

# حدود صلاحیت و نحوه رسیدگی مراجع قضایی به جرایم موضوع ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی بخش تعزیرات در خصوص ماموران مالیاتی

## حمزه بهفر<sup>۱</sup>

چکیده:

مالیات به عنوان یک هزینه ی اجتماعی، از ارکان مهم اقتصاد مقاومتی، مبتنی بر کاهش اتکاء به درآمدهای نفتی، تامین درآمدهای عمومی کشور، افزایش استقلال اقتصادی، عدم وابستگی به کشورهای بیگانه، توسعه زیرساخت ها و عمران و آبادانی کشور تلقی می شود.

یکی از حقوق متقابل دولت و مردم، حق دریافت مالیات برای دولت و تکلیف پرداخت از جانب مردم است لیکن اجرای آن حق نیز تابع قواعد خاص خود می باشد. ماموران مالیاتی از مهمترین ماموران دولتی به حساب می آیند که مستقیماً با اموال و دارایی های افراد جامعه (مودیان مالیاتی) در ارتباط می باشند. هرگاه مامور مالیاتی از حدود اختیارات قانونی خود خارج شده و صرفاً بر اساس حدس و گمان بر اموال مردمان به هر انگیزه حتی خدمت به دولت تعدی نمایند در اینجاست که حقوق جزا به حمایت از حقوق عامه وارد شده و با توجه به انگیزه ها و اهداف مرتکب و آنچه که مورد تعدی قرار گرفته به کیفر متخلف همت می گمارد.

در این مقاله با استفاده از روش توصیفی تحلیلی و داده های کتابخانه ای به بررسی و تحقیق پرداخته و نتیجا باید گفت در خصوص اعمال مقررات کیفری موضوع ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی بخش تعزیرات بر اقدامات مامورین مالیاتی می بایست قاعداً به تفکیک گردید. در صورتی که مودی مالیاتی پس از طی شدن و اتمام مراحل دادرسی مالیاتی و احراز غیرعادلانه و زیاده بر حق و قوانین بودن مالیات توسط مراجع دادرسی مالیاتی اقدام به طرح دعوی کیفری نسبت به مامور یا ماموران مالیاتی متخلف نموده باشد ورود مرجع قضایی و طرح شکایت خالی از اشکال می باشد که در این صورت نیز پس از احراز ارکان جرم بالاخص سوءنیت مامور مالیاتی صدور

---

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم شناسی

حکم به محکومیت وی امکان پذیر خواهد بود؛ لیکن در صورتی که مراحل دادرسی مالیاتی به اتمام نرسیده باشد و مودی مالیاتی نیز در زمان رسیدگی یا در طی مراحل دادرسی مالیاتی از ارائه کامل اسناد و مدارک خود امتناع نموده باشد در این صورت طرح شکایت و ورود مرجع قضایی کیفری به پرونده های مالیاتی و شکایات مطروحه از ماموران مالیاتی با موضوعیت تشخیص یا تعیین یا محاسبه یا وصول مالیات به نفع دولت و برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی دارای اشکال خواهد بود؛ زیرا مرجع تخصصی بررسی و اعلام نظر در این خصوص مراجع دادرسی مالیاتی که در راس آن ها مرجع قضایی دیوان عدالت اداری می باشد هستند. لذا شایسته است مراجع قضایی در صورت اتمام مراحل دادرسی مالیاتی و تایید مراجع دادرسی مالیاتی مبنی بر تعیین و تشخیص یا تعیین یا محاسبه یا وصول مالیات به نفع دولت و برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی توسط ماموران مالیاتی به شکایات مطروحه از ماموران مالیاتی ورود ماهیتی پیدا کنند.

**کلید واژه:** مالیات، مامور مالیاتی، مودی مالیاتی، اخذ مالیات، دولت، دادرسی مالیاتی





### مقدمه :

حق برقراری مالیات از وظایف حاکمیت است و این یک اصل اساسی حقوق عمومی است<sup>۱</sup>. بنابراین مامورین مالیاتی می بایست در چارجوب قانون به محاسبه و وصل مالیات پردازند. مامور مالیاتی برای حفظ سلامت و ایمنی خود از زیان‌های ابتلا به جرایم شغلی لازم است به بایدها و نبایدهای اداری آشنایی کامل داشته باشد. زیرا در صورتی که کارمند بر خلاف ضوابط اداری و شغلی مرتکب عملی شود باید از قبل خود را برای پذیرش تبعات کیفری نیز آماده کند.

در دادرسی کیفری اموری همچون نظم و امنیت جامعه، آزادی، شرافت، حیثیت، اصلاح مجرم و حتی حیات افراد مورد رسیدگی و سنجش واقع می‌گردد و طبعاً دادرسی کیفری به اعتبار آنچه که مورد ارزیابی قرار می‌دهد امری حساس و مهم است.

دعای علیه دولت و نهادهای اداری زیر مجموعه ی آن دارای ویژگی‌ها و اصول خاص حقوق عمومی می باشد که با حاکمیت و اقتدار دولت، حقوق و آزادی‌های شهروندان و ارائه خدمات عمومی پیوند دارند<sup>۲</sup> و بر خلاف دعای عادی که طرفین آن اشخاص حقوق خصوصی اند؛ در دعای اداری، چون یک طرف دعوا دولت و یا نهادهای عمومی هستند<sup>۳</sup>، چگونگی اقامه دعوا، مرجع و شرایط رسیدگی و قوانین حاکم بر آن متفاوت از دعای عادی و غیر اداری و غیر دولتی است. حتی، تصمیمات، احکام و دادنامه‌هایی که از سوی مراجع قضایی علیه دولت، سازمان‌های اداری و دیگر اشخاص حقوق عمومی صادر می‌شود، طبیعت و ماهیت

<sup>۱</sup> لوئی پروتبا؛ ژان ماری کوتره؛ مترجم یزدان بخش، محمد علی؛ حقوق مالیاتی، تهران، خاتون، ۱۳۸۷، ص ۷۴

<sup>۲</sup> گرجی ازندریانی، علی اکبر، مبانی حقوق عمومی، تهران، جنگل، ۱۳۸۷، ص ۹۳

<sup>۳</sup> طباطبایی موتمنی، منوچهر، حقوق اداری، تهران، سمت، ۱۳۹۰، چاپ شانزدهم، ص ۶۷۶

آنها با تصمیمات، احکام و دادنامه هایی که بر علیه اشخاص تابع حقوق خصوصی صادر می شود، دارای تفاوت می باشد.<sup>۱</sup>

اهمیت دادرسی کیفری زمانی آشکار می شود که موضوع سنجش و ارزیابی، کارمند دولت باشد زیرا در این دادرسی نصیب کارمند، تنها آنچه قاضی در حکم می آورد نیست؛ بلکه کارمند از عوارض و آثار دیگر تعقیب آنچنان نصیبی دارد که گاهی زندگی اش را به ورطه ناگواری می کشاند. اجرای عدالت کیفری در مورد کارمندان دولت نسبت به سایر افراد به مراتب دارای عواقب بیشتری است؛ خصوصا در وضعیتی که ممکن است کارمند دولت از بایدها و نبایدهای شغلی بهره کامل نبرده و بی بهرگی و محرومیت از داشتن یک زندگی متعارف و امکانات محدود نیز مزید بر علت شده باشد.

ماموران مالیاتی نیز یکی از ماموران دولتی هستند که با وجود شرایطی در شمول مقررات ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی قرار می گیرند. حسب ماده ۲۳۷ قانون مالیاتهای مستقیم به سبب جلوگیری از ایجاد ارتباط های ناسالم احتمالی میان ماموران و موذیان مالیاتی، مقرر گردیده است: «برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. امضاء کنندگان برگ تشخیص مالیات باید نام کامل و سمت خود را در برگ تشخیص به طور خوانا قید نمایند و مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهند بود و در صورت استعلام مؤدی از نحوه تشخیص مالیات مکلف اند جزئیات گزارشی را که مبنای صدور برگ تشخیص قرار گرفته است به مؤدی اعلام نمایند و هرگونه توضیحی را در این خصوص بخواهد به او بدهند» و به جهت تاکید هرچه بیشتر بر مسئولیت خطیر ممیز مالیاتی مقرر گردیده که برگ تشخیص مالیات باید حاوی نام و

<sup>۱</sup> دانش پژوه، مصطفی، شناسه حقوق، تهران، انتشارات جنگل، ۱۳۹۱، ص ۴۵

نام خانوادگی و سمت ممیز مربوطه بوده و نامبرده « مسئول مندرجات برگ تشخیص و نظریه خود از هر جهت خواهد بود ... » قید « هر جهت » را می توان حمل بر دیدگاه قانونگذار و سابقه تاریخی و تلخ از وصول مالیات های خودسرانه دانست که می تواند موجب مسئولیت کیفری و مدنی از حیث ایراد خسارت به مودی و مسئولیت اداری ممیزین حسب ماده ۲۷۰ قانون مالیات های مستقیم گردد. ماموران مالیاتی در زمان رسیدگی به پرونده های مالیاتی مودیان مالیاتی می بایست در چارچوب قانونی و براساس مستندات و قرائن موجه مبادرت به تشخیص و تعیین مالیات نمایند در غیر اینصورت با ضمانت اجراهای کیفری و اداری مواجه خواهد بود. لیکن نحوه و زمان ورود مرجع کیفری به پرونده های با موضوع تشخیص یا تعیین یا محاسبه یا وصول مالیات به نفع دولت و برخلاف قانون یا زیاد بر مقررات قانونی و شکایت از ماموران مالیاتی دارای اهمیت زیادی می باشد.

در این مقاله به بررسی شرایط لازم جهت طرح دعوی کیفری علیه ماموران مالیاتی در مراجع قضایی مورد بررسی قرار می گیرد.

#### الف - تحلیل ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی

این ماده از قانون مجازات اسلامی بیشترین استفاده در خصوص عملکرد ماموران مالیاتی خواهد بود. پرونده های مالیاتی از دو طریق قبول دفاتر و علی الراس مورد رسیدگی واقع می شوند. در قسمت رسیدگی قبول دفاتر که دقیقاً میزان درآمد مودی مالیاتی براساس دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری ارائه شده توسط خود مودی به عنوان درآمد مشمول مالیات در نظر گرفته می شود جرم موضوع این ماده دور از ذهن می باشد. لیکن در رسیدگی از طریق علی الراس که مامور مالیاتی خود شخصا و براساس اسناد و مدارک و قرائن موجود مبادرت به رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات می نماید وقوع جرم این موضوع این ماده بسیار نزدیک است.

به موجب ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی: «هر یک از مسئولین دولتی و مستخدمین و مامورینی که ماور تشخیص یا تعیین یا محاسبه یا وصول وجه یا مالی به نفع دولت است برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی اقدام و وجه یا مالی اخذ یا امر به اخذ نماید به حبس از دو ماه تا یک سال محکوم خواهد شد. مجازات مذکور در این ماده در مورد مسئولین و مامورین شهرداری نیز مجری است و در هر حال آنچه بر خلاف قانون و مقررات اخذ نموده است به ذبحق مسترد می گردد».

