوب نهاد قانون گذاری به لحاظ ضرورت انطباق با سیاست های کلی نظام حاکم، در راستای قانون اساسی و انطباق با آن تصویب می گردند. حاکمیت قانون در امور مالیاتی و درک ضرورت های آن توسط قانون گذار به عنوان یکی از شاخص های اساسی حکمرانی خوب محسوب می گردد» (زارعی، ۱۳۸۴، ۱۶۱). بنابراین عدم وجود و پیش بینی تضمین های قانونی و ضروریات تقنینی در قوانین و مقررات و یا نقص و ابهام در این گونه از قوانین، آسیبی جدی در روند اجرای برنامه ها و سیاست های مالیاتی محسوب می گردد.

چالش هایی مواجه است. یکی از مهم ترین این چالش ها، «پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. این مسئله به تنهایی به کارایی و اجرای سیاست های مالیاتی صدمه وارد می کند. اصولاً چون قوانین وضع شده برای استفاده عموم می باشد و میزان درک و فهم مردم با هم تفاوت دارد لذا قوانین پیچیده قابل درک و فهم برای عموم مردم نبوده و از طرفی زمینه تفسیرهای سلیقه ای و غلط برای سوء استفاده کنندگان را فراهم می کند. اغلب مقررات مالیاتی دارای ابهاماتی هستند که توسط مأموران مالیاتی تفسیر می شوند و درک جامع مدیریتی و جمعی از آن ها وجود ندارد» (عباسی، ۱۳۸۲، ۳۲).

«عدم توجه به رضایت مؤدیان مالیاتی از دیگر چالش ها در این زمینه است. دیدگاه درونی سازمان امور مالیاتی طوری طراحی می شود که کمتر توجهی به راحتی و رضایت مؤدیان مالیاتی می شود» (طاهری تار، ۱۳۹۰، ۱۰۳-۱۰۱). که این امر موجب دل سردی مؤدیان و انگیزه اندک آنان برای تمکین از مقررات مالیاتی می شود. فقدان آموزش مؤدیان درباره تخصیص صحیح منابع مالیاتی دولت موجب نارضایتی بیشتر و عدم تمایل به پرداخت مالیات می شود.

عدم وجود سازوکار کنترلی از دیگر چالش ها است. در سیستم اجرایی مالیاتی به کارشناس و کارشناس ارشد مالیاتی قابلیت انعطاف پذیری بسیار زیادی در هدایت تشخیص مالیات داده شده که «این امر بی دقتی و تقلب را افزایش می دهد. اکثر تشخیص های مالیاتی مستند قانونی نداشته و بدون اشاره به هیچ مدرک مستندی تشخیص داده می شوند و اکثراً به صورت علی الراس تشخیص داده می شود» (احمدی موسوی، ولیدی و نجفی توانا، ۱۳۹۵، ۴۱). «سیستم سنتی وصول

## ۶. نتیجه‌گیری

در مقاله حاضر به بررسی این سوال پرداخته شد که نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان‌های اداری و به ویژه سازمان امور مالیاتی چه نقشی در تحقق اداره خوب دارد؟ نتایج نشان داد که نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر صلاحیت تشخیصی سازمان امور مالیاتی، نقش مهمی در تحقق اداره خوب ایفا می‌کند. نظارت بر حسن اجرای قوانین و جلوگیری از هرگونه تخلف مالیاتی به استناد اصول ۱۷۳ بر عهده نهادهایی همچون دیوان عدالت اداری گذاشته شده است. نقش نظارت قضایی دیوان عدالت اداری به عنوان ضامن اجرایی و مکمل برای نظارت قانونی و اجرایی در زمینه حقوق مالیاتی تأثیر به‌سزایی در تحقق اداره خوب و سلامت و کارآمدی نظام حقوق مالیاتی ایفا خواهد نمود. اداره خوب دارای مولفه‌های متعددی چون حاکمیت قانون و برابری در مقابل قانون است. دیوان عدالت اداری با نظارت بر صلاحیت تشخیصی ماموران مالیاتی می‌تواند نقش مهمی در اجرای حاکمیت قانون و در نتیجه تحقق اداره خوب ایفا نماید. نظارت برای اجرای حاکمیت قانون مانع از سوء استفاده از صلاحیت تشخیصی در اداره امور مالیاتی داشته و شرایط رعایت حقوق مودیان مالیاتی را فراهم می‌کند. البته این امر با چالش‌های مهمی مانند تعدد و ابهام در قوانین مواجه است که نیازمند تنقیح قوانین است.