طبق این ماده چنانچه وجه اضافی یا که بر خلاف قانون باشد از ارباب رجوع و کلا هر شخص حقیقی یا حقوقی که برای کار اداری به مرجع دولتی مراجعه نموده است اخذ شود، جرم بوده و مرتکب قابل مجازات است. این جرم از جرائمی است که به اعتبار انجام وظیفه اداری ممکن است حادث شود و چنانچه اخذ وجه به اعتبار وظیفه خدمتی نباشد مشمول این ماده نخواهد بود. در بدو امر به نظر می رسد مجازات مامور موکول به این است که او مامور تشخیص یا تعیین یا محاسبه مال به نفع دولت بوده باشد و این ماموریت برای مسئولین و مستخدمین دیگر شرط تعیین و اعمال مجازات نیست؛ به عبارت دیگر با دقت بیشتر در به روح ماده و تفسیر مضیق به نفع متهم این نتیجه به دست می آید که مسئولین دولتی، مستخدمین و مامورین پس از اخذ وجه اضافی یا وجه برخلاف قانون در صورتی مجازات می شوند که تشخیص یا تعیین یا محاسبه یا وصول وجه یا مال به نفع دولت جزء وظیفه یا ماموریت اداری آنان بوده باشد.<sup>۱</sup>

جرم موضوع این ماده به دو صورت ممکن است محقق شود:

۱. مهاجری، علی؛ خانلری المشیری، عبدالرضا، جرایم شغلی کارکنان دولت، تهران، کیهان، ۱۳۸۸، ص ۲۵۹.

۲. مهاجری، علی، جرایم شغلی کارکنان دولت، تهران، انتشارات فکر سازان، ۱۳۹۵، صص ۲۶۹ و ۲۷۰.

الف: اخذ وجه بر خلاف قانون، مثلاً به دلالت ماده ۱۳۳ قانون مالیات های مستقیم<sup>۱</sup> صد درصد درآمدهای شرکت های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان، دانش آموزان و اتحادیه های آنها از مالیات معاف است. با وجود این معافیت چنانچه ماموران تشخیص مالیاتی و مسئولین ادارات دارایی مربوطه از این تعاونی ها در مورد درآمدهای مالیات اخذ نمایند مرتکب جرم شده و طبق ماده ۶۰۰ قابل مجازاتند؛ زیرا بر خلاف صریح قانون مالیاتی را که نباید بگیرند گرفته اند.

ب: اخذ وجه اضافه بر مقررات قانونی، مثلاً رییس اداره دارایی مالیات سالانه ملکی را بیش از مقرر قانونی اخذ نماید جرم او از طریق اخذ وجه اضافه بر مقررات محقق می گردد.<sup>۲</sup>

در مورد استرداد وجهی که اضافه یا برخلاف قانون اخذ شده حکم دادگاه باید توسط اداره متبوع کارمند متخلف اجرا شود نه این که محکوم علیه آنرا مسترد دارد زیرا فرض ماده ۶۰۰ این است که این وجوه اضافی یا خلاف قانون برای دولت اخذ شده است نه برای شخص، و وقتی برای دولت اخذ شده است، دستگاه دولتی باید آن را برگرداند و الا اگر شخصی برای خود دریافت و تصاحب نماید مشمول مقررات جزایی دیگری می شود.

<sup>۱</sup> ماده ۱۳۳ قانون مالیات های مستقیم (اصلاحی ۱۳۷۱/۰۲/۰۷): صد در صد درآمد شرکت های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش آموزان و اتحادیه های آن ها از مالیات معاف است.

تبصره - دولت مکلف است معادل مالیات بردرآمد متعلق به آن قسمت از سود ابرازی سازمان مرکزی تعاون روستایی ایران را که با تصویب مجمع عمومی برای سرمایه گذاری در شرکت های تعاونی روستایی اختصاص داده می شود، پس از وصول و واریز آن به حساب درآمد عمومی کشور، از محل اعتبار ردیف خاصی که به همین منظور در قانون بودجه کل کشور پیش بینی می شود در وجه سازمان مذکور مسترد نماید.

<sup>۲</sup> مهاجری، علی؛ خانلری المشیری، عبدالرضا، همان، ص ۲۶۰

در ذیل ماده ۶۰۰ مقرر شده است در هر حال آنچه بر خلاف قانون و مقررات اخذ شده است به ذیحق مسترد می شود. به نظر می رسد در این خصوص نیازی به تقدیم دادخواست نباشد زیرا استرداد وجه اضافی به ذی حق رفع آثار جرم محسوب می شود و رفع آثار جرم مستلزم تقدیم دادخواست نمی باشد<sup>۱</sup>

#### ب - آشنایی با ماموران مالیاتی :

ماموران مالیاتی به سبب مواجهه با حق و حقوق مودیان مالیاتی و به نوعی قضاوت در تعیین و تشخیص میزان مالیات‌های مودیان از حساسیت شغلی بالایی نسبت به سایر کارمندان سازمان امور مالیاتی برخوردارند.

#### ب - انواع ماموران مالیاتی و شرح وظایف آنها

اداره امور مالیاتی قسمتی است که وظیفه رسیدگی به پرونده مالیاتی مودیان مالیاتی را برعهده دارد. این اداره دارای سلسله مراتب اداری می باشد که به ترتیب هرکدام دارای وظایف و مسئولیت‌هایی هستند. وجود این سلسله مراتب و نظارت‌های آن موجب کاهش تخلفات و جرایم ماموران مالیاتی می گردد زیرا هر مامور می داند که اقداماتش توسط مافوق بررسی می شود. در ذیل به انواع و سلسله مراتب ماموران مالیاتی و وظایف هرکدام می پردازیم.

#### ب - ۱ - ۱- رییس امور مالیاتی

رییس امور مالیاتی یا همان ممیز کل را می توان بالاترین مسئول رسیدگی به پرونده های مالیاتی و به دیگر سخن رییس اداره امور مالیاتی دانست که گروه های رسیدگی کننده تحت نظارت و مدیریت وی به پرونده های مالیاتی اشخاص رسیدگی می نمایند. رییس امور مالیاتی دارای

<sup>۱</sup> مهاجری، علی، همان، صص ۲۷۱ و ۲۷۲



تعدادی رییس گروه مالیاتی می باشد. رییس امور مالیاتی دخالت مستقیم در فرآیند تعیین و تشخیص مالیات نداشته و صرفاً بر این فرآیند نظارت می نماید.

شرح وظایف روسای امور مالیاتی به شرح ذیل می باشد:

نظارت بر جمع آوری اطلاعات مودیان مالیاتی، طبقه بندی و تلخیص اطلاعات و شناسایی منابع جدید مالیاتی و ثبت آنها و تخصیص شماره شناسائی به منابع جدید، نظارت بر امور گروههای مالیاتی تحت سرپرستی و ارشاد و راهنمایی ماموران مالیاتی در حسن انجام وظایف مطابق قوانین و مقررات مالیاتی، راهنمایی و ارشاد مودیان و تفهیم قوانین و مقررات به آنان در راستای اعتماد سازی و طرح تکریم ارباب رجوع جهت انجام تکالیف قانونی و رفع مشکلات مربوطه در فرآیند رسیدگی و وصول مالیات، مطالعه و بررسی گزارشات کارکنان تحت سرپرستی و اظهار نظر در موارد لزوم، بررسی نظرات و پیشنهادات اصلاحی کارکنان تحت سرپرستی و مودیان مالیاتی به منظور رفع نواقص قانونی و بهبود جریان امور و انتقال آن به مقامات مافوق، رسیدگی به اختلافات مودیان با ماموران مالیاتی با توجه به وظایف قانونی در فرآیند رسیدگی به تشخیص مالیات، ارجاع پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی در صورت لزوم طبق ماده ۲۳۸، اعتراض به رای هیات حل اختلاف مالیاتی در مواقع لزوم و ارسال پرونده جهت رسیدگی به شورای عالی مالیاتی طبق ماده ۲۵۱ قانون مالیات های مستقیم، اعلام نظر و یا پیشنهاد به مدیریت در خصوص بخشودگی جرایم و تقسیط مالیات، دستور صدور برگ تشخیص اصلاحی مطابق ماده ۳۳ آئین نامه ۲۱۹، رسیدگی به گزارش واحد مالیاتی تحت سرپرستی در مورد استرداد اضافه پرداختی مودیان، نظارت بر مکاتبات با دفاتر اسناد رسمی و سایر سازمان های دیگر که مکلف به کسر مالیات و ارسال آن به واحدهای مالیاتی می باشد، تهیه گزارش در مورد تخلف ماموران مالیاتی تحت سرپرستی و ارسال آن نزد مقام مافوق، موافقت با درخواست مودیان مالیاتی مبنی بر ارجاع پرونده بصورت خارج از نوبت به هیات حل

اختلاف مالیاتی، ارزشیابی رییس گروه، کارشناسان و کارداناان مالیاتی تحت نظر، نظارت بر تهیه آمار کارکرد ماهیانه کارشناسان ارشد مالیاتی با تایید روسای گروه، استخراج اطلاعات عملکردی و تهیه جداول جهت انعکاس به مقامات مافوق، انجام سایر امور محوله براساس تکالیف قانونی طبق دستور مقام مافوق!

#### ب - ۱ - ۲ رییس گروه مالیاتی

در سلسله مراتب اداره امور مالیاتی پس از رییس امور مالیاتی رییس گروه مالیاتی قرار می گیرد . رییس گروه مالیاتی در رسیدگی های مالیاتی مستقیما حضور داشته و به عملیات رسیدگی نظارت دارد . هر رییس گروه مالیاتی دارای تعدادی کارشناس ارشد مالیاتی می باشد . رییس گروه مالیاتی در فرآیند تشخیص مالیات نظارت داشته و برگ تشخیص مالیات به امضاء وی می رسد .

شرح وظایف روسای گروه مالیاتی به شرح ذیل می باشد :

شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات، نظارت بر کار کارشناسان ارشد و کارشناسان مالیاتی و راهنمایی آنها به منظور حسن انجام امور محوله، نظارت و رسیدگی به گزارش کارشناسان ارشد مالیاتی در فرآیند وصول مالیات براساس مقررات قانونی و اعلام نظریه کتبی در ذیل گزارشات واحدهای مالیاتی ذیربط، رسیدگی به گزارش کارشناسان ارشد مالیاتی در مورد اضافه پرداختی مودیان و در صورت تایید، ارسال آن نزد رییس امور مالیاتی، اعلام نظر در خصوص بخشودگی جرایم و یا تقسیط مالیات و ارسال فرم مربوطه نزد رییس امور مالیاتی، پاسخگویی و انجام مکاتبات هم سطح با واحدهای مالیاتی تابعه، انجام استعلامات طبق ماده ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم با رعایت سلسله مراتب اداری، استعلام از رییس

۱. شعبانی، محمد، کلیات قانون مالیات، تهران، دبیران قلم، ۱۳۹۳، ص ۷۸.