## ۷. سهم نویسندگان

کلیه نویسندگان به صورت برابر در تهیه و تدوین پژوهش حاضر مشارکت داشته‌اند.

## ۸. تضاد منافع

در این پژوهش، هیچگونه تضاد منافی وجود ندارد.

## منابع

## فارسی

- ابراهیمی، محمد، نظام حقوقی حاکم بر وضع مالیات بر ارزش افزوده در ایران، چاپ اول، تهران، جاودانه، ۱۳۹۰.
- ابن حلاق، وائل، تاریخ نظریه‌های حقوق اسلامی، چاپ دوم، تهران، نشر نی، ۱۳۸۸.
- احمدوند، ولی‌الله، «مطالعه تطبیقی مسئولیت-مدنی کارفرما در سیستم حقوقی ایران و انگلیس»، نشریه مصباح، شماره شصت و یکم، ۱۳۸۴.
- احمدی موسوی، سید مهدی؛ ولیدی، محمد صالح؛ نجفی توانا، علی، آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین علل موثر در بروز آسیب‌ها، مجله حقوقی دادگستری، شماره ۹۶، زمستان ۱۳۹۵.
- آقابخشی، علی؛ افشاری راد، مینو، فرهنگ علوم سیاسی، چاپ اول، تهران، انتشارات چاپار، ۱۳۹۱.
- پروین، خیرالله، مبانی حقوق عمومی، چاپ دوم، تهران، انتشارات سمت، ۱۳۹۳.
- پناهی، محمد قاسم و دیگران، راهنمای کاربردی عملیاتی مالیات بر ارزش افزوده و تکالیف قانونی مؤدیان، چاپ اول، تهران، انتشارات کتاب، ۱۳۹۳.
- جدی، حسین، «ریشه‌های فساد اداری و شیوه‌های مبارزه با آن»، ماهنامه اطلاعات سیاسی-اقتصادی، شماره پنجم و ششم، ۱۳۸۹.
- حکیمی، فرهاد، «مکملی به نام فرهنگ مالیاتی»، پژوهشنامه مدیریت راهبردی، شماره سی و هشتم، ۱۳۹۴.
- حمیدی، علی؛ آلکجباغ، حسین، «راهکارهای تقویت نظارت دیوان عدالت اداری و تأثیر آن بر حقوق شهروندی در نظام جمهوری اسلامی ایران»، مجله مطالعات حقوق بشر اسلامی، شماره بیست و دوم، ۱۴۰۰.
- رابرت، آنتونی و همکاران، نظام‌های کنترل مدیریت، چاپ اول، تهران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۷۲.
- رستمی، ولی؛ حسینی پور اردکانی، سید مجتبی، «نظارت قضایی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی»، فصلنامه بررسی‌های حقوق عمومی، شماره اول، ۱۳۹۲.
- رضایی‌زاده، محمد جواد؛ درویش‌وند، ابوالفضل، «نقد و بررسی شورهای حل اختلاف تخصصی دیوان عدالت اداری با تأکید بر مبنای نظارت قضایی بر اداره»، مجله حقوق علمی-پژوهشی، شماره چهارم، ۱۳۸۸.
- رنجبری، ابوالفضل؛ بادامچی، علی، حقوق مالی و مالیه عمومی، چاپ اول، تهران، انتشارات مجد، ۱۳۸۸.
- زارعی، محمدحسین، «تحلیلی از پیوند اداری و مدیریت دولتی بر پایه حاکمیت قانون»، مجله مدیریت دولتی، شماره سی و هشتم، ۱۳۷۶.