اداره امور مالیاتی در مواقع ابهام در اجرای موارد قانونی، پاسخگویی به مسایل مالیاتی مطروحه از طرف کارشناسان ارشد و مودیان مالیاتی، اجرای قراردادهای رسیدگی و تحقیق صادره از سوی هیات حل اختلاف مالیاتی و اجرای قرار رفع نقص برای پرونده های مالیاتی ابواب جمعی، نظارت، پیگیری و پاسخگویی به مسایل مالیاتی و ایجاد حسن تفاهم بین مامورین مالیاتی تحت سرپرستی و مودیان، شرکت در گروههای رسیدگی به پرونده های مالیاتی در صورت لزوم و با حکم صادره از سوی ادارات کل امور مالیاتی، همکاری در ارزشیابی کارشناسان ارشد و کارشناسان و کارداناان مالیاتی تحت نظر در پایان سال، امضاء مفصاحساب مالیاتی و تسلیم آن به مودی در موعد مقرر، انعکاس مشکلات اجرائی به رییس اداره امور مالیاتی در مواقع لزوم، در مواردی که مفاد گزارش مورد تایید رییس گروه مالیاتی نباشد گزارش رسیدگی توسط وی با رعایت مقررات قانونی تهیه و نسبت به امضاء برگ تشخیص در صورت امتناع کارشناس ارشد مالیاتی اقدام خواهد نمود، انجام سایر امور محوله بر اساس تکالیف قانونی طبق دستور مقام مافوق.

### ب - ۱ - ۳ کارشناس ارشد مالیاتی

اصلی ترین و مهمترین فرد در رسیدگی ها بنظر ممیز مالیاتی یا همان کارشناس ارشد مالیاتی می باشد. رسیدگی اصلی به اسناد و مدارک مودیان، ارتباط مستقیم و تنگاتنگ با مودیان بیشتر توسط ممیز مالیاتی صورت می گیرد و به جرعت می توان وی را مهمترین و کارآمدترین عضو اداره امور مالیاتی دانست. هر کارشناس ارشد مالیاتی دارای تعدادی کارشناس مالیاتی می باشد. تعیین و تشخیص میزان مالیات و انجام مراحل رسیدگی به پرونده مالیاتی توسط کارشناس ارشد مالیاتی انجام می پذیرد.

شرح وظایف کارشناسان ارشد مالیاتی به شرح ذیل می‌باشد:

شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات، واحدیابی منابع مختلف مالیاتی با همکاری کارشناسان و کاردanan مالیاتی، نظارت بر تشکیل پرونده های مالیاتی و کلاسه نمودن آنها با همکاری کارشناسان و کاردanan مالیاتی، طبقه بندی اطلاعات و تهیه جداول مورد نیاز با هماهنگی رییس گروه مالیاتی، همکاری و مشارکت با حسابداران رسمی در امر رسیدگی به پرونده های مالیاتی، رسیدگی به اظهارنامه های مالیاتی مودیان و دقت در ثبت اظهارنامه ها، رسیدگی به پرونده های مالیاتی و تنظیم و ارائه گزارش به رییس گروه مالیاتی، ارائه رسید در هنگام تحویل گرفتن اسناد و مدارک و دفاتر به مودی، صدور برگ تشخیص براساس گزارش تایید شده رییس گروه مالیاتی، ارسال پرونده های مالیاتی به هیات حل اختلاف مالیاتی در مهلت قانونی، ارسال پرونده های مالیاتی به سایر مراجع مالیاتی نظیر شورای عالی مالیاتی و دادستانی انتظامی مالیاتی، صدور فرم ها و دعوتنامه های مالیاتی جهت ابلاغ در موعد مقرر، استعلام از مراجع و نهادهای مختلف بمنظور مستند سازی گزارشات مالیاتی در مواعد قانونی، تنظیم فرم استرداد مالیات اضافه پرداختی مودیان، پاسخ استعلام مراجع مالیاتی یا سایر نهادهای ذیربط در مهلت مقرر قانونی، تشخیص میزان درآمد و مطالبه مالیات متعلق در مواعد عدم اظهار تمام یا قسمتی از درآمد مودی، رعایت الزامات قانونی مقرر در مواقع تشخیص علی الراس، تنظیم فرم بخشودگی جرایم و یا تقسیط بدهی در صورت درخواست مودی و ارسال آن نزد رییس گروه مالیاتی، استعلام میزان فعالیت مودیان از ادارات نظارت و پیگیری، همکاری و مشارکت با حسابداران رسمی در امر رسیدگی به پرونده های مالیاتی، شرکت در گروه های

۱. مرادپور، مجتبی؛ غلامی، سجاد؛ امامی، محمدحسین؛ حسابداری مالیاتی، ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ۱۳۹۲.

رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی در صورت لزوم به موجب احکام صادره از سوی ادارات کل امور مالیاتی، تنظیم مفصاحساب مالیاتی بنا به درخواست مودی طبق مقررات قانونی، اجرای قرارهای رسیدگی و تحقیق صادره از سوی هیات حل اختلاف مالیاتی و اجرای قرار رفع نقص برای کارشناس ارشد مالیاتی مسئول پرونده، شرکت در جلسات هیات حل اختلاف درمواقع لزوم، مکاتبات هم سطح با سایر واحدهای مالیاتی ذیربط و یا استعلام از رییس گروه مالیاتی در مواقع بروز ابهام در برداشت از موارد قانونی، نظارت و راهنمایی و ارائه تعلیمات لازم به کارشناسان و کاردanan مالیاتی، ارزشیابی و اظهارنظر در مورد عملکرد کارشناسان و کاردanan مالیاتی، ارسال مدارک لازم به واحد وصول و اجرا در صورت استتکاف مودی از پرداخت مالیات، انجام سایر امور محوله براساس تکالیف قانونی طبق دستور مقام مافوق.

#### ب - ۱ - ۴ کارشناسان و کاردanan مالیاتی

کارشناسان و کاردanan مالیاتی که کمک ممیز هم گفته می شوند، آخرین رده در اداره امور مالیاتی هستند که در امر رسیدگی تحت امر مستقیم کارشناس ارشد مالیاتی انجام وظیفه می نمایند.

شرح وظایف کارشناسان و کاردanan مالیاتی به شرح ذیل می باشد:

شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات، کشف، شناسایی و واحدیابی منابع جدید مالیاتی در محدوده واحد مالیاتی و تشکیل پرونده و کلاسه نمودن آنها و تنظیم دفاتر واحدیابی اسمی، گرآوری اطلاعات، تهیه جداول آماری و تهیه گزارشات مقدماتی مورد نیاز با نظارت کارشناس ارشد مالیاتی، ابلاغ اوراق مالیاتی، مشارکت و همکاری در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، صدور برگ تشخیص و برگ قطعی مالیاتی، دعوت کمیسیون، مفصاحساب مالیاتی و فیش‌های مالیاتی با نظارت کارشناس ارشد مالیاتی به صورت دستی یا از طریق رایانه، تهیه خلاصه پرونده

و تعیین ریز بدهی مالیات معوقه و اخطار قبل از اجراء به مودی با نظارت کارشناس ارشد مالیاتی، همکاری و مشارکت در رسیدگی به لیستهای حقوق مزایا و تنظیم خلاصه لیست سالانه واحد مالیاتی، ثبت و صدور کلیه اوراق مالیاتی، نامه‌ها، دعوت نامه‌ها، دفاتر واحدیابی، دفاتر اسمی، دفاتر وصول، انجام سایر امور محوله براساس تکالیف قانونی طبق دستورمقام مافوق.

ج - مراحل رسیدگی و مراجع دادرسی مالیاتی رسیدگی به اعتراضات مودیان مالیاتی :

### ج - ۱ مراجع اداری

اختلاف مالیاتی بین مودی و اداره امور مالیاتی ممکن است در همان نقطه آغازین پس از صدور و ابلاغ برگ تشخیص یا برگ مطالبه حادث شود. مؤدی ظرف سی روز پس از ابلاغ برگ تشخیص می‌تواند به مندرجات برگ تشخیص اعتراض نماید. در ابتدا جهت کوتاه نمودن مسیر رسیدگی، اعتراض به صورت اداری مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و طبق مقررات ماده ۲۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم، در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ میشود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد میتواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا توسط وکیل تام‌الاختیار خود (کارمند حقوق بگیر و یا وکیل قانونی) به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مؤدی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که نباید بیش از سی روز از تاریخ ثبت درخواست وی باشد، به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را در ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول و مؤدی خواهد رسید. همچنین، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند

حسب درخواست ادارات کل امور مالیاتی، اختیار توافق با مؤدی موضوع این ماده را موقتاً به رئیس گروه مالیاتی تفویض نماید و در مواردیکه رسیدگی مجدد مسئول مربوط منجر به توافق نگردد مانع از رسیدگی مسئول بالاتر حداکثر تا سطح مدیر کل با رعایت مهلت مقرر در قانون نخواهد بود. در واقع در این مرحله قانونگذار برای جلوگیری از وارد شدن پرونده در جریان حل اختلاف به شیوه شبه قضایی و تحمیل هزینه‌های اضافی و اتلاف وقت و تأخیر در پرداخت مالیات، حل اختلاف به روش اداری و توافق را سفارش نموده است و لذا در صورتی که موجبات رضایت مؤدی فراهم گردد ظهر برگ تشخیص به امضای مؤدی و مسؤول مربوطه میرسد و اختلاف موجود بین مؤدی و دستگاه مالیاتی حل و فصل گردیده و برگ قطعی مالیات صادر و مؤدی موظف به پرداخت مالیات متعلق خواهد بود.

اما در صورتی که مسئول مربوطه در اداره امور مالیاتی دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد و توافقی حاصل نشود، باید مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید. همچنین در مواردی که برگ تشخیص مالیات به لحاظ امتناع مودی، بستگان یا خادمان وی و یا عدم حضور آنها در محل اقامتگاه مودی، ابلاغ قانونی شده و مؤدی در جهت تمکین یا توافق و پرداخت مالیات اقدام نکرده باشد، در حکم معترض به برگ تشخیص شناخته شده و پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی ارجاع داده میشود. در حقوق مالیاتی ایران، اختلاف در مرحله تشخیص و تعیین مالیات برابر ماده ۲۳۸ قانون مالیاتی‌های مستقیم دادرسی در مفهوم عام می باشد، نه در معنای خاص آن. چرا که در این مرحله، رفع اختلاف بدون طی تشریفات شکلی و ماهوی دادرسی به انجام می رسد<sup>۱</sup>

<sup>۱</sup> طاهری تازی، میر محسن، آیین دادرسی مالیاتی، پاره دوم، تهران، شهر دانش، ۱۳۹۴، ص ۶۳

### ج - ۲ هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی

حل و فصل اختلاف در خارج از دستگاه قضایی که امروزه در اکثر قوانین مرسوم و پدید آمده است؛ به لحاظ حذف یا کاهش تشریفات مربوط به دادرسی، موجب تسریع در رسیدگی و جلوگیری از اطاله دادرسی است و از سوی دیگر این هیأتها به صورت تخصصی به موضوع رسیدگی می نمایند. همچنین تشکیل مراجع مختلف حل اختلاف مالیاتی در جهت اجرای عدالت مالیاتی است. مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی به جز در مواردی که ضمن مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مرجع دیگری پیش بینی شده باشد، هیأت حل اختلاف مالیاتی است.

هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر عضو به شرح ذیل تشکیل خواهد شد: یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته، در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایطی در شهرستانها یا مراکز استانها وجود نداشته باشد، بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس قوه قضاییه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود، یک نفر هم نماینده از اطاق بازرگانی و منابع و معادن یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی یا مجامع حرفه‌ای یا تشکلهای صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی<sup>۱</sup> سازمان امور مالیاتی با توجه به نوع فعالیت مؤدی یا موضوع مالیات مورد رسیدگی از بین نمایندگان مزبور یک نفر را انتخاب خواهد کرد.

در موقع طرح پرونده در هیأت، نماینده اداره امور مالیاتی باید در جلسات مقرر هیأت شرکت کند و برای توجیه مندرجات برگ تشخیص و نظریات خود دلایل کافی اقامه کند و توضیحات

<sup>۱</sup> رنجبری، ابوالفضل؛ بادامچی، علی، حقوق مالی و مالیه عمومی، تهران، انتشارات مجد، ۱۳۸۷، ص ۱۰۵



لازم را بدهد. عدم حضور مؤدی مالیاتی یا نماینده وی یا نماینده سازمان مالیاتی مانع از رسیدگی هیأت نخواهد شد.

در صورتی که پرونده ناقص یا محتاج به رسیدگی و تحقیق باشد که صدور قرار رفع نقص یا رسیدگی و تحقیق مجدد را ایجاب نماید، هیأت مسائل مورد نظر را به طور صریح و روشن در متن جلسه قرار تعیین خواهد نمود. هیأت باید حداکثر مدت لازم برای اجرای قرار را در متن صورت جلسه مزبور قید نماید. پس از تکمیل پرونده و رسیدگی‌های لازم، هیأت مبادرت به صدور رأی و ابلاغ آن می‌نماید.

### ج - ۳ هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر

به موجب قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده ۲۴۷ به قانونهای مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن که در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۲۰ مجلس شورای اسلامی تصویب و به تأیید شورای نگهبان رسیده آرای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجراست مگر این که ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی براساس ماده ۲۰۳ این قانون و تبصره‌های آن به مؤدی از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدیان مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر ارائه خواهد شد. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر قطعی و لازم‌الاجرا خواهد بود. بر این اساس، مؤدی مالیاتی مکلف است مقدار مالیاتی مورد قبول خود را پرداخت و نسبت به مازاد بر آن اعتراض خود را در مدت مقرر تسلیم کند و نمایندگان عضو هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه اظهار نظر داشته یا رأی داده باشند. در صورتی که رأی صادره هیأت بدوی از سوی یکی از طرفین مورد اعتراض تجدیدنظرخواهی قرار گرفته باشد در مرحله تجدیدنظر فقط به ادعای آن طرف رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. همچنین آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به استثناء مواردی که رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با

عدم اعتراض مؤدی یا مأمور مالیاتی مربوط قطعیت مییابد برابر مقررات ماده ۲۵۱ این قانون قابل شکایت و رسیدگی در شورای عالی مالیاتی خواهد بود و نیز در مواردی که شکایت مؤدیان مالیاتی از آرای هیأت‌های بدوی از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر رد شود و همچنین شکایت از آرای هیأت‌های تجدیدنظر از طرف شعب شورای عالی مالیاتی مردود اعلام شود، برای هر مرحله معادل یک درصد تفاوت مالیات موضوع رأی مورد شکایت و مالیات ابزاری مؤدی در اظهارنامه تسلیمی، هزینه رسیدگی تعلق میگیرد که مؤدی مکلف به پرداخت آن خواهد بود.

بنابراین؛ در حال حاضر رسیدگی به اختلافات مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف به صورت ماهوی و دو مرحله‌ای صورت میگیرد و رأی هیأت حل اختلاف که در موعد قانونی از آن تجدیدنظرخواهی نشده باشد و نیز رأی هیأت حل اختلاف پس از صدور قطعی و پس از ابلاغ لازم الاجرا است. همچنین هیأت حل اختلاف تجدیدنظر همانند هیأت بدوی از سه نفر مندرج در ماده ۲۴۴ تشکیل خواهد شد و با حضور سه نفر جلسه رسمیت دارد. بدیهی است که اعضای هیأت تجدیدنظر نسبت به موضوع مطروحه نبایستی قبلاً اظهارنظر داشته یا رأی داده باشند و نیز ترتیب و نحوه رسیدگی در هیأت تجدیدنظر همانند هیأت بدوی میباشد.

**ج - ۴ هیأت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم**  
برابر ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم: « مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیاتها قابل مطالبه و وصول می‌باشد، هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایت مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد رأی صادره قطعی و لازم الاجرا است .

۱- در مورد مالیاتهای مستقیم در صورتی که شکایت حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذارده شده است هرگاه هیأت حل اختلاف مالیاتی شکایت را وارد دانست ضمن صدور رأی به بطلان اجراییه حسب مورد رسیدگی و دستور اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی، رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد.

۲- در مورد مالیاتهای غیرمستقیم هرگاه شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه‌ی مالیات قانونی نیست مرجع رسیدگی به این شکایت نیز هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود.<sup>۱</sup>

شکایت از عملیات اجرایی وصول مالیات در هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم ممکن است به دلیل عدم قطعیت مالیات (در مورد مالیات‌های مستقیم) و یا قانونی بودن مالیات (در مورد مالیات‌های غیرمستقیم) باشد. مودی مالیاتی می‌تواند از هیأت مذکور درخواست توقف عملیات اجرایی و یا درخواست رفع اثر از اقدامات اجرایی مالیات را بنماید.<sup>۲</sup>

ج ۵° هیأت سه نفره منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی (هیأت ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم)

این مرجع به عنوان یکی از طرق فوق العاده رسیدگی به شکایات از مالیات‌های غیرمستقیم و نیز مالیات‌های قطعی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد (مانند مواردی که به علت انقضای مهلت‌های اعتراض قابل طرح در مرجع دیگری نیست) است که طی آن به شکایت مودی دایر بر غیر عادلانه بودن مالیات که مستنداً به مدارک و دلایل کافی است، رسیدگی می‌شود و طی آن وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به

<sup>۱</sup> پناهی، محمد قاسم، قانون مالیات‌های مستقیم، تهران، انتشارات بلاغ دانش، ۱۳۹۵، ص ۱۳۷

<sup>۲</sup> طاهری تازی، میر محسن، آیین دادرسی مالیاتی، پاره دوم، ص ۱۷۴

هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اکثریت آرا قطعی و لازم الاجرا می‌باشد؛ همچنین با توجه به شبه قضایی بودن این هیأت آرای آن نیز قابل شکایت در دیوان عدالت اداری می‌باشد. ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم که در اصلاحیه مصوب ۱۳۷۱/۰۲/۰۷ به قانون مالیات های مستقیم الحاق گردیده است اینگونه مقرر می‌دارد: «در مورد مالیات های قطعی موضوع این قانون و مالیات های غیر مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اکثریت آرا قطعی و لازم الاجرا می‌باشد. حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود». این هیأت وظیفه نظارت بر اجرای «اصل عدالت مالیاتی» را بر عهده دارد. در اصلاحیه قانون مالیاتی های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ رسیدگی به ادعای ناعادلانه بودن مالیات های غیر مستقیم نیز در صلاحیت هیأت یاد شده، قرار گرفته است. این هیأت صلاحیت رسیدگی شکلی و ماهوی به اعتراض و یا شکایت مودی مالیاتی را بر عهده دارد. رسیدگی در این هیأت را در واقع، باید گونه ای «رسیدگی فوق العاده و استثنایی به اختلاف مالیاتی» به شمار آورد و به نظر می‌رسد در امر دادرسی مالیاتی، آن را می‌توان نهادی در حکم گونه ای از «اعاده ی دادرسی اداری مالیاتی» دانست.<sup>۱</sup>

## ج - ۶ شورای عالی مالیاتی

<sup>۱</sup> طاهری تازی، میر محسن، آیین دادرسی مالیاتی، پاره سوم، تهران، شهر دانش، ۱۳۹۴، ص ۲۰۲

شورای عالی مالیاتی به عنوان مرجع عالی که دارای وظایف مهمی میباشد، تلقی میگردد و در برخی موارد به عنوان بازوی مشورتی رئیس کل سازمان امور مالیاتی یا وزیر امور اقتصادی و دارایی به شمار می آید. شورای عالی مالیاتی مرکب از ۲۵ نفر عضو که از بین اشخاص صاحب نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی که حداقل دارای مدرک تحصیلی کارشناسی باشند به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می گردند.<sup>۱</sup> دوره عضویت اعضا سه سال می باشد و در این مدت قابل تغییر نیستند. یکی از وظایف شورای عالی مالیاتی، رسیدگی به اعتراضات مؤدی و اداره امور مالیاتی نسبت به آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی (به استثنای مواردی که رای هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مؤدی یا مامور مالیاتی مربوط قطعیت یافته) است.

شورای عالی مالیاتی دارای هشت شعبه می باشد و هر شعبه مرکب از سه عضو خواهد بود. رسیدگی در شورای عالی مالیاتی به صورت شکلی می باشد و در صورت نقض رأی هیأت حل اختلاف به هیأت دیگری ارجاع خواهد شد که هیأت مذکور مکلف است طبق نظریه شورا عمل نماید.

مؤدیان مالیاتی یا اداره امور مالیاتی میتوانند در صورت شکایت نسبت به آرای قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، دعوای خود را ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت، با اعلام دلایل کافی در شورای عالی مالیاتی اقامه نمایند. شعبه مربوطه موظف است بدون ورود در ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی های قانونی و مطابقت مورد با قوانین موضوعه به موضوع

<sup>۱</sup> رنجبری، ابوالفضل؛ بادامچی، علی، همان، ص ۱۱۱

رسیدگی کرده و با استناد به جهات و اسباب و دلایل قانونی رأی مقتضی بر نقض رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی یا رد شکایت مزبور صادر کند. رأی شعبه با اکثریت آرا مناط اعتبار است. در صورت نقض رأی در شعبه، پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگر (هم عرض) ارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یک هیأت بیشتر نباشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی نزدیکترین شهری که با محل مزبور در محدوده یک استان باشد، ارجاع میشود مرجع مزبور با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی، به موضوع مورد اختلاف مجدداً رسیدگی و رأی صادر میکند. رأیی که بدین ترتیب صادر میشود، قطعی و لازم الاجرا است.

### ج - ۷ دیوان عدالت اداری

هر چند برابر اصل ۱۵۹ قانون اساسی دادگستری مرجع عام رسیدگی به شکایات و دادخواهی به شمار می آید. اما با توجه به اصل کلی حقوق عمومی تفکیک قوا، استقلال آنها از یکدیگر که در اصل ۵۷ قانون اساسی نیز پذیرفته شده است، فلسفه بر پایی دیوان عدالت اداری بر این پایه و بنیاد استوار بوده که برای رسیدگی به اختلافات دستگاه های اداری دولت و دعاوی بین آنها و با مردم و کارکنان نهادهای دولتی و عمومی، باید نهادی که جزو قوه مجریه و از درون خود آن سازمان اداری بوده، اما، با توجه به تخصص و آگاهی کافی و برخورد نزدیک با مردم و مراجعان اداری اش بتواند مستقلاً رسیدگی به اختلاف و دعوا را بر عهده بگیرد، تا درستی و اثربخشی کارکردهای دستگاه های اداری برای جلوگیری از تضییع حقوق و آزادی های شهروندان تامین و تضمین گردد. این تامین و تضمین قانون و اداری، موجب می گردد تا استقلال و تفکیک قوا حفظ گردد و موجبی برای دخالت قوه قضائیه در امور مربوط به قوه

مجریه پیدا نشود<sup>۱</sup> از این رو اندیشه « جدایی دستگاه اداری » از « قضات اداری » در بین حقوقدانان حقوق عمومی پرورنده شد.<sup>۲</sup>

دیوان عدالت اداری به عنوان مرجع قضایی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی و هیئت‌ها و کمیسیون‌ها نظارت دارد و این نظارت از طریق رسیدگی قضایی صورت می‌گیرد. لذا این نظارت به سه طریق می‌باشد:

۱- رسیدگی به شکایات و تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از آیین‌نامه‌ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و شهرداری‌ها از حیث مخالفت مدلول آنها با قانون و یا عدم صلاحیت مرجع مربوط یا تجاوز و سوءاستفاده از اختیارات که از جمله صلاحیت‌های هیئت عمومی دیوان عدالت اداری است. (بند یک ماده ۱۱ قانون) اجرای مفاد این بند از طریق ابطال مصوبات یا بخشنامه‌ها صورت می‌گیرد.