- زارعی، محمدحسین، «حکمرانی خوب حاکمیت و حکومت در ایران»، مجله تحقیقات حقوقی، شماره چهارم، ۱۳۸۴
- طاهری تاری، میر محسن، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آئینه حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، چاپ اول، تهران، انتشارات سازمان امور مالیاتی کشور و موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی، ۱۳۹۰.
- طباطبایی مؤتمنی، منوچهر، حقوق اداری، چاپ چهارم، تهران، انتشارات سمت، ۱۳۵۴.
- عباسی، هوشنگ، حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، چاپ دوم، تهران، انتشارات خانه خرد، ۱۳۸۲.
- عطریان، فرامرز، «تحقق حق دفاع در پرتو مفهوم اداره‌ی خوب (مطالعه‌ی تطبیقی نظام حقوقی ایران و اتحادیه‌ی اروپا)»، مجله مطالعات حقوق تطبیقی، شماره اول، ۱۳۹۵.
- قنادزاده، رضا، «پاسخ‌گویی قضایی نهادهای خصوصی دارای کارکرد عمومی»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشکده حقوق دانشگاه تهران، ۱۳۶۵.
- گرجی‌اندرزیانی، علی‌اکبر، تأملی پیرامون مفهوم تناسب در تکاپوی حقوق عمومی، جلد اول، چاپ سوم، تهران، انتشارات جنگل، ۱۳۹۲
- مشهدی، علی، «توجیه و نقدکنترل‌پذیری صلاحیت‌های تخییری قوه مجریه»، مجله اطلاع رسانی حقوقی، شماره‌های بیست و یکم و بیست و دوم، ۱۳۸۹.
- نظری، علیرضا؛ فدایی، ایمان، آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، شماره ۴، ۱۳۹۲.
- الهامی نیا، علی‌اصغر، «نظارت بر کارگزاران حکومت علوی»، فصلنامه فرهنگ جهاد، شماره هجدهم، ۱۳۷۹.
- هداوند، مهدی، «نظارت قضاییه تحلیل مفهومی، تحولات اساسی»، مجله حقوق اساسی، شماره نهم، ۱۳۸۷.
- هداوند، مهدی، حقوق اداری تطبیقی، جلد دوم، چاپ اول، تهران، انتشارات سمت، ۱۳۸۹
- هداوند، مهدی و دیگران، آیین‌های تصمیم‌گیری در حقوق اداری (مطالعه تطبیقی)، چاپ اول، تهران، انتشارات خرسندی، ۱۳۸۹.
- هداوند، مهدی؛ مشهدی، علی، اصول حقوق اداری در پرتو آراء دیوان عدالت اداری، چاپ سوم، تهران، انتشارات خرسند، ۱۳۹۰.
- هستیانی، ابوالحسنی، اصغر، «نظام‌های مالیاتی»، مجله پژوهشی دانشگاه امام‌صادق، شماره سیزدهم و چهاردهم، ۱۳۸۸.

## عربی

- راغب اصفهانی، حسین بن محمد، مفردات الفاظ القرآن، تهران، الحوراء، ۱۳۸۰.
- شریف الرضی، محمد بن حسن، نهج البلاغه، قم، دارالهجره، ۱۴۰۴.
- طباطبایی، سید محمدحسین، تفسیرالمیزان، چاپ سوم، قم، دفتر انتشارات اسلامی جامعه مدرسین حوزه‌ی علمیه، ۱۳۸۱.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



پښتونستان ښار علمي او مطالعاتي مرکز  
پرتال جامع علوم انساني