۲- رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آرا و تصمیمات کمیسیون‌های مالیاتی (بند ۲ ماده ۱۱) این بند از طریق رسیدگی به اعتراضات و شکایات نسبت به آرای کمیسیون‌های حل اختلاف یا شورای عالی مالیاتی یا کمیسیون مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر صورت می‌گیرد و دیوان صلاحیت رسیدگی به آن را دارد. (مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی)

۳- در صورت انقضای مهلت‌های اعتراض به نظر می‌رسد طبق بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری، دیوان عدالت اداری، صلاحیت رسیدگی به برگ قطعی مالیات را نیز دارد. زیرا صدور برگ قطعی مالیات از جمله تصمیمات و اقدامات واحد دولتی است که مستقیماً قابل طرح در دیوان عدالت اداری می‌باشد. (مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی).

در راس تمام نهادهای اداری دادرسی مالیاتی، دیوان عدالت اداری به عنوان یک مرجع قضایی و دادگاه عالی (دیوان) موضوع دعاوی حقوق اداری و حقوق مالیاتی زیر مجموعه ی قوه قضائیه قرار دارد و نظارت عالی قضایی را بر آرای صادره از مراجع حل اختلاف مالیاتی و نظام

<sup>۱</sup> مهرپور، حسین، مختصر حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، تهران، دادگستر، ۱۳۸۹، چاپ دوم، ص ۴۴۳

<sup>۲</sup> قاضی، ابوالفضل، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی (جلد اول؛ کلیات و مبانی)، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۷۰، چاپ دوم، ص ۶۱۵

نامه های دولتی مالیاتی قوه ی مجریه اعمال می دارد . این صلاحیت عام و عالی دیوان عدالت اداری نسبت به دعاوی مودیان مالیاتی علیه سازمان امور مالیاتی کشور ، وزارت امور اقتصاد و دارایی و قوه مجریه از سوی اصل ۱۷۳ قانون اساسی و ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ واگذار شده است ؛ تا قوه مجریه و دستگاه مالیاتی کشور ، مقامات و ماموران مالیاتی از گستره ی اختیارات یا صلاحیت های قانونی خود خروج و تجاوز نکنند و تضييع حقوق و آزادیهای شهروندان و مودیان مالیاتی را در رفتار ، تصمیمات و اقدامات اداری خود ، پی نگیرند<sup>۱</sup>. بنابراین مرجع تخصص قضایی بررسی پرونده های مالیاتی دیوان عدالت اداری می باشد و لازم است سایر مراجع قضایی از ورود به پرونده های با موضوع مالیاتی خودداری نمایند .

د - نظریات در خصوص امکان طرح دعوی موضوع ماده ۶۰۰ در نسبت به ماموران مالیاتی:

#### ۱ - امکان طرح دعوی بدون توجه به اتمام مراحل دادرسی مالیاتی :

طبق این نظریه هر فردی حق دارد هرگونه شکایت خود را به مرجع قضایی ببرد و تمامی شکایات مورد پذیرش و رسیدگی قرار می گیرند . طبق اصل سی و چهارم قانون اساسی که بیان می دارد: « دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هر کس می تواند به منظور دادخواهی به دادگاههای صالح رجوع نماید، همه افراد ملت حق دارند این گونه دادگاهها را در دسترس داشته باشند و هیچ کس را نمی توان از دادگاهی که به موجب قانون حق مراجعه به آن را دارد منع کرد<sup>۲</sup> . یکی از وسایل عمده تضمین حقوق و آزادی افراد ، امکان مراجعه به دادگاه و تساوی در مقابل دادگاه ها می باشد . براساس اصل سی و چهارم قانون اساسی اگر دادگاه صالح دعوایی را نپذیرد یا دادسرا شکایت کیفری را دریافت نکند مرتکب عمل خلاف قانون شده است . به طور کلی هیچ شکایت و دعوایی نیست که مرجع رسیدگی نداشته باشد<sup>۳</sup> . همچنین طبق اصل یکصد و پنجاه و شش قانون اساسی که اشعار می دارد : « قوه قضاییه قوه ای است مستقل که

<sup>۱</sup> طاهری تاری، میر محسن، آیین دادرسی مالیاتی، پاره سوم، تهران ، شهر دانش ، ۱۳۹۴ ، صص ۹۳ و ۹۴

<sup>۲</sup> ایوبی فر ، فاطمه ، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران ، تهران ، انتشارات ایوبی فر، ۱۳۸۹ ، صص ۳۳

<sup>۳</sup> زندنا ، ملیحه ، حقوق اساسی ، تهران ، انتشارات مهر سبحان ، ۱۳۹۴ ، ص ۹۷



پشتیبان حقوق فردی و اجتماعی و مسیول تحقق بخشند به عدالت و عهده‌دار وظایف زیر است: ۱- رسیدگی و صدور حکم در مورد تظلمات، تعدیات، شکایات، حل و فصل دعاوی و رفع خصومات و اخذ تصمیم و اقدام لازم در آن قسمت از امور حسبیه، که قانون معین می‌کند. ۲- احیای حقوق عامه و گسترش عدل و آزادیهای مشروع. ۳- نظارت بر حسن اجرای قوانین. ۴- کشف جرم و تعقیب مجازات و تعزیر مجرمین و اجرای حدود و مقررات مدون جزایی اسلام. ۵- اقدام مناسب برای پیشگیری از وقوع جرم و اصلاح مجرمین<sup>۱</sup>، مرجع اصلی رسیدگی و صدور حکم در مورد تظلمات، تعدیات و شکایات مردم قوه قضائیه می‌باشد. بنابراین موارد می‌توان گفت مرجع عام رسیدگی به تمامی شکایات و تظلمات مرجع قضایی بوده و در صورتی که فردی اعم از مودی مالیاتی یا غیر شکایتی را به دادرسی اعلام نماید این مرجع موظف به کشف جرم، تعقیب و مجازات و تعزیر مجرمین خواهد بود.

## ۲- امکان طرح دعوی با توجه به طی مراحل دادرسی مالیاتی :

۲-۱ در صورتی که پس از طی مراحل دادرسی مالیاتی مبلغ مالیات بدون هیچگونه تغییری به قطعیت رسیده و یا اینکه هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با تایید صحت و درستی طی مراحل تعیین و تشخیص مالیات صرفاً جهت مساعدت با مودی مالیاتی مبلغ مالیات را تعدیل نمایند به نظر می‌رسد طرح شکایت بر علیه ماموران مالیاتی تشخیص دهنده مالیات فاقد وجاهت قانونی می‌باشد زیرا مراجع دادرسی مالیاتی به عنوان مرجع تخصص در مراحل قبل با تایید مبلغ تشخیصی مالیات، بر قانونی و به حق بودن مالیات صحه گذاشته است.

۲-۲ در صورتی که پس از طی مراحل دادرسی مالیاتی رای به ناقص بودن یا اضافه بر میزان حق بودن مالیات داده شده و در مراحل دادرسی مالیاتی مبلغ مالیات به سبب غیر عادلانه و بیشتر از میزان قانونی بودن آن تعدیل گردیده، در این قبیل موارد امکان طرح شکایت کیفری علیه مامور یا ماموران مالیاتی تشخیص دهنده مالیات قابل تصور و پذیرش خواهد بود. البته بیان این نکته حائز اهمیت است که در صورتی مامور مالیاتی در این مورد قابل تعقیب و

<sup>۱</sup> ایوبی فر، فاطمه، همان، ص ۸۳

مجازات خواهد بود که سوء نیت وی در دادگاه احراز گردد زیرا چه بسا تعیین مالیات بیشتر یا بعضا کمتر از میزان واقعی به سبب عدم ارائه اسناد و مدارک کامل توسط مودی مالیاتی صورت گرفته باشد.

## ۲- طرح دعوی قبل از طی مراحل دادرسی مالیاتی :

در صورتی که مراحل دادرسی مالیاتی به اتمام نرسیده باشد و یا مودی مالیاتی بجای طرح اعتراض خود در مراجع صالح مالیاتی اقدام به طرح شکایت کیفری بر علیه مامور مالیاتی نموده باشد با توجه به اینکه مرجع اختصاصی رسیدگی به اعتراضات مودیان مالیاتی در خصوص میزان مالیات مراجع دادرسی مالیاتی می باشند و قبل از طرح اعتراض در این مراجع که اختصاصا و تخصصا به بررسی پرونده های مالیاتی مودیان می پردازند طرح شکایت در مراجع قضایی موجب عدم بررسی دقیق و تخصصی عادلانه بودن مالیات می گردد به نظرمی رسد قبل از اتمام مراحل دادرسی مالیاتی بهتر است مراجع قضایی از قبول این قبیل شکایات خودداری نموده و با صدور قرار عدم صلاحیت پرونده را جهت بررسی تخصصی به مراجع دادرسی مالیاتی ارجاع نمایند.

بنابر این مطالب گفته شده به نظر نگارنده بهترین راه حل توجه به صلاحیت اختصاصی مراجع دادرسی مالیاتی می باشد؛ زیرا این مراجع نسبت به مراجع عام دادگستری دارای تخصص لازم جهت رسیدگی به پرونده های مالیاتی می باشند و همچنین این اقدام سبب رسیدگی تخصصی و اجرای بهتر عدالت مالیاتی می گردد؛ ضمن اینکه در اصول مورد اشاره قانون اساسی نیز از مراجع صالح حرف به میان آمده است و بهترین و صالح ترین مراجع جهت رسیدگی به پرونده های مالیاتی مراجع دادرسی مالیاتی خواهند بود. باید پذیرفت که قضات دادگستری نسبت به قضات و اعضای مراجع دادرسی مالیاتی از تخصص کمتری نسبت به مباحث مالیاتی برخوردار بوده و این باعث عدم رسیدگی تخصصی به پرونده های با موضوع مالیات می گردد. لذا شایسته است رسیدگی به این قبیل پروندهها در ابتدای امر در مراجع تخصصی دادرسی مالیاتی رسیدگی و پس از اتمام مراحل دادرسی در صورت احراز تشخیص یا تعیین یامحاسبه یا وصول مالیات به نفع دولت و برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانونی توسط مامور مالیاتی نسبت به مجازات مامور متخلف توسط مرجع قضایی کیفری اقدام گردد.

ه - مستندات موجود در خصوص عدم ورود مراجع قضایی به پرونده های مالیاتی قبل از طی مراحل دادرسی مالیاتی :

ه - ۱ مواد قانونی در خصوص تایید صلاحیت مراجع دادرسی مالیاتی در رسیدگی به پرونده های مالیاتی مودیان :

مطابق ماده ۱۷۰ قانون مالیات های مستقیم که مقرر می دارد : « مرجع رسیدگی به هرگونه اختلافات که در تشخیص مالیات های موضوع این قانون بین اداره امور مالیاتی و مؤدی ایجاد شود هیأت حل اختلاف مالیاتی می باشد مگر مواردی که به موجب مقررات سایر مواد این قانون مرجع رسیدگی دیگری تعیین شده باشد»<sup>۱</sup> و همچنین مطابق ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم که بیان می دارد « شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می شود که به موجب بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد گردیده است »<sup>۲</sup> ، سازمان امور مالیاتی و به تبع آن اداره امور مالیاتی مسئول رسیدگی و تعیین مالیاتی بوده و مرجع رفع اختلاف و رسیدگی به اعتراضات مودیان مالیاتی نسبت به مالیات هیأت های حل اختلاف مالیاتی می باشند . همچنین ماده ۲۳۸ قانون مذکور نحوه رسیدگی به اعتراضات مودیان مالیاتی نسبت به میزان و نحوه تعیین مالیات را مشخص نموده ، این ماده اذعان می دارد : « در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارایه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مؤدی در

<sup>۱</sup> پناهی ، محمد قاسم ، قانون مالیات های مستقیم ، تهران ، انتشارات بلاغ دانش ، ۱۳۹۵ ، ص ۱۱۲

<sup>۲</sup> پناهی ، محمد قاسم ، قانون مالیات های مستقیم ، تهران ، انتشارات بلاغ دانش ، ۱۳۹۵ ، ص ۱۴۰

دفتر مربوط و ظرف مهلتی که بیش از سی روز از تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضاء نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را موثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول و مؤدی خواهد رسید و هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید « بنابر این ماده مرجع رسیدگی به اعتراضات و شکایات مودیان مالیاتی در خصوص مالیات در ابتدای امر رئیس امور مالیاتی رسیدگی کننده به مالیات و در ادامه هیأت های حل اختلاف مالیاتی می باشند . همچنین قانونگذار اشتباه در محاسبه را به عنوان یک امر قابل تصور در نظر گرفته و به همین سبب در ماده ۲۴۲ قانون مذکور محل جبران اشتباه را نیز تعریف نموده است . این ماده بیان می دارد : « اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک ماه به مؤدی پرداخت کند »<sup>۱</sup> علاوه بر این به صراحت ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی هیأت حل اختلاف مالیاتی می باشد . طبق این ماده : « مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، هیأت حل اختلاف مالیاتی است... »<sup>۲</sup> و قید کلمه کلیه اختلافات نشان از صلاحیت اختصاصی این مرجع دادرسی مالیاتی دارد . علاوه بر این موارد

<sup>۱</sup> پناهی ، محمد قاسم ، همان ، ص ۱۴۸

<sup>۲</sup> همان ، ص ۱۵۰

با مذاقه در ترکیب اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی می توان به وضوح مشاهده نمود که هیأت های مذکور به صورت کاملا مستقل پرونده های مالیاتی را مورد بررسی قرار می دهند. وجود یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته، یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی یا مجامع حرفه ای یا تشکل های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی و همچنین حضور شخص مودی یا نماینده یا وکیل قانونی وی نشان دهنده رسیدگی کاملا بی طرفانه و مبتنی بر عدالت و قانون می باشد. ضمنا به صراحت ماده ۲۱۶ قانون مذکور که اشعار می دارد: « مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرائی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرائی مالیات ها قابل مطالبه و وصول می باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد شد. رأی صادره قطعی و لازم الاجرا است. » تمامی این مواد همگی تایید کننده صلاحیت مراجع دادرسی مالیاتی در ورود به پرونده های مالیاتی و بررسی مالیاتی از هر نظر می باشند.

ه - ۲ آرای صادره از شعب بدوی و تجدیدنظر دادگاه های عمومی و حقوقی در خصوص تایید صلاحیت مراجع دادرسی مالیاتی در خصوص رسیدگی به پرونده های مالیاتی و تایید این آرا توسط شعب دیوان عالی کشور :

در پرونده هایی با موضوع اعتراض به مالیات که در مراجع قضایی عمومی حقوقی طرح گردیده به الاتفاق شعب رسیدگی کننده با نفی صلاحیت از خود و قبول صلاحیت هیأت های حل

اختلاف مالیاتی<sup>۱</sup> پرونده را جهت تایید صلاحیت و در اجرای ماده ۲۸ قانون آیین دادرسی مدنی به دیوان عالی کشور ارسال نموده اند که دیوان عالی کشور نیز تماما رای به تایید صلاحیت هیأت های حل اختلاف مالیاتی صادر نموده است.<sup>۲</sup>

### ه - ۳. بخشنامه صادره از ریاست کل محترم دادگستری استان خراسان رضوی :

ریاست محترم کل دادگستری استان خراسان رضوی طی بخشنامه شماره ۴۱۰۸/م پ مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۰۹ خطاب به کلیه واحدهای قضایی استان خراسان رضوی اینگونه دستور داده اند : « مالیات به عنوان یک هزینه ی اجتماعی ، از ارکان مهم اقتصاد مقاومتی ، مبتنی بر کاهش اتکاء به درآمدهای نفتی ، تامین درآمدهای عمومی کشور ، افزایش استقلال اقتصادی ، عدم وابستگی به کشورهای بیگانه ، توسعه زیرساخت ها و عمران و آبادانی کشور تلقی می شود و مهمترین اینک مقام عظمای ولایت مالیات را یک فریضه دانسته اند و فرار از آن نیز به انحاء مختلف جرم محسوب می شود . با توجه به اسناد و قوانین و مقررات بالا دستی ، سند چشم انداز ۲۰ ساله نظام مقدس جمهوری اسلامی ایران ، قانون مالیات های مستقیم ، سازمان امور مالیاتی به عنوان یک سازمان حاکمیتی وظیفه دارد با رعایت اصل عدالت مالیاتی و شرایط اقتصادی جامعه ، نسبت به شناسایی ، محاسبه ، تشخیص و النهایه اخذ آن از مودیان مالیاتی ، اقدام لازم را به عمل می آورد . بعضا مشاهده می شود همکاران محترم قضایی نسبت به موضوع ، ورود ماهیتی « قضایی » داشته و همین امر موجب می شود علاوه بر افزایش ورودی پرونده به دستگاه

<sup>۱</sup> برای نمونه دادنامه شماره ۹۴۰۹۹۷۷۵۸۰۳۰۱۲۴۹ مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۰۶ صادره از شعبه ۵۳ دادگاه عمومی و حقوقی مجتمع قضایی امام خمینی شهرستان مشهد ، دادنامه شماره ۹۵۰۹۹۷۵۲۵۵۲۰۰۸۸۴ مورخ ۱۳۹۵/۰۹/۲۵ صادره از شعبه ۶ دادگاه عمومی حقوقی شهرستان سبزوار ، دادنامه شماره ۹۳۰۹۹۷۵۱۳۳۷۰۱۰۵۰ مورخ ۱۳۹۳/۱۰/۰۶ صادره از شعبه ۱۷ دادگاه تجدیدنظر استان خراسان رضوی

<sup>۲</sup> دادنامه شماره ۹۴۰۹۹۷۰۹۰۹۰۰۰۸۷ مورخ ۱۳۹۴/۰۲/۲۹ صادره از شعبه دوم دیوان عالی کشور ، دادنامه شماره ۹۵۰۹۹۷۰۹۲۵۲۰۴۲۰۹ مورخ ۱۳۹۵/۱۱/۱۳ صادره از شعبه سی و هفتم دیوان عالی کشور ، دادنامه شماره ۹۴۰۹۹۷۰۹۰۷۱۰۳۷۳۶ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۰۹ صادره از شعبه یازدهم دیوان عالی کشور ، دادنامه شماره ۹۴۰۹۹۷۰۱۰۱۰۰۰۸۷ مورخ ۱۳۹۴/۰۲/۲۹ صادره از شعبه دوم دیوان عالی کشور

قضایی، سازمان هاو دستگاه ها را نسبت به انجام تکالیف قانونی خود بی انگیزه نماید. به پیوست نمودار نحوه ی اجرای فرآیند دادرسی مالیاتی حضورتان ارسال می گردد، انتظار می رود نسبت به رعایت مفاد قانون، اهتمام جدی و لازم را معمول داشته و با تاکید بر استفاده ی صحیح از ظرفیت های قانونی، بعضا برداشتها و تفاسیر نادرست از قانون، ملاک عمل و اقدام قرار نگیرد. بدیهی است واحد نظارت بر ارزیابی قضات دادگستری و روسای محترم واحد های قضایی در مجموعه های دادسرا و دادگستری، نظارت جدی بر اجرای بخشنامه ی مذکور معمول خواهند داشت<sup>۱</sup>. در این بخشنامه ریاست محترم کل دادگستری استان خراسان رضوی با بصیرت و شناخت کامل از مشکلات پیش روی ورود مراجع قضایی به دادرسی مالیاتی و شکایت های مطروحه از ماموران مالیاتی با صدور بخشنامه مذکور واحدهای قضایی را به عدم ورود به این گونه پرونده ها ارشاد نموده اند.

#### ه - ۴ دستورالعمل رفع اطاله دادرسی:

دستورالعمل شماره ۲ طرح جامع رفع اطاله دادرسی در اجرای بندهای چهارم (تخصصی کردن رسیدگی به دعاوی در سطوح مورد نیاز) و ششم (کاستن مراحل دادرسی به منظور دستیابی و قطعیت احکام در زمان مناسب) و نهم (استفاده از روش داوری و حکمیت در حل و فصل دعاوی) سیاستهای قضایی ابلاغی از سوی مقام معظم رهبری و همچنین با توجه به بند اول از قسمت الف اهداف کلان برنامه پنج ساله دوم توسعه قضائی مبنی بر « ایجاد و توسعه نهادهای شبه قضائی (شوراهای حل اختلاف، داوری های الزامی، هیأت های اداری و صنفی رسیدگی به تخلفات، مؤسسات میانجیگری و پیشگیری از اختلاف) » و بند سوم از قسمت ج آن برنامه مبنی بر « تخصصی نمودن محاکم و استفاده از کارشناسان و مشاوران و متخصصان در هر بخش»، لازم است پس از تصویب و ابلاغ دستورالعمل شماره ۱ رفع اطاله دادرسی که مشتمل بر ساماندهی امر « ارشاد و معاضدت قضائی و امور کارشناسان و وکالت اتفاقی و امور رابطین و استعلامات» بوده است، مرحله بعدی که موضوع « ارجاع » پرونده ها و ساماندهی و تشخیص صلاحیت مرجع رسیدگی کننده می باشد

<sup>۱</sup> سایت اداره کل امور مالیاتی استان خراسان رضوی

و علی‌القاعده هرگونه سوء تدبیر یا اشتباه در ارجاع، تراکم کار دادگستری و نتیجتاً اطاله دادرسی را به دنبال خواهد داشت، مدنظر قرار می‌گیرد. از سوی دیگر، آنگاه که در پی دقت در فحوای دعوای وارده، ضرورت رسیدگی به آن در محکمه احساس گردیده و لزوم آغاز مراحل دادرسی در شعبه احراز می‌شود، باید توجه داشت که « نا‌آشنایی بعضی از مدیران دفاتر، منشیان و متصدیان خدمات اداری (ثبات و بایگان) با شرح وظایف خود » و « عدم رعایت مقررات آیین دادرسی » نیز می‌تواند به شدت در تطویل روند دادرسی مؤثر باشد که در راستای پیشگیری از مشکلات مذکور، ضروری است رؤسای واحدهای قضایی و قضات محترم، اهتمام بیش از پیش به مقوله ارجاع مبذول داشته و ضمن توجه به صلاحیت محکمه و صلاحیتهای نهادهای شبه قضائی (شصت نهاد شبه قضایی)، صرفاً در صورت احراز صلاحیت دادگستری، دادخواستها و شکایات را قبول و ارجاع نموده و در صورت قبول دعوای وارده، نظارت لازم را بر « توجه اعضاء دفتری به شرح وظایف خود »، « استفاده از فرمهای استاندارد برای طرح شکایات و دعوای » و « کنترل مستندات و مدارک قانونی » اعمال نمایند. این دستورالعمل بنا بر تفکیک مشکلات و راهکارها در دو فصل جداگانه با عنوان « ساماندهی نظام ارجاع » و « ساماندهی دفاتر شعب دادگاهها و دادسراها و واحد ابلاغ و استفاده از فرمهای استاندارد » ارائه می‌گردد. ضمن تأکید مجدد بر مسئولیت قضات ذیربط در اجرای تمامی بخشهای دستورالعمل، ضرورت توجه دقیق کارکنان اداری محاکم بر اجرای فصل دوم را نیز متذکر می‌گردد.

در راستای اعمال سیاست «قضازدایی» و کاهش ورودی پرونده‌ها به محاکم، یکی از مهمترین ابزارهای موجود، توجه به سایر مراجع و تقویت نهادهای شبه قضائی است. در همین زمینه، دقت نظر در ماده ۱۰ آیین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب در امور مدنی (مصوب ۱۳۷۹) و ضرورت تفسیر موسع از این قانون و همچنین توجه به «صلاحیتهای واحد اجراء ادارات ثبت»، «تشکیل دفتر نهادهای شبه قضایی در دادگستریها و دادسراها»، «تشکیل مجتمع قضایی ویژه دعوای بانکها در مراکز استان»، «تقویت نهاد داوری» و «توجه به ارجاع تخصصی پرونده‌ها»، راهکارهایی است که ذیلاً بیان گردیده و توجه دقیق در اجرای مفاد هر بخش ضروری می‌باشد:



الف - توجه به صلاحیت دادگستری در زمان ارجاع

نظر به اینکه مطابق ماده ۱۰ قانون آئین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب در امور مدنی مصوب ۱۳۷۹ که مقرر داشته « رسیدگی نخستین به دعاوی، حسب مورد در صلاحیت دادگاههای عمومی و انقلاب است مگر در مواردی که قانون مرجع دیگری را تعیین کرده باشد » رسیدگی به اموری که به حکم قانون به مرجع دیگری اعم از دادگاههای نظامی، ویژه روحانیت، دیوان عدالت اداری و مراجع شبه قضایی (از قبیل: کمیسیونهای مالیاتی، هیأتهای حل اختلاف کار، شوراهای حل اختلاف و یا نهادهای داوری) واگذار شده از دایره شمول رسیدگی دادگاهها خارج است، لذا چنانچه موضوعی در صلاحیت مراجع مذکور و یا کمیسیونهایی مانند کمیسیون های حل اختلاف مالیاتی باشد، قضات محترم قبل از هرگونه اقدام و رسیدگی به موضوع، به صلاحیت ذاتی دادگستری توجه و در صورت مواجهه با یکی از موارد فوق از ارجاع به شعب دادگاهها امتناع و در صورت ارجاع به شعب، با صدور قرار عدم صلاحیت، از رسیدگی امتناع نمایند. همچنین مقتضی است رؤسای واحدها و مجتمع های قضایی با نصب تابلویی در محل واحد ارشاد و معاضدت قضایی، لیست نهادهای شبه قضایی و وظایف و صلاحیت هر یک از آنها را به همراه توضیحات لازم و مزایای مادی و معنوی پیگیری از طریق این نهادها، در معرض دید مراجعین قرار دهند. جهت سهولت و سرعت در کار، فهرست عناوین نهادهای شبه قضایی که رسیدگی به عناوین اشعاری از وظایف آنها می باشد، به پیوست ارسال می گردد. (ضمیمه شماره ۱)

فهرست نهادهای شبه قضایی صلاحیت رسیدگی نهادهای خاص:

- ۱ ° اتحادیه های صنفی و کمیسیونهای مربوط به قانون نظام صنفی مصوب ۱۳۸۲ .
- ۲ - سازمان تعزیرات حکومتی
- ۳ - شعبه حقوقی تحقیق اداره اوقاف موضوع ماده ۱۴ قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه .
- ۴ - شورای حل اختلاف موضوع ماده ۱۸۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی .
- ۵ - کمیسیون رسیدگی به شکایات جانبازان موضوع ماده ۱۶ قانون تسهیلات جانبازان مصوب ۱۳۷۴ .

۶ - کمیسیون کفالت نظام وظیفه موضوع ماده ۲۸ قانون نظام وظیفه.

۷ - مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم<sup>۱</sup>.

و...

طبق این دستورالعمل که تاکنون نیز ابطال نگردیده یکی از مراجع تخصصی به عنوان مرجع رسیدگی به مالیات هیأت های حل اختلاف مالیاتی عنوان گردیده اند .

ه - ۵ صلاحیت مرجع قضایی دیوان عدالت اداری در رسیدگی به اعتراضات مودیان مالیاتی:

صلاحیت دیوان عدالت اداری نسبت به دادگاه های عمومی دادگستری و هم چنین ، صلاحیت دادگاه های عمومی دادگستری نسبت به دیوان عدالت اداری از موارد و مصادیق صلاحیت ذاتی به شمار می رود . از این رو ، هیچ یک از این دو مرجع قضایی ، قانونا نمی توانند و نباید در گستره ی صلاحیت یکدیگر ورود پیدا کنند . در صورت ارجاع دعوایی که در صلاحیت ذاتی آنها نمی باشد ، باید قرار عدم صلاحیت به صلاحیت مرجع قضایی صالح ذی ربط صادر نمایند<sup>۲</sup> . چه این که ، ایراد عدم صلاحیت ذاتی هر یک از مراجع رسیدگی ، حق طرفین دعوا به شمار می آید و مشمول قاعده مرور زمان نمی گردد . از این رو ، هر ذی نفع دعوا می تواند تا پیش از صدور دادنامه های قطعی ، به مرجع رسیدگی کننده ، ایراد صلاحیت را استناد و وارد کند . رعایت قواعد حقوقی صلاحیت ذاتی ، به اعلام و ایراد طرفین دعوا نیازی ندارد . دادرس و مرجع رسیدگی کننده ، به محض آگاهی از عدم صلاحیت ذاتی مکلف است قرار عدم صلاحیت خود را صادر نماید<sup>۳</sup> .

ه - ۶ روند رسیدگی به پرونده های مودیان مالیاتی و نظارت های مستقیم و چند مرحله ای بودن رسیدگی :

<sup>۱</sup> روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران

<sup>۲</sup> طاهری تازی، میر محسن، همان، ص ۱۰۸

<sup>۳</sup> صدرالحفاظی، نصرالله، نظارت قضایی بر اعمال دولت در دیوان عدالت اداری، تهران، نشر شهریار، ۱۳۷۲

صص ۱۰۱ و ۱۰۲

شروع رسیدگی به پرونده مالیاتی هر مودی مالیاتی به این طریق می باشد که ابتدا توسط اداره کل مربوطه حکم رسیدگی بنام رئیس گروه و کارشناس ارشد مالیاتی رسیدگی صادر می گردد . در ادامه کارشناس ارشد مربوطه اقدام به صدور برگه دعوتنامه ارائه اسناد و مدارک جهت سال مورد رسیدگی می نماید . برگه دعوتنامه به مودی ابلاغ شده و تاریخی که کمتر از هفت روز و بیشتر از پانزده روز نمی باشد برای مراجعه گروه رسیدگی به محل فعالیت مودی مشخص می شود . در ادامه گروه رسیدگی متشکل از رئیس گروه ، کارشناس ارشد مالیاتی و کارشناس یا کاردان مالیاتی در تاریخ مشخص شده به محل فعالیت مودی مالیاتی مراجعه نموده و اقدام به بررسی اسناد و مدارک مودی می نمایند . سپس گزارش رسیدگی به پرونده مالیاتی مودی مالیاتی توسط کارشناس ارشد مالیاتی تهیه و به تایید رئیس گروه مالیاتی می رسد . در صورت تایید و موافقت رئیس گروه مالیاتی برگ تشخیص مالیات صادر و پس از مهر و امضاء رئیس گروه مالیاتی به مودی مالیاتی ابلاغ می گردد . آنچه حائز اهمیت است اینکه در رسیدگی به پرونده مالیاتی هر مودی مالیاتی یک گروه رسیدگی متشکل از دو یا چند مامور مالیاتی دخالت داشته و بنابراین عملاً امکان هرگونه اقدام خلاف قانون و مغرضانه ای از هر یک از مامورین سلب می گردد زیرا عملکرد هرکدام توسط مامور مالیاتی دیگر رصد و قابل مشاهده خواهد بود . علاوه بر این تمامی اقدامات گروه رسیدگی کننده توسط رئیس امور مالیاتی به صورت پیوسته نظارت می گردد . این نکته نشان دهنده عدم وجود سوء نیت در هریک از مامورین مالیاتی در تعیین مالیاتی بر خلاف قوانین و مقررات و یا زیاده بر حق به نفع دولت می باشد .

#### ه - ۷ افزایش بی حد و اندازه ورودی شکایات ها به قوه قضائیه :

در صورت قبول شکایات های بی مورد مودیان مالیاتی از ماموران مالیاتی سیل عظیمی از شکایات های بی پایه و ساسی و صرفاً به قصد تعلل در روند رسیدگی و وصل مالیات در دستگاه قضایی کشور سرازیر خواهد شد که عواقب آن چه بسا با افزایش آمار پرونده های مطروحه در دستگاه قضایی در سطح بین الملل نیز با واکنش هایی مواجه شده و این مسائل آویزه دست دشمنان نظام مقدس جمهوری اسلامی ایران گردد .

ه - ۸ عدم امنیت شغلی ماموران مالیاتی و کاهش چشم گیر وصولی های مالیاتی و در

نتیجه کسری شدید بودجه:

آنچه در حال حاضر نیز با آن مواجه هستیم با توجه به ورود ماهیتی برخی از شعب دادرهای عمومی و انقلابی به شکایات مطروحه از ماموران مالیاتی درخواست های رو به افزایش ماموران مالیاتی در خصوص عدم تمایل به حضور در کادر رسیدگی مالیاتی و جابجایی آنها می باشد . این اقدام دیری نمی باید که سازمان امور مالیاتی و به تبع آن تمام دستگاه های اجرایی و بودجه کشور را دچار مشکلات عدیده ای می نماید . با کاهش انگیزه و توان ماموران مالیاتی در رسیدگی به پرونده های مالیاتی و حضور آنها در مراجع قضایی کیفری بی شک آسیب های جدی به انگیزی ، روحیه و توان کاری این کارمندان دولت وارد شده و در نهایت کشور را با مشکلات اقتصادی فراوانی رو برو خواهد کرد .

ه - ۹ عدم ارائه اسناد و مدارک کامل توسط مودیان مالیاتی و رسیدگی به پرونده مالیاتی

به صورت علی الراس :

در خصوص رسیدگی به پرونده های مالیاتی این نکته می بایست مدنظر قرار گیرد که بسیاری از مودیان مالیاتی نفع خود را در آن می بینند که از ارائه کامل اسناد و مدارک خود تفره رفته تا مامور مالیاتی را در تعیین و تشخیص مالیات با چالش روبرو نمایند . مودی مالیاتی که علیرغم دارا بودن اسناد و مدارک حسابداری خود از ارائه آن به گروه رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی خودداری می نماید به نحوی اقدام به ورود ضرر و زیان به حقوق دولت را فراهم آورده و علاوه بر این عملاً امکان تعیین دقیق مالیات خود را از مامور مالیاتی سلب می نماید . بنابراین مودی مالیاتی که پرونده وی به صورت علی الراس و براساس قراین مالیاتی موجود مورد بررسی قرار می گیرد در صورتی که اعتقادی به عدالت می داشت می بایست نسبت به تنظیم و ارائه اسناد و مدارک حسابداری خود که تکلیف قانونی وی می باشد عمل می نمود . در صورتی که مودی مالیاتی تمامی اسناد و مدارک خود را به صورت کامل در اختیار ماموران مالیاتی قرار دهد رسیدگی به پرونده مالیاتی وی از طریق قبول دفاتر و نتیجتاً قبول تمامی درآمدها و هزینه های اعلامی خود مودی صورت می پذیرد . مراجع قضایی در زمان رسیدگی

به شکایات مطروحه از ماموران مالیاتی باید طریقه رسیدگی و ارائه اسناد و مدارک حسابداری به ماموران مالیاتی را مدنظر قرار دهند .

### نتیجه گیری :

به طور کلی مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می رود و به عنوان مهم ترین منبع درآمدهای عمومی نقشی برجسته در تأمین هزینه های عمومی ایفا می کند؛ به نحوی که می توان گفت فعالیت های دولت و استمرار و تداوم آن به وصول مالیات بستگی دارد. به این دلیل مالیات در نزد دولت ها از اهمیت و جایگاه بسزایی برخوردار است . مالیات به عنوان یک هزینه ی اجتماعی ، از ارکان مهم اقتصاد مقاومتی ، مبتنی بر کاهش اتکاء به درآمدهای نفتی ، تأمین درآمدهای عمومی کشور ، افزایش استقلال اقتصادی ، عدم وابستگی به کشورهای بیگانه ، توسعه زیرساخت ها و عمران و آبادانی کشور تلقی می شود و مهمتر اینکه مقام عظمای ولایت مالیات را یک فریضه دانسته اند و فرار از آن نیز به انحاء مختلف جرم محسوب می شود . با توجه به اسناد و قوانین و مقررات بالا دستی ، سند چشم انداز ۲۰ ساله نظام مقدس جمهوری اسلامی ایران ، قانون مالیات های مستقیم ، سازمان امور مالیاتی به عنوان یک سازمان حاکمیتی وظیفه دارد با رعایت اصل عدالت مالیاتی و شرایط اقتصادی جامعه ، نسبت به شناسایی ، محاسبه ، تشخیص و النهایه اخذ آن از مودیان مالیاتی ، اقدام لازم را به عمل می آورد . مامورین مالیاتی بازوان اصلی دولت در مطالبه و وصول مالیات و در نهایت تأمین بودجه کشور می باشند . این ماموران به سبب حساسیت شغلی در مظان برخی اعمال مجرمانه قرار می گیرند . یکی از این اعمال موضوع ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی می باشد . اعمال این ماده قانونی در مورد ماموران مالیاتی دارای شرایط خاصی می باشد زیرا ماموران مالیاتی دارای حساسیت شغلی ویژه ای هستند . علاوه بر این در صورتی که هر مودی مالیاتی بخواهد بجای طی کردن مراحل دادرسی مالیاتی و بر خلاف واقعیت اقدام به طرح شکایت های واهی از ماموران مالیاتی بنماید و با این اقدام مامور مالیاتی را با ایجاد دغدغه های فکری و روحی به چالش بکشد مطمئناً این قبیل اقدامات نتیجه ای جز بی انگیزه شدن ماموران مالیاتی و افزایش بی رویه ورود پرونده ها به دستگاه قضایی چیز دیگری را به همراه نخواهد داشت . در واقع مرجع تخصصی و صلاحیت دار رسیدگی به اعتراضات مودیان مالیاتی در خصوص

مالیات و اعتراض به میزان مالیات تشخیصی و بررسی رعایت اصل عدالت مالیاتی مراجع دادرسی مالیاتی بوده که در راس همه آنها دیوان عدالت اداری که یک مرجع قضایی است می باشد. با توجه به آنچه گفته شد بهتر است مراجع قضایی در قبول این قبیل شکایات در زمان ارجاع به طی شدن کامل دادرسی مالیاتی و همچنین ارائه کامل اسناد و مدارک حسابداری به ماموران مالیاتی توسط مودی مالیاتی در زمان رسیدگی توجه نموده و این قبیل شکایات را در صورتی مورد قبول و رسیدگی قرار دهند که تمامی مراحل دادرسی مالیاتی به اتمام رسیده باشد و همچنین مراجع دادرسی مزبور نیز رای به ناعادلانه بودن مالیات تشخیصی توسط مامور یا ماموران مالیاتی داده باشند و در غیر اینصورت از قبول این قبیل شکایات خودداری نمایند و در صورت طی نشدن مراحل دادرسی مالیاتی شاکی را به مراجعه به مراجع دادرسی مالیاتی راهنمایی و ارشاد نمایند و یا در صورت قبول شکایت نسبت به صدور قرار عدم صلاحیت و به صلاحیت مراجع دادرسی مالیاتی اقدام نمایند. نکته مهم اینکه عدم توجه به این موارد و قبول این قبیل شکایات علاوه بر افزایش بی رویه پرونده های دستگاه قضایی نتیجه ای جز عدم انجام صحیح وظایف ماموران مالیاتی و بی انگیزگی ماموران در تعیین و تشخیص و وصول مالیات و در نهایت کسری بودجه به همراه نخواهد داشت.

#### پیشنهادات:

- ۱ ° توجه مراجع قضایی به صلاحیت آن مرجع در زمان ارجاع پرونده های مالیاتی جهت تعیین شعبه
- ۲ ° توجه به اتمام مراحل دادرسی مالیاتی در خصوص پرونده های با موضوع مالیاتی و شکایت از ماموران مالیاتی
- ۳ ° تدوین دستورالعمل های جامع در خصوص عدم پذیرش و احاله پرونده های مالیاتی به مراجع دادرسی مالیاتی
- ۴ ° اصلاح قانون مالیات های مستقیمو تعیین تکلیف در خصوص نحوه و مرجع اختصاصی رسیدگی به موضوع مالیات و تعیین مصونیت شغلی جهت ماموران مالیاتی
- ۵ ° تشکیل دادرسی اختصاصی جهت بررسی جرایم ارتكابی توسط ماموران مالیاتی

- ۶ ° جدا سازی تشکیلات مکان استقرار و بودجه هیأت های حل اختلاف مالیاتی از سازمان امور مالیاتی
- ۷ ° برخورد قانونی و شدید با نمایندگان و اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی به جهت اطمینان خاطر مودیان مالیاتی در خصوص رسیدگی به پرونده های مالیاتی در کمال عدالت و بی طرفی
- ۸ ° استفاده از قضات متخصص و شاغل قوه قضائیه جهت شرکت در جلسات هیأت های حل اختلاف مالیاتی
- ۹ ° تحقق عدالت مالیاتی می طلبد هیأت های حل اختلاف مالیاتی از ماهیت صرف مالیاتی خود خارج شده و حالت قضایی بر آنها حاکم باشد تا مودیان مالیاتی با نگاه به تشکیلات و سیستم آن ها امید به عدالت داشته باشند .

## منابع :

۱. ایوبی فر ، فاطمه ، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران ، تهران ، انتشارات ایوبی فر، ۱۳۸۹
۲. پناهی ، محمد قاسم ، قانون مالیات های مستقیم ، تهران ، انتشارات بلاغ دانش ، ۱۳۹۵
۳. دانش پژوه ، مصطفی ، شناسه حقوق ، تهران ، انتشارات جنگل ، ۱۳۹۱
۴. رنجبری ، ابوالفضل ؛ بادامچی ، علی ، حقوق مالی و مالیه عمومی ، تهران ، انتشارات مجد ، ۱۳۸۷
۵. زندنا ، ملیحه ، حقوق اساسی ، تهران ، انتشارات مهر سبحان ، ۱۳۹۴
۶. شعبانی ، محمد ، کلیات قانون مالیات ، تهران ، دبیران قلم ، ۱۳۹۳
۷. صدرالحفاظی ، نصرالله ، نظارت قضایی بر اعمال دولت در دیوان عدالت اداری ، تهران ، نشر شهریار ، ۱۳۷۲
۸. طاهری تازی ، میر محسن ، آیین دادرسی مالیاتی ، پاره دوم ، تهران ، شهر دانش ، ۱۳۹۴

۹. طاهری تاری، میر محسن، آیین دادرسی مالیاتی، پاره سوم، تهران، شهر دانش، ۱۳۹۴
۱۰. طباطبایی مومنی، منوچهر، حقوق اداری، تهران، سمت، ۱۳۹۰، چاپ شانزدهم
۱۱. لوئی پروتوبا؛ ژان ماری کوتره؛ مترجم یزدان بخش، محمد علی؛ حقوق مالیاتی، تهران، خاتون، ۱۳۸۷
۱۲. قاضی، ابوالفضل، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی (جلد اول؛ کلیات و مبانی)، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۷۰
۱۳. گرجی ازندریانی، علی اکبر، مبانی حقوق عمومی، تهران، جنگل، ۱۳۸۷
۱۴. مرادپور، مجتبی؛ غلامی، سجاد؛ امامی، محمدحسین؛ حسابداری مالیاتی، ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ۱۳۹۲
۱۵. مهاجری، علی؛ خانلری المشیری، عبدالرضا، جرایم شغلی کارکنان دولت، تهران، کیهان، ۱۳۸۸
۱۶. مهاجری، علی، جرایم شغلی کارکنان دولت، تهران، انتشارات فکر سازان، ۱۳۹۵
۱۷. مهرپور، حسین، مختصر حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، تهران، دادگستر، ۱۳۸۹
۱۸. سایت اداره کل امور مالیاتی استان خراسان رضوی
۱۹. روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران
۲۰. <http://taxrazavi.ir/portal/-about-khr-gto-38/1685-1388-03-13->  
۰۶-۵۱-۴۵.□□□□





پروفیسر گاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی